



**VISOKA POSLOVNA ŠKOLA
STRUKOVNIH STUDIJA
ČAČAK**

MAGISTARSKI RAD

Razvoj controlling-a i njegova primena u praksi

Mentor: _____
Profesor: _____

Student: _____
Br.Indeksa: _____

Mesto, mesec, godina

Развој controlling-а и његова примена у пракси

Резиме

Controlling је изведен од енглеског глагола „to control“ и представља функционални, свеобухватни управљачки концепт, са главним задатком спровођења циљне координације планских процеса, контроле и обезбеђења информација у вези са резултатом предузећа. У суштини, мора да се направи јасна разлика између controlling-а као процеса и некога ко спроводи тај процес. Controlling је заправо главни задатак менаџмента. Извршавајући своје задатке, менаџер такође спроводи одређене функције controlling-а. Controlling не представља неку одређену позицију или особу, већ одређено подручје одговорности, за које су, по потреби, задужене различите особе или чак менаџмент.

Кључне речи: *controlling, controller, контрола, менаџмент координација, планирање, инструменти controllinga, финансијско извештавање, надзор.*

Development of controlling and its practice application

Abstract

Controlling is derived from the english verb „to control“ and represents functional, comprehensive management concept, with the main task to undertake target coordination of planning process, control and providing information related to the company's result. In principle, it must be found a clear distinction between controlling as a process and someone who carries out this process. Controlling is actually the main object of management. While every manager completes his tasks, he also carries out certain controlling functions. Controlling does not represent any particular position or person, but a certain area of responsibility which, if necessary, gets perceived by different persons or even management.

Key words: *controlling, controller, control, management, coordination, planning, controlling instruments, financial reporting, supervision.*

* Доцент на Пословном факултету Универзитета Сингидунум, Београд.
e-mail: xxxxxxxxxxxx@singidunum.ac.rs

Уводна разматрања

Овај чланак настоји најпре да етимолошки објани појам *controlling-a*, затим да сагледа достигнућа развоја (практичних и теоријских), у литератури водећих земаља из ове области: енглеског и немачког говорног подручја. У последњем делу се ставља акценат на поједине инструменте *controlling-a*, који у савременом предузећу нарочито долазе до изражаја. Приликом конципирања структуре постављене су следеће претпоставке.

- *controlling* се историјски прво јавио у пракси, тек касније постаје предмет теоријских разматрања;
- постоје различити приступи *controlling-у* у енглеском и немачком говорном подручју, због различитих историјских околности у развоју предузећа;
- у будућности ће пажња *contrôller-a* све више бити скренута од уско специјализованих знања, ка тзв. „меким вештинама“ („soft skills“), као што су: умеће комуникације са партнерима, координација различитих одељења унутар и изван предузећа, као и способност прилагођавања.

Велики део овог рада је резултат одређених искустава аутора стечених на семинарима радних група *Међународног савеза contrôller-a* (Internationaler Controller Verein), у Gauting-у, Augsburg-у и München-у. Због тога, током целокупног рада се прожимају методи истраживања засновани на анализи, индуктивном закључивању и одређеном степену компилације.

1. Појам *controlling-a*

Приликом објашњавања појма *controlling* обично настају многобројне тешкоће, због настојања да се он изведе из једноставног значења речи „контрола“, односно „to control“. У српском језику, појам „контрола“ потиче од француске речи „le contrôle“, којом се означава „...спровођење поступка двоструког рачуноводства, како би се путем надзора избегле грешке, злоупотребе и сл.“¹ У немачкој литератури пословног управљања, контрола (die Kontrolle), најчешће означава спровођење једноставног поступка упоређења: „Под контролом се подразумева поређење планираних и остварених вредности у циљу добијања информација о резултату пословних активности“² или процес „континуираног надгледања, односно надзора нечега што је подређено, односно што је предмет посматрања“.³ Међутим, у литератури савременог менаџмента, енглеског говорног подручја, под појмом „to control“ се обично подразумевају поступци савладавања, вођења, управљања и

¹ Лексикон страних речи – Милан Вујаклија, осмо издање, Просвета Београд, 2004., стр. 447.

² Frese Erich: *Grundlagen der Organisation*, 8. Auflage, Gabler Verlag, Wiesbaden, 2000., S. 3.

³ *Duden – Deutsches Universalwörterbuch*, 5. neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Bibliographisches Institut & F.A. Brockhaus, Mannheim, 2003., S. 187.

регулисања процеса, што обухвата све „инструменте којима се осигурава да се активности одвијају у оном смеру, у ком руководиоци то желе“,⁴ чиме је наглашено знатно шире значење од српског и немачког појма контрола. Не задирући дубље у етимолошко објашњење, *controlling* у савременој привредној пракси представља саветодавну функцију менаџмента и самим тим, сноси део одговорности за процес одлучивања. Његов најзначајнији задатак се састоји у „снабдевању руководства информацијама, које су релевантне за одлучивање и координацији више или мање самосталних пословних јединица предузећа“.⁵ Сходно томе, *controlling* обухвата добијање, обраду и презентацију информација, чиме излази из искључивог оквира финансијског извештавања, пошто узима у разматрање и нефинансијске показатеље.

Сходно традиционалном схватању пословног управљања у предузећу, менаџер је задужен за остварење коначног резултата, путем преузимања одговорности за стратегијско позиционирање одређеног пројекта, производа или пословног подручја, у ширем спектру конкурентских околности. За спровођење таквих активности, менаџер мора да поседује широк спектар знања из различитих области, што је у пракси, готово немогуће.⁶ У том случају, *controller* наступа најпре као пружалац саветодавних услуга, односно „спаринг партнер“⁷ менаџера, тако што настоји да издвоји битне информације из различитих области интересовања, планира и координише њихов ток и обраду и презентује их менаџеру, што представља основу за доношење одлука. *Controlling* се најчешће сагледава као одређени пресек активности менаџера и *contrôller-a* (приказ 1). Дакле, *controller* је у првом плану задужен за транспарентност информација, и представља својеврсног „навигатора до добитка“, тако што пружа услуге информисања, саветовања при одлучивању и координације, чиме доприноси целокупном процесу планирања. Из тога се извлачи закључак да *controlling* представља процес, који не спроводи одређено одељење на конкретној локацији у предузећу, већ је више разложен у целокупној организационој структури и обухвата особе (*controller-e*) различитих профила. Најчешће језичке несугласице настају у томе што се *controller* поистовећује са контролором. *Controller* не спроводи самостално процес *control-e* или *controlling-a*, већ заправо помаже менаџменту у томе. Дакле, процес *controlling-a* је задатак менаџера, коме *controller* помаже, спровођењем одређених активности.

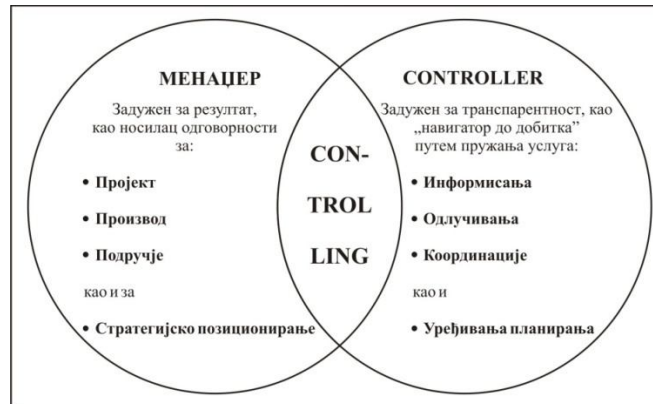
⁴ Anthony, R. N., Dearden J., Govindrajana, V.: *Management Control Systems*, 7. Edition, Homewood, Illinois, 1992., p. 3.

⁵ Baum Heinz-Georg, Coeneberg Adolf, Günther Thomas: *Strategisches Controlling*, 3. überarbeitete und erweiterte Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2004., S. 3 f.

⁶ Поменута одговорност менаџера за стратегијско позиционирање захтева и одређено познавање рачуноводствених стандарда, конкретно Међународног стандарда финансијског извештавања 8 – Пословни сегменти, који је од 1. јануара 2009. године заменио Међународни рачуноводствени стандард 14 – Извештавање по сегментима. Међутим, и таква знања не морају бити карактеристична за савременог менаџера, који се првенствено фокусира на доношење одлуке на основу, углавном раније припремљених извештаја.

⁷ Horváth Péter: *Controlling*, 11. vollständig überarbeitete Auflage, Franz Vahlen Verlag, München 2008., S. 17.

Приказ 1: Controlling као пресек активности менаџера и controllera⁸



Једна од најзначајнијих институција из области *controlling-a*, International Group of Controlling (IGC),⁹ дефинише активности *contrôller-a* на следећи начин: „Controller-и обликују и прате процес менаџмента (*Controlling*, прим. В.М.), при дефинисању циљева, планирању и управљању, чиме сnose део одговорности за достизање циљева“.¹⁰ То конкретно значи да *controller-и*:¹¹

- доприносе јасности стратегије, резултата, финансија и процеса, чиме утичу на вишу ефикасност;
- координишу у потпуности појединачне циљеве и планове, и организују свеобухватно извештавање, усмерено на будућност;
- уређују и обликују процес менаџмента, при дефинисању циљева, планирању и управљању, тако да сваки учесник у одлучивању има циљну активност;
- пружају неопходне услуге у снабдевању руководства предузећа неопходним подацима и информацијама;
- обликују и одржавају систем *controlling-a*.

2. Развој и институционализација *controlling-a*

Настанак *controlling-a* у данашњем смислу је првенствено резултат индустријског развоја у САД-у, у другој половини деветнаестог века. Прво предузеће које је установило позицију *controller-a* је било „Atchison, Topeka & Santa Fe Railway

⁸ Ibidem, S. 18.

⁹ Реч је о институцији која је основана 1995. године са седиштем у St. Gallen-у (Швајцарска), као интересна заједница са циљем образовања, као и истраживања и развоја на пољу *controlling-a*. О томе детаљније видети International Group of Controlling: www.igc-controlling.org (14. јун 2009)

¹⁰ International Controller Verein e.V. Controller-Leitbild, S. 8.

<http://www.controllerverein.com/redaktion/download.php?type=file&id=1214> (приступ: 16. јун 2009.)

¹¹ Ibidem, S. 8.

System“, 1880. године, при чему је он обављао готово искључиво финансијске активности.¹² С друге стране, прва индустријска компанија, која је у своју организациону структуру уврстила и позицију *controller-a* је била „General Electric Company“, 1892. године. Нешто касније је уследило и оснивање првих институција из области *controlling-a*, које су покренуле и издавање пратећих часописа. Прва таква институција је основана 1931. године, у САД-у (New Jersey), под називом „Controller’s Institute of America“, док се 1934. године појавио и први часопис: „The Controller“. Неколико деценија касније, 1962. године је уследило преименовање поменутих институција у: „Financial Executives Institute“, што је, следствено томе, проузроковало и промену назива првобитног часописа у: „The Financial Executive“.¹³ Након оснивања институт је доживео нагли развој, тако да данас поседује 86 својих испостава широм САД-а и Канаде, при чему у свом чланству укључује велики број представника предузећа, различите величине и делатности (приказ 2).

Приказ 2: Структура предузећа чланова „Financial Executives Institute-a“¹⁴

Тип предузећа			
Приватна		50%	
Јавна		45%	
Непрофитне организације		5%	
Величина предузећа (Годишњи бруто приход)		Величина предузећа (Број запослених)	
Испод 50 милиона US\$	21%	Испод 100	14%
51 - 499 милиона US\$	38%	100 - 999	30%
500 - 999 милиона US\$	10%	1.000 - 4.999	26%
1 - 9,9 милијарди US\$	24%	5.000 - 9.999	11%
више од 10 милијарди US\$	7%	више од 10.000	19%
Врста делатности			
Технологија/Телекомуникације	9%	Производња	27%
Транспорт/Енергија	7%	Малопродаја/Великопродаја	7%
Грађевина	3%	Професионалне/саветодавне услуге	6%
Банкарство/Финансије/Осигурање	15%	Фармација/Здравство	5%
Комуникације/Медији	5%	Остало	16%

Основни задаци *contrôller-a* су већ у том периоду превазишли искључиви оквир финансијског, обухватајући:¹⁵

¹² Позиције које су тада установљене нису носиле експлицитни назив *controller*, већ *comptroller*. О њиховим задацима у том периоду видети детаљније: Horváth Peter: *Controlling*, оп. цит., S. 19 f.

¹³ О историјском развоју ове институције из области *controlling-a*, видети детаљније на: Financial Executives Institute: www.financialexecutives.org (17. јун 2009)

¹⁴ Оп. цит., http://www.financialexecutives.org/eweb/DynamicPage.aspx?Site=_fei&WebKey=f05baa44-256b-431a-990d-9551de16b237, (17. јун 2009), Сопствени приказ

¹⁵ Horváth Peter: *Controlling*, оп. цит., S.19 f.

- *Рачуноводство*: књиговодство, обрачун трошкова, израда нацрта метода и система у рачуноводству, координацију и управљање у целокупном предузећу;
- *Ревизија*: израда и надгледање система интерне контроле, интерна ревизија;
- *Сарадња са екстерном ревизијом*;
- *Пореска питања*: прикупљање пореских информација, пореске пријаве, сарадња са финансијским институцијама;
- *Интерпретација*: припремање, анализа и објашњење финансијских информација за подршку менаџменту при планирању, утврђивању резултата или за друге екстерне и интерне намере.

У Савезној Републици Немачкој је област *controlling-a* присутна од друге половине педесетих година двадесетог века, након студијских посета многих немачких практичара САД-у. У том контексту, 1957. године је позната издавачка кућа „Gabler Verlag“ из Wiesbaden-a (Hessen), покренула часопис „Kostenrechnungspraxis - KRP“, који се поред тема из области обрачуна трошкова, бавио и *controlling-ом*. Од 2002. године часопис носи назив „Zeitschrift für Controlling & Management“.¹⁶ Седамдесетих година прошлог века су основане и две најзначајније институције *controlling-a* у Немачкој. Прва је основана 1971. године под називом „Controller Akademie“ у Gauting-у, као институт за обуку и истраживање из области *controlling-a*, под руководством Albrecht-a Deyhle-a, који је уједно био и први професор *controlling-a* на немачком говорном подручју. Нешто касније, 1975. године, из ове академије је израстао и најзначајнији институт из области *controlling-a* у Немачкој, „Der Internationale Controlling Verein“, који данас поседује 24 испоставе у Немачкој, 6 у Аустрији, 2 у Швајцарској и 8 у осталим државама Европе, укључујући преко 6.000 чланова у виду различитих предузећа.¹⁷ Прва катедра *controlling-a* је основана 1973. године на Техничком Универзитету у Darmstadt-у, под руководством професора Péter-a Horváth-a, док њихов број на немачком говорном подручју данас премашује седамдесет (приказ 3). Тај број нарочито расте након уједињења Немачке и оснивањем катедри *controlling-a* на територији некадашње Немачке Демократске Републике.

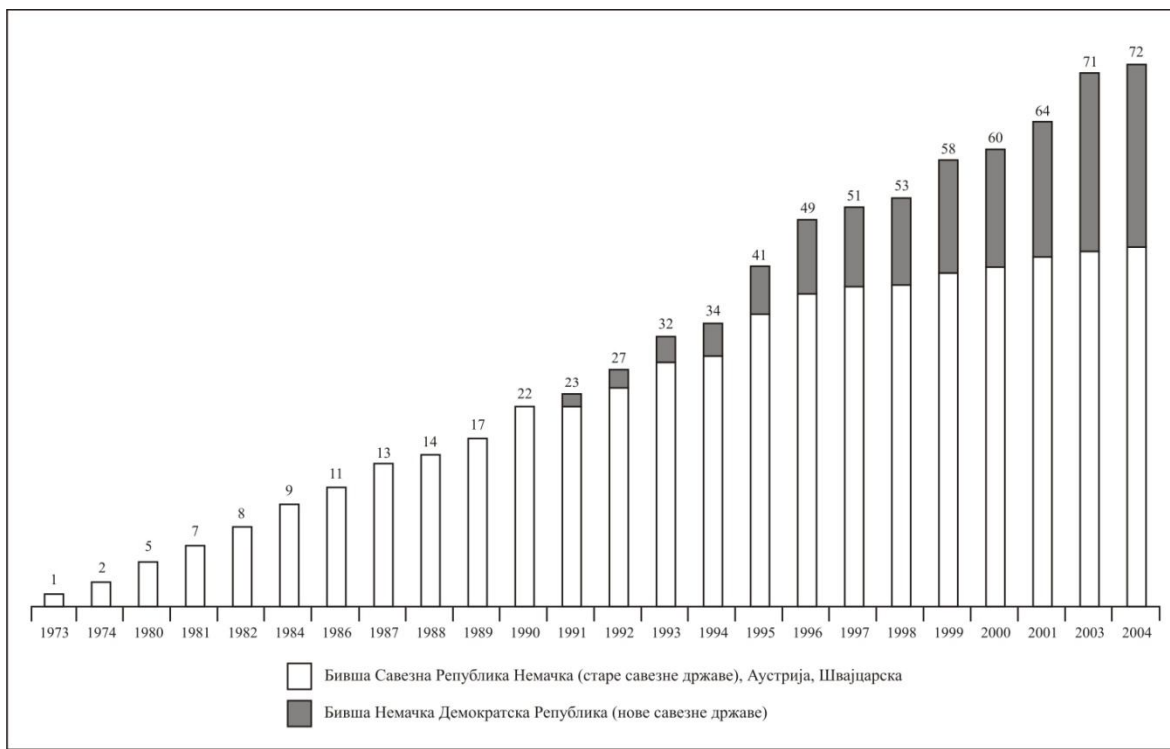
У Србији, тренутно ни на једном универзитету не постоји катедра за *controlling*, док су поједини факултети увели на специјалистичким и мастер студијама предмете који у свом називу експлицитно наводе *controlling*. Једина институција која се бави *controlling-ом* у Србији је „Контролинг д.о.о.“ са седиштем у Новом Саду, као консултантски центар у виду „лабораторије“, која пружа вишестране услуге привредним друштвима, установама и другим организацијама у њиховом раду и пословању.¹⁸

¹⁶ О томе детаљније видети: Zeitschrift für Controlling & Management, www.zfcm.de (18. jun 2009)

¹⁷ О томе детаљније видети: International Controller Verein, оп.цит.

¹⁸ О томе детаљније видети на: Контролинг д.о.о., www.kontrolling.com (20. jun 2009)

Приказ 3: Раст броја катедри *controlling*-а на универзитетима немачког говорног подручја¹⁹



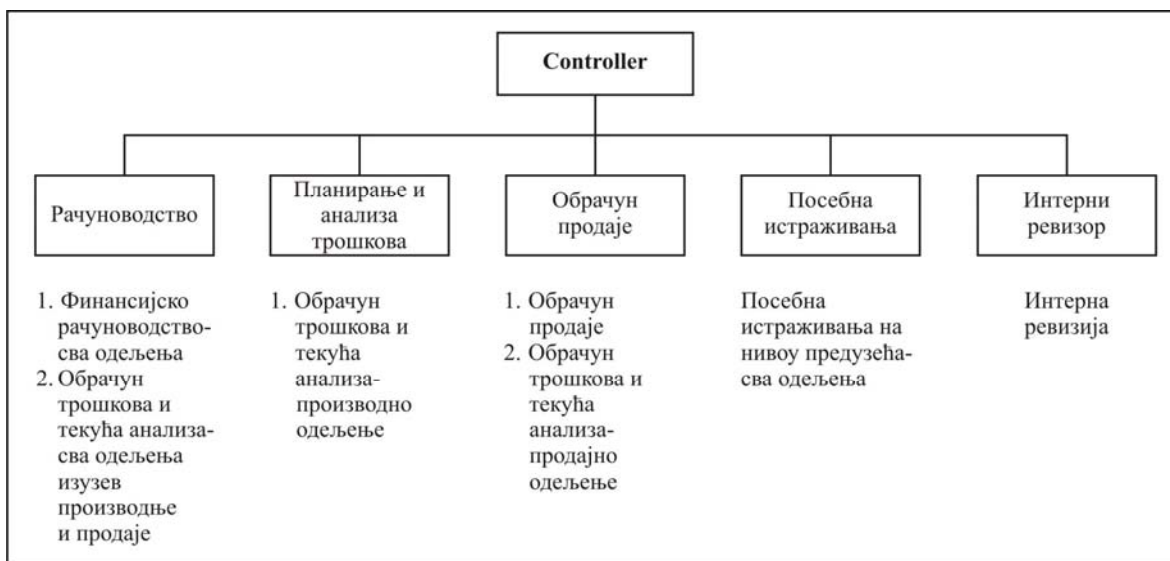
3. *Controlling* у енглеском говорном подручју

Најзначајнији допринос развоју у области *controlling*-а је остварен у пракси и литератури енглеског и немачког говорног подручја. Због различитог третирања појма *controlling*, овим говорним подручјима ће бити посвећена посебна пажња. Средином педесетих година прошлог века, и у САД-у је главни информациони извор *controlling*-а било рачуноводство. Пошто се *controller* посматра првенствено као координатор и снабдевач информацијама рководства предузећа, намеће се питање о степену слободе који он треба да поседује, односно о степену централизације, тј. децентрализације *controlling* одељења. У том контексту, кључно питање је да ли ће се процес *controlling*-а спроводити у оквиру постојеће организационе структуре или је неопходно устројство посебних позиција *contrôller*-а. У случају другог решења, неопходно је такође одлучити да ли ће те позиције бити уврштене у постојећу

¹⁹ Küpper Hans-Ulrich: *Controlling*, 4. überarbeitete Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2005., S. 4, према: Binder Christoph, Schäffer Utz: „Deutschsprachige Controllinglehrstühle an der Schwelle zum Generationswechsel“, *Zeitschrift für Controlling & Management*, (49) 2005., Gabler Verlag Wiesbaden, S. 100 ff.

организациону структуру по принципу тзв. линијског или штапског приступа. Код линијског приступа је карактеристична расподела надлежности у хијерархијској структури, тако да су ниже организационе позиције дисциплинарно подређене вишим. Наупрот томе, штапске позиције *contrôller-a* не поседују надлежност наређивања, већ су додељене линијским позицијама и служе им као испомоћ у активностима саветовања и припреми за доношење одлука. Типични примери штапске организације *contrôller-a* су правне службе и ревизија.²⁰ У раније поменутом периоду у САД-у, *controlling* је био готово искључиво линијски уврштен у постојећу организациону структуру предузећа, при чему је поседовао вишу хијерархијску позицију у односу на рачуноводство и ревизију (приказ 4).

Приказ 4: „Типична“ организација *contrôller-a* педесетих година прошлог века у САД-у²¹



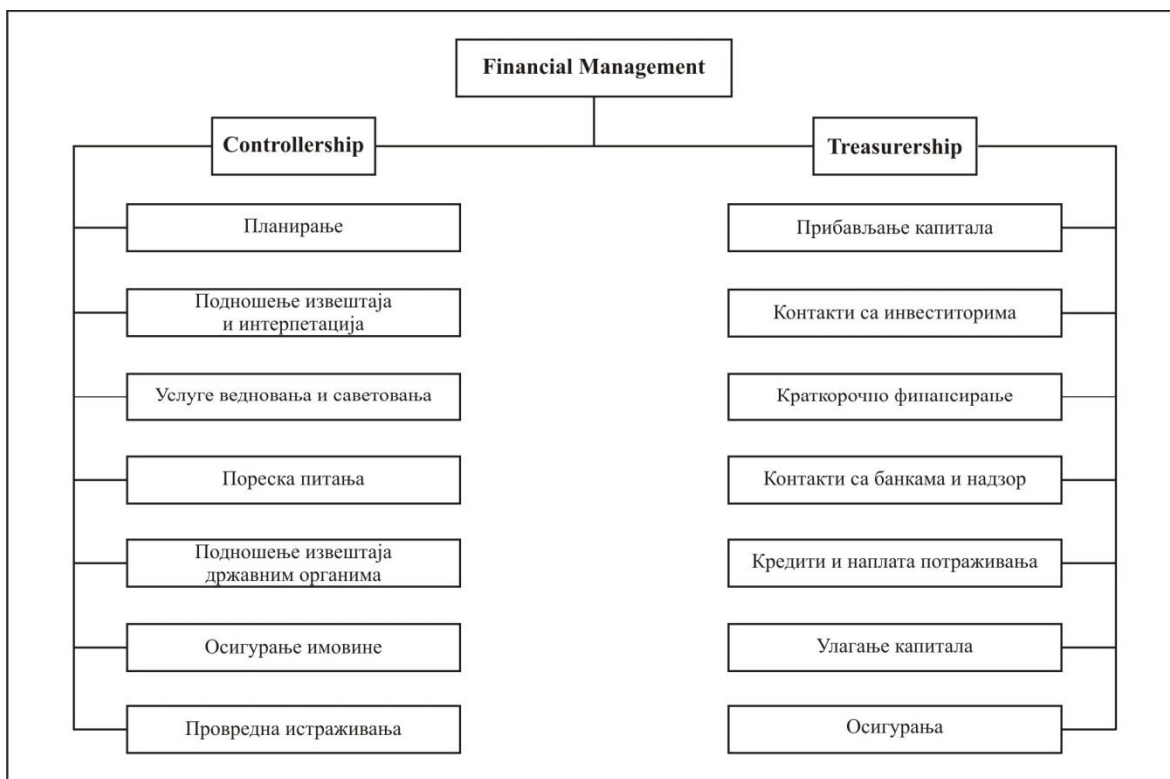
Међутим, у стручној литератури енглеског говорног подручја се ретко више може срести назив *controlling*. Поводом преименовања „Controller’s Institute-a of America“ у „Financial Executives Institute“ 1962. године, јавља се функција *controllership-a*, која заједно са *treasurership-ом* чини оквир „Financial Management-a“. *Controllership* превазилази чисто финансијске активности традиционалног *controlling-a*, и улази у нове области као што су осигурање и пореска пирања. При том се уочава тежња за стриктним раздвајањем процеса *controllership-a* и *treasurership-a* (приказ 5). У новије време *controllership* је у директној надлежности *chief financial officer-a* (CFO), који се још обично назива финансијском директором, и заједно са управљањем ризиком, контролом и ревизијом, представља инструмент *Corporate*

²⁰ О линијској и штапској организационој структури *contrôller-a* видети детаљније: Horváth & Partners: *Das Controllingkonzept*, Deutscher Taschenbuch Verlag, München, 2006., S. 293 ff.

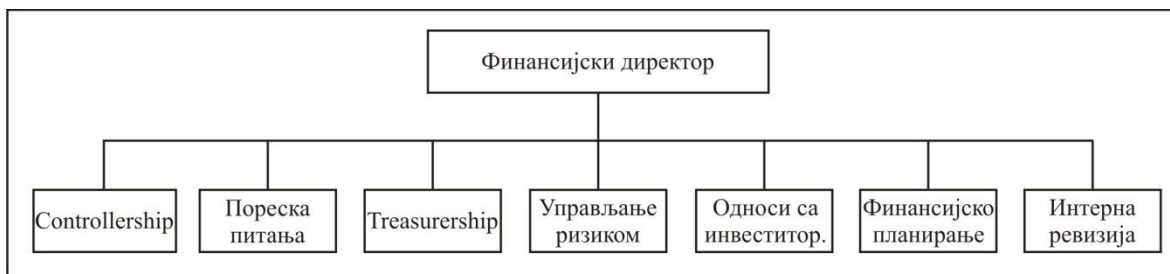
²¹ Horváth Peter: *Controlling*, оп. цит., S. 31, према: Simon, H.A. и други: *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller’s Department*, New York, 1954. p. 71.

Governance-a за надгледање и управљање. *Controllershhip* сада више нема карактер линијске организационе структуре као раније, већ је по штапском принципу уврштен у механизам снабдевања информацијама и припреме за доношење одлука (приказ 6).

Приказ 5: Разграничење између *controllershhip-a* и *treasurership-a*, сходно „Financial Executives Institute-y“²²



Приказ 6: *Controllershhip* у штапској организационој структури²³



Једно од најзначајнијих истраживања из области *controlling-a* је спровео *Institute of Management Accounting* 1999. године, у коме је анкетирано триста

²² Horváth Peter: *Controlling*, оп. цит., S. 31, према: Financial Executives Institute: „Controllershhip and Treasurership Functions Defined by FEI“, *The Controller*, 30 (1962), p. 289. Упрошћен приказ.

²³ Horngren T. Charles, Datar M. Srikant, Foster George: *Cost Accounting*, twelfth Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2006., p. 14. Упрошћен приказ.

management accountants-a (controller-a), о њиховој тренутним активностима у предузећу и кретању у будућности.²⁴ Резултати анкете су показали да *controller-u* највише времена посвећују следећим активностима: рачуноводственим системима и финансијском извештавању (61,9%), управљању рачуноводством и финансијама (42,1%), и интерним саветодавним услугама (41,8%). Испитаници су такође прогнозирали да ће у будућности пажња бити усмерена: мање извештавању а више анализи и планирању (30,1%), више компјутерским технологијама и софтверу (26,4%), у односу на саветовање код управљачких одлука (24,6%). Из овог истраживања се уочава јасан тренд ка аналитичким и стратегијским задацима.

4. *Controlling у немачком говорном подручју*

Као што је раније напоменуто, развој *controlling-a* у немачком говорном подручју је био под снажним утицајем достигнућа из ове области у САД-у. Међутим, за разлику од САД-а, где је *controlling* најпре заживео у пракси, па тек касније кроз катедре на универзитетима, у Немачкој је било супротно. Катедре које су основане у Немачкој су изучавале практичну проблематику *controlling-a*, која је развијена у пракси америчких предузећа. Тек од краја седамдесетих и почетка осамдесетих година прошлог века, почела су и прва озбиљнија истраживања *controlling-a* и у немачким предузећима. Последња таква истраживања су спроведена у периоду 2006-2008. године. Истраживачка група, састављена од еминентних практичара (*Weber, Hirsch, Rambusch, Schlüter, Sill, Spatz*), је у својој студији из 2006. године испитивала тренутну ситуацију и перспективе *controlling-a* у немачким предузећима.²⁵ Најпре је истраживано у којим условима, организационој структури, и са каквим степеном слободе функционишу *controller-u*. Осим тога, истраживана је и структура позиција коју *controller-u* заузимају у предузећу, као и она интерна подручја, која сарађују са *controller-има* или им конкуришу. Ово истраживање, као и већина претходних, је спроведено анкетирањем великог броја предузећа.²⁶ Главни резултати истраживања се могу сумирати на следећи начин:

- На скали од 1 (низак значај) до 7 (висок значај), категорији „задаци планирања и контроле“, је вредношћу 5,42 приписан релативно висок значај. Остале категорије задатака *controller-a*: „снабдевање информацијама“ (5,37), „обезбеђење координације“ (5,25), као и „координација“ (4,26), заузимају мање значајна места;
- Унутар категорије „снабдевање информацијама“, најзначајније место заузима „презентација информација“ (6,05), испред „припремања

²⁴ О резултатима овог истраживања видети више у: Institute of Management Accounting: *Counting more, Counting less-Transformations in the Management Accounting Profession*, Montvale, 1999. pp. 6-10.

²⁵ О томе детаљније видети: Horváth Peter: *Controlling*, оп. цит., S. 54 f.

²⁶ Просечна стопа повраћаја испуњених упитника се креће у распону 20-35%, што често изазива сумњу у репрезентативност узорка.

информација сходно задатим потребама“ (5,41), „прилагођеног прослеђивања информација“ (5,28);

- Задатак „планирања и контроле“ се дели на поткатегорије „поређење планираног и оствареног“ (5,88), „поставка планова“ (5,81), критичка контрола (5,31), и „постизање циљева“ (4,66);
- Најзначајнији „задаци координације“ према резултатима истраживања су: „усклађивање планова“ (4,79), „реорганизација“ (4,66), „организациона промена“ (4,63), као и „усклађивање контроле“ (4,44);
- Коначно, у најважније „задатке обезбеђења рационалности“, се убрајају „критичко испитивање дејства резултата“ (5,56), „преузимање улоге партнера за дискусију“ (5,53), као и „активно стварање упутстава за могуће побољшање“ (5,37);
- Генерално је утврђено да је значај *controlling-a* даље порастао у односу на претходно истраживање. Осим тога, *controller-u* који спроводе практичне активности, задатак обезбеђења рационалности најрадије приписују сопственој концепцији *controller-a*;
- *Controller-u* све израженије постају конкуренција осталим интерним пружаоцима услуга, као нпр. екстерном рачуноводству или интерној ревизији. У оваквом развоју ствари *controller-u* се свакако не сматрају угроженим на свом путу ка функцији интерних саветника. Тако ће се у будућности нарочито ценити квалifikације као нпр. способност критичке анализе, комуникације и тимског рада испитаника;

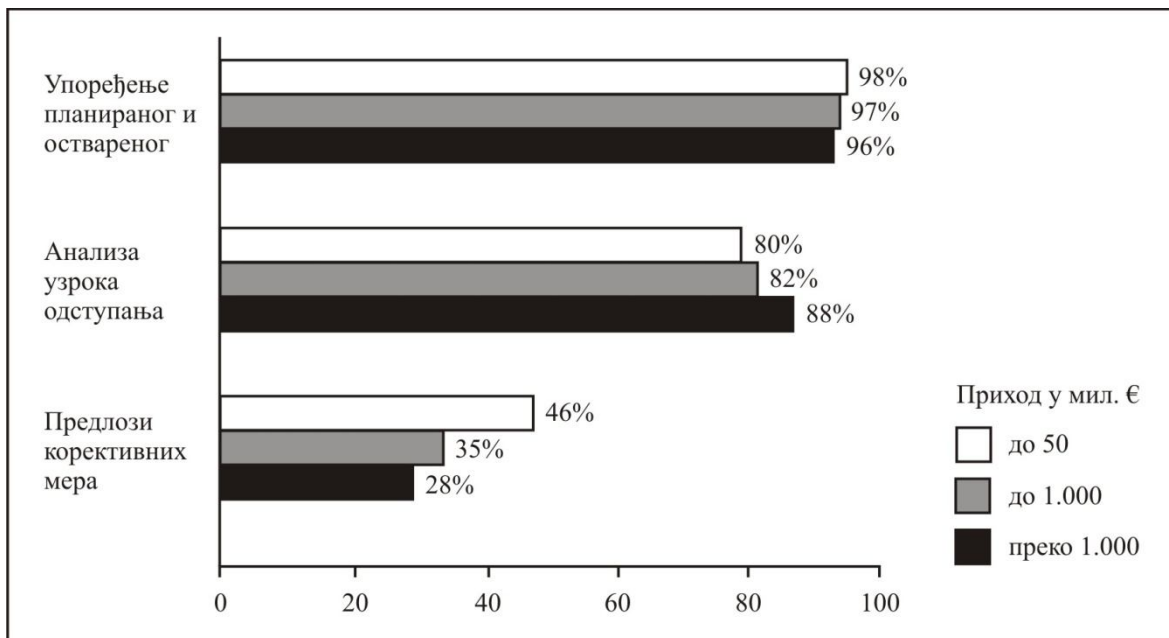
Значајан допринос разумевању *controlling-a* немачког говорног подручја је пружио и истраживање које је спровео Institut für Management und Controlling (IMC), на WHU-Otto Beisheim School of Management у Vallendar-у. Реч је о упоређивању вредности четири кључна подручја активности *controller-a*: извештавање, периодично планирање и контрола, инвестициони *controlling* и обрачун трошкова, за 2007. и 2008. годину, на основу анкете 470 репрезентативних предузећа.²⁷ У фокусу овог чланка ће првенствено бити аспекти извештавања и обрачуна трошкова.

Извештавање представља срж снабдевања информацијама менаџмента предузећа, за шта су задужени *controller-u*. За ту потребу, они састављају извештаје различите структуре и периода, међу којима доминирају месечни извештаји. Искуство је показало да менаџери посвећују ограничену пажњу извештајима. Другим речима, са порастом обима извештаја, опада број прочитаних страна! Из тог разлога је неопходно сумирати информације, представити их у форми одређених показатеља или графикана, уз допуну коју би сачињавали пратећи коментари. Ако се сагледа структура таквих извештаја, уочава се јасна доминација нефинансијских показатеља, као што су информације у вези односа са добављачима и купцима, конкуренцији на тржишту, пословној клими, итд. У том контексту, у структури извештаја предност има упоређење планираних и остварених вредности, праћено анализом узрока

²⁷ О томе детаљније видети: Weber Jürgen, Zubler Susanne, Krügerke Christian: „Neueste Benchmarking-Ergebnisse für die Controllingship im deutschsprachigen Raum“, *Zeitschrift für Controlling & Management*, (1), 2009., Gabler Verlag Wiesbaden, S. 50 f.

насталих одступања, док предлози за евентуалним корективним мерама прилично заостају за претходна два (приказ 7). За овакав тип извештавања постоји још приличан развојни потенцијал *contrôllera-a*, пошто не постоји најбоље решење по питању форме извештаја, јер је присутна вишестрана зависност многобројних фактора, као што су нпр.: грана делатности, утицаји из окружења, преференције менаџера, итд.

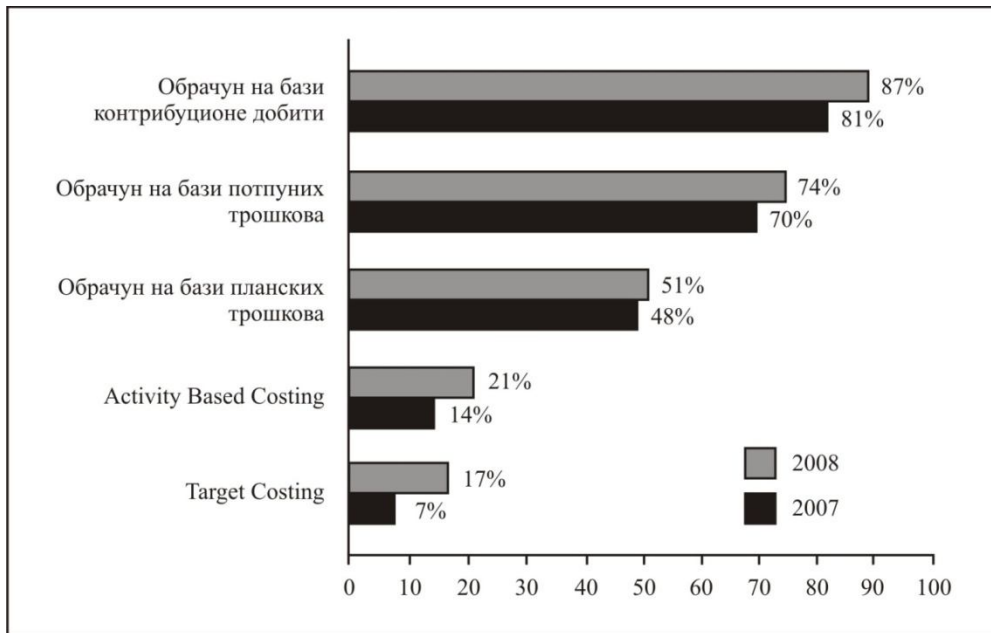
Приказ 7: Zastupljenost pojedinih informacija u strukturi mesečnih izveštaja²⁸



Обрачун трошкова је најзначајнији информациони извор *controlling-a*, и у великом броју случајева му је и хијерархијски подређен. Његови резултати су првенствено усмерени ка интерним корисницима, са главним задатком контроле економичности и оперативног планирања, док је обрачун цене коштања и упоређење производног процеса у другом плану. За задовољење примарних потреба интерних корисника постоје различити системи обрачуна трошкова, који пружају одређени тип информација, неопходан за конкретну одлуку. Поменути Institut für Management und Controlling, је на основу спроведеног истраживања, представио листу система обрачуна трошкова, који су означавали најзначајнији извор *controlling-a*, у претходне две године (приказ 8). На основу приказа се јасно уочава да су системи обрачуна трошкова интензивније коришћени за потребе *controlling-a* у 2008. у односу на 2007. годину, при чему доминацију има обрачун на бази контрибуционе добити, због изузетне погодности за доношење одлука у релативно краћем временском периоду. Међутим, још се не може закључити да ли је реч о започетом тренду, пошто су посматране само две претходне године.

²⁸ Ibidem, S. 51.

Приказ 8: Најзначајнији системи обрачуна трошкова за потребе controlling-a у претходне две године²⁹



5. Инструменти controlling-a

У поступку снабдевања руководства предузећа информацијама релевантним за доношење пословних одлука, *controller-i* користе податке различитих извора (обрачун трошкова, законска и професионална рачуноводствена регулатива, рејтинг агенције, расположива истраживања, итд.), како би их представили у виду појединих инструмената *controlling-a*, који налазе примену у конкретним ситуацијама, зависно од природе посматраног случаја. До сада је развијен велики број таквих инструмената,³⁰ од којих ће следећи бити укратко објашњени:

- Balanced Scorecard;
- Дугорочно пословно планирање;

²⁹ Ibidem, S. 53. Скраћени приказ. Иако се у овом истраживању Target Costing третира као систем обрачуна трошкова, постоје аутори који се не слажу са тим. Наиме, сваки систем обрачуна трошкова за предмет свог обрачуна има трошкове, док Target Costing првенствено посматра добит, док су трошкови само споредни услов, односно рестрикција. Са тог аспекта, Target Costing се не може сматрати системом обрачуна трошкова, већ концептом за планирање и управљање трошковима. Реч је о делимично неадекватном преводу енглеског појма „target“, који се јавља и у немачком језику, тако да се Target Costing обично преводи као „Zielkostenrechnung“, односно систем обрачуна циљних трошкова. О томе детаљније видети: Schweitzer Marcell, Küpper Hans-Ulrich: *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 7. Auflage, Franz Vahlen Verlag, München, 1998, S. 632.

³⁰ О томе детаљније видети: Internationaler Controller Verein, оп.цит.

- Међународни стандарди финансијског извештавања (МСФИ);
- Управљање ризицима;

Balanced Scorecard је инструмент који су развили амерички аутори Robert Kaplan и David Norton, почетком деведесетих година прошлог века, као концепт за превођење стратегије у активности. Главни задатак овог инструмента је изналажење адекватног начина за мерење и вредновање учинака. Дотадашње приказивање учинака је имало две главне карактеристике:

- учинци су углавном мерени помоћу финансијских показатеља (приход, трошкови, добит, итд.), што није практично у многим ситуацијама;
- услед мноштва финансијских показатеља, постоји реална опасност да се мање релевантним факторима прида већи значај, него што им објективно припада;

Главни задатак *contrôller-a* би се састојао у томе да помоћу елемената Balanced Scorecard-a пронађе адекватне финансијске и нефинансијске показатеље за мерење учинака, разврста их по степену релевантности за конкретну пословну ситуацију, и достави их менаџменту у јасном и прегледном извештају.

Дугорочно пословно планирање представља учестали процес учења у развоју, прилагођавању и спровођењу пословних планова, што захтева потпуно ангажовање руководства предузећа и *contrôller-a*. Улога *contrôller-a* се огледа у препознавању конкретних прекретница за пословање предузећа у будућности и њиховој адекватној презентацији у извештајима („Road maps“). Кључни елементи рада *contrôller-a* би у овом случају били:

- приказивање текуће пословне ситуације;
- развијање представе о кретању будуће пословне ситуације;
- јасна формулација циљева и поступака за њихово достизање;
- планирање употребе неопходних ресурса у будућности (кадрови, инвестиције, финансије, know-how, итд.);
- предлагање адекватних корективних мера.

Уопштено речено, главна сврха **Међународних стандарда финансијског извештавања (МСФИ)**, се састоји у стандардизованом припремању финансијских извештаја, релевантних за доношење одлука екстерних корисника, који имају интереса за одређено предузеће. Такви корисници су најчешће: аналитичари, банке, купци, добављачи и држава. У контексту финансијског извештавања, за *contrôller-e* су од значаја следећа три ставке:

- Управљачки приступ Међународних стандарда финансијског извештавања. Овај приступ се заснива на чињеници да се објављени финансијски извештаји базирају на истоветној информационој основи, коју руководство предузећа практикује и за потребе интерног извештавања. На тај начин *controller-u* треба да резултате обрачуна трошкова преведу у екстерне финансијске извештаје. То практично

значи да руководеће структуре морају да имају користи од структуре презентације екстерних финансијских извештаја;

- Текуће приказивање будућих догађаја. Сходно стандардима, финансијски извештаји треба да прикажу и препознатљиве последице будућих пословних догађаја, што се делимично поклапа и са задацима *contrôller-a*. То повлачи и питања разграничења посматраних периода објективног вредновања и препознавања догађаја, који немају утицај на финансијску ситуацију предузећа (неутралних ефеката);
- Сукоб интереса. Стриктна примена Међународних стандарда финансијског извештавања поставља *controller-e* у позицију у којој се јавља сукоб интереса. Наиме, приликом припремања интерних информација, *controller-u* морају да воде рачуна о томе да те информације имају значаја и за инвеститоре (екстерне кориснике), при доношењу одлука. Треба назначити да се екстерни интереси за краткорочним информацијама по питању трошкова, често не поклапају са интерним интересима за управљачким информацијама, по питању повећања рентабилности;

Управљање ризицима представља саставни елемент Corporate Governance-а и представља са *controlling-ом* и ревизијом, систем за надгледање активности предузећа. Поступци који се примењују приликом сагледавања ризика могу бити превише математизовани, што услед непознавања суштине, код руководства предузећа често изазива недоумице. Из тог разлога, улога *contrôller-a* у оваквој синтези се огледа у координацији активности приликом прикупљања информација и релевантних показатеља у вези са ризиком конкретних пословних одлука, и њиховој презентацији у извештајима, на начин разумљив руководству.

Закључак

Главни проблем у дефинисању појма *controlling* настаје услед покушаја да се он поистовети са значењем речи „контрола“, пошто тај термин има више значења у различитим језицима. Данашњи појам *controlling* потиче из енглеског језика, и означава, у ужем смислу, стремљење ка снабдевању руководства предузећа информацијама које су релевантне за доношење пословних одлука. Постоје приличне разлике у значењу овог појма између енглеског и немачког говорног подручја. Функција *controller-a* је први пут уврштена у организациону структуру једног предузећа, крајем деветнаестог века, док се прве институције и катедре на универзитетима јављају средином тридесетих година прошлог века, када су уједно покренути и први часописи из ове области. *Controlling* је у енглеском говорном подручју (првенствено САД-у), усмерен више ка проблемима пословног одлучивања, док је у немачком говорном подручју значајније фокусиран на активности координације и буџетирања, уз снажну потпору резултата обрачуна трошкова. Због диверсификованости активности и уласка у нове сегменте пословања, који

традиционално не припадају основном језгру делатности,³¹ *controller*-и су принуђени да се у будућности више фокусирају на проблеме успостављања и одржавања контаката са клијентима, што од њих захтева шира знања из области квантификовања ризика, стратегијског планирања и координације, што знатно излази из ужег оквира финансијског извештавања.

Списак коришћене литературе:

Књиге:

1. Anthony R.N., Dearden J., Govindrajana V.: *Management Control Systems*, 7. Edition, Homewood, Illinois, 1992.
2. Baum Heinz-Georg, Coenenberg Adolf, Günther Thomas: *Strategisches Controlling*, 3. überarbeitete und erweiterte Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2004.
3. *Duden-Deutsches Universalwörterbuch*, 5. neu bearbeitete und erweiterte Auflage, Bibliographisches Institut & F.A., Brockhaus, Mannheim, 2003.
4. Freze Erich: *Grundlagen der Organisation*, 8. Auflage, Gabler Verlag, Wiesbaden, 2000.
5. Horngren T. Charles, Datar M. Srikant, Foster George: *Cost Accounting*, twelfth Edition, Pearson Prentice Hall, New Jersey, 2006.
6. Horváth Péter: *Controlling*, 11. vollständig überarbeitete Auflage, Franz Vahlen Verlag, München 2008.
7. Horváth & Partners: *Das Controllingkonzept*, Deutscher Taschenbuch Verlag, München, 2006.
8. Institute of Management Accounting: *Counting more, Counting less-Transformations in the Management Accounting Profession*, Montvale, 1999.
9. Küpper Hans-Ulrich: *Controlling*, 4. überarbeitete Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag, Stuttgart, 2005.
10. *Лексикон страних речи – Милан Вујаклија*, осмо издање, Просвета Београд, 2004.,
11. Schweitzer Marcell, Küpper Hans-Ulrich: *Systeme der Kosten- und Erlösrechnung*, 7. Auflage, Franz Vahlen Verlag, München, 1998.

³¹ Класичан пример за то су аутомобилски произвођачи, који све више улазе у послове инвестирања, банкарства, трговине и лизинга, напуштајући основну делатност дизајнирања и производње аутомобила.

Часописи:

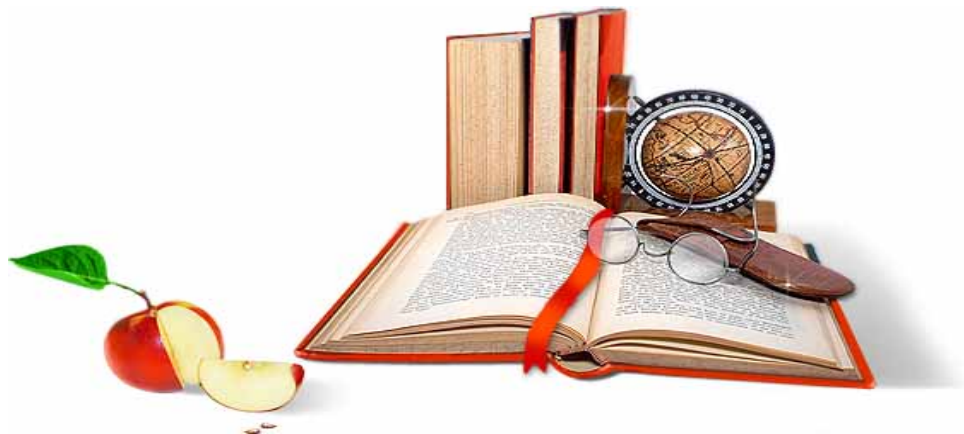
1. Weber Jürgen, Zubler Susanne, Krügerke Christian: „Neueste Benchmarking-Ergebnisse für die Controllershship im deutschsprachigen Raum“, *Zeitschrift für Controlling & Management*, (1), 2009., Gabler Verlag Wiesbaden, стр. 50-56.

Интернет извори:

1. Financial Executives Institute, www.financialexecutives.org
2. International Controller Verein, www.controllerverein.com
3. International Group of Controlling, www.igc-controller.org
4. Контролинг д.о.о, www.kontroling.com
5. Zeitschrift für Controlling & Management, www.zfcm.de

BESPLATNI GOTOVI SEMINARSKI, DIPLOMSKI I MATURSKI RAD.

**RADOVI IZ SVIH OBLASTI, POWERPOINT PREZENTACIJE I DRUGI EDUKATIVNI
MATERIJALI.**



WWW.SEMINARSKIRAD.ORG

WWW.MATURSKIRADOVI.NET

WWW.MATURSKI.NET

WWW.SEMINARSKIRAD.INFO

WWW.MATURSKI.ORG

WWW.ESSAYSX.COM

WWW.FACEBOOK.COM/DIPLOMSKIRADOVI

NA NAŠIM SAJTOVIMA MOŽETE PRONAĆI SVE, BILO DA JE TO **[SEMINARSKI](#)**, **[DIPLOMSKI](#)** ILI **[MATURSKI](#)** RAD, POWERPOINT PREZENTACIJA I DRUGI EDUKATIVNI MATERIJAL. ZA RAZLIKU OD OSTALIH MI VAM PRUŽAMO DA POGLEDATE SVAKI RAD, NJEGOV SADRŽAJ I PRVE TRI STRANE TAKO DA MOŽETE TAČNO DA ODABERETE ONO ŠTO VAM U POTPUNOSTI ODGOVARA. U BAZI SE NALAZE **[GOTOVI SEMINARSKI, DIPLOMSKI I MATURSKI RADOVI](#)** KOJE MOŽETE SKINUTI I UZ NJIHOVU POMOĆ NAPRAVITI JEDINSTVEN I UNIKATAN RAD. AKO U **[BAZI](#)** NE NAĐETE RAD KOJI VAM JE POTREBAN, U SVAKOM MOMENTU MOŽETE NARUČITI DA VAM SE IZRADI NOVI, UNIKATAN SEMINARSKI ILI NEKI DRUGI RAD RAD NA LINKU **[IZRADA RADOVA](#)**. PITANJA I ODGOVORE MOŽETE DOBITI NA NAŠEM **[FORUMU](#)** ILI NA **MATURSKIRADOVI.NET@GMAIL.COM**