

## **KPI procesa controllinga**



*Naslov originala:*

**Controlling Process KPIs**

A Guideline for Measuring Performance  
in Controlling processes

*Izdavač:*

© IGC International Group of Controlling  
Haufe

Prvo izdanje 2012.

[www.igc-controlling.org](http://www.igc-controlling.org)

© MCB 2014. za srpsko izdanje

Ova knjiga se ne sme umnožavati, prešampavati ili prenositi u bilo kom obliku i bilo kojim sredstvom, ni u celini, niti u delovima, bez izričite pismene dozvole autora i izdavača, niti se, bez izričite pismene saglasnosti izdavača, sme distribuirati ili umnožavati na bilo koji drugi način i bilo kojim drugim sredstvom. Sva prava objavljivanja ove knjige zadržavaju autor i izdavač, shodno odredbama Zakona o autorskim i srodnim pravima.

# KPI procesa controllinga

Smernice za merenje učinka  
procesa controllinga

MENADŽMENT  
CENTAR  
BEOGRAD





# Sadržaj

KPI procesa controllinga	3
Sadržaj	5
Predgovor	7
Autori ove brošure	8
Rezime	11
1 Cilj i struktura brošure	15
2 Osnove merenja učinka u procesima controllinga	19
2.1 IGC Misija za controllera i IGC Model procesa controllinga	19
2.2 Merenje učinka u procesima controllinga	22
2.3 Pristupi varijaciji KPI	26
2.4 Rizici i sporedni efekti tumačenja KPI	28
3 Glavni KPI procesa controllinga	30
4 KPI za procese controllinga i controllerska organizacija	37
4.1 Strateško planiranje	41
4.2 Operativno planiranje i budžetiranje	44
4.3 Prognoziranje (forecasting)	47
4.4 Obračun troškova	49
4.5 Izveštavanje menadžmenta (reporting)	52
4.6 Controlling projekata i investicija	55
4.7 Upravljanje rizicima	58
4.8 Controlling funkcija	61
4.9 Podrška menadžmentu	62
4.10 Unapređenje organizacije, procesa, instrumenata i sistema	65
4.11 KPI za controllersku organizaciju	68
5 Zaključak	71
6 Dodatak – Scorecardi procesa controllinga	73



# Predgovor

IGC International Group of Controlling (Međunarodna grupa za controlling) nastoji da promovise ulogu i funkciju controllera i da utvrdi međunarodno prihvaćen koncept controllinga. Pomoću Controllerskog rečnika, IGC Misije za controllera, IGC Modela procesa controllinga, kao i okvira DIN SPEC 1086, IGC je napravila važne temelje za efektivan rad controllera i međunarodno prihvaćen standard controllinga.

IGC Model procesa controllinga, objavljen 2010. godine, daje okvir za strukturiranje aktivnosti controllinga kako u pogledu vremena tako i u pogledu sadržaja. Njime se definišu koordinirani ciljevi, sadržaj, inputi i efekti za pojedinačne procese controllinga. Stoga on služi menadžerima i controllerima kao smernica za delotvorno osmišljavanje njihove saradnje u upravljačkom procesu utvrđivanja ciljeva, planiranja i controllinga. IGC Model procesa controllinga je preveden 2013. godine na srpski u izdanju MCB Menadžment Centra Beograd.

Ova brošura se logički nadovezuje na IGC Model procesa controllinga tako što daje KPI procesa. Po prvi put se predstavlja sveobuhvatan koncept za utvrđivanje „učinka“ procesa controllinga. I dok IGC Model procesa služi kao „plan“ za generalno strukturiranje aktivnosti controllinga, KPI procesa obezbeđuju potrebnu transparentnost da se one neprekidno optimizuju. Unutar kompanije, oni omogućavaju kritičku analizu dešavanja tokom vremena. Izvan kompanije oni omogućavaju ocenu stanja kompanije u poređenju s drugim kompanijama.

Više ne mora da se instinktivno odgovara na pitanja o efikasnosti i efektivnosti procesa controllinga. To je naročito presudno u poslovnom okruženju gde kompanije sve više proveravaju dodatnu vrednost putem aktivnosti controllinga.

U IGC-ovoj izjavi o misiji za controllere navodi se sledeće: „Controlleri obezbeđuju transparentnost poslovnih rezultata, finansija, procesa i strategije i tako doprinose većoj ekonomskoj efektivnosti“. To sada važi i za same procese controllinga.

Upravni odbor IGC želeo bi da zahvali svim članovima Radne grupe IGC za izradu KPI procesa controllinga.

## **Profesor dr Heimo Losbichler**

predsednik Međunarodne grupe za controlling (IGC)

zamenik predsedavajućeg Međunarodnog udruženja controllera (ICV)

## Autori ove brošure

KPI procesa controllinga su razvili i ovu brošuru napisali članovi Radne grupe IGC za izradu KPI procesa controllinga od januara 2011. do maja 2012. godine. Na više celodnevnih radionica sačinjen je sadržaj na osnovu iskustava i stručnih znanja članova radne grupe. Odvijale su se i zaključile žive diskusije. Vreme između radionica iskorišćeno je da se napravi detaljniji sadržaj i da se to koordinira u razgovorima sa stručnjacima izvan radne grupe. Svi članovi grupe imaju dugogodišnje iskustvo u oblasti controllinga u raznim sektorima, konsaltingu u oblasti menadžmenta i praktičnoj edukaciji controllera i menadžera u oblasti controllinga.

Članovi Radne grupe IGC za izradu KPI procesa controllinga i autori ove brošure su:

### **Mr Christoph Blaha**

Key account menadžer za in-house trening,  
Austrian Controller Institute

### **Mr Andreas Graf**

Finansijski direktor,  
Vip mobile d.o.o.

### **Jana Heimel**

Konsultant za menadžment,  
Horváth & Partners Management Consultants

### **Dr Andreas Matje**

Viši potpredsednik za controlling,  
OMV AG

### **Tobias Meier**

Vođa grupe za controlling u oblasti poslovanja i  
projektni controlling,  
EWE NETZ GmbH

### **Dr Rita Niedermayr**

Generalni direktor  
Austrian Controller Institute i  
Contrast Management-Consulting GmbH



**Waltraud Schumacher**

Stručnjak za controlling,  
ZF Friedrichshafen AG

**Mr Hubert Tretter**

Direktor,  
t4t Management Consulting

**Mr Mirko Waniczek**

Vođa prakse za controlling i finansije u  
Contrast Management-Consulting GmbH  
Rukovodilac Radne grupe za izradu KPI procesa controllinga

Sledeći članovi Upravnog odbora IGC takođe su bili uključeni u proces osmišljavanja kao savetnici i radi obezbeđivanja kontrole kvaliteta:

**Profesor dr Heimo Losbichler**

Predsednik Međunarodne grupe za controlling  
(IGC)

Zamenik predsedavajućeg Međunarodnog udruženja controllera  
(ICV)

**Ištvan Rado**

Generalni direktor,  
IFUA Horváth & Partners Kft., Budimpešta

**Dr Lukas Rieder**

Generalni direktor,  
CZSG Controller Center St. Gallen AG

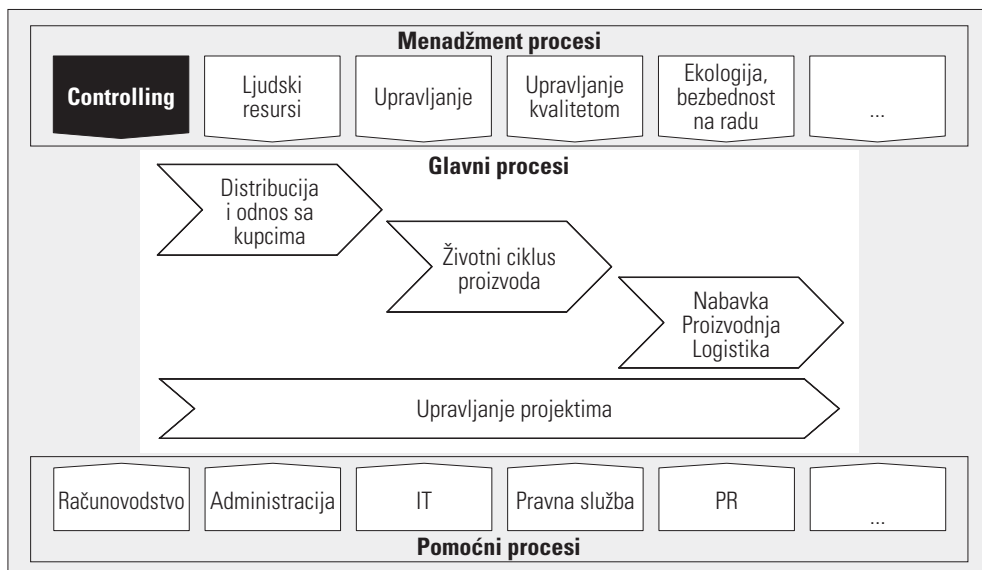


## Rezime

KPI igraju veliku ulogu u korporativnoj kontroli pa stoga i u svakodnevnom radu controllera. IGC-ovo razumevanje controllinga definiše ga kao uzajaman proces koji vode menadžeri i controlleri. Ova brošura im po prvi put obezbeđuje KPI koji omogućavaju ocenjivanje stanja pojedinačnih procesa controllinga. Ova vrsta podeljene odgovornosti dovodi do višestrukih uticaja na controlling, s tim što se i dalje mogu utvrditi izdiferencirane odgovornosti na nivou procesa controllinga. Za one procese koji su uglavnom u nadležnosti controllera to omogućava kritičko posmatranje sopstvenog učinka, npr. vremena, kvaliteta ili troškova. Primenom preporučenih KPI može se izmeriti učinak procesa, izvući zaključci o njihovom potencijalu učinka i izvesti impulsi za neophodne promene. To, međutim, ne zamenjuje analizu i razmatranje rezultata merenja koji su uvek neophodni.

Razvoj KPI procesa zasniva se – kao i kod IGC Modela procesa controllinga – na definiciji pojma „controlling“ i IGC-ovoj izjavi o misiji controllera. „Controlling“ je u ovom smislu celokupan poslovni proces utvrđivanja ciljeva, planiranja i kontrole u okviru kompanije.

IGC Model procesa controllinga prikazuje proces „controllinga“ kao Menadžment proces 1. nivoa.

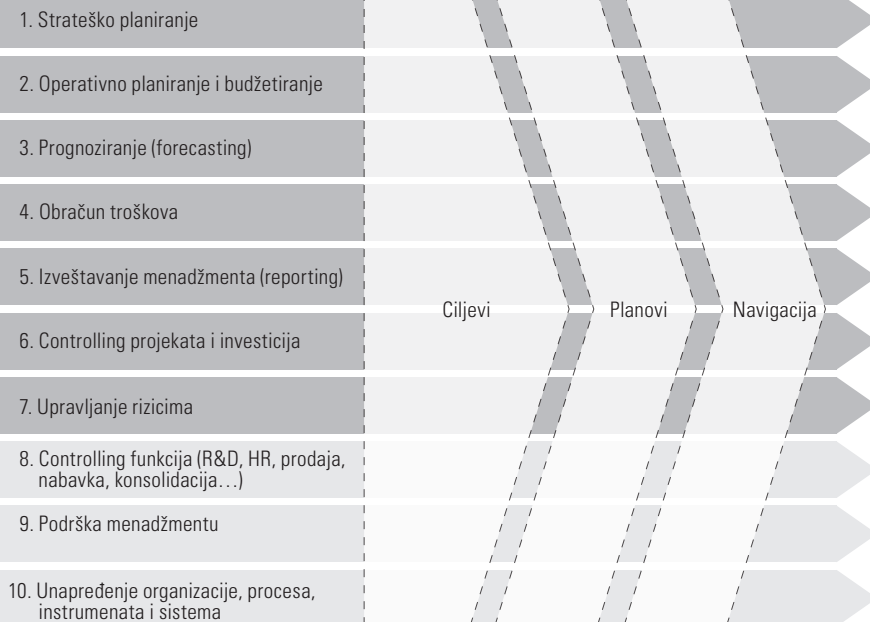


Proces controllinga čine deset glavnih procesa controllinga (glavni proces kao 2. nivo):

1. Strateško planiranje
2. Operativno planiranje i budžetiranje
3. Prognoziranje (forecasting)
4. Obračun troškova
5. Izveštavanje menadžmenta (reporting)
6. Controlling projekata i investicija
7. Upravljanje rizicima
8. Controlling funkcija (R&D, HR, prodaja, nabavka, kondolidacija...)
9. Podrška menadžmentu
10. Unapređenje organizacije, procesa, instrumenata i sistema

## Controlling

### Glavni procesi u controllingu



Za ove glavne procese preporučuju se finansijski i nefinansijski KPI (Key Performance Indicators, ključni pokazatelji uspešnosti), koji za svaki proces omogućavaju sveobuhvatno merenje učinka u dimenzijama kvaliteta, vremena i troškova. Zato KPI procesa controllinga dopunjavaju IGC Model procesa controllinga koji predstavlja standardnu mapu za procese controllinga kompanija koja ne zavisi od veličine i sektora, i omogućavaju merenje učinka procesa controllinga i controllerske organizacije. Time se popunjava postojeća praznina u kontroli poslovnih procesa u kompanijama i omogućavaju transparentniji procesi controllinga. Ciljevi koji se odnose na procese prave most između procesa controllinga i KPI procesa. Ti ciljevi ne samo da dovode do KPI već i pomažu da se stvori jedinstveno shvatanje controllinga. Menadžeri i controlleri dobijaju konkretne sugestije za proveravanje svojih koncepata i dalje razvijanje procesa controllinga.

Opšti karakter KPI zadržava se u najvećoj mogućoj meri da bi se osigurala mogućnost njihovog prenošenja u široke oblasti korporativne prakse. Za svaki proces a takođe i za controllersku organizaciju prikazuje se minimalan skup preporučenih KPI. Osim toga, u dodatku se daju dodatni KPI za sveobuhvatnije merenje u vidu scorecarda.



# 1 Cilj i struktura brošure

Cilj ove brošure jeste da se menadžerima i controllerima obezbede KPI koji olakšavaju ocenjivanje aktuelnih faza procesa controllinga i koji podržavaju aktivno upravljanje njima. Opisani procesi controllinga i KPI zasnivaju se na definiciji controllinga koju je usvojila IGC:

Cilj

**„Controlling je celokupan proces definisanja ciljeva, planiranja i controllinga (u smislu upravljanja i regulisanja) i obuhvata sve relevantne finansijske i komercijalne aspekte“.**

Otuda pojam „controlling“ ne zavisi od položaja u strukturi organizacije na koji su raspoređeni oni koji su zaduženi za controlling. Međutim, kada se KPI kasnije budu definisali i izračunavali, istaći će se da li se oni odnose na neki proces controllinga ili na controllersku organizaciju.

Ova brošura doprinosi tome da se razmišljanje iz perspektive procesa i upravljanja procesima prenese na controlling i organizacionu jedinicu zaduženu za controlling (direkcija, sektor, odeljenje, služba ili referat). Organizaciona jedinica za controlling zavisi od veličine kompanije i odnosa menadžmenta. Upravljanje procesima se shvata tako da znači analizu, evaluaciju i osmišljavanje (unapređenje) procesa. Upravljanje procesima olakšava podizanje efikasnosti i delotvornosti procesa npr. skraćivanjem vremena realizacije procesa i popravljanjem nedovoljne fleksibilnosti. Proces controllinga se identifikuju pomoću aktuelnog IGC Modela procesa i KPI procesa pa se zato mogu analizirati i kontrolisati.

Oslanjajući se na IGC Model procesa controllinga, cilj ove brošure je da predloži KPI koji olakšavaju merenje učinka u glavnim procesima controllinga. Ti KPI se definišu, opisuju u standardizovanoj formi i ilustruju pomoću konkretnih smernica za tumačenje. U ovom kontekstu – kao i u kontekstu procesa controllinga – KPI su namenjeni tome da dopune opšteprihvaćeni koncept controllinga i da pruže standardizovanu terminologiju controllinga.

Merenje učinka procesa controllinga treba da ispuni sledeće zahteve:

- + KPI treba da budu intuitivno razumljivi.
- + Skup KPI za svaki proces treba da bude podesan za korišćenje.

- + KPI se izračunavaju na pragmatičan način, tj. što jednostavnije definisanje KPI, kao i ređe merenje kod složenijih KPI.
- + KPI za sve procese u kombinaciji sa KPI koji se odnose na određeni proces daju sveobuhvatno sagledavanje procesa controllinga.
- + Sveobuhvatno upravljanje procesima podrazumeva dimenzije kvaliteta, vremena i troškova na osnovu kvantitativnih i kvalitativnih kriterijuma.

---

#### Ciljna grupa

Ova brošura je namenjena controllerima, menadžerima kao “klijentima” controllera u kompaniji, kao i na sve one koji se bave controllingom iz teorijske i praktične perspektive. Namera je da se čitaocima obezbede smernice kako mogu da evaluiraju i osmišljavaju procese controllinga.

---

#### Struktura brošure

- Posle uvodnog poglavlja, ova brošura sadrži još četiri poglavlja.
- + U Poglavlju 2 ukratko se objašnjavaju osnove rada radne grupe.
  - + U Poglavlju 3 daje se kratak pregled. Prikazuju se najvažniji KPI („glavni KPI“) i daje sveobuhvatan prikaz procesa controllinga koji se odnose na učinak i koristi koju oni donose datoj kompaniji.
  - + Poglavlje 4 počinje razmatranjem KPI koji se mogu koristiti u svim procesima i detaljno prikazuje i KPI procesa za glavne procese controllinga i KPI namenjene merenju učinka organizacione jedinice zadužene za controlling.
  - + U Poglavlju 5 daje se zaključak.
  - + U Dodatku se daju KPI scorecardi za sveobuhvatno merenje učinka kako pojedinačnih procesa tako i organizacione jedinice zadužene za controlling.

KPI procesa zasnivaju se na deset glavnih procesa controllinga i predstavljaju KPI za te procese kao i za organizacionu jedinicu zaduženu za controlling. Za ilustrovanje i razmatranje KPI koristi se standardizovan okvir. Da bi se osigurala dobra čitljivost, za svaki glavni proces se koristi sledeći okvir:

- + **Ciljevi i sadržaj procesa:** Kratko se opisuju ciljevi i sadržaj svakog glavnog procesa controllinga da bi se napravila osnova za razmatranje odgovarajućih KPI procesa.
- + **Konkretni ciljevi projekta (kvalitet, vreme i troškovi):** sveobuhvatno optimizovanje procesa controllinga rukovodi se ciljevima kvaliteta, vremena, odnosno troškova. Ovi višedimenzionalni



ciljevi projekta poboljšavaju razumevanje izuzetnog učinka procesa pa stoga obezbeđuju argumente za izbor odgovarajućih KPI. Ciljevi procesa se navode u napomenama na marginama i pružaju smernice u celom dokumentu.

- + **KPI:** KPI služe za merenje ostvarenja ciljeva procesa.
- + **Preporuka IGC:** U nekim slučajevima je naročito važno izmeriti cilj procesa pa stoga IGC eksplicitno preporučuje da se to učini; ti slučajevi su označeni tekстом „Preporuka IGC“. Preporučeni KPI se prikazuju u polju za KPI koje sadrži i informacije o njihovom izračunavanju i oznaku jedinice mere.
- + **Saveti za primenu u praksi:** Date informacije se dopunjavaju savetima o osmišljavanju pojedinačnih procesa controllinga.
- + **Scorecard procesa:** U Dodatku se nalazi scorecard za svaki proces controllinga. Scorecard obuhvata skup dopunskih KPI uz ciljeve i preporučene KPI, kao i kratko tumačenje tih KPI. Naglašeni su konkretni zahtevi i eventualna ograničenja u merenju nekog KPI. Preporučeni KPI, koji su već detaljno prikazani, označeni su logoom IGC-a u scorecardu.

Autori mole čitaocima za razumevanje što ne koriste rodno neutralne pojmove jer se čini da je lakše držati se uobičajene terminologije controllinga.

---

Preporuka IGC



## 2 Osnove merenja učinka u procesima controllinga

### 2.1 IGC Misija za controllera i IGC Model procesa controllinga

Controlleri osmišljavaju i prate upravljački proces definisanja ciljeva, planiranja i controllinga pa tako imaju zajedničku odgovornost s menadžmentom za ostvarivanje tih ciljeva. Oni preuzimaju ulogu internih konsultanata pa stoga izvršavaju sledeće karakteristične glavne zadatke:

- + obezbeđivanje transparentnosti strategije, poslovnih rezultata, finansija i procesa,
- + koordiniranje potciljeva i potplanova na holističan način,
- + organizovanje sistema izveštavanja koji je orijentisan ka budućnosti i obuhvata preduzeće u celini,
- + moderiranje i osmišljavanje upravljačkog procesa utvrđivanja ciljeva, planiranja i upravljačke kontrole kako bi svaki nosilac odlučivanja mogao da deluje u skladu s dogovorenim ciljevima,
- + osiguravanje obezbeđivanja svih relevantnih informacija iz controllinga menadžerima,
- + razvijanje i održavanje sistema controllinga.

Mora se praviti razlika između pojmova „controller“ i „controlling“. „Controlling“ se odnosi na proces utvrđivanja ciljeva, planiranja i kontrole kompanije u kojem menadžeri i controlleri saraduju i preuzimaju zajedničku odgovornost. Controlleri imaju dve uloge u kompaniji. S jedne strane, oni su interni konsultanti firme i partneri menadžmenta pa su stoga zajednički odgovorni za ostvarivanje ciljeva. S druge strane, controlleri su vršioци usluga i odgovorni su za obezbeđivanje tačnih i neophodnih informacija za upravljačku kontrolu.

KPI procesa controllinga se zasnivaju na IGC Modelu procesa controllinga. Da bi ova brošura bila dosledna kao i smislena i čitljiva, u njoj se ukratko razmatra i IGC Model procesa controllinga.

---

Opseg poslova controllera

---

Controller i controlling

---

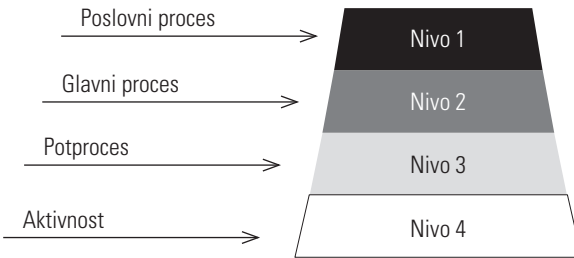
Model procesa controllinga

IGC Model procesa controllinga dokumentuje, analizira i osmišljava procese controllinga a potpomaže i komunikaciju o tim procesima. Da bi unapredio jedinstveno shvatanje controllinga, on obuhvata sve procese koji se mogu pripisati controllingu i važi za sve kompanije, bez obzira na njihovu delatnost i veličinu.

Glavni procesi  
controllinga

IGC Model procesa controllinga obuhvata deset glavnih procesa controllinga (videti Sl. 1). Odgovornost za te procese može da se dodeli menadžmentu vezanom za taj proces, controllerskoj organizaciji ili kao zajednička odgovornost.

### Generički



### Primer



Dodeljivanje  
odgovornosti  
za procese

„Controlling“ je zajednički zadatak i odgovornost menadžera i controllera. Stoga IGC Model procesa controllinga u svim procesima controllinga uključuje inpute menadžera i controllera koji sarađuju promenljivim intenzitetom. Međutim, pored ove definicije može se utvrditi i jasna odgovornost za pojedinačni proces (npr. odgovornost controllera za glavni proces „4. Obračun troškova“). U drugim procesima, odgovornost se može dodeliti na osnovu principa pretežnosti (npr. odgovornost za „1. Strateško planiranje“ prema pretežnom obliku sadržaja u upravljanju).

Dodeljivanje odgovornosti za procese prema Sl. 1 treba da pomogne da se utvrdi da li merenje učinka u nekom pojedinačnom procesu prvenstveno omogućava ocenjivanje statusa za controllere i/ ili menadžere bez detaljnog merenja njihovih doprinosa u smislu inputa. Izolovano ocenjivanje inputa controllera može da se izvede ograničavanjem analize na organizacionu jedinicu „controllerska organizacija“.

Procesi controllinga se opisuju pomoću modela s četiri nivoa:

- + 1. nivo: controlling poslovnih procesa kao opšti menadžment proces
- + 2. nivo: deset glavnih procesa controllinga (npr. „2. Operativno planiranje i budžetiranje“)
- + 3. nivo: razni potprocesu kao najznačajniji koraci u okviru glavnih procesa (npr. spajanje i objedinjavanje pojedinačnih planova)
- + 4. nivo: pojedinačne aktivnosti u okviru potprocesu (npr. unošenje podataka o planu u bazu podataka).

Hijerarhijski model procesa

KPI procesa baziraju se na IGC Modelu procesa controllinga i bliže preciziraju nivo glavnih procesa controllinga (2. nivo).

<b>Controlling</b>			
Glavni procesi controllinga	Odgovornost za proces		
	Menadžeri	Menadžeri i controlleri	Controlleri
1. Strateško planiranje	●		
2. Operativno planiranje i budžetiranje		●	
3. Prognoziranje (forecasting)		●	
4. Obračun troškova			●
5. Izveštavanje menadžmenta (reporting)			●
6. Controlling projekata i investicija		●	
7. Upravljanje rizicima	●		
8. Controlling funkcija (R&D, HR, prodaja, nabavka, kondolidacija...)		●	
9. Podrška menadžmentu			●
10. Unapređenje organizacije, procesa, instrumenata i sistema			●

Sl. 1: **IGC Model procesa controllinga**

## 2.2 Merenje učinka u procesima controllinga

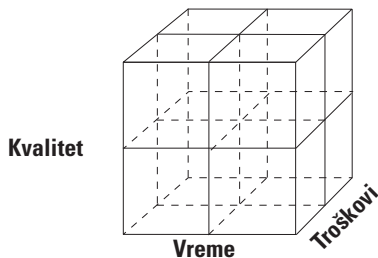
**„Ono što možeš da izmeriš, time možeš da upravljaš, a ono čime želiš da upravljaš, to moraš da izmeriš!“**

Merenje učinka  
u controllingu

Na osnovu ove smernice, u merenju učinka treba koristiti samo ciljeve koji mogu da se izmere. Lica zadužena za procese odgovorna su za korišćenje resursa i učinak u tim procesima. Da bi se ta odgovornost prihvatila i da bi se bilo u stanju da se neprekidno prati i unapređuje učinak procesa, potrebno je aktivno merenje učinka. Ova brošura se zasniva na definiciji merenja učinka kao utvrđivanja i korišćenja često većeg broja jedinica mere koje mogu da se kvantifikuju u raznim dimenzijama (troškovi, vreme, kvalitet, sposobnost inoviranja, zadovoljstvo kupaca [...]) i koje se koriste za evaluiranje delotvornosti i efikasnosti inputa i potencijala za input raznih objekata [...] u kompaniji. Stoga merenje učinka obuhvata (objektivno merljivo) ocenjivanje i evaluaciju rezultata rada i učinka.

Istovremeno se mora napomenuti da u kompanijama često prevladuje prvenstveno finansijski orijentisano merenje učinka. To nije pogodno za procese uopšte a posebno za procese controllinga. Da bi se procesi sveobuhvatno merili a istovremeno imao i model koji se može jednostavno pretočiti u korporativnu praksu, merenje učinka procesa controllinga odvija se u tri dimenzije:

- + kvalitet
- + vreme i
- + troškovi



Tako se izbegava jednostrana finansijska kontrola usmerena na kratkoročnu optimizaciju i unapređuje orijentacija ka potrebama kupaca, uzimajući u obzir KPI koji su višedimenzionalni i orijentisani ka budućnosti. Merenje učinka procesa controllinga stoga zahteva mnogo dalje od finansijske evaluacije ostvarenog outputa tako što osigurava transparentnost ne samo sa finansijskog aspekta već i sa aspekta učinka. Uključivanjem i nefinansijskih dimenzija „kvaliteta“ i „vremena“ obuhvataju se i uzroci i (finansijski) faktori količina outputa.

Ciljevi procesa u tim dimenzijama mogu biti suprotstavljeni: npr. često se javlja kompromis između visokog kvaliteta procesa (npr. tačni, relevantni i vizuelno uverljivi izveštaji) i brze dostupnosti („fast close“ – brzo zaključivanje izveštaja). Ciljevi koji se tiču procesa često nemaju za cilj samo maksimiziranje ili minimiziranje. Na primer, minimiziranjem resursa koji se koriste može da dovede do problema s kvalitetom (npr. podizanje granice za iniciranje ocenjivanja investicije). Maksimiziranje raspoloživih resursa nema smisla zbog zakona opadajuće granične korisnosti (npr. proširenje kapaciteta controllerske organizacije da bi se kadrovski i intenzivno podržale kasnije organizacione jedinice). Korist od strukturiranih i institucionalizovanih merenja učinka leži u sistematskom otkrivanju tih suprotstavljenih ciljeva. Mada je moguće fokusirati se na pojedinačne KPI (npr. vreme izrade budžeta), uvek je preporučljivo sagledati KPI u kontekstu kompletnog controlling procesa (npr. vreme izrade budžeta u kombinaciji sa brojem ciklusa planiranja i brojem zaposlenih controllera).

U merenju učinka relevantni su KPI i jedinice mere koji su:

- + apsolutni i relativni
- + kvantitativni i kvalitativni
- + orijentisani ka inputu (ulazu) i orijentisani ka outputu (efektu)

---

Vrste KPI

Predloženi KPI sadrže i apsolutne i relativne KPI. **Relativni** KPI imaju prednost da su generalno pogodni za benchmarking. Relativno korišćenje resursa za controlling (ili u controllerskoj organizaciji, npr. kao odnos između troškova i prodaje) može da se lakše upoređuje između kompanija nego korišćeni resursi u **apsolutnom** iznosu (npr. broj časova rada na bazi FTE).

**Kvantitativni** KPI, bazirani na jasno merljivim faktorima (npr. troškovi ili vreme), mogu lakše da se izmere i pretoče u korporativnu praksu nego kvalitativni KPI (npr. zadovoljstvo). Stoga se u ovoj brošuri uglavnom mogu naći kvantitativni KPI.

Merenje parametara orijentisanih ka **inputu** ima tu manu što omogućava samo indirektno izvođenje zaključka o ostvarenju cilja (npr. merenje da li je bilo investicija u obuku i na taj način indirektno izvođenje zaključka da se poboljšala kvalifikovanost obučениh zaposlenih). Faktori orijentisani ka **outputu** mere rezultat procesa (u odnosu na ciljni profil, kvalifikovanost je povećana za x% ili y poena). Mana elemenata orijentisanih ka outputu (merenje ishoda) jeste često složena struktura merenja, zasebno prikupljanje potreb-

nih podataka i niža učestalost merenja. Stoga se koriste i faktori orijentisani ka inputu i faktori orijentisani ka outputu, zavisno od toga koliko su bitni za praksu.

Cost-benefit odnos

U idealnom slučaju osnovni podaci neophodni za ustanovljavanje KPI mogu se pribaviti iz sistema. Što je proces sakupljanja podataka individualniji (npr. konkretne ankete, dopunska evidencija, ad hoc procene, intervjui), to je teže pružiti informacije blagovremeno ili u kratkim ciklusima. Pored eksplicitno preporučenih glavnih KPI, autori su odlučili da predstave širok spektar KPI koji ne opravdavaju uvek dodatni napor merenja potreban u svakoj organizaciji. U principu, prilikom definisanja KPI, ankete i intervjui su uključeni samo u nekoliko slučajeva (npr. prilikom analiziranja „zadovoljstva kupaca“). Čitaoci sami mogu da odluče koji KPI izgledaju relevantni za njihove organizacije i koji se mogu meriti, gledano s cost-benefit aspekta.

KPI moraju da budu jasno definisani

Svi KPI koji se koriste moraju da budu jasno definisani i dokumentovani (npr. u priručniku za controlling, videti Sl. 2). Pored toga, za one KPI koji nisu dostupni iz sistema moraju se definisati i u dokumentaciji utvrditi odgovornosti za KPI (odgovornosti da obezbeđivanje podataka).

#### Proces controllinga: 5. Izveštavanje menadžmenta (reporting)

<b>KPI:</b> Vremenska tačnost	<b>Redni broj:</b> 11
<b>Dimenzija:</b> Vreme	<b>Cilj:</b> Aktuelne, blagovremene informacije
<b>Definicija / kalkulacija (formula):</b> Broj izveštaja podnetih na dogovoren datum / Ukupan broj izveštaja x 100	<b>Napomena / tumačenje:</b> Pouzdanost vremenskog plana izveštavanja
<b>Jedinica:</b> %	
<b>Izvor podataka:</b> Anketa	<b>Datumi ankete (periodi anketiranja):</b> mesečno
<b>Bitan kao benchmark</b> Da	<b>Odgovorno lice:</b> Milica Karan

Sl. 2: Dokumentovanje KPI



Merenje učinka omogućava da se otkrije nedovoljan učinak, npr. neostvarivanje interno definisanih ciljeva ili eksternih standarda (npr. podnošenje mesečnog izveštaja u roku od 10 dana a cilj ili benchmark je 6 dana). Da bi se ovakav nedovoljan učinak popravio, neophodne su konkretne mere (npr. automatizacija pisanja izveštaja). Međutim, da bi se trajno aktivno upravljalo procesom izveštavanja, neophodan je proces kontinuiranog unapređenja (CIP Continuous Improvement Process). Ovaj proces omogućava nadziranje procesa na osnovu praćenja KPI da bi se zaštitila postignuta unapređenja i sprovele dalje mere optimizacije.

---

Kontinuirano  
unapređenje

Povezivanjem ovih ciljeva optimizacije s internim sistemima stimulacije (npr. upravljanje na osnovu ciljeva, MBO Management By Objectives) podržavaju se odgovorna lica u preuzimanju odgovornosti za procese i povezuje se merenje učinka s menadžmentom. Za procese za koje je odgovorna controllerska organizacija, sam rukovodilac controllerske organizacije je odgovoran za merenje učinaka. U tim slučajevima preporučljivo je da se sačine posebni ugovori o učinku (ugovori o nivou usluga, SLA Service Level Agreement) s internim klijentima na osnovu KPI kako bi se proces učinio sigurnijim za oba partnera tako što će se jasno definisati usluga (npr. sadržaj, predmet i datum mesečnog izveštaja).

## 2.3 Pristupi varijaciji KPI

Za KPI, razmatrane u Poglavljima 3 i 4, mogu se koristiti mnoge različite varijante koje će se, radi jednostavnosti, razmatrati centralno a ne uz pojedinačne KPI.

Razdvajanje KPI

U ovoj brošuri, apsolutni KPI su prikazani na zbirnom nivou, npr. troškovi procesa za neki glavni proces controllinga. I troškovi i kapaciteti procesa mogu da se razdvoje na komponente i da tako pruže detaljnije informacije, kao npr. troškovi:

- + po potprocesu prema modelu procesa: operativno planiranje i budžetiranje izdiferencirano po potprocesima
  - uspostavljanje i prosleđivanje premisa za planiranje i top-down ciljeva
  - spajanje i objedinjavanje individualnih planova...
- + po grupi troškova: troškovi osoblja, eksterni inputi...
- + unutar ili izvan controllerske organizacije
- + po kvalifikacionom profilu: senior controller, junior controller...

Varijacija benchmark vrednosti

U ovoj brošuri relativni KPI se odnose na primer benchmark vrednosti, npr. troškovi procesa u odnosu na prodaju. U praksi bi i druge vrednosti mogle da budu relevantne, npr. troškovi procesa u odnosu na:

- + ukupne troškove ili individualne grupe troškova ili
- + broj zaposlenih ili broj časova rada na bazi FTE Full Time Employee

U brojevima ili u evrima

Neki KPI (npr. „investicije koje se vrše bez analize kapitalnih investicija“) mogu da se mere na osnovu:

- + brojeva (broj investicija bez analize kapitalnih investicija/ broj ukupnih investicija)

ili na osnovu:

- + vrednosti (investicije u EUR bez analize kapitalnih investicija/ ukupne investicije u EUR)

Varijacija referentne jedinice

Ukoliko se u merenju KPI eksplicitno koriste ekonomski KPI (npr. „Odstupanje EBIT prema prognozi od stvarnog EBIT“), to je onda odraz presudne važnosti operativnog profita (EBIT) u controllingu. Međutim, u praksi bi umesto toga, ili uz to, mogle da budu relevantne i druge referentne jedinice, npr.

- + Profit pre oporezivanja
- + Bruto marža
- + ROI

U vezi sa pojedinačnim kompanijama i situacijama čitaoci mogu sami da donesu odluku da li ima smisla koristiti definiciju KPI ili jednu od varijanti KPI predloženih u ovoj brošuri.

## 2.4 Rizici i sporedni efekti tumačenja KPI

Tumačenje KPI

Merenje učinka procesa u procesu „9. Podrška menadžmentu“ teže je nego kod transakcionih procesa. Na rezultat merenja ponekad utiču i eksterni faktori. Zato nije nemoguće da se na osnovu izvršenog merenja KPI (i, na toj osnovi, internog ili eksternog benchmarkinga) izvedu pogrešni zaključci, jer uticaji na rezultat merenja nisu transparentni ili su pogrešno protumačeni.

Pošto je to izazov u svim procesima controllinga, na jednom odabranom primeru KPI („Vreme realizacije planiranja“), ilustrovane su koristi ali i ograničenja merenja učinka u procesima controllinga.

- + Glavni proces controllinga: operativno planiranje i budžetiranje
- + Dimenzija procesa: vreme
- + Cilj vezan za proces: kratak proces planiranja
- + KPI: vreme realizacije
- + Kalkulacija: broj radnih dana od početka do završetka budžeta (od izrada planskog okvira do odobrenje npr. od strane nadzornog odbora)
- + Jedinica: radni dani

Korist od merenja KPI

KPI „vreme realizacije“ operacionalizuje cilj procesa – „kratak proces planiranja“. Cilj procesa se zasniva na hipotezi da skraćivanje procesa planiranja povećava efikasnost planiranja i može da se ostvari bez gubitka na kvalitetu. Kvalitet planiranja se čak može i povećati jer kratak proces planiranja omogućava kasniji početak planiranja pa se stoga budžet zasniva na validnijim stvarnim i prognoziranim podacima. Stoga merenje ovog KPI ima smisla, korisno je za menadžment i može da pruži podsticaj za dalje razvijanje procesa planiranja i budžetiranja.

Ograničenja merenja KPI

U stvari, ovaj KPI meri samo dužinu trajanja procesa planiranja u jednom trenutku ili tokom vremena i nisu moguće nikakve tvrdnje o kvalitetu planiranja. KPI pokazuje dužinu trajanja planiranja i njegovu promenu tokom vremena kao simptom, dok bi uzroci produženja ili skraćivanja vremena realizacije morali da se mere pomoću zasebnih KPI (npr. „broj objekata planiranja“ da bi se izmerio povećan ili smanjen nivo detaljnosti planiranja).

Na kraju, na ovaj KPI – zbog činjenice da se controlling vrši uz saradnju menadžera i controllera – deluju i faktori na koje controlleri ne mogu da utiču, kao što su:

- + organizacioni okvir (matrična organizacija koja traži dodatne koordinacione napore)
- + tehnički okvir (obim i kvalitet IT podrške) ili
- + ponašanje menadžmenta (nepridržavanje rokova, neodlučnost).

Tako se otežava optimizacija procesa. Ako razlog za problem leži u samoj controllerskoj organizaciji (npr. složen metod planiranja), na osnovu utvrđenog jaza može se preduzeti direktna akcija. Eksplicitno prikazivanje ograničenja merenja učinka, na bazi KPI putem posebnih napomena za tumačenje, treba da olakša čitaocima da za neki KPI utvrde da li su mogući validni rezultati kada se taj KPI meri u njihovoj kompaniji ili smislenu sliku daje samo objedinjeno posmatranje više KPI.

## 3 Glavni KPI procesa controllinga

### Učinak procesa

Glavni KPI predstavljaju pažljiv izbor između preporučenih KPI i zbirno mere ostvarivanje glavnih ciljeva u svim procesima controllinga. Što se ciljevi sveobuhvatnije ostvaruju, to procesi bolje funkcionišu i bolji je „učinak“.

Pored toga, glavni KPI obuhvataju i glavne aspekte izjave o misiji controllera, npr. stvaranje transparentnosti, koordiniranje različitih procedura planiranja, obezbeđivanje odgovarajućeg sistema izveštavanja, pružanje aktivne podrške i saveta za interne klijente i dalji razvoj sistema controllinga (videti odeljak 2.1).

### Koristi od controllinga

Da li kompanije imaju koristi od procesa controllinga koji ima dobar učinak? Da li se koristi stiče npr. aktivnim obezbeđivanjem brzo dostupnih i tačnih informacija za upravljačke funkcije? Može se slobodno pretpostaviti da procesi controllinga poboljšavaju kvalitet odluka a da bolje upravljanje dovodi do ekonomski povoljnijih ishoda. Korist od controllinga leži npr. u poboljšavanju rezultata putem kvalitetnijih odluka, dodele resursa i kontrole organizacije. A i sa aspekta samog controllera, aktivan doprinos ekonomskoj uspešnosti kompanije izgleda kao atraktivan i podsticajan cilj. To je u skladu i sa samoopredeljenjem koje je utemeljeno u IGC-ovoj izjavi o misiji:

#### **prihvatiti zajedničku odgovornost za ostvarivanje finansijskih ciljeva.**

Međutim, upravo merenje te koristi, npr. putem razvijanja parametara kao što je EBIT marža, nije moguće zbog mnogih faktora koji na to utiču a koji ne zavise od kvaliteta controllinga i controllerskih usluga. Ipak, hipoteza da controlling donosi koristi, može se ilustrovati na sledeći način i operacionalizovati pomoću glavnih KPI:

Controlling, kao zajednički zadatak i odgovornost menadžera i controllera, donosi koristi na sledeći način:

- + controlleri i menadžeri ne prestano dalje razvijaju procese controllinga da bi ispunili aktuelne zahteve;
- + menadžment se u sklopu strateškog planiranja dogovara o određenim inicijativama uz pomoć controllera, i menadžeri, kao i controlleri, neprekidno prate njihovu implementaciju;

- + prilikom pravljenja višegodišnjeg plana prikazuje se razvojni put kompanije i obezbeđuje potpuno obelodanjivanje nedovoljnog finansijskog učinka putem definisanih mera;
- + proces budžetiranja se skraćuje i zasniva se na validnoj bazi podataka; menadžeri uz podršku controllera određuju izazovne i kvalitativno visoke ciljeve;
- + controlleri i menadžeri imaju pouzdane procene troškova i profita za proizvode, projekte i investicije;
- + prepoznaju se izvori uspeha (ili neuspeha) pomoću obaveznih kalkulacija stvarnih vrednosti i to se pretvara u buduća poboljšanja;
- + controlleri po potrebi brzo obezbeđuju detaljnu osnovu za odlučivanje;
- + prognoze su validne, brzo su dostupne i omogućavaju menadžmentu da deluje;
- + uz pomoć controllera, tačno se kvantifikuju rizici i šanse linijskih funkcija i minimiziraju se iznenađenja u ostvarivanju glavnih ciljeva kompanije;
- + controlleri blagovremeno obezbeđuju ažurne izveštaje za menadžment;
- + controllerski resursi se koriste u velikom obimu za savetovanje menadžmenta;
- + održavaju se troškovi controllerske organizacije na standardnom nivou i
- + controlleri na adekvatan način zadovoljavaju potrebe internih kupaca.

Sl. 3 prikazuje izbor glavnih KPI iz skupa preporučenih KPI koji omogućava opšte merenje učinka procesa controllinga. To merenje učinka može da se elaborira ili za proces (videti odeljke 4.1 do 4.10) ili za controllersku organizaciju (videti odeljak 4.11).

Pošto se preporučeni KPI zadržavaju na opštem nivou, pa ne mogu da uzmu u obzir zahteve i uslove određenog sektora ili kompanije, na kompanijama je da odluče o praktičnosti tih KPI i njihovom merenju, kao i o učestalosti merenja.

## 1. Strateško planiranje i implementacija strategije

Ciljevi vezani za procese	KPI	Kalkulacija KPI	Jedinica	Značaj	Napomena za tumačenje
Dosljedna implementacija strategije	Stepen implementacije strategije	Planirane strateške inicijative (broj) / implementirane strateške inicijative (broj) x 100	%	Što se potpunije implementiraju strateške inicijative, to je veća vjerojatnost da se ostvare strateški ciljevi (prodaja, tržišni udeo, troškovi, ciljevi u pogledu održivosti).	Pretpostavlja se visok kvalitet planiranja. Mora biti moguće da se operacionalizuju strateški ciljevi koje treba ostvariti. Implementaciju garantuju planovi projekta. Kao alternativa brojčanom merenju stepena implementacije mogu da se uzmu u obzir obim budžeta ili očekivani uticaj na rezultate.
Identifikovanje razvojnog puta tokom više godina uključujući navođenje nedovoljnog finansijskog učinka koji treba popraviti	Objašnjenje jaza u višegodišnjem planiranju	$\frac{\text{EBIT jaz nepokriven merama prema višegodišnjem planiranju (godišnje u EUR)}}{\text{EBIT prema višegodišnjem planiranju (godišnje u EUR)}} \times 100$	%	Ostvarenje faznih ciljeva utvrđenih u višegodišnjem planu počinje od tekućeg poslovanja i mora da bude potpuno podržano određenim merama.	Stvarna implementacija mera i njihova delotvornost moraju se pratiti odvojeno.

## 2. Operativno planiranje i budžetiranje

Izazovni ciljevi u pogledu kvaliteta	Stepen napora (prognoziran)	$\frac{\text{EBIT po budžetu (EUR)}}{\text{EBIT po prognozi (EUR)}} \times 100$	%	„Izazovni karakter“ budžetskih ciljeva meren unapred	Budžet u poređenju s prognozom na kojoj se zasniva planiranje. Najbitnije osnove za planiranje čine odnosi prema profitu i količinama. Treba uzeti u obzir i uticaj eksternih faktora.
Kratak proces planiranja	Vreme realizacije	Broj radnih dana od početka do završetka budžeta (od izrade planskog okvira do odobrenje Nadzornog odbora)	Radni dani	Povećanje efikasnosti planiranja skraćanjem procesa planiranja. Skraćenje procesa planiranja omogućava i kasniji početak planiranja pa time i validniju polaznu tačku.	Na dužinu planiranja utiču razni faktori i uslovi (složenost organizacije ili poslovanja, nivo detaljnosti planiranja...). Pretpostavlja se da se vreme realizacije može skratiti bez pratećeg smanjenja kvaliteta (npr. skraćanjem perioda praznog hoda).



### 3. Prognoziranje (forecasting)

Ciljevi vezani za procese	KPI	Kalkulacija KPI	Jedinica	Značaj	Napomena za tumačenje
Obavezni karakter i tačnost	Varijansa u odnosu na prognozu	Stvarni EBIT (EUR) – prognozirani EBIT (EUR) / prognozirani EBIT (EUR) x 100	%	Veliko odstupanje između stvarnog podatka i prognoze ukazuje na slab kvalitet i obavezni karakter prognoze.	Prilikom tumačenja moraju se razdvojiti eksterni i interni uticaji jer i veće promene u okruženju dovode do odstupanja (izazivaju ad hoc prognoze).
Kratak proces prognoziranja (standardna prognoza)	Vreme realizacije	Broj radnih dana od početka do završetka prognoze	Radni dani	Povećanje efikasnosti prognoze skraćanjem dužine procesa. Povećanje sposobnosti menadžmenta da deluje jer se prognoza pravi blagovremeno (u sklopu izveštavanja menadžmenta).	Na trajanje procesa prognoziranja utiču razni faktori i uslovi (nivo detaljnosti, stepen (de)centralizacije...). Pretpostavlja se da se vreme realizacije može skratiti bez pratećeg smanjenja kvaliteta (npr. skraćanjem perioda praznog hoda).

### 4. Obračun troškova

Identifikovanje izvora uspeha (neuspeha)	Kvalitet prognoze	Stvarna Contribution 1 (EUR) – planska Contribution 1 (EUR) / planska Contribution 1 (EUR)	%	Pokazatelj kvaliteta planske kalkulacije, podrazumeva obavezu pravljenja i planske i stvarne kalkulacije.	Preduslov je standardni obračun marginalnih troškova. Do varijansi može doći i od eksternih uticaja (npr. nepredviđeno kretanje nabavnih cena).
Brza dostupnost kalkulacija po potrebi	Vreme reagovanja	Broj radnih dana od početka do završetka Cene koštanja (od zaključivanja knjiženja u knjigovodstvu do podnošenje izveštaja)	Radni dani	Što se brže dobijaju rezultati kalkulacije to je veća upotrebljivost obračuna troškova u operativnom poslovanju.	Pretpostavlja se da se vreme realizacije može skratiti bez pratećeg smanjenja kvaliteta (npr. skraćanjem perioda praznog hoda). Zavisí od dostupnosti podataka iz prethodnih sistema.

## 5. Izveštavanje menadžmenta(reporting)

Ciljevi vezani za procese	KPI	Kalkulacija KPI	Jedinica	Značaj	Napomena za tumačenje
Informacije date tačno na vreme	Vremenska tačnost	Broj standardnih izveštaja podnetih na dogovoren datum / Ukupan broj izveštaja x 100	%	Pouzdanost vremenskog plana izveštavanja	Može da ukaže na nedostatak resursa u procesima izveštavanja ili u prethodnim sistemima.
Blagovremena izrada informacija	Vreme realizacije	Broj radnih dana od početka do završetka izveštaja (od kraja meseca od zaključivanja standardnog izveštaja)	Radni dani	Blagovremeno obezbeđivanje informacija povećava sposobnost menadžmenta da deluje.	Pretpostavlja se da se vreme realizacije može skratiti bez pratećeg smanjenja kvaliteta (npr. skraćanjem perioda praznog hoda). Da bi se postiglo znatno ubrzanje, u proces optimizacije treba uključiti i prethodne sisteme (npr. finansijsko računovodstvo).

## 6. Controlling projekata i investicija

Pouzdanost prognoze troškova i primosa	Kvalitet prognoze	Projekti (investicije) po stvarnim troškovima bolji ili jednaki budžetu (broj) / ukupni projekti (investicije) (broj) x 100	%	Pokazatelj kvaliteta analize investicija i obaveznog karaktera naknadne evaluacije.	Podrazumeva obavezu da se napravi kalkulacija projekta (analiza investicija) i naknadna kalkulacija. Može biti od koristi da se utvrde limiti za ograničenje kalkulacija na važne projekte. Uporodivost planske i stvarne kalkulacije može biti ometena izmenama projekta, odlukama menadžmenta ili drugim faktorima. Raspoloživost istorijskih podataka može biti ograničena u slučaju dugotrajnih investicionih poduhvata.
--	-------------------	---	---	---	--

Izvlačenje pouka iz završenih projekata (investicija)	Stepen obuhvata stvarnom kalkulacijom	Projekti (investicije) sa stvarnom kalkulacijom (broj) / ukupni projekti (investicije) (broj) x 100	%	Samo kada se napravi stvarna kalkulacija, moguće je identifikovati izvore uspeha (neuspeha) i izvući pouke iz pogrešnih kalkulacija.	Meri da li su napravljene naknadne kalkulacije. Pored toga, treba uzeti u obzir i uporedivost planske i stvarne kalkulacije.
---	---------------------------------------	---	---	--	--

## 7. Upravljanje rizicima

Precizno kvantifikovanje rizika i šansi	Varijansa u odnosu na rizik	EBIT stvarni rezultat (EUR) – EBIT korigovan za rizik (EUR) / EBIT korigovan za rizik (EUR) x 100	%	Što je bolje upravljanje rizicima, to je niža varijansa od stvarno ostvarenog rezultata.	Pretpostavlja se da postoji zbirni efekat rizika na neki glavni KPI. Kvalitet upravljanja rizicima zavisi i od saradnje najviših menadžera (lica odgovornih za upravljanje rizicima) i controlera rizika.
---	-----------------------------	---	---	--	---

### 9. Podrška menadžmentu

Ciljevi vezani za procese	KPI	Kalkulacija KPI	Jedinica	Značaj	Napomena za tumačenje
Adekvatno korišćenje resursa / orijentacija ka podršci	Kapacitet (FTE)	Podrška menadžmentu (FTE) / controllinga organizacija (FTE) x 100	%	Pokazatelj relativne važnosti podrške menadžmentu.	Angažovani resursi zavise od uloge koju najviši menadžment dodeli controllingu („aktivne uloge“).

### 10. Unapređenje controllinga

Blagovremeno, strukturirano, sistematsko unapređenje procesa	Obim optimizacije procesa	Optimizovani procesi controllinga u poslednje dve godine	broj	Stalna potreba za praćenjem da li su optimizovani procesi controllinga pokrivali aktuelne potrebe za controllingom i da li se mogu identifikovati potencijali za optimizaciju i potreba za adaptacijom gde je to prikladno.	KPI obuhvata heterogene razvojne mere (npr. novi koncept planiranja, uvođenje softvera). Iz praktičnih razloga ove mere se ne uzimaju u obzir.
--	---------------------------	--	------	---	--

### Controlling organizacija

Adekvatno korišćenje resursa / troškovi na nivou benchmarka	Troškovi controlling organizacije (% prodaje)	Troškovi controlling organizacije (EUR) / prodaja (EUR) x 100	%	Efikasnost controlling organizacije (pri jednakom kvalitativnom outputu / delotvornosti)	Treba da se uzmu u obzir troškovi robe i eksternih usluga, kao i nedodejani interni troškovi ako postoje (npr. troškovi odgovarajućih IT sistema). Njihovo stavljanje u odnos sa prodajom ima ograničen značaj za tumačenje ako su prodajne cene nestabilne.
Zadovoljstvo kupaca	Zadovoljstvo kupaca	Anketa: srednja vrednost	Skala 1—5	Zadovoljstvo internih kupaca uslugama controllinga: 1...nezadovoljan, 5...izuzetno zadovoljan	Pretpostavlja se da se anketa sprovodi pravilno (npr. da se izbegavaju iskrivljeni prikazi ili pristrasnost).

Sl. 3: Glavni KPI glavnih procesa controllinga