

Veselin Perović*

KONTROLING KONCEPT PREDUZEĆA

1. Uvod

Kontroling obuhvata zadatke planiranja, upravljanja i nadgledanje poslovnih procesa. Kontroling može biti značajan i korisan u svakom preduzeću, malom, srednjem a naročito u relativno velikim preduzećima sa složenim procesom poslovanja i uređenim odnosima po organizacionim jedinicama, kao profitnim centrima. Zatim, redovna primena operativnih i strateških instrumenata kontrolinga preduzeća, kao stalni pratilac njegovog rada i poslovanja, će omogućiti, da se uočeni problemi otklone i izbegnu u budućnosti. Redovna primena instrumenata kontrolinga omogućiće poboljšanje situacije na tržištu, kao i ostvarivanje zacrtanih ciljeva i olakšati proces donošenja odluka.

Po svom delokrugu, kontroling može biti oslonac organa i rukovodećih kadrova preduzeća. Primenom instrumenata kontrolinga uvek je moguće delovati korektivno i uspešno jer su podaci koji se na taj način dobijaju uvek u funkciji predviđanja i brzog reagovanja na uočeni problem¹.

2. Nastanak kontrolinga

Koreni današnjeg kontrolinga u preduzećima nisu stari samo jedan vek, već je termin „comptrollers” na anglosaksonskom prostoru poznat već od XV veka. Mnogi autori smatraju da su Egipćani koji su nadgledali gradnju i utrošak materijala prilikom gradnje piramida bili prvi kontroleri.²

Nastanak kontrolinga vezuje se za srednji vek, kada se u Francuskoj kontroleri pojavljuju pod nazivom „contre-roule”³ ili „counter-roller”. Pisani dokumenti o korišćenju naziva postoje još u XV, veku. U to vreme su na engleskom kraljevskom

* Mr Veselin Perović, ecc, Direktor „RODACOMM” d.o.o. za konsalting Novi Sad.
Rad je primljen marta 2005.

¹ Perović, V., *Ekonomika Moderna*, Stylos Novi Sad, 2004, str. 189.

² Kuck, U., *Schnelleinstieg Controlling*, str. 13.

³ Witt, F. J., *Controller Wörterbuch*, str. 140. (Pošto je oko naziva kontroler dolazilo do zabune, naročito kada se *countre-rouller* slobodno prevede, smatramo da je najkorektniji prevod francuske reči „compter”, računati. Kontroling potiče od engleske reči „to controll”, sa značenjem koje bi na našem jeziku najpribližnije bilo, upravljanju, koordinaciji, regulisanju.

dvoru prvi put nastala nameštenja označena kao „countrollour”. Njihovi glavni zadaci bili su da se bave registrowanjem ulaska i izlaska novca za protok robe. Krajem XVIII. veka američki kongres stvorio je zakonske osnove za ulazak kontrolera u državnu službu, „comptroller”⁴ je imao zadatak da održi ravnotežu između državnog budžeta i korišćenja državnih sredstava. Jedan vek kasnije, 1880. godine transportno preduzeće „Atchinson Topeka & Santa Fe Railway Systems” je, kao prva privatna institucija, uspostavilo radno mesto kontrolera. Po odredbi ovog preduzeća, zadaci koji su mu bili povereni bili su uglavnom finansijske prirode. Zadaci kontrolera uglavnom su finansijske prirode i odnose se pre svega na upravljanje obveznicama, akcijama, i vrednosnim papirima koji su u vlasništvu firme.⁵ Prvo industrijsko preduzeće koje je 1892. godine uvelo mesto kontrolera bilo je „General Electric Company”. Prema nekim istraživanjima mesto kontrolera postojalo je samo u osam od 175 američkih društava. Kontroling je sporo prodirao u preduzeća. Prema istraživanjima iz 1948. godine, u Americi je od 195 anketiranih velikih preduzeća 143 imala uvedeno takvo područje zadataka. Kontroling je tu postojao 22 godine⁶.

Od dvadesetih godina XX. veka kontroling u SAD doživeo je veliki polet. Sve više američkih preduzeća stvaralo je mesta za kontrolere, čime se dokazalo postojanje velikog broja preduzeća sa sve većim problemima u komunikaciji i koordiniranju. Proizvodnja se pojačano fokusirala na intenzitet fiksnih troškova i probudila privredne turbulencije i potrebu za novim instrumentima upravljanja i njihovom stručnom primenom.

Najstariji instrument kontrolinga razvijen je 1919. godine u hemijskom koncernu "Du-Pont"⁷. Sistem pokazatelja temeljio se na mišljenju da ne treba maksimizirati apsolutnu veličinu dobitka, već relativnu veličinu rentabilnosti kapitala.⁸ Interesantno je naglasiti da je sistem razvijen kao posledica Prvog svetskog rata. "Du Pont" je u Americi bio glavni snabdevač vojske eksplozivnim materijalom. Posle završenog rata "Du Pont" je s jedne strane izgubio najvažnije tržište, a s druge, je trebalo investirati ostvarene velike dobitke. Takva nova orijentacija zahtevala je diverzifikaciju poslovanja. Instrument kontrolinga omogućio im je ocenu i izveštavanje prilagođeno mnogobrojnim delovima kompanije koji su se bavile različitim delatnostima. Tada osmišljeni instrument kontrolinga omogućio je da se korišćenjem "Du Pont" sistema pokazatelja može upravljati različitim kompanijama koje su bile u vlasništvu "Du Pont" koncerna. Sličnu važnost kontroling dobija i u ostalim velikim sistemima tog doba - „General Motorsu", „Searsu", ili „Standard Oilu", koji su se takođe, usled diverzifikacije poslovanja, suočavali s većom potrebom integracije i koordinacije.

⁴ *Controlling Lexikon*, str. 72.

⁵ The duties of the countroller are largely financial and relate to the bonds, stocks, owned by company (Jackson 1949.)

⁶ Osmanagić, B. N., *Kontroling*, Školska knjiga, Zagreb, 2004, str. 28.

⁷ isto, str. 28.

⁸ na engleskom - Return of investement (ROI)

Teški privredni odnosi u vreme Depresije, koja je nastala usled velike ekonomske krize od 1929. do 1931. godine doveli su do toga da se kontroler, pored svojih tradicionalnih zadataka kao što su revizija ili finansijsko-privredne funkcije, pojačano posveti i poslovima planiranja. Tako kontroling kao institucija postaje značajniji. Godine 1931. osnovan je Institut za kontroling u Americi koji je kasnije preimenovan u Financial Executive Institute (FEI). Važan posao FEI bilo je stvaranje kataloga zadataka koji kontroleru dodeljuje planiranje, podnošenje i interpretaciju izveštaja, procenjivanje i savetovanje, poslove oporezivanja, podnošenje izveštaja o dnevnim poslovima, osiguravanje imovine i uspostavljanje privrednih planova. FEI⁹ je danas profesionalna institucija s preko 15.000 članova, od kojih su 1.500 kontroleri. U Americi je najviše službeno zvanje u Ministarstvu finansija kontroler¹⁰, koji je zadužen za kontrolu novčanih tokova, kao i za izvršavanje zakonskih obaveza u preko 4.600 banaka, koje u proseku zapošljavaju po 2.000 radnika. U Ministarstvu finansija Francuske ustanovljena je funkcija „kontrolera angažovanih rashoda”¹¹ radi obezbeđivanja nepristrasnosti. Biraju ih iz kadrova administracije finansija i direktno su odgovorni ministru. Pošto nemaju vlast odlučivanja, oni samo skreću pažnju na nepravilnosti koje otkriju prilikom svojih obilazaka.

U Evropi se kontroling uspostavio mnogo kasnije, i potrebno je praviti razliku u odnosu na američki kontroling. Tek krajem 70-ih godina prošlog veka kontroling je u Evropi dobijao na značaju, da bi 80-ih godina prešao gore navedene operative oblasti zadataka.

Strateški kontroling se sve više sreće u literaturi, dok u preduzećima još uvek operativni kontroling ima primat nad strateškim, osim prakse nekih većih preduzeća.

Osnovni zadatak kontrolinga je „Učiniti firmu što uspešnijom”, kao i orijentacija ka budućnosti koja podrazumeva stalno učenje i poboljšanje.

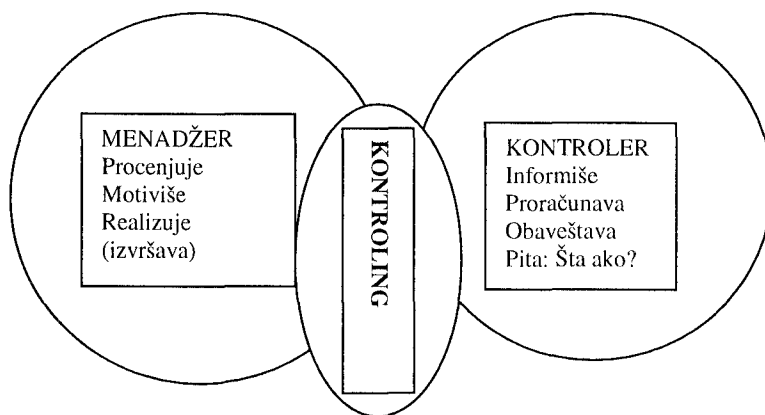
Da bi pre nego što pređemo na detaljniji opis svih funkcija kontrolinga imali što jasniju sliku, na grafikonu 1. ćemo predstaviti uprošćenu šemu među-odnosa menadžmenta firme i kontrolinga odnosno kontrolera¹².

⁹ Više o njima može se saznati na www.fei.org

¹⁰ McCan, R. L., *An outline of American economics*, New York, 1986. str. 79.

¹¹ Opšta enciklopedija, „Larousse”, Beograd, 1971, knj. 1, str. 382.

¹² *Controller Wörterbuch*, str. 288.



Grafikon 1. Podela posla između menadžera i kontrolera

Pre nego što se pređe na šematski prikaz moguće savremene organizacione šeme preduzeća, koja bi predstavila funkciju kontrolinga, potrebno je reći par reči o samom pojmu kontrolinga kojeg je dosta teško jasno definisati ali je po nama dosta prihvatljiva definicija, koju Dr Hammersmidt u temi „Menadžment kontrolinga,, u Privrednoj komori Srbije opisuje kao „Kontroling je proces navigacije ka privrednim ciljevima, gde se upravljanje, definicija pozicije, vrši pomoću reda vožnje i praćenje planova”. Definicija se po istom autoru može slikovito opisati i kao: „ Uloga kontrolora se može uporediti sa ulogom navigatora na brodu. On pomaže kapetanu da stigne na cilj, savlađujući sve prepreke i dajući uputstva kojim putem da se ide da bi se stiglo na cilj”. Kada se pokušaji definicije sistematizuju , tada se mogu razlikovati one definicije koje kontroling vide kao INSTITUCIJU i one koje ga vide kao FUNKCIJU.

Pod shvatanjem kontrolinga kao institucije, uglavnom se razmišlja o mestu kontrolera u celokupnoj organizaciji, njegovoj edukaciji, kao i o njegovoj kompetenciji i dužnostima. Pod pojmom kontrolinga kao funkcije mora se isključiti poistovećivanje pojma kontroling sa pojmom kontrola , jer funkcija kontrole obuhvata samo jedan deo aspekta funkcije kontrolinga.

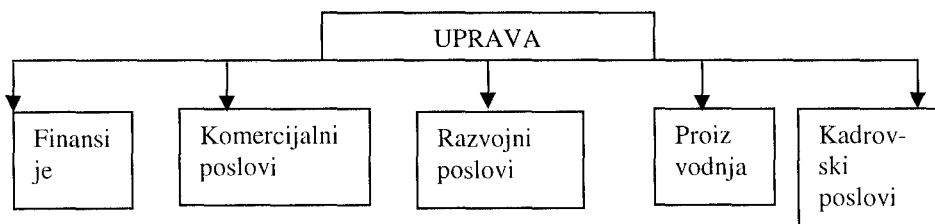
Kada se za objašnjenje pojma kontrolinga koristimo engleskim „to control”, tada se pre svega misli na upravljenje, vladanje ili regulisanje nekog postupka, koje može da se postigne sistematskim povezivanjem planiranja, shvatanja trenutnog stanja i kontrole.

3. Kontrola u našoj stručnoj literaturi

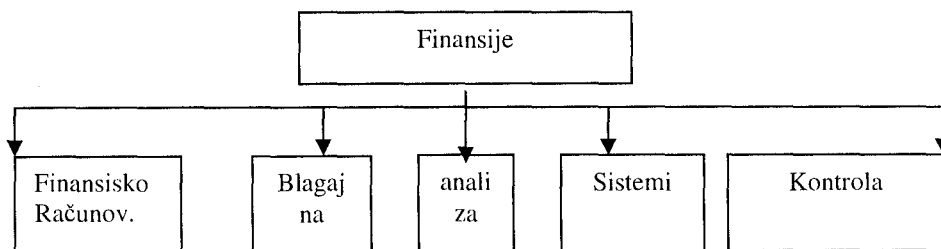
3.1 Organizaciona šema finansijske funkcije u našim preduzećima

Poslednjih godina se i u našoj stručnoj terminologiji počinje govoriti o kontroli koja se može opisati kao: „glavni cilj funkcije kontrolera sastoji se u proceni, sa finansijskog aspekta, svih aktivnosti preduzeća. Pretpostavka, za ovaj zadatak je adekvatno planiranje i informacioni sistem. Zato su ove dve funkcije tesno povezane sa funkcijom kontrole i predstavljaju njen sastavni deo” kako to ističe dr J. Ranković, u knjizi „Upravljanje finansijama preduzeća”, iz 1999. godine.

Ovde se, po našem mišljenju radi o nečem što u načelu ne bi moglo da bude spojeno u okviru jedne službe i smatramo da deo koji se bavi planiranjem treba da ostane u okviru službe finansija, a deo kontrole treba biti nezavisan od finansijske službe i biti direktno odgovoran menažmentu firme. Pozitivno je što se sve više u teorijskim razmišljanjima govori o kontroli u finansijama i da se polako prevazilaze organizacione šeme koje su imale odeljenja plana i analize kao delove u okviru finansija. Tako dr Pušara, u okviru organizacione šeme koja je karakteristična za srednja i velika preduzeća predviđa da kontrola bude u službi finansija kao na grafikonu 2¹³.



Grafikon 2. Organizaciona šema jedne naše firme



Grafikon 3. Organizaciona šema službe finansija

U ovoj organizacionoj šemi službe finansija, izdvojena je analiza u kojoj bi se radili poslovi: analiza bilansa stanja, analiza bilansa uspeha i ostale interne i

¹³ Pušara, K., *Međunarodne Finansije*, Beograd, 2001, str. 195.

eksterne finansijske analize. U jedinici „Sistemi” obavljaju se poslovi planiranja i razvojne strategije, protok informacija, banka podataka, izbor računarske opreme (Hardware) i primena sistema.

U delokrug jedinice „Kontrola”, prema pomenutom autoru, obavljali bi se poslovi: kontrola provođenja poslovne politike i programa, izrada uputstava za nove postupke kontrole i izrada izveštaja o zakonitosti poslovanja.

Predstavljena šema ovde je uzeta kao primer u kome se pravcu u nas razmišlja pri postavljanju organizacione šeme preduzeća i njegovog sektora finansija.

Bez ulaženja u detaljniju analizu date organizacione šeme autora (dr Pušara „Finansijski menadžment”, 2001.), treba reći da su poslovi analize okrenuti onome šta je već postignuto, dok bi organizovanje savremenog kontrolinga bilo usmereno sadašnjosti i budućnosti tako da omogućuje da savremeni finansijski menadžer i drugi menadžeri preduzeća, mogu imati u vidu i ciljeve ostvarivanja profita, finansijske sigurnosti i racionalne likvidnosti preduzeća.

Sadašnji računovodstveni izveštaji, urađeni oko dva meseca posle kraja poslovne godine, ne mogu obezbediti delovanje na ostvarivanje efekta u već proteklom vremenu. Kontroling, po pravilu, nema vremenske termine, već svoju funkciju obavlja neprekidno u skladu sa realnim potrebama i sistemom unutrašnje kontrole preduzeća. Tako dobijene informacije omogućuju delovanje u toku, u aktuelnom vremenu, i to kako u ostvarivanju povećanih efekata, tako i u eliminisanju ili smanjivanju uticaja negativnih pojava u poslovanju.

3.2 Osvrt na stavove nekih stranih autora

Organizacijom i primenom kontrolinga bavi se veći broj instituta i autora u evropskim zemljama kao i u Americi. Tako i Privredna komora Srbije ima pisane radove iz te oblasti iz 2002. godine od Danijela Hermana i Rudolfa Šilera, iz bečkog instituta Wifi, Privredna komora Srbije ima iz 2001. godine rad dr Gerharda Hameršmita „Management Controlling”, dr Dejl Albreht, iz Minhena, objavio je 1992. godine „Controlling & Controller”, dr Hilmar Volmut, objavio je u takvoj situaciji funkcija kontrolinga ogleđa se u iznalaženju rešenja kako bi se u Frankfurtu 2000. godine rad pod naslovom: „Führungs – Instrument Controlling” a 2001. godine: „Controlling Instrumente”, dr Frank Jürgen Witt, objavio je u Minhenu 2003. godine „Controlling Lexikon”, International Group of Controlling, objavila je 2001. godine u Štutgardu „Controller Wörterbuch” (rečnik kontrolinga), itd.

U nastavku ćemo dati kraći osvrt na neke stavove pojedinih autora o mestu i ulozi kontrolinga u preduzeću.

Po mišljenju Danijela Hermana, iz Beča, kontroling se može smatrati kao interni menadžment, koji služi generalnom direktoru i ostalim menadžerima pri donošenju odluka i da daje odgovore naročito na sledeća pitanja:

- a) gde se sada preduzeće nalazi, da li nam je pozicija dobra ili loša (prognoza),
- b) na koje probleme treba usmeriti pažnju,
- c) način i predlozi za rešavanje uočenih problema.

Zatim, isti autor ističe da su menadžeri često mišljenja da su često okruženi nerazumnim i ignorantnim saradnicima. U želji da izbegnu donošenje pogrešnih odluka, prinuđeni su da uvode perfektne kontrole. Ali često izostaje željeni uspeh. Ako se postavi pitanje zašto, mogao bi biti odgovor da je to zbog pojave da saradnici izbegavaju da samostalno donose odluke kako ne bi uvredili svog pretpostavljenog i kako bi bili sigurni da nisu napravili grešku, pa pretpostavljenom vraćaju nerešena pitanja.

Autor Rudolf Šiler, kontroling deli po vremenu na operativni koji se bavi budućnošću do godinu dana, što znači da operativno prati proces uz kratkoročniju prognozu pojava u poslovanju. Zatim strateški kontroling, koji se bavi budućnošću do pet godina, što znači da na osnovu podataka operativnog kontrolinga i drugih analiza priprema dugoročne prognoze rezultata poslovanja preduzeća. Autor ističe da funkcija kontrolinga prestavlja potrebu i zadatak menadžmenta preduzeća i pravi razliku između menadžera i kontrolera. Menadžer bira cilj, a kontroler ga savetuje kako da to postigne. Menadžer je odgovoran za donošenje odluka i ispravnost odluke. Kontroler ga upoznaje kako će ta odluka delovati na ostvarivanje profita, na finansijsku sigurnost i likvidnost preduzeća. Treba imati u vidu i činjenicu da kontroler ima pred sobom pokazatelje poslovanja, jer mora uzeti u obzir i šire okruženje. Zbog toga je značajno da menadžer i kontroler saraduju i deluju zajedno.

Autor Bo Toskić (Beau Toskich, PKS 2002.), piše da je menadžer zatrpan mnoštvom pitanja, pa dolazi do situacija koje za preduzeće ne bi mogle biti zadovoljavajuće. Dobar kontroler mora biti u stanju da sagleda takve probleme, posebno kada se njegovi zaključci zasnivaju na čvrstim činjenicama do kojih je došao sagledavanjem parametara poslovanja preduzeća. U tim uslovima svi saradnici moraju biti u stanju da preispitaju svoje ponašanje i da imaju u vidu da firma ne plaća njihove zarade u vremenu, nego na osnovu efekata i njihovog rada. Primenom kontroling instrumenata se u kratkom roku mogu povećati efekti poslovanja. Da bi se do te faze došlo, potrebno je da postoji sistem kontrolinga i stručno kompetentni izvršioци, kao i da se organizaciono kontroling locira tako da može uspešno obaviti svoje zadatke

3.3 Uvođenje i primena kontrolinga

Prilikom organizovanja kontrolinga preduzeća treba odlučiti gde mu je mesto u organizaciji. To u velikoj meri zavisi od načina organizovanja unutrašnje podele rada u preduzeću (sektorska podela poslova), od veličine preduzeća i njegove poslovne strukture, kao i od lokacije ostvarivanja procesa rada – jednoj ili više lokacija, u povezanom ili razuđenom procesu.

Ako je upravljanje preduzećem decentralizovano, može se težiti i decentralizaciji kontrolinga i obrnuto, ako je upravljanje centralizovano težiće se centralizaciji i kontrole. Od lociranja kontrolinga u organizaciji preduzeća u velikoj meri zavisi i stepen njegove samostalnosti, odnosno podređenosti sektora kome pripada.

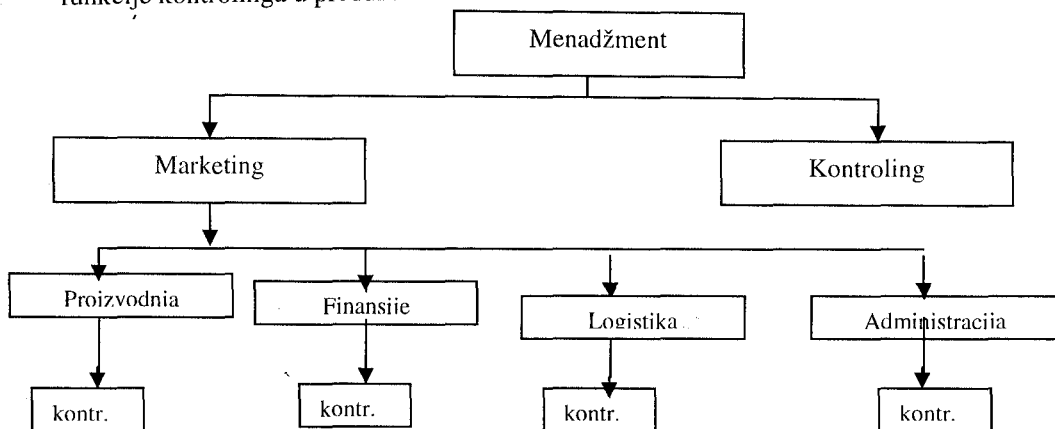
U našoj praksi različito je uređen način unutrašnje kontrole. Gde je organizovana najčešće je deo finansijskog sektora podrazumevajući da je kontrola zasnovana na finansijskim podacima i ispravama. Tako dr Jovan Ranković, u svojoj knjizi „Upravljanje finansijama preduzeća”, piše da su u manjim i srednjim preduzećima svi poslovi finansija i kontrole skoncentrisani oko funkcije finansijskog direktora, koji se nalazi na vrhu piramide kao glavni pretpostavljeni i odgovorni za upravljanje finansijama preduzeća. Autor smatra da ovakva koncentracija upravljanja finansijama (i finansijska kontrola) ne bi bili pogodni za velika preduzeća, jer „decentralizacija multiplicira efikasnost i snagu uprave. Umesto jednog centra kontrole, decentralizacija multiplicira i stimuliše inicijativu, sposobnost, smisao za odgovornost i želju za uspehom”.

Ističu se i neki razlozi koji opredeljuju na lociranje kontrole i njen status u sistemu preduzeća, kao što su:

- a) za centralizovanu kontrolu – ako je malo preduzeće, jedinstvenost kontrole.
- b) za decentralizovanu kontrolu: problemi mogu lakše da se analiziraju i eventualno da se rešavaju na mestu pojave, nizak nivo birokratizacije u odnosu na centralizovanu kontrolu, rasterećenje centralnih funkcija, i rad preorijentisan prema neposrednom primaocu informacije i predloga kontrole.

Pomenuti autor Hameršmit piše da postoji mogućnost povezivanja dvaju ekstremnih pozicija primenom “dotted-line-principa”, što podrazumeva da se deo funkcija obavlja na licu mesta, a istovremeno važne funkcije kontrolinga ostaju u centrali, kako bi se obezbedilo sprovođenje potpunog principa kontrolinga.

Slične tvrdnje nalaze se i u radovima Šilera, koji je to još ilustrovao grafičkim prikazom lokacije kontrolinga, i to kombinovano decentralizovano i centralizovano (grafikoni 3, 4 i 5). U narednom delu biće prikazane dve organizacione šeme koje pojednostavljeno predstavljaju i razjašnjavaju različite mogućnosti povezivanja funkcije kontrolinga u preduzeću.



Grafikon 3. Kombinovana integracija kontrolinga

U grafikonu je kombinovano rešenje u kome je kontroling centralno, ali i sa kontrolerima u jedinicama preduzeća. Uočljivo je da rukovodstvo preduzeća prihvata koncept kontrolinga. Kontroler je prvenstveno odgovoran za korektnu prezentaciju podataka, kao i predlog mera da bi poslovni subjekt što uspešnije poslovao. Kao rezultat treba da proizađe sposobnost za rešavanje problema koji su uočeni, a to se može postići kroz:

a) pripremu odluka (koja se postiže korišćenjem podataka-ekonomske analize)

i

b) odgovornost za ispravnost predloženih mera (da bi se ostvarili rezultati potrebno je da ih sprovedu kvalifikovani ljudi).

Treba imati u vidu da kontroler ne može biti odgovoran za realizaciju predloženih mera, nego je to prvenstveni zadatak menadžmenta firme. Planiranje se obavlja u pojedinačnim odeljenjima, kontroler je tu da bi pomogao, odnosno da menadžmentu na osnovu analize rezultata iz prošlosti predloži mere koje treba preuzeti u budućnosti. Rudolf Šiler, iz Wifi Instituta u Beču, piše da se može reći da su kontroling i knjigovodstvo različite funkcije, jer je praksa pokazala da je dobar knjigovođa loš kontrolor, zato što je suviše precizan i samim tim opterećen sitnicama, dok kontroler ne može da zalazi u sitne detalje, ali mora biti stručnjak koji dovoljno poznaje firmu, finansije, računovodstvo kao i tržište na kojem ta firma posluje. Radi ilustracije daje se nekoliko upoređenja, kako je to prikazano u tabeli 1¹⁴.

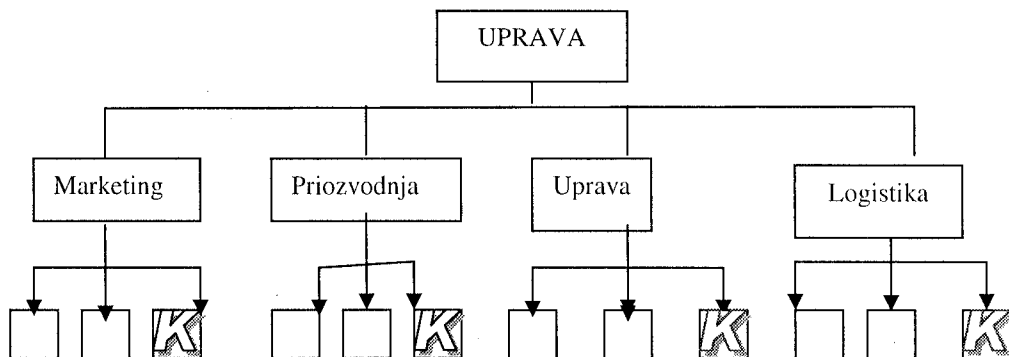
	Kontroling	Knjigovodstvo
Funkcija	Upravljanje troškovima	Finansijsko knjigovodstvo
Zadaci	Planiranje kontrolnih mehanizama Izveštavanje i objašnjenje Procena i konsultacije Predlozi na osnovu analize podataka	Pronalaženje kapitala Kontakti sa investitorima Praćenje izvoda od banaka Praćenje investicija Praćenje propisa
	Praćenje poreskih propisa	

Tabela 1. Sličnost kontrolinga i knjigovodstva

Zatim, veoma je važno da top menadžment utvrdi ciljeve koji potiču iz predloga koje daje kontroling. Odeljenja kontrolinga su najčešće smeštena u centrali (postoji štab ili tim koji je uz menadžment) kao odeljenje kontrolinga.

U grafikonu br. 4 je dat prikaz funkcije kontrolinga i posebno je označeno da se funkcija kontrolinga obavlja na licu mesta, odnosno tamo gde se promena i dešava, kako je to dato od Wifi Instituta.

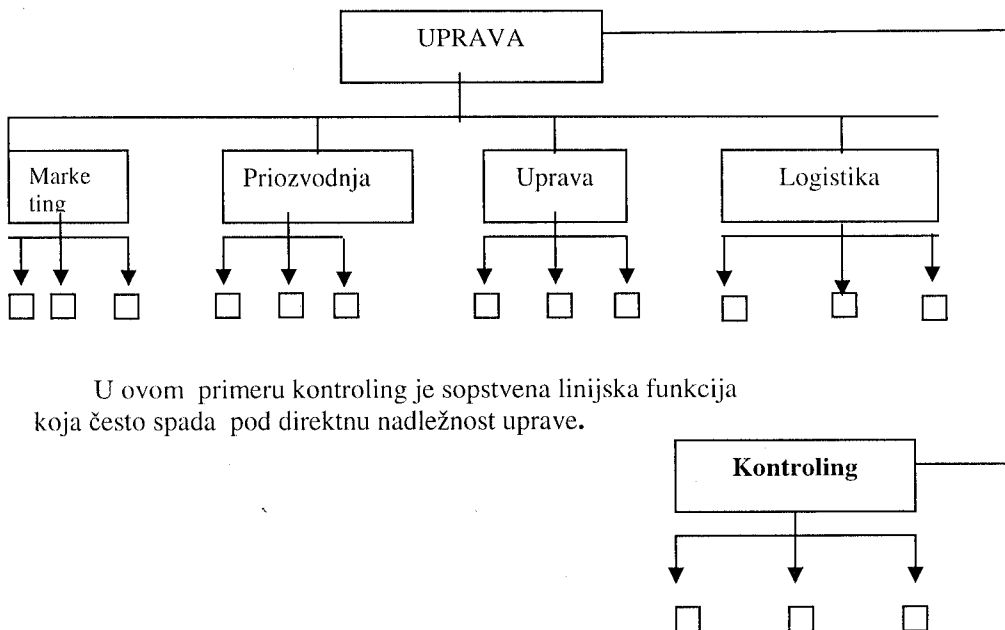
¹⁴ Perović, V., *Navedeno delo*, str. 264.



Grafikon 4. Decentralna integracija kontrolinga

Funkcija kontrolinga se registruje na licu mesta, izvorno po pojedinim odelenjima. Međutim, ovde ne postoji koordinacija kontrolinga na nivou celokupnog poslovanja (decentralna integracija kontrolinga u organizacionu strukturu), nego svaki menadžer koji je zadužen da taj organizacioni deo preduzeća, te podatke dalje koristi i oni mu pomažu kod donošenja odluka koje su u njegovoj nadležnosti.

Na grafikonu 5 možemo videti organizacionu šemu po kojoj je kontroling pod direktnom nadležnošću top menadžmenta.



U ovom primeru kontroling je sopstvena linijska funkcija koja često spada pod direktnu nadležnost uprave.

Grafikon 5. Centralna integracija kontrolinga u organizacionu strukturu

Ovim modelom se postiže nezavisnost kontrolinga od uticaja bilo kog dela firme, što omogućuje i njegovu samostalnost, koja samim tim podrazumeva i odgovornost za savete koje predlaže upravi. Treba naglasiti da kod primene kontrolinga, bez obzira da li se radi o decentralizovanom ili centralizovanom modelu, u početnoj fazi uvođenja treba voditi računa o sledećim principima:

1. Pojednostaviti procedure što je moguće više,
2. Aktivno učešće zaposlenih i svih saradnika,
3. Korak po korak ići u realizaciju,
4. Napraviti jasna uputstva za saradnike, kao i plan obuke saradnika.

3.4 Kontroling kao instrument rukovodstva.

Putem kontrolinga rukovodstvo firme može efikasnije ostvarivati svoju ulogu koju možemo posmatrati kroz nekoliko najbitnijih odrednica kao što su rukovođenje putem definisanja jasnih ciljeva – odozgo na dole i odozdo na gore.¹⁵

U zavisnosti od pojava, rukovodstvu mogu se predložiti odgovarajuće mere:

1. Analize odstupanja,
2. Sastanci sa zaposlenima,
3. Unapređenje sistema izveštavanja,
4. Što je moguće veće učešće saradnika.

Da bi se ovo ostvarilo potrebno je prvo napraviti plan aktivnosti u kome bi se definisalo nekoliko najvažnijih elemenata:

- Šta treba uraditi,
- Koje je mere neophodno preduzeti,
- Do kada to treba da se završi,
- Ko je odgovoran za izvršenje,
- Kakve izveštaje treba pripremiti.

Kod gore navedenog posebno bi trebalo obratiti pažnju i definisati pravila izveštavanja koja se mogu opisati kao:¹⁶

- ◆ Izveštaj mora biti jasan onome kome je upućen,
- ◆ Ne insistirati da postoji samo jedan krivac za situaciju o kojoj se piše,
- ◆ Izveštaji moraju da izazovu pozitivne ili negativne reakcije korisnika,
- ◆ Doradivati sistem izveštavanja da bude što je moguće realniji.

3.5 Metode koje se najčešće koriste u kontrolingu.

3.5.1 Break-even analiza (Prelomna tačka rentabiliteta)

Jedna od osnovnih metoda od kojih kontrolori polaze jeste Brak-Even Analiza, koja daje pokazatelje koje su to minimalne prodajne količine, odnosno koji je to

¹⁵ Deyhle, A., *Navedeno delo*, str 47.

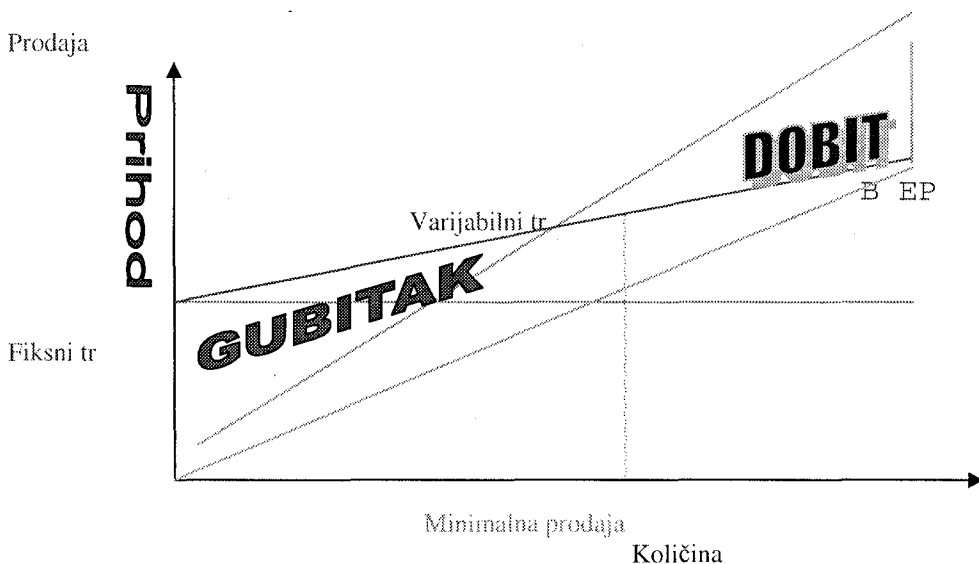
¹⁶ Vollmuth, H., *Führungs Instrument Controlling*, str. 156.

kritični obim prometa kod kojeg se pokrivaju troškovi, odnosno kod kog se ne postiže ni dobit ni gubitak. Break-even analiza može poslužiti kao koristan postupak pri analizi i iz kog možemo predvideti uticaj povećanja prodaje na dobit firme ili kako smanjenje cene utiče na dobit. Prelomna tačka se javlja na preseku ukupnih troškova i ukupnih prihoda.

Da bi za određeni proizvod ili proizvodnu grupu sastavili Break-even analizu potrebno je uzeti u obzir sledeće elemente:

- neto prihod po prodatoj jedinici,
- varijabilni troškovi po proizvedenoj jedinici, i
- fiksni troškovi za analizirani period.

Koja bi to bila kritična tačka ili BEP (Break-even point), jasnije je vidljivo na grafikonu 6.¹⁷



Grafikon 6. Break even analiza (prelomna tačka rentabiliteta)

Na osnovu break-even analize izračunavaju se razni pokazatelji kao što su:

$$\text{KRITIČNA MIN. KOLIČINA} = \frac{\text{Fiksni troškovi}}{\text{Iznos pokrića po komadu}} = \frac{\text{FT}}{\text{IP/kom}}$$

$$\text{KRITIČNI MIN. OBRT} = \frac{\text{Fiksni troškovi}}{\text{Raspon iznosa pokrića}}$$

PRIMER: Planirana prodaja = 1800 kom, Varijabilni tr. po kom. = 110 din/kom

¹⁷ Vollmuth, H., *Controlling Instrumente*, str. 32.

Prodajna cena po komadu = 165 din/kom, fiksni troškovi = 90.000 dinara.

Izračunati BEP

Profit = 0

$P = FT + VT$

$FT = P - VT$

$FT = \text{Suma } (P/\text{kom} + VT/\text{kom})$

$$\text{KRIT. MIN. KOL.} = \frac{\text{FT}}{1PC/k - VT/k} = \frac{90.000}{165 - 110} = \frac{90.000}{55} = 1.636 \text{ komada}$$

PROFIT: = $1.800 \times (165 - 110) - 90.000 = 9.000 \text{ din.}$

$$\text{KRIT. MIN. OBRT} = \frac{\text{FT}}{\text{Raspon izn. pokrića}} = \frac{90.000}{0,33} = 272.727 \text{ Dinara}$$

$$\text{Raspon Iznosa pokrića} = \frac{1P/\text{kom}}{P/\text{kom}} = \frac{P/\text{kom} - VT/\text{kom}}{P/\text{kom}} = \frac{165 - 110}{165} = 0,33$$

Za analizu bitna je i analiza vezana za sigurnosni raspon, koji se može primeniti na količinu i na prodajnu cenu. Količinski sigurnosni raspon pokazuje za koliko procenata sme da se smanji prodana količina robe a da se pri tome ne menja cena, a da se ne ude u gubitak. To se izračunava se na sledeći način:

$$\frac{\text{PLANIRANA KOLIČINA} - \text{BEP}}{\text{PLANIRANA KOLIČINA}} = \frac{1.800 - 1.636}{1.800} \times 100 = 9,11\%$$

Cenovni sigurnosni raspon pokazuje za koliko se može smanjiti cena i da se posluje bez dobitka i bez gubitka. U praksi se često izračunava i rentabilnost ukupnog prihoda, po sledećem obrascu:

$$\frac{\text{DOBIT}}{\text{PRIHOD}} \times 100 = \frac{9.000}{297.000} = 3,03\%$$

$$\text{PRIHOD} = 297.000$$

(PRIHOD = Cena/kom x količina = 297.000)

U datim primerima cena je nekoliko puta osetljivija od količine, jer cene više utiču na rentabilnost nego smanjenje količine.

Može se zaključiti da gore predstavljeni primer može poslužiti za bolje razumevanje Break-even analize kao i da povećanje cene prodaje po pravilu, dovodi do povećanja zbira iznosa pokrića troškova pri konstantnim fiksnim troškovima. Poboljšanje iznosa pokrića po komadu se može postići na nekoliko načina:

-povećanjem prodajne cene, smanjenjem varijabilnih troškova ili forsiranjem artikala koji sadrže visok iznos pokrića,

-smanjenje fiksnih troškova, manji zbir fiksnih troškova pri konstantnom zbiru iznosa pokrića dovodi do povećanja dobiti.

-smanjenje kapaciteta, kao najgora moguća varijanta.

3.6 Upravljanje troškovima

Upravljanje troškovima se može posmatrati kao najbitniji instrument jednog kontrolera. Ovaj instrument je bitno razmatrati kako prilikom uvođenja novih prodajnih programa, tako i prilikom prodaje već postojećih.

Troškovi se mogu definisati na više načina: funkcije troškova su statičke teoriske konstrukcije koje pokazuju koliki (minimalni) troškovi odgovaraju alternativnim nivoima proizvodnje i kako troškovi variraju sa variranjem tog nivoa. Po drugoj definiciji pod pojmom troškova podrazumevaju se utrošene vrednosti u reprodukciji koji se utvrđuju kao proizvod utroška faktora proizvodnje i njihovih cena po jedinici utroška. U obe definicije je uzeta proizvodna firma, ali iste se definicije mogu primeniti i na uslužnu delatnost.

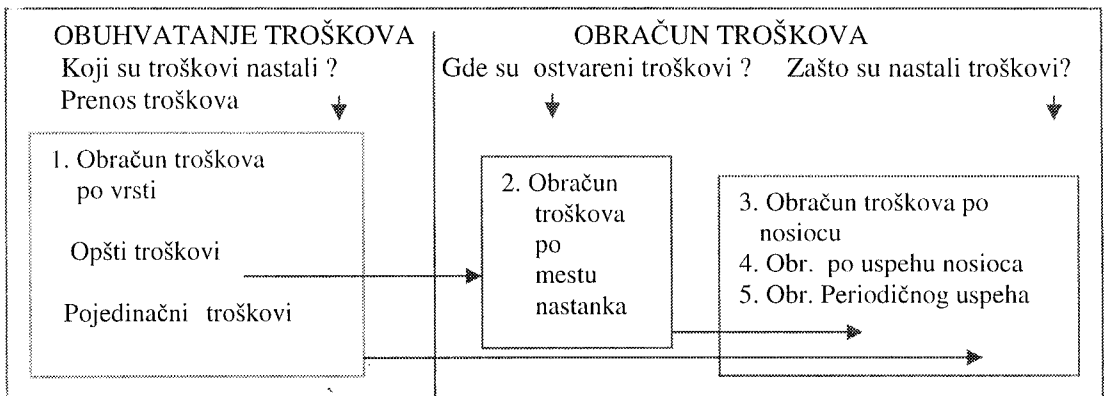
Postoji više načina obračuna troškova prema važećoj tržišnoj ceni za vrstu artikla (kod trgovinskih firmi, na primer). Poznata je prodajna cena pa se od nje odbijaju: nabavna cena, fiksni i varijabilni troškovi. Dobijena razlika je dobitak ili gubitak. Uz pretpostavljenu prodaju za neki period izračunava se rentabilnost utrošaka i isplativost prodaje određenog artikla. Osnovni elementi obračuna troškova su:

- obračun troškova po vrstama,
- obračun mesta nastanka troškova i obračun nosioca troškova.

Po Šileru troškovi predstavljaju odliv vrednosti koji je uslovljen pruženim poslovnim učincima bez obzira na oblast delovanja firme. Najvažnije vrste troškova po njemu su:

- sirovine, troškovi personala (plate), troškovi energije, troškovi održavanja, porezi i osiguranje, ostali i kalkulativni troškovi.

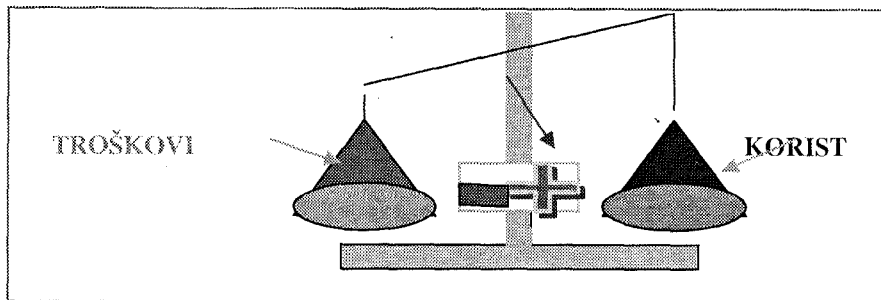
Zatim autor deli troškove na fiksne i varijabilne i šematski ih raspoređuje po mestima i nosiocima. Prikaz troškova po mestu nastanka je dat na šemi 1.



Šema 1. Prikaz troškova po mestu nastanka

Po istom autoru obračun troškova se smatra za najbitniji elemenat efektivnog kontrolinga. U okviru kontrolinga zatim sledi upoređivanje planiranog i ostvarenog rezultata, sa ciljem da bi se što bolje sagledala budućnost.

Drugi autor iz bečkog Wifi Instituta, Danijel Herman, prikazuje odnos troškova i dobiti slikovito, stim što u praksi može biti i obrnut rezultat. (Odnos troškova i dobiti)



Slika 1. Odnos troškova i dobiti

Slika ukazuje da je cilj normalnog poslovanja ostvarivanje pozitivnog finansijskog rezultata, koji se ostvaruje upravljanjem troškovima u svim fazama njihovog nastanka, u čemu može biti značajan i doprinos kontrolinga.

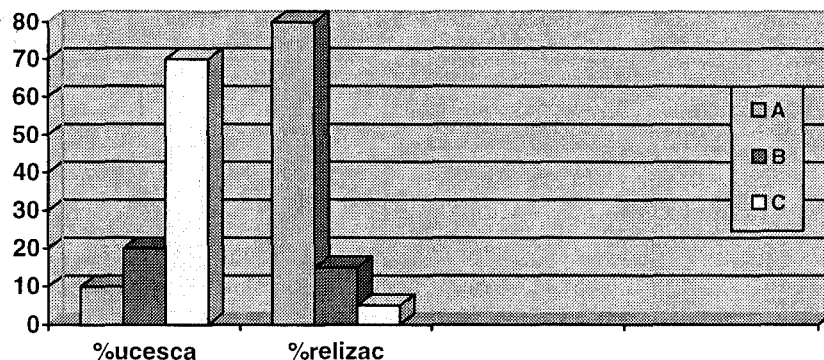
3.7 A B C analiza

Svrha ABC analize je da se napravi što bolja analiza koja za cilj ima da se asortiman preduzeća smanji, odnosno da se principom eliminacije dođe do optimalnog asortimana bez obzira da li se radi o proizvodnoj ili uslužnoj firmi. Optimizacijom uspešnosti, odnosno izborom optimalnog asortimana u krajnjem cilju dolazi se do efikasnijeg poslovanja.¹⁸ Najveći problem koji se odnosi na brojnost vrste artikala uspešno se rešava primenom metode ABC. Ovaj metod se zasniva na vrednosnom učešću grupe materijala u ukupnim zalihama. Podaci iz Tabele 2 na najbolji način mogu poslužiti da se na jednom jednostavnom primeru vidi princip funkcionisanja ABC analize.

Proizvodi	Procenat učešća	Procenat učešća u ukupnoj realizaciji (vrednost)
A proizvod	10 %	80 %
B proizvod	20%	15%
C proizvod	70%	5%

Tabela 2. Razvrstavanje artikala po metodi ABC.

¹⁸ Pušara, K., *Navedeno delo*, str. 242.



Grafikon 7. Grafički prikaz podataka iz tabele 2.

U zavisnosti od vrednosnog učešća pojedinog proizvoda vrši se razvrstavanje po metodi ABC. Tako će u grupi A biti onih 10% proizvoda (artikala ili usluga) koji čine 80% učešća u realizaciji. Onih 20% proizvoda koji čine 15% u strukturi realizacije će biti svrstani u grupu B, dok onih 70% artikala koji čine svega 5% u realizaciji firme će biti svrstani u grupu C. Korišćenjem ove metode može se na jednostavan način uticati na u konkretnom primeru upravljanje optimalnim zalihama, a na taj način i skrenuti pažnju na one artikale iz kojih se ne pokrivaju osnovni troškovi. Iz ovoga se može zaključiti da kontrola mora biti unapred usmerena (ka budućim događajima), kako u proizvodnji tako i u veleprodaji i maloprodaji i prilagođena asortimanu.

3.8 Pokazatelji koji se načešće koriste u kontrolingu

Generalno treba reći da se kod pokazatelja radi o vrednosnim podelama, odnosa ili indeksa koji se dobijaju računskim putem iz osnovnih poslovnih podataka, koji zatim mogu da posluže kao merilo za interna upoređivanja i nazivamo ih pogonskim ili individualnim pokazateljima.

Drugi pokazatelji služe za upoređivanje prema branši ili prema srodnim delatnostima. U Wifi Institutu u Beču, koriste se sledeći bilansni pokazatelji:¹⁹

3.8.1 pokazatelji prinosa

3.8.2 pokazatelji likvidnosti, finansiranja i investicija

3.8.3 pokazatelji bilansne strukture

3.8.4 kadrovski pokazatelji

¹⁹ WIFI institut Wien koristi metodologiju koja je prihvaćena od strane Evropske grupe za kontroling (IGC), čiji su članovi od osnivanja IGC 1995. godine.

3.8.1 Pokazatelji prinosa

Pokazatelji prinosa služe analizi sposobnosti prinosa firme. Oni su podložni kratkoročnim uticajima mnogo više nego drugi pokazatelji. Firme sa kratkoročno lošim pokazateljima prinosa svakako mogu da prikažu dobru bilansnu strukturu, druge firme sa negativnim sopstvenim kapitalom mogu da prikažu dobre pokazatelje prinosa i likvidnosti. Zato je bitno da se kod procene celokupne firme uključuju i svi ostali raspoloživi podaci.

a) Cash-Flow (novčani tok)

Cash-Flow predstavlja porast ili smanjenje novčanog stanja u gotovini iz tekućeg poslovanja firme u određenom periodu. Ovde se sravnjuje dobit u određenom periodu za one pokazatelje koji nemaju uticaj na izdatke, a koji doprinose utvrđivanju dobiti. Ovaj pokazatelj je jako bitan kod procene boniteta firme i trebalo bi da bude pozitivan. Po Wifi metodologiji bruto Cash Flow se dobija kao skup sledećih elemenata:

$$\text{Dobit} + \text{Amortizacija} + \text{ostali prilivi} - \text{odlivi} = \text{Bruto cash flow}$$

b) Rentabilnost celokupnog kapitala

Ovaj pokazatelj se koristi kao osnova za izračunavanje rentabilnosti celokupnog uloženog kapitala (sopstveni i tuđi kapital). Ukoliko firma sa velikim udelom tuđeg kapitala, prikazuje rentabilnost celokupnog kapitala, koja je znatno veća od troškova uloga tuđeg kapitala, tada vrednost sopstvenog kapitala pokazuje nagli porast vrednosti, za analizu se može koristiti sledeći obrazac:

$$\text{RCK} = \frac{\text{Dobit} + \text{kamata na tuđi kapital}}{\text{Ukupni kapital}} \times 100$$

Ovaj pokazatelj se posmatra u odnosu na kamatnu stopu u bankama. Na primer na godišnjem nivou 6-7%. Stopa efekata u preduzeću mora biti veća od toga, jer je u suprotnom jednostavnije uložiti kapital u banku i očekivati kamatu.

a1) Pokazatelj relativnog dugovanja (RD)

$$\text{RD} = \frac{\text{Tuđi kapital} - \text{Cash}}{\text{Cash Flow}}$$

Ovaj pokazatelj govori koliko godina je potrebno da vratimo tuđi kapital. Što je period veći veći je i rizik.

a2) Rentabilnost prometa (RP)

$$RP = \frac{\text{Cash Flow}}{\text{Promet firme}} \times 100$$

Pod prometom se podrazumeva prodaja, povećanje ili smanjenje zaliha kao i upotreba robe u okviru firme. Pokazuje uspeh preduzeća. Sve ispod 10% može se oceniti nedovoljnim.

3.8.2 Pokazatelji likvidnosti, finansiranja i investicija

Ovi pokazatelji ukazuju na koji će se način upotrebiti uloženi kapital u firmi, i to u odnosu na vremensku, materijalnu i kvantitativnu komponentu.

a) Stepen likvidnosti

$$SL = \frac{\text{Obrtna sredstva}}{\text{Kratkoročne obaveze}} \times 100$$

3.8.3 Pokazatelji bilansne strukture

a) Kvota sopstvenog kapitala

Ovo je jedan od najbitnijih pokazatelja i služi za procenu finansijske sigurnosti firme.

$$KSK = \frac{\text{Sopstveni kapital}}{\text{Ukupni kapital}} \times 100$$

Ovaj pokazatelj odražava stepen učešća sopstvenog kapitala u ukupnom kapitalu i stepen zavisnosti od tuđeg kapitala.

b) Stepen pokrića (SP)

$$SP A = \frac{\text{Sopstveni kapital}}{\text{Osnovna sredstva}} \times 100 \quad SP B = \frac{\text{Sopstv. Kap. + dugor. Tuđi}}{\text{uloženo u investicije}} \times 100$$

Stepen pokrića bi trebalo da bude veći od 100% jer osnovno pravilo finansiranja kaže da bi bar osnovna sredstva trebalo da bude finansirana sopstvenim kapitalom. Ovde se pretpostavlja da je celokupni obrtni kapital kratkoročno vezan, a da celokupan tuđi kapital kratkoročno stoji na raspolaganju.

3.8.4 Kadrovski pokazatelji

Od brojnih potreba i mogućnosti analize stanja kadrova i efekata koje ostvaruju u preduzeću, ovde se prikazana samo tri elementa, kao primer a kontroler će obuhvatiti podatke i uraditi pokazatelje prema realnoj potrebi.

a) Prosečni broj zaposlenih (PZ)

$$KZ = \frac{\text{Svi zaposleni + invalidi rada + pripravnici (posebno za svaki mesec)}}{12}$$

b) Radni učinak po zaposlenom (RU/Z)

$$RU/Z = \frac{\text{Radni Učinak}}{\text{Korigovani zaposleni}}$$

c) Fluktuacija radnika (FR)

$$FR = \frac{\text{Broj radnika koji su otišli}}{\text{Prosečno stanje zaposlenih}} \times 100$$

U poslednje vreme podacima koji se dobiju iz gore pomenutih analiza posećuje se posebna pažnja. Treba napomenuti da ukoliko se, na primer, vrši upoređivanje svih pokazatelja po branšama, sa kadrovskim pokazateljima u drugum firmama, moguća su određena odstupanja u visini zarada i naknada ili velika fluktuacija radnika. Kod ovog posmatranja je bitno da se posebno pri upoređenju sa preduzećima iz branše obrati pažnja na moguće razlike u uslovima. Na primer, različite tehnologije, različiti udeo u trgovini ili proizvodnji, mogu uticati i na produktivnost rada zaposlenih.

4. Mogući problemi kod primene kontrolinga

Problemi oko primene kontrolinga mogu se svrstati u nekoliko upoređenja:

PROBLEM	STRATEGIJA
Nerealna očekivanja	Otkloniti uska grla
Netačni podaci	Provesti proveru organizacije prikupljanja podataka Sprovesti kurseve obuke odgovornog osoblja
Previše podataka	Proveriti korišćenje podataka, koristiti kompresiju podataka
Nedostatak aktivn.	Proveriti stručnosti i kvalif. pojedinačnih učesnika u timu

5. Nuđenje usluga kontrolinga

U današnjem vremenu era automatizacije doprinela je da se u firmama odjednom pojavljuje obilje informacija, kao i raznih papira koji stvaraju pometnju. Kontroler je taj koji treba da se izbori sa novim zadatkom i da na kraju za to dobije i adekvatnu nadoknadu.²⁰

Sistem kontrolinga i sistem obračuna troškova, podržani elektronskim bazama podataka, omogućuju kontroleru da selektivno filtrira potrebne informacije i da ih korisniku daje u formi koja mu omogućuje da na osnovu njih donosi odgovarajuće odluke. Prilikom ponude usluge kontrolinga i prilikom obrade informacija, potrebno je obratiti pažnju na nekoliko činjenica:

- (1) Usluge kontrolinga kao svojevrsni intelektualni proizvod, u nekim zemljama razvijene tržišne privrede, već oko petnaest godina nudi se kao i ostale intelektualne usluge. Kako se radi o usluzi koja se obavlja u okviru poslova firme korisnika, postoji mogućnost zamene kontrolera kao određenog lica, što može biti sporno u odnosima između tih osoba i firme, ali ne mora uticati na funkciju i kvalitet usluge kontrolinga.
- (2) Neka preduzeća koriste kontroling kao povremenu eksternu uslugu, a posle stečenih iskustava ili paralelno koriste i podatke sopstvenih kontrolera. Ističe se da se kontroleri moraju stalno dokazivati kako bi obezbeđivali puno poverenje i autoritet funkcije i informacija.
- (3) Kvalitet koji je vezan za uslugu kontrolinga jeste uslov koji treba da obezbedi zadovoljenje želja i potreba uprave, odnosno drugih korisnika proizvoda kontrolinga, što velikim delom zavisi od fleksibilnosti i načina uređenja odnosa između korisnika i kontrolera, kao činjenice da li je kontroler sopstveni ili ugovorni izvan preduzeća. Šiler ističe značaj sposobnosti kontrolera da zna komunicirati sa korisnicima i da im prenese informaciju na za njega razumljiv način. takođe ističe značaj primenjene terminologije, imajući u vidu da korisnik često opterećen obiljem drugih informacija, da nije uvek dovoljno obučan korišćenju tehničkih sredstava za obradu podataka i da je potrebno da se kontroler prilagodi konkretnim činjenicama i potrebama, uvek ostajući pri korekturi podataka i predloga.

²⁰ Schiller, R., *Navedeno delo*, str. 21.

- (4) Ističe se značaj potpunog poverenja u podatke i predloge kontrolera. Kad korisnik prima informacije od kontrolera, na osnovu kojih treba doneti ponekad posebno značajne odluke za firmu, neophodno je da korisnik ima potpuno poverenje u kontroling i lica koja obezbeđuju te informacije. To se postiže afirmacijom lica u firmi kojima je poverena kontrola, a sa uslužnim kontrolorem na osnovu dugoročnije saradnje.
- (5) Kontroler u sistemu preuzima ulogu "izviđača i lica koje ukazuje i opominje". Međutim, sam kontroler ne poseduje moć pregovaranja, kako to ističe Šiler iz bečkog Wifi instituta. Pod tim se podrazumeva i profesionalna obaveza kontrolera da korisniku dostavi i negativne informacije. Iz tog razloga ličnost kontrolera treba da objedini više funkcija. Sa jedne strane, radi se o komunikaciji u aktivnom saradniku, koji se razume u prikupljanje informacija, u njihovu obradu i dostavljanje u promenjenom korisniku prilagođenom obliku. Sa druge strane, kontroler, kao saradnik uprave i drugih korisnika informacija, mora biti osposobljen tako da njegov rad predstavlja bitan sastavni deo sistema firme, bez obzira što kontroler u svom radu ne može preuzeti nikakve rukovodeće funkcije izvan delokruga kontrolinga kome pripada. Takav položaj omogućuje kontrolingu, da pored analiza i na osnovu njih ukazuje na moguće greške i negativne posledice koje uočava kao dobro informisani prognozer.

Na ovim i drugim principima i kriterijumima razvio se i primenjuje se kontroling u više privredno razvijenih zemalja, naročito u Americi i nekim zemljama zapadne Evrope. Iz prikazanih metoda i varijanti lociranja kontrole u preduzeću, može se zaključiti da se sistem kontrolinga i dalje proučava i razvija na osnovu stečenih iskustava i da se prilagođava konkretnim potrebama preduzeća i njihovom načinu organizovanja, veličine i drugih uslova, što može poslužiti i za prilaze uvođenja unurašnje kontrole u što većem broju naših preduzeća.

6. Zaključak

Cilj ovog rada je upoznavanje čitalaca časopisa Privredna izgradnja o priloziima nekih autora i prakse uvođenja i primene kontrolinga u preduzećima. Ta institucija u nas je uvedena u nekim preduzećima, različito, najčešće podređena sektorskoj podeli rada, što kontrolu ograničava u njenom potpunom i nezavisnom delovanju.

U toku je analiza godišnjih izveštaja o poslovanju preduzeća u 2004. godini. Izveštaji o poslovanju malih i srednjih preduzeća su po prvi put sastavljeni u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardima –MRS i međunarodnih standarda revizije – MRR. Tako da ćemo ubrzo imati transparentnije podatke o poslovanju privrednih subjekata. To će doprineti daljem ujednačavanju sistema računovodstvene evidencije i revizije. U tom procesu javiće se i potreba korišćenja instrumenata kontrolinga.

Ako ovaj sadržaj podstakne na razmišljanje o korišćenju ovog iskustva drugih, naš cilj će biti ostvaren.

Literatura:

- Deyhle, A., *Controlling & Controller*, München, 1992,
Ranković, J., *Upravljanje finansijama preduzeća*, Beograd, 1999,
Pušara, K., *Međunarodne finansije*, Beograd, 2001,
Oxford Dictionary of Accounting, London, 1999,
McCan, L. R., *An outline of American Economy*, New York, 1986.
Hermann, D., WIFI Institut Wien, PKS 2002, Beograd,
Toskich, B., *Verbal driver*, SEED PKS, Beograd, 2002,
Hammersmith, G., *Management Controlling*, PKS Beograd, 2001,
Shiller, R., *Međunarodne finansije*, WIFI institut Wien, PKS Beograd, 2002
Vollmuth, H., *Führungs- Instrument Controlling*, Frankfurt, 2000,
Vollmuth, H., *Controlling Instrumente*, München, 2001,
Vollmuth, H., *Controlling Instrumente von A-Z*, München, 2003,
Witt, F.J., *Controlling Lexikon*, München 2002
International Group of Controlling, *Controller Wörterbuch*, Stuttgart, 2001,
Zigenbeim, K., *Controlling*, Ludwigshafen, 1998,
Freidank, C.C., *Controlling-Konzepte*, Wiesbaden, 2001,
Kück, B., *Schnelleinstieg Controlling*, Planegg-München, 2003.
Perović, V., i drugi, *Ekonomika Moderna*, Stylos Novi Sad, 2004,

Monografije:

- Internationaler Controller Verein (ICV), *Controlling Erfolgreich Verkaufen*, München, 2003.
ICV, *Controlling und Qualität*, München, 2002.
ICV, *Prozesskosten-rechnung*, München, 2002.
ICV, *Prinzip-Bilder zu Controlling und Informations Management München, 2001.*,

www.fei.org

www.haufe.de

www.ifc.org

www.imf.org

www.finance.yahoo.com

www.us.kpmg.com

www.wifi.org.at

www.ecb.int

Ključne reči: Kontroling, ABC analiza, operativni i strateški kontroling, upravljanje troškovima

Controlling concept

The beginning of controlling dates back to XIII century, when first in France and also at the English court have been employed so called Countrollers. While in the USA in XVIII century Comptroller s had the role to keep in balance the state budget and the use of states assets. In this way in 1931 „Controlers Institute of America,, was established, which later had changed hs name to: „Financial Executive Institute,, (FEI). FEI is today, preeminent professional associaton for senior level financial executives, consisting of 15.000 members, 1500 from them are Controllers. In the Europe the controlling had played serious role since 1970. Controlling can shortly defined as a process of navigation for the economic purpose. Further we make a distinction from definitions which define controlling as an institution and a function, depending on implementation of controlling which had to be centralized or decentralized. In our economic theory in last years began to talk about control, which is usually used in the organizational part of finance departement called planning and analizyis, earlier, planning and control (now). Today's philosophy of the enterprise is to analyze facts which have happened, controlling first of all has a duty to solve a problem by the analyzing of current situation and to give certan proposal for the future. The main purpose in implementation of the controlling in our firms had to be its indepedece from other departments which guides to problem solving and proposals to better and the rational bussines making.

Key words: Controlling, cost management, operative, strategic controlling, controlling instruments