

## ISTRAŽIVANJE PRAKSI KONTROLINGA U BOSANSKOHERCEGOVAČKIM PREDUZEĆIMA

### RESEARCH ON CONTROLLING PRACTICES IN BOSNIAN AND HERZEGOVINIAN COMPANIES

Danijela Martinović, vanredni profesor  
Ljiljan Veselinović, docent  
Jasmina Mangafić, docent  
Ekonomski fakultet Univerziteta u Sarajevu  
Sarajevo

#### REZIME

*Savremeni upravljački koncept kontrolinga je nastao kao odgovor na povećanu neizvjesnost okruženja i kompleksnost poslovanja. Prihvatanje i dosljedno provođenje strateških i operativnih instrumenata kontrolinga omogućava postizanje ciljeva preduzeća, implementiranje poslovne strategije te ostvarivanje kvalitete u cjelokupnom poslovanju. U radu su prezentirani rezultati istraživanja zastupljenosti kontrolinga u Bosni i Hercegovini te instrumenti primjene kontrolinga s posebnim naglaskom na analizu potencijala i ograničenja prelomne tačke. Istraživanje je pokazalo postojanje značajnog potencijala kompleksnih vidova prelomne tačke ali i nepoznavanje modaliteta primjene iste u poslovnoj praksi bosanskohercegovačkih preduzeća.*

**Ključne riječi:** kontroling, strateški i operativni instrumenti, prelomna tačka

#### ABSTRACT

*The contemporary management concept of controlling was created in response to increased uncertainty of the environment and business complexity. Adoption and consistent implementation of strategic and operational control instruments enable achievement of company goals, implementation of business strategy and achievement of quality in the overall business. This paper presents the results of the research conducted on the existence of controlling in Bosnia and Herzegovina (BH) and instruments used for its application, with special emphasis on potentials and limitations of the break-even point analysis. The research has shown the existence of significant potentials of complex aspects of the break-evenpoint analysis, as well as the lack of knowledge of the modalities of its application in the business practice of BH companies.*

**Keywords:** controlling, strategic and operational instruments, break-even point

#### 1. UVOD

Savremeni upravljački koncept kontrolinga je nastao kao odgovor na povećanu neizvjesnost okruženja i kompleksnost poslovanja. Cilj ovog rada je dati prikaz zastupljenosti kontrolinga u Bosni i Hercegovini te instrumenata primjene kontrolinga s posebnim naglaskom na analizu potencijala i ograničenja u mogućnostima primjene prelomne tačke. U savremenim uslovima poslovanja kontroling ima široku primjenu u poslovnoj praksi. On obuhvata niz instrumenata i metoda koje doprinose integraciji planiranja, upravljanja i kontrole kao i povezivanju niza

poslovnih funkcija u preduzeću. U radu je dat prikaz različitih shvatanja (definicija) kontrolinga te strateških i operativnih instrumenata kontrolinga sa posebnim osvrtom na primjenu prelomne tačke. Nakon prikaza teorijske podloge odlučivanja dat je pregled rezultata primjene instrumenata kontrolinga u poslovnoj praksi. U fokusu rada je analitički prikaz rezultata istraživanja primjene prelomne tačke u poslovnoj praksi bosanskohercegovačkih preduzeća.

## **2. TEORIJSKA PODLOGA ISTRAŽIVANJA**

U ekonomskoj literaturi ne postoji jedinstvena definicija kontrolinga. Istorijski razvoj kontrolinga je mijenjao njegovu suštinu; tako se kontroler prvobitno tretirao kao pasivni registrator – bilježnik promjena, zatim kao aktivni navigator u uslovima promjene okruženja a u novije vrijeme, i kao inovator koji je usmjeren na pronalaženje inovativnih rješenja u dinamičkom i nestabilnom okruženja. Navedena evolucija uloge kontrolera je uticala na nastanak mnoštva različitih definicija kontrolinga. Primjera radi, za Horvatha kontroling predstavlja „podsistem vođenja koji ciljano koordinira planiranje i kontrolu, prikupljanje i obradu informacija, izgrađujući i povezujući sisteme orijentirane na rezultat te na taj način podržava adaptaciju i koordinaciju cjelokupnog sistema.“ [1] Horvath smatra da je potrebno razgraničiti pojmove kontrole i kontrolinga te da kontroler nije isključivi vršilac funkcije kontrolinga. Nosioци funkcije kontrolinga su kako kontroleri, tako i menadžeri, jer kontroling kao savremeni i kompleksni koncept svoje ishodište ima u računovodstvenoj, informatičkoj i upravljačkoj funkciji u preduzeću. Za Mayera kontroling predstavlja integraciju računovodstva, planiranja i marketinga u „sveobuhvatno orijentiranu koncepciju upravljanja.“ [2] Osmanagić-Bedenik kontroling definiše kao „suvremenu poslovnu funkciju i stručnu podršku menadžmentu budući da doprinosi transparentnosti te koordinaciji i integraciji poslovanja organizacije.“ [3] Ovako shvaćen koncept kontrolinga upućuje na njegovu sveobuhvatnost – kontroler obavlja cijeli dijapazon aktivnosti vezanih za planiranje, kontrolu, usmjeravanje, mjerenje, izvještavanje, analizu procesa, finansijsku analizu, budžetiranje, upravljanje rizicima itd. [4,5,6] Jednu od najobuhvatnijih definicija je dao Huch koji smatra da se kontroling "...bavi koncepcijom i primjenom kvalitativnih i kvantitativnih upravljačkih instrumenata, usklađivanjem i usmjeravanjem upravljačkih veličina prema strateškim ciljevima, koordinacijom tokova informacija, moderacijom analize i interpretacije mjerodavnih rezultata i predstavlja podršku procesima odlučivanja menadžmenta.“ [7]

### **2.1. Instrumenti kontrolinga**

U literaturi pominju se dvije osnovne grupe instrumenata za provođenje funkcije kontrolinga: instrumenti strateškog i instrumenti operativnog kontrolinga. [8] Instrumenti strateškog kontrolinga su vezani za osmišljavanje, implementaciju i kontrolu strateških ciljeva preduzeća. U fokusu je strateško planiranje i strateški menadžment. Instrumenti operativnog kontrolinga su zamišljeni kao pomoć menadžmentu u ostvarenju operativnih ciljeva i zadataka; u fokusu je osiguranje efikasnosti poslovnih procesa. SWOT analiza, portfolio analiza, kriva iskustva, BCG matrica predstavljaju samo neke od mnogobrojnih instrumenata strateškog kontrolinga. Instrumenti operativnog kontrolinga obuhvataju instrumente operativnog planiranja (analiza troškova i korisnosti, zero base budgeting, activity based budgeting, analiza prelomne tačke itd.) kao i niz instrumenata operativne kontrole, tekućeg informiranja i operativnog usklađivanja procesa. [8] U poslovnoj praksi, instrumente strateškog i operativnog kontrolinga treba posmatrati kao jedinstvenu cjelinu u ostvarenju kompleksnih zadataka funkcije kontrolinga.

## **2.2. Prelomna tačka u funkciji kontrolinga**

Jedan od instrumenata operativnog kontrolinga je prelomna tačka. Prelomna tačka predstavlja onu količinu proizvoda čijom prodajom preduzeće ne ostvaruje ni dobitak, ni gubitak. [9] Model prelomne tačke pokušava odgovoriti na pitanje koju količinu proizvoda, stepen iskorištenja proizvodnog kapaciteta odnosno visinu operativnog prihoda treba ostvariti kako bi poslovali bez gubitka, čime on postaje jedan od prvih, dobro poznatih instrumenata kontrolinga, širokog koncepta podrške odlučivanju. Kao instrument kontrolinga, analiza prelomne tačke tradicionalno predstavlja značajan instrument u aktivnostima planiranja i kontrole obima proizvodnje i obima troškova te utvrđivanja visine doprinosa pokrića. [10] Ona, takođe, pruža korisne informacije i pri donošenju odluka u vezi organizacijskih i kadrovskih promjena, promjene u vezi dubine i širine proizvodnog asortimana, kooperaciji, načinima finansiranja itd. Na temelju osnovnog predujeta za utvrđivanje prelomne tačke, a to je jednakost ukupnih prihoda i troškova, s vremenom su se razvili brojni pokazatelji koji mogu da posluže kao osnova za donošenje niza poslovnih odluka. Takvi pokazatelji su npr. doprinos pokrića, stopa i raspon sigurnosti, stopa dobiti, suma realizacije neophodne za ostvarivanje određene sume dobiti itd. [11] Analiza prelomne tačke značajnu ulogu ima u različitim fazama procesa planiranja posebno kao instrumenta procjene vrijednosti i doprinosa pojedinih alternativa ostvarivanju postavljenih ciljeva. [12] Pošto prelomna tačka može upućivati kako na granične tako i na zadovoljavajuće vrijednosti, ona predstavlja značajni kontrolni instrument – kontrolnu veličinu u procesu provođenja alternativa, kako u okviru tekuće, tako i u okviru naknadne kontrole. [13] Možemo zaključiti da analiza pomoću prelomne tačke sa svim svojim pokazateljima predstavlja bitan izvor informacija za izbor najbolje alternative te kontrolni instrument za ocjenu efikasnosti pojedinih mjera.

## **2.3. Kontroling u savremenoj poslovnoj praksi**

Institucionalizacija kontrolinga i njegova pojava u obliku kakav postoji i danas se veže za industrijski razvoj u SAD-u, u drugoj polovini 19. vijeka. No, o formalizaciji uloge kontrolinga i pojavi kontrolera možemo govoriti tek od 50-ih godina 20. vijeka. Kontroling kao zasebna funkcija/odjel, i tada, i danas, se pojavljuje prvenstveno u velikim preduzećima. Istraživanje autora Horvatha i Kupera iz 2008. godine, na uzorku od 300 njemačkih preduzeća, pokazalo je da je 217 preduzeća (53% preduzeća do 200 zaposlenih i 95% preduzeća sa više od 5.000 zaposlenih) imalo institucionalizirani oblik kontrolinga (funkciju ili odjel). [1] Slični podaci važe i za preduzeća u drugim visokorazvijenim zemljama – zastupljenost kontrolinga kao funkcije u velikim preduzećima je do 90%, a u ukupnoj populaciji preko 60%. Istraživanje provedeno u Republici Hrvatskoj 2001. godine na uzorku od 71 dominantno velikih preduzeća (93% uzorka) je pokazalo da kontroling postoji u 53% organizacija. [8] Istraživanje provedeno u Bosni i Hercegovini 2011/12. godine na uzorku od 92 preduzeća je pokazalo da je 41 preduzeće imalo uveden institucionalni oblik kontrolinga a 20 preduzeća je bilo u fazi uvođenja istog. Prema veličini, uveden kontroling je imalo 27% malih preduzeća, 50% srednjih i 67% velikih preduzeća. [14] Rezultati istraživanja i u Hrvatskoj kao i u BiH pokazuju da je postojanje institucionalnog kontrolinga manje zastupljeno nego u razvijenim zemljama, da je riječ o relativno novoj praksi (većina odjela je stara 1-3 godine) koja obuhvata mali broj zaposlenih (1-3 zaposlena u odjelu u Bosni i Hercegovini tj. 3-5 zaposlenih u Republici Hrvatskoj). Kontroleri su osobe sa visokom stručnom spremom, podređeni glavnom menadžeru. Odjeli kontrolinga su veoma često nastali iz odjela za plan i analizu ili su nastali i postoje uporedo sa njima. [3, 14] Što se tiče analize zadataka kontrolinga, kontroling se u hrvatskim preduzećima najviše koristi za potrebe kontrole izvršenja budžeta, izvještavanje, obračun i analizu troškova, izradu budžeta, analizu uzroka odstupanja. U bosanskohercegovačkim preduzećima u uzorku, poredak je nešto drugačiji: kontroling se koristi

najviše kod savjetovanja u procesu odlučivanja, izvještavanja, uvođenja sistema ranog upozoravanja te pružanja informacijskih usluga za strateško planiranje. Oba autora istraživanja u Republici Hrvatskoj i Bosni i Hercegovini (Osmanagić-Bedenik i Simić) su koristili isti upitnik, tako da je moguća potpuna komparacija odgovora.

### 3. PRELOMNA TAČKA KAO INSTRUMENT KONTROLINGA U POSLOVNOJ PRAKSI BOSANSKOHERCEGOVAČKIH PREDUZEĆA

U ovom dijelu rada prikazani su rezultati istraživanja učestalosti i modalitetima primjene prelomne tačke kao instrumenta operativnog kontrolinga u Bosni i Hercegovini.

#### 3.1. Uzorak i metode

Istraživanje je provedeno na uzorku od 100 proizvodnih preduzeća u Bosni i Hercegovini, putem usmenog anketiranja i dubinskog intervjua. Upitnik se sastojao od 25 anketnih pitanja, grupisanih u pet područja kojima su se ispitivali: uloga prelomne tačke u preduzeću, način organiziranja i osmišljavanja analize pomoću prelomne tačke, implementacijske prepreke u provođenju analize, područja primjene prelomne tačke te dinamički i stohastički aspekti analize i njena primjena u rješavanju kompleksnih poslovnih problema. Velika preduzeća čine 18% uzorka, a mala 43%. Ostala preduzeća pripadaju kategoriji srednje velikih preduzeća. Iz Federacije BiH je bilo 66 preduzeća a 34 preduzeća iz RS-a. Dobijeni rezultati su obrađeni metodama deskriptivne statistike.

#### 3.2. Rezultati istraživanja

Od ukupnog broja anketiranih preduzeća, njih 57% je redovno a 25% preduzeća je povremeno primjenjivalo analizu putem prelomne tačke. Učestalost provođenja analize pomoću prelomne tačke u bosanskohercegovačkim proizvodnim preduzećima (prema industrijskoj pripadnosti) je prikazana u tabeli 1.

Tabela 1: Učestalost provođenja analize pomoću prelomne tačke

Da li u Vašem preduzeću provodite analizu pomoću prelomne tačke?	Da	Ponekad	Ne	Ukupno
Tekstilna industrija	8 (53%)	4 (27%)	3 (20,0%)	15 (100%)
Proizvodnja namještaja	8 (50%)	7 (44%)	1 (6%)	16 (100%)
Proizvodnja mlijeka i mliječnih proizvoda	4 (50%)	2 (25%)	2 (25%)	8 (100%)
Proizvodnja mineralnih voda	2 (100%)	0 (0%)	0 (0%)	2 (100%)
Proizvodnja hljeba i peciva	12 (67%)	2 (11%)	4 (22%)	18 (100%)
Proizvodnja građevinske stolarije	2 (75%)	1 (25%)	0 (0%)	3 (100%)
Proizvodnja građevinske stolarije i elemenata	6 (86%)	1 (14%)	0 (0%)	7 (100%)
Proizvodnja građevinskog materijala	2 (67%)	1 (33%)	0 (0%)	3 (100%)
Proizvodnja bezalkoholnih pića	3 (75%)	1 (25%)	0(0%)	4 (100%)
Proizvodnja betonskih proizvoda	3 (50%)	1 (17%)	2 (33%)	6 (100%)
Drvena industrija	2 (40%)	0 (0%)	3 (60%)	5 (100%)
Ostale proizvodne djelatnosti	5 (38%)	5 (38%)	3 (24%)	13 (100%)
<b>Ukupno:</b>	<b>57 (57%)</b>	<b>25 (25%)</b>	<b>18 (18%)</b>	<b>100 (100%)</b>

Preduzeća koja su *povremeno (25% anketiranih) ili redovno (57% anketiranih) primjenjivala* analizu putem prelomne tačke istakli su kao bitne ili veoma bitne (ocjena 4 i 5 na Likerovoj skali) sljedeće svrhe iste: ulogu prelomne tačka u analizi uspješnosti poslovanja (54%);

donošenju odluke o isplativosti uvođenja novih proizvoda (46%); zamjenu postojećih proizvoda novim (51%); ukidanju proizvodnje određenih proizvoda (44%); donošenju odluka o investiranju (56%); utvrđivanju likvidnosti (49%) te za planiranje i kontrolu postojećih rezultata (48%). Pri tome, mala preduzeća su istakla poseban značaj analize pomoću prelomne tačke u utvrđivanju poslovnog rezultata; istu ocjenu su mala preduzeća dala ulozi analize prelomne tačke u procesu investiranja te planiranja i kontrole postojećih rezultata. Srednja i velika preduzeća su navedenu analizu koristila prvenstveno kao pomoćni instrument utvrđivanja uspješnosti poslovanja te kod donošenja odluka koje su vezane za uvođenje novih proizvoda ili zamjenu postojećih proizvoda novim. Navedene svrhe primjene analize pomoću prelomne tačke su, u prosjeku, označene srednje značajnim za anketirana preduzeća.

Kao *razlozi neprovođenja analize (18% anketiranih preduzeća)* su označeni nepoznavanje tehnike izrade (45%), korištenje drugih tehnika utvrđivanja i praćenja poslovnih rezultata (65%) te teškoće vezane za razdvajanje troškova i praćenje njihove dinamike (52%).

Kao *teškoće koja ograničavaju primjenu analize* ili predstavljaju problem u koncipiranju prelomne tačke su izdvojeni: utrošak vremena za izradu analize (46%), teškoće pri pribavljanju potrebnih informacija (35%), problem utvrđivanja prelomne tačke u slučaju heterogene proizvodnje (45%) te problemi planiranja budućih prihoda i rashoda (46%).

Istraživanje je pokazalo da se preduzeća u praksi sve manje mogu osloniti na planske i determinističke podatke. Unošenje stvarnih, tekućih podataka u analizu prelomne tačke pridonosi tačnosti i fleksibilnosti odnosnog modela, ali isto tako i otežava proces prikupljanja i obrade informacija. Naime, za uspješnu analizu prelomne tačke neophodno je u pratiti i uključivati u istu promjene proizvodnje (dubine i širine proizvodnog asortimana), potražnje, prodajne cijene, visine i strukture troškova proizvodnje te tržišne rizike. Navedeno implicira koruštenje dinamičkih i stohastičkih modela prelomne tačke.

Primjena dinamičkih i stohastičkih modela zahtijeva poznavanje složenih matematičko-statističkih postupaka u cilju kvantificiranja neizvjesnosti i rizika, visoko razvijeni softver potreban za izračunavanje stohastičkih vrijednosti i njihovo implementiranje u analizi, uvezani i razvijeni računovodstveno–informacijski sistem koji će osiguravati tačne i pravovremene informacije i omogućiti objektivno utvrđivanje i procjenu troškovnih i prihodovnih komponenti. Utvrđeno je, što je kompleksniji problem, manja je primjena analize pomoću prelomne tačke. [13]

#### 4. ZAKLJUČAK

Istorijski razvoj kontrolinga pokazuje njegovu evoluciju, od instrumenta pasivnog bilježenja promjena do aktivnog sudionika u promjenama preduzeća, kreatora inovativnih i razvojnih poduhvata. Evolucija je stvorila niz instrumenata za ostvarenje strateških i operativnih ciljeva kontrolinga. Svi oni, u svojoj sinergiji, pomažu ostvarenju ciljeva i ispunjenju kompleksnih zadataka kontrolinga i njegovih nositelja – kontrolera i menadžera. Kontroling u preduzećima se više poprima institucionalni karakter; formiranje odjela ili funkcije kontrolinga postaje uobičajna poslovna praksa kako u razvijenim zemljama, tako i u našoj zemlji. Navedena činjenica svjedoči o značaju koji kontroling ima i koji će imati i u budućnosti.

U radu je dat prikaz pojma kontrolinga, njegovog istorijskog razvoja te primjene njegovih instrumenata u poslovnoj praksi. Navedeni su neki od često primijenjenih instrumenata strateškog i operativnog kontrolinga, a poseban naglasak je stavljen na potencijal primjene analize pomoću prelomne tačke kao instrumenta (prvenstveno) operativnog kontrolinga. Navedene su mnogobrojne oblasti u kojima analiza daje vrijedne podatke za planiranje, donošenje i kontrolu poslovnih odluka. Utvrđeno je i da analiza pomoću prelomne tačke pokazuje svoje potencijale ali i ograničenja u uslovima primjene u dinamičkom i nesigurnom okruženju. Veći stepen nesigurnosti i neizvjesnosti implicira potrebu korištenja složenih,

dinamičkih i stohastičkih modela prelomne tačke. No, primjena navedenih modela zahtijeva posebna znanja, specijalni softver i razvijenost cjelokupnog informacijsko-računovodstvenog sistema te u velikoj mjeri zavisi od veličine i finansijske snage preduzeća.

## 5. REFERENCE

- [1] Horvath, P.: Controlling, Vahlen Verlag Muenchen, ISBN 978 38006 44551, 2012.
- [2] Mayer, E.: Controlling als Fuehrungskonzept – vom Reagieren zum Agieren, Schaffer-Poeschel, Stuttgart, 1990.
- [3] Osmanagić-Bedenik, N.: Realnost kontrolinga u Hrvatskoj – preliminarni rezultati empirijskog istraživanja, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, godina 1, broj 1, 2003, p. 177
- [4] Willson, J. D., Colford, J. P.: Controlship, 3 Ed., New York, 1981.
- [5] Bragg, S. M.: Controller's Guide - Roles and Responsibilities for the first Years, Wiley, Hoboken, 2005.
- [6] Roehl-Anderson, J. M., Bragg, S. M.: The Controller' Function, Wiley, Hoboken, 2005.
- [7] Huch, N.: Rechnungswesen-orientiertes Controlling, 4. Auflage, Physika-Verlag, Heidelberg 2004.
- [8] Osmanagić-Bedenik, N.: Kontroling – abeceda poslovnog uspjeha, Školska knjiga, Zagreb, 2007.
- [9] Šunjić-Beus, M., Berberović, Š.: Ekonomika preduzeća, Ekonomski fakultet Univerziteta u Sarajevu, Sarajevo, 2005.
- [10] Batarelo, Ž.: Osnove analize (pomoću) točke pokrića sa primjerom, Poslovna analiza i upravljanje, travanj/svibanj 200, Zagreb, 2000, pp. 12-13
- [11] Markovski, S.: Osnove teorije troškova, Informator, Zagreb, 1971
- [12] Blocher, J. E., Kung, H. C, Thomas, W. L: Cost management: a strategic emphasis, McGraw-Hill, Boston etc., 2002.
- [13] Martinović, D.: Tačka pokrića kao instrument poslovnog odlučivanja, Ekonomski fakultet Univerziteta u Sarajevu, Sarajevo, 2013.
- [14] Simić, S.: Nužnost funkcije kontrolinga u savremenom organizacionom poslovanju, doktorska disertacija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2012., p. 254