UNIVERZITET SINGIDUNUM BEOGRAD
DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE
I MEĐUNARODNU SARADNJU

mr Slavko Simić

NUŽNOST FUNKCIJE KONTROLINGA U SAVREMENOM ORGANIZACIONOM UPRAVLJANJU

DOKTORSKA DISERTACIJA

Mentor: Prof. dr Branislav Mašić

Beograd, 2012

UNIVERZITET SINGIDUNUM BEOGRAD
DEPARTMAN ZA POSLEDIPLOMSKE STUDIJE
I MEĐUNARODNU SARADNJU

mr Slavko Simić

NUŽNOST FUNKCIJE KONTROLINGA U SAVREMENOM ORGANIZACIONOM UPRAVLJANJU

DOKTORSKA DISERTACIJA

Komisija:

1. Prof. dr Branislav Mašić
2. Prof. dr Milovan Stanišić
3. Prof. dr Zoran Petrović

Beograd, 2012

SUMMARY

Modern business is characterized by increased external and internal complexity of the company and dynamics of rapid social, economic and political processes. Under these operating conditions businesses are becoming key success factors: decision making velocity and its implementation, ability to adapt to changes and thinking in advance, ability of adequate response, influence mitigation and adequate complexity mastering. In modern business enterprise management is offered with controlling, in practice confirmed as one of the most important functions in solving problems of internal and external company adaptation to upcoming changes, coordination and integration in the subsystem of management. Controlling provides technical support and with its advices helps company management in process of management, decision-making and leadership.

This doctoral thesis needs to prove the necessity of controlling function in the modern organizational management. Its contribution lies in clearly presenting companies managers function of controlling relevant instruments of operational and strategic controlling, Balanced Scorecard (balanced list of criteria) as a backbone in work of controlling, influence of leaders during introduction of controlling, function and method of organization of controlling in the company.

Subject of the research in this doctoral thesis is the necessity of controlling function in the modern organizational management. The research was conducted in the Bosnian-Herzegovinian small, medium and large enterprises.

The unique aim of the research is practical definition of factors affecting the introduction and application of the controlling function of the Bosnian-Herzegovinian companies and their connection with theoretical studies.

Paper concludes that the function of controlling is essential in the modern organizational management. The analysis results show that Controlling successfully masters the inner and outer complexity and dynamics. Controlling organization is clearly established as well as responsibilities within controlling implemented by employees with appropriate qualifications, and the functional aspect of controlling is seen as technical assistance to all levels of management. Controlling in its work applies relevant instruments of operational and strategic planning while controlling functions largely contributes to successful performance of Bosnian-Herzegovinian companies.

Keywords:

Controlling, instruments, operational, strategic, Balanced Scorecard, leadership, organization,

Controller, Bosnia and Herzegovina, research coordination, integration.

SAŽETAK

Savremeno poslovanje karakteriše povećanje vanjske i unutrašnje kompleksnosti preduzeća i ubrzane dinamike društvenih, ekonomskih i političkih procesa. U ovakvim uslovima poslovanja za preduzeća postaju ključni faktori uspjeha: brzina odlučivanja i provođenje donijetih odluka, sposobnost prilagođavanja nastalim promjenama i razmišljanje unaprijed, sposobnost adekvatne reakcije, smanjenje uticaja i adekvatno ovladavanje kompleksnošću. U savremenom poslovanju menadžmentu preduzeća se nudi kontroling, u praksi već dokazan kao jedna od najznačajnijih funkcija u rješavanju konkretnih problema unutrašnjeg i vanjskog prilagođavanja preduzeća nadolazećima promjenama, koordinacije i integracije u podsistemu menadžmenta. Kontroling pruža stručnu podršku i svojim savjetima pomaže menadžmentu preduzeća u procesu upravljanja, odlučivanja i vođenja.

Ova doktorska disertacija treba da dokaže nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju. Njen doprinos se ogleda u tome da menadžerima preduzeća na jasan način prikaže funkciju kontrolinga, relevantne instrumente operativnog i strategijskog kontrolinga, *Balanced Scorecard* (uravnotežena lista mjerila) kao okosnice u radu kontrolinga, uticaj lidera na uvođenje funkcije kontrolinga i način organizacije kontrolinga u preduzeću.

Predmet istraživanja u ovoj doktorskoj disertaciji je nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju. Istraživanje je sprovedeno u bosansko-hercegovačkim malim, srednjim i velikim preduzećima.

Jedinstven cilj istraživanja je praktično definisanje faktora uticaja na uvođenje i primjenu funkcije kontrolinga u bosansko-hercegovačkim preduzećima i njihovo povezivanje sa teorijskim istraživanjima.

U radu se izvodi zaključak da je nužna funkcija kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju. Rezultati analize pokazuju da se kontrolingom uspješno ovladava unutrašnjom i vanjskom kompleksnošću i dinamikom. Organizacija kontrolinga je jasno uspostavljena kao i odgovornosti u kontrolingu i rade osobe sa odgovarajućom stručnom spremom, a kontroling se funkcionalno doživljava kao stručna pomoć svim nivoima menadžmenta. Kontroling u svome radu primjenjuje relevantne instrumente operativnog i strategijskog planiranja, a funkcija kontrolinga u velikoj mjeri doprinosi uspješnosti u poslovanju bosansko-hercegovačkih preduzeća.

Ključne riječi:

Kontroling, instrumenti, operativni, strategijski, Balanced Scorecard, liderstvo, organizacija, kontroler, Bosna i Hercegovina, istraživanje, koordinacija.

SADRŽAJ

1 UVOD 1
1.1 Predmet istraživanja 2
1.2 Ciljevi istraživanja 2
1.3 Hipotetički okvir istraživanja 3
1.4 Metode istraživanja 4
1.5 Struktura rada 5
2 Konceptualne osnove 7
2.1 Istorijski razvoj kontrolinga i potreba za kontrolingom 7
2.1.1 Istorijski razvoj kontrolinga 7
2.1.2 Potreba za kontrolingom 8
2.1.2.1 Eksterni faktori uticaja 10
2.1.2.2 Interni faktori uticaja 11
2.2 Generacijiski razvoj kontrolinga i kontrolera 13
2.2.1 Kontroler kao registrator 13
2.2.2 Kontroler kao navigator 14
2.2.3 Kontroling kao inovator 15
2.3 Kontroling u svijetu 16
2.3.1 Kontroling u SAD 17
2.3.2 Kontroling u EU 20
2.4 Koncepcije kontrolinga 22
2.4.1 Pojmovno određenje kontrolinga 25
2.4.2 Koncepcija kontrolinga 28
3 Funkcija i instrumenti kontrolinga 32
3.1 Privredno preduzeće kao sistem 32
3.2 Kontroling kao dopuna i stručna podrška menadžmentu 37
3.2.1 Sistem rukovođenje / menadžment 37
3.2.2 Kontroling kao podrška rukovođenju menadžmentu 40
3.2.3 Odnos i saradnja menadžera i kontrolera 42
3.3 Kontroling kao koordinacija dijelova sistema rukovođenja 46
3.3.1 Koordinacija 48
3.3.2 Međuzavisna koordinaciona osnova 48

Singidunum Univerzitet

3.3.3 Koordinacija za izgrađivanje i povezivanje sistema 49
3.4 Integraciona funkcija kontrolinga 52
3.5 Ciljevi i funkcija kontrolinga 54
3.5.1 Ciljevi kontrolinga 54
3.5.2 Funkcije kontrolinga 56
3.5.2.1 Sistem vrijednosti, usmjeravanje preduzeća (vizija, misija, ciljevi) 57
3.5.2.1.1 Definisanje poslovne politike, vizija i misija 57
3.5.2.1.2 Definisanje ciljeva 58
3.5.2.1.3 Uloga kontrolinga u definisanju poslovne politike; misije, vizije i ciljeva 62
3.5.3 Planska funkcija kontrolinga 62
3.5.3.1 Pojam i razlozi za sistem planiranja 65
3.5.3.1.1 Objekti planiranja i faktori poslovnog uspjeha 72
3.5.3.2 Instrumenti planiranja 74
3.5.3.3 Teorijska osnova: definicija i podjela 75
3.5.3.4 Instrumenti strategijskog planiranja, izbor i prikaz 79
3.5.3.4.1 Namjere i koncepcija krive iskustva 81
3.5.3.4.2 Tehnika scenarija 83
3.5.3.4.3 Analiza Jaza (GEPA) 86
3.5.3.4.4 Životni ciklus proizvoda i tržište 87
3.5.3.4.5 Instrument strategijskog pozicioniranja preduzeća (SWOT analiza) 90
3.5.3.4.6 Analiza konkurencije i Benchmarking analiza 93
3.5.3.4.7 Instrument spoznaje slabosti preduzeća 100
3.5.3.4.8 BCG portfolio matrica rastućeg tržišta 102
3.5.3.4.9 Instrument analize tehnologije 104
3.5.3.4.10 Mjerenje zadovoljstva klijenata 105
3.5.3.4.11 Menadžment kvalitetom 106
3.5.3.5 Instrument operativnog planiranja, izbor i prikaz 108
3.5.3.5.1 ABC Analiza 109
3.5.3.5.2 Analiza odstupanja 112
3.5.3.5.3 Analiza prelomne tačke 114
3.5.3.5.4 Analiza uskog grla 117
3.5.3.5.5 Izračunavanje opravdanosti investicija 120
3.5.3.5.6 Kratkoročni obračun poslovnog uspjeha 123

Singidunum Univerzitet

3.5.3.5.7 Osnova za isplatu zaposlenih 125
3.5.3.5.8 Analiza praga rentabilnosti 127
3.5.4 Kontrolna funkcija kontrolinga 129
3.5.4.1 Pojam i svrha kontrole 130
3.5.4.2 Objekti i instrumenti kontrole 133
3.5.4.3 Kontrole postupka i rezultata 134
3.5.5 Informaciona funkcija kontrolinga 136
3.5.5.1 Pojam i svrha informacionog sistema 140
3.5.5.2 Instrumenti informisanja 145
3.5.5.3 Sistem ranog upozorenja 145
3.5.6 Sistem organizovanja 152
3.5.6.1 Pojam i svrha organizovanja 152
3.5.6.2 Instrumenti organizovanja 159
3.5.7 Sistem upravljanja ljudskim potencijalima 160
4 Balanced Scorecard (uravnotežena lista mjerila) kao okosnica kontrolinga 170
4.1 Balanced Scorecard kao sistem upravljanja privrednim preduzećem 170
4.2 Pojava i razvoj BSC koncepta 177
4.2.1 Finansijsko-ekonomska perspektiva 179
4.2.2 Perspektiva kupaca 181
4.2.3 Perspektiva intenih procesa 183
4.2.4 Perspektiva učenja i razvoja 184
4.3 Uzajamna povezanost perspektiva 186
4.4 Proširenje perspektiva i kritički osvrt na Balanced Scorecard 192
4.5 Balanced Scorecard kao okosnica kontrolinga 193
5 Liderstvo i menadžment znanja u organizaciji 196
5.1 Organizacija koja uči 196
5.1.1 Baza znanja preduzeća 201
5.1.2 Upravljanje znanjem 203
5.1.3 Kontroling znanja 206
5.2 Pojam i savremene teorije liderstva 207
5.3 Menadžer-lider 219
5.4 Konkurentska prednost lidera u ekonomiji znanja 222
5.4.1 Uticaj znanja lidera na uvođenje kontroling funkcije 223
6 Institucionalno oblikovanje organizacije kontrolinga 224

Singidunum Univerzitet

6.1 Uticajne veličine organizacije kontrolinga 225
6.2 Oblici uvođenja kontrolinga u privredno preduzeće 227
6.3 Kontroler 234
6.3.1 Profil osobe kontrolera 236
6.3.2 Mjerenje razultata rada kontrolera 237
7 Karakteristike kontrolinga u Bosni i Hercegovini 239
7.1 Razgraničavanje pojma „preduzeće“ 239
7.1.1 Kvantitativno razgraničenje 240
7.1.2 Kvalitativno razgraničenje 241
7.1.3 Faktori uticaja kontrolinga na privredna preduzeća 242
8 Studija zemlja Bosna i Hercegovina 244
8.1 Opšti uslovi i podaci 244
8.1.1 Opšti uslovi 244
8.1.2 Opšti podaci 244
8.2 Analiza privrednih i kulturnih okvirnih uslova kao faktora koji utiču na poslovno okruženje u Bosni i Herceovini 245
8.2.1 Djelovanje na poslovno okruženje 245
8.2.2 Eksterni faktori uticaja 246
8.2.2.1 Eksterno okruženje 246
8.2.2.2 Uticaj kulture zemlje na kontroling 248
9 Empirijsko istraživanje funkcije kontrolinga u privrednim preduzećima u Bosni i Hercegovini 249
9.1 Metodologija 249
9.2 Vrednovanje rezultata na osnovu uzorka istraživanja 250
9.3 Determinante preduzeća i okoline 251
9.3.1 Analiza funkcije ispitanika u privrednom preduzeću 251
9.3.2 Oblik, pripadnost koncernu, dužina poslovanja i karakteristike razgraničenja 252
9.3.3 Struktura djelatnosti anketiranih preduzeća: proizvodnja, usluge trgovina, bankarstvo, osiguranje i drugo 254
9.3.4 Postojanje vizije i misije 256
9.3.5 Stilovi upravljanja 257
9.3.6 Menadžmet znanja 258
9.3.7 Stepen kompleksnosti okoline 261
9.3.8 Stepen dinamičnosti okoline 261

Singidunum Univerzitet

9.3.9 Nivoi kompleksnosti i dinamičnosti unutar privrednog preduzeća 262
9.4 Institucionalna organizacija kontrolinga 264
9.4.1 Posotojanje odjela za kontroling 264
9.4.2 Starost odjela za kontroling 265
9.4.3 Inicijatori uvođenja poslovne funkcije kontrolinga 265
9.4.4 Odgovornost i podređenost odjela za kontroling 265
9.4.5 Organizovanost odjela za kontroling 266
9.4.6 Stepen obrazovanja osoba koje rade u odjelu kontrolinga 267
9.4.7 Odnos odjela plana i analize i odjela kontrolinga 268
9.5 Funkcionalni aspekt 268
9.5.1 Katalog zadataka kontrolinga 269
9.5.2 Važnost kontrolinga 269
9.5.3 Kontroling u preduzeću 271
9.6 Instrumentalni aspekt 272
9.6.1 Instrumenti kontrolinga 273
9.7 Primjena Balanced Scorecard-a (BSC) uravnotežene liste mjerila, instrumenta strategijskog upravljanja, kao okosnice kontrolinga 274
9.7.1 Perspektiva kupca 275
9.7.2 Finansijsko – ekonomska perspektiva 275
9.7.3 Perspektiva internih procesa 276
9.7.4 Perspektiva učenja i razvoja 277
9.8 Informacijski aspekt 278
9.8.1 Izvori informacija za kontroling 279
9.8.2 Korisnici informacija kontrolinga 280
9.9 Doprinos kontrolinga uspješnom poslovanju preduzeća 281
10 Zaključna razmatranja 283
10.1 Hipoteze 283
10.2 Zaključak 287
10.3 Perspektive i preporuke 290
B I B L I O G R A F I J A 291
SPISAK SLIKA 298
SPISAK TABELA 302
SPISAK GRAFIKONA 304

Singidunum Univerzitet

PRILOG – ANKETNI UPITNIK **305**

BIOGRAFIJA **312**

OBJAVLJENI RADOVI **314**

1 UVOD

U današnje vrijeme, preduzeća[1] se nalaze svakodnevno pod uticajem izuzetno velikog broja faktora. Svjedoci smo novih svjetskih kretanja i ubrzane globalizacije u svim segmentima. Turbulentni uslovi poslovanja ili rastuća kompleksnost[2] i ubrzana dinamika[3] društvenih, ekonomskih i političkih procesa u budućnosti će činiti još veći pritisak na poslovanje preduzeća što vodi stvaranju dodatnih problema za menadžment. U ovakvim uslovima poslovanja menadžmentu preduzeća je potrebno više vremena za pravovremeno odlučivanje, a za donošenje ispravne poslovne odluke na raspolaganju ima sve manje vremana. Bez oklijevanja se moraju iznaći mogućnosti za očuvanje postojeće i stvaranje nove vrijednosti u poslovanju i zadovoljiti finansijska i nefinansijska očekivanja različitih interesnih grupa, kao što su vlasnici preduzeća, menadžment, zaposleni, dobavljači, potrošači, vladine institucije i društvena zajednica u cjelini. Evidentno je da će se preduzeća morati neprestano prilagođavati raznim ubrzanim promjenama, a taj proces prilagođavanja na tržištu treba da bude blagovremeno usmjeravan i kontrolisan. Bez obzira na veličinu i organizovanost, sva preduzeća će nastojati da ostanu u poslu, a to će poći za rukom samo onima koji budu radili na povećanju sopstvene vitalnosti. Vitalna preduzeća koja budu koristila savremene instrumente i koncepte za efikasan sistem upravljanja preduzećima će se brže i lakše prilagođavati svakodnevnim promjenama.

Poslovanje u složenim uslovima sve više ističe značenje upravljanja, iz razloga što se planiranje, kontrola i analiza ne mogu više odvijati kao sukcesivni procesi, što je karakterisalo klasične sisteme upravljanja, gdje se oni odvijaju kao istovremeni i učestalo reverzibilni procesi. Organizacione jedinice planiranja, kontrole, analize i informisanja nisu više jasno razgraničene, a funkcije i strukture između njih se miješaju, što zahtijeva njihov zajednički rad na efekat upravljanja. Kao odgovor na potrebu za *integracijom i koordinacijom* djelatnosti i rezultata djelatnosti pojedinih izdiferenciranih funkcija na nivou prakse upravljanja i rukovođenja, ne negirajući njihovu različitost i opstanak, javlja se potreba za uvođenjem savremenih koncepata kao što je funkcija *kontrolinga.*

Usljed gubitka preglednosti nad cjelinom organizacije, poslovnih i strateških aktivnosti cjeline organizacije, inicira se razvoj *kontrolinga* kao savremenog rješenja i njegove institucionalizacije u sistem upravljanja, kao jednog od najprikladnijih koncepata objedinjavanja relevantnih funkcija upravljanja i racionalnog instrumenta za podizanje efikasnosti menadžementa na viši nivo.

Kontroling obezbjeđuje *koordinaciju* između informacionih potreba menadžera na svim organizacionim i upravljačkim nivoima, izgradnjom jedinstvenog informacionog sistema koji objedinjuje i generiše korisne informacije za njegove potrebe i u skladu sa njegovim zahtjevom. To doprinosi efektivnosti u radu menadžmenta, na način da se poveća sposobnost prilagođavanja

[1] Pojam *preduzeće*, koristi se kao sinonim za riječ *organizacija*, odnosno to je bilo koji poslovni sistem, bez obzira na veličinu (mikro, malo, srednje ili veliko) ili vlasnički status.

[2] O *kompleksnosti* govorimo ne samo onda kada je nešto po svome sastavu komplikovano, dakle složeno, već kad stalno mjenja svoje stanje. *Kompleksnost* podrazumjeva mnoštvo mogućnosti ponašanja; ona nas dovodi pred problem misaonog obuhvaćanja cjeline te do granica preciznog znanja, prognoziranja budućih stanja djelovanja.

[3] *Dinamika* okoline je drugo njeno važno obilježje; pod tim pojmom podrazumjevamo učestalost i brzinu promjena, snagu promjena te ravnomjernost i predvidivost promjena.

preduzeća unutrašnjim i vanjskim pomjenama i poveća njegova vitalnost i tržišna prihvatljivost. Ciljevi kontrolinga su identični ciljevima menadžmenta, oni koriste sadašnje i grade buduće potencijale uspjeha, a načini na koji to rade je različit. Funkcija kontrolinga se ostvaruje saradnjom menadžera i kontrolera u organizaciji.

1.1 Predmet istraživanja

Doktorska disertacija predstavlja rezultat trogodišnjeg istraživanja u periodu od decembra 2009. godine, do septembra 2012. godine, sprovedenog u bosansko-hercegovačkim preduzećima. Predmet istraživanja je funkcija kontrolinga i njegov stepen uspješnosti u organizacionoj primjeni u malim, srednjim i velikim preduzećima u Bosni i Hercegovini. Na našim prostorima funkcija *kontrolinga*, kao i sam pojam *kontrolinga* je još uvijek nepoznat i nedovoljno istražen, za razliku od zapadne Evrope i SAD-a, gdje je ova funkcija poznata već stotinama godina, i kroz svoj istorijski razvoj je u različitim oblicima podržavao preduzeća u njihovoj poslovnoj aktivnosti. Osnivanjem instituta i stručnih časopisa za kontroling u SAD-u, Njemačkoj, Austriji i drugim evropskim zemljama, kontroling nije samo sastavni dio ekonomske literature u preduzećima, već se i u praksi sve više posmatra kao neizostavna i nezamjenljiva podrška menadžmentu u rukovođenju.

U poređenju sa drugim ekonomskim oblastima u preduzeću, dugo prisustvo kontrolinga na zapadu, dovelo je do toga da ova funkcija nailazi na sve veću primjenu u organizacionom upravljanju, tako da kontroling danas čini jednu od najznačajnijih funkcija u rješavanju konkretnih problema unutrašnjeg i vanjskog prilagođavanja preduzeća nadolazećim promjenama.

Otvaranjem novih tržišta u zemljama istočne Evrope, te nakon cijepanja država Istočnog bloka i raspada bivše Jugoslavije, postavilo se pitanje da li preduzeća u ovim zemljama, koje u poređenju sa stanjem plansko tržišne privrede uz pomoć *kontrolinga* pokušavaju ovladati većom dinamikom i kompleksnošću poslovanja i pojačati konkurentnost na tržištu na kojem se nalaze i djeluju. Dosadašnja istraživanja *organizacione primjene kontrolinga* i njegove koristi u poslovnom upravljanju su se obavljala u jednom dijelu Evrope. Tako da svaka vrsta saznanja u vezi sa kontrolingom u ostalim istočnoevropskim zemljama uglavnom nedostaju. Osim pojedinačnih istraživanja, čak i nakon detaljne pretrage u stručnim časopisima i knjigama, bilo je nemoguće pronaći još neke studije na temu kontrolinga, kao i njegove primjene u organizacionom upravljanju u bosansko-hercegovačkim preduzećima. Ovakva situacija je dala povod za istraživanje u jednoj od zemalja u tranziciji, u Bosni i Hercegovini.

1.2 Ciljevi istraživanja

Osnovni ciljevi od kojih se polazi u ovome radu su:

- *naučni cilj,* cilj koji se odnosi na deskripciju, analizu, sistematizaciju i sistematizovanje znanja o funkciji kontrolinga, kao pretpostavci uspješnog organizacionog poslovanja u dinamičnom i globalnom okruženju, i
- *društveni cilj* koji se odnosi, na znanje, perspektive i mogućnosti praktične primjene funkcije kontrolinga u bosansko-hercegovačkim preduzećima.

Polazeći od jedinstvenog *naučnog cilja* u ovome istraživanju, formirano je mišljenje o *nužnosti funkcije kontroling u savremenom organizacionom upravljanju*, sa kojim se povećava efikasnost i efektivnost u radu menadžmenta, a time i sposobnost u uspješnom prilagođavanju promjenama unutar ili izvan preduzeća i ostvaruje konkurentska prednosti na tržištu Bosne i Hercegovine.

Primarni doprinos ove doktorske disertacije je *naučni* i to na nivou naučne deskripcije, gdje se na naučnoj i teorijskoj osnovi definiše:

- pojam kontrolinga,
- zadaci koje kontroler kao funkcija preuzima na sebe,
- izvor informacija, način i oblik izvještaja koje funkcija kontrolinga priprema za top menadžment za dalji proces donošenja poslovnih odluka,
- instrumente koje kontroler koristi za uspješno operativno i strategijsko planiranje,
- *Balanced Scorecard-BSC* (uravnotežena lista mjerila) instrument koji čini okosnicu u radu kontrolinga,
- uticaj liderstva na uvođenje funkcije kontrolinga,
- institucionalno određenje kontrolinga i
- doprinos kontrolinga u radu preduzeća.

Društveni doprinos ovoga istraživanja se ogleda u rezultatima dobijenim istraživanjem koje ima za cilj da pruži kvalitetne informacije stručnoj i naučnoj javnosti, i prezentuje dobijene rezultate na jasan i nedvosmislen način.

Cilj mi je da sa ovim radom pobudim interesovanje domaćih preduzetnika za veću praktičnu primjenu funkcije kontrolinga, i da inspirišem i motivišem buduće teoretičare i istraživače koji imaju najmeru da se bave ili se već bave kontrolingom, i da dalje razvijaju i jačaju njegovu primjenu u organizacionom upravljanju u bosansko-hercegovačkim preduzećima.

1.3 Hipotetički okvir istraživanja

U ovome radu se polazi od glavne *hipoteze*: ***„Nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju”***, koja će se potvrditi ili negirati u toku empirijskog istraživanja sprovedenog među malim, srednjim i velikim preduzećima na teritoriji Bosne i Hercegovine. Glavna hipoteza se operacionalizuje preko sledećih posebnih hipoteza:

H1: *Veličina organizacije, njena djelatnost, stepen kompleksnosti okoline, učestalost promjena okoline, kao i nivo dinamike i kompleksnosti u preduzećima, opredjeljuje organizaciju na uvođenje kontrolinga*;

H2: *Kontroling odjel u analiziranim preduzećima, ima jasno naznačenu organizaciju i odgovornosti osobe koja obavlja ulogu kontrolera, a zaposleni su osobe sa odgovarajućim stepenom obrazovanja*;

H3: *Funkcionalna dimenzija kontrolinga je važna za preduzeća, kao i zadaci koje obavlja;*

H4: *Relevantni instrumenti kontrolinga za uspješno upravljanje preduzećem nailaze na čestu primjenu u praksi*;

H5: *Balanced Scorecard – BSC (izblanasirana lista mjerila) instrument strategijskog kontrolinga, nailazi na uspješnu primjenu u upravljanju preduzećima*;

H6: *Lideri su spremni da usvajaju znanja i uvode savremene koncepte upravljanja, kako bi ostvarili konkurentsku prednost na tržištu;*

H7: *Kontroling doprinosi u razvoju i poslovnom uspjehu preduzeća;*

Ovim radom će se istražiti postojeće stanje prakse i buduće usmjerenje kontrolinga u organizacionom upravljanju bosansko-hercegovačkih preduzeća.

1.4 Metode istraživanja

U doktorskoj disertaciji je urađeno primarno akciono istraživanje teorijskog i empirijskog karaktera, u skladu sa savremenim metodama i tehnikama metodologije naučno-istraživačkog rada. Metode i tehnike koje će se u ovome doktorskom radu koristiti su: analiza relevantne domaće i strane literature uz korištenje najnovijih dostupnih informacija i izvora sa Interneta (koristit će se baze podataka *SCIndex*, *Scribid*, *EBSCO*, *Google Books*, *Internet Book List*, *Singipedija*, i dr.), tehnika naučne deskripcije, komparativni metod, tehnika analize[4] i sinteze[5], dedukcija i indukcija. Naravno, svako istraživanje započinje analizom, a saznanje se završava sintezom, kojom se oblikuje konačna slika predmeta proučavanja. Značaj sinteze je naročit kod istraživanja gde se stvarnost objašnjava putem spajanja jednostavnih u kompleksne oblike, tako da se stvori jedinstvena cjelina sa međusobno povezanim elementima. Primjenom ovih naučnih metoda u radu, prikazana je spoznaja o preduzećima i njihovoj organizovanosti, ciljevima, načinima stručne podrške kontrolinga u odlučivanju i upravljanju, operativnim i strategijskim instrumentima, koji nailaze na najučestaliju primjenu u kontroling praksi za ostvarivanje dominantne i konkurentske pozicije na tržištu, *Balanced Scorecard-u* kao osnovnom strategijskom instrumentu kontrolinga, organizacionom učenju i uticaju lidera na uvođenje i budući razvoj kontrolinga u preduzeću.

Primarno istraživanje je vršeno metodom anketiranja, putem tehnike upitnika, sa ukupno 33 pitanja (zatvorena, otvorena i pitanja intenziteta). Izbor uzorka je uvijek problem naučnog istraživanja, stoga su pažljivo odabrana ona privredna preduzeća za koja se pretpostavilo da u svojoj organizacionoj strukturi mogu da imaju funkciju kontrolinga. Poslano je 200 anketnih upitnika u privredna preduzeća širom Bosne i Hercegovine. Upitnici su poslani u ona preduzeća, za koja se pretpostavilo da bi mogli da imaju funkciju kontrolinga u organizaciji, tako da se mogao očekivati relevantan broj za povrat. Većina upitnika je distribuirana elektronskom poštom, faksom, dok je u nekim slučajevima bilo potrebno i lično uručivanje i anketiranje relevantnih osoba.

Statistička obrada rezultata dobijenih empirijskim istraživanjem provedena je pomoću IBM SPSS Statistics 20, programskog softvera, namjenjenog za obradu ovakvih istraživanja.

---

[4] Analiza (grčki: *analysis* rastavljanje, raščlanjivanje) čini metod naučnog saznanja kojim se misao i praktično predmet istraživanja razlaže na sastavne činioce, dijeli se na posebne momente i cjelina rastavlja na svoje dijelove; Izvor: Tintor J. (2009), *Poslovna analiza*, Masmedija, Zagreb, str. 167.

[5] Sinteza (grčki: *synthesis* sastavljanje, spoj, spajanje) predstavlja sistematičan postupak kojim se činioci dobijeni analizom spajaju u jedinstvenu cjelinu. To je suprotan metodski postupak analizi, to je misaoni put napredovanja od jednostavnog, preko složenijeg ka najsloženijem, tj. izvlačenje zaključaka o mjerama koje valja preduzimati za uklanjanje utvrđenih disproporcija; izvor: Tintor J. (2009), *Poslovna analiza*, Masmedija, Zagreb, str. 169.

1.5 Struktura rada

Rad je podjeljen u **deset poglavlja**, koncipiranih na način, da prvih osam obuhvataju teorijska razmatranja, u devetom poglavlju se daje pregled empirijskog istraživanja, i na kraju u desetom se daju zaključna razmatranja, gdje se potvrđuje ili negira postavljena hipoteza u ovome radu.

Prvo poglavlje se bavi *uvodnim* razmatranjem, definisanjem predmetnog istraživanja, postavljanjem istraživačkih ciljeva, metodologijom istraživanja.

Drugo poglavlje, pod nazivom „*Konceptualne osnove"*, obrađuje istorijski razvoj kontrolinga, ukazuje na potrebu za kontrolingom, koju uslovljavaju interni i eksterni faktori uticaja, zatim se obrađuje i pojašnjava generacijski razvoj kontrolinga i kontrolera, od njegovog samog početnog razvoja i uspostavljanja u preduzeću kao registratora, preko uloge navigatora koju je obavljao u preduzećima, pa sve do uloge inovatora koju danas obavlja. Takođe, ovdje se obrađuje i pojašnjava kontroling koncepcije orijentisane prema dobiti, informisanju, planiranju i kontroli, koordinaciji u sistemu rukovođenja) u preduzećima na svjetskom nivou, i njegovo organizovanje u nekim američkim i evropskim preduzećima. U ovom poglavlju se konceptualno određuje i definiše kontroling.

Treće poglavlje, nosi naziv „*Funkcija i instrumenti kontrolinga"*. U ovome se poglavlju vrši sistematsko teoretski definisanje principa preduzeća, koji čini osnovu za dalje teoretsko pojašnjavanje ovoga pojma. U okviru osnovnih teoretskih karakteristika kontrolinga definiše se pojam kontrolinga, a potom polazeći od teorije sistema slijedi opis kontrolinga kao podsistema rukovođenja, tj. nadopune i stručne podrške menadžmentu preduzeća, ovdje se daje prikaz međusobnih odnosa i saradnje menadžera i kontrolera. Principi koordinacije i integracije se prikazuju kao osnovna načela u radu kontrolinga. Objekti kontrolinga su podsistemi menadžmenta: *sistem vrijednosti (misija, vizija, ciljevi) preduzeća, sistem planiranja, sistem organizovanja, sistem kontrole, sistem informisanja, sistem organizovanja, sistem upravljanja ljudskim potencijalima*, koji su pojedinačno obrađeni, što omogućuje prikaz međusobni odnosa i uloge kontrolinga. U ovome poglavlju se pojedinačno opisuju instrumenti kontrolinga, koji se smatraju relevantnim, odnosno nailaze na najčešću primjenu u operativnom i strategijskom planiranju u bosansko-hercegovačkim preduzećima.

Četvrto poglavlje, nosi naziv „*Balanced Scorecard (uravnotežena lista mjerila) kao okosnica kontrolinga"*. U ovom poglavlju se daje istorijski pregled razvoja BSC-koncepta, i opisuju četiri osnovne perspektive, kao i njihova međusobna povezanost, daje se kritički osvrt na BSC-koncept i BSC se opisuje kao instrument kontrolinga koji ga uspješno primjenjuje u svome radu.

Peto poglavlje, koje nosi naziv „*Liderstvo i menadžment znanja u organizaciji"*, obrađuje organizaciono učenje i menadžment znanja, kao jedan od glavnih aspekata konkurentske prednosti u ekonomiji znanja. U ovome poglavlju se obrađuju različiti tipovi liderstva, njihove ključne osobine i vještine u uspješnom upravljanju, kao i lični uticaj na uvođenje savremenih koncepata (poput funkcije kontrolinga) u upravljanju preduzećem.

Šesto poglavlje, ima naziv „*Institucionalno oblikovanje/organizacija kontrolinga"*, i u njemu se obrađuju posebnosti kontrolinga, ključne tačke institucionalnog oblikovanja kontrolinga. Definiše se način i oblik uvođenja kontrolinga u preduzeće, opisuju karakteristike osobe koja sprovodi kontroling tj. obavlja funkciju kontrolera, i prikazuje način mjerenja rezultata rada kontrolera.

Sedmo poglavlje, nosi naziv „*Karakteristike kontrolinga u Bosni i Hercegovini"*. U objašnjenju se prvobitno vrši kvantitativno i kvalitativno razgraničavanje malih, srednjih i velikih preduzeća, a zatim se pravi analiza uticajnih faktora kontrolinga, odnosno instrumenata kontrolinga.

Osmo poglavlje, pod nazivom „*Studija zemlja Bosna i Hercegovina"*, se bavi relevantnim ekonomsko-pravnim uslovima u Bosni i Hercegovini za obavljanje privredne djelatnosti. Nadovezujući se na opšte podatke, bliže se posmatraju veličine koje utiču na djelatnost preduzeća.

Deveto poglavlje nosi naziv „*Empirijsko istraživanje funkcije kontrolinga u privrednim preduzećima u Bosni i Hercegovini"*. Ovdje je prikazana metodologija rada, i u koracima se vrši vrednovanje *determinante preduzeća i okoline*, *institucionalne organizacije kontrolinga*, *funkcionalnog aspekta*, *instrumentalnog aspekta*, *Balanced Scorecard (uravnotežene liste mjerila) instrumenta strategijskog upravljanja kao okosnice kontrolinga, informacijskog aspekta i doprinosa kontrolinga uspješnom poslovanju*. Vrednuju se i analiziraju rezultati da bi se definisala *nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju*, i utvrdili mogući razlozi za eventualno neprimjenjivanje funkcije kontrolinga.

Na kraju rada, u poslednjem desetom poglavlju se donosi zaključak, u kojem će se postavljene hipoteze potvrditi ili negirati, i dati perspektive i preporuke za razvoj kontrolinga na području Bosne i Hercegovine.

2 Konceptualne osnove

Poslovanje preduzeća na našim prostorima postaje svakim danom sve teže i složenije. Očigledno je da povećanje kompleksnosti i dinamike koja dolazi iz okruženja, kao i porast kompleksnosti u samim preduzećima iziskuje nove, savremene metode i tehnike poslovnog upravljanja sa kojima će se uspješnije odgovoriti na ove zahtjeve, što otvara prostor za ubrzani razvoj kontrolinga i na našim prostorima.

2.1 Istorijski razvoj kontrolinga i potreba za kontrolingom

U današnje vrijeme naglih i neočekivanih promjena, dugoročan uspjeh preduzeća će isključivo zavisiti od spremnosti na promjenu organizacione kulture, odnosno, spremnosti na promjenu u načinu mišljenja i ponašanja. Povećanje kompleksnosti i ubrzana dinamika društvenih, ekonomskih i političkih procesa, svakodnevno vrši pritisak na poslovanje preduzeća, što vodi stvaranju dodatnih problema za menadžment i tjera ih na iznalaženje novih i usavršavanje postojećih sistema poslovnog upravljanja. U ovakvim uslovima poslovanja kontroling se javlja kao savremen i moderan koncept upravljanja preduzećem, koji je u praksi već dokazan kao način rješavanja problema prilagođavanja, koordinacije i integracije u preduzeću.

Kontroling nije slučajno najrazvijeniji na zapadu u velikim američkim i evropskim preduzećima, koja se bave proizvodnjom automobila, prehranom, hemijom, elektronikom. Naime, kod njih su identifikovani najveći problemi u unutrašnjoj i spoljnoj komunikaciji, kao i sposobnosti u prilagođavanju novonastalim promjenama. Kontroling u preduzeću u velikoj mjeri **spriječava haos** (koji bi mogao veoma lako da nastane) na način, da **povećava transparentnost** u zajedničkim poslovnim odnosima **između** organizacionih jedinica i **pomaže** im da daju svoj ukupni doprinos u ostvarenju postavljenog cilja preduzeća. Očigledno je da kontroling postaje samorazumljivost u današnjem poslovanju u razvijenim tržišnim privredama. Razloge za to nalazimo u njegovoj neposrednoj podređenosti top menadžmentu i pomoći u upravljanju preduzećem, tako da se **funkcija kontroling** sve više uvodi i u trgovačka preduzeća, banke, kreditne institucije, osiguravajuća društva, hotele, bolnice, visokoškolske ustanove, te u vladine institucije.

2.1.1 Istorijski razvoj kontrolinga

Smatra se da su **prvi kontroleri** bili stari Egipćani koji su vršili nadzor nad gradnjom piramida. Prvi zvanični zapisi o korištenju naziva kontroling pojavljuju se u 15 vijeku: u Velikoj Britaniji je na kraljevskom dvoru, u državnoj upravi osnovana služba gdje je kontroler (radno mjesto se zvalo *Countrollour*) provjeravao zapise o ulasku i izlasku novca i dobara.[6]

U francuskom govornom području, kontroling se prevodi sa *Controle de Gestion*[7], što znači kontrola vođenja upravljanja, kontroling je vođen kao zvanična dvorska služba. Kontroling se 60-ih godina prošlog vijeka proširio na 50% najvažnijih francuskih preduzeća koja su do 1965. godine imala uspostavljen odjel kontrolinga.

[6] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 20.
[7] *Controle de Gestion* sa francuskog prevodimo kao *kontrola vođenja upravljanja*; izvor, http://www.eudict.com, (dostupno 02.02.2011.)

Postanak kontrolinga u današenjem smislu možemo zahvaliti industrijalizaciji Sjedinjenih Američkih Država u drugoj polovini 19. vijeka. Po prvi put u Sjedinjenim Američkim Državama se spominje u državnom području: 1778. godine, Američki Kongres je na zakonskoj osnovi otvorio službena mjesta *Comptroller, auditor, treasure and six commissioners of accounts*, koja su nadgledala ravnotežu između državnih izdataka i državnog budžeta. Ova službena mjesta su korijeni današnje *Comptroller General* službe (*Comptroller = Contreoller*), koja rukovodi *General Accounting Office*, u SAD-u.[8]

Prije otprilike 130 godina jedno preduzeće u SAD-u (*Atchinson, Topeka & Santa Fe Railway System*) uvelo je radno mjesto *Comptroller*[9]. Njegovi zadaci su bili finansijsko-ekonomske prirode, tj upravljanje finansijama, kapitalom i sigurnošću društva. Prvo industrijsko preduzeće sa radnim mjestom kontrolera bilo je (*General Electric Company*), i to 1892. godine. Prema nekim istraživanjima, mjesto kontroler je postojalo 1900. godine u 8 od 175 američkih društava. Takođe, provedena su istraživanja 1948. godine u SAD-u i od anketiranih 195 velikih preduzeća 143 imala su uvedeno takvo područje zadataka, prosječne starosti 22 godine.[10]

U periodu ekonomske krize od 1929. do 1931. godine, kontroling dobija svoju punu afirmaciju, jer pored svojih tradicionalnih zadataka, kao što su revizije ili finansijsko-privredne funkcije, značajnije se posvetio i poslovima planiranja. To dovodi do osnivanja prvog društva kontrolera 1931. godine u SAD-a pod imenom *Controller's Institute of America*.[11] 1962. godine su promijenili ime u *Financial Excutive Institute–FEI*. Organizacija je tada brojala oko 5000 članova u SAD-u i Kanadi. Tri godine nakon osnivanja instituta (1934.) osnovan je časopis *The Controller* (od 1962. *The Financial Executive*), a deset godina kasnije došlo je do osnivanja *Controllership Foundation* (od 1962. *Financial Executives Research Fundation*) istraživačkog instituta.[12]

2.1.2 Potreba za kontrolingom

Uslovi za poslovanje preduzeća u današnje vrijeme postaju sve složeniji, tako da se kontroling funkcija nameće kao jedno novo i moderno rješenje sve prisutnijih problema koordinacije i integracije u preduzećima, a koji uglavnom nastaju usljed povećanja dinamike okruženja, stagnacije tržišta, brzih tehnoloških inovacija i sve kraćeg životnog vijeka proizvoda. Važno je napomenuti da ne postoji kontrolinga koji je optimalan za sva preduzeća, jer način primjene kontrolinga u jednom preduzeću u određenoj industrijskoj grani mora da se prilagodi poslovanju drugog preduzeća iz iste grane, i to iz razloga drugačijih internih i eksternih faktora uticaja. Slika 1., daje prikaz mogućih eksternih i internih faktora uticaja, od kojih zavisi dobro postavljanje kontrolinga preduzeća.

---

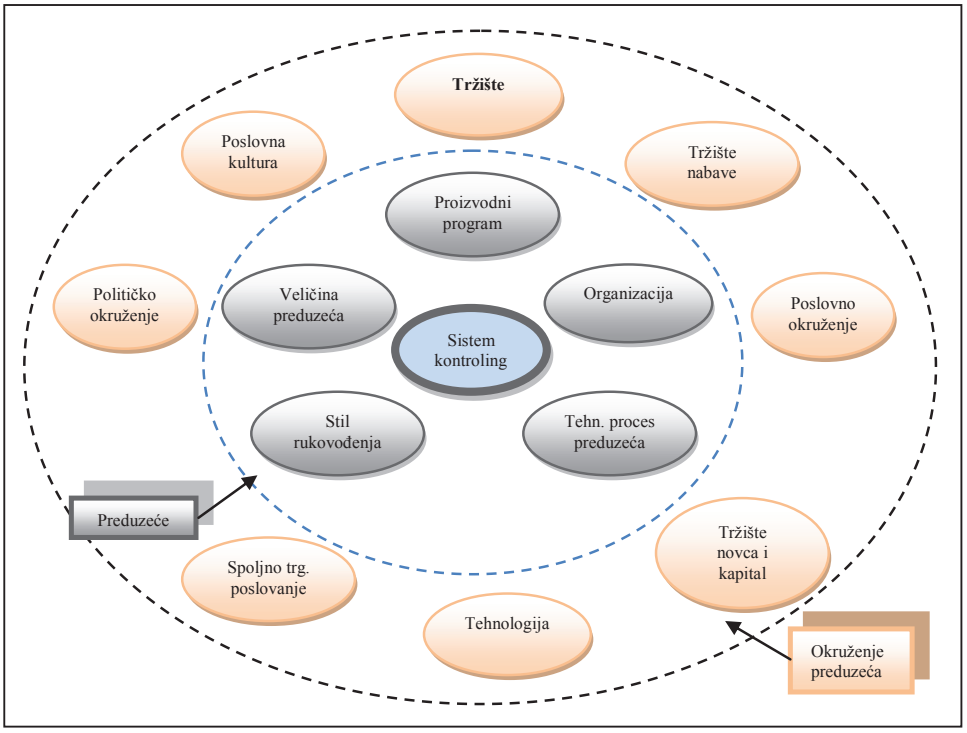
[8] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 20.

[9] "U počecima uobičajena oznaka *Comptroller* potiče od greške prilikom prevođenja sa francuskog jezika. Tačniji prevod *Controller* danas je najčešća oznaka za nosioca zadataka, a područje zadataka zove se *Controllership*. Izuzetak čine javne službe, u kojima i danas postoji radno mjesto *Comptrollers of the Currency* ili *Comptroller General of the United States*."; izvor: Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 28.

[10] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 19.

[11] Udruženje kontrolera, *Controllor's Institute of America*, kasnije preimenovano *u Financial Excutives Institute-FEI*; izvor: http://www.fei.org, (dostupno 10.02.2011.)

[12] *Controllership Fundation*; izvor: http://www.financialexecutives.org, (dostupno 11.02.2011.)



Slika 1 – Eksterni i interni faktori uticaja na koncept kontrolinga.[13]

Potreba za kontrolingom i njegov razvoj u preduzećima u svijetu, dprinose pojašnjenju postojeće funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju. Kontroling danas predstavlja moderan način rješavanja sve prisutnijih problema koordinacije i integracije u preduzećima, a koja su uslovljena povećanom dinamikom iz okruženja, stagniranjima tržišta, brzim tehnološkim promjenama, sve kraćim životnim ciklusom proizvoda, kao i efekata recesije. Uslovi u kojima preduzeća posluju danas su veoma složeni i oni se svakim danom dodatno usložnjavaju, sve je teže odgovoriti trenutno na probirljive tržišne zahtjeve, ostvartit finansijsku ravnotežu, očuvati obim uposlenosti kapaciteta i broj zaposlenih, kvalitet proizvoda i ispuniti očekivane ekološke standarde po pitanju proizvodnje i finalnih proizvoda, itd. Uz sve navedeno, preduzeća su pritisnuta globalnim promjenama u odnosima ponude i tražnje na tržištu i neočekivanim recesijskim učinkom, što dodatno uslovljava i postavlja nove probleme pred menadžment.

Ako se osvrnemo kako je bilo nekada i prisjetimo se ranih pedesetih godina prošlog vijeka, koje su karakteristične iz razloga što da se tada moglo prodati gotovo sve što se proizvelo, tako da se glavni cilj poslovanja preduzeća svodio na povećanje učinka prodaje.

Sedamdesete godine prošlog vijeka su obilježile zasićenja tržišta, naftni šok, poskupljenje energije, što je uslovilo preduzeća da iznalaze nove alternativne načine da plasiraju svoju robu sve izbirljivijim kupcima.

[13] Horvath P. & Partners Management Consultants (2003), *Das Controlling konzept*, Beck DTV, Verlag, Stuttgart, str. 78.

Početkom devedesetih godina prošlog vijeka se dešavaju velike promjene na našim prostorima, dolazi do povećanja ponude u odnosu na tražnju i uveliko postaje sve teže prodati proizvod ili ponuditi uslugu na tržištu, a uz navedeno, naša preduzeća su još dodatno bila pritisnuta ratnim zbivanjima.

Početak dvadesetprvog vijeka dodatno usložnjava poslovanje preduzeća, sve je prisutnija hiper ponuda svih vrsta roba i uluga kao rezultat globalnih tokova, i uz to dodatno usložnjeni efekat recesije uslovljava opstanak preduzeća na tržištu. Da bi uspjeli na tržištu neophodno je svakodnevno da se radi na promjenama i usavršavanju proizvoda, da se iznalaze novi kanali prodaje do sve probirljivijih kupaca. Svakodnevne promjene uslova poslovanja preduzeća, iziskuju neopodno prilagođavanje situacijama, što doprinosi i značajnijem razvoju kontrolinga.

Godinama su preduzeća mjerila svoj uspjeh vlastitim rastom, te tako naraslim preduzećima je sve teže upravljati i osigurati unutrašnji sklad između pojedinih organizacijskih djelova koji se takođe različito razvijaju. Ima dosta primjera o dobro razvijenom marketingu i nerazvijenoj pripremi proizvodnje, dobroj nabavci i lošoj prodaji, dobrim proizvodima i lošem pratećem servisu i sl. Problemi koji su prisutni u savremenom upravljanju preduzećima su: gubitak preglednosti nad ukupnim poslom zbog kojeg neko preduzeće i postoji, loša usklađenost pojedinih djelova koji iz toga razloga manje doprinose njegovom uspjehu nego što bi to mogli. Takođe, teže je unutrašnje organizovanje, jer narasla preduzeća su često kruta i sa nedovoljnom pažnjom se odnose prema vjernim kupcima, koji se brzo zaboravljaju, uprkos tome što su predstavljali presudan faktor njihovog rasta. Sve veća specijalizacija, kao i veće usitnjavanje nekog posla na njegove djelove, stvara dodatnu potrebu za što boljom koordinacijom u implementaciji, odnosno usklađivanjem malih dijelova i poslova u povezanu cjelinu. Preduzeća su dodatno opterećena kamatnim stopama, problemom nezaposlenosti, nedovoljnom količinom vlastitog kapitala i potrebom intenzivnog ulaganja u istraživanje i razvoj, žele li ostati u poslu.

Povećana kompleksnost u okruženju zahtijeva i usavršavanje sistema poslovnog upravljanja, tako da poznavanje unutrašnjih i spoljnih faktora uticaja postavlja određeni izazov pred svako preduzeće.

2.1.2.1 Eksterni faktori uticaja

U današnje vrijeme preduzeća posluju u veoma dinamičnom okruženju i svakodnevno su pritisnuta raznim spoljašnim uticajima.[14] Ona su dio ekonomskog, socijalnog, pravnog, tehnološkog, političkog i drugog sistema društva. Samo dobro organizovano preduzeće može da ostvari svoje ciljeve. Da bi se to uspjelo, neophodno je uvažiti eksterno okruženje koje djeluje na preduzeće. **Eksterno okruženje**, se obično djeli na operativno ili konkurentsko i opšte okruženje.[15] Operativno (konkurentsko ili okruženje zadataka) čine Porterovih pet faktora koji se odnose na:[16] kupce, dobavljače, konkurenciju, opasnost od supstituta i ulazne barijere. Opšte okruženje čine faktori tzv. PEST[17] ili PESTEL[18] analize. Posmatrano sa tog stanovišta, možemo

[14] *Uticaj* može da se manifestuje na sistem „*preduzeće*“ kroz rast stepena *dezorganizovanosti* (ako je uticaj negativan) ili kroz *organizovanost* (ukoliko je uticaj pozitivan). *Dezorganizovanost* vodi do pojave entropije sistema, a *organizovanost* dovodi do pojave poboljšanja razvoja sistema.

[15] Mašić B. / Tot V. (2012), *Principi menadžmenta*, Univerzitet Educons, Sremska Kamenica, str. 33.

[16] Porter E. M. (2007), *Konkurentska prednost*, Adižes, Novi Sad, str. 24.

[17] *PEST* – analiza predstavlja akrinom engleskih riječi: *political-legal* (političko pravni okvir), *economics* (ekonomski), *social* (socijalni), *technology* (tehnološki), a s pravom se dodaje i *global* (globalni okvir i faktori); izvor: Mašić B. / Tot V. (2012), *Principi menadžmenta*, Univerzitet Educons, Sremska Kamenica, str. 33.

to opisati kao u tabeli 1., *loše* i *dobro* konkurentsko okruženje. Određeni eksterni faktori svakodnevno vrše uticaj na poslovanje preduzeća i stvaraju pritisak na menadžment u preduzećima.[19]

	Okruženje	
Faktori	**LOŠE**	**DOBRO**
Konkurenti	brojni; nizak rast grane	malobrojni; visok rast grane
Prijetnje novih pridošlica	visoka prijetnja; laki uslovi ulaska	niske prijetnje; puno barijera za ulazak
Supstituti	brojni	malobrojni
Dobavljači	malobrojni; visoka pregovaračka moć	mnogo; niska pregovaračka moć
Kupci	malobrojni; jaka pregovaračka snaga	mnogo; slaba pregovaračka snaga

Tabela 1 – Dobro i loše okruženje.

Eksterni faktori koji se odnose na analizirano okruženje, u kojem posluje preduzeće mogu biti *loši* ili *dobri*. Ti faktori čine elemente za oblikovanje budućih poslovnih strategija i imaju presudan uticaj na (ne)sigurnost investiranja. Ukoliko posmatramo sa stanovišta preduzeća, konkurentsko okruženje je nepovoljno, ako je prisutan: snažan konkurentski pritisak, dominacija kupaca na tržištu, ako je niska stopa rasta grane, ako su laki uslovi ulaska novih konkurenata, ako grana obiluje sa puno supstitut proizvoda, ako dobavljači i kupci imaju visoku pregovaračku snagu i sl. Dok, za preduzeće, možemo reći da je povoljno ono konkurentsko okruženje, koje uključuje: malo konkurenata u grani, ako je grana u kojoj se posluje u usponu, ako su barijere za ulazak novih proizvođača visoke, ako su rijetki susptitut proizvodi i ako ima puno dobavljača i kupaca i to sa niskom pregovaračkom snagom, i sl.

Spoznaja i analiza svih navedenih eksternih faktora uticaja su pretpostavka za sadašnje i buduće poslovanje preduzeća i predstavljaju osnovni preduslov za stvaranje adekvatnih pretpostavki za njegovo uspješno poslovanje.

2.1.2.2 Interni faktori uticaja

Uvažavajući ranije navedene eksterne faktore, treba praviti razliku između onih faktora koji zavise od kulturoloških i društvenih uticaja i onih faktora od kojih zavise od uspješnosti obavljanja postavljenih zadataka. **Interni faktori uticaja** se sastoje od svih međusobno povezanih elemenata, odnosno, komponenata preduzeća. Interno okruženje čini unutrašnja konfiguracija organizacije, vlasnici i upravni odbor, menadžeri, zaposleni, i sindikat ukoliko je to propisom dozvoljeno.[20] U okviru internog okruženja *stejkholderi* organizacije, čine pojedinci ili grupe koje utiču ili mogu da utiču na organizaciono poslovanje. Uobičajeno se stejkholderi dijele na:[21]

---

[18] *PESTEL* – analiza predstavlja akrinom engleskih riječi: označava faktore *political* (političke), *economics* (ekonomske), *social* (društvene), *technology* (tehnološke), *environmental* (zaštite prirodne sredine i pravila prirode, *legal* (zakonski okvir); Izvor: Mašić B., / Tot V. (2012), *Principi menadžmenta*, Univerzitet Educons, Sremska Kamenica, str. 33.

[19] Bateman T. S., / Zeithalm C. P. (1990), *Management*, Richard Irwin, str. 228., i drugi: Todorović J. (2003), *Strategijski i operativni menadžment*, Conzit, Beograd, str. 91.

[20] Mašić B. / Tot V. (2012), *Principi menadžmenta*, Univerzitet Educons, Sremska Kamenica, str. 33.

[21] Mašić B. / Tot V. (2012), ibidem, str. 33.

- ***Interne stejkholdere*** (*insiders*), koje čine pojednici ili grupe unutar organizacije (akcionari, upravni odbori, menadžeri, zaposleni, sindikati ukoliko su zakonom dozvoljeni);
- ***Eksterne stejkholdere*** (*outsiders*), koje čine pojedinici ili grupe organizacije izvan organizacije koji su u neposrednoj interakciji sa organizacijom. U eksterne stejkholdere spadaju kupci, dobavljači, konkurencija, mediji, sindikati, finansijske institucije, vlada i grupe sa specijalnim interesima (nevladine organizacije, udruženja, i sl.).

Navedeni eksterni i interni faktori uticaja, pružaju detaljnu sliku o veličini izazova pred kojim se svako preduzeće danas nalazi, tako da se u takvim uslovima traga za novim načinima rješavanja problema. Faktori internog uticaja su uslovili razvoj unutrašnjih mehanizama, sa kojima se svako preduzeće bori i iznalazi rješenje za nastale probleme.

Kontroling je jedan on novih načina rješavanja probleme preduzeća u njegovom prilagođavanju nastalim situacijama. U obrazloženju potrebe za kontrolingom, navedene su brojne činjenice koje se mogu rezimirano prikazati kao u tabeli 2., pomoću uticaja dinamike kompleksnosti okruženja te uticaja diferencijacije preduzeća.[22]

Promjenljivost / Nepredvidljivost budućnosti	1900. 1930. 1950. 1970. 1990.
	Poznavanje događaja: ← Poznata → ← Ekstrapolativna → ← Poznati diskontinuiteti → ← Novi diskontinuiteti →
Ponavalja se	• Sistemi i priručnici procedura • Finansijaka kontrola **Menadžment pomoću kontrole**
Predvidivost pomoću ekstrapolacije	• Operativno budžetiranje • Kapitalno budžetiranje • Upravljanje pomoću ciljeva (MBO) • Dugoročno planiranje **Menadžment pomoću ekstrapolacije**
Predvidljive šanse i prijetnje	**Menadžment pomoću anticipiranja promjena** • Periodično strategijsko planiranje • Upravljanje strategijskim pozicijama
Djelimično predvidive šanse Nepredvidljiva iznenađenja	**Menadžment pomoću fleksibilnog / brzog odgovora** • Kontigeno (viševarijantno) upravljanje • Upravljanje strategijskim pitanjima • Upravljanje slabim signalima • Menadžment iznenađenja
Nivo turbulencije	1 **Stabilan** 2 **Reaktivan** 3 **Anticipativan** 4 **Istraživački** 5 **Kreativan**

Tabela 2 – Razvoj kompleksnosti dinamike okruženja.

Diferencijacija preduzeća podrazumjeva da se poslovanje odvija u sve složenijim uslovima, sve većoj podjeli rada, zahtijevnijem i segmentiranom tržišu, promjeni težišta ciljeva od primarno ekonomskih do socijalnih i socio-ekonomskih. Faktori uticaja iz okruženja, te diferencijacija u preduzeću su problemi sa kojima se prije svega susreće menadžment preduzeća. Njegov osnovni zadatak je, sagledavanje promjena i prilagođavanje raspoloživih resursa preduzeća, u cilju što bržeg i efikasnijeg djelovanja, kako bi se osigurala sposobnost preduzeća za razvoj. Sve su veći

[22] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 28.

zahtjevi za fleksibilnošću u poslovanju preduzeća, i sve je češće potrebno brzo i uspješno prilagođavanje raznim uticajnim faktorima, i u tome im pomažu novi metodi, načini i instrumenti. Kontroling se nudi kao stručna podrška menadžmentu svih nivoa, čiji je zadatak, da omogući menadžmentu brže prilagođavanje internim faktorima uticaja i uspješno rješava problem prilagođavanja unutrašnjom koordinacijom.

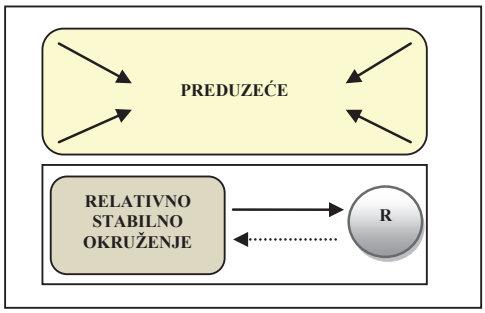
2.2 Generacijiski razvoj kontrolinga i kontrolera

Kontroling se u zavisnosti od problema koji su preovladali u određenom vremenskom periodu, mijenjao i dopunjavao svoj sadržaj novim pogledima i pratećim instrumentima, iz toga razloga u daljem radu detaljnije su obrađene faze nastanka kontrolinga.

Generacijski razvoj kontrolinga se odvijao kroz tri faze: [23] *registratora, navigatora i inovatora*, koje će se dalje u ovome radu pojedinačno prikazati. Ovi tipovi kontrolinga su definisani u odnosu na značaj okruženja: povećanjem dinamike i heterogenosti, raste potreba rješavanja nastalih koordinacijskih problema putem posebnih koordinacionih organa.

2.2.1 Kontroler kao registrator

Period kontrolinga kao *registrator* datira iz pedesetih i šezdesetih godina prošlog vijeka i stabilnih uslova poslovanja. Tadašnje promjene su bile rijetke, a potražnja je premašivala ponudu, pa se moglo gotovo sve prodati što se proizvede, raspolagalo se relativno sigurnim informacijama o okruženju, tako da se moglo planirati i prognozirati sigurno i vrlo precizno. Ovaj period poslovanja karakteriše relativno statično okruženje, koje je obilježeno dominacijom prodavača, jer statična tržišna struktura je gotovo bez ikakve konkurencije, gdje potražnja premašuje ponudu. U takvim uslovima relativno statičkog okruženja u preduzećima se moglo vršiti planiranje i prognoziranje primjenom jednostavnih tehnika rješavanja problema. Kontroler djeluje kao *registrator*, upravlja brojkama, te je knjigovodstveno i istorijski orijentisan, okolina djeluje na preduzeće, a preduzeće se tim promjenama pasivno prilagođava, što je dato u grafičkom prikazu na slici 2.



Slika 2 – Kontroler kao registrator.

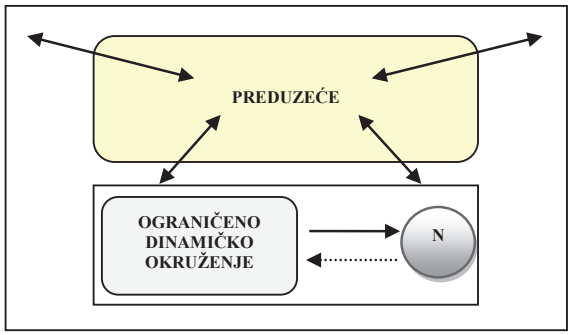
Usljed ovakvog statičnog okruženja i veoma rijetkih i predvidivih promjena, preduzeća su imala dovoljno vremena za prilagođavanje nastalim promjenama. U to doba poslovna strategija preduzeća se uglavnom temeljila na njegovoj unutrašnjoj tehničkoj i proizvodnoj sposobnosti i

[23] Peemoller V. H. (1990), *Controlling*, Neue Wirtschaftsbriefe, Herne/Berlin, str. 58-62; i drugi: Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 22-26.

svodila se na pasivno prilagođavanje. Preduzeće je moglo ostvariti svoje ciljeve orijentišući se na unutrašnje faktore najčešće racionalizacijom troškova. Nastojale su se prikupiti informacije kojima se mogu izmjeriti trenutna ostvarenja poslovanja preduzeća. U takvim uslovima okruženja, kada je preduzeće orijentisano prema unutra, na samo sebe, kontroling ostvaruje funkciju dokumentiranja, kontrole, služi racionalizaciji poslovanja, orijentisan je na prošlost, urednost i tačnost, najčešće zauzima mjesto rukovodioca računovodstva i tada se naziva registratorom. Osnovni instrumenti kojima se kontrolor služio su bili: knjigovodstvo, bilansi i kalkulacije na osnovu parcijalnih troškova. Tokom sedamdesetih godina prošlog vijeka, tržišne promjene su bile dinamičnije, tražilo se brže prilagođavanje, dok se istovremeno s proširenjem preduzeća smanjivala preglednost poslovnog procesa. Zbog zasićenosti potražnje i povećane ponude na tržištu, javila se potreba da preduzeće preusmjeri svoju pažnju na spoljašnje okruženje, na prilagođavanje prema konkurentima u industrijskoj grani i konkurentskoj borbi za tržišno učešće.

2.2.2 Kontroler kao navigator

Usljed pogoršanja uslova poslovanja dolazi i do promjene u obilježju okruženja. U takvim uslovima dolazi do nastanka ograničeno dinamičnog okrženja kao posljedice sve veće ponude svih vrsta roba i usluga, tako da se ona izjednačuje sa potražnjom. U ograničeno dinamičnom okruženju dominira kontroler kao *navigator* on djeluje usmjeravajuće i orijentisan je na sadašnjost i na aktivnosti (ovo razdoblje datira iz sedamdesetih godina kada su dinamične promjene tražile brže prilagođavanje, dok se istovremeno sa rastom preduzeća i smanjivala preglednost poslovnih procesa). U to vrijeme zasićenost potražnje i povećana ponuda su prisiljavala preduzeća na orijentaciju prema vani, prema konkurentima u grani i konkurentskoj borbi za tržišni udio. Prognoziranje poslovnih rezultata u takvim uslovima postaje sve neizvjesnije, a od planiranja se očekuje veća fleksibilnost. Sve češće promjene kojima je preduzeće izloženo iz okruženja, nizak stepen inovacije i nesigurne informacije su prihvatane sa rizikom. Konkurencija na tržištu postaje veća, okruženje u kojem preduzeće djeluje postaje složenije i podložno sve češćoj promjeni. Preduzeća su primorana mijenjati dotadašnju poslovnu strategiju sa pasivnog u aktivno prilagođavanje i ponašanje tako što nastoji uticati na promjene u okruženju (želje potrošača, njihov ukus, potrebe, itd.), jer je prošlo vrijeme kada se smatralo da sve što se proizvede će i da se proda. Za taj period se kaže da je kontroler u funkciji navigatora: služeći se pojedinim instrumentima poput planiranja proračuna, kontrole njegova izvršenja i izvještavanja te posebno njihovom integracijom, kratkoročnim obračunom troškova i učinka, računanjem tačke pokrića, upoređivanjem i pokazateljima. Na ovaj način omogućuje menadžeru preduzeća lakše usmjeravanje i upravljanje preduzećem.

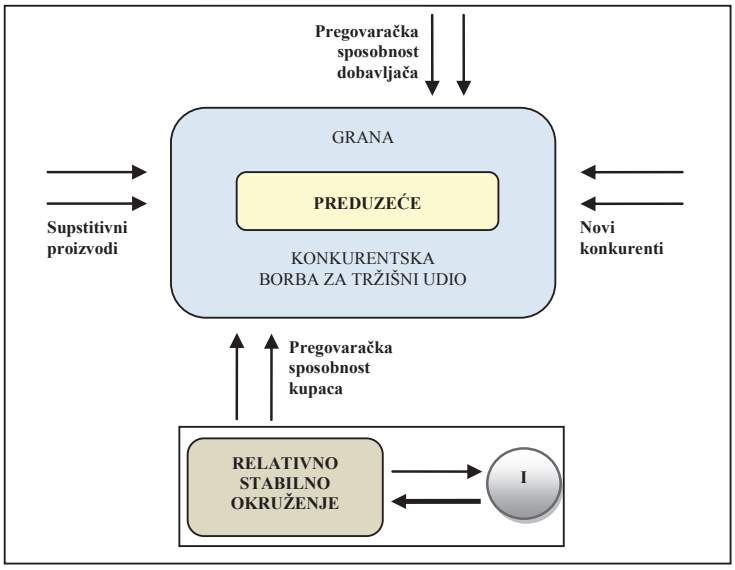


Slika 3 – Kontroler kao navigator.

U prethodnom slučaju, kada je kontroling obavljao funkciju registratora, prikupljale su se informacije o ostvarenju, sada se teži upoređivanju sadašnjeg ostvarenja sa unaprijed postavljenim ciljevima i standardima. Slika 3. daje prikaz kontrolera kao navigatora. Na osnovu grafičkog prikaza evidentno je da se preduzeće sve više usmjerava prema svojoj okolini u kojoj posluje, gdje se poslovna strategija pretvara u aktivno ponašanje. U prethodnoj fazi registratora preduzeće se pasivno prilagođavalo promjenama okruženja, dok u fazi navigatora se traže načini uticaja na okruženje. Kontroler u preduzećima u tom periodu najčešće zauzima poziciju voditelja ekonomike preduzeća.

2.2.3 Kontroling kao inovator

Savremeni uslovi poslovanja su se značajno promijenili, naročito sredinom devedesetih godina prošlog vijeka, kada preduzeća bivaju neprekidno izložena novim problemima i situacijama sa veoma visokom dinamikom i kompleksnošću. Informacije iz okruženja koje preduzeća dobijaju su veoma nesigurne, prognoze sve manje upotrebljive. Takvo okruženje se naziva ekstremno dinamičnim okruženjem, koje obilježava visoko zasićenje tržišta i snažan konkurentski pritisak. U takvim uslovima poslovanja kontroler se pojavljuje kao *inovator* on učestvuje u procesu rješavanja problema, kako ostvariti planirani rezultat, bavi se analizom odstupanja i neprestalno je orijentisan na strategiju budućnosti. Preduzeća su izložena stalnim promjenama: proizvodni program se mora konstantno prilagođavati, konkurencija postaje sve veća, jer se na tržištu nudi sve više novih inovativnih proizvoda i usluga, tako da se životni vijek proizvoda skraćuje. Iako se teško pribavlja, kapital više nije primaran za poslovni uspjeh, ključni postaju saradnici, koji su visokokvalifikovani i motivisani za postizanje ciljeva preduzeća. Za uspjeh preduzeća u grani nepohodno je uzeti ne samo odnose konkurencije u grani u kojoj posluje, već i uticaj kupaca i dobavljača, pojavu novih konkurenata i supstitutivnih proizvoda. Na slici 4., je dat prikaz kontrolera kao inovatora, prilagođen prema Porteru, pet ključnih konkurentskih snaga.[24]



Slika 4 – Kontroler kao inovator.

[24] Porter E. M. (2007), *Konkurentska prednost*, Adižes, Novi Sad, str. 24.; i drugi: Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 25-26.

Preduzeća koja su narasla i proširila se u ranijem periodu imaju dodatan problem sa unutrašnjim usklađivanjima pojedinih djelova i funkcija u preduzeću. Ove probleme nije moguće rješavati sa dojučerašnjim instrumentima. Neophodno je da se teži razvijanju novih postupaka i primjeni novih tehnika, kojima bi se pronalazila rješenja. U tom smislu ovdje se govori se o *kontroleru kao invatoru* koji učestvuje u procesu rješavanja problema prilagođavanja preduzeća. On je ovdje *koordinatorski i sistemski orjentisan*, razvija i uvodi nove instrumente operativnog i strategijskog kontrolinga, bavi se unapređenjem poslovanja, korištenjem elemenata planiranog i kontrolisanjem ostvarenog, sve u skladu sa interesima i uspostavljenim vrijednostima preduzeća. Oslanja se na metode upravljanja i sa svojim savjetima pomaže menadžeru u iznalaženju najboljih mogućih rješenja za izlazak iz problema. Neki od savremenih instrumenata kontrolinga su: procesni i ciljni troškovi, koncepcija slabe proizvodnje i upravljanja, strategijska kontrola, razvoj sistema ranog upozorenja, strategijskog radara, prihvatanje tihih signala, razvoj strategijskog bilansa, itd. Uvođenjem i primjenom novih instrumenata nastoji se olakšati i ubrzati proces brzog prilagođavanja preduzeća naglim promjenama u okruženju, tj. smišljenom aktivnošću preduzeća uticati na promjene u okruženju.

Kod kontrolera kao *navigatora* i kao *inovatora*, nasuprot kontroleru kao *registratoru*, dominira izrazito menadžerska orijentacija.

2.3 Kontroling u svijetu

Istorijski gledano, može se primijetiti da kontroling svoj razvoj može zahvaliti ekonomskim i političkim krizama. Nekadašnja koncepcija kontrolinga koja je bila registarski orijentisana u mnogome se razlikuje od današnje. Pred tradicionalno računovodstvo su se postavili novi zahtjevi za modelima vrednovanja i prikazivanja poslovnih odluka. Danas su menadžmentu preduzeća osim računovodstvenih podataka potrebne detaljnije analize, poput cost-benefit[25] analiza, da se uz što manje utrošenih resursa pokušaju stvoriti što veće ekonomske koristi, a da se sistemski izbjegnu one aktivnosti koje dovode do više utrošenih resursa nego korisnih efekata, zatim upoređivanje i procjenjivanje informacija kako bi mogli donositi što kvalitetnije poslovne odluke. Sve je veće usmjerenje menadžmenta na efikasnost preduzeća i instrumente kojima se ta efikasnost može mjeriti, kao i praćenje nedostataka i slabosti u poslovaju. Razvoj tržišne ekonomije, internationalizacija kapitala, bespoštedna konkurencija i mnogi drugi razlozi, doprinijeli su razvoju kontrolinga kao informaciono upravljačke funkcije, koja povezuje sve funkcije u preduzeću na istim ili različitim hijerarhijskim nivoima radi dostizanja postavaljenih vrijednosti u preduzećiu, usmjeravajući ga od sadašnjosti na budućnost, i na nove modele mjerenja poslovnog uspjeha.

[25] *Cost-benefit* analiza (engl. *Cost-Benefit Analysis*, njem. *Kosten-Nutzen-Analyse*) - *princip obračuna troškova i koristi*, je metoda ekonomske analize kojom se upoređuju i vrednuju sve prednosti i svi nedostaci nekog privrednog poduhvata ili projekta analizom troškova (*cost*) i koristi (*benefit*). S jedne strane zbrajaju se svi prihodi i koristi poduhvata, a s druge strane svi troškovi i gubitci poduhvata. Svi prihodi i koristi, troškovi i gubitci moraju biti kvantifikovani i svedeni na jednako mjerljivu jedinicu, najčešće ipak novac. Ukoliko je omjer prihoda i koristi i troškova i gubitaka, odnosno koeficijent veći od jedan, dakle ukoliko prihodi i koristi nadmašuju troškove i gubitke, riječ je o finansijski isplativom poduhvatu. Naravno, vrijedi i obratno; izvor: http://www.effect-dubrovnik.com/index.php?option=com_content&view=article&id=193%3Acost-benefit-analiza&Itemid=106, (dostupno 04.03.2011.)

Kontroling je moderna funkcija upravljanja, sa kojom se povećava nivo koordinacije i integracije poslovnih funkcija u preduzeću. Povećava red u preduzeću, odnosno, dprinosi smanjenju haosa, čineći transpartentnim uzajamne aktivnosti među pojedinim područjima, kao i njihov doprinos ostvarenju definisanih ciljeva preduzeća. Njegova aktivnost je neposredno podređena top menadžmentu preduzeća.

Na razvoj kontrolinga utiču različiti faktori, te se i sam kontroling razvijao različito od zemlje do zemlje, prateći različite zahtjeve koji su se pred njega postavljali. Kontroling se razvijao kroz različite koncepcije i to:[26]

- **računovodstvenu** – kontroling je nastao u krilu računovodstva. Ideja računovodstvene koncepcije kontrolinga je korištenje računovodstvenih podataka s ciljem njihovog usmjeravanja na budućnost i podizanje efikasnosti preduzeća;
- **informacijsku** – cilj kontrolinga je prepoznati potražnju za informacijama te izgraditi vlastiti sistem informisanja svih zainteresovanih korisnika u preduzeću kako bi mogli lakše i djelotvornije odlučivati;
- **upravljačku** – za koju možemo reći da je svobuhvatna koncepcija kojoj je cilj povezati sve funkcije u preduzeću na istim ili različitim hijerarhijskim nivoima radi ostvarenja sistema vrijednosti, odnosno, misije i vizije preduzeća.

Sve tri navedene koncepcije dovele su do razvoja **praktične** koncepcije kontrolinga kakav imamo danas, a koja ima temeljni i kontinuirani zadatak pronaći instrumente i alate koji će pomoći u ostvarenju ciljeva preduzeća.

Koncepcija kontrolinga se mijenjala tokom svog istorijskog razvoja, iz razloga promjene i razvoja društveno-ekonomskih odnosa, i još uvijek se razvija i neprestalno usavršava.

2.3.1 Kontroling u SAD

Kontroling koji je u današnjem obliku prisutan u većini američkih preduzeća, javlja se kao rezultat industrijskog razvoja u drugoj polovini 19. vijeka. Orijentisan je na rješavanje praktičnih problema preduzeća u odnosu na tržišne zahtjeve i usmjeren je na udovoljavanju želja kupaca. U Americi je kontroling prolazio put od računovodstvene do sveobuhvatno informacione funkcije, sa aspektom na orijentaciju prema menadžmentu.

Najstariji instrument kontrolinga u SAD-u je razvijen 1919. godine u hemijskom koncernu *DuPont - System of Financial Control.* Sistem pokazatelja temeljio se na mišljenju da ne treba maksimizirati apsolutnu veličinu dobitka, već relativnu veličinu rentabilnosti kapitala (*Return on Investment–ROI*). Ovaj sistem je razvijen kao posledica Prvog svjetskog rata. *DuPont* je tokom ratnog perioda u SAD-u bio glavni proizvođač i snadbjevač vojske ekplozivnim materijalima. Po završetku rata *DuPont* se se našao u problemu, s jedne strane jer je izgubio najvažnije tržište, a sa druge strane, trebao je da investira ostvarene velike dobitke. Takva nova orjentacija *DuPont-a* zahtjevala je diverzifikaciju poslovanja koncerna. Instrument kontrolinga koji su razvili je prilagođen da izvrši ocjenjivanje[27] i izvještavanje[28] mnogobrojnih područja unutar kompanija

[26] Očko J. / Švigir A. (2009), *Kontroling – upravljanje iz backstagea*, Knjiga print d.o.o., Zagreb, str.16.

[27] *Du pont analiza* ima posebnu važnost za razumjevanje prinosa na ulaganje preduzeća. Ona objašnjava ono što ni marža neto dobiti, niti koeficijent obrta ukupne imovine sami za sebe ne mogu. Objašnjava prinos na ulaganje ili sposobnost ostvarivanja zarade. Ova vrsta analize je povezala povećanje sposobnosti ostvarivanja zarade preduzeća, tako da će do njega doći bilo da se poveća obrt imovine ili marža profita ili oboje.; izvor: Šišara J., / Sladoljev J.

koja su se bavila različitim djelatnostima. Tadašnji instrument kontrolinga, omogućio je smanjenje kompleksnosti sa sistemom pokazatelja osmišljenim u *DuPont-u* i upravljanje različitim kompanijama koje su bile u vlasništvu *DuPont-a* koncerna.

Sličnu važnost kontroling dobija i u ostalim velikim sistemima toga doba poput *General Motorsa*, *Searsu*, *Standard Oilu*, koji su takođe, usled velike diverzifikacije u poslovanju, ukazali na probleme i suočavali se sa većom potrebom integracije i koordinacije. Konačna afirmacija kontrolinga se dešava za vrijeme svjetske ekonomske krize od 1929. godine do 1933. godine, kada se veliki broje preduzeća otišao u stečaj, i to je podstaklo na važnost i značajnije pozicioniranje planiranja i računovodstva, a time uopšteno i povećala potrebe za kontrolingom kao instrumentom za orijentacijom prema budućnosti. U svome radu Džekson navodi da glavni razlozi za nastanak kontrolinga leže u povećanju zadataka u računovodstvu (*accountings*), koje nije više mogao obavljati sam direktor ili osoba u preduzeću odgovorna za finansije.[29] Ostali, u literaturi bitni navedeni razlozi su, između ostalog, zakonski, poreski uslovi koji nisu mogli biti savladani postojećom strukturom preduzeća, kompleksni oblici finansiranja, nesigurno okruženje preduzeća, rastući pritisak konkurencije, globalizacija i ekspanzija preduzeća (problemi u koordinaciji i komunikaciji). Uz to još dolaze i povećanje udjela fiksnih troškova u kapitalu, kao industrijsko tehnološka zamjena ljudskog kapitala i razvoja, korištenje novih kompleksnijih instrumenata za unapređenje rukovođenja. 40-ih godina prošlog vijeka su se pod kontrolingom podrazumijevale sljedeće funkcije:[30] računovodstvena funkcija (knjigovodstvo, obračun troškova, kalkulacija), revizija (interna revizija, između ostalog), saradnja sa eksternim revizijama, upravljačka funkcija (kooperacija sa poreskom upravom, prikupljanje informacija, itd.) i interpretacija (strukturisanje i sistematizacija informacija za potrebe menadžmenta). Iz navedenih funkcija se može lako zaključiti da se kontroling više ne ograničava samo na zadatke računovodstva.

Razvoju kontrolinga u SAD-u su dprinijeli različiti podsticaji:[31]

- prisustvo sve većeg broja velikih preduzeća, koja su dodatno morala rješavati rastuće probleme komunikacije i koordinacije,
- rastuća internacionalizacija američkih preduzeća, tj. sve veći broj zavisnih društava i udjela u inostranstvu uticali su na proširenje zadataka u računovodstvu, planiranju i kontroli naročito inostranih društava uz uvažavanje često sasvim drugačijeg ekonomskog, socijalnog i političkog okruženja,

---

Ekonomski pregled–*Zbornik radova Velučilišta u turizmu Šibenik*, Razlozi korištenja i mogući okviri finansijske analize, pregledni rad,1/2-2008, str. 6.

[28] Izvještavanje putem *DuPont* tablice rezultata, se priprema kao skup pokazatelja na jednom listu papira, olakšava sagledavanje stanja preduzeća i omogućava usmjeravanje akcija svih resursa uključenih u procese, kako ljudskih i tehnoloških, tako i finansijskih, ka zajedničkom cilju.; izvor: http://www.revident.ba/public/files/primjena-analize-financijskih-izvjestaja-pomocu-kljucnih-financijskih-pokazatelja.pdf (dostupno 21.03.2011.)

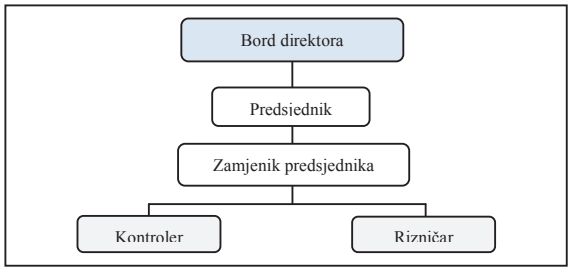
[29] Jackson J. H. (1949), *The Comptroller: His Functions and Oranization*, Experts from the article on the emergence of comptrollers; izvor: http://www.schaeffer-poeschel.de/download/leseproben/978-3-7910-2759-3.pdf, (dostupno 21.03.2011.)
i drugi: http://www.controllinglehrbuch.de/fileadmin/content/Weber_Schaeffer_Controlling_13A_Kap1.pdf, (dostupno 21.03.2011.)

[30] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 19.

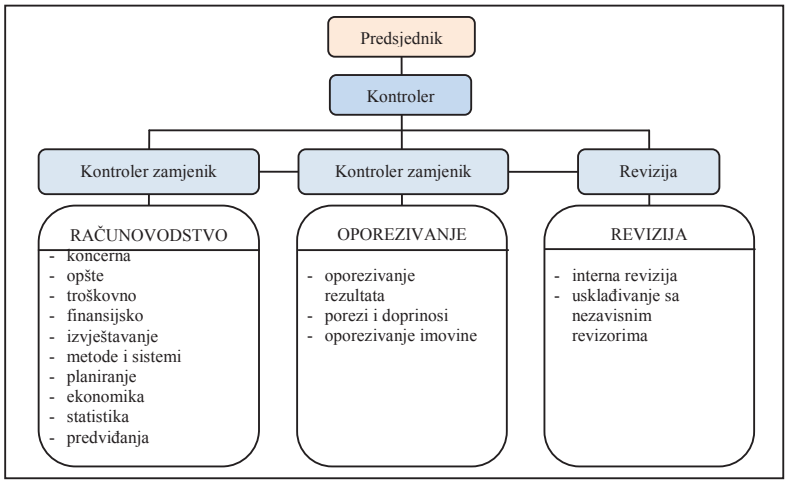
[31] Weber J., *Controller, Controllership und Controlling: Grundlagen und Abgrenzung Controllingpraxis:* Ein erster Blick in die Empirie, Schaeffer, str. 4.; izvor: http://www.controllinglehrbuch.de/fileadmin/content/Weber_Schaeffer_Controlling_13A_Kap1.pdf, (dostupno 21.03.2011.)

- zaoštravanje međunarodne konkurencije, agresivni nastupi azijskih konkurenata na svjetskim tržištima, sve kraći životni vijek proizvoda te individualizacija proizvoda uticali su na strukturne promjene u organizacijama: tradicionalnu funkcionalnu organizaciju dopunjavala je ili zamjenjivala matrična ili projektna organizacija,
- zbog sve veće automatizacije povećao se značaj fiksnih troškova, što je sve ograničavalo preduzetničku fleksibilnost preduzeća,
- nefleksibilni i prema prošlosti orjentisani sistemi obračuna troškova otežavali su provođenje programa sniženja troškova, odlučivanje i strategijsko planiranje, te razvijaju potrebu za sistemom obračuna troškova orjentisanog na budućnost,
- povećana važnost strategijskog planiranja i potreba njegovog usklađivanja s operativnim planiranjem, uvođenje kvalitativnih analiza,
- razvoj novih upravljačkih instrumenata te informacijskih i komunikacijskih tehika, koji u praksi nisu bili dovoljno poznati i korišteni,
- pojačana turbulencija i nesigurnost pojačali su potrebu za korištenjem takvih efikasnih instrumenata.

Slikama 5., 6., i 7., prikazan je tipičan položaj kontrolinga u organizacijskoj strukturi američkog preduzeća.



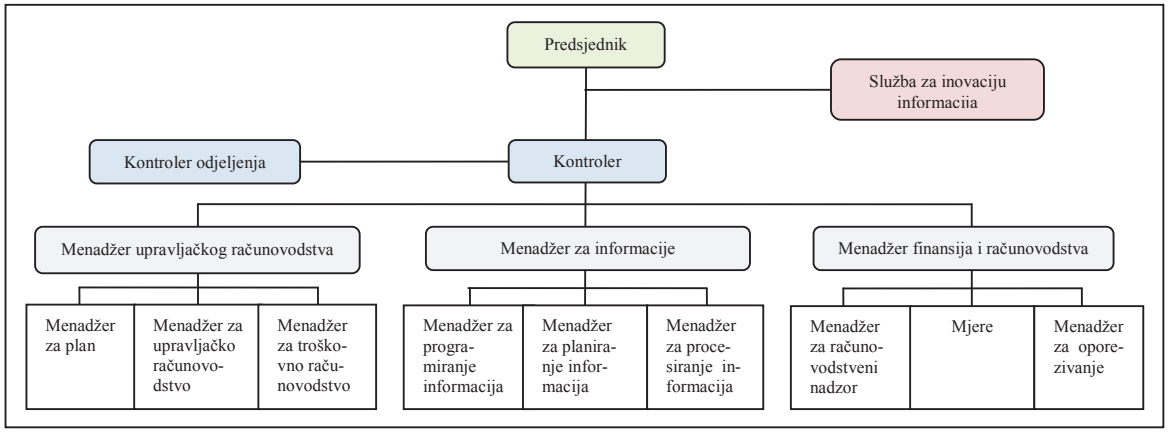
Slika 5 – Položaj kontrolinga u organizacijskoj strukturi američkog preduzeća.[32]



Slika 6 – Organizacija kontrolinga u srednjim preduzećima.[33]

[32] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 30.
[33] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 746.

Organizacija kontrolinga u srednjim preduzećima je prikazana na slici 6., gdje vidimo da je kontroler direkno podređen predsjedniku društva, dok su njemu podređeni saradnici iz računovodstva, oporezivanja i revizije.



Slika 7 – Organizacija kontrolinga „*treće generacije*".

Organizacija kontrolinga „*treće generacije*"[34] i njegov položaj u američkim preduzećima prikazan je na slici 7. U velikim američkim preduzećima je uobičajeno da se kontroling nalazi između predsjednika društva i zamjenika predsjednika koji je zadužen za finansije. U ovim organizacijama kontroler preko svojih pomoćnika usklađuje i usmjerava računovodstvo, oporezivanje, analitiku i reviziju.

2.3.2 Kontroling u EU

Za razliku od SAD-a, prvi kontroling u nekim zapadno-evropskim firmama je uveden tek 50-ih godina 20-og vijeka, kada doživljava najveći procvat u njemačkom govornom području. Krajem šezdesetih godina u Italiji i Njemačkoj, mjesto kontrolera u preduzećima imaju samo njemačke kćeri američkih koncerna, dok se u istom periodu u Francuskoj bilježi uspostavljanje odjela za kontroling u preko 50% najvažnijih preduzeća. Američki poslovni subjekti su uvidjeli važnost kontrolinga za unapređenje poslovanja, i odlučili su ga uvesti u svoje podružnice na evropskom tlu. Nepovjerenje zbog *dva šefa finansija u jednom preduzeću* je tek nešto kasnije prihvaćeno. Nakon uspješne implementacije u podružnicama američkih poslovnih subjekata i ostali subjekti u tim zemljama su uvidjeli prednost koju nudi kontroling za efikasno poslovanje.

Na samom početku uvođenja i njegove primjene u evropskim preduzećima kontroling se razvijao prvenstveno u velikim poslovnim subjektima. Analiza je pokazala da je struktura zadataka kontrolera bila vrlo slična katalogu zadataka koji je definisao *Financial Executives International-FEI*[35], te da su u prvim godinama dominirali knjigovodstvo, bilansiranje, oporezivanje, obračun troškova i kalkulacija, te ekonomsko savjetovanje. Narednih godina su pojedini zadaci osim savjetovanja gubili na važnosti. Tako da se 60-ih godina prošlog vijeka tipičnim područjem zadatka kontrolera smatraju izvještavanje, proračunavanje i kontrola

[34] Horvat P. (2009), ibidem, str. 747.
[35] *Financial Executives Internationa – FEI*; izvor*:* http://www.financialexecutives.org/KenticoCMS/home.aspx, (dostupno 21.05.2011.)

proračuna/budžeta, upoređivanje planiranog i ostvarenog, operativno planiranje, pa oni postaju važniji sve do osamdesetih godina. Kasnije se u području zadataka kontrolera prešlo sa operativnog posla na strategijsko planiranje, izradu poslovne politike i ciljeva preduzeća. U svom razvoju kontroling je bio dominantan u pojedinim granama djelatnosti, poput tekstilne industrije, proizvodnji i preradi kože, u hemijskoj, prehrambenoj, proizvodnji i preradi metala, itd. Početkom šezdesetih godina prošlog vijeka, dominantna su bila preduzeća koja se bave proizvodnjom i preradom metala, mašina i automobila, dok kasnije primat preuzimaju preduzeća iz elektro industrije, uslužnih djelatnosti poput trgovine, zatim banke, osiguravajuća društva, dok u hemijskoj, poljoprivredno-prehrabmenoj je relativno visok i stabilan. Naglasak je bio na iskustvima i potrebama prakse, što je ukazivao i Albrecht Dayhle, koji je 1971. godine osnovao[36] *Controller-Akademie* i *Controller Institut*, na kojem su se školovali mnogi kontroleri. 1995. godine je nastala *International Group of Controlling – IGC*[37] u koju su uključena 24 privatna instituta većinom sa njemačkog govornog područja, sa ciljem ulaganja u razvoj u svim oblastima kontrolinga. Takođe, IGC služi kao platforma kroz koju se harmonizuju i razvijaju prihvaćene koncepcije kontrolinga kao i uniformnost terminologije koja se koristi u izvještajima. Prema istraživanju iz 1974. godine, koje je u Njemačkoj sproveo McKinsey na uzorku od 30 preduzeća sa prometom većim od jedne milijarde njemačih maraka, već je 90% njih imalo samostalan odjel kontrolinga.[38] Povećanjem konkurencije i sve učestalijim promjenama na tržištu podstakle su mala i srednja preduzeća na prihvaćanje kontroling postavki.

Razvoju prakse[39] kontroliga na njemačkom području je značajno doprinio i profesor Elmar Mayer, koji se zalagao za holističko poimanje kontrolinga i navodi da: „koncepcija kontrolinga integriše tradicionalno računovodstvo i poslovno planiranje – zajedno sa marketingom – u cjelovito orijentisanu koncepciju upravljanja, tj. koordinaciju uzročno-posledičnog i umreženog razmišljanja“.[40] On navodi da je kontroler specifično specijalizovan saradnik, koji pruža podršku menadžmentu, savjetuje ga i sa svojim priborom za navigaciju, odnosno kutijom alata, usmjerava preduzeće ka zacrtanim ciljevima.

Slična situacija je i kod švajcarskih preduzeća, gdje u svim većim privrednim subjektima kontroling postoji kao samostalan odjel, kao što je dato na slici 8., na primjeru „*Swiss air-a*“.[41] Dok, u manjim privrednim subjektima za obavljanje zadataka kontrolinga je zadužena jedna osoba, koja obavlja funkciju kontrolera, i u većini slučajeva je pridružena finansijsko-knjigovodstvenom odjelu iz kojeg u pravilu i dobija najviše informacija.

---

[36] *Controller Akademie International*, Izvor: http://www.controllerakademie.de/english/english_icv.ht, (dostupno 21.05.2011.)

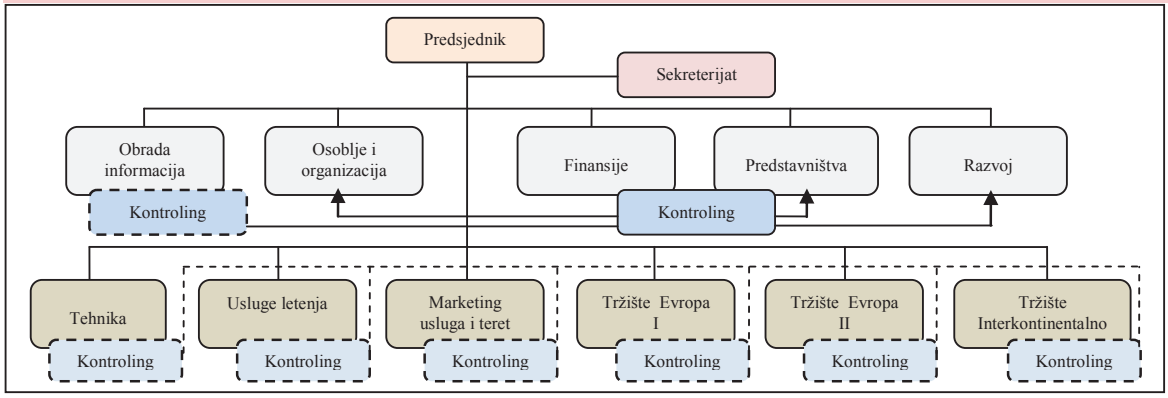
[37] *International Group of Controling-IGC* (Internacionalno udruženje srednje-evropskih udruženja, instituta i preduzeća za kontroling); Izvor, http://www.igc-controlling.org/engl/index_engl.html, (dostupno 21.05.2011.)

[38] Weber J. (1993), *Einfuhrung in das Controlling*, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 7.

[39] Elmar Mayer, je osnovao AWW Köln 1971. godine, Udruženje ekonomista i prakse kontrolinga (više od 800 preduzeća-aktivnih članova je pristupilo udruženju) u cilju razmjene praktičnih iskustava; izvor: http://epub.ub.uni-muenchen.de/4829/1/4829.pdf, (dostupno 22.05.2011.)

[40] Mayer E., *Controlling als Führungskonzept - vom Reagieren zum Agieren*, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, (1990.), str. 35.; izvor: http://epub.ub.uni-muenchen.de/4829/1/4829.pdf, (dostupno 22.05.2011.)

[41] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 43.



Slika 8 – Organogram kontrolinga u *Swiss air-u*.

Posmatrajući kontroling i njegovu primjenu u Austriji, prepoznaju se neke specifičnosti koje proističu uglavnom iz razlike u okvirnim uslovima u kojim posluju preduzeća. Naime, poslednjih desetak godina kontroling se razvija kao funkcija i kao institucija. Uvodi se u operativno područje, dok je u strateškom u ekspanzionom razvoju. Kao i u Njemačkoj kontroling se u Austriji izučava kao naučna disciplina na većem broju univerziteta. Rezultati istraživanja primjene kontrolinga u Austrijskim preduzećima, koje je sproveo Austrijski institut za kontroling 1992/93. godine, na uzorku od 905 preduzeća ukupnog prometa većeg od 70 miliona austrijskih šilinga i vrijednosti kapitala 15 miliona, su dobijena 302 odgovora, gdje 52,9% preduzeća ima samostalan sektor ili odjel kontrolinga, 18,2% preduzeća imaju pridruženu ovu funkciju drugom odjelu i u 29,1% slučajeva nema mjesto kontrolinga u preduzeću. Takođe je utvrđeno da na uspjeh kontroliga utiče i ne samo kontroler nego i menadžment unutar poslovnog subjekta i njegov odnos prema navedenoj funkciji. Istraživanje je pokazalo da kontroling u preduzećima pretpostavlja svijest o kontrolingu tj. da su svi donosioci odluka u preduzeću uvjereni u to da se preduzeće sa kontrolingom može uspješnije voditi nego bez njega. Time se ukazuje i na samokontroling nosioca radnji, koji je uvijek povezan s opasnostima subjektivnog prenaglašavanja vlastitih zadataka i dostignuća, te manipulativnog neusklađenog ponašanja.[42] Izuzev pomenutog instituta za kontroling koji je osnovan 1990. godine, postoji i WIFI[43] institut koji je osnovala Privredna komora Austrije. On ima filijale u svim većim gradovima u Austriji i održava obuku preduzetnicima i njihovim uposlenim iz menadžmenta preduzeća, gdje je poseban značaj dat razmatranju teorijskih i praktičnih aspekata kontrolinga.

Iz navedenih podataka je vidljivo da kontroling postaje sve značajniji, njegova zastupljenost iz dana u dan se sve više povećava i on zauzima veoma važno mjesto unutar privrednih subjekata razvijenih evropskih zemalja.

2.4 Koncepcije kontrolinga

Povećanje vanjske kompleksnosti i ubrzane dinamike društvenih, ekonomskih i političkih procesa, kao i unutrašnja kompleksnost preduzeća uslovili su intenzivan razvoj kontrolinga, kao

[42] Escenbach R. (1995), *Controlling*, Schaeffer-Poeschel, Stuttgart, str. 130.
[43] *Wisen Ist Fur Immer – WIFI WIEN, Institut za unapređenje privrede u Beču*; izvor: http://www.wifi.at/DE/default.aspx, (dostupno 26.05.2011.)

stručne podrške i dopune menažmentu.[44] S pravom se može reći, da u ovakvim uslovima poslovanja preduzeća, ključni faktori uspjeha postaju:

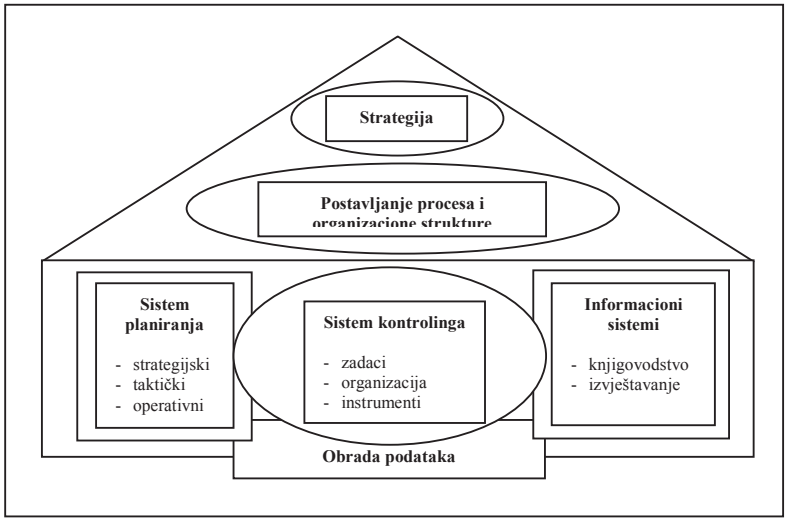
- brzina odlučivanja i provođenje donijetih odluka,
- sposobnost prilagođavanja nastalim promjenama i razmišljanje unaprijed,
- sposobnost adekvatne reakcije,
- smanjenje uticaja i adekvatno ovladavanje kompleksnošću.

Sva preduzeća će težiti opstanku u poslu i na tržištu, a to će prvenstveno poći za rukom samo onim preduzećima koja se budu adekvatno prilagođavala i na vrijeme mjenjala organizacionu kulturu, jer samo takva preduzeća će biti sposobna za dugoročno ostvarivanje uspjeha.

Za dugoročan uspjeh su neophodni savremeni instrumenti i koncepti upravljanja preduzećima, tako da se s pravom funkcija kontrolinga nameće kao jedna od takvih, koja je u praksi već dokazana kao način rješavanja problema prilagođavanja i koordinacije u preduzeću. Cilj poslovanja je jasno fokusiran u svim poslovnim procesima preduzeća, tako da kontroling to u potpunosti podržava i implementira kontroling poslovnu filozofiju, koja se provodi putem tri rukovodeća principa:

1. planski orijentisano poslovanje na svim nivoima u preduzeću,
2. decentralizacija personalne odgovornosti na svim nivoima rada i odlučivanja,
3. kvantifikacijom (opisom) upravljačkih aktivnosti.

Ukoliko se pretpostavi da su se realizovala ova tri navedena stuba filozofije kontrolinga, upotrebom kontroling instrumentarija, organizacijom kontrolinga i uspostavljanjem kontroling procesa, dolazi se do **kontroling koncepcije**.

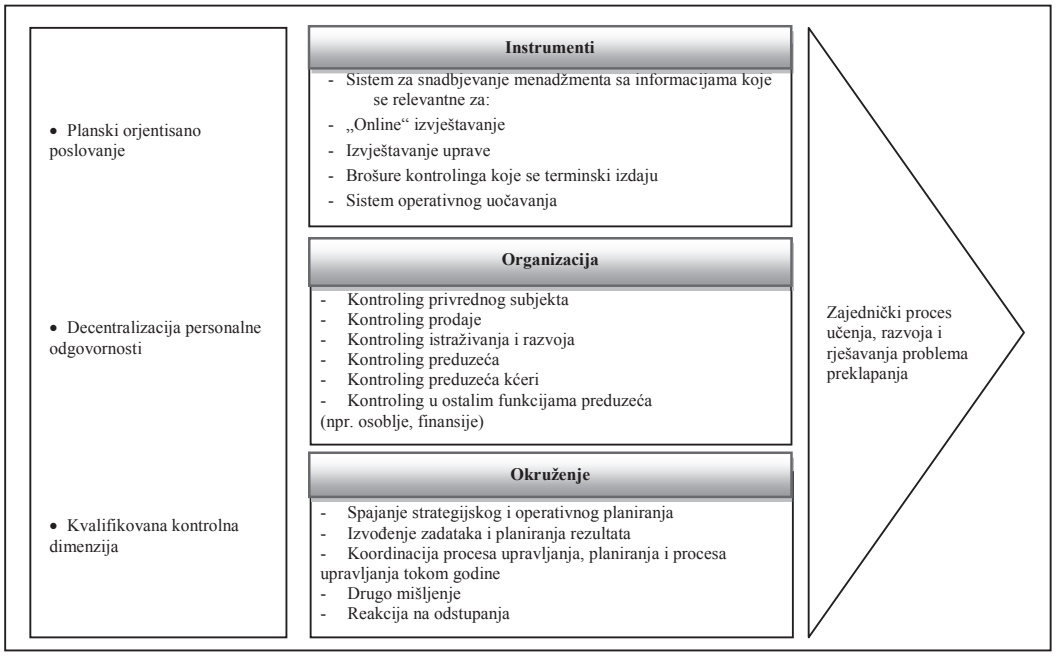


Slika 9 – Kontroling sistem.

[44] *Vanjska kompleksnost* proizilazi iz dinamike promjena u okruženju, globalnih kretanja i internacionalizacije poslovanja, sve veće konkurentnosti unutar grane, promjene u očekivanju kupaca, zaposlenih, akcionara-vlasnika kapitala, kao i opštih društvenih kretanja u okruženju. *Unutrašnja kompleksnost* u preduzeću se odnosi na njegovu složenost u samoj specijalizaciji i učinku koji postiže, kao i njegovoj veličini, te širini proizvodnih asortimana, strukturi kupaca itd.

Različita preduzeća determinišu različite specifičnosti, stoga se i kontroling mora prilagođavati tim faktorima koji su specifični za funkcionisanje svakog preduzeća. Na slici 9., se daje prikaz kontroling koncepta koji je razvila konsultantska kuća „*Horvath&Partners*“.[45]

Najjedostavnije se može reći da je funkcija kontrolinga sistem harmonizacije u radu svih funkcija koje su planirane, mjerljive i ciljno usmjerene. U prikazu na slici 10., je data osnovna šema kontrolinga na primjeru kompanije *Shering* iz Njemačke.[46]



Slika 10 – Osnovna šema kontroling koncepcije u koncernu Shering.

Kontroling se u koncernu *Schering*[47] sastoji od četiri sastavna dijela: kontroling procesa, kontroling organizacije, kontroling instrumenti i razvojnog procesa kontrolinga. Ova šema je tipična za velika preduzeća. Uz centralnu funkciju kontrolinga postoji i više decentralizovanih djelova kontrolinga koji pokrivaju određene organizacione djelove preduzeća, proizvodnju i sve ostale djelove poslovnih procesa kao i pojedine ćerka firme koje se nalaze u drugim državama. U ovome koncernu kontroling je, baziran na principu spojenih tačaka. U svim udaljenim, odnosno dislociranim organizacionim dijelovima postoje kontroleri koji su samostalni u svome polu koji obavljaju. Proces kontrolinga se provodi putem sistema informisanja kroz kontrolu planskih veličina (planirano – ostvareno). Planovi određenih organizacionih cjelina se samostalno donose u skladu sa generalnim planom i ciljevima rukovodstva koncerna, te se usklađuju sa generalnim planom i usaglašavaju na nivou top menadžmenta preduzeća. Menadžment se kontinuirano bori sa očuvanjem i razvojem preduzeća, on neprestano predviđa finansijsko ekonomske posledice

[45] Horvath P. & Partners Management Consultants (2003), *Das Controlling konzept*, Beck DTV, Verlag, Stuttgart, str. 11.
[46] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 93.
[47] Ernst Christian Friedrich Schering je 1851. godine osnovao u Njemačkoj farmaceutsku kompaniju *Schering*, koja zapošljava preko 25000 ljudi, posluje kao multinacionalana kompanija i veoma uspješno primjenjuje kontroling koncept. Kompanija je 2009. godine promijenila ime iz *Schering* u *Merck&Co*, izvor: http://www.merck.com/, (dostupno 27.05.2011.)

svojih odluka, te se s pravom može reći da veličina preduzeća ima presudan uticaj za uvođenje poslovne funkcije kontrolinga. Zajednički cilj je da svi uposleni rade na razvoju i unapređivanju sistema kontrolinga.

2.4.1 Pojmovno određenje kontrolinga

Kod nas u literaturi je veoma teško naći odgovarajuću definiciju kontrolinga, iz razloga što se ovom problematikom veoma malo domaćih autora bavi. Iz toga razloga u pokušaju definisanja ovoga pojma ću se koristi uglavnom definisanjem od strane njemačkih autora, koji o ovoj oblasti intenzivno pišu u poslednjih 50 godina.

U literaturi ne postoji jedinstvena definicija, a takođe je teško otkriti i jedinstven opis zadataka kontrolinga. Poslednjih godina se kontroling naglo razvio, tako da nam praksa ukazuje na neprekidna zanimanja za kontroling. Riječ kontroling potiče, kao i mnogi drugi pojmovi[48] u menadžmentu u zadnjih nekoliko decenija, iz SAD-a. Porijeklo vodi iz engleske riječi „to control", koja znači (1) usmjeriti, upravljati, urediti; (2) voditi, provoditi i (3) koristiti, ovladati, kontrolisati.[49] Jezička zbrka postoji kako u engleskom tako i u njemačkom jeziku. U engleskom govornom području se kontrolom naziva čak i osoba koja radi u „Management Control". U njemačkom jeziku se riječ kontroling često koristi i razumije kao kontrola, odnosno shvata kao funkcija kontrolora, što je slučaj i u našem govornom području. Važno je da se razumije da kontroling nije kontrola, kako to mnogi znaju da tumače, menadžer je taj koji vrši kontrolu, dok se za kontroling može reći da je poslovna funkcija u preduzeću koja ima za cilj da pruži **stručnu podršku menadžmentu,** u cilju donošenja što kvalitetnijih (ispravnih i pravovremenih) poslovnih odluka.

Premda ne postoji jedinstvena definicija, sve postojeće definišu zajedničke elemente kontrolinga: a to je poređenje planiranog i postojećeg stanja, planiranje i kontrola (nazvano „*PuK*" po Horvatu) i uticaj postupanja.[50]

U literaturi postoje različite definicije kontrolinga, na što nam ukazuju vodeći autoriteti iz ove oblasti.

Za *Nidžaru Osmanagić Bedenik*: „kontroling je usklađivanje planiranja, kontrole, informisanja, organizacije i upravljanja ljudskim potencijalima sa temeljnim zadacima koje kontroling provodi: pružajući stručnu pomoć kod izrade i sprovođenja plana, kontrole i informisanja, saradnji pri definisanju ciljeva, usklađivanju parcijalnih ciljeva i planova sa globalnim ciljem i planom, poslovno izvještavanje i interpretacija, stručna pomoć pri izradi i izvršenju proračuna/budžeta, stručna pomoć pri operativnom planiranju, obračunu troškova i izradi kalkulacija, uvođenju i organizaciji EOP[51], ekonomsko savjetovanje, podrška strategijskom planiranju, koordinacija projekata i posebna istraživanja."[52]

Za *Ivanku Avelin-Holjevac*: „kontroling je složen proces u čijem se definisanju ističe nekoliko ključnih pojmova: poslovni rezultat, plan, standard informacija o odstupanju, sistem pokazatelja, korektivne odluke. Posmatra ga kao funkcionalan istrument koji podržava preduzetnički proces

[48] Pojmovi poput: marketing, menadžment, kompjuter, baterija, procesor, itd., su preuzeti iz engleskog jezika, slično kao što je to slučaj i sa kontrolingom.
[49] Eschenbach R. / Niedermayr R. (1996), *Controlling*, 2. Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 49.
[50] Eschenbach R. / Niedermayr R. (1996), ibidem str. 49.
[51] *EOP*-Elektronska obrada podataka.
[52] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 67.

upravljanja i odlučivanja, kroz usmjerenu (ciljanu) doradu i preradu informacija, kao i pomoć menadžmentu. Zadaci sa kojima se kontroling susreće su: planiranje, analiza ostvareno u odnosu na planirano, strateško planiranje, obračun troškova i učinaka, interno informisanje i izvještavanje, planiranje investiranja i dezinvestiranja, uvođenje elektronske obrade podataka i posebna istraživanja. U ovoj podjeli je vidljiva sveobuhvatnost kontrolinga, koji se bavi strateškim menadžmentom (izradom strateških planova i proračuna/budžeta), finansijskim analizama (obračun troškova i investiranjem) i informatičkim (informisanje i izvještavanje) menadžmentom."[53]

Za *Lukovića i Lebefromma*: "kontroling je proces koji nastaje kao rezultat usklađenih zajedničkih napora menadžmenta (individualnog ili timskog) i kontrolera, u svrhu ostvarenja zacrtanog cilja privrednog subjekta. Kontroling je upravljač svih aktivnosti privrednog subjekta prema realizaciji preduzeća, to je proces koji pomaže menadžmentu u uspješnom procesu odlučivanja."[54]

Za *Perovića*: „kontroling nije samo dio rukovodećeg sistema, nego takođe veoma važno pomoćno sredstvo, koje rukovodećoj strukturi stoji na raspolaganju za postizanje ciljeva preduzeća. On navodi da kontroler treba da služi kao knjigovodstveni savjetnik, i da samoinicijativno nudi uslugu menadžmentu preduzeća."[55]

Za *Samuela Certa*: „kontroler je poslovna funkcija koja se obično bavi informacijama finansijske prirode: dobiti, porezima, troškovima, ulaganjima, diskrecionim izdacima. Po njemu on pribavlja informacije na koje se menadžeri oslanjaju obavljajući kontrolnu funkciju upravljanja. Kontroler je rijetko zadužen za samo provođenje korektivnih mjera u organizaciji, no on ipak po njemu savjetuje menadžera, kakve mjere treba preduzeti, pa njegovo radno mjesto ne čini dio komandnog lanca u preduzeću."[56]

Za *Petera Horvatha*: „kontroling je, funkcionalno posmatrano, podsistem vođenja koji ciljano koordiniše planiranje i kontrolu, prikupljanje i obradu informacija, izgrađujući i povezujući sisteme orijentisane na rezultat, te na taj način podržava adaptaciju i koordinaciju cjelokupnog sistema. U svome radu Horvath se fokusira u potpunosti na menadžerske funkcije kroz koncept kontrolinga – planiranje, upravljanje, organizovanje i koordinacija. Po njemu samo prikupljanje i obrada informacija je zadatak koji je direktno vezan za kontroling, a ovisi o potrebama uprave i menadžmenta. Tako da navodi da je informacioni aspekt sastavni dio rada kontrolinga, i da je neizostavan u savremenom poslovanju."[57]

Za *Hans-Urlich Kuppera* zadaci kontrolinga su: „razjašnjavanje rezultata, finansija, procesa i strategija, čime se omogućava transparentnost, koordinacija planova i ciljeva, te sastavljanje izvještaja o budućem trendu poslovanja, vođenje procesa, odlučivanje, tako da svaki menadžer može djelovati shodno cilju, prikupljanje za to potrebnih informacija i podataka, oblikovanje sistema kontrolinga, te pronalaženje pogrešaka u prošlosti."[58]

---

[53] Avlein Holjevac I. (2007), *Kontroling-Upravljanje poslovnim rezultatom*, Zimbelli, Rijeka, str. 6.
[54] Luković T. / Lebefromm U. (2009), *Controlling koncepcija i slučajevi*, prva knjiga, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, str. 5.
[55] Perović V. (2007), *Kontroling*, Budućnost d.o.o., Zrenjanin, str. 46.
[56] Certo C. S. / Certo T. S. (2008), *Moderni menadžment*, 10 izdanje, Mate, Zagreb, str. 489.
[57] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 92.
[58] Kupper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 16.

Za *Rolf Eschenbahera*: „razvoj sistema u kontrolingu se odvija kroz koordinaciju, integraciju, podršku u planiranju, snadbjevanju informacijama i internom savjetovanju. U zadacima kontrolinga on naglašava: organizaciju, informisanje, savjetovanje i poboljšanje rada kontrolinga, bez računovodstvenih elemenata, ali su navedena područja vrlo široka, jer se odnose na cijelo preduzeće.“[59]

Za *Alberch Dayhle* sažeto: „kontroling znači računati planirati, i uvjeriti zaposlenike da svi u tome učestvuju. On navodi da se kontroling brine za metodiku koja ima uticaj na ostvarivanje ciljeva i dobiti u preduzećima. Pitanje koje se postavlja: *da li je preduzeće na pravom putu*? Za menadžment kontroling je filozofija razmišljanja unaprijed i preventivna terapija, navodeći da se kontroling shvata kao instrument ciljnog upravljanja preduzećem.“[60]

Za *Elmar Mayera*: „kontroling integriše tradicionalno računovodstvo, poslovno planiranje zajedno sa marketingom u sveukupno orijentisanu koncepciju upravljanja, tj. kordinaciju uzročno-posledičnog razmišljanja i umrežavanja.“[61]

Za *Kaluss Ziegenbeina*: „kontroling u preduzeću je podsistem za vođstvo. On navodi da ukoliko vođstvo ima problema u rukovođenju, jer zaposleni ne slijede ciljeve imaju različite preferencije rizika, i imaju neku drugačiju informacijsku polaznu osnovu, mora se računati sa asimetrijama. Upravo su te asimetrije ono što sveobuhvatni sistem upravljanja osigurava, koordinisano postupanje na svim nivoima u preduzeću i čini ga neophodnim. Smatra da je takav sistem upravljanja kontroling. Uticaj veličine preduzeća, njegova djelatnost, odnosno pripadnost industrijskoj grani, te određeni problemi sa kojima se susreće menadžment u preduzeću, može se lako odraziti na definisanje zadataka i organizaciju kontrolinga, jer se još uvijek nije došlo do obavezujuće definicije pojam kontroling. To preduzećima nudi mogućnost kreiranja kontrolinga koji je svojstven baš za to preduzeće i sprečava jedinstveno postupanje. Određivanjem tipičnih zadataka kontrolinga: planiranja, upravljanja i nadgledanja poslovnih procesa, kontroling definiše kao odabir i primjenu metoda, (tehnika, instrumenata, modela, obrazaca mišljenja) i informacija za proces planiranja i kontrole, koji se odvijaju na osnovi podjele rada, kao sveobuhvatna koordinacija (usklađivanje) tih procesa.“[62]

International Group of Controlling –IGC definiše zadatke koje treba da obavlja kontroling u preduzećima:[63]

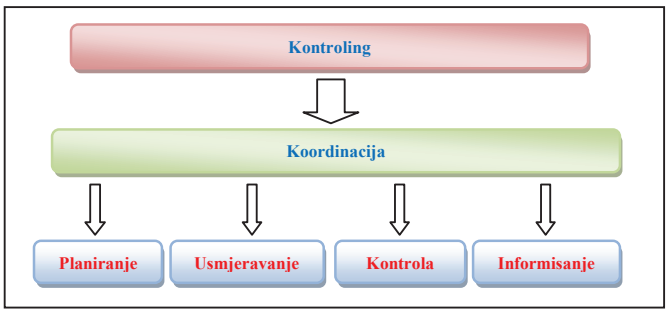
- oblikovanje i učestvovanje u menadžerskom procesu definisanja: ciljeva, planiranja i kontrole,
- odgovornosti u postizanju ciljeva,
- osiguranja transparentnosti poslovnih rezultata, finansija, procesa i strategije,
- doprinos većoj uspješnosti izvršenja plana troškova,
- koordinaciji prema uspostavljenim ciljevima,
- koordinacija prema izvršenjima planova,
- koordinacija za uspostavljanje funkcionalnog organizacionog sistema,

[59] Eschenbach R. / Niedermayr R. (1996), *Controlling*, 2. Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 49.
[60] Deyhle A. (1993), *Management and Controlling Brevier,* Management Service, Gauting, Munchen, str. 35.
[61] Mayer E. (1990), *Controlling als Führungskonzept - vom Reagieren zum Agieren*, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 35.
[62] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 22-26.
[63] *International Group of Controlling-IGC* (Internacionalno udruženje srednjoevropskih udruženja, instituta i preduzeća za kontroling); izvor, http://www.igc-controlling.org/engl/index_engl.html, (dostupno 27.05.2011.)

- izvještavanje sa orijentacijom na budućnost,
- objedinjavanje društva kao cjeline,
- vođenje i oblikovanje ciljeva, planova i menadžerske kontrole, sa ciljem da bi svaka osoba koja odlučuje mogla da djeluje u skladu sa postavljenim ciljevima,
- osiguravanju relevantnih informacija za menadžere,
- razvijanje i održavanje sistema kontrole.

International Group of Controlling daje definiciju kontrolinga sa njegovim najdetaljnijim zadacima sa kojim su pokrivena gotova sva područja poslovanja. Takođe, u kontroling unosi i elemente menadžerske kontrole. Funkcija kontrolinga je prikazana u pozitivnom kontekstu, jer kontroling na najbolji način uvodi i održava red u organizaciji u cilju uspješnijeg poslovanja.

Prema jednom *širokom shvatanju*, kontroling koordiniše navedeni ukupni upravljački i izvršni sistem.



Slika 11 – Funkcije kontrolinga.

Iz navedenog je evidentno da su od autora do autora različita shvatanja dimenzije kontrolinga. Ipak, većina autora navodi da je kontroling funkcija u preduzeću, koja podržava upravljanje u čije zadatke uglavnom spadaju *koordinacija, planiranje, usmjeravanje, kontrola i informisanje*, kao što je to prikazano na slici 11. Vodeći autori iz ove oblasti ukazuju da je kontroling moderan koncept upravljanja preduzećem, kojim se povećava efektivnost[64] i efikasnost[65] u radu menadžmenta, čime se povećava sposobnost prilagođavanja preduzeća unutrašnjim i vanjskim promjenama, i povećava njegova vitalnost i tržišna prihvaćenost.

2.4.2 Koncepcija kontrolinga

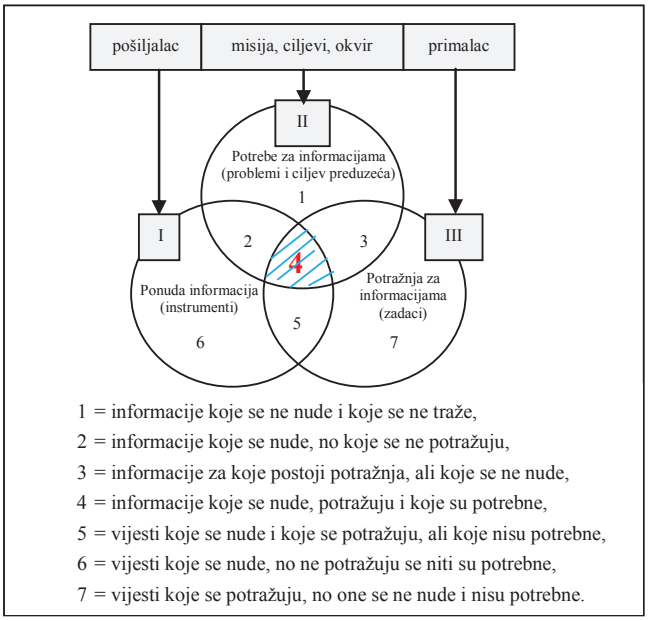
Već kod definicije samog pojma[66] kontrolinga da se zapaziti da kontroling zapravo nema jedinstvenu teorijsku podlogu, što nailazi na potvrdu i u slučaju koncepcija kontrolinga. Kako bi se ipak dao pregled značajnih karakteristika kontrolinga i prikazala orijentacija kontrolinga prema koordinaciji u daljem tekstu daje se opis koncepcija kontrolinga.

Izbor koncepcija je uslijedio nakon detaljnog pregleda svih raspoloživih kontroling koncepcija na našem prostoru i prostoru zapadne evrope, gdje je ustanovljeno da sve koncepcije sadrže

[64] *Efektivnost* ili uspješnost, je stepen postizanja ciljeva – raditi prave stvari. Efektivnost predstavlja mjerilo zadatka outputa ili ostvarenja cilja, prilagođeno prema; Milisavljević M. (2007), *Savremeni strategijski menadžment*, šesto dopunjeno izdanje, Megatrend Univerzitet, Beograd, str. 7.
[65] *Efikasnost* ili veličina rezultata – raditi prave stvari na pravi način. Efikasnost je transformacijski proces koji se mjeri nekom funkcijom (*output*) po jedinici korištenih izvora (*input*), prilagođeno prema; Milisavljević M. (2007), *Savremeni strategijski menadžment*, šesto dopunjeno izdanje, Megatrend Univerzitet, Beograd, str. 7.
[66] Vidi opširije u poglavlju 2.4.1., pojmovno određenje kontrolinga.

ključne elemente koncepcija drugih relevantnih autora iz ove oblasti. Stoga se daje prikaz četiri koncepcije koje određuju *funkciju, predmet, postavljanje ciljeva i oblasti rukovođenja* na koje se koncepcije odnose. Postoje koncepcije kontrolinga orijentisane *prema dobiti, informisanju, planiranju te kontroli i koordinaciji rukovođenja* (menadžmentu).[67]

- **Koncepcija kontrolinga orijentisana prema dobiti**: glavni cilj ove koncepcije je ostvarenje dobiti; znači da sve preduzetničke aktivnosti trebaju biti orijentisane prema ovom cilju. U okviru ove koncepcije kontroling se prostire na oblasti rukovođenja kao što su planiranje, kontrola i informacioni sistemi. Nedostaci ove koncepcije mogu se vidjeti u čisto kvantitativnoj orijentaciji i ne uvažavanju potencijala uspjeha. Obzirom da ostvarenje dobiti kao cilj već postoji u preduzeću i bez kontrolinga, ova koncepcija propada iz razloga nedostatka jasne karakterizacije.
- **Koncepcija kontrolinga orijentisana prema informisanju**: ova koncepcija kao centralnu temu ima sistem informisanja u preduzeću. Glavni cilj ove koncepcije je koordinacija u prikupljanju i u korištenju informacija, odnosno usklađivanje ponude sa potrebama, izrada informacija i njihova distribucija. Priprema informacija je pretpostavka uspješnog upravljanja. Iz prikaza na slici 12., vidimo da kod prisustva velikog broj različitih informacija, je neophodno njihovo usklađivanje.



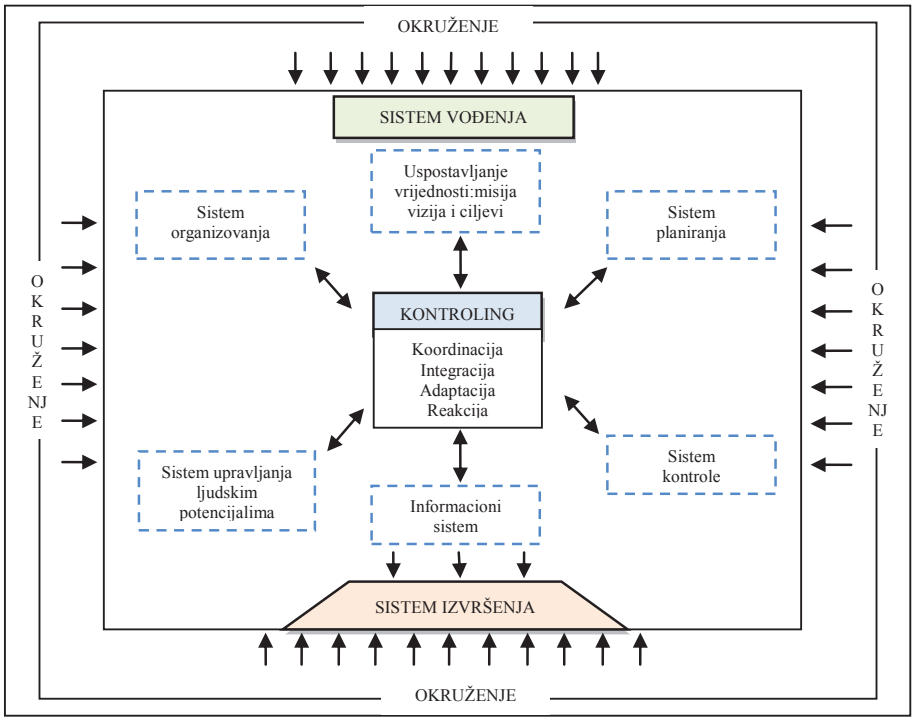
Slika 12 – Informacijski orijentisana koncepcija kontrolinga.[68]

Ovdje je zadatak kontrolinga da osigura koordinaciju u prikupljanju i korištenju informacija, odnosno da vrši usklađivanje potreba, proizvodnje i ponude informacija. Za osiguranje u svrsishodnom korištenju informacija, kontroling sarađuje i u procesu planiranja i kontrole. Zadužen je za koordinaciju između planiranja, odnosno vrši informacijsko usklađivanje planiranja, kontrole i informisanja. Nosioci ove koncepcije su elektronski sistemi za obradu

[67] Kupper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 19.
[68] Horvath P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, str. 311.

podataka (*SRC-Tempero, ERP-Mycrosoft Dynamics NAVI, SAP*, itd.), koje kontroling dobro poznaje i ima uticaj na dalji razvoj upravljačko informacionog sistema (*Menadžment informacionog sistema-MIS*). Sa povećanjem kompleksnosti sistema vođenja povećava se potreba za koordinacijom u prikupljanju i prezentovanju informacija, na koju kontroling može da uspješno odgovori. Nedostatak ove koncepcije je da, iako je koordinacija informacijama jedan od najvažnijih zadataka kontrolinga, on ipak obuhvata i neke dodatne zadatke, koji u ovoj koncepciji nisu uzeti u obzir.

- **Koncepcija kontrolinga orijentisana prema planiranju i kontroli**: centralnu poziciju zauzima koordinacija, odnosno usklađivanje planiranja i planskih dokumenata, kontrole i pribavljanja informacija (MIS). Koncepcija uključuje i orijentisanost prema informisanju, a zasniva se i na orijentisanosti prema ostvarenju dobiti (poput prve koncepcije) planirano-ostvareno, ali ne podliježe operativno taktičkom ograničenju.
- **Koncepcija kontrolinga orijentisana prema koordinaciji rukovođenja (menadžmentu)**: koordinacija sistema rukovođenja je odgovarajuća u ovoj koncepciji, vrši koordinaciju cjelokupnog sistema rukovođenja za očuvanje upravljanja orijentisanog ka cilju.[69] Cilj kontrolinga je povećanje sposobnosti reakcije (efikasnosti) i aktivnog prilagođavanja (efektivnosti) sistema rukovođenja kako bi se ostvarili ciljevi preduzeća, odnosno izvršilo prilagođavanje preduzeća na unutrašnje i spoljne promjene.[70] Taj cilj kontroling postiže pomoću koordinacije i integracije, odnosno usklađivanjem na svim nivoima u preduzeću.



Slika 13 – Koncepcija kontrolinga.

[69] Kupper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 29.
[70] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 67.

Na slici 13., je prikazana upravljačka podjela sistema po Kuperu, Weberu i drugim autorima, koji navode korake u diferenciranju sistema na: sistem vođenja, koji se diferencirao na podsisteme uspostavljenih *ciljeva, planiranja, kontrole, informisanja, organizovanja, upravljanja ljudskim potencijalima,* a sistem *izvođenja* se diferencirao na pojedine aktivnosti poput nabave, proizvodnje, prodaje, marketinga, skladišta i distribucije, itd.[71]

Osnovni zadatak sistema vođenja je u koordinaciji između pojedinih aktivnosti unutar sistema izvršenja i naziva se primarna koordinacija. Rastom preduzeća i usložnjavanjem njegovog poslovanja, te pojavom visoke specijalizacije unutar sistema vođenja, nužna je koordinacija i integracija između uspostavljenih ciljeva, planiranja, kontrole, informisanja, organizovanja, upravljanja ljudskim potencijalima, i naziva se sekundarna koordinacija koja se izvorno pridružuje kontrolingu.

Cilj kontrolinga je povećanje sposobnosti reakcije (efikasnost) i aktivnog prilagođavanja (efektivnost) sistema[72] vođenja, kako bi se uspješno ostvarili zadati ciljevi preduzeća, odnosno porast sposobnosti aktivnog i pasivnog prilagođavanja promjenama unutar i izvan preduzeća.[73] Ova koncepcija potvrđuje važnost koordinacije i vođenja, odnosno menadžmenta (jedno od dva osnovna činjenična stanja) u preduzeću, i naglašava da između svih dijelova sistema vođenja postoji potreba za koordinacijom i integracijom, tj. usklađivanjem kako na istim tako i na različitim hijerarhijskim nivoima od strane kontrolinga.

Iz navedenih koncepcija je evidentno da kontroling utiče da se ostvare definisani ciljevi na svim nivoima u preduzeću.

Kontroling je komponenta vođenja socijalnog sistema i zastupljen je u preduzećima, bankama, osiguravajućim društvima, neprofitnim organizacijama, vladinim institucijama, bolnicama, obrazovnim ustanovama, itd. Obzirom da je ova koncepcija široko prihvaćena, u daljem radu će se na ovim temeljima nastaviti sa tumačenjem kontrolinga.

[71] Weber J. (1993), *Einfuhrung in das Controlling*, 3., uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 28., i drugi:, Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 68.

[72] *Pojam sistema* podrazumjeva skladno povezivanje djelova u cjelinu, čime se omogućuje njengovo funkcionisanje. Pri tome, razlikuju se: prirodni (biljke i životinje), tehnički (mašine) i organizacioni (različiti oblici ljudskih zajednica) sistemi. Specifičnost organizacionih sistema ispoljava se u tome što obuhvataju čovjeka kao svjesno biće. Otuda proističe i njihova osnovna karakteristika da su to teleološki sistemi, odnosno sistemi cilja.; Izvor: Stavrić B. (2003), *Menadžment*, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, str. 8.

[73] Kupper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. uberarbetete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 21.

3 Funkcija i instrumenti kontrolinga

U ovome poglavlju će se dati pojašnjenje privrednog preduzeća kao sistema u kojem djeluje kontroling, i prikazat će se detaljan opis njegovih sadržaja i instrumenata. Pojasniće se odnos između kontrolinga i menadžmenta, te će se detaljno obraditi pojedini podstemi menadžmenta, kao objekti kontrolinga sa naglaskom na njihovu međusobnu koordinaciju i integraciju.

3.1 Privredno preduzeće kao sistem

U okviru teorijskih objašnjenja kontrolinga, neizostavno je da se sam pojam *preduzeća* pobliže pojasni sa stanovišta teorije sistema, pošto se razvoj i primjena kontrolinga u velikoj mjeri dešava u okviru ove privredne i organizacione jedinice.

Postoje različite definicije preduzeća[74], od toga da preduzeće možemo da definišemo kao ljudsku tvorevinu putem kojeg ljudi definišu svrhu društvenog rada. Elementi preduzeća su rad i sredstva, a odnosi između tih elemenata organizuju strukturu preduzeća.[75] Neki autori[76] navode da je preduzeće: "samostalna politička, ekonomska, socijalna i tehnološka cjelina u privatnom ili javnom vlasništvu koja proizvodi proizvode ili usluge za potrebe tržišta, pri tome vodeći računa o racionalnoj upotrebi resursa koji su ograničeni raspoloživošću, snoseći poslovni rizik u ostvarivanju poslovnih ciljeva". Pored toga, većina stranih autora – E. Frese, G. Wohe, K. Marcharizina, W. Hopfenbeck, M. S. Zurhausen, W. Weber, H Niklisch, R. Buhner – posmatra preduzeće: „*kao ciljno orijentisani, otvoreni, dinamički, adaptibilni, samoučeći i samoorganizujući socio-tehnički sistem, koji putem proizvodnje za tržište, pravne samostalnosti, slobode u utvrđivanju ciljeva, koordinacije ljudi, stvari, energije, informacije i prava, predstavlja temeljnu ekonomsku jedinicu*".

U literaturi se na preduzeće prilikom posmatranja kontrolinga gleda kao na sistem povezan sa drugim sistemima koji čine okruženje preduzeća.[77] To je jedan socio-tehnički sistem koji se sastoji od elemenata (čovjek i objekti), koji je otvoren i kompleksan (postoji interakcija sa okruženjem), i koji se označava kao privredni samonosivi sistem orijentisan ka određenom cilju.

Ziegenbein u svome radu navodi: „da se pod preduzećem institucionalno podrazumijeva socijalna tvorevina koja trajno slijedi neku određenu svrhu (cilj) i okarakterisana je formalnom strukturom koja daje vanjski okvir mjerama potrebnim za ispunjavanje te svrhe, koja raznolikost, različitost i složenost treba učiniti primjenjivim. Po njemu, funkcionalno se radi o uređenju radnih mjesta (službi i instanci) i procesa (tokova rada i komunikacije) i njihove međusobne povezanosti. S instrumentalnog stanovišta, rezultat strukturiranja jeste sistem pravila i rutina prema kojima se poslovni postupci (procesi) trebaju odvijati."[78]

Kao i kod svih sistema, i kod sistema „*preduzeće*" postoji potreba za redukovanjem kompleksnosti, kako bi veze i interakcije između pojedinih podsistema bile razumljive. Ovu

[74] Courecella Senuila u svome djelu, *Traite des enterprises, industrielles, commerciales et agricoles*, iz 1985. godine, navodi da je „*preduzeće svaka ljudska djelatnost koja se koristi raznim silama da bi ostvarila određeni cilj*"; izvor: Mahmutović H. / Kulović Dž. (2010), *Upravljanje preduzećem*, Data status, Bograd, str. 109.
[75] Kostić K. Ž. (1995), *Osnovi organizacije preduzeća,* Savremena administracija, Beograd, str. 104.
[76] Mahmutović H. / Kulović Dž. (2010), *Upravljanje preduzećem*, Data status, Bograd, str. 111.
[77] Weber J. / Schafer U. (2000), *Balanced Scorecard and Controlling*, Gabler, Wiesbaden, str. 100.
[78] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 28.

potrebu pokriva proces diferenciranja sistema, čija svrha leži u redukciji kompleksnosti životne sredine i okruženja, i biva ostvarena kroz elemente, kao funkcija, objekti i regije. Stoga je bitno da se naglasi da je organizovanje djelatnost sređivanja odnosa, povezanosti između sastavnih dijelova preduzeća i povezanosti sa okruženjem, dok je organizovanost nivo odnosa, način i stepen povezanosti sastavnih dijelova u preduzeću, te povezanost sa okruženjem.[79] S pravom se može reći da je preduzeće holistički sistem, koji je fokusiran na ostvarivanje ciljeva definisanih poslovnom politikom koju provode zaposleni, uz uvažavanje zakonskih propisa i uslova poslovanja. U savremenim uslovima poslovanja neophodno je da se uvaže i određene pretpostavke, a koje su neophodne za uspjeh u poslovanju jednog savremenog preduzeća:

- *Orijentacija prema cilju*: preduzeća treba da su usmjerena ka uspostavljenim ciljevima, sa jasnim formulacijama i kvantifikacijama, da se ne bi dogodilo pogrešno tumačenje.
- *Oirjentacija prema budućnosti*: usljed hiper ponude i potražnje svih vrsta roba i usluga, nelojalne konkurencije i skraćenja vijeka proizvoda u svim branšama, što zahtijeva unapređenje knjigovodstvenog sistema, praćenja finansija i poboljšanja u strateškim planovima preduzeća, nužno je uvođenje novih i savremenih koncepcija poput kontrolinga, koji će pomoći u procesnom „razmišljanju unaprijed“, umjesto „razmišljanja unazad“.
- *Orijentacija prema tržištu*: stalna tržišna orjentacija je uslov opstanka, jer se mora voditi računa o istraživanju i razvoju tržišta, kao i o marketinškim instrumentima sa kojima će se djelovati na tržištu u cilju poboljšanja i povećanja prodajnih aktivnosti.
- *Orijentacija prema kupcima*: bez obzira da li je u pitanju proizvodno ili uslužno preduzeće, njegova budućnost će zavisiti od stepena zadovoljstva potreba njihovih kupaca. Samo ona preduzeća koja za istu cijenu budu nudila dodatnu vrijednost kupcima, uspjeće da ostvare prednost i na kraju da ovladaju i dominiraju tržištem.

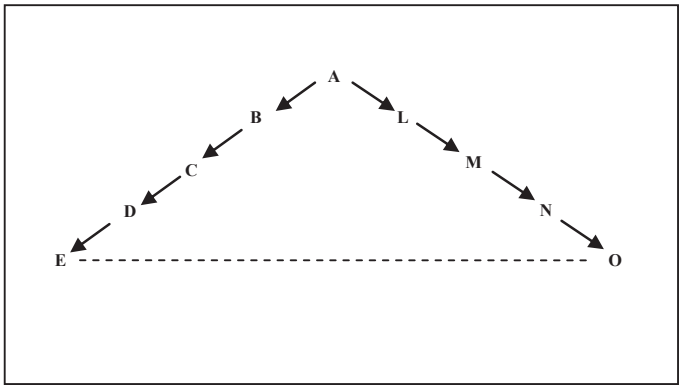
Za uspješno poslovanje preduzeća neophodna je funkcionalna organizaciona struktura. Organizaciona struktura je rezultat konstitutivnih odluka, koje se odnose na broj organizacijskih nivoa, kao i na nadređenost i podređenost organizacijskih jedinica u preduzeću. Pritom se razlikuju sljedeći osnovni oblici: [80]

1.) **jednolinijske organizacije** – podređena služba prima naloge samo od jedne nadređene službe, a izvještavanje ide obrnutim putem. Ovo je jedan od najstarijih sistema rukovođenja u društvu. Henri Fayol ga je početkom ovoga vijeka modernizovao i osposobio za široku primjenu u privrednim i drugim savremenim organizacijama. Dok se Teylor bavio menadžmentom prve linije i naučnim metodama, Fayolova pažnja je bila usmjerena na aktivnost svih menadžera.[81] Pisao je iz ličnog iskustva dok je bio generalni direktor u „*Commentry–Four–Chamboult–Decazevill*“, navodeći da linijsku organizaciju ili linijski sistem rukovođenja karakterišu direktni vertikalni odnosi dužnosti – nadležnosti – odgovornosti koji povezuju poslove i položaj u organizovanju na svim njenim nivoima sa onim iznad i ispod njih. Putem tog komandnog ili kako Fajol kaže „*skalarnog pristupa*“, datog u prikazu na slici 14., vidimo kako idu svi nalozi, sve komunikacije i izvještaji u organizaciji. Oni teku od jedne do druge karike prostim logičkim

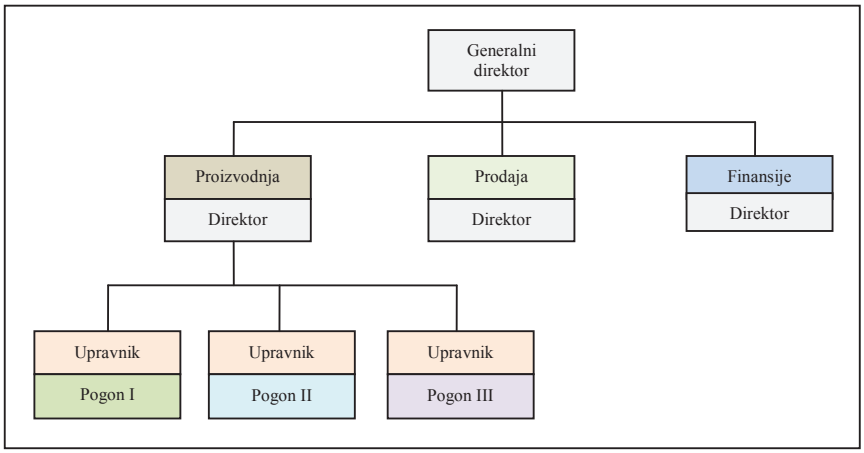
[79] Košpić S. (2005), *Priručnik o organizaciji poslovnih funkcija,* Horizont, Banja Luka, str. 17.
[80] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 28.
[81] Robins P. S. / Coulter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data Status, Beograd, str. 30.

redoslijedom, slijedeći komunikaciju i navedeni red, od mjesta do mjesta nezavisno od pozicije, nego prateći, ko ima pravo da izdaje radni nalog i traži njihovo bespogovorno izvršenje.

Kada su u pitanju privredne organizacije, takve naloge imaju pravo da izdaju, pored top-menadžmenta, samo rukovodioci tzv. linijskih funkcija (odnosno departmana), koje uglavnom čini proizvodna funkcija, funkcija marketinga i finansijska funkcija.[82] Samo preko njih se može komunicirati u privrednoj organizaciji. Uprošćen primjer jednolinijske organizacije dat je u šematskom prikazu na slici 15.



Slika 14 – Šematski prikaz skalarnog lanca komande.



Slika 15 – Šematski prikaz linijskog sistema rukovođenja.

Prednost ovog sistema je jasnoća položaja svih onih koji učestvuju u linijskom komandovanju, izdavanju radnih naloga, od samog vrha do dna. Nasuprot prednosti ovoga sistema u jasnim razgraničenjima kompetencija i reda izvještavanja, kao nedostatak se pojavljuje ukočenost[83] sistema.

[82] Babić M. / Lukić Z. (2008), *Organizacija – Teorije, strukture, dizajn i ponašanje*, Ekonomski fakultet Univerziteta Banja Luka, Banja Luka, str. 141.

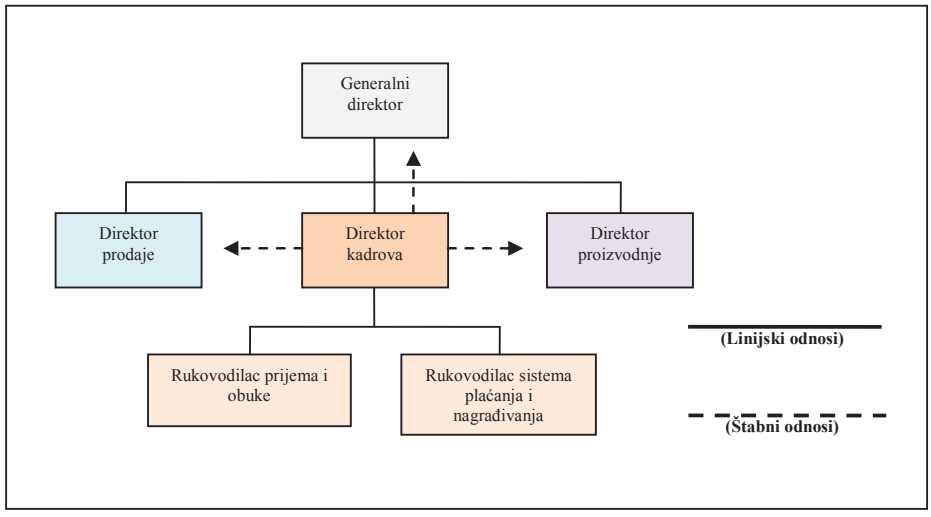
[83] Pored svoje osnovne djelatnosti linijski rukovodioci moraju da se spuštaju na niže nivoe i da bave onim poslovima za koji nisu osposobljeni, stručni pa čak ni vični (npr. direktor proizvodnje se brine za održavanje, kontrole kvaliteta, poslove zaštite na radu, itd.), što utiče na njihovu efikasnost u radu.

2.) **štabno-linijske organizacije** – ukočenost jednolinijskog sistema rješava se stvaranjem i integracijom stručnih službi (štabova) u najčešće više pozicionirane višelinijske službe. Stručne službe koje djeluju davanjem podrške i najčešće nemaju nikakvu ovlast za davanje naloga, služe u svrhu rasterećenja vršioca dužnosti linijskih službi kao i poboljšanju komunikacijskog toka.

Dakle, u ovome sistemu istovremeno djeluju dvije vrste organizacionih jedinica: linijske i štabne. Linijske su primarne, one koje su odgovorne za osnovno obavljanje djelatnosti u preduzeću, ostvarivanje uspostavljenih poslovnih ciljeva, a koje su kao što je navedeno čine: proizvodnja, marketing i finansije. Obično su organizovane u divizione, departmane i neke druge poslovno-organizacione cjeline.

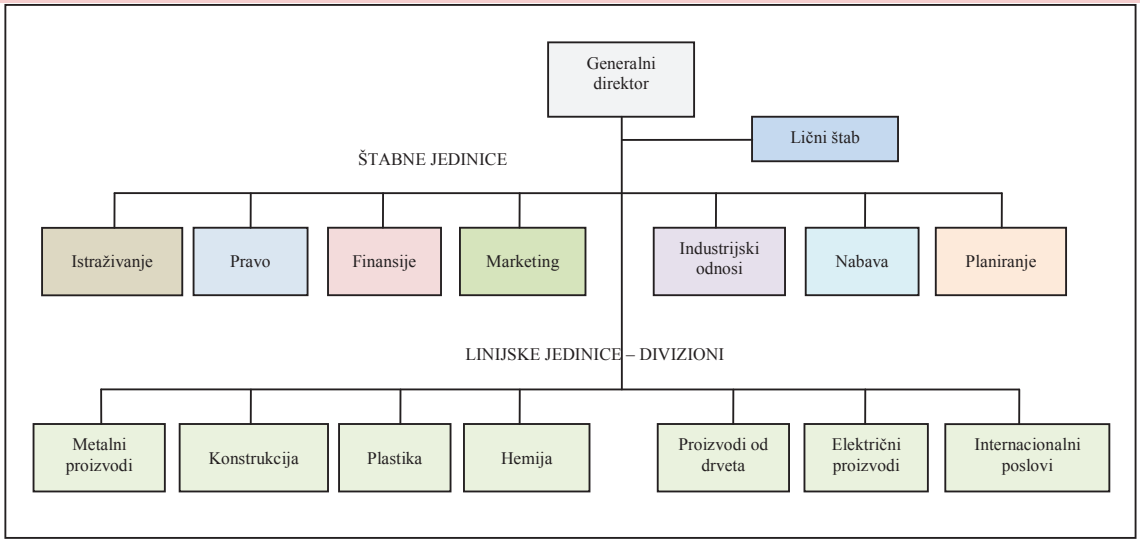
Za razliku od linijskih, štabne jedinice su pomoćne, sekundarne službe u preduzećima i drugim organizacijama. Njih čine službe za pružanje specijalističkih savjeta, pomoći i usluga (poslovna funkcija kontrolinga), linijskim rukovodiocima u cilju njihovog efikasnog obavljanja datih zadataka. Njihovi rukovodioci nemaju položaj i ovlaštenja, kao što je to slučaj sa linijskim rukovodiocima. Oni ne mogu da izdaju naloge i naređenja. To pravo i ta ovlaštenja u ovome sistemu rukovođenja imaju samo rukovodioci linijskih jedinica u preduzeću, odnosno organizaciji.

Naime, to što štabni rukovodioci nemaju komandna ovlaštenja za razliku od linijskih, ne znači da oni nemaju ovlaštenja uopšte. Oni ih imaju, ali samo u odnosu na rukovodioce sebi potčinjenih jedinica u okviru štabnog departmana na čijem čelu se nalaze. Tim rukovodiocima oni mogu da izdaju naređenja, jer u odnosu na njih imaju linijska ovlaštenja, kao što je to slučaj, npr. sa rukovodiocem kadrovskog sektora, koji može direktno da naređuje rukovodiocima službi za prijem radnika i obuku, i za sistem plaćanja i nagrađivanja, itd. Uprošćen primjer ovih odnosa dat je u šematskom prilogu na slici 16., a kompletan koncept linijsko-štabnog sistema rukovođenja u šematskom pilogu na slici 17.[84]



Slika 16 – Odnosi u linijsko-štabnoj organizaciji.

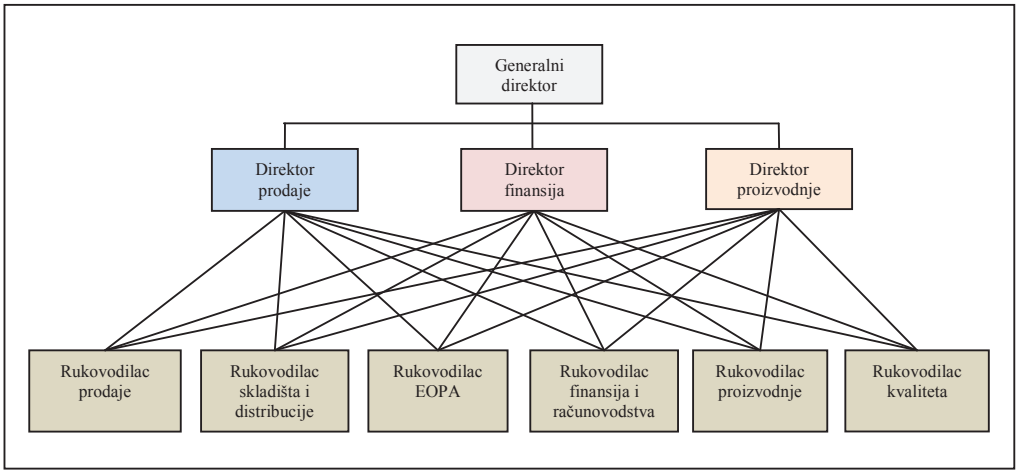
[84] Babić M. / Lukić Z. (2008), *Organizacija – Teorije, strukture, dizajn i ponašanje*, Ekonomski fakultet Univerziteta Banja Luka, Banja Luka, str. 143-144.



Slika 17 – Šematski prikaz linijskih i štabnih jedinica.

Prednost ovog sistema je što linijski rukovodioci dobijaju od štabnih rukovodilaca ekspertne specijalističke savjete i usluge za sve aktivnosti koje ne spadaju u njihovu osnovnu djelatnost, a koje su za nju neposredno vezane, npr. kada kadrovski rukovodilac pomaže rukovodiocu proizvodnje da odabre i primi radnika, da ga obuči, motiviše i promoviše u organizaciji, itd. U ovom sistemu su organizacioni odnosi mnogo složeniji i komplikovaniji. Štabni rukovodioci nastoje da naruše jedinstvo komande što dovodi do sukoba sa linijskim rukovodiocima. Otežana je komunikacija, koordinacija i kontrola u preduzeću. Nedostatak je u pravilu samo privremena popunjenost stručnih službi, jer njihovi vršioci dužnosti nakon nekog određenog vremena odlaze u liniju i tamo preuzimaju odgovornosti.

3.) **višelinijske organizacije** – su podređene službe koje su višestruko podređene. Ovu vrstu organizovanja karakteriše centralizacija upravljanja sa specijalizacijom poslova koji se izvršavaju sa harmonijom znanja i kompetencija u donošenju odluka, prisutni su višestruki hijerarhijski nivoi sa direktnim pristupima svim nivoima rukovođenja.



Slika 18 – Šematski prikaz funkcionalne organizacije.

Na ovaj način se redukuje posao na najvišem nivou, kao i u broju osoba uključenih u direktnoj komunikaciji što je prikazano u šematskom prikazu na slici 18.[85] Prednost je u skraćivanju komunikacijskih puteva, ali zato stvara nesigurnost u pogledu prioriteta kod naloga koje daju nadređene službe. Nedostatak je u neophodnosti komunikacija sa višim nivoima rukovođenja i neuvažavanja pozicija u hijerarhiji, jer u tom slučaju je evidentno da su nadležnosti važnije od pozicije u hijerarhiji preduzeća ili organizacije.

3.2 Kontroling kao dopuna i stručna podrška menadžmentu

Kontroling se u teoriji i praksi razvijao veoma dinamično, kako na američkom području, tako i u visokorazvijenim zemljama zapadne Evrope, naročito u Njemačkoj. Kontroling je u Evropi prilagođen specifičnim ekonomskim uslovima u kojima evropska preduzeća posluju i ništa ne zaostaju za američkim. U razvijenim tržišnim privredama u posljednjih tridesetak godina nastoji se uvesti kontroling, u organizacije, kako bi se rasteretio menadžment[86] u procesu definisanja vrijednosti (vizije, misije, ciljeva), planiranja, kontrole, informisanja, organizacije i upravljanja ljudskim potencijalima. Uvođenje i uspostavljanje kontrolinga kao partnera menadžmentu u razvijenim zemljama prolazi kroz nekoliko faza. Identičan je slučaj i u zemljama u tranziciji gdje je kontroling prošao ili prolazi kroz identične faze, a koje su dio logičkog razvojnog toka. Uslov da se *kontroling* razvija kao partner i desna ruka menadžmenta, u osnovi, proizilazi iz profila zadataka koje se na njega odnose, kao i na zadovoljavanje potreba menadžmenta za neophodnim informacijama u procesima donošenja što uspješnijih poslovnih odluka. Pritom, kontroling predstavlja jednu od funkcija kojom se povećava efikasnost i efektivnost u radu menadžmenta, a time i sposobnost za brže prilagođavanje promjenama.[87] Kontroling pruža stručnu podršku i svojim savjetima pomaže menadžmentu preduzeća u procesu upravljanja, odlučivanja i vođenja. Riječ je o aktivnosti neposredno podređenoj menadžmentu preduzeća sa ciljem postizanja usklađenosti aktivnosti preduzeća, njegovih normativnih, strategijskih i operativnih ciljeva. Kontroling je jedina funkcija koja nudi sveobuhvatnu stručnu podršku menadžmentu preduzeća. U vezi sa podržavajućom ulogom kontrolinga, u nastavku se daje pobliže objašnjenje elemenata menadžmenta.

3.2.1 Sistem rukovođenje / menadžment

Postoje mnogobrojne definicije menadžmenta[88]. Meri Parker Folet (Mary Parker Follet) je definisala menadžment kao sposobnost (vještina, umijeće) obavljanja posla preko ljudi, ili kraće: obavljanje posla pomoću drugih. Smatra se da je temelje menadžmenta uspostavio francuski

[85] Radić R. (2008), *Osnove menadžmenta*, Univerzitet za poslovne studije Banja Luka, Banja Luka, str. 139-140.
[86] *Menadžment* se sa engleskog jezika može prevesti na srpski kao *rukovođenje.* Menadžment je čvrsto ukorjenjen u engleskom jeziku i prihvaćen je i na srpskom. Potiče od latinske riječi *manus agere* što u prevodu na srpski jezik znači *voditi za ruku*, a predstavlja zadatak disciplinovanja i odgovornosti vođenja drugih prema zadatom cilju.; Izvor: http//www.wikipedija.org, (dostupno 29.05.2011.)
[87] Werlich H. / Koontz H. (1994), *Menadžment*, Mate, Zagreb, str. 578.
[88] *Management* (engleski izvor: menadžment) – upravljanje privrednim preduzećem ili javnim poduhvatima, *The Pocket Oxsford Dictionary*, Clarendon Press, Oxford (1990); izvor: Stavrić B. (2003), *Menadžment*, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, str. 8.

industrijalac Henry Fayol 1916. godine. On je svoje praktično i uspješno iskustvo upravljanja[89] opisao kroz pet etapa: *predviđanje*, *organizovanje*, *upravljanje*, *koordinisanje*, i *kontrolisanje*.

Kada se govori o teoriji upravljanja, može se vidjeti i u američkoj literaturi da se koristi podjela funkcija *menadžmenta* na: planiranje (*Planing*), organizovanje (*Organizing*), upravljanje ljudskim potencijalom (*Staffing*), vođenje (*Leading*) i kontrolisanje (*Controlling*).[90]

U svome radu John Kotter navodi da je: „*menadžment* niz procesa koji omogućava da komplikovan sistem ljudi i tehnologije funkcioniše bez problema. Po njemu najvažniji aspekti menažmenta obuhvataju planiranje, izradu budžeta, organizovanje, obezbjeđenje kadrova, kontrolu i rješavanje problema“.[91]

Robbins i Coulter daju navode da je: „menadžment koordinisanje aktivnosti vezanih za posao, tako da se one obave efikasno i efektivno – s ljudima i uz pomoć drugih ljudi. Da bi se postigao organizacijski cilj neophodan je „*neko*“, a taj „*neko*“ je *menadžment*. Menadžment sažimaju u četiri osnovne i veoma važne funkcije: planiranje, organizaciju, rukovođenje i kontrolu.“[92]

Iz navedenih definicija se zaključuje da je to proces usmjeravanja na ostvarivanje organizacionih ciljeva, radom sa ljudima i pomoću ljudi uz korištenje raspoloživih resursa, za izvršavanje predviđenih zadataka na najefikasniji mogući način: što više, što bolje, što prije i uz što niže troškove.

Prva, odnosno početna aktivnost menadžmenta jeste definisanje misije, vizije, i ciljeva preduzeća. Proces *planiranja* prethodi izvršenju i jedna je od aktivnosti menadžmenta. Aktivnosti kasnije podliježu *kontroli*, kako bi se na vrijeme ustanovila eventualna odstupanja od zadatog plana. Podsistem *informisanja* je naredni skup aktivnosti rukovodstva preduzeća, gdje je naglasak na dobijanju informacija, koje su relevantne za odabiranje i ostvarivanje zadatih ciljeva. Sistem *upravljanja ljudskim potencijalima* se odnosi na sve aspekte uticaja aktivnosti menadžmenta na zaposlene. Područje *organizacije* je izuzetno važno polje aktivnosti menadžmenta s naglaskom na koordinaciju pojedinih podsistema u sklopu aktivnosti izvršenja. Svaku dodatnu potrebu specijalizacije zadataka slijedi povećana potreba za *koordinacijom*, i tu se *kontroling* javlja kao odgovor na povećanu potrebu za koordinacijom unutar sistema rukovođenja preduzećem.

Kao što je već rečeno, menadžment je djelatnost čije težište leži u oblikovanju i upravljanju radom drugih, sa jedinstvenim ciljem, čiji uspjeh ili neuspjeh leži u tzv. procesima rukovođenja. Proces menadžmenta se može sagledavati na različite načine. U savremenoj teoriji se govori o integrisanom menadžmentu i njegove tri dimenzije:

1. *Normativni menadžment* je najviši nivo menadžmenta koji se bavi opštim ciljevima preduzećima, načelima, normama i pravilima ponašanja osposobljavajući preduzeće za život i razvoj. Na normativnom nivou menadžment utvrđuje poslovnu politiku, ideje vodilje, pravila i poslovne standarde organizacije;

---

[89] *Upravljanje*, u užem smislu riječi znači donositi poslovne odluke sa kojima se reguliše poslovanje u cilju ostvarenja zacrtanih ciljeva preduzeća, dok je poslovna odluka izbor od mogućih ciljeva ili alternativnih rješenja poslovnog problema.; izvor: Certo C. S. / Certo T. S. (2006), *Moderni menadžment*, deseto izdanje, Mate, Zagreb, str. 26.

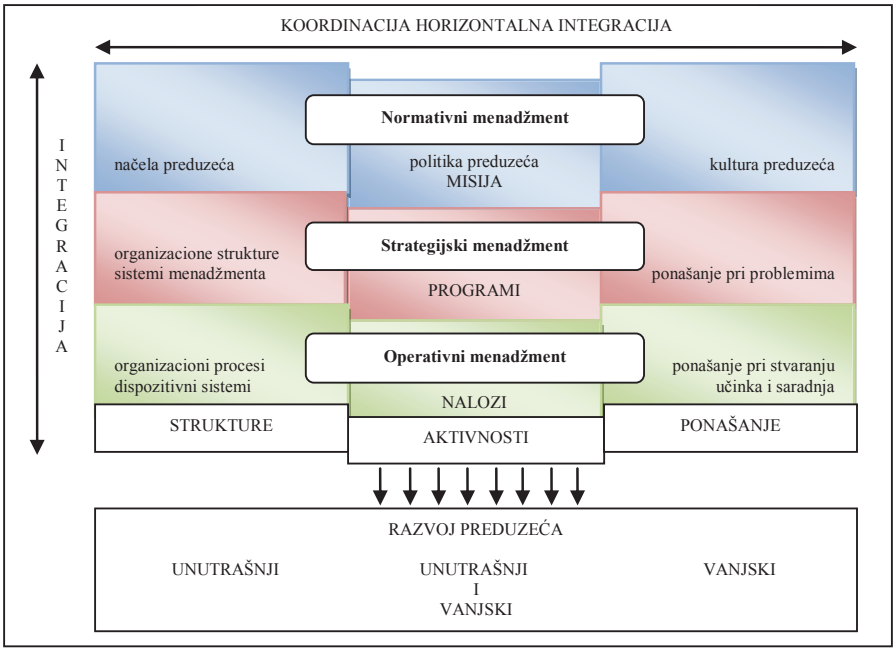
[90] Anthony N. R. (1992), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, USA, str. 10.

[91] Kotter J. P. (1996), *Leading Change*, Harvard Business School Press, str. 39.

[92] Robbins P. S. / Coulter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 7-9.

2. *Strategijski menadžment* je srednji nivo u kojoj organizacioni fokus leži na izgradnji, stvaranju novih potencijala, razvija načine ponašanja zaposlenih i poslovne standarde prema klijentima, brine o korištenju potencijala uspjeha, osiguranju postojeće dugoročne orijentacije i stvaranja relativnih konkurentskih prednosti naspram konkurencije kao bi slijedila i postigla ideju vodilju normativnog menadžmenta;
3. *Operativni menadžment* služi efikasnom korištenju postojećih potencijala uspjeha, a samim tim dovodi do postizanja veće likvidnosti i profita.

Oni čine različite dimenzije cjelokupnog procesa integrisanog menadžmeta, gdje normativni i strategijski menadžment oblikuju preduzeće, dok operativni usmjerava njegov razvoj. Odnos normativnog, strategijskog i operativnog menadžmenta prikazan je na slici 19.[93]



Slika 19 – Sistem menadžment preduzeća.

Iz navedenog prikaza je evidentno da pojedine dimenzije integrativnog menadžmenta, njihovu međusobnu povezanost i potrebu za usklađivanjem, treba posmatrati u horizontalnom i vertikalnom smjeru.

Horizontalna integracija ili koordinacija se odnosi na usklađivanje struktura, aktivnosti i ponašanja na pojedinim nivoima menadžmenta, dok se v*ertikalna* integracija odnosi na usklađivanje na različitnim nivoima: koncepcijski oblikujućeg htijenja (normativni menadžment), izgradnju i korištenje potencijala (strategijski menadžment) i njihove konkretizacije u učinku i saradnji (operativni menadžment). Naime, sve aktivnosti u preduzeću se usklađuju konkretizacijom normi, misijom, programima, nalozima i aktivnostima izvršenja. Misija se oblikuje za duži vremenski period i obuhvata mnoge programe izgradnje, korištenja i brige o strategijskoj poziciji za postizanje uspjeha preduzeća. Iz misije se izvode pojedinačne aktivnosti te u operativnoj dimenziji one dobijaju konkretan oblik zadatka. Integracijom se

[93] Osmanagić Bedenik N. (2002), *Operativno planiranje*, Školska knjiga, Zagreb, str. 15.

nastoji uskladiti misija, strategijski programi i operativni zadaci. Strukture se usklađuju u sve tri dimenzije, od načela, preko oblikovanja organizacijske strukture i sistema menadžmenta u kojima se konkretizuju definisani principi, pa sve do organizacijskih procesa i dispozitivnih sistema, odnosno prostorno–vremenskog odvijanja procesa, kao neke buduće konkretizacije. Usklađivanje struktura po vertikali se naziva strukturalnom integracijom. Kulture preduzeća koje su uspostavljene u prošlosti u normativnoj dimenziji određuju buduće ponašanje saradnika preduzeća, kao i njihovo strategijsko i operativno djelovanje. Posmatrano na nivou normativnog menadžmenta u centru zbivanja je utemeljeno ponašanje preduzeća, odnosno njegova filozofija, a u strategijskoj dimenziji slijedi konkretizacija s obzirom na uloge nosica i njihovo ponašanje u situaciji kada se javljaju problemi, tako da je uloga strategijskog menadžmenta da usmjeri ponašanja. Na nivou operativnog upravljanja težina je na saradnji i učincima u radnim procesima, a zadatak operativnog menadžmenta je u uticanju na ostvarivanje određenog ponašanja. Aspekti uticanja na ljudsko ponašanje usklađuju se na sva tri naznačena nivoa. Povezivanje sa specifičnim problemima u preduzeću i okruženju na normativnom, strategijskom i operativnom nivou olakšava profilisanje preduzeća i doprinosi njegovoj cjelovitosti.[94]

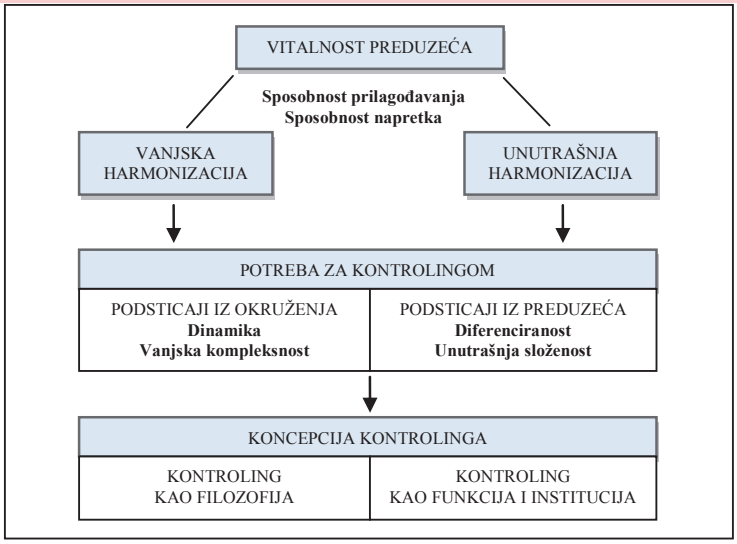
3.2.2 Kontroling kao podrška rukovođenju menadžmentu

Vodeći ljudi, koji čine menadžment preduzeća nose najveći stepen odgovornosti za uspješnost poslovanja preduzeća. Menadžment mora da mijenja obilježja preduzeća, kako ne bi dolazilo do problematičnih situacija koje se ne bi mogle rješavati, tako da na vrijeme pronalazi i priprema način njihovog rješavanja. Opis primarnog cilja menadžmenta je vitalnost kao obilježje cjeline preduzeća, a to znači:[95]

- aktivno i reaktivno prilagođavanje promjenama okoline (sposobnost prilagođavanja),
- očuvanje i razvijanje identiteta pomoću iskustava, učenja i zrelosti (sposobnost napredovanja).

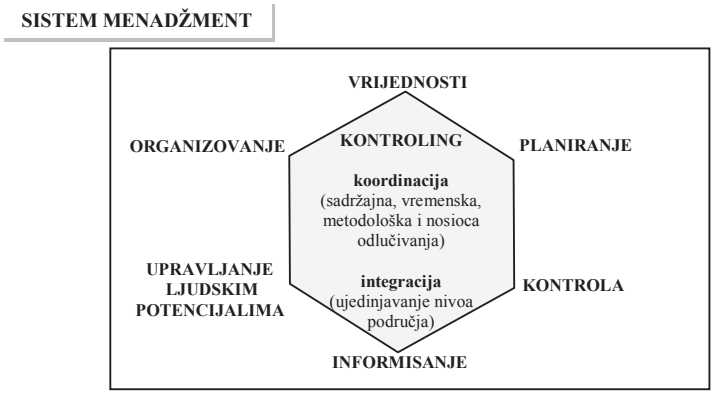
Najviši cilj upravljanja preduzećem nije optimiziranje stanja (dobiti ili prihoda), već je to održavanje njegove trajne vitalnosti, odnosno njegove vitalnost kao obilježja cjeline preduzeća sposobnog za prilagođavanje i napredak.[96] Iz razloga sve veće kompleksnosti i dinamike koji dolaze iz okruženja, te složene kompleksnosti i diferenciranosti unutar preduzeća, razvila se potreba za sveobuhvatnim sistemom podrške u radu menadžmenta poput: **linijske, štabne, internih i eksternih savjetnika, nadzornih organa** itd. Potreba u razvoju kontrolinga uslovljena kompleksnošću iz okruženja, proizilazi iz otvorenosti preduzeća prema njegovoj okolini i iz potrebe vanjskog i unutrašnjeg usklađivanja. Pod takvim uticajem te zbog multifunkcionalnosti u preduzeću i iz razloga stalne orijentacije na rezultate i potrebe pokrića troškova, te stalnog preispitivanja uspostavljenih ciljeva, proističe unutrašnja potreba za kontrolingom, kao **podrškom** u uspostavljanju i u očuvanju unutrašnje harmonije. Unutrašnja složenost preduzeća (stepen diverzifikacije, širina asortimana, struktura kupaca i dobavljača) i vanjska kompleksnost uslovljena dinamikom, internacionalizacijom i snagom konkurentske borbe u grani, promjenama očekivanja pojedinih grupa (kupaca, akcionara, vlasnika, zaposlenih) te promjena opšteg okruženja, uslovila je **potrebu** za kontrolingom kao dopunom i stručnom podrškom menadžmentu, prikazano na slici 20.

[94] Osmanagić Bedenik N. (2002), ibidem, str. 16.
[95] Eschenbach R. (1995), *Controlling*, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 8-9.
[96] Eschenbach R. (1995), ibidem, str. 47.



Slika 20 – Definisanje potrebe za kontrolingom.[97]

U tom procesu usmjeravanja, kontroling pruža značajnu stručnu podršku top menadžmentu u procesu planiranja (odlučivanja), realizacije (ostvarenja izvršenja) i nadgledanja (kontrole), te ih preko povratne informacije (feedbacka) odstupanja međusobno veže sa ciljem postizanja usklađenosti aktivnosti preduzeća.[98] Njegov **glavni zadatak** se ogleda u koordinaciji unutar tih procesa i njihovoj međusobnoj integraciji. Npr. sistem planiranja podstiče koordinaciju i saradnju, ali nije kompatibilan sa sistemom kontrole koja stvara konkurenciju između različitih odjela, te ukoliko se ne izvrši njihovo međusobno usklađivanje moguće je da predstavljaju budući problem u realizaciji strateških zamisli menadžmenta. Stoga kontroling, kao **podsistem** rukovođenja, zauzima **centralnu poziciju** unutar sistema **menadžmenta** sa jasnim zaduženjem za **koordinaciju i integraciju** ostalih podsistema rukovođenja, prikazano na slici 21.[99]



Slika 21 – Harmonizacija podsistema menadžmenta.

Navedeni sistemi: planiranje, kontrola, upravljanje ljudskim potencijalom, organizovanje i informisanje, su postojali u preduzeću čak i prije nego su definisani kao funkcije kontrolinga.

[97] Eschenbach R. (1995), ibidem, str. 44.
[98] Vidi opširnije u poglavlju 2.4., koncepcije kontrolinga.
[99] Stahl H. W. (1992), *Controlling*, Gabler, Wiesbaden, str. 53.

Dakle, novina nisu ove funkcije, već njihova podjela i definisanje kao opštevažeći instrument. Funkcionalno gledajući, **kontroling je podsistem menadžmenta**, koji obavlja funkciju *planiranja i kontrole; informisanja i izvještavanja; te na taj način, podržava sisteme, koordiniše, uvezuje ih i usmjerava ka cilju.* Funkcije kontrolinga se dijele na:

1. **funkciju za podršku rukovođenju putem usluga,** i na
2. **funkciju nadopunjavanja rukovođenja putem učinka.**

U **prvoj funkciji** se kontroling posmatra kao **servis menadžmentu** preduzeća, koji **pruža usluge**, prikuplja **informacije** i **savjetuje**. Naime, kontroling kao **usluga menadžmenu** ima jedinstvene servisne zadatke (zbog usluga koje podržavaju vođenje) i opšte sveobuhvatne zadatke (zbog koordinacijske funkcije, koja obuhvata sva područja i sve servisne nivoe preduzeća). Kontroling ne postavlja pitanja „*Zašto se to dogodilo*?“, već „Šta *treba uraditi da bi se stanje popravilo*?“. Kontroling uvijek i svuda mora računati na rizik, te treba da primjenjuje umreženo znanje u svim uslovima poslovanja, mora da bude manje orijentisan ka hijerarijama, a puno više ka rezultatima i sadržajima, treba da vrši komunikaciju, kako bi se u dijalogu (što znači interaktivno s drugim osobama, mogao informisati šta je to poželjno i kako izgledaju tj. kako bi trebali izgledati koncepti mogućih rješenja). To zahtijeva transparentnost u načinu i veličini rada, mjernih veličina koje će se uspostaviti i veličina upravljanja. Mora djelovati tako da je usmjeren na uspostavljene vrijednosti u preduzeću.

U **drugoj funkciji** se posmatra kao **dopuna rukovođenju** kroz učinak, i prikazana je kroz izgradnju i održavanje sistema i **koordinaciju** rukovođenja povezivanjem sistema, kao što je to prikazano na slici 21. Kada govorimo o koordinaciji, može reći da se uz podjelu rada (specijalizaciju), smatra osnovnim organizacijskim sadržajem. Putem koordinacije se vrši usklađivanje povezanih ali odvojenih činjenica, procesa, te se vrši usklađivanje pojedinih aktivnosti ka definisanom cilju, odnosno proizvodnji učinka.

Usljed nedostatka adekvatnih informacija i pod velikim vremenskim pritiskom menadžment preduzeća mora na vrijeme da donosi pravovremene i ispravne poslovne odluke. Jedna od koncepcija koja može da pruži sveobuhvatnu podršku menadžmentu preduzeća je kontroling. Sa njim se menadžment dopunjava i integriše u konceptualnom, funkcionalnom i institucionalnom smislu (pri oblikovanju posebne organizacione cjeline), kao i u ličnom smislu. Kontroling kao način mišljenja i infrastruktura kontrolinga su dva stuba takve dopune menadžmentu. Uz njihovu se pomoć kompleksnost menadžmenta može učiniti transparentnijom, čime se objašnjava **enorman uspjeh** i neprekidna '**potražnja**' za kontrolingom u ekonomskoj praksi.[100] U praksi, uspjeh kontrolinga kao i njegova uspješna saradnja sa menadžmentom zavisi od njihovog međusobnog prihvatanja i usaglašavanja njihovog rada i saradnje.

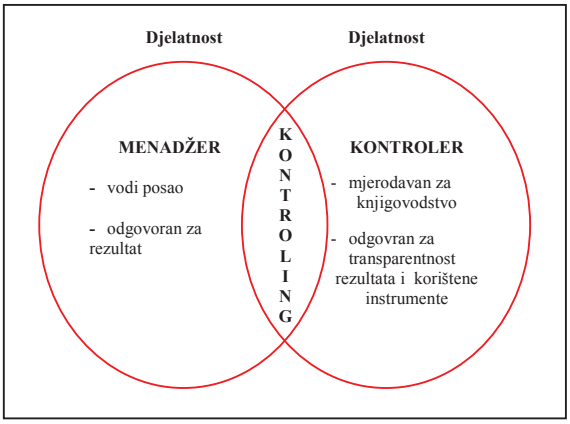
3.2.3 Odnos i saradnja menadžera i kontrolera

Da bi napravili razliku između menadžera i kontrolera, potrebno je razumijevanje razlike između ove dvije funkcije. Kontroler ne kontroliše.[101] Mada ovo zvuči paradoksalno, ali kontrolerov posao je da obezbjedi najbolju moguću informaciju, ali njeno komentarisanje je zamka u koju

[100] Eschenbach R. (1995), *Controlling*, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 44.

[101] Blazek A. / Deyhle A. / Eiselmayer K. (2011), *Controlling and the Controller – management accounting, business planning, management by objectives, role of the controller*, IV. Corrected edition, CA Controller Akademie AG, Gauting Munich, str. 17.; i drugi: Dayhle A., *10 Personal Survival Tips for Controllers & Managers str. 8.*, izvor, http://www.controllerakademie.de/images/pdf/retraining/english/survival.pdf, (dostupno 04.06.2011.)

iskusan kontroler ne bi trebalo da upadne. Postavlja se pitanje: *Ko treba da obavlja funkciju kontrolinga u preduzeću*? Kontroling obezbjeđuje da menadžer vrši kontrolu, dok je kontroler taj koji mu kao interni konsultant pomaže. Menadžment i kontroling imaju iste ciljeve koji se zasnivaju na građenju budućih potencijala uspjeha preduzeća, ali načini na koji se to ostvaruje su različiti.



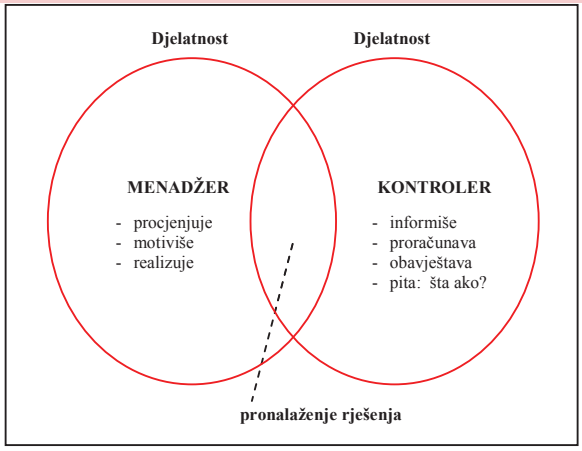
Slika 22 – Odnos kontrolinga i menadžmenta.

U stručnoj literaturi se međuzavisnost menadžera i kontrolera predstavlja slikovito sa dva preklopljena kruga. U prvom pristupu koji je šematski prikazan[102] na slici 22., slijedi da menadžer treba da primjenjuje kontroling, jer je odgovoran za ostvareni rezultat, dok je kontroler odgovoran za selekciju neophodnih podataka koje dobija iz knjigovodstva kao i za njihovu transparentnost, odnosno za izgradnju i unapređivanje instrumenata sa kojima će se povećati preglednost prezentovanih podataka, sa ciljem da menadžmentu olakšava proces donošenja pravovremenih i ispravnih odluka. Iz navedenog prikaza je evidentno da su područja odgovornosti menadžmenta i kontrolinga veoma jasno razgraničena. Sa svojim kutijom alata za navigaciju[103], kontroler pruža usluge; savjetovanja i podrške menadžmentu, uz dispozitivne probleme usmjerene i konceptualno orjentisane zadatke za koje je odgovoran u implementaciji, te stoga učestvuje u odgovornosti zajedno sa menadžmentom. Menadžment koji primjenjuje kontroling usmjeren je na ostvarivanje planiranih ciljeva, okrenut je ka budućnosti, prilagodljiv je u organizacijama u kojima se decentralizovano upravlja. Kontroling ima smisla primjenjivati u onim preduzećima u kojima menadžment vjeruje u njegovu korisnost i praktično ga primjenjuje.

Drugi model, koji je dat u šematskom prikazu na slici 23., predstavlja malo drugačije viđenje uloge kontrolera u preduzeću. Iz šematskog prikaza se vidi da je više okrenut međuzavisnosti menadžera i kontrolera koji zajednički rade na pronalaženju najboljeg rješenja.

[102] Horvath P. & Partners Management Consultants (2012), *Controlling Process Model – A Guidline for Describing and Designing Controlling Processes*, International Group of Controlling, Hauffe-Lexsware GmbH & Co. KG, Freiburg, str. 14.

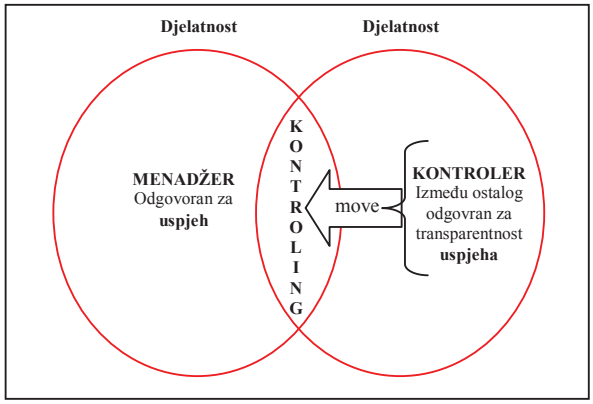
[103] Pilot u avionu ne bi mogao uspješno da dovede avion do aeredroma, bez navigacionih instrumenata koji predstavljaju njegove alate (visinomjera, brzinomjera, mjerača nivoa goriva, itd.) u upravljanju avionom do odredišta.



Slika 23 – Zajedničko pronalaženje rješenja.[104]

Ovdje se postavlja pitanje gdje prestaje posao kontrolera, a počinje posao menadžera i obratno. Posmatrajući šematski presjek krugova, vidimo da je menadžer taj koji treba da donese odluku,a kontroler je taj koji je priprema. Menadžer i kontroler djeluju zajednički, s tim da je menadžer odgovoran za oblikovanje ciljeva u preduzeću, provjerava moguću izvodljivost odluke, procjenjuje kada je trenutak da je sprovede, motiviše kolege, dok se kontroler brine za jasno definisanje pojedinačnih dimenzija cilja, kao i za konkretnost, realnost, mjerljivost i prilagođavanje instrumenata, sa kojima na najbolji način predstavlja potrebne pokazatelje poslovanja preduzeća. U ovome slučaju doprinos kontrolera je mjerljiv sa relevantnim informacijama za donošenje odluka. Stoga je neophodno zajedničko djelovanje i saradnja u cilju efikasnijeg rada.

U trećem modelu koji je prikazan na slici 24., dat je šematski prikaz presjeka krugova koji se zagovara od strane *ICV-International Controlling Varen* (Međunarodno udruženje za kontroling).[105]



Slika 24 – Poslovna saradnja menadžer – kontroler.

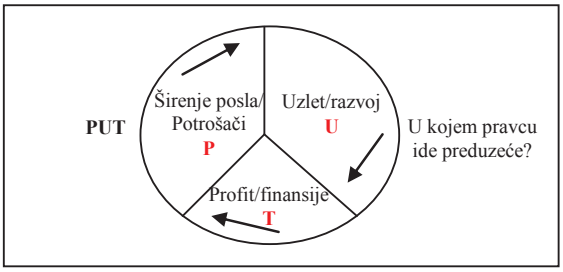
[104] Blazek A. / Deyhle A. / Eiselmayer K. (2011), *Controlling and the Controller – management accounting, business planning, management by objectives, role of the controller*, IV. Corrected edition, CA Controller Akademie AG, Gauting Munich, str. 33.

[105] *ICV-Internationalen Controller Verein, Gauten, Germany* (međunarodno udruženje kontrolera, sa preko 7200 članova); Izvor: htpp://www.my-controlling.de, (dostupno 04.06.2011.)

Ovaj model se naziva „*MOVE*“[106], jer kontroleri priželjkuju potencijalno partnerstvo sa menadžmentom. Karakteriše ga pokušaj kontrolera da idu korak dalje u saradnji sa menadžmentom preduzeća, i na taj način postanu kao biznis-partneri, članovi menadžment tima. Da bi se ovo uspješno ostvarilo, neophodno je da svojim djelovanjem uvjere menadžere da oni pripadaju menadžment timu koji donosi odluke. Na ovaj način se željelo pokazati da kontroler napredovanjem (promjenom-kretanjem) treba da vodi računa o perspektivama koje se odnose na stvari, a to su metode, organizacija i perspektive orijentisane na osobe, ponašanje i stav, što predstavlja akrinom riječi-*MOVE*.

U sva tri prikazana modela nastojao se napraviti jasan opis poslova koje kontroler treba da obavi u preduzeću. Nažalost, dio u kojem se preklapaju dva kruga ne može se razjasniti opisom posla, jer se ne može precizno reći gdje počinje i gdje se završava odgovornost kontrolera. Oni koji se bave organizacionom šemom i opisom poslova, nastoje izbjeći potencijalne probleme i naći rješenje sa detaljnijim razradama poslovnih aktivnosti na radnom mjestu i izbjeći preklapanja ovlaštenja.

U većini slučajeva saradnja između menadžmenta i kontrolinga je opterećena neuvažavanjem, nerazumijevanjem i lošom saradnjom. Kontroler kao interni revizor, u praksi se shvata kao „*policajac*“ kojeg se treba čuvati i od njih kriti odluke menadžmenta. Takav stav ukazuje na nedovoljnu obučenost menadžera, nesposobnost njihovog poslovnog mentaliteta i nedovoljno poznavanje ove problematike od strane menadžmenta i njihovo nerazumijevanje uloge kontrolinga u sistemu menadžmenta i odlučivanja.



Slika 25 – PUT – Kontroler savjetima omogućuje put ka zoni profita.

Rijetka su preduzeća koja ispravno shvataju ulogu kontrolinga u preduzeću. Kod takvih preduzeća kontroler se angažuje od samog početka, odnosno od samog definisanja vizije i misije preduzeća. Uspjeh ovakvih preduzeća, je mnogo veći jer ona znaju šta žele, kod njih je raspored rada svih zaposlenih usaglašen i odvija se neprestano prema zadatim smjernicama, odnosno PUT-u[107]. PUT kojim se kreću preduzeća prikazan je na slici 25., i simbolično predstavlja jasan pravac kretanja preduzeća, bez obzira da li je malo, srednje ili veliko. Moguće je da analiziramo prošle događaje u preduzeću, no **proces donošenja odluka** je proces koji **predviđa buduće**

[106] *MOVE* potiče od latinske rječi movere-što znači kretati se, i akrinom je od rječi: M-*Methoden*, O-*Organisation*, V-*Verhalten* i E-*Einstellung*, *MOPS* skraćeno od *MOVE*: M-metode, materijali, O-organizacija, P-ponašanje i S-stav.

[107] *WAY/WAG* – W-*Waschstum* (*Growth*), E-*Entwicklung* (*Development*), G-*Gewin* (*Profit*) se sa njemačog ili engleskog prevodi na srpski jezik kao PUT i ima značenje: P-širenje posla, U- razvoj i T-profit; izvor: Blazek A. / Deyhle A. / Eiselmayer K. (2011), *Controlling and the Controller – management accounting, business planning, management by objectives, role of the controller*, IV. Corrected edition, CA Controller Akademie AG, Gauting Munich, str. 35.; i drugi Dayhle A., *10 Personal Survival Tips for Controllers & Managers*, str. 9.; izvor, http://www.controllerakademie.de/images/pdf/retraining/english/survival.pdf, (dostupno 04.06.2011.)

poslovanje.[108] Kada govorimo o **P**-širenju posla, onda se misli na povećanje tržišnog učešća, odnosno traži se odgovor na pitanje; „*Da li se tržište na kojem djeluje preduzeće povećava ili sužava*?“. Pod **U**-razvojem posla se podrazumjeva što uspješnije zadovoljenje potreba kupaca. Tako da to dalje podrazumijeva razvoj savremenih alata, za šta je potreban adekvatan hardver i softver. Pod **T**-profitom se podrazumijeva povećanje dobiti. To se može prikazati na primjeru kontrolera kao navigatora pilotu aviona, a koji sa svojom uslugom osigurava da *avion sigurno pronađe svoj put i aterira na zemlju*, preneseno na preduzeće, da se dođe u zonu profita.[109]

Profesor Dayhle u svome radu navodi da: „navedeni simbol PUT pokazuje važnost u procesu planiranja, te postavlja pitanje „*Koji su ciljevi na našem putu koje treba ispuniti*?“. Izvodi zaključak da ovdje kontroling počinje. Smatra da je veoma važno da se nađe balans u holističkom pristupu uspostavljanja ciljeva preduzeća, a da PUT predstavlja jedan uravnoteženi način razmišljanja i djelovanja. On takođe navodi da se ne treba samo fokusirati na brzi povrat uloženog i obustavljati ulaganja ako nije tako, naravno da se ne trebaju razvijati niti proizvoditi proizvodi ako za njih ne postoje kupci. Na kraju on zaključuje da sve navedeno ima sličnosti kao i kod balanced scorecard-a, jer simbolično PUT se zalaže za uravnoteženo razmišljanje i djelovanje, ali ga možemo posmatrati i na jedan drugačiji način, kao upravljački mehanizam menadžmenta.“[110]

3.3 Kontroling kao koordinacija dijelova sistema rukovođenja

Razvoj preduzeća i njegov rast je praćen podjelom rada i funkcionalnom diferencijacijom, što uzrokuje porast kompleksnosti i neophodnost da se usklade svi problemi koji se u njemu javljaju. Uspješno upravljanje preduzećem se ostvaruje usklađivanjem pojedinih dijelova sistema, što u jednu ruku zahtijeva usklađivanje svih područja u jedinstvenu cjelinu s obzirom na njegov zadatak. Primarna aktivnost menadžmenta je u osiguranju dugoročne vitalnosti preduzeća, koja djeluje u kompleksnom okruženju, tako da mu je osnovna briga da uskladi procese i ostvari uspjeh rukovođenjem. Rast preduzeća, povećanje složenosti sistema, kao i dinamika iz okruženja stvara potrebu za unutrašnjim usklađivanjem poslovnih funkcija, tako da se taj proces uspješno vrši **koordinacijom** i **integracijom** unutar sistema menadžmenta, što predstavlja osnovne principe kontrolinga. Jedna je od glavnih funkcija kontrolinga **vanjska i unutrašnja koordinacija**, te **integracija planiranja** kao cjelovitog podsistema menadžmenta. Njegov zadatak je u integraciji procesa planiranja i konačnih planova u jedan generalni plan, kao i ostalih podsistema menadžmenta, koji istovremeno čine sisteme:[111] sistem vrijednosti (misije, vizije i ciljeva), sistem planiranja, sistem kontrole, sistem informisanja, sistem organizovanja, i sistem upravljanja ljudskim potencijalima. Definisanje zadataka koje će kontroling preuzeti na sebe u određenom preduzeću, zavisi od njegove veličine, branše, odnosno djelatnosti koju obavlja, dominantnih problema sa kojim se susreće, kao i stručnih očekivanja pojedinih rukovodilaca u preduzeću.

---

[108] Blazek A. / Deyhle A. / Eiselmayer K. (2011), *Controlling and the Controller – management accounting, business planning, management by objectives, role of the controller*, IV. Corrected edition, CA Controller Akademie AG, Gauting Munich, str. 36.

[109] Blazek A. / Deyhle A. / Eiselmayer K. (2011), ibidem, str. 36.

[110] Dayhle A., *10 Personal Survival Tips for Controllers & Managers*, str. 9.; izvor, http://www.controllerakademie.de/images/pdf/retraining/english/survival.pdf, (dostupno 04.06.2011.)

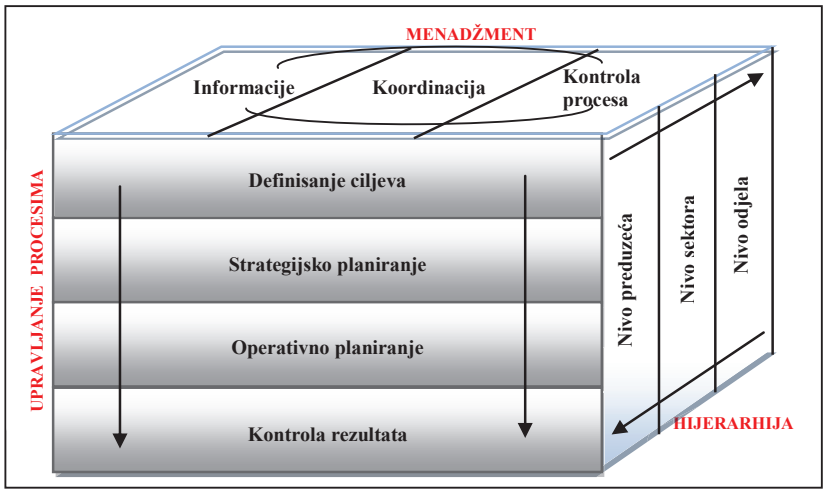
[111] Kupper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. uberarbetete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 92.

Mogući zadaci koje kontroling obavlja su prikazani u tabeli 3.[112]

Zadaci kontrolinga	Unutrašnja koordinacija	Vanjska koordinacija	Integracija	Uticaj na unapređenje organizacijske strukture
vrijednosti (misija vizija i ciljevi)	usklađuje ciljeve pojedinih odjela s ciljevima preduzeća	usklađuje sukobljene ciljeve među odjelima	integriše viziju i misiju u ciljeve djelova preduzeća svih hijerarhijskih nivoa	
planiranje	izrađuje priručnik za strateško planiranje kojim se utvrđuju i opisuju pravila i procedure	prilagođava proces planiranja organizacionim faktorima preduzeća	povezuje strategijsko i operativno planiranje, integriše planove raznih nivoa za top-down-top planiranje	
kontrola	usklađuje predmete, procese, instrumente i rokove kontrole	prati i analizira odstupanje od strateških planova, potiče korektivne akcije	povezuje operativnu i strateško kontrolu, kvantitativne i kvalitativne pokazatelje	
informisanje	Koordiniše različite izvore, informiše i usklađuje podatke iz različitih izvora	nabavlja tačne i za strateško i operativno planiranje relevantne podatke	usklađuje operativne i informacije s taktičkim i strateškim	
organizovanje	osigurava usklađenost organizacione strukture	identifikuje prilike za prilagođavanje organizacijske strukture potrebama planiranja, kontrole i informisanja	integriše sve organizacijeke nivoe	
kadrovsko popunjavanje	pronalazi najbolje učesnike, usklađuje opterećenost pojedinih odjela	identifikuje ključne kadrove za implementaciju rezultata planiranja	usklađuje ljudske resurse odjela s ukupnim potrebama preduzeća	

Tabela 3 – Zadaci kontrolinga.

Objekti kontrolinga su definisani podsistemom menadžmenta, čime se definisalo teorijsko razgraničenje kontrolinga prema drugim ekonomskim disciplinama. Osnovni zadatak kontrolinga je u uzajamnoj integraciji i koordinaciji podsistema menadžmenta u cilju povećanja efikasnosti i efektivnosti rada menadžmenta. Na taj način kontroling doprinosi mnogo boljem i bržem prilagođavanju preduzeća svim promjenama koje dolaze iz okruženja i iz samog preduzeća, te na taj način povećava njegovu vitalnost. Ovu koordinaciju i integraciju postiže kroz tri dimenzije zadataka kontrolinga[113] prikazanih na slici 26.



Slika 26 – Dimenzije zadataka kontrolinga.

[112] Mažuran I. (2010), *Kontroling između profita i održivog razvoja – Strateško planiranje i kontroling*, MEP, Zagreb, str. 124.
[113] Mažuran I. (2010), ibidem, str. 123.

Iz datog prikaza je evidentno da kontroling sa svog **koordinacionog** aspekta u preduzeću organizuje, podstiče i kritički preispituje procese planiranja i kontrole, i to od samog definisanja ciljeva, preko izrade strategijskog i operativnog planiranja, te do konačne kontrole rezultata.

Menadžment ima obavezu i odgovornost u preduzeću da daje upute (npr. za primjenu određene mašine u radu u određenom vremenu), kao i na rezultat koji se postiže tokom procesa izvršenja (npr. završetak određenih poslova u određenom roku), dok se kontrola odnosi, na kontrolisanje procesa i konačnih rezultata koji su se postigli. Ovakvu koordinaciju obilježava vertikalan smjer koordinacije. U okviru menadžmenta, kontroling je odgovoran za **pripremu informacija** potrebnih za upravljanje preduzećem, kontrolu primjenjenih postupaka i metoda, te koordinaciju različitih nivoa i njihovih doprinosa ostvarivanju ciljeva preduzeća.

Unutar hijerarhijske dimenzije, kontroling je zadužen za **koordinaciju** planiranja i **kontrole** kroz različite hijerarhijske nivoe. Ovdje se ne posmatraju pojedinci već grupe kao nosioci usklađivanja, koji su odgovorni za donošenje odluka i izvršenje istih. Objekti koordinacije su procesi i izvođenja i rezultati tih procesa. Na ovaj način donesene odluke su visoko prihvaćene, jer su grupe učestvovale u njihovom donošenju, te aktivno motivišu sve članove da te odluke realizuju.

3.3.1 Koordinacija

Za **koordinaciju** možemo reći da vrši usklađivanje povezanih ali i odvojenih činjenica ili procesa. Ona se smatra osnovnim organizacijskim sadržajem uz podjelu rada (specijalizaciju). Funkcija koordinacije menadžmenta odnosi se na sistem rukovođenja, što se naziva primarnom koordinacijom.[114] Ona ima za cilj da proizvede rezultate, dok koordinacija kojom se povezuje i usklađuju pojedini podsistemi[115] menadžmenta se nazivaju sekundarnom koordinacijom, i ona predstavlja sadržaj kontrolinga. **U kontrolingu se koordinacija** posmatra kroz **dvije dimenzije**: *kao sistemsko povezujuća i sistemsko oblikujuća.*[116] Koordinacija ili usklađivanje se podjednako provodi na istom nivou i u unutrašnjoj koordinaciji i u vanjskoj koordinaciji, te se vrši sistematsko povezivanje ove dvije koordinacione osnove. **Unutrašnja koordinacija** se odnosi na usklađivanje unutar pojedinog podsistema menadžmenta, dok se **vanjska koordinacija** odnosi na usklađivanje pojedinih podsistema menadžmenta.

3.3.2 Međuzavisna koordinaciona osnova

Nadovezujući se na koncepciju prikazane važnosti koordinacije, pobliže se pojašnjavaju uzroci i osnovni elementi koordinacije. Do potrebe za koordinacijom dolazi ukoliko dva činjenična stanja međusobno vrše uticaj jedno na drugo. Ukoliko dolazi uticaj iz samo jednog pravca (jedno činjenično stanje utiče na drugo, ali nema i obrnutog uticaja), ne može se govoriti o internoj međuzavisnosti. Kako bi se u okviru implementacije kontrolinga omogućilo odgovarajuće korištenje koordinacionih instrumenata, potrebno je raspolagati dovoljnim poznavanjem interne međuzavisnosti, jer ona čini osnovu koordinacije.[117] Generalno, pravi se razlika između

[114] Horvath P. (2008), *Controlling*, 11. vollstandig uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 104.
[115] Kuper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 31.
[116] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 88.
[117] Kuper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 31.

objektivnih internih međuzavisnosti, koje su uzrok objektivne koordinacije i personalnih međuzavisnosti, koje su uzrok personalne koordinacije.

3.3.3 Koordinacija za izgrađivanje i povezivanje sistema

Različita su shvatanja dimenzije koordinacije kontrolingom. Tako da se koordinacija dijeli na:

- *funkcionalnu kooordinaciju za izgrađivanje sistema,* i
- *funkcionalnu koordinaciju za povezivanje sistema* (ovdje se govori takođe i o zadacima koje obavlja kontroling za izgrađivanje i povezivanje sistema).

U **funkcionalnoj koordinaciji za izgrađivanje sistema**, spadaju razvoj dijelova sistema rukovođenja, stvaranje struktura objekata i procesa, i njihovo usaglašavanje i orijentacija u vezi sa koordinacijom.[118] Ova koordinacija postoji kako u pojedinačnim tako i između dijelova sistema rukovođenja. Na osnovu opštih instrumenata koordinacije mogu se sistematizovati instrumenti koordinacije kontrolinga, prikazani u tabeli 4.[119]

<table>
<tr><th>PRINCIPI PREDUZEĆA</th><th>INSTRUMENTI PLANIRANJA</th><th>INSTRUMENTI KONTROLE</th><th>INSTRUMENTI INFORMISANJA</th><th>INSTRUMENTI ORGANIZACIJE</th><th>INSTRUMENTI UPRAVLJANJA LJUDSKIM POTENCIJALIMA</th></tr>
<tr><td>vizija, misija</td><td>modeli planiranja</td><td>instrumenti nadzora</td><td rowspan="2">analiza potreba za informacijama strategijski radar</td><td>standardizacija i programiranje</td><td>Zadavanje ciljeva</td></tr>
<tr><td>ciljevi</td><td>sukcesivno usklađivanje planova</td><td>instrumenti analize odstupanja</td><td>podjela zadataka i ovlaštenja</td><td>stvaranje zajedničkih vrijednosti</td></tr>
<tr><td rowspan="2">strategije mjere</td><td>prilagođavanje planova</td><td></td><td>integrisani sistemi obračuna uspjeha</td><td>formalna struktura komuniciranja</td><td>zajedničaka očekivanja</td></tr>
<tr><td>instrumenti planiranja</td><td></td><td>obračun troškova i učinaka</td><td>koordinacijski organi</td><td rowspan="2">stvaranje pozitivnih socio-emocionalnih odnosa</td></tr>
<tr><td></td><td rowspan="2">proračun obračunske cijene</td><td></td><td>investicijski proračun</td><td rowspan="2"></td></tr>
<tr><td></td><td></td><td>sistem izvještavanja (internog i eksternog)</td><td></td></tr>
</table>

Tabela 4 – Instrumenti koordinacije kontrolinga.

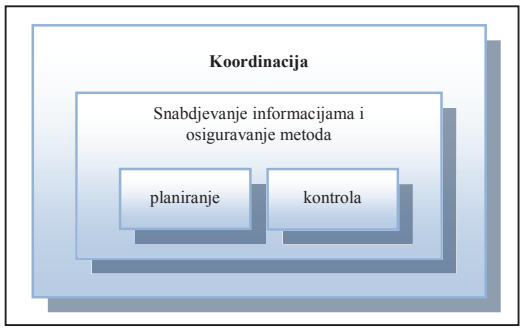
Kada posmatramo koordinaciju za izgrađivanje sistema, onda ona za kontroling znači: stvaranje sistema vrijednosti, planiranja, kontrole, informisanosti, organizovanja i upravljanja ljudskim potencijalom. Tako da, prema jednom **širokom** shvatanju, kontroling koordiniše navedeni ukupni upravljački i izvršni sistem.[120] Njihovo funkcionalno povezivanje se vrši razmjenama informacija, zatim se vrši stvaranje posebnih koordinacijskih organa i na kraju regulisanje odnosa prema problemima koordinacije koji nastaju u sadašnjem sitemu.

Potreba za koordinacijom, odnosno usklađivanjem proizilazi iz podjele rada i decentralizacije odlučivanja u preduzeću.

U sklopu unutrašnje i vanjske koordinacije podsistema organizovanja kontroling je u mogućnosti da identifikuje prilike za prilagođavanje organizacione strukture potrebama planiranja, kontrole i informisanja. Kontroling kao nosilac integracione funkcije omogućuje međusobno usklađivanje i integraciju podsistema menadžmenta. S obzirom da je to u praksi jedva moguće, te da se stoga kao ni ne događa, ovdje se zastupa i **uže** shvatanje, prema kojem je kontroling odgovoran samo za koordinaciju svojih preostalih zadataka, dakle **planiranja** u pogledu strategijskog i

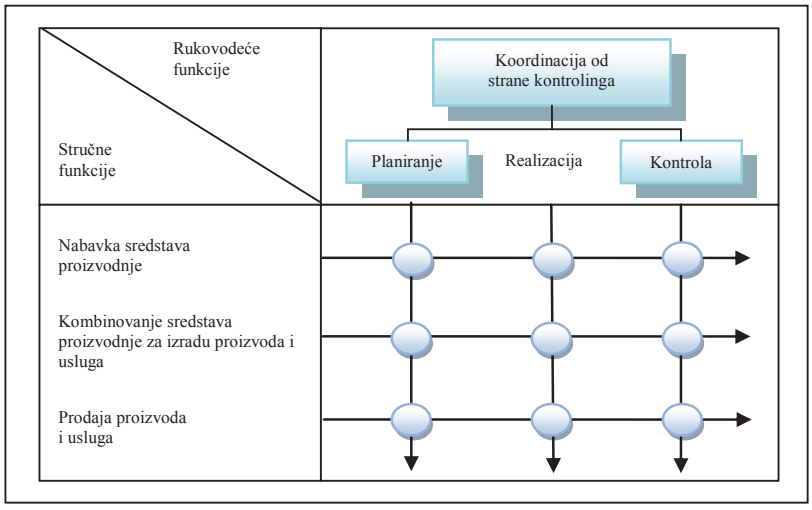
[118] Eschenbach R. / Niedermayer R. (1996), *Die Konzeption des Controlling;* izvor: Eschenbach R. (1995), *Controlling,* 2. Auflage, Schaeffer-Poeschel, Stuttgart, str.72.
[119] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 94.
[120] Vidi opširnije u poglavlju 3.2.2., kontroling kao podrška rukovođenju menadžmentu.

operativnog usmjeravanja svih djelova preduzeća prema zajedničkom cilju uz pomoć instrumenata odgovarajućih za tu svrhu, **kontrole** i za to odgovarajućih instrumenata i **snabdjevanja informacijama** potrebnim za proces planiranja i kontrole, što je grafički prikazano na slici 27.[121]



Slika 27 – Odnos između zadataka kontrolinga.

Koordinaciona uloga kontrolinga u preduzeću se ogleda u odabiru i primjeni metoda (tehnika i instrumenata, modela, obrazaca mišljenja) i informacija za procese planiranja i kontrole koji se odvijaju na osnovu podjele rada, kao sveobuhvatne koordinacije (usklađivanje) tih procesa. Nosioci ovih zadataka je/su kontroler/i. Ako je riječ o neznatnom opsegu zadataka (kod malih i srednjih preduzeća), kontroling može pored svojih ostalih zadataka da **obavlja** i sam preduzetnik ili neko od uposlenika koje on odredi. Kontroling bi trebao biti institucionalizovan, kako bi svi navedeni zadaci sa stručnim znanjem (*know how*) mogli biti ispunjeni **neutralno** i **objektivno**. Obzirom da svi ovi objekti koordinacije imaju veze sa stanjima koja se odnose većinom na više dijelova preduzeća istovremeno, potrebno je savladati određena mjesta sučeljavanja[122], šematski prikazana na slici 28.



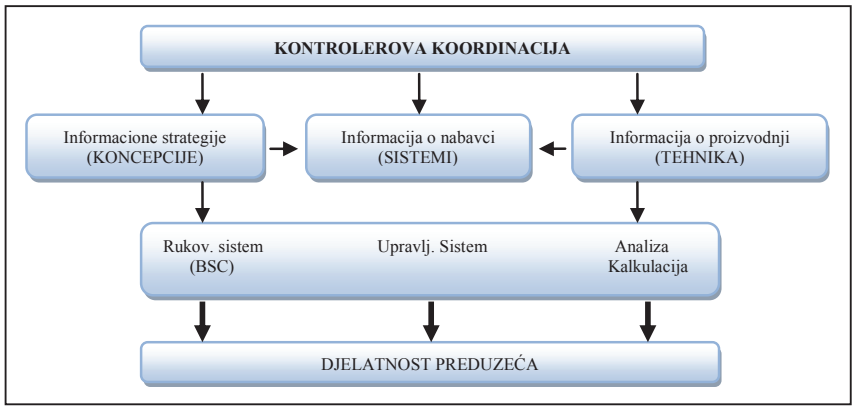
Slika 28 – Koordinaciona mjesta sučeljavanja.

[121] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 25.
[122] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 188.

Za nesmetan i uspješan tok upravljačkih informacija koje nastaju planiranjem i kontrolom i njihovom uspješnom primjenom, neophodna je funkcionalna informatičko-logistička infrastruktura, koja je:

- uspješna ako omogućava, odnosno podržava provođenje zadataka informatičke funkcije u preduzeću, i
- ekonomična je ukoliko korist dobijena njome veća ili jednaka prouzrokovanim troškovima.

Sveukupno prikupljene informacije[123] uz pomoć različitih mreža i odnosa, neophodno je dodatno koordinisati, i kao takve, tek kvalitetno pripremljene mogu se nazvati internim izvještajem. Da bi menadžment preduzeća imao **korist od informacija koje kontroler saopštava**, potrebno je obratiti pažnju na njegovu ulogu, koju možemo predstaviti grafičkim prikazom na slici 29.[124]



Slika 29 – Kontrolerova koordinacija unutar preduzeća.

Iz navedenog prikaza vidljivo je da kontroler ima obavezu da između mnoštva dobijenih podataka iste sistematizuje i na pregledan način ih predstavi u izvještaju. Za uspješnu koordinacionu ulogu neophodno je da vodi računa o međuzavisnosti prikupljenih podataka, informacija i izvještaja. Menadžer ne donosi odluke na osnovu pokazatelja iz nekoliko prethodnih mjeseci, već pretpostavlja šta će se dogoditi u narednih nekoliko, ili u narednoj godini.

Funkcionalna koordinacija za povezivanje sistema, ili **sistemsko povezujuća** koordinacija se vrši po vrsti i obimu i nadovezuje se na koordinaciju za izgradnju sistema. Sistemsko povezujuća koordinacija zavisi od toga u kolikoj mjeri će problemi u koordinaciji biti riješeni putem sistemsko povezujuće koordinacije. Sistemsko povezujuća koordinacija se odnosi na sve aktivnosti usklađivanja koje u zadatoj strukturi služe rješavanju problema kao i reakciji na smetnje (npr. nepridržavanje dogovorenih termina kod informisanja, promjena planskih aktivnosi u skladu sa nadolazećim tržišnim promjenama, itd.). Kako dolazi do sve češćih smetnji u poslovanju, naročito u današnjim uslovima življenja (u vremenu globalizacije i velikih turbulentni promjena), tako i sistemsko povezujuća koordinacija ima sve veću važnost. Ona se sastoji u očuvanju i prilagođavanju informacijske veze između pojedinih djelova sistema. Fokus

[123] Informacije potrebene za upravljanje preduzećem.
[124] International Group of Controlling-IGC (2001), *Prinzip-Bilder zu Controlling und Informations-Management*, IGC Gauting, Munchen, str. 2.

sistemsko povezujućih koordinacija leži u optimizaciji pojedinih dijelova sistema i eliminisanju neefikasnosti u zavisnosti od usklađivanja na mjestu ukrštanja sistema rukovođenja. Sistemsko povezujuća koordinacija je usmjerena na trajno povezivanje. Taj oblik koordinacije je dominantan u svakodnevnim aktivnostima kontrolera. Teško je nabrojati sve važeće metode sistemsko povezujuće koordinacije koju obavlja kontroler (različitim oblicima komunikacije, ovladavanjem konfliktima, itd.), no naglasak je stavljen i na sposobnost njegovih saradnika za rano otkrivanje problema, na njihovu sposobnost za iznalaženje brzih trenutnih rješenja i *ad hoc*[125] metoda. Ovo se pratično može objasniti na primjeru sportske ekipe, gdje su pojedini igrači u ekipi važni, no njihova međusobna usklađenost je još važnija, odnosno njihova zajednička igra. Iz ovoga proizilazi da pojednini igrači, ma koliko bili važni, ne čine nužno homogen tim. Jedna od mogućnosti za bolju koordinaciju osoblja u preduzeću je u usklađivanju, kroz hijerarhiju na osnovu pravila koja su definisana (programima, postupcima, smjernicama, uputstvima, kontrolnim mehanizmima i obavezama izvještavanja).

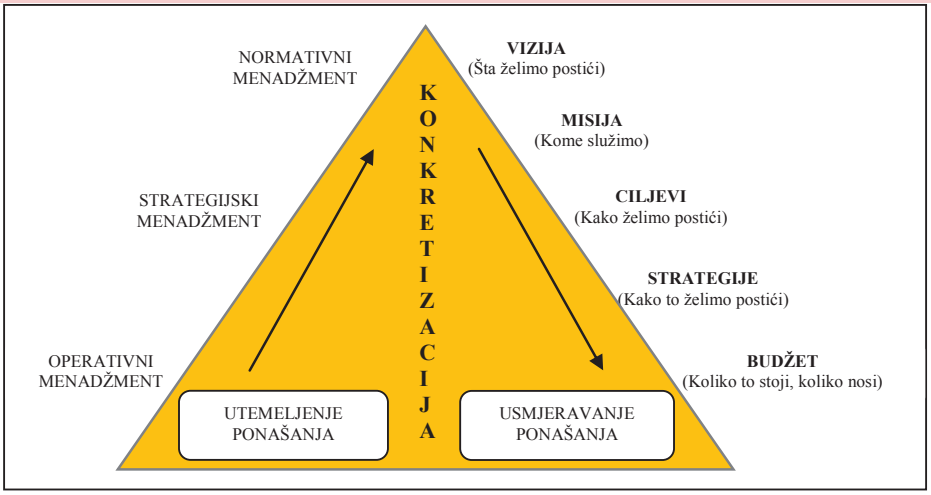
3.4 Integraciona funkcija kontrolinga

Razvoj preduzeća i njegov rast povećavaju i njegovu kompleksnost. Razvijenije organizacije imaju složenije strukture i podjelu rada, tako da se njena cjelina kao nosilac opštih funkcija, raščlanjuje na dijelove sa različitim specijalnim funkcijama. Svaki dio se povezuje i ovisan je o drugim specijalizovanim djelovima, koji zajednički predstavljaju jednu cjelinu. Tako su diferencijacija i specijalizacija nužno povezane za sjedinjenje i za podređenost dijelova, dok dodatna diferencijacija i specijalizacija rađaju potrebu za dodatnom integracijom i koordinacijom. Stoga je razumljivo da činioci koji vrše sjedinjavanje i integrisanje složenih organizacija imaju veliku važnost.

Integracijom se osigurava skladno djelovanje i koordinisani razvoj dijelova cjeline prema promjenama okoline.[126] Tako da je napredan razvoj moguće ostvariti na temelju dopunjujućih procesa integracije i koordinacije. Integraciona funkcija je usmjerena na postizanje i očuvanje smislene uzajamne ovisnosti svih dijelova preduzeća. Proces integracijskog kontrolinga[127] je proces horizontalnog i vertikalnog usklađivanja svih aktivnosti menadžmenta u cilju što boljeg prilagođavanja preduzeća unutrašnjim i vanjskim promjenama, prikazan na slici 30. Uloga kontrolera je da promoviše struku, vrši moderaciju i da postiče na:

- povezivanje stručnih znanja različitih funkcionalnih područja u preduzeću,
- razumjevanje uticaja jednog problema ili rješenja na druga područja,
- saradnja u procesu upravljanja (prilikom definisanja ciljeva, planiranja, kontroli, informisanju, organizovanju i upravljanju ljudskim potencijalima) različitih funkcionalnih područja,
- izradu većeg broja alternativnih rješenja datog problema,
- brzo nuđenje kvalitetnih rješenja problema uskog grla,
- sveobuhvatno razmišljanje, razmatranje i predlaganje rješenja složenih problema.

[125] *Ad hoc* - trenutna reakcija i odgovor.
[126] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 90.
[127] Osmanagić Bedenik N. (2002), *Operativno planiranje*, Školska knjiga, Zagreb, str. 19.



Slika 30 – Integracioni kontroling.

Ranije je istaknuto da je preduzeće proizvod ljudske kulture, ima svoju svrhu i stoga mora da bude svrsishodno i vođeno. Što je veći broj elemenata uključen (ljudi, mašine i oprema, itd.), postoji veća potreba za oblikovanjem i uzajamnim djelovanjem. Funkcija integracije preduzeća rezultat je *umjetnog* karaktera preduzeća i proizvoda koje proizvodi, s jedne strane, te podjeli rada i specijalizaciji sa druge strane.[128] Kao što je naglašeno preduzeće je dinamičan sistem u kojem se stalno odvijaju mnogobrojene aktivnosti koje se moraju međusobno usklađivati u cilju njegove svrhe postojanja. Preduzeće se mora konstantno prilagođavati promjenama iz okoline, kako bi se moglo udovoljiti zahtjevima iz okruženja. S pravom se može reći da upravljanje preduzećem nije nešto što postoji, već nešto što se događa, jer poslovni procesi su način rješavanja problema koji se odvijaju istovremeno i neprekidno. Integracijom se stvara dinamična cjelina sa zadacima koji se ogledaju u sagledavanju svakog procesa rješavanja problema kao i usklađivanja cjeline pojedinih aktivnosti, i povezivanju brojnih procesa, sa ciljem vremenskog prepoznavanja i konzistentno ukupnog ponašanja preduzeća.

Kada govorimo o procesu inegracije može se reći da se diferencira na unutrašnju i vanjsku dimenziju. Unutrašnju čini usklađivanje operativnog, strategijskog i normativnog upravljanja, iz razloga što preduzeće ne može autonomno određivati svoje ponašanje, nego se mora uklopiti u svoje okruženje. Ono se mora uklopiti u jedan širi društveni sistem, jer njegovo uključivanje nije samo pasivno, otvorene su mu ograničene mogućnosti za uticaj na okruženje, dok vanjsku integraciju čini usmjereno ponašanje preduzeća, gdje ono odgovara datoj situaciji u okruženju. Iz razloga visoke kompleksnosti i dinamike okruženja, vanjska integracija postaje izuzetno složen zadatak za preduzeća, te ono mora da se integriše u:

- moralni sistem (na način da razvija temeljne principe zbog kojih postoji u društvu)
- politički sistem (poštujući političke, pravne i druge norme)
- ekonomski sistem (usklađujući poštovanje sa pravilima koja trebaju važiti ili već važe kod aktivnosti usmjerenih na pribavljanje, podjelu, i upotrebu materijalnih dobara.

[128] Osmanagić Bedenik N. (2002), ibidem, str. 19.

Preduzeće mora da se integriše u sva tri navedena sistema i da doprinese njihovom funkcionisanju. Integracija predstavlja sjedinjavanje i povezivanje različitih dijelova u jednistvenu cjelinu, putem koje se rješavaju problemi ili konflikti koji postoje između djelova i cjeline. Ona se provodi kao usklađivanje planiranja na različitim nivoima ciljeva, objektima planiranja i područjima planiranja u preduzeću. Bez obzira koji će se postupak primjeniti, uloga kontrolinga je u uspostavljanju jedinstvene metodološke, sadržajne i vremenske usklađenosti, te usklađenosti nosioca odgovornosti na svim hijerarhijskim nivoima preduzeća. Kontroling ima integracionu ulogu, na način da podstiče razvoj parcijalne autonomije djelova, takođe podstiče stepen slobode koji omogućava samostalno djelovanje, i uvijek se rukovodi sa razvojem cjeline. Stoga može se zaključiti da je kvalitativni zadatak kontrolinga u koordinaciji autonomnih djelova i integraciji kompetentnih funkcionalnih cjelina u poslovnu cjelinu, sposobnu za (pasivno i aktivno) prilagođavanje promjenama okoline. Kontroling podstiče na:[129] razgradnju hijerarhijskih nivoa, pomak kompentencija i odgovornosti na autonomne radne grupe, razvoj integracionih i koordinacionih mehanizama, samoorganizujuće koordinacijske procese. Njegova uloga je da **integracionim i koordinacionim instumentima** unutar sistema rukovođenja, pruži stručnu pomoć menadžmentu preduzeća pri pronalaženju odgovora na postavljena pitanja, (*Šta se želi postići*? *Koliko se želi postići*?, *Kako se to želi postići*?).

S pravom se kontroling nameće kao odgovor na pojačanu potrebu za integracionim i koordinacionim procesima u preduzećima.

3.5 Ciljevi i funkcija kontrolinga

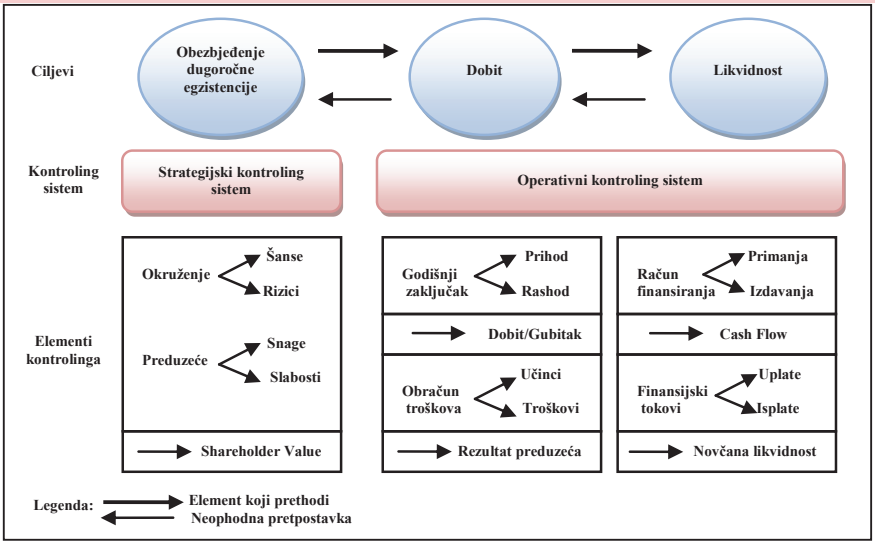
3.5.1 Ciljevi kontrolinga

Ciljevima se nazivaju izjave, koje iskazuju namjeru u pogledu budućih ciljnih stanja veličina, koje se očekuju u obliku mjerljivih rezultata odluka, odnosno operativnih aktivnosti. Ciljevi kontrolinga se mogu podijeliti na:[130] **posredne i neposredne**. **Posrednim ciljem** kontrolinga se smatra podrška rukovodstvu, tj. menadžmentu preduzeća u obezbjeđivanju glavnog cilja – održavanje egzistencijalne sposobnosti preduzeća. Dok su **neposredni ciljevi kontrolinga**:

- *obezbjeđenje anticipacije i adaptacije*: obezbjeđuje se isporučivanjem neophodnih informacija o uspjesima i budućim promjenama poslovnog okruženja. Pri tome bi kontroling trebao pomoći kako kod stvaranja fundamentalne osnove za donošenje odluka, te, takođe, kod implementacije donesenih odluka;
- *obezbjeđenje reakcione sposobnosti*: ovdje je bitna implementacija informativnog i kontrolnog sistema koji omogućava poređenje između planiranog i postojećeg stanja, i stvara uslove za otklanjanje vanjskih i unutrašnjih ometajućih faktora;
- *obezbjeđuje koordinacije*: podrazumijeva stvaranje pogodnih okvirnih uslova sistema rukovođenja kako bi se omogućilo skladnije funkcionisanje pojedinačnih podsistema.

Iz ciljeva kontrolinga može se izvesti zaključak da je njegov primarni zadatak da na sistematski način obezbijedi elementarne uslove za održivo poslovanje preduzeća.

[129] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 90.
[130] Peemoler H. V. (2005), *Controlling,* 5. Auflage, Herne, Berlin, str. 44.



Slika 31 – Ciljevi, kontroling sistem i elementi kontrolinga.[131]

Iz daljeg opisa funkcija kontrolinga, može se prepoznati njegov način dostizanja definisanih ciljeva. Nezavisno o opštem ili glavnom cilju preduzeća koji osigurava njegovu egzistenciju, neophodno je da razlikujemo:

- ***formalne ciljeve*** **(finansijske)** kojima se namjerava težiti kratkoročnim uspjesima (dobiti) i dugoročnom povećanju vrijednosti preduzeća izgradnjom i nadogradnjom potencijala uspjeha. Za obezbjeđenje dugoročne egzistencije preduzeća, neophodno je izvršiti finansijska ulaganja da bi se ostvarila dobit i likvidnost kao operativni cilj poslovanja. Ovo se može ispuniti tek nakon izvjesnog vremena. Pošto i maksimiziranje dobiti i likvidnosti spadaju u formalne ciljeve, odnosno kratkoročne finansijske ciljeve, i za njihovu analizu je zadužen informacioni sistem operativnog kontrolinga, dat u prikazu na slici 31. Dobit preduzeća predstavlja ciljnu veličinu sastavnih elemenata ovoga kontrolinga, odnosno bilans stanja i uspjeha u eksternom finansijskom izvještavanju i bilans računa finansiranja i finansijskih tokova.
- ***stvarne ciljeve*** **(ne-finansijske)** koje se odnose na povezivanje tržišnih, operativnih i organizacijskih ciljeva. Da bi se obezbjedila dugoročna egzistencija preduzeća, neophodno je uspostaviti ne finansijske ciljeve koji se ogledaju u uspostavljanju adekvatne organizacione strukture u preduzeću, a koja će moći da uspješno odgovri na promjene iz okruženja (šanse i prilike), a koje imaju uticaj i na interne promjene (snage i slabosti), dato u grafičkom prikazu na slici 31. Da bi se ovaj cilj dostigao neophodno je u preduzeću uspostaviti sistem strategijskog kontrolinga uz pomoć kojega će se moći identifikovati sve promjene.

[131] Baum H G. / Coenenberg A G. / Gunter T. (2004), *Strategisches Controlling,* 3., uberarbeitete und erweiterte Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stutgart, str. 6.; izvor: Mrajanović V. (2008), *Kontroling – koncept upravljanja troškovima životnog ciklusa proizvoda sa implementacijom u savremenoj automobilskoj industriji*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 66.

Ciljevi koji se uspostavljaju su krajnje tačke usmjerenja ka kojima se stremi na osnovu preduzete poslovne akcije, dok početnu i završnu tačku predstavljaju procesi: planiranja, kontrole, informisanja, rukovođenja, i upravljanja ljudskim potencijalom.

3.5.2 Funkcije kontrolinga

Kontroling je ***funkcija*** unutar sistema menadžmenta kojom se povećava efikasnost i efektivnost menadžmenta, i sposobnost prilagođavanja promjenama unutar i izvan preduzeća. Opisuje se kao **koordinaciona i integraciona funkcija** unutar specijalizovanog i raščlanjenog sistema menadžmenta. Sadržaj koordinacije i integracije se mogu detaljnije opisati tek nakon definisanja pojedinih podsistema menadžmenta, njihovog razgraničenja, te opisivanja njihovih bitnih obilježja. Polazna osnova je šest podsistema menadžmenta, koji istovremeno čine:[132] *sistem vrijednosti (misija, vizija i ciljevi), sistem planiranja, sistem kontrole, sistem informisanja, sistem organizovanja i sistem upravljanja ljudskim potencijalima.* Strukturu kontroling funkcije i njegovih zadataka, prikazuje se odnosom između kontroling funkcije i zadataka koji su dati u tabeli 5.[133]

FUNKCIJE KONTROLINGA	ZADACI KONTROLINGA
- Zadatak kontrolinga je osiguranje racionalnosti vođenja. Kontroling samim tim nije odvojen od vođenja, ali ga je moguće jasno ograničiti.	- Koordinisanje
- Opseg i izražavanje kontrolinga se određuju u zavisnosti od opsega i izražavanja racionalizacijskih definicija vodstva.	- Planiranje
- U različitim konteksima vođenja leži temelj kontrolinga u različitim područjima („racionalizacijska uska grla“). To doprinosi objašnjenju heterogenosti kontrolinga u praksi, kao i njegovih teorijskih stajališta.	- Usmjeravanje - Kontrola
- Nosioci zadatka kontrolinga su sami voditelji (intra-personal osiguranje racionalnosti), drugi voditelji, kontroler i nosioci drugih vanjskih funkcija (savjetnici i sl.).	- Prikupljanje i obrada informacija

Tabela 5 – Glavne funkcije kontrolinga u podsistemu menadžmenta.

Jasno i precizno definisani zadaci kontrolinga su preduslov za uspješno formiranje vođstveno orjentisanog kontrolinga i menadžmenta preduzeća. Podjednako sa razvojem strategijskog menadžmenta, mijenjao se i prilagođavao kontroling, koji je danas oblikovan kao stručni servis i čini desnu ruku menadžmentu. U današenje vrijeme kontroling se razvio kao sistem **šest osnovnih činilaca kontrolinga,** koji su zajedno usmjereni na realizaciji osnovnog cilja, a to su: *specifična filozofija kao dio poslovne filozofije*, *dužnost i obaveze na svim nivoima odlučivanja i rada*, *povezano odlučivanje usmjereno na parcijalni problem*, *instrumentarij kontrolinga*, *organizaciona struktura i pozicioniranje kontrolinga*, *širina spoznavanja*, *obrada i sistem distribucije informacija*.

Funkcije kontrolinga i njegovi osnovni zadaci su uzročno-posledično povezani i nisu izjednačeni, jer se uvijek prilagođavaju individulanim potrebama preduzeća.[134]

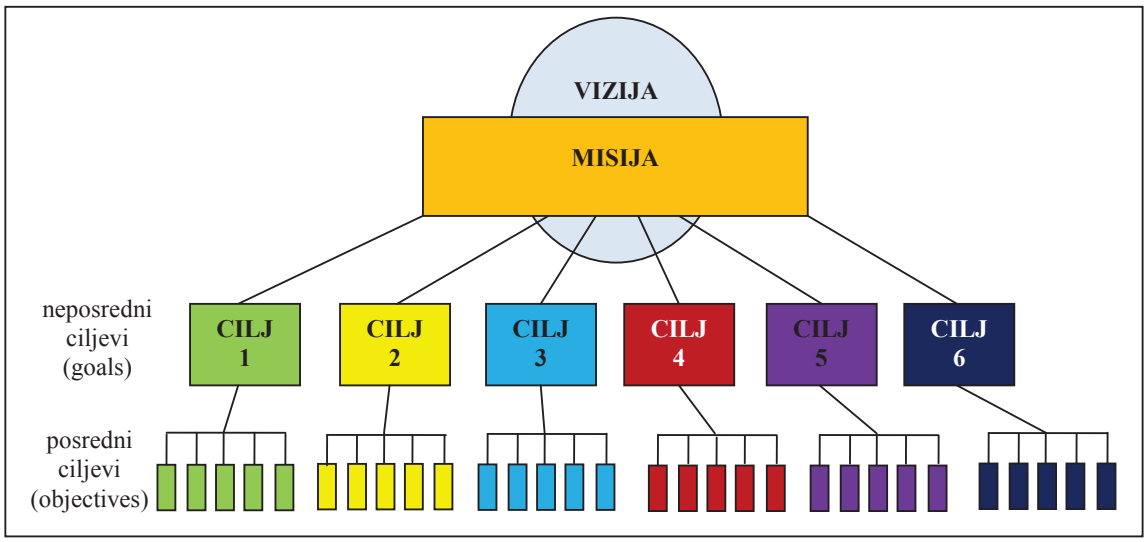
[132] Kuper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 29.
[133] Horvath P. (2009), *Controlling*, 11. vollstandig uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 56-60.
[134] Vidi opširnije u poglavlju 2.4.2., koncepcija kontrolinga.

3.5.2.1 Sistem vrijednosti, usmjeravanje preduzeća (vizija, misija, ciljevi)

Sistem vrijednosti[135] preduzeća je prvi podsistem menadžmenta, koji kao sistem obuhvata definisanje vizije, misije i ciljeva preduzeća, što čini temelj za budući uspjeh preduzeća. Kontroling ima zadatak da **podstiče i pruža stručnu podršku** u procesu (re)definisanja vizije, misije i ciljeva u preduzeću.

3.5.2.1.1 Definisanje poslovne politike, vizija i misija

Sistem vrijednosti predstavlja temelj poslovne politike preduzeća. Vizija i misija predstavljaju okvir poslovne aktivnosti preduzeća, i kao takve predstavljaju orijentaciju za sva područja i za sve sardnike. Takođe, predstavljaju okvir ponašanja preduzeća prema svim vanjskim grupama: kupcima, dobavljačima, povjeriocima, akcionarima, itd. Sistem vrijednosti se temelji na uskoj povezanosti između vizije, misije, ciljeva i zadataka, datim u prilogu na slici 32.[136]



Slika 32 – Povezanost vizije, misije i ciljeva unutar preduzeća.

Vizija preduzeća je dalekosežan pogled i novi način reagovanja na značajne probleme, ona predstavlja „*ono što može biti*“, ona je zvijezda vodilja, koja prožima cjelokupnu poslovnu aktivnost preduzeća. Vizija nije cilj puta, ona predstavlja putokaz sa izborom boljih alternativa, sa njom se opisuje smjer kojim se želi ići, i veoma je važna naročito prilikom uvođenja temeljnih promjena, odnosno nove orjentacije preduzeća.

Vizija je usko povezana sa misijom preduzeća, koja je jedan od elemenata vizije, i sa kojom se opisuje osnovna funkcija i daje identitet preduzeća.

Misija je „*ono što želimo da bude*“, definiše svrhu postojanja i dalje specifikuje viziju organizacije. Milisavljević u svome radu navodi da: „misija odražava kako filozofiju preduzeća (vrijednosti, vjerovanja i stavove) tako i svrhu[137] (poslovne aktivnosti koje preduzeće obavlja ili

[135] Vrijednosti (vizija, misija i ciljevi) preduzeća predstavljaju ono u šta se ulaže i vjeruje, što određuje njengov stav, ponašanje i karakter.
[136] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 194.
[137] Svrha misije treba da bude komunikacija preduzeća sa zaposlenim, dobavljačima, investitorima i potrošaćima da bi se opredjelili da li žele da sarađuju sa preduzećem. Predstavlja sredstvo komunikacije.

namjerava da obavalja, i vrstu koja jeste ili želi da bude)".[138] Misija preduzeća mora da postoji i da bude jasna od samog njegovog početka rada. Misiju je moguće kroz određeni period rada i razvoja preduzeća mijenjati. Ona nam daje odgovor na pitanja:

- Kojim se poslom bavi naše preduzeće?
- Ko su njegovi kupci proizvoda ili korisnici usluga?
- Šta to treba da se radi u budućnosti da bi se ostvario uspjeh preduzeća?

Navedena pitanja su jedan od najvećih izazova u nastojanju pronalaženja adekvatnih odgovora, i na njih se mora pažljivo odgovoriti. Takođe, veoma je važno uobziriti i opasnosti koje se mogu pojaviti tokom procesa definisanja vrijednosti, unutar preduzeća, poput:

- praznih utopijskih fraza,
- nedovoljna orijentacija na sprovođenje, odnosno nemoguća operacionalizacija,
- izraz namjera rukovodstva, bez podrške i nerazumijevanje nižih nivoa,
- trivijalne izjave,
- nemogućnost postizanja jedinstva unutar organizacije oko definisanih vrijednosti,
- dominantne propagandne izjave, koje su neprimjerene.

Kontroling je taj koji, podstiče rukovodstvo i menadžment preduzeća da oblikuju, preispitaju, i po potrebi mijenjaju viziju, misiju i ciljeve preduzeća.

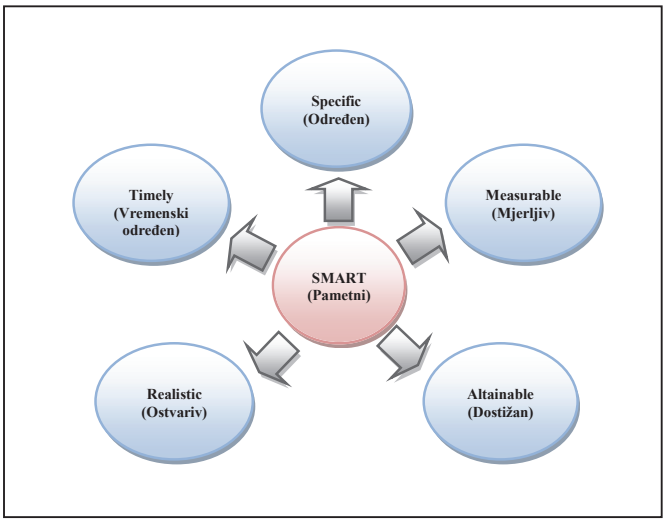
3.5.2.1.2 Definisanje ciljeva

Vizija preduzeća je kvalitativni iskaz o tome šta se želi postići, i u kojem pravcu se treba ići, a misija preduzeća predstavlja izraz svrhe njegovog postojanja, dok su **ciljevi kvantitativni** izraz o tome koliko toga i šta želimo postići. Oni obezbjeđuju pravac za sve odluke menadžmenta i stvaraju kriterijume na osnovu kojih se može izmjeriti stvarni radni uspjeh. Pri definisanju ciljeva u preduzećima mora se voditi računa o dimenzijama cilja, tj. da svaki uspostavljeni cilj bude *SMART-PAMETAN*, grafički prikazano na slici 33.[139]

- ***S (Smart)*** – ***Jasan*** (nejasno oblikovani ciljevi otežavaju njihovo ostvarenje),
- ***M (Measurable)*** – ***Mjerljiv*** (samo kod takvog cilja možemo tačno pratiti stepen ostvarenja),
- ***A (Altainable)*** – ***Dostižan*** (cilj preduzeća mora biti tako definisan da se iz takvog cilja mogu izvesti podciljevi pojedinih funkcija, projekata, programa, čijim ostvarenjem se pridonosi ostvarenju ukupnog cilja),
- ***R (Realistic)*** – ***Ostvariv*** (realan cilj se ostvaruje sa raspoloživim resursima),

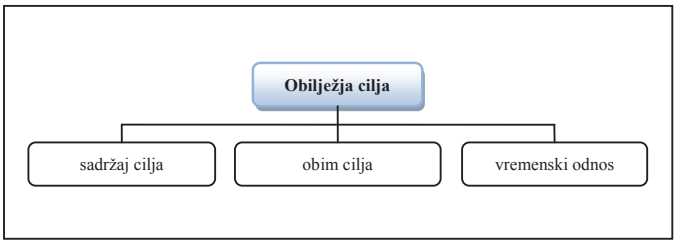
[138] Milisavljević M. (2007), *Savremeni strategijski menadžment*, šesto dopunjeno izdanje, Megatrend univerzitet-Beograd, Beograd, str. 35.
[139] *SMART* je akrinom za pet komponenata efektivnog cilja (S-*specify,* M-*mesurable,* A-*achievable,* R-*relible,* T-*timeble),* koje još zovemo PAMETNI ciljevi; izvor: Grout D. (2008), *Procena i unapređenje radnog učinka: pitanja i odgovori: menadžerski priručnik za preživljavanje*, Adižes, Novi Sad, str. 75.

- ***T (Timely) – Vremenski određen*** (svaki cilj mora imati jasnu vremensku dimenziju, kada se očekuje njegovo ostvarenje).



Slika 33 – Smart ili pametni ciljevi.

Definisanje cilja za neki konkretan kontekst se odvija utvrđivanjem njegovih obilježja, kao što je to dato u prilogu na slici 34.:[140]



Slika 34 – Obilježja cilja.

Obilježja cilja karakteriše:

- *sadržaj cilja*, odnosno ciljne veličine, koje se moraju utvrditi kvalitativno prema vrsti i usmjerenju,
- *obim cilja*, odnosno njegov stepen ispunjenja koji se može kvantifikovati kroz sljedeće izraze: utvrđivanje (utvrđena ciljna vrijednost), zadovoljavanje (utvrđeni ciljni interval), maksimalna krajnost (utvrđeno područje cilja), minimalna krajnost (utvrđeno područje cilja), i
- ciljevi mogu biti *operativni-kratkoročni sa aspekta vremenskog odnosa*, koji su definisani tekućom godišnjom poslovnom politikom preduzeća, *srednjoročni* koji se definišu od godine do dvije godine, sa mogućnošću prilagođavanja ili *strategijski-dugoročni* koji se definišu dugoročnom politikom i strategijom razvoja od jedne do tri godine pa i duže, s mogućnošću njihovog daljeg oblikovanja, odnosno promjene.

[140] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 103-104.

Da bi ciljeve, odnosno ciljne veličine mogli planirati[141], povezivati, zadati i kontrolisati, stvaraju se pokazatelji, koji moraju biti poznati prije nego se mogu izračunati pokazatelji formalnih ciljeva. Definisani ciljevi preduzeća se moraju raščlaniti na parcijalne ciljeve pojedinih područja, tako da se **kontroler brine da svi imaju svoje ciljeve, koji su integrisani u cilj preduzeća**. Jedan od osnovnih **zadataka kontrolera je diferencijacija ciljeva**, koji se ostvaruje delegiranjem ciljeva po hijerarhiji unutar preduzeća. U praksi se ciljevi preduzeća moraju podjeliti u pod ciljeve, tako da pojedinci u različitim djelovima i na različitim nivoima preduzeća, znaju šta moraju raditi da bi pomogli postizanju cilja cijelog preduzeća.[142] Veoma je važno **normiranje** ciljeva kako bi se dali odgovori na:[143]

- razlog za određeni način rukovođenja,
- stil rukovođenja,
- hijerarhijske radne norme i formulisane oblike,
- norme ponašanja određene za proces rada (kako unutar preduzeća, tako i u vanjskom okruženju).

Nakon normiranja ciljeva od strane kontrolera, neophodno je odrediti njihovu **strategiju** razvrstavajući ih na:

- proizvodne ciljeve,
- marketinške ciljeve,
- finansijske ciljeve,
- razvojne ciljeve,
- potrebne kadrovske ciljeve, itd.

Naredni korak je razrada strateških ciljeva, koji služe menadžmentu da ostvari osnovni cilj, **operacionalizaciju** ciljeva, postavljanjem operativnih i taktičkih ciljeva, kao što su:

- smanjenje troškova,
- optimizacija u procesima rada (balans između *inputa* i *outputa*),
- ciljevi koji se tiču troškova i uvažavaju ograničenje troškova,
- ciljevi kvaliteta,
- investicioni ciljevi, itd.

Normiranje ciljeva je njihovo definisanje u vremenu, i obzirom de se radi o strategijskim ciljevima, onda se može reći da je u pitanju definisanje ciljeva na duži vremenski period kao što je to već rečeno, gdje se strateški ciljevi uspostavljaju za duži i srednji vremenski period trajanja,

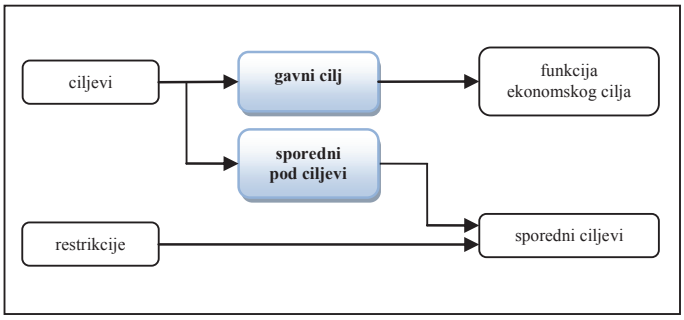
[141] *Planiranje ciljeva* je samostalan i zaokružen proces planiranja, koji završava odlukom za određeni cilj, mogu se izraziti preko sledećih predviđanja: vrste, obima i strukture poslovanja preduzeća, obima i strukture angažovanog kapitala, iznosa i strukture troškova poslovanja, uslova pod kojima se ostvaruje poslovanje, odnosa preduzeća prema tržišnom i ukupnom okruženu.; izvor: Babić M. / Stavrić B. (1996), *Organizacija preduzeća*, KIZ Centar Beograd, Beograd, str. 320.

[142] Certo C. S. / Certo T. S. (2008), *Moderni menadžment*, 10 izdanje, Mate, Zagreb, str. 142.

[143] Luković T. / Lebefromm U. (2009), *Controlling koncepcija i slučajevi*, prva knjiga, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, str. 35.

i raspoređuju se na odjele i poslovne funkcije u preduzećima, a operativni određuju kraće vremensko razdoblje, od godišnjih do dnevnih (taktički ciljevi).

Sljedeća važna hijerarhija ciljeva za kontrolera je njihovo razvrstavanje na nadređene glavne i podređene sporedne, odnosno osnovne i prateće. Navedeni ciljevi međusobno ne bi smjeli da budu u koliziji. Važno je da u komunikaciji između horizontalno i vertikalno povezanih subjekata, bude proglašen samo jedan **glavni (osnovni) cilj** (viši cilj, funkcijom ekonomskog cilja) koji mora biti konkretan i jasno definisan, a ostali su **sporedni (pod) ciljevi**. Ti sporedni ciljevi zajedno sa restrikcijama, tj. ograničenjima koja se ne smiju ni prekoračiti, niti se smije ići ispod njih čine **limitirajući sporedne uslove**. Ova ograničenja su moguća u obliku gornjih granica (manji/jednak), donjih granica (veći/jednak) ili jednačina. Naredna slika 35, prikazuje pojašnjenje u pristupu rješavanja sukoba:[144]



Slika 35 – Ciljevi i restrikcije.

U **restrikcije** spadaju i:

- **rast** koji nije sam sebi svrha i stoga ne može se posmatrati kao cilj. Kod pozitivnog rasta, cilj osiguranja uspjeha, odnosno povećanje uspjeha se može lakše ipuniti nego kod pomanjkanja rasta. Ako se podrži rast onda je to profitabilan rast, a on je profitabilan ukoliko su prinosi brže rastu od troškova koji se prave u preduzeću. Tako da je nebitno da li se radi o unutrašnjem rastu ili vanjskom rastu, odnosno rastu koji je moguć i kao posledica prouzrokovana određenim kupovinama preduzeća (akvizicijama);
- **likvidnost** koja se shvata kao sposobnost da preduzeće u svakom trenutku može da ispuni svoje platne obaveze. Ni osiguranje likvidnosti nije cilj, jer kada bi to bio slučaj preduzeća bi morala biti spremna da imaju u rezervama veće količine likvidnih sredstava (u okviru obrtnog kapitala), koje bi, međutim, samo ostale neiskorištene i ne bi učestovale u stvaranju dobiti.

Ukoliko se raščlani glavni cilj preduzeća na više nivoa unutar organizacijskog sistema ili organizacijske strukture preduzeća, onda nastaju više sistemski ciljevi. Tako da neophodna sredstva za ostvarivanje nekog nadređenog cilja dobijaju obilježja za nivo koji se nalazi pod njim, jer se vrši upravljanje pomoću ciljeva. Definisanjem ciljeva na ispravan način, budući uspjeh preduzeća je lakše ostvariv.

Kontroling se brine o integraciji uspostavljenih sistema vrijednosti na način, da je vizija širi okvir unutar koje je oblikovana misija, te da se u logičnom slijedu iz toga izvedu ciljevi preduzeća.

[144] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 106.

3.5.2.1.3 Uloga kontrolinga u definisanju poslovne politike; misije, vizije i ciljeva

Preduzeća u svome svakodnevnom poslovanju se suočavaju sa brzim i naglim promjenama, te je više nego ikada ranije potrebna jasna vizija poput kompasa. Preduzeće bez vizije karakteriše odsutnost sklada unutar sistema, jer nema dovoljne podrške u drugim poslovnim funkcijama koji se brinu za izvršenje postavljenih ciljeva i dostizanja vizije, tako da će i potencijali preduzeća ostati nedovoljno iskorišteni. Naime, nedostaje povezivanje i usklađivanje parcijalnih područja u jedan zajednički definisani širi okvir koji je neophodan za uvezivanje. Za razliku od preduzeća bez jasnih vrijednosti, preduzeće sa jasno definisanim vrijednostima, brine o uzajamnom skladu pojedinih područja i njihovoj zajedničkoj orijentaciji. Stoga, se s pravom može reći da bi se osiguralo da preduzeće ide pravim putem, više nego ikad prije potrebna mu je jasna vizija, kompas koji će ga usmjeravati. Stvaranje vizije je zadatak rukovodstva, njome se oblikuje podloga za efektivnost, stvaranje pravih stvari, dok menadžment ima važnu ulogu kod stvaranja efikasnosti, stvaranja na pravi način, tj. sa rezultatom.

Kontroling podstiče rukovodstvo i menadžment preduzeća da oblikuju, preispitaju, i po potrebi mijenjaju viziju, misiju i ciljeve preduzeća. Ovdje je odgovornost između rukovodstva i menadžmenta, s jedne strane i kontrolinga sa druge strane, vrlo je jasno razgraničeno: rukovodstvo i menadžment je zadužen za oblikovanje sistema vrijednosti, taj zadatak se ne može delegirati, a kontroling je zadužen za podsticaj i stručnu podršku pri tome.

Kontroling se **primjenom osnovnih načela koordinacije i integracije brine** o oblikovanju i sistemskom integrisanju vizije, misije i ciljeva preduzeća, na način da se raščlani sistem podciljeva, koji u idelanim uslovima treba da dovede do toga da svako unutar sistema ima jasne svoje ciljeve, integrisane preko cilja preduzeća u njegovu viziju. Tako da svi zaposleni treba da su upoznati i da znaju koliki je njihov doprinos u ostvarivanju ciljeva i vizije preduzeća. Na taj način se znatno olakšava ukupan proces menadžmenta preduzeća. Definisanjem i upoznavanje svih zaposlenih sa vizijom, misijom i ciljevima, stvara se kohezija i povećava se potencijal preduzeća. U slučaju promjena vrijednosti preduzeća, koje mogu biti uslovljene promjenama na tržitu (gubitkom tržišnog udjela, jačanjem konkurencije, promjenom legislative, itd.), **kontroling je taj koji će se pobrinuti za njihovo definisanje i međusobno usklađivanje**.

3.5.3 Planska funkcija kontrolinga

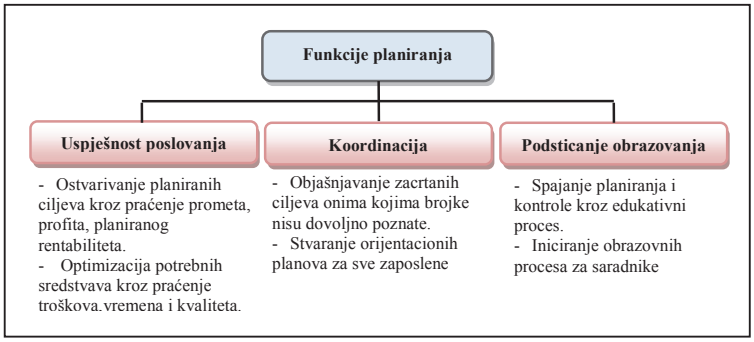
Najznačajniji **posao kontrolinga je osmišljavanje budućnosti**. Obzirom da je važno znati šta se dogodilo juče u preduzeću, za kontroling je to samo informacija prema kojoj pokušava predvidjeti šta bi se moglo dogoditi sutra. Kako bi se organizaciono ojačalo neophodno je da se vrši planiranje. Planiranje je jedna od najvažnijih funkcija upravljanja sa kojom započinje proces upravljanja. To je proces predviđanja budućih rizika, otkrivanja šansi i prilika preduzeća. Karakteriše ga orijentisanost ka budućnosti, neizvjesnosti, racionalnosti, uz karakter jasnih procesa, njegovo dizajniranje i informisanje. Planiranje obuhvata ograničavanje mogućih alternativnih aktivnosti za povoljno postizanje (*najkraći put*) što boljih rezultata, jer za uspjeh je neophodno da planiramo uspjeh.

Na početku svake racionalne aktivnosti stoji **plan**, kao rezultat procesa planiranja u preduzeću. Planovi su dokumenta koja utvrđuju način ostvarivanja ciljeva i dokumenta koja daju tipičan opis raspodjele resursa, programa, i drugih neophodnih koraka za postizanje ciljeva.[145] Plan predstavlja:

[145] Robbins P. S. / Coulter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 160.

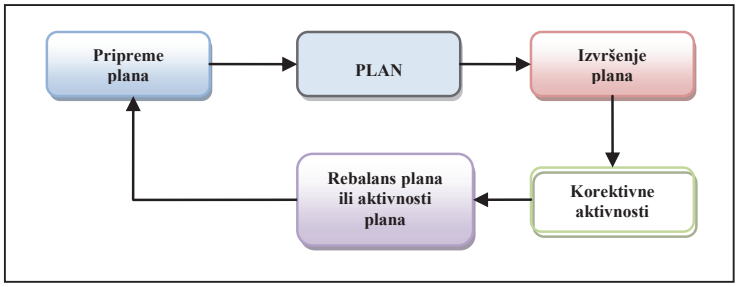
- jasno definisanje ciljeva i zadataka,
- jasno definisanje aktivnosti i resursa neophodnih za ostvarivanje definisanih ciljeva i zadataka,
- predstavljanje, odnosno izražavanje uspostavljenih ciljeva i resursa u brojkama.

Planska funkcija u preduzeću, je data na grafičkom prikazu na slici 36., i ona obuhvata sve odluke kojima se određuju buduće aktivnosti i rezultati i odgovarajuće mjere realizacije tih aktivnosti i rezultata.[146]



Slika 36 – Funkcije planiranja u preduzeću.

Planiranje je takvo odlučivanje, koje ne počiva na improvizaciji, nego na već utemeljenim analizama. Sam proces planiranja u preduzeću je u uskoj vezi sa **kontroling sistemom**. Planiranje i plan poslovnog rezultata je **objekat kontrolinga**, dok kontroling predstavlja organizovano i sistemsko mjerenje, korigovanje i usmjeravanje poslovnog rezultata preduzeća u planirane okvire. **Kontroling** je odgovoran za **uvođenje i koordinaciju** procesa planiranja, a njegova uloga je da osigura da ostvareni rezultati preduzeća odgovaraju planiranim rezultatima. Povezanost kontrolinga i poslovnog plana je data u prikazu na slici 37.[147] Kontroling aktivnosti se javljaju tokom pripreme i izvršenja plana. U procesu pripreme plana **uloga kontrolinga** je u:[148] analizi postojećeg stanja i izradi jednistvene metodologije planiranja, davanju uputsava i tumačenju elemenata plana, sakupljanju podataka, koordinaciji i pomoći pri izradi pojedinačnih planova i njihovog spajanja u ukupan poslovni plan preduzeća. U kontroling službi postoje analitičar i planer, koji obavljaju navedene poslove i sastavljaju, odnosno pristupaju izradi plana.

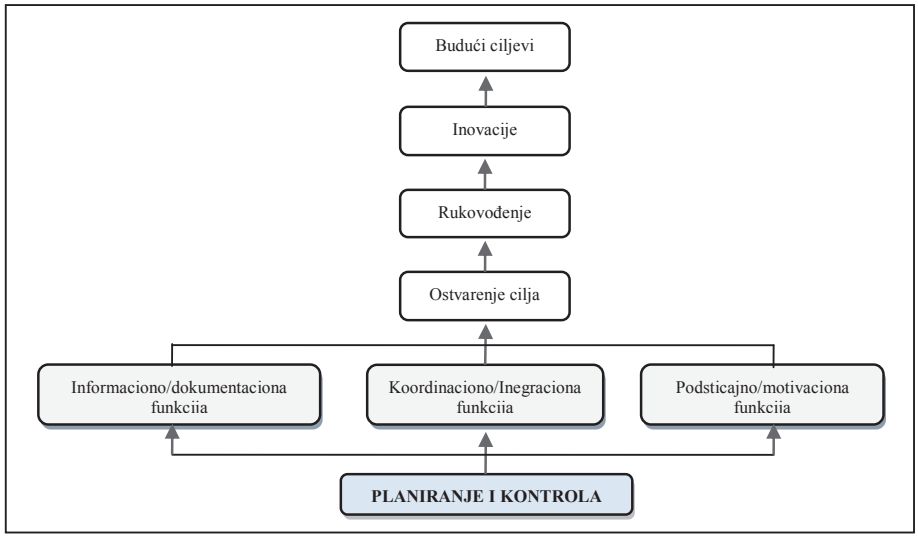


Slika 37 – Povezanost kontrolinga i poslovnog plana.

[146] Dayle A. (1992), *Controller & Controlling*, Management Service Verlag, Gauting, Munchen, str. 15-16.
[147] Avelin Holjevac I. (2007), *Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom*, drugo izdanje, Univerzitet Rijeka, fakultet za turistički i hotelijerski menadžment u Opatiji, Opatija, str. 96.
[148] Avelin Holjevac I. (2007), ibidem, str. 97.

Ukoliko bi se npr. provodile korekcije usvojenog plana, onda te aktivnosti mogu biti usmjerene na korekciju plana ili rebalans plana, korekciju ili rebalans aktivnosti u realizaciji neizmjenjenog plana. Proces rebalansiranja planova je identičan procesu izrade planova, te nakon prihvatanja novog plana od strane menadžmenta i organa upravljanja, on predstavlja novi plan i novi zadatak. Iz navedenog je jasno, da bez aktivnosti kontrolinga u preduzeću, izvršenje planova bi bilo stihijsko poprilično nesigurno i dosta rizično, a upravljanje poslovnim rezultatom nemoguće.

Kontroler u preduzeću nije zadužen samo za planiranje već i za **koordinaciju** procesa planiranja, odnosno **podršku** kod izrade plana. Horvat u svome radu definiše osnovne zadatke[149] kontrolinga u procesu planiranja, koji se grafički prikazani na slici 38.



Slika 38 – Osnovni zadaci planiranja.

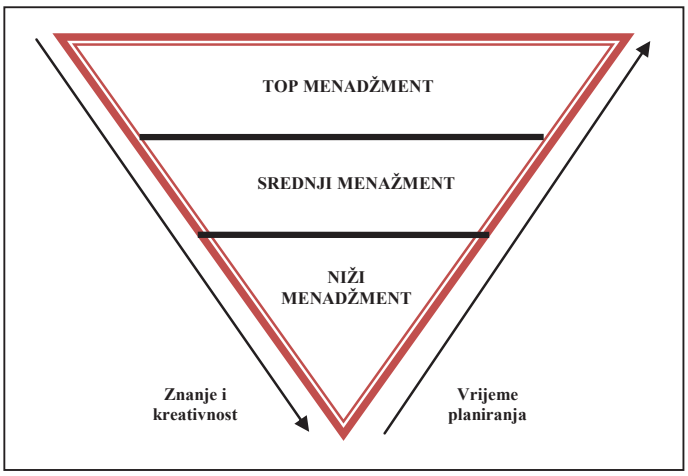
Obaveze koje se postavljaju pred kontroling tokom planiranja obuhvaćene su mnoštvom zadataka, koji se trebaju dokumentovati **metodologijom za planiranje**[150], kao što su:

- formiranje i razvoj cjelokupne arhitekture sistema, te izrada i ažuriranje priručnika za planiranje,
- formulisanje zahtjeva za informacijsko-logističku infrastrukturu preduzeća, kako bi informacije mogle teći, po mogućnosti, bez ikakvih prepreka,
- stvaranje transparentnosti u odnosu na problematične situacije (kao npr. težišta, kritična sučeljavanja-preklapanja, tjesnaci i rizici kao uzroci kasnijih odstupanja od planova), opcije djelovanja i posljedice,
- pripremanje instrumenata i tehnika planiranja kao i lično savjetovanje, odnosno podrška pri njihovoj primjeni,
- priprema odluka u različitim fazama planiranja, isto tako i primjerene dodjele resursa,

[149] Horvath P. (2009), *Controlling*, 11. vollstandig uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 143.
[150] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 82.

- utvrđivanje potreba u pogledu vremena i potreba za informacijama pojedinih koraka planiranja i odlučivanja,
- koordinacija razmjene podataka, informacija i znanja,
- provjera planova u pogledu njihove cjelovitosti i uvjerljivosti (plauzibilnosti),
- predstavljanje rezultata planiranja.

Potpuna delegacija planiranja kontrolingu nije u svakom slučaju moguća, niti svrsishodna, jer u planiranju učestvuju i druge osobe (nosioci planiranja) koji dolaze iz različitih organizacijskih jedinica i zastupaju njihove interese, i za realizaciju planiranih mjera (provođenja plana) odgovorni su nosioci djelovanja.



Slika 39 – Nosioci djelovanja, vrijeme planiranja i potrebana znanja.

Već je navedeno da različiti nosioci djelovanja unutar organizacione strukture utiču na izradu planskih dokumenata. Tako npr. direktor prodaje može biti odgovoran za ostvarivanje planiranog obima dobiti, direktor proizvodnje za ukalkulisane varijabilne i fiksne troškove, a zadatak kontrolinga je da sve uskladi i preradi ukoliko je to potrebno. Za uspješnu izradu plana neophodno je vrijeme, odgovarajuća znanja menadžera i njihova kreativnost, a koja se uglavnom smanjuje na nižim nivoima menadžmenta, grafički prikazano na slici 39.[151]

Koliki će biti **stepen uticaja** kontrolinga na planiranje zavisi od **spremnosti** rukovodstva preduzeća, menadžmenta organizacijskih jedinica (uprave, poslovodstva), funkcionalnog menadžmenta (sektorskog poslovodstva), i linijskih menadžera (poslovodstva odjela), kao i njihove želje za kvantitativnom i kvalitativnom podrškom kontrolinga u planiranju, odnosno rješavanju određenih problema.

3.5.3.1 Pojam i razlozi za sistem planiranja

Planiranjem se donose planske odluke, a predviđanjem planske pretpostavke. Planiranje se rukovodi osnovnim principom ekonomije: „*Ostvariti maksimalne rezultate uz minimalna ulaganja*“. U preduzetničkom smislu, planiranje je „*...sistem povezanosti tri glavne vrste*

[151] Avelin Holjevac I. (2007), *Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom*, drugo izdanje, Univerzitet Rijeka, fakultet za turistički i hotelijerski menadžment u Opatiji, Opatija, str. 103.

planova: strategijskog plana, srednjoročnih programa i kratkoročnih budžeta i operativnih planova".[152] Plan stvara uslove za trajno ostvarenje uspjeha. Planom se sagledava rizik i predunapređuje ga, redukuje se kompleksnost kako u preduzeću tako i u njegovom okruženju, usklađuje pojedine aktivnosti u preduzeću i stvara sinergijski efekat, što utiče na povećanje fleksibilnosti i trajno osigurava uspjeh preduzeća. Ko što je već ranije navedeno, svrha planiranja da se dođe do pravovremene spoznaje o alternativama, šansama i rizicima, adekvatnim mjerama, kako bi se mogli uspješno dostići zacrtani ciljevi. Tako definisanu osnovnu svrhu planiranja možemo razložiti na sljedeće aspekte:[153]

- *usmjerenje na cilj* – planiranjem se usklađuju podciljevi i način rada saradnika prema glavnom cilju,
- *rano upozorenje* – planiranje spoznajom, prognozirajući problem omogućuje se pravovremeno preduzemanje protivmjera, odnosno rješenja,
- *koordinacija parcijalnih planova* – planiranjem se međusobno usklađuju rješenja parcijalnih problema, izbjegava se nepredvidivi međusobni uticaj u njihovoj realizaciji,
- *priprema za odluke* – u procesu planiranja analiziraju se prepoznati problemi i istražuju alternative koje mogu dovesti do rješenja problema (dostizanja cilja). Tako se sveobuhvatno priprema odluka o povoljnoj alternativi. Istovremeno se utvrđuje okvir odlučivanja za druge odluke koje slijede,
- *utvrđivanje temelja kontrole* – planiranje omogućava upoređivanje željenih zadatih veličina ili prognoziranih veličina sa ostvarenim veličinama, te omogućuje nadzor premisa planiranja. Planiranje time postaje temelj kvalitetne kontrole,
- *informisanje saradnika* – planiranjem se saradnici informišu o ciljevima, alternativama, korištenju sredstava, restrikcijama i terminima,
- *motivisanje saradnika* – sudjelovanjem u procesu izrade plana, kao i prihvaćenim planskim zadacima, potiču se saradnici na takvo ponašanje koje će pridonijeti ostvarenju poslovnih i individualnih ciljeva.

Poslovno planiranje se odnosi na primjenu planiranja u poslovnoj praksi, planiranja poslovanja preduzeća kao cjeline ili njegovih dijelova (planiranje prodaje, nabave, proizvodnje), kao i faktora poslovnog procesa (planiranja sredstava za rad, predmeta rada, procesa rada), određenih povoda (planiranja osnivanja, sanacija, spajanja), organizacijske cjeline (planiranje divizija, odjela mjesta, projekata), i određene ekonomske veličine (planiranje prihoda, rashoda i dobiti). Sa sistemsko teorijskog stanovišta, planiranje se odnosi na definisanje elemenata, kao i na definisanje organizacije planiranja. Uticajem iz okruženja na preduzeće, neophodno je odgovoriti sa adekvatnim planiranjem, kojim se:

- *osigurava trajni uspjeh preduzeća na duži rok*, što mu je osnovna funkcija,
- *prepoznaje potencijalni rizik i definiše potrebne mjere za njegovo prevazilaženje,* uvažavajući okolnosti,

[152] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 122.
[153] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 102.

- *porast fleksibilnosti preduzeća*, na način da planiranje štiti od iznenađenja tako što budući razvoj unutar preduzeća što je bolje moguće istražuje, čini vidljivim i štiti od iznenađenja,
- *vrši redukciju kompleksnosti*, rastuću kompleksnost u preduzeću i okruženju, nastoji da redukuje sveobuhvatnim planiranjem,
- *koristi sinergijske potencijale*, usklađuje neusklađene aktivnosti unutar preduzeća i ukazuje na njihov mogući nesklad,

Veoma je važno da se vrši sveobuhvatna analiza ciljeva, uticaja iz okruženja, internih podatka iz preduzeća, vrijednosti koje imaju uticaj na proces odlučivanja, uticaja na cilj i alternativama kao i mogućnosti njihove revizije. Sve navedeno će pridonijeti **izradi planova** na način da će s jedne strane značajno smanjiti rizik pogrešnog odlučivanja, a sa druge strane, povećavaju se šanse dobrog ostvarivanja cilja. Planove koji se donose moguće je razlikovati na osnovu:

- **vremenskog horizonta,**
- **funkcionalnog područja,**
- **rukovodne hijerarhije, i**
- **hijerarhije planiranja.**

Kada govorimo o **vremenskom horizontu**, onda se misli na vrijeme na koje se odnosi plan. Tradicionalna podjela razlikuje:[154]

- *kratkoročni plan*, koji se odnosi na period od jedne godine dana,
- *srednjoročni plan*, kojim je uobičajeno obuhvaćen period od jedne do tri godine, i
- *dugoročni plan,* koji se uobičajeno odnosi na period duži od pet godina.

Da se vremenski horizont planiranja skratio, slažu se Robbis i Coulter koji navode: „*Da je organizaciono okruženje postalo nesigurno i da se definicija **dugoročnosti** izmjenila*.“[155] Vremenska razlika između kratkoročnih i dugoročnih, ciljeva se značajno smanjila, tako da i planovi pokrivaju kraći vremenski period.

Obilježja planiranja i kontrolni problemi / Nivoi planiranja i kontrole	DIFERENCIJACIJA (raščlanjivanje u parcijalne planove)	DETALJIZACIJA (obuhvat pojedinosti)	PRECIZNOST (informacije o veličinama)	VREMENSKI ASPEKT (horizont planiranja)	STRUKTURNI NEDOSTATCI (ograničenje područja za rješenja)	ZNAČENJE NORMI (odnos normativnih i empirijskih informacija)
STRATEGIJSKI	**slaba diferenciranost** (ukupni plan)	**globalna veličina** (područja problema)	**grube informacije o veličinama**	**dugoročno**	**loše strukturisani problemi**	**relativno visoko značenje**
TAKTIČKI	↓	↓	↓	↓	↓	↓
OPERATIVNI	**jaka diferenciranost** (mnogo parcijalnih planova)	**detaljizirane veličine** (detaljni problemi)	**tačne informacije o veličinama**	**kratkoročno**	**duboko strukturisani problemi**	**relativno nisko značenje**

Tabela 6 – Obilježja planiranja i kontrolni problemi u odnosu na nivoe planiranja i kontrole.

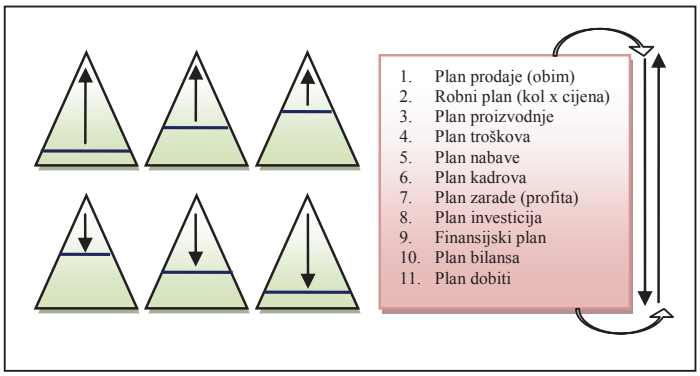
[154] Mašić B. / Tot V. (2012), *Principi menadžmenta*, Univerzitet Educons, Sremska Kamenica, str. 154.
[155] Robbins P. S. / Coulter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 162.

Osim *vremenskog horizonta*, kao kriterija razlikovanja planova, uzima se i **stepen** diferenciranosti, decentralizacije, preciznosti, strukturni nedostaci i značenje normi, kao što je to prikazano u tabeli 6.[156]

U okviru **funkcionalnih područja** pravi se razlika između pojedinih planova u preduzeću:

- plan *prodaje*,
- plan *proizvodnje*,
- plan *nabave*,
- plan *finansija*,
- plan *investicija,*
- plan *marketinga, itd*.

Sistem planiranja treba da sadrži jedinstvenu metodologiju izrade planova, koja obuhvata aktivnosti pripreme, donošenja i izrade planova, popisa osoba po funkcionalnim područjima odgovornih za rokove izrade. Planiranje u okviru funkcionalnih područja je moguće uraditi u smjeru **odozgo prema dole** (*Top-Down*) od opšteg-generalnog plana prema pojedinačnim planovima (prodaje, proizvodnje, nabave, finansija, investicija, marketinga, itd.) i svi doneseni planovi se sastaju na jednom mjestu u **službi kontrolinga,** tu počinje prilagođavanje i usklađivanje njihovih odstupanja, odnosno razlika. Moguće je da se uradi planiranje u smjeru **odozdo prema gore** (*Buttom-Up*) što je zadatak srednjeg i nižeg nivoa menadžmenta preduzeća. U ovome slučaju plan je „*oprezniji*“[157], pa je obično i zbir pojedinačnih planova po funkcionalnim područjima (prodaje, proizvodnje, nabave, finansija, investicija, marketinga, itd.) niži od ukupnog poslovnog plana. Moguće je i **kombinovati** ova dva postupka (*Top-Down and Buttom-Up*) na način da se krene od strategijskog planiranja i dolazi se do operativnog i istovremeno se polazi od operativnog planiranja i dolazi se do strategijskog, pri čemu se oni međusobno usklađuju. U prikazu na slici 40., je dat proces komunikacije ova dva postupka u preduzeću.[158]



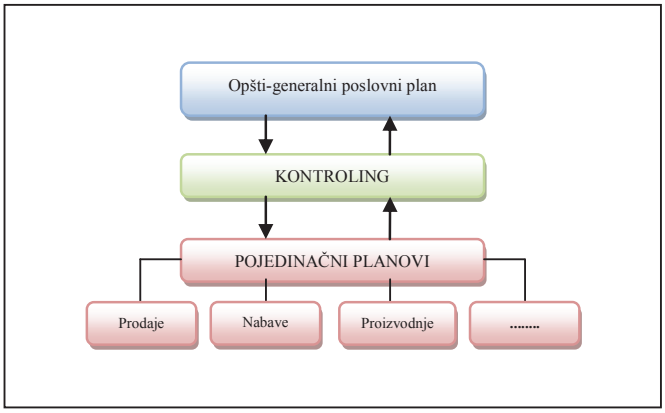
Slika 40 – Proces komunikacije „*odozgo prema dole*“ i „*odozdo prema gore*“.

[156] Horvath P. (2009), *Controlling*, 11. vollstandig uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 162.
[157] Avelin Holjevac I. (2007), *Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom*, drugo izdanje, Univerzitet Rijeka, fakultet za turistički i hotelijerski menadžment u Opatiji, Opatija, str. 101.
[158] Dayle A. (1992), *Controller & Controlling*, Management Service Verlag, Gauting, Munchen, str. 40.

U okviru **rukovodne hijerarhije**, razlikujemo:

- *opšti-generalni* plan,
- plan *područja*, i
- plan *mjesta*, a prema potrebi mogu se provoditi i dalje detaljnije podjele.

Opšti-generalni poslovni plan se mora u *potpunosti uskladiti* sa pojedinačnim planovima funkcionalnih područja u preduzeću, a *pojedinačne planove* sa opštim-generalnim planom preduzeća, kao što je to dato u prikazu na slici 41.



Slika 41 – Koordinacija planova.

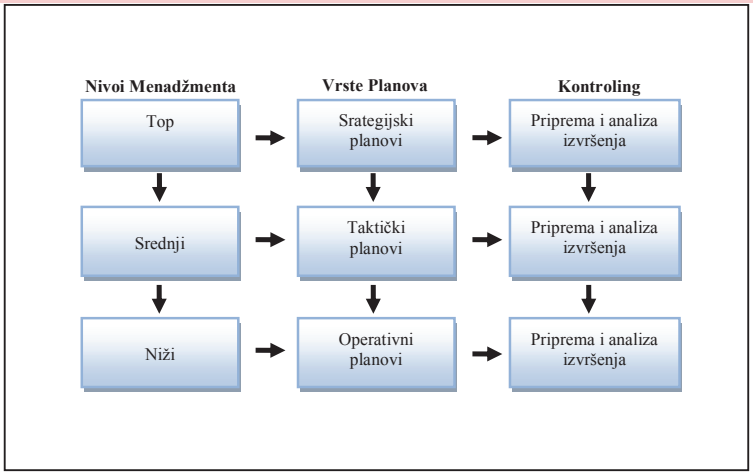
Da bi se ovo uspješno uradilo, veoma je važna dobra **unutrašnja koordinacija** putem kontrolinga, između pojedinačnih planova, i njihovog međusobnog usklađivanja u jedan opšti-generalni plan.

Kod **hijerarhije planiranja** razlikujemo:

- *strategijsko*,
- *taktičko*, i
- *operativno* planiranje.

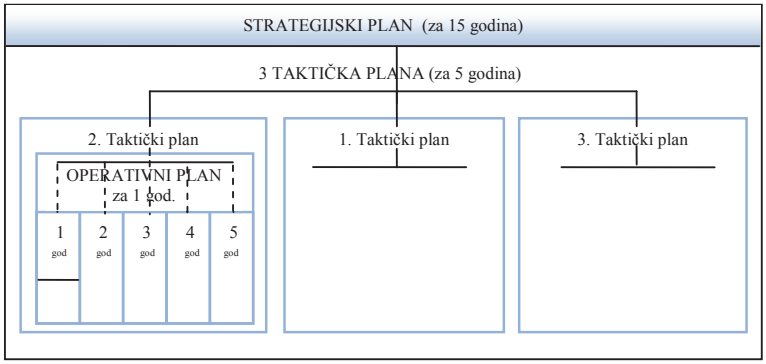
Dok se **strategijski kontroling** u pravilu bavi **strateškim razvojem**, **operativni kontroling** rukovodi **operativnim planiranjem** i tu se susreću parcijalni[159] planovi i operativni planovi cijelog preduzeća. Naime, menadžment svakog odjela ili funkcije u preduzeću dostavlja svoj plan u kontroling, čiji je zadatak da ih *uskladi*[160], uvažavajući sve važne informacije prikupljene u preduzeću i izvan njega. Način usklađivanja strategijskih, taktičkih i operativnih planova dat je u šematskom prikazu na slici 42.

[159] Parcijalni planovi znaju biti neusklađeni, npr. odjel prodaje želi povećanje za 10% u odnosu na raniji period planiranja, a nabavka želi smanjenje za 25%, tako da je zadatak kontrolinga da utvrdi razloge ovih neusklađenosti.
[160] Avelin Holjevac I. (2007), *Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom*, drugo izdanje, Univerzitet Rijeka, fakultet za turistički i hotelijerski menadžment u Opatiji, Opatija, str. 99.



Slika 42 – Povezanost menadžmenta, vrste planova i kontrolinga.

Važno je da se pravi razlika između dugoročnog i strategijskog planiranja. Fokus *strategijskog planiranja* je pitanje: „*S kojim proizvodima i koja tržišta treba da se opslužuju*?“ Srtategijsko planiranje je uvijek dugoročno, i izvodi se iz strategijskog načina razmišljanja, što je različito od dugoročnog planiranja. Kod **dugoročnog planiranja** se radi primarno **o proširenju** horizonta planiranja, a pri **strategijskom** se planiranju radi o **objašnjavanju** sadržaja planiranja i tendencijama razvoja. Što su planovi dugoročniji, oni sadrže sve manje detalja i za njih možemo reći da su globalniji, ali su zato i mnogo složeniji: zahtjevaju više znanja, vizije, kreativnosti, sadrže više rizika i neizvjesnosti. Horvath u svome radu daje primjer hijerarhija strategijskog, taktičkog i operativnog plana, koji je prikazan na slici 43, i navodi da se dugoročnim strategijskim planovima realizuju dugoročni ciljevi, na način da se osigura opstanak preduzeća (uglavnom su to strategijski planovi preduzeća, koji se provode u periodu od pet do petnaest godina), srednjoročnim planovima se definišu ciljevi, kojima se nastoji proširiti tržište (taktičkim ili srednjoročnim planovima se djeluje od dvije do pet godina), a kratkoročnim (od jedne godine pa i manje) se nastoji ostvariti povećanje profita.[161]



Slika 43 – Hijerarhija planova.

Bez obzira koji postupak će se odabrati, **kontroling je tu da se pobrine za uspostavljanje odgovarajućih metoda,** sadržaja i vremenske usklađenosti te usklađenosti nosioca odgovornosti

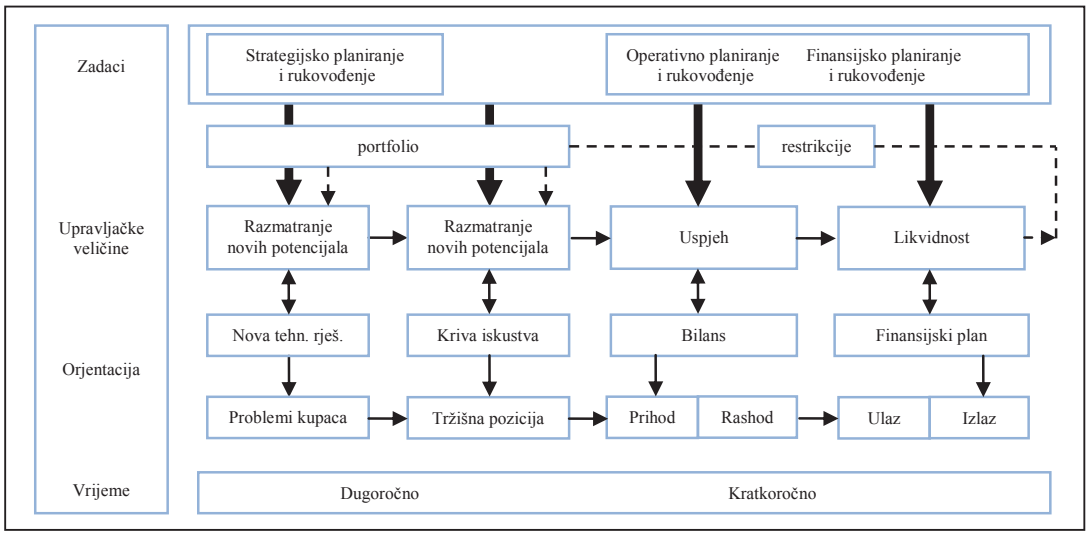
[161] Horvath P. (2008), *Controlling*, 11. vollstandig uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 161.

na svim hijerarhijskim nivoima sistema planiranja (strategijskog, taktičkog i operativnog planiranja). U tabelarnom prikazu 7., data su glavna svojstva planskog procesa.

PLANSKI KORACI	PITANJA	TRAJANJE	NAJVAŽNIJE POTREBNE INFORMACIJE	PRIMJERI SADRŽAJA
Misija	Zašto smo ovdje?	Dugoročno (10-20 god.)	Lična motivacija Očekivanje okoline	„Mi smo High-Tech preduzeće“
Strategijsko planiranje	Šta radimo? (Koje ciljeve ostvarujemo?) Šta preduzimamo da bi smo ostvarili ciljeve?	Dugoročno (5-15 godina)	Analiza okruženja (šanse i rizici) Analiza preduzeća (snage/slabosti) Ideje	„Planiramo godišnji rast prometa za 15%“ „Planiramo da uz proizvod ponudimo i SW“
Taktičko planiranje	Kako revitalizovati? (Kakve mjere ćemo preduzeti?) (Koja sredstva su nam za to potrebna?)	Srednjoročno (2-5 godina)	Konkretni programi Materijali i finansijski kapaciteti Potrebni kadrovi Poslovni rezultat (rentabilnost, likvidnost)	„U ..... godini ćemo sagraditi novu halu“ „Do ..... godine osmislit ćemo novu proizvodnu liniju“
Godišnje planiranje	Šta će se konkretno desiti u narednoj godini?	Kratkoročno (1. godina)	Proizvodnja Isporuka na vrijeme Promet	„U narednoj godini proizvest ćemo 3.000 proizvoda)“
Finansijski Plan	Kakve ćemo poslovne rezultate ostvariti u tekućoj godini?	Kratkoročno (1. godina)	Ulaz/Izlaz Prihodi/Rashodi Troškovi/Efekti	„U tekućoj godini očekujemo profit od dva miliona“

Tabela 7 – Glavna svojstva planskog procesa.[162]

Posmatrajući **ulogu kontrolinga** u procesima planiranja, ona je sistemsko oblikujuća na način da se stvore preduslovi za sistem planiranja, i uvede sistem planiranja u preduzeće, te uklone moguće barijere u koordinaciji planova. U kontroling službi se skupljaju podaci potrebni za izradu plana (uglavnom zaposleni planer prikuplja planove), usklađuju se rokovi, daju uspustva i koordinišu planske aktivnosti, a kao rezultat toga izrađuje se konačan plan i dostavlja u standardnom pisanom obliku. Slika 44., prikazuje strategijsko-operativnu plansku formu, na osnovu koje dalje nastaju finansijski planovi.



Slika 44 – Strategijsko-operativna planska forma.[163]

Uloga kontrolinga je takođe, u **integraciji i usklađivanju** planiranja na različitim nivoima ciljeva, objektima planiranja i područjima planiranja. Kontroling je **odgovoran** za tačnost

[162] Horvath P. & Partners Management Consultants (2003), *Das Controlling konzept*, Beck DTV, Verlag, Stuttgart, str. 66.
[163] Horvath P. & Partners Management Consultants (2003), ibidem, str. 192.

podataka u planu, kvalitetu analize i interpretaciju informacija plana, za razvoj **metoda planiranja**, **metoda analize i izvještavanja o ostvarenju plana**.

3.5.3.1.1 Objekti planiranja i faktori poslovnog uspjeha

Jedan od najvažnijih objekata kontrolinga je svakako planiranje (koji ima kompententenciju u usmjeravanju i davanju smjernica), i kontroling , koji se brine da se planira (daje podsticaj planiranju), kako da se planira (metodološki), kao i kada da se pristupi planiranju (u koje vrijeme), dok nosioci odlučivanja u skladu sa svojom odgovornošću za djelovanje određuju šta će se planirati. Planiranje je putokaz za rukovodstvo, menadžere i za zaposlene u preduzeću, a služi za što bolje ostvarivanje planiranih ciljeva i snalaženje na globalnom tržištu. Uopšteno se smatra da **objekti** planiranja mogu biti:[164]

- *izgradnja poslovanja* – kojom se obuhvata ukupna izgradnja preduzeća u organizacijskom, tehničkom i finansijskom smislu,
- *program poslovanja* – tj. proizvodni program za određeno razdoblje,
- *poslovanje preduzeća* – tj. uzajamno usklađivanje i iskorištavanje proizvodnih faktora, a ovisno o fazi poslovnog procesa raščlanjuje se na planiranje nabavke, proizvodnje i prodaje, itd.

Objekti ili predmet planiranja mogu biti svi objekti poslovne aktivnosti. Sljedeće klasifikacije pridonose preglednosti objekata planiranja:[165]

- ***Periodičnost***, ovdje se razlikuje jednokratno planiranje (npr. osnivanja, lokacije, likvidacije), povremeno planiranje (npr. spajanja, saniranja, udjela), te permanentno planiranje (npr. prodaje, proizvodnje, investicija, finansija i zaposlenih). Kriteriji periodičnosti naslanjaju se na učestalost nastupanja pojednih događaja u poslovanju preduzeća.
- ***Ročnost***, može se planirati kratkoročno, srednjoročno te dugoročno. Ovdje se planiranje razlikuje s obzirom na vremensko razdoblje, te se određenoj vrsti plana pridružuje određeno plansko razdoblje od godinu dana do tri godine kao kriterij razlikovanja srednjoročnog i dugoročnog planiranja preko tri godine.
- ***Potreba i pokrića potreba***, gdje se prema ovome kriterijumu planiraju potrebe i utvrđuju nedostaci, a zatim se planiranjem pokrića potreba taj nedostatak uklanja. Pri planiranju nabave, zaposlenih ili finansija takav je pristup očigledan. Ovakva dvostruka podjela kod prodaje nešto je manje uočljiva, jer planiranje potreba jeste planiranje potražnje, a planiranje pokrića potreba da jeste planiranje prodaje u širini i dubini. Prilikom planiranja proizvodnje govori se o planiranju dobara i planiranju proizvodnog programa.
- ***Sadržaj procesa*** planiranja, ovaj se pogled oslanja na faze procesa planiranja – *planiranja ciljeva, planiranja aktivnosti, planiranje mjera te planiranje resursa*.
  - <u>*Planiranje ciljeva*</u> služi utvrđivanju i saopštavanju željenih stanja i odnosi se na utvrđivanje najviših ciljeva, izvođenja međuciljeva i podciljeva, te na oblikovanje strukture ciljeva.

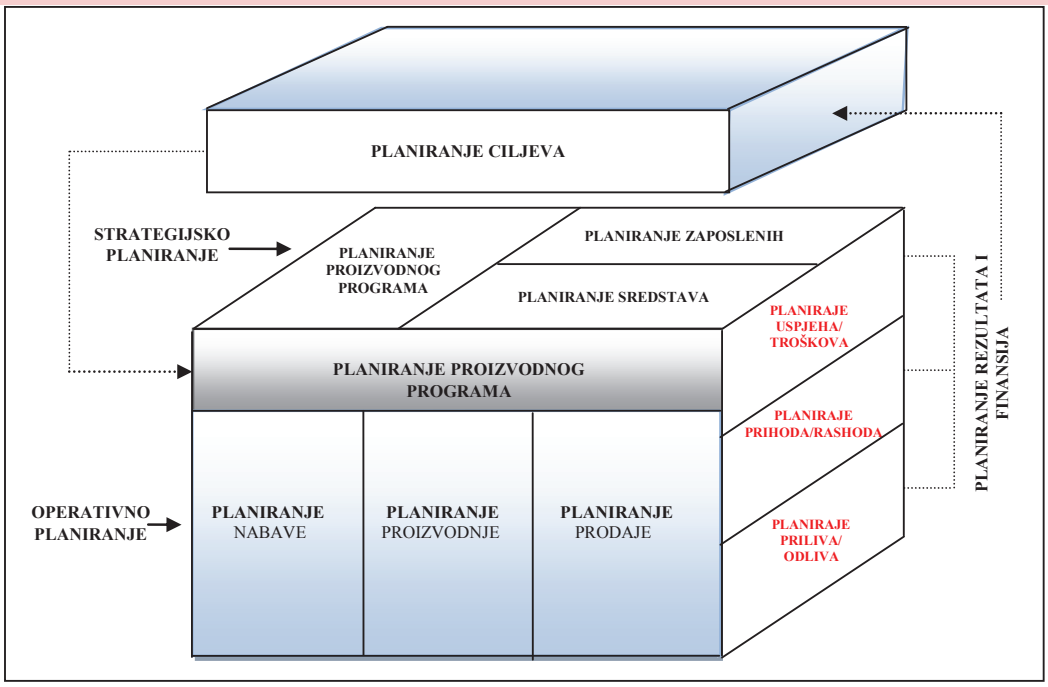
[164] Osmanagić Bedenik N. (2002), *Operativno planiranje*, Školska knjiga, Zagreb, str. 38.
[165] Osmanagić Bedenik N. (2002), ibidem str. 39-40.

- *Planiranje aktivnosti* opisuje kako će se ostvariti ciljevi, dakle poželjno stanje.
- *Planiranje mjera* omogućuje da se pronalaze i oblikuju putevi koji služe dostizanju zadanih ciljeva. Ovdje je riječ o određenju osnovnog načina ponašanja (strategija) s dugoročnim posljedicama za preduzeće kao cjelinu i za njegove pojedine djelove, kao i o kratkoročnim aktivnostima koji pridonose provođenju strategije. Za ostvarivanje planiranih mjera primjenjuju se sredstva (resursi).
- *Planiranje resursa* služi spoznaji i nabavi potrebnih resursa. Sami resursi mogu postati samostalni objekti planiranja: zaposleni, materijal, oprema, finansije, energija, informacije. Raščlanjivanje prema sadržaju planskog procesa ovdje se nadopunjuje raščlanjivanjima prema faktorima. Ako se kod aktivnosti misli na funkcije, tada se planiranje mjera nadopunjava planiranjem funkcija: nabavom, proizvodnjom i prodajom kao objektima planiranja. I ovdje vrijedi istaknuti da različite podjele i njihovi kriterijumi služe najprije stvaranju bolje preglednosti nad područjem i pridonose boljem razumijevanju. U suštini, i u stvarnosti, postoji mreža ovisnosti između različitih vrsta planova koji čine cjelinu poslovnog planiranja.

- ***Poslovna područja*** planiranja *prodaje, proizvodnje, finansija, investicija te zaposlenih*, su osnovna područja planiranja u preduzeću.
  - *Planiranje prodaje* misaono je poznavanje tržišnog položaja preduzeća te utvrđivanje ciljeva, mjera i proračna prodaje u kontekstu ciljeva, mjera i proračuna cjeline preduzeća. Strategije prodaje, te vrste prodaje, opsega prodaje, vremena prodaje, nosioca prodaje, te distribucije, cijene i komunikacija, svakako su najvažniji objekti planiranja prodaje.
  - *Planiranje proizvodnje* misaona je analiza, i zavisi od proizvodnih faktora u proizvodnji, učinka s obzirom na ekonomske i tehnološke spoznaje preduzeća. Najvažniji objekti planiranja u ovome području su: širina programa (asortiman), dubina programa (veličine), najveća i najmanja količina po vrsti, boji, materijalu proizvoda, usklađivanje kapaciteta među proizvodnim nivoima, izbor proizvodnog programa, način organizacije proizvodnje, logistika, itd.
  - *Planiranje finansija* obuhvata zadatke proračuna priliva i odliva sredstava, te upravljanje razlikom između priliva i odliva, rukovodeći se kriterijumom platežne sposobnosti preduzeća. Osim o planiranju finansija, govori se i o planiranju finansiranja u kojem je objekat struktura kapitala preduzeća.
  - *Planiranje investicija* jesu proizvodni faktori te istraživanje i razvoj.
  - *Planiranje zaposlenih* obuhvata buduće potrebe, kao i pokriće potreba za zaposlenima u kvantitativnom, kvalitativnom, vremenskom i lokalnom smislu.

Poslovno planiranje se odnosi na cjelokupno poslovanje preduzeća i kao takvo predstavlja jednu cjelinu različitih obilježja i specifičnosti. Prikaz na slici 45., ukazuje na uzajamnu povezanost i međusobnu zavisnost pojedinih vrsta planiranja u njegovu cjelokupnost.[166]

[166] Hanan D. (1996), *PUK, Controlling konzepte*, Wiesbaden, Gabler, str. 97.; Izvor: Osmanagić Bedenik N., ibidem, str. 40.



Slika 45 – Cjelokupno poslovno planiranje.

Rezultat provedenog planiranja su, planovi koji sadrže planirane veličine (zadatke) za poslovne organizacijske jedinice i njihove odgovorne osobe. Budući da su planovi osnova kasnijih poređenja između planiranog i ostvarenog, potrebno ih je pismeno dokumentovati. Objedinjavanjem više pojedinačnih planova ili parcijalnih planova nastaje jedan integralni opšti poslovni ili generani poslovni plan preduzeća koji se nastoje uspješno ostvariti.

Pretpostavka za uspješno provođenje plana je u neograničenoj podršci i priznanju rukovodstvu, jer odatle proizilaze svi pozitivni signali, koji ne motivišu samo nosioce planiranja. Po zaključenju cjelokupnog procesa planiranja donosi se konačna odluka o odobrenju opšteg ili generalnog plana od strane uprave preduzeća.

3.5.3.2 Instrumenti planiranja

U procesu planiranja, kontrolingu se stavljaju na raspolaganje brojni i različiti instrumenti. To su uglavnom tehnike i modeli, postupci i metode, koje koristi kao podršku u procesu planiranja. Kontroling se brine da se odabiru najprikladniji alati i tehnike planiranja, te vrši praćenje njihove pravilne primjene. Za razliku od instrumenata koji se koriste u prirodnim naukama i inženjerstvu, u ekonomiji i poslovanju se sa razvojem instrumenata započelo tek prije stotinjak godina. Teorija kontrolinga danas raspolaže relativno velikim brojem različitih planskih instrumenata koji imaju svoju upotrebu u procesu planiranja. Ova lista raspoloživih instrumenata se sve češće proširuje. Uzrok za povećanje broja instrumenata, može se objasniti činjenicom, da je sa jedne strane porastao broj istraživačkih institucija, koje se bave razvojem instrumentarijuma, a sa druge strane u praksi (naročito u oblasti savjetovanja preduzeća) čine se pokušaji da se kod postojećih instrumenata uklone deficiti.[167] Za većinu postojećih instrumenata

[167] Weber J., *Accounting und System – Anwendungen*, Betriebswirtschaftliche Instrumente-Zeitschrift fur Controling, Vol. 46, Nr. 6./2002, prilog, str. 339-340.

planiranja je karakteristično da se u teoriji daje njihov relativno detaljan prikaz, ali da, recimo, **ne nailaze** na praktičnu primjenu u poslovanju zbog **velike kompleksnosti** ili je primjena otežana zbog **nedostatka resursa** potrebnih za njihovu implementaciju i primjenu (kao primjer za često manjkave resurse mogu se navesti finansije, osoblje i vrijeme glavnog menadžera/direktora preduzeća).

U literaturi je na najveću primjenu naišla Kuperova definicija i podjela instrumenata kontrolinga, gdje se oni definišu prema svom koordinacionom odnosu. Da li se radi o koordinacionom instrumentu (odnosno o kontroling instrumentu) dokazuje se na osnovu sposobnosti instrumenta da riješi koordinacione zadatke. Tipični koordinacioni instrumenti su npr., investicioni obračun koji spada u sistem informisanja, prilagođavanje plana (dio sistema planiranja) i standardizacija (dio sistema organizovanja).[168] Primjećuje se da instrumenti pripadaju jednom dijelu sistema rukovođenja, odnosno da ovi dijelovi sistema rukovođenja pored ostalih instrumenata sadrže i instrumente za koordinaciju. Ostali tipični koordinacioni instrumenti (kao npr. ciljni sistem) su oni instrumenti, koji se ne mogu svrstati u samo jedan dio sistema rukovođenja i koji se razlikuju od prethodno navedenih koordinacionih instrumenata. Da li koordinacioni instrumenti mogu da budu svrstani u jedan dio sistema ili ne pripadaju ni jednom dijelu sistema rukovođenja, relevantno je za razlikovanje izolovanih i opštih koordinacionih instrumenata. U izolovane instrumente spadaju:[169] organizacioni instrumenti, instrumenti za rukovođenje kadrom, instrumenti za planiranje, kontrolni instrumenti, i informacioni instrumenti. Opšti koordinacioni instrumenti su:[170] centralistički sistemi rukovođenja, sistemi za budžetiranje, sistem indikatora i ciljeva, i sistem za izradu kalkulacija. U daljem radu se daje podjela instrumenata kontrolinga na starteške i operativne, kao i njihov detaljan opis.

3.5.3.3 Teorijska osnova: definicija i podjela

Ključna **podjela kontrolinga** je podjela na **strategijski** i **operativni. Strategijski** podrazumjeva usklađivanje šansi i rizika sa ciljem dugoročnog obezbjeđivanja egzistencije preduzeća, a pod **operativnim** se podrazumjeva kratkoročno planiranje, kontrola i rukovođenje kako bi se pravovremenim savjetima omogućilo ostvarivanje definisanih ciljeva.

Strategijski i operativni kontroling imaju svoje različite instrumente, koji omogućuju zaposlenim i rukovodstvu preduzeća, da na efikasniji način obavljaju svoj posao. **Strategijski** kontroling je preduslov i podloga operativnom kontrolingu, i ima za cilj pružanje stručne podrške menadžmentu preduzeća u povećanju efektivnosti poslovanja. Njegova funkcija se ogleda u prepoznavanju i stvaranju budućih potencijala uspjeha preduzeća, i njegove pripreme za brze promjene na tržištu. Strategijski kontroling pruža stručnu podršku u iznalaženju odgovora na mnoga pitanja, između ostalog; „*Da li se treba krenuti sa novim proizvodom*?“, „*Da li treba ulaziti na novo tržište*?“, „*Da li usavršiti tehnološki postupak novim investicionim ulaganjem*?“, „*Da li je poznato sa kakvim se potencijalnim rizicima i mogućnostima preduzeće susreće u budućem poslovanju*?“, itd. Sa svojom kutijom alata, kontroler u okviru strategijskog kontrolinga primjenjuje neke od osnovnih instrumenata strategijskog planiranja (strategijski faktori uspjeha, koncept krive iskustva, analiza jaza, životni vijek proizvoda, SWOT-analize, analiza konkurencije, *Benchmarking* analiza, itd.), kontrole (strategijske kontrole), infomisanja (tihi

[168] Kuper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 39
[169] Kuper H. U. (2008), ibidem, str. 40.
[170] Kuper H. U. (2008), ibidem, str. 40.

signali, strategijski radar), organizovanja (oblikovanja organizacijskog procesa i njegovog usklađivanja sa poslovnom strategijom), upravljanja ljudskim potencijalima (izvođenju strategije upravljanja ljudskim potencijalima iz poslovne strategije preduzeća). Veoma je važna uloga i odgovornost strategijskog kontrolinga u transparentnosti tokom: oblikovanja vrijednosti (vizije, misije i ciljeva) u preduzeću, procjene potrebe za strategijskim djelovanjem, daljeg razvoja strategija postojećih područja preduzeća, procjene rizika i strategijskih opcija dijelovanja na njega, identifikaciji novih poslovnih mogućnosti, postavljanja prioriteta u zavisnosti od kvantitativnih i kvalitativnih restrikcija.

Smisao **strategijskog kontrolinga** je u, neprestalnom poboljšanju izgleda za trajan uspjeh preduzeća, on nastoji da jača sadašnje potencijale uspjeha i gradi nove, te da jača njegovu cjelokupnu vitalnost na način da se može na vrijeme prilagoditi datim situacijama. Period strategijskog planiranja je dugoročan, i za razliku od operativnog planiranja uzima u obzir preduzetničko okruženje, to znači u obzir se u obzir uzimaju spoljni faktori uticaja.

Za kontrolere strateško planiranje motiviše i daje smisao operativnom planiranju.[171] Operatino planiranje nastaje iz strategijskog planskog horizonta sa zadatkom da ideje pretvori u realnosti i da ih iskaže brojkama. Osnovna **razlika** između operativnog i strategijskog kontrolinga je ta, da se **operativni** kontroling zasniva na kvantitativnim ključnim veličinama (dakle, na brojkama), koje potiču iz prošlosti ili sadašnjosti. Koristi prvenstveno interne informacije iz preduzeća, i osnovni zadatak mu je pomoć u povećanju *efikasnosti* poslovanja. Operativni kontroling ima fokus na:[172] podršku u operativnom planiranju i daljem planiranju, budžetiranju, kontroli budžeta, i informisanju. Uvijek se postavlja pitanje „*Da li je preduzeće na pravom putu*?“, „*Da li je sposobno da izvršava sve svoje obaveze na vrijeme*?“. Operativno planiranje kao instrument kontrolinga ukazuje na podršku i slabosti u poslovnom razvoju preduzeća, povećanjem **rentabilnosti, ekonomičnosti/solventnosti,** očuvanju supstance **likvidnosti**, na način da pomaže u usklađivanju korištenja instrumenata operativnog upravljanja. Planiranje operativnog kontrolinga je ograničeno od kratkoročnog do srednjoročnog planiranja, a fokus funkcije leži u, za razliku od strategijskog kontrolinga, optimalnom planiranju korištenja postojećih potencijala uspjeha.

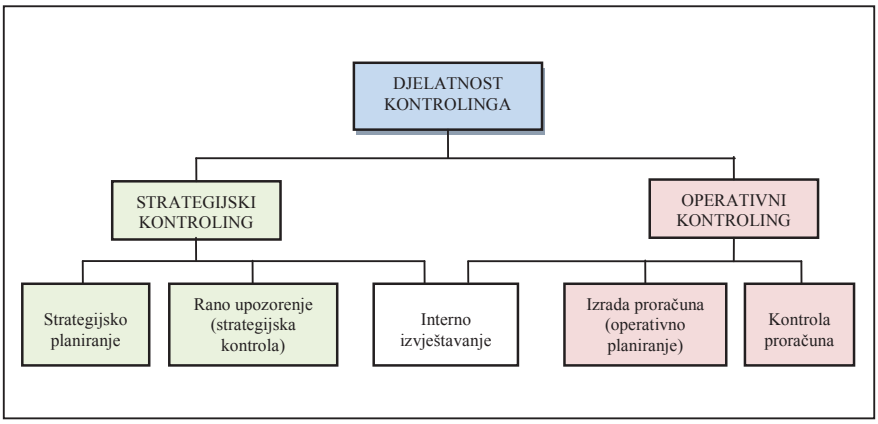
Operativni kontroling je orijentisan na kraći period u radu, na tekuće zadatke, njihovu optimizaciju, pružajući pomoć tokom procesa planiranja (izrade proračuna u dnevnom poslovanju), kontrole likvidnosti, ekonomičnosti i rentabilnosti poslovanja, operativnom informisanju i internom izvještavanju. Na način podsticanja efikasnog korištenja svih mogućih potencijala, kontroler pomaže u razjašnjavanju pitanja, „*Ko u preduzeću ima kakve ciljeve, i na koje veličine se može uticati*?“. Implementiranje operativnog kontrolinga ne uzimajući u obzir strategiju je neefikasano i slabo orijentisano prema cilju, kao i strategijskog kontrolinga, koji ne obraća pažnju na operativne informacije.[173] Navedene dimenzije strategijskog i operativnog kontrolinga su prikazane u tabeli 8.[174]

[171] International Group of Controlling-IGC (2010), *Controller-Worterbuch*, Schaffer-Poeschel Verlag Stuttgart, str. 193.
[172] Peemoler H. V. (2005), *Controlling,* 5. Auflagge, Herne, Berlin, str. 215.
[173] Rieg R., *Zeischrift fur Controling und Management*, Strategische Steureung und Budgetierung, Vol. 48, Nr. 8/9/2004, prilog, str. 473-479.
[174] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 237.

PODRUČJE / OBILJEŽJE	OPERATIVNI KONTROLING	STRATEGIJSKI KONTROLING
CENTRALNA CILJNA VELIČINA	likvidnost, dobitak	vitalnost
OBLIKOVANJE CILJA	Kvantitativno	kvantitativno i kvalitativno
DOMINANATNO USMJERENJE	unutrašnjost preduzeća	okruženje preduzeća
VREMENSKI HORIZONT	ograničen, kratkoročan	nije ograničen, dugoročan
DOMINANTNE INFORMACIJE	učinci/troškovi prihodi/rashodi prilivi/odlivi	heterogene informacije iz unutrašnjosti i okruženja preduzeća, snage/slabosti, prilike/opasnosti
MJERLJIVOST INFORMACIJA	Kardinalno	kardinalno + ordinalno
STEPEN SLOBODE	konstantnost osnovnih ciljeva i mogućnosti djelovanja	svjesna promjenjivost svih parametara planiranja i kontrole
STEPEN STRUKTURISANJA I FORMALIZACIJE	visoko strukturiran i formalizovan postupak	ograničen na zadavanje rastera zadataka
STEPEN AUTONOMIJE KONTROLERA	autonomno područje zadataka kontrolera, kooperativno sa drugim mjestima i zadacima	potreba vrlo uske saradnje sa drugim mjestima u svim fazama strategijskog menadžmenta
NAČIN RADA	fiksno utvrđeni procesi rad, parcijalni zadaci se mogu delegirati	visok stepen fleksibilnosti u radnom procesu, veće usmjerenje na timski rad

Tabela 8 – Dimenzije strategijskog i operativnog kontrolinga.

Sažimanjem navedenih **djelatnosti** operativnog i strategijskog kontrolinga, nastaje pregled kao u prikazu na slici 46.[175]

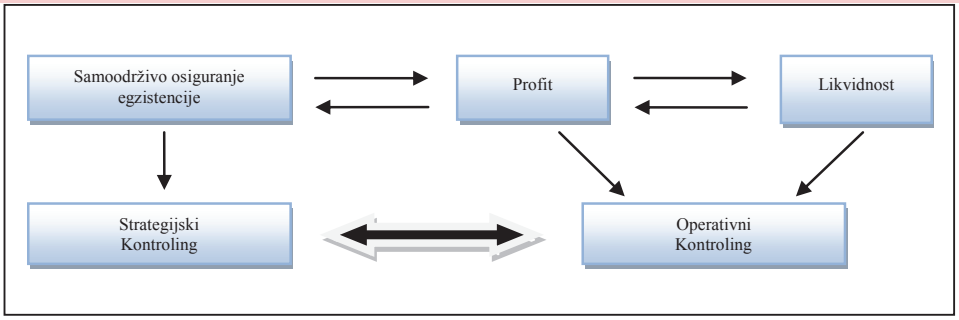


Slika 46 – Djelatnost kontrolinga.

Zadaci strategijskog i operativnog kontrolinga su dokaz da operativni i strategijski kontroling čine jednu cjelinu. Ta cjelina potvrđuje funkciju kontrolinga i služi ostvarenju gore navedenih ciljeva kontrolinga.

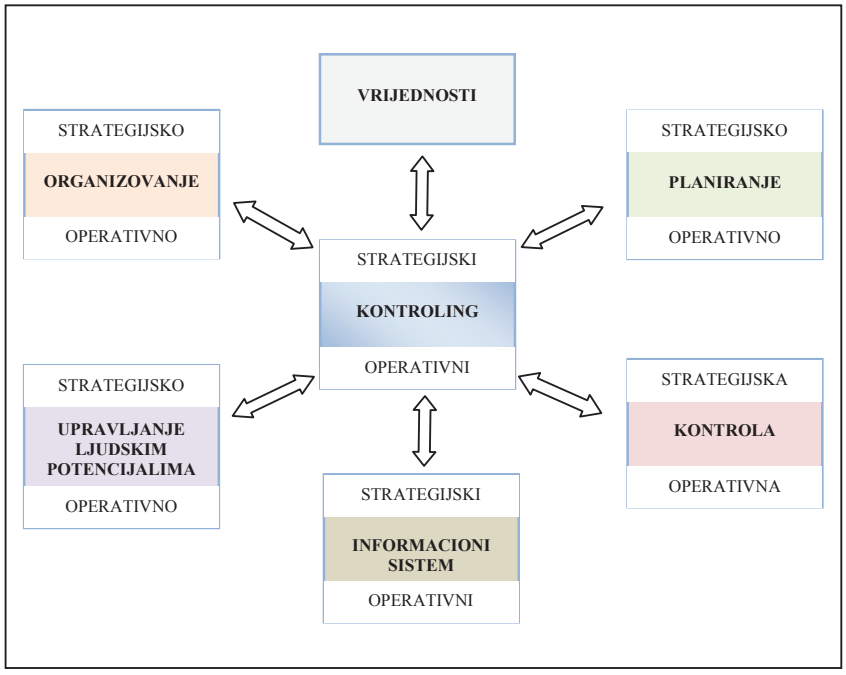
Odnos kontrolinga, te strategijske i operativne komponente upravljanja često se opisuju kao proces njihovog međusobnog premoštavanja. Postoji tumačenje prema kojem operativni posao odgovara *racionalnom* načinu razmišljanja (naučno zasnovano ili potvrđeno, logično, ili u brojevima), a strategijski *intuitivnom* (spontano s osjećajem, kreativno). Kao što se intuitivno i racionalno mišljenje dopunjuje, tako se dopunjuju i strategijska i operativna dimenzija upravljanja u preduzećima, gdje je *kontroler odgovoran za podsticanje dopunjavanja i međusobno usklađivanje*. Operativni i strategijski kontroling nisu nezavisni jedan od drugog, već se baziraju jedan na drugom, i oni se moraju neprestano međusobno podešavati, kao u prikazu na slici 47.

[175] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling*, deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 191.



Slika 47 – Međusobno podešavanje strategijskog i operativnog kontrolinga.

U prikazu na slici 48., se naglašava postojanje strategijske i operativne dimenzije u svakom pojedinom podsistemu menadžmenta, potrebi njihovog unutrašnjeg usklađivanja, kao i potrebi za usklađivanjem svih podsistema, kako u sklopu strategijskog, tako i u sklopu operativnog načina mišljenja i djelovanja.[176]



Slika 48 – Strategijski i operativni kontroling.

Dosta je obilježja koja mogu da posluže lakšem razumijevanju i boljem razgraničavanju operativnog i strategijskog kontrolinga, tako da navedeni prikaz ne teži sveobuhvatnosti u radu, već na podsticaju u radu.

Sa instrumentima kontrolinga se omogućava konkretno ostvarenje ciljeva kontrolinga. Oni služe izvršavanju strategijskih i operativnih zadataka, te ih je na osnovu ovih rezultata moguće podijeliti na strategijske i operativne instrumente planiranja. Ove veze postaju jasnije u

[176] Stahl H. W. (1992), *Controlling*, Gabel Wisbaden, str.53, izvor: Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 236.

sljedećim poglavljima, u kojim se daje detaljan opis relevantnih strategijskih i operativnih instrumenata kontrolinga.

3.5.3.4 Instrumenti strategijskog planiranja, izbor i prikaz

Strategijsko planiranje je trajan proces, putem kojega se traže najbolja moguća rješenja budućih problema preduzeća. Osnovni sadržaj strategijskog planiranja je spoznaja i izgradnja budućih potencijala uspjeha preduzeća, pri čemu je najvažnije:

- istraživanje šansi i predviđanje rizika,
- razvoj novih potencijala uspjeha,
- utvrđivanje indikatora za upozorenje na opasnost,
- razvoj novih strategija.

Strategijski kontroling se bavi dugoročnim šansama i rizicima, odnosno šta se treba uraditi u sadašnjosti, kao bi se uprkos nesigurnosti u kojoj djeluje preduzeće, postigli željeni ciljevi. Poznavanje zakonitosti[177] strategijskog planiranja i njihovog uvažavanja, predstavlja osnovu uspješnog upravljanja preduzeća sa jasnim pogledom u budućnost. Da bi se vršilo uspješno strategijsko planiranje najvažnije je dobro poznavanje relevantnih faktora strategijskog uspjeha, njihovih međusobnih uticaja, izvora informacija o njima, kao i vremenskog horizonta planiranja u kojem se razvijaju i djeluju.

Instrumenti strategijskog planiranja se mogu na različite načine sistematizovati. Koriste li se različita tematska težišta kao kriterij sistematizacije, tada se razlikuju ove tri grupe instrumenata:[178]

1. instrumenti za dolaženje do osnovnih znanja i procjenjivanje strategijske pozicije preduzeća,
2. instrumenti za cjelovito strategijsko pozicioniranje preduzeća, i
3. instrumenti za strategijsko procjenjivanje pojedinih poslovnih područja.

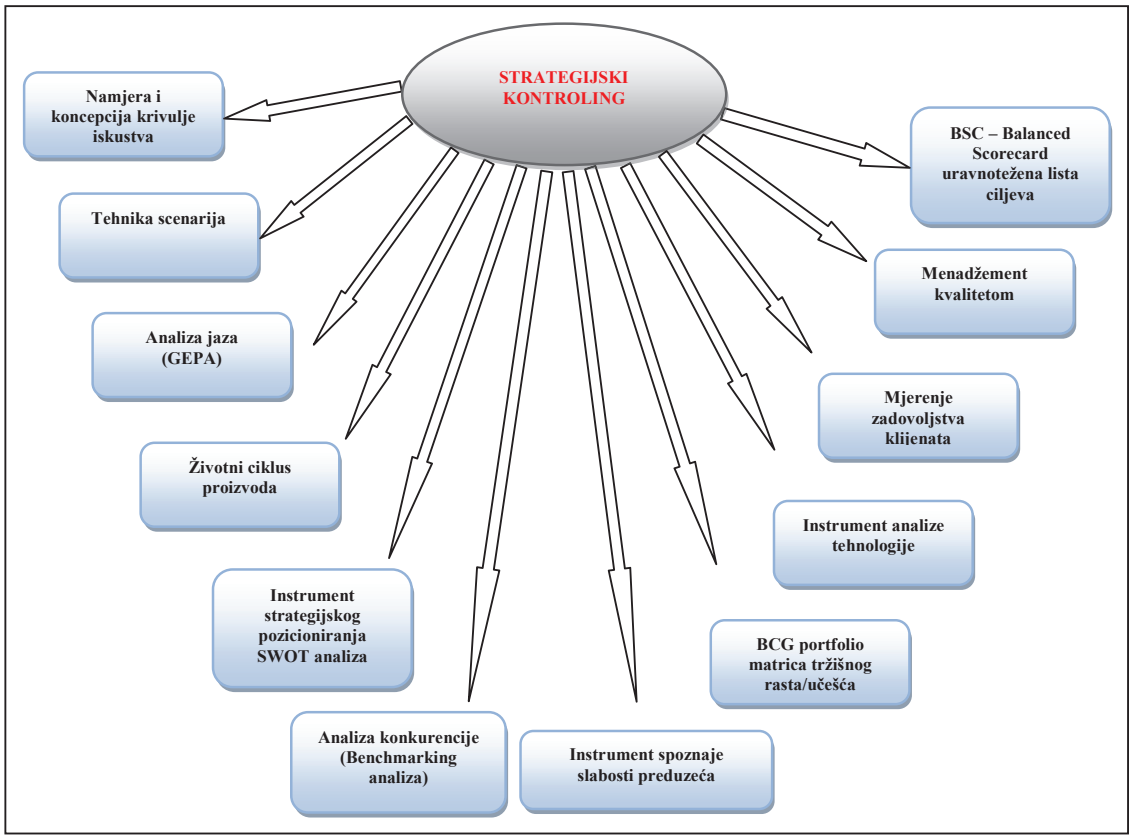
Svakodnevno u svome radu kontroleri trebaju koristiti cjeli spektar mnogobrojnih instrumenata, alata i metoda, jer i sama uspješnost njihovog korištenja direktno je vezana uz nivo ekonomskih znanja i iskustava kontrolera. Svaki kontroler je kroz svoju praksu u prilici stvarati potpuno nove kreacije, jer se rađaju novi inovativni modeli kontrolinga, što naravno treba uvijek i podržavati. Kontroler u svome radu sprovodi razne analize i unapređuje svoje alate, kako bi zaposlene i menadžment preduzeća snabdijevao neophodnim informacijama. Osim toga, modeli planiranja, alati i instrumenti gotovo se nikada ne koriste pojedinačno, već je u svakom pojedinom slučaju potrebno napraviti upravo najbolju kombinaciju različitih mjerenja, da bi se došlo do najboljih rješenja koje će pomoći menadžmentu da na vrijeme donese ispravnu poslovnu odluku. Nestručno korištenje instrumenata osigurava netačne informacije i nekvalitetne nalaze, što preduzeću može donijeti više štete nego koristi.

---

[177] Strategijske zakonitosti su uzajamni odnos između tržišnih udjela kao odraza količinskih odnosa i troškova kao posljedica. Zbir svih tržišnih udjela ne može biti veći od 100%, bez obzira da li tržište raste ili ne. Često je u praksi prisutno, da ono što jedan konkurent na tržištu osvaja ili dobija, drugi konkurent jednostavno to gubi i obratno. Slično je i sa zakonitošću gdje najveći broj inovacija čini supstituciju, novi proizvodi i usluge potiskuju stare, tako da oni ne rješavaju nove probleme kupaca već stare, ali mnogo bolje i jeftinije.

[178] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 102.

Nekoliko odabranih najpoznatijih i najjednostavnijih modela i alata strategijskog kontrolinga koji su dati u prikazu na slici 49., jesu instrumenti strategijskog planiranja, i oni će pomoći kvalitetnijem razumjevanju složenosti kontrolerske prakse i kontrolerskih aktivnosti. Izbor ovih instrumenata uslijedio je na osnovu nekih empirijskih istraživanja provedenih u zemljama evropske unije, moga višegodišnjeg konsultantskog iskustva u radu sa bosnansko-hercegovačkim preduzećima, učešćem u brojnim međunarodnim i domaćim projektima, te tokom pripreme ove disertacije i stručnih konsultacija sa mentorom.



Slika 49 – Instrumenti strategijskog planiranja.

Startegijski kontroling ima za cilj pružanje stručne podrške menadžmentu preduzeća u povećanju efektivnosti poslovanja, sa krajnjim ciljem zadovoljenja tržišnih potreba. Usmjeren je na prepoznavanje i stvaranje budućih potencijala[179] uspjeha preduzeća i njegove pripreme za odgovor na brze promjene na tržištu. Smisao mu je u aktivnom prilagođavanju[180], odnosno uticaju na vanjske faktore te prilagođavanju okruženja sebi.

U daljem radu će se prema gore navedenom prikazu ukratko obrazložiti pojedini instrumenti strategijskog planiranja.

[179] Stvaranje potencijala usmjeren je na pitanja: *gdje* se na i na *kojim* mjestima, odnosno tržištima i regijama može ostvariti uspješan poslovni rezultat u budućnosti. Sa *kojim* proizvodima i *kojim* odjelima, te *kod kojih* kupaca bi on mogao nastati.

[180] Daje odgovore na pitanja: *kakve šanse*? i *kakvi rizici*? se mogu očekivati u budućem poslovanju.

3.5.3.4.1 Namjere i koncepcija krive iskustva

Koncept krive iskustva (Experience Curve) je prvi put put predstavljena 1966. godine, od strane Boston Consulting Group konsultantske kuće. Oni su zakon količine krive iskustva (experience curve) formulisali pod pretpostavkom da se visoki tržišni udjel može poistovjetiti sa visoko kumuliranim iskustvom. Ova analiza je nastala na osnovu istraživanja koja su prvedena u avio industriji u SAD-u, i svoju primjenu u praksi je našla u velikom broju preduzeća. Ukratko, efekti krive iskustva odnose se na troškovne prednosti zbog povećanja prometa nekog proizvoda. Posmatrano u serijskoj proizvodnji, sa porastom ukupne količine degresivno se smanjuje potrebno vrijeme za radne procese. Smanjuju se troškovi dnevnica i drugi proporcionalni troškovi, tako da efekat učenja dovodi do snižavanja troškova u poslovnim jedinicama prodaje, nabavke, proizvodnje, administracije, kapitala, itd., ali ne i troškova materijala za rad. Ona pokazuje sistematsko reduciranje cijene koštanja posmatrano u toku životnog ciklusa proizvoda.

Konstuisanje krive iskustva nije komplikovano ukoliko postoje raspoloživi podaci po jedinici u stalnim (konstantnim) cijenama i podaci o obimu proizvodnje u vremenu. Formula za izračunavanje krive iskustva je: [181]

$$C_n = C_1 n^{-\lambda}$$

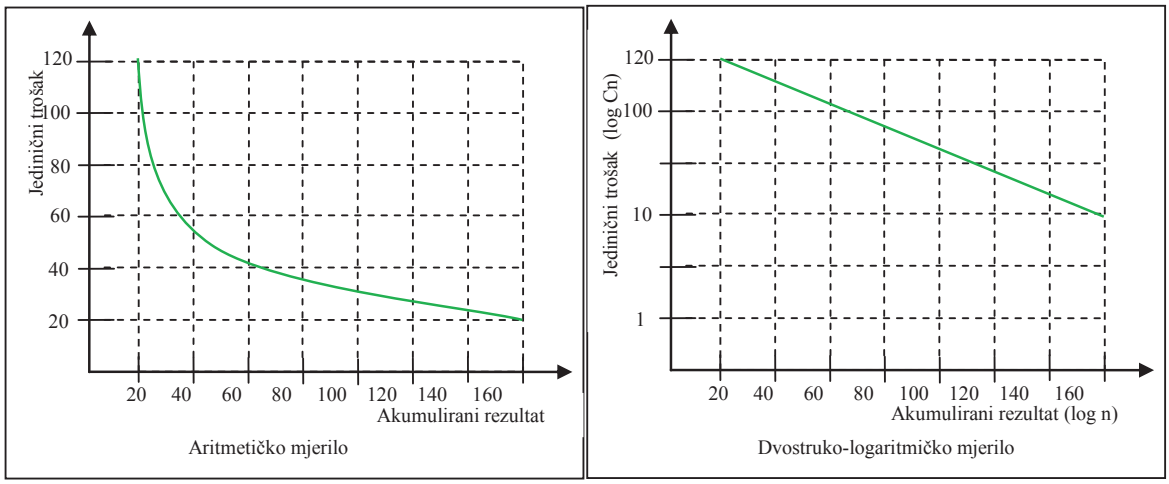
gdje su: C_n – troškovi n-tu jedinicu,

C_1 – troškovi prve jedinice,

N – iskustvo (kumulativna proizvodnja) u nekom ranijem periodu,

λ – koeficijent elastičnosti funkcije.

U grafičkom prikazu na slici 50., je data kriva iskustva u artimetičkom mjerilu degresivni tok, a u dvostrukom-logaritamskom koordinatnom sistemu lienarni tok (regresijski pravac):[182]



Slika 50 – Kriva iskustva.

Iz lijevog prikaza je evidentno da kriva iskustva ima svoj najveći učinak u fazi uvođenja i rasta novog prozvoda, te da se **stacionarna faza**, koja potom nastaje, više odnosi na fazu zrelosti

[181] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd str. 94.
[182] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 247.

životnog ciklusa proizvoda. Dok, u desnom prikazu, **pravac** je prikazan u logaritamskoj formi, tada možemo napisati:

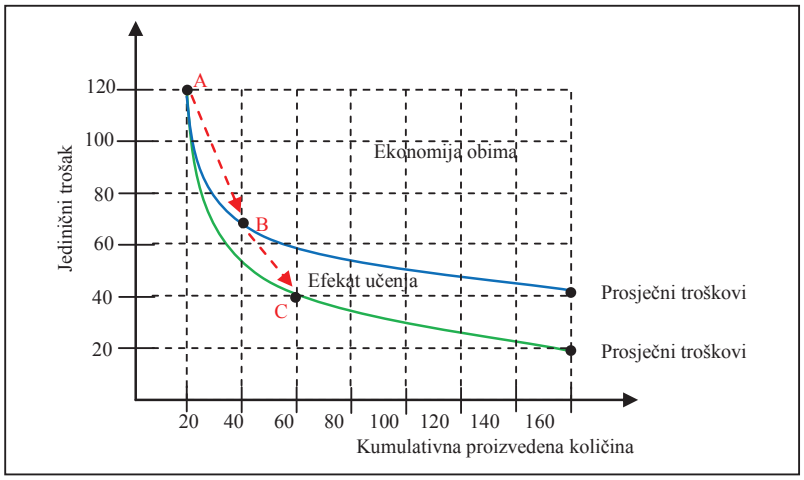
$$\log C_n = \log C_1 - \lambda \log n$$

To znači da određena postotna promjena količine (nezavisna varijabla) sa sobom donosi konstantu promjenu prosječnih jediničnih troškova. Empirijska istraživanja pokazuju da prema koncepciji krive iskustva, svakim udvostručavanjem kumulativnog iskustva u proizvodnji, jedinični troškovi po pravilu opadaju za 20-30% i to zbog efekta krive učenja, degresije troškova, tehničkog napretka i racionalizacije. Efekti učenja su uštede na troškovima koji se ostvaruju učenjem u toku rada, s tim da su efekti toka krive iskustva različiti za različite industrijske gane. Ovaj efekat se ostvaruje postepeno u upoznavanjem sa opremom za rad, tehnološkim postupcima, radnim procesima, itd. Efekti učejna mogu da nastanu kao posledica:

- učenja učenjem, i
- učenja korištenjem.

Efekti učenja su povezani sa ekonomijom obima, na način da se povećanjem obima proizvodnje oni povećavaju, što je prikazano na slici 51.[183] Efekti krive iskustva su u uzajamnom odnosu sa tržišnim udjelom i rastom, tako da veliki tržišni rast omogućava preduzeću povećanje proizvodnje, što utiče na smanjenje troškova kroz: efekat obima, smanjenjem pojedinačnih fiksnih troškova, povećanjem sigurnosti tokom proizvodnih procesa, uslovljenih efektom krive iskustva, organizacijom i poboljšanjima poslovnih procesa, kao i tehničkim poboljšanjima uz racionalniju upotrebu poslovnih sredstava i proizvoda.

Osnovni cilj koji se postiže strategijom baziranom na krivi iskustva je sniženje troškova proizvodnje. Smanjenje troškova po jedinici proizvoda omogućuje preduzeću smanjenje prodajnih cjena i na taj način mu se otvaraju nove mogućnosti za osvajanje dodatnih tržišnih udjela. Ovakav način razmišljanja pruža uvid u strukturu troškova konkurencije, ukoliko se poznaje njen tržišni udio, kao tipičan tok krive uspjeha za granu.



Slika 51 – Ekonomija obima i efekti učenja.

[183] International Group of Controling-IGC (2010), *Controller-Worterbuch*, Schaffer-Poeschel Verlag Stuttgart, str. 95.

Za što bolju konkurentsku politiku preduzeća, veoma je važna uloga koncepcije krive. Njen strateški značaj proističe iz činjenice da viši tržišni udjeli (akumulirana proizvedena količina) omogućavaju relativne troškove i time konkurentske prednosti u odnosu na konkurenciju u grani. To je naročito važno u granama u kojima se može organizvati masovna proizvodnja. Ona je u uskoj vezi sa generičkim strategijama konkurentnosti, i veoma je važna kod politike cijena i pri uvođenju novih proizvoda na tržište. Idealna kriva razvoja tržišne cijene trebala bi se u fazi uvođenja nalaziti ispod jediničnih troškova, kako bi se konkurencija kasnije podstaknula za proizvodnju istih proizvoda.

Koncepcija krive iskustva upozorava na problem menadžmenta: razvojem troškova i učinka kojim se mora upravljati u preduzeću. Efekti krive se ne postižu odmah, oni nastaju kao rezultat djelovanja ciljnih mjera.

U preduzeću koje žele da dugoročno očuva i poveća tržišni udio, kontroling ima jedinstven zadatak u oblikovanju pravila ponašanja, koja će važiti za sve zaposlene, i ona se ogledaju u sljedećem:

- voditi aktivnu politiku sniženja cijena u preduzeću, i usmjeravati na to da se kupcima omogući veća dobit kupovinom za istu cijenu,
- uvijek misliti na sniženje troškova, brinuti o tome da se porast produktivnosti odnosi na sve oblasti preduzeća,
- iskustva prikupljena u jednom području aktivnosti treba primjenjivati u drugim srodnim područjima, misliti na to da aktivnosti jednih u pojedinim područjima vuku sa sobom i aktivnosti drugih u drugim područjima,
- težiti ka visokim kvalitetom proizvoda, naročito u vrijeme velike potražnje,
- u slučaju bilo kakvih dilemama treba se obratiti saradnicima u kontrolingu.

Efekti koji nastaju analizom krive iskustva treba da budu:

- učenje iz propusta na ličnom iskustvu,
- racionalizacija,
- standardizacija,
- tehnički napredak, koji se može ogledati kroz nabavku jeftinijih sirovina i materijala,
- podjela strukturnih troškova u odnosu na obim proizvodnje.

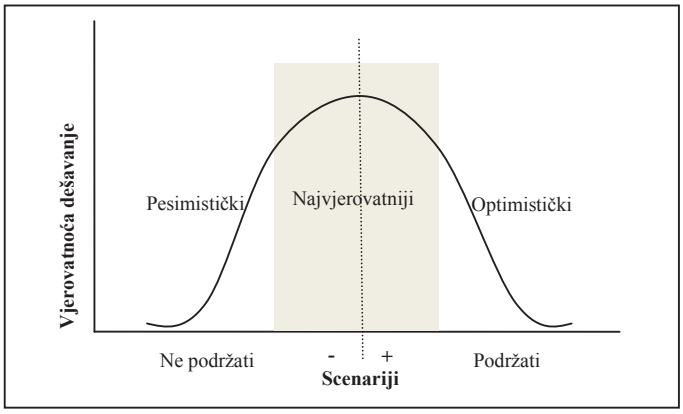
Pomoću krive iskustva izražava se efekat racionalizacije, koji je veći što je veća novostvorena vrijednost proizvoda u proizvodnji. Kontroling je taj koji inicira njenu primjenu, što će omogućiti bolju konkurentsku politiku preduzeća.

3.5.3.4.2 Tehnika scenarija

Veći dio direktorskog vremena se koristi za obavljanje operativnih zadataka (naročito u malim i srednjim preduzećima), a planiranje budućnosti preduzeća biva najčešće zanemareno. Međutim, dugoročni uspjeh jednog preduzeća zahtijeva intezivan rad menadžmenta na planiranju budućnosti, odnosno planiranju gdje će se preduzeće nalaziti u budućnosti (npr. u odnosu na konkurenciju, klijente, itd.). **Tehnika scenarija** je jedan od strategijskih instrumenata

kontrolinga koji se koristi upravo u ove svrhe. Kao što samo ime govori, ova tehnika se zasniva na scenarijima uz pomoć kojih se pokušavaju s jedne strane identifikovati uticajne veličine koje bi u budućnosti mogle djelovati na određene oblasti u preduzeću ili na čitavo preduzeće, a s druge strane vrši se vrednovanje efekata ovih uticaja. **Scenarij** predstavlja jedan **interno usaglašeni stav o tome šta bi budućnost mogla da donese**.[184] Pomoću njega se vrši kvalitativno predviđanje događaja, drugačije od tradicionalnog predviđanja, zasnovano na vjerovanju da je budućnost u većini slučajeva veoma teško mjeriti i kontrolisati. Definiše se kao hipotetičan redosljed događaja (korak po korak), konstruisan u svrhu stavljanja u fokus pažnje uzročno posljedičnih procesa i tačaka odlučivanja (koje alternative postoje za podržavanje procesa). Na osnovu osmišljenih scenarija se mogu prepoznati rizici i razvijati strategije koje obećavaju uspjeh. Sa što većim učešćem ostalih znanja koji će se unijeti u projekcije budućnosti, to su i sami scenariji sadržajniji. Scenarij se razlikuje od drugih metoda predviđanja u dvije stvari:[185] prvo, on obično daje više kvantitativnu i opštu deskripciju nego precizne finansijske brojke, te se odnosi na to kako će sadašnjost evoluirati u budućnosti, i drugo, scenarij obično nastoji da identifikuje set mogućih budućnosti od kojih se svaka može desiti, ali ni jedna nije potpuno izvjesna. U stvaranju scenarija moguće je da se kombinuju tri dimenzije:[186] tip, vjerovatnoća, i uticaj. Moguće je da menadžeri stvore dva tipa scenarija zasnovanih na očekivanju promjena: kontinuirani koji predstavlja proširenje sadašnjosti i uključuje skromne promjene, ili diskruptivni koji sugeriše značajnije odstupanje od postojećeg stanja stvari, prelomnu tačku koja stvara nove opasnosti i mogućnosti, što prisiljava preduzeće da mjenja svoje poslovne modele, procese i drugo.

Za svaki scenarij se određuje vjerovatnoća dešavanja, kao i koji će uticaj imati, povoljan ili nepovoljan na performanse preduzeća. Veoma važno je razumjeti da je u preduzećima dobro da se izrade dva ekstremna scenarija ili čak tri alternativna scenarija, za po jednu vjerovatnu varijantu uvažavajući sve šanse i prijetnje, sa stavovima kao što su: realistički (vodeći scenarij ili scenarij trenda), jednu optimističnu ili najvjerovatniju varijantu (u najboljem slučaju), i jednu pesimističnu varijantu (najgori slučaj), prikazano kao na slici 52.

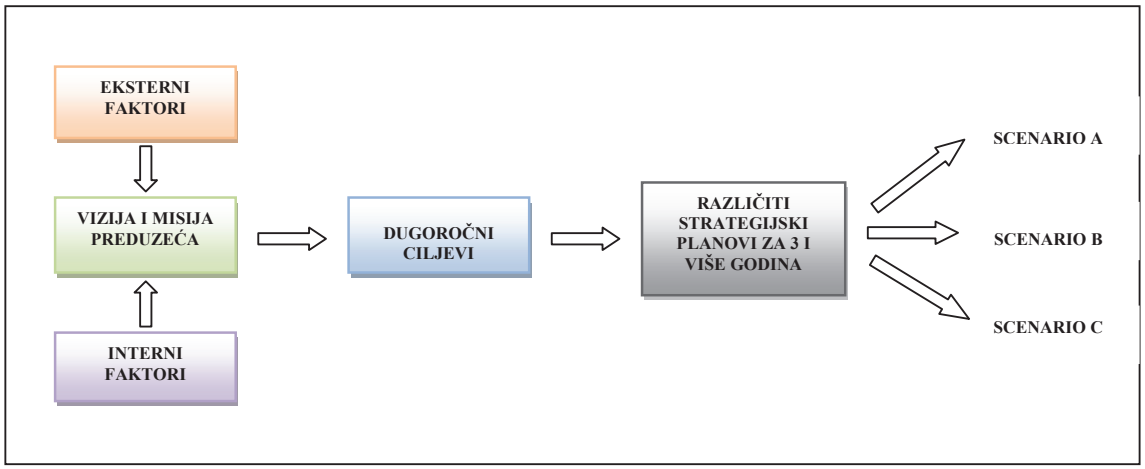


Slika 52 – Vjerovatnoća dešavanja za tri alternativna scenarija.[187]

[184] Porter E. M. (2007), *Konkurentska prednost*, Adižes, Novi Sad, str. 440.
[185] Milisavljević M. (2007), *Savremeni strategijski menadžment*, šesto dopunjeno izdanje, Megatrend univerzitet-Beograd, Beograd, str. 128.
[186] Milisavljević M. (2007), ibidem, str. 128.
[187] Milisavljević M. (2007), ibidem, str. 129.

Kombinacija ove tri dimenzije u stvaranju scenarija daje mogućnost u stvaranju budućnosti, koja opisuje određene konkurentske sredine u kojima se očekuje da preduzeće posluje. Scenario uz to daje i faze za pripremu preduzeća u izbjegavnju opasnosti i iskorištavanju mogućnosti, stimuliše strategijsko razmišljanje u preduzeću i poboljšava njegovu sposobnost reagovanja na promjene u sredini.

U prikazu na slici 53., je dat pristup u strategijskom planiranju, uvažavajući interna i eksterna kretanja.[188]

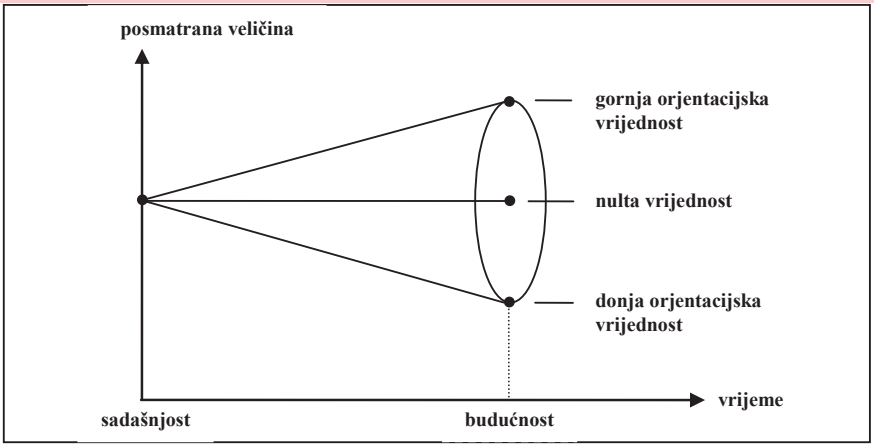


Slika 53 – Priroda strategijskog planiranja.

Kada govorimo o sprovođenju tehnike scenarija kao strategijskog instrumenta planiranja, onda bi najbolje bilo da je sprovodi uprava preduzeća, kako bi se oslobodili svakodnevnih operativnih zadataka. Ne postoji jedinstvena, opšte prihvaćena metodologija ili postupak za stvaranja scenarija. Tehnika scenarija je **proces** koji obuhava više faza, te se u idealnom slučaju odvija na sledeći način:[189]

- započinje se **analizom** zadataka koje je potrebno rješiti, veličina na koje treba uticati (regulator), relevantnih područja uticaja (okruženja) i mogućih vanjskih opštih uslova, i to u odnosu na neki prethodno utvrđeni budući horizont;
- nakon toga slijede **procjene** kvantitativnih i kvalitativnih povezanosti između alternativnih obilježja ključnih faktora i pokazatelja identifikovanih za okruženja. Pri tom su naročito poželjne neobične i prije sveg umrežene polazne osnove (početne zamisli) kao primjena spektra (granica tolerancije);
- sada se može pristupiti pravoj **projekciji budućnosti**, pri čemu su moguće još pretpostavke (premise) o očekivanim poremećajima, kako bi se do tada utvrđene smjernice razvoja eventualno još mogle korigovati, ako ne čak i preusmjeriti;
- na kraju se u okviru **ocjenjivanja rezultata** vrednuju posljedice scenarija u pogledu namjera i izvode strategijske mjere potrebne za njegovu primjenu.

[188] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 81.
[189] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 87.



Slika 54 – Scenarij lijevka.

Zbog dugog vremenskog okvira (horizonta), koji je samo u izuzetnim slučajevima kraći od 10 godina, scenarij se mogu posebno prilagođavati u svrhu **određivanja namjera**, jer što se dalje gleda u budućnost, to se više gubi uticaj sadašnjih pozicija i sruktura, te se lepeza mogućnosi otvara slično **lijevku**, kao što je dato u prikazu na slici 54., na čijem presjeku leže slike budućnosti po vremenskim stepenima.[190]

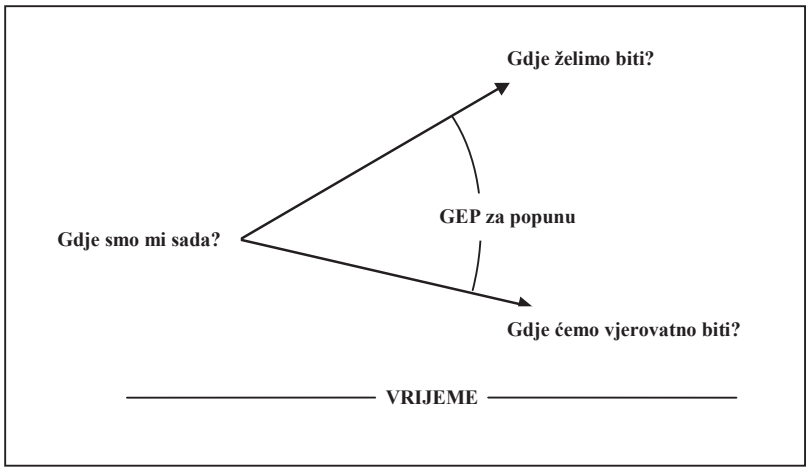
Instrument metod scenarija u strategijskom planiranju doprinosi poboljšanju planiranja upravljanja u preduzećima i jedan je od instrumenata ranog upozorenja. Stoga je dobro da su scenariji uvijek otvoreni za izmjene u slučaju poremećaja, odnosno ako se u toku strategijske kontrole utvrdi (ranim upozorenjem) određeni poremećaj. Na taj način i kontrolingu će biti mnogo lakše da nakon kvalitetne analize mogućih scenarija dođe do još kvalitetnije analize jaza (gepa).

3.5.3.4.3 Analiza Jaza (GEPA)

Analiza jaza (*gep-a*) spada u grupu strategijskih instrumenata kontrolinga i naziva se takođe i instrument za strategijsko planiranje i kontrolu. Ovo je jedna od analiza koja predstavlja koncept, odnosno, jednu od tehnika strategijskog upravljanja za utvrđivanje mogućnosti rasta i razvoja preduzeća. Cilj ove analize je identifikacija razlika/odstupanja između projekcije ciljnih veličina i trenutnih i istorijskih vrijednosti. Drugim riječima, cilj analize jaza je da pokaže propuste između planiranog i ostvarenog učinka. Rezultat analize mogu biti dvije vrste propusta: strategijski i operativni propusti. Operativni propusti nastaju kada je podešavanje i implementacija poslovnih procesa i aktivnost na osnovu postojeće strukture preduzeća, odnosno kombinacije proizvod/tržište moguće učiniti efikasnijim. Ukoliko se na osnovu postojećih strukturnih i orijentacionih elemenata u preduzeću ne mogu postići poboljšanja, onda postoji strategijski propust koji zahtijeva promjenu (pomenute) postojeće osnove za čiju promjenu principijelno može biti korišten duži vremenski period. Zavisno od mjernih kriterija za identifikaciju propusta (npr. promet, profit, količina prodate robe, itd.) govorimo o propustu kod prometa, odnosno profita ili prodaje. Menadžeri iz praktičnih razloga češće upotrebljavaju

[190] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 86.

prodaju kao cilj rasta i razvoja preduzeća prilikom korištenja tehnike analize jaza.[191] Ilustracija analize jaza (*Gep-a*) data je u prikazu na slici 55.[192]



Slika 55 – Popunjavanje strategijskog GEPA u razvoju organizacije.

Na osnovu gore navedenog prikaza možemo sumirati da analizom jaza (*gep-a*) utvrđujemo gdje se preduzeće nalazi sada, polazeći od analize internih faktora sredine i eksternih faktora (operativne i opšte) sredine preduzeća. Zatim, gdje ćemo biti u dogledno vrijeme ako nastavimo istim pravcem, tempom rasta i razvoja, a gdje to želimo da budemo u određeno vrijeme uvažavajući interne i eksterne faktore. Na osnovu ovoga možemo da utvrdimo veličinu jaza (*gep-a*) između projektovanih ciljeva (gdje želimo biti) i gdje smo stigli sa realizacijom ciljeva (gdje se nalazimo). Ukoliko se ustanove odstupanja, utvrđuje se program za popunjavanje ovoga jaza (*gep-a*), zatim se utvrđuju mehanizmi kontrole koji će se primjenjivati u tačkama koje će se kontrolisati u području ispunjenja jaza (*gep-a*).

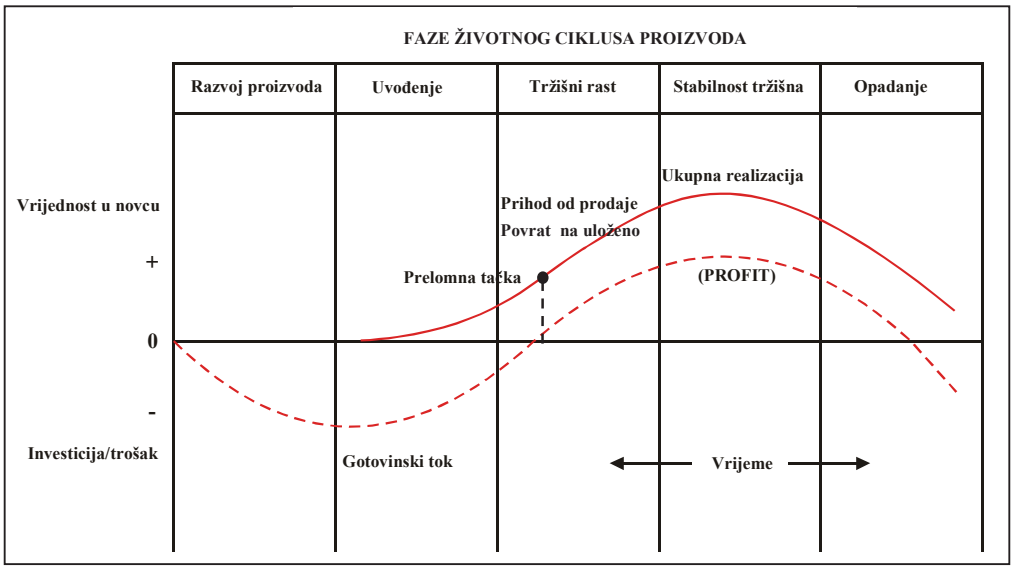
3.5.3.4.4 Životni ciklus proizvoda i tržište

Sve ima svoj životni vijek. Od te činjenice polaze mnoge analize u kontrolingu. Životni vijek imaju cijele privredne grane, preduzeća, proizvodi, kupci, itd. Životni ciklus ima nekoliko faza (od pojave na tržištu, uspona, odnosno zrelosti, pa sve do zastarijevanja) koje sadržajem i posljedicama podsjećaju na faze razvoja[193], identično kao što prolazi svaki živi organizam. „Koncept životnog puta proizvoda, kao izraz (*Product Life Cycle-PLC*)“[194] je nakon prvog objavljivanja od strane Theodora Levitta u časopisu *Harvard Business Review*, Vol. 43., iz 1965 godine, naišao na široku primjenu u preduzećima.[195]

Koncept životnog ciklusa proizvoda koristi se u savremenoj privredi kao analitički okvir za planski razvoj proizvoda i njegovo prilagođavanje zahtjevima potrošača.[196] Analiza životnog ciklusa proizvoda služi praćenju razvoja prometa, odnosno, razvoju profita ili gubitka na nekom

[191] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 89.
[192] Mašić B. (2009), ibidem, str. 89.
[193] Slično kao i što je to situacija kod živih bića, proizvod ili organizacija podliježe zakonitošću „*nastanka* i *nestanka*“, jer i oni prolaze faze: *rođenja*, *rasta*, *zrelosti*, *starenja* i *umiranja*.
[194] *Product Life Cycle – PLC*, se prevodi sa engleskog na srpski jezik, kao *životni ciklus proizvoda na tržištu*.
[195] Izvor: http://www.12manage.com/methods_product_life_cycle.html, (dostupno 20.06.2011.)
[196] Milisavljević M. (2003), *Marketing,* dvadest prvo izdanje, Savremena administracija, Beograd, str. 240.

proizvodu relativno za određeni vremenski period. Analiza se zasniva na ideji da proizvodi prolaze različite faze od samog razvoja proizvoda, odnosno, uvođenja proizvoda na tržište i napuštanja tržišta, i da ove faze daju karakteristične vrijednosti prometa odnosno profita/gubitka. Životni ciklus proizvoda je dat u prikazu na slici 56.[197]



Slika 56 – Faze životnog ciklusa proizvoda.

U okviru analize faza životnog ciklusa proizvoda, razlikuju se dva perioda:

1. period nastajanja, odnosno razvoja i
2. tržišni period.

Kada govorimo o ciklusu nastanka proizvoda uočavamo sljedeće faze:

- traganje za alternativnim rješenjima,
- vrednovanje i izbor rješenja,
- istraživanje i razvoj,
- priprema za proizvodnju i prodaju.

Dok u tržišnom ciklusu, proizvod prolazi kroz pet faza:

- razvoj proizvoda,
- uvođenje proizvoda na tržište,
- tržišni rast proizvoda,
- stabilnost, tj. zrelost proizvoda, i
- opadanje, tj. zastarjevanje proizvoda.

[197] O'Cury A. (2002), *Markets & Marketing*, PWP, Banja Luka, str. 32.

Područje pojedinih faza nije moguće precizno utvrditi. Po pravilu posmatra se idealna tipična sinusoida. Preduzeće koje uvodi npr. neki novi proizvod, mora da predvidi oblik životnog ciklusa, između ostalog, i radi dobrog planiranja priliva i odliva novca. U daljem tekstu se daje detaljniji prikaz pojedinačnih faza životnog ciklusa:

- Koncepcija koja u analizi životnog ciklusa proizvoda obuhvata period *razvoja* znatno je kompleksnija, nego koncepcija koja dozvoljava analizu bez perioda razvoja. Vrijeme razvoja proizvoda iziskuje samo finansijske odlive.
- U *fazi uvođenja*, proizvod se kao nov iznosi na tržište i nailazi, najčešće, na prihvatanje samo od ograničenog broja potrošača.[198] U fazi uvođenja je visina prometa mala, veći su finansijski odlivi nego prilivi, proizvod u većini slučajeva stvara gubitak što je naročito čest slučaj kod proizvoda koji kod uvođenja na tržište zahtijevaju intezivnu marketing kampanju. U ovoj fazi se na osnovu razvoja prometa odlučuje se da li će proizvod ostati na tržištu ili će biti povučen.
- U *fazi rasta*, povećava se obim prodaje usljed kumulativnog efekta promocije, u fazi uvođenja i ostalog marketing napora.[199] U ovoj fazi je potrebno dalje investirati u povećanje poznatosti i izgradnju udjela na tržištu. I ovu fazu kao i fazu uvođenja karakteriše veći odliv nego priliv finansijskih sredstava.
- Za *fazu stabilnosti tj. zrelosti*, karakteristično je da je proizvod dostigao maksimalan mogući nivo u obimu prodaje, karakteriše je veći finansijski priliv nego odliv. Vrijeme stabilnosti tj. zrelosti, traje sve dok je relativno stabilna naklonost potrošača i tehnologija prema proizvodu, tako da se u ovoj fazi dešavaju usporeniji plasmani proizvoda na tržište, odnosno počinje da stagnira. Određenim marketing akcijama preduzeće može produžiti vremensko trajanje proizvoda u ovoj fazi. Broj supstitucionih proizvoda preduzeća raste, a pritisak konkurencije biva sve veći.
- U *fazi opadanja*, tj. zasićenja tržišta sa proizvodom, preduzeće odlučuje da li će ulagati dodatne podsticaje za održavanje proizvoda na tržištu ili će naprosto dopustiti umiranje, jer već ima spremene nove proizvode u fazi rasta. Usljed smanjenja prometa preduzeća pribjegavaju veoma često čak i agresivnim marketing mjerama, ali ipak nije moguće spasiti proizvod. Obim prodaje zavisi od vrste proizvoda. I na kraju svoga životnog puta proizvod dolazi u fazu kada biva povučen sa tržišta.

Pored podrške u okviru strategijskog orijentisanja, preduzeća su u ovom postupku nalazila korist i u oblasti marketinga, obračuna troškova, inžinjeringa itd. Organizacije koje razumiju gdje se njihov proizvod nalazi na krivulji životnog ciklusa nalazi se u boljoj poziciji kada je u pitanju preduzimanje odgovarajućih akcija neophodnih da bi se optimizirale prefomanse njihovih postojećih proizvoda ili odredilo koje nove inovativne aktivnosti treba preduzeti da bi se proširila proizvodna linija.[200] U Taylor-ovoj ocjeni faze životnog ciklusa u kojoj se proizvod koristi, preduzeća mogu koristiti sljedeću „*šemu*“[201] datu u tabeli 9. Najveća korist PLC-a je u stvaranju svijesti o tome da se ne može odmarati nakon jednom stečenih konkurentskih pozicija

[198] Milisavljević M. (2003), *Marketing,*dvadest prvo izdanje, Savremena administracija, Beograd, str. 241.
[199] Isto, str. 240.
[200] Babić Hodović V. / Šestić Serdarević M. (2006), *Marketing menadžment praktikum*, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo, str. 281.
[201] *Šema* služi za označavanje pojedinih tržišnih karakteristika proizvoda i ukrštajući ih sa fazama životnog ciklusa, moguće je lakše donošenje ocjene u kojoj se fazi nalazi proizvod.

s pojedinim proizvodima. Faze životnog ciklusa ne mogu biti „dobre“ ili „loše“, jer određena faza životnog ciklusa može postati lošom zbog neprilagođenih strategija ili zbog neusklađenog očekivanja menadžmenta preduzeća sa fazom životnog ciklusa proizvoda.

Tržišne Karakteristike	**Faze životnog ciklusa proizvoda – PLC**			
	Uvođenje	**Rast**	**Zrelost**	**Opadanje**
Primarna tražnja				
Spor rast	.....	.....	.....	.....
Brzi rast	.....	.....	.....	.....
Usporavanje	.....	.....	.....	.....
Opadanje	.....	.....	.....	.....
Novi konkurenti				
Nekoliko	.....	.....	.....	.....
Mnogo	.....	.....	.....	.....
Malo	.....	.....	.....	.....
Zanemarljiv broj	.....	.....	.....	.....
Stvarne cijene				
Stabilne	.....	.....	.....	.....
Opadajuće	.....	.....	.....	.....
Nestalne	.....	.....	.....	.....
Broj proizvoda				
Raste	.....	.....	.....	.....
Malo promjena	.....	.....	.....	.....
Opada broj	.....	.....	.....	.....
Distribucija				
Spori rast	.....	.....	.....	.....
Brzi rast	.....	.....	.....	.....
Malo promjena	.....	.....	.....	.....
Opada broj posred.	.....	.....	.....	.....
Modifikacije proizvoda				
Nekoliko	.....	.....	.....	.....
Mnogo	.....	.....	.....	.....
Vrlo malo	.....	.....	.....	.....
Komunikacijiski sadržaj				
Suštinska usluga	.....	.....	.....	.....
Glavni atributi	.....	.....	.....	.....
Novo korištenje	.....	.....	.....	.....
Sekundarni atributi	.....	.....	.....	.....

Tabela 9 – Mreža za ocjenu životnog ciklusa proizvoda.[202]

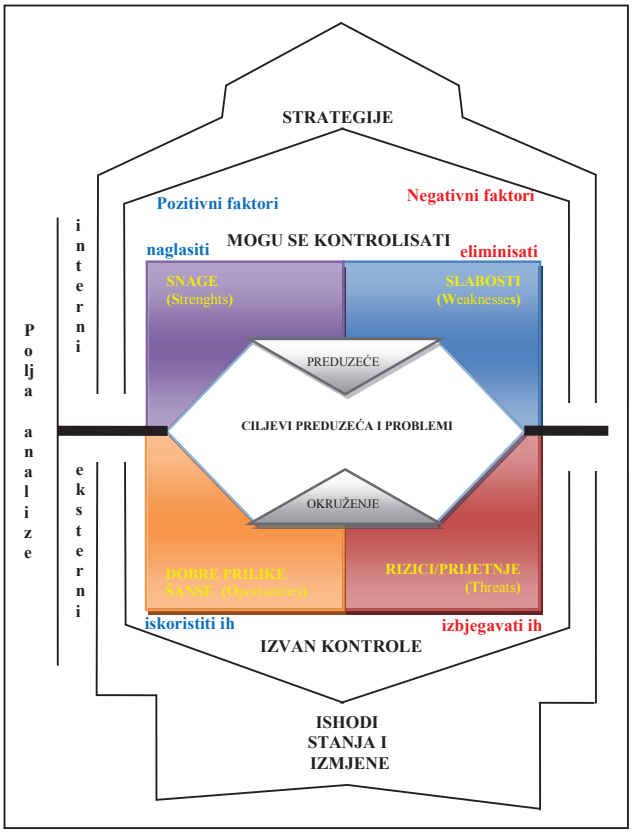
Kao instrument strategijskog kontrolinga, PLC omogućava, zavisno od toga u kojoj fazi životnog ciklusa se proizvod nalazi, povezivanje poslovnih aktivnosti u preduzeću, kao i novo pozicioniranje preduzeća i fokus na otkrivanje novih izvora za stvaranje konkurentskih prednosti. On je takođe važan i kao instrument ranog upozorenja. Za kontroling ovo predstavlja izazov sa kojim se on susreće. Zadatak mu je u podsticanju i preispitivanju strategija, upoznaje menadžment sa obilježjima svake pojedine faze životnog ciklusa proizvoda, kako se ne bi desili neočekivani i nerealni rezultati. Ako kontroling stručno obavlja svoje aktivnosti u pravcu razumijevanja koncepcije životnog ciklusa proizvoda u preduzeću, onda svaka faza životnog ciklusa proizvoda može da postane prednost. To će pomoći menadžmentu da uspješnije djeluje na tržištu i vrši bolje prilagođavanje strategije, naročito strategije cijena u svim fazama životnog ciklusa i obezbjediti uspješan plasman i ostvarenje profita od proizvoda.

3.5.3.4.5 Instrument strategijskog pozicioniranja preduzeća (SWOT analiza)

Analiza snaga i slabosti je instrument strategijskog planiranja čiji je cilj da se na osnovu analize postojećih resursa i potencijala definiše profil snaga i slabosti u preduzeću SWOT[203] ili TOWS. SWOT analiza je kvalitativna analitička metoda kojom se vrednovanjem elemenata u okviru 4

[202] Taylor J. W. (1986), *Competitive Marketing Strategies*, Chilton Book Co., Randor Pa, str. 28.
[203] *SWOT ili TOWS analiza*; je akrinom od početnih slova engleskih riječi: *Strenght* (Snage), *Weakness* (Slabosti), *Opportunities* (Šanse), i *Threats* (Prijetnje); izvor: Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 25.

polja analize – mogućnosti, ograničenja, prednosti, nedostaci – procjenjuju jake i slabe strane, šanse i prijetnje razmatranog predmeta ili pojave.[204] Sa ovim instrumentom se vrši lakše planiranje mjera za pojačanje snaga i razgradnju slabih mjesta, čije je ishodište u procesu strategijskog upravljanja, i predstavlja prvi korak prema željenoj poziciji preduzeća. Sa njim se pokušava doći do vizuelne slike pozicije preduzeća. U prikazu na slici 57., su data četiri polja, koja se popunjavaju tokom izrade SWOT analize.



Slika 57 – SWOT matrica, polja analize.

U većini slučajeva SWOT analiza se vrši kada se treba redefinisati stara, definisati ili implementirati nova strategija preduzeća, odnosno kada se treba uskladiti razvoj preduzeća sa razvojem okruženja, npr. kada nastupi reorganizacija ili uopšteno pri svim većim promjenama. SWOT analizu mogu da moderiraju konsultanti ili menadžeri koji dobro poznaju preduzeće. U analizu se mogu uključiti i ostali zaposlenici i klijenti preduzeća u nekim slučajevima. Ne treba izostaviti iz vida da u sprovođenju SWOT analize imaju određena ograničenja, kao što su npr., sposobnost prosuđivanja, kreativnost tima. Kod ove analize treba uzeti u obzir činjenicu da se radi uglavnom o subjektivnim dojmovima procjenitelja, pa je potrebno koristiti je u kombinaciji sa drugim egzaktnijim instrumentima i alatima. Jedan od takvih alata je i metoda Brainstorming[205]. Brainstorming omogućava da se na jednom mjestu kumulira efekt različitih stavova i mišljenja, što potiče znatno bolju kreativnost i lakše dovodi do sasvim novih rješenja.

[204] *SWOT analiza*; Izvor: http://www.premiumsoft.co.rs, (dostupno 23.06.2011.)
[205] *Brainstorming – oluja mozgova* je kreativna tehnika koja podrazumjeva multidimenzionalni postupak, primjenu induktivnog i deduktivnog, intuitivnog i umreženog načina mišljenja.

SWOT analiza je najtraženija tehnika koja se koristi u strateškom planiranju u preduzeću. Možemo je primjeniti za procjenu strateške pozicije preduzeća kao cjeline, poslovne jedinice, određenog proizvoda, kao i za različito geografsko područje i tržišni segment. Provodi se sljedećim koracima:

a) Vrši se analiza i dijagnoza *internih faktora* koju čine *snage* i *slabosti* preduzeća, i to na način da se:

   1. Prvo uradi interna analiza *snaga* koje preduzeće posjeduje. U ovoj analizi se opisuju jake strane preduzetnika, top menadžera, njegovog tima, preduzeća, njegovog znanja, vještine, sposobnosti kojim raspolaže, odnosno sve što čini boljim preduzeće u odnosu na konkurenciju. To mogu biti i kvalitetni proizvodi ili usluge koje preduzeće pruža, konkurentna cijena, njegov imidž, itd. Navedeno predstavlja unutrašnje faktore preduzeća, na koje menadžment može da djeluje, odnosno utiče i koje može da poboljšava.

   2. Zatim se u okviru internih faktora analiziraju *slabosti* koje preduzeće posjeduje. Ovdje se opisuju slabosti preduzetnika, top menadžera, njegovog tima ili preduzeća, a podrazumjevaju sve ono što preduzetnik ili top menadžer čini lošije od konkurencije: npr. nedostatak određenih znanja, specijalističkih vještina i sposobnosti zaposlenika u preduzeću, itd. Na ove unutrašnje faktore menadžment može da djeluje i može da utiče da se isprave i poboljšaju.

b) Poslije interne vrši se analiza i dijagnoza *eksternih faktora*, koju čine *prilike* i *prijetnje*, odnosno *opasnosti* preduzeća, i to na način da se :

   1. Analiziraju se *prilike* koje stoje na raspolaganju preduzeću. U ovoj analizi vrši se analiza eksternih faktora na koje preduzeće ne može uticati, ali ih može prepoznati i iskoristiti kako bi povećala prednost u odnosu na konkurenciju. Uglavnom se analiziraju: sociološko, privredno i političko okruženje, nove tehnologije, slabosti konkurencije, nezadovoljavanje potreba kupaca, veličina, položaj i strateško pozicioniranje, itd.

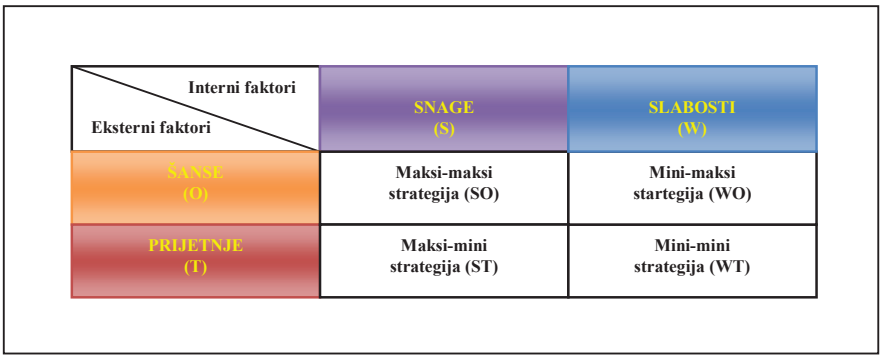
   2. Analiziraju se *opasnosti,* odnosno *prijetnje*, koji spadaju u vanjske faktore i predstavljaju poteškoće s kojima se preduzetnik, odnosno top menadžment i cjelokupno preduzeće susreće i koje se mogu pojaviti: nove jeftinije tehnologije i jeftini proizvodi, ulazak jeftinih stranih konkurenata, novi zakoni, promjene demografske strukture stanovništva, promjene u političkom okruženju, itd.

Nakon dobijanja potrebnih podataka metodom Brainstorming, može se lako prepoznati koji procesi se odvijaju u preduzeću i koji još uvijek sadrže potencijale za poboljšanja. Rezultati analize, takođe, pokazuju da li je trenutna politika preduzeća ispravna ili je treba mijenjati, te da li preduzeće treba promjene i re/definisanje stare/nove strategije. SWOT analizom se nastoje minimizirati slabosti uz istovremeno povećanje snaga preduzeća, takođe nastoje se što bolje iskoristiti šanse koje se ukazuju na tržištu, uz istovremeno smanjivanje prijetnji iz okruženja. SWOT može da se koristi da se šire posmatra strategija putem formule:[206]

$$SA = O/(S-W)$$

[206] Milisavljević M. (2003), *Marketing,* dvadest prvo izdanje, Savremena administracija, Beograd, str. 168.

Ovo nam daje odgovor na veoma važno pitanje; „treba li investirati više u snagu preduzeća da bude jača (distinktivna kompetentnost) ili treba investirati u slabosti da se učine kompetentnim?“. Analizom se vrši identifikacija relavantnih mogućnosti koje stoje na raspolaganju preduzeću, kao i identifikacija potencijalnih opasnosti koje mu predstavljaju prijetnju u radu i daljem razvoju. Sučeljavanjem eksternih (prijetnji i šansi) i internih (slabosti i snage) faktora, može se identifikovati nekoliko tipova mogućih strategija organizacionog ponašanja, kao na slici 58.[207]



Slika 58 – TOWS matrica i utvrđivanje strategije.

Uloga kontrolinga je u podsticanju menadžmenta u razmišljanju o internim i eksternim razlozima koji su SWOT analizom uočeni, a koji imaju uticaj na poslovanje preduzeća. Zadatak mu je da inicira izradu SWOT matrice, pri svim značajnim promjenama za preduzeće, kako internim tako i eksternim, a sve u cilju saznanja uticaja promjene na njegovo poslovanje. Obzirom da su danas promjene nagle i neočekivane, a uslovi poslovanja svakim danom se sve više usložnjavaju tako da bi SWOT matricu trebalo sastavljati svaka 3 mjeseca. Saznanja koja se otkrivaju tokom analize bitno olakšavaju oblikovanje buduće strategije preduzeća. Tako da ovakav način analize ima veoma važnu ulogu za kontroling, uviđaju se snage i slabosti u preduzeću i stvara se veoma transparentna slika, jasno se uočavaju faktori uspjeha u preduzeću kao i njihova pojedinačna važnost u uspjehu.

3.5.3.4.6 Analiza konkurencije i Benchmarking analiza

Permanentno nadgledanje, odnosno, mjerenje relativne kokurentnosti preduzeća (relativno–nasuprot konkurenciji) jedan je od najvažnijih strategijskih zadataka preduzeća. Cilj je analizirati konkurencije, odnosno sistematska analiza situacije, uz neprestano prikupljanje svih informacija potrebnih za definisanje, odbranu i poboljšanje konkurentske pozicije datog preduzeća. Da bi se to uradilo na najuspješniji način, kontrolingu preduzeća stoje na raspolaganju instrumenti strategijskog planiranja:

a) **analiza konkurencije**, i

b) ***Benchmarking* analiza**.

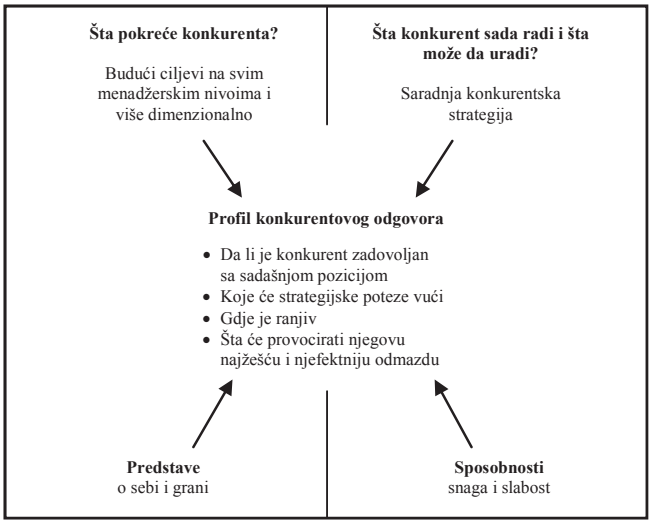
a) Analiza konkurencije ima za cilj da predvidi buduće strategijske odluke konkurenata, da se predvidi očekivana reakcija konkurenata na strategiju preduzeća i inicijative konkurenata, da se odredi, kako se na ponašanje konkurenata može uticati na način da to koristi preduzeću koje ga je iniciralo. Posmatrani konkurenti preduzeća su oni koji prodaju iste ili slične proizvode po

[207] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd str. 137.

istim ili sličnim cijenama istim kategorijama proizvođača. Kada govorimo o podacima u preduzeću koji imaju analitičku vrijednost za analizu konkurencije, neophodno je da uzmemo u obzir: strategije konkurenata, snagu prinosa, finansijsku snagu, strategijske ciljeve, investicije, paletu proizvoda, poziciju na tržištu, proizvodni kapacitet, inovativnu slabost, rokove isporuke, istraživanje i razvoj, itd. Sve se ovo radi u cilju što boljeg razumijevanja konkurenata iz razloga[208]:

1. Da bi se pokušale predvidjeti *buduće strategije.*
2. Da se tačno procijene vjerovatne reakcije konkurencije na vaše strategijske poteze.
3. Da bi se odredila njihova sposobnost da vam pariraju u trci za konkurentskom prednošću.

Analiza konkurenata u zavisnosti od industrijske grane u kojoj preduzeće djeluje može da bude veoma bitna, jer samo se na taj način preduzeće može upustiti u uspješnu tržišnu utakmicu sa njima.



Slika 59 – Komponente analize konkurencije.

Analizom je neophodno doći do što pouzdanijih uvida u *pokretače* konkurentskih akcija, kao i mogućnosti za njihovo izvođenje. Konkretnije, konceptualni okvir za sagledavanje profila konkurentovog odgovora, obuhvata, kao što je predstavljeno na slici 59.: sučeljavanje njegovih ciljeva, predstava o sebi i grani, njegove sadašenje strategije, njegovih snaga i slabosti.[209] Analiza konkurenata se bavi sa sljedećim odlikama konkurenata:[210]

1. Njihova-konkurentska predvidiva *tržišna moć.*
2. Resursi i ključne kompetencije.
3. Njihova-konkurentska trenutna i moguća *buduća strategija.*
4. Njihova-konkurentska *kultura* i njihove pretpostavke o njima u budućnosti.
5. *Ciljevi i mete* i na nivou korporacije i na nivou pojedinačnih poslovnih jedinica.

[208] Bouman K. (2003), *Strategija u praksi*, Prometej, Novi Sad, str. 92.
[209] Todorović J. (2003), *Strategijski i operativni menadžment*, Conzit, Beograd, str. 106.
[210] Bouman K. (2003), *Strategija u praksi*, Prometej, Novi Sad, str. 93.

Analiza konkurencije se mora sprovoditi segment po segment, tako da se posebne kompetencije, koje su neophodne za ostvarivanje konkurentske prednosti u svakom segmentu, mogu analizirati i uporediti za svako preduzeće. Preduzeće prikuplja podatke o konkurenciji i pravi dosije o svakom konkurentu, zatim se redovno vrši dopunjavanje dosijea konkurenata sa novim informacijama. Jedan od mogućih obrazaca[211] za popunjavanje, sa spiskom kriterijuma za analizu konkurencije, a koju je moguće organizovati u preduzeću u obliku internog seminara dat je u tabeli 10.

NAZIV KONKURENTA:	VREDNOVANJE KONKURENTA

Ocjenjivački kriterij	Ponder	Naš položaj : Konkurent					Rezultat	Hitna akcija za poboljšanje
Kriterijum za odlučivanje		**5**	**4**	**3**	**2**	**1**		
1. Ugled, ime firme	12						48	
2. Tržišno učešće	15						45	!
3. Prilagođeni proizvodi	15						75	
4. Prihvatljivost cijene	12						24	!!!
5. Dostupnost proizvoda	10						30	!
6. Tehnološka podrška	10						40	
7. Organizacijska uređenost	8						24	
8. Znanje i iskušenje	8						40	
9. Inovativnost preduzeća	5						10	!!
10. Diskrecija-sigurnost	5						20	
SVEUKUPNO	**100**	**Dostižan rezultat**					**356**	356:300 = 1,19
		Planirani rezultat					**400**	400:300 = 1,33

Opis ocjena
5 = značajno bolji
4 = bolji
3 = jednak
2 = slabi
1 = značajno slabiji

Tabela 10 – Obrazac analize konkurencije.

Navedeni obrazac služi za sagledavanje stanja sopstvenog preduzeća u odnosu na tržišnog lidera, odnosno glavnog konkurenta u industrijskoj grani. Konkurentska prednost se odnosi na relativan položaj preduzeća u odnosu na djelatnost. Predmet analize su ona preduzeća koja imaju relativno trajnu konkurentsku prednost na tržištu i ostvaruju natprosječnu dobit u grani.[212] Preduzeće može da bude i multidiviziono, tako da se onda vrši procjena konkurentske prednosti prema različitim djelatnostima. Pristupi konkurentskoj prednosti su različiti: troškovna prednost, tržišna ili cjenovna prednost, prednost priznate kvalitete i superiorne organizacijske sposobnosti (korporacijska kultura).[213] Na osnovu prikupljenih podataka o konkurenciji, mogu se sagledati snage i slabosti i uporediti sa glavnim konkurentima u grani. Na ovakav način se može otkriti namjeravana ili deklarisana strategija konkurencije, ili što je još bitnije, nagledanjem i bilježenjem ovih aktivnosti na terenu se može ustanoviti kakva je realizovana strategija, koja je ipak bitnija za analizu konkurencije. Različiti pristupi na tržištu od strane konkurenata se uviđaju i na osnovu razumijevanja *kulture*, odnosno, načina na koji njihova organizacija radi. Takođe treba da se procijene i analiziraju ciljevi konkurencije, da li su kratkoročni (npr. finansijski) ili dugoročni (npr. ovladavanje dijela tržišta).

U ovakvim analizama kontroling ima funkciju da poziciju preduzeća učini menadžmentu što jasnijom u odnosu na proizvodni program i konkurenciju. Zadatak mu je da vrši kordinaciju i informiše menadžment o bitnim podacima o konkurentima, analizira dosijea svih relevantnih konkurenata u industrijskoj grani u kojoj preduzeće posluje, sa ciljem da se postigne što bolji poslovni uspjeh preduzeća.

[211] Erčulj D. (2012), *Alati Kontrolinga PWP,* Banja Luka, str. 16.
[212] Milisavljević M. (2003), *Marketing,* dvadest prvo izdanje, Savremena administracija, Beograd, str. 412.
[213] Van Horne C. J. / Wachowicz M. J. (2002), *Finansijski menadžment*, deveto izdanje, Mate, Zagreb, str. 394.

b) *Benchmarking* je temeljna metoda u ekonomskim analizama, bazirana na prikupljanju informacija o tržištu, proučavanju konkurencije, utvrđivanju standarda i kvalitete. Poređenje sa drugim ili *Benchmarking*[214] (benčmarking) predstavlja tehniku komparativne analize vlastitog poslovanja sa poslovanjem najbolje organizacije.[215] Predmet *benchmarking-a* mogu biti poređenje vlastitog preduzeća (način poslovanja proizvoda i usluga) sa vodećim preduzećima u branši (*best practic work* – najbolje prakse), takođe se mogu porediti; strategije, funkcije i procesi, metode i postupci, kao proizvodi i usluge. Pomoću *benchmarking-a* pokušavamo pronaći razloge zbog kojih neka preduzeća iste zadatke obavljaju bolje, uspješnije[216] i brže od drugih. Najjednostavnije možemo reći da je to poboljšanje samih nas, učeći od drugih, time *benchmarking* postaje jednim od instrumenata kontrolinga na kojem se gradi „*učeća organizacija*". Učenje je jedinini način i put kojim se organizacija stalno prilagođava i napreduje, što predstavlja i cilj kontrolinga.

Subjekti *benchmarking-a* se mogu podijeliti na:

- *interne* (gdje se provodi unutar organizacije kod, „*kuće*"), i
- *eksterne* (gdje se provodi poređenje, „*sa nekom drugom organizacijom?*"). Kod ovoga upoređivanja bitno je da se odgovori na pitanja *s kime* se organizacija upoređuje? i *šta* se to upoređuje?

U okviru *internog* poređenja, vrši se poređenje određenih dijelova i organizacionih jedinica (sektora) u okviru jedne organizacije sa istom funkcijom (pogoni, filijale, radionice, službe nabave, marketinga itd.). Ovakvo poređenje ima smisla ako među jedinicama (sektorima) u preduzeću postoje razlike koje dopuštaju identifikovanje *best praktice* jedinice. Prednosti internog *benchmarkinga* su jednostavno i brzo dostupni podaci i relativno niski troškovi poređenja unutar jedinica (sektora). Nedostatak je nepostojanje velikog broja subjekata sa kojima se može vršiti poređenje.

Eksterni benchmarking može se podijeliti na interni i eksterni u odnosu na branšu. *Interni bencmarking* obuhvata poređenje sa direktnom najjačom konkurencijom ili sa organizacijama iz iste branše koja djeluju na drugim tržištima. Mogu se porediti: proizvodi, usluge, procesi, udio na tržištu, stopa rasta, povrat na investirano, stepen zadovoljstava kupaca, i sl. Kod eksternog poređenja se vrlo lako može doći do *best practice* preduzeća, no teže je pronaći subjekte za poređenje.

U teoriji i praksi menadžmenta, **proces** *benchmarking-a* je razvijen kroz različit broj **faza i aktivnosti.**[217] U grafičkom prikazu na slici 60., dat je Tomilsonov primjer procesa *benčmarkinga* u **četiri faze**:

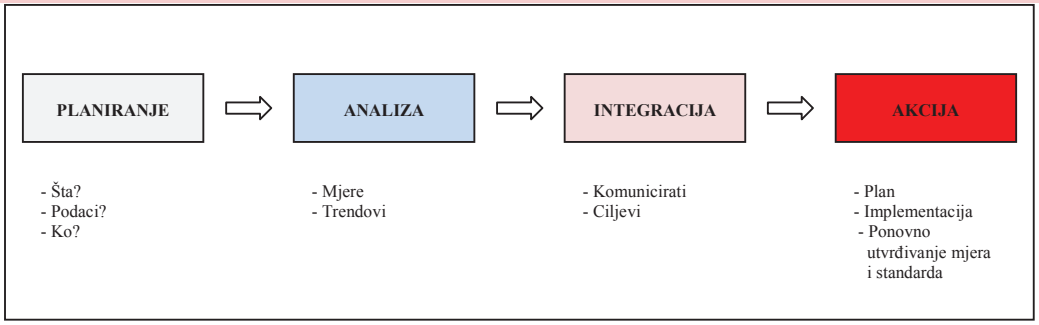
---

[214] *Benchmarking* potiče od riječi *benchmark* što znači: standard za poređenje, definisanje referentne tačke, prema kojoj se kvalitet predmetnog subjekta mjeri, prosuđuje i vrednuje, te prema kojem se mjeri ishod određene aktivnosti; izvor: htpp://www.azvo.hr, (dostupno 27.06.2011.)

[215] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 149.

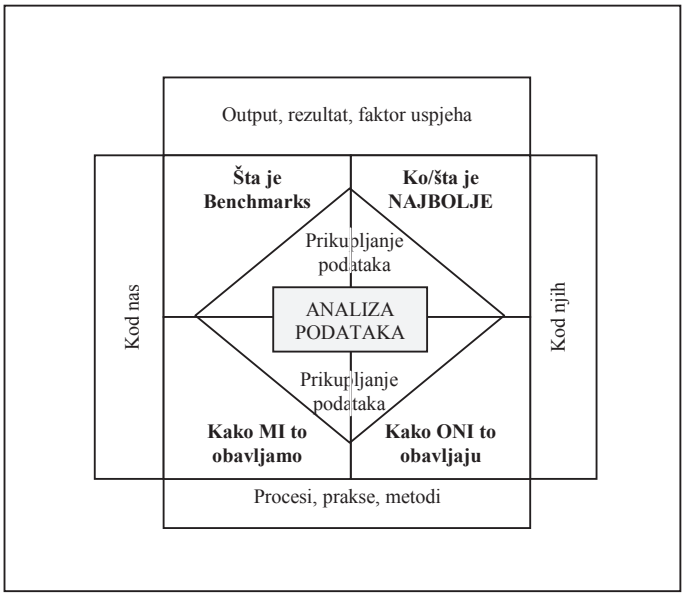
[216] Uspješna preduzeća ne oponašaju druge, jer potencijalni oponašatelji su ti koji se bore da im preduzeće preživljava samo ako uvijek djeluje na način koji stvara određenu mjeru jedinstvenosti tj. nezamjenjivosti.

[217] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 157.



Slika 60 – Četiri faze *Benchmarking-a*.

Osnovni problem sa kojim se *benchmarking* susreće je problem relevantnih informacija, odnosno pristup informacijama iz drugih preduzeća. Da bi se identifikovala najbolja praksa ponekad to može da bude veoma skupa analiza, teška za uraditi, a u nekim slučajevima i prosto nemoguća. Takođe, opasnost primjene ove metode može da bude u opsegu podataka koji se prikupljaju: opšta potreba za što više informacija stvara poteškoće u daljem procesu obrade, što može da dovede do prolongiranja trajanja projekta, jer otežava menadžmentu razlikovanje između bitnih od nebitnih rezultata. Iz toga razloga se preporučuje usmjerenje na jedno preduzeće ili na manji broj njih koje se lakše mogu upoređivati, kao i na istraživanje procesa koji su po važnosti najhitniji. Prikaz na slici 61., nam ilustruje opšti pristup jednog praktičnog razvijenog procesa *Benchmarking-a*:[218]



Slika 61 – *Benchmarking* proces.

Osnovu ovoga **procesa** koji je prikazan grafički, čine četiri pitanja: Šta *mi to treba da benčmakujemo?*, *Koga bi trebalo da benčmarkujemo?*, *Kako mi obavljamo proces?*, *Kako oni*

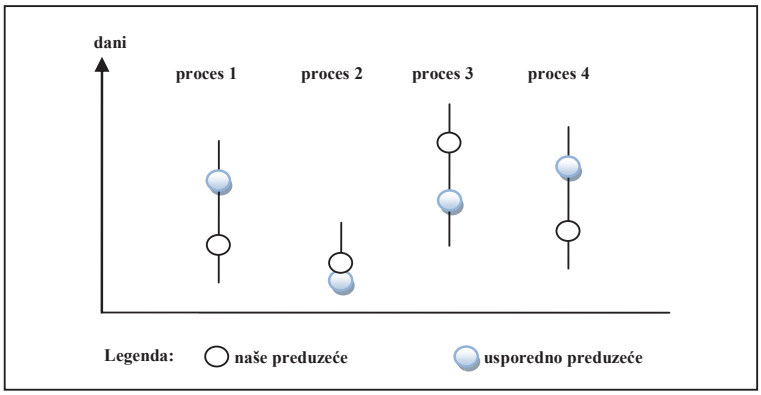
[218] Todorović J. / Đuričin D. / Janošević S. (2000), *Strategijski menadžment*, treće izmjenjeno izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, str. 230.

obavljaju proces? U tabeli 11., je data varijacija, odnosno šablon određenih početnih pitanja za *Benchmarking*.[219]

Parametar	Podjela parametra na oblasti:			
Objekat	Proizvodi	Metode	Procesi	
Mjerilo	Koštanje	Kvalitet	Zadovoljstvo kupaca	Vrijeme
Partneri za poređenje	Druge poslovne jedinice	Konkurenti	Ista industrija	Različita industrija

Tabela 11 – Šablon *Benchmarking-a*.

Rezultati dobijenih odgovora *benchmarking-a* se mogu i vizualizovati. U vizuelnom prikazu na slici 62., je dat grafički prikaz jednog primjera *benchmarking-a*, provedenog za procese koji su bili predmet analize u preduzeću npr. vrijeme provođenja narudžbe, obrada pritužbi ili investicijskih zahtjeva, izrada internih izvještaja i slično: [220]



Slika 62 – *Benchmarks* – rezultati *Benchmarking-a*.

Potrebno je da se uvaži i vrijeme koje je neophodno za prikupljanje i vrednovanje podataka, kao i odgovarajući izbor članova tima, uvažavajući njihove dnevne aktivnosti kojih se u tome periodu moraju osloboditi, kako se ne bi desilo kašnjenje. *Benchmarking* ne završava uporedbom sa drugim već mu je cilj:[221]

c) stvaranje zajedničke svijesti o potrebi poboljšanja,

d) razvoj zajedničkog razumjevanja o tome šta treba raditi,

e) provođenje uzajamno usklađenih mjera za poboljšanje učinaka,

f) zajedničko provjeravanje mjera i izrada zaključka u skladu sa stalnim poboljšanjem procesa

Benchmarking je fleksibilan koncept koji priznaje da se relavantan značaj različitih procesa vremenom mijenja, kako se preduzeće mijenja.[222] *Benchmarking* je instrument saznanja i učenja,

[219] Horvath P. (2008), *Controlling*, 11. vollstandig uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 359.
[220] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 140.
[221] Osmanagić Bedenik N. / Ivezić V. *Zbornik radova ekonomskog fakulteta*, Benchmarking kao instrument savremenog kontrolinga, godina 4/2006, Zagreb, str. 343.
[222] Hindl T. (2006), *Menadžment pojmovnik,* Adižes, Novi Sad str. 20.

i ne treba ga posmatrati kao svemoćno sredstvo za rješavanje problema. On omogućuje menadžmentu bolju motivaciju i poslovne uspjehe u preduzeću ukoliko ispuni svoju funkciju instuticionalnog učenja. Sa ovim instrumentom se sistemski traga za najboljom praksom. **Razlika** između analize konkurentnosti i *benchmarking* analize je vidljiva, i prikazana je u tabeli 12.

ANALIZA KONKURENTNOSTI	BENCHMARKING
Orjentisanost na rezultate	Orjentisanost na procese i finalne rezultate
Testiranje finalnih rezultata	Testiranje procesa i rezultata
Upoređivanje sa industrijskom granom	Mogućnost upoređivanja sa drugim industrijskim granama
Istraživanje bez dijeljenja, posmatranje cjeline	Dijeljenje istraživanja radi zajedničkih ciljeva
Fokusiranje na cilj, kako postati konkurentan	Moguće je fokusiranje samo na poboljšanje, ali nije prijeko potrebno biti konkurentan
Tajnost podataka	Dijeljenje podataka
Odvojenost, izolacija subjekta	Partnerstvo među subjektima
Nezavisnost	Kooperativnost i međuzavisnost
Primjenjuje se za testiranje vlastite konkurentnosti	Primjenjuje se za postizanje boljih rezultata
Cilj je industrijsko znanje	Cilj je znanje o procesima
Fokusiranje na potrebe mikro subjekata	Fokusiranje na potrebe potrošača

Tabela 12 – Analiza konkurentnosti naspram Benchmarking.[223]

International Group of Controlling–IGC, definiše *benchmarking* kao instrument analize i planiranja i temelji ga na poređenju vlastite organizacije sa *najboljim u klasi* konkurentskih organizacija, ali i organizacijama u drugim djelatnostima.[224] Primjena *benchmarking-a* u poslovanju može osigurati brojene prednosti:[225]

- unapređenje kvalitete proizvoda i usluga,
- unapređenje poslovnih procesa,
- snižavanje troškova poslovanja,
- povećanje zadovoljstva kupca,
- otvaranje novim poslovnim mogućnostima,
- usmjeravanje na postizanje maksimuma u poslovanju,
- postizanje konkurentske prednosti,
- povećanje kreativnosti unutar organizacije,
- unapređenje kvalitete organizacije u cjelini,
- povećanje profita.

Posmatrajući analizu konkurencije naspram *benchmarking* analize, s pravom se može reći da se često *benchmarking* povezuje sa konkurentnošću preduzeća, što nije sasvim pogrešan pristup, ali je po prilično manjkav ukoliko se ne uvaži instrument analize konkurencije. U oba ova navedena slučaja, da bi se utvrdilo koliko je neko preduzeće bolje od ostalih, potrebno je uraditi analizu, s

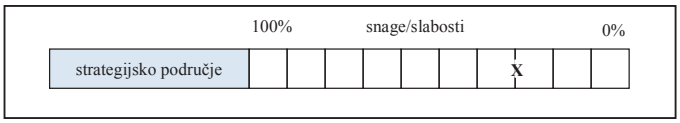
[223] Smith G. / Riter D. / Tuggle W., *Marketing Management*, Benchmarking: The fundamental Questions, vol. II, (1993), str. 43-49;
[224] Osmanagić Bedenik N. / Ivezić V., *Zbornik ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, Benchmarking kao instrument savremenog kontrolinga, godina 4/2006, Zagreb, (2006), str. 332.
[225] Osmanagić Bedenik N. / Ivezić V. (2006), ibidem, str. 332.

tim da *benchmarking* znači i sprovođenje stepenice više, a to je utvrđivanje razlologa postojanja razlika u perfomansama. Identifikovanje, mjerenje i poređenje poslovnih karakteristika preduzeća prema ostalim je prva stepenica u benchmarkingu. Analiza konkurencije nam govori o postignutim rezultatima nekog preduzeća, odnosno o njegovom tačnom pozicioniranju u odnosu na konkurente, dok *benchmarking* mora pružiti informacije o tome kako postići te rezultate.

3.5.3.4.7 Instrument spoznaje slabosti preduzeća

Strategijski instrument spoznaje slabosti preduzeća, je instrument pomoću kojeg se vrši cjelokupno pozicioniranje preduzeća. On predstavlja unaprijed date i tačno ograničene limite proizvodnje u kojima se ona odvija. To mogu biti npr. veličina prostora u kojem se odvija proces proizvodnje, radno vrijeme (smjene), ograničenja u energiji, broju stručnih radnika, kao i neki unaprijed zahtijevani uslovi. Posmatrajući uslove u kojima se odvija proces proizvodnje, kontroler je taj koji traži najbolja rješenja kako bi se eliminisale slabosti unutar preduzeća i spriječila uska grla. Ako se neke ili sve pronađene i evidentirane povezanosti na vizuelan način prikažu, i ukoliko se ne smatraju zadovoljavajućim, onda može doći do **promjene strategije** u preduzeću.

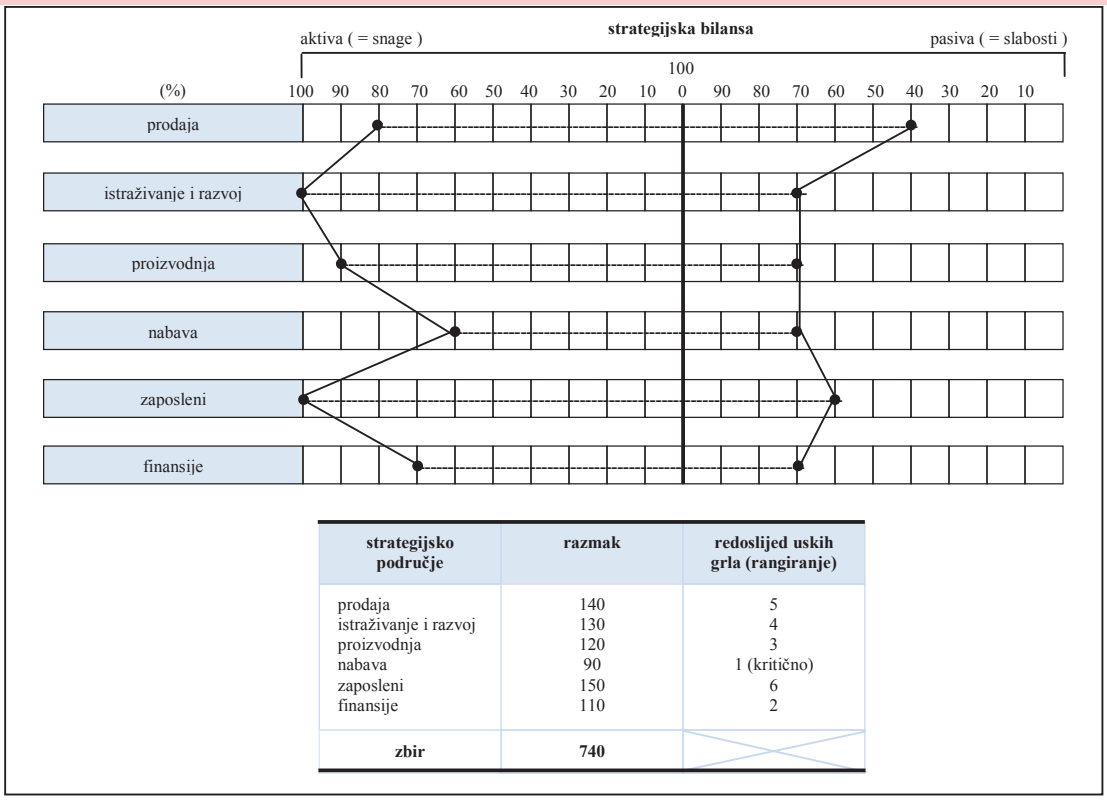
U prvom koraku se sastavlja katalog determinanti potencijala preduzeća ili njegovih ključnih faktora kao što su: finansije, zaposleni, nabava, proizvodnja, istraživanje i razvoj, prodaja kao ključni faktor uspjeha. **Vrednovanje** ovih strategijskih područja može uslijediti putem skaliranja – odvojeno prema snagama i slabostima – između obiju krajnih vrijednosti 100% (u potpunosti uspješno) i 0% (u potpunosti neuspješno) dopušta vrijednosti sa deset mogućnosti za označavanje, kao što je to prikazano na slici 63.[226]



Slika 63 – Determinante potencijala preduzeća.

Ukoliko rasporedimo vrijednosti na obje strane bilansa, dobit će se grafički prikaz **profila strategijske bilanse**, odnosno **spoznaje slabosti preduzeća**, kao što je to u prikazu na slici 61. Za optimalno planiranje proizvodnog programa potrebno je analizirati aktivne i pasivne energetske odnose preduzeća prema okruženju. Po uzoru na bilansu kao računovodstveni pojam svaki se od gore navedenih faktora posmatra sa dva stanovništa, sa stanovišta aktive i sa stanovišta pasive. Aktiva odražava aktivne odnose preduzeća zavisne iz okruženja, kao što su snage privlačenja, atraktivnost, druga preduzeća i ljudi kojima treba to preduzeće, tako da oni veoma rado sarađuju sa tim preduzećem i učinak im je važniji od cijene, a pasivni su prisilna potreba saradnje sa tim preduzećem, nedostaci, monopolizacije, situacije u kojima je preduzeće usmjereno na druge i nema drugog načina da ispuni određenu aktivnost. Kada se ovakve dvije pozicije međusobno uporede i izmjere onda dolazimo do utvrđivanja rezultata pojedinih pozicija u preduzeću kao što je to grafički prikazano na slici 64., (npr. finansije, zaposleni, nabava, proizvodnja, istraživanje i razvoj, prodaja, itd.).

[226] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 389.



strategijsko područje	razmak	redoslijed uskih grla (rangiranje)
prodaja	140	5
istraživanje i razvoj	130	4
proizvodnja	120	3
nabava	90	1 (kritično)
zaposleni	150	6
finansije	110	2
zbir	**740**	

Slika 64 – Instrument spoznaje slabosti preduzeća, strategijska bilansa.[227]

Na osnovu dobijenog, možemo da uradimo strategiju bilansa za buduću analizu uskog grla, te da razvijemo konkretne mjere za uspješno odvijanje daljih poslovnih aktivnosti preduzeća. Osnovne temeljne spoznaje od kojih polazi strategijska bilansa su:

- da vitalnost preduzeća zavisi o pozitivnom energetskom saldu, i
- da se problemi uvijek u nekoj tački pokazuju kao središnji, odnosno strategijski problem uskog grla, čije uklanjanje oslobađa preduzeće od poremećaja u rastu i razvoju.

Svaki navedeni faktori u tabeli se vrednuje skalom od 0-100 u aktivnoj ili pasivnoj zavisnosti. Veličina 100 odražava visoku aktivnu zavisnost (preduzeće je u potpunosti zavisno prilikom nabavke sirovina od npr. dobavljača monopoliste iz okruženja), dok velčina 0 znači da nema nikakvu zavisnost (npr. preduzeće je samostalno i ne zavisi ni od koga). Za svaki odabrani faktor, vrši se mjerenje njegovog raspona na skali, koji predstavlja mjeru važnosti za definisanje uskog grla. Kod faktora kod kojeg je raspon najmanji identifikuje se osnovna slabost preduzeća, odnosno usko grlo, u gore datom grafičkom prikazu je to **nabava. Rangiranje faktora** po vrijednostima od jedan pa nadalje, olakšava uvid u njihove međusobne odnose, kao snage i slabosti**. Zbir svih razmaka** može se smatrati pokazateljem sposobnosti egzistencije preduzeća. Za precizno utvrđivanje nivoa aktivne ili pasivne zavisnosti, mogu se raščlaniti na elemente. Tako se npr. finansije na strani aktive mogu posmatrati pomoću ovih elemenata:[228] zdrava finansijska struktura, visok kurs dionica, odobreni kapital, neiskorištene kreditne linije, rezerve

[227] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 389.
[228] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 118.

kapitala za dodatne poslove, a na strani pasive pomoću elemenata: prevelik kapacitet na tržištu, rastuće opterećenje fiksnim troškovima, visok rast fiksnih troškova zbog intenzivnosti zapošljavanja, niska fleksibilnost zbog specijalne opreme, brzo tehničko zastarjevanje opreme, itd.

Prednost koju nudi izrada strategijskog bilansa preduzeća je u stvaranju transparentnosti, jasnoće o glavnim faktorima koji stvaraju uspjeh za konkretno preduzeća, kao i u njihovoj pojedinačnoj važnosti. Na osnovu dobijenih informacija koje kontroling prezentuje top menadžmentu preduzeća, lakše će se donijeti odluke tokom budućih analiza, poput analize uskog grla. Takođe, ova analiza ima prednost u dodatnom preuzimanju pojmova tradicionalnog računovodstva, što prvenstveno početnicima, olakšava primjenu. Nedostatak u ovoj metodi skaliranja je taj, da isti raspon 100-100 ili 50-50 na strani aktive i pasive nemaju isto značenje.

Kontroling je taj koji u preduzeću inicira da se uradi tablearni prikaz instrumenata spoznaje, i analiziraju njihovi aktivni i pasivni energetski odnosi, u cilju identifikacije slabosti u preduzeću, i što boljeg definisanja buduće strategije.

3.5.3.4.8 BCG portfolio matrica rastućeg tržišta

Bazična BCG[229] portfolio matrica predstavlja dvodimenzionalnu matricu, u literaturi označenu i kao matrica „**rasta/tržišnog učešća**“. Iz prikaza na slici 63., evidentno je da ima dimenzije „**relativan tržišni udio**“ na x osi, i „**tržišni rast**“ na y osi. Ona se temelji na spoznajama analize životnog vijeka proizvoda, efektu krivulje iskustva i posmatranju zavisnosti u sklopu programa *Profit Impact of Market Strategies–PIMS*, dobit od uticaja sa tržišnim strategijama.[230] Pozicioniranje cjeline (odjela, grupe proizvoda) se vrši u matrici sa četiri polja, u koja se unose:

- relativno tržišno učešće, i
- stopa tržišnog rasta.

Pod relativnim tržišnim učešćem se podrazumijeva ukupan obim prodaje u odnosu na vodećeg konkurenta i izračunava sa na sledeći način:

$$\text{Relativno tržišno učešće} = \frac{\text{ukupan obim prodaje preduzeća}}{\text{ukupan obim prodaje vodećeg konkurenta}}$$

Stopa rasta tržišta predstavlja izraz ekstremne aktivnosti tržišta za posao preduzeća, i izračunava se na sledeći način:

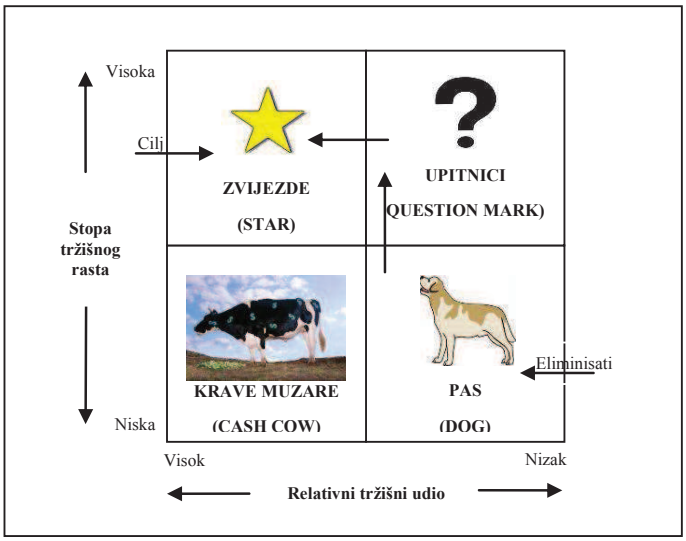
$$\text{Stopa rasta tržišta} = \frac{\text{(ukupna prodaja na tržištu u periodu t) – (ukupna prodaja na tržištu u periodu t-1)}}{\text{ukupan obim prodaje vodećeg konkurenta t-1}}$$

Drugi naziv za BCG matricu, koji se može koristiti je matrica industrijskog rasta i tržišnog udjela, a oblikuju je poslovna sposobnost i tržišna privlačnost. U kontrolingu služi kao sredstvo

[229] *BCG – Boston Consulting Group*, konsultatska kuća koja se bavi menadžement konsaltingom, razvila je 1963. god. strategijski instrument, portfolio matricu tržišnog učešća; izvor, http://www.bcg.com/about_bcg/default.aspx, preuzeto, (dostupno 12.07.2011.)

[230] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd str. 69-74.

za alociranje resursa među proizvodima ili strateškim poslovnim jedinicama na osnovi relativnog tržišnog udjela i stope tržišnog rasta.



Slika 65 – BCG portfolio tržišnog udjela i rasta.

Pozicioniranje proizvoda u ovom modelu je moguće kroz četiri različite strateške pozicije u četiri kvadranta matrice, kao što je to prikazano na slici 65.[231]

- **„Zvijezde" (*Stars*) –** Proizvodi u ovome kvadrantu obilježavaju visoke stope rasta i visok tržišni udio, oni predstavljaju nosioce razvoja, označavaju se i kao vodeći, tržišni lideri. Za osiguranje njihove tržišne pozicije, potrebno je vršiti redovno, i dodatno investiranje (strategija investiranja). U zavisnosti od promjene tržišne pozicije mogu postati problematični proizvodi ili doći u poziciju da ne ostvaruju dobit.
- **„Krave muzare" (*Cash Cows*)** – Proizvodi u ovome kvadrantu odražavaju fazu zrelosti u životnom vijeku proizvoda, jer imaju najniže stope rasta kod visokog tržišnog udjela, prosječnu do ispodprosječnu rentabilnost, ostvaruju najveću pozitivnu razliku između prihoda i rashoda, koja se koristi za finansiranje upitnika i zvijezda. Udio tih proizvoda u ukupnom prometu od 40-60% smatra se solidnim temeljem za finansiranje proizvoda rasta. Ovdje se koristi defanzivna strategija kako bi se pokušao očuvati njihov tržišni udio.
- **„Upitnici" (*Question Marks*)** – Proizvodi u ovome kvadrantu obećavaju visok rast i natprosječne doprinose pokriću fiksnih troškova. Karakteristika im je da imaju nizak tržišni udio. Za osiguranje rasta koristi se ofanzivna strategija, što znači vrši se investiranje i ima veoma visoke potrebe za finansijskim sredstvima. Ako nemaju ostvaren rezultat u skladu sa očekivanjem, treba napustiti taj proizvod.
- **„Psi" (*Dogs*) –** Proizvodi u ovome kvadrantu imaju relativno nizak tržišni udio na sporo rastućim tržištima. Ti proizvodi po pravilu više ne prave dobit, samo prave gubitke i ne

[231] Certo C. S. / Certo T. S. (2008), *Moderni menadžment*, 10 izdanje, Mate, Zagreb, str. 188.

pridonose rastu preduzeća. Sagledavaju se pojedine faze životnog vijeka proizvoda i promjena novčanog toka, tako da se pristupa strategiji dezinvestiranja.

Preduzeće bi trebalo da elimiše problematične proizvode, a da finasijska sredstva usmjeri sa proizvoda koji imaju nizak tržišni udio, ka najperspektivnijim proizvodima, kako bi oni došli u stratešku poziciju „*zvijezda*“ koja obezbeđuje dugoročnu rentabilnost.

3.5.3.4.9 Instrument analize tehnologije

U praksi preduzeća (naročito kod proizvodnih preduzeća) često se postavlja pitanje: „*da li bi proizvod, dio proizvoda ili uslugu trebalo proizvesti samo preduzeće, ili to napraviti i dobiti od nekog drugog preduzeća?***“** Slične odluke su često izuzetno kompleksne i kod njihovog donošenja potrebno je uzeti u obzir različite uticajne faktore, koji se odnose na proizvod i njegovu kompleksnost (npr. automobil) ili relativno jednostavan proizvod (npr. tekstil). Kao osnova kod *analize tehnologije* potrebno je posebnu pažnju i posvetiti sljedećim faktorima uticaja prilikom odlučivanja:

- *Know-how*,
- troškovima nabavke (investicioni rizik),
- stabilnost tržišta nabave,
- prodaja (prihod od prometa),
- zakonska ograničenja,
- usko grlo u proizvodnom procesu,
- kvalitet,
- tehnologija,
- logistika
- sigurnost radnih mjesta, i
- stepena zaposlenosti.

Takođe, moraju se uzeti u obzir u odnosu na odabranu strategiju, faktori uticaja prilikom odlučivanja, kao što su:

- politika asortimana,
- transparentnost tržišta,
- konkurencija, i
- prilagodljivost zahtijevima tržišta.

Portfolio analize tehnologije, pored strategije preduzeća uzima u obzir tehnološki aspekt proizvoda/proizvodnje. Ukoliko se radi portfolio tehnološke analize, onda se na taj način diferenciraju tehnologije budućnosti koje imaju šanse u budućnosti i koje su vrijedne ulaganja. Preduzeća koja su tehnološki orijentisana imaju cilj da osiguraju dovoljan broj resursa za njihov trajan uspjeh. Svi portfolio koncepti su pomoćno sredstvo za kritično snimanje stanja strategijske politike preduzeća i ciljno orijentisanu kombinaciju strategijskih alternativa proizvesti u vlastitoj

režiji ili kupiti kod drugog (*Make or Buy Decision*). Na ovaj način se usmjerava pogled na sadašnje i buduće odluke proizvesti u vlastitoj režiji ili kupiti kod drugog (*Make or Buy Decision*), a uslovljene su problemima sa proizvodom/proizvodnjom, tržištem i kupcima, na sadašnje i očekivane veličine prihoda i rentabilnosti. Pošto se ovdje radi o dosta teškoj odluci, neophodno je razmotriti sve moguće alternative. Stoga strategijska razmišljanja u cilju proizvesti u vlastitoj režiji ili kupiti kod drugog (*Make or Buy Decision*) se moraju adekvatno provjeravati s obzirom na mogućnost provođenja buduće strategijske odluke i finansijsko ekonomske podnošljivosti.

Evidentno je iz navedenog da je uloga kontrolinga u ovome slučaju podsticajnog karaktera, da se obrati pažnja na sve gore pomenuto, kako bi se donijela uspješna poslovna odluka od strane top menadžmenta.

3.5.3.4.10 Mjerenje zadovoljstva klijenata

Rastuće zasićenje svih tržišta navelo je preduzeća, da se umjesto na akviziciju novih klijenata, koncentrišu na njegovanje odnosa sa postojećim klijentima. Kotler je u svom radu redefinisao marketing i navodi: „Marketing je nauka i vještina pronalaženja, zadržavanja i njegovanja unosnih kupaca“,[232] tako da je kupca na ovaj način svrstao u centar svih zbivanja. Za izgradnju dugotrajnih odnosa sa klijentima značajnu poziciju zauzima i sam nivo zadovoljstva klijenta. Većina preduzeća pridaje veću pažnju tržišnom udjelu nego zadovoljstvu svojih kupaca.[233] Stoga se mora imati na umu da je udio na tržištu istorija i da je zadovoljstvo kupaca budućnost. Manning G. i Reece B. u svome radu navode da: „Kupci – kako pojedinačni, tako i preduzeća – zahtjevaju proizvode i usluge osmišljene prema njihovim jedinstvenim i konkretnim potrebama. Više se ne govori o kupcima, postoji samo ovaj kupac, onaj kojim se prodavač trenutno bavi i onaj čiji lični ukus treba zadovoljiti“[234]

U provođenju kontrolig koncepcije, sve akcije su usmjerene na zadovoljavanje „*koristi*“[235] kupca koju on ima radeći sa nama ili kupujući krajnji proizvod od našeg preduzeća. Tako postavljena kontroling koncepcija se ne bavi pitanjima; „*Ko je naš kupac?*“, „*Ko kupuje naše proizvode?*“, nego odgovara na pitanje; „*Kako zadovoljiti njihove potrebe?*“. Uz pomoć instrumenata kontrolinga **mjerenje zadovoljstva klijenata** moguće je definisati u kojem su obimu klijenti zadovoljni sa postojećim proizvodima/uslugama[236] preduzeća. Ovo mjerenje može da se provede putem nekoliko postupaka:

- Mjerenje jednodimenzionalnim i višedimenzionalnim postupcima – za razliku od višedimenzionalnih postupaka, jednodimenzionalni postupci se odvijaju na osnovu jedinstvenog domena zadovoljstva (što znači, na osnovu indikatora zadovoljstva). Mogućnost da će kupac ponovo nešto kupiti veoma je povezana sa njegovim nivom zadovoljstva prvom kupovinom. Nakon kupovine iskusiće jedan od pet nivoa zadovoljstva, kao što je to prikaznao u tabeli 13:[237]

[232] Kotler F. (1999), *Kako kreirati, ovladati i dominirati tržištem,* Adižes, Novi Sad, str. 153.
[233] Kotler F. (2004), *Marketing od A do Z – pojmovnik*, Adižes, Novi Sad, str. 179.
[234] Manning L. G. / Reece L. B. (2008), *Savremena prodaja – stvaranje vrijednosti za kupca*, 10 izdanje, Mate, Zagreb, str. 183.
[235] Orjentacija je uvijek na poznatu ciljnu potražnju.
[236] Prava roba/usluga u pravo vrijeme, na pravom mjestu, u potrebnim količinama i po pravoj cjeni, vodi ostvarivanju dobiti i obostrane koristi, kako za preduzeće koje vrši prodaju, tako i za kupca koji je želi.
[237] Kotler F. (1999), *Kako kreirati, ovladati i dominirati tržištem,* Adižes, Novi Sad, str. 163.

1.	2.	3.	4.	5.
Vrlo zadovoljan	Zadovoljan	Ravnodušan	Nezadovoljan	Veoma nezadovoljan

Tabela 13 – Nivo zadovoljstva koji kupac iskusi nakon obavljene kupovine.

- Mjerenje očekivanja prije i poslije kupovine može izmjeriti klijentovo očekivanje i uporediti sa stepenom ostvarenja ovih očekivanja.
- Mjerenje zadovoljstva klijenata može da se uradi sa objektivnim ili subjektivnim postupkom – objektivni postupci se, za razliku od subjektivnog, najčešće provode na osnovu objektivnih kvantitativnih veličina kao što su udio na tržištu ili promet. Subjektivni postupci se baziraju na faktorima kao npr. subjektivan osjećaj zadovoljstva.
- Mjerenje zadovoljstva sa postupcima orijentisanim prema događaju i postupcima orijentisanim prema karakteristikama – za postupke orijentisane prema događajima je karakteristično da se u njihovim okvirima posmatranje ograničava na događaj u kontaktu sa klijentima (npr. završetak ugovora). Postupci orijentisani prema karakteristikama se baziraju na mišljenje klijenata o karakteristikama proizvoda, servisa, interakcije.
- Mjerenje implicitnim i explicitnim postupcima – u slučaju implicitnih postupaka se prikupljaju i vrednuju žalbe klijenata (nedostatak: pretpostavka je, da je u stvarnosti došlo do žalbe klijenata), a u slučaju eksplicitnih postupaka vrši se direktno ispitivanje klijenata.

Životni ciklus kupca promatra se malo drugačije od životnog ciklusa proizvoda. Zadatak kontrolinga je da inicira izradu upitnika kako bi se izvršila analiza zadovoljstva kupaca sa proizvodima ili uslugama koje nudi preduzeće. Vrijednost za kupca je njegov budući doprinos, što znači da to nije samo trenutna korist koju on donosi kod sadašnje kupovine. Ulaganje u kupca gleda se kao prava investicija, koja se mora isplatiti u nekom roku u budućnosti, bez obzira na istovremeni životni vijek naših proizvoda. Drugim riječima, proizvodi dolaze i odlaze, a kvalitetni kupci ostaju.

3.5.3.4.11 Menadžment kvalitetom

Menadžment kvalitetom (*Total Quality Management*-TQM[238]) je temeljni oslonac konkurentske prednosti preduzeća. Od tridesetak identifikovanih faktora koji utiču na uspjeh i profitabilnost preduzeća, tri su najdominantnija: kvalitet, tržišno učešće i kapitalno ulaganje. **Menadžment ukupnog kvaliteta** je menadžment pristup dugoročnom pristupu kroz potrošačku satisfakciju, zasnovanom na učešću svih članova organizacije i kontinuiranom poboljšanju procesa, proizvoda, usluga i kulture njihovog rada.[239] Organizacija pod liderstvom top menadžmenta, realizuje politiku i strategiju kvaliteta, uz učešće svih zaposlenih, a kroz efektivni menadžement sistema resursa, ostvaruje zadovoljstvo kupca, razvija partnerske odnose, i društvenu odgovornost težeći poslovnoj izvrsnosti, uz kontinualno unapređenje kvaliteta svih procesa, na bazi samoocjenjivanja, što rezultira proizvodima svjetske klase kvaliteta.[240] Iz ove definicije vidimo da su ključne riječi: liderstvo top menadžment, poslovna izvrsnost i svjetska klasa

[238] *Total Quality Management–TQM*, na naš jezik se prevodi kao *sveobuhvatno upravljanje kvalitetom*; izvor: http://www.vus.hr, (dostupno 23.07.2011.)
[239] Mašić B. / Lončarević R. (2000), *Menadžment, škole i novi pristup*, Ekonomski fakultet Banja Luka, Banja Luka, str. 158.
[240] Majstorović D. V. (2000), *Model menadžmenta total kvalitetom*, Poslovna politika, Beograd, str. 12.

kvaliteta. Savremeno shvatanje kvaliteta i upravljanja kvalitetom teži sveobuhvatnom pristupu, gdje se kontrola kvaliteta pomjera ka prethodnim fazama proizvodng procesa, tako da se sve više kontroliše sam proces proizvodnje i inputi tog procesa. Sistemski se proces kontrole proširuje sa sistema izvođenja na sistem vođenja, a to je uslovljeno sve većim zahtjevima za kontrolom procesa u pojedinim funkcijama menadžmenta. Rezultat savremenog shvatanja menadžementa kvaliteta, je načelo upravljanja kvalitetom, koji obuhvata sve poslovne procese planiranja, osiguranja, usmjeravanja, i poboljšavanje kvaliteta. Međunarodna norma za osiguranje kvaliteta procesa je (ISO 9001:2008).[241] Menadžment ukupnim kvalitetom u preduzeću fokusira kvalitet u svim aktivnostima, u procesu i dijelu koji ga opslužuje i to u cilju postizanja maksimalnog zadovoljenja kupčevih želja i potreba, uz istovremeno postizanje veće rentabilnosti i zadovoljstva saradnika.[242] Kako bi pravovremeno odgovorilo na sve izazove tržišta, preduzeće mora unapređivati kvalitet svojih proizvoda, procesa i raditi na edukaciji zaposlenih, a menadžment mora postaviti cilj da preduzeće transformiše u kvalitetno upravljanje preduzećem. Iz navedenih definicija vidimo da je za menadžment ukupnim kvalitetom karakteristično, da od preduzeća zahtijeva kulturu poslovanja orijentisanu prema klijentima i zaposlenicima. Kod menadžment ukupnim kvalitetom se radi na smanjenju defekata i grešaka, i pridržavanju zahtijeva certifikata. Drugim riječima, ciljevi menadžment ukupnim kvalitetom se mogu definisati kao zadovoljstvo klijenata, motivacija zaposlenih i njihova uključenost u poslovanje i društvena odgovornost. Totalno upravljanje kvalitetom ima 10 osnovnih principa[243] i to:

1. Usaglasiti se sa kupčevim potrebama;
2. Razumjeti i poboljšati lanac: dobavljač, organizacija i kupac;
3. Raditi „*prave*“ stvari;
4. Raditi stvari „*tačno*“ od prvog puta;
5. Mjeriti poboljšanja;
6. Kontinuirano poboljšavati;
7. Rukovoditi;
8. Obučavati;
9. Poboljšavati komunikaciju (efektivno komunicirati);
10. Dati priznanja za „*napredovanje*“.

Najčešće razlike između organizacija koje primjenjuju menadžment ukupnim kvalitetom pristup i tradicionalnih organizacija, mogu se vidjeti iz tabele[244]14.

---

[241] *International Organization for Standardization–ISO*, je Međunarodna organizacija za standardizaciju, i ona je organizovana kao nevladina organizacija. Ona nije dio Organizacije Ujedinjenih naroda, ali je usko povezana sa svim tijelima i podorganizacijama koje pripadaju OUN-u. Njene članice, kojih je danas 157, nisu državne delegacije već delegacije nacionalnih ustanova za normizaciju, po jedan iz svake zemlje. ISO 9000 predstavlja skup pravila kojih se treba pridržavati za razvoj i kontinuirano poboljšanje performansi organizacije, s ciljem potpunog zadovoljenja zahtjeva klijenta. Izvor: http://www.iso.org/iso/about.htm, (dostupno 24.07.2011.)

[242] Gutošić H. / Reite B. (2001), *Upravljanje kvalitetom prema ISO 9000 seriji i okolinsko upravljanje prema ISO 14000 seriji,* Jež, Sarajevo, str. 29.

[243] Gutošić H. / Reite B. (2001), ibidem, str. 29.

[244] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 361.

TQM organizacija	Tradicionalna organizacija
▪ Vođena interesom potrošača	▪ Vođenje organizacije
▪ Potpuna usluga potrošačima	▪ Usluga potrošačima je manja od 100%
▪ Dugoročna posvećenost	▪ Profitabilnost na kratki rok
▪ Kontinuirana unapređenja	▪ Visoki troškovi proizvodnje i škart
▪ Eliminacija škarta	▪ Visok otpad i dorada
▪ Visok kvalitet i niski troškovi	▪ Nizak stepen kvalitet i visoki troškovi
▪ Kvalitet kod izvora (praćenje kvaliteta)	▪ Završna provjera kvaliteta (kontrola poslije djela)
▪ Vođenje ljudi i mjerenje varijacija	▪ Rangiranje ljudi i mjerenje rezultata
▪ Međufunkcionalni timovi (Cross-funcional teams)	▪ Odvojena odjeljenja
▪ Visoka participacija zaposlenih	▪ Hijerarhija odozgo na dole
▪ Komunikacija na više nivoa	▪ Formalni kanali komunikacije od vrha na dole

Tabela 14 – Karakteristike razlika između TQM i tradicionalnih organizacija.

Rezime bi bio da je menadžment ukupnim kvalitetom kao instrument strategijskog kontrolinga usmjeren prema kontinuiranom poboljšanju proizvoda i procesa, povećanju zadovoljstva klijenata i drugih interesnih grupa, kako bi preduzeće bilo što konkurentnije čime bi bila osigurana njegova egzistencija. To načelo kvaliteta postaje dio sistema vrijednosti preduzeća prožeto kroz misiju i viziju u preduzeću, utiče na postavljene ciljeve u preduzeću i na sve ostale podisteme menadžmenta, vodi povećanju odgovornosti za postavljene ciljeve i rezultate, te potiče motivaciju svih zaposlenih u preduzeću. Kontroling je taj koji podstiče uvođenje menadžmenta kvaliteta i njegovo održavanje u preduzeću.

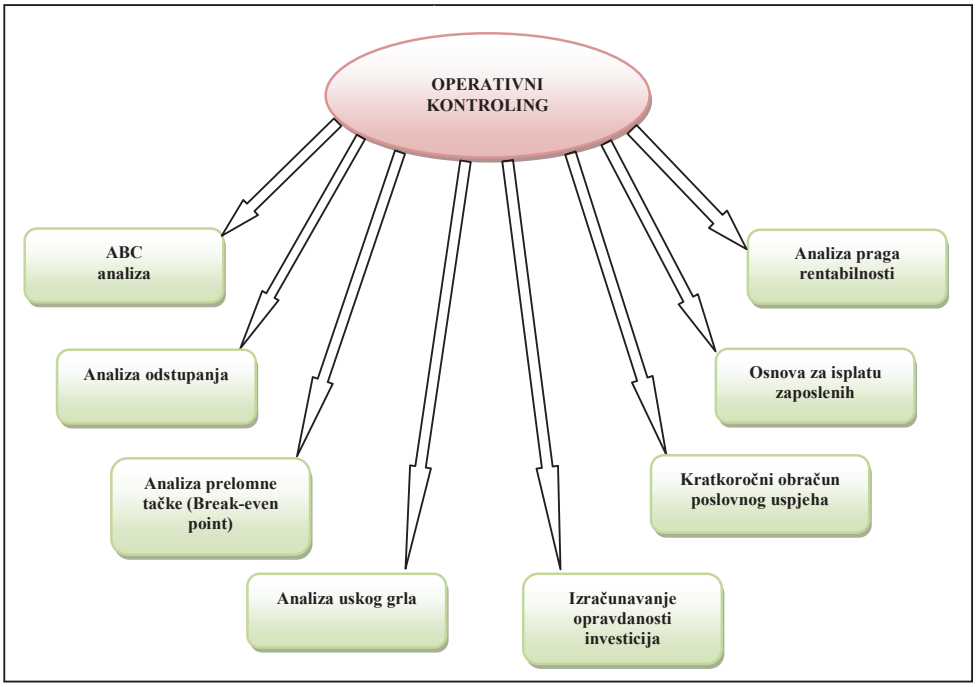
3.5.3.5 Instrument operativnog planiranja, izbor i prikaz

Strategijsko planiranje u preduzećima se završava kada se utvrdi strategija koja se treba provesti, odnosno kada se razradi i usvoji način na koji će se ostvariti uspostavljeni strategijski ciljevi. Konkretizacija se postiže razradom operativnih planova koji se izvode iz strategijskog plana preduzeća. Uspostavljaju se aktivnosti koje se trebaju provoditi da bi se dosegnuli postavljeni ciljevi pojedinih funkcionalnih područja, oni se utvrđuju pojedinim planovima, kao što je: plan nabave, plan proizvodnje, plan prodaje, plan zaliha, plan transporta, plan istraživanja i razvoja, plan finansiranja, plan zapošljavanja, itd. Vrlo često se koraci između planova smatraju velikim, što u principu zavisi od kompleksnosti i vremenske dimenzije u provođenju uspostavljenog strategijskog plana. Nerijetko se u takvim uslovima definiše taktički plan, koji predstavlja vezu između strategijskog i operativnog plana. Prednost ovoga je u skraćenju skokova i u detaljnoj razradi nivoa i procesa strategijskog i operativnog plana, kao i u mogućnosti povratne veze prema strategijskom planiranju u početnim fazama. Obzirom na težište u sadržaju planiranja, kaže se da je strategijsko planiranje planiranje ciljeva, taktičko planiranje ima težište na planiranju resursa, a težište operativnog planiranja je na planiranju mjera.[245] Operativno planiranje je veoma razvijeno, i ono u praksu konstantno uvodi i razvija nove instrumente, a koji imaju za cilj ovladavanjem savremenim problemima u poslovanju preduzeća. Ekonomski pokazatelji su glavni operativni instrumenti, koji u skoro svim mikroekonomskim analizama predstavljaju pomoć pri upoređivanju različitih veličina. Veliki je broj različitih pokazatelja koje stoje na raspolaganju, formule za njihovo izračunavanje znaju biti složene, bez stručnog tumačenja veoma često nerazumljive, a pri interpretaciji rezultata prilično diskutabilne. Tako, da na ove pokazatelje treba obratiti više pažnje, kako bi se dobijeni rezultati u potpunosti mogli

[245] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, 2 dopunjeno izdanje, Školska knjiga, Zagreb, str. 122.

razumjeti, jer nam donose veliku korist. Kada je kontroling u pitanju onda se naglasak stavlja na sigurna očekivanja kao kriterij razlikovanja. S obzirom na kompleksnost kontrolerskih zadataka, postoje modeli koje je razvila sama kontrolerska praksa s ciljem da olakša kontrolerima snalaženje u velikom broju različitih parametara. Tako da model nazvan "*5 kontrolerskih brojeva*" omogućava kontroleru da pomoću samo *5 varijabli* (*dobit, prihodi, imovina, glavnica, amortizacija*) ima "*u glavi*" sve najvažnije pokazatelje koje kontinuirano mora pratiti.

Instrumente operativnog planiranja možemo da grupišemo na različite načine. Nekoliko odabranih najpoznatijih i najjednostavnijih instrumenata operativnog kontrolinga, a koji su dati u prikazu na slici 64., jesu instrumenti operativnog planiranja, i oni će pomoći kao što je to slučaj i sa instrumentima strategijskog planiranja, da se kvalitetnije razumije složenost kontrolerske prakse i kontrolerskih aktivnosti. Takođe, kao i kod izbora strategijskih instrumenata, kod izbora operativnih instrumenata vodio sam se nekim empirijskim istraživanjima provedenim u zemljama Evropske Unije, moga ličnog iskustva u višegodišnjem konsultantskom radu sa bosanskohercegovačkim preduzećima u brojnim međunarodnim i domaćim projektima, te tokom stručnih konsultacija sa mentorom prilikom pripreme ove disertacije.



Slika 66 – Instrumenti operativnog planiranja.

3.5.3.5.1 ABC Analiza

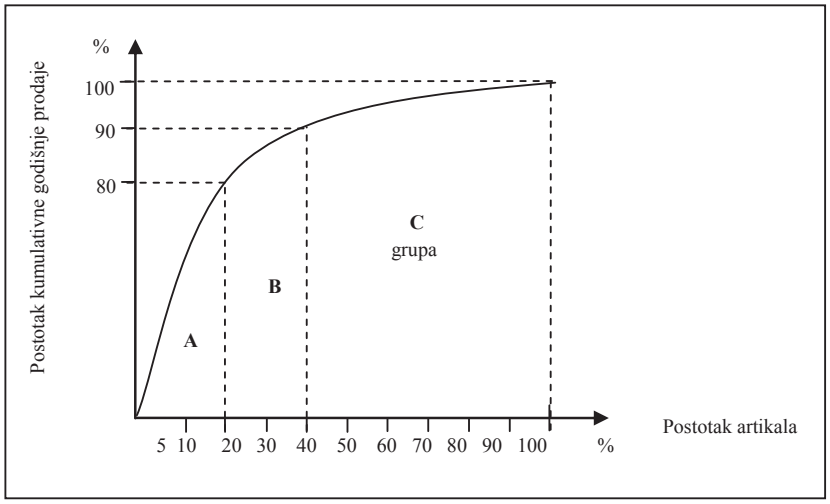
ABC[246] analiza je vrlo jednostavan i važan instrument kontroling, putem kojega se sva pažnja usmjerava na ono najbitnije. To je metoda klasifikacije predmeta poslovanja u grupe od kojih se

[246] *ABC – Activity-based costing system* na srpski jezik prevodimo kao obračun troškova zasnovan na aktivnostima. Sistem obračunavanja troškova koji se koristi u uslužnim, proizvodnim djelatnostima, privatnim i u javnim sektorima, kojim se opšti troškovi što je konkretnije moguće poistovjećuju sa uzročnicima troškova, tj. sa raznim aktivnostima koje se dogovaraju u organizaciji; izvor: Gowthorpe C. (2009), *Upravljačko računovodstvo*, Data status, Beograd, str. 76.

svaka u odnosu prema cjelini odlikuje različitim, ne jednakim značenjem za poslovanje, prema kojem se određuje i njihov tretman. ABC analiza služi povećanju ekonomičnosti u preduzeću postavljanjem težišta, odnosno **razdvajanjem bitnih** i **manje bitnih veličina**. Sa ovom analizom se povećava preglednost nad složenim pojavama i problemima, i pomaže u odvajanju bitnog od nebitnog, te se na ovaj način odražava prirodan logičan proces, standardizovan uz određena pravila. To nije instrument kojim se vrši usmjeravanje aktivnosti, planiranje, nego je instrument informisanja. ABC analizom se rangiraju problemi prema njihovoj važnosti za postavljeni cilj, tako da se oblikuju tri razreda po kojima je metoda dobila ime:

1. A „*vrlo važni*“,
2. B „*manje važni*“ i
3. C „*nevažni*“.

U okviru ABC analize se na osnovu određenih podataka kao što su: knowhow, dobit, kupovina, cijena, potrošnja ili potreba za proizvodnjom, moguće je definisati koje količine (kao npr. klijenti ili proizvodi) i koliku vrijednost imaju za preduzeće. Dešava se da ABC analiza često pokaže trenutno stanje u preduzeću, da relativno mala količina predstavlja veliku vrijednost (npr. 5% klijenata čine 75% prometa), odnosno u području prodaje upućuje na vodeće proizvode (80% prihoda se uglavnom ostvaruje sa 20% proizvoda).[247] Dobijeni rezultat tokom analize se može prikazati krivom koncentracije, koja se naziva još i Lorenzovom krivom ili Pareto dijagramom. Iz prikaza na na slici 67., se vidi na jednom primjeru, kako mali količinski procenat prodatih artikala ima visok udjel u ostvarenoj procentualnoj vrijednosti prodaje, i obrnuto.



Slika 67 – ABC analiza – kriva koncentracije.

[247] 1906. godine Italijanski ekonomist Vilfredo Pareto kreirao je matematičku formulu da bi njome objasnio „ne jednaku distribuciju bogatstva u svojoj zemlji, jer je primjetio da 20% ljudi posjeduje 80% dobara“ u tadašnjoj Italiji! Kasnije oko 1940 godine ovo pravilo je nazvano „PARETOV PRINCIP ili PARETOV ZAKON“ i postepeno se počelo uočavati dase može primijeniti znatno šire. Mnogi su primjetili da se sličan FENOMEN susreće i u njihovom polju rada pa su pravilo nazvali popularno VITALNA MANJINA (nekolicina) i TRIVIJALNA VEĆINA ("*vital few and trivial many*"); izvor: http://opcije.blog.hr/2006/05/1621034485/paretovo-pravilo-8020-rule.html, (dostupno 24.07.2011.)

ABC analizom se vrši definisanje po značaju, gdje, **A** – ima visok značaj (u ovu grupu često spada mali dio od cjelokupnog), **B** – čini grupu posmatranih veličina sa normalnim, odnosno prosječnim značajem (proporcionalani udio količine u cjelokupnom), a **C** – ima neznatan značaj (velika količina, mala vrijednost). Na ovaj način se daje jasna slika stanja i baza je za dalje analize (npr. analize korelacija između navedenih elemenata). Glavna ideja se zasniva na Paretovom pravilu da relativno mali dio neke cjeline (20%) stvara relativno veliku vrijednost (80%).

Uz pomoć ABC analize moguće je izvršiti klasifikaciju prodaje proizvoda, odnosno ustanoviti kojih 20% proizvoda nosi 80% zarade preduzeću, ovdje se postavlja pitanje da li se mogu smanjiti troškovi ubrzavanjem toka proizvoda kroz preduzeće. Moguće je da se izvrši analiza dobavljača i ustanovi kojih 20% dobavljača čine 80% naše nabave, tako da se postavlja pitanje da li troškovi, kvalitet i isporuka materijala i kupljenih dijelova mogu biti poboljšani tako da dovedu do smanjenja ukupnih troškova. Uz pomoć ABC analize moguće je da se identifikuju profitabilni kupci, odnosno da se uradi analiza važnih kupaca (ke*y-accounts*) gdje tražimo kojih 20% kupaca nosi 80% prodaje – koji su to ključni kupci, i da u skladu sa tim menadžeri preduzeća mogu da preduzmu korake da osiguraju da oni ostanu kupci proizvoda preduzeća i u budućem periodu. Saznanje koji su kupci neprofitabilni omogućava da se sa njima komunicira u smislu sniženja troškova koje oni uzrokuju ili da menadžeri odluče da se ovi kupci više ne opslužuju.[248] Takođe, sa aspekta analize troškova nastoji se doći do podatka koji će pokazati kojih 20% troškova čine vrijednosno 80%. Menadžment troškova se u velikoj mjeri oslanja na obračun troškova na osnovu aktivnosti (*Activity Based Costing-ABC*), i nasuprot tradicionalnim metodama izračunava ono što u savremenom poslovanju predstavlja **prave** troškove proizvoda/usluga, kao i troškove po kupcima dodjeljivanjem opštih troškova baziranim ne na obimu, već na zahtijevanim ili izvršenim aktivnostima. Da bi se razvio sistem upravljanja troškovima na bazi aktivnosti, potrebno je da menadžment razumije povezanost resursa, aktivnosti i proizvoda ili usluga u preduzeću. Suština je u tome da ABC **dodjeljuje** troškove aktivnosti proizvodima i uslugama preko aktivnosti, koje su obavljene da bi se oni finalizirali. U tradicionalnim metodama obračuna troškova česta tendencija je da se pretjera u procjeni troškova proizvoda visokog obima i da se prodcijene troškovi proizvoda niskog obima.[249] Mogućnosti ABC analize su velike, tako da njeni zagovornici tvrde da ovaj pristup u obračunavanju troškova daje bolje rezultate od tradicionalnog obračuna troškova, i navode da: „ABC može preduzeću obezbjediti bolje odgovore na sledeća pitanja“:[250]

- Koje proizvode ili usluge treba da uvedemo u našu proizvodnu liniju?
- Koliko košta njihova proizvodnja?
- Koliko su oni profitabilni?
- Koji troškovi proizvoda već postoje po pogonu?
- Gdje mogu da smanjim troškove?
- Kakvim klijentima treba da težimo?

[248] Ilić B. / Milićević V. (2009), *Menadžment troškova*, Fakultet organizacionih nauka Univerziteta u Beogradu, Beograd, str. 19.
[249] Ilić B. / Milićević V. (2009), ibidem, str. 19.
[250] Gowthorpe C. (2009), *Upravljačko računovodstvo*, Data Status, Beograd, str. 77.

- Gdje treba da investiramo resurse da bismo maksimalno povećali vrijednost za akcionare?
- Kakav je naš radni učinak u poređenju sa našim konkurentima?
- Kako možemo da poboljšamo radni učinak da bismo ostvarili konkurentsku prednost?

Kombinacije koje se ovom analizom mogu pratiti su beskonačne i ovise o ciljevima analize, ali se uvijek iz mnoštva raznovrsnih podataka sa ovom analizom može izoštriti slika i dobiti jasan pregled o predmetu istraživanja. Tačne informacije o troškovima su važne i one pomažu menadžmentu da uspješno razviju i efektivno upravljaju sprovođenjem konkurentske strategije.

Kontroling je taj koji inicira da se uradi ova analitička metoda širokog opsega primjene u preduzeću, sa kojom je moguće povećati preglednost nad složenim pojavama i problemima, i koja će pomoći pri odvajanju bitnog od nebitnog (grupa **A** je predmet detaljnijeg planiranja, analize i kontrole, grupi **C** se ne pridaje nikakva posebna pažnja dok je grupa **B** nešto između). Ovo je instrument kojim se usmjeravaju aktivnosti i to nije instrument planiranja nego instrument informisanja, putem kojeg se mogu ostvariti znatne koristi kroz uspješno usvajanje i implementiranje u preduzeću, naročito u onim koji imaju dobro osmišljen sistem. Ovom analizom se usmjerava pažnja nosioca odluka na one probleme, koji utiču na uspješno poslovanje preduzeća, jer adekvatnom primjenom ove metode moguće je uspostaviti funkcionalniji sistem kontrole upravljanja.

3.5.3.5.2 Analiza odstupanja

Analizom odstupanja pronalaze se uzroci odstupanja. Analiza odstupanja do kojih dolazi u okviru procesa poslovanja, a koja spada u instrumente operativnog kontrolinga, predstavlja konkretno implementiranje kontrolne funkcije kontrolinga, u smislu poređenja između trenutnog i planiranog stanja.[251] Zadatak ove analize je identifikacija i utvrđivanje uzroka i efekta odstupanja nosioca troškova. S jedne strane je moguće da se odredi koji će se kalkulacijski iznosi usporediti sa stvarnim troškovima, a sa druge strane koju kategoriju odstupanja je potrebno obračunati. Moguće je da se uspoređuju sledeće kalkulacije:[252]

- Odstupanja između kalkulisanih troškova za proizvod (kalkulacija proizvoda) i stvarnih troškova nosioca troškova. Ta troškovna odstupanja se mogu pojasniti obrazloženjem da se promijenila baza za utvrđivanje troškova proizvoda (dispozicijsko odstupanje), ili na način da je, prilikom proizvodnoga procesa, došlo do neefikasnog ponašanja s posljedicom odstupanja troškova (odstupanje u proizvodnji). U ovoj se usporedbi iskazuju ukupna odstupanja.
- Odstupanja između planiranih troškova nosioca troškova i stvarnih troškova nosioca troškova, zovu se odstupanja u proizvodnji, jer se odnose isključivo na proizvodni proces nosioca troškova, npr. na alternativne proizvodne procese. Ovo odstupanje je sadržano u ukupnom odstupanju.
- Odstupanja između kalkulisanih troškova proizvoda i planiranih troškova nosioca troškova zovu se pozicijskim odstupanjima. Ta su odstupanja posljedica činjenice što je s

[251] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.4.2., kontrole postupaka i rezultata.
[252] Luković T. / Lebefromm U. (2009), *Controlling koncepcija i slučajevi*, prva knjiga, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, str. 392.

nosiocem troškova, proizvodnja određena na drugo vremensko razdoblje (disponirana), nego što je utvrđeno vremenskim razdobljem kalkulacije proizvoda.

- Odstupanja između stvarnih troškova nosioca troškova i bilo koje druge kalkulacije proizvoda. Na taj se način može procijeniti koja bi odstupanja nastala kod alternativne proizvodnje.

Na osnovu ove analize i stručne ocjene kontrolinga u preduzeću, moguće je otkloniti manjkavosti u procesima i osnovama predvidivih veličina, kako bi se povećao stepen postizanja uspostavljenih ciljeva u preduzeću. Kod utvrđivanja odstupanja obračunavaju se sljedeće kategorije odstupanja:[253]

- Odstupanje ulaznih cijena – ovo odstupanje nastaje zbog promjena cijena upotrijebljenih materijala i učinaka troškovnih centara, kao i zbog tuđih učinaka.
- Odstupanje upotrebljenih količina – odstupanje upotrijebljenih količina obračunava se kao razlika između planiranih i stvarnih količina prema utrošku materijala i učinaka.
- Odstupanje upotrebljene struke – ovo odstupanje je rezultat upotrebe drugačijih materijala i učinaka troškovnih centara, nego što je to planirano.
- Odstupanje ostataka upotrebe – su odstupanja u opštim troškovima, koja su rezultat odstupanja u ostalim kategorijama. Diferencije zaokruživanja, takođe, spadaju u ovu kategoriju, kao i sve druge kategorije na upotrebnoj strani, osim ukoliko, preko postavki za utvrđivanje odstupanja neka kategorija nije eksplicitno izdvojena.
- Odstupanje od ukupne proizvodnje – npr. serijskih gotovih proizvoda, serijskih grupa, proizvoda koji nastaju, kada se kalkulacija proizvoda provodi prema nekoj drugoj grupi serijskih proizvoda, nego što je to urađeno prilikom narudžbe za proizvodnju, jer se troškovi pripreme mašina raspoređuju na neku drugu količinu proizvoda.
- Odstupanje obračunske cijene – može nastati u slučaju kada se proizvod procjenjuje metodom pomičnog prosjeka. Ukoliko se mijenja pomična prosječna cijena proizvoda, mijenja se i stvarno rasterećenje, nasuprot planiranom rasterećenju prilikom narudžbe. Kod materijala sa standardnim troškovima, ova se kategorija odstupanja ne pojavljuje.
- Odstupanje ostatka – na strani utroška sadrži cjenovne diferencije, ili odstupanja na strani utroška koja se ne trebaju eksplicitno prikazivati.

Različite su metode koje se mogu primjenjivati u analizi odstupanja. U kontrolnom se izvještaju pojašnjavaju uzroci i vrste odstupanja sistematizuju se i koncentrišu, tako da nastaju osnovne informacije i uporišta, kako odlučivanjem djelovati na planiranje, izvršenje ili čak kontrolu.[254] Analiza uzroka i efekata bi na prvom mjestu trebala prepoznati slabe tačke i djelovanja na budući razvoj preduzeća i pokazati mjere poboljšanja situacije.

Ovaj model ima važnu ulogu za kontroling. Na ovaj način korištenje instrumenta kao što je analiza uzroka odstupanja, prisiljava nosioce odlučivanja u preduzećima na ekspicitno i operativno oblikovanje troškova i budućih rezultata. Na ovaj način se bitno dprinosi racionalizaciji procesa donošenja odluka.

[253] Luković T. / Lebefromm U. (2009), ibidem, 392-393.
[254] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 153.

3.5.3.5.3 Analiza prelomne tačke

Analiza prelomne tačke (*Break Even Analyise*) je instrument operativnog kontrolinga, sa kojim kontroler sagledava fiksne i varijabilne troškove, kao i njihov uticaja na ostvarenje prihoda preduzeća. **Analiza prelomne** (kritične) tačke ili **tačke rentabiliteta** predstavlja prostu metodu za istraživanje potencijalnih vrijednosti nekoliko prelomnih tačaka uzimajući u obzir alternativne investicione prijedloge koji su rezultat različitih kapaciteta i/ili tehnoloških procesa.[255] **Analiza prelomne tačke** (*Break Even Point–BEP*) se može izračunati vrijednosno i ona predstavljanju tačku presjeka ukupnih prihoda i ukupnih troškova. Takođe, može da se iskaže i u fizičkim jedinicama u proizvodnji, gdje prelomna tačka u presjeku pokazuje stepen korištenja kapaciteta u kojem se prihodi i troškovi izjednačavaju, omogućujući na taj način kako matematički tako i grafički prikaz odnosa. Analiza prelomne tačke pokazuje kada prihod od prometa pokriva cjelokupne troškove preduzeća, jer u tom nivou preduzeće ne pravi ni profit ni gubitke.[256] Iz navedene definicije prelomne tačke se može zaključiti da se ona:[257]

1. uvijek utvrđuje za određeni vremenski period,
2. može se iskazati u:
   - količinskoj jedinici, kao obim prodaje,
   - vrijednosnoj jedinici mjere kao (kao iznos prihoda)

Prelomna tačka se može iskazati u jedinicama mjere, ako preduzeće proizvodi i prodaje samo jednu vrstu proizvoda ili kada je u pitanju veći broj proizvoda, neophodan uslov je da postoji mogućnost da se ona iskaže u uslovnoj ekvivalentnoj količini.[258] Dobijeni rezultati se mogu prikazati matematički i grafički putem dijagrama. Pri planiranju prelomne tačke neophodno je da budu ispunjene sledeće pretpostavke:[259]

- nepromjenjivost prodajnih cijena proizvoda i usluga preduzeća, kao i nepromjenjivost ulaznihcijena faktora poslovanja,
- mogućnost dovoljno tačnog identifikovanja posebno fiksnih, a posebno varijabilnih troškova,
- proporcijonalna promjena varijabilnih troškova posmatrano u odnosu na obim poslovanja,
- podudarnost obima i asortimana proizvodnje i realizacije (odnosno da se zalihe gotovih proizvoda na kraju obračunskog perioda neće značajnije razlikovati od zaliha na početku obračunskog perioda), i
- ne uzima se u obzir efekat „*vremenske vrijednosti novca*“

[255] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 129.
[256] Walsh C. (2004), *Ključni pokazatelji za upravljanje preduzećem,* Sinergija, Banja Luka, str. 220.
[257] Petrović Z. (2009), *Upravljačko računovodstvo*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 204.
[258] Petrović Z. (2009), ibidem, str. 204.
[259] Petrović Z. (2009), ibidem, str. 204.

Stanišić u svome radu navodi: „da je za analizu prelomne tačke neophodno podvajanje troškova na varijabilne i fiksne, i da se ovo podvajanje obavlja na bazi reagibilnosti[260] na promjene u obimu poslovne aktivnosti.

Analiza prelomne tačke ili tačke rentabiliteta se u strateškom menadžmentu koristi u tri slučaja:

1. Kada se odlučuje o novom proizvodu, analiza može da pomogne pri određivanju koja vrijednosti prodaje novog proizvoda mora biti da bi se ostvarilo rentabilno poslovanje,
2. Moguće je koristiti analizu u studiji efekata opšteg porasta obima poslovanja preduzeća.
3. Moždeda pomogne menadžmentu kada se razmišlja o novim projektima, a koji se odnose na modernizaciju i automatizaciju poslovanja u preduzeću, gdje se ulaganja u opremu povećavaju da bi se snizili varijabilni troškovi, naročito troškovi radne snage.

Za izračunavanje analize prelomne tačke analitičar mora dobiti tri vrijednosti[261]:

- prodajnu cijenu po jedinici proizvoda (*Selling Price–SP*),
- nivo fiksnih troškova (*Fixed Costs–FC*), i
- varijabilne troškove po jedinici proizvodnje (*Variable Costs–VC*).

Formula za izračunavanje prelomne tačke može biti u fizičkim jedinicama mjere i vrijednosno. Za izračunavanje analize prelomne tačke u fizičkim jedinicama i vrijednosno primjenjuje se formula:[262]

$$\text{prelomna tačka (u fizičkim jed.)} = \frac{\text{ukupni fiksni troškovi}}{\text{prodajna cijena po jedinici} - \text{varijabilni troškovi po jedinici}}$$

i koristeći navedene simbole

$$BEP = \frac{FC}{SP - VC}$$

$$\text{prelomna tačka (u fizičkim jed.)} = \frac{\text{ukupni fiksni troškovi}}{1 - \frac{\text{varijabilni troškovi po jedinici}}{\text{prodajna cijena po jedinici}}}$$

i koristeći navedene simbole

$$BEP = \frac{FC}{1 - \frac{VC}{SP}}$$

Ukoliko se u preduzeću dogodi da se poveća varijabilni trošak (oni svakako direktno zavise od količine ili broja jedinica koje su se proizvele), automatski dolazi do pada kontribucijske marže[263], koja se može izračunati na način:

$$\text{kontribucijska marža} = \text{ukupan prihod od prometa} - \text{varijabilni trošak}$$

[260] U teoriji i praksi postoje razvijena tri postupka za podvajanje troškova: 1.) računovodstveni pristup koji uzima u obzir visinu troškova u zavisnosti od razlika u obimu poslovnih aktivnosti u istim ili različitim periodima, 2.) statistički pristup koji na bazi primjene različitih statističkih metodaanaliza serija može pomoći u podvajanju troškova, i 3.) inženjersko-tehničke studije o pojedinim kategorijama troškova vezanih prevashodno za mašine i opremu; izvor: Stanišić M. (2009), *Metodologija revizije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 146.

[261] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 129.

[262] Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 130.

[263] *Kontribucijska marža*, koja se naziva i graničnim dobitkom, predstavlja iznos prihoda od prodaje koji ostaje po odbitku ukupnih varijabilnih troškova (proizvodni, prodajni, administrativni). Ovaj pokazatelj koristan je pri planiranju dobiti te je značajan element izvještaja o dobiti sastavljenog na temelju direktnih troškova. Naziv kontribucijska marža koristi se stoga što se radi o dijelu prodajne cijene koji doprinosi pokriću fiksnih troškova i stvaranju dobiti. Izvor: http://www.moj-bankar.hr/kazalo/K/Kontribucijska-mar%C5%BEa, (dostupno 29.07.2011.)

Stoga je veoma važno praćenje zacrtanog iznosa kontribucijske marže na godišnjem nivou, da ne bi došlo do promjene u dobiti. Kritičnu prodajnu količinu tada izračunavamo na sledeći način:

$$\text{kritična prodajna količina} = \frac{\text{godišnja kontribucijska marža}}{\text{novi iznos kontribucijske marže/po jedinici}}$$

U okviru ove analize moguće je definisati dodatno i najsigurniji put u poslovanju i koeficijent sigurnosti. Sigurnosni put je onaj put gdje preduzeće počinje da ostvaruje dobit i možemo prikazati kao:[264]

$$\text{sigurnosni put} = \text{prihod od prometa} - \text{break even promet}$$

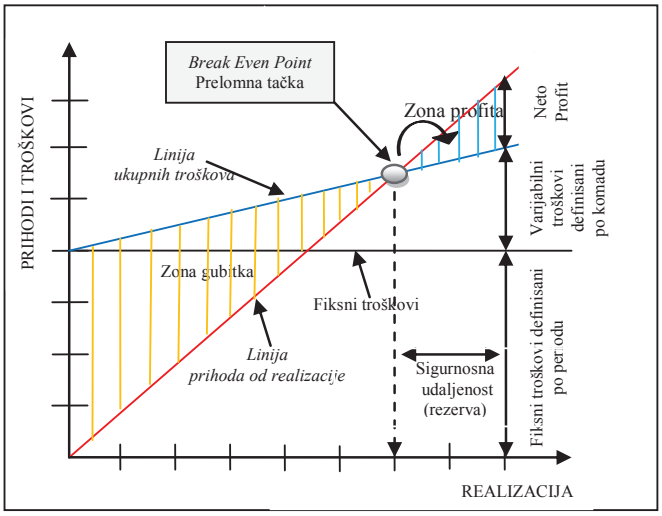
Sigurnosni put pokazuje za koliko je moguće smanjiti prihod od prometa sve dok se ne dostigne tačka pokrića, odnosno određuje minimalnu količinu prodaje koju mora ostvariti preduzeće, kako se ne bi ugrozilo ostvarenje planirane dobiti. Naime. što je veća granica sigurnosti, povoljnija je situacija u preduzeću, gdje koeficijent sigurnosti pokazuje u procentima koliko je dozvoljen pad prometa:

$$\text{koeficijent sigurnosti} = \frac{\text{prihod od prometa} - \text{Break Even promet}}{100} \times \text{prihod od prometa}$$

Posmatrajući sigurnosni koeficijent i kontribucijsku maržu, evidentno je postojanje linearne povezanosti, čija se međuzavisnost može prikazati formulom:

$$\text{Dobit \%} = \frac{\text{kontribuciona marža}}{\text{ostvareni promet}} \times \text{koeficijent sigurnosti}$$

Da bi brojčane informacije kojim raspolaže bile sigurne, kontroling provodi istraživanje tržišta, testira i vrši poređenje rezultata menadžmenta troškova sa vrijednostima koje vladaju na tržištu. Za tu svrhu on koristi date formule i definiše *Break Even Diagram*, prikazan na slici 68.[265]



Slika 68 – Prelomna tačka rentabiliteta – *Break Even Diagram*.

[264] Penezić D. N. (2002), *Kako postati preduzetnik,* Vizartis, Beograd, str 34.
[265] Horvath P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 436.

Nakon izračunavanja *Break Even Point*, odnosno tačke pokrića, i unošenja dobijenih vrijednosti u dijagram, tačno se definiše tačka pokrića, koja predstavlja onaj iznos prodaje, izražen novčano ili količinski, kod kojeg je poslovanje preduzeća na nuli (bez dobiti ili gubitka). Na apcisi (*x osi*) koordinatnog sistema prikazuje se obim aktivnosti, odnosno realizacije (proizvodnja ili prodaja), dok se na ordinati (*y osi*) prikazuju prihodi, troškovi i rezultat obračunskog perioda. Jednom kada se zna tačka pokrića, tada se zna i minimalni plan prodaje koji se treba ostvariti. To je kritična količina proizvodnje i prodaje, kod koje dolazi do izjednačavanja kumuliranih prihoda i troškova. Na prelomnu tačku će imati i uticaj:[266]

1. promjene obima poslovanja;
2. promjene prodajnih cijena;
3. promjene iznosa fiksnih troškova; i
4. promjene varijabilnih troškova.

Preduzeće može da koristi *Break Even Diagram* radi:[267]

1. Određivanja profitnih ciljeva
2. Utvrđivanja stepena iskorištenosti kapaciteta
3. Izbora proizvodnih grupa koje preduzeću donosi najveći profit
4. Odlučivanje u vezi sa proizvodnjom i obimom
5. Preispitivanje politike cijena
6. Investicionog odlučivanja
7. Istraživanja budućih prodajnih količina
8. Određivanje prelomne tačke prihoda
9. Određivanje sigurnosnog praga
10. Utvrđivanje sigurnosnih koeficijenata

Grafički prikaz ima za cilj da informiše uposlene u preduzeću, kako je moguće stići do zone dobiti (ostvariti profit), odnosno kakva je zavisnost ostvarenih troškova i prihoda preduzeća. Dobit ne predstavlja rezultat poslovanja preduzeća, odnosno menadžmenta troškova, već predstavlja cilj kojem streme menadžeri. Analiza prelomene tačke je jedan od najkorištenijih i najvažnijih kontrolerskih alata.

3.5.3.5.4 Analiza uskog grla

Ekonomski principi poslovanja, principi ekonomičnosti i rentabilnosti, zahtijevaju puno korištenje kapaciteta, jer neiskorišten kapacitet predstavlja dvostruku štetu: troškovi po jedinici proizvoda su veći, a ukupan dohodak je manji od mogućeg.[268] Cilj preduzeća je da se stvore uslovi za korištenje njegovog punog kapaciteta. Instrument **analize uskog grla** ima zadatak da pomogne u definisanju optimalnog proizvodnog i prodajnog programa uzimajući u obzir između ostalog prihod od prometa i troškove. Ako se ne radi punim kapacitetom u proizvodnji, onda je

[266] Petrović Z. (2009), *Upravljačko računovodstvo*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 208.
[267] Vollmuth H. (2001), *Controlling Instrumente,* Rudolf Hauge Verlag, Planegg, Munchen, str. 55.
[268] Kostić Ž. (1995), *Osnovi organizacije preduzeća,* Savremena administracija, Beograd, str. 407.

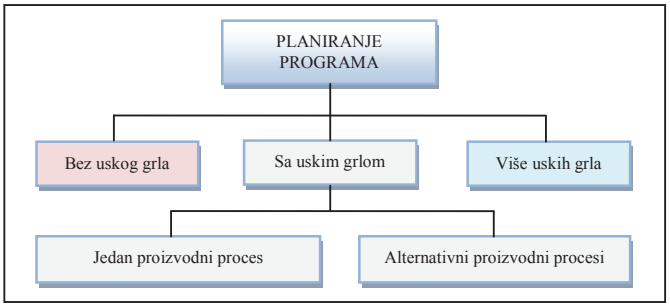
evidentno da postoji usko grlo u proizvodnji, koje se mora ukloniti. Stoga je veoma važno da se obrati pažnja u proizvodnji, na sledeće faktore u cilju što bolje analize uskog grla:

- Koja vrsta proizvoda bi se mogla proizvoditi (obzirom na know how, tehnologiju, mašine i alate koje preduzeće posjeduje)?
- Koje količine su moguće da se proizvedu uvažavajući kapacitete preduzeća?
- Koji procesi se moraju uvažiti da bi se izvršila proizvodnja određenog proizvoda?
- Da li je moguće u roku da se proizvod proizvede?
- Da li se može očekivati da će se ostvariti promet koji je planiran?
- Koliki će biti varijabilni a koliki fiksni troškovi?
- Kolika je kontribuciona marža koja se može ostvariti uvažavajući navedeno?
- Da li će proizvod da ostvari dobit i u kojem periodu?
- Ima li rentabilnost proizvodni program?

Da bi se uradila analiza uskih grla, mora se prethodno uraditi strategija bilansa[269] i cjelokupno pozicioniranje preduzeća, sa ciljem prepoznavanja **njegovih internih slabosti**, i tek nakon toga će se prepoznati evidentna uska grla. Važno je da su u okviru planiranja proizvodnog programa uzeti u obzir svi aspekti prihoda preduzeća orijentisani prema **dobiti i prema pokriću troškova preduzeća**. Za definisanje optimalnog proizvodnog programa potrebno je raspolagati sljedećim podacima:[270]

- cijena proizvoda,
- troškovi proizvodnje,
- iskorištenje kapaciteta po proizvodu,
- proizvodni kapacitet (tehnologija).

Zavisno od identifikovanog slučaja koristimo se različitim metodama i procesima definisanja optimalnog proizvodnog programa. U grafičkom prikazu na slici 69., je dat pregled mogućih rješenja[271] tokom definisanja optimalnog proizvodnog programa.



Slika 69 – Planiranje proizvodnog programa.

[269] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.3.4.7., instrument spoznaje slabosti preduzeća.
[270] Milisavljević M. (2003), *Marketing,* dvadest prvo izdanje, Savremena administracija, Beograd, str. 182.
[271] Perović V. (2007), *Kontroling,* Budućnost d.o.o., Novi Sad, str. 254.

U okviru planiranja optimalnog proizvodnog programa, pred preduzeća se stavljaju tri osnovne mogućnosti:

1. Proizvodni program **bez uskog grla**. U slučaju da ne postoji nikakav problem, moguće je u preduzeću proizvoditi sve predviđene proizvode.
2. Proizvodni program **sa jednostavnim jednim uskim grlom**. U ovome slučaju je neophodno da se brzo sagleda usko grlo. Važno je da se napravi razlika između problema u proizvodnom procesu i alternativnim proizvodnim procesima.
3. Proizvodni program **sa nekoliko uskih grla**. Kada je prepoznato više uskih grla u proizvodnom procesu, donošenje odluka je mnogo teže i komplikovanije. Rješenje problema moguće je pronaći pomoću linearnog programiranja.

Prednost ovakve analize je u stvaranju transparentnosti i jasne slike o stvarnim faktorima koji utiču na uspjeh u preduzeću, uviđa se značaj pojedinih rezultata koji su dobijeni analizom pojedinih pozicija u preduzeću (npr. kapital, sirovina, saradnici, promet, *know-how*, tehnička situacija, itd.). Ukoliko u preduzeću ne postoji usko grlo, onda je kriterijum odlučivanja apsolutno pozitivna kontribuciona marža. Kontribuciona marža predstavlja razliku između ostvarenog prometa po komadu i varijabilnih troškova po komadu. Veoma je važno da se proizvode oni proizvodi koji ostvaruju pozitivnu kontribucionu maržu.

Usko grlo je ograničenje pojedine faze u proizvodnom procesu, a ono nastaje (nedostatak mašine, njene prezauzetosti, i sl.) iz razloga što se proizvod iz jedne faze obrade ne može prebaciti u drugu fazu i završiti kako je planirano.

Ukoliko usko grlo postoji u proizvodnji, neophodno je vršiti optimizaciju proizvodnih programa, koji se izražava relativnom kontribucionom maržom, kod koje se u određenom vremenu ostvaruje gubitak:[272]

$$\text{relativna kontribuciona marža} = \frac{\text{apsolutna kontr. marža/komad}}{\text{proizvodno vrijeme/komad}}$$

Neophodno je da se izračuna vremenski period za proizvodnju određenog proizvoda u jednoj proizvodnoj fazi, koji se proizvodi sa gubitkom, i kada se definiše vremenski okvir, onda je neophodno da se proizvodi poredaju u odnosu na kontribucionu maržu, odnosno po visini relativne kontribucione marže. Ukoliko je problem određena mašina, onda je neophodno da se pravi nova lista proizvoda sa kojima se može ostvariti proizvodni rezultat bez uskog grla. Pristupa se optimizaciji proizvodnog programa, i vrši obračun kontribucione marže po satu rada određene mašine na kojoj je primjećen problem:

$$\text{kontribuciona marža po proizvodu/sat} = \frac{\text{apsolutna kontr. marža/komad}}{\text{proizvodno vrijeme/komad}}$$

Uloga kontrolinga je da podstiče na stalno razmišljanje uz uvažavanje ekonomskih faktora u preduzeću, stvara transparentne i jasne slike o svim stvarnim faktorima koji utiču na uspjeh preduzeća u cilju eliminacije uskog grla, inicira izračun cijene i troškova proizvodnje kao i kapaciteta proizvodnje. Takođe, ukazuje na nove tehnološke promjene, koje se danas svakodnevno dešavaju u preduzećima, a od presudnog su uticaja na budućnost poslovanja.

[272] Perović V. (2007), ibidem, str. 256.

3.5.3.5.5 Izračunavanje opravdanosti investicija

Cilj svakog preduzeća se sastoji u očuvanju njegove egzistencije (sadašnjeg i budućeg opstanka) na tržištu i obezbjeđenju kontinuiteta (sadašnjeg i budućeg efikasnog funkcionisanja) željenog razvoja. Da bi se stekla slika uspješnosti određenog poslovnog poduhvata, neophodno je integralno sagledavanje relevantnih finansijskih pokazatelja i adekvatna valorizacija finansijske isplativosti i rentabilnosti ulaganja kapitala u određeni poslovni poduhvat.[273] Povrat na investirano ili povrat na korišteni kapital govori o menadžerskoj efikasnosti u korištenju raspoloživih resursa.[274] S obzirom da se investiranjem ostvaruju osnovni razvojni ciljevi preduzeća, najveći dio odgovornosti za sudbinu preduzeća se prenosi na investicionu politiku, na izbor valjanih investicija i njihovu efikasnu realizaciju.[275] Stoga je važno da se utvrde *efekti*, odnosno *rezultat*, koji će donijeti realizacija određene investicije. Na taj način oni predstavljaju mjeru ostvarenja postavljenih ciljeva investiranja, te zbog toga služi i kao kriterij za ocjenu valjanosti investicionih projekata i izbor najefikasnije investicije.

U ocjeni izračunavanja rentabilnosti određenih investicija koriste se **dinamičke i statičke** metode, odnosno kriterijumi.

Dinamički kriterijumi su najprikladniji za vrednovanje i proračuni isplativnosti alternativnih strategijskih relevantnih investicija. Obuhvataju više perioda i počivaju na konceptu neto sadašnje vrijednost i rade s viškom primitka (cashflows), ako je on u neposrednoj vezi sa investicijom. Nasuprot tome, za investicije neznatnog volumena prikladniji su statički proračuni isplativosti investicije koji obuhvataju samo jedan period, koji ne primjenjuju prihode/rashode, nego troškove i učinke. [276] Dinamički kriterijumi respektuju vremensku vrijednost novca, dok se troškovi i koristi od investicije izračunavaju novčanim tokovima. Drugim riječima, dinamičke metode polaze od toga da između trenutka ulaganja do trenutka kada se počinje osjećati efekat od uloženog postoji određeni vremenski preiod koji je potreban za to. Iz razloga što je period čekanja od trenutka izdavanja novca do povrata na uloženu investiciju traje, te i sam novac ima različitu cijenu od trenutka davanja do trenutka primanja, i opšte je poznato da u trenutku izdavanja novac ima veću vrijednost, nego u momentu primanja. Pri tome se ne misli na obezvrijeđivanje novca zbog inflacije, već se polazi od ekonomske logike, da novac uložen u ekonomski projekat uvijek mora donijeti određeni prinos.[277] Osnovni dinamički kriterijumi za ocjenu isplativosti ulaganja su:

- period povrata,
- neto sadašnja vrijednost,
- interna stopa prinosa.

Period povrata (PP) – je razdoblje koje je potrebno da se kumulativni očekivani tokovi novca od investicijskog projekta izjednače s početnim izdatkom novca, i pokazuje broj godina koji je potreban da se vrati naša početna investicija:[278]

---

[273] Dobre R. (2006), *Poduzetništvo,* Sveučilište Zadar, Ekonomski fakultet, Zadar, str. 160.
[274] Belak V. (1995), *Menadžersko računovodstvo*, RRiF, Zagreb, str. 69.
[275] Žarkić Joksimović N. (1998), *Finansijski menadžment,* Fakultet organizacionih nauka Univerziteta u Beogradu, Beograd, str. 167.
[276] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 266.
[277] Vukadinović P. / Jović Z. (2012), *Investicije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 100.
[278] Van Horne J. / Wachowicz J. (2002), *Osnove finansijskog menadžmenta*, deveto izdanje, Mate, Zagreb, str. 323.

$$PP = a + (b–c) / d$$

Gdje je:

a = godina;
b = početna novčana investicija;
c = kumulativni primitci u periodu (godina);
d = očekivani gotovinski tok novaca u periodu (godina);

Kriterij prihvatljivosti, odnosno neprihvatljivost se može izraziti sledećim relacijama:

- PP > 0 ⟹ projekat je rentabilan i prihvatljiv;
- PP = 0 ⟹ projekat ima marginalan značaj, odnos je indiferentan;
- PP < 0 ⟹ projekat je nerentabilan i neprihvatljiv;

Ukoliko je izračunato razdoblje povrata manje od maksimalnog prihvatljivog razdoblja povrata, prijedlog se prihvata, ukoliko nije onda se odbija.

Neto sadašnja vrijednost (NSV), predstavlja razliku između sadašnje vrijednosti neto priliva, odnosno očekivanih efekata investicije i sadašnje vrijednosti odliva gotovine, odnosno inicijalnog kapitalnog izdatka:[279]

$$NSV = V – I$$

Gdje je:

V = diskontovani efekti svedeni na sadašnju vrijednost;
I = inicijalni kapitalni izdatak (inicijalna vrijednost investicionih ulaganja);

Ova metoda se temelji na ključnoj pretpostavci po kojoj se svi troškovi i prihodi svode na prilive i odlive novca, odnosno na novčane tokove u predviđenom periodu eksploatacije investicionog projekta. Ovi novčani tokovi moraju da budu diskontovani, tj. svedeni na sadašnju vrijednost, odnosno momenat početak eksploatacije investicionog projekta. Razlika između primanja i davanja opredjeljuje na prihvatanje investicije. Stoga kriterij prihvatljivost, odnosno neprihvatljivost se može izraziti sledećim relacijama:

- NSV > 0 ⟹ projekat je rentabilan i prihvatljiv;
- NSV = 0 ⟹ projekat ima marginalan značaj, odnos je indiferentan;
- NSV < 0 ⟹ projekat je nerentabilan i neprihvatljiv;

Interna stopa prinosa (ISP), slično kao i kod metode neto sadašnje vrijednosti ova je metoda pristup diskontnog toka novca. Interna stopa prinosa za investicioni prijedlog diskontna je stopa koja izjednačuje sadašnju vrijednost očekivanih neto tokova novca Rt sa početnim inicijalnim kapitalom C. Ako se početni izdatak novca ili trošak pojavljuje u razdoblju 0, onda se prikazuje stopom – ISP, takvom da je:[280]

$$C = \left[\frac{R1}{(1+i)^1} + \frac{R2}{(1+i)^2} + \frac{R3}{(1+i)^3} + \cdots\cdots + \frac{Rn}{(1+i)^n} \right]$$

Gdje je:

C = inicijalni kapitalni izdatak;
Rt = neto godišnji novčani tok;
t = period kroz koji se vrši diskontovanje novčanih tokova;
i = interna stopa prinosa;
n = ekonomski vjek trajanja investicionog projekta;

Ovaj metod je nastao iz potrebe da bi se izbjegli problemi vezani za predviđanje realne diskontne stope. Ovi problemi se javljaju kod kriterijuma koji vrše svođenje na sadašnju vrijednost, jer kod kriterijuma interne stope prinosa nije potrebno predvidjeti diskontnu stopu, jer se ona u proračunu pojavljuje kao nepoznanica, odnosno kao tražena **interna stopa**

[279] Vukadinović P. / Jović Z. (2012), *Investicije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 101.
[280] Van Horne J. / Wachowicz J. (2002), *Osnove finansijskog menadžmenta*, deveto izdanje, Mate, Zagreb, str. 323.

rentabilnosti – koja predstavlja onu diskontnu stopu pri kojoj je kriterijum neto sadašnje vrijednosti jednak nuli. Ovako definisan matematički izraz ovoga kriterijuma glasi:[281]

$$NSV = \sum_{k=0}^{n} NP_k \times a_k = 0$$

$$a_k = \frac{1}{(1+i)^k}$$

Gdje je:

NSV = neto sadašnja vrijednost;
NP_k = neto novčani priliv (razlika novčanog priliva i novčanog odliva na projektu) investicionog projekta u k-toj godini perioda eksploatacije;
a = diskontni faktor;

Iz ove jednačine, rješavanjem po nepoznatoj (*i*) dobije se tražena stopa rentabilnosti, koja predstavlja onu diskontnu stopu pri kojoj realizacija nekog investicionog projekta ne donosi ni dobitke ni gubitke, i pokazuje pri kojoj je najmanjoj diskontnoj stopi realizacije investicionog projekta još uvijek opravdana. Interna stopa rentabilnosti izjednačava neto sadašnju vrijednost projekta sa 0, te se na osnovu formule koja se odnosi na sadašnju vrijednost, može napisati formula za internu stopu prinosa:[282]

$$\sum_{t=0}^{n} \frac{1}{(1+ISP)^k} = CF_0$$

Primjena metode interne stope rentabilnosti, zasniva se na poređenju kriterijuma koji mogu biti iskazani kao kamatna stopa koja vlada na tržištu kapitala, kao prosječna cijena kapitala, kao troškovi finansiranja ili kao granična stopa kapitala, i ukoliko se bilo koji od ovih kriterijuma obilježi sa simboličnim (*i*) imaćemo sledeće kriterijume za ocjenu investicionih projekata:[283]

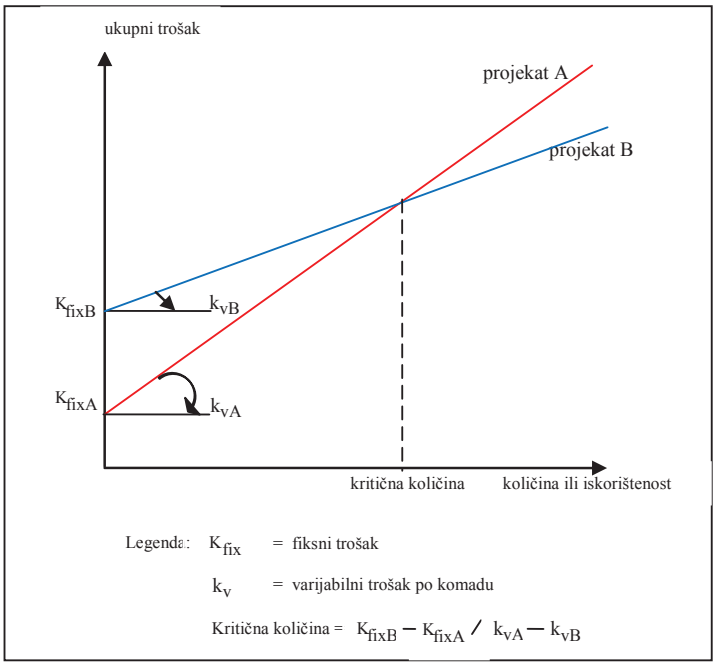
- $ISP > i \Longrightarrow$ projekat je rentabilan i prihvatljiv;
- $ISP = i \Longrightarrow$ projekat ima marginalan značaj, odnos je indiferentan;
- $ISP < i \Longrightarrow$ projekat je nerentabilan i neprihvatljiv;

Navedena prva metoda dinamičke ocjene investicionih projekata *period povrata* je jednostavna metoda dodavanja za ocjenjivanje vrijednosti projekta, dok su ostale dvije *neto sadašnja vrijednost i interna stopa prinosa* metode složenije tehnike **diskontovanog toka novca (DTC)**.

Izračunavanje opravdanosti investicija, kao i metode koje se bave njenom analizom, zahtjevaju posebnu pažnju, kao i prostor i vrijeme. Za svaki investicijski projekat (bilo da je mali ili veliki) je moguće napraviti kalkulaciju troškova. Najčešće primjenjivani postupak u praksi je postupak statičkog izračunavanja isplativosti investicije, odnosno **upoređivanje troškova**. Tim postupkom se upoređuju troškovi potrebni za poslovanje i kalkulacijski troškovi alternativnih investicijskih projekata, tako da pravilo odlučivanja relevantno za ovaj postupak glasi: „*odabrati investicijski projekat sa najmanjim ukupnim troškovima*“.[284] Ukoliko se alternativni investicijski projekti razlikuju u svom potencijalu uspješnosti, onda je potrebno da se uradi proširena upotreba troškova. Postavlja se pitanje iskorištenja kapaciteta i, u pogledu posebnih teškoća utvrđivanja, često nužnosti orjentacije prema kritičnoj količini koja se nalazi tamo gdje se

[281] Vukadinović P. / Jović Z. (2012), *Investicije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 114.
[282] Vukadinović P. / Jović Z. (2012), ibidem, str. 115.
[283] Vukadinović P. / Jović Z. (2012), ibidem, str. 115.
[284] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 451.

prednost fiksnog troška projekta (A) izjednačava s nedostacima varijabilnog troška po komadu u odnosu na alternativni projekat (B), prikazano na slici 70.[285]



Slika 70 – Proširenо poređenje troškova.

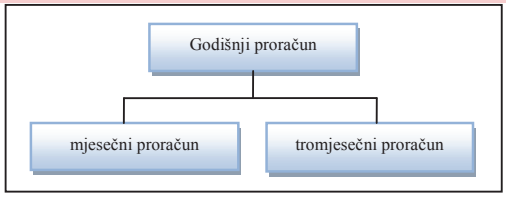
U investicionoj studiji primjenjuju se oba pristupa, i dinamički i statički. Dinamički pristup primjenjuje se i u tržišnoj i u društveno-ekonomskoj ocjeni, budući da investiciona studija sadrži analitički postupak i rezultate nužne za donošenje konačne investicione odluke o prihvaćanju ili neprihvaćanju projekta za izvođenje. Statički pristup se primjenjuje samo u tržišnoj ocjeni, kako bi se omogućilo poređenje projekta s postojećim preduzećima u odgovarajućoj grani ili grupaciji.

3.5.3.5.6 Kratkoročni obračun poslovnog uspjeha

Kratkoročni obračun[286] **poslovnog uspjeha** je instrument unutrašnje koordinacije u sistemu planiranja, i kao takav ima zadatak da uskladi sve aktivnosti u preduzeću u cilju ostvarivanja poslovnog uspjeha. To je jedan od najvažnijih upravljačkih instrumenata za zaposlene i menadžment preduzeća, jer predstavlja centralni pokazatelj operativnog uspjeha za određeni period. Ovaj instrument kontrolinga omogućava bolje sagledavanje uspjeha preduzeća. **Poslovni rezultat** predstavlja razliku između ukupnih **poslovnih prihoda** i **ukupnih troškova (rashoda)** u određenom periodu za koji se vrši obračun. Dobijeni poslovni izvještaj, u ovome slučaju pregled kratkoročnog poslovnog uspjeha, odražava troškove i vrijednosti za određeno područje odgovornosti u preduzeću, i za određeni period. Uobičajena podjela proračuna je na dijelove razdoblja, koji se kreću kraće od jedne godine, kao što je dato u prilogu na slici 71.

[285] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 452.

[286] *Obračun* obuhvata brojčani dio operativnog planiranja, odnosi se na neko razdoblje i/ili na neki projekat, a sadržajem obuhvata učinak, mjere i troškove. On je instrument upravljanja, koordinacije i kontrole nosioca odlučivanja; izvor: Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 432.



Slika 71 – Obračun poslovnog uspjeha.

U najjednostavnijem slučaju se **mjesečni zadaci** veličina tokova utvrđuje kao dvanaestina godišnje vrijednosti, i to u odnosu na pojedine referentne dane s krajem određenog razdoblja, tako da mjesečni obračuni postaju složeniji, jer se moraju uzeti u obzir veća diskontinuirana kretanja. Objedinjavanjem po tri mjesečna obračuna nastaje **obračun tromjesječja** (kvartalni obračun).

Kratkoročni obračun poslovnog uspjeha je zapravo pokušaj da se mjesečno ili periodično prikupe podaci relevantni za rukovođenje preduzećem, kako bi rukovodstvo preduzeća bilo informisano o aktuelnom stanju najvažnijih procesa u sklopu poslovanja preduzeća. Za izgled, strukturu i sadržinu obračuna poslovnog uspjeha odlučujući je metod proračuna. U okviru kratkoročnog proračuna poslovnog uspjeha razlikujemo dva procesa:

- obračun ukupnih troškova, i
- obračun bruto prihoda.

Procesi koji se zasnivaju na obračunu ukupnih troškova mogu se lako otkriti u preduzećima iz razloga njihove jednostavnosti u primjeni. Takođe, i ukupni prihod, koji je ostvaren u određenom vremenskom intervalu se na veoma jednostavan način obračunava, kao ostvarenje **dobiti/gubitka**, a koji zavisi od tri činioca:

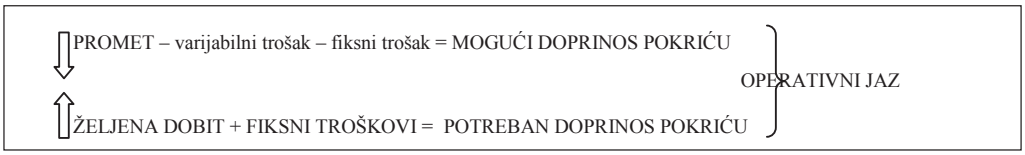
1. visine prihoda,
2. visine varijabilnih troškova, i
3. visine fiksnih troškova.

PRIHOD – varijabilni troškovi = DOPRINOS POKRIĆU – fiksni troškovi = REZULTAT (DOBIT)

Matematičkom operacijom na način da se od **prihoda oduzmu varijabilni troškovi**, dobije se **doprinos pokriću** fiksnih troškova iz kojeg se **pokrivaju** fiksni troškovi, a **razlika** iznad pokrivenih troškova je **dobit preduzeća**. Ukoliko doprinos pokriću nije dovoljan za pokriće fiksnih troškova, ostvaruje se gubitak u preduzeću. Ovaj postupak nam je neophodan, u cilju budućeg donošenja odgovarajućih planskih odluka preduzeća u prodaji i proizvodnji, na način da se mogu uzeti u obzir vrste proizvoda, količine i cijene. Može se primjeniti kod odabira načina prodaje (direktnim kanalima ili putem distributera) proizvoda, sredstava prodaje, kao i odabira na kojem će se tržištu vršiti prodaja. Takođe se može primijeniti i kao podloga za sistem procjene u budećem nagrađivanju zaposlenih u preduzeću.

Doprinos pokriću se koristi u operativnom kontrolingu na različite načine. Najjednostavnije se može krenuti od **planiranog prometa, umanjiti** ga za **varijabilne troškove** i **fiksne troškove** i na taj način doći do **vrijednosti planirane dobiti**. Kada se tako definisanom dobiti **dodaju** fiksni troškovi, dolazi se do **potrebnog ostvarenja doprinosa pokriću** (kontribucione marže).

Razlika između mogućeg i potrebnog doprinosa pokriću često se naziva **operativnim jazom**, prikazanim u prilogu na slici 72.[287]



Slika 72 – Operativni jaz

Cilj **operativnog** obračuna je je da se uspostavi optimalan odnos između učinka i troškova koji su napravljeni u preduzeću, uz maksimiziranje stepena iskorištenosti kapaciteta. Veoma je važno da rukovodstvo preduzeća dobije što tačniju informaciju u vezi sa njegovim trenutnim stanjem. Iz toga razloga je važna izrada **obračuna kratkoročnog poslovnog upjeha**, jer je to jedan od važnih upravljačkih instrumenata, kako za menadžment preduzeća tako i za sve njegove zaposlene. Da bi se njegovom izradom postigli stvarni efekti, potrebno je tu analizu raditi jednom mjesečno, jer to daje mogućnost rukovodstvu preduzeća da se upozna sa realnim podacima, odnosno pokazateljima i na taj način sagleda u kojem dijelu poslovnog procesa je potrebno predložiti korektivne mjere.

U praksi kontrolera, kao jedna od osnovnih aktivnosti u izradi kratkoročnog obračuna poslovnog uspjeha je njegova aktivna saradnja i učešće. Sistem izvještavanja u preduzeću omogućuje informisanje o ukupnom poslovanju preduzeća u periodu za koji je urađen kratkoročni poslovni obračun, i takav izvještaj sa svim „*najsitnijim*“ detaljima ima u preduzeću samo kontroler, koji je odgovoran za pružanje kontroling informacija relevantnih menadžmentu za uspješno rukovođenje preduzećem. Zadatak kontrolinga je da se brine da se ova dobijena kratkoročna analiza obračuna poslovnog uspjeha shvati i provodi kao proces menadžmenta, u kojem se definišu ciljevi, pridružuju resursi i utvrđuju finansijska sredstva.

3.5.3.5.7 Osnova za isplatu zaposlenih

Ciljevi sistema plata i drugih oblika nagrađivanja treba da uzmu u obzir potrebe poslodavca, kao i zaposlenih.[288] Postoji nekoliko načina na koji se mogu vršiti plaćanja zaposlenih. Zahtijevani profil za neko radno mjesto u preduzeću, izražava šta to mora učiniti zaposleni koji radi na tom radnom mjestu. **Plata** predstavlja viši pojam svih oblika novčane naknada[289] za rad, i ona treba dati informaciju o tome, koliko su preduzeću za postizanje njegovih ciljeva vrijedni rezultati, odnosno lični potencijal zaposlenika. Zadatak rukovodstva preduzeća je da stvori jednako pravne okvirne uslove za rad i plaćanje, kako bi se obezbjedili uslovi da se iskoriste potencijali zaposlenika, i pravično vrednovao njihov obavljeni rad. Kod načina plaćanja uglavnom postoji

[287] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 127.
[288] Pržulj Ž. (2007), *Menadžment ljudskih resursa,* drugo dopunjeno izdanje, Fakultet za trgovinu i bankarstvo ”Janićije i Danica Karić“, Beograd, str. 369.
[289] Good year je ponudio za promotivnu kampanju u prodaji guma, svom prodajnom osoblju novčane i ne novčane nagrade. Posmatrane su dvije grupe zaposlenika, jedni koji su primili opipljive nagrade, a drugi novčane nagrade. Grupa koja je primila opipljive nagrade premašila je za 50%, one koji su primili novčane. Istraživanje je pokazalo da su novčani bonusi primamljivi (npr. otplate dugova, ili školovanje djeteta), ali kada je uprava zanjihala sa televizorima ravnog ekrana, stvorili su veću želju i pažnju kod radnika, nego kod ponude gotovine, te čini nenovčane nagrade vrijednim dodatkom gotovinskim bonusima; izvor: Niven R. P. (2007), *Balanced Scorecard-Korak po korak maksimiziranje učinka i održavanje rezultata,* Poslovni dnevnik, Masmedija, Zagreb, str. 296.

element osnovice zarade, ali osim nje mogu da postoje i posebne isplate za prekovremeni rad radnika ili za duži radni dan. U sistemu plata u preduzeću se razlikuju:

- **fiksna, i**
- **varijabilna nadoknada.**

Plaćanje može da predstavlja **fiksni** dio koji predstavlja **osnovnu nadoknadu** u smislu plate, a koja osigurava egzistenciju radnika, i ona je mjesečno osigurana za ispunjenje određenih uslova i zadataka na radnom mjestu u preduzeću. Dok, **varijabilni** može da bude mješavina od kojih je dio usmjeren na bonus, odnosno ako se postigne izuzetan nivo izlaza gotovih proizvoda, ostvari dobit kroz ispunjenje zacrtanih ciljeva, takođe dio može da bude iz dijela akvizicija novih kupaca koje se ostvare, povećanja zadovoljstva kupaca, pružanjem podrške mlađim kolegama ili doprinosu u kreiranju baze znanja. Moguće je definisati **finansijske podsticaje** za sve zaposlene na godišnjem nivou, koji se odnose na lična postignuća zaposlenika, npr. za ispunjene ciljeve i prekoračenje godišnjih ciljava u odnosu na postavljene ciljeve. Neki od tih oblika **finansijskih podsticaja** mogu biti:

- **nagrade** (za ispunjenje cilja, odjela ili preduzeća),
- **naknade** za prijedloge poboljšanja poslovnih postupaka (bonusi) koji se mogu definisati na nivou dnevnih posmatranja postupaka,
- **grupne premije** (koje se mogu raspodijeliti na radnu grupu),
- **zaposlničke akcije** (za izuzetan rad mogu se dodijeliti pod određenim uslovima i akcije unutar preduzeća).

Cilj je uspostaviti strukturu koja opisuje odnose među poslovima i vještinama ili stručnosti unutar organizacije.[290] Na osnovu toga mogući su i različiti modaliteti motivacija i nagrađivanja zaposlenih.

Posmatramo li npr. proizvodnju gdje zaposleni učestvuju **direktno ili indirektno** u isporuci učinaka rada, to se može paušalno odrediti prema razredima stanja (u skladu sa modelom toka stanja). Broj direktno zaposlenih radnika, kao primaoca plate u proizvodnji (akordu i stimulacija) utvrđuje se pomoću sledeće formule: [291]

$$\text{direktno zaposleni u } t_1 = \text{direktno zaposleni u } t_0 \times \left(1 + \left(\frac{\text{realno povećanje učinka u odnosu na } t_0 \text{ u \%} - \text{stopa racionalizacije u \%}}{100}\right)\right)$$

Za utvrđivanje broja ne direktno zaposlenih kao primaoca plate po vremenu, prethodna formula se proširuje za efekat regresije troškova pri povećanom iskorištenju kapaciteta, koji vodi poboljšanju pokriću fiksnih troškova:

$$\text{ne direktno zaposleni u } t_1 = \text{direktno zaposleni u } t_0 \times \left(1 + \left(\frac{\text{realno povećanje učinka u odnosu na } t_0 \text{ u \%} - \text{stopa racionalizacije u \%}}{100}\right)\right) \times \left(1 - \frac{\text{stopa regresije u \%}}{100}\right)$$

[290] Milkovich T. G. / Newman M. J. (2006), *Plaće i modeli nagrađivanja,* Masmedia, Zagreb, str. 42.
[291] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 362.

Iz razloga što indirektno zaposleni ne mogu sami određivati brzinu svoga rada, nego zavise o stepenu usklađenosti kapaciteta cijelog preduzeća, što na pojedinim radnim mjestima može dovesti do manje iskoristivnosti, te je potencijal smanjenja troška manji, nego kod direktno zaposlenih.

Već nam je poznato da savremeni poslovni sistemi su zasnovani na znanjima i vještinama njihovih zaposlenih, i kao takvi su sa svom svojom pažnjom usmjereni prema kvalitetu i ponašanju zaposlenih, koji su danas neophodni za uspješno nadmetanje na tržištu i sposobni su da pokreću potrebene promjene u preduzećima. U budućnosti će plaćanja zaposlenika sve više zavisiti od njihovog znanja i vještina sa kojima oni raspolažu, jer se već odavno prešlo sa sistema plaćanja na osnovu dužine radnog staža.

Kontroler u preduzećima obuhvata sve realne pokazatelje i prema realnoj potrebi vrši analizu kadrova i efekata koje zaposleni ostvaruju u preduzeću na način da vrši izračunavanje i predočavanje menadžmentu dobijenih rezultata, kako bi se moglo što kvalitetnije vršiti plaćanje zaposlenih na osnovu njihovog učinka na radnom mjestu.

3.5.3.5.8 Analiza praga rentabilnosti

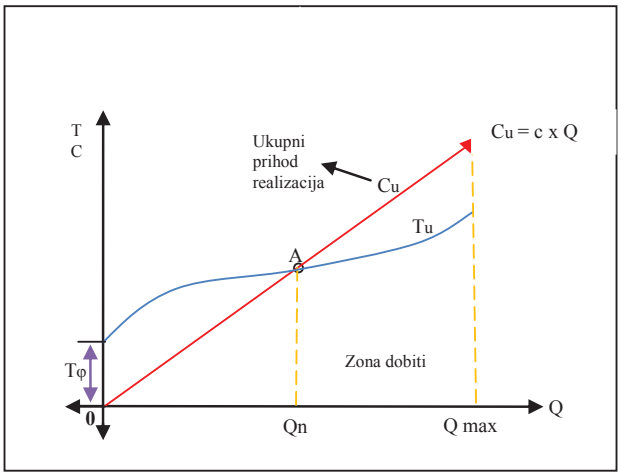
Analiza praga rentabilnosti se koristi, kada se određuju kritične vrijednosti relevantne ciljne veličine kao što je to dobiti za probleme odlučivanja. To je pokazatelj sposobnosti preduzeća da sa uloženim sredstvima ostvari maksimalan profit, a profit je ne samo ključni i sveobuhvatni indikator efikasnosti, već i najbolji test tržišnog uspjeha ili neuspjeha preduzeća. Za preduzeće kažemo da je **rentabilno** ukoliko ostvaruje više prihoda u realizaciji od ukupnih troškova. Da bi se odredio prag rentabilnosti, neophodno je staviti u odnos dvije veličine (ukupne troškove i ukupne prihode, tj. ostvarenu realizaciju). Instrument **analiza praga rentabilnosti**[292] se koristi za **ovladavanje neizvjesnosti planiranja**. Nesigurnosti u procesu planiranja proizvodnje, uvođenje novih postupaka u proizvodne procese, promjene količina i cijena u prodaji, itd., su promjene koje značajno povećavaju nesigurnost informacija. Ovu vrstu analize je moguće primjeniti u različitim oblicima. Obično se sureću ove grupe obilježja:[293]

1. objekti analize praga rentabilnosti mogu biti vrijednosti proizvoda (od pojedinih proizvoda do grupa proizvoda), izvor nabave i putevi pripreme, proizvodni postupci i objekti u koje se investiralo,
2. kao ciljne veličine analize praga rentabilnosti pojavljuju se plaćanja (npr. za metode računa amortizacije), diskontovani višak gotovine (npr. za metode interne kamatne stope), troškovi i/ili učinci, koristi, a u određenim okolnostima i količine i vrijeme (npr, za vrijeme protoka),

[292] U ekonomskoj teoriji i praksi, često se pojam prag rentabilnosti identifikuje sa pragom ekonomičnosti, a javljaju se i drugi nazivi nazivi za ovu pojavu, kao što je prag korisnosti, „mrtva tačka“, tačka pokrića i sl. Međutim, svi ovi i slični nazivi mogu se prihvatiti sa određenom rezervom. Naime naziv „prag rentabilnosti“ ne odgovaru značenju ove pojave, jer se u ekonomskoj teoriji pod izrazom rentabilnost podrazumjeva odnos između, dohotka ili dobitka i sume angažovanih sredstava, dok se kod praga ekonomičnosti stavljaju u odnos realizovana vrijednost proizvoda i troškova elemenata proizvodnje.; Izvor: Berberović Š. / Jovičić J. (2007), *Teorija i metodologija troškova*, Ekonomski fakultet Banja Luka, Banja Luka, str. 160.

[293] Weber J. (1995), *Einfuhrung in das Controlling*, 6. uberabeitete Auflage, Poeschel, Stuttgart, str. 127., i drugi: Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 132.

3. varijable koje se koriste za analize praga rentabilnosti jesu količine (npr. proizvedena količina), vrijeme ili vrijednosno izražene veličine.



Slika 73 – Prag rentabilnosti.[294]

Posmatra li se navedeni dijagram na slici 73, evidentno je da za tačku A ukupni prihodi i ukupni torškovi su jednaki, a i poslije te tačke prihodi su veći od ukupnih troškova i ovdje preduzeće ostvaruje profit. Do tačke Qn nije isplativo proizvoditi, troškovi su bili mnogo viši od ostvarenog prihoda, tj. bili su nepokriveni, a nakon te tačke se ostvaruje profit, tj. preduzeće posluje profitabilno. Od tačke Qn do tačke Qmax je zona dobiti u kojoj preduzeće ostvaruje pozitivno poslovanje. Vrijednost troškova odgovara vrijednosti prihoda na mjestu gdje se sijeku dvije funkcije na grafičkom dijagramu (Cu i Tu) tj. u tački A koja predstavlja prag rentabilnosti. Prag rentabilnosti predstavlja onaj stepen korištenja kapaciteta, odnosno obima proizvodnje pri kojem se izjednačavaju vrijednosti ukupnih troškova poslovanja i ukupnih ostvarenih prihoda. Ukupni prihod predstavlja ostvarenje prodaje proizvoda.

$$Cu = c \times Q$$

Gdje je:

Cu = ukupan prihod, ukupna realizacija – jedinična cijena proizvoda;
c = jedinična cijena proizvoda;
Q = obim proizvodnje;

Iz navedene matematičke ralacije zaključujemo da je prihod jednak proizvodu jedinične cijene c i kapaciteta Q. Dobit d predstavlja razliku između ukupnih prihoda Cu i ukupnih troškova Tu.

$$Tu = Cu - Tu$$

Rentabilnost preduzeća je sposobnost preduzeća da sa uloženim sredstvima ostvari maksimalan profit. Profit nije samo ključni indikator efikasnosti, već najbolji test tržišnog uspjeha ili neuspjeha preduzeća. Stoga, rentabilno je ono preduzeće koje ostvaruje više prihoda od realizacije i ukupnih troškova.

Prognoza uspjeha[295] poslovanja preduzeća se ubraja u tradicionalna područja, gdje se primjenjuje analiza praga rentabilnosti.

[294] Berberović Š., / Jovičić J. (2007), *Teorija i metodologija troškova*, Ekonomski fakultet Banja Luka, Banja Luka, str. 160.
[295] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.3.5.6., kratkoročni obračun poslovnog uspjeha.

Nema kvalitetnog planiranja i upravljanja preduzećem bez dubinskog poznavanja prirode troškova. S pravom se može reći da je najvažniji izvor tog znanja kontroling, jer se u kontrolingu otkrivaju sve činjenice mjere i prate, a menadžeri su ti koji dobijaju sve potrebne informacije iz kontrolinga putem poslovnih izvještaja. Zadatak kontrolinga je da u preduzeću inicira izradu analize praga rentabilnosti, polazeći od osnovnih faktora: **ciljne prodajne cijene**, **varijabilnih (proporcionalnih) troškova** i **bloka fiksnih troškova** za moguću proizvodnju, te postavlja jednostavno pitanje: „*Pri kojoj količini prodaje ukupan iznos doprinosa pokriću pokriva upravo fiksne troškove?*“. Nakon sprovedenih analiza, dobijeni prag rentabilnosti služi kao konačan rezultat za donošenje ispravne odluke, npr. o politici proizvodnog programa, ukoliko je on bio predmet analize.

3.5.4 Kontrolna funkcija kontrolinga

Kontrola je regulatorni proces kojim se uspostavljaju standardi za ostvarenje organizacionih ciljeva, upoređuju stvarne perfomanse sa tim standardima i preduzima korektivna akcija kada je to neophodno, da bi se perfomanse vratile na standardni nivo.[296] Pod kontrolom (nadgledanjem) kao **instrumentom osiguranja volje**, podrazumjeva se poređenje dviju ili više veličina „planirano/e i trenutno/a stanje/a“, kako bi se utvrdila odstupanja, koja sa aspekta kontrolinga tretiramo kao *upravljački signal*. **Cilj kontrole** jeste **saznanje**. Izreke koje karakterišu krajnje tačke kontrole su: „*Povjerenje je dobro, kontrola je bolja*“[297], i „*Kontrola je znak slabosti*“[298]. Posmatrajući ove dva načina razmišljanja, nesporno je da svako preduzeće treba kako povjerenje, tako i neki oblik kontrole, koji će osigurati izvršenje planiranih zadataka. U svome radu Antony **kontrolisanje** definiše kao: „mjerenje i ispravljanje pojedinačnog i organizacionog djelovanja sa ciljem osiguranja toka događaja prema planu, i navodi da je potrebno izvršiti mjerenje uspješnosti s obzirom na uspostavljenje ciljeve i planove, te pokazati gdje su odstupanja od standarda i pomoći u ispravljanju tih odstupanja. Naglašava da kontrolisanje olakšava ispunjenje zacrtanih planova, dok planiranje mora prethoditi kontrolisanju, jer planovi se ne ispunjavaju sami po sebi. Menadžeri su ti koji rukovode planovima uz korištenje raspoloživih resursa da bi se ispunili specifični ciljevi. Tek tada se aktivnosti provjeravaju i ustanovljava se, da li odgovaraju uspostavljenim planovima ili ne. Navodi da je kontrolisanje jedna od pet temeljnih funkcija upravljanja, koja uključuje sve aktivnosti koje menadžer preduzima s namjerom osiguranja ostvarenih rezultata što bliže planiranim“.[299] Ko što je navedeno na raspolaganju menadžmentu preduzeća je kontrola, kao dio aktivnosti upravljanja i ona se odnosi na proces izvođenja. Proces kontrole se može posmatrati kao proces otkrivanja problema, i to: **posmatranjem, mjerenjem, klasifikovanjem, i djelovanjem.** Slično kao i kod planiranja, i kontrole su **procesi obrade informacija**, koje se ne odvijaju nužno u krutim, nefleksibilnim vremenskim razmacima i ne čine uvijek poslednju fazu u cjelokupnom ciklusu upravljanja, nego procese stvaranja (formiranja) i osiguranja volje, i mogu se pratiti od samog početka.

Kontrola predstavlja samo jedan pojedinačni instrument, odnosno to je parcijalna funkcija zadatka podrške menadžmentu, za razliku od kontrolinga, koji je usmjeren na sistemsku, sveobuhvatnu koordinacijsku i integracijsku podršku menadžmentu. Zigenbajn u svome radu

[296] Williams C. (2010), *Principi menadžmenta*, Data Status, Beograd, str. 290.
[297] Lenjin.
[298] Gandhi.
[299] Anthony N. R. (1992), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, USA, str. 10.

navodi: „da se podrška menadžmentu procesa ostvaruje sa **kontrolingom procesa**, koji je nadležan upravljati procesima na osnovu zadatih veličina koje su svojstvene određenim zadacima, tako da kontroling mora:

- da pripremi relevantne informacije za **dokumentovanje procesa**, odnosno za opis i vizuelizaciju procesa,
- specificira sve relevantne zahtijeve klijenata (npr. kvalitativni i kvantitativni inputi i outputi, uključivši i mjerila-benchmarks) koji su relevantni za utvrđivanje **zadanih (poželjnih) vrijednosti** (ciljeva),
- iz mnogobrojnih mogućih pokazatelja odabrati one koji su kao **mjerne veličine** u pogledu *vremena* (npr. vrijeme izrade/obrade, poštovanje rokova isporuke, brzina prilagođavanja promjenjivim uslovima), *troškova* (npr. troškovne stope), i *kvalitete* (npr. zadovoljstvo kupaca, postotak pogrešaka i pritužbi) prikladni za postizanje i nadziranje utvrđenih ciljeva,
- redovno izrađivati **procesne izvještaje** koji po provedenoj kontroli daju informacije o tome jesu li poređenja između planiranih i stvarnih vrijednosti dovele do odstupanja i ko je za to odgovoran.

Takođe, istoimeni autor navodi, da su zadaci koje sprovodi kontroling procesa u **iniciranju mjere poboljšanja**, kako bi se suvišni procesi, te oni koji ne stvaraju novu vrijednost eliminisali, odnosno kako bi se djelatnosti objedinile. Provođenje donesenih odluka o poboljšanju procesa je zadatak procesnog menadžmenta koji treba da: **prilagodi instrumente kontrolinga** promjenama tokova, i da održava **dokumentacione sisteme**, kako bi se mogao nadgledati interni sistem kontrole.“[300]

Rezultat postupka kontrole je ili potvrda o uspješnom putu kojim se ide ili ukoliko to nije tako, onda se vrši pokretanje korekcija (naknadno upravljanje) kako bi se vratilo na pravi put. Ova funkcija stavlja na raspolaganje sve informacije potrebne za ostvarivanje ciljeva poslovanja, uključujući permanento poređenje trenutne faze ostvarenja ciljeva sa planiranim ciljevima i prepoznavanje svih veličina koje na njih utiču (ometajući faktori i sl.).

Kontrola je složena i veoma važna za uspješno poslovanje preduzeća, bez obzira što je poslednja u nizu obavljanja upravljačkih funkcija. Ona je pomoć menadžmentu preduzeća u ostvarivanju planiranih poslovnih zadataka uz što manje ulaganja.

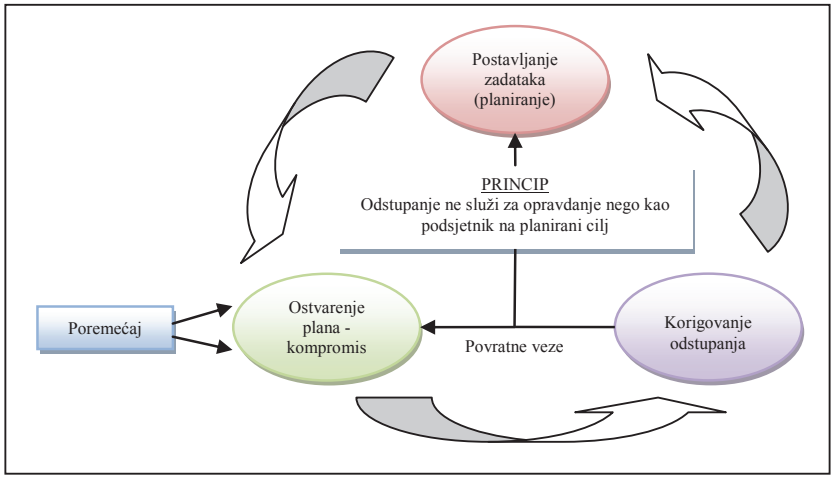
3.5.4.1 Pojam i svrha kontrole

Da bi preduzeće uspješno poslovalo nije dovoljno samo napraviti dobar plan i organizovati njegovo sprovođenje. Neophodno je da menadžment preduzeća uspješno prati implementaciju tih aktivnosti u skladu sa zacrtanim planom. Ukoliko nije tako i ukoliko se utvrde bilo kakva odstupanja od planiraniih vrijednosti i organizacijskih smjernica, potrebno je ta odstupanja analizirati. Identifikacijom odstupanja i neusklađenosti donose se odgovarajuće mjere, sa ciljem boljeg budućeg planiranja i definisanja organizacijskih smjernica, kaošto je prikazano na slici 74.[301] Učeći na greškama u planiranju, moguće je bolje sagledati buduće poslovanje, te u narednom periodu pristupiti korekcijama (određivanju korektivnih mjera i eventualnih sankcija

[300] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 43-44.
[301] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 162.

za ne postizanje planiranih indikatora) i sprovođenju planskih aktivnosti uz nova poboljšanja. Tako da se može reći da planiranje i kontrola stvaraju situaciju iz koje se može naučiti nešto novo, te u narednom periodu kod sprovođenja planskih aktivnosti napraviti poboljšanja.

U procesu planiranja svi dokumenti[302] se dostavljaju kontrolingu, koji predstavlja organizovano i sveukupno mjerenje, koorigovanje i usmjeravanje **poslovnog rezultata** u planirane okvire. On takođe treba da osigura da **ostvareni rezultati odgovaraju planiranim**. A, da bi to osigurao, kontroling nadgleda realizaciju mjera, koje su sadržane u planovima, na način da se u predviđene procese djelovanja uvijek ugrađuju i **kontrole**.



Slika 74 – Regulacijski krug poboljšanja plana.

Preduzeća nakon uspostavljanja plana i planskih aktivnosti moraju da uspostave treću fazu poslovnog događaja, praćenje implementacije. Praćenje tj. nadgledanje rada privrednog subjekta je jedan od temeljnih zadataka menadžmenta, da ono ostane na pravom putu.[303] Kao i planiranje, kontrole su procesi obrade informacija. Zadatak kontrolera da uoči bilo kakva planska odstupanja, i iste predstavi na:

- **objektivnan način**, što znači da su rezultati kontrole intersubjektivno povjerljivi, tj. različite osobe na jednakoj informativnoj osnovi dolaze do istog rezultata,
- **da su pouzdani**, tj. kontrole prema svojoj vrsti i provođenju nisu u potpunosti standardizovane, nego se moraju prilagoditi određenom značenju stanja koje se kontroliše,
- **i validni,** a koja je data ako se uistinu kontroliše ono što se namjerava kontrolisati.

Praćenjem i nadgledanjem se vrši upoređivanje ostvarenih vrijednosti sa zadatim ili drugim usporednim vrijednostima, i one nisu sama sebi svrha. Da bi se ostvarili zadaci nadzora mogu se koristiti instrumenti **kontrole i revizije**.

Za razliku od kontrole, **interna kontrola** obuhvata poslovne procese, sve metode i mjere koji se koriste za očuvanje vrijednosti imovine, i osigurava tačnosti i pouzdanosti u prikupljenim podacima, te je svakako podrška za provođenje uspješnih aktivnosti. Stanišić u svome radu

[302] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.3., planska funkcija kontrolinga.
[303] Horvat Đ. / Kovačić M. (2004), *Menadžment u malom preduzetništvu,* Cera Prom, Mep Consult, Zagreb, str. 247.

navodi definiciju od strane *Committe of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission*, (*COSO*): „interna kontrola je proces, utanovljen i sprovođen od strane upravnog odbora preduzeća, uprave i drugog osoblja, a cilj mu je da obezbjedi razumno uvjerenje vezano za postizanje ciljeva u sljedećim kategorijama: efikasnost i uspješnost poslovanja, pouzdanost finansijskog izvještavanja, saglasnost sa postojećim zakonima i procesima, i zaštita imovine od neovlašćenog prisvajanja, korišćenja ili otuđenja.“[304] Interna kontrola je ta kojom se poslovna politika preduzeća u velikoj mjeri štiti, i predstavlja sastavni dio organizacionih procesa. Kod **interne kontrole** u središtu je nadzor nad *objektima kontrole*, a kod **kontrolinga** je težište na *prikupljanju informacija kontrole*, *te oblikovanju i predlaganju mjera na osnovu dobijenih informacija i usklađivanju sa drugim podsistemima menadžmenta*. Znači, da su u kontrolingu već unaprijed poznate zadane, planirane vrijednosti, što predstavlja i planiranje, za razliku od interne kontrole gdje nije nužno postojanje planskih vrijednosti ili zadataka.[305] Međusobno razlikovanje kontrole i revizije moguće je s obzirom na:[306]

- **vremensku dimenziju** (kontrola se smatra stalnom aktivnošću, usmjerenom na sadašnjost, a revizija pripremnom aktivnošću, usmjerenom na prošlost)
- **pripadnost organizaciji osobe koja nadgleda** (osoba koja kontroliše član je organizacije, a reviziju provodi najčešće osoba izvan organizacije)
- **ovisnost o procesu i području odgovornosti** (revizijom se smatra nadzor koji provodi osoba koja ni direktno ni indirektno ne ovisi niti o procesu niti o području odgovornosti koje nadgleda, a kontrolu provodi osoba koja jeste ovisna o procesu ili području odgovornosti).

Kontrola je trajan proces obrade informacija u preduzeću, provodi se sa ciljem evidentiranja odstupanja između zadatih veličina i ostvarenih rezultata. Već je naglašeno, da je uvijek osnovni cilj kontrole spoznaja. Jedna od dviju upoređujućih veličina (planirano-ostvareno, odnosno TREBA–JESTE) ima ulogu mjerila ili norme koju definiše uprava ili top menadžement u preduzeću, i može da bude zadata ili ostvarena veličina, dok je druga veličina koja se ispituje. Ukoliko se pojave diskontinuiteti između planiranog i ostvarenog tj., onoga što jeste i onoga što treba biti, „nastalog JESTE i zadatog TREBA“, mora se pristupiti korekcijama, tj., određivanju korektivnih mjera i eventualnih sankcija za nepostizanje planiranih indikatora.

U vezi sa **vremenom** provođenja kontrole moguće je izvršiti podjelu kontrole na:

- kontrola unazad ***feed-back control*** (ima zadatak da vrši korektivnu konrtolu zasnovana na povratnoj sprezi),
- kontrola unaprijed ***feed-forward control***[307] (ima zadatak da vrši preventivnu kontrolu provođenja planova, koji još nisu realizovani),

---

[304] Committe of Sponsoring Organisationsof the Treadway Commission (COSO), Chapter 1. Definition, Internal Control–Integrated Framework, American Institute of Certified Accountants, Jersey City, New Jersey, 1992, str. 9.; izvor: Stanišić M. (2009), *Revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 47.

[305] Peemoler H. V. (2005), *Controlling,* 5. Auflage, Herne, Berlin, str. 66.

[306] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 152.

[307] Prethodna kontrola (*fee-forward control),* u trenutku izrade planova, je najuspiješniji, ali i najteži oblik kontrole, jer podrazumjeva preduzimanje korektivnih akcija, dok je proces koji se kontroliše još u toku, tekuća kontrola *(concurent control)* naziva se i kontrola procesa, koja obuhvata i faznu kontrolu, i treća naknadna kontrola (*postaction control ili ex post control)* naziva se i *otput control*, koja kontroliše krajnje rezultate; izvor:

- prateću ili test ***concurent control*** ili **ex-ante** control (ima zadatak da tokom provođenja mjera, po mogućnosti rano otkrije odstupanja tekućih postupaka), i
- naknadnu kontrolu ***postaction controll*** *ili* ***ex-post control*** (ima zadatak nadgledati zaključene postupke i njihove konačne rezultate).

Što brže treba da se odreaguje na utvrđena odstupanja, tako da mora biti kraći **ritam kontrola**, to je bolje i za preduzeće. Razlozi odstupanja mogu da budu različiti i zadatak kontrolinga je da ih uoči, utvrdi njihove razloge i da izvrši pravovremeno informisanje donosilaca odluka, upravu preduzeća ili top menadžment. Kontroleri pripremaju izvještaje koji sadrže i prijedloge aktivnosti, a koje je potrebno preduzeti da bi se otklonila utvrđena odstupanja. Oni ne odlučuju koja će korektivna mjera biti preduzeta, to je u nadležnosti uprave preduzeća ili top menadžmenta.

3.5.4.2 Objekti i instrumenti kontrole

Već je ranije naglašeno da je kontrola trajan proces obrade informacija, sa ciljem evidentiranja i saznavanja odstupanja, između dviju veličina koje se porede, kao i analize tih evidentiranih odstupanja. U preduzećim se vrši nadgledanje stvarnih (sadašnjih) odnosno predviđenih (budućih) rezultata (uspjeha), ljudskog ponašanja, koji su nosioci radnji i aktivnosti releavantnih premisa, na kojima počiva planiranje. U sistemu kontrole se koristi mnogo manje različitih instrumenata, nego što je to slučaj u sistemu planiranja. Najčešći **instrumenti**, koji nailaze na primjenu u kontrolnoj funkciji su:[308]

- analiza odstupanja, i
- analiza uzroka.

Analiza odstupanja je poslednja faza u procesu kontrole, i predstavlja instrument kontrole rezultata, pri čemu se određena planska normirana ili neka druga veličina koristi kao veličina za poređenje. Njena svrha je ispunjana kada je postoji uporedivost planiranih i ostvarenih veličina i kada je osigurana njihova kvantifikacija. Sva evidentirana odstupanja moraju biti pregledno kvantifikovana i predočena upravi preduzeća ili top menadžmentu. Analiza odstupanja je centralini element povezivanja kontrole i sistema informisanja, gdje se dobijene informacije o odstupanjima i i analizama odstupanja trebaju uskladiti sa svrhama kontrole. Tako da je analiza odstupanja usmjerena na identifikaciju uzroka odstupanja i predlaganja mjera prilagođavanja. Ona se koristi kada su posrijedi odstupanja u vrijednosti prometa i prihoda, troškova, itd.

Analiza uzroka je drugi veoma učestao instrument, koji nailazi na praktičnu primjenjuje tokom provođenja kontrole. Ovaj instrument se odnosi na analizu procesa, za razliku od instrumenta analiza odstupanja, koji se odnosi na kontrolu rezultata. Kod analize uzroka vrši se identifikacija određenih aktivnosti koje su provedene u preduzeću, kako bi se izvršila kontrola na što efikasniji način i definisao uzrok odstupanja. Takvim kriterijumima udovoljavaju dvije grupe postupaka kontrole:

- kontrola na osnovu iskustva i znanja kontrolera, i
- kontrola na osnovu statističkih spoznaja.

Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 469-484.

[308] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 158-159.

Pri izboru uzorka na **osnovu iskustva i znanja kontrolera** moguće su greške koje uzrokuju bitne posledice. Ukoliko se uzorak temelji na **statističkim spoznajama**, npr. aktivnostima koje se ponavljaju, gdje se bez većih problema može ustanoviti uspjeh ili neuspjeh. Analiza se provodi i kod standardnih aktivnosti koje se dešavaju po pravilima, koji su definisani npr. u eksternom računovodstvu. Ovdje i jedan i drugi postupak definisanja uzorka imaju svoje prednosti i nedostatke, te se preporučuje njihovo istovremeno kombinovanje.

Kontrola predstavlja samo jedan pojedinačni instrument, odnosno to je parcijalna funkcija zadatka podrške menadžmentu, za razliku od kontrolinga koji je usmjeren na sistemsku, sveobuhvatnu koordinacijsku i integracijsku podršku menadžmentu. Takođe, još jedan važan kriterijum razlikovanja kontrolinga od kontrole, je i njihov **objekt** djelovanja: kontroling je podsistem menadžmenta i odnosi se na menadžment i njegove funkcije, dok se primarna uloga kontrole odnosi na sistem izvođenja.

Kontroling je taj koji vrši procjenu sa finansijskog aspekta svih aktivnosti preduzeća. Predposavka je da je za izvršenje ovoga zadatka kontrolinga neophodno adekvatno planiranje i informacioni sistem, iz toga razloga su ove dvije funkcije tijesno povezane sa funkcijom kontrole i predstavljaju njen sastavni dio.

3.5.4.3 Kontrole postupka i rezultata

Osnovna svrha kontrole je dobijanje što relevantnijih informacija, kako bi se mogle donijeti što bolje i kvalitetnije odluke. Slično kao kod procesa planiranja, tako se i proces kontrole odvija u zaokruženim fazama, koje obiljžavaju posebni zadaci. Faze kontrole su sistemski povezane sa fazama planiranja, informacijskim odnosima i tokom događaja koji se dešavaju. **Svrha kontrole** se najčešće opisuje **dokumentacijom**, dolaskom do saznanja, informacijama te uticanjem na ljudsko ponašanje i procese u proizvodnji.[309] Tako da se svi dobijeni podaci o utvrđenim razlikama pohranjuju.

Da bi se implementirala kontrola potrebni su određeni indikatori, kao i odgovarjaući okvirni uslovi za vrednovanje i implementaciju. Kao primjer moguće je navesti pravila vrednovanja postignutog uspjeha, odnosno rezultata. Iz navedenog se zaključuje da postoji kontrola orijentisana:

- prema postupcima, i
- prema rezultatima

Kada govorimo o prvom slučaju, kontroli orijentisanoj **prema postupcima**, onda se radi o poređenju između planiranih i postojećih **procesa**, a kada govorimo o drugom slučaju, onda se radi o pređenju između **planiranih** i **ostvarenih rezultata**.

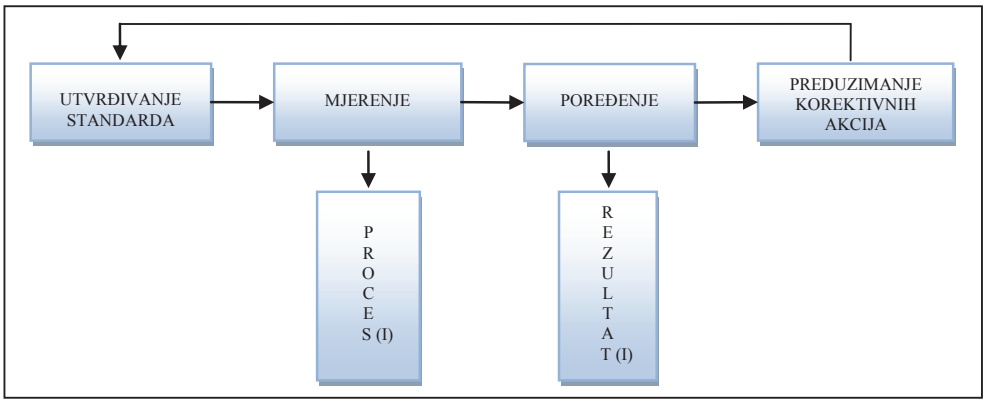
Procesi kontrolisanja se sastoje od nekoliko koraka (odnosno faza ili postupaka, kako se to u literaturi ponekad govori):

1. utvrđivanje standarda,
2. mjerenje,
3. poređenje, i

[309] Kuper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben, Instrumente,* 5. uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 213.

4. preduzimanje korektivne akcije.

Ovi koraci su grafički prikazanim na slici 75.:[310]



Slika 75 – Koraci procesa kontrolisanja.

Posmatrano u užem smislu ovi koraci se mogu raščlaniti na:

- **zadavanje potrebnih vrijednosti** je prvi koraki predstavlja rezultat planiranja (planski cilj), čije ostvarenje, odnosno rezultat se mjeri upoređivanjem sa postavljenim ciljem, odnosno **utvrđenim standardom** kontrole;
- **saopštavanjem ostvarenih vrijednosti u odnosu na zadatu vrijednost** je drugi korak pri kojem se **mjeri** rezultat izvršenja u odnosu na definisani planski zadatak (cilj);
- **upoređivanje potrebnog ostvarenja i ostvarenog** je treći korak u kojem se sučeljavaju potrebene vrijednosti iz plana i ostvarene vrijednosti iz izvršenja, zatim se vrši **poređenje** i **analiziranje uzroka** odstupanja na osnovu kontrolnog izvještaja koji prikazuje uzroke i vrste odstupanja i prezentuju se informacije o odstupanjima;
- **preduzimanje korektivnih akcija** je poslednji korak u nizu i tada uprava ili top menadžment preduzeća pristupa **korektivnim aktivnostima**.

Kontrole **postupaka** manje se odnose na privremene rezultate ili konačne rezultate djelovanja, a više na samo **djelovanje** kao i na njihovu uspješnost. Iz toga razloga su potrebne kako bi se nadgledale **promjene u procesima**, tako i prihvatljivost **odgovarajućih metoda**[311].

[310] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 476.

[311] Pomoću SAP softverskog alata *Management of International Control-MIC*, koji je usmjeren na ispunjavanje zahtijeva korporativnog upravljanja (*corporate governance*) u vezi s regulatornim posebnostima *Sarbanes Oxley Acta*, mogu se izraditi aktuelni satistički pregledi koji među ostalim sadrže i podatke o tome gdje ima kakvih poroblema i koje mjere poboljšanja još nisu završene. Satusni izvještaji odozgo prema dole se sumiraju, kod bitnih odstupanja nadopunjuju komentarima i od strane odgovornih iz tih organizacijskih jedinica potvrđuju u pogledu njihove ispravnosti. Slabosti koje su iskazane u statusnim izvještajima ISK-a provjerava kontroling, odnosno interna revizija, u pogledu toga jesu li planovi mjera za uklapanje utvrđenih slabosti kontrole stvarno implementirani. Pomoću naknadnih testova mogu se vrednovati rezultati mjera za poboljšanje. Usklađivanje između učesnika SAP MIC aplikacije može preuzeti kontroling; izvor: Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 158.

Posmatrajući buduće **rezultate (uspjehe)** na kojima počiva planiranje, Zigenbajn u svome radu navodi: „da je evidentno da se **kontrole rezultata** prije svega odvijaju u vezi sa operativnim planiranjem ili pojedinačnim projektima, koji se mogu obavljati za vrijeme provođenja (međukontrole ili kontrole napretka) i/ili nakon provođenja (kontrole rezultata). Uočena odstupanja u datom slučaju se analiziraju (funkcija otkrivanja i objašnjenja) upoređivanjem normativnih veličina (planirano) s faktičkim (trenutno stanje) ili prognostičnim (buduće stanje) veličinama i – ako je to potrebno – pokušavaju se otkloniti pomoću korektivnih mjera (naknadnog upravljanja) funkcija uticaja. Istoimeni autor navodi da u pogledu kontrole rezultata se mogu razlikovati različite vrste odstupanja u zavisnosti o:

- **vremenskom odnosu**, gdje se mogu utvrditi *selektivna* odstupanja po danu, sedmici, mjesecu, tromjesječju ili godini. Ako se selektivna odstupanja sabiraju kroz ta razdoblja nastaju *akumulirana* odstupanja;
- **računskom postupku**, putem kojeg se mogu utvrditi *apsolutna* odstupanja oduzimanjem i *relativna* (u postotku) odstupanja dijeljenjem dvije veličine;
- **lokaciji operacija,** u hijerarhiji mjerila se može raditi o djelimičnom ili ukupnom odstupanju. Tako npr. materijalni troškovi u *potpunosti odstupaju* u odnosu na sve materijale dijelove koji se dokupljuju i trgovačku robu, ali je samo *djelimično odstupanje u* odnosu na ukupne troškove.

Nedostatak kontrole rezultata se ogleda u tome da se odstupanja planiranog i ostvarenog prekasno prepoznaju i na njih se ne može puno uticati. Slično je i kod odstupanja planiranog i budućeg, kod **kontrole napretka**, kod koje se uz poznavanje dosadašnjih rezultata još mora predvidjeti i odvijanje razvoja realizacije do kraja procesa.“[312]

Zadatak menadžmenta je da preduzeme odgovarajuće mjere i korake, kako bi se osiguralo da zaposleni tačno znaju koje su informacije potrebne u kojem kontrolnom procesu, kako i na koji način ih prikupiti i koristiti u pripremi različitih izvještaja, čemu oni služe, koje su odgovarajuće korektivne mjere provode na osnovu tih izvještaja. Da bi kontrola bila uspješna, svi pojedinci koji učestvuju u kontroli moraju znati kako se proces kontrole odvija.[313]

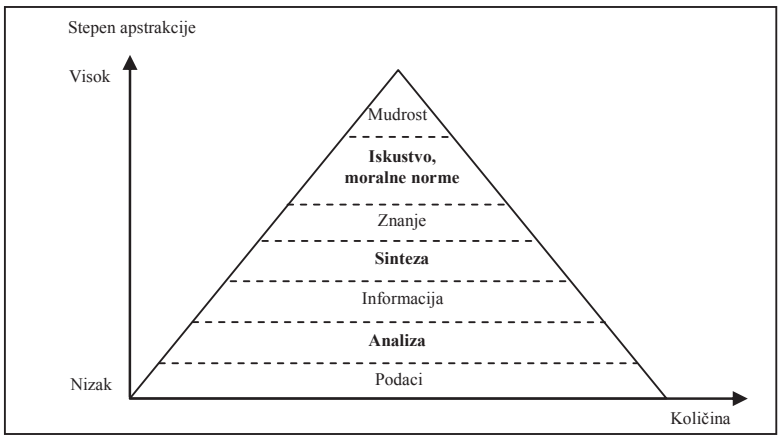
Kontrolingu je neophodno određeno vrijeme u prikupljanju informacija o kontroli i pripremi odgovarajućeg izvještaja na osnovu dobijenih informacija. Na taj način se podržava proces efikasnog upravljanja i prilagođavanja promjenama u preduzeću i okolini. Predlažu se korektivne mjere menadžmentu, koji treba da ih preduzme, kako bi riješio identifikovani problem. Zadatak menadžementa je da sve predloženo razmotri i donese pravovremenu i ispravnu poslovnu odluku, kako ne bi došlo do promjene situacije opisane u informacijama, a koje su menadžeru preduzeća dostavljene. Ukoliko se u skladu sa dobijenim informacijama pravovremeno ne preduzmu odgovarajuće korektivne mjere, može se desiti da preduzeće od njih možda neće ni imati koristi.

3.5.5 Informaciona funkcija kontrolinga

Informaciona funkcija je veoma važna za uspješan rad funkcije kontrolinga. Da bi se vršilo uspješno planiranje, donosile pravovremene poslovne odluke i vršile kontrole procesa i rezultata, neophodne su preduzeću što pouzdanije informacije. U današnje vrijeme, koje karakteriše

[312] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 157.
[313] Certo C. S. / Certo T. S. (2008), *Moderni menadžment*, 10 izdanje, Mate, Zagreb, str. 498.

izrazito konkurentsko poslovno okruženje, informacija za poslovni uspjeh jednako je važna kao i kapital preduzeća. **Informacije** imaju strateški značaj za preduzeća, jer se mogu korisiti da bi se ostvarila pionirska[314] prednost, i da bi se konkurentska prednost održala nakon što je stvorena.[315] Osnovu tih informacija čine prikupljeni **podaci,** koji predstavljaju temelj informacija. U preduzećima unutar operativnih procesa nastaju mnogi matični podaci, odnosno podaci o stanju i kretanju tj. o događajima. Podaci postaju **informacija,** ako dobiju neki **smisao**, i kao takvi postanu upotrebljivi za proces planiranja, odlučivanja, kontrole, operativne procese i procese učenja. Kada se prikupljene informacije koje stoje u nekom određenom kontekstu umreže, onda možemo reći da se dolazi do neophodnog **znanja**[316], koji je posledica svjesne obrade informacija.



Slika 76 – Uzročna povezanost.

Znanje se oslanja na dobijene podatke i informacije, i u većini slučajeva je vezano za svjesnost osobe koja to radi. Dinamika i neizvjesnost poslovanja otežava menadžmentu kvalitetno predviđanje, iz toga razloga je presudno da preduzeće dobije što **pouzdanije** i **kvalitetnije informacije**. Uz znanje kojim raspolaže preduzeće i uz prikupljene informacije koje se obrađuju i primjenjuju na optimalan način, važno je da se izvrši što bolje upravljanje. Prikazom na slici 76., se pojašnjava uzročna povezanost i razvoj od podataka – pa sve do mudrosti, kao najvišeg nivoa koji je prisutan u preduzeću, a u stanju je da mudro razmotri dobijeno i donese kvalitetnu odluku.

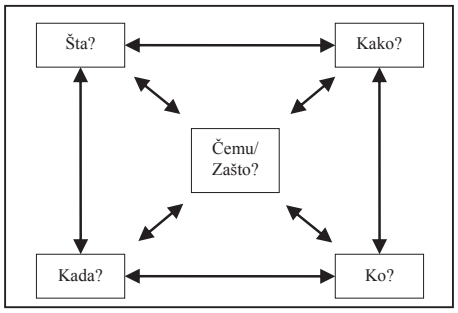
Kao što je već ranije navedeno u opisu koncepcija[317], informacija je **značajan** dio kontrolinga. Informisanje ovdje podrazumjeva sistemsko prikupljanje, obradu i stavljanje na raspolaganje informacija važnih za podršku, odnosno relevantnih za rukovođenje preduzećem.[318] Petrović u

[314] *Pionirska prednost*, je strateška prednost koju preduzeće ostvaruje tako što prvo u svojoj grani koristi novu informacionu tehnologiju da bi smanjilo troškove, ili da bi proizvod, ili uslugu učinilo različitim od ponude konkurenata.
[315] Williams C. (2010), *Principi menadžmenta*, Data Status, Beograd, str. 310.
[316] *Znanje* je jedinstven nematerijalna resurs i sastoji se od intuicije, skupa ideja, iskustva, vještina i učenja, nema nikakvih ograničenja (ograničeno je samo ljudskim umom) i zato omogućuje bezbrojne mogućnosti za razvoj i postizanje održive konkurentske prednosti; izvor: Dmitrović-Šaponja Lj. / Milutinović S., *Računovodstvo*, Znanje u funkciji povećanja intelektualnog kapitala poslovnog subjekta, broj 5-6/2010, Savez računovođa i revizora srbije, Beograd, str. 25.
[317] Vidi opširnije u poglavlju 2.4.2., koncepcije kontrolinga.
[318] Eschenbach R. (1995), *Controlling,* 2. Auflage, Schaeffer-Poeschel, Stuttgart, str. 75.

svome radu navodi: „da te informacije (kao i posljedice) mogu biti kvantitativne i kvalitativne. I da na strani kvantitativnih informacija značajno mjesto pripada troškovima. Njihov značaj u poslovnom odlučivanju sastoji se u tome što oni, često mogu u jednom iznosu da izraze efekte mnogo faktora od uticaja na odluku. Tako da oni smanjuju broj činilaca koji bi trebalo pojedinačno posmatrati u postupku završnog prosuđivanja koje vodi konačnoj odluci. Navodi da je drugi bitan kvantitativni faktor koristi (bruto mjera koristi je načešće prihod) da bi troškovi i korist bili relevantni za jednu poslovnu alternativu:

- moraju se odnositi na budućnost,
- moraju biti različiti između alternativa koje konkurišu, mora se dakle, raditi o diferencijalnim troškovima i koristima, i
- troškovi moraju biti raščlanjeni na fiksne i varijabilne.“[319]

Većina autora iz oblasti kontrolinga u svome radu se slaže, da je kontroler zaposlenik koji **prikuplja informacije** za potrebe menadžmenta i da im on pomaže u uspješnom upravljanju preduzećem. Njegov osnovni zadatak je **pomoć** linijskim menadžerima **u kontrolnoj funkciji** prikupljanjem **odgovarajućih informacija i pripremom izvještaja**.[320] Uglavnom se bavi informacijama finansijske prirode u preduzeću: dobiti, porezima, troškovima, ulaganjima i diskrecijskim zadacima. Za razliku od informacija koje se prikupljaju za planiranje, ove vrste informacija služe povećanju nivoa kvaliteta rukovođenja. Interno izvještavanje treba da ispuni **minimalne uslove** koji su dokumentovani u *priručniku za izvještavanje*, kako to proizilazi npr. iz odgovora na pitanja, a koja su data u prikazu na slici 77.[321]



Slika 77 – Svrha izvještavanja.

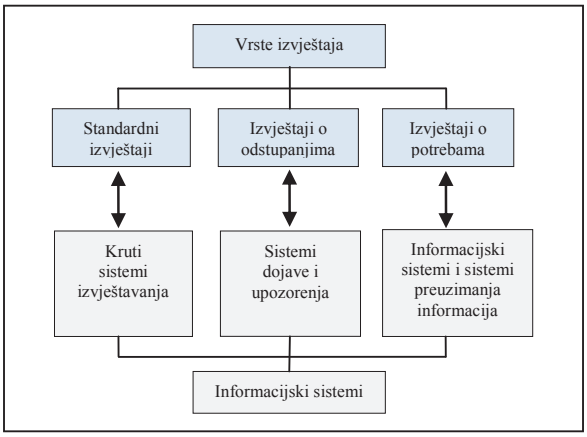
Sa centralnim pitanjem „*čemu/zašto?*“ pripremanje informacija, upozorava se zapravo na **svrhu izvještaja**, koji se priprema od strane kontrolinga u preduzeću. Različiti zadaci, koje sprovodi menadžment preduzeća, uslovljeni su mnoštvom izvještaja, koji imaju svoju svrhu i koji određuju opseg potrebe za informacijama i njihove ponude. Za poboljšanje sistema izvještavanja mogu se uvažiti sledeća pitanja:

- sadržaj i stepen detaljnosti (*šta?*),
- njegovo oblikovanje i predstavaljanje (*kako?*),
- primaoci (*ko?*), i

[319] Petrović Z. (2009), *Upravljačko računovodsvo*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 70.
[320] Certo C. S. / Certo T. S. (2008), *Moderni menadžment*, 10 izdanje, Mate, Zagreb, str. 488.
[321] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 511.

- rokovi i vrijeme obrade (*kada?*).

U pripremi informacija i sastavljanju internih izvještaja koji će se primjeniti tokom donošenja odluka, menadžmentu preduzeća pomaže kontroler. Prije same prezentacije on vodi računa da kvalitet izvještaja bude odgovarajući, po pitanju jezika ili razumijevanja ciljnih korisnika. Njegov zadatak je da, preispituje kakve su informacije prikupljene i šta je moguća posljedica njihovog prezentovanja, jer je neophodno da se iz velikog broja različitih informacija izvrši **selekcija** i **odabere** ona *informacija*[322], koja je od presudne važnosti za kvalitet u donošenju poslovne odluke. Odnos prema problemu, tj. relevantnost informacija prouzrokovala je različite vrste izvještaja sa odgovarajućim informacijskim sistemima datim u prikazu na slici 78..[323]



Slika 78 – Svrha izvještavanja.

Za top menadžment preduzeća najznačajniji su **izvori** unutrašnjih informacija, a to su **osnovni/standardni** finansijski izvještaji. U njima se nalaze evidentirani svi poslovni događaji u određenom periodu (najčešće u trajanju od jedne godine dana). Pored finanijskih, postoji mnoštvo drugih poslovnih izvještaja, a koji su važni za njihove korisnike u procesu odlučivanja. Da bi se mogli kvalitetno analizirati neophodno je poznavanje pravila na osnovu kojih su oni sastavljeni. Osnovni zadatak, ali i cilj finansijskih izvještaja je da se svim zainteresovanim korisnicima pruži **istinit i tačan prikaz imovine, kapitala, obaveza, prihoda i rashoda**. Očko i Švigir u svome radu navode da: „odlučivanje na osnovu finansijskih izvještaja u sebi sadrži i određena ograničenja:

- **kao prvo ograničenje** za unutrašnje i vanjske donosioce poslovnih odluka možemo navesti zastarijelost informacija s obzirom na to da se u finansijskim izvještajima nalaze istorijski podaci za događaje koji su prošli. Za kvalitetno odlučivanje menadžerima su potrebne aktuelene informacije i podaci, nastali u vremenskom razdoblju puno kraćem od jedne godine dana (dnevno, nedeljno, mjesečno, kvartalno). Njihova važnost za poslovno odlučivanje od neprocjenjive je važnosti;

[322] *Informacije* mogu biti: *faktičke* (koje potvrđuju i izražavaju stvarnosti ili prošlost), *prognostičke* (bit će u budućnosti), *eksplanatorne* (zašto se nešto dogodilo i šta je to uzrokovalo takvo stanje), *kondicionalne* (može se desiti izražavajući mogućnosti), *normativne* (treba da se dostignu određeni ciljevi, vrijednosti ili norme), *logičke* (mora se nužno ostvariti povezanost), *eksplikativne* (izražajno jasno definišu npr. jezička pravila) , *instrumentalne* (izražavaju jasno metodološke veze); izvor: Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 164.

[323] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 512.

- **kao drugo ograničenje** možemo navesti statičnost osnovnih finansijskih izvještaja, dakle, radi se o podacima na određeni dan, kod nas se rade obično na kraju kalendarske godine. Stoga, računovodstvene informacije sadržane u osnovnim finansijskim izvještajima nisu dovoljne za kvalitetno odlučivanje i upravljanje, za koje je potrebno imati podatke u kraćim vremenskim razmacima;
- **kao treće ograničenje** svakako su računovodstveni postupci, odnosno računovodstvene politike[324] u okviru međunarodnih računovodstvenih standarda kao i domaćih, a koje primjenjuju preduzeća pri sastavljanju svojih finansijskih izvještaja. Dakle, u okviru računovodstvenih propisa preduzećima je data mogućnost izbora onih računovodstvenih politika za koje menadžment procjenjuje da će istinito i fer iskazati vrijednost imovine, kapitala, obaveza te prihoda i rashoda. No različite računovodstvene politike, ali i procjene različito utiču na poslovni rezultat.[325]

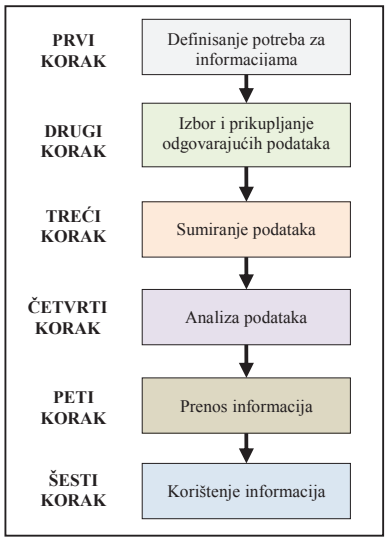
Bez obzira na objektivna ograničenja i nesavršenost osnovnih finansijskih izvještaja, još uvijek su važan i nezamjenjiv izvor informacija za **poslovno odlučivanje**, naročito kada se radi o informacijama **o konkurenciji**. Na osnovu njih preduzeće ocjenjuje svoju uspješnost. Poslovna odluka se interpolira između informacija o stvarnom stanju i ostvarenom rezultatu u prošlosti i informacije o željenom stanju i rezultatima u budućnosti. Tek razumjevanjem i tačnom interpretacijom finansijskih informacija i njihovih odnosa, moguće je promišljati prošlost, sadašnjost i budućnost poslovanja preduzeća."[326]

3.5.5.1 Pojam i svrha informacionog sistema

U razvoju informaciono orjentisane koncepcije u preduzeću, kontrolinga zauzima veoma važno mjesto, i on ima za cilj koordinaciju u procesu prikupljanja i korištenja informacija. Shodno takvom shvatanju kontroling se u praksi često realizuje uspostavljanjem **menadžemnt informacionog sistema** (*Management Informations System–MIS*) ili **izvršnog informacionog sistema** (*Executive Informations System*–EIS). *Menadžement informacioni sistem* se može odrediti kao integralan, strukturisan kompleks ljudi, mašina i pravila za snabdjevanje menadžera (rukovodilaca) relevantnim potrebnim informacijama iz internih i eksternih izvora, radi kvalitetnijeg planiranja, kontrole i odlučivanja.[327] U *izvršnom informacionom sistemu* koriste se interni i eksterni izvori podataka da bi se menadžerima i rukovodiocima obezbjedile informacije koje su im potrebne za praćenje i analizu organizacionih perfomansi.[328] Da bi kontroleri sastavili kvalitetne i smislene izvještaje, veoma je važan kvalitetno izgrađen **menadžment informacioni sistem**, jer u današnje vrijeme bez adekvatnog informacionog sistema prosto je nemoguć uspješan rad kontrolinga. Informacioni sistem može da se opiše kratkim sažetkom koraka koje treba napraviti kako bi on nesmetano funkcionisao, kao i analizom različitih vrsta informacija koje su potrebne menadžerima prilikom donošenja poslovnih odluka. Rad informacionog sistema se može napraviti u šest osnovnih koraka, kao što je to dato u grafičkom prikazu na slici

[324] Izborom neadekvatnih računovodstvenih politika (namjernim ili nenamjernim) u finansijskim izvještajima mogu se naći netačne informacije, a moguće je nanošenje i materijalne štete vlasnicima kapitala i državi; izvor: Petrović Z. (2011), *Finansijsko izvještavanje*, Univerzitet Singidunum, Boeograd, str. 411.
[325] Očko J. / Švigir A. (2009), *Kontroling – upravljanje iz backstagea*, Knjiga print d.o.o., Zagreb str. 45.
[326] Tušek B. (2001), *Revizija instrument poslovnog odlučivanja*, TEB – poslovno savjetovanje, Zagreb str. 282.
[327] Žarkić-Joksimović Ž. (2008), *Upravljačko računovodstvo – Računovodstvo za menadžment*, Fakultet organizacionih nauka, Beograd, str. 17.
[328] Williams C. (2010), *Principi menadžmenta*, Data Status, Beograd, str. 322.

79. Najprije treba odlučiti kakve informacije su potrebne u preduzeću, kada će biti potrebne i u kojem obliku.



Slika 79 – Šest koraka nužnih za pravilan rad informacionog sistema.

Svrha informacijskog sistema je u pomoći menadžmentu u odlučivanju, pa je jedan od načina utvrđivanja potrebe za informacijama i analiza sledećih stavki:[329]

1. područje odlučivanja u kojima menadžeri donose odluke,
2. odluke svojstvene navedenim područjima odlučivanja koje menadžeri uistinu moraju donijeti,
3. alternativna rješenja koja treba procjeniti kako bi se donijele te specifične odluke.

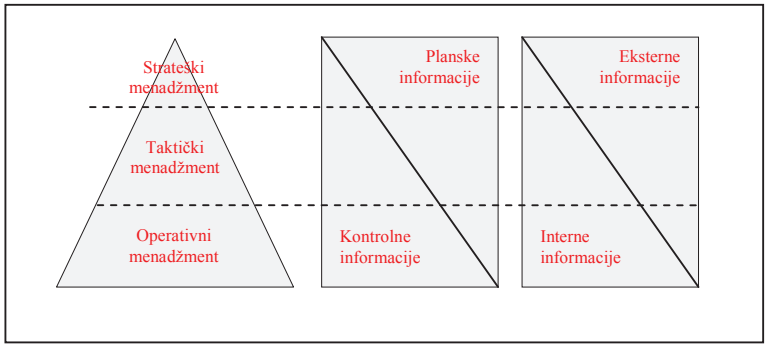
Informacioni sistem preduzeća, uopšteno govoreći, upravlja tokovima podataka i informacijama od njihovog izvora do menadžera koji će ih upotrebljavati.

Menadžement informacioni sistem, se ne smije poistovjećivati sa sistemom obrade podataka, jer obrada podataka je aktivnost prikupljanja, obrade, pohranjivanja i saopštavanja poslovnih podataka, u praksi poznata kao **elektronska obrada podataka**–EOP. Svaki menadžer od MIS-a očekuje informacije koje su ključne za obavljanje njegovih funkcija, tako da svaka kategorija menadžera zahtijeva i određenu vrstu informacija koja je neophodna za njegov dalji rad i donošenje uspješnih poslovnih odluka. Svakako da ovo ima veliki uticaj na sadržaj i način na koji će funkcionisati MIS-a u preduzeću.

Belak u svome radu navodi: „Da bi se odredila odgovarajuća informacija, neophodna je njena klasifikacija na svrhu za koju je namjenjena i ona se djeli na: planske i kontrolne informacije, i interne i eksterne informacije. Donošenja odluka je moguće podjeliti na: ne programirano donošenje odluka, i programirano donošenje odluka. Dok, podrška odlučivanju može da se razvrstatava na: nestrukturisanu, strukturisanu i podršku koja je rezultat obrade transakcija. Istoimeni autor navodi da je MIS-a neophodno oblikovati na način da se planske i eksterne informacije distribuiraju na stratigijski nivo s najvećim intenzitetom, s tim da intenzitet tih vrsta

[329] Certo C. S. / Certo T. S. (2008), *Moderni menadžment*, 10 izdanje, Mate, Zagreb, str. 540.

informacija opada silaskom na niže nivoe menadžmenta. Nasuprot tome, interne i kontrolne informacije su intenzivnije na nižim nivoima menadžmenta dok njihov intenzitet opada na višim nivoima, što je prikazu grafičkim prilogom na slici 80.[330]

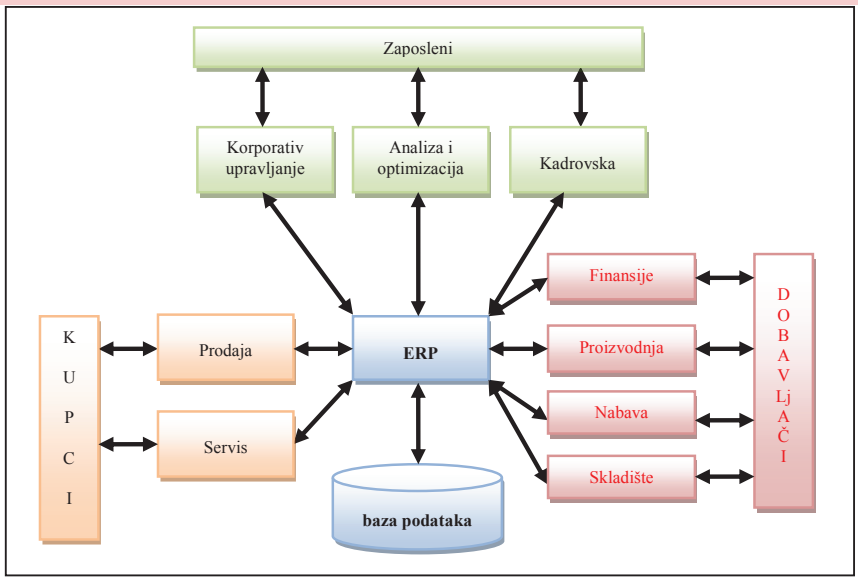


Slika 80 – Distribucija menadžerskih informacija po vrstama i količini s obzirom na različite nivoe menadžmenta.

Sa aspekta količine i strukture menadžerskih informacija, vrijedi osnovno pravilo da svi menadžeri dobivaju približno jednaku količinu informacija ali različite tj. odgovarajuće strukture za njih. Ukoliko se posmatra sa aspekta nižih nivoa menadžmenta prema višim, evidentno je da s padom informacija koje su rezultat obrade transakcija i njihove prezentacije kroz razne, odnosno specijalizovane izvještaje, za istu količinu raste broj informacija iz sistema podrške odlučivanja informacijskog sistema rukovodećeg menadžmenta.[331]

Osnovu integralnog upravljačkog sistema čini baza podataka, kao organizovano *skladište* informacija (*internih i eksternih*), uključujući i tzv. neobrađene informacije. Cilj je da ovakva baza podataka sadrži većinu upotrebljivih podataka, koji se mogu koristiti od strane upravljača za njihove različite potrebe (za planiranje, kontrolu, odlučivanje itd.).[332] Upravljački informacioni sistem, može uspješno funkcionisati, ako raspolaže adekvatnim podacima i ukoliko ima zainteresovanih za prijem i korištenje istih. Ukoliko poslovne aplikacije pojedinih područja u *on-line* poslovanju imaju pristup **skupovima podataka** koje postoje u preduzeću, govori se o **planiranju resursa preduzeća** (*Enterprise Resource Planning-ERP*[333]), kao što je to dato u prilogu na slici 81.[334] Od takozvanih *ERP softverskih paketa* (paket za upravljanje resursima preduzeća) možemo izdvojiti *SAP ERP*, *Oracle*, *SAS* i *Microsoft Solutions*.[335]

[330] Belak V. (1995), *Menadžersko računovodstvo*, RRiF, Zagreb, str. 341.
[331] Belak V. (1995), ibidem, str. 342.
[332] Žarkić-Joksimović Ž. (2008), *Upravljačko računovodstvo – Računovodstvo za menadžment*, Fakultet organizacionih nauka, Beograd, str. 17.
[333] *Enterprise Resource Planning–ERP,* prevodimo na naš jezik kao *planiranje resursa preduzeća*. Može se ukrakto opisati kao skup postupaka, koji se zasnivaju na integraciji informacija, koja predstavlja osnovnu komponentu integracionih mogućnosti, te na usklađivanju različitih perspektiva (tzv. kognitivna integracija) što stvara sve pretpostavke za uspješniju i funkcionalniju upravljačku integraciju. Definiše se kao rješenje koje automatizuje poslovne procese u preduzeću upotrebom integrisane baze podataka.
[334] Izvor: http://rts-systems.com/EN/ERP.html, (dostupno 19.08.2011.)
[335] Cvetinović M. (2009), *Menadžerska ekonomija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 296.

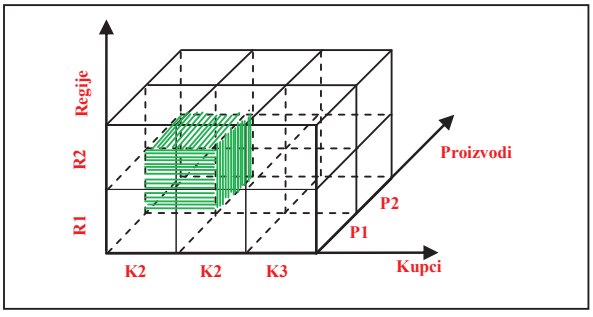


Slika 81 – ERP - planiranje resursa u preduzeću.

Evidentno je iz grafičkog prikaza da centralnu tačku čini sistem **baze podataka**. Da bi se osiguralo da više osoba može u jednom trenutku da obrađuje jedan te isti postupak i da ne dođe do različitih informacija koje međusobno odstupaju, potreban je **model baze podataka**. Taj model određuje način na koji je baza podataka sadržajno uređena, odnosno raščlanjena, i to uglavnom:

- po **strukturi**, gdje bi ti podaci trebali biti odvojeni od njihovog korištenja, bez uticaja na primjenu, i
- u odnosu **semantiku**, gdje se radi o vezama između podataka i činjenice koje oni označavaju.

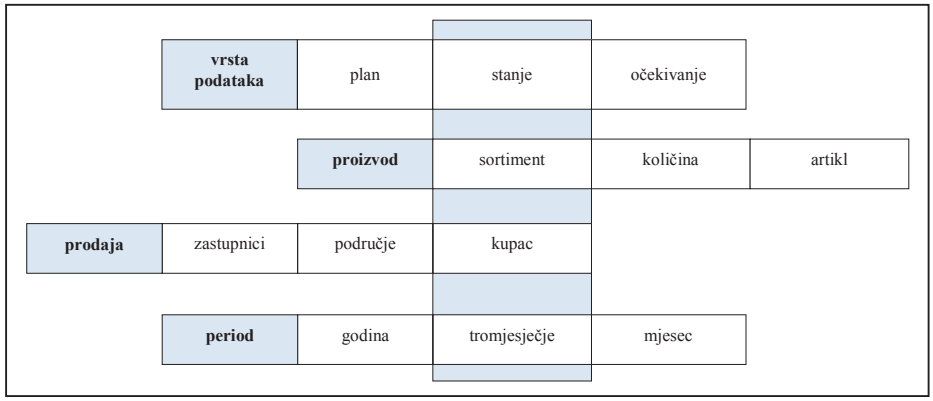
Proširenje modela baze podataka je **model podatka** (*On Line Analytical Processing–OLAP*), koji je strukturisan u tri ili više dimenzije i koji kao takav čini **podatkovnu kocku**[336] datu u grafičkom prikazu na slici 82.



Slika 82 – OLAP - kocka.

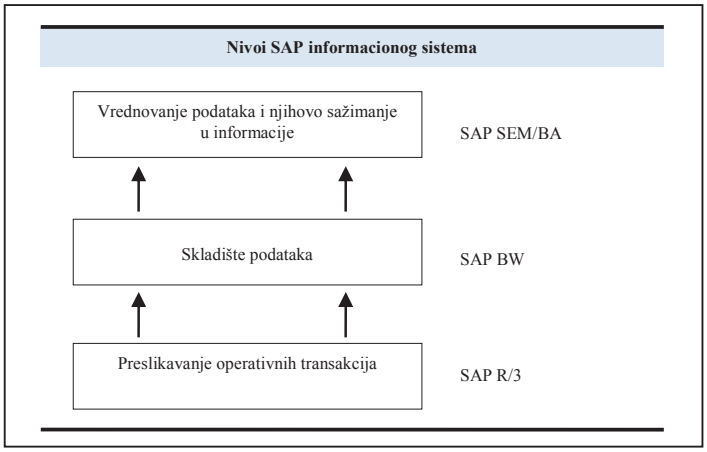
[336] Kuper H. U. (2008), *Controlling,* 5. uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, str. 320; i drugi: http://www.rittmanmead.com/2005/04/positioning-oraclebi-discoverer-for-olap-2/, (dostupno 19.08.2011.)

Ovom kockom se uz pomoć miša može jednostavno upravljati, okretati je, naginjati ili razdjeljivati na ploške, kako bi se posmatrajući njene prozorčiće[337] postavljene na način kao u prikazu na slici 83., moglo vidjeti ono najzanimljivije, a sve u cilju što bolje analize podataka.



Slika 83 – Prozor koji se posmatra.

Na OLAP tehnologiji zasnivaju se i standardizovani moduli koji se međusobno mogu kombinovati i poznati su pod nazivom **SAP**[338] **softverski proizvod**. Kada govorimo o informacionim sistemima za podršku poslovanju, zasigurno da je jedan od najrasprostranjenijih *informacionih sistema SAP sistem*. Nalazi se najčešće u praktičnoj primjeni u proizvodnim, uslužnim, trgovačkim, finansijskim preduzećima i kao takav pruža veoma značajnu podršku kontrolingu u njegovim aktivnostima u pripremi i izvještavanju menadžmenta.



Slika 84 – Nivoi SAP informacionog sistema.

Nivoi koje *SAP informacioni sistem* obuhvata, su prikazani grafički na slici 84. Skladište poslovnih informacija (*Business Information Warehouse–BIW*) koje se temelje na OLAP tehnologiji (o kojoj je već ukratko bilo rječi), nudi mogućnost da se osim operativnih transakcija raspoloživih u *SAP R/3* prikupe i podaci iz drugih unutrašnjih i vanjskih izvora i pohrane u takozvani *InfoCubes*. Na nivou *SAP SEM* podaci se mogu vrednovati analitičkim alatima

[337] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 173.
[338] *Systeme, Anwendungen und Produkte in der Datenverarbeitung – SAP*, je akronim i predstavlja istoimeno preduzeće za proizvodnju softvera, čije se sjedište nalazi u Walldorfu (Baden-Wurttemberg), Njemačka.

(*Business Analytics–BA*) s obzirom na različita obilježja, sažeti u relevantne informacije i preko prezentacijskog sloja (*business explorer*) staviti menadžmentu na raspolaganje.[339]

Već je rečenio da je informacioni sistem parcijalni dio sistema rukovođenja, i kao takav predstavlja uređen skup informacija, koje se odnose na činjenice, obilježja i događaje sistema izvođenja, a koji je neophodan sistemu upravljanja. Informacije unutar preduzeća kreiraju različiti odjeli, i oni imaju uticaj na njihovo stvaranje. Središte informacionog sistema se nalazi u računovodstvu. Informacije iz računovodstva mogu bit kvantitativne i kvalitativne, finansijske i nefinansijske.[340] U cilju dobijanja cjelokupne slike poslovanja preduzeća, sve računovodstvene informacije se trebaju staviti u kontekst finansijskih izvještaja, koji predstavlja proizvod računovodstva, odnosno finalni rezultat računovodstva. Korisnici informacija u preduzeću imaju uticaj na njihov oblik, kao što i informacija ima uticaj na njihove odluke. Vrednovanjem dobijenih informacija u skladu sa kriterijumima koje su utvrdili njihovi korisnici, odnosno primaoci informacija, njihovim sažimanjem relevantnim za planiranje, odlučivanje i kontrolu, nastaje **upravljački informacioni sistem**. Ukoliko dođe do bilo kakvih odstupanja od očekivanih, i ukoliko se na vrijeme signalizira rukovodstvu preduzeća moguće je i djelovati na vrijeme. Stoga je veoma važan kvalitetno implementiran i pouzdan informacioni sistem u preduzeću sa kojim se može odgovoriti na savremene zahtjeve poslovanja, i uz pomoć njega da se generišu neophodnih izvještaji za uspješno upravljanje.

Zadatak informacionog kontrolinga u podsistemu menadžmenta je da prikuplja rezultate poslovanja. Sa kvalitetnim sistemom izvještavanja koje priprema kontroling omogućuje se veći nivo značajnosti, korisnosti, pravovremenosti i transparentnosti informacija, radi informisanja i upozorenja menadžmenta o cjelokupnom poslovanju preduzeća svim odgovornim za donošenje poslovnih odluka. Za kvalitetno upravljanje preduzećem, menadžmentu su potrebne kvalitetne informacije, te se s pravom zaključuje da je odlučivanje usko povezano sa upravljanjem. Informacioni sistemi su značajno doprinijeli u kvalitetu i uspjehu poslovanja preduzeća, brzini dobijanja informacija potrebnih za poslovno odlučivanje menadžmenta. Takođe, veoma mnogo su uticali na smanjenje troškova i povećanje ekonomičnosti u poslovanju, stvarajući uštede, jer za obavljanje određenih poslova kao što je to slučaj u računovodstvu, danas je potrebno manje ljudi nego nekada prije kada preduzeća nisu imali na raspolaganju informacionu tehnologiju.

3.5.5.2 Instrumenti informisanja

Veliki je broj instrumenata informisanja koje stoje na raspolaganju kontrolingu, neki od njih su već prikazani, a u daljem radu će se navesti i obraditi jedan od važnijih instrumenata informisanja **sistem ranog upozorenja**, jer njegovo reaktivno i proaktivno djelovanje za kontroling ima veoma veliku važnost. Ovo je instrument, koji je neophodan u primjeni kako bi se obezbijedio trajan uspjeh preduzeća na tržištu.

3.5.5.3 Sistem ranog upozorenja

Savremeno uslovi u kojima posluju preduzeća danas, sa sobom nose i određene probleme prikupljanja i dobijanja pravovremenih informacija, jer rana spoznaja, analiza šansi i rizika dolazi najčešće prekasno, vrijeme reakcije preduzeća na promjenjene uslove traje predugo, tako

[339] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 176.
[340] Žarkić-Joksimović Ž. (2008), *Upravljačko računovodstvo – Računovodstvo za menadžment*, Fakultet organizacionih nauka, Beograd, str. 17.

da su posledice evidentne tek u iznenadnim kriznim[341] situacijama i tendencijama. One direktno ugrožavaju preduzeće ili dio preduzeća u njegovom radu i predstavljaju neposrednu ili posrednu opasnost. Najbitniji preduslov ovladavanja opasnostima je pravovremena spoznaja opasne situacije po poslovanje preduzeće ili nekog njegovog dijela. Obzirom da je smanjeno vrijeme za uspješnu reakciju, a potrebno vrijeme za reakciju je sve duže, tako da preduzeće ukoliko žele da opstanu i ostvare uspjeh na tržištu moraju pravovremeno da reaguju sa svim svojim **raspoloživim znanjem**, kako bi se preduzeće adekvatno pripremilo i odgovorilo na nadolazeće promjene. Neophodno je da se stvore tehnike i metode planiranja, kao i instrumenti za njihovu podršku, koji će omogućiti adekvatnu reakciju na **slabe signale** prisutne već i u ranim stadijima znanja. Tako da je u preduzeću neophodno ugraditi odgovarajuće **sisteme rane spoznaje**[342], te razviti određenu rekaciju koja bi se mogla uraditi u njegovom određenom stepenu. Raspoloživo znanje u preduzeću o novim promjenama određuje i buduću strategiju reagovanja, kao i njen domet.

Sistemi ranog upozorenja (često se koristi i pojam indikatori ranog upozorenja) su specifični sistemi snabdjevanja informacijama. Neka pitanja se identifikuju odmah kao vidljiva i konkretna, pa ih označavamo kao **jaki signali** (*Strong Signal Issue*).[343] Ti signali preduzećima pružaju mogućnost da naprave specifične planove i provedu određene aktivnosti, kao njihov ogovor na te signale. Dok, druga pitanja mogu da sadrže netačne i nedovoljne informacije u vezi sa događajima koji će imati uticaj na razvoj i poslovanje preduzeća. Ona signaliziraju latentne opasnosti i rizike putem **informacija ranog upozorenja** koje nazivamao tihim ili slabim signalima (*Weak Signals*).

Sistemi ranog upozorenja su posebna vrsta informacionih sistema, putem kojih se korisniku unaprijed signaliziraju moguće buduće opasnosti ili potencijalne prilike, što mu omogućuje pravoremeno preduzimanje odgovarajućih mjera. Ovi sistemi su se počeli razvijati šezdesetih godina prošlog vijeka, sa razvojem pojedinih indikatora ranog upozorenja. U zavisnosti od obilježja okoline i vrstama informacija, razlikuju se **tri generacije** sistema ranog upozorenja:[344]

1. Prvu generaciju obilježavaju *informacije ranog upozorenja* koje se dobijaju na osnovu vremenske upotrebe pokazatelja ili analizom proračuna. To su predviđanja o ostvarivanju godišnjeg plana, koja nagovještavaju na podbačaj ili prebačaj plana i predstavljaju nam značaj kratkoročnog planiranja.
2. Drugu generaciju karakterišu sedamdesete godine prošlog vijeka, koju obilježavaju *specifični indikatori ranog upozorenja* na osnovu pojedinačnih pojava ili razvoja unutar preduzeća i izvan njega. Oni su neophodni kako bi se preventivno ovladalo krizom u operativnom i kratkoročnom području, zatim da bi se otkrila uzročno – posledična

[341] Krize koje ugrožavaju egzistenciju preduzeća mogu da zahvate bilo koje preduzeće: malo, srednje, veliko multinacionalnu kompaniju, preduzeće s velikim i poznatim markama, preduzeće bilo koje veličine, u bilo kojoj industriji. Često se čuje da je kriza nastupila iznenada, bez ikakvih naznaka, kao i česta objašnjenja da je kriza nastupila zbog „*dumping*“ cijena konkurencije ili neplaćanja kupaca. Iskustvo pokazuje da situacije koje ugrožavaju opstanak preduzeća i potreba za preokretom imaju uvodno razdoblje u trajanju od 18 mjeseci do dvije godine, te da postoji veliki broj uzroka krize; izvor: Dojčinović-Drilo D. (2010), *Kontroling između profita i održivog razvoja - Sustavi ranog upozorenja poslovne krize*, MEP, Zagreb, str. 143.

[342] *Rana spoznaja* znači upravljanje rizicima i šansama, jer ukoliko npr. pilot aviona ne zna koristi palicu za upravljanje avionom, neće biti u stanju niti da je koristi kada bude dobio priliku da upravlja sa njom.

[343] Mašić B. (2009), *Strategijski Menadžmenti*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 67.

[344] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 344-345.

zavisnost upućujući na opasnosti. Razlikuju se: opšti indikatori (npr. stanje narudžbi za cjelu industriju ili neku granu), individualni indikatori (npr. stanje narudžbi preduzeća), indikatori ranog upozorenja grana sa detaljnim kontrolnim pitanjima, indikatori za predviđanje opasnosti od stečaja, itd. Ovdje dominira kvantitativni oblik informacija, iako se počinje koristiti i kvalitativni oblik.

3. Treća generacija karakteristična za današnji period naziva se *strategijskim radarom* i prikazuje sistem ranog upozorenja u pravom smislu te riječi: odnosi se na sistemsko obuhvatanje i sagledavanje strategijski relevantnih informacija ranog upozorenja. U centru strategijskog radara je saznanje strategijski važnog razvoja. Najavljuje se slabim, po pravilu samo kvantitativno opisnim signalima za budući razvoj potencijala preduzeća. Osnovna se ideja temelji na tvrdnji da promjene, preokrete u tehnološkom, političkom i socijalnom području iniciraju ljudi i uključene osobe ili organizacije, te ih najavljuju odgovarajućim mislima, stavovima i pisanim objavama. Veoma je važno prikupljati i obrađivati takve informacije.

Sistemi ranog upozorenja su **posebna** vrsta sistema informisanja, te kao takvi uveliko **olakšavaju saznanja** o nekim novim pojavama ili započetim procesima. Sistemi ranog upozorenja mogu se **razlikovati prema** raznim kriterijima i to:[345]

- u zavisnosti od intenziteta *korištenja planiranja i kontrole* razlikuju se *strategijski i operativni sistemi ranog upozorenja*,
- prema *odnosnom području* razlikuju se sistemi ranog upozorenja za *preduzeće i područje*,
- prema korištenim *nosiocima informacija* razlikuju se sistemi ranog upozorenja s *automatizovanom podrškom* u obradi podataka i bez nje,
- prema *načinu posmatranja* razlikuju se *interni* i *eksterni* sistemi ranog upozorenja,
- prema *nivoima* upravljanja govri se o *strategijskim* i *operativnim* sistemima ranog upozorenja.

Među **eksternim sistemima ranog upozorenja** najčešći su:

- *ekonomski indikatori* ranog upozorenja koji služe pravovremenoj spoznaji započetih privrednih promjena, pri čemu se koriste veličine poput *bruto društvenog proizvoda, potrošnja, investicije, štednja, fluktuacija,* itd.,
- *rani indikatori razvojne grane* sa kojima se pravovremeno uočavaju trendovi razvoja pojedinih parcijalnih tržišta: *konjuktura, struktura, tendencije koncentracije,* itd.,
- *rani indikatori tehnološkog razvoja* olakšavaju razumjevanje promjene pozicije postojeće tehnologije u budućnosti kao i razvoj konjukturirajuće tehnologije, što je preduslov upravljanja istraživanjem i razvojem u preduzeću
- *socijalni indikatori* ranog upozorenja obuhvataju demografske trendove i promjene vrijednosti društva,

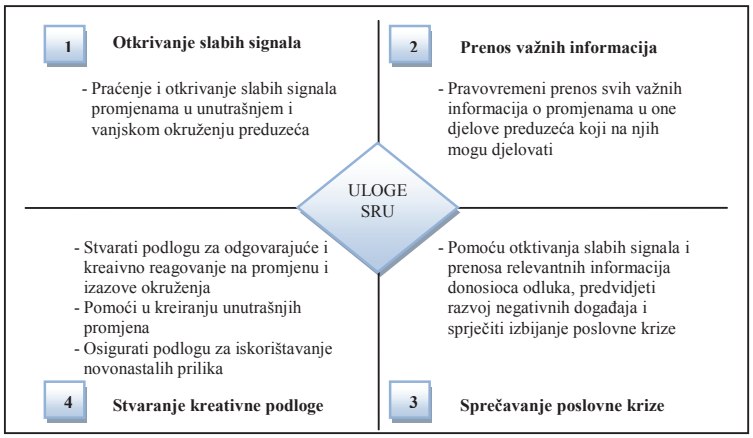
[345] Osmanagić Bedenik N. (2003), *Kriza kao šansa – kroz poslovnu krizu do poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 132.

- *politički indikatori* ranog upozorenja pružaju naznake o predvidivom razvoju u području kulture i društva: stranačkim programima, sindikatima, zakonskim promjenama itd.

Zadatak sistema ranog upozorenja je da prikaže moguće opasnosti i prilike (kojih još uvijek nema ili još uvijek nisu ni nastupile) koje su se nadvile ili ukazale preduzeću u što ranijoj fazi kako bi menadžment imao dovoljno prostora za manevar i što veći izbor mjera za savladavanje takvih promjena. Instrument sistema ranog upozorenja treba da poveća osjećaj menadžmenta na moguće nadolazeće promjene. U budućnosti neće biti pitanje prakse menadžmenta, već će biti veoma značajno pitanje trajne usklađenosti menadžmenta sa sve kompleksnijim promjenama okruženja. Možemo reći da će trajan sklad preduzeća i okruženja biti postignut na dva načina: reaktivnim ponašanjem (prihvatanjem promjena i prilagođavanjem na promjene), i proaktivnim ponašanjem (podsticanjem na promjene u skladu sa vizijom preduzeća). Sistemi ranog upozorenja povećavaju osjetljivost menadžera na promjene, a osnovni **ciljevi sistema ranog upozorenja** su:[346]

- identifikacija promjene i njezina uzroka, odnosno sprječavanje iznenađenja koja su često povezana s visokim gubicima i propuštenim prilikama,
- procjena posljedica za preduzeće i dobitak na vremenu pravovremenom spoznajom, prihvatanjem buduće promjene otvara se dovoljno vremena za strateško i operativno preusmjeravanje,
- porast kreativnih sposobnosti u smjeru aktivnosti za ograničavanje i izbjegavanje opasnosti odnosno korištenje prilika.

Glavne četiri uloge sistema ranog upozorenja poslovne krize su:[347] otkrivanje slabih signala iz poslovnog okruženja, prenos relevantnih informacija do onih djelova preduzeća koji stvaraju kreativnu podlogu za reagovanje na promjene iz okruženja i donošenje odluka kojima se sprečava razvoj negativnih događaja iz okruženja ili iskorištavaju novonastale prilike, prikazane na slici 85.



Slika 85 – Važne uloge sistema ranog upozorenja poslovne krize.

[346] Osmanagić Bedenik N. (1998), *Poslovna kriza i kako njome upravljati*, Školska knjiga, RRIF, Zagreb, str. 131; i drugi: Dojčinović-Drilo D. (2010), *Kontroling između profita i održivog razvoja - Sustavi ranog upozorenja poslovne krize*, MEP, Zagreb, str.150.
[347] Dojčinović-Drilo D. (2010), ibidem, str.150.

Indikatori ranog upozorenja su kvantitatine i kvalitativne pomoćne veličine, koje sa identifikovanim faktorom uticaja rizika mnogo ranije signaliziraju opasnost od moguće pojave rizika. To se postiže jednim od najvažnijih instrumenata u odnosu preduzeća i krize, **sistemom ranog upozorenja**. **Indikatori ranog upozorenja za preduzeće** obuhvataju:[348]

- strategijsku ranu spoznaju i portfolio analizu,
- sisteme ranog upozorenja na osnovu životnog vijeka proizvoda,
- sisteme ranog upozorenja na osnovu pokazatelja razvoja preduzeća
- koncepciju faktora upjeha preduzeća.

Indikatori ranog upozorenja sprečavaju moguće krizne i neočekivane situacije, i pomoći ovih indikatora se prikupljaju i sistematizuju informacije o veoma važnim područjima okoline i preduzeća, u cilju pravovremenog saznanja o nadolazećim promjenama. Preduzeća će shodno svojim potrebama da odaberu one indikatore koji za njega imaju najvažnije apekte promjene. Veoma je važna povjerljivost i razumljivost indikatora, nego što je to njihova kvantifikacija. Osnovna **svrha** indikatora ranog upozorenja i ranog saznanja opasnosti je u sledećem:[349]

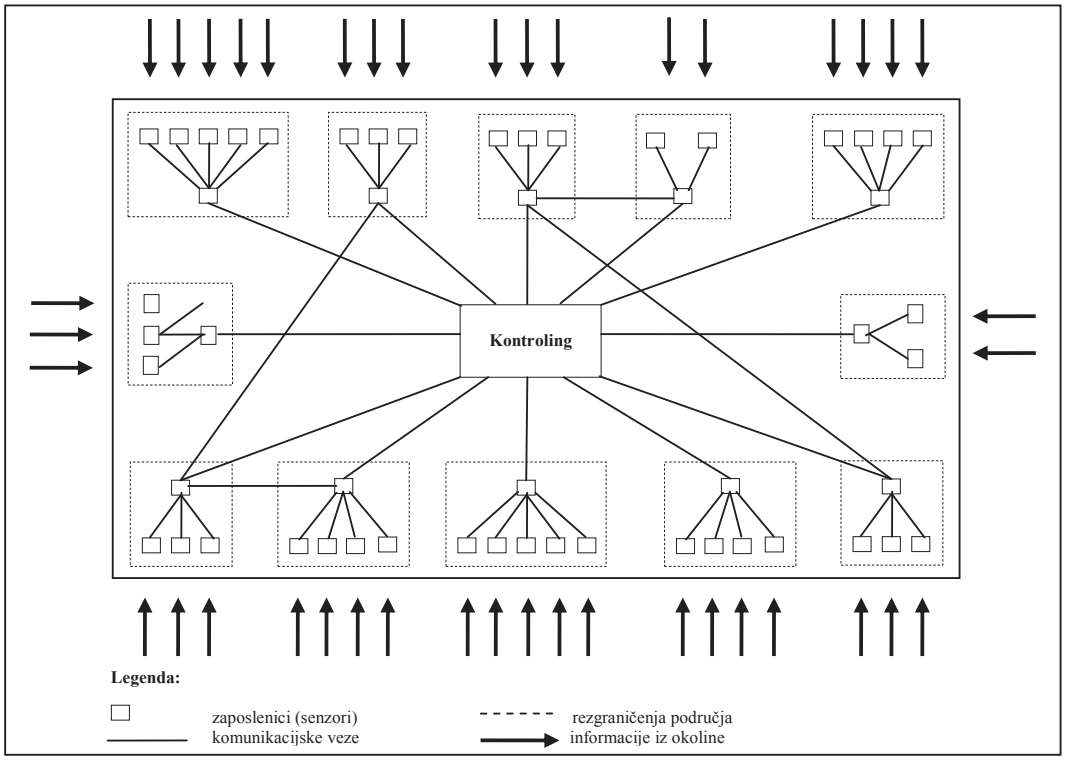
- *sprečavanje iznenađenja*; iznenađenja su često povezana s visokim gubicima i propuštenim šansama; a takođe mogu negativno uticati na sosobnost reagovanja,
- *dobitku u vremenu*; pravovremenom spoznajom i prihvatanjem buduće promjene otvara se dovoljno vremena za buduću promjenu te strategijsko i operativno preusmjeravanje,
- *porastu kreativnih sposobnosti*; odgovarajuća komunikacija vodi „izgradnji pod pritiskom“, i to u smjeru aktivnosti za ograničenja i izbjegavanje opasnosti, odnosno korištenju prilika.

Strategijski radar je instrument prikupljanja i obrade strategijskih relevantnih tihih signala u područjima[350]:

- *Uže okoline preduzeća*: dinamika poslovnog događaja je takva da prednost u informacijam o promjenama okoline (potrebe kupaca, inovacije proizvoda i postupaka, namjera saradnje, itd.) direktno utiče na poslovni uspjeh preduzeća.
- *Informacije o konkurenciji* postaju sve važnije: njihovo ponašanje daje impuls za procjenu vlastitog tržišnog položaja.
- *Šire okoline preduzeća*: uprkos nepredvidivosti i nelinearnosti na gotovo svim tržištima i u različitim djelatnostima, rano saznanje i dugoročno posmatranje omogućuju prepoznavanje trendova i cikličnih ponašanja, što daje strategijski impuls za upravljanje preduzećima.
- *Znanja unutar preduzeća*: o vlastitim snagama i slabostima, kao i o snagama i slabostima konkurencije, te o razvoju tržišta na kojem posluje ili će da posluje, ima veoma veliku važnost.

[348] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 177.
[349] Osmanagić Bedenik N. (2003), *Kriza kao šansa – kroz poslovnu krizu do poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 128.
[350] Eschenbach R. (1995), *Controling,* 2. Auflage, Schaeffer Poeschel, Stuttgart, str. 315.

Rano upozorenje u preduzeću kao dio upravljanja rizicima i kontrolinga rizika trebalo bi biti oblikovano tako da odgovara „filter-sistemu uzvitlavanja i usisavanja“.[351] To znači da se traže **strategijski bitni signali**, i to sa zadatkom da ih se prepozna, selektuje i vrednuje, kako bi se do tada zapostavljene ili nepredviđene pojave kao i kritične promjene (npr. kod rizika) već u ranom stadiju otkrile i time spriječila iznenađenja, odnosno strukturalni razvoj u pogrešnom pravcu. Informacije koje su potrebne za **strategijsko rano** upozorenje su **vjerovatnost** o određenim situacijama, koje još uvijek nisu nastupile, ali ukoliko se i pojave i potvrde, preduzeće treba da reaguje spremno ukoliko želi da izbjegne mogući rizik i krizu. U ovome djelu prikupljanja informacija, najbolje bi bilo da kontroling posmatra i analizira čitavo okruženje, uključujući i Internet prostor, no to je prosto nemoguće iz razloga velikih transakcijskih troškova troškova, ograničenog vremena i kapaciteta za vrednovanje informacija. Stoga bi se trebalo što je moguće većem broju posmatrača s kognitivnim kompentencijama kao **senzorima** (prisluškivačko mjesto) prepustiti filtriranje i posmatranje relevantnog okruženja koji zajedno čine mrežu okoliša sledeće vrste, prikazano šematski na slici 86.



Slika 86 – Mreža senzora okoliša.

Takav postupak se naziva **skeniranjem**, kada dopušta neodređeno evidentiranje (obuhvatanje) *slabih* signala i pri tome je otvoren, dakle što je moguće širi i nije usmjeren na određena polja posmatranja, odnosno na određene objekte.[352] Na ovaj način se nastoji doći do saznanja o mogućnostima i opasnostima kao i rizicima prije samog njihovog nastajanja, sa ciljem djelovanja brže od konkurencije, a koja je uglavnom orijentisana tradicionalno prema iskustvu i na osnovu dešavanja iz prošlosti. Sadržajno posmatrano cilj je uključivanje ranih signali u

[351] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 412.
[352] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 413.

uzročno-posledične odnose. Uočavanje i ispravno tumačenje evidentnih **slabih signala**, omogućuje menadžmentu preduzeća, naročito u ranom periodu strategijskih diskontinuiteta da na vrijeme pripremi strategijske pravce djelovanja bez čekanja da opasnosti s vremenom dobiju jasnije konture, jer što više vremena prođe to je veća opasnost po preduzeće i samim tim se sužava njegov prostor za djelovanje kroz mogući broj strateških alternativa. Koncept upravljanja pomoću slabih signala može se vidjeti iz tabele 15.[353]

Odgovori / Snaga signala	A Prismotra sredine	B Identifikacija relativnih snaga i slabosti	C Redukcija eksterne strategijske ranjivosti	D Povećanje interne strategijske fleksibilnosti	E Sposobni planovi i odgovori	F Akcioni planovi i odgovori
I Osjećaju se prijetnje/šanse						
II Izvor prijetnji/šansi je poznat						
III Razvoj prijetnji/šansi je konkretan			**Područje izvodljivog odgovora**			
IV Reakcija strategijska i razumljiva						
V Ishod akcije je predvidiv						

Tabela 15 – Slabi signali i generisanje odgovora.

Iz grafičkog prikaza je evidentno da lijeva kolona sadrži pet nivoa u razvoju informacija i snazi signala. Na vrhu (signal nivoa I) se nalazi jedina informacija koja pokazuje da sredina sadrži izazove (prijetnje i šanse). Idući odozgo od vrha prema na dole, prethodni slabi signali postaju sve izraženiji, tako da na IV nivou postoji dovoljno informacija i moguće je dati strategijski odgovor na prijetnje i šanse. Mogući odgovor na signale različite snage je podjeljen na nivoe i ide od prostog nadzora sredine do implementacije direktnog akcionog odgovora i planova na identifikovane prijetnje i šanse. Osjenčani dio u grafičkom prikazu na slici predstavlja područje izvodljivog odgovora preduzeća.

Kvalitet budućih odluka koje će menadžment donijeti, uveliko zavisi o kvalitetu informacija koje su prikupljene i na kojima te odluke počivaju.

Scanning Report	
Posmatrana područja okruženja	Područja preduzeća na koja se to odnosi
Tema: Izvor: Autor/sagovornik: Vrijeme:	
Posmatrano stanje:	
Ocjena stanja:	
Značaj za preduzeće: o——o——o malo srednje veliko	Vjerovatnoća nastupanja: o——o——o 0% 50% 100%
Ime posmatrača, datum:	

Tabela 16 - *Scanning Report* – obrazac.

[353] Mašić B. (2009), *Strategijski Menadžmenti*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 44.

Ukoliko je interni posmatrač, na osnovu ranih informacija otkrio kritični pokazatelj problema koji može promijeniti predpostavke u strategijskom planiranju, onda on u kratkoj pisanoj obavijesti upozorava na njegov uticaj. Takva dojava uključujući subjektivnu dijagnozu može da se zabilježi u **obrazcu** (*scanning report*), koji može da izgleda kao u tabeli 16.[354]

Često imamo situaciju da u preduzećima raspoložive informacije nisu vrednovane kako treba, pa dolazi do njihove pogrešne interpretacije i pogrešne odluke od strane menadžmenta. Sve obavijesti kontroling centralno prikuplja, selektuje, vrednuje, ocjenjuje i obrađuje u **upitniku** koji je dat u tabeli 17.[355]

Izvještaj kontrolinga			**Upitnik**			
mjesto br.	sastavljeno dana	opis	vjerovatnost nastupanja u %	predložene mjere	Očekivani učinci	
					tekuća godina	sledeća(e) godina(e)

Tabela 17 – Upitnik – izvještaj kontrolinga.

Ovdje dolazi do izražaja sposobnost kontrolinga u prikupljanju i optimalnoj pripremi i prezentaciji raspoloživih informacija, a koje će uveliko pomoći menadžmentu u kasnijem donošenju odgovarajućih poslovnih odluka, da bi se ostvarila što bolja konkurentska prednosti preduzeća.

3.5.6 Sistem organizovanja

Sistem organizovanje predstavlja jedan od podsistema menadžmenta. Može se s pravom reći da je organizacija tradicionalan predmet proučavanja, i ona čini instrument ciljno usmjerenog upravljanja poslovnim aktivnostima. Posmatrajući sistem organizovanja, za potrebe kontrolinga se može pristupiti sa koordinacijskog aspekta prema drugim podsistemima menadžmenta. Područje organizacije je veoma važno za procesualno i strukturalno oblikovanje funkcije kontrolinga.

3.5.6.1 Pojam i svrha organizovanja

Pojam organizacije je veoma kompleksan i obuhvata mnoge aktivnosti, od upravljačkih do pripremnih, izvršnih i kontrolnih. U stručnoj literaturi se može naći mnogo raznovrsnih definicija organizacije i menadžmenta. Definisanje osnovnih principa organizacije i menadžementa potiče od Henry Fayola, jednog od pionira menadžmenta, koji je definisao i razradio 17 principa na kojima se baziraju menadžment i njegove osnovne faze i funkcije. Među najznačajnije Fajolove principe menadžmenta i organizovanja spadaju:[356]

- **jedinstvo komandovanja**, koje govore o tome da je neophodno da svaki zaposleni prima naređenja samo od jednog menadžera,

[354] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 419.
[355] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* ibidem, str. 419.
[356] Jovanović P. (2009), *Savremeni menadžment*, prvo izdanje, Visoka škola za projektni menadžment, Beograd, str. 86.

- **jedinstvo ciljeva**, koji govori da svi zaposleni u jednoj organizaciji treba da rade na ostvarivanju istih, zajedničkih ciljeva cjelokupne organizacije,
- **raspon komandovanja**, govori o prihvatljivom broju zaposlenih koje realno može da vodi jedan menadžer,
- **hijerarhija**, govori da treba da postoji određeni red (određuju se mjesta i kompetencije pojedinih menadžera u organizaciji i stvara se hijerarhijska struktura vođenja) kojim se regulišu nadležnosti u pogledu upravljanja,
- **centralizacija**, govori da na svakom stepenu hijerarhijske ljestvice postoji određeni menadžer koji ima sve kompetencije (pravo vođenja i svu odgovornost za efikasno izvršavanje zadataka),
- **autoritet**, govori o tome da osnovna osobina svakog menadžera treba da bude autoritet, jer bez autoriteta menadžer ne može da izdaje naredbe zaposlenim i ne može da vrši menadžersku funkciju, i dr.

Pod *pojmom organizovanja* podrazumjeva se stvaranje uslova za realizaciju plana, odnosno definisanje organizovanja daje odgovore na pitanja: „*ko?*“, „*gdje?*“, „*kako?*“, „*kada?*“, „*zašto treba?*“ i „*šta da napravi da bi se realizovali planirani zadaci i ostvarila optimalna efikasnost poslovanja?*“. *Organizovanje* je proces dodjeljivanja i uređenja ljudskih i neljudskih izvora tako da planovi mogu biti ostvareni.[357] Organizovanjem se aktiviraju doneseni planovi i realizuju zadati ciljevi. Organizaciju možemo da tumačimo na dva načina:

- kao procesni i strukturni red socijalnih sistema koji predstavljaju pravila, smjernice za ciljno upravljanje poslovnom aktivnošću, a koja ima za rezultat; *strukturni red*, odnosno, stvaranje funkcionalnih[358] cjelina i njihove međusobne koordinacije, i
- kao rezultat, koji se može ilustrovati da postoji organizacija u preduzeću, odnosno da preduzeće ima organizaciju.

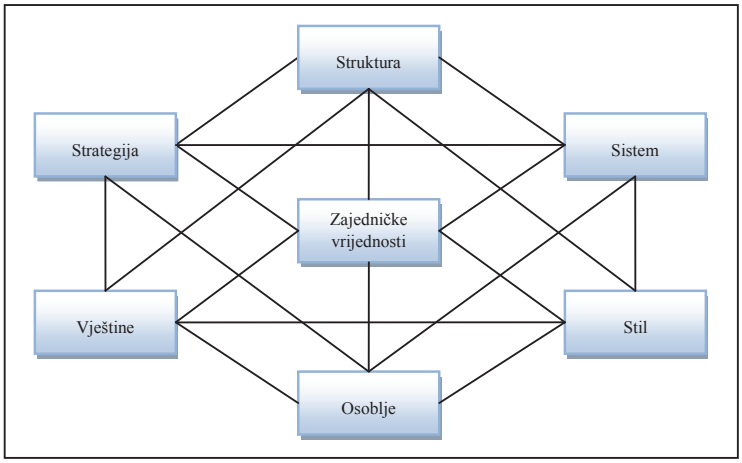
Struktura organizacije predstavlja rezultat organizovanja, gdje osnovu efikasnog funkcionisanja organizacije čine kompetencije prema kojoj svako treba da radi ono što najbolje zna da radi. Moguće je analizirati *makroorganizaciju* peduzeća ili *mikoroorganizaciju* preduzeća. Tokom analize *makroorganizacije* analizira se i ocjenjuje organizaciona struktura preduzeća, podjela na organizacijske jedinice kao i odnosi među njima. Dok, se u analizi *mikroorganizacije* preduzeća analizira i ocjenjuje podjela rada u pojedinim organizacijskim jedinicama, pa čak i sve do pojedinačnih radnih mjesta. Uglavnom se uopšteno primjenjuju naučna načela organizacije rada, kao i savremeni organizacijski oblici. Funkciju organizovanja je moguće ocjeniti istraživanjem, odnosno utvrđivanjem poštovanja naučnih načela savremene organizacije rada kroz:[359]

- podjelu rada na svim organizacijskim nivoima i radnim mjestima,
- jasnim razgraničavanjem dužnosti, odgovornosti i pravima svakog zaposlenog radnika,
- optimalnom koordinacijom među poslovnim funkcijama i procesima unutar njih,
- osiguranjem normalnog funkcionisanja svih aktivnosti,

[357] Sajfert Z. / Đorđević D. / Bešić H. C. (2006), *Leksikon Menadžmenta*, Agencija Matić, Beograd str. 178.
[358] Vidi opširnije u poglavlju 3.1., privredno preduzeće kao sistem.
[359] Avlein Holjevac I. (2007), *Kontroling-Upravljanje poslovnim rezultatom*, Zimbelli, Rijeka, str. 461

- pravovremenim otkrivanjem i uklanjanjem eventualnih poteškoća i nenormalnosti (osiguranje optimalnih uslova rada),
- osiguranjem stimulacije i zalaganja u radu organizovanim praćenjem i iskazivanjem ostvarenih rezultata rada na svim radnim mjestima, i
- stimulisanjem kreativnosti, itd.

Radeći opsežna istraživanja, američka konsultantska kuća McKinsey & Company, razvila je *model kompleksnog organizovanja* upravljanja nazvan **"7-S"**[360]. Kao što se vidi u šematskom prikazu na slici 87., sve varijable modela su podjednake važnosti i nalaze se u međusobnom odnosu.[361]



Slika 87 – McKinsey „7-S".

McKinsey "7-S" okvir stavlja u tzv. tvrde (*hardware*) varijable organizacije, kao što su organizaciona **struktura i strategija** u istu ravan sa tzv. mekim (*software*) varijablama, a koju čine **stil upravljanja, sistemi, kadrovi** (**ljudi**), **vještine i zajedničke vrijednosti**.

Takođe, određena istraživanja koja su sprovedena, pokazuju da savremene organizacije, a posebno one koje su odlične nisu baš toliko oduševljene **formalnom** organizacionom strukturom koja je rezultat planskog pristupa u dizajniranju organizacije. Iz razloga što su takve organizacije uglavnom **centralizovane**, odnosno veoma krute i neelastične, te iz toga razloga one jako sporo reaguju na promjene iz okruženja. Naime, u visoko centralizovanoj organizacionoj strukturi najviši menadžeri zadržavaju ovlašćenja za većinu strategijskih i operativnih odluka, te drže čvrsto *na uzdi* rukovodioce poslovnih jedinica, rukovodioce odjela i menadžere ključnih operativnih jedinica; prilično se malo diskrecijskog ovlašćenja daje menadžerima na prvom nivou i običnom osoblju.[362]

---

[360] "*7-S*" model je dobio oznaku na osnovu varijabi koje su počinjale slovom S: *Structre* (struktura), *Strategy* (strategija), *System* (sistemi), *Style* (stil), *Staff* (kadrovi), *Skills* (vještine), i *Shared Values* (zajedničke vrijednosti – kultura). „Shared Values" su ponekad označene i kao *Superordinante Goals* (superordinantni – integrisani ciljevi); izvor: Mašić B. (2009), *Strategijski Menadžmenti*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 251.

[361] Mašić B. (2009), ibidem, str. 251.

[362] Tompson A. A. / Strickland J. A. / Gamble E. J. (2008), *Strateški menadžment-u potrazi za konkurentnošću, teorija i slučajevi iz prakse*, Mate d.o.o., Zagreb, str. 334.

Za razliku od formalnih, karakteristika **neformalnih** organizacionih struktura je, da one nastaju spontano i nisu rezultat prethodnog planiranja. Ove vrste organizacija imaju veću elastičnost i prilagodljivost i zato se uglavnom nalaze u odličnim (uspješnim) organizacijama. Strukturisanje ovih uspješnih i efikasnih organizacija zasniva na: autonomnoj **decentralizaciji** uz neprekidnu integraciju i divizijsko-fleksibilnoj organizacionoj strukturi.

U visoko decentralizovanom odlučivanju, ovlašćenja za odlučivanje prepuštaju se najnižim organizacionim nivoima koji su sposobni za donošenje pravovremenih i kompetentnih odluka, prikazani su u tabeli 18.[363]

Centralizovane organizacione strukture	Decentralizovane organizacione strukture
Osnovna načela • Odluke o većini važnih pitanja trebalo bi prepustiti menadžerima na višim nivoima, koji imaju iskustvo, znanje i sposobnost prosuđivanja, kojima mogu odlučiti, koji su najmudriji i najbolji tokovi djelovanja. • Na menadžere na nižim nivoima i na obično osoblje se ne može osloniti za donošenje ispravnih odluka, jer oni rjetko znaju šta je najbolje za organizaciju iz razloga što nemaju vremena ni ambicija za primjereno upravljanje zadacima koje obavljaju. **Osnovna prednost** • Čvrsta kontrola s vrha omogućuje odgovornost. **Osnovni nedostaci** • Produžava vrijeme odziva, jer menadžerska birokratija mora odlučivati o toku djelovanja. • Ne podstiče odgovornost među menadžerima nižih nivoa i običnim osobljem. • Odvraća menadžere na nižim nivoima i obično osoblje od preduzimanja bilo kakve inicijative – od njih se očekuje da čekaju da im se kaže šta da rade.	**Osnovna načela** • Ovlaštenje za odlučivanje treba biti u rukama ljudi koji su najbolje upoznati sa situacijom. Te ljude treba obučavati za donošenje dobrih procjena. • Preduzeće koje se temelji na zajedničkom intelektualnom kapitalu svih svojih zaposlenih, može nadmašiti preduzeće s obrazcem „naredbi i kontrole“. **Osnovna prednost** • Podstiče menadžere na nižim nivoima i obično osoblje na preduzetnost i odgovorno ponašanje. • Podstiće veću motivaciju i uključenost većeg dijela osoblja u poslovanje. • Podstiče nove ideje i kreativno razmišljanje. • Omogućuje brzo vrijeme odziva. • Smanjuje broj slojeva menadžmenta. **Osnovni nedostaci** • Preduzeće izlaže opasnosti ako se na nižim nivoima donesu mnogo loše odluke. • Onemogućava koordinaciju organizacionih jedinica i ostvarivanje strateških usklađenosti.

Tabela 18 – Prednosti i nedostaci centralizovanog, odnosno decentralizovanog odlučivanja.

Većina preduzeća danas pokušava da preoblikuje svoju tradicionalnu organizacionu strukturu, koja je nekada građena na osnovu funkcijske specijalizacije i centralizacije vlasti. *Specijalizacija, koordinacija, konfiguracija, delegacija odlučivanja* te *formalizacija* smatraju se osnovnim dimenzijama organizacione strukture:[364]

- *Specijalizacija* se odnosi na detaljnu podjelu rada, kao i podjelu heterogene grupe zadataka na homogne parcijalne zadatke. Ona zahtjeva koordinaciju, jer što je viša specijalizacija to je veća potreba za za njenim usklađivanjem.
- *Koordinacija* se pojavljuje uglavnom kao posljedica visoke specijalizacije u preduzećima. Javlja se u pripremi zadataka (zahtijevaju određenu djelatnost

[363] Tompson A. A. / Strickland J. A. / Gamble E. J. (2008), ibidem, str. 335.
[364] Sikavica P. / Novak M. (1993), *Poslovna organizacija*, Informator, Zagreb, str. 10.

rukovodilaca) i njegovog izvršenja (da li se nalog izvršava kako treba). Može da bude primarna i sekundarna. Ukoliko je organizacija usmjerena na koordinaciju sistema izvođenja aktivnosti, tada se takva koordinacija naziva primarnom. Koordinacija je takođe i način funkcionisanja kontrolinga, ta se koordinacija odnosi na sistem vođenja, i naziva se sekundarnom koordinacijom. Koordinacija može da bude horizontalna (između rukovodilaca na istom nivou) i vertikalna (između rukovodilaca na različitim nivoima), te je nužna u svim fazama izvršavanja postavljenih zadataka.[365] Neki je smatraju najvažnijim organizacionim djelom, pa je čak posmatraju na način da je poistovjećuju sa organizacijom.

- *Konfiguracija* se odnosi na vanjski oblik radnog mjesta i različita je za mjesta koja su zadužena za izvođenja i instanci, odnosno izvršna rukovodeća mjesta. Instance su specifična mjesta rukovođenja sa pravom odlučivanja i naređivanja. Kod konfiguracije radnih mjesta definišu se odnosi u davanju naloga između pojedinih instanci rukovođenja i izvršenja. Mogu se razlikovati jednolinijske i više linijske strukture[366] organizacije.
- *Delegacija odlučivanja* se odnosi na instance i problem podjele kompetencija gdje je jasno definisano ko smije i o čemu da odlučuje. Kao što je navedeno konfiguracijom se definiše struktura i način davanja naloga, a delegacijom odlučivanja utvrđuje konkretizacija te strukture.
- *Formalizacija* se uspostavlja u procesu organizacione izgradnje preduzeća. Ona označava korištenje pismeno utvrđenih organizacijskih pravila u obliku organograma, opisa radnih mjesta, smjernica za rad itd. Visoko formalizovane organizacije mogu da predstavljaju problem u efikasnosti i mogu da predstavljaju faktor budućeg neuspjeha. Praktično je veoma teško da se odredi optimalan stepen formalizacije.

Koja god osnovna struktura da se odabere, ona se po pravilu mora nadopuniti interdisciplinarnim radnim snagama, podsticajima kompenzacijskim šemama vezanim uz zajedničke rezultate, ovlašćivanjem međufunkcijskih i samoupravnih radnih timova, koji će provesti i objediniti fragmentirane procese i strategijski kritične aktivnosti, specijalnim projektnim timovima, rukovodiocima odnosa i naporima najviših menadžera kojima će „*ispreplesti*“ rad pojedinca i grupa u vrijednu konkurentsku sposobnost.[367] Istraživanja su pokazala da odlične organizacije u svojim organizacionim strukturama osim navedenog teže ka:[368]

- fleksibilnosti i prilagodljivosti oblicima organizacije na promjene,
- malim i samostalnim organizacionim jedinicama,
- formiranju projektnih grupa za konkretno i temeljno rješavanje zadataka, odsnosno problema,
- smanjivanju savjetodavnih i organa koordinacije,
- jasnoj odgovornosti pojedinaca i grupa,

[365] Košpić S. (2005), *Priručnik o organizaciji poslovnih funkcija,* Horizont, Banja Luka, str. 227-229.
[366] Vidi opšrnije u poglavlju 3.1., privredno preduzeće kao sistem.
[367] Tompson A. A. / Strickland J. A. / Gamble E. J. (2008), *Strateški menadžment-u potrazi za konkurentnošću, teorija i slučajevi iz prakse*, Mate d.o.o., Zagreb, str. 343.
[368] Mašić B. (2009), *Strategijski Menadžmenti*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 252.

- malom broju i obimu štabskih funkcija,
- ostvarivanju strategija, itd.

Osnovu organizovanja čini definisanje i oblikovanje složenih aktivnosti izvođenja i pridruživanja zadataka njihovim nosiocima. Da bi uspješno funkcionisala preduzeća važna je organizaciona struktura, jer za uspješnu razmjenu i upotrebu resursa u preduzeću, neophodan je *izvršni sistem,* pod kojim se podrazumjeva krug osoba *radnika*, koji preduzimaju radnje u poslovnim *stručnim funkcijama,* kao što su npr.: nabavka, prodaja, proizvodnja, odnosno, tekući procesi rada, te *upravljačke funkcije,* pod kojim se podrazumjeva krug osoba profesionalnih menadžera. Naime, vodeći kadar preduzeća je rukovodni i kao takav između ostalog, odgovoran je za kreiranje i osiguranje stručnih funkcija preduzeća, pravilnu upotrebu raspoloživih resursa kao i investicija, te se brine za ispunjenje preuzetih zadataka, tako da preduzeće može uspješno ispuniti svoje uspostavljene ciljeve. Svi oni signaliziraju rukovodstvu preduzeća u kojoj mjeri se preduzeće vodi ka definisanom cilju.

U svome radu Tompson/Strickland i Gamble navode da je: „izgrađivanje sposobne organizacije jedan od primarnih prioriteta menadžmenta i da on to postiže sa jasnim *akcijskim* planom za izgrađivanje organizacije kroz:

a) **Kadrovsko osposobljavanje**, koji je jedan od najranijih koraka u odabiru odgovarajućeg osoblja, odnosno kadrova za obavljanje ključnih pozicija. Bez kvalitetnih i sposobnih menadžera i osoblja, nemoguće je provesti aktivnosti unutar organizacije i dosegnuti zacrtane ciljeve. Izgrađivanje stručnosti i konkurentne sposobnosti organizacije sastoji se od tri faze:

   1. selekciju ljudi s potrebnim vještinama i iskustvom, nadogradnju ili širenje individualnih sposobnosti po potrebi, te spajanje napora i rezultata rada pojedinaca u jedan saradnički napor,
   2. koordinisanje saradničkih napora kojima će se osoblje naučiti kako dosljedno uspješno izvoditi aktivnosti uz prihvatljivi trošak, pri čemu se sposobnost razvija u stručnost ili sposobnost,
   3. ako organizacija nastavi polirati i pročišćavati svoj *know-how* i oštriti svoj učinak tako da postaje bolja od konkurenata u izvršavanju te aktivnosti, osnovne stručnosti se podižu na nivo prepoznatljive stručnosti (ili sposobnost postaje konkurentski superiornija sposobnost), otvarajući tako put do konkurentske prednosti.

b) **Razvoj osnovnih stručnosti i konkurentskih sposobnosti**, gdje menadžeri uglavnom uzimaju jedan od ova dva oblika ili jačaju bazu vještina, znanja i intelekta preduzeća, ili koordinišu i umrežavaju napore raznih radnih grupa i odjela, jer su jake temeljne stručnosti i konkurentske sposobnosti veoma važne za osiguranje konkurentnosti i konačan uspjeh.

c) **Strukturisanje organizacije i radnog napora**, kroz pet koraka:

   1. odlučiti koje aktivnosti vrijednosnog lanca vršiti interno, a koje povjeriti vanjskim izvršiocima,
   2. strategijski kritične aktivnosti učiniti osnovnim dijelovima organizacione strukture,

3. utvrditi stepen zavisnosti i nezavisnosti svake pojedine jedinice i svakog pojedinog zaposlenika,
4. omogućiti koordinaciju organizacionih jedinica (između pojedinih dijelova organizacione strukture).
5. omogućiti nužnu saradnju s dobavljačima i strateškim saveznicima.“ [369]

Zadatak opisuje obavezu izvođenja određene aktivnosti ili rezultata definisane aktivnosti. A da bi se ti zadaci uspješno izveli i postigli očekivani rezultati, neophodna je **pozitivna motivacija** (finansijska nagrada ili drugi podsticaji) ili **negativna** (kazna) kao i ovlaštenja (kompetencije), uz kvalitetnu koordinaciju rada svih koji su angažovani u organizaciji. Odnos među organizacionim cjelinama regulišu se oblikovanjem prava davanja naloga i prava odlučivanja. Tu koordinaciju obavljaju menadžeri na svim organizacionim nivoima. Oni su ti koji takođe kontrolišu i nadgledaju kako se ostvaruju uspostavljeni ciljevi, naročito kod načina upravljanja ciljevima putem (*Management by Objectives*) menadžmenta preduzeća u saradnji s menadžmentom nižih nivoa, gdje zajednički određuju ciljeve koje treba ostvariti u određenom području rada. Saradnik je taj koji će odrediti način na koji će ostvariti zacrtane ciljeve. Dok, se područje rada svakog saradnika i njegova odgovornost određuje putem rezultata koji se od njega očekuju. Stepen ostvarivanja postavljenog cilja čini podlogu za vrednovanje rada pojedinih menadžera kao i njihovog nagrađivanja. Cilj kontrole je rezultat ostvarenja cilja, a ne način na koji se to desilo. Preduslov **ovakve** koncepcije upravljanja je sveobuhvatan pristup u planiranju parcijalnih ciljeva od najvišeg do najnižeg nivoa, te sveobuhvatna kontrola postignutih rezultata. Prednost takve koncepcije je u rasterećenju menadžmenta svih nivoa, jer ne odlučuju kako će se raditi, već šta treba da se ostvari. Takav način upravljanja podstiče na samoinicijativu i veću odgovornost u radu, uz pretpostavku da su zajednički uspostavljeni ciljevi moguće ostvarivi. Ukoliko su oni previše zahtjevni, onda prave i veći pritisak na saradnike, te neupjeh u njihovom ostvarenju doprinosi povećanju nesigurnosti kod njih.

Sve važnijom postaje *procesna organizacija* u kojoj se radna mjesta i odjeli oblikuju prema specifičnim zahtijevima integrisanog lanca stvaranja vrijednosti. Tako da *Business Process Reeingineering–BPR* najbolje odražava savremenu dominaciju procesnog načina razmišljanja. Kontroling u ovome slučaju pruža stručnu podršku u **preispitivanju** organizacijske strukture i podstiče njeno prilagođavanje savremenim zahtijevima, rukovodeći se pitanjem „*Kako pronalaziti efikasna organizacijska rješenja za cjelo preduzeće?*“ Osnovni kriterij efikasnosti jesu:[370]

a) ekonomsko-tehnički, koji se mogu precizirati kao ciljna usmjerenost organizacije (zadatak svakog mjesta opravdan je ciljem preduzeća) ciljno upravljanje i ograničenje troškova koordinacije (optimalna konfiguracija) te brzina i jasnoća procesa obrade informacija i procesa odlučivanja,
b) individualno-socijalni, mogu se precizirati povoljnim mogućnostima razvoja pojedinca, „*približavanjem*“ nosilaca zadataka i konačnim proizvodom te jednoznačnim davanjem naloga, odnosno onemogućavanjem konfliktnih naloga i smjernica,

[369] Tompson A. A. / Strickland J. A. / Gamble E. J. (2008), *Strateški menadžment-u potrazi za konkurentnošću, teorija i slučajevi iz prakse*, Mate d.o.o., Zagreb, str. 342.
[370] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 212.

c) fleksibilnost kao kriterij, podrazumjeva sposobnost prilagođavanja organizacije, brzo i uspješno reagovanje kvantitativnim i kvalitativnim promjenama na zahtjeve okruženja.

Kontroling je taj koji u preduzećima neprekidno podstiče i usklađuje njegove dijelove i cjeline da se preispitaju odnosi između parcijalnih ciljeva i globalnog cilja, kako bi se mogli uspješno dosegnuti definisani organizacioni ciljevi.

3.5.6.2 Instrumenti organizovanja

Organizacijom se uspostavlja primarna koordinacija, putem koje se vrši usklađivanje u procesu izvođenja zadataka. Kod instrumenata organizovanja težište kontrolinga je na **usklađivanju** zadataka njihovog oblikovanja, i upravljanja u sklopu menadžmenta. Usklađivanje područja odgovornosti je usmjereno na vrijednosti kojim stremi organizacija (vizija, misija, ciljevi) je opšti zadatak kontrolinga. Uobičajeni instrumenti koordinacije u organizaciji su:

- lična uputstva,
- samousklađivanje,
- planovi, i
- programi.

Obzirom da se organizacijom koordiniše sistem izvođenja, te se koordinacija između sistema organizovanja i kontrole tbazira na osnovnim *koordinacijskim instrumentima*: usklađivanju putem programa, odgovarat će kontrola procesa i pridržavanje pravila ponašanja. Uloga kontrolinga je u **podsticanju** usklađenosti organizacije, njenog preispitivanja i razvoj. Sa razvojem organizacije se razvijaju i njeni instrumenti. Instrumentima organizovanja se smatraju pomoćnim sredstvima kojima se uspostavlja i osigurava organizaciona struktura i organizacioni procesi preduzeća. Najvažniji organizacioni instrumenti su:

- organizacioni plan (organigram),
- plan raspoređivanja saradnika,
- opis radnih mjesta s hijerarhijskim rasporedom (sistematizacija radnih mjesta),
- opis ovlašćenja na radnom mjestu,
- podjela rada kao instrument standardizacije proizvoda,
- organizacija procesa rada, kao sredstvo standardizacije procesa[371], i
- različiti pravilnici i smjernice.

Uglavnom veće organizacije imaju organizacione priručnike, pomoću kojih se pojedina organizaciona rješenja ujedinjavaju. U savremenim uslovima poslovanja kakva su danas, važno je pravilno usklađivanje i usmjeravanje organizacije, jer prevelika detaljizacija u korištenju instrumenata uveliko smanjuje fleksibilnost i može djelovati kontraproduktivno, mnogo više ograničavajući nego podstičući na razvoj. Usklađivanje putem planova podrazumjeva kontrolu rezultata, i to najčešće vlastitu kontrolu, dok putem ličnih upustava uglavnom je usmjerena na procese i postupke, pri čemu je najčešće pravo nagrađivanja i pravo kontrole ujedinjeno u jednoj osobi. U slučaju da se upustava odnose na rezultate aktivnosti, onda se sprovodi i kontrola

[371] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.3.4.11., menadžment kvalitetom.

rezultata. Usklađivanja putem samousaglašavanja isto tako ujedinjuju i kontrolu, slično kao i usklađivanje putem ličnih upustava. Promjena važnosti različitih koordinacijskih mehanizama uzrokuje promjene unutar sistema kontrole.

Evidentno je da organizaciona struktura definiše i reguliše odnose i komunikaciju među pojedinim organizacionim cijelinama u preduzeću. Kontroling se bavi analizom postojećeg stanja, uočava promjene u procesima i podstiče na njihovo neprekidno usklađivanje. Veliki je broj relativno samostalnih organizacionih jedinica i to zahtijeva napore u njihovom umrežavanju i povezivanju, tako da se koordinaciona i integraciona uloga kontrolinga ostvaruje u povezivanju organizacione strukture sa uspostavljenim ciljevima organizacionih jedinica u preduzeću. Kontroling putem koordinacije unutar organizacije i informisanja, obuhvata pitanja odnosa svih pojedinih dimenzija organizacije s jedne strane, i prikupljenih informisanja sa druge strane. Provodi mjerenje ostvarenih rezultata reorganizacijskih procesa u preduzeću, kao i operacionalizaciju mjera za njihovo poboljšanje, posebno sa aspekta povećanih organizacionih problema, a koji se javljaju sa rastom i diversifikacijom poslovanja.

3.5.7 Sistem upravljanja ljudskim potencijalima

Sistem upravljanja ljudskim potencijalima je podsistem sistema menadžmenta. Njegova funkcija obuhvata planiranje kadrova, pribavljanje i popunjavanje kadrova i realizaciju mjera kadrovske politike. Ti se poslovi obavljaju u okviru posebne službe u preduzeću, a koja se zove personalna ili kadrovska služba, a u nekim preduzećima je usvojen naziv na engleskom jeziku *Human Resource Management–HRM*[372] služba. Ova služba sa odgovarajućim menadžerom na čelu, ima savjetodavnu ulogu u vođenju kadrovske politike preduzeća.[373] Odnosi se na sve aspekte uticaja menadžmenta na podređene saradnike i čini jednu zaokruženu cjelinu. Kao i sve druge aktvnosti rukovođenja i izvršenja u preduzeću, i menadžment upravljanja ljudskim potencijalima se može posmatrati kao sistem rukovođenja, usmjeren na poželjno ponašanje zaposlenika. Ukoliko se zaposleni posmatraju na tradicionalan način, kao jedan od proizvodnih faktora, onda se može govoriti o svim zadacima koji se odnose na, pribavljanje i izbor uposlenika, izbor i njihovo zapošljavanje na određenim radnim mjestima, ocjenjivanje i nagrađivanje, njihova dalja edukacija i obrazovanje, premještanje na druga radna mjesta i otpuštanje. Navedeni zadaci čine sadržaj izvršenja, pa je iz toga razlog neophodan i odgovarajući sistem rukovođenja, planiranje ljudskih potencijala, organizacija zapošljavanja, kontrola sistema nagrađivanja, menadžment performansi, informisanje o rezultatima rada, informisanje o izostancima sa posla, itd.

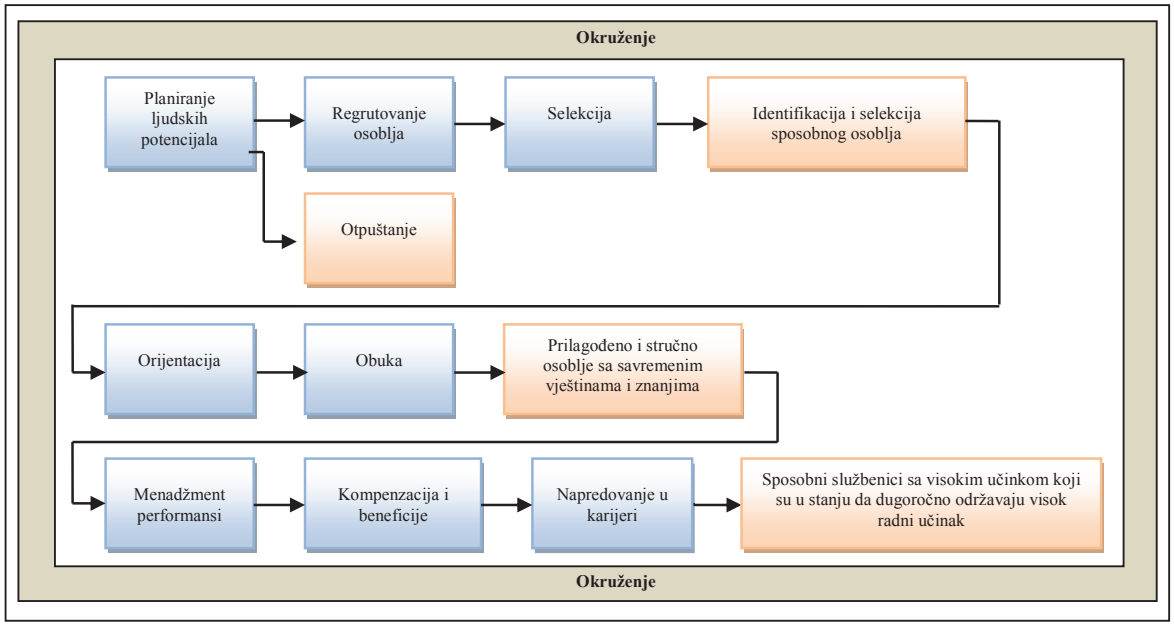
Prikaz na slici 88., nam daje ključne komponente procesa upravljanja ljudskim potencijalima u jednoj organizaciji i sastoji se od osam aktivnosti potrebnih za zapošljavanje osoblja u organizaciji i za održavanje visokog učinka zaposlenih:

- prve tri aktivnosti obezbjeđuju da se identifikuje i selektuje kompetentno osoblje;

[372] *Human Resource Management – HRM* (menadžment ljudskih resursa), odnosi se na prakse i politike koje su potrebne da bi se izvršili menadžerski zadaci u vezi sa personalnim pitanjima, a naročito sa zapošljavanjem, obukom, procjenom i ngrađivanjem zaposlenih u kompaniji i obezbjeđivanjem bezbjednog, etički prihvatljivog i pravednog okruženja; izvor: Dessler G. (2007), *Osnovi menadžmenta ljudskih resursa*, četvrto izdanje, Data status, Beograd, str. 2.; i drugi: Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 237.

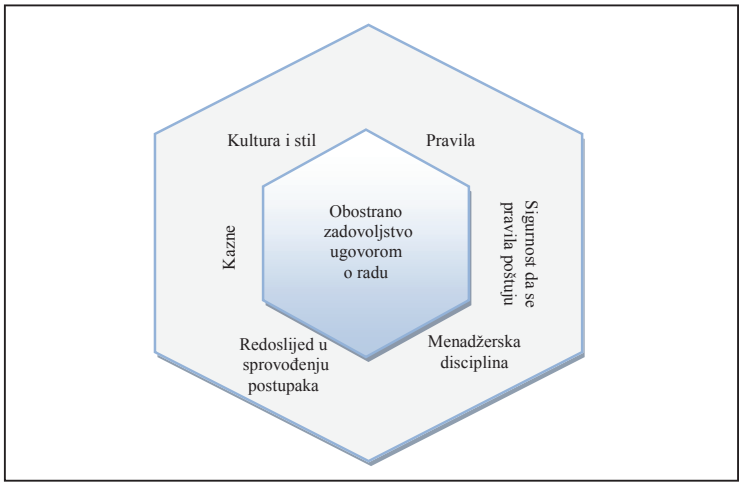
[373] Stavrić B. / Stamatović M. (2003), *Menadžment*, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, str. 327.

- sledeće dvije aktivnosti obezbjeđuju zaposlenim najnovija znanja i vještine;
- a poslednje tri aktivnosti su usmjerene ka tome da organizacija zadrži sposobno osoblje sa visokim učinkom, koje je u stanju da održava visok učinak.



Slika 88 – Proces upravljanja ljudskim potencijalima.[374]

Organizacijama su potrebni okviri pravila sa kojima će zaokružiti radni odnos tako da menadžeri, supervizori, kao i drugi radnici, znaju kakve su im pozicije kada dođe do nezadovoljstva, ilustrovan je u prilogu na slici 89.[375]



Slika 89 – Okvir organizacionog sistema pravila.

[374] Robbins P. S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 283.
[375] Torrington D. / Hall L. / Taylor S. (2004), *Menadžment ljudskih resursa*, peto izdanje, Data status, str. 532.

Upravljanje zaposlenim podrazumjeva vršenje određenog uticaja na njihovo ponašanje od strane nadređenih. Osnova i opravdanje za takvo što je u poziciji koja se obavlja u preduzeću.

Kao što su ljudski potencijali i upravljanje sa ljudskim potencijalima pomažući pojam, isto tako su kontroling ljudskih potencijala i kontroling upravljanja ljudskim potencijalima nerazdvojna područja. Pod **kontrolingom ljudskih potencijala** se podrazumjevaju aktivnosti u stručnoj podršci menadžmentu preduzeća, i osnovni zadatak mu je da se poveća efikasnost i efektivnost ljudskih potencijala. Da bi se to uspjelo, neophodno je sve aktivnosti upravljanja ljudskim potencijalima pravilno usmjeriti na uposlenike. *Stručnjaci koji rade u sektoru ljudskih potencijala su obrazovani i upoznati se različitim praksama, metodama i aktivnostima upravljanja ljudskim potencijalima, te mnogo bolje poznaju ljudsku psihu, za razliku od kontrolera, koji su obrazovani u području finansija i računovodstva, statističkih analiza na kojima se temelji evaluacija ljudskih potencijala i upravljanje ljudskim potencijalima*. Da bi se predunaprijedili svi nedostaci tokom obavljanja aktivnosti u ljudskim potencijalima i upravljanju ljudskim potencijalima, neophodno je da se zajednički ostvari saradnja i timski rad stručnjaka za ljudske potencijale i kontrolera.

Instrumenti sa kojima se **vrši uticaj na ponašanje ljudi** su ujedno i *instrumenti upravljanja ljudskim potencijalima.* Sistemi **motivacije** i **nagrađivanja** su osnovni instrumenti koji utiču na ponašanje zaposlenih. Sa njima se može izvršiti snažan uticaj na kulturu preduzeća fokusiranjem napora na prijoritetne zadatke. Njima se takođe motiviše izvršavanje individualnog i kolektivnog zadatka.[376]

Motivacija je instrument sa kojim se utiče na ponašanje zaposelnih u preduzeću i usmjerena je na to da se sve njihove individualne sposobnosti koriste na odgovorajući način. Motivacija se odnosi na spremnost pojedinca da pokaže visok nivo napora u postizanju organizacionih ciljeva, uslovljnih sposobnošću da se ispune neke individulane potrebe.[377] Pod **motivom** se najčešće podrazumjeva *unutrašnji faktor* koji podstiče i usmjerava pojedinca u određenom pravcu.[378] Drugim rječima, motivacija objašnjava zašto se ljudi ponašaju tako kako se ponašaju.

Teorije ljudskih potreba, otkrivaju i klasifikuju potrebe koje motivaciono djeluju na ponašanje ljudi i ima sljedeću strukturu: potreba-želj-akcija-cilj (zadovoljenje potreba), s tim da hijerarhija motivacionih faktora nije za sve ista. Najpoznatija su naučna strukturisanja motivacije: hijerarhija ljudskih potreba iz 1943. godine, koju je formulisao Abraham Maslow, i teorija dva faktora koju je 1959. Godine, formulisao Frederck Herzberg.

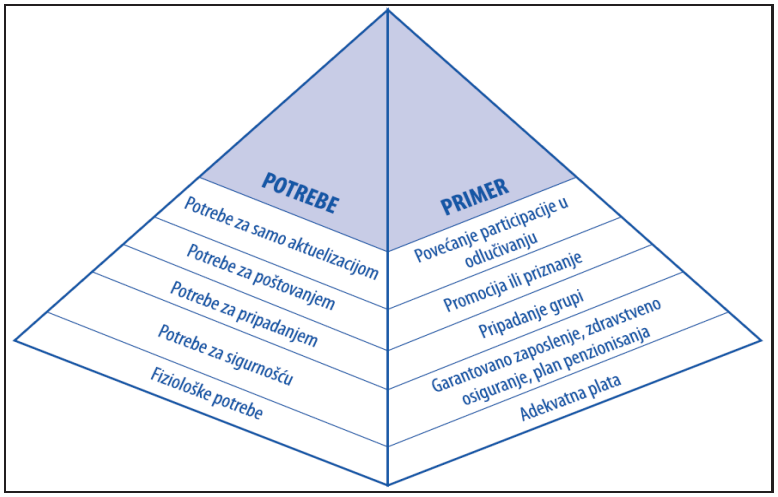
Maslovljeva teorija potreba je i danas jedna od napoznatijih i najčešće korištenih teorija u praksi.[379] To je i razumljivo iz razloga da njene pretpostavke mogu biti efikasan instrument motivacije svih zaposlenih. Za ovu teoriju motivacije (ljudskih potreba) su karakteristične dvije polazne teze:

- prvo, da postoji struktura ovih potreba koje su univerzalnog karaktera, odnosno koje su relevantne za svaku osobu, i

[376] Dess J. G. / Lumpkin T. J. / Eisner B. A. (2007), *Strategijski menadžment*, treće izdanje, Data status, Beograd, str. 324.
[377] Robbins P. S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 392.
[378] Gutošić H. / Drašković S. (2009), *Menadžment ljudskih resursa*, Fakultet za javnu upravu, Sarajevo, str. 155.
[379] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 342.

- drugo, da svakog čovjeka treba posmatrati kao pojedinca integrisanog u grupu (organizaciju) koja ima i određene specifične potrebe, želje i ciljeve.

U svome radu Maslov je naveo da ljudska bića posjeduju pet niže opisanih osnovnih potreba, te da se navedene potrebe mogu razložiti prema važnosti i to redoslijedom kojim ih ljudi inače zadovoljavaju.[380] Upotrebe i njihovo mjesto u hijerarhiji su prikazane na slici 90.



Slika 90 – Maslovljeva hijerarhija potreba.[381]

1. **Fiziološke potrebe** (*Physiological Needs*), se odnose na normalno funkcionisanje organizma i njeov opstanak. To su osnovne potrebe za hranom, stanovanjem, vodom, odjećom, i druge tjelesne potrebe. Kada su te potrebe jednom zadovoljene, ponašanje pojedinaca se usmjerava ka zadovoljenju potreba na sledećem nivou Maslovljeve piramide.
2. **Potrebe za sigurnošću** (*Security Needs*), se odnose na želju pojedinaca da izbjegne fizičke i ekonomske katastrofe sa dugotrajnim ostvarenjem prihoda i sigurnošću radnog mjesta. Tradicionalno gledano menadžment se pokazao najboljim u pomaganju zadovoljenja fizioloških i sigurnosnih potreba kroz odgovarajuću platu ili nadnice kojima zaposlenici plaćaju hranu ili stan.
3. **Potrebe za pripadanjem** (*Belongingess Needs*), ili (socijalne potrebe) su koje ima pojedinac kao član porodice, grupe (organizacije) u kojoj radi. On ima potrebu za druženjem, potrebu pripadanja radnoj grupi, odnosno timu i potrebu da razvija prijateljske odnose sa članovima grupe (i drugim članovima organizacije). One odražavaju želju pojedinca da bude prihvaćen.
4. **Potrebe za poštovanjem** (*Esteem Needs*), su povezane sa željom pojedinca da se njegove stručne kompetencije, cijene i poštuju (ali i da on isto tako bude cijenjen i poštovan od drugih). Želja je da budu (i pokažu se) sposobnim u odlučivanju, nezavisnim i priznatim, uključujući i potrebu za samopoštovanjem.

[380] Certo C. S. / Certo T. S. (2006), *Moderni menadžment*, deseto izdanje, Mate, Zagreb, str. 385.
[381] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 324.

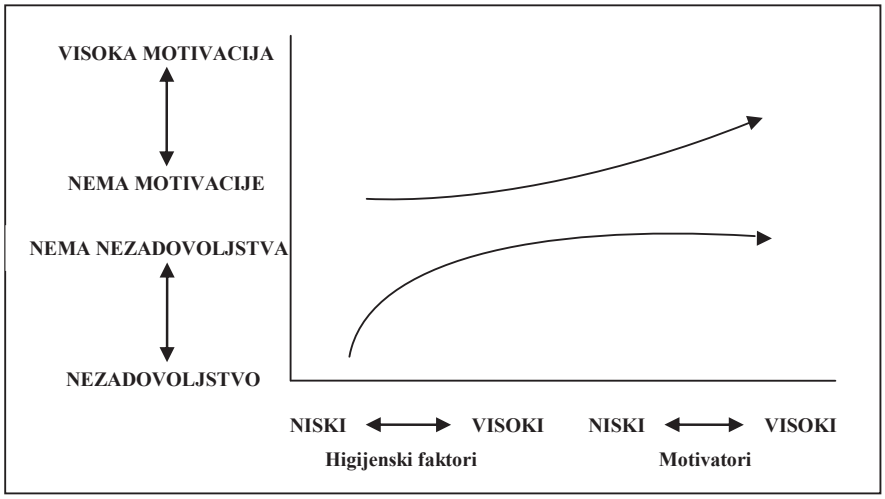
5. **Potrebe za samoaktuelizacijom** (*Self-Actualization Needs*), odnosi se na želju za pojedinca da maksimalno razvije i realizuje svoje potencijale, koji vode ka samoostvarivanju, odnosno samopotvrđivanju. To je kruna ljudskih potreba i motivacije, najviši nivo psihološkog razvoja koji se može postići tek kad su zadovoljene osnovne potrebe pojedinca.

Iz navedenog Maslovljevog prikaza je evidentno da kada su potrebe nižeg nivoa zadovoljene, onda potrebe višeg nivoa postaju dominantne.

Naredna teorija strukturisanja ljudskih potreba je razložena na dvije grupe, odnosno dva faktora, koji čine uzroke **zadovoljstva**, odnosno **nezadovoljstva poslom**:

1. faktor čije prisustvo spriječava pojavu nezadovoljstva, i
2. faktor koji (do)vode do zadovoljstva.

Navedeni zaključci su poslužili Frederick Herzbergu, kao osnova za formulisanje teorije motivacije u litaraturi poznate kao "**Herzbegova Teorija dva faktora** (*Two-Factor Theory*)" odnosno, kako to neki teoretičari nazivaju[382] "**Herzbergov motivaciono-higijenski pristup"**, koji je grafički prikazan na slici 91.



Slika 91 – Teorija dva faktora.[383]

Faktori koji utiču na *nivo nezadovoljstva* se nazivaju **higijenskim faktorima** ili **faktorima održavanja**, dok se stavke koje utiču na *nivo zadovoljstva* poslom nazivaju **motivacionim faktorima ili motivatorima**.[384]

Naziv **higijenski** faktori motivacije Hercberg je dao potrebama nižeg nivo, kao što su: plate, uslovi rada, stalnost posla, i slično. U svome radu on je polazio od pretpostavke da higijena ne liječi nego otklanja rizike po zdravlje iz ljudske okoline. Pravi motivatori se odnose na sam posao koji se obavlja, njegov sadržaj, odgovornosti, uspjeh, napredovanje i priznanje. Stavke koje čine sastavni dio Hezbergovih higijenskih i motivacionih faktora su prikazani u tabeli 19.

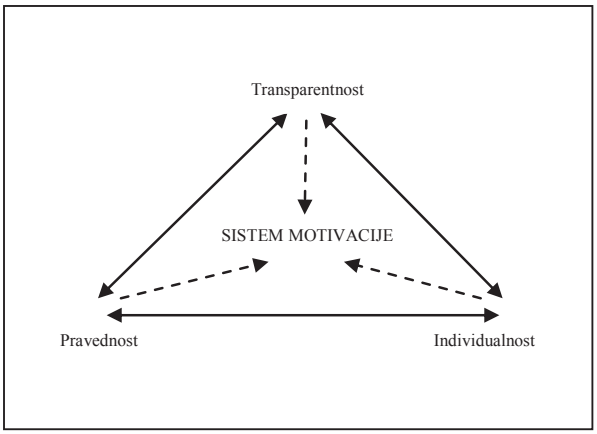
[382] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), ibidem, str. 348.
[383] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), ibidem, str. 348.
[384] Certo C. S. / Certo T. S. (2006), *Moderni menadžment*, deseto izdanje, Mate, Zagreb, str. 393.

ZADOVOLJSTVO Motivacioni faktori	NEZADOVOLJSTVO: Higijenski faktori ili faktori održavanja
Prilika za poslovni uspjeh Samopotvrđivanje Priznavanje vlastitog učinka Sadržaj rada Odgovornost Napredovanje Mogućnost ličnog razvoja	Poslovna politika preduzeća Stil rukovođenja nadređenog Odnosi prema saradnicima Radni uslovi Primanja Privatni život Status Zadovoljstvo na radnom mjestu
Faktori, ako su ispunjeni, vode zadovoljstvu	Faktori, ako nisu ispunjeni, vode nezadovoljstvu

Tabela 19 – Herzbergovi higijenski faktori i motivatori. [385]

Po ovoj teoriji, različiti motivatori mogu dovesti do različitog nivoa zadovoljstva, a ako oni ne postoje, nema ni zadovoljstva, što ne znači da postoji nezadovoljstvo. Naprotiv, nepostojanje povoljnih vanjskih faktora, poput radnih uslova, međuljudskih odnosa dovode do nezadovoljstva, ali ako oni postoje, onda nema nezadovoljstva, što ne znači da postoji zadovoljstvo.

Navedene teorije motivacije pokazuju njenu heterogenost i složenost. Na slici 92., je dat *trokut zahtijeva* u sitemu motivacije.[386]



Slika 92 – Trokut zahtijeva u sistemu motivacije.

Sistemsko oblikovanje motivacije je veoma složeno, i trebala bi se orijentisati na strukturu motiva pojedinih uposelnika. Tako da je možemo u okviru *trokuta zahtijeva* posamatrati i analiziriati sa aspekta njene i*ndividualnosti,* gdje se povećava uspješnost motivacije, ali istovremeno vodi značajnom povećanju kompleksnosti sistema motivacije, te određenom povećanju troškova njenog definisanja i održavanja. Individualnost utiče i na druga dva zahtijeva sistema motivacije: smanjuje se preglednost, transparentnost strukture motivisanja, dok se pravednost sistema ne dovodi u pitanje i kad postoje razlike u heterogenosti motivacija, već samo kad postoje razlike u njihovom izrazu. Zahtijave za većom *transparentnosti* gdje se postavlja zahtijev za preglednost i razumljivost motivacije za zaposlene. Zahtijevima za većom

[385] Weber J. (1995), *Einfuhurung in das Controlling*, Poeschel, Stuttgart, str. 251.
[386] Weber J. (1995), ibidem, str. 253.

pravednosti gdje se postavlja zahtijev za pravednošću u subjektivnom ocjenjivanju zaposlenih: na način da nije važno da li je motivacijski pravilnik ili motivacija pravedna, već osjeća li ga zaposleni pravednim.

Finansijska i nefinansijska motivacija, stilovi rukovođenja, sistemi nagrađivanja i sitemi razvoja zaposlenih se smatraju najvažnijim elementima motivacije.

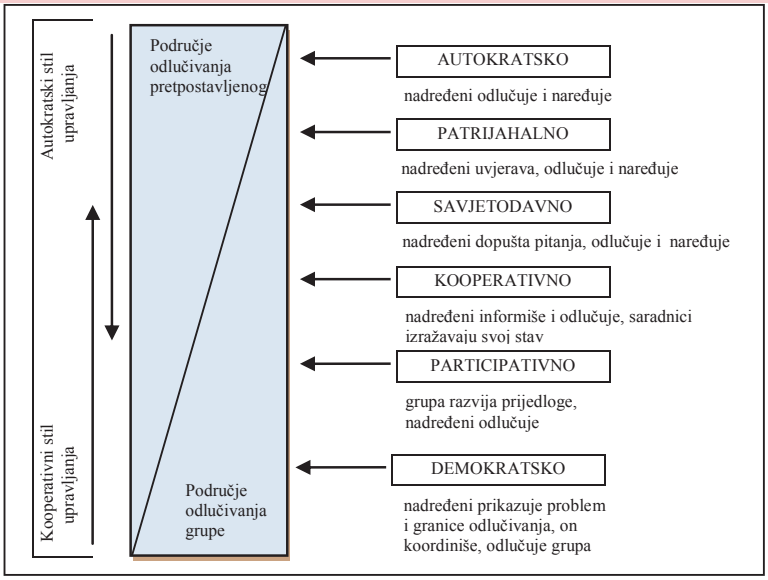
Veoma je važan **element sistema motivacije** i **stil rukovođenja** kao dugoročni obrazac ponašanja, jer kao takav ima direktan uticaj na motivisanje zaposlenih. Koriste se dvije klasifikacije stilova rukovođenja, a prema jednoj klasifikaciji, postoje četiri[387] osnovna stila rukovođenja:

1. *Autokratski*, koji nema posrednog, ličnog kontakta između podređenog i nadređenog. Zasniva se na vlasti *pojedinca* koji autonomno donosi odluke, izdaje naređenja, koordiniše aktivnosti i kontroliše izvršenje zadataka. Podređeni nema prava u suodlučivanju niti se smatra sagovornikom. Na uspješnost sistema taj stil upravljanja utiče negativno.
2. *Birokratski*, koji u prvi plan stavlja organizacijska pravila, a lični uticaj je pretpostavljenog sveden na najmanju moguću mjeru. Ispoljava se kroz iniciranje, koordinaciju i kontrolu poslovanja, na temelju zakona ili drugih propisa, bez kritičkog prilagođavanja odluka konkretnim prilikama u preduzeću. Zanemaruje dobrim djelom specifične međuljudske odnose. Ovdje dominira stručna kompetentnost birokrata, i uobičajen je kad nema dovoljno ličnog autoriteta kod rukovodioca, pa se stoga moraju zaklanjati iza autoriteta pisanih normi, kako bi obavezali potčinjene da prihvataju njihove inicijative i komande. Sve rijeđe ga prihvataju podređeni iz razloga neekonomičnosti s kojojm se birokratski stil rukovođenja dovodi u direktnu vezu.
3. *Diplomatski*, koji se definiše kao vještina, u saslušanju prijedloga saradnika, a da se odluka donese samostalno. Ovaj stil rukovođenja se primjenjuje kada je neophodno da se pridobiju saradnici za dobrovoljno izvršenje zadataka bez uvođenja demokratskih odnosa u preduzeće.
4. *Demokratski*, se zasniva na oslobađanju ličnosti radnika na svim nivoima organizacione strukture i oslanja se na njihovu stvaralačku ulogu. Ovaj stil ima podršku u motivaciji izvršilaca kroz primjeren sistem nagrađivanja za uspješno izvršenje zadataka. Doprinosi humanizaciji rada i povećanju njegove efikasnosti.

Ovi navedeni stilovi se najčešće kombinuju u praksi. Drugi način strukturisanja stilova rukovođenja polazi od nivoa učešća saradnika u procesu odlučivanja. Diferenciranje različitih nivoa učešća saradnika u odlučivanju je prikazan na slici 93.[388]

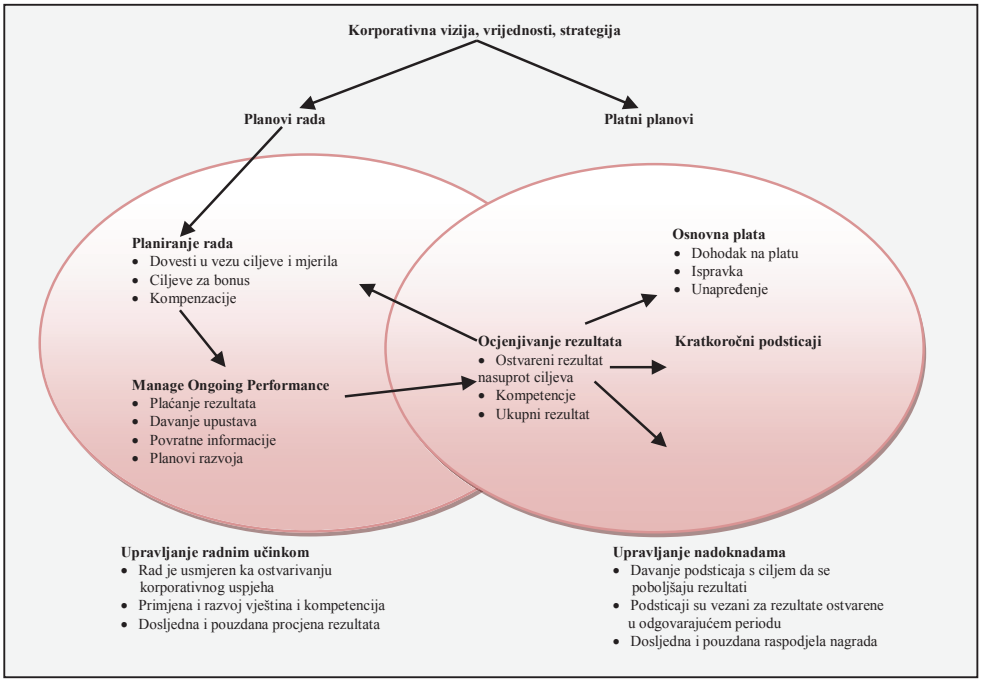
[387] Stavrić B., / Stamatović M. (2003), *Menadžment*, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, str. 411.

[388] Kupper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 238.; i drugi: Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 771.



Slika 93 – Stilovi rukovođenja kao elementi motivacije.

Sistemi nagrađivanja je naredni element sistema motivacije, koji mora da udovoljava svim zahtijevima sistema motivacije. Posmatrajući vrste motivacija, evidentno je da je najprisutnija materijalna, odnosno novčana motivacija zaposlenih. Mogući sistem plaćanja i motivacije orijentisan prema rezultatima prikazan na slici 94.[389]



Slika 94 – Jedinstveno rješenje za praćenje prema rezultatima.

[389] Gerry D. (2007), *Osnovi menadžmenta ljudskih resursa*, četvrto izdanje, Data Status, Beograd, str. 226.

Da bi bila efikasna motivacija treba da jača osnovne vrijednosti i povećava koheziju ciljeva i zadataka. Takođe, ne smije da budu u suprotnosti sa cjelokupnom misijom i svrhom postojanja organizacije.[390]

Sistemi razvoja zaposlenih je poslednji element sistema motivacije, ovdje se konkretno misli na proces izgradnje i promjene ponašanja zaposelenika u radu. Pod tim procesom se podrazumjeva dalje:[391]

- *Obrazovanje*, je proces putem kojeg se prenosi stručno znanje, jača individualni kapacitet zaoslenih, poboljšavaju ili mijenjaju načini razmišljanja. Moguće je da se putem određenih mjera zahtijeva da se izobrazuju i steknu kvalifikacije za određene pozicije zaposleni u preduzeću, odnosno da se ispune zahtijevi za određenom pozicijom, funkcijom. Mogućnosti obrazovanja i daljeg usavršavanja su u direktnoj vezi sa motivacijom zaposlenih.
- *Oblikovanje karijere*, opisuje se motivacionim slijedom razvoja stručne pozicije. Ovdje se u užem smislu rječi radi o usponu, odnosno sistemskoj promjeni u hijerarhijski višu poziciju. Promjene na istom hijerarhijskom nivou se mogu posmatrati kao unapređenje, jer su razvijene sposobnosti kao i nove vrijednosti koje će biti finansijski nagrađene. Ovo je jedan od važnih motivacionih instrumenata, koje zaposlene motivišu za rad u preduzeću.
- *Strukturisanje rada*, je svijesno i motivisano oblikovanje radnog mjesta, uslova rada i njegovog okruženja. Naime, zaposelni u preduzećima su motivisani ukoliko imaju ili dobiju veću praticipaciju u odlučivanju, fleksibilnije radno mijesto (rad od kuće, itd.), fleksibilnije radno vrijeme. Ovo je veoma važan motivacioni instrumenata za individualnu motivaciju zaposlenih. Nadalje, u prikazu na tabeli 20., se daje primjer složenog unutrašnjeg usklađivanja, odnosno koordinacije.[392]

ELEMENTI SISTEMA MOTIVACIJE	SISTEM NAGRAĐIVANJA	DALJE OBRAZOVANJE	OBLIKOVANJE KARIJERE	STRUKTURISANJE RADA
STIL RUKOVOĐENJA	jačanje varijabilnog dijela, porast stepena participacije	školovanje u rukovođenju	smanjenje stepena autoritativnosti, motivacija u razvoju karijere	prilagođavanje stila rukovođenja novom obliku strukture rada
SISTEM NAGRAĐIVANJA		djelomično nadomještanje nagrađivanja daljim razvojem	nagrađivanje kako podsticaj razvoju sposobnosti karijere	podsticanje inovacija putem sistema nagrađivanja
DALJE OBRAZOVANJE			usmjerenje programa daljeg obrazovanja prema oblikovanju karijere	oblikovanje novih koncepcija za omogućavanje daljeg obrazovanja
OBLIKOVANJE KARIJERE				uvođenje fleksibilnog vremena nakon određenog stepena karijere

Tabela 20 – Primjer unutrašnje koordinacije.

Evidentno je da složena struktura tokom upravljanja ljudskim potencijalima zahtijeva visoku unutrašnju usklađenost, odnosno koordinaciju u *obrazovanju*, *oblikovanju karijere* te novom obliku *strukture rada zaposlenika*. Usklađivanje, odnosno koordinisanje sistema upravljanja

[390] Dess J. G. / Lumpkin T. J. / Eisner B. A. (2007), *Strategijski menadžment*, treće izdanje, Data status, Beograd, str. 325.
[391] Weber J. (1995), *Einfuhurung in das Controlling*, Poeschel, Stuttgart, str. 258.
[392] Weber J. (1995), ibidem, str. 274.

ljudskim potencijalima prema uspostavljenom sistemu vrijednosti (viziji, misiji i ciljevima) preduzeća, treba da je u jasnim odnosima sa sistemom upravljanja ljudskim potencijalima.

Kontroler je taj koji podstiče na razmišljanje i aktivnosti za bolju usklađenost osnovnih opredjeljenja i njihovu konkretizaciju u području upravljanja ljudskim potencijalima. Kontroler je taj, koji vrši koordinativno integrativnu funkciju u sistemu planiranja i upravljanja ljudskim potencijalima u preduzećima. Koordinaciono integraciona uloga kontrolinga se ostvaruje usklađivanjem zadataka oblikovanja i upravljanja ljudskim potencijalima i povezivanjem svih podsistema kako bi zaposlenici različitih profila i kompetencija stekli svoje mjesto u organizaciji i lično zadovoljstvo u radu. Kao što je važan proces planiranja ljudskih potencijala, jednako je važan i kontrolni proces, i to na način kontrolisanja uvažavanja elemenata transparentnosti, individualnosti i pravičnosti u procesu motivacije. Kontrolor je taj koji prezentuje menadžmentu aktuelne informacije o izvršenoj kontroli i rezultatima kontrole (informacionim sistemom). Usklađivanje sistema upravljanja ljudskim potencijalima sa informacionim sistemom je veoma važno, jer se transparentnost sistema motivacije ostvaruje primarno informacijama. Integracioni proces koji provodi kontroling, ovdje podrazumjeva ujedinjavanje ukupne poslovne aktivnosti preduzeća u vezi sa upravljanjem ljudskim potencijalima. S pravom se može reći da kontroling ljudskih potencijala i kontroling upravljanja ljudskim potencijalima omogućuje pravovremeno uočavanje ranih signala, odnosno potencijalno problematičnih područja vezanih uz ljudske potencijale ili upravljanje ljudskim potencijalima, što osigurava da preduzeće pravovremeno i na najbolji način odgovori na izazove vanjskog i unutrašnjeg okruženja. Ukoliko se kontroling kontinuirano provodi, onda se sa sigurnošću može reći da će se osigurati i kontinuirano poboljšanje svih aspekata poslovanja preduzeća vezana za zaposlenike.

Menadžerima u preduzećima su svakodnevno potrebene pravovremene i adekvatne upravljačke informacije. Uloga kontrolinga je u iniciranju da se u preduzeće uvedu i primjene savremeni upravljački instrumenti, a jedan od takvih je i *Balanced Scorecard–BSC* (izbalansirana lista mjerila) koji je okosnica u radu kontrolinga, i sa kojim kontroling na sebe preuzima nove obaveze i podržava menadžment u njegovoj orijentaciji prema kupcima i uskim grlima. Stoga će se u narednom poglavlju obraditi ovaj instrument kontrolinga veoma važan za poslovni uspjeh preduzeća.

4 Balanced Scorecard (uravnotežena lista mjerila) kao okosnica kontrolinga

Balanced Scorecard - BSC[393] (uravnotežena lista mjerila) kao okosnica u radu kontrolinga omogućava upravljanje čitavim preduzećem, na način da povezuje strategiju preduzeća sa operativnim mjernim veličinama, olakšavajući tako implementaciju strategije, te daje menadžmentu potreban instrumentarij za poslovni uspjeh. BSC koncept je olakšao, često, mukotrpan izbor između korištenja operativnih, odnosno, finansijskih indikatora. Korištenje obje vrste indikatora daju prednost u poslovanju, jer niti samo korištenje operativnih, niti samo korištenje finansijskih indikatora ne može ponuditi jasan strategijski fokus na kritične oblasti poslovanja i dovesti menadžment u poziciju da napravi uspjeh u poslovanju.

Za razliku od tradicionalnih finansijskih veličina, BSC nudi spoj između tradicionalnih finansijskih pokazatelja i stvaranja konkurentske prednosti. U prošlosti, finansijski pokazatelji kao tradicionalni instrumenti kontrolinga su nam bili dovoljni, međutim u današnje vrijeme informacione tehnologije, oni postaju neprikladni. Stoga, BSC kao instrument strategijskog kontrolinga nadopunjuje finansijske pokazatelje prethodnih realizacija sa faktorima uspijeha budućih realizacija, te na taj način proširuje ciljeve preduzeća preko granica finansijskih pokazatelja. Visok učinak i vrijednost proizilazi naročito iz situacije da nematerijalna imovina (između ostalog obrazovanost i motivacija uz znanje zaposlenih u preduzeću) čini osnovu za stvaranje potencijala u uspješnosti poslovanja.

Iz razloga lakšeg razumjevanja ovog koncepta, njegovi autori Kapalan i Norton su uporedili BSC-uravnoteženu listu mjerila sa indikatorima i komandama u kokpitu aviona. Da bi se uspješno letjelo neophodne su brojne mjerne veličine i informacije o: visini, brzini, razdaljini, gorivu i sl. Ukoliko se sve ove vrste informacija ne bi uzele u obzir i ukoliko bi u slučaju korištenja samo jedne informacije npr. o visini leta, bez potrebne informacije o brzini kretanja ili o nivou goriva, teško da bi smo se odlučili voziti u takvom avionu. Naravno, ni pilot ne bi pomislio u magli ili gustom saobraćaju upravljati avionom bez svih neophodnih navigacionih instrumenta.

4.1 Balanced Scorecard kao sistem upravljanja privrednim preduzećem

Mjerenja su veoma važna, jer „*ako nešto ne možemo izmjeriti, onda se time neće moći ni uspješno upravljati*“.[394] Savremeno upravljanje preduzećem u turbulentnom okruženju i sve složenoj unutrašnjoj i vanjskoj kompleksnosti, nije nimalo jednostavno. Menadžerima preduzeća, poput pilota u avionu su potrebni raznovrsni instrumenti kako bi na što bolji način vršili upravljanje i vođenje preduzeća prema uspjehu. U takvim uslovim poslovanja, BSC koncept, kao instrument strategijskog kontrolinga, daje menadžeru neophodan instrumentarij, kako bi on uspješno ostvario poslovni uspjeh. Uz pomoću BSC-a je moguće prevesti misiju i

[393] *Balanced Scorecard – BSC* (uravnotežena lista mjerila), je termin koji opisuje lako razumljiv skup mjerila perfomansi, koje mogu da se koriste da bi se menadžerima obazbjedio relevantan i temeljan rezime kompleksnih informacija o poslovanju, razvijen od strane američki istraživača Robert Kaplana i David Nortona; izvor: Catherine G. (2009), *Upravljačko računovodstvo*, Data status, Beograd, str. 282.

[394] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje,* Mate, Zagreb, str. 21.

strategiju preduzeća u razumljiv skup izvedbenih mjerila, koji pružaju okvir za sistem strateškog mjerenja i upravljanja. BSC pruža menadžmentu preduzeća alat pomoću kojeg se gradi strateški fokusirana organizacija. BSC se u preduzećima vidi kao: **komunikacijski alat, sistem mjerenja i sistem strateškog upravljanja**.[395] Naglašava ne finansijske[396] i zadržava tradicionalna finansijska mjerila tih uzroka i ostvarenja, i mjeri uspjeh preduzeća iz **četiri uravnotežene perspektive**:[397]

- **Finansijska perspektiva** („*How do we look to Shareholders?*“) – fokus leži na stanovištu vlasnika (akcionara) preduzeća; to znači da se finansijska perspektiva koncentriše na povećanje finansijskog rezultata. Ova perspektiva sadrži mjerne veličine koje se odnose na apsolutnu uspješnost (dobit), relativnu uspješnost (rentabilnost), novčani tok, nematerijalnu imovinu ili vrijednost preduzeća, kao i njihove promjene. Veličine koj čine formalni cilj, odnosno njihova realizacija mogu se kvantifikovati tek kada su poznati stepeni postignuća prethodnih veličina u ostalim perspektivama;
- **Perpspektiva kupaca** („„*How do customer see us?*“) – u središtu ove perspektive stoji pozicioniranje na tržištu prema željama i potrebama kupaca, na način da se mogu pridobiti i vezati za preduzeće; to znači da se ide ka poboljšanju faktora poslovanja koje kupcii smatraju bitnima (vrijeme, performansa i servis, kvalitet, troškovi). Značajni su i tržišni segmenti u kojima preduzeće namjerava obavljati prodaju, odnosno ostvarivati promet;
- **Perspektiva internih procesa** („*What we must excel at?*“) – cilj ove perspektive je prije svega prepoznavanje i poboljšanje ključnih poslovnih procesa u preduzeću. One procese koje ne stvaraju dodatnu vrijednost potrebno je redukovati, odnosno ukloniti, te smanjiti kvote grešaka, odnosno škarta na najmanju mjeru;
- **Perspektiva učenja i razvoja** („*Can we continue to improve and create value?*“) – težište leži na zaposlenim, tj. njihovim sposobnostima, produktivnosti rada, razvoju, usavršavanjem, zadovoljstvu, motivaciji kao i neophodnosti stalnog razvoja preduzeća zbog stalne promjene okruženja. Jednako tako su bitni i potencijali razvoja odnosa, razmjena informacija i komunikacija, te stope fluktuacije i doprinosa bazama znanja. Ovdje se posebno naglašava važnost kombinacije zaposlenih i infrastrukture.

Ove četiri perspektive prikazane na slici 95., su ujedno i **četiri ključna područja djelovanja svakog preduzeća**, koje pojedinačno ili u kombinaciji doprinose **povezivanju dugoročnih strategijskih ciljeva sa kratkoročnim akcijama,** a uspjeh u jednoj perspektivi se odražava na uspjeh u narednoj.[398]

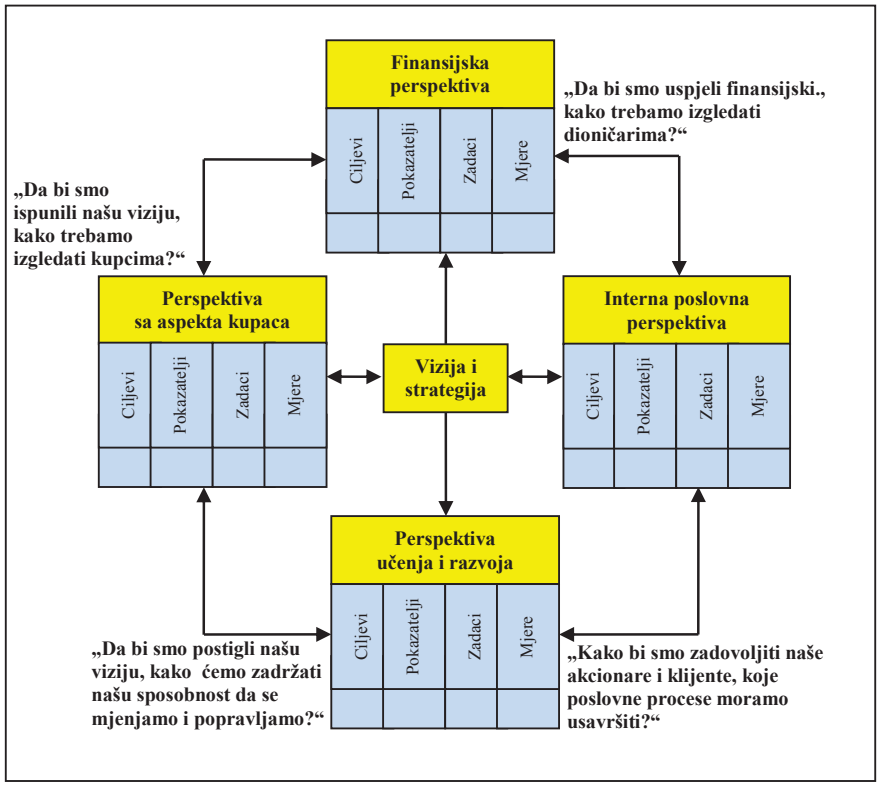
---

[395] Niven R. P. (2007), *Balanced Scorecard – korak po korak maksimiziranje učinka i održavanje rezultata,* Poslovni dnevnik Masmedija, Zagreb, str. 27.

[396] Urednik *Harvard Business Reviewa*, Thomas Stewart je naveo:“*Najvažnija od sve imovine je 'meka' imovina poput vještina, sposobnosti, ekspertize, kultura, lojalnosti i tako dalje. To je imovina znanja – intelektualni kapital – i ona određuje uspijeh ili neuspjeh*“; izvor: Niven R. P. (2007), *Balanced Scorecard – korak po korak maksimiziranje učinka i održavanje rezultata,* Poslovni dnevnik Masmedija, Zagreb, str. 24.

[397] Kaplan S. R. / Norton P. D., Harvard Business Review, *Best Of HBR – The Balanced Scorecard –Measures That Drive Perfomace*, No. 7, (2005), str. 172.

[398] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje,* Mate, Zagreb, str. 9.

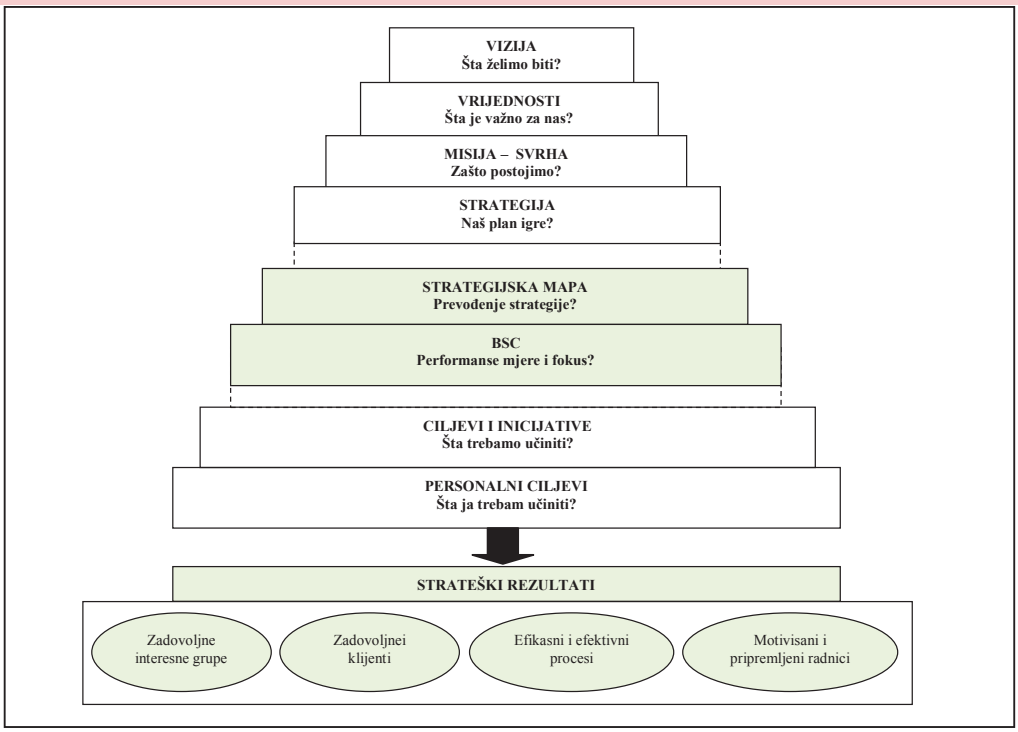


Slika 95 – Provođenje vizije i strategije: četiri perspektive.

BSC povezuje poslovne aktivnosti sa vizijom i strategijom organizacije, unapređuje interne i eksterne **komunikacije** i omogućava praćenje performansi prema strateški definisanim ciljevima. BSC nije samo sistem za mjerenje performansi, već je komunikacijski alat i sistem strategijskog upravljanja. BSC pomaže da se u organizacijama razjasni vizija i strategija i da se ona prevede u konkretne akcije. Vizija i misija određuju „*kuda*“ trebamo ići, dok strategija treba da odredi „*kako*“ doći do željenog cilja.

Za potupun uspjeh BSC, neophodno je da se prvo oblikuje vizija, misija, i poslovna strategija preduzeća. Oblikovanje vizije, misije i strategije kao platforme za razvoj BSC-a, od presudne je važnosti za preduzeće, jer u svakom narednom koraku će se izvlačiti vrijedne informacije iz vizije i misije i prevoditi ih na razumljiv jezik svim zaposlenim u preduzeću. To predstavlja najveću vrijednost BSC-a, jer BSC upravo i pretvara te „*apstraktne*“ pojmove u konkretne ciljeve i akcije, razumljive svim zaposlenim u preduzeću. BSC nije izolovani upravljački ili komunikacijski alat za mjerenje performansi, on je svojevrstan način življenja preduzeća. Ukoliko se dobro definiše, ostvarit će potrebne pretpostavke u uspješnom procesu[399] provođenju vizije i misije preduzeća, i ostvariti poželjne strategijske rezultate, koji se mogu prikazati, kao u datom prilogu na slici 96.

[399] Babić M. / Simić M. / Šunje A. / Puljić M. (2008), *Korporativno upravljanje principi i mehanizmi*, Revicon, Sarajevo, str. 297.



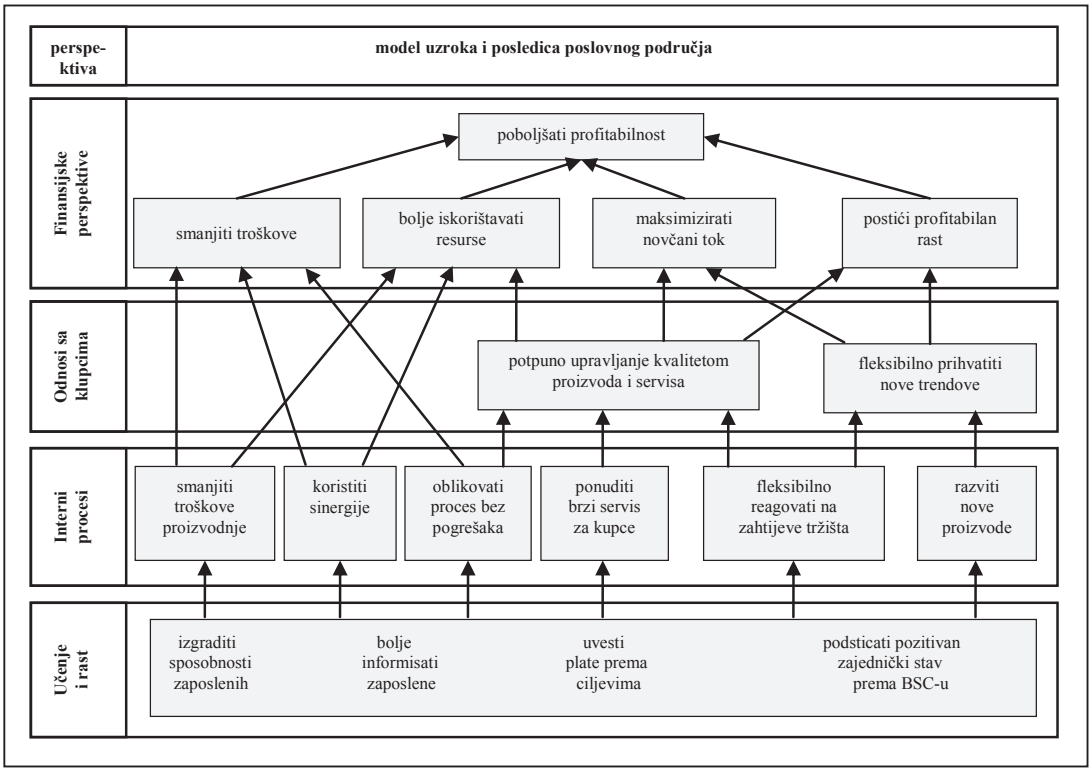
Slika 96 – Generička šema strategijski orjentisane organizacije.

Strategijski fokus BSC-a se ostvaruje kroz povezivanje svih resursa preduzeća, aktivnosti i procese u implementaciji strategije. Za grafičko predstavljanje redoslijeda perspektiva BSC-a, nekog poslovnog područja primjenom uzroka i posledica, razvijen je **grafički alat** koji se naziva **strategijska mapa**[400]. Ona na jednoj stranici daje vizuelni prikaz posredničkih i operativnih ciljeva preduzeća, koji se moraju ostvariti, kako bi se strategija sprovela na uspješan način. Takođe, strategijska mapa definiše njihove međusobne odnose. Zahvaljujući tome, svim zaposelnim se omogućuje da brzo i jednostavno shvate strategiju preduzeća. Strategijska mapa predstavlja centralni **komunikacijski** elemenat od strane menadžmenta do uposlenih izvršilaca. U okviru tablearnog prikaza mogućih ciljeva (npr. povećanje dobiti, poboljšanja vremena odgovora na pritužebe kupaca, smanjenja škarta u proizvodnim procesima, kao i u povećanju razmjene informacija i smanjenju fluktuacije i načina na koji će se oni sprovesti u svrhu stvaranje vrijednosti), daje se uvid i eksternim čitaocima o osnovnim procesima i njihovoj realizaciji unutar organizacije. Praćenje uspjeha u postizanju zadatih ciljeva spada u domen **mjera**, (obično) kvantitativnog sredstva koje se koristi za praćenje napretka. U strategijskim mapama **ne postoje** mjerenja, nema niti bodovanja rezultata, tako da se umjesto toga, svim unutrašnjim i vanjskim grupama saopštava šta se mora raditi dobro ukoliko se želi uspješno doći do definisanih krajnjih ciljeva. Strategijska mapa predstavlja **grafički prikaz** kritičnih ciljeva koji se moraju dobro uraditi u sve četiri perspektive i to kroz jednostavne i razumljive elemente

[400] *Strategijska mapa* je grafički prikaz na jednoj stranici onoga što se mora raditi dobro u svakoj od četri perspektive, kako bi se uspješno provela strategija. *Mapa* nas vodi na našem putovanju, s detaljnim opisom puteva od tačke *A* do tačke *B*, i na kraju nas dovodi do našeg konačnog odabranog odredišta; izvor: Niven R. P. (2007), *Balanced Scorecard – korak po korak maksimiziranje učinka i održavanje rezultata,* Poslovni dnevnik Masmedija, Zagreb, str. 38.

aktivnosti navedene na primjeru u slici 97. Odatle i dolazi **opis** strategijske mape kao snažnog **komunikacijskog** alata koji svima u preduzeću daje signale šta se mora desiti ukoliko žele pobjediti gotovo nevjerovatno nepovoljne okolnosti provođenja strategije. Strategijska mapa, kao alat, putem kojeg se **operacionalizuje** BSC u preduzeću, ima sledeće funkcije i karakteristike:[401]

- strategijska mapa predstavlja vizuelni izraz strategije oblikovane kroz BSC preduzeća;
- strategijska mapa ima funkciju komunikacije strategije sa svim interesno-uticajnim skupinama;
- strategijska mapa ima funkciju dinamičkog prikaza aktivnosti za ostvarenje strateških ciljeva kroz uspostavljanje uzročno-posledične veze;
- strategijska mapa jasno pokazuje ulogu i značaj svakog organizacionog dijela i svakog zaposlenog u realizaciji poslovne strategije;
- strategijska mapa ima funkciju putokaza za definisanje strategijskih mapa nižih organizacionih jedinica i svakog zaposlenog.



Slika 97 – Strategijska mapa.[402]

Preglednost strategijske mape se sastoji u prikazivanju povezanosti između ciljeva u grafičkom obliku. Organizacija strategijske mape kreće **odozgo prema dole** (viši nivoi određuju prioritete

[401] Babić M. / Simić M. / Šunje A. / Puljić M. (2008), *korporativno upravljanje principi i mehanizmi*, Revicon, Sarajevo, str. 299.
[402] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 393.

nižim), na način da top menadžment razmatra misiju, svrhu postojanja i osnovne vrijednosti organizacije, na osnovu čega se dalje definiše vizija kojom se opisuje željena pozicija (slika) u budućnosti, a na osnovu toga se formuliše strategija, koja se najbolje može opisati strategijskom mapom i najefikasnije implementirati pomoću BSC koncepta. Za uspješnu primjenu BSC-a u preduzeću je veoma važna **identifikacija** ključnih **performansi** u svakoj od ove četiri perspektive. Stoga se poslije izrade strategijske mape pristupa izradi **uravnotežene liste mjerila**. Ova lista se naziva **uravnoteženom**, jer sadrži i finansijske i nefinansijske pokazatelje. **Uravnoteženost** svake od četiri pojedinačne perspektive označava suštinu metode BSC-a, gdje svaka od navedenih perspektiva ima **jednu kartu ciljeva**, pri čemu se jedna odnosi na **finansijski formalni cilj**, a preostale tri na **stvarne ciljeve**, koje služe stvaranju **dodane vrijednosti** preduzeća. Ciljevi u BSC-u i njihov vremenski okvir moraju biti jasno definisani, kao i njihova ograničenja, odnosno dometi moraju biti objektivni i proizlaziti kao posljedica internih i eksternih okolnosti u preduzeća i oko njega, a ne kao posljedica kompromisa viših nivoa menadžmenta. Ciljevi moraju proizlaziti iz realnih mogućnosti njihovog ostvarenja, jer se u protivnom mogu podcijeniti, odnosno precijeniti vlastiti resursi. Poteškoća je u tome što se u trenutku definisanja ciljeva vlastite mogućnosti (u smislu maksimalnog unapređenja) ne poznaju u potpunosti. Zato je ciljeve u početku potrebno odrediti kao realno ostvarive rezultate koji mogu slijediti iz korištenja nekih standardnih, poznatih mjera. Drugim riječima, treba poznavati spektar korektivnih akcija koje se stvarno mogu provesti kako bi se ispravili nedostaci. Ako se tako **ne postupi**, postavljanje ciljeva, a s njima i cijeli BSC, leže na **krivim temeljima**. Upravljanje takvim sistemom je poput vožnje nepoznatim cestama na kojima ne postoje saobraćajni znakovi. Tako da, preduzeće treba jasno da odredi svoje **strategijske ciljeve** u okviru ove četiri standardne perspektive i da pronađe odgovarajući način putem kojega će pratiti njihovo ostvarivanje, kroz jasno definisanje seta **pokazatelja**, kao na primjeru u tabli 21.[403]

mjerna veličina	zadano	cilj	mjera	rok
dobit	10 miliona	12 miliona	poboljšati strukturu troškova	1 godina
vrijeme odgovora na pritužbu kupaca	2 dana	1 dana	prilagoditi koncepciju toka	1 mjesec
ispravnost proizvoda	2	3	*Six-sigma* projekat u proizvodnji	10 mjeseci
fluktuacija velikih potencijala	10% p.a.	6% p.a.	povećanje decentralizacije odgovornosti	4 mjeseca

Tabela 21 – Mogući primjer uravnotežene liste mjerila, četiri perspektive.

Korišćenje **postojeće** i **ciljne veličine** su apsolutni ili relativni pokazatelji, kojima se može veoma dobro upravljati i uz pomoć softverske aplikacije SAP SEM. Osim toga mogu se navesti odnosi uzroka i posljedica, kako bi se pokazatelji doveli u zajednički kontekst i time odlučila navigacija unutar BSC-a. Da bi se strategija razumjela, odnosno da bi je zaposleni razumjeli i osjećali se djelom cjeline u ostvarenju strategijskih ciljeva, neophodno je da se sastavi **strategijska priča** (*story of strategy*), u kojoj se svi ciljevi uvjerljivo obrazlažu i objašnjavaju

[403] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 392.

povezanost i međuzavisnost ciljeva kako bi se uspješno dosegnuli i ostvarila strategija. Na ovaj način će se strategija preduzeća učiniti čitljivom, jednostavnom i preglednom, jer će se kroz analizu strategijske mape i uravnotežene liste mjerila, svim zainteresovanim grupama staviti do znanja šta je to važno preduzeću da bi se ostvario poslovni uspjeh.

Naime, lanac uzroka i posljedica BSC-a bi mogao biti: **razvoj i usavršavanje zaposlenih** (perspektiva učenja i razvoja) vodi do boljih ili čak novih poslovnih procesa (perspektiva internih poslovnih procesa), koja je u **korelaciji sa zadovoljstvom klijenata** (perspektiva klijenata) što je **povazano sa bržim izmirenjem obaveza po računima**, a to, ipak, rezultuje poboljšanjem indikatora (finansijske perspektive), kao što je **poboljšani učinak/prinos** na angažovani kapital (*Return on Capital Employed – ROCE*[404]). Ovdje se pravi zatvoren krug, gdje se poboljšanjima u jednoj perspektivi uzrokuju poboljšanja u ostalim perspektivama. Tvrdi se da BSC ima još neke prednosti:[405]

- minimalizuje pojavu preopterećenja informacijama, time što ograničava broj mjerila performansi koja se koriste, čime se obezbjeđuje da se izvještava samo o bitnim mjerilima,
- spaja ključne aspekte poslovnih performansi u jedinom izvještaju za menadžment,
- zaslužna je što su menadžeri u obavezi da razmotre sva zaista važna mjerila zajedno, tako da ako se postignu dobre performanse u jednoj oblasti na račun umanjivanja performansi u drugoj oblasti, onda to balansiranje treba da bude očigledno.

Kontroleri imaju bitnu ulogu u uvođenju i primjeni BSC-a u preduzećima, jer ako u preduzeću **postoji kontroling**, onda su *kontroleri* (kao stručna podrška menadžmentu) *i menadžeri ti koji se brinu da se u preduzeću ispune dva zadatka,* odnosno da se napravi:

1.) uravnotežena lista mjerila, i

2.) da se ta lista primjenjuje.

Zahvaljujući kontrolingu koji inicira uvođenje BSC-a (uravnotežene liste mjerila) u preduzeće, postaje osnova za upravljanje savremenim **organizacijama informacionog doba**[406]. *Balanced Scorecard* danas predstavlja **okosnicu u radu kontrolinga**[407], koji pomaže u navigaciji preduzeća ka uspostavljenim vrijednostima, preuzima nove obaveze i podržava menadžment u orijentraciji prema kupcima i uskim grlima. Veoma važno da su u svakom preduzeću menadžment i poslovna funkcija kontrolinga međusobno povezani efikasnim informacionim sistemom kako bi se na što uspješniji način vršilo upravljanje i ostvarivanje uspostavljenih

[404] *Return on Capital Employed–ROCE* – prinos na angažovani kapital.
[405] Catherine G. (2009), *Upravljačko računovodstvo*, Data status, Beograd, str. 284.
[406] *Organizacije informacijskog doba* se oslanjaju na skup operativnih pretpostavki: *interfunkcionalnost* (integracijom poslovnih procesa, i brzim odgovorima), *povezanost sa potrošačima i dobavljačima* (integraciji procesa snadbjevanja, proizvodnje i isporuke uz orjentaciju na zahtije i narudžbe od strane kupaca), *segmentaciji kupaca* (prilagođavanje proizvoda različitim segmentima kupaca, bez plaćanja uobičajenih troškovnog penala za šarolike, maloprodajne operacije), *globalni razmjeri* (kombinovanje uspješnosti i konkurentno brušenje globalnih operacija sa marketinški osjetljivošću lokalnih kupaca), *inovacija* (konkurentska prednost u jednom naraštaju životnog proizvoda nije garancija da će proizvod predvoditi sledeću tehnološku platformu), *radnici znanja* (upravljanje i korištenje znanja uposlenih postaje ključ uspeha).; Izvor: Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje,* Mate, Zagreb, str. 4-6.
[407] Weber J., / Schaffer U. (2000), *Balanced Scorecard & Controlling*, Gabel, Wisbaden, str. 177.; i drugi: Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 255.

ciljeva u preduzeću. Na taj način, upravljački procesi koji se **grade** oko uravnotežene liste mjerila omogućuju usklađivanje i usredočavanje preduzeća na **implementaciju dugoročne strategije**. Kontroling u preduzeću može da koristi BSC kao instrument za povezivanje strategijskog planiranja i operativnog planiranja (proračunavanja) troškova. Pretežno kvantitativno usmjerenje BSC-a ni jednog trenutka ne smije voditi da se zapostave drugi faktori uspjeha koji predstavljaju kvalitativne vrijednosne veličine. Stoga je i zadatak kontrolinga da osmisli odgovarajuće mjerne tačke, koji će top menadžmentu preduzeća omogućiti provjeru njihovog doprinosa provođenju strategije. Potom kontroling ne treba integrisati finansijske i nefinansijske pokazatelje BSC veličina u interne izvještaje preduzeća, jer se tamo pokazatelji nadopunjuju rezultatima tekućih **kontrola uspješnosti**, kako bi se prikazala moguća nastala odstupanja.

4.2 Pojava i razvoj BSC koncepta

Balanced Scorecard je nastao kao rezultat istraživačke studije iz 1990. godine, koju su proveli profesor računovodstva sa Univerziteta Hardvard, Robert Kaplan i konsultant David Norton. U uslovima prevelike finansijske orijentacije u upravljanju američkim preduzećima, oni su pokušali da determinišu nefinansijske mjere provođenja strategije i uopšteno upravljanja organizacijama. Kaplan i Norton su tokom svog istraživanja zaključili, da u **informatičkom dobu** i **dobu znanja**, **nisu dovoljne samo finansijske performanse**, **već i organizacijske** koje moramo izmjeriti kroz **četiri uravnotežena gledišta**:[408] **finansije, potrošače, unutrašnje poslovne procese, te učenje i rast**. Njihova ideja je bila da se uspjeh organizacije bazira na faktorima koji se nalaze iza finansijskih ciljeva, jer oni uslovljavaju njihovo ostvarenje. Ovo nije novi sistem pokazatelja koji integriše i nefinansijske pokazatelje, već je to mnogo više, to je **sistem upravljanja** koji **oblikuje** cjelokupan proces planiranja, upravljanja i kontrole.

Prvi rezultati njihovog istraživanja su objavljni 1992. godine u „*Harvard Business Review*“, pod nazivom „*The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*“. Koncept osnovnih postavki se bazirao na obuhvatu svih interesnih grupa posmatranog subjekta i uravnoteženog praćenja djelovanja sa istim. Velika zasluga njegovom razvoju pripada koncepciji *Shareholder value*, koja je nastala nekih desetak godina prije BSC koncepta. *Shareholder value* je instrument sa kojim se vrši upravljanje preduzećem usmjereno na vrijednost gdje se ističe vrijednost vlasnika te sadašnjih ili potencijalnih investitora. Po njima vrijednost preduzeća se određuje na osnovu prihoda i ta se vrijednost nastoji maksimizirati. Izvorni BSC je bio sastavni dio i rezultat strateškog procesa planiranja u kompaniji „*American Micro Devices – AMD*“. U prikazu na slici 98., je data polazna osnova od koje su u svome radu krenuli Kaplan i Norton:



Slika 98 – Pretvaranje strategije u akciju.

Balanced Scorecard je u *početku predstavljao sistem za mjerenje* organizacionih performansi (1992. godine), da bi *evoluirao u poseban strategijski menadžment* sistem (1996. godine). Kao

[408] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje,* Mate, Zagreb, str. 2.

početnu studiju novih mjerenja uspjeha, tokom ovoga perioda od četiri godine, veliki broj organizacija je usvojio BSC koncept i postigao odlične rezulatate koji su kasnije Kaplan i Norton saželi u svojoj knjizi „*The Balanced Scorecard*" (1996. godine).

U toku dalje primjene BSC koncepta Kaplan i Norton su pristupili revidiranju ključnih principa BSC-a (1999. godine) što je obrađeno u „*The Strategy Focused organization*". Koncept se i dalje kontinuirano usavršava i evoluira ka *integativnom strategijskom menadžment sistemu* (2008. godine).[409] Balanced Scorecard je toliko široko prihvaćen i djelotovran da ga je *Hardvard Business Review* nedavno proglasio kao jednu od 75 najuticajnijih ideja 20 vijeka.[410]

Nameće se jedno prosto pitanje:"*Kako to se jedan takav upravljački alat popeo na tako visoku poziciju, kada je stotine drugi odbačeno kao prošla stvar*?" Odgovor je vrlo jednostavan, zato što se BSC u praksi dokazao u velikom broju organizacija i donosi im rezultate. *Balanced Scorecard* nije samo **sistem za mjerenje performansi, već je komunikacijski alat i sistem strategijskog upravljanja** koji pomaže da se u organizacijama razjasni vizija i strategija i da se prevede u konkretne akcije. Predstavlja metodološki pristup strategijskom menadžmentu zasnovan na analizi vizije i redefinisanju poslovne strategije organizacije kroz uspostavljanje sistema uzročno-posljedičnih mjerila vezanih za strategiju i usmjeren je na dostizanje definisane vizije.

Istraživanje, koje je sprovedeno od strane *Cranfield University* iz 2003. godine pokazuje da 46% organizacija koriste neki formalni proces upravljanja performansama. Istraživanjem su došli do zaključka da čak 75% organizacija koriste BSC, dok 25% organizacija koriste neki oblik sveobuhvatnog upravljanja kavalitetom (*Total Quality Management – TQM*). [411] Studiju koju je sponzorisao američki *Institute of Management Accountants*, je ukazala da je BSC već uveliko postao vodeći sistem za upravljanje organizacionim performansama, ostavivši daleko iza sebe sisteme zasnovane na menadžment kvalitetom (*Malcom Baldrige, European Foundation of Quality Management – EFOM, i Six Sigma Concept – šest sigma koncept*) ili finansijski menadžment (*Economic Value Added – EVA* – ekonomski dodatak vrijednosti).[412]

Prema nekim istraživanjima 88% kompanija koje su implementirale BSC u svoju organizaciju smatraju da im BSC omogućio povećanje operativnih prformansi. Analiza koja je prvi put bila sprovedena od strane časopisa *US Fortune*, je pokazala da 60% anketiranih preduzeća od njih 1000 koje su na listi najuspješnijih, je imalo uveden BSC. Dok, istraživanje iz 2002. godine, provedeno od strane *Grupa Hackett* pokazuje da 96% od gotovo 2000 globalnih preduzeća koji su anketirani imaju uveden ili namjerava da uvedu BSC.[413]

Mnoga velika preduzeća su usvojila BSC u svom poslovanju, međutim opseg usvajanja ne dokazuje nužno i uspjeh. Opšte je poznato da su menadžeri spremni na inovacije i da isprobavaju nove instrumente koji će im donijeti poboljšati u svakodnevnom radu. Istraživanje sprovedeno

---

[409] Stanišić M. / Mašić B., *Zbornik radova*, Implementacija strategije: Koliko nam može pomoći Balanced Scorecard?, 1. naučni skup sa međunarodnim učešćem Sinergija 2009., izdavač: Univerzitet Singidunum, (2009), str. 10.

[410] Niven R. P. (2007), *Balanced Scorecard – korak po korak maksimiziranje učinka i održavanje rezultata,* Poslovni dnevnik Masmedija, Zagreb, str. 33.

[411] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2008), *The Execution Premium – Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage,* Harvard Business Press, Boston Massachusetts, str. 6.

[412] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2008), ibidem, str. 6.

[413] Niven R. P. (2007), *Balanced Scorecard – korak po korak maksimiziranje učinka i održavanje rezultata,* Poslovni dnevnik Masmedija, Zagreb, str. 20.

od strane *Davis and Albright* 2004. godine, je pokazalo da u filijalama banaka BSC se može korsititi za poboljšanje performansi, a istraživanje provedeno od strane *Mc Whorter* pokazuje da 174 od 763 menadžera koriste BSC i da oni smatraju *da su im dostupnije relevantne informacije prilikom donošenja poslovnih odluka.*[414]

Stoga se može reći da je BSC veliki korak naprijed u mjerenju organizacionih performansi preduzeća.

U daljem radu se daje prikaz opštih pokazatelja pojedinih perspektiva koje su važne za uspjeh preduzeća, integrisane putem BSC-a u jednu cjelinu.

4.2.1 Finansijsko-ekonomska perspektiva

Izgranja uravnotežene liste mjerila bi trebala da ohrabri poslovne jedinice u preduzeću, da povežu svoje finansijske zadatke sa cjelokupnom strategijom preduzeća. Neophodno je i treba da ispriča priču o strategiji, počevši sa dugoročnim finansijskim zadacima, a potom njihovim povezivanjem s nizom aktivnosti koje se moraju preduzeti u pogledu finansijskih procesa, klijenata, internih procesa, te na kraju zaposlenih, a sve kako bi se ostvarila dugoročna ekonomska uspješnost i korist. Za većinu preduzeća finansijske teme poput povećanja prihoda, smanjenja troškova, te uspješnije korištenje imovine i smanjenje rizika u poslovanju, mogu da pruže željena povezivanja svih perspektiva u uravnoteženoj listi mjerila. Finansijski zadaci služe kao fokus za zadatke i mjerila u svim drugim perspektivama tablice mjerila. Svaka odabrana mjera bi trebala postati dijelom uzročno-posledične veze koja imaja za cilj poboljšanje finansijskih rezultata. Pokazatelji su nam veoma važni, jer ukoliko ih nemamo i ukoliko nešto ne možemo, onda je time teško i upravljati. U većini slučajeva se vrši kratkoročno naglašavanje finansijsko-ekonomskih rezultata, što u principu dovodi do zanemarivanja dugotrajnih faktora uspjeha, naročito nematerijalnih faktora koji podstiču budući razvoj. Menadžment preduzeća veoma često zapostavlja razvoj proizvoda, poboljšanja budućih poslovnih procesa, razvoj i edukaciju zaposlenih, poboljšanja informacione tehnologije i baze podataka, održavanje i unapređenje odnosa sa kupcima i unapređenje marketinga. Kao što je već ranije naglašavano, kratkoročni finansijski rezultati poslovnog uspjeha odražavaju račun gubitka i dobitka, pa čak i onda, kada su već od ranije potrošeni svi potencijali budućeg uspjeha. Tako da oni ukazuju samo na jednu stranu prošlih aktivnosti i ne govore baš mnogo o tome šta bi se sada ili u budućnosti moglo preduzeti u procesu stvaranja nove vrijednosti. Finansijsko-ekonomski ciljevi se mogu značajno razlikovati u svakoj fazi poslovnog životnog ciklusa. Radi pojednostavljivanja, izdvajaju se samo tri faze:[415]

- faza rasta,
- zrelosti, i
- žetve.

Prvi korak u kreiranju strateške mape je predstavljanje finansijske strategije, koja uobičajeno ima za cilj:

[414] Catherine G. (2009), *Upravljačko računovodstvo*, Data status, Beograd, str. 288.
[415] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje,* Mate, Zagreb, str. 48.

- **rast**, kroz povećnje vrijednosti preduzeća, na način da se poveća prihod ulaskom na nova tržišta, ponudom novih proizvoda ili privlačenjem novih klijenata, kao i povećanje vrijednosti postojećih,
- **povećanje produktivnosti** smanjenjem direktnih i indirektnih troškova, boljim iskorišćavanjem postojeće imovine kroz smanjenje kapitala potrebnog za održavanje željenog nivoa poslovanja,
- **održivost** koja se odnosi na održavanje trenutnih kapaciteta i kontinuiranog planiranja budućeg napretka poslovanja,
- **preživljavanje** kroz optimizaciju neto gotovinskih tokova novca od operativne aktivnosti, putem optimizacije postojećih procesa u preduzeću.

Finansijko-ekonomska perspektiva sadrži mjerne veličine, koje se odnose na apsolutnu uspješnost (dobit), relativnu uspješnost (rentabilnost), novčani tok, nematerijalnu imovinu ili vrijednost preduzeća, kao i njihove promjene. Svaka od odabranih mjera se uspostavlja na principu veze uzorka i efekta, što u konačnici mora da ima implikacije u finansijskoj performansi. Mjere i indikatori finansijske perspektive se uspostavljaju u skladu sa specifičnostima svakog pojedinačnog preduzeća. Veličine koje čine formalni cilj, odnosno njihova realizacija, mogu se kvantifikovati, tek kada su poznati stepeni dostignuća prethodnih veličina u ostalim perspektivama. Većina stejkholdera sagledava poslovanje iz finansijske perspektive na šta utiču sadržaji važnih finansijskih izvještaja, kao što su bilansi stanja, bilansi uspjeha i izvještaji o novčanim tokovima. Ovi izvještaji pružaju rezime finansijskih posljedica, odnosno odluka koje su menadžeri donosili tokom njihovog nastojanja da se ispune uspostavljeni ciljevi poslovanja preduzeća. Finansijski izvještaji se mogu posmatrati kao trenutni pokazatelji likvidnosti preduzeća.[416] Na kraju svi izvještaji koji se prezentuju stejkholderima u cilju sagledavanja uspješnosti ili neuspješnosti sprovedene strategije, moraju se prosuditi pomoću finansijskih mjerila. Relevantna mjerila performansi mogu da budu i neka druga računovodstvena racija, koja nailaze na široku primjenu u našim preduzećima, za koja se može reći da konstatuju prethodno stanje poslovanja i baziraju se na analizi prihoda i rashoda između njih. Jedan od najčešće pominjanihi pokazatelja faze zrelosti kapitala su *ROI*, *ROCE* te *EVE*.[417] Takođe, u analizi se koriste i drugi finansijski pokazatelji, koji su možda više primjereni ostalim perspektivama, poput prihoda po zaposlenom, profitabilnosti određenog segmenta kupaca itd. Svi ovi pokazatelji mjere prethodne događaje, one koji su se već desili i na taj način zadovoljavaju jednu od važnih karakteristika finansijske perspektive, mjerenje učinjenog. Za svaku od tri strategije: rast, održavanje i žetva, postoje tri finansijske preokupacije koje pokreću poslovnu strategiju:[418]

- rast i mix prihoda,
- smanjenje troškova/unapređenje produktivnosti,
- korištenje sredstava proizvodnje/investicijska strategija.

U Tabeli 22., se prikazuje pregled strategijskih preokupacija i strategija poslovne jedinice.

[416] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.3.5.6., kratkoročni obračun poslovnog uspjeha.
[417] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.3.5.5., izračunavanje opravdanosti investicija.
[418] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje,* Mate, Zagreb, str. 51.

		Strategijske prokupacije		
		Rast prihoda	**Smanjenje troškova/poboljšanje produktivnosti**	**Korištenje sredstava proizvodnje**
Strategija poslovne jedinice	**Rast**	- stopa rasta prihoda od prodaje prema segmentu - postotak prihoda od novih proizvoda, usluga i kupaca	- prihod/zaposlenik	- ulaganje (postotak od prihoda prodaje) - istraživanje i razvoj (postotak od prihoda od prodaje)
	Održavanje	- udio ciljnih kupaca i računa - sugestivna prodaja jedne vrste proizvoda kojom se želi ukazati n - drugu vrstu proizvoda profitabilnost linija proizvoda i kupaca	- cijena naspram cijene konkurenata - stope smanjenja troškova - indirektni troškovi (postotak od prodaje)	- omjeri obrtnog kapitala (ciklus naplate od dobavljača i klijenata) - ROCE prema ključnim kategorijama sredstava, stope korištenja sredstava za proizvodnju
	Žetva	- profitabilnost linija proizvoda i kupaca - postotak neprofitabilnih kupaca	- trošak po jedinici proizvoda (po jedinici ostvarenja, po transakciji)	- brzina plaćanja

Tabela 22 – Mjerenje strategijskih finansijskih preokupacija.[419]

Naime, definisanje strategijske preokupacije je uvijek povezana sa poslovnim rizicima, tako da će većina preduzeća u svoju finansijsko-ekonomsku perspektivu ugraditi i upravljanje rizicima. Finansijsko ekonomski ciljevi su dio dugoročnih ciljeva preduzeća i njegovih poslovnih cjelina, a pomoću BSC-a oni se jasno definišu i integrišu u viziju i misiju preduzeća.

4.2.2 Perspektiva kupaca

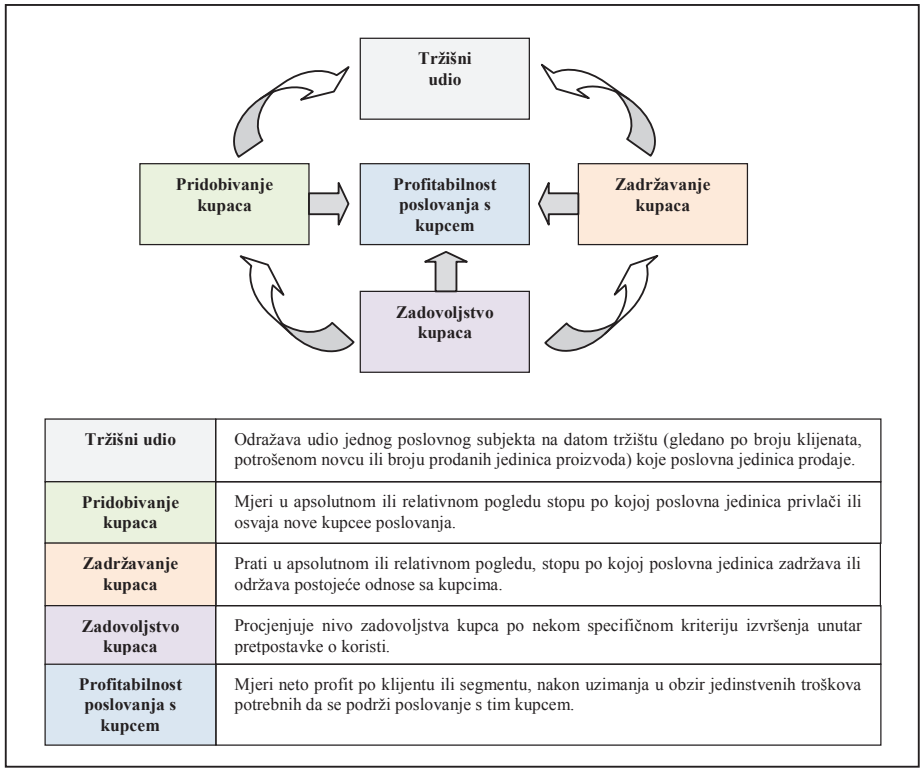
Kupac je u centru pažnje svakog savremenog preduzeća. Kada govorimo o perspektivi kupaca, naglasak se stavlja na prepoznavanje klijenata i tržišnih segmenata u kojima preduzeće nastupa. Ti segmenti istovremeno predstavljaju izvore, koji će doprinjeti postizanju finansijsko-ekonomskih ciljeva preduzeća. Perspektiva kupca omogućuje preduzećima da usklade svoja ključna mjerila izvedbe s ciljnim klijentima i tržišnim segmentima u pogledu zadovoljstva kupca, njihove odanosti, zadržavanja, pridobijanja novih i rentabilnosti kupaca. Ukoliko preduzeće želi da ostvari dobre i dugoročene finansijske učinke, onda je neophodno da stvara za kupce vrijedne proizvode i usluge. Preduzeća trebaju da traže i pronalaze one segmente u kojima žele da stvore konkurensku prednost. Kvalitetna identifikacija ponude vrijednosti proizvoda i usluga za ciljne segmente predstavlja ključ uspješnog razvoja ciljeva i pokazatelja za perspektivu kupaca. Istraživanje pokazuje da 75% menadžerskih timova nema usaglašen stav o tome šta preduzeće nudi njihovim kupcima. Da bi se uspješno oblikovala strategija, veoma je važno da se uradi istraživanje tržišta, kako bi se uspješnije definisali tržišni segmenti i kupci, kao i njihove želje s obzirom na cijenu, kvalitet, funkcionalnost, imidž, ugled i uslugu. Definisanjem ciljnih kupaca i tržišne strategije moguće je definisati poslovnu strategiju preduzeća. *Balanced Scorecard* pomaže u identifikaciji poslovne strategije u svim ciljnim segmentima. Ključni pokazatelji perspektive kupaca je generička kod svih oblika organizacija. Ključna mjerna grupa uključuje mjerila:[420]

- **tržišnog udjela**,
- **zadržavanje kupaca**,

[419] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 52.
[420] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 67.

- **pridobivanje novih kupaca**,
- **zadovoljstvo kupaca**,
- **profitabilnost poslovanja sa kupcima**.

Ova ključna mjerila se mogu grupisati u uzročni lanac odnosa, datih u prikazu na slici 99.



Tržišni udio	Odražava udio jednog poslovnog subjekta na datom tržištu (gledano po broju klijenata, potrošenom novcu ili broju prodanih jedinica proizvoda) koje poslovna jedinica prodaje.
Pridobivanje kupaca	Mjeri u apsolutnom ili relativnom pogledu stopu po kojoj poslovna jedinica privlači ili osvaja nove kupcee poslovanja.
Zadržavanje kupaca	Prati u apsolutnom ili relativnom pogledu, stopu po kojoj poslovna jedinica zadržava ili održava postojeće odnose sa kupcima.
Zadovoljstvo kupaca	Procjenjuje nivo zadovoljstva kupca po nekom specifičnom kriteriju izvršenja unutar pretpostavke o koristi.
Profitabilnost poslovanja s kupcem	Mjeri neto profit po klijentu ili segmentu, nakon uzimanja u obzir jedinstvenih troškova potrebnih da se podrži poslovanje s tim kupcem.

Slika 99 – Ključni pokazatelji perspektive.[421]

Prilikom definisanja pokazatelja koji su uključeni u BSC-u, određuju se finansijski ciljevi i preslikavaju se na pripadajuće pokazatelje. Kada preduzeće odabere i definiše svoje tržišne segmente, može sa zadacima i mjerama djelovati na te ciljne segmente i pratiti uspješnost i zadovoljstvo klijenata. Moguće je uraditi analizu, „*kako nas vide kupci (perspektiva kupaca) i kako preduzeće vidi svoje kupce?*“(usmjerenost preduzeća ka rentabilnim i ne rentabilnim kupcima). Postoji jednostavan način da se kombinuju pitanja koja ulaze u obzir kod ciljnih tržišnih segmenata i profitabilnosti po kupcu, i ta pitanja su prikazana u tabeli 23.

Kupci	**Rentabilni**	**Nerentabilni**
ciljni segmenti	očuvati	promjeniti
izvan ciljnog segmenta	posmatrati	zanemariti

Tabela 23 – Ciljni segment i profitabilnost kupca.[422]

[421] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 68.

Naime, potrošači u dvije glavne dijagonale se mogu lako obraditi kombinacijom pitanja koja ulaze u obzir kod ciljnih tržišnih segmenata i profitabilnosti po kupcu. Preduzeće očito nastoji da očuva rentabilne kupce u ciljnim segmentima i ne bavi se nerentabilnim koji nisu u ciljnom segment. Suprotna dijagonala nudi zanimljivu sliku gdje nerentabilni kupci u ciljnom segmentu uključuju mogućnost njihovog pretvaranja u rentabilne kupce. Vrlo je moguće da će stariji nerentabilni kupci tražiti možda novu cjenovnu strategiju za usluge i proizvode ili nove načine poboljšanja usluga i proizvoda. Rentabilni kupci izvan ciljnog segmenta mogu se zasigurno očuvati, odnosno zadržati, ali ih treba pratiti kako bi se spriječilo da zbog novih želja ili promjene palete proizvoda i usluga oni postanu nerentabilni. Na osnovu pokazatelja prema kupcima, preduzeće odabire odgovarajuću strategiju i prilagođava svoje pokazatelje. Svi pokazatelji su različiti za različitu strategiju, a njihova specifičnost zavisi od cilja odabrane strategije. Mjerenje ovih pokazatelje može biti urađeno u preduzeću od strane uposlenika ili to može da uradi i neka eksterna konsultantska agencija. Korišćenjem mjera kako tržišnog segmenta, tako i rentabilnosti kupaca na taj način preduzeća dobiju vrijedne povratne informacije za ocjenu uspjeha njihovih strategija segmentiranja tržišta.

4.2.3 Perspektiva intenih procesa

Da bi preduzeće uspjelo neophodno je da odredi pokazatelje sa kojima se nadgledaju ključni procesi i aktivnosti kojima podržava kvalitetnu ponudu kupcima.[423] U okviru perspektive *internih procesa* vrši se identifikovanje najkritičnih procesa za postizanje ciljeva kupaca i vlasnika, važnih za poslovni uspjeh preduzeća. Preduzeća često definišu ciljeve i pokazatelje nakon definisanja ciljeva i pokazatelja za finansijsko-ekonomsku perspektivu i perspektivu kupaca. Kada preduzeći ima jasno definisanu finansijsko-ekonomsku perspektivu i perspektivu kupaca, može se orijentisati na definisanje procesa koji će uravnoteženo davati rezultate, kako kratkoročno za postizanje rasta prihoda tako i dugoročno povećanjem produktivnošću, i na taj način doprinijeti ispunjenju strategije. Ovakav redoslijed događaja omogućuje preduzeću da se orjentiše na one procese koji doprinose ostvarenju prethodno definisanih ciljeva kupaca i vlasnika.[424] Međutim, veoma je važno posmatranje procesa s obzirom na troškove koje pravi, vrijeme koje je neophodno da se izvrši i kvalitet koji treba da se postigne uvažavajući sadašnje (postojeće poslovne procese) i buduće (inovaciije u poslovnim procesima). Menadžment je uvijek zainteresovan za poboljšanja internih procesa, tako da se pri izradi BSC-a preporučuje definisanje punog lanca stvaranja vrijednosti: od inovacija do identifikacije postojećih i budućih potreba kupaca i razvoja novih rješenja za zadovoljenje njihove potrebe, nastavlja se kroz poslovni proces, kojim se isporučuju postojeći proizvodi i usluge postojećim kupcima, pa sve do servisa za kupce koji se obavlja nakon prodaje, a kojim se nude usluge na način da one nakon obavljene kupovine donose korist kupcu. U okviru ove perspektive važno je da se definišu mjerila, koja će prepoznati uticaj inovacije koja će imati poboljšanja u procesima, i kao krajnji rezultat u sprovođenju strategije dovesti do boljih finansijskih pokazatelja, kao i poboljšanja u odnosima sa kupcima. Da bi se ostvario uspjeh u sprovođenju strategije preduzeća, neophodno je da se u ovoj perspektivi odrede ključni pokazatelji u nadgledanju ključnih poslovnih procesa i aktivnosti kojima se podržava kvalitetna ponuda kupcu. Veoma česti pokazatelji u perspektivi

[422] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 72.
[423] Kaplan S. R. / Norton P. D. (1992), *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance,* Harward Business Review, str. 74.
[424] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje,* Mate, Zagreb, str. 92.

internih procesa imaju izvore u *Six Sigma Concept* i u *Total Quality Management – TQM*. Moguće je mjeriti proizvodno vrijeme, kvalitet, broj grešaka, itd. Pokazatelji kojima je moguće ovu perspektivu opisati su:

- produktivnost,
- iskorištenost kapaciteta,
- procenat novih proizvoda,
- tehnologija, potencijali u procesu rada
- vrijeme isporuke,
- vrijme za razvoj novih proizvoda, itd.

Neophodno je uspostaviti odgovarajuće norme za ove pokazatelje kako bi uspješno mogli pratiti procesna poboljšanja, procese bez ikakvih promjena ili eventualna moguća pogoršanja. Zadatak menadžera je da identifikuje kritične procese kojima se mora ovladati ukoliko se žele ostvariti ciljevi perspektive vlasnika preduzeća, kao i kupaca. Poslovni procesi stvaraju vrijednosti za preduzeće: kreću od definisanja naružbe kupaca, pa sve do završetka isporuke proizvoda ili usluge. Uglavnom u poslovnim procesima se nadgledaju i mjere troškovi, kvaliteta isporuke, kao i vrijeme neophodno za obavljanje internih procesa. Stalan zadatak menadžmenta preduzeća je da se brine za poboljšanja postojećih poslovnih procesa.

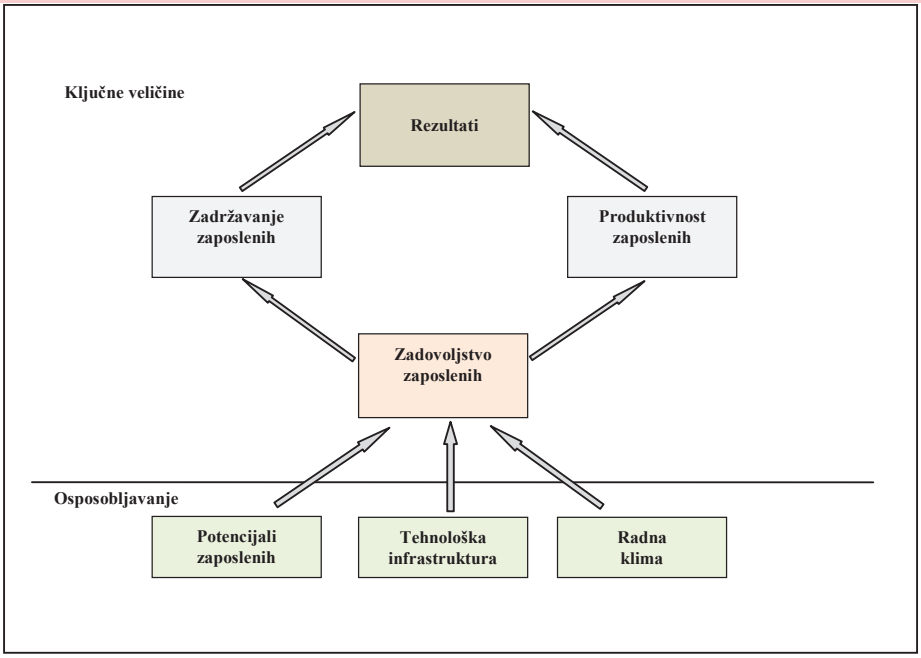
4.2.4 Perspektiva učenja i razvoja

Četvrta perspektiva, je perspektiva učenja i razvoja koja razvija ciljeve i pokazatelje u svrhu pokretanja i unapređenja organizacije koja *uči* i raste. Kao što je već ranije navedeno, ciljevi finansijsko-ekonomske perpsektive, perspektive kupaca i internih procesa identifikuju najznačajnija područja uspjeha preduzeća, dok perspektiva *učenja i razvoja* stvara neophodnu infrastrukturu za postizanje ciljeva drugih perspektiva. Mjere koji su definisane u perspektivi učenja i razvoja imaju za cilj da podstiču na pravljenje što boljih rezultata u ostalim perspekivama. *Balanced Scorecard* naglašava važnost rezultata ulaganja u budućnost, a ne samo u tradicionalna mjesta investiranja kao što su investiranja u novu opremu, istraživanje i razvoj novih proizvoda, već i investiranja u infrastrukturu koju čine zaposleni, te sisteme i procese. Naglašavaju se tri važne kategorije za perspektivu učenja i rasta:[425]

- potencijali zaposlenih,
- potencijali informacionih sistema,
- motivacija, kompetencije i usmjerenje na cilj.

Većina preduzeća koristi zadatke naspram zaposlenih izvedene iz zajedničke jezgre triju mjerila ostvarenja datih u prikazu na slici 100.

[425] Kaplan S R. / Norton P D., *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance,* Harward Business Review, (1992.), str. 126.



Slika 100 – Okvir za mjerenje učenja i rasta.[426]

Obzirom da je došlo do dramatične promjene u načinu primjene menadžmenta prema zaposlenim, odnosno saradnicima, gdje su se radnici iz pozicije izvršilaca fizičkih poslovnih aktivnosti koje su obavljali u preduzećima, a da pri tome nisu ni morali razmišljati, promjenjeni i tako da u savremenim uslovima poslovanja se ističe dominantna uloga zaposlenih, odnosno saradnika i naglašava se njihova kreativna radna sposobnost, tako da se oni počinju smatrati ključnim za uspjeh preduzeća i kao takvi predstavljaju njegovu najveću vrijednost. Samo zadovoljni saradnici uobičajeno imaju i zadovoljne svoje kupce. Pokazatelji kojima se mjere ostvarenja nadopunjuju se potom sa pokretačima ostvarenja u datoj situaciji su:

- *zadovoljstvo zaposlenih*, koje je moguće mjeriti stepenom njihovog učešća u donošenju određenih odluka, priznanjem od strane nadređenih za izvršene poslove, pristupom svim relevantnim informacijama za uspjeh u radu, aktivnim podsticanjem njihove kreativnosti i inovativnosti u radu, podrškom od strane zaduženih za upravljanje ljudskim potencijalima u preduzeću, opštom klimom, odnosno zadovoljsvom u preduzeću,
- *zadržavanje zaposlenih*, mjeri se stopom fluktuacije, i svakao da je cilj da se u preduzeću dugoročno zadrže vjerni zaposleni radnici; svaki neželjeni otkaz se smatra gubitkom intelektualnog kapitala u preduzeću; vjerni zaposleni radnici u preduzeću su nosioci vrijednosti, nosioci znanja i poslovnih procesa, i oni su ti koji dobro poznaju kupce kao i njihove želje,
- *produktivnost zaposlenih*, mjeri se izvršenje u odnosu na broj zaposlenih u procesu; mjerenje koje se najčešće koristi za produktivnost zaposlenih je stavljanje u odnos prinosa i broja izvršililaca, kao i odnos prometa i broja izvršilaca, pokazatelj koji

[426] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje,* Mate, Zagreb, str. 129.

zanemaruje visinu troškova. Moguće je da se mjeri produktivnost putem odnos novostvorene vrijednosti i broja izvršilaca.

Ciljevi sadržani u ovoj perspektivi omogućuju da se usklade potencijali zaposlenih, tehnologija i infrastruktura, kao i radna klima sa strategijom preduzeća. Definisanje odgovarajućih ciljava je veoma čest problemi koji se nameće pred top menadžment u ovoj perspektivi. Ovdje je najveći problem u numeričkom iskazivanju. Veoma često se za mjere uzimaju preneseni pokazatelji, koji na posredan način pokazuju rezultate. Onoga trenutka kada preduzeća odaberu mjerila za ključnu mjernu grupu zaposlenih – *zadovoljstvo*, *zadržavanje* i *produktivnost* – one bi tada trebale prepoznati jedinstvene pokretače unutar perspektive učenja i rasta, vezane uz datu situaciju. Pokretači često dolaze iz tri ključna faktora prikazana u tabeli 24., preobuke radne snage, sposobnosti informacionih sistema te motivacije, osnaženja i usklađivanja.

Potencijali zaposlenih	Tehnološka infrastruktura	Radna klima
strategijska umjeća	strategijske tehnologije	ključni ciklus donošenja odluka
nivoi obuke	strategijske baze podataka	strategijski fokus
iskoristiti umjeća	obuhvatanje iskustva	osnaživanje osoblja
	vlasnički softver	personalno usklađivanje
	patenti, autorska prava	moral
		timski rad

Tabela 24 – Pokretači učenja i rasta specifični za određenu situaciju.[427]

Kada govorimo o nivoima inovativnosti koje preduzeće posjeduje ili nivou novog znanja kojim je ovladalo, onda se s pravom zaključuje da je to poprilično virtuelan koncept u određenju granica korisnosti novog razvoja, odnosno načina kojim se doprinosi budućem poslovnom uspjehu preduzeća. Inovativnost kojim raspolaže preduzeće kao i učenje i njegov razvoj može se izmjeriti samo ako su jasni procesi koji se trebaju uključiti, a koji ne. Ona preduzeća koja odaberu ključne pokazatelje: mjerenje zadovoljstva, zadržavanje i produktivnost zaposlenih, odnosno saradnika, treba sa njima da identifikuju podsticaje za perspektivu učenja i razvoja. Buduće obrazovanje zaposlenih, odnosno saradnika, potencijali informacionog sistema kao i motivacioni faktori, kompetencije i usmjerenje na ciljeve preduzeća se smatraju ključnim podsticajima u perspektivi učenja i razvoja. Ovdje je veoma važno da se zaposlenim na jasan način predstavi strategija poslovanja preduzeća. Stoga možemo reći da perspekiva učenja i razvoja, prati i nadgleda uspješnost razvoja strategijskih sposobnosti i intelektualnog kapitala preduzeća kao dugoročni proces koji određuje cjelokupni uspjeh poslovne strategije preduzeća.

4.3 Uzajamna povezanost perspektiva

U prethodnim poglavljima sa dati opisi uravnotežene liste ciljeva, sa jasnim finansijskim i nefinansijskim mjerilima grupisanim u četiri perspektive: finansijsko-ekonomsku, kupaca, internih procesa te perspektivu učenja i rasta. Postavlja se pitanje: "*Šta to sačinjava uspješnu*

[427] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 133.

uravnoteženu tablicu mjera? *Da li je to splet finansijskih i nefinansijskih mjerila grupisanih u četiri različite perspektive*?" Naime, cilj je da se sa mjernim sistemom izvrši motivisanje rukovodilaca kao i drugih zaposlenih u preduzeću. Preduzeća koja nisu u stanju da svoje strategije prevedu u svoje mjerene sisteme neće moći na adekvatan način da izvrše svoju strategiju, za razliku od onih preduzeća koja su u stanju da svoju strategiju prevedu u svoje mjerne sisteme i da prenesu svoje zadatke i ciljeve. Tako da uspješna uravnotežena lista mjerila, je ona koja predstavlja strategiju kroz integrisani splet finansijskih i nefinansijskih mjerila. Razlozi zbog koji je važno izgraditi uravnoteženu listu mjerila, koja iznosi strategiju poslovne zajednice:[428]

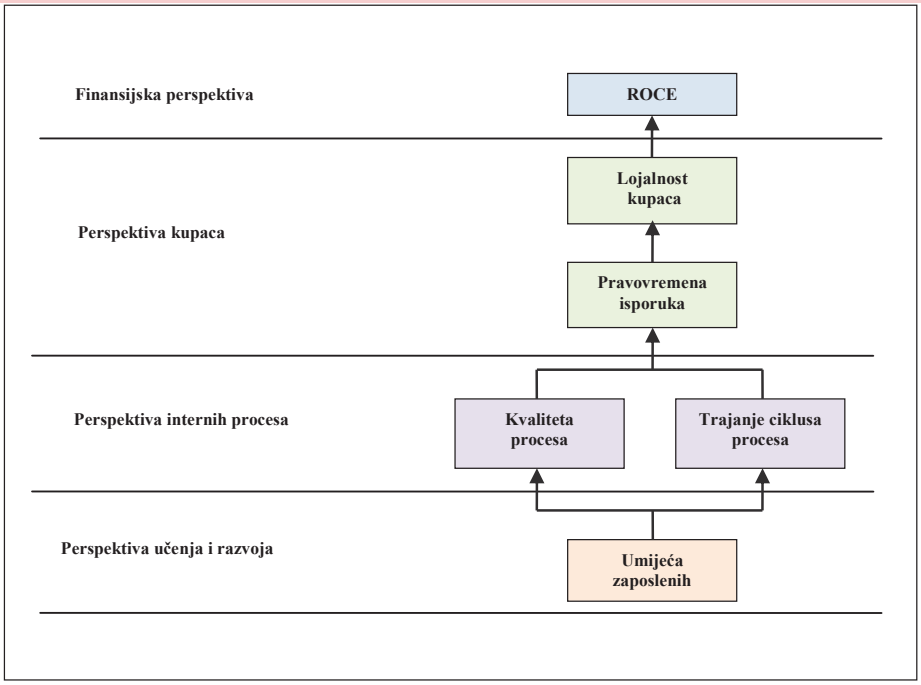
- predstavlja viziju budućnosti čitavog preduzeća, i omogućuje zajedničko razumjevanje;
- stvara holistički model strategije koja dopušta svim zaposlenim da vide na koji način doprinose ostvarivanju uspjeha. Bez takvog povezivanja, pojedinci i odjeli još uvijek mogu optimizovati svoju lokalnu aktivnost u izvršenju, ali ne mogu doprinijeti ispunjenju strategijskih ciljeva;
- fokusira se na napore usmjerene prema promjenama. Ako se prepoznaju ispravni zadaci i mjerila, najvjerovatnije će doći do uspješne implementacije, ali ukoliko to nije slučaj, ulaganja i inicijative će otići u nepovrat.

Za uspješnu izgradnju uravnotežene liste mjerila, a koja prevodi strategiju u mjerila, neophodno je uvažiti tri načela koja omogućuju uravnoteženoj listi mjerila povezivanje s vlastitom strategijom:[429]

1. uzročno-posljedične veze,
2. pokretače izvršenja,
3. povezivanje sa finansijama.

Strategija preduzeća je splet hipoteza o uzrocima i posljedicama. Ovaj lanac se proteže kroz sve četiri perspektive, tako je npr. rentabilnost angažovanog kapitala (*Return on Capital Employed–ROCE*) jedno od mjerila finansijske perspektive. Uzroci ovoga mjerila mogu biti ponovljeni i prošireni prihodi od prodaje postojećim kupcima, što je rezultat visokog nivoa lojalnosti i njihovog zadovoljstva. Tako da će poboljšanja npr. u *isporukama na vrijeme* dovesti do veće lojalnosti i boljeg finansijskog prihoda preduzeća. Stoga se u perspektivi kupca uzima u obzir njihova vrijednost, jer ona značajno utiče na rentabilnost ukupnog ulaganja. Lojalnost se postiže sa ispunjavanjem želja kupaca i isporukama na vrijeme. Proces se nastavlja postavljenim pitanjem koje glasi: „*Kojim to internim procesima preduzeće treba dobro da vlada, poboljšava ih i skraćuje njihovo vrijeme realizacije*?" Obukom i poboljšanjem umjeća zaposlenih, odnosno, saradnika je cilj koji odražava perspektivu učenja i razvoja, i ona predstavlja osnovu vertikalne uzročno-posljedične veze između četiri perspektive BSC-a. U prilogu na slici 101**.,** je predstavljen uzročno-posljedični odnos između pojedinih perspektiva.

[428] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 148.
[429] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 149-151.

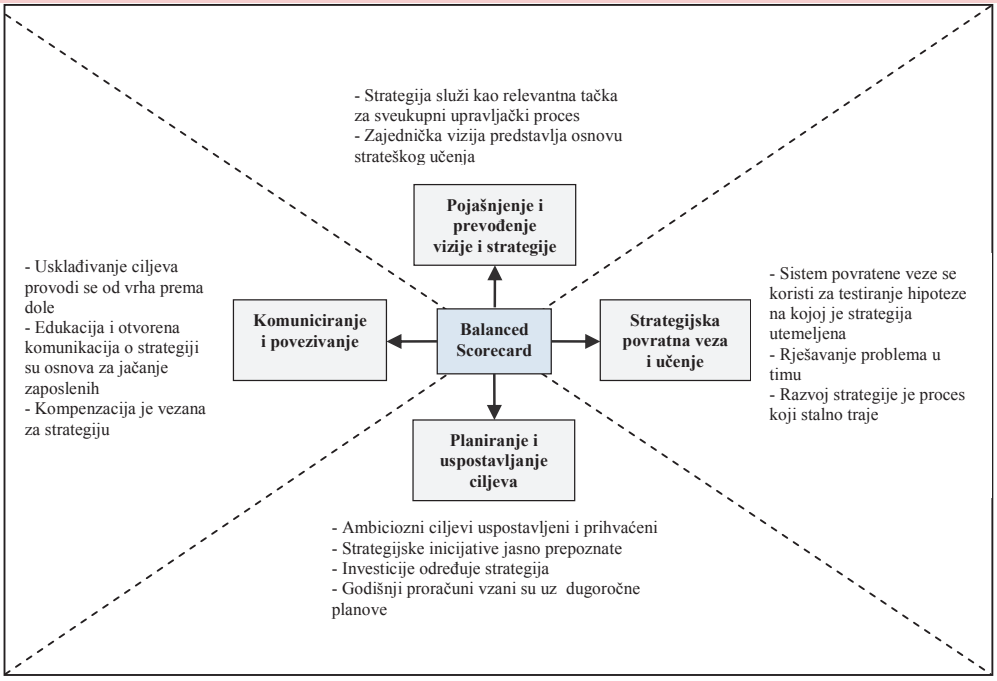


Slika 101 – Uravnoteženo-posledična veza među perspektivama.[430]

Dobro uspostavljena uravnotežena lista ciljeva treba da ispriča poslovnu strategiju preduzeća i slijed hipoteza o uzročno-posledičnim vezama između mjerila ostvarenja i pokretača izvršenja za ta ostvarenja. Svaka od odabranih mjerila za BSC odražava uzrok u lancu uzročno-posledičnih odnosa koji prenose značenje poslovne strategije preduzeća. Pokazatelji rezultata bez njihovih uzročnika ne govore o načinu kako će se postići rezultati i ne odražavaju nivo uspješnosti u provođenju strategije preduzeća. Dobro izgrađena uravnotežena lista mjerila predstavlja jasan spoj kratkoročnih rezultata i njihovih dugoročnih uzroka sveukupne poslovne strategije.

BSC ispunjava čestu prazninu u sistemu menadžmenta, koji se ogleda u nedostatku sistemskih procesa za provođenje strategije i njene povratne veze. Stoga se i opravdano u tom kontekstu smatra osnovnim organizacionim okvirom za **sveukupni** proces menadžmenta u preduzeću, jer sa ovim instrumentom omogućuje uravnoteženost internih i eksternih mjerila, mjerila uspjeha i budućih performansi, objektivnih i subjektivnih mjerila kao i definisanje uzročno posljedičnih odnosa unutar strategije. Stvarna moć BSC-a nastupa onda kada se transformisala iz mjernog u **upravljački**, odnosno **menadžement sistem**. Na slici 102., se daje prikaz BSC kao **strategijskog sistema upravljanja/menadžmenta.**[431]

[430] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 31.
[431] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 197.



Slika 102 – BSC kao sistem menadžmenta.

Pojašnjenje i provođenje vizije i strategije, omogućava stratezima organizacije da pojasne i postignu usklađenost između vizije i strategije. Za uspješno implementiranje vizije i strategije neophodno je ostvariti konsenzus na različitim nivoima organizacije i iskazati strategiju kroz integralni set strategijskih ciljeva (finansijskih i nefinansijskih). *Balanced Scorecard* može biti osnova upravljačkog sistema preduzeća, jer usklađuje i podržava ključne procese menadžmenta, uključujući:[432]

- pojašnjenje i razradu strategije,
- komunikaciju strategije u cijelom preduzeću,
- usklađivanje ciljeva odjela i pojedinaca sa strategijom,
- prepoznavanje i usklađivanje strategijskih inicijativa,
- povezivanje strategijskih ciljeva sa dugoročnim ciljevima i godišnjim proračunima,
- usklađivanje strategijskog i operativnog izvještavanja,
- očuvanje povratne informacije i unapređenje strategije.

Tako da se integracijom BSC-a u menadžerski kalendar planiranja, svi menadžerski procesi mogu uskladiti i fokusirati na implementaciju dugoročne strategije preduzeća. Objašnjenje i konkretizacija vizije i strategije započinje timskim radom menadžmenta tako da se strategija poslovnog područja prevodi u specifične ciljeve:[433]

[432] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), ibidem, str. 291.
[433] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 252.

- finansijske (t*ržišni udio, rentabilnost, gotovinski tok*),
- kupaca (*koji kupci i koji tržišni segmenti?*),
- internih procesa (*sniženje troškova?*, *kvalitet i provođenje poslovnih procesa?*),
- učenja i razvoja (*investicije u zaposlene, tehnologiju, informacione sisteme, organizaciju*).

Odgovorima na navedena pitanja doći će se do konkretnizacije vizije i strategije.

Komuniciranje i povezivanje strategijskih ciljeva i mjera, omogućuje menadžerima da prenesu viziju i strategiju organizacije na sve zaposlene i da povežu strategijske ciljeve i mjere sa ciljevima i mjerama na nižim organizacionim nivoima, kao i sa individualnim ciljevima zaposlenih. Cilj procesa komunikacije je usmjeravajući prema viziji i strategiji preduzeća, tako da se proces komunikacije ostvaruje putem:

- distribucije internih biltena u preduzeću, plakata, video materijala koji je snimljen i prikazuje se u preduzeću, sistemom interne pošte na način da se zaposlenim šalju informacije kojim se strategisjkim ciljevima stremi,
- unapređenjem komunikacije između rukovodilaca poslovnih jedinica, područja i uprave preduzeća.

Ovaj savremeni strategijski instrument pruža menadžerima mogućnost da svi nivoi unutar preduzeća razumiju dugoročnu strategiju i da ciljevi odjela, poslovnih jedinica i individualni ciljevi budu međusobno usklađeni. Pomoću *Balanced Scorecard-a* **kontroler** usmjerava menadžere u korištenju njihovih ličnih sposobnosti i psihičkih mogućnosti, a sve u cilju postizanja maksimalnog uspjeha iz uloženog *inputa*.[434]

Planiranje, postavljanje više targeta (meta, ciljnih vrijednosti) i usklađivanje strategijske inicijative, omogućuje organizacijama da integrišu svoje poslovne i finansijske planove. Organizacije primjenjuju razne programe promjena, ali sa primjenom BSC instrumenta strategijskog kontrolinga, kao osnove za alokaciju resursa i utvrđivanje prioriteta, stvaraju se uslovi da razne akcije i inicijative budu usmjerene ka ostvarivanju dugoročnih strategijskih ciljeva. Proces planiranja i postavljanja targeta omogućuje organizacijama da:[435]

- kvantifikuju dugoročne rezultate i želje koje treba ostvariti,
- identifikuju mehanizme i obezbjede resurse za dostizanje rezultata, i
- utvrde kratkoročne smjernice za finansijske i nefinansijske indikatore u „*listi mjerila*“ (*scorecard*).

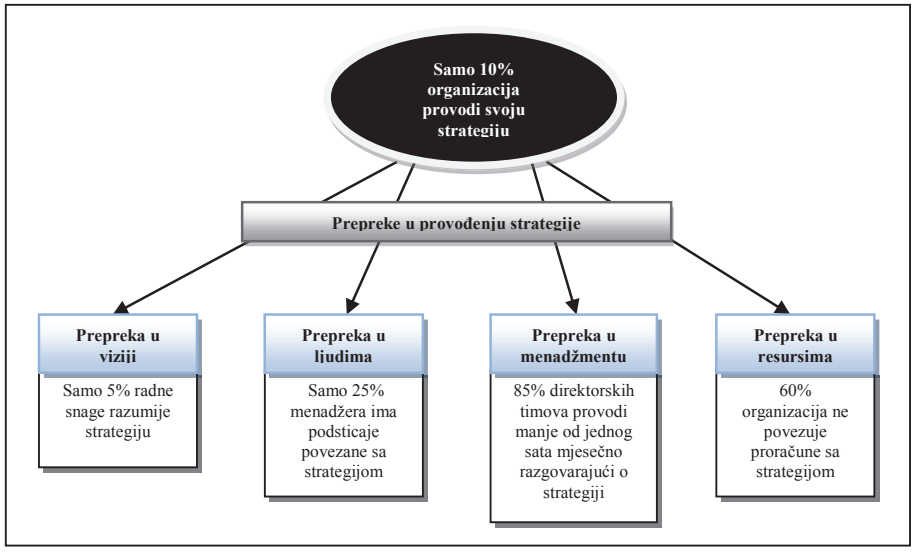
Povećavanje strategijskog feedback-a i učenja, pruža mogućnost organizacijama da razviju koncepte strategijskog učenja. To podrazumjeva ne samo adaptivno (saznanje, razumjevanje promjene iz okruženja i adaptiranje tim promjenama), već i generativno učenje ili učenje u duplom krugu, koje podrazumjeva kreiranje i istraživanje novih područja za strategijski rast organizacije. Proces u kojem se vrši ažuriranje podataka i organizacijskog učenja, treba da bude osnova za buduće artikulisanje vizije i strategije, za uspješno mjenjanje organizacije.

[434] Luković T. / Lebefromm U. (2009), *Controlling koncepcija i slučajevi*, prva knjiga, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik str. 110.
[435] Mašić B. (2009), *Strategijski Menadžmenti*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 414.

Pri implementaciji sistema strategijskog menadžmenta baziranog na BSC-u, neophodno je uvažiti i pratiti redoslijed u **pet principa**, koji čine okvir za ostvarenje strategijski fokusirane organizacije i inovativni strategijski menažment sistem:[436]

1. Pokrenuti promjene kroz liderstvo sa vrha preduzeća.
2. Prevesi strategiju u operativne termine.
3. Uskladiti (izbalansirati) organizaciju prema strategiji.
4. Motivisati sve zaposlene, kako bi strategija postala dio svačijeg posla.
5. Nastojati da strategija postane kontinuirani proces.

Postavlja se pitanje: "*Koliki broj pokazatelja treba da sadrži BSC*?" Smatra se da bi svaka od četiri navedene perspektive trebala da ima između četiri i sedam pokazatelja, tako da se BSC temelji na oko dvadeset i pet sveukupno različitih pokazatelja. Stoga je i opravdano pitanje: "*Da li je moguće da se istovremeno vrši orjentacija prema svih dvadeset i pet pokazatelja*? Odgovor je veoma jednostavan „*da*". Naime, ako su svi pokazatelji uzajamno povezani i ntegrisani u jednu cjelinu onda je to vrlo moguće. BSC je odgovor koji se nameće u provođenju jedne strategije, i kao što je vać ranije naglašeno to je instrument koji štiti od pretjeranog naglašavanja samo finansijskih pokazatelja. Da bi preduzeće uspješno provelo strategiju neophodno je savladavanje **četiri prepreke**[437], predstavljene grafički na slici 103. Poznato je da većina preduzeća nema jasno dizajniran sistem za povezivanje i upravljanje implementacijom strategije. Za njeno uspješno sprovođenje, neophodna je potpuna prihvaćenost od strane svih zaposlenih.



Slika 103 – Prepreke u provođenju strategije.

Istraživanja ukazuju da 90% organizacija ne uspjeva da u potpunosti provede svoju strategiju, iz razloga što svega 5% zaposlenih razumije strategiju, dok samo 25% menadžera ima inicijative (akcije) povezane sa strategijom, a 60% organizacija ne povezuje budžete sa strategijom, i 85%

[436] Mašić B. (2009), ibidem, str. 415.
[437] Niven R. P. (2007), *Balanced Scorecard – korak po korak maksimiziranje učinka i održavanje rezultata,* Poslovni dnevnik Masmedija, Zagreb, str. 29.

top menadžment timova troše manje od jednog sata mjesečno razgovarajući o strategiji. Takođe, veoma često citira studija časopisa *Fortune* iz 1999. godine, je otkrila da 70% neuspjeha glavnih direktora nije rezulatat loše strategije, već **nesposobnosti** da se ona sprovede.[438]

Ono što je dokazano, da provođenje strategije značajno poboljšava finansijsku situaciju. Sa uvođenjem BSC-a u preduzeće, rješenje navedenih problemi u integraciji i provođenju strategije se rješava uspješnije. Različiti su razlozi zbog koji preduzeća uvode BSC: iz razloga povećanja jasnoće i odgovora u implementaciji strategije, iz razloga neohodnosti i fokusa na uvođenje promjena u preduzeću, kako bi se bolje razvijale kompetencije zaposlenih u rukovođenju odjelima, iz razloga bolje koordinacije i boljih ekonomskih rezultata. Jednom rječju, to je sistem koji pomaže menadžmenu preduzeća u boljem usklađivanju i podržavanju ključnih poslovnih procesa. Za uspjeh u provođenju BSC-a u preduzeću, zahtijeva se dobar menadžment.

4.4 Proširenje perspektiva i kritički osvrt na Balanced Scorecard

Prvo pitanje koje se nameće je: „*Da li su četiri perspektive dovoljne*?“ Autori Norton i Kaplan u svome radu navode da prilikom implementacije BSC-a u preduzeća, sasvim je moguće **modifikovati** ove četiri osnovne generečke[439] perspektive i prilagditi ih sopstvenim poslovno strategijskim potrebama. Norton i Kaplan navode da: „*ove četiri perspektive treba smatrati obrazcem, a ne kalupom*“, tako da su mnoge organizacije povedene ovom smjernicom, razvile dodatne perpektive za inovacije, istraživanje i razvoj, održivosti zaštite okoline, dobavljače, vođstvo i zajednicu.[440] Odabir perspektiva za stratešku mapu i BSC treba da se bazira na onome što je potrebno da bi se uspješno ispričala strategija preduzeća i ostvarila konkurentska prednost. Klasične četiri perspektive u BSC se mogu **dopuniti drugim perspektivama**. Naime, ukoliko se konkurentska prednost preduzeća ostvaruje kao posljedica odnosa ili procesa (npr. proizvodno preduzeće se oslanja na dobavljače koji maksimiziraju njegov uspjeh) koji se baziraju na nekom drugom sastavnom dijelu, moguće je za tu grupu dodati i novu odvojenu *perspektivu* posvećenu *odnosima sa dobavljačima*. Takođe, je moguće dodati i *perspektivu konkurencije* ukoliko je prisutna snažna konkurencija, ili *perspektivu održivosti*, ukoliko bi se željela ekonomska razmišljanja prenijeti i na socijalne potrebe *zaštite okoline*. *Perspektiva brenda/marke proizvoda*, može se uvesti, ako bi se u preduzeću mogli uzeti u obzir uticaji marke (poznavanje, imidž, simpatija, prihvaćenost, zadovoljstvo), kao i razumijevanje same slike marke (jasnoća, logotip, boje, sjećanje).

Drugo pitanje se odnosi na jedan širi kontekst i uslove pod kojima je nastao BSC. Različi su uslovi u poslovnoj filozofiji kod američkih preduzeća, u odnosu na evropska i pasifička preduzeća. Kod američkih preduzeća težište je na:[441] podržavanju poboljšanja kratkoročnih rezultata kojima se nastoje povećati cijene dionica, dok se uglavnom dugoročna ulaganja manje podržavaju sistemski; američki sistem daje prednost onom obliku finansiranja čiji se faktori uspjeha mogu najprije mjeriti; ovo vodi do nedovoljnog ulaganja u nematerijalne vrijednosti

[438] Niven R. P. (2007), ibidem, str. 29.
[439] Osnovne generičke perspektive su (finansijsko-ekonomska perspektiva, perspektiva kupaca, perspektiva internih procesa i perspektiva učenja i razvoja).
[440] Niven R. P. (2007), *Balanced Scorecard – korak po korak maksimiziranje učinka i održavanje rezultata,* Poslovni dnevnik Masmedija, Zagreb, str. 128.
[441] Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje,* Mate, Zagreb, str. 38.

poput inovacija u proizvode i procese, zaposlene, odnosno saradnike, zadovoljstvo kupaca i sl., čiji su kratkoročni prinosi teško mjerljivi, američki sistem vodi do pretjeranog ulaganja u onu imovinu koja se može lako izmjeriti (kao što su spajanja i preuzimanja) te do ne dovoljnog ulaganja u interne razvojne projekte čiji se prinosi teže mjere. Poslovanja američkih preduzeća imaju za cilj povećanje vrijednost za vlasnike, tako da se to najčešće ostvaruje strategijama izrabljivanja sa sklonošću prema potrošnji te kratkoročnim racionalizacijama. Za razliku od američkih u evropskim preduzećima i u pacifičkom regionu dominira filozofija razvoja preduzeća, a ostvaruje se dugoročnim osiguranjem autonomije, višedimenzionalnim ciljevima, razvojnim strategijama sa sklonošću investiranja, itd.[442] Tako da se ne treba biti iznenađeno, zašto se BSC razvijao na američkom području, jer dominirajuće jednodimenzionalno usmjerenje se pokazalo nedovoljnim za uspješno poslovanje preduzeća. Iz toga razloga se finansijsko-ekonomska perspektiva trebala proširiti drugim perspektivama ključnim za ostvarenje poslovnog uspjeha u preduzeću, kratkoročnu perspektivu dopuniti dugoročnom perspektivom i sve zajedno objediniti u uravnoteženu cjelinu, a to je upravo uradio *Balanced Scorecard*. *Balanced Scorecard* za evropska i preduzeća pacifičkog regiona nije nikakava novost, možda nas je potaknuo samo na malo na bolje razmišljanje o integraciji svih onih faktora koji su neophodni i bitni za pravljenje uspjehom u preduzeću.

4.5 Balanced Scorecard kao okosnica kontrolinga

Kontroleri i konsultanti su ti koji u preduzećim imaju glavnu ulogu u podsticajima za uvođenje i primjenu *Balanced Scorecarda*-izbalansirane liste mjerila. Bez obzira da li se koriste usluge vanjskog konsultanta ili ne, **kontroling** je taj koji je uvijek **zadužen** za BSC u preduzeću. *Balanced Scorecard* je taj koji je centar i okosnica u preduzećima za kontroling, koji sa svojom kutijom za navigaciju pomaže u radu menadžmentu prema uspostavljenim vrijednostim, na sebe preuzima nove obaveze da sa izblansiranom listom mjerila menadžment podržava u orijentaciji prema kupcima i uskim grlima. *Balanced Scorecard* je veoma moćan instrument koji kontroler koristi u svome svakodnevnom radu, i kao takav pomaže rukovodstvu preduzeća, odnosno top menadžmentu da pouzdano prati odvijanje cjelokupnog poslovnog procesa.

Zaposleni u odjelu kontrolinga veoma često navode da su nezadovoljni sa zadacima koji im se dodjeljuju i da sve više vremena provode baveći se brojevima, a da veoma malo vremena provode u radu u službi upravljanja. Potvrdu toga daje i sve veće uvođenje savremenih softverskih rješanje u preduzećima, tako da se dovodi u pitanje njegova uloga ekonomskog svjetnika menadžementa. Pa je iz toga razloga ponekad neophodno i uraditi repozicioniranje kontrolinga u preduzećima. Različita su shvatanja kontrolinga u literatri, od toga da su eksperti za podatke i metode računovodstva, do toga da su eksperti za koordinaciju i integraciju različitih podsistema. Zapostavlja se uloga kontrolera kao stručne pratnje i savjetnika menadžmenta preduzeća, kao i njegova orjentacija na kupce i uska grla. Rezultati empirijskih istraživanja odražavaju višeslojnost zadataka u kontrolingu, no ipak je moguće izdvojiti sljedeća obilježja:[443]

- Kontroling postoji u preduzećima u kojima dominira usklađivanje putem planova, u kojima je, dakle, planiranje osnovna funkcija sistema vođenja. To se naročito odnosi na velika preduzeća.

[442] Osmanagić Bedenik N. (1993), *Potencijali preduzeća*, Alinea, Zagreb, str 36.
[443] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 256.

- Ako postoji kontroling u institucionalnom smislu, tada kontroler i menadžer dijele poslove vođenja i kontroler djeluje kao stručna podrška i usluga menadžmentu.
- Treći aspekt zadataka kontrolinga jeste njegova uloga „*suprotnog pogleda*“, kojom doprinosi ublažavanju posljedica oportunizma i drugih ograničenja racionalnosti menadžmenta.

Kontoling kao poslovna aktivnost je veoma usko povezana sa planiranjem, gdje on preduzima zadatke u podršci planiranju, upravljanju planiranjem, kontroli nastanka plana te pripreme podataka relevantnih za upravljanje. Preispitujući pozadinu procesa odlučivanja (na kojim se pretpostavkama bazira planiranje, odakle potiču procjene o budućnosti, da li su u planovima ugrađeni različiti pogledi itd.), kontroler dolazi do prijeko potrebnih informacija koje olakšavaju ocjenu rezultata procesa odlučivanja.

Kontroling kao ideju vodilju je definisala međunarodna grupa za kontroling (*Internationa Group of Controling-IGC*) na sledeći način da: *kontroler pruža ekonomsku uslugu menadžmentu u cilju orijentisanog planiranja i upravljanja,* a to znači:[444]

- *kontroleri se brinu za transparentnost rezultata, finasija, procesa i strategije i time doprinose većoj ekonomičnosti u preduzeću,*
- *kontroleri sveobuhvatno koordinišu pod-ciljeve i planove, te na sveobuhvatan način organizuju sistem izvještavanja orijentisan ka budućnosti, i pokriva preduzeće kao cjelinu,*
- *kontroleri moderiraju proces kontrolinga tako da svaki donosilac odluka može da djeluje u skladu sa dogovorenim ciljevima,*
- *kontroleri osiguravaju menadžerima sve relevantne podatke i informacije,*
- *kontroleri razvijaju i održavaju sistem kontrolinga.*

Iz navedenog je evidentno, da za kontroling nije više važna samo prezentacija brojeva i optimizacija u planiranju i kontroli, te njihov međuodnos ako istovremeno ne postoji odgovarajući organizacijski okvir i ako nisu definisani sistemi nagrađivanja i motivacije zaposlenih. Ukratko: onaj ko želi podržavati upravljanje ne smije se ograničavati na samo neke, premda veoma važne njegove isječke, ne bi smio da obuhvati samo planiranje-kontrolu-informisanje i izvještavanje, već i sistem vrijednosti kao širi okvir za djelovanje, te sistemi organizovanja i upravljanja ljudskim potencijalima kao podsistemi menadžmenta. [445]

Koliko je važan takav prošireni pogled pokazuje i kratki pregled aktuelnih problema menadžmenta: [446]

- Promjena uobičajenog sistema vođenja pokazuje kako nije pošteđeno nijedno od uobičajenih parcijalnih područja menadžmenta: planiranje i upravljanje moraju žele li ići u korak sa dinamikom postati „*mršavijima*“. Isto se odnosi i na sistem obračuna troškova kao informacionog osnova. Za kontrolu vrijedi: *radije izbjeći greške nego ih kontrolom otkrivati*. Preduzeća postaju plića i manje birokratska, upravljanje ljudskim potencijalima razvija takođe nova rješenja (npr. podsticaje u grupnim strukturama).

[444] Izvor, http://www.igc-controlling.org/EN/_leitbild/leitbild.php, (dostupno 18.12.2011.)
[445] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 257.
[446] Osmanagić Bedenik N. (2004), ibidem, str. 257.

- Koordinacija promjena u vođenju: kad se svako od tih područja vođenja znatnije mijenja, treba voditi brigu da zbog toga ne nastane nesklad i neefikasnost cjeline. Bitno je postići koordinisano integrisano vođenje, a to su zahtijevi koji ne ulaze u standardni katalog današnjih menadžera.
- Upravljanje novim ciljnim veličinama. Troškovi, prihodi, doprinosi pokrića i dobit uobičajene su veličine prema kojima menadžment vodi preduzeće, barem su kontroleri stalno mislili tako. *Balanced Scorecard* i drugi trendovi u menadžmentu visoku važnost pridaju podacima o količinama, vremenu i kvalitetu. Upravo je optimizacija monetarnih veličina korištenjem tih podataka novi izazov kako za kontrolere, tako i za menadžere.
- Menadžment u novim koncepcijama vođenja: rješenja profitnih centara sa slobodnim formiranjem obračunskih cijena, „*preduzeće u preduzeću*“, timski rad, sve su to tendencije koje su izazov planiranju. Ponovo se i hitno postavlja pitanje integracije samostalno vođenih cjelina.
- Menadžment novih poslovnih oblika: granice preduzeća postaju sve mekše, pojavljuju se virtuelna preduzeća. Lanac stvaranja vrijednosti, razvojna partnerstva, proizvodne mreže, neformalni oblici kooperacije između hijerarhija i tržišta obilježja su savremenih tendencija i izazova za menadžment i kontroling.

Posmatrajući ovu međusobnu ovisnost i međuticaje *kontrolinga kao funkcije* i *Balanced Scorecard-a kao instrumenta*, ističu se jasna njihova zajednička obilježja poput:

- *Transparentnosti*, na način saznavanja: „*Čemu se to teži u preduzeću*? *Koliko se čega želi postići*? *U kojem vremenskom periodu se to želi napraviti*?“;
- *usklađivanje, koordinacija i integracija* u ostvarivanju definisane: vizije, misije ciljeva, strategija i zadataka, realno definisanih perspektiva i ciljeva, kvantitativnih i kvalitativnih obilježja poslovanja, interne i eksterne orjentacije, operativnog i strategijskog poslovanja, kratkoročne i dugoročne perspektive, cjeline i njenih djelova, prošlosti i budućnosti;
- *moderacija procesa* na način da svi rukovodioci koji su u poziciji da donose odluke to i čine, kao i da zaposleni u preduzeću mogu da djeluju usmjereno prema definisanom cilju kako bi se ostvario poslovni uspjeh.

Iz navedenog je jasno da je *Balanced Scorecard* veoma **moćan** instrument i kao takav predstavlja okosnicu u radu kontrolinga, a koji počiva na potrebnim i kvalitetnim informacijama, i menadžeru daje odgovor na pitanje tržišne pozicije preduzeća. Pomoću BSC-a kontroler usmjerava menadžere u korištenju njihovih ličnih sposobnosti i psihičkih mogućnosti kako bi se postigao maksimaln uspjeh sa njegove strane, i preduzeće ostvarilo uspjeh na tržištu. U prilog ovome su i rješenja u poslovnoj praksi, ne samo u stranoj, već sve više dokazana i u našim bosansko-hercegovačim preduzećima.

Za uspješnu implementaciju BCS u preduzeću je svakako odgovoran lider. Oni su ti koji sa svojim jasno preuzetim odgovornostima i stilovima upravljanja, imaju presudan uticaj na uvođenje novih koncepata u savremenom upravljanju i stvaranju konkurentske organizacije. Takođe, njihov uticaj je presudan na razvoj organizacije koja uči i upravljanju znanjem, o čemu će biti više riječi u naredom poglavlju.

5 Liderstvo i menadžment znanja u organizaciji

Nova svjetska kretanja i ubrzana globalizacija, stalne i nepredvidive promjene u poslovanju, neizvjesnost i nesigurnost budućnosti tržišta, hiper ponuda i potražnja za svim vrstama roba i usluga na tržištu, ubrzani razvoj tehnolgije (naročito informacione tehnologije-IT), sve značajnijom ulogom klijenta kao dijela okruženja, radnicima kao nosiocima znanja u inovativnim i kreativnim procesima, **znanjem** kao osnovom u konkurentskoj prednosti preduzeća, dovodi do toga, da će **lideri** sa svojom ulogom i odgovornosti u uspješnom organizacionom upravljanju biti od presudnog značaja za opstanak preduzeća. Menadžment znanja (*Knowladge Management*) će predstavljati najznačajniji potencijal kojim preduzeće raspolaže u budućnosti. Tako da usvajanje znanja i upravljanje znanjem postaje sve značajnije u današnjoj tzv. ekonomiji znanja (*Knowladge Economy*). Buduća konkurentnost organizacije će u mnogome zavisiti od njene sposobnosti da kreira i širi znanje unutar nje same. Jedan od vodećih autora iz ove oblasti Peter Sengie u svojoj knjizi *Peta Disciplina* (*The Fifit Discipline*)[447], navodi da će najuspješnije organizacije biti one koje imaju svojstovo učeće organizacije (*Learning Organization*), te posjeduju kulturu koja podržava učenje i inovacije, kako pojedinca tako i cjeline, kao i sposobnost da brže uče od konkurencije i na taj način ostvare svoju konkurentsku prednost na tržištu. Proces učenja mora da bude važan dio organizacione kulture.[448] Organizacije koje će zaista napredovati u budućnosti biće one koje otkriju kako da podstaknu ljudsku predanost i sposobnost da uče na svim nivoima u jednoj organizaciji.[449] Za uspješnost *organizacije koja uči* je neophodno da se koristi menadžment znanja, koji je usmjeren na stvaranje vrijednosti u organizaciji, uz pomoć ljudi, tehnologije i procesa. Usmjeren je da se znanje koje postoji u organizaciji učini dostupnim i primjenjivim svim zaposlenicima. Za razliku od organizacije koja uči usmjerene na proces učenja, *menadžment znanja* je usmjeren na rezultat procesa učenja. Menadžment znanja provodi aktivnost kao što su: stvaranje, osvajanje, očuvanje, podjela i primjena znanja, i uglavnom zavisi od organizacije koja uči.

5.1 Organizacija koja uči

U današnjem vremenu globalnih izazova i brzih promjena u poslovanju, učenje postaje osnovna pretpostavka u razvoju kompetentnosti. Preduzeća su pritisnuta na odbacivanje stereotipnih načina poslovanja te na stvaranje novog pozitivnog ozračja i kreativne radne okoline, koja će podstaći zaposlenike na kvalitetniju razmjenu ideja i zanja, te stvaranje organizacijske kulture koja se bazira na učenju. Evidentno je da će samo ona preduzeća ili organizacije u širem smislu koji su razvili sposobnost da stalno uče, prilagođavaju se i mijenjaju, biti u stanju da adekvatno odgovore na promjene iz okruženja i iniciraju promjene u svojoj sredini.

Često se postavlja pitanje: „***Šta je organizacija koja uči*“**? Smatra se da je rodonačelnik *organizacije koja uči* Piter Sengi, koji u svojoj knjizi "*Peta disciplina – umjetnost i praksa organizacije koja uči*", izložio teorijske i praktične postavke organizacije koja uči. Sengi u

[447] Sengie P. (2003), *Peta disciplina – umeće i praksa organizacije koja uči*, Adižes, Novi Sad.
[448] Uvođenje koncepta menadžmenta znanja u organizaciju, kao jednog od načina iniciranja promjena unutar nje, zahtijeva ostvarivanje osnovne pretpostavke – promjene organizacione kulture, tj. „*mentalnog sklopa*“ organizacije; izvor: Drucker P. (2002), *Upravljanje u novom društvu*, Adižes, Novi Sad, str. 213.
[449] Sengie P. (2003), *Peta disciplina – umeće i praksa organizacije koja uči*, Adižes, Novi Sad, str. 8.

svome radu navodi: „da je *učeća organizacija*, ona organizacija koja pojednostavljuje procese učenja svim svojim članovima, i konstantno transformiše samu sebe u cilju ostvarenja superiornih performansi. U onoj *organizaciji koja uči*, zaposleni su ti koji upravljaju znanjem, na način da ga permanentno usvajaju i međusobno razmjenjuju, te su spremni da ga primijene u trenutku kada donose odluke ili obavljaju određeni posao.“[450] Njegova osnovna ideja je bila da se za postizanje novih ideja, inovacija i rezultata neophodno definisanje posebne discipline ili komponentne tehnologije, koje potiču iz različitih oblasti istraživanja, koje se samostalno razvijaju i daju određene rezultate, ali kao povezan skup predstavljaju osnov za za stvaranje novih ideja i inovacija i njihovo primjenjivanje u praktičnom radu. Na toj osnovi, Sengi u svojoj knjizi o radu i praksi *organizacije koja uči* naveo **pet *„učećih disciplina“*** (*Learning Disciplines*), koje razdvajaju *organizaciju koja uči* od **tradicionalne organizacije**: lično usavršavanje, mentalni modeli, zajednička vizija, timsko učenje i sistemsko razmišljanje.[451] Ove **učeće discipline** se moraju usvojiti i razvijati u svakoj organizaciji ukoliko ona želi da ima obilježje *organizacije koja uči*. Ovdje se radi o doživotnom (*Lifelong*) programu učenja i prakse, koji je suština koncepta *organizacije koja uči*.

1) Za **lično usavršavanje** (*Personaly Mastery*), možemo da kažemo da se odnosi na individualno učenje i da je ono karakteristično po tome što je to trajno učenje, odnosno možemo reći cjeloživotno učenje. Lično usavršavanje je disciplina, i ono je svojstveno **za osobu**, koja uči svjesno ili usputno na način da **stiče nova znanja ili postojeće znanje mijenja**, odnosno dopunjuje novim saznanjima i proširuje vidike. To je proces neprestalnog fokusiranja i refokusiranja na ono što neko zaista želi, na nečije vizije.[452] Pojedinačno učenje, koje predstavlja propitkivanje, dvojbe, pritisak, znatiželju za znanjem, može se odvijati kroz:[453]

   - **prilagodbeno (adaptivno) ili poboljšavajuće učenje** (jednociklično): na svom području rada osobe neposredno reaguju na poremećaje, tj. uviđaju se odstupanja od zadataka, identifikuju se i analiziraju izvori grešaka te se započinje s radnjama kako bi se neželjena odstupanja i njihovi uzroci u budućnosti otklonili ili izbjegli;
   - **učenje promjena (generičko)** (dvociklično učenje): ako se nastali poremećaji ne mogu otkloniti procesima učenja to vodi do promjena načina djelovanja. Mijenjaju se uslovi koji su relevantni za ponašanje osobe, a koji kao pravila manje ili više ograničavaju manevarski prostor za djelovanje;
   - **učenje rješavanja problema**: to je najviši nivo učenja na kojem spremnost i sposobnost osoba za učenje samo postaje predmetom procesa učenja (učiti, učiti). Analiziraju se i propituju svi dosadašnji postupci učenja u pogledu konteksta učenja, ponašanja i uspjeha, odnosno neuspjeha pri učenju, i to za neodređeni period (cjeloživotno učenje).

2) Za **mentalne modele** (*Mental Models*), možemo da kažemo da predstavlju lične paradigme i „slike“, kako svijet funkcioniše (na način da se u organizaciji predoče „teorije u praksi“, tj. teorije koje se koriste), uključuje eksplicitna i implicitna razumjevanja i pretpostavke u potrazi za utvrđivanjem naših odluka i akcija. Zbog toga, disciplina upravljanja mentalnim modelima (iznošenje na površinu, testiranje i poboljšanje unutrašnjih predstava o tome kako

[450] Senge P. (2003), ibidem, str. 8.
[451] Senge P. (2003), ibidem, str. 10-16.
[452] Senge P. (2003), ibidem, str. 154.
[453] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 180.

funkcioniše svijet), obećava da će biti glavni pokretač u izgradnji organizacija koje uče.[454] Ovdje se učenje dešava, kada zaposleni mijenjaju svoj mentalni model ili svoju mentalnu mapu. *Organizacija koja uči* je ta koja kreira različite mentalne modele, sa kojim se razbijaju stereotipi u razmišljanju zaposlenih, i na taj način utiče na poboljšanje njene konkurentske pozicije.

3) **Zajedničke vizije** (*Shared Vision*), proizilaze iz potrebe za iskazivanjem zajedničkog cilja, odnosno predstavljaju jedinstven pogled na budućnost svih zaposlenih, i (re)usmjerenje organizacije. Razumijevanjem vizije od strane svih zaposlenih postiže se veća jedinstvenost i posvećenost u ostvarivanju uspostavljenih organizacijskih ciljeva. Naročito u uslovima visoke kompleksnosti i neodređenosti sredine u kojoj organizacije ostvaruju svoju misiju i ciljeve, vizija postaje sve značajnija. Stvaranje zajedničke vizije zavisi u mnogome od lidera, odnosno od njegove harizme i vizije. Veome često se dešava da se lična vizija lidera nikada ne prevede ili ugradi u zajedničku viziju koja pokreće organizaciju. Problem prevođenja vizije u zajedničku leži u nedostatku prakse, pa je važno da se lideri obuče kako da prenesu viziju na zaposlene, odnosno kreiraju zajedničku viziju da bi je svi razumjeli i prihvatili. Zajednička vizija je od vitalne važnosti za *organizaciju koja uči*, jer ona obezbjeđuje fokus i energiju za učenje.[455] Samo jasno definisana i zajednički prihvaćena vizija, uz jasno viđenje postojeće situacije, rezultuje kreativnom razmjenom mišljenja koja su neophodna za učenje i promjenu.

4) **O timskom učenju** (*Team Learning*), se govori kada pojedinac svoje implicitno nevidljivo znanje predaje nekoj grupi (timu, zajednici), odnosno djeli ga, a grupa ga eksplicitno preuzima, kao što je to slučaj npr. sa prenosom iskustvenog znanja sa starijih na mlađe zaposlenike u preduzeću. Pojedinačno učenje na određenom nivou je nevažno za organizaciju, jer iako pojedinci uče sve vrijeme, ipak nema organizacionog učenja. Timsko učenje je danas neophodno, jer ono čini osnovu za učenje, a ne pojedinci. Ukoliko timovi uče, oni postaju mikrokosmos za učenje u cijeloj organizaciji.[456] To je sasvim realno iz razloga što timski rad predstavlja dominantan način organizovanja u današnjem poslovanju. Kroz timsko učenje, uče i usavršavaju se pojedinci i to na jednom višem nivou od individualnog. Bez timskog učenja nema organizacionog učenja, i ono je pretpostavka da bi organizacija učila.

5) **Sistemsko razmišljanje** (*Systems Thinking*), predstavlja sistemski proces istraživanja, primjene i načina komunikacije, povezivanja i razumijevanja snaga i internih odnosa u ponašanju sistema kao jedne cjeline umjesto jednog njegovog dijela. „Organizacija koja uči“ posjeduje: stručnost sistemskog rješavanja problema, učenja na sopstvenim greškama i iskustvu, iskustvu drugih i brzom transferu znanja. Kada su u pitanju akcije organizacije, onda se podrazumijeva da veze moraju stalno da postoje i da se razmatraju posljedice koje svaka akcija ima na ostale dijelove organizacije. Ovo razmišjanje nam omogućuje da ustanovimo najbolji način za mjerenje efektivnosti i efikasnost u poslovanju.

Senge vjeruje da predstavlja pozitivnu viziju onoga što može organizacija da uradi, i u svome radu navodi, da organizacija bez adekvatnog liderstva to neće moći. Smatra, da **lider** u organizaciji ima tri bitne uloge:

[454] Senge P. (2003), *Peta disciplina – umeće i praksa organizacije koja uči*, Adižes, Novi Sad, str. 178.
[455] Senge P. (2003), ibidem, str. 212.
[456] Senge P. (2003), ibidem, str. 240.

1. **ulogu dizajnera** - u ulozi dizajnera, on je taj koji okuplja zaposlene na svim nivoima u dizajniranju vizije, glavnog cilja i vrijednosti organizacije koja uči;
2. **učitelja** – kao učitelj mora da pomogne svim članovima organizacije da steknu uvid u organizacionu stvarnost, da obuči, vodi, pomaže i inspiriše pojedince da uče na svim organizacionim nivoima da međusobno prenose znanja i primjene ga u praksi, i;
3. **rukovodioca** – u ulozi rukovodioca, lider mora da pokaže ličnu posvećenost misiji organizacije i preuzme odgovornost za uticaj rukovodstva na druge.

Mincberg, Olstrand, Lample, u svom radu navode: „da je organizaciono učenje proces, promjene misli i akcija, pojedinaca ili grupe, i on je pod uticajem institucija organizacije i ugrađen u njih. Četiri osnovna procesa povezuju ove nivoe i uključuju, kako bihejviorističke, tako i saznajne promjene, i označavaju ih kao:

- **intuicija**, podsvjestan proces koji se odvija na nivou pojedinca, to je početak učenja i mora se desiti u jednom umu,
- **interpretacija**, preuzima svjesne elemente ovoga individualnog učenja i dijeli ga sa drugim na nivou grupe,
- **integracija**, mjenja kolektivno razumijevanje na nivou grupe i stvara most ka nivou cijele organizacije, i
- **institucionalizacija**, ugrađuje ova učenja unutar cijele organizacije, postavljajući ih u svoje sisteme, strukture, rutine i prakse), na tri novoa, koji su dati u tabeli 25.“[457]

Nivoi	Procesi	Ulazi/Izlazi
Individualni	Intuicija	Iskustva Predstave Metafore
Grupni	Interpretacija	Jezik Saznajna mapa Razgovor/dijalog
	Integracija	Podjeljeno razumjevanje Zajedničko prilagođavanje Interaktivni sistemi
Organizacioni	Institucionalizacija	Planovi/Rutine/Norme Dijagnostički sistemi Pravila procedure

Tabela 25 – Okvir za organizaciono učenje.

Takođe, istoimeni autori u svome radu citiraju i *Joseph Lampel-a* prema kojem: „osnovno svojstvo organizacionog učenja može da se izrazi sljedećim principima:

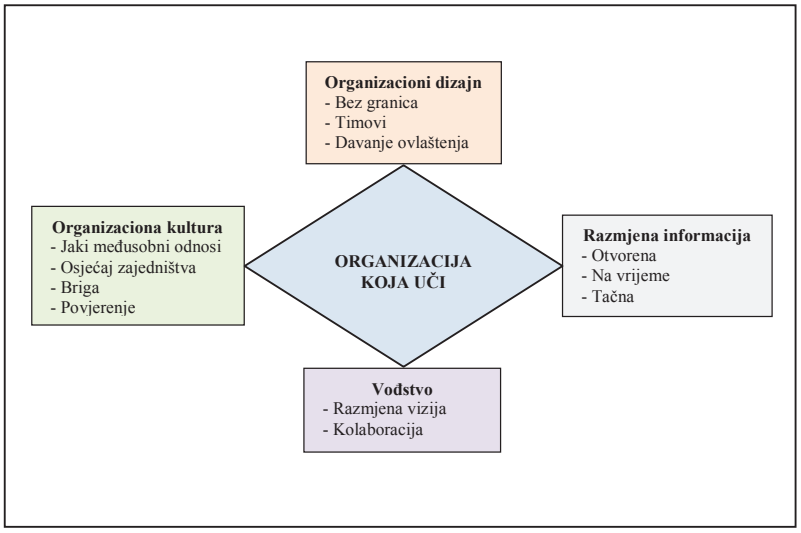
1. *Organizacije mogu da uče* iz neuspjeha koliko iz uspjeha, možda čak i više;
2. *Organizacija koja uči* dobija izreku: „*ako nije pokvareno, ne popravljaj*“;

[457] Mincberg H. / Olstrand B. / Lampel J. (2004), *Strateški safari: kompletan vodič kroz divljine strateškog menadžmenta*, Prometej, Novi Sad, str. 225-226.

3. *Organizacije koje uče* pretpostavljaju da menadžeri i radnici najbliži dizajniranju, proizvodnji, distribuciji i prodaji proizvoda često znaju više o tim aktivnostima nego njihovi nadređeni;
4. *Organizacija koja uči* aktivno teži da znanje premjesti iz jednog dijela organizacije u drugi i obezbjedi da relevantno znanje nađe svoj put do organizacione jedinice kojoj je ono najpotrebnije;
5. *Organizacije koje uče* mnogo energije troše na traganje izvan svojih granica znanja;

Organizacija koja uči, je antiteza stare birokratske organizacije: ona je decentralizovana, podsiče otvorenu komunikaciju i podstiče pojedince na timski rad. Saradnja zamjenjuje hijerarhiju, a preovlađujuće vrijednosti su preuzimanje rizika, časnosti i povjerenja.“[458]

Razmatrajući koncept *organizacionog učenja*, Robins i Coulter nastoje da nađu odgovor na pitanje; „kako treba da izgleda *organizacija koja uči*?“, i zajednički se slažu: “*da koncept organizacije koja uči* ne podrazumijeva specifičan organizacioni dizajn, već opisuje organizacioni mentalni sklop ili filozofiju, koja ima značajne efekte na organizacioni dizajn, razmjenu informacija, liderstvo i kulturu.



Slika 104 – Karakteristike organizacije koja uči.

Autori su definisali grafički prikaz dat na slici 104., kojim žele da ukažu na važnost saradnje između zaposlenih u *organizaciji koja uči*. Navode važnost njihove međusobne komunikacije u razmjeni informacija i saradnji u svim aktivnostima unutar cijele organizacije, u različitim funkcionalnim specijalnostima i čak u različitom organizacionom nivou. Slažu se, da je to moguće ostvariti smanjenjem i uklanjanjem postojećih struktura i fizičkih ograničenja, jer u okruženju bez granica, zaposleni imaju mogućnost za slobodu, da zajednički rade i sarađuju u vršenju organizacionog posla na najbolji način, na koji mogu da *uče* jedni od drugih. Iz toga razloga timovi su veoma važni kao srukturalna karakteristika u dizajniranju *organizacije koja uči*, jer zaposleni rade u timovima na poslovima koji se moraju izvršiti, a timovi zaposlenih imaju ovlaštenja da donose odluke o svome poslu ili načinu rješavanja određenog problema.

[458] Mincberg H. / Olstrand B. / Lampel J. (2004), ibidem, str. 227-228

Autori se slažu, da ako zaposleni imaju ovlaštenja i postoje timovi, gotovo da nisu ni potrebni „*šefovi*" koji upravljaju zaposlenima i kontrolišu ih. Umjesto toga, menadžeri su ti koji olakšavaju, pomažu i podržavaju timove zaposlenih.“[459]

Dess, Lumpkin i Eisner u svome radu navode: „da uspješne organizacije stvaraju proaktivan kreativan pristup nepoznatom, aktivno se zalažu za uključivanje zaposlenih na svim nivoima i omogućavaju im da koriste svoju inteligenciju i primjenjuju svoje zamisli. Viši nivo umješnosti zahtijeva se od svih zaposlenih, ne samo od onih koji se nalaze na vrhu. Okruženje učenja podrazumijeva, da su ljudi privrženi promjeni širom organizacije i to u širem smislu, da su orijentisani na djelovanje i da su im na raspolaganju primjenjiva sredstva i metode. Slažu se, da svako na to mora da gleda kao na vodeću filozofiju, a ne prosto kao na drugi program za promjenu.“[460]

Evidentno je iz navedenog, da ključni zahtijev svih *organizacija koje uče*, jeste da svako razumije svrhu, odnosno da razumije, gdje to organizacija želi da ide i kako će tamo da stigne.

U današnjem vremenu, *učenje* je sve značajnije, tako da i koncept *organizacije koja uči* postaje sve prisutnija filozofija u modernim organizacijama. *Organizacija koja uči* ne može se razviti preko noći, već zahtijeva dugoročnu strategiju. Moguće je da se ovaj koncept provodi u onim organizacijama, koje su spremne da postignu ravnotežu između promjene i stabilnosti, odnosno izmjenu novog i starog, i usmjeren je na procese usvajanja informacija, interpretiranje podataka, razvijanje znanja, usvajanje procesa učenja. *Organizacija koja uči* posjeduje kulturu koja podržava i razvija učenje i inovacije, kako pojedinca tako i organizacije kao cjeline, i stalno je usmjerena na proces učenja.

S pravom se može reći da nije samo neophodno da se svakodnevno uči, već se mora učiti brže od konkurencije, jer samo ona preduzeća, koja se budu orijentisala na kupce, uvažavajući kreativnost u svome radu, inovacije i znanje, zasigurno će biti uspješnija u ovladavanju tržištem.

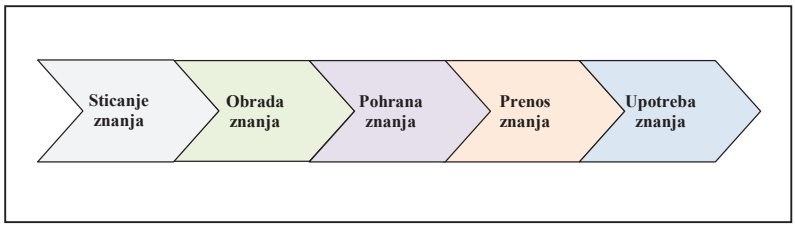
5.1.1 Baza znanja preduzeća

U vrijeme informatičke revolucije i prelaska sa industrijeke ekonomije na **ekonomiju znanja**, informacija koju posjeduje menadžment preduzeća postaje veoma važan resurs, dok informacijska i komunikacijska tehnologija kojom se ona obrađuje, postaje temeljna infrastruktura preduzeća. Kupci kao krajnji korisnici proizvoda i usluga su ti, koji danas diktiraju sve uslove savremenog poslovanja, i samo ona preduzeća, koja budu imala najkvalitetnije proizvode i usluge sa dodatnom vrijednošću za njih, ostvariće uspijeh na tržištu. Pred preduzeća će se sve više nametati potreba za ulaganje u nova znanja zaposlenih, što će predstavljati buduću osnovu njihove konkurentnosti. Sirovine i materijali će postajati sve manje važni, dok će **znanje** predstavljati temelj budućeg uspijeha u radu.

Stvaranje i obnavaljanje organizacijske **baze znanja** iz raspodjeljenih **izvora znanja** u preduzećima, zahtijeva utvrđivanje raspoloživih sadržaja znanja („*šta?*”), konkretnom nosiocu znanja („*ko?*” i „*gdje*?”), tvrdnje o kontekstu unutar kojih je znanje stečeno i primjenjeno („*kako?*”), te momentima sticanja konkretnog znanja („*kada?*”). Osnova za uspostavljanje

[459] Robbins P. S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 248-249.
[460] Dess J. G. / Lumpkin T. J. / Eisner B. A. (2007), *Strategijski menadžment*, treće izdanje, Data status, Beograd, str. 411.

organizacione baze znanja preduzeća, jeste procesni lanac, koji izgleda kao u datom prilogu na slici 105.:[461]



Slika 105 – Procesni lanac baze znanja.

Kada govorimo o **sticanju postojećeg znanja** iz internih područja (vrši se npr. posmatranjem postupaka rada, vrednovanje postojećih dokumenata, odnosno nekih drugih skupova podataka) kao i izvan preduzeća (*gdje se vrši*?, npr. putem određenih analiza dobijenih od poslovnih savjetnika, vještaka, komore, visokih škola, interneta) vrši se uz primjenu standardizovanih obrazaca za prikupljanje podataka, putem kojih se dolazi do odgovora na prethodno spomenuta pitanja (*šta*?, *ko*?,...). Prikupljeni sadržaji znanja se razvrstavju na određena **tematska područja** (kategorije) koja moraju biti sveobuhvatna, kako bi se kasnije omogućilo pronalaženje potrebnog znanja, sa druge strane ne i dovoljno fleksibilna, kako bi se neko novo (još) nepoznato znanje moglo svrstati u odgovarajuće tematsko područje, odnosno kategoriju.

Karakteristika poslovanja današnjih preduzeća se ogleda u njihovoj neprestanoj trci i pokušajima da se uvijek iznađu najbolja rješenja. Evidentno je da svjetsko globalno tržište, usmjerava na potražnju, stvaranje i pohranjivanje znanja, koje se ne pohranjuje samo u dokumentima ili **bazama znanja**, nego već uveliko postaje dio organizacijskih procesa i organizacijske kulture. Znanje bi trebalo da se čuva u formi dokumenata (*Document Management*), i veoma je važno da se dokumenti znanja elektronski pohrane u centralnu arhivu (*Knowladge Warehouse*) preduzeća. Ovi dokumenti treba da su dostupni (i putem interneta) za dalje razmjenjivanje, održavanje njihovog kvaliteta i aktuelnosti, i omogućuje da se uklone zastarjeli i nepotrebni dokumenti. Iz tog razloga, idealno okruženje znanja uz intranet treba da sadrži sljedeća oružja, data u tabeli 26.:[462]

Informativni alati:	Društveni alati:	Kognitivni alati:	Analitički alati:
- skladištenje i čuvanje podataka - informacioni sistemi i baze podataka (tu su uključene baze podataka preduzeća, korporativne žute strane, spoljne baze podataka i prilagođena stručna literatura) - sistemi za upravljanje tokovima rada (treba da su koncipirani tako da podržavaju i radni tok i prikupljanje informacija).	- oružje za komunikaciju (tu se koriste e-mejl, govorna pošta, news grupe, oglasne table, video konferencija, faks) - *Groupware* (to omogućuje da grupe ljudi rade sa istim dokumenom) - oružja za razgovore (grupe za diskusiju, grupe za četovanje, sistemi za štampanje i pretplaćivanje)	- naučene lekije i najbolji primjeri iz prakse; lekcije naučene uz pomoć kompjutera, primjeri naučenih lekcija; primjeri najboljih praksi - kreativni alati - umni alati	- fishbone dijagrami - mape uma - oružje za kritičku analizu - direktorijumi odluka - analize polja sile - SWOT analize - oružje za sistemsko razmišljanje - black boards i white boards

Tabela 26 – Alati baze znanja.

U većini organizacije se postavlja pitanje, kako da sačuvaju znanje koje je presudno za njihov uspješan rad? Naime u slučaju napuštanja ili odlaska radnika, znanje se gubi. Uglavnom razlozi su u nedovoljnom dokumentovanju. U savremenim uslovima poslovanja preduzeća će nastojati

[461] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 182.
[462] Tise R. / Andriesen D. / Depre L. F. (2006), *Dividenda znanja*, Adižes, Novi Sad, str. 237-238.

da zadrže iskusne radnike, koji posjeduju presudno znanje, vještinu i iskustvo u radu, kako bi se ostvario **transfer znanja** na nove mlade radnike. Za uspješne transfere znanja neophodno je da se stvore organizacijske **baze znanja** (baze podataka o znanju). Uspostavljanjem mreža učenja i znanja u preduzeću nastaje **kolektivna inteligencija**, koja na mnogo kvalitetniji način pomaže da se bolje i brže rješe problemi i zadaci.

5.1.2 Upravljanje znanjem

Upravljanje znanjem je poslovna disciplina ili teorija koja se odražava u povećanju važnosti znanja. Sistemsko prikupljanje znanja i njegova upotreba postiže se stvaranjem odgovarajućeg okruženja, koje podstiče da se ono dijeli, transferiše i stvara novu vrstu intelektualnog kapitala, odnosno nematerijalne imovine preduzeća. Nekada su osnovnu vrijednost i konkurentnost preduzeća na tržištu činila opipljiva imovina i fizički rad, dok se danas njihova konkurentnost ogleda sve više u njihovom raspoloživom znanju. U kompleksnom i dinamičnom okruženju resurs znanja postaje sve značajniji u tržišnoj utakmici, te mu se mora posvetiti velika pažnja. Posmatrajući znanje i njegovu primjenu u radu preduzeća, evidentno je da će znanje biti presudan faktor za ostvarenje bolje produktivnosti i većeg uspjeha u tržišnom nastupu, jer samo ona preduzeća koja budu raspolagala znanjem će postati dominantnija na tržištu, za razliku od preduzeća po kapitalu i radu. Navrijedniji dio kapitala savremnih preduzeća veoma često čini neopipljiva imovina i nevidljivi kapital koji predstavljaju zaposleni, a čiju vrijednost je veoma teško moguće izmjeriti, tako da se uglavnom i ne obraća pažnja na njega.

Ono po čemu se jedna organizacija razlikuje od druge i što je čini uspješnom, može se povezati sa **iskustvenim zanjem** koje posjeduju. Iskustveno znanje se kontinuirano mjenja, raste sa usvojenim novim vještinama i iskustvom vlasnika znanja, te ga je nekada veoma teško uočiti i zabilježiti. Prenos znanja se odvija putem neposredne komunikacije, tako da se i većina savremnih organizacija opredjeljuje za investiranje u nabavku informacione tehnologije, koja se prvenstveno fokusira na eksplicitno znanje, iz razloga njegovog lakšeg skupljanja, upravljanja, određivanja kvaliteta i transfera. Stoga se može reći da stvaranje, održavanje kroz kvalitetno mijenjanje i dalji razvoj kroz stalnu nadogradnju baze znanja preduzeća, spada u zadatke **upravljanja znanjem**. Sposobnost organizacije da širi nivo iskustvenog znanja i da ga dijeli među svojim zaposlenicima se smatra **osnovnim zadatkom funkcije upravljanja znanjem**. Kod nas još uvijek postoji opšte nepovjerenje prema svemu što nije moguće objektivno prenijeti i što se ne može kvantifikovati, pa je tako i slučaj sa iskustvenim znanjem. Iako ne postoji način kojim bi se u potpunosti moglo upravljati iskustvenim znanjem, ipak je moguće dio znanja usvojiti od pojedinca u organizaciji. Naime, primjenom odgovarajućih alata i tehnike moguće je identifikovati i kvantifikovati određeno specifično znanje unutar preduzeća koje postaje jedinstveno, odnosno **implicitno znanje**, dostupno svima, te se ne može kopirati na neko drugo preduzeće. Znanje je moguće podjeliti na:[463]

- **činjenično** (čine ga podaci i nformacije),
- **proceduralno** (predstavlja tehnike i potupke: algoritamske i heurističke, koji se koriste u ekspertnim sistemima ili od strane stručnjaka za rješavanje određenih problema), i
- **znanje za prosuđivanje** (omogućava vrednovanje ograničenja i važno je za menadžment prilikom procesa planiranja radi postizanja ostvarivih ciljeva u planovima).

[463] Vidović S., *Info Trend*, Upravljanje znanjem, broj 107/2003, Zagreb, (2003.), str. 44-47.

Da bi se donijela uspješna poslovna odluka, neophodno je uspostavljanje **lanca vrijednosti**, koji podrazumjeva stalnu transformaciju sirovih podataka u informacije i znanje. Veliku podršku ovome daje povezivanje putem IT sistema. Moguće je da se izradi odličan intranet, putem kojeg će se povezati svi zaposleni unutar preduzeća na način da mogu međusobno da komuniciraju i dobiju podatke koji su im potrebni za rad. Međutim, teškoće nastaju, kada ovaj izvanredan sistem treba da se upotrijebi, da se u njega unesu značajne informacije, i da se učini da on bude jednostavan za upotrebu i potpuno prilagođen procesima u preduzeću. [464]

Veoma često se postavlja pitanje: „*Kako i na koji način da se uspješnije upravlja znanjem?*". Zigenbein u svome radu navodi: „da ne postoji opšte vrijedeći koncept za upravljanje znanjem u preduzećima, i konstatovao da ono:

- predstavlja **sveobuhvatnu funkciju**, putem koje svaka stručna i vodeća snaga poput menadžera znanja, konstantno mora da brine za pretpostavke raspodjele znanja unutar preduzeća, te da omogući mjerljivost vlastitih doprinosa znanja,
- mora formulisati **ciljeve znanja**, koji određuju šta i gdje se mora znati, tj. koje sposobnosti se očekuju od članova organizacije, i na kojem nivou, te koje se mjere moraju uspostaviti i organizovati,
- treba stvoriti **infrastrukturu** za mreže znanja, da bi se međusobno mogli povezati ostrva znanja (uključiti zajednice koje se dobrovoljno i samostalno organizuju) da bi znanje u pravom trenutku odnosno u strukturiranom obliku onome koji ga traži bilo dostupno, i da ga može koristiti, mjenjati i dalje razvijati,
- brine za **transparentnost**, kako bi se vrijeme učenja skratilo i time omogućilo fleksibilnije planiranje raspoređivanja osoblja,
- mora biti shvaćeno kao **socijlani izazov**, da bi druge pokrenulo da dijele ne samo pozitivno znanje, nego i ono negativno (kao npr. promašaje ili greške) i to u povjerenju, da iz toga neće proizaći nikakve lične štete,
- mora biti propraćeno **change management-om**, slijedom kojeg se za poboljšanje sposobnosti prilagođavanja struktura i procesa moraju obećati novčani podsticaji, i komunikacija znanja postaje jednim od elemenata u izgradnji karijere,
- **vjerodostojnim ponašanjem**, na vrhu organizacije, odnosno organizacijeke jedinice i da živi, tako da aktivno sudjeluje u procesima i da se može mjeriti prema njihovim zahtijevima."[465]

Autori, Tisen, Andriesen i Depre navode: „da je neophodno da se razmisli o sljedećoj grupi pitanja o upravljanju znanjem, i da ih organizacije treba same sebi da postave:

1. *Gdje smo danas?*
2. *Gdje se nalazimo u odnosu na naše klijente i konkurenciju?*
3. *Koje su prepreke za prelazak na sljedeći nivo i korištenje njegovih prednosti?*
4. *Šta radimo i šta bi trebalo da radimo da bi ostvarili progres?*

[464] Tise R. / Andriesen D. / Depre L. F. (2006), *Dividenda znanja*, Adižes, Novi Sad, str. 237-238.
[465] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 184.

5. *Šta je cijena ili rizik toga što ne radimo ništa?*

Autori se slažu se da je za uspješnu implementaciju znanja neophodno da se definiše mapa puta i moguće alternative, te da se prepoznaju raspoloživi alati za njegovu potpunu implementaciju u organizaciji. Oni naglašavaju da se upravljanje znanjem odvija kroz pet različitih faza, a koje se protežu od haotičnog do centralizovanog znanja:

1. **Znanje-haotično**; organizacija nije svjesna važnosti znanja za ostvarivanje svojih ciljeva. Ovu fazu karakteriše čuvanje znanja i upravljanje njegovim tokovima u *ad hoc* maniru kroz cijelu organizaciju. Pristup informacijama je težak i zahtijeva dosta vremena, npr. za identifikaciju izvora znanja. Procesi prikupljanja informacija mogu biti neefektivni ili da upošte ne postoje. Ljudi moraju da oklijevaju da dijele znanje ili jednostavno da nemaju vremena za podsticaj za to.
2. **Znanje-svjesno**; organizacija je svjesna potrebe da čuva svoje znanje i pokušava to da radi. Procesi i izvori znanja u organizaciji su identifikovani i dokumentovani. Povlačenje informacija se olakšava katalogom dostupnih izvora znanja i njihovom upotrebom u okviru ustanovljenih procesa znanja. Svijest i implementacija kroz organizaciju, međutim možda neće biti isti. Problemi mogu da se pojave sa vlasništvom nad znanjem i razmjenom znanja.
3. **Znanje-omogućeno**; upravljanje znanjem počinje da donosi korist poslovanju. Da bi se pristupilo postojećim informacijama, primjenjuju se standardne procedure i alati.Resursi znanja su propisani, procjenjeni i klasifikovani a određene su i procedure za održavanje tog spiska. Treba još prebroditi izvjestan broj kulturoloških i tehnoloških barijera.
4. **Znanje-vođeno**; organizacija ima integrisani okvir procedura i alata za ostvarivanje, stvaranje, održavanje i privlačenje informacija. Tehnološka i kulturološka pitanja su prevaziđena. Strategija organizacije prema znanju se stalno preispituje i usavršava.
5. **Znanje-centralizovano**; misija organizacije je primjena i poboljšanje njene baze znanja, koja joj daje dokazivu, održivu konkurentnost na tržištu. Procedure upravljanja znanjem su integralni dio organizacionih i individualnih procesa. Alatke za upravljanje znanjem su visoko integrisane i počivaju na jakom tehnološkom osloncu koji omogućava da znanje bude od kritične važnosti za misiju preduzeća. Procjena i usavršavanje okruženja znanja su standardne operativne procedure. Vrijednost znanja za organizaciju se mjeri i o tome se izvještavaju stejkholderi, ona se reflektuje na tržišnu vrijednost organizacije i njome se upravlja kao intelektualnim kapitalom organizacije.“[466]

Danas se **moderne** organizacije pretvaraju u fabrike znanja, a njihovi zaposleni u radnike znanja[467], odnosno znalce, tako da upravljanje znanjem kod njih postaje organizacijski okvir savremenog poslovanja, za razliku od **starih** organizacija, koje ne upravljaju dobro svojim znanjem i koje su u današnje vrijeme uglavnom marginalizovane, te im prijeti propadanje. Samo one organizacije koje podržavaju promjene u organizacionoj kulturi, vrše adekvatno motivisanje zaposlenih da stalno uče, timski sarađuju, razmjenjuju svoja znanja i iskustva, doprinose u kreativnosti i inovacijama, prepoznaje i uvažava znanje kao i znanje svih svojih zaposlenih,

[466] Tise R. / Andriesen D. / Depre L. F. (2006), *Dividenda znanja*, Adižes, Novi Sad, str. 253-255.
[467] Ne može se pretjerati u isticanju značaja koji ima usredsređivanje na produktivnost radnika znanja. Jer, važna odlika radne snage znanja je ta, da radnici nisu „*radna snaga*“, oni su „*kapital*“; izvor: Drucker P. (2002), *Upravljanje u novom društvu*, Adižes, Novi Sad, str. 95.

prepoznaju nematerijalnu i skrivenu imovinu možemo smatrati organizacijama savremenog doba. Ovakve organizacije vrše kvalitetno upravljanje znanjem s krajnjim ciljem postizanja konkurentske prednosti na tržištu, a znanje i intelektualni kapital koji posjeduju postaju njen temeljni ekonomski resursi. Koristi koje imaju u preduzeću od upravljanja znanjem se mogu utvrditi tek kada baza znanja ima dovoljno sadržaja i kada se svi njeni članovi naviknu na njenu upotrebu.

Kontroling znanja mora da podrži njegovo ostvarenje, kritički ga prati i mjeri, odnosno vrednuje doprinose nosioca znanja.

5.1.3 Kontroling znanja

Da bi se uspješno provele mjere upravljanja znanjem potrebno je sudjelovanje **kontrolinga znanja**. Trajnim poboljšanjem fonda znanja članova organizacije, opseg koordinacije i kontrole od strane kontrolinga ima tendenciju opadanja. U **zadatke koje sprovodi kontroling znanja** između ostalih spadaju i:[468]

- strategijska analiza organizacije iz perspektive znanja,
- razvoj strategije znanja i izvođenje ciljeva znanja,
- izgradnja instrumentarija za vrednovanje znanja,
- kreiranje sistema i podsticaja usmjerenih na znanje.

Tokom **mjerenaja i vrednovanja doprinosa** zaposlenika (uključujući i kontrolere) bazi znanja preduzeća, kontroling mora intersubjektivno povjerljivo utvrditi koji su članovi organizacije iz prikupljenih informacija generisali upotrebljivo znanje (*Best Practic Work*). Tako prikupljeno znanje se može pretvoriti u konkurentsku prednost, koje se mogu kasnije mjeriti kroz ostvareni uspjeh. Ocjenjivanje ostvarenih uspjeha na svim hijerarhijskim nivoima se može odvijati pomoću **ciljeva znanja**, koje je formulisao menadžment, ili uz definisanje nefinansijskuih učinaka koji se mogu koristiti kao mjerne veličine za utvrđivanje uspješnosti poslovanja *Performance Management* ili *Balanced Scorecarda*. U tom kontekstu kontrolingu su na raspolaganju jednostavne **mjerne veličine**, poput**:**

- učestalosti u pristupu bazi podataka preduzeća od strene zaposlenih u određenom razdoblju,
- učestalosti u broju i kvaliteti dostavljenih i ostvarenih prijedloga za poboljšanja organizacionih performansi, a koje su uputili zaposlenici u okviru sistema predlaganja poboljšanja,
- udjela zaposlenih u preduzeću koje aktivno uče s obzirom na njihovu produktivnost, kvalitetu izvršenja i provođenje lesson learned, odnosno best practices worka,
- broj patenata ili patentibilnih izuma zaposlenih u odnosu na njihove doprinose i vrijednosti.

Da bi se uspješno provodio **kontroling znanja** u preduzeću, neophodno je da on bude prepoznat i podržan od strane najvišeg nivoa menadžmenta. Jer samo na taj način će upotpunosti ispuniti svoju ulogu.

[468] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 185.

5.2 Pojam i savremene teorije liderstva

U savremenim uslovima poslovanja preduzeća se susreću sa mnoštvom izazova i problema koje nosi globalizacija, kao i sve izraženija recesija. Veoma teško će se u budućnosti ovi problemi moći uspješno rješavati bez efektivnog liderstva. Neki drugi izvori za uspješno funkcionisanje preduzeća, poput tehnologija, kapital i sl., će se moći pribaviti uz veći ili manji napor, ali ukoliko preduzeća ne budu imala liderstvo, onda će se vjerovatno suočiti sa mnogo ozbiljnijim problemima u savladavanju prepreka savremenog poslovanja. U nedostatku liderstva, preduzeća nastavljaju da se bave svojim poslom, na nači na koji se bave i usavršavaju poslovne rutine i tržišnu orjentaciju.

U savemenoj literaturi liderstvo je već duži niz godina veoma popularan u menadžmentu, i ne postoji jedinstvena definicija lidera i liderstva. U današnje vrijeme se uglavnom govori o procesima vođenja[469] (*Leading, Leadership*) i njegovim nosiocima (*Leaders*) kao ključnim premisama za otpočinjanje i skladno funkcionisanje preduzeća kao organizacije ljudi, sredstava i tehnologije. Kada je riječ o pojmovnom određenju liderstva, posebnu pažnju zaslužuju sljedeće definicije:[470]

- liderstvo je proces pravljenja izbora o tome kako postupati sa ljudima u davanju naređenja za uticanje na njih i nakon toga transformacije tih izbora u akcije,
- liderstvo je umjeće mobilisanja drugih koji žele da se bore za realizaciju zajedničkih vizija,
- liderstvo je proces uticaja koji djeluje na interpretaciju događaja od strane sljedbenika, izbor ciljeva za grupu ili organizaciju, organizaciju radnih aktivnosti da se ostvare ciljevi, održavanje kooperativnih odnosa i timskog rada, kao i obezbjeđenje podrške i kooperacije od ljudi izvan grupe ili organizacije,
- liderstvo je proces u kome pojedinac utiče na članove grupe u svrhu ostvarivanja zajedničkog cilja,
- liderstvo je proces usmjeravanja i uticanja na radom povezane aktivnosti koje obavlja grupa ljudi ili čitava organizacija.

Može se reći da liderstvo postoji u onim hijerarhijama organizacija u kojima postoji jasno izražena stručnost, vizija, nove ideje i spremnost na aktivnosti. Liderstvo ima specifično značenje koje se odnosi na kretanje atraktivne kulture i vrijednosti, komuniciranja ciljeva unutar preduzeća, kao i razvijanje želje zaposlenih da ostvaruju vrhunske rezultate u poslovnom procesu. Za liderstvo možemo da kažemo da **podrazumijeva**:

1. **spremnost** drugih da prepoznaju i uvaže nadprosječne sposobnosti i karakteristike određene ličnosti, te da je prihvate kao lidera,

[469] *Vođenje* je termin domaćeg porijekala, i nalazi se primjeni od davnina za označavanje sposobnosti pojednaca da se stave na čelo manjih ili vćih grupa. U domaćoj terminologiji upravljanja i rukovođenja u organizacijama, ovaj termin je uveden u okviru širenja teorije menadžmenta, prevođenjem engleske riječe *Leadrship-vođstvo*.
[470] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 426-427.

2. **moć** određene osobe da kroz posjedovanje različitih sposobosti i formalnih prava, utiče, odnosno motiviše i pridobija sljedbenike za svoje ideje, te izazove njihovo radno angažovanje na njihovoj realizaciji,
3. **proces** putem koga se kroz kompatabilnost ciljeva, komuniciranje, harizmatičnost i sistem vrijednosti, pa i primjenu sankcija, proizvodi pozitivna reakcija, i
4. lider je taj koji svojim superiornim karakteristikama **ujedinjuje** osobine članova grupe i usmjerava njihovu djelatnost na ostvarivanje zadataka preduzeća.

Jednom riječju **liderstvo je proces**, tokom kojega se utiče na druge, da ostvare definisane ciljeve i akcije u organizaciji. Ne postoji strogo usvojena definicija liderstva, već se insistira na njegovoj neophodnosti u poslovnim organizacijama danas, a zasigurno će još i više u budućnosti. Osnova neophodnosti liderskog upravljanja leži u dinamičkom razvoju današnjeg ljudskog društva.

Brojne su teze, koncepti i teorije napisane, koje govore o liderstvu. Mnogi istraživači su pokušali da otkriju, šta uspješni lideri rade – kako delegiraju zadatke, kako komuniciraju i motivišu svoje sledbenike ili zaposlene, kako izvršavaju svoje zadatke itd. Neki od najpoznatijih koncepata, a koji će se ovdje analizirati su:

1) **teorija karakternih osobina ličnosti,**
2) **bihejvioristička teorija liderstva,**
3) **situaciona teorija liderstva,** i
4) **novi koncept liderstva**.

1) U prvoj teoriji, **karakternih osobina ličnosti,** istraživači su tokom istraživanja analitičku pažnju posvetili:
   - poređenju karakternih osobina ličnosti osoba koje su postali lideri sa karakternim osobinama ličnosti koje nisu postal lideri, i
   - poređenju karakternih osobina ličnosti uspješnih lidera sa karakternim osobinama ličnosti neuspješnih lidera.

   Tokom svojih početnih istraživanja karakternih osobina ličnosti, istraživači su smatrali da se uspješni lideri "***rađaju***" poput Cezara, Aleksandra Velikog, itd., no ipak su to kasnije redefinisali i proširili novim saznanjem i naveli da se lideri "***i stvaraju***". Saznanja su da je ponašanje moguće da se nauči, za razliku od karakternih osobina, iz čega su izvučeni zaključci, da će pojedinci koji nauče odgovarajuće modele liderskog ponašanja i biti uspješni lideri.Tako da su istraživači fokus usmjerili na dva aspekta ponašanja i to: **funkcije** i **stilove liderstva**. Kada govorimo o prvom aspektu, tj. funkcijama lidera od njega se očekuje da za uspješno djelovanje grupe obavi dvije značajne funkcije i to: 1.) **da rješava probleme**, i 2.) **da održava grupu na okupu ili socijalnu funkciju**. Generalna saznanja su bila da je za uspješno liderstvo bitno da se dovoljno dobro obave funkcije s tim da je formalni lider vršio funkciju **rješavanja problema**, a druga osoba je vršila **socijalnu funkciju**.[471]

2) U drugoj, **bihejvorističkoj teoriji** liderstva, istraživači su tokom istraživanja došli do saznanja o najboljim stilovima ponašanja, odnosno **načinu i stilu rada** lidera, tako da je to

[471] Stoner A. F. J., i drugi autori (1997), *Menadžment*, Zelind, Beograd, str. 434.

istraživanje rezultiralo kreiranjem većeg broja teorija liderstva, od kojih su najpoznatije **četiri glavne teorije o ponašanju lidera**, koje su prikazane u tabeli 27.[472]

	Dimenzije ponašanja	Zaključak
a) Univerzitet u Ajovi	*Demokratski stil*: uključuje podređene dodjelu ovlaštenja i podsticaja učešća. *Autokratski stil*: određivanje metoda rada, centraliovano donošenje odluka i ograničenje participacije. *Laissez-faire stil*: davanje slobode grupi da donese odluku i okonča rad.	Demokratski stil liderstva je bio najefektivniji iako su kasnije studije pokazale pomješane rezultate.
b) Državni Univerzitet u Ohaju	*Razmatranje:* imati obzira prema idejama i osjećanjima sledbenika. *Iniciranje strukture*: strukturisanje rada i odnosa u radu da bi se ispunili ciljevi radnog mjesta.	Visok-visok lider (visoko ocjenjen u razmatranju i visokoocjenjen u iniciranju strukture) postigao visok uspjeh u pratećem poslovanju i zadovoljstvu, ali ne u svim situacijama.
c) Univerzitet u Mičigenu	*Orijentisanost na zaposlene*: naglašeni međuljudski odnosi i briga za potrebe zaposlenih. *Proizvodno orjentisani*: naglašeni tehnički i ciljni aspekti radnog mjesta.	Lideri koji su orjetisani na zaposlene s visokom grupom produktivnošću i visokim zadovoljenjem na radnom mjestu.
d) Menadžerska mreža	*Briga za ljude*: izmjerena briga lidera za poređenje u skali od 1 do 9 (nisko do visokog). *Briga za proizvodnju*: izmjerena briga lidera za završavanje posla u skali od 1 do 9 (niskog do visokog).	Lideri su imali najviše uspjeha sa 9,9 stilom (visok nivo brige za proizvodnju i visok nivo brige za ljude).

Tabela 27 – Teorije ponašanja u liderstvu.

a) **Studije univerziteta u Ajovi su izražavale tri stila liderstva zasnovana na korištenju autoriteta**, gdje su katekorizovali sljedeće tipove liderstva:[473]

- **Autokratski** stil liderstva (lider samostalno rukovodi i odlučuje);
- **Participativni ili demokratski** stil liderstva (radnici učestvuju u donošenju odluka, na način da ih lider konsultuje i prihvata njihovo mišljenje, te donosi konačnu odluku);
- **Liberalni ili slobodni** (*leisse-fair*) stil liderstva (ovaj stil dozvoljava da radnici imaju slobodu djelovanja tako da "svako radi šta hoće", uglavnom je karakterističan za naučne i obrazovne institucije, gdje lider vrši samo njihovo usmjeravanje i uvezivanje sa višim nivoima upravljanja).

b) **Studije državnog univerziteta Ohajo utvrdile su dvije dimenzije liderstva zasnovanog na njegovom ponašanju**, a koje su ključne za uspješno liderstvo: [474]

- Prvi je nazvan **struktura inicijative,** a odnosio se na stepen do kojega je lider bio spreman da ide u definisanju i strukturisanju svoje uloge i članova grupa u potrazi za ispunjenjem ciljeva. Ono uključuje i ponašanje u vezi sa uloženim naporom da se organizuje rad, radni odnos i ciljevi;

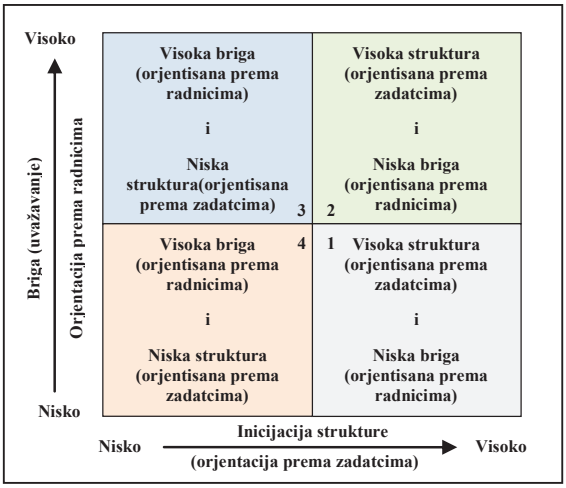
[472] Robbins P. S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 424.
[473] Jovanović P., i drugi autori (1996), *Menadžment – Handbook of Management*, Fakultet organizacionih nauka Beograd, Beograd, str. 488.
[474] Robbins P. S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 425.

- Drugi je nazvan **razmatranje**, koji je definisan kao stepen do kojega je lider karakterisao odnose na radnom mjestu sa uzajamnim povjerenjem i poštovanjem u odnosu na ideje i osjećaje članova grupe. Lider je taj koji je visoko ocjenjen u kategoriji **razmatranja**, jer je pomagao članovima grupe da rješe svoje probleme, bio je prijateljski nastrojen i pristupačan i ponašao se prema svim članovima grupe kao prema sebi jednakim. Pokazao je brigu za udobnost dobrobit, status i zadovoljstvo svakog pojedinca.

c) Studije univerziteta Mičigen su imale sličan istraživački cilj kao i one koje su sprovedene u Ohaju**:** utvrđivanje karakteristika ponašanja lidera koji je povezan sa efektivnim liderstvom. Istraživači sa Univerziteta u Mičigenu su utvrdili dva oblika liderskog ponašanja: **ponašanje u čijem je središtu radni zadatak i ponašanje u čijem je središtu zaposlenik.**[475]

- **iniciranje strukture** (označeno kao ponašanje orjentisano **na zadatak**, odnosno kao briga za proizvodnju) gdje je liderova preokupacija u obezbjeđivanju stabilnosti i vršenje postepenih promjena u kvalitetu i produktivnosti, i

- **obzirno ponašanje lidera** (označeno kao liderstvo orjentisano **na zaposlene**, odnosno **briga za ljude**), gdje je preokupacija na poboljšanju odnosa sa ljudima u organizaciji i povećanju kooperacije.

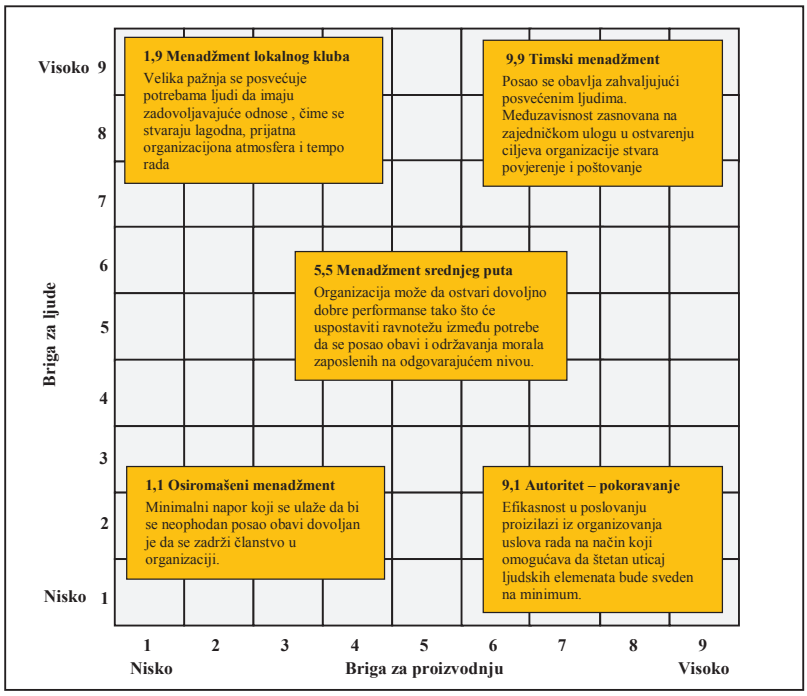


Slika 106 – Model liderstva Univerziteta Mičigen.[476]

Svaki od četiri stila liderstva opisanih na slici 106., jesu različita kombinacija strukturnog i obzirnog ponašanja lidera. Istraživanja autora studije sa Univerziteta Mičigen su pokazala, da je obzirni stil liderstva orijentisan prema zaposlenim efikasniji od stila liderstva orjentisanog na stukture, odnosno zadatke. Oni su zaključili da je upravo ovakav stil u praksi omogućio znatno veću grupnu produktivnost i istovremeno veći stepen zadovoljstva članova grupe, nego što je to bio slučaj sa primjenom stila orijentisanog prema zadacima. Tako da je to konačan razlog za promociju ovoga modela liderstva orijentisanog prema zaposlenim kao stila koji primjenjuju uspješni lideri.

[475] Certo C. S. / Certo T. S. (2006), *Moderni menadžment*, deseto izdanje, Mate, Zagreb str. 363.
[476] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 441.

d) **Menadžerska mreža.** Tokom svoga istraživačkog rada Blejk i Muton su koristili ova dva oblika liderskog ponašanja – **briga za ljude** (tj. obzirnost) i **briga za proizvodnju** (tj. iniciranje strukture) – da kategorišu pet različitih liderskih stilova. Tako da su svoju tvrdnju iskazali na ilustrativan način, slika 107, poznat kao **menadžerska mreža**.[477]



Slika 107 – Liderska mreža Blejk/Muton.

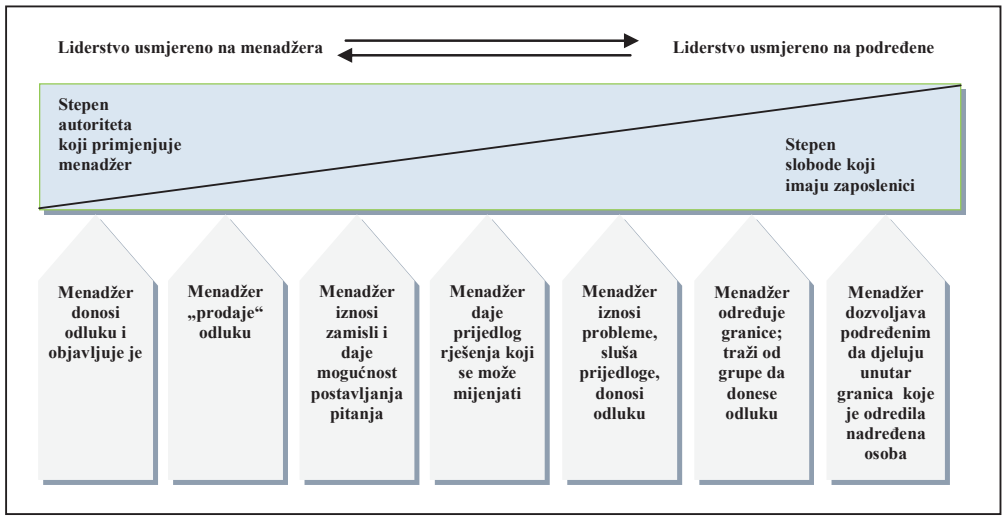
Iz mrežnog prikaza je evidentno da su ova dva stila ocjenjena na skali od 1 do 9, gdje 1 predstavlja "*nisku*", a 9 "*visoku*" vrijednost. Smatraju da je najbolji liderski stil "*visoko-visoko*", i oni su taj stil nazvali **timskim menadžmentom**, jer lideri koji ga primjenjuju pokazuju veliku brigu za ljude (9) i veliku brigu za proizvode (9). Oni lideri koji koriste stil **autoritet-pokorovanje** 9,1 ispoljavaju veliku brigu za proizvodnju, a malu za ljude. Lideri koji u svome radu koriste stil **lokalnog kluba** 1,9 brinu o tome da imaju prijatno okruženje za rad, ali oni ne posvećuju dovoljno pažnje proizvodnji ili performansama. Najlošiji liderski stil po njima ima **osiromašeni** lider, koji ispoljava malu brigu za ljude ili proizvodnju i radi samo ono što mu je neophodno da bi zadržao svoj posao. I na kraju, stil **srednjeg puta** ispoljava se kada lideri pokazuju umjerenu brigu i za ljude i za proizvodnju.

3) Treća teorija je, **situaciona teorija liderstva**. Naime, već dugo vremena se postavlja pitanje, "*Koji bi najbolji bio liderski stil*?". Uglavnom se zaključuje da on zavisi od date situacije, jer nijedna od navedenih kombinacija različitih oblika ponašanja neće dati dobre rezultate u svim situacijama i sa svim zaposlenim. Prema situacionim teorijama o liderstvu ne postoji jedan najbolji stil koji lideri primjenjuju. Najpoznatije situacione teorije liderstva su:[478] **teorija**

[477] Williams C. (2010), *Principi menadžmenta*, Data status, Beograd, str. 257.
[478] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 445.

liderskog kontinijuma, **Fidlerova (LPC) kontigenciona teorija**, **teorija put-cilj**, **Hersi-Blanšarova teorija**, i **Vrum-Jetonova teorija (normativna teorija)**.

a) **Teorija (koncepta) kontiniuma liderstva**, je jedna od prvih kontigencionih teorija, koju su definisali Robert Tanenbaun (Robert Tannenbaum) i Voren Smit (Waren Smith). Oni se u svojoj teoriji ne opredjeljuju za jedan od dva karakteristična stila lidera; autokratski, odnosno demokratski, nego nude mogućnost da stilovi variraju sa stepenom korištenja autoriteta lidera, odnosno njihovog davanja slobode u radu podređenim. Zato oni govore o brojnim mogućnostima u liderskom ponašanju, što je i grafički prikazano na slici 108.[479]



Slika 108 – Kontinium vođenja koji stavlja naglasak na donošenje odluka.

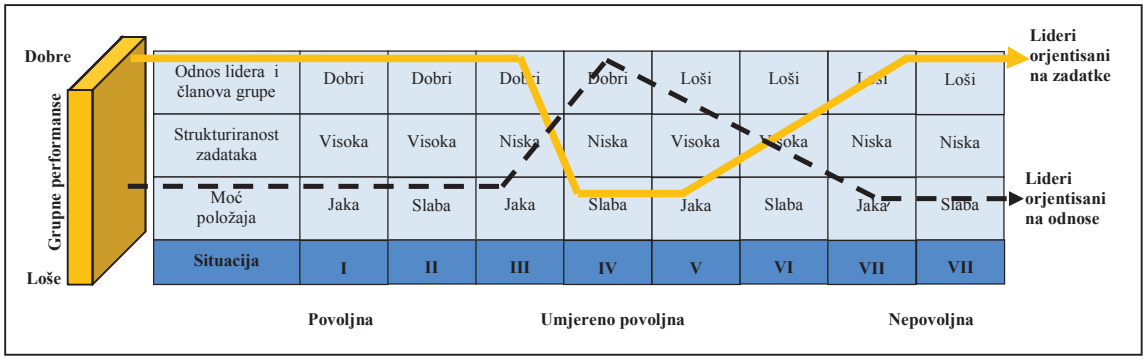
Ova teorija promoviše tezu da liderski stil zavisi od tri elementa, odnosno faktora za razumijevanje efektivnog liderstva:[480] od karakteristika lidera, od karakteristike sljedbenika, i od karakteristike situacije u kojoj se odvija. Pri tome, naglašava se da ovi faktori djeluju kao sile, i to kao:[481]

- **sile koje proizilaze iz menadžerove osobnosti**, uključujući njegov ili njezin sistem vrijednosti, povjerenje u podređene, sklonost ka određenom stilu liderstva te osjećaj sigurnosti u nesigurnim situacijama;
- **sile koje dolaze od podređenih** (kao što je njihova spremnost da prihvate odgovornost, njihovo znanje i iskustvo te toleranciju na dvosmislenost), a koje utiču na menadžerovo ponašanje;
- **sile koje definišu situaciju**, kao što su organizacijske vrijednosti i tradicija, uspješnost podređenih, priroda problema, mogućnost sigurnog delegiranja autoriteta za rješavanje problema, te vremenski pritisak.

[479] Certo C. S. / Certo T. S. (2006), *Moderni menadžment*, deseto izdanje, Mate, Zagreb, str. 355.
[480] Milisavljević M. (2007), *Savremeni strategijski menadžment*, šesto dopunjeno izdanje, Megatrend univerzitet-Beograd, Beograd, str. 540.
[481] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 445.

b) **Fidlerova (LPC) kontigentna teorija.** Autor Fred Fielder je razvio prvu svobuhvatnu kontigencionu teoriju, i on u svome istraživanju navodi da bi performanse radne grupe bile na maksimalnom nivou, lidere treba staviti u pravu situaciju, odnosno da su lideri efektivni kada radne grupe koje predvode imaju dobre rezultate. Ovaj model polazi od pretpostavke da nema evoluciju u pogledu stila liderstva, naročito ako su menadžeri imali uspjeha sa određenim stilom u njihovom radu. Pokušaj promjene stila u radu kako bi se prilagodio novim stimulacijama ne bi doprinio rezultatu. Ovaj model se razlikuje od drugih po specifičnom stilu mjerenja liderstva. Umjesto da sudi o tome šta lideri rade ili na osnovu toga ko su oni, Fidler procjenjuje lidere na osnovu performansi ljudi koje oni predvode. To se konkretno radi prema **LPC mjerilu** (*Last Preffered Co-worker*) je stepen satisfakcije najmanje preferiran kolega.[482] Ukoliko većina zaposlenih na relativno pozitivan način opisuje najmanje preferiranog kolegu, u pitanju su permisivne osobine što u fokus stavlja stil liderstva na ljudske odnose, a ukoliko je suprotno, gdje se na negativan način opisuje najmanje preferiran kolega, onda se bira stil liderstva koji se bazira na direktnoj kontroli. Fidlerov model koristi tri situacione variable:

- prvo, **odnos između lidera i članova njihove grupe** (lider ima dobar odnos sa članovima grupe i respektuju njegovu ličnost, karakter i znanje i poteze, u obavljanju poslova i ne troši svoj autoritet, a ukoliko nije tako onda mora da koristi direktive u komunikaciji sa grupom),
- drugo, **struktura poslova** (kod visoko strukturiranih poslova članovi jasno znaju šta treba da rade, lideri imaju jasan autoritet i precizna su mjerenja rezultata rada, suprotno tome ukoliko nije jasno strukturisan posao, nisu jasne ni uloge, a moć lidera nestaje, jer se članovi grupe lako mogu suprotstaviti njegovim ocjenama rezultata rada), i
- treće, **moć položaja** lidera (veća pozicija direktora, predsjednika kompanije itd., na kojoj se lider nalazi nosi i veću odgovornost, stepen moći i autoriteta, tako da to uprošćava uticaj lidera na podređene).



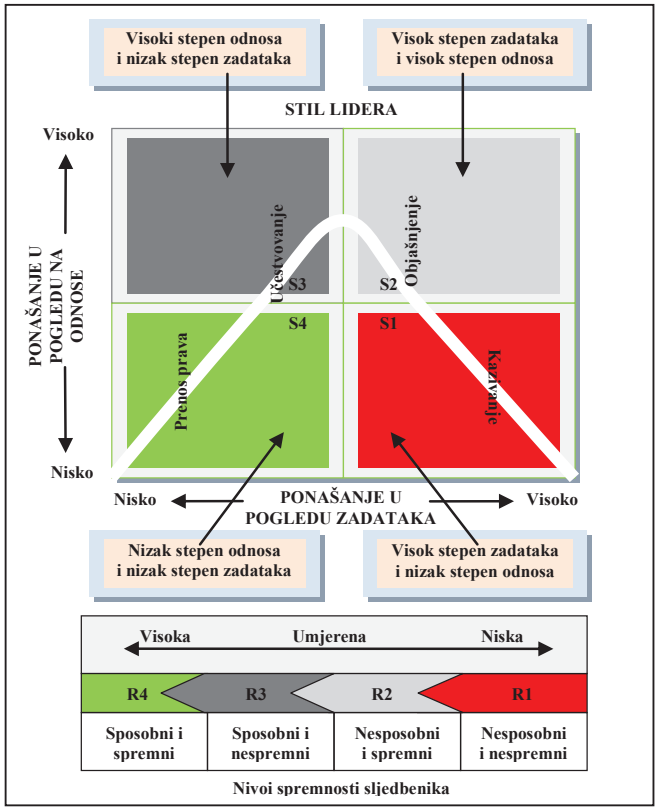
Slika 109 – Usklađivanje liderskih stilova sa situacijom.

U datom primjeru na slici 109., je prikazano kako se odnosi između lidera i članova grupe, kroz strukturiranost poslova i moć položaja mogu kombinovati i kako se kombinovanjem tih faktora može definisati osam situacija koje se razlikuju u tome koliko

[482] Todorović J. / Đuričin D. / Janošević S. (2003), *Strategijski menadžment*, četvrto izdanje, Ekonomski fakultet Beograd, Beograd, str. 117.

su povoljne za lidere.[483] Kombinujući ovih osam mogućih situacija, Fidler je došao do zaključka: da su lideri sa **niskim LPC rejtingom** (lideri orjentisani na zadatke) najuspješniji u izuzetno povoljnim i izuzetno nepovoljnim situacijama i da su lideri sa **visokim LPC rejtingom** (lideri orjentisani na međuljudske odnose) najuspješniji u srednje povoljnim situacijama. On navedena saznanja smatra veoma značajnim za proces stvaranja uspješnosti lidera.

c) **Hersey – Blanchard teorija vođenja životnog ciklusa**, je svakako skrenula pažnju na sebe, iz razloga što na liderstvo gleda dinamički i fleksibilno. Naime, u ovoj teoriji se pretpostavlja da se uvažava starost, odnosno zrelost podređenih, želje za rezultatima i spremnosti da se prihvati odgovornost. Ciljevi i znanje članova grupe je značajno, jer su to varijable, koje dređuju efektivni stil vođenja. Prema ovoj teoriji odnos između menadžera i podređenih prolazi kroz četiri faze životnog ciklusa. Primjer teorije **životnog ciklusa u situaciji vođenja**, prikazani su grafički na slici 110.[484]



Slika 110 – Henseryev i Blanchardov situacioni model liderstva.

- **S1-pričajući (direktivno rukovođenje) stil** (podrazumjeva kombinaciju visokog stepena usmjerenosti prema ciljevima i niskom nivou usmjerenosti prema izgradnji međuljudskih odnosa, ovdje lider definiše uloge i govori, odnosno daje direktive osoblju šta, kako i gdje da realizuje ciljeve). Ovdje je nivo sljedbenika označen kao **R1-**i on ima nizak nivo sposobnosti i nizak nivo motivacije;

[483] Williams C. (2010), *Principi menadžmenta*, Data status, Beograd, str. 260.
[484] Robbins P. S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd str. 429.

- **S2-prodavajući (vođenje/podučavanje) stil** (podrazumjeva kombinaciju liderskog visokog usmjerenja prema ciljevima i izgradnji međuljudskih odnosa, ovdje se obezbjeđuje istovremeno i direktivno ponašanje uz visoku podršku). Ovdje je nivo sljedbenika označen kao **R2-**i on ima nizak nivo sposobnosti i visok nivo motivacije i želje;
- **S3-participativni (podržavanje/učestovanje) stil** (podrazumjeva kombinaciju liderovog niskog stepena usmjerenosti prema visokom stepenu međuljudski odnosa i niskom stepenu brige realizacije ciljeva, ovdje lider i sljedbenici zajednički participiraju u donošenju odluka s tim da je glavna uloga lidera u komunikaciji za olakšavanje obavljanja posla). Ovdje je nivo sljedbenika označen kao **R3-**i on ima visok nivo sposobnosti i nizak nivo motivacije i samopouzdanja;
- **S4-delegirajući stil** (podrazumjeva kombinaciju niskog stepena usmjerenosti prema ciljevima i niskog nivoa usmjerenosti prema izgradnji međuljudskih odnosa, ovdje lider daje malo naređenja ili podrške). Ovdje je nivo sljedbenika označen kao **R4-**i on ima visok nivo sposobnosti i visok nivo motivacije, želje i samopouzdanja.

d) Viktor Vrum (Victor Vroom) i Filip Jeton (Philip Yetton) su još raniji uspostavli jedan kontigeni **model participacije lidera**, a koji je dovodio u vezu ponašanje lidera i učestvovanje u donošenju odluka. Ovaj model je zastupao stav da ponašanje lidera mora da se prilagodi situaciji i da održava strukturu zadatka, bez obzira da li je to rutinski, ne rutinski ili neki između ta dva načina. Vroom Yetton model još nazivamo i **normativnim modelom** ili **stablom odlučivanja**, iz razloga što on predviđa uzastopan skup pravila (normi), a koje je lider slijedio prilikom određivanja oblika i stepena učestalosti u učešću tokom donošenja odluka, a u zavisnosti od različitih situacija u kojima se nalazio. Prema ovome modelu postoji pet stilova ponašanja lidera u donošenju odluka, dati u tabeli 28:[485]

Stilovi liderstva	Zaključak
1. Odlučivanje	Lider sam donosi odluke koje ili objavljuje ili govori grupi.
2. Pojedinačno konsultovanje	Lider iznosi problem članovima grupe pojedinačno, dobija njihove sugestije i potom donosi odluku.
3. Konsultovanje grupe	Lider iznosi problem članovima grupe na sastanku, dobija njihove sugestije i potom donosi odluku.
4. Pomoć	Lider iznosi problem grupi na sastanku i u ulozi onoga koji pomaže definiše problem i ograničenja u okviru kojih se mora donijeti odluka
5. Prenos prava	Lider dozvoljava grupi da donese odluku u okviru predviđenih ograničenja.

Tabela 28 – Stilovi liderstva u Vroomovom modelu učestvovanja.

[485] Robbins P. S. / Culter M. (2005), ibidem, str. 430.

Ovaj model takođe uzima u obzir nepredvidive okolnosti kada se donose odluke na koje lideri obraćaju pažnju prilikom određivanja koji bi stil liderstva bio najefektivniji. Te nepredvidive okolnosti, značaj odluke, važnost posvećenosti, ekspertiza lidera vjerovatnoća u pogledu posvećenosti, podrška grupe, ekspertiza grupe i kompetentnost tima ili postojanje visokog stepena ili niskog stepena.

e) **Teoriju put ka cilju**, je razvio Robert Haus (Robert House) početkom sedamdesetih godina prošlog vijeka. U ovoj teoriji put ka cilju, uzima se model liderstva u nepredvidivim okolnostima, koja ključne elemente uzima iz teorije motivacije[486] na bazi očekivanja. On je u svome radu, utvrdio četiri vrste liderstva:

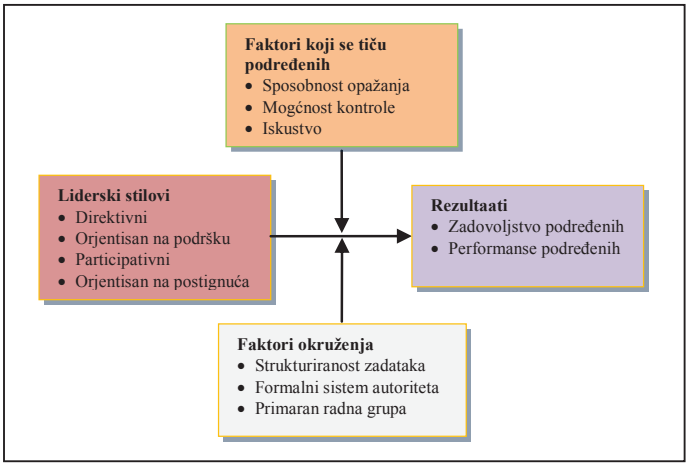
1. **liderstvo koje daje naredbe ili direktivno liderstvo** (lider zaposlenima govori tačno šta se od njih očekuje i pruža im konkretna upustva za izvršenje zadataka, utvrđuje dinamiku u izvršenjima, uspostavlja standard rada i učinka i stara se o tome da se poštuju pravila i standardi),

2. **liderstvo orjentisano na podršku** (podrazumijeva da je lider pristupačan i ljubazan prema zaposlenima, vodi brigu o njima i njihovom blagostanju, tretira ih jednako i stvara ambijent za rad),

3. **participativno liderstvo** (podrazumijeva da se lider savjetuje sa zaposlenima i traži njihove prijedloge i sugestije prije donošenja odluke, jer ako su učestvovali u sprovođenju, zaposleni su posvećenji njihovom sprovođenju), i

4. **liderstvo orjentisano na postignuća** (podrazumijeva da lider postavlja izazovne ciljeve, mnogo očekuje od zaposlenih i vjeruje u to da će zaposleni preuzeti odgovornost i uložiti vanredan napor).

Ove četiri vrste ponašanje lidera, prema **teoriji put ka cilju**, grafički su dati na slici 111.[487]



Slika 111 – Teorija put ka cilju.

Za razliku od Fidlerovog stave, da lider ne može da promjeni svoje ponašanje, House smatra da su lideri fleksibilni, tako da teorija put ka cilju pretpostavlja da isti lider može da

[486] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.7.1., instrumenti upravljanja ljudskim potencijalima.
[487] Williams C. (2010), *Principi menadžmenta*, Data status, Beograd, str. 262.

pokaže bilo koji stil liderstva ili sve ovdje prikazane stilove liderstva u zavisnosti od situacije.[488]

4) **Novi koncepti liderstva**, su se pojavili početkom dvadeset prvog vijeka, u cilju davanja adekvatnog odgovora na nove izazove, a koji su se postavili pred savemeno liderstvo. Evidentna su tri savremena pristupa liderstvu: **liderstvo harizmatičkog vizionarstva, transformaciono-transakcijsko liderstvo i timsko liderstvo.**

   a) **Liderstvo harizmatičkog vizionarstva** je definisao prvi put Rober Haus, i po njemu ono zrači entuzijazmom, samopouzdanjem i onaj koji ga upražnjava može da utiče na druge da se ponašaju na određeni način. Njemački sociolog Maks Veber je shvatao harizmu kao posebnu vezu između lidera i sljedbenika, te je napisao da harizmatični lideri, zahvaljujući svojim posebnim kvalitetama, mogu snažno da utiču na svoje sljedbenike.[489] Nekoliko autora je pokušalo da definiše osnovne karakteristike harimatskog liderstva. Tako, da najnovije analize pokazuju da postoji pet karakteristika koje razdvajaju harizmatsko liderstvo od neharizmatskog: oni imaju viziju, u stanju su da artikulišu tu viziju, spremni su da preuzmu rizike da bi bi ostvarili tu viziju, osjetljivi su na ograničenja u okruženju i na potrebe sljedbenika i ponašaju se na način koji se razlikuje od uobičajenog.[490] Upošteno govoreći, postoje dvije vrste harizmatskih lidera: **etični** i **neetični**, i oni su sa svim svojim razlikama u ponašanjima prikazani u tabeli 29.[491]

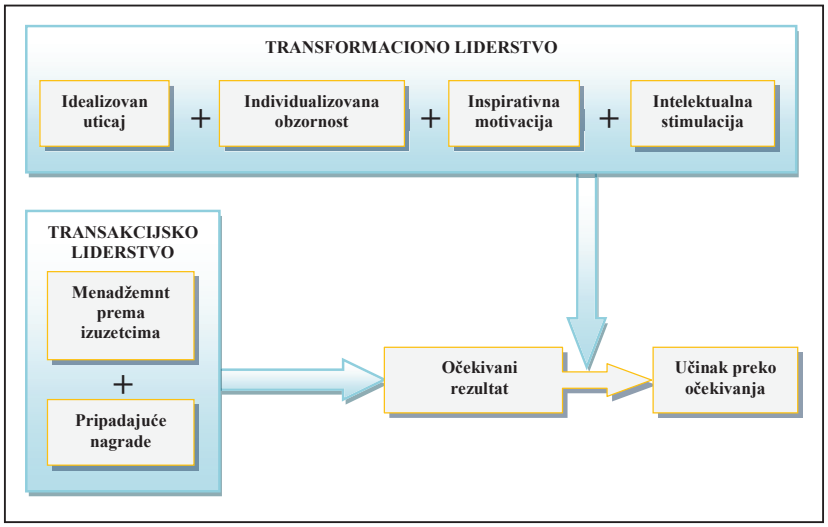
PONAŠANJE HARIZMATIČNIH LIDERA	ETIČNI LIDERI	NEETIČNI LIDERI
Korištenje moći	... koriste moć da bi služili drugima.	... koriste moć da bi dominirali ili manipulisali drugima zarad lične dobiti.
Stvaranje vizije	... dozvoljavaju sledbenicima da doprinesu razvoju vizije.	... jedini su tvorci vizije, koju koriste da bi ispunili svoje lične ciljeve.
Komunikacija sa sledbenicima	... upuštaju se u dvosmjernu komunikaciju i žele da saznaju tuđe stavove o ključnim pitanjima.	... upištaju se u jednosmjernu komunikaciju i nisu otvoreni za tuđe prijedloge.
Prihvatanje povratnih informacija	... otvoreni su za povratne informacije i spremni da uče na osnovu kritika.	... imaju suviše izražen ego, prija im pažnja i divljenje ulizica i izbjegavaju iskrene povratne informacije.
Stimulacija slebenika	... žele da seldbenici razmišljaju i preispituju status quo, kao i stavove lidera.	... ne žele da sledbenici razmišljaju, već samo da nekritički prihvataju ideje.
Usavršavanje sledbenika	... usmjereni su na usavršavanje ljudi sa kojima sarađuju, pokazuju da vjeruju u njih i djele zasluge sa drugima.	... neosjetljivi su i ne reaguju na potrebe i težnje sledbenika.
Poštovanje moralnih standarda	... slijede lične principe koji mogu da budu u suprotnosti sa popularnim shvatanjima i imaju tri vrline: hrabrost, osjećaj za pravičnost ili pravdu i integritet.	... slijede standarde samo ako odgovaraju njihovim neposrednim intersima, manipulišu utiscima da bi druge osobe mislile da oni postupaju ispravno i koriste vještine komunikacije da bi naveli druge da podrže njihove lične težnje.

Tabela 29 – Harizmatični lideri: etični i neetični.

[488] Robbins P. S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 431.
[489] Williams C. (2010), *Principi menadžmenta*, Data status, Beograd, str. 268.
[490] Robbins P S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 434.
[491] Williams C. (2010), *Principi menadžmenta*, Data status, Beograd, str. 270.

- Za **etične** harizmatske lidere možemo reći da pružaju svojim sljedbenicima veće šanse za usavršavanje, otvoreniji su za sve pozitivne i negativne povratne informacije, uvažavaju doprinose drugih, pružaju informacije i imaju moralne standarde koji ističu više interesne grupe, organizacije ili društva.
- Za razliku od etičnih, **neetični** kontrolišu sljedbenike i manipulišu sa njima, rade ono što je najbolje za njih same, a ne za njihove organizacije, žele da čuju samo pozitivne povratne informacije koje su uglavnom povoljne za njih same, a njihovi moralni stndardi su takvi da sopstvene interese stavljaju ispred interesa svih drugih.

b) **Transformciono-transakcijsko** liderstvo potiče uspjeh organizacije snažnim uticajem na vjerovanja njihovih sljedbenika šta organizacija zapravo treba biti, kao i uticajem na njihov sisitem vrijednosti, poput pravde i poštenja.[492] Ovakav liderski stil stvara osjećaj dužnosti u organizaciji, motiviše svoje sljedbenike u pravcu ostvarivanja ciljeva, podstiče ih na iznalaženje novih načina rješavanja problema i podržava stručno usavršavanje svih zaposlenih, dato u prikazu na slici 112. Transformaciono-transakcijsko liderstvo ne treba posmatrati kao dva suprotna pristupa u izvršavanju zadataka. Transformaciono liderstvo je sagrađeno na vrhu transakcijskog liderstva, tako da transformativno liderstvo proizvodi trud i učinak zaposlenih koji prevazilazi efekte koje bi ostvarila primjena samo transakcijskog pristupa. Transformaciono liderstvo vrši uspješnu transformaciju ili promjenu u organizaciji, te je na neki način i veoma usko povezano sa **harizmatičnim liderstvom** (transformacioni se lideri postavljaju kao uzor za svoje sledbenike, jer stavljaju tuđe potrebe prije vlastitih i dijele rizik, vjeruje im se da će postupiti ispravno i da će se u svako doba etički odnositi) i **inspirativnom motivacijom** (transformacioni lideri motivišu i inspirišu sljedbenike tako što njihov rad čine izazovnijim, jasno im saopštavaju očekivanja i pokazuju posvećenost ciljevima, tako da pomažu sljedbenicima da stvore sliku budućnosti kako bi prihvatili viziju i misiju u organizaciji).

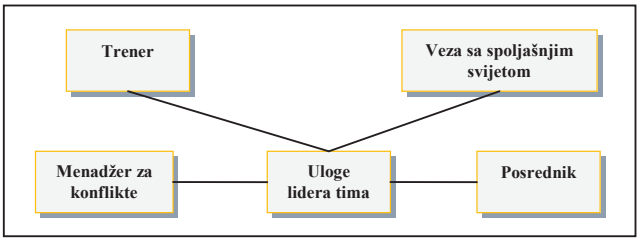


Slika 112 – Dodatni efekti transformacijskog liderstva.[493]

[492] Certo C. S. / Certo T. S. (2006), *Moderni menadžment*, deseto izdanje, Mate, Zagreb, str. 370.
[493] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi,* Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 459.

Transformaciono liderstvo je svakako superiornije, jer su transformacioni lideri ocjenjeni kao efektivnji i oni postižu veći učinak u organizacijama, te su stalno orjentisani na njen budući razvoj. Za razliku od transformacionog liderstva, transakciono liderstvo (transakcioni lideri su impresivniji) je zasnovanao na procesu razmjene u kojem se sljedbenici nagrađuju za dobar učinak i kažnjavaju za loš učinak. Za transformaciono liderstvo možemo reći da je dosljedno strategiji koja se razvija kroz proces strategijskog upravljanja u organizaciji, tako da one organizacije koje imaju transformacione lidere zasigurno ostvaruju bolje finansijske performanse u poslovanju**.**

c) **Timsko liderstvo**, će u budućnosti biti veoma važno. Timovi i timski rad čine osnovu u savremenom poslovanju dobrog upravljanja, tako da i uloga lidera u usmjeravanju članova tima samim tim dobija na većem značaju. Da bi opisali jednostavnije posao lidera u timu, možemo reći da se odnosi na dva prioriteta: upravljanju spoljašnjim ograničenjima koja utiču na tim i olakšavanju timskih procesa. Ti prioriteti podrazumijevaju četiri specifične uloge lidera, koje su date na slici 113.[494]



Slika 113 – Specifične uloge koje se odnose na vođstvo tima.

Da bi bili uspješni lideri u timu, neophodno je da nauče određene vještine, kao što su strpljenje, odnosno kako da prenesu informacije, da imaju povjerenje u druge, da se mogu odreći autoriteta, kao i da imaju sposobnost da prepoznaju trenutak u kojem trebaju da intervenišu. Takođe još je tu i potreba da se obuče iz što jednostavnijih pristupa u rješavanju disciplinski problema, kontrole timskog i pojedinačnog rada, kao i obuke iz komunikacija.

5.3 Menadžer-lider

Savremeno poslovanje karakteriše stalno prilagođavanje organizacije na promjene iz okruženja, a to zahtijeva i adekvatno vođenje. Prisutna su različita shvatanja teoretičara i praktičara o osobama koje bi trebale da se nalaze na vrhu savremene organizacije. Veliki je broj napisanih shvatanja i utvrđivanja razlika između menadžera i lidera.

U američkoj literaturi je vrlo j popularna definicija razlike između lidera i menadžera koja je jedna igra riječi: lideri rade **prave stvari** (*right things*), a menadžeri rade stvari na **pravi način** (*things right*).[495]

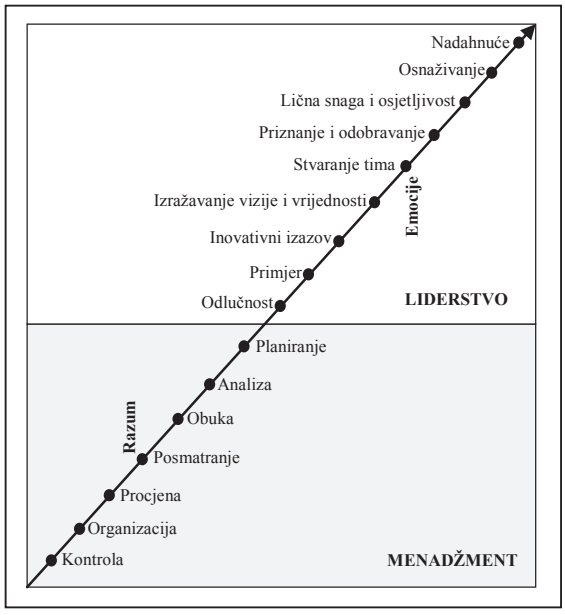
Menadžeri imaju formalna ovlaštenju na osnovu kojih djeluju i veoma dobro se prilagođavaju različitim situacijama u preduzeću. Oni su usredočeni na **načine rada** u procesu obavljanja zadataka, dok su lideri usredočeni na **ishode rada**. Iako veoma popularna, ova definicija

[494] Robbins P. S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd, str. 435.
[495] Dilts B. R. (1996), *Visionary Leadership Skills*, Meta Publication, Californija USA, str. 3.

menadžera i lidera svakako nije dovoljna i kompletna, jer ona pretpostavlja da su pozicije lidera i menadžera na suprotnom polu, ali to svakako nije slučaj u organizacijama, s obzirom na to da je u svakom poslovnom okruženju potreban i rad lidera i rad menadžera. Oni nisu konkurentni, već su komplementarni. Iako su i jedni i drugi potrebni organizaciji, da vode ljude u sprovođenju njihovih zadataka, između njih postoje i veoma značajne razlike.

Uloga menadžera se ogleda u racionalnom pristupu u **planiranju ciljeva** i **akcija**, **organizovanju** i **vođenju ljudi** ka njihovom uspješnom izvršenju zadataka i **kontrole** njihovog izvršenja. Menadžer se trudi da prilikom ostvarenja svojih menadžerskih funkcija ide poznatim putem i da što manje rizikuje. Oni su uglavnom istrajni u svojim namjerma i odlučni da rješe određene probleme. Opšte je poznato da su menadžeri u svojoj ulozi vođe i kao takvi navode ljude da ih slijede. Međutim, to ne znači automatski da će svaki menadžer biti uspješan u vođenju, odnosno navođenju ljudi da sarađuju u cilju većeg doprinosa izvrešenja ciljeva. Moguće je da neko od zaposlenih i nije na menadžerskoj funkciji, a da ima izraženu osobinu vođe grupe, što se ispoljava u sposobnosti drugih da ih slijede.

Za razliku od menadžera, koji su orijentisani na kratkoročnu perspektivu, **lideri** su **orjentisani** na dugoročnu perspektivu. Lider se bavi samo **vođenjem** ljudi, te kao takav ima veoma značajnu ulogu u organizaciji, iz razloga što je on taj koji pronalazi cilj, vrši uticaj na druge (motiviše ih) da ga slijede i osposobljava ih da pronalaze rješenja. Da bi neka ličnost postala lider mora da raspolaže osobinama koje ga u očima njegovih sljedbenika čine liderom.



Slika 114 – Razlika između menadžmenta i liderstva.

Prepuna je literatura navođenja osobina koje lider treba da posjeduje. Sve one su uglavnom argumentovane na različite načine, ali su uglavnom zasnovane na iskustvu koje je tokom istraživanja prikupljano i predočeno u relevantnim studijama. Glavne osobine lidera su: inteligencija, samopuzdanje, odlučnost, integritet, društvenost.[496] On je taj koji teži inovacijama

[496] Peter G. N. (2008), *Liderstvo teorija i praksa*, četvrto izdanje, Data status, Beograd, str.13.

uz pomoć kojih nastoji preduzeće da dovede na put uspjeha, i nastoji da uvede promjene[497], koje donose njegov bolji položaj u budućnosti i efikasnije rezultate. Njegova kompetentnost se ogleda u sposobnosti, da uz brojna ograničenja, uspješno doprinese preduzeću, da ono ostvari dodatnu vrijednost: **usmjeravajući, koordinišući i motivišući zaposlene**, na način da se angažuju i ispune zacrtani ciljevi. Opšte je shvatanje da ne postoji savršen lider. U cilju da se bliže odredi uloga i karakteristike lidera i menadžera, u literaturi su prisutni različiti prikazi njihovih karakternih osobina. U prikazu na slici 114., su predstavljene njihove osnovne karakterne osobine.[498]Na jednom kraju se nadziru menadžment i razum, dok je na drugom liderstvo koje se oslobađa putem stila i emocija.

Posmatrajući navedene karateristike lidera i menadžera, može se reći da je za uspješno funkcionisanje organizacije neophodno da se obezbjedi adekvatan spoj lidera i menadžera, na način da postoje razvojne inovativnost i sklonost ka promjenama, na jednoj strani i mudrost i istrajnost u ostvarivanju ciljeva na drugoj strani. Menadžment je povezan sa efikasnim funkcionisanjem organizacije, dok je liderstvo povezano sa promjenama.[499]

Lideri su ti koji raspolažu određenim skupom resursa koje mogu da koriste za uticaj na promjenu ponašanja zaposlenih i/ili pridobijanje svojih sljedbenika. Najčešće se govori o sljedećim moćima, koje su prikazane u tableli 30:[500]

Vrste moći	Opis
Legitimna moć	Proizilati iz formalne pozicije u organizaciji. Uopšteno govoreći moć raste u skladu sa porastom statusnog položaja.
Moć nagrađivanja	Može biti materijalnog i nematerijalnog karaktera. Zaposleni slijede uputstva menadžera s uvjerenjem da će zbog toga biti nagrađeni.
Moć prisile	Sastoji se u kažnjavanju određenog nepoželjnog ponašanja. U savremenoj ekonomiji moć prisile nastoji se što manje upotrebljavati. Vođe drugim oblicima moći i sposobnostima nastoje provesti organizacione ciljeve.
Referentna moć	Znači identifikaciju sljedbenika s vođom. Sljedbenici kopiraju svog vođu, jer uživa veliko poštovanje i ugled među zaposlenim.
Ekspertska moć	Sastoji se u specijalističkim znanjima i umjećima koje posjeduje vođa. Znanje je izvorište moći vođe što je karakeristika nove ekonomije odnosno ekonomije znanja.

Tabela 30 – Karakteristike i oblici moći lidera.

Lider je taj koji podstiče i ima moć i sposobnost uticaja na vjerovanja drugih, na njihove stavove i pravac aktivnosti.[501] Lideri su ti koji imaju moć, a koja može da izvire iz: formalne pozicije ličnosti[502] u dotičnoj organizaciji, kao i iz njegovih personalnih karakteristika[503]. Veoma je važno kako će se na efektivan način iskoristiti moć (sposobnost lidera da utiče na druge ljude, da mijenjaju svoj stav i ponašanje) u cilju njihovog pridobijanja za primjereno angažovanje u ostvarivanju ciljeva putem datih zadataka.

---

[497] *Proces promjene u 8 faza*; izvor: Kotter J. P. (1996), *Leading Change*, Harvard Business School Press, str. 32-35.
[498] Heler R. (2009), *Priručnik za menadžere*, Profil knjiga, Beograd, str.171.
[499] Kotter J. P. (1998), *What Leaders Really Do,* Harvard Business Review on Leadership, Harvard Business School Press, USA, str 37.
[500] Horvat Đ. / Kovačić M. (2004), *Menadžment u malom poduzetništvu*, Cera Prom, MEP Consult, Zagreb, str. 233-234.
[501] Peter G. N. (2008), *Liderstvo teorija i praksa*, četvrto izdanje, Data status, Beograd, str. 5.
[502] Osoba ima moć zahvaljujući određenom *mjestu u organizacionom sistemu*; izvor: Dess G. G. / Lumpkin T. G. / Eisner B. A. (2007), *Strategijski menadžment – teorija i slučajevi*, treće izdanje, Data status, Beograd, str. 402-404.
[503] *Lična moć* je sposobnost lidera, da ga drugi slijede, smatrajući ga dopadljivim i stručnim; izvor: Dess G. G. / Lumpkin T. G. / Eisner B. A. (2007), ibidem, str. 402-404.

U savremenim uslovima poslovanja, lider je taj koji prodaje ideju, ruši važeće koncepte i nudi nove, često i neprovjerene, koncepte i ideje, a menadžer je taj koji nastoji da ga kupljena ideja što manje košta u praksi. Menadžera uvijek brine šta koliko košta, lidera cijena ne interesuje. Liderstvo i menadžment se posebno naglašavaju i dovode u vezu u smislu da liderstvo rezultuje u kreiranju atraktivne vizije promjena, dok je menadžment taj koji kroz planiranje, organizovanje i kontrolu transformacijskih procesa iste materijalizuje u očekivane rezultate. Stoga je veoma važna dobra koordinacija između liderstva i menadžmenta, i to iz razloga da se ne bi dešavalo, da je liderstvo prisutnije nego menadžment ili obratno, jer tada veoma lako može da se dovde organizacija u opasnost. Zapravo, liderstvo i menadžment su dva tasa iste vage tj. dvije distinktivne, ali i komplementarne aktivnosti.[504]

5.4 Konkurentska prednost lidera u ekonomiji znanja

Organizacija koja bude usvajala i sprovodila program menadžmenta znanja i koja bude okrenuta ka liderima znanja, imaće svakako veću mogućnost da ostvari konkurentsku prednost na tržištu. Svakako, da oni lideri koji budu uvažili *ekonomiju znanja*, koncept *know-how*, *najbolje prakse-best practic work*, usvajali organizaciono učenje u svojim sredinama i upravljali znanjima na odgovarajući način, zasigurno će se mnogo uspješnije nositi sa problemima i izazovima koji im se svakodnevno nameću u radu. Za efikasno upravljanje ljudima, liderima u ekonomiji znanja će biti potrebne i upravljačke vještine i liderske sposobnosti. Zato će svaki dobar lider u ekonomiji znanja morati da pokaže da raspolaže spojem upravljačkih i liderskih vještina. Izazov koji će se postavljati pred lidere je u primjeni obje ove vrste vještina, kojim će morati ovladati, kako bi bili u stanju da u određenoj situaciji ostvare uspješan ishod. Oni će se baviti djelimično organizovanjem ljudi kako bi nešto postizali, a djelimično njihovim motivisanjem i nadahnjivanjem. Savremeni[505] lider treba da posjeduje određena znanja i stručnost kako bi mogao da vrši usmjeravanje drugih menadžera i zaposlenih u preduzeću, da koordiniše njihov rad i motiviše ih da efikasnije rade. U budućnosti će se moći diferencirati samo po onome što znaju, a znanje kao neopipljiva imovina (*Intangible Assets*) sa kojom preduzeća raspolažu će predstavljati njihovu konkurentsku prednost.

U današnje vrijeme lideri ne rade mnogo na svome upravljačkom stilu, jer većina njih vjeruju da je to dio njihove ličnosti. Iako je evidentno da nema najidelanijeg, niti najboljeg stila liderstva koje se može primjeniti u svakodnevnom praktičnom radu sa ljudima, ipak se može reći da će samo oni lideri koji budu posvećeni poboljšanju svojih slabih strana i želji da se mijenjaju, prilagođavaju i uče, usvajaju nova znanja i iskustva i nove stilove u budućem radu, zasigurno će biti u stanju da se uspješnije prilagode datim situacijama i uspješnije voditi ljude. Lideri su ti koji se zalažu za inovacije i podstiču na promjene unutar organizacije. To su, prije svega, znanja iz oblasti u kojoj preduzeće posluje, ali i opšta znanja vezana za menadžment, strateški

[504] Mašić B., *Zbornik radova*, Liderstvo u praksi, Novi koncepti i pristupi liderstvu: kuda ide teorija liderstva?, Univerzitet u Banja Luci, Ekonomski fakultet Banja Luka (2006), str. 31., i drugi: Đorđević-Boljanović J. (2009), *Mnadžment znanja*, Data Status, Beograd, str. 137.

[505] Cjelokupno ljudsko saznanje danas se duplira u roku od 2,5 godine. Lider je onaj koji može da vodi organizaciju u današnjem turbulentom okruženju, jer je on onaj koji može da se uspešno nosi sa promenama, što možemo konkretno da vidimo i na primjeru Džeka Velča, koji je za vrijeme svoga mandata (1981-2001) generalnog direktora, povećao vrijednost akcija kompanije General Electric za 400 milijardi dolara; izvor: Velch J. (2005), *Vještina pobjeđivanja*, Adižes, Novi Sad.

menadžment, organizovanje i dr.[506] Lider je stručnjak od koga podređeni očekuju informacije koje su im potrebene da bi uspješno obavljali svoje poslove.[507]

5.4.1 Uticaj znanja lidera na uvođenje kontroling funkcije

U savremenim uslovima poslovanja, potrebni su novi koncepti i nove ideje da bi se opstalo i uspješno poslovalo na tržištu. Menadžerov zadatak je da konzervira zadati koncept i da u njegovim okvirima "*istjeruje*" maksimalnu efikasnost, a **lider** je taj koji ruši važeće koncepte i nudi nove, često i neprovjerene, koncepte i ideje. Veoma je važno da su svi svijesni da je u savremenom poslovanju potreban novi organizacioni model, koji može uspješno da se nosi sa svim tim promjenama. Danas je to organizacija visokih performansi sa liderima u cijeloj njenoj strukturi, koji razmišljaju pobjednički i koji napade iz okruženja prevode u šanse i dugoročan rast i razvoj na tržištu.

Ponekad se čini da nikad neće biti iscrpljena tema o direktnom uticaju ključnih menadžera, odnosno lidera na kvalitet poslovanja poduzeća. No, praksa jasno pokazuje da je njihov uticaj ipak presudan. Kao što sjajan lider može skupiti tim jednako sjajnih saradnika i podići bilo koju organizaciju do nepredvidivih visina, tako vjerovatno nema organizacije koju loš lider ne može baciti na koljena. Uvjek su lideri ti koji prepoznaju i uvode nove i savremene koncepte koji im stoje na raspolaganju i koji im se nude, a jedan od takvih je svakako i kontroling. Uticaj stila rukovođenja na uspjeh kontrolinga u preduzeću je presudan, iz razloga ukoliko je stil rukovođenja: autoritarni, patrijahalni ili savjetodavni, kada nadređeni uglavnom sam odlučuje, uvjerava i naređuje, zasigurno će biti barijera u razvoju kontrolinga. Nasuprot tome, pretpostavka za uspješan kontroling u preduzeću, je aktivno i praktično primjenjivanje kooperativnih[508], participativnih i demokratskih stilova rukovođenja, kada se zajednički odlučuje. Uvođenje i razvoj kontrolinga koncepta u preduzeću isključivo zavisi od lidera-top menadžmenta preduzeća, njihove informisanosti/obavještenosti o samom značaju kontrolinga u savremenim uslovima poslovanja, kao i njihove spremnosti i podrške za njegovo uvođenje i uspješan razvoj.

Jedno od ključnih pitanja od osnivanja, preko organizovanja, pa sve do stvarnog funkcionisanja kontroling funkcije u preduzeću je pitanje shvatanja svrhe i same uloge kontrolinga od strane lidera. Lider koji dobro razumije koja je funkcija i svrha kontrolinga i koji ima percepciju o tome što mu je sve potrebno da bi donosio pravoremene i uspješne odluke, možemo reći da tek onda i kontroling ima šanse. Ipak, zainteresovan lider je i u tome ključni i najvažniji faktor.[509] Ako to lider dopusti, onda kontroling može imati ulogu njegove „*desne ruke*“. Tada on ima „*štabnu funkciju neposredno uz najviše organe odlučivanja u preduzeću, a to je vrhovni menadžment ili izvršni direktori preduzeća*“.[510] Postavljanjem kontrolinga na takvo mjesto otvara se put ka njegovom ozbiljnijem razvoju, a ukoliko to nije tako, onda to može da bude jedna od funkcija u preduzeću sa potpuno nejasnom svrhom.

---

[506] Jovanović P. (2006), *Upravljanje promenama*, Yupma, Beograd, str. 64.
[507] Dess J. G. / Lumpkin T. J. / Eisner B. A. (2007), *Strategijski menadžment*, treće izdanje, Data status, Beograd, str. 404.
[508] *Kooperativno rukovođenje* je kada nadređeni informiše i odlučuje, a saradnici izražavaju svoj stav.
[509] Očko J., *RRIF-Računovodstvo, revizija i finansije*, Mjesto, svrha i ciljevi kontrolinga, br. 9/2007, Zagreb, str. 142.
[510] Avelin Holjevac I. (2007), *Kontroling – upravljanje poslovnim rezultatom*, drugo izdanje, Univerzitet Rijeka, fakultet za turistički i hotelijerski menadžment u Opatiji, Opatija, str. 7.

6 Institucionalno oblikovanje organizacije kontrolinga

Za kontroling je već ranije rečeno da je proces navigacije ka privrednim ciljevima, gdje se upravljanje i definicija pozicije vrši sa jasnim planom aktivnosti. Uloga kontrolinga je upoređivana sa ulogom navigatora u avionu, koji sa svojim savjetima pomaže pilotu da se avion sigurno dovede u vazdušnu luku. Sistematizacijom opisa poslova koje obavlja kontroling pojavljuju se dva prikaza u istom problemu. Prvi je onaj koji kontroling vidi kao **instituciju,** a drugi je onaj koji ga vidi kao **funkciju**, pri čemu se pod shvatanjem ovoga pojma kao institucije uglavnom razmišlja o mjestu kontrolera u cjelokupnoj organizaciji, njegovoj edukaciji, kao i o njegovoj kompetenciji i dužnostima.[511] Za uspješno obavljanje dodjeljenih mu zadataka, kontroling bi trebao da bude institucionalizovan i integrisan u organizaciju preduzeća. Područje kontrolinga se najčešće sastoji od više osoba, tako da ono mora da ima i svoju unutrašnju organizaciju. Uz to je neophodno odrediti i kapacitete kontrolinga, kao i tražene **profile** za buduće zaposlenike.

Obzirom da su mogućnosti uključivanja institucionalizovanog kontrolinga kao stručnog i servisnog centra veoma raznovrsne, postoji više **organizacionih alternativa**. U njegovom početnom organizacijskom uspostavljanju često se smjesti u **upravljačko računovodstvo**. Međutim, iskustvo pokazuje da veoma brzo dolazi do osamosteljenja funkcije kontrolinga u preduzeću, primarno kada se uvidi da su zadaci upravljačkog računovodstva različiti od zadataka kontrolinga. Obzirom da je računovodstvo orijentisano na prošle događaje u poslovnim procesima za razliku od kontrolinga koji je usmjeren na budućnost s tim da polazne informacije crpi iz računovodstva. Kontroling utiče na formalno i sadržajno oblikovanje računovodstvenih informacija koje se pripremaju za sve nivoe menadžmenta u preduzeću. U tabeli 31., prikazane su veze kontrolinga i upravljačkog računovodstva.[512]

Kontroling	Upravljačko računovodstvo
upravljanje potencijalima uspjeha i uspjeh	utvrđivanje poslovnog uspjeha
rad je usmjeren na budućnost	rad je (pretežno) usmjeren na prošlost
informacije se računom prema vrsti i mjestu troška se analiziraju, selektuju, sažimaju i provjeravaju u pogledu vjerodostojnosti	informacije se utvrđuju izračunavanjem troškova iz postojećih podataka i stavljaju se na raspolaganje
izrada i proslijeđivanje izvještaja sa sažetcima, pregledima, objašnjenjima i preporukama za djelovanje na način i jezikom razumljivim za primaoca	mnoštvo tablica

Tabela 31 – Veza kontrolinga i upravljačkog računovodstva.

Hijerarhijski položaj kontrolinga u velikoj mjeri zavisi od same koncepcije kontrolinga. Važno je da se njegov organizacioni status što bolje definiše, kao bi zadatke koji mu se dodjeljuju mogao što uspješnije da obavlja. Povezivanje kontrolinga u institucionalnom smislu sa finansijama istorijski je uslovljeno rješenje, jer je kontroler ispunjavao podređenu ulogu u finansijama. Sa rastućim značajem njegove uloge[513] kontroling se odvojio od finasija. Iz razloga uloge koju kontroling danas obavlja, jer u osnovi pruža stručnu podršku menadžmentu preduzeća, on ne bi trebao nikako da zavisi o finansijskom menadžmentu.

[511] Schiller R. (2002), *Međunarodne finansije*, SEED-PKJ Beograd, str. 2.; izvor: Perović V., *Kontroling*, Budućnost d.o.o., Zrenjanin, (2007.), str. 106.
[512] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 191.
[513] Vidi opširnije u poglavlju, 3.2.2., kontroling kao podrška rukovođenju menadžmentu.

Kontroling je važno organizacioni razgraničiti u odnosu na **internu reviziju**. U oba ova područja zajednička je *sveobuhvatna funkcija*, zbog čega i u praksi dolazi do preklapanja u pogledu dodjeljivanja: zadataka, instrumenata, određivanja kompetencija i odgovornosti. Iz raloga tih preklapanja, kontroling i interna revizija[514] ne mogu stajati ni sasvim izolovano jedan pored drugog, niti bi trebali biti identični, zbog čega se između njih trebaju postaviti granice na način da se težišta zadataka od strane rukovodstva preduzeća jasno razgraniče. Uporedni prikaz obilježja kontrolinga i interne revizije, dat u tabeli 32.[515]

Kontroling	Interna revizija
stalno, kontinuirano vrednovanje, informacija, ekonomska pratnja pri operativnom planiranju	zavisno od situacije mijenja težište svog rada, sprovodi se od slučaja do slučaja ili redovno
sudjeluje u oblikovanju cilja poslovanja, daje indirektne savjete	neutralna je i nezavisna s obzirom na cilj, nema ovlaštenja za davanje preporuka.
vrednuje primljene podatke i informacije, rijetko na mjestu događaja	redovno se nalazi na mjestu događaja
usmjeren je direktno ka cilju preduzeća	indirektna veza s ciljem preduzeća putem smanjenja rizika i povećanja ekonomičnosti
uvodi upravljačko računovodstvo	koristi se instrumentima nadzora u računovodstvu i drugim poslovnim oblastima
direktno usmjeravanje i priprema za budućnost	snima činjenice, usmjerava na dokumentovanost i prvenstveno usmjerava na budućnost
polazi od tačnosti podataka	Ispituje tačnost podataka
podstiče i ispituje informacije s obzirom na njihov značaj kao podrška upravljanju	primarno ispituje urednost, osim toga i svrhu i ekonomičnost odvijanja procesa proizvodnje učinka

Tabela 32 – Uporedni prikaz obilježja kontrolinga i interne revizije.

Interna revizija, menadžere snadbjeva kroz organizaciju informacijama za efektivno rasterećenje njihovih obaveza. Radi kao **nezavisna aktivnost procjene** kako bi pokazala operacije kao uslugu organizaciji mjerenjem i procjenjivanjem opravdanosti kontrole i ekikasnosti i efektivnosti izvršenja.[516]

Za obavljanje funkcije kontrolinga u preduzeću, zahtjeva se veliki hijerarhijski potencijal, što zahtijeva i njegovu visoku poziciju u organizaciji preduzeća. Različitosti u shvatanju, međutim, postoje o tome, radi li se kod kontrolinga pretežno o **linijskoj službi** čiji članovi mogu davati naredbe, ili o **stručnoj službi** čiji članovi mogu davati preporuke i savjete.[517]

Svakodnevno se razvijaju forme institucionalizacije kontrolinga u preduzećima i povećava se potreba za ulogom *kontrolera*, kao osobe koja vodi kontroling u preduzeću.

6.1 Uticajne veličine organizacije kontrolinga

Za uvođenje kontrolinga u preduzeću veliku vrijednost imaju prvenstveno uticajne veličine odnosno faktori konteksta. Pri tome se veličina preduzeća i broj zaposlenih posmatra kao jedan od najvažnijih uticajnih faktora. Uticaj veličine preduzeća može se lako odraziti na samu organizaciju kontrolinga. Naime, u manjim i srednjim preduzećima funkcije kontrolinga često

[514] Interna revizija je nastala iz računovodstvene funkcije. Sada najčešće egzistira kao posebna disciplina. Predstavlja vodič za poboljšanje operacije, dok nastoji da održi kooperativni radni odnos sa klijentima i revizorima. Interna revizija relativno nezavisna ocjena funkcije osnovana unutar organizacije da ispituje i procjenjuje njene aktivnosti kao uslugu organizaciji; izvor: Stanišić M. (2009), *Revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 62.
[515] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 701.
[516] Stanišić M. (2009), *Revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 65.
[517] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 192.

preuzimaju uprava ili šef računovodstva, dok se u velikim preduzećima sve više pojavljuju posebna radna mjesta za kontroling, kontroling sektor ili čak kontroling upravni sektor sa povećanim obimom zadataka prilikom koordinisanja zadacima planiranja, upravljanja i kontrole. Ekspanzija preduzeća intezivno je praćena i samim širenjem kontroling odjela. U svojim radovima, autori Horvat i Kuper navode: „da se prilikom razmatranja veličine preduzeća kao determinante institucionalnog aspekta kontrolinga treba uzeti broj zaposlenih. Iz tabele 33., se vidi broj preduzeća i procenat institucionalizacije kontrolinga.“[518] Pozitivna korelacija između širenja kontrolinga i veličine preduzeća, se može sa jedne strane objasniti jačom raznolikošću sistema i kompleksnošću sredine u kojoj se posluje, a sa druge strane povećanjem stepena specijalizacije, formalizacije i standardizacije u samoj organizaciji. Što je veće preduzeće, to je veća potreba za određivanjem okvirnih uslova i mjere standardizacije, koji redukuju njegovu kompleksnost uslovljenu veličinom. Veća podjela rada i visoka specijalizacija u organizaciji, te sve veća potreba za međusobnom usklađivanju na svim nivoima izvršenja zadataka i odlučivanja, uslovljavaju stvaranje samostalnog mjesta za kontroling. Ovdje se ne radi o nekoj posebnosti kontrolinga, jer organizaciono osamostaljenje kontrolinga je logičan proces pridruživanja zadataka i poslova pojedinim nosiocima, i to u situaciji kada se zbog povećanja automnosti nekog parcijalnog zadatka, pojavljuje potreba dalje podjele rada i međusobnog usklađivanja. Važno je napomenuti, da je za razliku od širenja kontrolinga, stepen centralizacije sektora u preduzeću odgovornih za iznalaženje rješenja u negativnoj korelaciji sa veličinom preduzeća.

BROJ ZAPOSLENIH	BROJ PREDUZEĆA	PREDUZEĆE SA KONTROLINGOM U INSTITUCIONALNOM SMISLU
do 199	99	53 (53,5%)
200-499	88	64 (72,7%)
500-999	35	31 (88,6%)
1000-4999	43	36 (83,7%)
5000-9999	12	11 (91,7%)
10000-49000	17	16 (94,1%)
50000 i više	6	6 (100%)
UKUPNO	**300**	**217 (72,3%)**

Tabela 33 – Širenje kontrolinga.

Ostale uticajne veličine značajne za organizaciju kontrolinga su: sredina, tehnologija, kompleksnost problema koji se rješavaju, potreba za inovacijama, principi poslovanja, organizaciona struktura i očekivanja, te zahtjevi menadžmenta.[519] Uticaj tehnologije na organizaciju postaje jasan kroz stepen specijalizacije. Što je tehnologija u preduzeću modernija, to je preduzeće sposobnije da se specijalizuje. Kao rezultat visokog stepena specijalizacije dolazi do poravnavanja hijerarhije, tako da efekat principa poslovanja postaje jasan kroz način na koji se u preduzeću izvršavaju pojedinačne aktivnosti. U praksi ne postoji sumnja da između klasifikacije jednog sektora u hijerarhiji preduzeća i načina na koji se u preduzeću obavljaju pojedinačne aktivnosti postoji jasno prepoznatljiva veza. Horvath u svome radu navodi: „da u vezi sa organizacionom strukturom, kontroling je jače zastupljen u sektorski organizovanim preduzećima nego u funkcionalnim. Glavni razlog se navodi da je sve veći broj preduzeća

[518] Kuper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 546., i drugi; Horvat P., *Controlling*, 11., vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 701.

[519] Kuper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 547.

organizovan uglavnom u odjelima, odnosno, sektorima, a manje funkcionalno. Pored toga, empirijski je dokazano da je u sektorskoj organizaciji kontroling uveden uglavnom u obliku odjela, dok je u funkcionalnim organizacijama uveden kao linijska instanca. Utisak organizacione strukture u ovom slučaju je jasno prepoznatljiv.“[520]

6.2 Oblici uvođenja kontrolinga u privredno preduzeće

Kod izbora među oblicima uvođenja kontrolinga, na prvom mjestu je važno ispuniti zahtjeve preduzeća, uzimajući u obzir sve njegove prednosti i nedostatke. Oblikovanje područja kontrolinga zavisi o samoj koncepciji[521] kontrolinga. Determinante koje određuju izbor koncepcije kontrolinga su: trenutni sistem rukovođenja, trenutna organizaciona struktura, trenutni menadžment, raspoloživo razumijevanje kontrolinga i njegovog *Know–How-a*. Obzirom da se radi o značajnim promjenama, uvođenje kontrolinga je nužno postepen proces, čiji efekat je tek vidljiv u vremenu. Prilikom uvođenja kontrolinga, važno je uzeti u obzir:

- veličinu preduzeća, i
- oblik organizovanja.

Kada govorimo o veličini preduzeća onda se mora uzeti u obzir broj zaposlenih, prihod i bilansna aktiva kao kriterij veličine njegovog razvrstavanja na malo, srednje ili veliko preduzeće. Način i oblik organizovanja, može biti: centralizovan (koji podrazumjeva jedinstvenu razvojnu politiku i jedinstveno rukovođenje, te centralizovano odlučivanje), i decentralizovan (koji podrazumjeva podjelu svih funkcija preduzeća na decentralizovane organizacione dijelove, i zavisi od djelatnosti kojom se bavi preduzeće, i njegovog broja i strukture zaposlenih).

Način organizovanja je važan, iz razloga razumjevanja i sagledavanja okvira u kojima je moguće razmatrati funkciju i organizacioni aspekt kontrolinga u primjeni kod naših preduzeća. Takođe, prilikom uvođenja kontrolinga u određenu organizaciju, važno je uvažiti i determinante poput: lokacije ostvarivanja procesa rada (da li se ostvaruju poslovni procesi na jednoj ili više lokacija), osnovnu strategijsku poziciju preduzeća, potrebu za inovacijama i stanje razvoja informacione tehnologije.

Poznato nam je da su kod uvođenja svake značajnije promjene u organizaciju mogući i određeni problemi prilikom provođenja određenih odluka, uz to su mogući i otpori na promjene od strane zaposlenih koji uglavnom nastaju kao posljedica nedovoljnog znanja ili nepoznavanja, te straha od gubitka pozicije, gubitka posla, itd. Iz tog razloga je važno, da se problemu uvođenja kontrolinga u preduzeće pristupi na adekvatan način, te da se izabre jedna od ponuđenih alternativa:

- da se započne sa njegovim uvođenjem *tamo gdje se očekuju najveći probl*emi, ili
- *tamo gdje se očekuju najmanji otpori*, ili
- *tamo gdje se očekuju spektakularni uspjesi*.

[520] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11., vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 752.
[521] Vidi opširnije u poglavlju 2.4.2., koncepcija kontrolinga.

Ukoliko se uvođenju kontrolinga pristupi na ovaj način, **otpori ka promjenama** će se svakako svesti na minimum, a područje kontrolinga će se uspješno prilagoditi ukupnoj organizaciji sistema. Kontroling je moguće uvesti na dva načina:

- u *tišini na mala vrata* pridruživajući nove poslove i zadatake postojećim službama ili odjelima, i
- *stvaranjem samostalnog područja*, kao štabne službe, koja je neposredno podređena najvišem nivou rukovodstva preduzeća.

Ukoliko bi se pristupilo uvođenju kontrolinga u *tišini na mala vrata*, moguće je nove zadatke i poslove kontrolinga pridružiti postojećim službama ili odjelima (finansija i računovodstva, plana i analize, savjetovanja, itd.). Opšte nam je poznato da ljudi imaju vrlo razvijen otpor ka promjenama. Sa godinama starosti taj se otpor sve više povećava prema svemu novom, tako da se uvođenjem kontrolinga na *mala vrata,* zaposlenim daje dovoljno vremena da se prilagode i prihvate ovu novu koncepciju. Primjenom ovakve strategije uvođenja u *tišini* manji su i problemi, jer je manji broj zaposlenih direktno pogođen uvođenjem nove koncepcije i potrebom za dodatnim usavršavanjem u struci i dodatnim naporima. Problem, odnosno nedostak ovakvog načina uvođenja kontrolinga je u opasnost da on *trajno* ostane pridodat nekoj postojećoj grupi zadataka, (npr. funkciji računovodstvenog izvještavanja), zbog čega će izostati njegove bitne koristi od uvođenja u organizaciji, i to iz razloga izrazite orjentacije računovodstva na prošlost.

Ukoliko se odabere strategija uvođenja kontrolinga *stvaranjem samostalnog područja*, kao štabne službe, gdje bi se kontroling aktivnosti raspodjelile na sve upravljačke pozicije u preduzeću. Pri tome, treba voditi računati da će se pojaviti značajni otpori u organizacionoj strukturi (problemi u nedovoljnoj koordinaciji i razmjeni informacija između upravljačkih struktura). Za takav novi posao angažovali bi se saradnici koji izvrsno poznaju struku, inicijativni su, i imaju izražene sposobnosti komuniciranja i pregovaranja, te spremnosti za učinak, itd. Uz navedene sposobnosti od strane angažovanih saradnika, te uz podršku nižeg, srednjeg i najvišeg nivoa menadžmenta, takvi otpori bi se mogli ublažiti. U tom slučaju su ostvarene sve pretpostavke, da uvođenje kontrolinga u preduzeće pridonese smanjenju brojnih problema i povećanju uspjeha menadžmenta i preduzeća. Prednost kod ovakve strategije uvođenja je u osiguranju objektivnosti, nazavisnosti i rednovnog kontakta sa menadžmentom.

Prilikom organizovanja kontrolinga važno je da se odluči gdje mu je mjesto u organizaciji. Moguće ga je uspostaviti kao linijsku, štabnu ili centralizovano/decentralizovanu instancu. Područje kontrolinga se treba prilagoditi ukupnoj organizaciji sistema. Funkcije sveukupne pomoći i podrške menadžmentu, zadatak je centralnog područja kontrolinga. U slučaju institucionalizacije kontrolinga postoje **tri varijante uvođenja kontrolinga**:

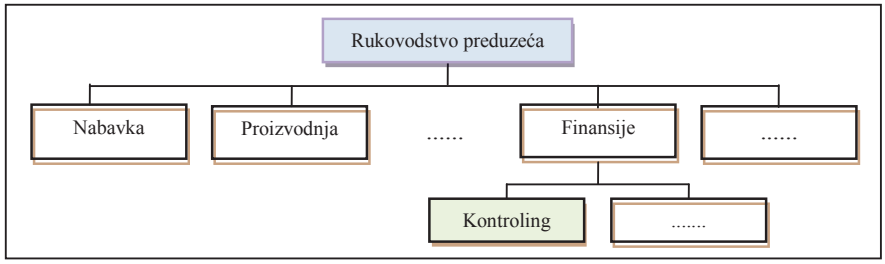
1. *Dualni kontroling*, je najslabiji oblik insticionalizovanog kontrolinga. Kod ovoga oblika kontroling zadatke preuzimaju *interdisciplinarne komisije*. Iako se u ovome slučaju govori o institucionalizaciji, ne otvaraju se specijalni odjeli za kontroling.
2. *Vlastiti (interni) kontroling*, biva implementiran od strane nosioca odluka u preduzeću. Za razliku od ne institucionalizacije, ovdje dolazi do stvaranja servis mjesta koje savjetovanjem i postavljanjem okvirnih uslova podržavaju *selfcontroller*. Zbog nedostatka ograničenja kontrolinga na oblast, osnivaju se interdisciplinarni timovi.
3. *Esterni kontroling*, je oblik uvođenja kontrolinga za koji je karakteristično uvođenje *specijalnih sektora* za kontroling i ima sve prednosti i nedostatke karakteristične za jedan

samostalni sektor. Ukoliko troškovi uvođenja i održavanja samostalnog sektora premaše sredstva koja su u preduzeću odvojena za ovu svrhu, moguće je finansijski opravdati ovaj sektor tako što će se na njega prenijeti dodatni zadaci slični kontrolingu (naročito u malim i srednjim preduzećima). Ovo prenošenje zadataka naziva se podjela oblasti kontrolinga.

Slično strukturisanju organizacije preduzeća moguće je i organizaciju kontrolinga podijeliti orijentišući se prema:[522]

- *Zadacima*, kod podjele kontrolinga orijentisanog prema zadacima prenose se kontroling zadaci na više kontroling mjesta oformljenih za ove svrhe npr. analiza troškova i računovodstvo. Rukovođenje odjelima je podređeno većem broju kontroling mjesta, a posljedica toga je da se ne stiče znanje specifično za određeni odjel. Još jedan nedostatak ove podjele je, da zbog višestruke podređenosti može nastati problem u vezi sa prihvatanjem. Prednost podjele orijentisane prema zadacima je sveobuhvatnost kontrolinga nad svim oblastima u preduzeću.
- *Prema organizaciji*, kod ovakve podjele dolazi do shvatanja kontroling strukture identične organizaciji preduzeća. Posledica je kontroling po oblastima, što znači svođenje zadataka kontrolinga na kontroling mjesta identična oblastima preduzeća. Za razliku od prethodno objašnjene orijentacije ovdje postoji prednost da se stiče znanje specifično za pojedine oblasti.

Prije nego se pristupi uvođenju kontrolinga, neophodno je da se sagleda da li se aktivnosti kontrolinga mogu bolje sprovoditi u linijskoj ili štabskoj organizacionoj strukturi, a to će svakako zavisiti od stručnih ili diciplinarnih nadležnosti tima kontrolera. Kod linijske organizacione strukture, nadležnosti su jasno razgraničene, tako da su niže linijske instance disciplinarno podređene višim instancama. Ukoliko, kontroler kao osoba odgovorna za kontroling preuzima **linijsku funkciju**, najčešće su mu podređeni računovodstvo i izvještavanje.[523] Kontroler radi obavljanja prenesene mu obaveze informisanja i savjetovanja prema rukovodstvu, mora da se posluži podacima računovodstvenog informacionog sistema iz različitih funkcionalnih područja. Za rezultat najčešće ima organizacijsku varijantu koja ima za posljedicu da se kontroling u malim i srednjim preduzećima smješta u **drugi nivo rukovođenja,** direktno podređen području finansija i računovodstva. Grafički je prikazno u šematskom dijagramu na slici 115.[524]

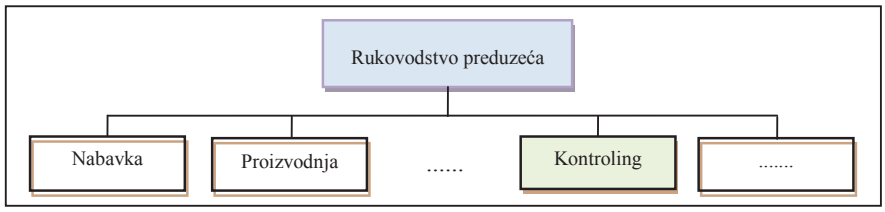


Slika 115 – Linijski tip organizacije kontrolinga u drugom niovu rukovođenja.

[522] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 268.
[523] Kupper H., i drugi autori (1999.), *Zum Verstandnis und Selbstverstandnis des Controlling*, ZfB, Gabler, Wiesbaden, str. 285.; izvor: Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 261.
[524] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 193.

U razgraničenju od kontrolinga, **finansijski menadžment** preuzima zadatke u vezi sa podnošenjem računa prema vani, finansijskom dispozicijom (*cash management*) u svrhu osiguranja likvidnosti i finansiranja (pribavljanja kapitala). **Nedostatak** ovog organizacionog rješenja se ogleda ne samo u tome da neposredno nadređeni u odnosu na kontroling ima određenu informacionu prednost, nego i u opasnosti od prenaglašavanja aspekta finansijskog područja. Pored toga, zahvaljujući hijerarhijski podređenom položaju, kontroling dobija obilježje običnog *brojčanog centra*, i postoji opasnost od dominacije kratkoročnog načina gledanja na stvari, pa konkurentsko okruženje (sagledavanje šansi i prijetnji) preduzeća uglavnom ostane negdje po strani, jer se i ne uzima u obzir.

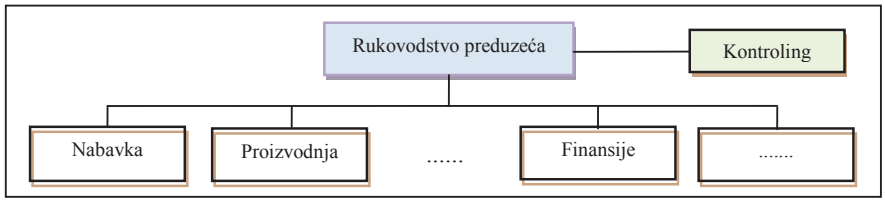
Da bi se ovo spriječilo, postoji mogućnost smještanja kontrolinga na **privi nivo rukovođenja** u preduzeću, kao što je to prikazano na slici 116 [525] Da li će se upravljačko računovodstvo i/ili centralna obrada podataka dodjeliti kontrolingu, svakako se mora odlučiti prema situaciji.



Slika 116 – Linijski tip organizacije kontrolinga u prvom nivou rukovođenja.

Kod ovakvog načina rukovođenja preduzećem, kontroling je u istoj poziciji kao svi ostali rukovodioci različitih funkcionalnih oblasti. Kontroler je u prilici, da dobije mnogo informacija i to direktno od odgovornih rukovodilaca, i najčešće mu se dodjeljuje uloga pogonskog obračuna ili centralne baze podataka. Navedena organizacijska varijanta je problematična, slično kao i prva, i to iz razloga što bi kontroler iz svoje odgovornosti prema cijelom rukovodstvu preduzeća, stalno i u jednakoj mjeri morao biti na raspolaganju prema većem broju zaposlenih. To neminovno dovodi do internih **sukoba/konflikata**, jer kontroler više nije samo koordinator i snadbjevač informacijama nosilaca odlučivanja, nego je i sam u svojstvu vodećeg tijela nosilac odlučivanja. Naime, iako postoji mogućnost da se sa opštim uređenjem ograniči potencijal sukoba u kontekstu **dvostruke funkcije kontrolera**, pokazalo se da ni takva riješenja nisu stabilna u preduzeću.

Da bi se odgovorilo na zahtijev za **neutralnošću** kontrolinga, kontroling se može uspostaviti kao **samostalna stručna služba** (npr. u obliku štaba), neposredno podređena najvišem rukovodstvu preduzeća, grafički prikazana na slici 117.[526]

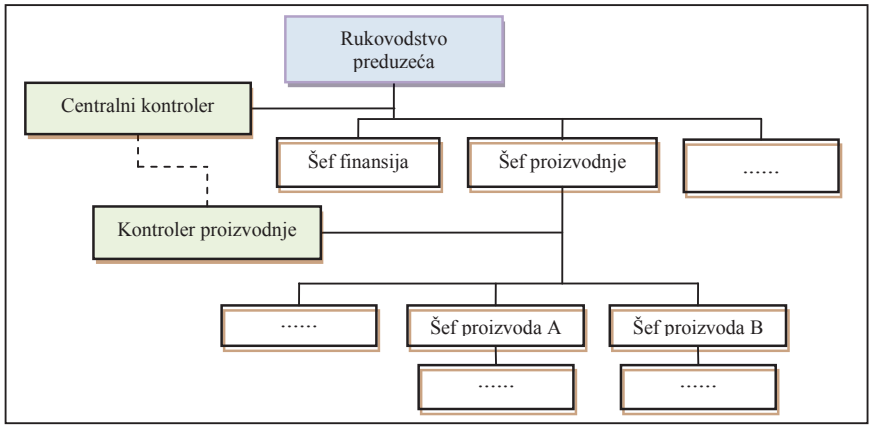


Slika 117 – Kontroling kao stručna služba, štabski organizovan.

[525] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 193.
[526] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 194.

Kod ovakvog načina organizovanja, štabna mjesta nemaju pravo odlučivanja i naređivanja linijskim radnim mjestima, jer ona primarno služe tome da se oslobode linijske instance u koje su organizaciono priključene, i to preuzimanjem poslova servisa, savjetovanja i pripreme za odlučivanje. Neki tipični primjeri za štabna radna mjesta su: npr. finansije i računovodstvo, nabava, sektor proizvodnje, prodaje, skladišta i distribucije. Kontroling u ovakvoj organizacionoj strukturi podređen je najvišem nivou rukovodstva preduzeća, i specijalizovan je za pružanje podrške u donošenju poslovnih odluka. Iz ovog razloga, rukovodilac preduzeća i kontroler čine svojevrsnu spregu, koja se često sreće pod nazivom **model promotera**[527]. **Rukovodilac preduzeća posjeduje najviši hijerarhijski potencijal** (autoritet) u preduzeću, i zbog toga je označen kao promoter moći. On je agent promjene u preduzeću, stvara sisteme podsticaja, inicira projekte, odlučuje o alternativama rješenja, stavlja na raspolaganje potrebne resurse i ima moć sankcionisanja, kako bi spriječio neispunjenje zadatih planova. Dok, sa druge strane **kontroler je naznačen kao promoter struke**, i nosilac je znanja svojstvenog za struku. On poznaje potencijale uspjeha i uska grla u preduzeću, podržava ulaganja koja generišu vrijednost, oblikuje i usklađuje procese planiranja i kontrole, što ga čini savjetnikom i informativnim partnerom cjelokupnog menadžmenta preduzeća. Kod ovakvog načina organizovanja kontrolinga, stručna i informativna moć, koja je data kontroleru, može se uzeti kao povod za stvaranje kontrolinga kao stručne službe koja ima funkcionalno ovlaštenje izdavati naredbe. Na ovaj način, kontroler može u pitanjima sistema i postupka planiranja, kontrole i u datom slučaju internog (upravljačkog) računovodstva dobiti pravo na donošenje odluka i davanja savjeta. Svakako da ovo vodi jednom novom razmišljanju, a to je da se kontroleru u određenim stručnim pitanjima odobri pravo veta.

Ukoliko se poveća obim aktivnosti i veličina preduzeća, cntralizovano kontroling područje neće moći da sprovodi uspješno sve kontroling aktivnosti, iz toga razloga je neophodno u različitim organizacionim dijelovima preduzeća uspostaviti decentralizovana kontroling područja za različite sektore (npr. finansije i računovodstvo, nabava, proizvodnja, prodja, skladište i distribucija, itd.), pri čemu se javlja kombinacija stručne i disciplinarne podređenosti. Da se ne radi nikako o jednostavnom sagledavanju mogućih organizacionih mogućnosti, objasniće se na primjeru kontrolinga proizvodnje, slika 118.[528]



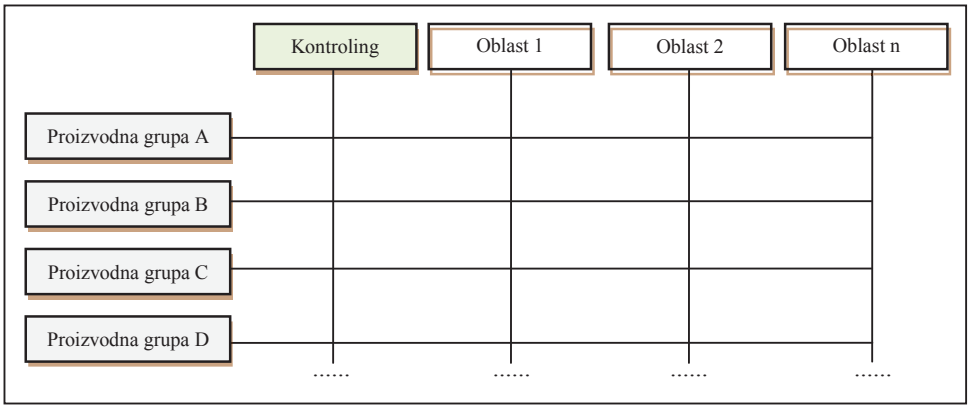
Slika 118 – Princip Dotted-line u štabno/linijskoj organizacionoj strukturi kontrolinga.

[527] Zeigenbein K. (2008), ibidem, str. 194.
[528] Horvath P. & Partners Management Consultants (2006), *Das Controllingkonzept*, 6., vollstanding uberarbeitete Auflage. Beck-Wirtschfsberater, Deutscher Taschenbuch Verlag, Munchein, str. 295.

Iz šematskog dijagrama je evidentno da je kontroler proizvodnje podređen šefu proizvodnje, što znači da od njega i dobija instrukcije o zadacima koje treba ispuniti. Da bi kontroler uspješno obavio dodjeljene mu zadatke u određenim okolnostima, potreban mu je set instrumenata (npr. obračun investicija, analiza uskog grla, analiza tačke pokrića, itd.), a da bi ove instrumente uspješno primjenio u svome radu, on je dodatno vezan za stručna upustva od centralnog kontrolera, što prouzrokuje odnos stručne podređenosti. Ovakav slučaj je poznat kao **Dotted-Line-Organization**.[529] Kao posljedica ove dvostruke podređenosti, decentralizovani kontroler je često izložen konfliktu interesa, naročito ako se ne uskladi saradnja šefova sektora sa savjetima centralog kontrolera. Moguće rješenje ovoga problema je u decentralizaciji kontrolinga, gdje bi kontroler bio i stručno i disciplinarno podređen šefovima sektora (npr. šef pogona, šef proizvodnje). Ovaj način organizovanja se rijeđe sreće u njemačkoj praksi nego *Dotted-Line-Organisation*, jer to praktično znači odvajanje od centralnog kontrolera, što ima dva krupna nedostaka:

- jedinstvena primjena instrumentarijuma kontrolinga širom preduzeća nije više sigurna (npr. obračun investicija, analiza uskog grla, analiza tačke pokrića, itd.), i
- koordinacija planiranja i kontrole je otežana.

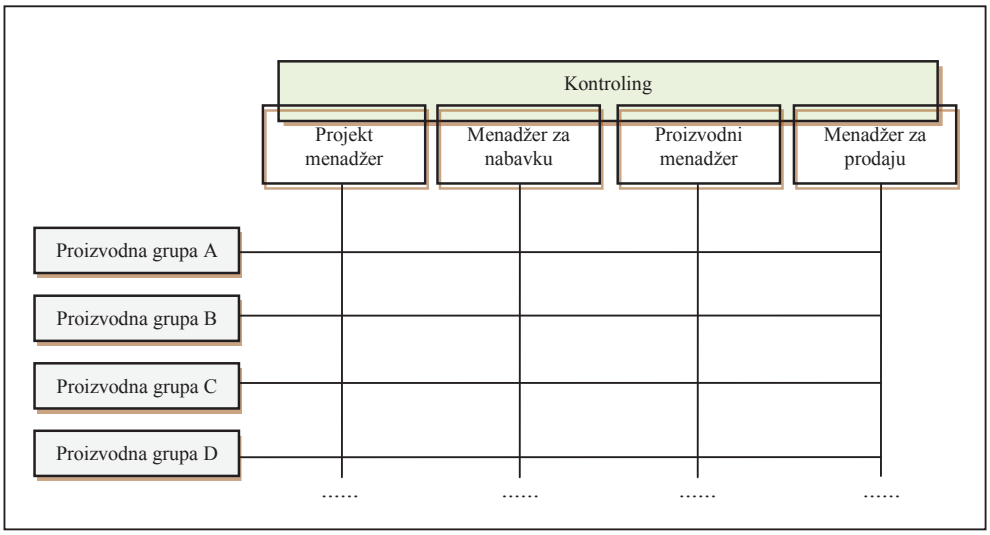
U koncernima i velikim preduzećima štabsko-linijska organizaciona struktura kontroliga je često beskorisna tako kruto organizovana, jer se određeni zadaci (npr. planiranje novog proizvoda) odnose na sva funkcionalna područja i moraju biti koordinisani od strane najviše instance. Da bi se izbjeglo uključivanje rukovodilaca preduzeća pri svakom procesu odlučivanja, formiraju se projektni timovi, koji se sastoje od predstavnika različitih funkcionalnih područja, koji treba da rade na ostvarenju zajedničkog cilja. Kombinacija stručne kompetencije i one koja se odnosi na objekat raspodjele zadataka se najblje ostvaruje u tzv. **matričnoj organizacionoj strukturi kontrolinga**, koja je šematski prikazana na slici 119.[530] Kod ovakvog organizacionog rješenja, konroler projekta se nalazi na usluzi kao stručna pomoć projektnom menadžmentu. Kontroler projekta treba da učestvuje u projektu od samog početka njegovog planiranja, i zadužen je za neprestalno usmjeravanje i nadgledanje njegove realizacije. Navedene aktivnosti mogu da budu sprovedene, od strane centralizovanog i/ili decentralizovanog kontrolera.



Slika 119 – Kontroling u matričnoj organizacionoj strukturi.

[529] *Dotted-line* se prevodi kao *isprekidana linija*.
[530] Horvath P. & Partners Management Consultants (2006), *Das Controllingkonzept*, 6., vollstanding uberarbeitete Auflage. Beck-Wirtschfsberater, Deutscher Taschenbuch Verlag, Munchein, str. 296.

Izgradnja kontrolinga kao samostalnog dijela organizacije u mnogim preduzećima je tokom vremena dovela do toga da su se njegove aktivnosti potpuno izdvojile iz polja zadataka menadžmenta, što vodi ka stvaranju izrazito kompleksnih odnosa u postojećoj organizacionoj strukturi preduzeća, što je prikazanao šematski na slici 120.[531]



Slika 120 – Samokontroling u matričnoj organizacionoj strukturi.

U uslovima kada su dinamike okruženja sve izražajnije, od menadžmenta se zahtijeva da pravovremeno donosi odgovarajuće odluke, što postavlja pitanje iznalaženja alternativa tradicionalnom kontrolingu. Alternativa bi svakako mogla da bude u **samokonrolingu**, koji predstavlja postupak redukovanja interakcije između kontrolera i menadžmenta preduzeća, prilikom koje je ne-kontroler samo primalac kontroling usluge. Ovdje se samokontroling može opisati situacijom kod koje dio posla kontrolinga može da se delegira određenom rukovodiocu u preduzeću, i koji se ogleda u preuzimanju zadataka kontrolinga od pojedinih menadžera ili saradnika viših nivoa. U tom slučaju njegov zadatak bi se sastojao u stručnoj pomoći projektnom menadžeru prilikom izbora odgovarajućih tehnika i instrumenata za pravilno vrednovanje pojedninih poslovnih alternativa, i podržavao bi menadžment u interpretaciji finansijskih izvještaja i pokazatelja. Za uspješno obavljanje kontrolerskih zadataka od strane menadžmenta, neophodno je da i menadžeri steknu određena iskustva i znanja (kroz specijalističko školovanje) iz kontroling oblasti. U preduzeću koje je organizovano na principu samokontrolinga, zadatak menadžmenta je da **kvantifikuje** (procjenjuje) privrednu korist različitih alternativa investicije za stvaranje proizvodnje.[532] Pojavom samokontrolinga, mijenjaju se i zadaci samog kontrolera, koji se u tom slučaju prvenstveno ogledaju u moderaciji, prenosu znanja i iskustva, zatim nadgledanju i školovanju menadžmenta, kao i širenju novih kontroling ideja. Koristi od samokontrolinga koja će nastupiti je u skraćenom periodu reagovanja prilikom odstupanja, pošto se važni zadaci planiranja i kontrole prenose na menadžment. Potpuno prenošenje kontroling aktivnosti nije ni moguće niti poželjno, iz razloga što je kontroler odgovoran za transperentnost podataka. Naime, jedinstvenost postoji o tome da *kontroling* kao usluga menadžemetnu ima

[531] Marjanović V. (2008), *Kontroling – koncept upravljanja troškovima životnog ciklusa proizvoda sa implementacijom u savremenoj automobilskoj industriji*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 79.
[532] Perović V. (2007), *Kontroling*, Budućnost d.o.o., Novi Sad, str. 46.

servisnu zadaću (zbog usluga koje pruža, podrške u vođenju), tako i **opštu (sveobuhvatnu) zadaću** (zbog konkurencije koja obuhvata sva područja i sve nivoe preduzeća). Uvijek i svuda se mora računati na, odnosno suočiti se s **pojedinačnim tj. skupnim rizicima**, pa tako i sa uvođenjem kontroling koncepta u organizaciju. Uvođenjem kontrolinga nastaju i određene koristi za organizaciju: jasnija podjela zadataka po poslovnim funkcijama, jasno formulisana misija i vizija, ciljevi i strategija organizacije, kvalitetnije komuniciranje između oranizacionih jedinica i zaposlenih, kvalitetnije upravljanje ljudskim potencijalima, moderni računovodstveni sistem, kvalitetnija izvještavanja, pravovremene i kvalitetnije odluke koje se donose, realiniji uspostavljeni ciljevi i planovi koji su dostižni, brže prilagođavanje promjenama i znatno veća konkurentnost preduzeća.

Kontroling jeste dio **kompetencijskog autoriteta,** uz čiju se pomoć umreženo znanje primjenjuje, kako bi se preduzeće čak i pri opštim uslovima, a koji postaju sve složeniji, kontinuirano poboljšavalo.

Neophodno je da se kontroling definiše manje ka hijerarhijama, a puno više prema **rezultatima i sadržajima** koje isporučuje. Za njegov uspješan rad neophodno je da se ostvari uspješna **komunikacija** u organizaciji, kroz dijalog, što znači interaktivno s drugim osobama, kao bi se mogao informisati o tome, šta je poželjno i kako izgledaju, odnosno kako bi trebali izgledati koncepti rješenja. To svakako zahtijeva transparentnost u definisanju veličina rada, određenim mjernim veličinama i veličinama upravljanja.

Kontroling djeluje tako, da je **usmjeren na vrijednost**, jer „*value of controlling*“ znači da da sve funkcije podrške i koordinacije kontrolinga trebaju pridonijeti održavanju ili povećanju vrijednosti preduzeća odnosno vrijednosti dionica *shareolder value*.[533] Svakako da će njegov uspješan rad u dobroj mjeri zavisiti i od toga koliko mu menadžment bude dopuštao, jer on podstiče i sputava, odnosno ograničava njegov razvoj.

Važno je razumjeti, da bez pravilno uvedenog kontrolinga, *ostvarivanje profita uz zadovoljstvo klijenata i podizanje ukupne vrijednosti kao cilja postojanja preduzeća*, je daleko teže ostvariti.

6.3 Kontroler

Poslovnu funkciju kontrolinga obavljaju *osobe ili osoba* koja se naziva *kontroler*. Kontroler je specifično specijalizovan saradnik koji pruža podršku rukovodećem menadžmentu, te svojom stručnošću i adekvatnom primjenom svojih alata, usmjerava preduzeće u zonu dobiti. Kontroler je osoba koja savjetuje korisnika (menadžment ili upravu preduzeća) njegovih usluga za budući razvoj. Kontroleri posjeduju svoju **kutiju alata sa instrumentima pomoću kojih vrše navigaciju** u preduzeću prema postavljenim vrijednostima, slično kao što to vrše piloti/kapetani u avionu/brodu, na način da ih uz pomoć navigacionih instrumenata uspješno dovedu do njihovih luka.

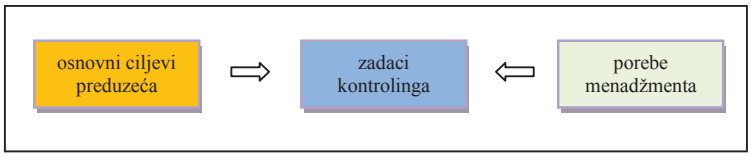
Internacionalno udruženje kontrolinga (*International Group of Controlling IGC*) je izradilo **model kontrolera**, **navodeći šta sve on mora raditi**:[534]

[533] Zeigenbein K. (2008), *Kontroling,* deveto prerađeno i aktuelno izdanje, RRiF, Zagreb, str. 25

[534] *International Group of Controling-IGC* (Internacionalno udruženje srednje-evropskih udruženja, instituta i preduzeća za kontroling); Izvor: htpp://www.igc-controlling.org/dt/index_dt.hotml,(dostupno 21.02.2012.)

- *kontroleri se brinu za transparentnost rezultata, procesa i strategija i time doprinose boljem poslovanju,*
- *kontroleri koordiniraju jedinstveno djelovanje ciljeva i planova i organizuju izvještavanje cjelokupnog poslovanja preduzeća,*
- *kontroleri moderiraju procesom kontrolinga tako da se svaki nosilac odluka u svom radu može orijentisati prema cilju poslovanja preduzeća,*
- *kontroleri osiguravaju neophodne podatke i informacije,*
- *kontroleri uređuju i održavaju sisteme kontrolinga.*

Kontroling se prema međunarodnom udruženju kontrolera vidi kao sparing partner menadžera, to znači da **kontroler** podržava menadžment u izvršenju zadataka, koji vode definisanju i postizanju ciljeva, i tek kada menadžer i kontroler zaigraju zajedno kao tim, može se govoriti o kontrolingu.[535] On je taj koji pruža **prateći servis** za menadžment u svrhu boljeg planiranja i upravljanja preduzećem. Zadaci kontrolinga (osigurati ostvarenje poslovnih rezultata i uspjeha što bliže željenim i planiranim, osigurati osnovne pokazatelje koji će signalizirati neželjena odstupanja od plana i uzroke, kako bi menadžment mogao odgovoriti adekvatnim odlukama) se izvode iz osnovnih ciljeva preduzeća (ostvariti što veće poslovne rezultate i poslovni uspjeh) i praktičnih potreba menadžmenta (raspolagati korisnim informacijama kako bi se efikasnije upravljalo poslovanjem), što je prikazano na slici 121.[536]



Slika 121 – Kontroling zadaci.

Da bi kontroling bio uspješan, neophodno je da osoba koja se bavi kontrolingom zna; analizirati postojeće stanje, istražiti sve procese i njihove međusobne uticaje, izraditi metodologiju planiranja i praćenja izvršenja planova, i pratiti kretanja kroz vrijeme i pokazatelje koji najbolje opisuju trenutno stanje. On je taj koji utvrđuje zone dobitka i gubitka, uspješnost profitnih centara, vrši analizu prodaje po proizvodima, po tržišnim segmentima i kupcima, utvrđuje kriterijume prema kojima određujemo važnost kupaca i proizvoda. Uspješno pomaže kod uspostavljanja računovodstva i sistema poslovnog informisanja, izvještava o tački pokrića pri planiranju aktivnosti, nagrađivanju menadžera prema rentabilnosti, mjeri marketinške aktivnosti, radi analizu i prognozu tržišta, predlaže mjere u vođenju poslovanja, uspostavlja internu kontrolu, uspostavlja kontroling po organizacionim funkcijama, sarađuje u procesu upravljanja i uspostavlja sistem za potrebe kontrolinga.

Kod opisa funkcija kontrolinga je ustanovljeno da u zadatke kontrolinga spada i poređenje trenutnog i planiranog.[537] Moć iskazivanja odstupanja, međutim, bez odgovarajuće interpretacije nije od nekog velikog značaja. Sama odstupanja ne govore ništa o tome odakle ona potiču to

[535] Horvath P. & Partners Management Consultants (2012), *Controlling Process Model – A Guidline for Describing and Designing Controlling Processes*, International Group of Controlling, Hauffe-Lexsware GmbH & Co. KG, Freiburg, str. 14.
[536] Avlein Holjevac I. (2007), *Kontroling-Upravljanje poslovnim rezultatom*, Zimbelli, Rijeka, str. 7.
[537] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.4.3., kontrole postupaka i rezultata.

odstupanje. Ako na vrijeme ne budu interpretirana i redukovana na odgovarajući način, odnosno uklonjena, odstupanja mogu dovesti do nepredvidivog porasta troškova, na osnovu kojih neće biti moguće planski realizovati uštedu troškova baziranu na iskustvu (kriva iskustva). Uloga kontrolera pri tome je da rukovodstvu preduzeća na vrijeme predoči relevantne informacije, i da očuva strategiju preduzeća. Preuzimanjem odgovornosti za očuvanje i povećanje transparentnosti[538] preduzeća, kontroleri istovremeno djeluju na unapređenje odlučivanja.

U literaturi se često navodi da kontroler mora imati funkciju moderatora, odnosno, da mora posjedovati znanje iz moderacije. Ovaj zadatak služi, s jedne strane stvaranju neophodnih okvirnih uslova za aktivnosti nosioca odluka koje vode ka cilju, a s druge strane se posmatra kao mjera za organizaciju najbolje moguće komunikacije između rukovodstva preduzeća i zaposlenika. U ovu svrhu se koristi sistem za obradu podataka koji imaju značajnu ulogu u izvršavanju zadataka kontrolinga.

Već je ranije naglašeno da se podaci mogu nazvati informacijama, tek kada jesu relevantne za odluke, ili služe postizanju ciljeva preduzeća. Informacijama koje se odnose na rukovođenje kontroler garantuje osnovu za donošenje odluka, a te informacije na svom putu do menadžera dolaze do izražaja kroz određene oblike izražavanja. Značaj interpretacije informacije od strane kontrolera ovdje je od posebne važnosti. Kontroler bi trebao podržati menadžera, tako da on nikada ne izgubi blizinu sa dešavanjima na tržištu. Dakle, kontroler mora tako da pripremi informacije da top menadžer na osnovu njih u što kraćem vremenskom roku može donijeti odgovarajuću odluku. Međutim, sam oblik izražavanja zahtijeva određene izjave.[539] Na ovaj način kontroleri vrše indirektan uticaj na donošenje odluka u preduzeću, iako najčešće ne moraju preuzimati odgovornost za donesene odluke.

Nakon čuvenih slučajeva prevare kao što su primjer Enron i Worldcom[540] traži se veća transparentnost procesa u akcionarskim društvima. Uz značaj nivoa transparentnosti dolazi i značaj utvrđivanja podobnosti preduzeća u slučaju uzimanja kredita (osiguranje vlastitog kapitala davaoca). Kontroler ovdje igra odlučujuću ulogu kao menadžer rizika, odnosno, rejiting partner. Kontroler se posmatra kao nosilac funkcije kontrolinga, odnosno kontroling funkcije.[541]

6.3.1 Profil osobe kontrolera

U budućnosti će biti veoma značajno da menadžment preduzeća prepozna potrebu i donese pravovremenu poslovnu odluku[542] za uvođenjem kontroling funkcije, kao i da u skladu sa odgovarajućim odabirom odredi osobu/e koja/e će tu funkciju obavljati na uspješan način. Važno je da se povede računa prilikom selekcije i odabira poželjnih karakteristika osobe koja treba da obavlja koordinacione i integracione funkcije, odnosno da radi kao kontroler u preduzeću. Stručni zahtjevi koji se stavlju pred kontrolera odnose se prije svega, na njegovo teorijsko i metodičko znanje. Ciljna usmjerenost podrazumijeva dobro poznavanje metoda planiranja i kontrole uspjeha, sposobnost praćenja različitih načina razmišljanja funkcijskih menadžera, te dobre koordinacije, odnosno posredovanja među njima. Da bi mogao uspješno usmjeravati

[538] Vidi opširnije u poglavlju 3.2.3., odnos i saradnja menadžera i kontrolera.
[539] Davanje određene izjave nadređenom mora da bude čvrsto utemeljena zbog kasnijih neželjenih implikacija.
[540] Dvije najuspješnije investitorske kompanije, koje su otuđile 10 miliona dolara i uništile 240 milijardi dolara, investitorskog novca; izvor: http://www.news.bbc.co.uk/1/hi/business/3086749.stm, (dostupno 23.02.2012.)
[541] Horvat P. (2009), *Controlling*, 11., vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen, str. 18.
[542] Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević-Boljanović J. (2007), *Menadžment-principi, koncepti i procesi*, Univerzitet Singidunum, Beograd, str. 171-192.

saradnike u zadatom cilju, potrebno je da poznaje teorije ponašanja i instrumente motivisanja. Potreba za daljim teoretskim i metodičkim znanjima proizilazi iz obilježja kontrolinga, njegove funkcije prilagođavanja i inovativnosti u radu.

Kvalitet kontrolinga u preduzeću u velikoj mjeri će zavisiti od ličnosti kontrolera, koji taj posao obavlja i njegovih sposobnosti. Zahtjevi za profilom kontrolera se mogu podijeliti na **lične** i **objektivne** sposobnosti, i kao takve su date u tabeli 34.[543]

STRUČNA ZNANJA		
VRSTA STRUČNIH ZNANJA I ISKUSTAVA	**SADRŽAJ ZNANJA**	**LIČNE SPOSOBNOSTI**
EKONOMSKA TEORIJA ODNOSI U SISTEMU VOĐENJA I RUKOVOĐENJA KOORDINACIONI INSTRUMENTI Cilj- sistem za mjerenje performansi Sistem budžetiranja Cjenovni sistem MODELE PLANIRANJA I KONTROLE USPIJEHA TEORIJE PONAŠANJA MOTIVACIONI INSTRUMENTI METODE RANE SPOZNAJE KREATIVNE TEHNIKE	**Informacijski sistem** - obračun troškova i učinka - investicijski proračun - pokazatelji i sistemi pokazatelja - izvještavanje - EOP- elektronska obrada podataka **Planiranje i kontrola** - sistemi - procesi - instrumenti **Sistemi ciljeva** - oblikovanje ciljeva - rješavanja konflikata ciljeva **Upravljanje ljudskim potencijalom** - stilovi rukovođenja - sistemi motivacije - determinante ljudskog ponašanja **Organizacija** **Međuzavisnost u sistemu rukovođenja**	**Inteligencija** - analitičko umreženo mišljenje, inicijativnost, duhovna fleksibilnost **Socijalno ponašanje** - komuniciranje, pregovaranje, vođenje **Pouzdanost** **Znanje stranih jezika**

Tabela 34 – Prikaz potrebnih znanja i sposobnosti osobe kontrolera.

Lična obilježja kontrolera će svakako odrediti kvalitet i budući uspjeh, odnosno učinak kontrolinga u preduzeću.

6.3.2 Mjerenje razultata rada kontrolera

Uvođenje kontrolinga u organizaciju treba da doprinese efektivnijem i efikasnijem radu menadžmenta. Da bi kontroling mogao ispuniti dodjeljene mu zadatke u preduzeću, potrebna su **mjerenja** u smislu *utvrđivanja* brojki, jer se može upravljati sa onim što se može brojčano izraziti i mjeriti. Pri tom vrijedi sljedeće: *kvantitativne* činjenice se mogu mjeriti neposredno, dok *kvalitativne* činjenice koje imaju značajan uticaj na stvaranje stvari, odnosno, faktora koje zapravo i treba mjeriti, postaju mjerljivima. Uvijek se postavlja pitanje **troška** koji nastaje i rezultata, odnosno **koristi** koja će uslijediti nastankom toga troška. Slično je i sa uvođenjem kontrolinga u organizaciju. Opšte poznato ekonomsko pravilo da se teži povećanju ekonomičnosti uz date troškove, odnosno da se teži maksimalnoj koristi, a da se ova korist ostvaruje sa minimalnim troškovima. Troškovi koje uzrokuje institucionalizovan kontroling se

[543] Kuper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, str. 568.

mogu pratiti i mjeriti pomoću obračuna troškova prema mjestu nastanka, dok se vrednovanje i mjerenje njegove dugoročne koristi kao pozitivnog doprinosa u uspjehu preduzeća je mnogo teže, kao i njegovo dugoročno osiguranje. Institucionalizovan kontroling uzrokuje *transakcijske troškove* koji nastaju u vezi sa pribavljanjem, obradom, pohranjivanjem i posredovanjem informacija u svrhu koordinacije organizacijiskih jedinica i koji nastaju u fazama upravljanja, i to planiranja (predupravljanje) i kontrole (naknadno upravljanje). Obratno međutim, mogu nastati *oportunitetni* troškovi, ako se kod ograničenog kontrolinga ili u nedostatku kontrolinga propuste postojeće dobre prilike, koje predstavljaju izgubljenu korist. No, u oba slučaja zbog subjektivnih procjena nisu moguća precizna mjerenja stvarnih ili izgubljenih koristi, nego u najboljem slučaju samo pokazatelji tendencija. Posebno se teškim iskazuje utvrđivanje oportunitetnih troškova, koji mogu nastati ako se kod ograničenog ili nepostojanja kontrolinga propuste postojeće prilike, a koje predstavljaju propuštenu korist.

Obzirom da kontroling pruža ne materijalne usluge koje se ponavljaju, i koje nisu identične, njegova korist je veoma teško mjerljiva. Moguće je da se primjene određeni kriteriji, koji će pokazati njegovu nezavisnost u vođstvu, stepen njegove prihvaćenosti i njegovo instrumentalno oblikovanje u preduzeću, stepen uticaja na klijente, odnosno spremnost klijenata na saradnju u područjima odgovornosti kao i brzina kontrolinga u analizama i rješavanju različitih problema. Nedostatak je u povećanju opasnosti od neizvođenja zadataka koordinacije u menadžmentu preduzeća i pojedinh sektora i mogućnosti da troškovi za kontroling odjel pređu korist koju donosi za preduzeće. Nasuprot prednosti eventualne uštede troškova, nailazi se na nedostatak da kontroling neće biti implementiran u onoj mjeri u kojoj to želi rukovodstvo preduzeća. Mjerenje rezultata rada kontrolinga i njegove uspješnosti je subjektivan proces, i zavisi od uspostavljenih mjernih ciljeva i odabranih kriterijuma njihovog vrednovanja. Da bi se ovo uspostavilo, neophodno je jasno definisati očekivanja menadžmenta, kao i njegove spremnosti da podrži inovativan rad kontrolinga.

Iz navednog je evidentno, da je zadatak menadžmenta da razvija kontroling uspješno, a kontrolinga je da pruža podršku menadžmentu u upravljanju i poslovnom odlučivanju.

7 Karakteristike kontrolinga u Bosni i Hercegovini

Uopšteno je pravilo da u teoriji i praksi nekih zemalja na zapadu kontroling doprinosi povećanju konkurentnosti. U većini razvijenih zapadnih privreda, kontroling danas predstavlja samorazumljivost. Brojna su istraživanja koja se provode u pojedinim zemljama na zapadu, i svakako doprinose boljem upoznavanju teorije i prakse kontrolinga i njegovih specifičnosti, tako da je razumljivo da se postavlja pitanje: „*a kako je to u Bosni i Hercegovini?*".

7.1 Razgraničavanje pojma „preduzeće"

Postoji više različitih kriterijuma po kojima se preduzeća mogu klasifikovati. Po kojem kriterijumu će podjela biti izvršena, zavisi najviše od karakteristika preduzeća koja se u konkretnom slučaju žele istaći. Zavisno od djelatnosti preduzeća se djele na:

- *proizvodna preduzeća* – ova preduzeća obavljaju proizvodnju kao svoju osnovnu djelatnost;
- *trgovinska preduzeća* – obavljaju poslove posredovanja između proizvođača i potrošača;
- *uslužna preduzeća* – bave se vršenjem usluga i pripadaju takozvanom trećem sektoru;
- *finansijska preduzeća* – spadaju u uslužna preduzeća, ali se najčešće svrstavaju u posebnu grupu zbog njihovog velikog značaja i zbog veličine kapitala kojim raspolažu; to su banke osiguravajuća društva, berze, a osnovna svrha im je obavljanje novčanog prometa.

Veoma značajan kriterijum za razvrstavanje preduzeća je i njihova veličina, jer način poslovanja preduzeća u mnogome zavise od veličine preduzeća. Da bi se došlo do što preciznijih podataka o primjeni kontrolinga u bosnanskohercegovačkim preduzećima, važno je napraviti razgraničenje pojmova preduzeća na mala, srednja i velika.

Postavlja se pitanje: „kako se vrši razvrstavanje na mala i srednja preduzeća?". Naime, postoje različite definicije pojmova mala i srednja preduzeća. U Velikoj Britaniji se mala preduzeća razvrstavaju na osnovu broja zaposlenih do 200, u Francuskoj mala preduzeća zapošljavaju od 6 do 50, odnosno 100 ili 200 zaposlenih, srednja od 51 do 500 zaposlenih, dok se u Njemačkoj pored broja zaposlenih uzima u obzir i ukupni godišnji prihod.

Po preporuci Evropske Komisije broj 96/280/EC, mala i srednja preduzeća imaju manje od 250 zaposlenih, godišnji promet manji od 40 miliona evra i upravljački su nezavisna.[544]

Prema preporuci OECD i uspostavljenim principima od 06. maja, 2003. godine, definiše mala i srednja preduzeća koja imaju manje od 500 zaposlenih, mada se svakoj od zemalja ostavlja prostor da ovaj broj smanji ili poveća (u nekim zemljama 100 ili čak 300 zaposlenih predstavlja gornju granicu), mikro preduzeća imaju 1 do 4 zaposlena, vrlo mala od 5 do 19, mala od 20 do 99 i srednja preduzeća od 99 do 500 zaposlenih.[545]

[544] *Preporuka Evropske Komisije*; Izvor: http://www.lex.europa.eu, (dostupno 12.03.2012.)
[545] *OECD principi i preporuke*; Izvor: http://www.oecd.org, (dostupno 12.03.2012.)

Iako razgraničavanje pojmova mala i srednja preduzeća (MSP) i velika preduzeća izgleda lako, jednostavno razgraničenje se ne može naći u literaturi, tako da ni u Bosni i Hercegovini ne postoji jedinstvena, zajednička definicija MSP. Ministarstvo vanjske trgovine i ekonomskih odnosa je krajem 2004. godine pokrenulo inicijativu za definiciju koncepta MSP na nivou države s obzirom da se na nivou entiteta Republike Srpske i Federacije BiH koriste različite definicije. Na osnovu zakonskih i mala i srednja preduzeća moguće je razgraničiti pomoću kvantitativnih i kvalitativnih kriterijuma. Iako kvantitativni kriterijumi prilično jasno definišu razliku između MSP i velikih preduzeća, u praksi je više zastupljeno kvalitatitvno razgraničenje.[546]

7.1.1 Kvantitativno razgraničenje

Za kvantitativno razgraničavanje MSP-a u BiH navodi se definicija koju je uradila Republička razvojna agencija Republike Srpske iz 2011. godine, po preporukama EU komisije i OECD-a. Bosni i Hercegovini, odnosno, i u Republici Srpskoj i Federaciji BiH. Prema Zakonu o podsticanju razvoja malih i srednjih preduzeća, u tabeli 35., su dati kriteriji na osnovu koji se preduzeća razvrstavaju na mikro, mala i srednja u zavisnosti od:[547]

KRITERIJ	Mikro preduzeće	Malo preduzeće	Srednje preduzeće
Prosječan godišnji broj radnika	manje od 10	od 10 do 49	od 50 do 249
Poslovanje	samostalno	Samostalno	Samostalno
Ukupan godišnji prihod ili zbir bilansne aktive	do 10 milionaKM / do 10 miliona KM	do 10 milionaKM / do 10 miliona KM	do 50 milionaKM / do 43 miliona KM

Tabela 35 – Kriteriji razvrstavanja preduzeća na mikro, mala i srednja.

Klasifikacija preduzeća prema Zakonu o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, su data u tabeli 36., i njihovo se razvrstavanje vrši na osnovu dva kriterijuma:[548]

KRITERI (potrebno ispuniti najmanje dva)	Mikro preduzeće	Malo preduzeće	Srednje preduzeće
Prosječan godišnji broj radnika		manje od 50	od 50 do 250
Prosječna poslovna imovina na kraju poslovne godine		manje od 1 milion KM	od 1 milion do 4 miliona KM
Ukupan godišnji prihod		manje od 2 milionaKM	od 2 do 8 milionaKM

Tabela 36 – Kriteriji razvrstavanja preduzeća na mala i srednja.

Kod obračunavanja finansijskog praga se dodatno još pravi razlika da li se radi o samostalnom preduzeću, preduzeću sa partnerskim preduzećem ili je preduzeće povezano sa drugim preduzećima. U okviru definicije daje se i definicija zaposlenika potrebna za brojanje osoba koje

[546] Republička razvojna agencija, Vlada Republike Srpske, (2011) *Strategija razvoja malih i srednjih preduzeća i preduzetništva u Republici Srpskoj za period 2011-2013,* str. 17.; izvor: http://www.rars-msp.org, (dostupno 11.03.2012.)

[547] Klasifikacija prema Zakonu o podsticaju razvoja MSP, *Službeni glasnik Republike Srpske* broj 64/02, 34/06 i 119/08).

[548] Klasifikacija preduzeća prema Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, *Službeni glasnik Republike Srpske* broj 36/09).

rade u preduzeću. U cilju usklađivanja definicije malih i srednjih preduzeća u BiH i direktivama EU predviđeno je usklađivanje zakona o MSP sa preporukama EU.

Prema poslednjim dostupnim podacima, ukupan procjenjeni broj preduzeća u BiH je oko 29 hiljada.[549] Od toga broja, procjenjuje se da je preko 75,7 % mikro, mala i srednja preduzeća, dok velika preduzeća čine svega 0,9%.[550]

7.1.2 Kvalitativno razgraničenje

U daljem tekstu se daju razlike između malih, srednjih i velikih preduzeća u oblasti *rukovođenja preduzećem, organizacije, nabavke sirovina, proizvodnje, prodaje, finansiranja, istraživanja i razvoja radnog kadra*.[551]

Rukovođenje malih, srednjih preduzeća najčešće pruzima osoba koja je istovremeno i vlasnik preduzeća, a veoma često i osnivač. U poređenju sa velikim preduzećima, čija je egzistencija nezamisliva bez pojedinačnih sektora poslovanja u kojima rade odgovarajući stručnjaci, u malim i srednjim preduzećima imamo manju zastupljenost akademskog kadra sa znanjem iz oblasti poslovanja preduzeća, što se odnosi na rukovodstvo malih i srednjih preduzeća, kojima nedostaju osnovna znanja u poslovanju i rukovođenju preduzećem. Na osnovu sjedinjenja svih ključnih funkcija za poslovanje jednog preduzeća u jednoj osobi, dakle u rukovodiocu preduzećem, odnosno, vlasniku, u preduzeću među ovim veličinama postoji visok stepen improvizacije, što dovodi do činjenice da su ona u velikoj mjeri zavisna od ličnosti menadžera koji vode preduzeća uglavnom na patrijahalan način.

Snažnu zavisnost od ličnosti rukovodioca pokazuje i mišljenje koje zastupa Adižes u svom radu, razvrstavajući na PAEI[552] stilove upravljanja u životnom ciklusu preduzeća. Uz pomoć PAEI stilova on je definisao način upravljanja i rukovođenja preduzećima, odnosno, definisao stilove menadžera kojim upravljaju u preduzećima. Istoimeni autor u svome radu navodi: „da rezultat ovakvog jednog stila rukovođenja preduzećem, je nepostojanje timskih odluka i velika opterećenost rukovodioca gomilanjem funkcija koje preuzima (osnivači ne vole da dijele ovlaštenja, i vole da za sebe zadrže pravo da kažu NE) na sebe.“[553]

Pored prethodno spomenutih razlika u organizaciji, za mala i srednja preduzeća je karakterističan pregledan jednolinijski sistem. Za razliku od velikih preduzeća, mala i sredanja preduzeća raspolažu velikim stepenom fleksibilnosti, a koja je uslovljena malim stepenom sistematizacije i ne dozvoljavanja formiranje većeg broja *sektora* u preduzeću. Prednost se javlja prvenstveno na osnovu direktnog kontakta menadžmenta sa zaposlenicima, što uveliko umanjuje gubitak, odnosno, iskrivljenost informacija, a zaobilazi se i skup birokratski put (karakterističan za velika preduzeća) koji proizilazi iz formalnih organizacionih struktura. Na osnovnu ovakve organizacije problem koordinacije nije toliko u središtu kao što je to slučaj u velikom preduzeću.

U vezi sa karakteristikama u malim i srednjim preduzećima u oblasti *nabavke* potrebno je spomenuti, prije svega, skromnu pregovaračku moć i nabavku materijala prema ugovoru sa klijentom, ukoliko se već ne radi o trgovačkom preduzeću.

---

[549] Izvor: http://www.bhas.ba/index.php?option=com_content&view=article&id=118, (dostupno 11.03.2012.)
[550] Izvor: http://www.bhas.ba/index.php, (dostupno 11.03.2012.)
[551] Košpić S. (2005), *Priručnik o organizaciji poslovnih funkcija,* Horizont, Banja Luka, str. 25.
[552] Adižes I. (2002), *Upravljanje životnim ciklusima preduzeća,* Grmeč, Adižes menadžment konsalting, Novi Sad, str. 219-239.
[553] Adižes I. (2002), ibidem, str. 244.

Za *proizvodnju* u malim srednjim preduzećima je karakterističan visok intenzitet radnih aktivnosti sa niskom podjelom rada. Nedostajuće različite mogućnosti snabdijevanja kapitalom povezuje malo i srednje preduzeće na bazi inovacije, što za preduzeće predstavlja dugoročnu osnovu za snabdijevanje tržišta.

Sljedeća karakteristika je postojanje univerzalnih mašina, a ne specijalnih kao što je to uglavnom slučaj u velikim preduzećima, pošto je kupovina specijalnih postrojenja povezana sa visokim troškovima i rizicima koji ugrožavaju opstanak ovakve vrste preduzeća. Iz ovoga proizilazi da je veoma teško, pod ovim okolnostima, postići ekonomičnu *prodaju*, a koja postoji u velikim preduzećima.

Visok stepen improvizacije primjetan je, takođe, u oblasti *istraživanja i razvoja*, jer najčešće ne postoji odvojeni odjel odgovoran za ovu oblast. Istraživanje i razvoj se vrše, ukoliko se uopšte vrše, samo kratkoročno, intuitivno i po potrebi. Ova situacija u istraživanju i razvoju te korištenje univerzalnih mašina uslovljavaju relativno nizak stepen kompleksnosti proizvoda, što ima za posljedicu kratak vremenski period između otkrića proizvoda i njegovog izlaska na tržište.

Osnova za *finansiranje* malih i srednjih preduzeća leži u činjenici, da su to u većini slučajeva porodična preduzeća, što znači, da investirani kapital uglavnom potiče iz porodične imovine. Na taj način su direkno ili indirektno dotaknuti, ne samo finansiranje i rizik, već i sve ostale karakteristike, koje ovakva preduzeća razgraničavaju od velikih preduzeća, a koje su već ranije navedene. Razlog za širok spektar djelovanja na sve osobine malih i srednjih preduzeća je posebna vrsta osjetljivosti na *rizik*, a koji proizilazi iz povezanosti menadžera sa samim preduzećem, pošto je često investiran znatan dio privatne imovine.

I na kraju, takođe, veoma značajne razgraničavajuće karakteristike možemo naći i u oblasti *zaposlenih*. Razmišljanja o ličnom dohotku, utiču, između ostalog i na akademsku kvotu u malim srednjim preduzećima. Posmatrano sa *kadrovsko-tehničke strane*, kod ovakvih preduzeća se može posmatrati veći nivo zadovoljstva radom, što je rezultat mogućnosti direktne komunikacije i manje ili više neposrednog učešća u samom poslovanju, za razliku od velikih gdje je sve definisano uglavnom jasnim organizacionim procedurama, podređeni – nadređeni.

7.1.3 Faktori uticaja kontrolinga na privredna preduzeća

Navedeni faktori kvantitativnog razgraničavanja su odlučujući za organizaciju kontrolinga, a u posebnoj mjeri i za učestalost i vrstu primjene instrumenata kontrolinga u preduzećima. Kao što je već rečeno, najveći uticaj u malim i srednjim preduzećima ima direktor koji često nije samo direktor, već i vlasnik preduzeća, dok je u velikim preduzećima vrlo jasno definisana organizaciona struktura i stepen odgovornosti određenih rukovodilaca. Nepostojanje formalnih struktura u malim i srednjim preduzećima, nezamjenjivost direktora, ograničeno delegiranje zadataka vodi preopterećenosti direktora, što ima za posljedicu da direktor zna više o svakodnevnom operativnom poslovanju, a manje o planiranju i upravljanju, što je u skladu sa kontroling analizama. Iz situacije u kojoj mala i srednja preduzeća ne raspolažu finansijskim sredstvima za zapošljavanje stručnog i visokokvalifikovanog kontrolera, direktor kao vlasnik preduzeća sam rizikuje stečaj, odnosno, u određenim slučajevima direktor, koji je ujedno i vlasnik garantuje svojom privatnom imovinom, i proizilazi da je ovakav položaj za mala i srednja preduzeća neizbježan. Osim toga, moguće je ustanoviti da je nedovoljna svjesnost o

problemima, koji nastaju zbog nedostatka univerzitetetski obrazovanih stručnjaka u MSP-u, najvjerovatnije jedan od uzroka nedovoljne primjene i instrumenata kontrolinga.

Dok, kod velikih preduzeća, je malo drugačija slika iz razloga što su ona sposobna da zaposle i finansijski podrže funkciju kontrolinga, a cjelokupan menadžment i uprava preuzima obavezu rukovođenja i odgovornosti u radu. Kod njih je imovina u većini slučajeva u vlasništvu većeg broja akcionara, i ova preduzeća su u mogućnosti da izvrše bolje planiranje i sporvođenje donesnih odluka u praksi. Takođe, velika preduzeća su spremnija na inovacije i zapošljavanje obrazovanih i stručnih zaposlenika, što svakako i doprinosi boljem razumijevanju savremenog poslovanja, i potrebe za uvođenjem novih poslovnih funkcija, poput kontrolinga.

Ostale *relevantne veličine* za *organizaciju sistema kontrolinga* su: *veličina preduzeća*, *pravni oblik*, *struktura kapitala i povezanost koncerna*[554], odnosno *holdinga*[555]. Uz to dolaze još i planiranje odnosa troškovi/korist, organizacija preduzeća i organizacija poslovanja, proces izrade rada i situacija konkurencije.

Veličina preduzeća može se posmatrati kao najznačajniji faktor uticaja kontrolinga u preduzeću. Prema posljednjim dostupnim podacima, ukupan procjenjeni broj preduzeća u Bosni i Hercegovini je oko 29 hiljada.[556] Od toga broja, procjenjuje se da je preko 75,7 % mikro, mala 18,1% i srednja 5,3% preduzeća, dok velika preduzeća čine svega 0,9%.[557] Praksa pokazuje da zajedno sa *veličinom preduzeća* raste i spremnost da se proces planiranja upotrijebi kao instrument za rukovođenje preduzećem, i da se uvedu određeni instrumenti informisanja. Istraživanje koje je provela Osmanagić-Bedenik u hrvatskoj, su pokazala da velika preduzeća prednost daju integrisanom sistemu informisanja, dok u malim i srednjim preduzećima se najveći značaj daje finansijsko-ekonomskim aspektima.[558]

Izbor *pravnog oblika* preduzeća, igra donekle značajnu ulogu u vezi sa organizacijama sistema kontrolinga, pošto izbor pravnog oblika određuje ličnu garanciju preduzetnika, i kao što je već navedeno, preduzetnik u malom ili srednjem preduzeću je često direktor.

Struktura kapitala i povezanost koncerna odnosno holdinga usko su povezani sa izborom pravnog oblika preduzeća, jer pravni oblik određuje mogućnost finansiranja preduzeća, odnosno ograničava pomenuti pristup tržištu sredstava za investicije.

---

[554] **Koncerni** nastaju udruživanjem većeg broja firmi ili poduzeća, obično iste privredne grane, kao što su automobilska ili elektroindustrijska, hemijska, prehrambena i druge industrije, razne proizvodne, trgovačke ili uslužne delatnosti.; Izvor: htpp://www.sr.wikipedia.org, (dostupno 24.03.2012.)

[555] **Holding**, **sistem** (**poslovni sistem**), **grupa** (**group**, **poslovna grupa**) i dr., je naziv koji označava preduzeće koje poseduje (u potpunosti, ili znatnim dijelom) drugo preduzeće, mada se nekad koristi i za cijeli skup ovako povezanih preduzeća (s obzirom da, po pravilu, firma majka ima presudni uticaj na sva podređena preduzeća). Izvor: http://www.sr.wikipedia.org, (dostupno 02.04.2012.)

[556] Izvor: http://www.bhas.ba/index.php?option=com_content&view=article&id=118, (dostupno 02.04.2012.)

[557] Izvor: http://www.bhas.ba/saopstenja/2011/SPR_2011_001_01-BH.pdf, (dostupno 02.04.2012.)

[558] Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling-Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 58.

8 Studija zemlja Bosna i Hercegovina

Nakon opširnog prikaza funkcija kontrolinga, njegovih karakteristika, principa, objekata i relevantnih instrumenata, kao i definisanja institucionalne organizacije kontrolinga, slijedi rezimiran prikaz podataka za cijelu Bosnu i Hercegovinu[559], gdje je sprovedeno istraživanje tokom 2011/2012 godine. Navedene i pojašnjene informacije imaju za cilj, da nam daju cjelokupnu sliku u BiH, koja dalje stvara neophodne okvirne uslove za analizu predmeta istraživanja uvažavajući kontekstualne faktore.

8.1 Opšti uslovi i podaci

8.1.1 Opšti uslovi

Kada govorimo o periodu i državi u kojoj smo živjeli Socijalistička Federativna Republika Jugoslavija-SFRJ, ne možemo, a da se ne osvrnemo na njeno uređenje. Iako smo bili komunistička država, imali smo mogućnost nesmetanog putovanja u inostranstvo i bili su dopušteni različiti oblici organizovanja privatnog vlasništva. Planska privreda nije bila tako strogo implementirana, kao što je to bio slučaj sa zemljama bivšeg Istočnog bloka. Još prije raspada SFRJ u nekoliko privrednih oblasti započeo je prelazak sa planske na tržišnu privredu. Tokom 80-tih godina prošlog vijeka dolazi do pozitivnog privrednog razvoja, međutim, nesretni ratni sukobi na teritoriji Bosne i Hercegovine, u periodu između 1992. godine i 1995. godine, ne samo da koče, nego dovode i do uništavanja postojeće poslovne i preduzetničke infrastrukture, što je rezultovalo slabljenjem osnove za dalji napredak u razvoju preduzetništva.

Nakon okončanja ratnih sukoba potpisivanjem Mirovnog sporazuma (05. decembra, 1995. godine u Dejtonu, Sjedinjene Američke Države), uspostavlja se parlamentarna demokratija, te je donesen i prihvaćen Ustav sa novim uređenjem Bosne i Hercegovine. Posljedice ovakve osnove su obimne ustavne promjene sprovedene u posljednjih petnaestak godina sa velikim političkim i privrednim rezultatima, koji će se zbog inicijative Evropske Unije, odnosno, željom za pristupom Evropskoj Uniji, tek se morati dogoditi u još obimnijem obliku. U privrednom smislu ove zakonske promjene su, s jedne strane dugoročni pozitivni efekat, jer stvaraju stabilniji privredni ambijent, dok sa druge strane sve učestalija nepredvidivost doprinosi većoj nestabilnosti u poslovnom planiranju.

8.1.2 Opšti podaci

Bosna i Hercegovina, sa dva entiteta Republikom Srpskom i Federacijom Bosne i Hercegovine (koju čini 10 kantona) i Distrikta Brčko, ima površinu od 51209,2 km^2, u kojoj živi po procjeni državne agencije za statistiku oko 3,839.737 miliona stanovnika.[560] Bruto domaći proizvod (BDP), predstavlja ukupnu proizvodnju svih roba i usluga ostvarenu u nacionalnoj ekonomiji, bez obzira na vlasništvo, uključujući dakle, i vrijednost proizvodnje kako lica državljana BiH

[559] Bosna i Hercegovina se sastoji od dva entiteta Republika Srpka i Federacija Bosne i Hercegovine te Distrikt Brčko. U daljem tekstu ponekad će biti korišteni skraćeni nazivi, te umjesto Bosna i Hercegovina – BiH, Federacija Bosne i Hercegovine – FBiH, a Republika Srpska – RS. U radu su tokom istraživanja obuhvaćena sva peduzeća sa teritorije Bosne i Hercegovine.

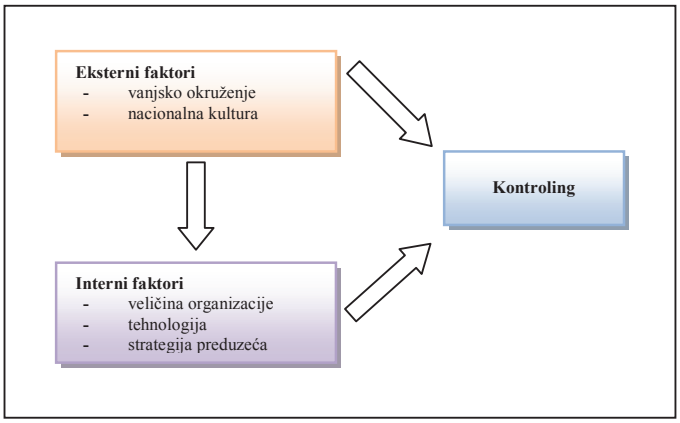
[560] Izvor: http://www.bhas.ba/?option=com_publikacija&id=1&lang=ba, (dostupno 9.04.2012.)

tako i stranih lica u jednom određenom periodu (najčešće u kalendarskoj godini).[561] BDP služi za poređenje privrednog napretka, odnosno, napretka jedne zemlje. Empirijska istraživanja su pokazala da privredni porast, mjeren kroz BDP, pokazuje visoku statističku korelaciju sa preduzetništvom u dotičnoj zemlji (varira zavisno od zemlje u kojoj se posmatra).[562] Valuta u BiH je konvertibilna marka–KM (međunarodna skraćenica za konvertibilnu marku je BAM), gdje je iznos jedne konvertibilne marke u poređenju sa jednim evrom sledeći: 1,00 KM = 0,511292 evro.

8.2 Analiza privrednih i kulturnih okvirnih uslova kao faktora koji utiču na poslovno okruženje u Bosni i Herceovini

8.2.1 Djelovanje na poslovno okruženje

Već u prvim poglavljima, jasno je prikazano da preduzeće zavisi od svog internog i eksternog okruženja.[563] Potvrdu ove interakcije možemo da vidimo u prikazu na slici 122., koji pokazuje da *interni* i *eksterni* faktori utiču na organizacionu strukturu preduzeća.[564]



Slika 122 – Kontroling faktori uticaja.

Vidimo da na kontroling utiču kako eksterni tako i interni faktori, pri čemu interni utiču samo na kontroling, dok eksterni faktori zauzimaju posebno važnu poziciju i stoje u centru posmatranja ostalih faktora uticaja.

Polazeći od potvrde uticaja eksternih i internih faktora na kontroling, u narednom poglavlju su, na osnovu raspoloživih informacija i uvažavanja uslova specifičnih za BiH, dati najznačajniji faktori uticaja.

[561] *Agencija za statistiku Bosne i Hercegovine*; izvor: http://www.bhas.ba/saopstenja/2011/SPR_2011_001_01-BH.pdf, (dostupno 15.04.2012.)
[562] Izvor: http:www.//bhas.ba, (dostupno 15.04.2012.) ; izvor; htpp://www.rars–msp.org, (dostupno 15.04.2012.)
[563] Vidi opširnije u poglavlju 3.1., privredno preduzeće kao sistem.
[564] Heldman T. / Laats K., *Management Accounting Research*, Contingences influencing the management accounting practices of Estonian Manifacturing companies, Volumen 13., 2002., No. 4., str. 380.

8.2.2 Eksterni faktori uticaja

8.2.2.1 Eksterno okruženje

U okviru istraživanja eksternih faktora, na prvom mjestu se daje prikaz prepreka za uspješno poslovanje, jer se najveće karakteristike oblikovanja kontroling sistema u preduzećima mogu očekivati zbog djelovanja ovih faktora. Istraživanje neophodnih akcija i nedostataka kod domaćih preduzeća, sprovedeno je od strane Bearing Poing-Consulting agencije i ustanovili su ključne probleme za obavljanje preduzetničke djelatnosti u BiH.[565] Visoki troškovi registracije preduzeća od samog starta preduzetničkih aktivnosti, kao i troškovi licenciranja, upotrebne dozvole i ishodovanje drugih neophodnih rješenja, čine bosansko-hercegovački preduzetnički ambijent veoma komplikovanim; uz ovakav birokratski aparat koji je veoma nepovoljan[566] za preduzetnike; period za registraciju[567] preduzeća traje do trideset radnih dana od uredno podnesene prijave, tako da ovo nije ni približno standardu Evropske Unije i preporukama OECD-a.[568] Poreski sistem, odnosno, visoke carinske stope za sirovine i repromaterijal, koje nisu usklađene sa okolnim državama čine privredni i preduzetnički ambijent dodatno otežavajućim i nedovoljno konkurentnim. Visoki troškovi poslovanja su prouzrokovani i visokim socijalnim doprinosima. Direktni i indirektni troškovi u preduzećima ne nastaju samo zbog plaćanja socijalnog doprinosa, već i zbog nemogućnosti zapošljavanja sezonske radne snage (uključujući visokokvalifikovanu radnu snagu) na osnovu restriktivnih propisa važećih za zapošljavavanje i otpuštanje radnika s posla. Visoki troškovi rada vrlo često vode do toga da preduzeća zaposlenike prijave na osnovu najmanje vrijednosti plate, ili da radna snaga uopšteno radi „*na crno*“. [569]

Prema istraživanju poslovnog okruženja provodenim od strane direkcije za ekonomsko planiranje Bosne i Hercegovine: “U 2011. godini, u Bosni i Hercegovini je zabilježeno poboljšanje u kategoriji *Poduzetničkih aktivnosti u nastajanju* (indikator TEA), gdje je doživjela povećanje od 5,2% u odnosu na preduzetničke aktivnosti u 2010. godini. Međutim, Bosna i Hercegovina je u ovom istraživanju doživjela značajan pad svih ostalih indikatora preduzetničkih aktivnosti u 2011. godini, gdje je najznačajnije smanjenje od 24,9% stope osnivanja preduzeća. U zaključku se navodi, da BiH još ostaje u grupi zemalja s niskim nivom

[565] Izvor: htpp://www.bms-consulting.de, (dostupno 03.06.2012.)
[566] Vrijeme potrebno za ragistraciju preduzeća, spada u grupu podataka koji pokazuju nivo razvijenosti preduzetništva jedne zemlje; izvor: http://www.oecd.org, (dostupno 03.06.2012.)
[567] Službene novine Bosne i Hercegovine, broj 42/04.
[568] (OECD) Organisation for Economic and Co-operation and Development – Organizacija za ekonomsku saradnju i razvoj.; Izvor: http://www.oecd.org, (dostupno 03.06.2012.)
[569] Od 01.02.2011. godine primjenom Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dohodak u Republici Srpskoj je ukinut neoporezivi dio dohotka (godišnji lični odbitak 3.000,00 KM), a poreska stopa uvećana sa 8 na 10%. Po osnovu Zakona o izmjenama i dopunama Zakona o doprinosima u Republici Srpskoj zbirna stopa doprinosa je povećana sa 30,6% na 33%. To bi moglo uticati na rast broja nezaposlenih i širenje sive ekonomije odnosno jačanja rada “na crno” posebno za zaposlene sa nižim platama (izbjegavanje plaćanja poreza). Navedene izmjene zakona mogu takođe biti destimulativne za strane investitore; izvor: Direkcije za ekonomsko planiranje BiH, *Bosna i Hercegovina – Ekonomski trendovi godišnji izvješta za 2011*, str. 55.; izvor: https://www.parlament.ba/sadrzaj/ostali_akti/izvjestaji/default.aspx?id=35134&langTag=bs-BA&pril=b, (dostupno 03.06.2012.)

preduzetničke aktivnosti, iako su postignuta izvjesna poboljšanja u odnosu na prethodne godine."[570]

Pristup kapitalu na tržištu za opstanak preduzeća je zavisan od veličine firme. Glavni izvori finansiranja preduzeća (izuzev privatne imovine), su mikrokreditne organizacije (MKO), banke, i tržište kapitala (berza). Mikro kreditne organizacije su osnovane ubrzo po završetku rata u BiH kao finansijska privredna podrška Svjetske banke, a s poboljšanjem privredne situacije u zemlji sve su više preuzimale ulogu finansiranja preduzeća. Banke se nalaze na drugom mjestu, kao izvor finansiranja preduzeća, sa osnovnim ciljem njihovog razvoja i rasta, usljed čega raste i depozit banke i ostvaruje se stabilnost u regionu. Striktni uslovi za dodjelu kredita i visoke kamate su prvenstveno simptomi lošeg[571] položaja kreditora u BiH za koje je karakteristično da ne postoji zadovoljavajuća sigurnost da će dobivena novčana sredstva zaista biti vraćena. Uzrok za ovakvu situaciju je implementacija zakona u kojem je kreditorima onemogućeno da u slučaju stečaja ili likvidacije preduzeća data novčana sredstva lako i brzo dobiju ponovo natrag. Suma kredita koju banke daju preduzeću mora biti pokrivna hipotekarno od strane preduzeća i do dva puta u odnosu na uzeta kreditna sredstva. Finansiranje preduzeća od strane tržišta kapitala (berza), naročito za velika preduzeća, poraslo je većim razvojem i poboljšanjem komunikacije sa potencijalnim učesnicima. Veći stepen širenja, kao u razvijenim zemljama zapadne Evrope, SAD-a i dijelovima Azije nije postignut zato što su inostrani investitori do sada pokazali malo interesovanja za bosansko-hercegovačko tržište kapitala a time, uopšteno, nedostaju finansijska sredstva za očuvanje kapitala.

Nejasni zakoni i odredbe koje ne važe posvuda jednako, i koje proizilaze uglavnom iz administrativne podjele BiH na dva entiteta i Distrikt, dok se dalje Federacija BiH dijeli na 10 kantona (Zeničko-Dobojski, Zapadno-Hercegovački, Unsko-Sanski, Tuzlanski, Srednjobosanski, Sarajevski, Posavski, Hercegovačko-Neretvanski, Hercegovačko-Bosanski, i Bosnasko-Podrinjski).[572] Ovakva administrativna, visoko kompleksna, i skupa podjela je urađena na osnovu Dejtonskog mirovnog sporazuma, i vodi ka tome, da svaka od gore navedenih administrativnih jedinica ima vlastite zakone i pravila, kao i takse za osnivanje preduzeća i obavljanje poslovne djelatnosti.

Za uspješan razvoj preduzetništva uopšte i u okviru efikasnog i konkurentskog poslovanja (kroz razvoj odgovarajućeg instrumentarijuma za vođenje preduzeća) veliku ulogu igra stepen i kvalitet obrazovanja. Prije analize trenutnog stanja ekonomskog obrazovanja potrebno je napomenuti da su u zemlji u kojoj je više od 40 godina kao osnova privredne djelatnosti podučavan sistem planske ekonomije, deficit u oblasti obrazovanja kroz relativno brzu transformaciju u tržišnu privredu, svakako je predstavljao neočekivan problem. Preduzetnički

---

[570] Direkcije za ekonomsko planiranje BiH, *Bosna i Hercegovina – Ekonomski trendovi godišnji izvještaj za 2011 godinu*, str. 55.; izvor: http://www.parlament.ba/sadrzaj/ostali_akti/izvjestaji/default.aspx?id=35134&langTag=bs-BA&pril=b, (dostupno 04.06.2012.)

[571] Prema rezultatima koje je objavila Svjetska banka (*Doing Business 2012*), Bosna i Hercegovina je poboljšala poziciju za dva mjesta, sa 127 pozicije popela se na 125 mjesto u svijetu. Poredeći kvalitetu poslovnog okruženja i dalje zaostaje za drugim zemljama u region, i najbliža je Albaniji koja se nalazi na 82 mjestu; izvor: Direkcije za ekonomsko planiranje BiH, *Bosna i Hercegovina – Ekonomski trendovi*, godišnji izvještaj za 2011, str. 54., http://www.parlament.ba/sadrzaj/ostali_akti/izvjestaji/default.aspx?id=35134&langTag=bs-BA&pril=b, (dostupno 04.06.2012.)

[572] Ateljević J. / O'Rourke, T. / Todorović. Z., *Building institucional capacity, In: Enterpreunership and Inovation*, Enterpreneurship and SME-s in Bosnia and Herzegovina – Building Institutional Capacity, Vol 5., 2004., Nr. 4., str. 250.

način razmišljanja, preuzimanje rizika, preduzetničko planiranje i analiza, u smislu sposobnosti preživljavanja i povećanja konkurentnosti preduzeća, su pojmovi koji su u obrazovnim ustanovama u BiH tek u novije vrijeme predmet opširne i analitičke obrade u nastavi. Može se poći od činjenice da će tek sa daljim privrednim razvojem zemlje biti shvaćeno pravo značenje ovih pojmova, pošto teoretska osnova bez okvirnih uslova i prilike da se teorija prenese u praksu preduzećima ne može biti od koristi. Nedostatak novčanih sredstava je, čini se, glavni problem nezadovoljavajuće situacije u kojoj se nalazi obrazovanje u BiH. Mnoge su analize sprovedene u BiH, od strane nekih stranih nevladinih organizacija i vladinih razvojnih agencija, sadrže ključne informacije o opštem privrednom okruženju, planovima za budućnost i glavnim problemima u poslovanju preduzeća. Glavne barijere za uspješno poslovanje leže u neadekvatnoj poreskoj politici, u birokratskim i administrativnim preprekama, u nedostatku kreditnih uslova prilagođenih privrednoj situaciji (veoma visoke kamate koje su prepreke kod uzimanja kredita), u nedostataku inicijative od strane vlade da pomogne prevazilaženje privrednih barijera za uspješno poslovanje.

Posmatranje preduzeća, relevantno za privredno okruženje i **kontroling**, pružilo je informacije korištene u ovoj studiji u vezi sa poteškoćama uspješnog privrednog poslovanja, investicionih planova i strukture, te za kvalifikaciju poslovnog kadra. Većina ovdje prikazanih rezultata studije pruža empirijsku potvrdu ranije navedenih karakteristika privrednih i okvirnih uslova u BiH.

8.2.2.2 Uticaj kulture zemlje na kontroling

Analiza djelovanja kulture na kontroling nije nepoznat fenomen u zemljama evrpske unije, no u Bosni i Hercegovini je to još uvijek nedovoljno istraženo i nema nikakvog kulturološkog uticaja. Ne postoje relevantni dostupni podaci (niti na Internetu, niti na visoko – školskim ustanovama) da je u Bosni i Hercegovini urađena bilo kakva vrsta istraživanja na temu kontrolinga, odnosno, njegove primjene u organizacionom upravljanju. Može se, sa pravom, zaključitit da nema nikakvih oblika kulturološkog konteksta i da kultura ne predstavlja nikakvu varijablu oblikovanja kontroling sistema u Bosni i Hercegovini.

Navedeno je dalo povoda da se uradi empirijsko istraživanje funkcije kontrolinga u bosansko-hercegovačkim preduzećima. Analiza dobijenih rezultata primjene kontrolinga se prikazuje u narednom poglavlju.

9 Empirijsko istraživanje funkcije kontrolinga u privrednim preduzećima u Bosni i Hercegovini

Kao što je već navedeno, primarni cilj ovoga rada je da se, pod specifičnim uslovima koji vladaju u jednoj zemlji Bosni i Hercegovini, empirijski istraži uloga kontrolinga u preduzećima, i dođe do relevantnih informacija o njegovoj organizacionoj i stručnoj podršci menadžmentu u upravljanju preduzećem.

U nastavku rada daje se prikaz metodoloških postupka provedenog empirijskog istraživanja i dobijenih rezultata.

9.1 Metodologija

Osnovni cilj i pod ciljevi u istraživanju su ostvareni pomoću standardizovanog anketnog upitnika, koji je obuhvatio ukupno 33 zatvorena pitanja, sa ponuđenim odgovorima intenziteta, numeričkog vrednovanja (vidjeti upitnik u prilogu). Kvantitativna i kvalitativna obrada, te analiza dobijenih odgovora provedena je pomoću statističkog programskog paketa IBM SPSS Statistics 20. U svrhu postizanja većeg prihvatanja anketnog upitnika od strane ispitanika, anketni upitnik je izrađen tako, da su odgovori pripremljeni na način, da se zaokruživanjem mogućeg odgovora između nekoliko ponuđenih opcija da brz odgovor. Na ovaj način se smanjuje vrijeme potrebno za ispunjavanje anketnog upitnika.

Sardržaj i struktura anketnog upitnika za ovo istraživanje je urađena na osnovu iskustava nekih drugih autora, mojih prethodnih istraživačkih iskustava iz ove oblasti i konsultacija sa mentorom.

Sadržaj anketnog upitnika je tako pripremljen da su u njemu obuhvaćene sve teme opisane u ovom radu, a u vezi su sa organizacijom kontrolinga i njegovim instrumentima, koji nailaze na najučestaliju primjenu u savremenom upravljanju preduzećem.

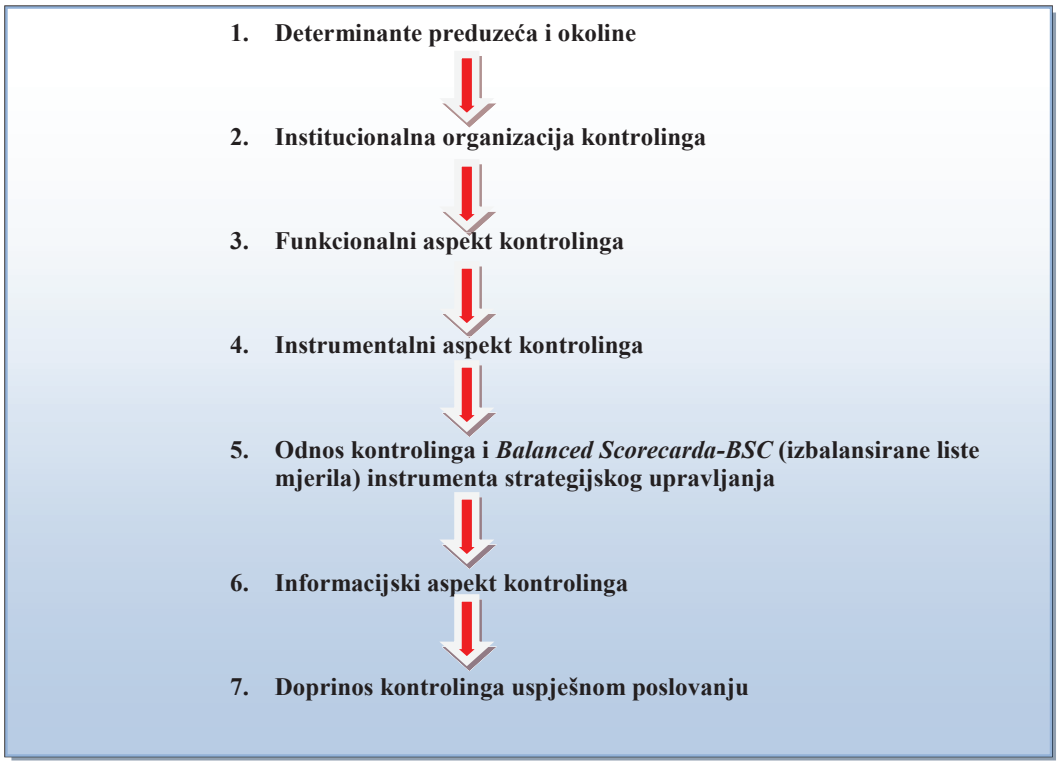
Anketni upitnik je u većini slučajeva bio poslan privrednim subjektima putem elektronske pošte (e-mail) i faksom, ali je u nekim slučajevima bilo potrebno čak i lično uručivanje i anketiranje relevantnih osoba. Kod slanja putem elektronske pošte, adrese preduzeća su dobijene iz Spoljnotrgovinske komore Bosne i Hercegovine[573], Privredne komore Republike Srpske[574] i Centra za unapređenje korporativnog upravljanja iz Banjaluke[575].

Prije nego se dođe do analize procenta povrata upitnika, bitno je napomenuti, da na našim područjima primaoci upitnika skeptično reaguju na bilo kakve ankete u kojim trebaju dobrovoljno da učestvuju, tako da većina nije spremna da na njih odgovara, što će se odraziti i na kvotu povrata upitnika i u ovome istraživanju. Ova pretpostavka pojačana je osjetljivošću

[573] *Spoljnotrgovinska komora Bosne i Hercegovine*, Sarajevo; Izvor: http://www.komorabih.ba/, (dostupno 15.03.2010.)
[574] *Privredna komora Republike Srpske*, Banja Luka; Izvor: http://ww.komorars.ba/a2/index.php/sm, (dostupno 15.03.2010.)
[575] *Centar za unapređenje korporativnog upravljanja*, Banja Luka; Izvor: http://www.korporativnoupravljanje.com, (dostupno 02.12.2011.)

traženih podataka.[576] Iz ovoga razloga je istraživanje ograničeno na regione u BiH u kojima je upitnike dijelom bilo moguće uručiti lično, jer se moglo poći od toga da će lično uručivanje i pojašnjenje upitnika biti neka garancija za njegovo adekvatno ispunjavanje. Treba napomenuti da je najveći broj poslatih upitnika i dostavljen, odnosno prikupljen iz onih preduzeća, u kojima je lično predat anketni upitnik i urađeno lično anketiranje odgovorne osobe u preduzeću. Na temelju prethodno navedenih ograničenja poslano je preduzećima, odnosno, lično uručeno 200 upitnika. Kod slanja upitnika putem elektronske pošte i faksom, nakon otprilike 20 dana, postignuta je vrlo niska kvota povrata ispod 10%. Iako su odgovorni u skoro svim slučajevima nakon kratkog razgovora obećali da će anketni upitnik ispuniti za dva do tri dana, i poslati ga nazad, to se nije desilo u očekivanom omjeru. Iz toga razloga, istim preduzećima je ponovljeno slanje anketnih upitnika elektronskom poštom i faksom, i kvota povrata ispunjenih anketnih upitnika se udvostručila. Uz slanje elektronskim putem i faksom, pristupilo se ličnom uručivanju anketnih upitnika u 64 preduzeća širom BiH, i anketiranju njihovih relevantnih predstavnika na licu mjesta. Ukupno je postignuta kvota povrata od 46%, to znači, da od 200 poslanih anketnih upitnika na adrese preduzeća širom BiH, popunjena su sveukupno 92 anketna upitnika, koja su poslana nazad i unijeta u pripremljenu matricu za analizu.

9.2 Vrednovanje rezultata na osnovu uzorka istraživanja



Slika 123 – Struktura vrednovanja.

[576] Mali procenat privrednih subjekata je spreman da pruži informacije, odnosno, podatke o poslovanju, zbog skeptičnosti kasnije upotrebe ili zloupotrebe istih.

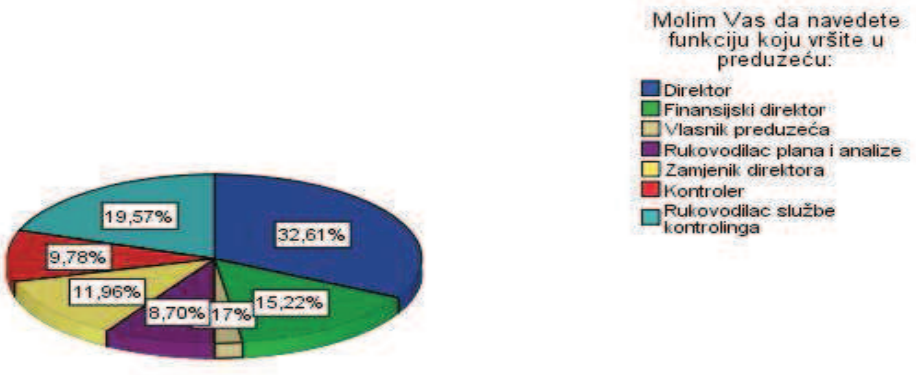
Vrednovanje podataka dobijenih istraživanjem, primijeniće gore prikazanu strukturu, kao na slici 123., gdje se u prvom istraživačkom poglavlju analiziraju prikupljeni podaci o poziciji osoba koje su učestvovale u ispunjavanju anketnog upitnika, i određuju determinante preduzeća i njegove okoline, u drugom poglavlju se analizira institucionalna organizacija kontrolinga, u trećem se istražuje funkcionalni aspekt kontrolinga, u četvrtom instrumenti kontrolinga, u petom se istražuje odnos kontrolinga i *BSC-Balanced Scorecard* (izbalansirane liste mjerila) kao instrumenta strategijskog upravljanja, te se u šestom poglavlju istražuju osobine i vještine lidera preduzeća i na kraju u sedmom poglavlju se istražuju izvori informacija kontrolinga u preduzećima i njegov doprinos u uspješnom poslovanju.

Navedenim vrednovanjem se vrši pojedinačno ispitivanje postavljenih podhipoteza u ovoj disertaciji, na osnovu čijih rezultata će se potvrditi ili negirati glavna hipoteza: „*Nužnost funkcije kontrolinga u organizacionom upravljanju*“. Sa ovim istraživačkim radom će se identifikovali glavni faktori koji utiču na uspostavljanje poslovne funkcije kontrolinga i njegovo funkcionisanje u savremenim uslovima privređivanja u bosansko-hercegovačkim preduzećima. I na kraju će se sa ovim istraživanjem afirmisati poslovna funkcija kontrolinga.

9.3 Determinante preduzeća i okoline

9.3.1 Analiza funkcije ispitanika u privrednom preduzeću

Prvo pitanje u upitniku se odnosilo se na poziciju koju anketirana osoba obavlja u preduzeću. Ovo pitanje je važno, iz razloga da se osigura uvid u kompetentnost[577] osoba koje ispunjavaju upitnik. U 32,61% slučajeva anketirani su direktori preduzeća, dok u 19,57% preduzeća su rukovodioci službe kontrolinga, u 15,22% su bili finansijski direktori, 11,96% zamjenici direktora preduzeća, 9,78% osobe koje rade kao kontroleri u preduzećima, a u preostalim slučajevima su bili planeri, analitičari i vlasnici preduzeća.



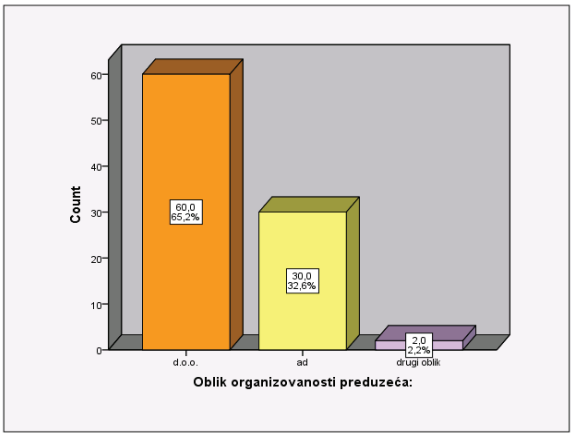
Grafikon 1 – Funkcije anketiranih u preduzeću.

[577] Kompetentnost za ispunjavanje upitnika je na osobama koje su na rukovodećim pozicijama top-menadžmenta u preduzećima, gdje im funkcija koju obavljaju omogućuje uvid u poslovanje i organizacionu strukturu, stoga i njihovi odgovori imaju visok stepen tačnosti i pouzdanosti.

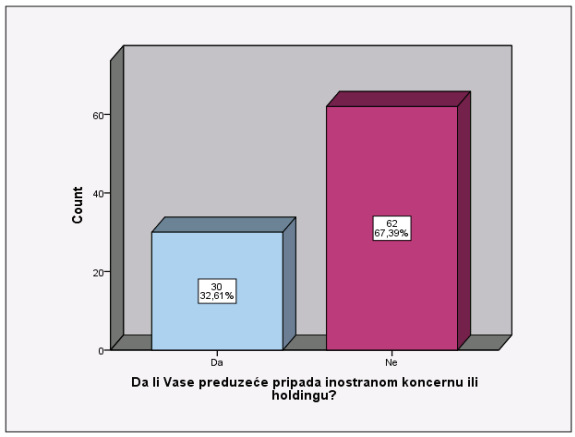
Tek ovakvom strukturom kao u grafikonu 1., data je mogućnost za vrednovanje shodno cilju istraživanja, jer sve navedene rukovodeće pozicije posjeduju neophodna znanja o dešavanjima u preduzeću relevantnim za kontroling.

9.3.2 Oblik, pripadnost koncernu, dužina poslovanja i karakteristike razgraničenja

Gledano na oblike preduzeća, analiza prikupljenih podataka o učesnicima u anketi, je data na grafikonu 2., iz koje je evidentno da među anketiranim preduzećima sa 65,2% dominiraju društva sa ograničenom odgovornošću (D.O.O.), 32,67% su akcionarska društva (AD), a u 2,2% slučaja su druga društva u kojima svi članovi lično odgovaraju za obaveze (SZR). Ostali oblici, izuzev ova tri, nisu se pojavljivala.



Grafikon 2 – Oblik organizovanja preduzeća



Grafikon 3 – Pripadnost koncernu ili holdingu.

Na pitanje da li su preduzeća dio koncerna ili holdinga, iz grafikona 3., je evidentno da je 67,4% anketiranih preduzeća negativno odgovorilo na ovo pitanje, dok je njih 32,6% pozitivno odgovorilo.

Da li Vase preduzeće pripada inostranom koncernu ili holdingu? * Koliki je promet ostvarilo Vaše preduzeće u prošloj godini? * Koliko ima zaposlenih Vaše preduzeće? Crosstabulation

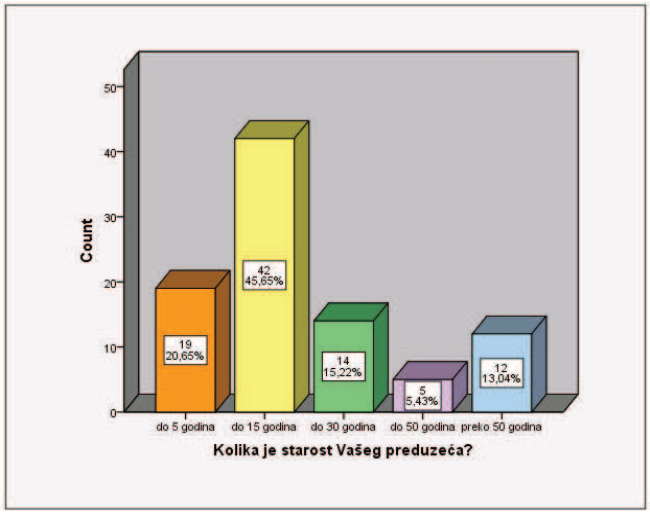
Count

Koliko ima zaposlenih Vaše preduzeće?			Koliki je promet ostvarilo Vaše preduzeće u prošloj godini?				Total
			0 - 4 miliona KM	5 - 10 miliona KM	11 - 50 miliona KM	preko 51 miliona KM	
manje od 10	Da li Vase preduzeće pripada inostranom koncernu ili holdingu?	Ne	5		1		6
	Total		5		1		6
od 11 - 49	Da li Vase preduzeće pripada inostranom koncernu ili holdingu?	Da	0	2	2	1	5
		Ne	19	8	3	0	30
	Total		19	10	5	1	35
od 50 - 249	Da li Vase preduzeće pripada inostranom koncernu ili holdingu?	Da	0	2	4	3	9
		Ne	5	6	8	2	21
	Total		5	8	12	5	30
preko 250	Da li Vase preduzeće pripada inostranom koncernu ili holdingu?	Da		2	0	14	16
		Ne		0	1	4	5
	Total			2	1	18	21
Total	Da li Vase preduzeće pripada inostranom koncernu ili holdingu?	Da	0	6	6	18	30
		Ne	29	14	13	6	62
	Total		29	20	19	24	92

Tabela 37 – Oblik organizovanja preduzeća i pripadnost koncernu ili holdingu.

Iz prikaza u tabeli 37., je evidentno da u slučaju preduzeća koja pripadaju „*grupi preduzeća*“ (pod ovim nazivom se u BiH podrazumjeva koncern) na osnovu temeljne analize dobijenih rezultata (kvantitativnih karakteristika) i jednim djelom kroz dodatne upite, ustanovljeno je da svega 3 anketirana preduzeća pripadaju koncernima, u skladu sa klasifikacijama[578] preduzeća, i svrstavaju se u velika.

Takođe, istaživanjem se odredila starost preduzeća, kako bi se moglo ustanoviti, da li je starosni faktor kojim slučajem imalo opredjeljujuću ulogu za uvođenje kontrolinga u poslovanje.



Grafikon 4 – Starost preduzeća.

Iz grafikona 4., je evidentno da je najveći procenat od 45,65% anketiranih preduzeća starosne dobi do15 godina, zatim 20,65% su do 5 godina starosti, 15,22% su preduzeća do 30 godina starosti, i 5,43% je do 50 godina starosti.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Kolika je starost Vašeg preduzeća? Crosstabulation

Count

		Kolika je starost Vašeg preduzeća?					Total
		do 5 godina	do 15 godina	do 30 godina	do 50 godina	preko 50 godina	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	9	17	6	3	6	41
	Uvodi se	3	11	4	1	1	20
	Ne	7	14	4	1	5	31
Total		19	42	14	5	12	92

Tabela 38 – Kontroling u odnosu na starost preduzeća.

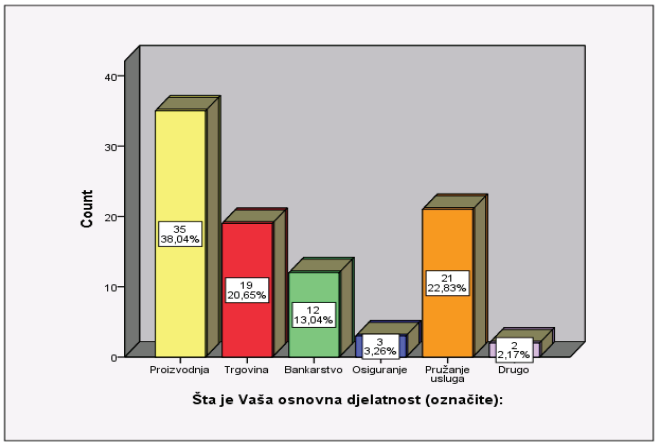
Na pitanje, *koje se odnosilo na postojanje odjela kontrolinga u odnosu na starost preduzeća*, vidimo iz tabele 38., kako su ispitanici davali odgovore. Od 19 preduzeća koja su mlađa od 5 godina, vidimo da njih 9 ima uveden kontroling, dok 3 preduzeća su u fazi uvođenja. Posmatramo li najveću grupu preduzeća starosne dobi do 15 godina, vidimo da od 42 preduzeća njih 28 ima ili uvode kontroling, do 30 godina starosti od 14 preduzeća 10 ima ili uvodi kontroling, do 50 godina starosti, od 5 preduzeća koja su učestvovala u anketiranju 4 imaju ili uvode kontroling, i preko 50 godina starosti od 12 preduzeća vidimo da 7 ima uveden ili uvodi kontroling u svoje poslovanje. Iz navedenog se zaključuje da starost nije opredjeljujući faktor za postojanje kontroling odjela u preduzećima, vidimo da bez obzira na starost, sva preduzeća će

[578] Vidi opširnije u poglavlju, 7.1.1., kvantitativno razgraničavanje.

nastojati da ostvare tržišnu konkurentnost, a jedan od načina je svakako i u uvođenju modernih koncepata upravljanja, poput kontroling koncepta.

9.3.3 Struktura djelatnosti anketiranih preduzeća: proizvodnja, usluge trgovina, bankarstvo, osiguranje i drugo

Na pitanje, *kakva je struktura analiziranih preduzeća prema djelatnostima iz koje dolaze*, vidimo kako su ispitanici odgovarali iz grafičkog prikaza 5. Većina bosansko-hercegovačkih preduzeća koja su učestvovala u anketi dolaze iz proizvodne djelatnosti i to u 30,04% slučaja, zatim 22,63% preduzeća su iz uslužnog sektora, 20,65% ispitanika je sa pretežnom trgovačkom djelatnošću, iz bankarstva je 13,04% ispitanika, a 3,26% su iz osiguranja i 2,17% su iz ostalih sektora.



Grafikon 5 – Osnovna djelatnost ispitanika.

Posmatrajući veličinu preduzeća, analiza prikupljenih podataka je pokazala da od 92 anketirana preduzeća, njih 6 pripadaju grupi do 10 zaposlenih, 35 preduzeća imaju od 10 do 49 zaposlena, 30 preduzeća je sa 50 do 249 zaposlenih, dok je preostalo 21 preduzeće navelo da imaju preko 250 zaposlenih.

Koliki je promet ostvarilo Vaše preduzeće u prošloj godini? * Koliko ima zaposlenih Vaše preduzeće? * Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? Crosstabulation

Count

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?			Koliko ima zaposlenih Vaše preduzeće?				Total
			manje od 10	od 11 - 49	od 50 - 249	preko 250	
Da	Koliki je promet ostvarilo Vaše preduzeće u prošloj godini?	0 - 4 miliona KM	2	4	2	0	8
		5 - 10 miliona KM	0	4	5	2	11
		11 - 50 miliona KM	0	1	5	0	6
		preko 51 miliona KM	0	1	3	12	16
	Total		2	10	15	14	41
Uvodi se	Koliki je promet ostvarilo Vaše preduzeće u prošloj godini?	0 - 4 miliona KM		5	1	0	6
		5 - 10 miliona KM		4	1	0	5
		11 - 50 miliona KM		2	2	0	4
		preko 51 miliona KM		0	1	4	5
	Total			11	5	4	20
Ne	Koliki je promet ostvarilo Vaše preduzeće u prošloj godini?	0 - 4 miliona KM	3	10	2	0	15
		5 - 10 miliona KM	0	2	2	0	4
		11 - 50 miliona KM	1	2	5	1	9
		preko 51 miliona KM	0	0	1	2	3
	Total		4	14	10	3	31
Total	Koliki je promet ostvarilo Vaše preduzeće u prošloj godini?	0 - 4 miliona KM	5	19	5	0	29
		5 - 10 miliona KM	0	10	8	2	20
		11 - 50 miliona KM	1	5	12	1	19
		preko 51 miliona KM	0	1	5	18	24
	Total		6	35	30	21	92

Tabela 39 – Postojanje kontrolinga u odnosu na broj zaposlenih i promet.

Međutim, evidentno je iz tabele 39., da 21 anketirano preduzeće pripada grupi velikih preduzeća, razvrstanih prema Zakonu[579] o podsticaju razvoja malih i srednjih preduzeća u Republici Srpskoj i Federaciji Bosne i Hercegovine, kao i prema preporukama Evropske Komisije, koja definiše graničnu vrijednost broja zaposlenih u malim i srednjim preduzećima u Bosni i Hercegovini.[580]

Šta je Vaša osnovna djelatnost (označite): * Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? Crosstabulation

Count

		Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?			Total
		Da	Uvodi se	Ne	
Šta je Vasa osnovna djelatnost (označite):	Proizvodnja	10	10	15	35
	Trgovina	8	6	5	19
	Bankarstvo	12	0	0	12
	Osiguranje	2	1	0	3
	Pružanje usluga	9	3	9	21
	Drugo	0	0	2	2
Total		41	20	31	92

Tabela 40 – Kontroling u odnosu na osnovnu djelatnost u preduzeću.

Iz tabele 40., vidimo da su svih 12 anketiranih banaka navele, da u svojim organizacijama imaju uveden odjel kontrolinga, slično kao i kod osiguravajućih društava, gdje vidimo da od 3 analizirana 2 već imaju uspostavljen kontrolinga, a 1 društvo je u procesu uvođenja.

Analiza je pokazala da od 35 anketirana preduzeća proizvodne djelatnosti, njih 10 je navelo da već ima uspostavljen odjel kontrolinga, dok je drugih 10 u fazi uvođenja, a 15 preduzeća proizvodne djelatnosti uopšte nema uveden kontroling.

Od 19 trgovačkih preduzeća, 8 je navelo da ima odjel kontrolinga, a 6 njih navodi da je u procesu uvođenja, dok 5 analiziranih trgovačkih preduzeća navodi da uopšte nema kontroling odjel u svome poslovanju.

U analizi je učestvovalo i 21 preduzeće koje se bave pružanjem usluga, tako da je 9 navelo da ima uspostavljen odjel kontrolinga, a 3 da je u fazi uvođenja, dok preostalih 9 navodi da nema odjel kontrolinga u svojoj organizaciji.

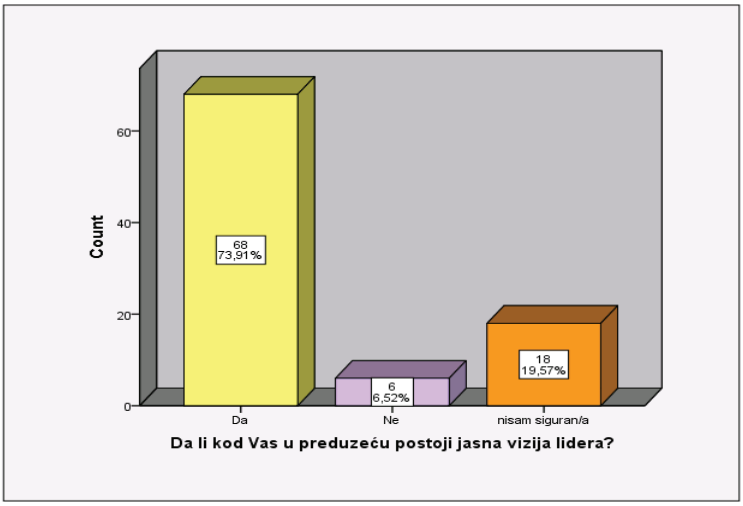
Preostala 2 preduzeća navode da su iz neke druge djelatnosti, koja nije bila ponuđena kao opcija za ispunjvanje ispitanicima, i navode da nemaju uveden odjel kontrolinga. Ponuđene djelatnosti su bile na osnovu pretpostavke da se u njima najvjerovatnije nalazi organizovan kontroling, te se nije išlo u veću širinu sa nekim drugim djelatnostima.

Evidentno je iz date tabele, da su sve finansijske institucije u ovome slučaju banke, uspješno uvele odjel kontrolinga u svoje organizacije, kao i osiguravajuća društva. Takođe, možemo da zaključimo, da proizvodna preduzeća isto tako teže većem uvođenju kontrolinga u svoje poslovanje, što nam govori u prilog i podatak, da je preko polovine anketiranih proizvodnih preduzeća već uvelo funkciju kontrolinga u organizaciju. Ovo nam već dovoljno govori, da su preduzeća iz ove oblasti prepoznala nužnost za uvođenje savremenih instrumenta upravljanja ukoliko žele ostati konkuretni na tržištu, što se može reći isto i za uslužna preduzeća.

[579] Klasifikacija prema: Zakonu o podsticaju razvoja malih i srednjih preduzeća, *Službeni glasnik Republike Srpske* broj 64/02, 34/06 i 119/08, Službene novine Federacije Bosne i Hercegovine, broj 19/06. Klasifikacija preduzeća prema Zakonu o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, *Službeni glasnik Republike Srpske* broj 36/09.
[580] Vidi opširnije u poglavlju, 7.1.1., kvantitativno razgraničavanje.

9.3.4 Postojanje vizije i misije

Tokom razmatranja savremenih teorija liderstva i njihovih karakteristika, povezanih sa kontrolingom, nastojalo se u teorijskom radu doći do zaključaka o traženim i potrebnim karakteristikama koje treba da posjeduje lider, kako bi uspješno prepoznao potrebu za uvođenjem kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju. Tražio se odgovor na pitanje: *da li u bosansko-hercegovačkim preduzećima postoji jasna vizija lidera*? Analiza dobijenih podataka je data na grafikonu 6., i jasno nam pokazuje, da u od 92 analizirana preduzeća, kod njih 68 lideri imaju jasan stav, po pitanju postojanja jasne vizije, odnosno vrijednosti preduzeća kojima se stremi, dok u 6 preduzeća njihovi lideri to nemaju, a u 18 preduzeća ispitanici navode da nisu sigurni u postojanje jasne vizije njihovih lidera.



Grafikon 6 – Postojanje jasne vizije lidera u anketiranim preduzećima

U tabeli 41., su dati rezultati koji nam govore da od 41 preduzeća koje ima odjel za kontroling, u 35 slučajeva je navedeno da njihovi lideri imaju jasnu viziju u kojem pravcu treba da se razvija njihovo preduzeće. Sa ovim su se složili i ispitanici iz 16 preduzeća, koja su u fazi uvođenja kontrolinga. Iz navedene tabele vidimo, da u 1 preduzeću sa uspostavljenim odjelom za kontroling, i kod 1 preduzeća kod kojeg se uspostavlja, nemaju jasno definisane vizije od strane njihovih lidera, dok 5 ispitanika sa uvedenim odjelom za kontroling, i kod 3 koja su u fazi njegovog uvođenja, decidno navode, da nisu sigurni u postojanje jasne vizije lidera u njihovom preduzeću.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Da li kod Vas u preduzeću postoji jasna vizija lidera? Crosstabulation

Count

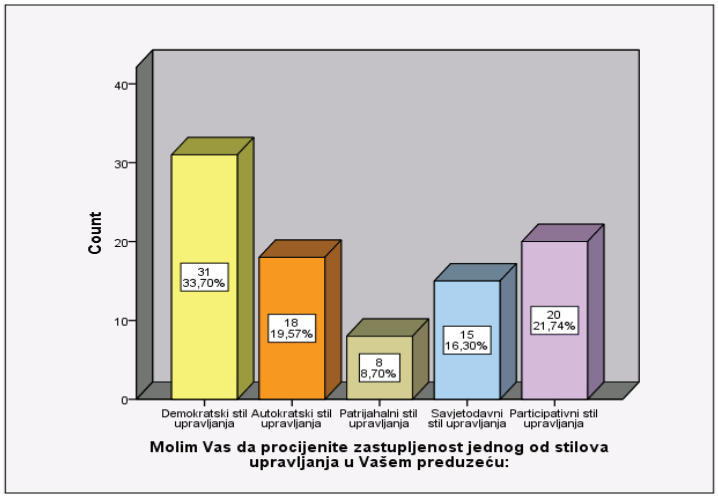
		Da li kod Vas u preduzeću postoji jasna vizija lidera?			Total
		Da	Ne	nisam siguran/a	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	35	1	5	41
	Uvodi se	16	1	3	20
	Ne	17	4	10	31
Total		68	6	18	92

Tabela 41 – Postojanje vizije lidera u anketiranim preduzećima

Analiza dobijenih podataka je zabrinjavajuća, i to iz razloga, što od 92 preduzeća, koja su učestvovala u anketi, čak njih 24 navode da su im lideri u preduzeću sa nejasnom vizijom ili su čak bez ikakve vizije. U 6 preduzeća koja imaju uveden kontroling i 4 koja su u fazi uvođenja, navedeno je da njiihovi lideri još uvijek nemaju jasno definisanu viziju, a razloge za ovo zasigurno treba tražiti i u njegovoj ograničenoj slobodi u radu, jer je jedan od zadatak kontrolinga da inicira uspostavljanje jasne vizije kojom preduzeće treba da stremi.[581] Nepostojanje jasne vizije lidera u bosansko-hercegovačkim preduzećima, zasigurno će imati negativan uticaj na kako na odluku o uvođenju, tako i na podršku u uspješnom uvođenju funkcije kontrolinga, što će na kraju imati negativne implikacije na konačan poslovni uspjeh preduzeća.

9.3.5 Stilovi upravljanja

Liderstvo je jedan od presudnih faktora uticaja na uspješnost u uvođenju funkcije kontrolinga u organizaciju. Samo uspješni lideri su svjesni potrebe da u savremenim uslovima poslovanja, za uspješno upravljanje preduzećem su potrebni savremeni instrumenti i koncepti, jer sa njima, zasigurno imaju veću šansu u borbi za ostvarenje konkurentske prednosti na tržištu. Navodeći značaj liderstva na uvođenje i uspješan rad funkcije kontrolinga, u teorijskom razmatranju je apostrofirano, da je lider taj koji ruši važeće koncepte i nudi nove često i neprovjerene koncepte i ideje. Ključno pitanje koje se nameće, je shvatanje svrhe i same uloge kontrolinga od strane lidera u preduzeću, jer lider koji dobro razumije funkciju kontrolinga zasigurno će se i opredijeliti za njegovo uvođenje.[582] Cilj je da se u ovome radu istraži i naglasi veza između liderstva i kontrolinga, odnosno stila bosansko-hercegovačkih lidera, koji su imali opredjeljujuću ulogu, da u svoje poslovanje uvedu funkciju kontrolinga. Da bi se dobio odgovor na ovo pitanje, učesnicima u anketi je postavljen pitanje: *Molim Vas da procjene zastupljenost jednog od stilova upravljanja u Vašem preduzeću?*



Grafikon 7 – Stilovi upravljanja u anketiranim preduzećima.

Analiza dobijenih rezultata je data u grafikonu 7., iz kojeg vidimo, da su učesnici u anketi naveli da se kod 33,7% ispitanih preduzeća primjenjuje demokratski stil upravljanja od strane njihovih lidera, participativni stil se primjenjuje u 21,7% preduzeća, 19,6% ispitanika je navedeno da

[581] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.2.1.1., definisanje poslovne politike, vizije i misije.
[582] Vidi opširnije u poglavlju 5.4.1., uticaj znanja lidera na uvođenje kontroling funkcije.

njihovi lideri primjenjuju autokratski stil upravljanja, dok se savjetodavni stil primjenjuje u 16,3% preduzeća, i patrijahalni stil primjenjuje 8,7% lidera u bosansko-hercegovačkim preduzećima.

Koliki je uticaj upravljačkog stila lidera u bosansko-hercegovačkim preduzećima na uvođenje i uspostavljanje funkcije kontrolinga, svakako zavisi od njegovog samog personaliteta, koji se ogleda u spremnosti na prepoznavanju potreba za uvođenjem savremenih inovatinih rješenja u procese upravljanja. Tabela 42., nam daje prikaz uticaja stila lidera na uvođenje kontrolinga u bosansko-hercegovačko preduzeće.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Molim Vas da procijenite zastupljenost jednog od stilova upravljanja u Vašem preduzeću: Crosstabulation

Count

		Molim Vas da procijenite zastupljenost jednog od stilova upravljanja u Vašem preduzeću:					Total
		Demokratski stil upravljanja	Autokratski stil upravljanja	Patrijahalni stil upravljanja	Savjetodavni stil upravljanja	Participativni stil upravljanja	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	17	8	2	7	7	41
	Uvodi se	5	6	1	4	4	20
	Ne	9	4	5	4	9	31
Total		31	18	8	15	20	92

Tabela 42 – Stilovi upravljanja koji su opredjelili uvođenje kontrolinga u preduzeću.

Analiza dobijenih rezultata prikazanih u tabeli 42., jasno nam prikazuje da je kod 17 bosansko-hercegovačkih preduzeća sa uvedenom funkcijom kontrolinga prisutan pretežno demokratski stil upravljanja od strane njihovih lidera, dok je 5 preduzeća sa ovim stilom upravljanja navelo da se uvođenje kontrolinga u njihova preduzeća nalazi u toku.

Kod preduzeća koje karakteriše autokratski stil upravljanja od strane lidera, evidentno je iz tabele da u 8 preduzeća je uveden kontroling, a u 6 je u fazi se uvođenja.

Participativni i savjetodavni stilovi upravljanja su podjednako zastupljeni u 7 preduzeća kod kojih je uveden kontroling, dok 4 preduzeća navode da su u procesu njegovog uvođenja.

I na kraju, samo 2 ispitanika navode da je patrijahalni stil opredjelio uvođenje kontrolinga u njihovo preduzeće, što je potvrdilo i 1 preduzeće koje je u fazi uvođenja kontrolinga.

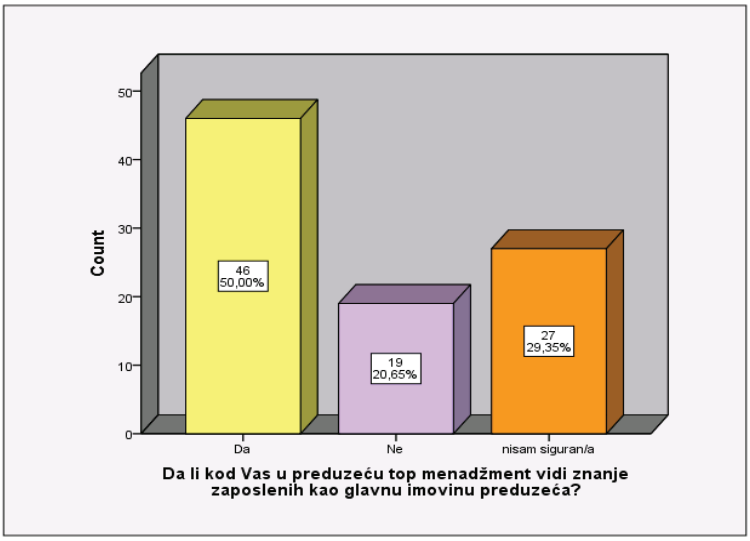
Ovi dobijeni podaci iz istraživanja, nam govore da način upravljanja lidera zasigurno ne zavisi primarno od njegovog personalnog stila, već da lideri prihvataju način upravljanja i vođenja koji je potreban preduzeću u odnosu na uslove iz okruženja. Takođe, možemo da zaključimo da stil upravljanja treba i mora da se menja sa promenama u okruženju. Tako da će u budućnosti personalna spremnost lidera svakako biti presudna u prepoznavanju potreba za uvođenjem i podržavanjem novih i savremnenih instrumenata i koncepata upravljanja, poput funkcije kontrolinga.

9.3.6 Menadžmet znanja

Nakon definisanja postojanja vizije, stilova liderstva, pristupilo se analizi uticaja menadžmenta znanja na uvođenje funkcije kontrolinga u bosansko-hercegovačkim preduzećima. U teorijskom djelu rada je naglašeno da savremena organizacija može da ima konkurentsku prednost ukoliko je sposobna da kreira i širi znanje unutar nje.[583] U današnje vrijeme, znanje u savremenoj

[583] Vidi opširnije u poglavlju 5., liderstvo i menadžment zanja u organizaciji.

organizaciji postaje presudno i ono predstavlja njen najdragocijeniji resurs. Stoga je bio cilj da se sa sa pitanjem sazna: *da li top menadžment vidi znanje kao glavnu imovinu preduzeća*?



Grafikon 8 – Top menadžment vidi znanje zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća.

Iz grafičkog prikaza 8., vidimo da svega 50% anketiranih ispitanika navodi da top menadžment u bosansko-hercegovačkim preduzećima vidi znanje zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća. Dok preostali 50% ispitanika su na ovo pitanje odgovorili da top menadžmenta ne vidi znanje zaposlenih kao glavnu imovinu i da nisu sigurni da ga njihov top menadžment uopšte vidi kao glavnu imovinu u preduzeću, što svakako predstavlja jedan porazan podatak za menadžment u bosansko-hercegovačkim preduzećima.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Da li kod Vas u preduzeću top menadžment vidi znanje zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća? Crosstabulation

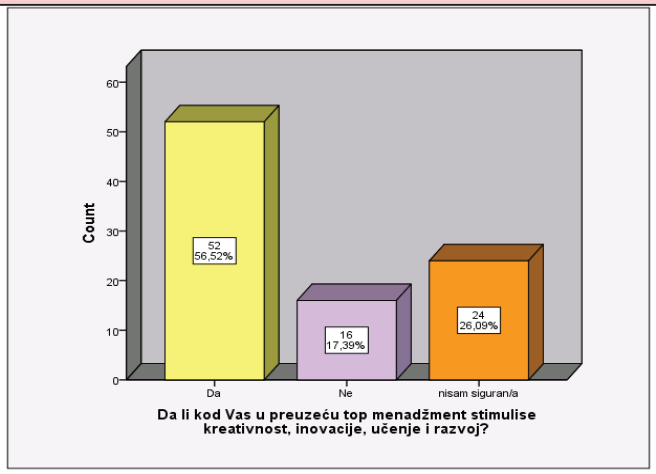
Count

		Da li kod Vas u preduzeću top menadžment vidi znanje zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća?			Total
		Da	Ne	nisam siguran/a	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	26	5	10	41
	Uvodi se	8	4	8	20
	Ne	12	10	9	31
Total		46	19	27	92

Tabela 43 – Top menadžment vidi zanje zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća u kojem postoji kontroling.

Iz tabele 43., vidimo da od 41 preduzeća sa uvedenom funkcijom kontrolinga, samo njih 26 smatra znanje svojih zaposlenih glavnom imovinom preduzeća, dok ostalih 15 nije to moglo da potvrdi. Slično je i kod preduzeća koja su u fazi uvođenja kontrolinga, tako da je na ovo postavljeno pitanje samo je njih 8 potvrdno odgovorilo. Nažalost, ovakav nizak rezultat, pokazuje da top menadžment u bosansko-hercegovačkim preduzećima, još uvijek nedovoljno afirmiše znanje, i ne vidi ga kao glavnu imovinu preduzeća.

Na pitanje: *Da li kod Vas u preduzeću top menadžment stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj*, učesnici u anketi su dali odgovre koji su predstavljeni u grafikonu 9.



Grafikon 9 – Top menadžment stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj.

Iz grafičkog prikaza je evidentno da u svega 56,52% preduzeća top menadžment stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj, dok 17,39% preduzeća ispitanici navode da top menadžment ne stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj, a u 26,09% preduzeća ispitanici nisu sigurni u to.

Očigledno je, da i u preduzećima, koja imaju uvedenu funkciju kontrolinga, samo 24 top menadžera stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj, dok 17 njih to ne praktikuje. Slično je i kod preduzeća koja su u fazi uvođenja kontrolinga, gdje vidimo da top menadžer stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj u 11 slučajeva, a u 9 ih to ne praktikuje.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Da li kod Vas u preuzeću top menadžment stimulise kreativnost, inovacije, učenje i razvoj? Crosstabulation

Count

		Da li kod Vas u preuzeću top menadžment stimulise kreativnost, inovacije, učenje i razvoj?			Total
		Da	Ne	nisam siguran/a	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	24	6	11	41
	Uvodi se	11	2	7	20
	Ne	17	8	6	31
Total		52	16	24	92

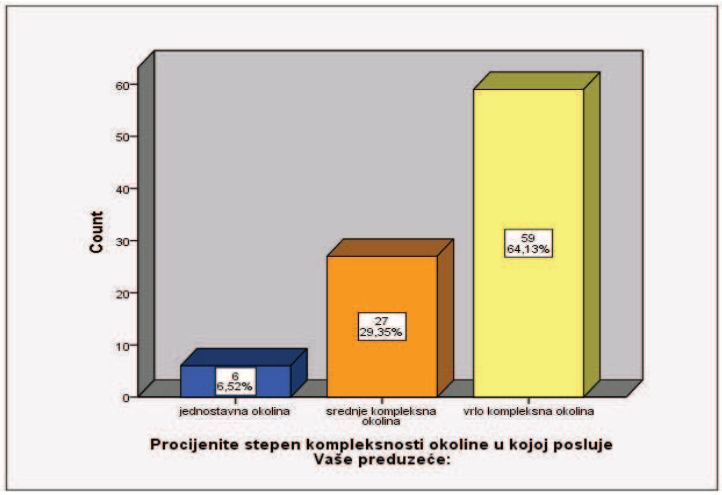
Tabela 44 – Top menadžment stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj, u preduzeću u kojem postoji kontroling.

Ovo pitanje je samo potvrdilo prethodno, i evidentno je da top menadžment, ne samo da ne vidi znanje zaposlenih kao glavnu imovninu, nego ne stimuliše niti kreativnost, inovacije, učenje i razvoj u onoj mjeri u kojoj bi trebao.

Iz navedenog zaključujemo da je analiza pokazala zabrinjavajuće pokazatelje, jer 26,09% anketiranih preduzeća u Bosni i Hercegovini posluje na tržištu sa nejasnom ili bez ikakve vizije njihovih lidera, 50% ispitanka je navelo da njihov top menadžment ne vidi znanje svojih zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća i da se u 48% preduzeća ne stimulišu kreativnosti, inovativnost, učenje i razvoj, što ima uticaj i na uvođenje savremenih instrumenta i koncepata upravljanja. Navedeni podaci u istraživanju **ne mogu potvrditi podhipotezu**: *lideri su spremni da usvajaju znanja i uvode savremene koncepte upravljanja, kako bi ostvarili konkurentsku prednost na tržištu.*

9.3.7 Stepen kompleksnosti okoline

Rezulati koji slijede se odnose na analizu kompleksnosti, dinamike okoline i unutrašnje kompleksnosti i dinamike preduzeća. U teorijskom razmatranju je bilo riječi o kompleksnosti okoline u kojoj posluju današnja preduzeća. Naime, poslovanje je svakim danom sve složenije, iz razloga što trište postaje sve probirljivije, i pred bosansko-hercegovačka preduzeća se postavljaju sve teži zahtijevi od strane klijenata, a koji se moraju ispuniti ukoliko se želi opstati i ostvariti konkurentska prednost na tržištu. Kompleksnost okruženja je prepoznata kao jedan od razloga, zbog kojih će preduzeća nastojati da se brže prilagođavaju i da pokušaju da ovladavaju kompleksnošću.[584] U tome prilagođavanju će se svakako brže opredjeljivati ona preduzeća koja su prepoznala potrebu da uvedu savremene instrumente i koncepte za njeno ovladavanje. Cilj je da se ustanovi stepen kompleksnosti u kojoj djeluju bosansko-hercegovačka preduzeća. Da bi došli do toga saznanja učesnicima ankete se postavilo pitanje: *Procjenite stepen kompleksnosti okoline u kojoj posluje Vaše preduzeće*. Rezultati su dati u grafikonu 10.



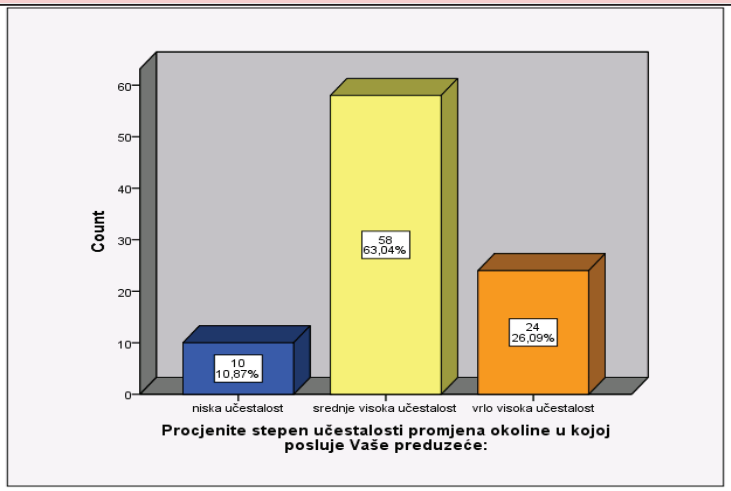
Grafikon 10 – Kompleksnost okoline u kojoj posluju preduzeća.

Iz grafikona je evidentno da za 64,13% ispitanika, nivo kompleksnoti okoline u kojoj bosansko-hercegovačka preduzeća djeluju je definisan kao vrlo kompleksna okolina, za 29,35% ispitanika ona je srednje kompleksna, dok za 6,52% ispitanika je jednostavno kompleksno okruženje za poslovanje.

9.3.8 Stepen dinamičnosti okoline

Naredno pitanje se odnosilo na identifikaciju dinamičnosti, odnosno učestalost promjena okoline u kojoj posluju bosansko-hercegovačka preduzeća. Stepen dinamčnosti opredjeljuje menadžment da brzo reaguje i da joj se prilagođava.[585] U tom prilagođavanju na raspolaganje se menadžmentu se stavlja kontroling, već dokazan u praksi. Cilj je da se ustanovi stepen učestalosti promjena okoline u kojoj bosansko-hercegovačka preduzeća posluju. Da bi došli do toga saznanja učesnicima ankete se postavilo pitanje: *Procjenite stepen učestalosti promjena okoline u kojoj posluje vaše preduzeće?* Odogovor na ovo pitanje je dat u grafikonu 11.

[584] Vidi opširnije u poglavlju 2.1.2., potreba za kontrolingom.
[585] Vidi opširnije u poglavlju 2.1.2.1., eksterni faktori uticaja.



Grafikon 11 – Učestalost promjena okoline u kojoj posluje preduzeće.

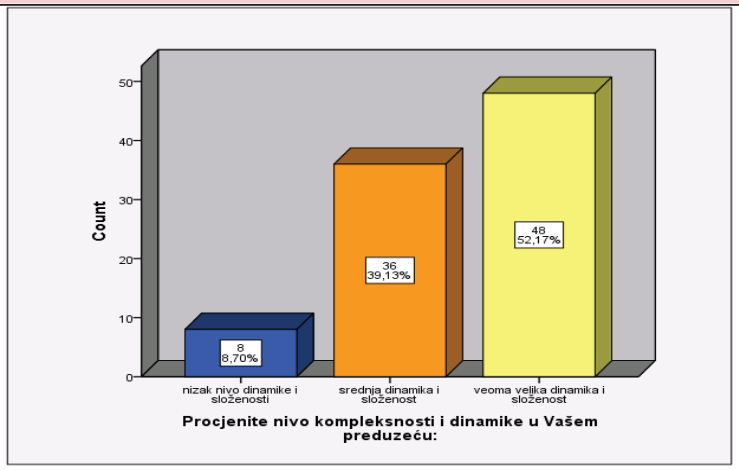
Iz datog grafičkog prikaza vidimo da je većina ispitanika 63,04%., procjenila da za njihovo preduzeće, odnosno poslovanje stepen učestalosti promjena je srednje visoka, i da nije toliko velika učestalost u promjenama po njihov direktno poslovanje, za razliku od kompleksnosti okruženja u kojem djeluju. 26,09% ispitanika smatra da je za njihova preduzeća vrlo visoka učestalost promjena okoline u kojoj posluju, a 10,87% ispitanika smatra da je niska učestalost promjena okoline na njihovo poslovanje.

9.3.9 Nivoi kompleksnosti i dinamičnosti unutar privrednog preduzeća

Nakon analize kompleksnosti i dinamičnosti, odnosno učestalost promjena okoline, pristupilo se analizi nivoa kompleksnosti i dinamike u bosansko-hercegovačkim preduzećima. Uz navedenu kompleksnost i dinamiku okruženja, te diferencijacije u preduzeću su problemi sa kojima se prije svega susreće menadžment.[586] Menadžment sagledava promjene i prilagođava raspoložive resurse preduzeća u cilju što bržeg i efikasnijeg djelovanja, kako bi se osigurala sposobnost preduzeća za razvoj. Sve su veće promjene i sve je potrebnije brže i uspješnije prilagođavanje raznim uticajnim faktorima, u tome im pomaže između ostalog i kontroling, koji se nudi kao stručna podrška menadžmentu svih nivoa, čiji je zadatak da omogući menadžmentu brže prilagođavanje nastalim situacijama i rješavanje problema prilagođavanja i koordinacije. Da bi se otkrio nivo kompleksnosti i dinamike u bosansko-hercegovačim preduzećima, učesnicima ankete je postavljeno pitanje: *Procjenite nivo kompleksnosti i dinamike u vašem preduzeću?* Analiza dobijenih rezultata je data u grafikonu 12, iz kojeg vidimo da u 52,17% slučaja ispitanici su smatrali da je dinamika i kompleksnost u njihovom preduzeću veoma velika, dok je za 39,13% ispitanika srednja, a za 8,7% ispitanika je veoma niska.

Nivo kompleksnosti i dinamike svakako uslovljava i usložnjava komunikaciju i traži bolju koordinaciju, među pojedinim odjelima u preduzeću, što svakako opredjeljuje menadžment na uvođenje kontrolinga u preduzeće, a koji zasigurno sa svojim instrumentima povećava nivo koordinacije i integracije među funkcionalnim odjelima

[586] Vidi opširnije u poglavlju 2.1.2.2., interni faktori uticaja.



Grafikon 12 – Nivo kompleksnosti i dinamike u preduzećima.

Postojanje odjela kontrolinga je uslovljeno i većom dinamikom i složenosti u samom preduzeću, što je ilustrovano u tablei 45, iz koje se vidi da je u 48 preduzeća evidentiran visok nivo kompleksnosti i dinamike, tako da je 24 preduzeća uvelo funkciju kontroling u svoju organizaciju, kako bi zasigurno uspješno ovladalo ovom kompleksnošću, a 9 je u fazi njegovog uvođenja. Takođe iz tabele vidimo da je 36 preduzeća navelo da je kod njih prisutna srednja kompleksnost dinamike i složenost u poslovanju, i da je u cilju uspješnog ovladavanja njome 16 preduzeća uvelo funkciju kontrolinga, a u 11 preduzeća se uvodi. Nizak nivo kompleksnosti dinamike i složenosti u kojem posluje je navelo 8 anketiranih preduzeća, od kojih je samo jedno preduzeće u svoju organizaciju uvelo funkciju kontrolinga.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Procjenite nivo kompleksnosti i dinamike u Vašem preduzeću: Crosstabulation

Count

		Procjenite nivo kompleksnosti i dinamike u Vašem preduzeću:			Total
		nizak nivo dinamike i složenosti	srednja dinamika i složenost	veoma velika dinamika i složenost	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	1	16	24	41
	Uvodi se	0	11	9	20
	Ne	7	9	15	31
Total		8	36	48	92

Tabela 45 – Kompleksnost i dinamika u preduzećima koja imaju kontroling.

Pistraživala se postavljena podhipoteza: *Veličina organizacije, njena djelatnost, stepen kompleksnosti okoline, učestalost promjena okolina, kao i nivo dinamike i kompleksnosti u preduzećima, opredjeljuje organizaciju na uvođenje kontrolinga*. Rezultati analize pokazuju, da bez obzira na veličinu, i djelatnost, sva preduzeća pokušavaju da ovladaju kompleksnošću iz okoline, za koju 64,13% ispitanika navodi da je vrlo kompleksna, za 63,04%, ispitanika navodi da je stepen učestalosti promjena okoline u kojoj posluju preduzeća srednje visoka, a za 52,17% ispitanika nivo kompleksnosti i dinamike u preduzeću je veoma velike dinamike i složenosti. Za ovladavanje unutrašnjom i vanjskom kompleksnošću kontroling je izabralo 41 preduzeće, a 20 preduzeća je navelo da je u procesu uvođenja kontrolinga, dok svega 31 preduzeće navodi da još uvije nije donijelo odluku o uvođenju kontrolinga, vjerovatno iz razloga što još uvijek nije prepoznalo funkciju kontrolinga sa kojom može uspješno da ovlada vanjskom i unutrašnjom kompleksnošću i dinamikom složenosti.

S pravom se može zaključiti **da je navedena podhipteza potvrđena** dobijenim podacima, jer se većina ispitanika slaže da su nivo kompleksnosti i dinamika složenosti poslovanja preduzeća

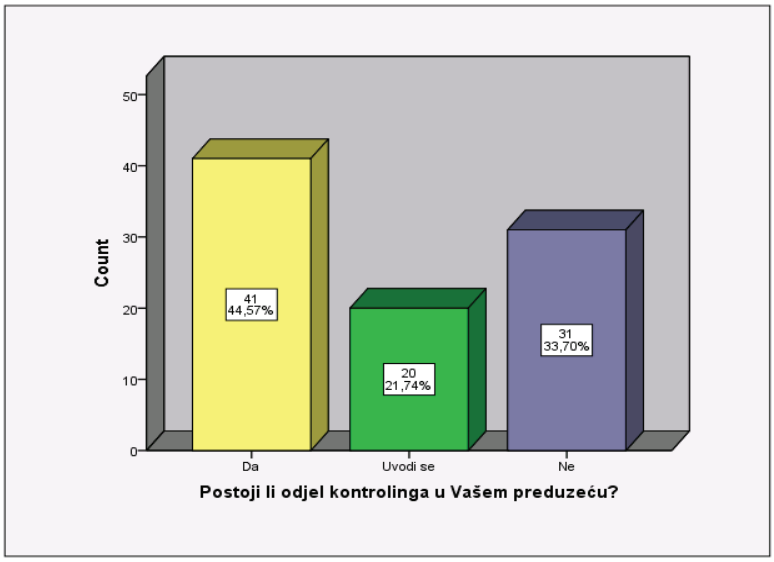
velika i svakako uslovljava uvođenje kontrolinga u organizaciju koji sa svojom koordinaciono-integracionom ulogom uspješno ovladava kompleksnošću iz okruženja i kompleksnošću i dinamikom u sistemu (preduzeću).

9.4 Institucionalna organizacija kontrolinga

U preduzećima koja su učestvovala u anketi, i imaju kontroling institucionalizovan, nastojao se ustanoviti njegov način organizovanja. Ovdje je bio cilj da se ispita postavljena podhipoteza: *Kontroling odjel u analiziranim preduzećima ima jasno naznačenu organizaciju i odgovornosti osobe koja obavlja ulogu kontrolera, i zaposlene su osobe sa odgovarajućom stručnom spremom.* Da bi se do toga došlo u nastavku se daje prikaz odgovora, sa kojim će se moći potvrditi ili opovrgnuti postavljena podhipotezu, kojom se ispitivala glavna hipoteza u ovome radu.

9.4.1 Posotojanje odjela za kontroling

Da bi uspješno obavljao povjerene mu zadatke, neophodno je da kontroling bude institucionalizovan i integrisan u organizaciju preduzeća.[587] Istražujući institucionalnu dimenziju kontrolinga, nastoji se doći do zaključka o postojanju kontrolinga u bosansko-hercegovačkim preduzećima. U tom cilju, postavilo se pitanje učesnicima ankete: *Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?* Rezultati analize podataka su dati u grafikonu 13.



Grafikon 13 – Postojanje kontrolinga u preduzećima.

Iz grafičkog prikaza 13., vidimo da je od ukupno 92 anketirana preduzeća, njih čak 41, odnosno 44,6% pozitivno odgovorilo na pitanje o postojanju kontroling odjela, dok se u 20 preduzeća ili 21,7% kontroling tek uvodi. Zaključuje se iz navedenog da 66,3% ispitanika u svojoj organizacionoj strukturi ili ima kontroling ili je u nekoj od faza njegovog uvođenja. Na pitanje o postajanju kontroling odjela 31 preduzeće ili njih 33,7% negativno odgovorilo.

[587] Vidi opširnije u poglavlju 6., institucionalno oblikovanje organizacije kontrolinga.

9.4.2 Starost odjela za kontroling

Nakon ustanovljavanja postojanja odjela kontrolinga u bosansko-hercegovačkim preduzećima, za što bolje definisanje njegove institucionalizacije, pristupilo se definisanju njegove starosti. Učesnicima ankete se postavilo se pitanje: *Koliko godina postoji kontroling u Vašem preduzeću?* Analiza rezultata na postavljeno pitanje, je data u tabeli 46.

Koliko godina postoji kontroling u Vašem preduzeću?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	1 godinu	7	7,6	11,5	11,5
	2 godine	1	1,1	1,6	13,1
	3 godine	8	8,7	13,1	26,2
	duže od 3 godine	25	27,2	41,0	67,2
	uvodi se (manje od godinu dana)	20	21,7	32,8	100,0
	Total	61	66,3	100,0	
Missing	System	31	33,7		
Total		92	100,0		

Tabela 46 – Starost odjela za kontroling.

Analiza starosti odjela za kontroling u analiziranim preduzećima je data u tabelarnom prikazu, iz kojeg se može vidjeti, da od 61 preduzeća koje ima uveden kontroling ili ga uvodi u svoju organizaciju, njih 25 je navelo da kontroling ima institucionlano organizovan duže od tri godine, dok se 20 preduzeća izjasnilo da je kontroling u njihovim organizacijama institucionalizovan manje od godinu dana, u 8 preduzeća je instituconalizovan 3 godine, 7 preduzeća je navelo godinu dana, a u 1 preduzeću je dvije godine.

9.4.3 Inicijatori uvođenja poslovne funkcije kontrolinga

Istražujući institucionalnu dimenziju kontrolinga, nastoji se doći do identifikovanja inicijatora za njegovo uvođenje u organizaciju. Da bi se to postiglo učesnicima ankete je postavljeno pitanje: *Ko su inicijatori uvođenja poslovne funkije kontroliga u Vašem preduzeću?* Analiza dobijenih rezultata je prikazana u tabeli 47.

Ko su inicijatori uvođenja poslovne funkcije kontrolinga u Vašem preduzeću:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	menadžment preduzeća	38	41,3	62,3	62,3
	matično preduzeće	19	20,7	31,1	93,4
	konsultanti	3	3,3	4,9	98,4
	zaposleni	1	1,1	1,6	100,0
	Total	61	66,3	100,0	
Missing	System	31	33,7		
Total		92	100,0		

Tabela 47 – Inicijatori uvođenja kontrolinga u preduzeće.

Iz date tabele vidimo da su inicijatori za uvođenje kontrolinga u 38 preduzeća bili uglavnom menadžment preduzeća. Matično preduzeće je iniciralo uvođenje kontrolinga u 19 preduzeća, u tri preduzeća to su inicirali konsultanti, a u svega jednom preduzeću su bili zaposleni ti koji su inicirali da se uvede kontroling.

9.4.4 Odgovornost i podređenost odjela za kontroling

Naredna analiza dobijenih podataka je imala za cilj da nam pokaže, ko je odgovoran za kontroling u bosansko-hercegovačkim preduzećima, i kome je rukovodilac kontrolinga podređen. Da bi se došlo do ispunjenja ovoga cilja u radu, u radu je definisano pitanje na koje se tražio odgovor: *Ko je odgovoran za funkciju kontrolinga u Vašem preduzeću?* Rezultat analize

podataka je dat u tabeli 48., iz koje vidimo da od 61 preduzeća koje ima uspostavljen kontroling ili ga uvodi u svoju organizaciju, u 31 preduzeću nadležnost kontrolinga je u rukama rukovodioca kontrolinga, a u 13 preduzeća je za kontroling odgovoran rukovodilac finansija, u 8 preduzeća je odgovoran rukovodilac plana i analize, u 6 preduzeća su direktori, a u 2 preduzeća je odgovoran rukovodilac računovodstva, in a kraju 1 preduzeće je navelo da je odgovoran za funkciju kontrolinga rukovodilac iz nekog drugog odjela.

Ko je odgovoran za funkciju kontrolinga u Vašem preduzeću?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	rukovodilac kontrolinga	31	33,7	50,8	50,8
	rukovodilac finansija	13	14,1	21,3	72,1
	rukovodilac računovodstva	2	2,2	3,3	75,4
	rukovodilac plana i analize	8	8,7	13,1	88,5
	rukovodilac nekog drugog odjela	1	1,1	1,6	90,2
	direktor	6	6,5	9,8	100,0
	Total	61	66,3	100,0	
Missing	System	31	33,7		
Total		92	100,0		

Tabela 48 – Odgovornost za funkciju kontrolinga u preduzeću.

Nakon definisanja odgovornosti za provođenje kontrolinga u bosansko-hercegovačkim preduzećima, pristupilo se definisanju podređenosti rukovodioca kontrolinga. Da bi se ovaj cilj ispunio postavljeno je pitanje učesnicima ankete: *Kome je podređen rukovodilac kontrolinga u Vašem preduzeću?* Rezultat analize dobijenih podataka je dat u tabeli 49.

Kome je podređen rukovodilac kontrolinga u Vašem preduzeću?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	upravi preduzeća	24	26,1	39,3	39,3
	direktoru	28	30,4	45,9	85,2
	finansijama i računovodstvu	7	7,6	11,5	96,7
	eksternom kontrolingu	2	2,2	3,3	100,0
	Total	61	66,3	100,0	
Missing	System	31	33,7		
Total		92	100,0		

Tabela 49 – Podređenost rukovodioca kontrolinga u preduzeću.

Iz date tabele vidimo da 28 učesnika ankete navodi da je kontroling podređen direktno direktoru preduzeća, a 24 učesnika ankete su naveli da je podređen upravi, u 7 preduzeća je podređen računovodstvu, a u 2 preduzeća eksternom kontrolingu. Iz navedenog je evidentno blago sužavanje slobode njegova djelovanja u našim organizacijama.

9.4.5 Organizovanost odjela za kontroling

U bosansko-hercegovačkim preduzećima koja su učestvovala u anketi, i imaju institucionalizovan kontroling, nastojao se ustanoviti njegov način organizovanja, i broj zaposlenih osoba koje rade u odjelu kontrolinga. Da bi identifikovalo koliko osoba radi u odjelu kontrolinga u analiziranim preduzećima, učesnicima ankete je postavljeno pitanje: *U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću radi?* Učesnicima u anketi su bila ponuđena četiri odgovora, koja

su oni mogli da odaberu u skladu sa njihovom organizacijom kontrolinga u preduzeću i izaberu odgovarajući. Rezultat dobijenih podataka, je prikazan u tabeli 50.

U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću radi:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid		31	33,7	33,7	33,7
	1 osoba	27	29,3	29,3	63,0
	do 3 osobe	17	18,5	18,5	81,5
	do 5 osoba	9	9,8	9,8	91,3
	više od 5 osoba	8	8,7	8,7	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

Tabela 50 – Organizovanost kontroling odjela.

Iz prikaza, vidimo da u kontroling odjelu u bosansko-hercegovačkim preduzećima uglavnom radi od 1 do 3 osobe. Ispitaici su naveli da u 27 preduzeća funkciju kontrolinga obavlja 1 osoba, u 17 preduzeća rade do 3 osobe, u 9 preduzeća radi do 5 osoba i u 8 preduzeća radi više od 5 osoba u kontrolingu. Ovi rezultati, nam svakako pokazuju jačanje samostalnosti kontrolinga.

9.4.6 Stepen obrazovanja osoba koje rade u odjelu kontrolinga

Nakon definisanja broja osoba koje rade u kontrolingu u bosansko-hercegovačkim preduzećima, istraživao se nivo obrazovanja osobe koje obavljaju funkciju kontrolinga u preduzeću. Za ispunjenjne ovoga cilja učesnicima ankete se postavilo pitanje: *U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću, rade osobe sa stručnom spremom?* Ponuđena su četiri moguća odgovora, od kojih su učesnici ankete mogli da izaberu odgovarajući. Rezultati analize su prikazani u tabeli 51, iz koje vidimo da su 53 ispitanika navela, da u njihovim preduzećima kontroling funkciju obavljaju osobe sa VSS (visokom stručnom spremom), u 3 preduzeća kontroling obavljaju magistri nauka, takođe u 3 preduzeća navode da su VS (više stručne spreme), a u 2 slučaja su ispitanici naveli da u njihovim preduzećima kontroling obavljaju osobe sa SS (srednjom stručnom spremom).

U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću, rade osobe sa stručnom spremom:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	SS	2	2,2	3,3	3,3
	VS	3	3,3	4,9	8,2
	VSS	53	57,6	86,9	95,1
	magistri i doktori nauka	3	3,3	4,9	100,0
	Total	61	66,3	100,0	
Missing	System	31	33,7		
Total		92	100,0		

Tabela 51 – Stepen obrazovanja osoba koje obavljaju funkciju kontrolinga.

U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću radi: * U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću, rade osobe sa stručnom spremom: Crosstabulation

Count

		U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću, rade osobe sa stručnom spremom:				Total
		SS	VS	VSS	magistri i doktori nauka	
U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću radi:	1 osoba	2	3	21	1	27
	do 3 osobe	0	0	16	1	17
	do 5 osoba	0	0	8	1	9
	više od 5 osoba	0	0	8	0	8
		2	3	53	3	61

Tabela 52 – Broj osoba u kontrolingu, i njihova stručna sprema.

Evidentno je iz tabele 52., da u bosansko-hercegovačkim preduzećima u odjelu za kontroling, najčešće rade između jedne i tri osobe s dominantno visokom stručnom spremom. Iz tabele 48., vidimo da u 21 preduzeću rade osobe sa VSS i samostalno obavljaju funkciju kontrolinga, u 16 preduzeća funkciju kontrolinga obavlju do 3 osobe sa VSS. Takođe, u 3 preduzeća, u odjelu kontrolinga rade magistri i doktori nauka. Ovo nam nedvosmisleno dokazuje da je menadžment u bosansko-hercegovačkim preduzećima za obavljanje funkcije kontrolinga, zaposlio odgovarajuće osobe sa aspekta stručne spreme. Sa ovim dobijenim podacima u istraživanju

postavljena **podhipoteza se može direktno potvrditi**: *Kontroling odjel u analiziranim preduzećima ima jasno naznačenu organizaciju i odgovornost osobe koja obavlja ulogu kontrolera, i zaposlene su osobe sa odgovarajućom stručnom spremom*.

9.4.7 Odnos odjela plana i analize i odjela kontrolinga

S obzirom na značajnu tradiciju plansko-analitičke službe u bosansko-hercegovačkoj poslovnoj praksi, istraživao se odnos između te funkcije i kontrolinga. Na postavljeno pitanje: *Kakav je odnos odjela plana i analize i odjela kontrolinga u vašem preduzeću*, učesnici ankete koji u svome poslovanju imaju ili uvode funkciju kontrolinga su dali odgovore, koji su prikazani u tabeli 53. Iz tabele vidimo da je 12 ispitanika navelo da je njihov raniji odjel plana i analize postao odjel kontrolinga, 25 ispitanika je navelo da u njihovim preduzećima i dalje postoji odjel za plan i analizu, kao i odjel kontrolinga. U 19 preduzećima postoji samo odjel za kontroling, dok odjel za plan i analizu kod njih više ne postoji. Ovdje se može pretpostaviti, je da je u ovim preduzećima odjel kontroling na sebe preuzeo zadatke, koje je obavljao odjel plana i analize. Dok, u 5,4% slučajeva postoji samo odjel za plan i analizu, što nam jasno govori, da je u 91,8% preduzeća osamostaljen odjel kontrolinga.

Kakav je odnos odjela plana i analize i odjela kontrolinga u Vašem preduzeću?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	raniji odjel plana i analize je postao odjel kontrolinga	12	13,0	19,7	19,7
	postoje odjeli za plan i analizu i odjel kontrolinga	25	27,2	41,0	60,7
	postoji samo odjel za kontroling	19	20,7	31,1	91,8
	postoji samo odjel za plan i analizu	5	5,4	8,2	100,0
	Total	61	66,3	100,0	
Missing	System	31	33,7		
Total		92	100,0		

Tabela 53 – Odnos plana i analize naspram kontrolinga.

Jedan od mogućih način uvođenja kontroling u preduzeće da on preraste i iz plana i analize, ili da recimo da se plan i analiza utopi u odjel kontrolinga. Međutim, ovo na neki način može da bude i problem ukoliko se jasno ne razgraniče ove dvije funkcije u preduzećima. Naime, već ranije je bilo rječi da je plan i analiza jedan[588] podsistem menadžmenta, dok kontroling ima koordinaciono integracionu ulogu ovoga podsistema, ali i drugih[589] podsistema menadžmenta. Negiranje specifičnosti zadataka plana i analize u preduzeću, je jedna od pogrešaka, iz razloga što se gubi jedan od segemenata podrške menadžmentu. Ali, ukoliko posmatramo da je kontroling u ovim preduzećima primjenio adekvatnu informacionu podršku, i ukoliko je urađeno odgovarajuće usklađivanje planiranja i analize, kao i izvještavanja i poslovnog informisanja, onda ovo može da bude dobro za kontroling, jer se na taj način uveliko afirmiše struka.

9.5 Funkcionalni aspekt

U funkcionalnom smislu kontroling se istraživao s obzirom na spektar zadataka koji se ostvaruju u tom okviru, te s obzirom na njegovu važnost. Ovdje je bio cilj da se ispitita podhipoteza koja

[588] Vidi opširnije u poglavlju, 3.5.3., planska funkcija kontrolinga.
[589] Vidi opširnije u poglavlju, 3.3., kontroling kao koordinacija dijelova sistema rukovođenja, i vidi opširnije u poglavlju 3.4., integraciona funkcija kontrolinga.

glasi: *Funkcionalna dimenzija kontrolinga je važna za preduzeća, kao i zadaci koje obavlja*. U nastavku se daju pitanja sa kojim se vršilo ispitivanje postavljene pod hipoteze.

9.5.1 Katalog zadataka kontrolinga

U anketnom upitniku, sa pitanjem pod rednim brojem 21., istraživala se *pretežno najvažnija lista zadataka kontrolinga*, *koji nalize na najčešću primjenu u analiziranim preduzećima*. Analiza dobijenih podataka je data u tabeli 54., iz koje vidimo, kako su učesnici ankete vrednovali zadatke kontrolinga.

Navedena je lista pretežno najvažnijih zadataka kontrolinga koji nailaze na primjenu u preduzeću, vrednovana po značaju od 1 do 21

	N	RANG
1. informacijska usluga za strategijsko planiranje:	52	5
2. uvođenje sistema ranog upozorenja:	55	3
3. saradnja pri strategijskom planiranju:	55	4
4. poslovno informisanje:	56	6
5. savjetovanje u procesu odlučivanja:	54	1
6. analiza uzroka odstupanja:	53	8
7. finansije:	55	13
8. računovodstvo i bilansiranje:	54	15
9. izrada proračuna:	53	10
10. stručna pomoć pri investicijskom planiranju:	52	16
11. izvještavanje:	57	2
12. elektronska obrada podataka:	54	20
13. obračun i analiza troškova:	57	11
14. kontrola provođenja proračuna i analiza odstupanja:	53	14
15. koordinacija pri izradi proračuna:	55	9
16. integracija parcijalnih proračuna u konačan proračun preduzeća:	51	12
17. stručna pomoć pri izradi proračuna:	52	18
18. predlaganje korektivnih mjera:	55	7
19. predlaganje i uvođenje preventivnih mjera:	54	20
20. analiza odstupanja:	55	17
21. zadaci organizacije uprave:	50	21

Tabela 54 – Lista zadataka kontrolinga po značaju.

Iz date tabele vidimo, da su ispitanici vrednovali zadatke kontrolinga, na način da dominiraju: 1 savjetovanje u procesu odlučivanja, 2 izvještavanje, 3 uvođenje sistema ranog upozorenja, 4 saradnja pri strategijskom planiranju, 5 informacijska usluga za strategijsko planiranje, 6 poslovno informisanje, 7 predlaganje korektivni mjera, 8 analiza uzroka odstupanja, 9 koordinacija pri izradi proračuna, 10 izrada proračuna, 11 obračun i analiza troškova, 12 integracija parcijalnih proračuna u konačan proračun preduzeća, 13 finansije, 14 kontrola provođenja proračuna i analiza odstupanja, 15 računvodstvo i bilansiranje, 16 stručna pomoć pri investicijskom planu, 17 analiza odstupanja, 18 stručna pomoć pri izradi proračuna, 19 elektronska obrada podataka, 20 elektronska obrada podataka, i 21 zadaci organizacije uprave.

Evidentno je da su ispitanici naveli, da se strategijska dimenzija zadataka, koja je dominantna u analiziranim preduzećima uspješno nadopunjuje operativnim. Ovo nam očigledno pokazuje da kontroling nije zadužen isključivo za računovodstvene zadatke, kako se inače smatra.

9.5.2 Važnost kontrolinga

U anketnom upitniku sa pitanjem pod rednim brojem 22., nastojala otkriti važnost fukcije kontrolinga za bosnansko-hercegovačka preduzeća. Vidimo iz tabele 55., da su na ovo pitanje odgovarala samo ona preduzeća, koja u svojoj organizaciji, imaju uspostavljen kontroling, dok preostala preduzeća nisu davala odgovore na ovo pitanje, iz razloga što nemaju, a niti su u fazi uspostavljanja kontrolinga u organizaciju.

Statistics

		Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao mjesta planiranja i analize poslovanja:	Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće koa najvažnijeg izvora informacija:	Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao savjetnika pri donošenju poslovnih odluka:	Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao koordinatora i integratora poslovnih funkcija:	Kako se kontroling doživljava u preduzeću:
N	Valid	61	61	61	61	61
	Missing	31	31	31	31	31

Tabela 55 – Važnost kontrolinga za preduzeće.

Učesnici u anketi, koji su naveli da imaju uspostavljen ili uspostavljaju kontroling u svojim organizacijama, procjenjivali su važnost kontrolinga kao mjesta planiranja i analize. Dobijeni rezultati su dati u tabeli 56., iz koje vidimo da je za 27 preduzeća kontroling veoma važan i za 22 preduzeća uglavnom važan kao mjesto za planiranje i analizu poslovanja.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao mjesta planiranja i analize poslovanja: Crosstabulation

Count

		Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao mjesta planiranja i analize poslovanja:					Total
		Nevažno	Uglavnom nevažno	Više važno nego nevažno	Uglavnom važno	Veoma važno	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	1	2	5	14	19	41
	Uvodi se	0	1	3	8	8	20
Total		1	3	8	22	27	61

Tabela 56 – Važnost kontrolinga za preduzeće kao mjesta planiranja i analize poslovanja.

U datoj tabeli 57., vidimo da za 21 ispitanika, koji imaju u svojim organizacijama uspostavljen kontroling ili su u fazi njegovog uvođenja, se slažu, da je uglavnom važan kao najznačajniji izvor informacija, a za 18 ispitanika je veoma važan, dok je za njih 16 kontroling više važan nego nevažan.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao najvažnijeg izvora informacija: Crosstabulation

Count

		Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao najvažnijeg izvora informacija:					Total
		Nevažno	Uglavnom nevažno	Više važno nego nevažno	Uglavnom važno	Veoma važno	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	3	2	10	16	10	41
	Uvodi se	1	0	6	5	8	20
Total		4	2	16	21	18	61

Tabela 57 – Važnost kontrolinga za preduzeće kao najvažnijeg izvora informacija.

Iz date tabele 58., vidimo da je uloga kontrolinga za preduzeće kao savjetnika pri donošenju poslovnih odluka za 22 preduzeća uglavnom važna, dok je za 21 preduzeće veoma važana. Više važna nego nevažna je za 12 preduzeća, dok je za 1 preduzeće uglavnom nevažna, odnosno nevažna je za 5 preduzeća.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao savjetnika pri donošenju poslovnih odluka: Crosstabulation

Count

		Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao savjetnika pri donošenju poslovnih odluka:					Total
		Nevažno	Uglavnom nevažno	Više važno nego nevažno	Uglavnom važno	Veoma važno	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	4	1	8	15	13	41
	Uvodi se	1	0	4	7	8	20
Total		5	1	12	22	21	61

Tabela 58 – Važnost kontrolinga za preduzeće kao savjetnika pri donošenju poslovnih odluka.

Iz tabele 59., vidimo kako su učesnici u anketi vrednovali ponuđene odgovore. Kontroling kao koordinator i integrator poslovnih funkcija, se smatra više važnim nego nevažnim za 17 učesnika u anketi. Takođe, identičan broj njih smatra, da je kontroling za preduzeće uglavnom važan, kao koordinator i integrator poslovnih funkcija, dok je 16 preduzeća veoma važan.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao koordinatora i integratora poslovnih funkcija: Crosstabulation

Count

		Procjenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće kao koordinatora i integratora poslovnih funkcija:					Total
		Nevažno	Uglavnom nevažno	Više važno nego nevažno	Uglavnom važno	Veoma važno	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	4	4	12	10	11	41
	Uvodi se	1	2	5	7	5	20
Total		5	6	17	17	16	61

Tabela 59 – Važnost kontrolinga za preduzeće kao koordinatora, integratora i navigatora poslovnih funkcija.

Iz gore navedenih tabelarnih prikaza (od broja 55 do broja 59) pokazuju nam ocjenu važnosti funkcije kontrolinga za bosanasko-hercegovačka preduzeća. Može se zaključiti kako je u našoj poslovnoj praksi izvorna uloga kontrolinga često zasjenjena ulogom planiranja i analize poslovanja, iako se kontroling dominantno doživljava kao stručna pomoć menadžmentu, a znatno rjeđe kao zamjena za plan i analizu.

9.5.3 Kontroling u preduzeću

Kontroling se u praksi razvijao veoma dinamično, na području zapadne evrope.[590] U razvijenim tržišnim privredama se uvodi kako bi se rasteretio menadžment preduzeća u procesu definisanja vrijednosti (vizije, misije, ciljeva) kojima se stremi u preduzeću, planiranja, kontrole, informisanja, organizacije, i upravljanja ljudskim potencijalima.[591] Pruža stručnu podršku i sa svojim savjetima pomaže menadžmentu preduzeća u procesu upravljanja, odlučivanja i vođenja. Ovdje je cilj da se istrži, *kako se kontroling doživljana u bosansko-hercegovačkim preduzećima?* Učesnici u anketi su dali odgovore koji su prikazani u tabeli 60.

Kako se kontroling doživljava u preduzeću:

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Kao stručna pomoć menadžmentu svih nivoa	39	42,4	63,9	63,9
	Kao zamjena za plan i analizu	5	5,4	8,2	72,1
	Kao povrat na uloženo	1	1,1	1,6	73,8
	Kao informativna podrška	4	4,3	6,6	80,3
	Kao kontrola	9	9,8	14,8	95,1
	Kao proširenje računovodstva	3	3,3	4,9	100,0
	Total	61	66,3	100,0	
Missing	System	31	33,7		
Total		92	100,0		

Tabela 60 – Kako se kontroling doživljava u preduzeću.

Na ovo pitanje su odgovarali učesnici ankete, koji u svojim preduzećima imaju uspostavljen odjel kontrolinga. Rezultat analize dat u tabeli 60., nam nedvosmisleno pokazuju da veći dio analiziranih preduzeća, odnosno njih 39 navode da kontroling doživljavaju kao stručnu pomoć menadžmentu svih nivoa, što je u svakom slučaju njegova osnovna uloga.

[590] Vidi opširnije u poglavlju, 2.2., generacijski razvoj kontrolinga.
[591] Vidi opširnije u poglavlju 3.2., kontroling kao dopuna i stručna podrška menadžmentu.

Da bi što preciznije ustanovili, kako se kontroling doživljava u bosansko-hercegovačkim preduzećima koja u organizaciji imaju ili uvode funkciju kontrolinga, vidimo iz narednog tabelarnog prikaza 61.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Kako se kontroling doživljava u preduzeću: Crosstabulation

Count

		Kako se kontroling doživljava u preduzeću:						Total
		Kao stručna pomoć menadžmentu svih nivoa	Kao zamjena za plan i analizu	Kao povrat na uloženo	Kao informativna podrška	Kao kontrola	Kao proširenje računovodstva	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	26	2	1	3	6	3	41
	Uvodi se	13	3	0	1	3	0	20
Total		39	5	1	4	9	3	61

Tabela 61 – Kako kontroling doživljavaju u preduzećima koja su ga uvela ili ga uvode u praksu.

Međutim, iz date tabele vidimo da još uvijek postoje određene nedoumice, odnosno da je prisutno nedovoljno poznavanje ove funkcije u određenim preduzećima, jer je iz istraživanja evidentno da u svakom sedmom analiziranom preduzeću, kontroling doživljavaju kao kontrolu[592], što svakako nije njegov zadatak. Naime, kontrola je samo jedan pojedinačni instrument, odnosno parcijalna funkcija zadatka podrške menadžmentu, za razliku od kontrolinga, koji je usmjeren na sistemsku, sveobuhvatnu koordinacijsku i integracijsku podršku menadžmentu.

Takođe, iz tabele vidimo vidimo da se u 3 preduzeća kontroling doživljava, kao proširenje računovodstva, u 4 preduzeća kontroling doživljavaju kao informativnu podršku, u 5 ga doživljavaju kao zamjenu za plan i analizu, a u 1 kao povrat na uloženo. Sve navedeno nam jasno govori, da kod ovih preduzeća kontroling još uvijek nije zaživio u svom punom smislu, i da je još uvijek prisutno nedovoljno poznavanje ove funkcije kontrolinga, kao i mogućnosti koje pruža u svome radu u preduzeću. Evidenento je da za ova 22 preduzeća, kontroling predstavlja još uvijek jednu nedoumicu u smislu poznavanja smisla i funkcije koju obavlja u preduzeću.

Međutim iz zadataka koje na sebe kontroling preuzima, možemo da zaključimo, da je funkcionalna dimenzija kontrolinga veoma važna za bosansko-hercegovačka preduzeća, jer se većina ispitanika složila da je kontroling mjesto najvažnijeg izvora informacija, planiranja i analize, kao savjetnika menadžmentu u donošenju poslovnih odluka, kao koordinatora i integratora poslovnih funkcija. Evidentno je iz istraživanja, da se većina ispitanika složila da se zadaci koje obavlja kontroling u bosansko-hercegovačkim preduzećima doživljavaju kao stručna pomoć menadžmentu svih nivoa. Sa navedenim rezultatima se **postavljena podhipoteza direktno potvrdila**: *Funkcionalna dimenzija kontrolinga je važna za preduzeća kao i zadaci koje obavlja*.

9.6 Instrumentalni aspekt

U trećem poglavlju u anketnom upitniku, analizira se funkcionalni aspekt kontrolinga i instrumenti kontrolinga. Ispitivala se uspostavljena podhipoteza u radu: *Relevantni instrumenti kontrolinga za uspješno upravljanje preduzećam, nailaze na čestu primjenu u praksi*. Da bi se postavljena podhipoteza u radu potvrdila ili opovrgnula, neophodno je ispitati ponuđene instrumenti kontrolinga za koje se smatralo da imaju najveći značaj za bosansko-hercegovačka preduzeća. U nastavku se daje prikaz dobijenih odgovora učesnika u anketi.

[592] Vidi opširnije u poglavlju, 3.5.4., kontrolna funkcija kontrolinga.

9.6.1 Instrumenti kontrolinga

U anketnom upitniku sa pitanjem pod rednim brojem 21., istraživao se instrumentalni aspekt kontrolinga u bosansko-hercegovačkim preduzećima. Analiza rezultata je prikazana u tabeli 62., iz koje vidimo kako su učesnici u anketi vrednovali instrumente kontrolinga, odnosno koji od ponuđenih instrumenata po njima nailaze na najveću primjenu u bosnansko-hercegovačkim preduzećima. Iz analize vidimo kako su učesnici u anketi vrednovali za njih po značaju strategijske[593] i operativne[594] instrumente kontrolinga.

Na prvom mjestu se našao instrument, 1. analize odstupanja, 2 instrument strategijskog pozicioniranja preduzeća (SWOT analiza), 3 Break Even-analiza praga rentabilnosti, izračunavanje prelomne tačke, 4 mjerenje zadovoljstva klijenta, 5 proračun novčanih tokova, 6 kratkoročni obračun poslovnog uspjeha, 7 izračun opravdanosti investicije, 8 Analiza jaza, (GEPA) – određivanje mogućnosti rasta i razvoja u budućnosti uz sagledavanje sadašnjih mogućnosti, 9 Benchmarking – analiza konkurencije, odnosno poređenje proizvoda, usluga, procesa, strategija, 10 tehnika scenarija – analiza izrade alternativnih scenarija, 11 TQM-Total Quality Management – menadžment sveukupnog kvaliteta, 12 motivacija zaposlenih, 13 Product Lyfe Cycle – analiza životnog ciklusa proizvoda, 14 ABC analiza dobavljača, roba, usluga zadataka prema važnosti, 15 baze podataka, 16 instrument spoznaje – analiza uskog grla u procesu proizvodnje, 17 BSC-Balanced Scorecard – izbalansirana lista mjerila na raznim područjima preduzeća, 18 BCG portfolio matrica tržišnog rasta/učešća, 19 osnova za isplatu zaposlenih, 20 mjerenje zadovoljstva zaposlenih, 21 instrument analize tehnologije, odluka proizvesti ili kupiti, i 22 drugi instrumenti.

Koji instrumenti kontrolinga nailaze na najveću primjenu u poslovanju preduzeća, vrednovana po značaju od 1 do 22

	N	RANG
1. instrument strategijskog pozicioniranja preduzeća (SWOT analiza):	46	2
2. tehnika scenarija - analiza izrade alternativnih scenarija:	44	10
3. analiza jaza (GEPA)-odredjivanje mogućnosti rasta i razvoja u budućnosti uz sagledavanje sadašnjih mogućnosti:	47	8
4. Product Lyfe Cycle-analiza životnog ciklusa proizvoda:	42	13
5. BSC-Balanced Scorecard-izbalansirana lista mjerila na raznim područjima u preduzeću:	45	17
6. Benchmarking-analiza konkurencije, odnosno, poređenje proizvoda, usluga, procesa, strategija itd., u odnosu na druga preduzeća:	44	9
7. baze podataka:	50	15
8. BCG portfolio matrica tržisnog rasta/učešća:	43	18
9. instrument analize tehnologije, odluka proizvesti ili kupiti:	43	21
10. mjerenje zadovoljstva klijenata:	49	4
11. TQM-Total Quality Management - menadžment sveukupnog kvaliteta:	47	11
12. ABC analiza dobavljača, roba, usluga, zadataka prema važnosti:	47	14
13. analiza odstupanja (zadato-ostvareno):	48	1
14. Break Even-analiza praga rentabilnosti, izračunavanje prelomne tačke-Break Even Point:	42	3
15. instrument spoznaje-analiza uskog grla u procesu proizvodnje:	47	16
16. izračunavanje opravdanosti investicije:	51	7
17. kratkoročni obračun poslovnog uspjeha:	47	6
18. osnova za isplatu zaposlenih:	47	19
19. motivacija zaposlenih:	46	12
20. mjerenje zadovoljstva zaposlenih:	47	20
21. proračun novčanih tokova:	49	5
22. drugi instrumenti:	16	22

Tabela 62 – Instrumenti kontrolinga vrednovani po značaju.

Vidimo da se među prvih 7 najčešće navednih instrumenata od strane učesnika u anketi dominantno se nalazi čak 5 operativnih instrumenata, što nam ukazuje na evidentno prepoznatu pojačanu upotrebu operativnih u odnosu na strategijske instrumente u bosansko-hercegovačkim

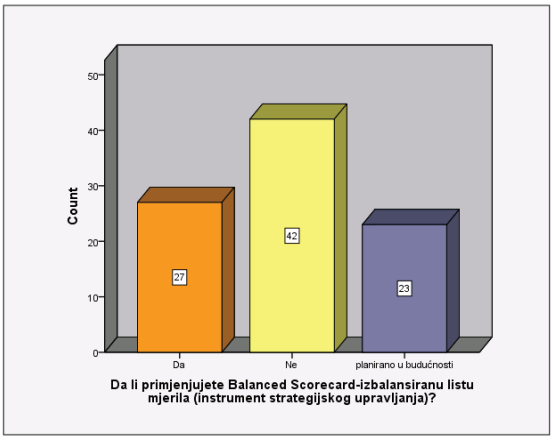
[593] Vidi opširnije u poglavlju, 3.5.3.4., instrumenti strategijskog planiranja, izbor i prikaz.
[594] Vidi opširnije u poglavlju, 3.5.3.5., instrumenti operativnog planiranja, izbor i prikaz.

preduzećima. Strategijski instrumenti za ispitanike dobijaju na značaju tek kasnije, pa su ih tako učesnici ankete i vrednovali u ovome istraživanju. Iz navedenog se može zaključiti da ovakav rezultat odražava dalju afirmaciju operativnog kontrolinga i njegovo proširenje značajnije na strategijsku dimenziju.

Dobijeni rezultati istraživanja **potvrđuju postavljenu podhipotezu**: *Relevantni instrumenti kontrolinga za uspješno upravljanje preduzećam, nailaze na čestu primjenu u praksi*.

9.7 Primjena Balanced Scorecard-a (BSC) uravnotežene liste mjerila, instrumenta strategijskog upravljanja, kao okosnice kontrolinga

Balanced Scorecard-BSC (uravnotežena lista mjerila)[595] povezuje poslovne aktivnosti sa vizijom i strategijom organizacije, unapređuje interne i eksterne komunikacije i omogućava praćenje performansi prema strategijski definisanim ciljevima. BSC je okosnica u radu kontrolinga i pomaže da se u organizaciji razjasni vizija i strategija provede u konkretne akcije. Uloga kontrolera se ogleda u stručnoj podršci menadžmentu preduzeća da se napravi uravnotežena lista mjerila i da se ta lista primjenjuje. Za ispitivanje glavne hipoteze, u radu se postavila pomoćna podhipoteza: *Balanced Scorecard instrument strategijskog kontrolinga, nailazi na uspješnu primjenu u upravljanju preduzećem*. Za postizanje ovoga cilja, u anketnom upitniku su postavljena ispitna pitanja, od broja 25 do broja 30, u kojima se razmatra korištenje BSC-a u bosansko-hercegovačkim preduzećima. Sa ovom grupom pitanja, želio se dobiti direktan odgovor o zastupljenosti BSC-a, koji predstavlja okosnicu u radu kontrolinga. Na postavljeno pitanje: *Da li uprimjenjujete Balance Scorecard – izbalansiranu listu mjerila (instrumnet strategijskog upravljanja)?* Vidimo iz grafikona 14., kako su učesnici u anketi odgovarali.



Da li primjenjujete Balanced Scorecard-izbalansiranu listu mjerila (instrument strategijskog upravljanja)?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Da	27	29,3	29,3	29,3
	Ne	42	45,7	45,7	75,0
	planirano u budućnosti	23	25,0	25,0	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

Grafikon 14 – Primjena BSC.

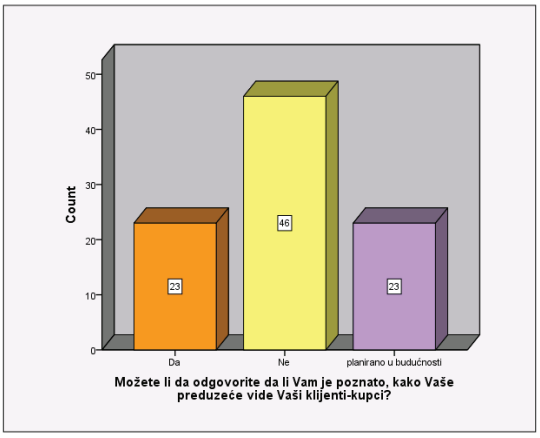
Evidentno je iz datog prikaza, da od 92 anketirana preduzeća, svega njih 27 ili 29,3% primjenjuje BSC u svome poslovanju. Međutim, porazan je podatak da 45,7% preduzeća, uopšte ne primjenjuje ovaj instrument u svome poslovanju, dok je svakako ohrabravajuće, da 23 preduzeća ili 25% ispitanika, navodi da ima u planu, da ovaj instrument primjeni u svome

[595] Vidi opširnije u poglavlju, 4.1., Balanced Scorecard kao sistem upravljanja privrednim preduzećima.

budućem radu. Zasigurno su ovi ispitanci prepoznali prednosti koje BSC nudi, i odlučili da ga u budućnosti primjene u svome radu.

9.7.1 Perspektiva kupca

Na pitanje da li učesnici u anketi znaju kako njihova preduzeća vide njihovi klijetni[596] (da li znaju mišljenje kupaca o portfoliju proizvoda, benefitu koji dobijaju sa proizvodom koji su platili, odnosno da li je odgovarajuća cijena plaćena za proizvod, da li su zadovoljni sa odzivom kompanije na reklamaciju koju ulažu kupci, itd.), U tome cilju, postavilo se pitanje: *Možete li da odgovorite da li Vam je poznato kako Vaše preduzeće vide Vaši klijenti-kupci?* Rezultati analize podataka su dati u grafikonu 15.



Možete li da odgovorite da li Vam je poznato, kako Vaše preduzeće vide Vaši klijenti-kupci?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Da	23	25,0	25,0	25,0
	Ne	46	50,0	50,0	75,0
	planirano u budućnosti	23	25,0	25,0	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

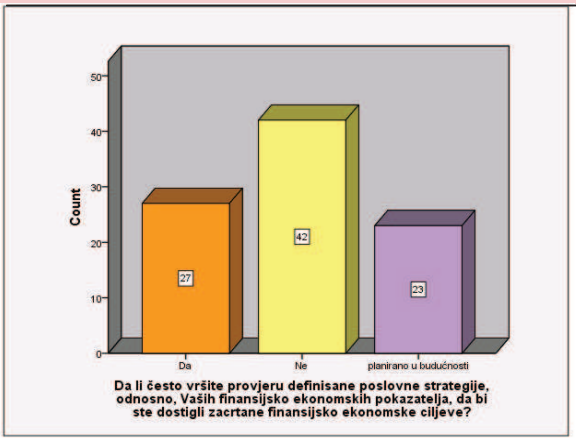
Grafikon 15 – Perspektiva klijenata.

Iz grafikona vidimo da od 27 preduzeća koja su navela da primjenjuju BSC instrument u svome radu, svega 23 preduzeća uvažavaju ovu perspektivu klijentata i imaju informacije kako ih oni vide. Znači, da i pored navođenja da primjenjuju BSC, evidentno je da još uvijek nije u potpunosti uvažena perspektiva, kako preduzeće vide njihovi klijenti. Zabrinjavajući je podatak da 46 preduzeća navodi da uopšte ne primjenjuje ovu perspektivu, odnosno da i ne znaju kako ih vide njihovi klijenti, dok preostalih 23 preduzeća navode, da imaju u planu da ubudućnosti uvaže ovu perspektivu.

9.7.2 Finansijsko – ekonomska perspektiva

Analizirajući da li su ispitanicu uvažili instrument BSC na ispravan način, postavilo im se pitanje, da li često vrše provjeru definisane poslovne strategije, odnosno finansijsko ekonomskih pokazatelja (da li je povrat na uloženo u skladu sa finansijskim analizama, da li je profitabilnost zadovoljavajuća, itd.), kako bi dosegli zacrtani finansijski ciljevi.[597] Ova perspektiva se istraživla sa postavljenim pitanjem: *Da li često vršite provjeru definisane poslovne strategije, odnosno, Vaših finansijsko ekonomskih pokazatelja, da bi ste dosegli zacrtane finanasijeko ekonomske ciljeve?* Rezultati dobijenih podataka su dati u grafikonu 16.

[596] Vidi opširnije u poglavlju, 4.2.2., perspektiva kupaca.
[597] Vidi opširnije u poglavlju, 4.2.1., finansijsko ekonomska perspektiva.



Da li često vršite provjeru definisane poslovne strategije, odnosno, Vaših finansijsko ekonomskih pokazatelja, da bi ste dostigli zacrtane finansijsko ekonomske ciljeve?

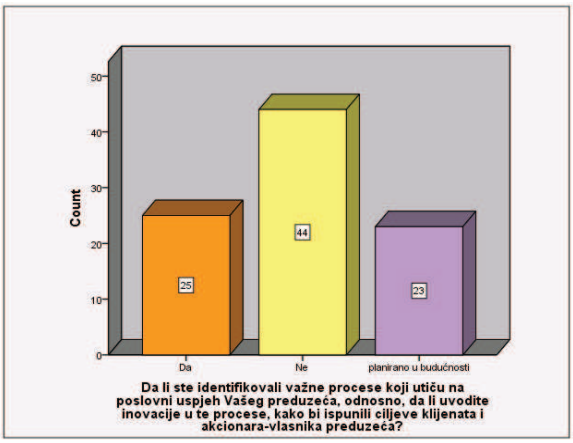
		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Da	27	29,3	29,3	29,3
	Ne	42	45,7	45,7	75,0
	planirano u budućnosti	23	25,0	25,0	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

Grafikon 16 – Finansijsko-ekonomska perspektiva.

Iz datod grafičkog prikaza vidimo da 45,7% preduzeća ne vrši često provjeru definisane poslovne strategije, odnosno analizu finansijsko ekonomskih pokazatelja, dok to praktiju u svome radu svega 29,3% preduzeća, a 25% njih navodi da to imaju u planu za ubuduće.

9.7.3 Perspektiva internih procesa

Grafički prikaz 17., nam pokazuje rezultat istraživanja primjene analize perspektive internih procesa[598] u preduzećima (spremnosti na uvođenje inovacija u procese, *outsourcing*, itd.). Na pitanje *da li su ispitanici identifikovali važne interne procese koji utiču na poslovni uspjeh preduzeća, odnosno da li su otvoreni i uvode inovacije u te procese, kako bi ispunili očekivane uspostavljene finansijske ciljeve klijenata i akcionara- vlasnika preduzeća?*, vidimo iz grafikona.



Da li ste identifikovali važne procese koji utiču na poslovni uspjeh Vašeg preduzeća, odnosno, da li uvodite inovacije u te procese, kako bi ispunili ciljeve klijenata i akcionara-vlasnika preduzeća?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Da	25	27,2	27,2	27,2
	Ne	44	47,8	47,8	75,0
	planirano u budućnosti	23	25,0	25,0	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

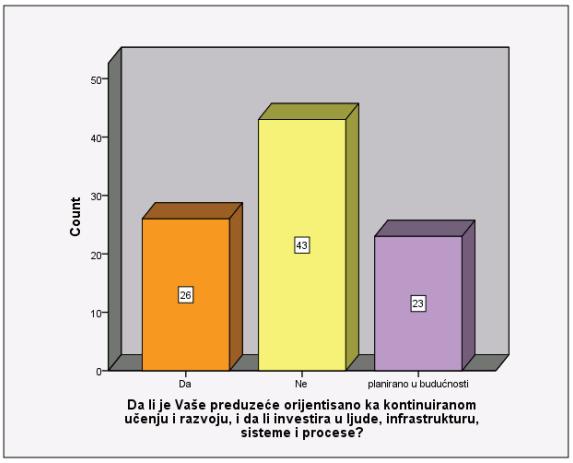
Grafikon 17 – Perspektiva internih procesa.

Evidentno je iz grafikona da u 27,2% slučaja ispitanici su naveli da se u njihovim preduzećima uvažava perspektiva internih procesa, redovnu primjenu mjerenja i poboljšanja internih procesa će u budućnosti vršiti 23,9% ispitanika, i svakako da je porazan pokazatelj da 47,8% preduzeća to uopšte ne vrši.

[598] Vidi opširnije u poglavlju, 4.2.3., perspektiva internih procesa.

9.7.4 Perspektiva učenja i razvoja

Naredna perspektiva koja je bila predmet istraživanja u okiru BSC, je perspektiva učenja i razvoja[599]. Sa ovom perspektivom se nastojalo istražiti u kojoj mjeri bosansko-hercegovačka preduzeća investiraju u ljude (intelektualni kapital) i inovacije koje oni donose preduzeću, u cilju unapređenja u radu. Da bi se ovaj cilj postigao postavljeno je pitanje učesnicima u anketi: *Da li je Vaše preduzeće orjentisano ka kontinuiranom učenju i razvoju, i da li investira u ljude, infrastrukturu, sisteme i procese?* Dobijeni rezultati su prikazani u grafikonu 18.



Da li je Vaše preduzeće orijentisano ka kontinuiranom učenju i razvoju, i da li investira u ljude, infrastrukturu, sisteme i procese?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Da	26	28,3	28,3	28,3
	Ne	43	46,7	46,7	75,0
	planirano u budućnosti	23	25,0	25,0	100,0
	Total	92	100,0	100,0	

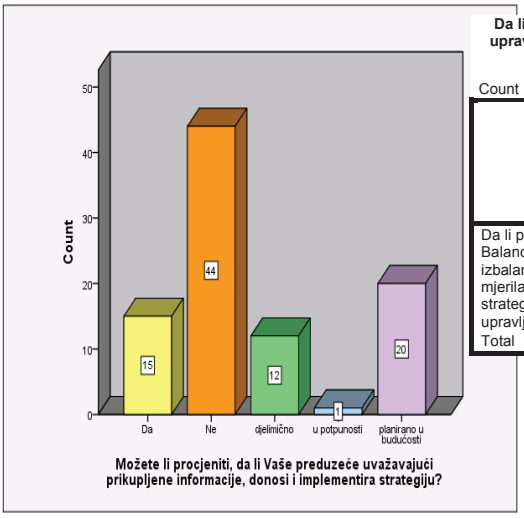
Grafikon 18 – Perspektiva učenja i razvoja.

Vidimo iz grafikona 18., da su 28,3% bosanako-hercegovačka preduzeća orjentisana prema učenju i razvoj, u 46,7% navodi da njihovo preduzeće ne investira u ljude, infrastrukturu i procese, a razlog za ovo ispitanici su tokom intervjuisanja pravdali ekonomskom krizom, nemogućnosti adekvatnog planiranja u nestabilnim političkim i ekonomskim uslovima poslovanja, kakvo je trenutno u Bosni i Hercegovini. Ohrabrujuće je da je 25% ispitanika, stava da će njihovo preduzeće u budućnosti zasigurno da uvaži ovu perspektivu i da će zasigurno da investira u ljude, infrastrukturu, sisteme i procese. Iz navedenog o primjeni BSC instrumenta, se može zaključiti, da bosanskohercegovačka preduzeća, ne koriste ovaj strategisjki instrument u velikoj mjeri, tako da ovaj rezultat o njegovoj primjeni, odnosno neprimjeni i ne predstavlja neko veliko iznenađenje.

Razloge za sporo širenje BSC možemo mogu tražiti u činjenici da je ovaj instrument razvijen početkom 90-tih godina prošlog vijeka, u periodu kada je na prostoru Bosne i Hercegovine došlo do ratnih dešavanja, te da preduzeća u poslijeratnom periodu, u poređenju sa drugim zemljama u kojima se okvirni uslovi nisu tako ekstremno promijenili u kratkom vremenskom roku, nisu imala puno vremena da u svoje poslovanje uvedu najnovije instrumente kontrolinga.

I na kraju analizirajući BSC, se postavilo pitanje, *da li bosansko-hercegovačka preduzeća na osnovu prikupljenih informacija kroz ove četiri perspektive koje su bile predmet istraživanja u okviru BSC-a donosi i implementira strategiju?* Analiza dobijenih rezultata je prikazana u grafikonu 19.

[599] Vidi opširnije u poglavlju, 4.2.4., perspektiva učenja i razvoja.



Da li primjenjujete Balanced Scorecard-izbalansiranu listu mjerila (instrument strategijskog upravljanja)? * Možete li procjeniti, da li Vaše preduzeće uvažavajući prikupljene informacije, donosi i implementira strategiju? Crosstabulation

Count

		Možete li procjeniti, da li Vaše preduzeće uvažavajući prikupljene informacije, donosi i implementira strategiju?					Total
		Da	Ne	djelimično	u potpunosti	planirano u budućosti	
Da li primjenjujete Balanced Scorecard-izbalansiranu listu mjerila (instrument strategijskog upravljanja)?	Da	15	1	10	1	0	27
	Ne	0	42	0	0	0	42
	planirano u budućnosti	0	1	2	0	20	23
Total		15	44	12	1	20	92

Grafikon 19 – Uvažavajući BSC, preduzeća donose i implementiraju stategiju.

Evidentno je iz grafičkog prikaza 19., da je implementiranje stragije na osnovu prikupljenih informacija u bosansko-hercegovačkim preduzećima veoma nisko i da od 92 preduzeća obuhvaćena anketom njih 27 navode da primjenjuju BSC u svome poslovanju, od toga svega 1 preduzeće *u potpunosti* uvažava BSC, odnosno prikupljene informacije, i donosi te uspješno implementira strategiju u preduzeću. Takođe iz tabelarnog prikaza možemo da vidimo, da 15 preduzeća navodi *da* uvažava prikupljne informacije, donosi i uspješno implementira strategiju, 10 preduzeća to radi djelimično, a 1 preduzeće to *ne* provodi. Iz grafikona je evidentno da se u 42 bosansko-hercegovačka preduzeća koja su učestvovala u analizi, uopšte ne uvažavaju prikupljene informacije za donošenje i uspješno implementiranje strategije, a 1 preduzeće navodi da nema ni namjeru da to učini niti u budućnosti. Međutim ohrabravjući je podatak da su 20 preduzeća prepoznala potrebu za uvažavanje relevantnih informacija, koje se prikupljaju zahvaljujući BSC i da će im to pomoći u donošenju i implementiranju buduće strategije.

Uvažavajući navedeno, i polazeći od toga, da u BiH nisu urađene slične analize o primjeni BSC u bosansko-hercegovačkim preduzećima, može se zaključiti da je ipak zabilježen napredak u vezi sa korištenjem BSC instrumenta koji čini okosnicu u radu kontrolinga.

Obzirom da je anliza pokazala da lideri u bosansko-hercegovačkim preduzećima nemaju jasno definisanu viziju (čak njih 45%), stoga nas i ne čudi da preko 70% bosansko-hercegovačkih preduzeća ne primjenjuje BSC u svome poslovanju. Ovakav rezultat istraživanja **ne može potvrditi postavljenu podhipotezu**: *Balanced Scorecard instrument strategijskog kontrolinga, nailazi na uspješnu primjenu u upravljanju preduzećem*.

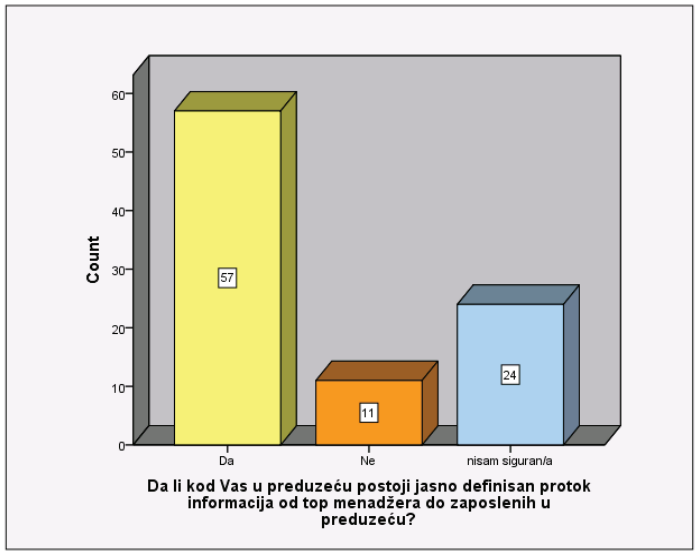
9.8 Informacijski aspekt

U cilju upoznavanja procesualne dimenzije kontrolinga, istraživan je informacijski tok: odakle dolaze informacije u kontroling, te kuda one odlaze.[600]

[600] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.5., informaciona funkcija kontrolinga.

9.8.1 Izvori informacija za kontroling

Informacija je voma značajan dio kontrolinga.[601] Stoga je cilj bio da se istraži i dođe do odgovora na postavljeno pitanje: *da li u preduzeću postoji jasno definisan protok informacija od top menadžera do zaposlenih u preduzeću?* U grafikonu 20., su dati odgovori od strane učesnika u anketi.



Grafikon 20 – Protok informacija u preduzeću.

Iz grafikona 20., vidimo, da od 92 analizirana preduzeća, u 57 preduzeća je jasno definisan protok informacija od top menadžera do zaposlenih, u 11 preduzeća, učesnici ankete navode da ne postoji jasno definisan protok informacija, a u 24 preduzeća ispitanici nisu bili sigurni da je uopšte jasno definisan protok informacija od top menadžera do zaposlenih.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Da li kod Vas u preduzeću postoji jasno definisan protok informacija od top menadžera do zaposlenih u preduzeću? Crosstabulation

Count

		Da li kod Vas u preduzeću postoji jasno definisan protok informacija od top menadžera do zaposlenih u preduzeću?			Total
		Da	Ne	nisam siguran/a	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	30	3	8	41
	Uvodi se	11	4	5	20
	Ne	16	4	11	31
Total		57	11	24	92

Tabela 63 – Kontroling i protok informacija u preduzeću.

Posmatrajući preduzeća koja su navela da imaju funkciju kontrolinga, analiziran je protok informacija od top menadžmenta do zaposlenih. Iz date tabele 63., vidimo da od 41 preduzeća koje je navelo da ima odjel kontrolinga upostavljen u organizaciji, njih 30 je navelo, da je protok informacija jasno definisan od samog vrha top menadžmenta do svih zaposlenih u preduzeću, dok u 8 preduzeća koji su naveli da imaju uveden kontroling, još uvijek nije zaživio vjerovatno informacioni sistem[602] sa kojim bi protok informacija bio nesmetan i jasno definisani od strane

[601] Vidi opširnije u poglavlju 2.4.2., koncepcije kontrolinga.
[602] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.5.1., pojam i svrha informacionog sistema.

top menadžera do zaposlenih, a 3 preduzeća sa uspostavljenim odjelom kontrolinga, su negirala postojanje jasno definisanog protoka informacija od top menadžera do zaposlenih. Svakako da preduzeća koja imaju ili planiraju da uvedu kontroling, ovaj protok informacija će jasnije koordinisati, integrisati i na transparentniji način objaviti, i to na način da svima kojima je informacija potrebna budu i upoznati sa njom.

U radu je istraživan izvor informacija, za koji se smatralo da je neophodan za uspješan rad kontrolinga i vrednovan je po značaju od strane učesnika u anketi. Rezutati analize su prikazani u tabeli 64.

Gdje se nalaze izvori informacija neophodni za kontroling funkciju, vrednovani po značaju od 1 do 12

	N	RANG
1. informacionom sistemu-elektronska obrada podataka:	56	1
2. marketingu:	55	7
3.nabavci:	55	8
4.prodaji:	55	6
5.skladištu i fizickoj distribuciji:	51	10
6.planu:	55	5
7.planu i analizi:	56	2
8. proizvodnji:	53	9
9. finansijama:	59	3
10.računovodstvu:	59	4
11. informacijama iz okoline:	55	11
12. neki drugi izvori:	54	12

Tabela 64 – Izvori informacija za kontroling vrednovani po značaju.

Iz tabele vidimo da u odjel za kontroling informacije najčešće dolaze iz: 1 informacionog sistema, 2 plana i analize, 3 finansija, 4 računovodstva, 5 plana, 6 prodaje, 7 marketinga, 8 nabavke, 9 proizvodnje, 10 skladišta i fizičke distribucije, 11 informacije iz okoline, 12 neki drugi izvori.

Iz navedenog se zaključuje da je izvor informacija za kontroling dolaze dominantno iz informacionog sistema, u kojem se svakako prikupljaju informacije iz: računovodstva, plana i analize, finansija, te informacija s tržišta prodaje. Dok ostale informacije koje dolaze u širem smislu rječi iz: marketinga, proizvodnje, skladišta i distribucije, kao i informacije iz okoline i neke druge informacije imaju manju važnost za učesnike u anketi. Sve informacije kontroling prikuplja i prezentuje menadžmentu svih nivoa. Ovdje se nameće zaključak da kontroling u našoj poslovnoj praksi je orjentisan prema informacijskoj koncepciji. Ukoliko posmatramo generacijski[603] razvoj kontrolinga, može se s pravom reći, da kod analiziranih bosansko-hercegovačkih preduzeća kontrolingu ima ulogu navigatora[604].

9.8.2 Korisnici informacija kontrolinga

Informaciona funkcija je veoma važna za uspješan rad funkcije kontrolinga.[605] Da bi se vršilo uspješno planiranje, vršile kontrole procesa i uspješno donosile poslovne odluke, neophodne su preduzeću što pouzdanije informacije. Na pitanje: *ko su krajnji korisnici informacija iz kontrolinga* i ko informacije koje on pribavlja i prezentuje koristi, dato je u tabeli 65.

[603] Vidi opširnije u poglavlju, 2.2., generacijski razvoj kontrolinga i kontrolera.
[604] Vidi opširnije u poglavlju, 2.2.2, kontroler kao navigator.
[605] Vidi opširnije u poglavlju 3.5.5., informaciona funkcija kontrolinga.

Ko su krajnji korisnici informacija kontrolinga, vrednovni po značaju od 1 do 14

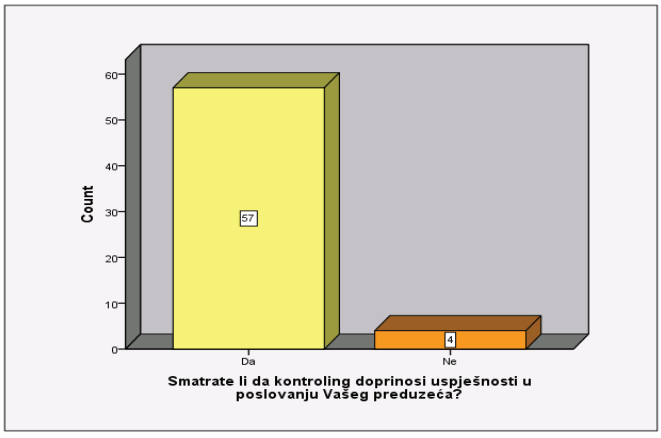
	N	RANG
1. menadžment najvišeg nivoa:	61	1
2. menadžment nižih nivoa:	59	2
3. informacioni sistemi:	51	3
4. marketing:	50	7
5. nabava:	51	5
6. prodaja:	52	4
7. skladište i fizička distribucija:	49	9
8. plan:	56	8
9. plan i analiza:	55	6
10. proizvodnja:	51	12
11. finansije:	57	10
12. računovodstvo:	55	11
13. spoljni korisnici:	52	13
14. neki drugi izvori:	53	14

Tabela 65 – Kranji korisnici informacija kontrolinga vrednovani po značaju.

Iz tabele vidimo da je većina učesnika u anketi vrednovala, da je menadžment najvišeg nivoa rukovođenja našao na visokom prvom mjestu kao glavni korisnik informacija iz kontrolinga, a odmah iz njega, na drugom mjestu je menadžment nižih nivoa rukovođenja. Iz ovoga vrednovanja, možemo da zaključimo, da je kontroling u bosanko-hercegovačkim preduzećima primarno usmjeren na informisanje top menadžmenta, i da sa svojom navigacijskom kutijom alata, pruža stručnu podršku menadžmentu najvišeg nivoa u uspješnom vođenju preduzeća, ka uspostavljenim ciljevima.

9.9 Doprinos kontrolinga uspješnom poslovanju preduzeća

Uvođenje kontrolinga u organizaciju treba da doprinese efektivnijem i efikasnijem radu mendžmenta.[606] Ovdje je bio cilj da se ispita postavljena podhipoteza: *Kontroling doprinosi u razvoju i poslovnom uspjehu preduzeća.* Da bi se do toga došlo u nastavku se daje prikaz odgovora, sa kojim ćemo moći potvrditi ili opovrgnuti postavljenu podhipotezu, kojom se ispitivala glavna hipoteza u ovome radu. Postavilo se pitanje učesnicima ankete: *Smatrate li da kontroling doprinosi uspješnosti u poslovanju Vašeg preduzeća?* Rezultati dobijenih podataka su dati u grafikonu 21.



Smatrate li da kontroling doprinosi uspješnosti u poslovanju Vašeg preduzeća?

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	Da	57	62,0	93,4	93,4
	Ne	4	4,3	6,6	100,0
	Total	61	66,3	100,0	
Missing	System	31	33,7		
Total		92	100,0		

Grafikon 21 – Doprinos kontrolinga uspješnom poslovanju.

[606] Vidi opširnije u poglavlju 6.3.2., mjerenje rezultata rada kontrolinga.

Iz grafikona 21., vidimo, da su 62% učesnika u anketi, odnosno 57 preduzeća naveli da im kontroling doprinosi uspješnosti u poslovanju, dok je svega 4,3% ili 4 preduzeća to negiralo. Analiza pokazuje da 61 preduzeće nije imalo iskustva sa kontrolingom, odnosno da ga nemaju uvedenog u organizaciju, tako da nisu ni odgovarala na ovo postavljeno pitanje.

Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću? * Smatrate li da kontroling doprinosi uspješnosti u poslovanju Vašeg preduzeća? Crosstabulation

Count

		Smatrate li da kontroling doprinosi uspješnosti u poslovanju Vašeg preduzeća?		Total
		Da	Ne	
Postoji li odjel kontrolinga u Vašem preduzeću?	Da	39	2	41
	Uvodi se	18	2	20
Total		57	4	61

Tabela 66 – Doprinos kontrolinga uspješnom poslovanju.

Da bi ustanovili da li kontroling doprinosi uspješnosti u poslovanju bosansko-hercegovačkih preduzeća, analizirani su odgovori učesnika u anketi, koji imaju uveden kontroling u organizaciji.

Dobijeni rezultati su prikazani u tabeli 66., iz koje vidimo, da od 41 bosansko-hercegovačkog preduzeća koje navode da imaju uveden kontroling, njih 39 navodi da im kontroling doprinosi u uspješnom poslovanju. Mali je broj preduzeća, odnosno svega ih je 2, koja su uvela kontroling u svoje poslovanje, i vidimo iz tabele da navode da im kontroling nedoprinosi uspjehu u poslovanju.

Takođe, iz date tabele vidimo da je 20 preduzeća u procesu uvođenja funkcije kontrolinga, od kojih 18 navodi da su već uočili doprinos koji im donosi kontroling u radu, a 2 preduzeća koja su takođe u procesu uvođenja kontrolinga navode da im nedonosi nikakvu korist. Obzirom da je kod ovih preduzeća u fazi uvođenja i da kontroling još uvijek nije zaživio u svom punom obimu, dobro bi mu bilo dati vremena, pa tek onda donositi zaključke.

U ova 4 preduzeća, koja su navela da im kontroling ne doprinosi uspjehu u radu, razloge treba tražiti u njegovom uvođenju u poslovanje na neodgovarajući[607] način, ili pretpostavci da zaposlena osoba nije odgovarajućeg profila[608], tako da je moguće da nije u stanju da na odgovarajući način odgovori zahtijevnim zadacima koji se pred tu osobu stavljaju na toj poziciji.

Da bi kontroling uspješno zaživio u svom punom obimu, to svakako zavisi od top menadžmenta preduzeća i njegove svrsishodne podrške u radu kontrolingu. Ipak, top menadžment je taj koji kontrolingu daje ovlaštenja u radu i ukoliko je kontroling sputavan od strane top menadžmenta, zasigurno će se i manje vidjeti njegove konkretne korist u uspješnom poslovanju preduzeća. Možemo zaključiti da nam ovi istraživački rezultati pokazuju jačanje samostalnosti kontrolinga u (57) bosansko-hercegovačka preduzeća, ali na neki način vidimo da još uvijek ima i (4) preduzeća koja mu sužavaju samostalnost u radu.

Navedeni rezultati istraživanja nam ovdje nedvosmisleno **potvrđuju postavljenu podhipotezu**: *Kontroling doprinosi u razvoju i poslovnom uspjehu preduzeća*.

[607] Vidi opširnije u poglavlju, 6.2., oblici uvođenja kontrolinga u privredno preduzeće.
[608] Vidi opširnije u poglavlju, 6.3.1., profil osobe kontrolera.

10 Zaključna razmatranja

10.1 Hipoteze

Istraživački problem ove doktorske disertacije je usmjeren na glavnu hipotezu: ***nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju***. Nakon teorijskih razmatranja i uspostavljanja okvira za ovo empirijsko istraživanje, pristupilo se dokazivanju glavne hipoteze praktičnim primarnim istraživanjem. Identifikacijom ključnih fakotra uticaja za nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju, definisane su ključne determinante preduzeća i okoline, institucionalno određenje kontrolinga, funkcionalni aspekt, instrumentalni aspekt, odnos kontrolinga i BSC-a, informacijski aspekt kontrolinga, i njegov doprinos upješnosti u poslovanju preduzeća, što je u potpunom skladu sa uspostavljenom glavnom hipotezom ovoga rada. Za ispitivanje i dokazivanje glavne hipoteze u radu postavljeno je sedam podhipoteza.

Prva postavjena podhipoteza koja se ispitivala glasi:

> **H1:** *Veličina organizacije, njena djelatnost, stepen kompleksnosti okoline, učestalost promjena okolina, kao i nivo dinamike i kompleksnosti u preduzećima, opredjeljuje organizaciju na uvođenje kontrolinga*;

Radi dokazivanja ove prve podhipoteze vršila se analizira prikupljenih podataka na osnovu ispitnih pitanja postavljenih u anketnom upitniku:

1.) Šta je Vaša osnovna djelatnost?
2.) Koliko ima zaposlenih Vaše preduzeće?
3.) Koliki je promet ostvarilo Vaše preduzeće u prošloj godini?
5.) Procjenite stepen kompleksnosti okoline u kojoj posluje Vaše preduzeće?
6.) Procjenite stepen učestalosti promjena u kojoj posluje Vaše preduzeće?
7.) Procjenite nivo kompleksnosti i dinamike u Vašem preduzeće?

Zaključak 1.: Istražujući istinitost postavljene podhipoteze analizom se došlo do konstatacije da bez obzira na veličinu i djelatnost, sva preduzeća pokušavaju da ovladaju kompleksnošću iz okoline, za koju ispitanici navode da je vrlo visoka i da iznosi 64,13%, da je stepen učestalosti promjena okoline u kojoj posluju preduzeća srednje visok 63,04%, a nivo kompleksnosti i dinamika veoma veliki u 52,17% slučaja. Za ovladavanje unutrašnjom i vanjskom kompleksnošću kontroling je izabralo 41 preduzeće, a 20 preduzeća je u procesu uvođenja kontrolinga, dok svega 31 preduzeće još uvijek nije donijelo odluku o uvođenju kontrolinga, jer vjerovatno nije prepoznalo kontroling kao funkciju koja im može pomoći u ovladavanju unutrašnjom i vanjskom kompleksnošću. Evidentno je da je od 92 ispitana preduzeća, 61 ili 66,3% njih se opredijelilo da uvede kontroling i ovlada komplksnošću.

Može se zaključiti da bez obzira na veličinu i djelatnost, većina organizacija **se opredijelila na uvođenje kontrolinga**, za uspješno ovladavanje unutrašnjom i vanjskom kompleksnošću. Navedena prva podhipoteza **se potvrđuje** ovim rezultatima.

Druga podhipoteza koja se ispitivala glasi:

H2: *Kontroling odjel u analiziranim preduzećima ima jasno naznačenu organizaciju i odgovornosti osobe koja obavlja ulogu kontrolera, i zaposlene su osobe sa odgovarajućim stepenom obrazovanja*;

Njeno dokazivanje se vršilo analizom prikupljenih podataka na osnovu naredne grupe ispitnih pitanja:

1.) Postoji li kontroling odjel u Vašem preduzeću?
2.) Koliko godina postoji kontroling odjel u vašem preduzeću?
3.) Ko su inicijatori uvođenja kontrolinga u vašem preduzeću?
4.) Kome je podređen rukovodilac kontrolinga u Vašem preduzeću?
5.) Ko je odgovoran za funkciju kontrolinga u Vašem preduzeću?
6.) U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću radi?
7.) U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću, rade osobe sa stručnom spremom?

Zaključak 2.: Istražujući istinitost druge postavljene podhipoteze analizom se došlo do informacije da je u 44,6% preduzeća uveden kontroling, a 21,7% ispitanika navodi da su njihova preduzeća u procesu uvođenja kontrolinga, dok 33,7% preduzeća još uvijek nije donijelo odluku o uvođenju kontrolinga. Od 41 preduzeća koja su navela da imaju uveden kontroling, njih 7 navodi da ga ima 1 godinu, 1 preduzeće navodi da ga ima 2 godine, 8 preduzeća navodi da ga ima 3 godine uvedenog, a 25 preduzeća navodi da ga ima uvedenog duže od 3 godine. Da su u procesu uvođenja kontrolinga do jedne godine starosti, navela su 32 preduzeća. Inicijativu za uvođenje kontrolinga u preduzeća pokrenuli su u 38 slučajeva iz menadžmenta preduzeća, u 19 slučajeva to su učinili iz matičnog preduzeća, dok su u 3 slučaja to bili konsultanti i u 1 slučaju je to došlo od strane zaposlenih. Rukovodioci kontrolinga su jasno naznačeni u 24 preduzeća, i oni su podređeni direktno upravi, a u 28 direktoru preduzeća, u 7 finansijama i računovodstvu, i u 2 slučaja eksternom računovodstvu. Odgovornost za funkciju kontrolinga u 31 preduzeću obavljaju direktni rukovodioci kontrolinga, u 13 preduzeća je pridodat finansijama, u 2 preduzeća rukovodilac računovodstva preuzima obavezu kontrolinga na sebe, rukovodilac plana i analize je u 8 slučajeva preuzeo obavezu kontrolinga, rukovodilac nekog drugog odjela je u 1 slučaju preuzeo na sebe obavezu kontrolinga, dok 6 direktora u preduzećima odgovornost za funkciju kontrolinga direktno preuzima na sebe. U odjelu za kontroling ispitanici navode da 1 osoba radi u 27 preduzeća, u 17 preduzeća u odjelu za kontroling rade do 3 osobe, u 9 preduzeća rade do 5 osoba, u 8 preduzeća u odjelu za kontroling radi više od 5 osoba. Ispitanici navode da u odjelu za kontroling od 61 analiziranog preduzeća u 53 rade osobe sa visokom stručnom spremom, u 2 su sa srednjom stručnom spremom, u 3 sa visokom, i u 3 preduzeća u kontrolingu rade magistri i doktori nauka.

Iz analize se zaključuje da u **kontroling odjel u analiziranim preduzećima ima jasno naznačenu organizaciju i odgovornost** prema upravi i direktorima preduzeća, i u većini slučajeva su zaposlene odgovarajuće osobe sa visokom stručnom spremom. Ova druga podhipoteza **je potvrđena** sa ovim rezultatima.

Treća podhipoteza koja se ispitivala glasi:

H3: *Funkcionalna dimenzija kontrolinga je važna za preduzeća, kao i zadaci koje obavlja;*

Njeno dokazivanje se vršilo analizom prikupljenih podataka na osnovu grupe ispitnih pitanja:

1.) Navedena je lista pretežno najvažnijih zadataka kontrolinga, koji nailaze na primjenu u preduzeću?

2.) Procjenite važnost kontrolinga za preduzeće?

3.) Kako se kontroling doživljava u preduzeću?

Zaključak 3.: Istražujući istinitost treće postavljene podhipoteze analizom se došlo do sljedećeg. Evidentno je iz vrednovanja prioritetnih zadataka za ispitanike, da su primarno više zastupljeni zadaci strategijskog kontrolinga, mada operativni, iako imaju nižu zastupljenost po redoslijedu, uspješno dopunjuju strategijske zadatke. Analizirajući važnost kontrolinga u funkcionalnom smislu za preduzeće, došlo se do saznanja da preduzeća koja imaju uveden kontroling ili ga uvode, smatraju da je kontroling veoma važan kao mjesto najvažnijeg izvora informacija za preduzeće u 18 slučajeva, za 21 je uglavnom važan, dok je za 16 više važan nego nevažan. Samo su dva ispitanika navela da je za njih uglavnom nevažno, odnosno 4 je navelo da je kontroling za preduzeće nevažan kao izvor informacija. Kontroling kao mjesto planiranja i analize poslovanja, 27 ispitanika je ocijenilo kao veoma važan, za 22 je uglavnom važan, za 8 je više važan nego nevažan, gok je za tri uglavnom nevažan, a za 1 ispitanika je apsolutno nevažan. Kontroling kao savjetnik pri donošenju poslovnih odluka, 21 ispitanik je ocijenilo kao veoma važan, za 22 je uglavnom važan, za 12 je više važan nego nevažan, uglavnom nevažan je za 1 ispitanika, a za 5 je nevažan. Kontroling kao koordinator i integrator poslovnih funkcija je od strane 16 ispitanika ocijenjen kao veoma važan, za 17 uglavnom važan, za 17 više važan nego nevažan, dok je za 6 uglavnom nevažan i za 5 je nevažan.

Iz analize se zaključuje, da od 61 preduzeće u kojem postoji kontroling u 39 ili 63,94% kontroling se **funkcionalno doživljava** kao stručna pomoć menadžmentu svih nivoa. Takođe rezultati koje smo dobili potvrđuju, da se strategijski zadaci uspješno dopunjuju operativnim. Stoga možemo da zaključimo da se istraživanjem dokazala i treća podhipoteza, koja **je potvrđena** sa navedenim rezultatom.

Četvrta podhipoteza koja se ispitivala glasi:

H4: *Relevantni instrumenti kontrolinga za uspješno upravljanje preduzećem, nailaze na čestu primjenu u praksi*;

Dokazivanje navedene hipoteze se vršilo analizom prikupljenih podataka na osnovu ispitnog pitanja:

1.) Koji instrumenti kontrolinga nailaze na najveću primjenu u poslovanju preduzeća?

Zaključak 4.: Istražujući istinitost četvrte postavljene podhipoteze analizom se došlo do sljedećeg: Učesnici u anketi su vrednovali prema važnosti za njih prioritetne instrumente strategijskog i operativnog kontrolinga. Na prvom mjestu se našao instrument 1. analiza odstupanja, 2 instrument strategijskog pozicioniranja preduzeća (SWOT analiza), 3 Break Even-analiza praga rentabilnosti, izračunavanje prelomne tačke, 4 mjerenje zadovoljstva klijenta, 5 proračun novčanih tokova, 6 kratkoročni obračun poslovnog uspjeha, 7 izračun opravdanosti investicije, itd. Iz ovoga se zaključuje, da su među prvih sedam navedenih instrumenata dominantno nalazi čak 5 operativnih instrumenata, što nam ukazuje na evidentno prepoznatu pojačanu upotrebu operativnih u odnosu na strategijske instrumente. Ovakav rezultat odražava

dalju afirmaciju operativnog kontrolinga i njegovo značajnije proširenje na strategijsku dimenziju u kasnijim vrednovanjima.

Navedeni strategijski i operativni instrumenti su relevantno vrednovani po značaju, od strane ispitanika, i evidentno je da **često nailaze na praktičnu** primjenu u preduzećima. Četvrta podhipoteza **je potvrđena** sa ovim rezultatima.

Peta podhipoteza koja se ispitivala glasi:

> **H5:** *Balanced Scorecard instrument strategijskog kontrolinga, nailazi na uspješnu primjenu u upravljanju preduzećima*;

Dokazivanje navedene hipoteze se vršilo analizom prikupljenih podataka na osnovu ispitnog pitanja:

1.) Da li primjenjujete Balanced Scorecard-izbalansiranu listu mjerila (instrument strategijskog kontrolinga)?

Zaključak 5.: Istražujući istinitost pete postavljene podhipoteze analizom se došlo do sljedećih rezultata: Od 92 učesnika u anketi, 27 preduzeća ili 29,3% je potvrdilo da primjenjuju Balanced Scorecard-izbalansiranu listu mjerila (instrument strategijskog upravljanja), u 42 ili 45,7% preduzeća se ne primjenjuje, a u 23 preduzeća je BSC planirano da se uvede u budućnosti.

Možemo zaključiti da Balanced Scorecard kao instrument strategijskog kontrolinga, **ne nailazi** na uspješnu primjenu u upravljanju preduzećima na području Bosne i Hercegovine. Peta podhipoteza je opovrgnuta i **nije potvrđena** sa ovim rezultatima.

Šesta podhipoteza koju smo ispitivali, glasi:

> **H6:** *Lideri su spremni da usvajaju znanja i uvode savremene koncepte upravljanja, kako bi ostvarili konkurentsku prednost na tržištu;*

Dokazivanje navedene hipoteze se vršilo analizom prikupljenih podataka na osnovu grupe ispitnih pitanja:

1.) Da li kod Vas u preduzeću postoji jasna vizija lidera?

2.) Top menadžment vidi znanje zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća?

3.) Da li kod Vas u preduzeću top menadžment stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj?

Zaključak 6.: Istražujući istinitost šeste postavljene podhipoteze analizom se došlo do rezultata, koji jasno pokazuju da relativna većina ispitanika smatra da u njihovim preduzećima lideri imaju jasnu viziju, stoga ne iznenađuje podatak da svega 50% ispitanih, znanje zaposlenih vidi kao glavnu imovinu preduzeća, a svega 52% lidera stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj.

Iz navedenog možemo da zaključimo da lideri u bosanskohercegovačkim preduzećima još uvijek **nisu spremni** da usvajaju znanja i uvode savremene koncepte upravljanja, kako bi ostvarili konkurentsku prednost na tržištu. Šesta podhipoteza je **opovrgnuta** ovim nalazom i **ne može se potvrditi**.

Sedma pod hipoteza koja se ispitivala glasi:

> **H7:** *Kontroling doprinosi u razvoju i poslovnom uspjehu preduzeća;*

Dokazivanje navedene hipoteze se vršilo analizom prikupljenih podataka na osnovu ispitnog pitanja:

1.) Smatrate li da kontroling doprinosi uspješnosti u poslovanju Vašeg preduzeća?

Zaključak 7.: Istražujući istinitost sedme postavljene podhipoteze analizom se došlo do rezultata, koji nam pokazuju da od 92 učesnika u anketi, 41 ispitanik navodi da imaju uveden odjel kontrolinga u preduzećima, a 20 ispitanika navodi da su u fazi uvođenja. Analiza je pokazala da kod 57 ispitanih preduzeća kontroling doprinosi razvoju i poslovnom uspjehu preduzeća, dok je negativno odgovorilo svega 4 preduzeća, koja imaju kontroling u svojoj organizaciji.

Stoga se može s pravom zaključiti **da kontroling doprinosi** razvoju i poslovnom uspjehu preduzeća u velikoj većini slučajeva. Sedma podhipoteza **se potvrđuje** sa ovim nalazom.

Nakon razmatranja podhipoteza, može se donijeti zaključak za postavljenu glavnu hipotezu u ovoj doktorskoj disertaciji: ***nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju***.

Od **sedam podhipoteza** pomoću kojih se istraživala glavna hipoteza u ovoj doktorskoj disertaciji, **dvije (peta i šesta) se nisu mogle dokazati** tokom istraživanja, dok je ostalih **pet podhipoteza uspješno dokazano**.

Ispitivanjem podhipoteza se potvrđivala ili demantovala nužnost funkcije kontrolinga u organizacionom upravljanju. Podhipoteze su dale rezultate u kojima je jasno navedeno da se uvođenjem kontroling funkcije u preduzećima uspješno ovladava unutrašnjom i vanjskom kompleksnošću. Kontroling odjel u preduzećima ima jasno naznačenu organizaciju (linijsku ili štabnu) u prvom ili drugom nivou rukovođenja, u većini slučajeva u kontrolingu su zaposlene osobe sa odgovarajućom visokom stručnom spremom, rade sa jasno preuzetim odgovornostima prema upravi i direktorima preduzeća. Kontroling se funkcionalno doživljava kao stručna pomoć menadžmentu svih nivoa, i on sa svojom navigacijskom kutijom alata, odnosno praktičnim operativnim i strategijskim instrumentima, vrši navigaciju preduzeća prema zoni dobiti. U velikoj većini slučajeva se pokazalo da se uvođenjem kontrolinga uspješno doprinosi razvoju i poslovnom uspjehu preduzeća.

Uspješno provedenim istraživanjem i dokazivanjem podhipoteza u radu, zaključuje se o neophodnosti uvođenja kontroling funkcije, te je glavna hipoteza ove doktorske disertacije „***nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju“*** uspješno potvrđena empirijskim istraživanjem.

10.2 Zaključak

Teorija i praksa kontrolinga se u zadnje vrijeme sve više razvija. Savremeno poslovanje postaje praktično nemoguće bez uvođenja modernih funkcija u upravljanje preduzećem. Jedana od takvih funkcija koja se stavlja na raspolaganje menadžmentu za uspješno ovladavanje unutrašnjom i vanjskom kompleksnošću je i svakako funkcija kontrolinga. Opšte poznato je da su menadžeri ti koji u preduzećima donose ključne odluke i oni su odgovorni za poslovni uspjeh, odnosno neuspjeh u poslovanju preduzeća, dok kontroling predstavlja jednu od funkcija sa kojom povećava efikasnost i efektivnost u radu menadžmenta, a samim tim i uspješno prilagođavanje preduzeća unutrašnjom i vanjskom kompleksnošću. Sa svojom kutijom alata usmjerenih na proces planiranja i kontrole, snabdijevanja informacijama, kontroling vrši

koordinaciju unutar tih procesa i među procesima na sveobuhvatan način pruža podršku menadžmentu tokom procesa upravljanja preduzećem.

Istraživanje je provedeno u 92 bosansko-hercegovačka preduzeća. Većina preduzeća obuvaćena ovim istraživanjem se bave uglavnom proizvodnjom, trgovinom, pružanjem usluga i bankarstvom.

S obzirom da današnje poslovanje preduzeća karakteriše vrlo visok stepen vanjske i unutrašnje kompleksnosti, sa čime su se ispitanici saglasili u preko 50% slučajeva, i da se njihovo poslovanje odvija u vrlo kompleksnom okruženju sa velikom učestalošću promjena iz okoline, te da su promjene unutar njihovih preduzeća veoma velike dinamike i složenosti. Ovakvi rezultati pokazuju intenzivnu afirmaciju kontrolinga podstaknutu sa sve složenijim uslovima poslovanja, za čije ovladavanje menadžmentu na raspolaganju stoji kontroling. Kontroling je prepoznat kao funkcija koja pomaže u bržem prilagođavanjau unutrašnjim i vanjskim promjenama te postaje samorazumljivost u domaćoj, ne samo u stranoj poslovnoj praksi.

Opšta konstatacija do koje se došlo analizom prikupljenih podataka, jeste da je nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom upravljanju rezultirala njegovom sve većom primjenom. Analiza dobijenih podataka pokazuje da u 61 preduzeću, odnosno 44,6% slučajeva ili u 41 preduzeću, već ima uspostavljen kontroling u svoju organizaciju, sa kojim uspješno ovladava unutrašnjim i vanjskim promjenama, a u 21,7% slučajeva ili kod 20 preduzeća se pobudilo interesovanje za kontroling i pristupilo njegovom uvođenju, dok je 33,7% slučajeva ili 31 preduzeće navelo da je bez kontrolinga u organizaciji. Razloge zbog kojih ova preduzueća nisu uvela kontroling, možemo tražiti u njihovoj neinformisanosti o prednostima koje kontroling nudi. Iz analize zaključujemo da su u 53 preduzeća od 61 u kojima je uspostavljen odjel kontrolinga, zaposlene osobe sa visokom stručnom spremom, i da je u 21 preduzeću zaposlena 1 osoba, a u 16 preduzeća 3 osobe rade u odjelu kontrolinga. Nadležnost kontrolinga je u 31 preduzeću jasno adresirana na rukovodioca kontrolinga, a u 30 preduzeća je pridodat nekom drugom odjelu, i da je taj odjel ili osoba zadužena za funkciju kontrolinga. Osoba koja je zadužena za rukovođenje kontrolingom u najvećem broji to u 45,9%, slučajeva, direktno je podređena upravi ili direktoru preduzeća, sa jasno naznačenom odgovornošću u primarnoj podršci top menadžmentu u donošenju uspješnih poslovnih odluka.

Istražujući funkcionalni aspekt kontrolinga, zaključujemo da je to relativno mlada funkcija, i u većini slučajeva se doživljava kao stručna pomoć menadžmentu svih nivoa, i kao najvažnije mjesto izvora informacija za odlučivanje. Analiza je pokazala da su za bosansko-hercegovačka preduzeća primarni zadaci strategijskog kontrolinga, mada operativni, iako imaju nižu zastupljenost po redoslijedu, uspješno dopunjuju strategijske zadatke. Ovo nam govori, da kontroling nije produžena ruka računovodstva, kako to neki smatraju.

Zaključujemo iz analize da je kontroling institucionalno uspostavljen u 61 preduzeću. Stoga možemo da zaključimo da je ovo mlada funkcija, starosti od oko godinu dana u 27 preduzeća. U 1 preduzeću je institucionalizovan oko dvije godine, u 8 preduzeća do tri godine, dok je preko tri godine institucionalizovan u 25 preduzeća, i da su uglavnom incijatori za njegovo uvođenje bili menadžment preduzeća, i to u 41,3% slučajeva, dok je matično preduzeće kod kćeri preduzeća to bilo u 20,7% slučajeva.

Kod procesualne dimenzije analizirao se informacijski aspekt, tako da možemo zaključiti da u 41 preduzeću sa uspostavljenim odjelom kontrolinga ili u fazi njegovog uspostavljanja, postoji jasan protok informacija od top menadžmenta do niže zaposlenih, dok kod preostalih 20

preduzeća ovaj protok ili ne postoji ili ispitanici nisu bili sigurni da uopšte postoji. Zaključujemo da su informacije koje prikuplja kontroling u preduzeću uglavnom dominantno iz informacionog sistema, računovodstva, plana i analize, finansija, te informacija s tržišta prodaje itd. Prikupljene informacije kontroling prezentuje menadžmentu najvišeg nivoa i nižih nivoa rukovođenja i pruža podršku u uspješnom vođenju preduzeća ka postavljenim ciljevima. Može se zaključiti da je kontroling u bosansko-hercegovačkim preduzećima orijentisan prema informacijskoj koncepciji, i da ima ulogu navigatora u preduzećima.

Istražujući instrumentalni aspekt kontrolinga, zaključujemo da su ispitanici vrednovali na način da se među prvih sedam instrumenata našlo čak 5 operativnih instrumenata, što nam ukazuje na evidentno prepoznatu pojačanu upotrebu operativnih u odnosu na strategijske instrumente. Svakako da ovakav rezultat u primjeni instrumenata odražava dalju afirmaciju operativnog kontrolinga i njegovo značajnije proširenje na strategijsku dimenziju u kasnijim vrednovanjima, od strane ispitanika. Ocjenjujući individualnu primjenu BSC-Balanced Scoreard-a (uravnotežene liste mjerila) instrumenta strategijskog upravljanja, koji čini okosnicu u radu kontrolinga, možemo da zaključimo, da je ovaj instrument, kao i svi ostali instrumenti strategijskog kontrolinga u drugom planu u odnosu na instrumente operativnog kontrolinga, jer analiza pokazuje da od 92 analizirana preduzeća, u svega 27 preduzeća ili 29,3% slučajeva nailazi na primjenu. Možemo da konstatujemo kao što je već ranije navedeno, da se operativna i strategijska dimenzija međusobno dopunjuju, što je ovim istraživanjem samo i potvrđeno, jer se u domaćem poslovnom okruženju strategijski instrumenti uzimaju u razmatranje tek nakon primjene operativnih instrumenata.

Iz dobijenih rezultata istraživanja zaključujemo da nepostojanje jasne vizije lidera ima uticaj na buduće uvođenje kontrolinga u preduzeće, takođe stil upravljanja lidera ima uticaj na uvođenje savremenih koncepta upravljanja, kao i njihove spremnosti da uvaže znanja zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća i da stimulišu kreativnost, inovacije, učenje i razvoj. Rezultati jasno pokazuju da je kod 26,03% analiziranih bosansko-hercegovačkih preduzeća primjetan i nedostatak jasne vizije od strane njihovih lidera. Stoga je i za očekivati da u ovakvim preduzećima bez jasne vizije lidera bude i odsustvo savremenih koncepata podrške upravljanju. Svakako da bi preduzeća koja nemaju jasno definisanu viziju od strane njihovih lidera, uvođenjem odjela kontrolinga imala jasno zacrtanu viziju, jer je njegov zadatak između ostalog da inicira definisanje vizije i vrijednosti kojima se stremi od strane lidera. Analiza je pokazala da je kontroling uveden kod većine preduzeća sa jasno izraženim dominantno demokratskim stilom rukovođenja-nadređeni uvažava mišljenje sljedbenika. Ovaj dominantan stil liderstva u preduzećima stvara uslove za uvođenje savremenih sadržaja i poslovnih funkcija. Ono što je zabrinjavajuće je da svega 50% ispitanika znanje zaposlenih vidi kao glavnu imovinu u preduzeću, a da svega 52% lidera stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj zaposlenih, što može da u budućnosti predstavlja opasnost, jer će zasigurno takav ugao gledanja rezultirati osipanjem kadrova ukoliko ne dođe do promjene. Odlaskom zaposlenih iz preduzeća, čije znanje nije uvaženo i čiji rad nije adekvatno stimulisan, te im nije omogućeno napredovanje, odnosno učenje i razvoj, u takvim preduzećima će se pojaviti realni problemi u ovladavanju tržišnom konkurentnošću, što će svakako predstavljati veliku prijetnju u njihovom budućem radu i opstanku na tržištu.

I na kraju dolazimo do zaključka da 93,4% ispitanika smatra da im kontroling doprinosi razvoju i poslovnom uspjehu preduzeća, što nam ukazuje na to da se od kontrolinga u preduzećima mnogo očekuje.

Kontroling daje odgovore na brojna pitanja koja se postavljaju pred privredna preduzeća; konkretno utvrđuje zone dobitka i gubitka, utvrđuje uspješnost profitnih centara unutar privrednog preduzeća, analizira prodaju po proizvodima, tržišnim segmentima i kupcima, utvrđuje kriterijume prema kojima određujemo važnost kupaca i proizvoda.

Uvođenje kontrolinga u preduzeće i njegov budući razvoj isključivo zavisi od lidera-top menadžmenta preduzeća, njihove informisanosti/obaviještenosti o značaju kontrolinga u savremenim uslovima poslovanja, kao i njihove podrške za uspješan razvoj kontrolinga. Ipak, svakodnevno se razvijaju forme institucionalizacije kontrolinga u preduzećima, te se i povećava potreba za ulogom kontrolera, kao osobe koja vodi kontroling u preduzeću.

Iz provedenog empirijskog istraživanja je evidentno da ipak postoji značajno interesovanje bosansko-hercegovačkih preduzeća za primjenu modernih funkcija u upravljanju, poput kontrolinga uz pomoć kojeg se povećava efikasnost i efektivnost u radu menadžmenta, a time i sposobnost prilagođavanja unutar ili izvan preduzeća. Na navedeni način se ostvaruje uspješna konkurentska tržišna prednost, čime **je potvrđena hipoteza doktorata** o nužnosti uvođenja kontroling funkcije u savremenom organizacionom upravljanju, te je uspješno potvrđena empirijskim istraživanjem.

I na kraju, za kontroling se može reći da je to funkcija bez koje će savremeno upravljanje privrednim preduzećima biti veoma teško.

10.3 Perspektive i preporuke

Kontroling je na području Bosne i Hercegovine još uvijek nedovoljno istražena oblast. U disertaciji je izvršena sistematizacija znanja o faktorima uticaja na uvođenje i primjenu funkcije kontrolinga tj. ono sto ti je naučni cilj disertacije, kao i istraživanje primjene znanja o kontrolingu u bosansko-hercegovačkim preduzećima.

Naime, kao što je već naglašeno, uveliko su prisutna teorijska i empirijska straživanja na temu kontrolinga, tako da smatram da će i ovaj rad pružiti priliku da se naši privrednici upoznaju sa ovom mladom poslovnom funkcijom, njenim specifičnostima na domaćem terenu i potaknuti privrednike za njenu veću praktičnu primjenu, inspirisati i motivisati buduće teoretičare na dalje istraživanje, razvijanje i potenciranje značaja ove oblasti.

I na samom kraju, mogu reći, da je uloga nauke u pružanju stručne podrške i pomoći praksi kako bi se zajednički ostvarili kvantitativni i kvalitativni pomaci, jer najbolje što se praksi može dogodit, svakako je dobra teorija.

B I B L I O G R A F I J A

1. Adižes I. (2002), *Upravljanje životnim ciklusima preduzeća*, Grmeč, Adižes menadžment konsalting, Novi Sad
2. Anthony N. R. (1992), *The Management Control Function*, The Harvard Business School Press, Boston, USA
3. Ateljević J. / O'Rourke T. / Todorović Z., *Building institutional capacity, In: Enterpreunership and Inovation*, Enterpreneurship and SME-s in Bosnia and Herzegovina – Vol 5, 2004., Nr. 4.
4. Avlein Holjevac I. (2007), *Kontroling-Upravljanje poslovnim rezultatom*, Zimbelli, Rijeka
5. Babić M. / Lukić Z. (2008), *Organizacija – Teorije, strukture, dizajn i ponašanje*, Ekonomski fakultet Univerziteta Banja Luka, Banja Luka
6. Babić M., / Stavrić B. (1996), *Organizacija preduzeća*, KIZ Centar Beograd, Beograd
7. Babić M. / Simić M. / Šunje A. / Puljić M. (2008), *Korporativno upravljanje principi i mehanizmi*, Revicon, Sarajevo
8. Babić Hodović V. / Šestić Serdarević M. (2006), *Marketing menadžment praktikum*, Ekonomski fakultet u Sarajevu, Sarajevo
9. Bateman T. S., / Zeithalm C. P. (1990), *Management*, Richard Irwin
10. Baum H G. / Coenenberg A G. / Gunter T. (2004), *Strategisches Controlling*, 3. Auflage, Schaffer-Poeschel, Stutgart
11. Belak V. (1995), *Menadžersko računovodstvo*, RRiF, Zagreb
12. Berberović Š. / Jovičić J. (2007), *Teorija i metodologija troškova*, Ekonomski fakultet Banja Luka, Banja Luka
13. Blazek A. / Deyhle A. / Eiselmayer K. (2011), *Controlling and the Controller – management accounting, business planning, management by objectives, role of the controller,* IV. Corrected edition, CA Controller Akademie AG, Gauting Munich
14. Bouman K. (2003), *Strategija u praksi*, Prometej, Novi Sad
15. Certo C. S. / Certo T. S. (2008), *Moderni menadžment*, 10 izdanje, Mate, Zagreb
16. Cvetinović M (2009), *Menadžerska ekonomija*, Univerzitet Singidunum, Beograd
17. Dayle A. (1992), *Controller & Controlling*, Management Service Verlag, Gauting, Munchen
18. Dess J. G. / Lumpkin T. J. / Eisner B. A. (2007), *Strategijski menadžment*, treće izdanje, Data Status, Beograd
19. Dessler G. (2007), *Osnovi menadžmenta ljudskih resursa*, četvrto izdanje, Data status, Beograd
20. Deyhle A. (1993), *Management and Controlling Brevier*, Management Service, Gauting, Munchen
21. Dilts B. R, (1996), *Visionary Leadership Skills*, Meta Publication, Californija USA
22. Dmitrović-Šaponja Lj. / Milutinović S. (2010), *Računovodstvo*, Znanje u funkciji povećanja intelektualnog kapitala poslovnog subjekta, broj 5-6/2010, Savez računovođa i revizora srbije, Beograd
23. Dobre R. (2006), *Poduzetništvo*, Sveučilište Zadar, Ekonomski fakultet, Zadar
24. Dojčinović-Drilo D. (2010), *Kontroling između profita i održivog razvoja - Sustavi ranog upozorenja poslovne krize*, MEP, Zagreb

25. Drucker P. (2002), *Upravljanje u novom društvu*, Adižes, Novi Sad
26. Đorđević-Boljanović J. (2009), *Menadžment znanja*, Data status, Beograd
27. Đuričin D. / Janošević S. / Kaličanin Đ. (2009), *Menadžment i strategija*, Ekonomski fakultet, Beograd
28. Erčulj D. (2012), *Alati kontrolinga* PWP, Banja Luka
29. Eschenbach R. (1995), *Controlling*, 2. Auflage, Schaeffer-Poeschel, Stuttgart
30. Eschenbach R., / Niedermayr R. (1996), *Controlling*, 2. Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart
31. Gerry D. (2007), *Osnovi menadžmenta ljudskih resursa*, četvrto izdanje, Data status, Beograd
32. Grout D. (2008), *Procena i unapređenje radnog učinka: pitanja i odgovori: menadžerski priručnik za preživljavanje*, Adižes, Novi Sad
33. Grupa autora, (1999), *Poslovno odlučivanje*, Informator, Zagreb
34. Gutošić H. / Reite B. (2001), *Upravljanje kvalitetom prema ISO 9000 seriji i okolinsko upravljanje prema ISO 14000 seriji*, Jež, Sarajevo
35. Gutošić H. / Drašković S. (2009), *Menadžment ljudskih resursa*, Fakultet za javnu upravu, Sarajevo
36. Gowthorpe C. (2009), *Upravljačko računovodstvo*, Data Status, Beograd
37. Hanan D. (1996), *Controlling konzepte*, Wiesbaden, Gabler
38. Heldman T. / Laats K. *Management Accounting Research*, Contingences influencing the management accounting practices of Estonian Manifacturing companies, Volumen 13., 2002., No. 4.
39. Heler R. (2009), *Priručnik za menadžere*, Profil knjiga, Beograd
40. Hindl T. (2006), *Menadžment pojmovnik*, Adižes, Novi Sad
41. Horvat P. (2009), *Controlling*, 11. vollstanding uberarbeitete Auflage, Verlang Franc Vahlen, Munchen
42. Horvat Đ., / Kovačić M. (2004), *Menadžment u malom poduzetništvu*, Cera Prom, MEP Consult, Zagreb
43. Horvath P. & Partners, Management Consultants, (2003), *Das Controlling konzept*, Beck DTV, Verlag, Stuttgart
44. Horvath P. & Partners Management Consultants, (2012), *Controlling Process Model – A Guidline for Describing and Designing Controlling Processes*, International Group of Controlling, Hauffe-Lexsware GmbH & Co. KG, Freiburg
45. Horvath P. & Partners Management Consultants, (2006) *Das Controlling konzept*, 6. vollstanding uberarbeitete Auflage. Beck-Wirtschfsberater, Deutscher Taschenbuch Verlag, Munchein
46. Ilić B. / Milićević V. (2009), *Menadžment troškova*, Fakultet organizacionih nauka Univerziteta u Beogradu, Beograd
47. Jovanović P. (2009), *Savremeni menadžment*, prvo izdanje, Visoka škola za projektni menadžment, Beograd
48. Jovanović P., i drugi autori, (1996), *Menadžment – Handbook of Management*, Fakultet organizacionih nauka Beograd, Beograd
49. Jovanović P. (2006), *Upravljanje promenama*, Yupma, Beograd
50. Kaplan S. R. / Norton P. D. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje*, Mate, Zagreb

51. Kaplan S. R. / Norton P. D. *Harvard Business Review*, Best Of HBR – The Balanced Scorecard – Measures That Drive Perfomace, 2005., No. 7
52. Kaplan S. R. / Norton P. D. (2008), *The Execution Premium – Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*, Harvard Business Press, Boston Massachusetts
53. Kaplan S. R. / Norton P. D. (1992), *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, Harward Business Review
54. Kostić K. Ž. (1995), *Osnovi organizacije preduzeća*, Savremena administracija, Beograd
55. Košpić S. (2005), *Priručnik o organizaciji poslovnih funkcija*, Horizont, Banja Luka
56. Kotler F. (1999), *Kako kreirati, ovladati i dominirati tržištem*, Adižes, Novi Sad
57. Kotler F. (2004), *Marketing od A do Z pojmovnik*, Adižes, Novi Sad
58. Kotter J. P. (1998), *What Leaders Really Do*, Harvard Business Review on Leadership, Harvard Business School Press, USA
59. Kotter J. P. (1996), *Leading Change*, Harvard Business School Press
60. Kupper H. U. (2008), *Controlling Konzeption, Aufgaben und Instrumente*, 5. uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart
61. Kupper H. i drugi, (1999), *Zum Verstandnis und Selbstverstandnis des Controlling*, ZfB, Gabler, Wiesbaden
62. Lončarević R. / Mašić B. / Đorđević - Boljanović J. (2007), *Menadžment- principi, koncepti i procesi*, Univerzitet Singidunum, Beograd
63. Luković T. / Lebefromm U. (2009), *Controlling koncepcija i slučajevi*, prva knjiga, Sveučilište u Dubrovniku
64. Mahmutović H. / Kulović Dž. (2010), *Upravljanje preduzećem*, Data status, Bograd
65. Majstorović D. V. (2000), *Model menadžmenta total kvalitetom, Poslovna politika*, Beograd
66. Manning L. G. / Reece L. B. (2008), *Savremena prodaja – stvaranje vrijednosti za kupca*, 10 izdanje, Mate, Zagreb
67. Marjanović V. (2006) *Kontroling – koncept upravljanja troškovima životnog ciklusa proizvoda sa implementacijom u savremenoj automobilskoj industriji*, Univerzitet Singidunum, Beograd, (2008.)
68. Mašić B. (2009), *Strategijski menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd
69. Mašić B., *Zbornik radova*, „Liderstvo u praksi“ Novi koncepti i pristupi liderstvu: kuda ide teorija liderstva?, Univerzitet u Banjoj Luci, Ekonomski fakultet Banja Luka
70. Mašić B. / Lončarević R. (2000), *Menadžment*, škole i novi pristup, Ekonomski fakultet Banja Luka, Banja Luka
71. Mašić B. / Tot V. (2012), *Principi menadžmenta*, Univerzitet Educons, Sremska Kamenica, str. 33.
72. Mažuran I. (2010), *Kontroling između profita i održivog razvoja – Strateško planiranje i kontroling*, MEP, Zagreb
73. Milisavljević M. (2007), *Savremeni strategijski menadžment*, šesto dopunjeno izdanje, Megatrend Univerzitet, Beograd
74. Milisavljević M. (2003), *Marketing*, dvadest prvo izdanje, Savremena administracija, Beograd
75. Milkovich T. G. / Newman M. J. (2006), *Plaće i modeli nagrađivanja*, Masmedia, Zagreb, (2006.)
76. Mincberg H. / Olstrand B. / Lampel J. (2004), *Strateški safari: kompletan vodič kroz divljine strateškog menadžmenta*, Prometej, Novi Sad

77. Niven R. P. (2007), *Balanced Scorecard – korak po korak maksimiziranje učinka i održavanje rezultata*, Poslovni dnevnik Masmedija, Zagreb
78. O'Cury A. (2002), Markets & Marketing, PWP, Banja Luka
79. Osmanagić Bedenik N. (1993), *Potencijali preduzeća*, Alinea, Zagreb
80. Osmanagić Bedenik N. (2004), *Kontroling - Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb
81. Osmanagić Bedenik N. (2002), *Operativno planiranje*, Školska knjiga, Zagreb
82. Osmanagić Bedenik N. (2003), *Kriza kao šansa – kroz poslovnu krizu do poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb
83. Osmanagić Bedenik N. (1998), *Poslovna kriza i kako njome upravljati*, Školska knjiga, RRIF, Zagreb
84. Osmanagić Bedenik N. / Ivezić V. *Zbornik radova ekonomskog fakulteta*, Benchmarking kao instrument savremenog kontrolinga, godina 4/2006, Zagreb, str. 343.
85. Očko J. / Švigir A. (2009), *Kontroling – upravljanje iz backstagea*, Knjiga print d.o.o., Zagreb
86. Očko J., *RRIF-Računovodstvo*, Mjesto, svrha i ciljevi kontrolinga, revizija i finansije, br. 9/2007, Zagreb
87. Peemoller V. H. (1990), *Controlling*, Neue Wirtschaftsbriefe, Herne, Berlin
88. Peemoler H. V. (2005), *Controlling*, 5. Aflage, Herne, Berlin
89. Penezić D. N. (2002), *Kako postati preduzetnik*, Vizartis, Beograd
90. Perović V (2007), *Kontroling*, Budućnost d.o.o., Novi Sad
91. Peter G. N. (2008), *Liderstvo teorija i praksa*, četvrto izdanje, Data Status, Beograd
92. Petrović Z. (2012), *Sistem obračuna troškova*, Univerzitet Singidunum, Boeograd
93. Petrović Z. (2011), *Finansijsko izvještav*anje, Univerzitet Singidunum, Boeograd
94. Petrović Z. (2009), *Upravljačko računovodstvo*, Univerzitet Singidunum, Beograd
95. Porter E. M. (2007), *Konkurentska prednost*, Adižes, Novi Sad
96. Pržulj Ž. (2007), *Menadžment ljudskih resursa*, drugo dopunjeno izdanje, Fakultet za trgovinu i bankarstvo "Janićije i Danica Karić", Beograd
97. Radić R. (2008), *Osnove menadžmenta*, Univerzitet za poslovne studije Banja Luka, Banja Luka
98. Rieg R., Zeischrift fur Controling und Management, *Strategische Steureung und Budgetierung*, Vol. 48, Nr. 8/9/2004.
99. Robbins P. S. / Culter M. (2005), *Menadžment*, osmo izdanje, Data status, Beograd
100. Sajfert Z. / Đorđević D. / Bešić H. C. (2006), *Leksikon Menadžmenta*, Agencija Matić, Beograd
101. Samuelson A. P. / Nordhus D. W. (2011), *Ekonomija*, 19. Izdanje, Mate, Zagreb
102. Schiller R. (2002), *Međunarodne finansije*, SEED - PKJ Beograd
103. Sengie P. (2003), *Peta disciplina – umeće i praksa organizacije koja uči*, Adižes, Novi Sad
104. Sikavica P. / Novak M. (1993), *Poslovna organizacija*, Informator, Zagreb
105. Smith G. / Riter D. / Tuggle W., *Marketing Management*, Benchmarking: The fundamental Questions, 1993., vol. 2
106. Stahl H. W. (1992), *Controlling*, Gabler, Wiesbaden
107. Stanišić M. (2009), *Metodologija revizije*, Univerzitet Singidunum, Beograd
108. Stanišić M. (2009), *Revizija*, Univerzitet Singidunum, Beograd

109. Stanišić M. / Mašić B., *Zbornik radova 1. naučnog skupa sa međunarodnim učešćem Sinergija 2009.*, Implementacija strategije: Koliko nam može pomoći Balanced Scorecard?, izdavač: Univerzitet Singidunum
110. Stavrić B. (2003), *Menadžment*, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd
111. Stavrić B. / Stamatović M. (2003), *Menadžment*, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd
112. Stoner J. F. / G R. (1997), *Menadžment*, Zelind, Beograd
113. Šišara J. / Sladoljev J., *Ekonomski pregled – Zbornik radova Velučilišta u turizmu Šibenik*, Razlozi korištenja i mogući okviri finansijske analize 1/2-2008
114. Taylor J. W. (1986), *Competitive Marketing Strategies*, Chilton Book Co., Randor Pa
115. Tintor J. (2009), *Poslovna analiza*, Masmedija, Zagreb, str. 167.
116. Tise R., / Andriesen D., / Depre L. F. (2006), *Dividenda znanja*, Adižes, Novi Sad
117. Todorović J, (2003), *Strategijski i operativni menadžment*, Conzit, Beograd
118. Todorović J. / Đuričin D. / Janošević S. (2000), *Strategijski menadžment*, treće izmjenjeno izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd
119. Todorović J. / Đuričin D. / Janošević S. (2003), *Strategijski menadžment*, četvrto izdanje, Ekonomski fakultet Beograd, Beograd
120. Tompson A. A. / Strickland J. A. / Gamble E. J. (2008), *Strateški menadžment-u potrazi za konkurentnošću, teorija i slučajevi iz prakse*, Mate d.o.o., Zagreb
121. Tušek B. (2001), *Revizija instrument poslovnog odlučivanja, TEB – poslovno savjetovanje*, Zagreb
122. Van Horne C. J. / Wachowicz M. J. (2002), *Finansijski menadžment*, deveto izdanje, Mate, Zagreb
123. Velch J. (2005), *Vještina pobjeđivanja*, Adižes, Novi Sad
124. Vidović S., *Info Trend*, Upravljanje znanjem, broj 107/2003, Zagreb
125. Vollmuth H. (2001), *Controlling Instrumente*, Rudolf Hauge Verlag, Planegg, Munchen
126. Vukadinović P. / Jović Z. (2012), *Investicije*, Univerzitet Singidunum, Beograd
127. Vukoja B. (2010), *Primjena analize finansijskih izvještaja pomoću ključnih finansijskih pokazatelja kao temelj donošenja poslovnih odluka*, Zbornik udruge internih revizora hrvatske, Zageb
128. Walsh C. (2004), *Ključni pokazatelji za upravljanje preduzećem*, Sinergija, Banja Luka
129. Weber J. (1993), *Einfuhrung in das Controlling*, 3., uberarbeitete Auflage, Schaffer-Poeschel, Stuttgart
130. Weber J. *Accounting und System – Anwendungen*, Betriebswirtschaftliche Instrumente-Zeitschrift fur Controling, Vol. 46, No. 6/2002.
131. Weber J. / Schafer U. (2000), *Balanced Scorecard and Controlling*, Gabler, Wiesbaden
132. Werlich H. / Koontz H. (1994), *Menadžment*, Mate, Zagreb
133. Williams C. (2010), *Principi menadžmenta*, Data status, Beograd
134. Zeigenbein K. (2008), *Kontroling, deveto prerađeno i aktuelno izdanje*, RRiF, Zagreb
135. Žarkić Joksimović N. (1998), *Finansijski menadžment*, Fakultet organizacionih nauka Univerziteta u Beogradu, Beograd
136. Žarkić-Joksimović Ž. (2008), *Upravljačko računovodstvo – Računovodstvo za menadžment*, Fakultet organizacionih nauka, Beograd
137. International Group of Controling-IGC (2001), *Prinzip-Bilder zu Controlling und Informations-Management*, IGC, Gauting, Munchen

ZAKONI I PRAVNI OKVIR

1. Zakon o podsticaju razvoja MSP, *Službeni glasnik Republike Srpske,* broj 64/02, 34/06 i 119/08.
2. Zakon o računovodstvu i reviziji Republike Srpske, *Službeni glasnik Republike Srpske,* broj 36/09
3. Službene novine Bosne i Hercegovine, broj 42/04.

INTERNET IZVORI

1. http://epub.ub.uni-muenchen.de/4829/1/4829.pdf (dostupno 22.05.2011.)
2. http://opcije.blog.hr/2006/05/1621034485/paretovo-pravilo-8020-rule.html (dostupno 24.07.2011.)
3. http://rts-systems.com/EN/ERP.html (dostupno 19.08.2011.)
4. http://www.12manage.com/methods_product_life_cycle.html (dostupno 20.06.2011.)
5. http://www.azvo.hr (dostupno 27.06.2011.)
6. http://www.bcg.com/about_bcg/default.aspx (dostupno 12.07.2011.)
7. http://www.bhas.ba (dostupno 15.04.2012.) ;
8. http://www.bhas.ba/?option=com_publikacija&id=1&lang=ba (dostupno 9.04.2012.)
9. http://www.bhas.ba/index.php (dostupno 11.03.2012.)
10. http://www.bhas.ba/index.php?option=com_content&view=article&id=118 (dostupno 02.04.2012.)
11. http://www.bhas.ba/saopstenja/2011/SPR_2011_001_01-BH.pdf (dostupno 15.04.2012.)
12. http://www.bms-consulting.de (dostupno 03.06.2012.)
13. http://www.controllerakademie.de/english/icv-a-igc (dostupno 21.05.2011.)
14. http://www.controllerakademie.de/images/pdf/retraining/english/survival.pdf (dostupno 04.06.2011.)
15. http://www.controllinglehrbuch.de/fileadmin/content/Weber_Schaeffer_Controlling_13A_Kap1.pdf (dostupno 21.03.2011.)
16. http://www.effect-dubrovnik.com/index.php?option=com_content&view=article&id=193%3Acost-benefit-analiza&Itemid=106 (dostupno 04.03.2011.)
17. http://www.eudict.com (dostupno 02.02.2011.)
18. http://www.fei.org (dostupno 10.02.2011.)
19. http://www.financialexecutives.org (dostupno 11.02.2011.)
20. http://www.financialexecutives.org/KenticoCMS/home.aspx (dostupno 21.05.2011.)
21. http://www.igc-controlling.org/dt/index_dt.html (dostupno 21.02.2012.)
22. http://www.igc-controlling.org/EN/_leitbild/leitbild.php (dostupno 18.12.2011.)

23. http://www.igc-controlling.org/engl/index_engl.html (dostupno 27.05.2011.)
24. http://www.iso.org/iso/about.htm (dostupno 24.07.2011.)
25. http://www.komorabih.ba/ (dostupno 15.03.2010.)
26. http://www.komorars.ba/a2/index.php/sm (dostupno 15.03.2010.)
27. http://www.korporativnoupravljanje.com (dostupno 02.12.2011.)
28. http://www.lex.europa.eu (dostupno 12.03.2012.)
29. http://www.merck.com/ (dostupno 27.05.2011.)
30. http://www.moj-bankar.hr/kazalo/K/Kontribucijska-mar%C5%BEa (dostupno 29.07.2011.)
31. http://www.news.bbc.co.uk/1/hi/business/3086749.stm (dostupno 23.02.2012.)
32. http://www.oecd.org (dostupno 03.06.2012.)
33. http://www.premiumsoft.co.rs (dostupno 23.06.2011.)
34. http://www.rars–msp.org (dostupno 15.04.2012.)
35. http://www.rittmanmead.com/2005/04/positioning-oraclebi-discoverer-for-olap-2/ (dostupno 19.08.2011.)
36. http://www.sr.wikipedia.org (dostupno 02.04.2012.)
37. http://www.vus.hr (dostupno 23.07.2011.)
38. http://www.wifi.at/DE/default.aspx (dostupno 26.05.2011.)
39. http://www.wikipedia.org (dostupno 29.05.2011.)
40. https://www.parlament.ba/sadrzaj/ostali_akti/izvjestaji/default.aspx?id=35134&langTag=bs-BA&pril=b (dostupno 04.06.2012.)
41. http://www.revident.ba/public/files/primjena-analize-financijskih-izvjestaja-pomocu-kljucnih-financijskih-pokazatelja.pdf (dostupno 21.03.2011.)
42. https://www.schaeffer-poeschel.de/download/leseproben/978-3-7910-2759-3.pdf (dostupno 21.03.2011.)
43. www.my-controlling.de (dostupno 04.06.2011.)

SPISAK SLIKA

Slika 1 – Eksterni i interni faktori uticaja na koncept kontrolinga 9
Slika 2 – Kontroler kao registrator 13
Slika 3 – Kontroler kao navigator 14
Slika 4 – Kontroler kao inovator 15
Slika 5 – Položaj kontrolinga u organizacijskoj strukturi američkog preduzeća 19
Slika 6 – Organizacija kontrolinga u srednjim preduzećima 19
Slika 7 – Organizacija kontrolinga „*treće generacije*“ 20
Slika 8 – Organogram kontrolinga u *Swiss air-u* 22
Slika 9 – Kontroling sistem 23
Slika 10 – Osnovna šema kontroling koncepcije u koncernu Shering 23
Slika 11 – Funkcije kontrolinga 28
Slika 12 – Informacijski orijentisana koncepcija kontrolinga 29
Slika 13 – Koncepcija kontrolinga 30
Slika 14 – Šematski prikaz skalarnog lanca komande 34
Slika 15 – Šematski prikaz linijskog sistema rukovođenja 34
Slika 16 – Odnosi u linijsko-štabnoj organizaciji 35
Slika 17 – Šematski prikaz linijskih i štabnih jedinica 36
Slika 18 – Šematski prikaz funkcionalne organizacije 36
Slika 19 – Sistem menadžment preduzeća 39
Slika 20 – Definisanje potrebe za kontrolingom 41
Slika 21 – Harmonizacija podsistema menadžmenta 41
Slika 22 – Odnos kontrolinga i menadžmenta 43
Slika 23 – Zajedničko pronalaženje rješenja 44
Slika 24 – Poslovna saradnja menadžer – kontroler 44
Slika 25 – PUT – Kontroler savjetima omogućuje put ka zoni profita 45
Slika 26 – Dimenzije zadataka kontrolinga 47
Slika 27 – Odnos između zadataka kontrolinga 50
Slika 28 – Koordinaciona mjesta sučeljavanja 50
Slika 29 – Kontrolerova koordinacija unutar preduzeća 51
Slika 30 – Integracioni kontroling 53
Slika 31 – Ciljevi, kontroling sistem i elementi kontrolinga 55
Slika 32 – Povezanost vizije, misije i ciljeva unutar preduzeća 57
Slika 33 – Smart ili pametni ciljevi 59
Slika 34 – Obilježja cilja 59
Slika 35 – Ciljevi i restrikcije 61
Slika 36 – Funkcije planiranja u preduzeću 63

Slika 37 – Povezanost kontrolinga i poslovnog plana 63
Slika 38 – Osnovni zadaci planiranja 64
Slika 39 – Nosioci djelovanja, vrijeme planiranja i potrebana znanja 65
Slika 40 – Proces komunikacije „*odozgo prema dole*“ i „*odozdo prema gore*“ 68
Slika 41 – Koordinacija planova 69
Slika 42 – Povezanost menadžmenta, vrste planova i kontrolinga 70
Slika 43 – Hijerarhija planova 70
Slika 44 – Strategijsko-operativna planska forma 71
Slika 45 – Cjelokupno poslovno planiranje 74
Slika 46 – Djelatnost kontrolinga 77
Slika 47 – Međusobno podešavanje strategijskog i operativnog kontrolinga 78
Slika 48 – Strategijski i operativni kontroling 78
Slika 49 – Instrumenti strategijskog planiranja 80
Slika 50 – Kriva iskustva 81
Slika 51 – Ekonomija obima i efekti učenja 82
Slika 52 - Vjerovatnoća dešavanja za tri alternativna scenarija 84
Slika 53 – Priroda strategijskog planiranja 85
Slika 54 – Scenarij lijevka 86
Slika 55 – Popunjavanje strategijskog GEPA u razvoju organizacije 87
Slika 56 – Faze životnog ciklusa proizvoda 88
Slika 57 – SWOT matrica, polja analize 91
Slika 58 – TOWS matrica i utvrđivanje strategije 93
Slika 59 – Komponente analize konkurencije 94
Slika 60 – Četiri faze *Benchmarking-a* 97
Slika 61 – *Benchmarking* proces 97
Slika 62 – *Benchmarks* – rezultati *Benchmarking-a* 98
Slika 63 – Determinante potencijala preduzeća 100
Slika 64 – Instrument spoznaje slabosti preduzeća, strategijska bilansa 101
Slika 65 – BCG portfolio tržišnog udjela i rasta 103
Slika 66 – Instrumenti operativnog planiranja 109
Slika 67 – ABC analiza – kriva koncentracije 110
Slika 68 – Prelomna tačka rentabiliteta – *Break Even Diagram* 116
Slika 69 – Planiranje proizvodnog programa 118
Slika 70 – Prošireno poređenje troškova 123
Slika 71 – Obračun poslovnog uspjeha 124
Slika 72 – Operativni jaz 125
Slika 73 – Prag rentabilnosti 128
Slika 74 – Regulacijski krug poboljšanja plana 131

Slika 75 – Koraci procesa kontrolisanja 135
Slika 76 – Uzročna povezanost 137
Slika 77 – Svrha izvještavanja 138
Slika 78 – Svrha izvještavanja 139
Slika 79 – Šest koraka nužnih za pravilan rad informacionog sistema 141
Slika 80 – Distribucija menadžerskih informacija po vrstama i količini s obzirom na različite nivoe menadžmenta 142
Slika 81 – ERP - planiranje resursa u preduzeću 143
Slika 82 – OLAP – kocka 143
Slika 83 – Prozor koji se posmatra 144
Slika 84 – Nivoi SAP informacionog sistema 144
Slika 85 – Važne uloge sistema ranog upozorenja poslovne krize 148
Slika 86 – Mreža senzora okoliša 150
Slika 87 – McKinsey „7-S“ 154
Slika 88 – Proces upravljanja ljudskim potencijalima 161
Slika 89 – Okvir organizacionog sistema pravila 161
Slika 90 – Maslovljeva hijerarhija potreba 163
Slika 91 – Teorija dva faktora 164
Slika 92 – Trokut zahtijeva u sistemu motivacije 165
Slika 93 – Stilovi rukovođenja kao elementi motivacije 167
Slika 94 – Jedinstveno rješenje za praćenje prema rezultatima 167
Slika 95 – Provođenje vizije i strategije: četiri perspektive 172
Slika 96 – Generička šema strategijski orjentisane organizacije 173
Slika 97 – Strategijska mapa 174
Slika 98 – Pretvaranje strategije u akciju 177
Slika 99 – Ključni pokazatelji perspektive 182
Slika 100 – Okvir za mjerenje učenja i rasta 185
Slika 101 – Uravnoteženo-posledična veza među perspektivama 188
Slika 102 – BSC kao sistem menadžmenta 189
Slika 103 – Prepreke u provođenju strategije 191
Slika 104 – Karakteristike organizacije koja uči 200
Slika 105 – Procesni lanac baze znanja 202
Slika 106 – Model liderstva Univerziteta Mičigen 210
Slika 107 – Liderska mreža Blejk/Muton 211
Slika 108 – Kontinium vođenja koji stavlja naglasak na donošenje odluka 212
Slika 109 – Usklađivanje liderskih stilova sa situacijom 213
Slika 110 – Henseryev i Blanchardov situacioni model liderstva 214
Slika 111 – Teorija put ka cilju 216

Slika 112 – Dodatni efekti transformacijskog liderstva 218
Slika 113 – Specifične uloge koje se odnose na vođstvo tima 219
Slika 114 – Razlika između menadžmenta i liderstva 220
Slika 115 – Linijski tip organizacije kontrolinga u drugom nivou rukovođenja 229
Slika 116 – Linijski tip organizacije kontrolinga u prvom nivou rukovođenja 230
Slika 117 – Kontroling kao stručna služba, štabski organizovan 230
Slika 118 – Princip Dotted-line u štabno/linijskoj organizacionoj strukturi kontrolinga 231
Slika 119 – Kontroling u matričnoj organizacionoj strukturi 232
Slika 120 – Samokontroling u matričnoj organizacionoj strukturi 233
Slika 121 – Kontroling zadaci 235
Slika 122 – Kontroling faktori uticaja 245
Slika 123 – Struktura vrednovanja 250

SPISAK TABELA

Tabela 1 – Dobro i loše okruženje 11
Tabela 2 – Razvoj kompleksnosti dinamike okruženja 12
Tabela 3 – Zadaci kontrolinga 47
Tabela 4 – Instrumenti koordinacije kontrolinga 49
Tabela 5 – Glavne funkcije kontrolinga u podsistemu menadžmenta 56
Tabela 6 – Obilježja planiranja i kontrolni problemi u odnosu na nivoe planiranja i kontrole ... 67
Tabela 7 – Glavna svojstva planskog procesa 71
Tabela 8 – Dimenzije strategijskog i operativnog kontrolinga 77
Tabela 9 – Mreža za ocjenu životnog ciklusa proizvoda 90
Tabela 10 – Obrazac analize konkurencije 95
Tabela 11 – Šablon *Benchmarking-a* 98
Tabela 12 – Analiza konkurentnosti naspram Benchmarking 99
Tabela 13 – Nivo zadovoljstva koji kupac iskusi nakon obavljene kupovine 106
Tabela 14 – Karakteristike razlika između TQM i tradicionalnih organizacija 108
Tabela 15 – Slabi signali i generisanje odgovora 151
Tabela 16 - *Scanning Report* – obrazac 151
Tabela 17 – Upitnik – izvještaj kontrolinga 152
Tabela 18 – Prednosti i nedostaci centralizovanog, odnosno decentralizovanog odlučivanja .. 155
Tabela 19 – Herzbergovi higijenski faktori i motivatori 165
Tabela 20 – Primjer unutrašnje koordinacije 168
Tabela 21 – Mogući primjer uravnotežene liste mjerila, četiri perspektive 175
Tabela 22 – Mjerenje strategijskih finansijskih preokupacija 181
Tabela 23 – Ciljni segment i profitabilnost kupca 182
Tabela 24 – Pokretači učenja i rasta specifični za određenu situaciju 186
Tabela 25 – Okvir za organizaciono učenje 199
Tabela 26 – Alati baze znanja 202
Tabela 27 – Teorije ponašanja u liderstvu 209
Tabela 28 – Stilovi liderstva u Vroomovom modelu učestvovanja 215
Tabela 29 – Harizmatični lideri: etični i neetični 217
Tabela 30 – Karakteristike i oblici moći lidera 221
Tabela 31 – Veza kontrolinga i upravljačkog računovodstva 224
Tabela 32 – Uporedni prikaz obilježja kontrolinga i interne revizije 225
Tabela 33 – Širenje kontrolinga 226
Tabela 34 – Prikaz potrebnih znanja i sposobnosti osobe kontrolera 237
Tabela 35 – Kriteriji razvrstavanja preduzeća na mikro, mala i srednja 240
Tabela 36 – Kriteriji razvrstavanja preduzeća na mala i srednja 240

Singidunum Univerzitet

Tabela 37 – Oblik organizovanja preduzeća i pripadnost koncernu ili holdingu 252
Tabela 38 – Kontroling u odnosu na starost preduzeća 253
Tabela 39 – Postojanje kontrolinga u odnosu na broj zaposlenih i promet 254
Tabela 40 – Kontroling u odnosu na osnovnu djelatnost u preduzeću 255
Tabela 41 – Postojanje vizije lidera u anketiranim preduzećima..... 256
Tabela 42 – Stilovi upravljanja koji su opredjelili uvođenje kontrolinga u preduzeću 258
Tabela 43 – Top menadžment vidi zanje zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća u kojem postoji kontroling..... 259
Tabela 44 – Top menadžment stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj, u preduzeću u kojem postoji kontroling..... 260
Tabela 45 – Kompleksnost i dinamika u preduzećima koja imaju kontroling..... 263
Tabela 46 – Starost odjela za kontroling..... 265
Tabela 47 – Inicijatori uvođenja kontrolinga u preduzeće..... 265
Tabela 48 – Odgovornost za funkciju kontrolinga u preduzeću 266
Tabela 49 – Podređenost rukovodioca kontrolinga u preduzeću 266
Tabela 50 – Organizovanost kontroling odjela..... 267
Tabela 51 – Stepen obrazovanja osoba koje obavljaju funkciju kontrolinga 267
Tabela 52 – Broj osoba u kontrolingu, i njihova stručna sprema 267
Tabela 53 – Odnos plana i analize naspram kontrolinga 268
Tabela 54 – Lista zadataka kontrolinga po značaju 269
Tabela 55 – Važnost kontrolinga za preduzeće 270
Tabela 56 – Važnost kontrolinga za preduzeće kao mjesta planiranja i analize poslovanja 270
Tabela 57 – Važnost kontrolinga za preduzeće kao najvažnijeg izvora informacija..... 270
Tabela 58 – Važnost kontrolinga za preduzeće kao savjetnika pri donošenju poslovnih odluka.... 270
Tabela 59 – Važnost kontrolinga za preduzeće kao koordinatora, integratora i navigatora poslovnih funkcija..... 271
Tabela 60 – Kako se kontroling doživljava u preduzeću 271
Tabela 61 – Kako kontroling doživljavaju u preduzećima koja su ga uvela ili ga uvode u praksu. 272
Tabela 62 – Instrumenti kontrolinga vrednovani po značaju..... 273
Tabela 63 – Kontroling i protok informacija u preduzeću..... 279
Tabela 64 – Izvori informacija za kontroling vrednovani po značaju 280
Tabela 65 – Kranji korisnici informacija kontrolinga vrednovani po značaju 281
Tabela 66 – Doprinos kontrolinga uspješnom poslovanju..... 282

SPISAK GRAFIKONA

Grafikon 1 – Funkcije anketiranih u preduzeću 251
Grafikon 2 – Oblik organizovanja preduzeća 252
Grafikon 3 – Pripadnost koncernu ili holdingu 252
Grafikon 4 – Starost preduzeća 253
Grafikon 5 – Osnovna djelatnost ispitanika 254
Grafikon 6 – Postojanje jasne vizije lidera u anketiranim preduzećima 256
Grafikon 7 – Stilovi upravljanja u anketiranim preduzećima 257
Grafikon 8 – Top menadžment vidi znanje zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća 259
Grafikon 9 – Top menadžment stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj 260
Grafikon 10 – Kompleksnost okoline u kojoj posluju preduzeća 261
Grafikon 11 – Učestalost promjena okoline u kojoj posluje preduzeće 262
Grafikon 12 – Nivo kompleksnosti i dinamike u preduzećima 263
Grafikon 13 – Postojanje kontrolinga u preduzećima 264
Grafikon 14 – Primjena BSC 274
Grafikon 15 – Perspektiva klijenata 275
Grafikon 16 – Finansijsko-ekonomska perspektiva 276
Grafikon 17 – Perspektiva internih procesa 276
Grafikon 18 – Perspektiva učenja i razvoja 277
Grafikon 19 – Uvažavajući BSC, preduzeća donose i implementiraju stategiju 278
Grafikon 20 – Protok informacija u preduzeću 279
Grafikon 21 – Doprinos kontrolinga uspješnom poslovanju 281

PRILOG – ANKETNI UPITNIK

UPITNIK – ISTRAŽIVANJE NA TEMU NUŽNOST FUNKCIJE KONTROLINGA U SAVREMENOM ORGANIZACIONOM UPRAVLJANJU U BOSANSKO-RECEGOVAČIM PREDUZEĆIMA

PITANJA ZA UČESNIKE ANKETE

I DETERMINANTE PREDUZEĆA I OKOLINE

1.) Molim Vas da navedete funkciju koju vršite u preduzeću (**upišite**):

2.) Oblik organizovanosti preduzeća **(označite sa X) d.o.o. ☐, ad ☐, drugi oblik molim navedite:**

3.) Da li Vaše preduzeće pripada koncernu **(označite sa X)**: **da ☐, ne ☐.**

4.) Šta je Vaša osnovna djelatnost (označite sa X):	
1. Proizvodnja	☐
2. Trgovina	☐
3. Bankarstvo	☐
4. Osiguranje	☐
5. Pružanje usluga	☐
6. Drugo, molim navesti:	☐

5.) Koliko ima zaposlenih Vaše preduzeće **(označite sa X)**: **manje od 10 ☐, 10-49 ☐, 50-249 ☐ više od 250 ☐.**

6.) Koliki je promet ostvarilo Vaše preduzeće u prošloj godini **(označite sa X)**: **0-4 miliona KM ☐, 5-10 miliona KM ☐, 11-50 miliona KM ☐, preko 51 milion KM ☐.**

7.) Kolika je strarost Vašeg preduzeća **(označite sa X)**: **do 5 godina ☐, do15 godina ☐, do 30 godina ☐do 50 godina ☐, preko 50 godina ☐.**

8.) U kojem regionu vršite prodaju ili distribuciju Vaših proizvoda i usluga **(označite sa X)**: **domaće težište ☐, inostrano tržište ☐, domaće i inostrano tržište ☐.**

9.) Molim Vas da procijenite zastupljenost jednog od stilova upravljanja u Vašem preduzeću (označite sa X):	
Demokratski stil upravljanja	☐
Autokratski stil upravljanja	☐
Patrijahalni stil upravljanja	☐
Savjetodavni stil upravljanja	☐
Participativni stil upravljanja	☐

10.) Procjenite stepen kompleksnosti okoline u kojoj posluje Vaše preduzeće **(označite sa X)**: **jednostavna okolina ☐, srednje kompleksna okolina ☐, vrlo kompleksna okolina ☐.**

11.) Procjenite stepen učestalosti promjena okoline u kojoj posluje Vaše preduzeće **(označite sa X): niska učestalost ☐, srednje visoka učestalost ☐, vrlo visoka učestalost ☐.**

12.) Procjenite nivo kompleksnosti i dinamike u Vašem preduzeću **(označite sa X): nizak nivo dinamike i složenosti ☐, srednja dinamika i složenost ☐, veoma velika dinamika i složenost ☐.**

II INSTITUCIONALNA ORGANIZACIJA KONTROLINGA

13.) Postoji li kontroling odjel u Vašem preduzeću **(označite sa X): DA** ☐, **UVODI SE** ☐, **NE** ☐.

Ako je odgovor **DA** ili **UVODI SE** molim Vas da odgovorite na sljedeću grupu pitanja od broja **14** do broja **20,** a ako je odgovor **NE** nastavite od pitanja broj **21** dalje:

14.) Koliko godina postoji kontroling u Vašem preduzeću (označite sa X):

☐ 1 godinu	☐ 2 godine	☐ 3 godine	☐ duže od 3 godine	☐ uvodi se (manje od godinu dana)

15.) Ko su inicijatori uvođenja poslovne funkcije kontrolinga u Vašem preduzeću (označite sa X):

☐ menadžment	☐ matično preduzeće	☐ konsultanti	☐ zaposleni	☐ revizorska kuća	☐ ostali

16.) Kome je podređen rukovodilac kontrolinga u Vašem preduzeću (označite sa X):

☐ upravi preduzeća	☐ direktoru	☐ finansijama i računovodstvu	☐ eksternom kontrolingu

17.) Ko je odgovoran za funkciju kontrolinga u Vašem preduzeću (označite sa X):

☐ rukovodilac kontrolinga	☐ rukovodilac finansija	☐ rukovodilac računovodstva	☐ rukovodilac plana i analize	☐ rukovodilac plana	☐ rukovodilac nekog drugog odjela	☐ direktor

18.) U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću radi (označite sa X)

☐ 1 osoba	☐ do 3 osobe	☐ do 5 osoba	☐ više od 5 osoba

19.) U odjelu za kontroling u Vašem preduzeću, rade osobe sa stručnom spremom (označite sa X):

☐ SS	☐ VS	☐ VSS	☐ magistri i doktori nauka

20.) Kakav je odnos odjela plana i analize i odjela kontrolinga u Vašem preduzeću (označite sa X):

☐ raniji odjel plana i analize je postao odjel kontrolinga	☐ postoje odjeli za plan i nalizu i odjel kontrolinga	☐ postoji samo odjel za kontroling	☐ postoji samo odjel za plan i analizu

III FUNKCIONALNI ASPEKT KONTROLINGA I INSTRUMENTI KONTROLINGA

21.) Navedena je lista pretežno najvažnijih zadataka kontrolinga koji nailaze na primjenu u preduzeću (vrednujte ih po značaju od 1 do 21):	
1. Infromacijska usluga za strategijsko planiranje	
2. Uvođenje sistema ranog upozorenja	
3. Saradnja pri strategijskom planiranju	
4. Poslovno informisanje	
5. Savjetovanje u procesu odlučivanja	
6. Analiza uzroka odstupanja	
7. Finansije	
8. Računovodstvo i bilansiranje	
9. Izrada proračuna	
10. Stručna pomoć pri investicijskom planiranju	
11. Izvještavanje	
12. Elektronska obrada podataka	
13. Obračun i analiza troškova	
14. Kontrola provođenja proračuna i analiza odstupanja	
15. Koordinacija pri izradi proračuna	
16. Integracija parcijalnih proračuna u konačan proračun preduzeća	
17. Stručna pomoć pri izradi proračuna	
18. Predlaganje korektivnih mjera	
19. Predlaganje i uvođenje preventivnih mjera	
20. Analiza odstupanja	
21. Zadaci organizacije i uprave	

22.) Procijenite od 1 do 5 važnost kontrolinga za preduzeće (označite sa X):	
Kao mjesta planiranja i analize poslovanja	**1 2 3 4 5** ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
Kao najbitnijeg izvora informacija	**1 2 3 4 5** ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
Kao savjetnika pri donošenju poslovnih odluka	**1 2 3 4 5** ☐ ☐ ☐ ☐ ☐
Kao koordinatora i integratora poslovnih odluka	**1 2 3 4 5** ☐ ☐ ☐ ☐ ☐

1=Nevažno, **2**=Uglavnom nevažno, **3**=Više važno nego nevažno, **4**=Uglavnom važno, **5**=Veoma važno

23.) Kako se kontroling doživljava u preduzeću (označite samo jedan odgovor):	
Kao stručna pomoć menadžmentu svih nivoa	☐
Kao zamjena za plan i analizu	☐
Povrat na uloženo	☐
Kao informtivna podrška	☐
Kao kontrola	☐
Kao proširenje računovodstvu	☐
Kao dodatna smetnja	☐
Drugačije	☐

24.) Koji instrumenti kontrolinga nailaze na najveću primjenu u poslovanju preduzeća (vrednujte ih po značaju od 1 do 22):	
1. Instrument strategijskog pozicioniranja preduzeća (SWOT analiza)	
2. Tehnika scenarija – analiza izrade alternativnih scenarija	
3. Analiza jaza (GEPA) – određivanje mogućnosti rasta i razvoja u budućnosti uz sagledavanje sadašnjih mogućnosti	
4. Product Lyfe Cycle – analiza životnog ciklusa proizvoda	
5. BSC-Balanced Scorecard – izbalansirana lista mjerila na raznim područjima u preduzeću	
6. Benchmarking – analiza konkurencije, odnosno, poređenje proizvoda, usluga, procesa, strategija itd., u odnosu na druga preduzeća	
7. Baze podataka	
8. BCG portfolio matrica tržišnog rasta/učešća	
9. Make or Buy Decision – instrument analize tehnologije, odluka proizvesti ili kupiti	
10. Mjerenje zadovoljstva klijenta	
11. TQM-Total Quality Management – menadžment sveukupnog kvaliteta	
12. ABC analiza dobavljača, roba, usluga, zadataka prema važnosti	
13. Analiza odstupanja (zadato – ostvareno)	
14. Break Even – analiza praga rentabilnosti, izračunavanje prelomene tačke – Break Even Point	
15. Instrument spoznaje – analiza uskog grla u procesu proizvodnje	
16. Izračunavanje opravdanosti investicija	
17. Kratkoročni obračun poslovnog uspjeha	
18. Osnova za isplatu zaposlenih	
19. Motivacija zaposlenih	
20. Mjerenje zadovoljstva zaposlenih	
21. Proračun novčanih tokova	
22. Drugi instrumenti	

IV ODNOS KONTROLINGA I BSC INSTRUMENTA STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA

25.) Da li primjenjujete Balanced Scorecard-izbalansiranu listu mjerila (instrument strategijskog upravljanja) **(označite sa X): DA** ☐, **NE** ☐, **planirano u budućnosti** ☐.

Ako je odgovor **DA** molim Vas da odgovorite na sljedeću grupu pitanja:

26.) Možete li odgovoriti da li Vam je poznato, kako Vaše preduzeće vide Vaše klijenti-kupci (označite sa X):		
☐ DA	☐ NE	☐ planirano u budućnosti

27.) Da li često vršite provjeru definisane poslovne strategije, odnosno, Vaših finansijsko ekonomskih pokazatelja, da bi ste dostigli zacrtane finansijsko ekonomske ciljeve (označite sa X):		
☐ DA	☐ NE	☐ planirano u budućnosti

28.) Da li ste identifikovali važne procese koji utiču na poslovni uspjeh Vašeg preduzeća, odnosno, da li uvodite inovacije u te procese, kako bi ste ispunili ciljeve klijenata i akcionara-vlasnika preduzeća (označite sa X):		
☐ DA	☐ NE	☐ planirano u budućnosti

29.) Da li je Vaše preduzeće orijentisano ka kontinuiranom učenju i razvoju, i da li investira u ljude, infrastrukturu, sisteme i procese (označite sa X):		
☐ DA	☐ NE	☐ planirano u budućnosti

30.) *Uvažavajući ove 4 osnovne perspektive BSC-a na koje ste dali odgovore (na pitanja pod brojem:* ***26****.) Kako Vas vide Vaši klijenti-kupci?,* ***27****.) Da li vršite analizu finansijsko ekonomskih pokazatelja u skladu sa očekivanjem Vaših akcionara ili vlasnika?,* ***28****.) Šta morate raditi da bi poboljšali procese?,* ***29****.) Da li se vrši kontinuirano poboljšanje i stvaranje vrijednosti kroz učenje i razvoj?).* **Možete li procijeniti, da li Vaše preduzeće uvažavajući prikupljene informacije, donosi i implementira strategiju (označite sa X):**				
☐ DA	☐ NE	☐ djelimično	☐ u potpunosti	☐ planirano u budućnosti

V KLJUČNE OSOBINE I VJEŠTINE LIDERA PREDUZEĆA

31.) Koje od ponuđenih vještina-karakteristika smatrate da su ključne za Vašu organizaciju (vrednujte ih po značenju od 1 do 10):	
1. Sposobnost razvoja i vođenja zaposlenih	
2. Sposobnost za saradnju	
3. Sposobnost brzim prilagođavanjima	
4. Sposobnost predviđanja i upravljanja u kriznim momentima	
5. Sposobnost kombinovanja tehničkih poslovnih vještina	
6. Kreativnost i inovativnost	
7. Spremnost na izazove	
8. Analitičke vještine (sposobnost kvantitativne i kvalitativne analize)	
9. Vladanje stranim jezicima	
10. Opšte iskustvo	

32.) Da li imate teškoća da regrutujete kadrove koji posjeduju sljedeće vještine i karakteristike (vrednujte po značenju od 1 do 10):	
1. Sposobnost razvoja i vođenja zaposlenih	
2. Sposobnost za saradnju	
3. Sposobnost brzim prilagođavanjima	
4. Sposobnost predviđanja i upravljanja u kriznim momentima	
5. Sposobnost kombinovanja tehničkih poslovnih vještina	
6. Kreativnost i inovativnost	
7. Spremnost na izazove	
8. Analitičke vještine (sposobnost kvantitativne i kvalitativne analize)	
9. Vladanje stranim jezicima	
10. Opšte iskustvo	

33.) Da li kod Vas u preduzeću (označite sa X):			
postoji jasna vizija lidera	☐ DA	☐ NE	☐ nisam siguran
top menadžment vidi znanje zaposlenih kao glavnu imovinu preduzeća	☐ DA	☐ NE	☐ nisam siguran
top menadžment stimuliše kreativnost, inovacije, učenje i razvoj	☐ DA	☐ NE	☐ nisam siguran
postoji jasno definisan protok informacija od top menadžera do zaposlenih u preduzeću	☐ DA	☐ NE	☐ nisam siguran

VI IZVORI INFORMACIJA KONTROLINGA

32.) Gdje se nalaze izvori informacija neophodni za kontroling funkciju (vrednujte po značaju od 1 do 12):	
1. Informacionom sistemu – elektronska obrada podataka	
2. Marketingu	
3. Nabavci	
4. Prodaji	
5. Skaldištu i fizičkoj distriuciji	
6. Planu	
7. Planu i analizi	
8. Proizvodnji	
9. Finansijama	
10. Računovodstvu	
11. Informacijama iz okoline	
12. Neki drugi izvori	

32.) Ko su krajnji korisnici informacija kontrolinga (vrednujte po značaju od 1 do 14):	
1. Menadžment najvišeg nivoa	
2. Menadžment nižih nivoa	
3. Informacioni sistemi	
4. Marketing	
5. Nabavka	
6. Prodaja	
7. Skladište i fizička distribucija	
8. Plan	
9. Plan i analiza	
10. Proizvodnja	
11. Finansije	
12. Računovodstvo	
13. Spoljni korisnici	
14. Neki drugi izvori	

33.) Smatrate li da **kontroling** doprinosi uspješnosti u poslovanju Vašeg preduzeća **(označite sa X)**: **DA ☐, NE ☐.**

Zahvaljujem Vam se na Vašem vremenu koje ste odvojili za popunjavanje ovoga **upitnika**. Za sve informacije vezano za ovo **istraživanje**, rado Vam stojim na raspolaganju: mr Slavko Simić (tel:065/927-323; e-mail: bono@blic.net).

BIOGRAFIJA

Slavko Simić, rođen 26.06.1969. godine u Ključu, Bosna i Hercegovina.

OBRAZOVANJE:

- **(1984.)** Završio osnovnu školu u Sarajevu.
- **(1988.)** Završio Srednju Elektrotehničku školu (smjer tehničar za automatiku i računarsku tehniku) u Sarajevu.
- **(1990.)** Upisao Ekonomski fakultet u Sarajevu,i studirao do početka ratnih sukoba u BiH.
- **(1998-2000.)** Završio Višu poslovnu školu u Prijedoru, Bosna i Hercegovina.
- **(2003-2005.)** Završio Fakultet za uslužni biznis u Sremskoj Kamenici, Republika Srbija
- **(2006-2008.)** Uspješno odbranio magistarsku tezu na temu, *Kontroling i njegova primjena u malim i srednjim preduzećima u Bosni i Hercegovini*, na Fakultetu za uslužni biznis Sremska Kamenica, Univerzitet Educons.

RADNO ISKUSTVO:

- **(1995-2002.)** Radio je u Međunarodnom komitetu za pomoć- IRC New York, USA, kao zamjenik šefa kancelarije u Banjoj Luci, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina.
- **(1997.)** Osnivač i vlasnik preduzeća, BRoSS-Trade d.o.o., Laktaši, Republika Srpska, Bosna i Hercegovina, koje uspješno posluje već 15 godina.
- **(2002-2003.)** Radio za Italijansku Razvojnu agenciju CESVI-Bergamo, vodio projekat zapošljavanja i ekonomskog razvoja regije Kupres i Livno, Federacija Bosne i Hercegovine, Bosna i Hercegovina.
- **(2003-2008.)** Radio kao stručni konsultant za razvoj malih i srednjih preduzeća u BiH, sertifikovan od strane SDC i DEZA (Švajcarska vladina agencija za razvoj i Njemačka vladina agencija za razvoj), u okviru GTZ/GIZ Njemačko vladina agencija za tehničku saradnju u BiH.
- **(2003-2008.**) Radio kao stručni konsultant za GTZ/GIZ Njemačka vladina agencija za tehničku saradnju u BiH.

LICENCE I SERTIFIKATI

- **(2012.) ICV-WG BiH-Leader**, predsjednik radne grupe za kontroling u BiH ispred *ICV-Internationaler Controller Varen*, Međunarodno udruženje za kontroling/kontrolere, Gauten, Njemačka.
- **(2012.) Sertifikovani međunarodni konsultant** od strane, ICMCI-International Council of Management Consulting Institutes, Wien, Austria.
- **(2012.) Licencirani** Benchmarking Expert od strane LespNet BiH/instituta Fraunhofer Berlin, Njemačka.

- **(2010.) Akreditovan trener/konsultant** od strane EURELSMED, i 5 lokalnih razvojnih agencija u BiH: SERDA, REDAH, REZ, NERDA, i Republičke agencija za razvoj malih i srednjih preduzeća Republike Srpske.
- **(2010.) Sertifikovani Menadžer/Expert** za FSC CoC, od strane GFA-Consulting Group, Hamburg, Njemačka.
- **(2009.) Sertifikovani konsultant za marekting i promociju izvoza** od strane – The Centre for the Promotion of Imports from developing countries (CBI), Roterdam, Holandija.
- **(2007.) Sertifikovani trener** od strane Academic Training Association-SPARK, Amsterdam, Holandija.
- **(2007.) Sertifikovani trener** od strane EU TAC-Training and Consultany.
- **(2006.) Sertifikovani konsultant** od strane SDC-Swiss Agency for Development and Cooperation i GTZ – Gesellschaft für Technische Zusammenarbeit.
- **(1997.)** Nagrađen priznanjem "**MENADŽER GODINE 2009 u BiH**", u kategoriji malih preduzeća.
- Uža **specijalizacija**: oblasti inter alia treninga i treninzi za trenere, moderatore i konsultante, projektni menadžment, razvoj MSP, Kontroling, HRM, marketing, prodaja i promocija izvoza.

ČLANSTVO U STRUKOVNIM UDRUŽENJIMA

- **(2011.)** Član, **ICV-Internationaler Controller Varen**, Međunarodno udruženje za kontroling/kontrolere, Gauten, Njemačka,
- **(2011.)** Član, **Centra za korporativno upravljanje**, Banja Luka, BiH
- **(2011.)** Član, **LEPNET** - mreže poslovnih konsultanta Sarajevo, BiH.
- **(2009.)** Član, **udruženja ekonomista S.W.O.T.** Banja Luka, BiH.
- **(2009.)** Član, uređivačkog kolegija, stručnog časopisa **Ekonomski monitor**

POZNAVANJE STRANIH JEZIKA

- **ENGLESKI** – aktivno.
- **ITALIJANSKI –** pasivno.
- **NJEMAČKI** – pasivno.

POZNAVANJE PROGRAMSKIH ALATA

- **MS Office**
- **Corel Draw**
- **CAD CAM**
- **SPSS**

HOBI

- **Svira gitaru, Ronjenje (Cedip Licenca A1)**

OBJAVLJENI RADOVI

1. Đokić G., / Simić S., *Faktori (ne)uspjeha djelovanja poslovnih inkubatora u tranzicijskim zemljama*, 10. Međunarodni naučni skup "Sinergija 2012", Univerzitet Sinergija Bijeljina, BiH, godina 2012, Vol. 10. 2012. Zbornik radova br. 10. sa naučnog skupa s međunarodnim učešćem, stranice 513-520, ISBN 978-99955-26-25-2.
2. Simić S., *Poboljšanje kontrolinga u preduzećima,* Univerzitet u Zenici, Ekonomski fakultet, međunarodna recenzija primijenjene ekonomije, obkjavljeno u zborniku BH Ekonomski forum. 2. godina. Vol. 2. 2011, str 87-105, ISSN1986-681X.
3. Simić S., *Uvođenje kontrolinga u preduzećima,* 8. Međunarodni naučni skup "Sinergija 2011", Univerzitet Sinergija Bijeljina, BiH, godina 2011, Vol. 8. 2011. Zbornik radova br. 8. sa naučnog skupa s međunarodnim učešćem, stranice 311-316, ISBN 978-99955-26-21-4.
4. Simić S., *Kontroling i njegova primjena u malim i srednjim preduzećima u Bosni i Hercegovini,* MEGATREND Recenzija: međunarodni pregled primijenjenih ekonomije, MEGATREND Univerzitet, Beograd, Srbija, godina 2010. Vol. 7 (1), 2010, str. 277-298. UDK 33, ISSN 1820-3159.
5. Simić S., *Balanced Scorecard kao instrument kontrolinga,* 6. Međunarodni naučnii skup "Sinergija 2010", Univerzitet Sinergija Bijeljina, BiH, godina 2, Vol. 6. 2010. Zbornik radova br. 6. Sa naučnog skupa s međunarodnim učešćem, stranice 320-328, ISBN 978-99955-26-20-7.
6. Simić S., *Kontroling - Total Quality Management (TQM), instrument strateškog kontroling u malim i srednjim preduzećima u Bosni i Hercegovini,* Poslovna ekonomija, primjeri i studije, FABUS, Sremska Kamenica, Srbija, godina 3., Vol. 2. 2009., str. 255-266, ISSN 1820-6859.
7. Simić S., *Primjena kontrolinga u malim i srednim preduzećima u BiH,* 2. Međunarodna naučna konferencija *"Business Development":* poduzetništvo i inovacije BDC2009. BSC-Business Start Up Zenica, Univerzitet u Zenici, Ekonomski fakultet, preduzetništvo i inovacije, BSC-centar Zenica, BiH. Godina 2. Vol. 1. 2009, Zbornik radova sa 2. naučnog skupa s međunarodnim učešćem, stranice 181-192, ISSN1840-4006.
8. Slavko Simić, *Total Quality Management (TQM) Instrument strategiskog kontrolinga u malim i srednjim poduzećima u BiH,* Međunarodni naučni skup" Kvaliteta 2009", Univerzitet u Zenici, Mašinski Fakultet, Neum, BiH, godina 6. Vol. 1. 2009, Zbornik radova sa 6. naučnog skupa s međunarodnim učešćem, stranice 109-114, ISSN 1512-9268.
9. Slavko Simić, *Institucionalna organizacija kontrolinga u malim i srednjim preduzećima u BiH,* Prvi međunarodni naučni skup "Sinergija 2009", Univerzitet Sinergija Bijeljina, BiH, godina 1.Vol. 1. 2009. Zbornik radova sa 1. naučnog skupa s međunarodnim učešćem i izlaganjem.