

Diana Jakelić*

UDK 336.711:336.716(497.5)

JEL Classification G21, M10

Pregledni članak

ULOGA KONTROLINGA U SREDIŠNJEM BANKARSTVU I KRITERIJI UČINKOVITOSTI KONTROLINGA

Svrha je ovog rada je istražiti funkciju kontrolinga u središnjem bankarstvu, za što do sada nije provedeno ni jedno znanstveno istraživanje. U tom smislu temeljni je cilj rada teorijsko i empirijsko istraživanje uloge i važnosti kontrolinga u procesu poslovnog odlučivanja u središnjim bankama te definiranje kriterija učinkovitosti kontrolinga. S obzirom na to da se temeljna uloga i zadaci kontrolinga u središnjim bankama ne razlikuju značajno u odnosu na ostale poslovne subjekte, predloženi kriteriji učinkovitosti moći će se jednako uspješno primijeniti i u svim drugim poslovnim subjektima. Prema rezultatima teorijskog istraživanja kontroling je funkcija koja sudjeluje u oblikovanju ciljeva, koordinira i sudjeluje u planiranju, kontroli i izvješćivanju, daje savjete, organizira i integrira poslovne funkcije prema ciljevima te sudjeluje u svim fazama procesa poslovnog odlučivanja. Budući da pruža savjete, kontroling je podrška i pomoć menadžmentu u postupku donošenja odluke, provedbe odluke i kontrole provođenja odluke. "Uloga kontrolinga je neizostavna u procesu poslovnog odlučivanja u središnjem bankarstvu", kao glavna hipoteza ovog rada, prihvaća se na temelju testa korelacije koji je pokazao da postoji visoka povezanost između učinkovitosti kontrolinga i uspješnosti poslovanja. Uz činjenicu da se uspješnost poslovanja može po-

* D. Jakelić, dr.sc., izvršna direktorica Sektora za planiranje, kontroling i računovodstvo Hrvatske narodne banke, Zagreb (E-mail: diana.jakelic@hnb.hr). Svi stavovi izneseni u ovom radu isključivo su osobni stavovi autorice i nisu bezuvjetno stavovi institucije u kojoj je zaposlena, niti je na bilo koji način obvezuju.

Osnova za ovaj rad je doktorska disertacija "Uloga kontrolinga u procesu poslovnog odlučivanja u središnjem bankarstvu" D. Jakelić, koja je ujedno i autorica ovog rada.

Rad je primljen u uredništvo 18. 3. 2013., a prihvaćen je za objavu 1. 7. 2013.

istovjetiti s uspješnošću procesa poslovnog odlučivanja, zaključak je da je uloga kontrolinga neizostavna u procesu poslovnog odlučivanja u središnjim bankama.

Ključne riječi: kontroling, središnje bankarstvo, učinkovitost kontrolinga, kriteriji učinkovitosti

1. Uvod

Predmet je istraživanja ovog rada funkcija kontrolinga u središnjim bankama, koja prije nije bila istražena. Stoga je osnovni cilj ovog rada bilo empirijsko istraživanje, osim u Hrvatskoj narodnoj banci, i u nacionalnim središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka. U sklopu ovog cilja bilo je potrebno, na temelju istraživanja prakse kontrolinga u nacionalnim središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka, definirati kriterije za ocjenu učinkovitosti funkcije kontrolinga. Kako bi se utvrdila najbolja praksa i predložili kriteriji za učinkovitost funkcije kontrolinga u središnjim bankama, bilo je neophodno provesti empirijsko istraživanje praktične primjene teorijskih osnova funkcije kontrolinga u središnjim bankama.

Uz temeljni cilj, ostali ciljevi empirijskog istraživanja bili su:

- istražiti teorijske okvire kontrolinga koji su primjenjivi u središnjem bankarstvu
- istražiti odnos kontrolinga i srodnih funkcija u središnjem bankarstvu te utvrditi njihove sličnosti i razlike
- istražiti ulogu stratezijskoga i operativnoga kontrolinga te utvrditi njihovu međusobnu uvjetovanost i povezanost
- na temelju istraživanja prakse kontrolinga u nacionalnim središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka definirati kriterije za ocjenu učinkovitosti funkcije kontrolinga
- istražiti praksu središnjih banaka članica Europskog sustava središnjih banaka i definirati najbolju praksu vezanu za koncepciju kontrolinga i njezinu primjenu.

Svrha je kriterija učinkovitosti funkcije kontrolinga mogućnost primjene za ocjenjivanje, odnosno utvrđivanje učinkovitosti funkcije kontrolinga ne samo u središnjim bankama već i u drugim poslovnim subjektima. Ti kriteriji bit će koristan pokazatelj potrebe za razvojem funkcije kontrolinga u poslovnim subjektima.

U svrhu rada testirane su osnovna hipoteza i pomoćne hipoteze.

Osnovna hipoteza

H: Uloga kontrolinga neizostavna je u procesu poslovnog odlučivanja u središnjem bankarstvu.

Pomoćne hipoteze

H1: Suradnja kontrolinga i srodnih poslovnih funkcija (računovodstvo, kontrola, interna revizija, upravljanje rizicima i menadžment) neizostavni je čimbenik učinkovitosti funkcije kontrolinga u davanju smjernica za uspješno poslovno odlučivanje u središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka.

H2: U središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka kontroling koji sudjeluje u oblikovanju ciljeva, planiranju, kontroli i izvješćivanju, postaje internim čimbenikom uspješnosti poslovanja.

H3: Savjetodavna uloga funkcije kontrolinga u poslovnom odlučivanju te uloga koordinatora i integratora poslovnih funkcija neizostavni su elementi njezine učinkovitosti.

2. Teoretsko poimanje kontrolinga

Budući da u literaturi postoje brojna poimanja kontrolinga stranih autora, u nastavku ovog poglavlja prikazano ih je nekoliko, na način da se promatraju odvojeno, s obzirom na to pripadaju li američkom ili europskom shvaćanju. Isto tako, prikazano je i nekoliko poimanja domaćih autora.

2.1. Pojam i definicija kontrolinga

U smislu američkog poimanja kontrolinga skupina autora (Donnelly, Gibson i Ivancevich, 1990.) ističe da se kontroling ili menadžerska kontrola može definirati kao jedna od pet osnovnih funkcija menadžmenta koja uključuje sve aktivnosti koje menadžer poduzima s namjerom ostvarenja rezultata što bližega planiranome. Navedeno poimanje kontrolinga usmjereno je na ostvarivanje rezultata pa se može promatrati kao koncepcija načela praktičara, a prema kojoj se kontroling shvaća kao instrument ciljnog upravljanja poslovnim subjektom.

Za tradicionalan način poimanja kontrolinga autori (Roehl-Anderson i Bragg, 2004.) objašnjavaju da podrazumijeva planiranje, kontrolu i izvješćivanje te održavanje ključnih računovodstvenih procesa. Autori ističu, da se od kontrolera, osim

planiranja i praćenja ostvarenja planova, očekuje da izrađuje i financijska izvješća, čime se on zapravo poistovjećuje s računovođom. Stoga se, ovo poimanje kontrolinga može promatrati kao računovodstveno orijentirana koncepcija kontrolinga.

Isti autori naglašavaju da u novije doba američka teorija sve više priznaje, uz opisane poslove, i ulogu kontrolinga u međuljudskim odnosima u smislu komunikacije funkcije kontrolinga s ostalim poslovnim funkcijama unutar poslovnog subjekta. Pod navedenim se podrazumijeva uključivanje kontrolera na radne sastanke, a što im daje mogućnost iznošenja mišljenja o potrebnim promjenama ostalih funkcija radi ostvarenja njihovih planova, odnosno poslovnih ciljeva. Kako autori navode, od kontrolera se, osim da bude računovođa, očekuju vrhunske vještine međuljudskih odnosa i upravljanja da bi se mogao nositi s drugim poslovnim funkcijama, odnosno organizacijskim jedinicama. Nadalje, autori ističu da se od kontrolera očekuje mogućnost prepoznavanja promjena koje su drugim organizacijskim jedinicama potrebne za uspješnije poslovanje. S tim u vezi, autori dodaju da se od kontrolera u poslovnim subjektima zahtijeva širi raspon znanja, što uključuje, osim poznavanja poreznih sustava, poslovanje s vrijednosnim papirima, poslove interne revizije i poznavanje poslovanja drugih organizacijskih jedinica, odnosno njihovih poslovnih funkcija. Autori ustvrđuju kako kontroler mora imati upravljačke vještine jer se navedenim znanjima kontroleru proširuju područja aktivnosti, koje sve više pripadaju upravljačkim područjima odgovornosti. Promatrajući ovo poimanje funkcije kontrolinga, može se zaključiti da je, još uvijek, kontroling informacijski orijentiran, premda, s obzirom na ulogu savjetnika koji daje preporuke ostalim funkcijama za promjene radi uspješnijeg poslovanja, kontroling dobiva i elemente koordinacije te integracije. Na taj način kontroling pokazuje približavanje upravljačkoj koncepciji ili postupni prijelaz s informacijske koncepcije na upravljačku.

Prema europskom poimanju kontroling je usmjeren na unutarnju ekonomiju, savjetovanje i koordinaciju pri izradi godišnjih planova, strategijskom i dugoročnom planiranju, koordinaciji poslovnih funkcija između organizacijskih jedinica, prikazivanju poslovne uspješnosti i koordinaciji i poticanju internog informiranja i izvješćivanja (Capuder, 1997).

Prema autoru Reichmannu kontroling je nabava, obrada i koordinacija informacija (Reichmann, 1997.). Slično poimanje iznosi i autor T. Lucey, koji pod kontrolingom podrazumijeva funkciju koja koordinacijom i povezivanjem pojedinih razina menadžmenta ostvaruje svoju ulogu u svrhu učinkovitoga upravljanja kolanjem informacija potrebnih za učinkovito odlučivanje. Najvažnija su obilježja informacija potrebnih menadžmentu važnost, pravodobnost, točnost, razumljivost (Lucey, 2002.). Osim kod navedenih autora vrlo sličan oblik proširenog poimanja kontrolinga može se pronaći i kod Ziegenbeina, prema kojem je kontroling odabir i primjena metoda (tehnika, instrumenata, modela, obrazaca mišljenja) i informacija za procese planiranja i kontrole koji se odvijaju na osnovi podjele rada,

kao i sveobuhvatna koordinacija (usklađivanje) tih procesa (Ziegenbein, 2008.). Poimanje kontrolinga prema navedenim autorima razlikuje se od američkoga po tome što funkciji kontrolinga, između ostalog, dodaje i ulogu koordinatora informacija prema menadžmentu, za razliku od američkoga, u kojem ta uloga nije istaknuta. Iako se radi o ulozi u kojoj kontroling samo koordinira prikupljanje i upotrebu informacija, pri tome se daje naglasak na njihovo usmjeravanje prema menadžmentu, čime kontroling postaje bliži funkciji menadžmenta. Na taj način kontrolingu se daje prilika da, opskrbom menadžmenta svrhovitim i pravodobnim informacijama, bude podrška menadžmentu u procesu upravljanja, odnosno da postane njegovim instrumentom upravljanja. Može se zaključiti da navedeno prošireno poimanje kontrolinga daje prve naznake za mogućnost unapređenja kontrolinga, odnosno prelazak njegove informacijski orijentirane koncepcije u upravljačku. Ipak, promatranje kontrolinga na opisani način još uvijek je informacijska koncepcija kontrolinga.

Autor njemačkoga govornog područja, P. Horváth definira kontroling kao instrument upravljanja sa zadatkom koordiniranja planiranja, kontroliranja i osiguranja informacija (Horváth, 1991.). Prema ovom autoru kontroling se definira kao instrument upravljanja, što određuje ulogu funkcije kontrolinga u smislu podrške menadžmentu u procesu upravljanja, a time i u procesu poslovnog odlučivanja. Ovaj autor, već od druge polovice sedamdesetih godina, ističe “koordinaciju” kao središnju i dominantnu ulogu kontrolinga (Horváth, 2006.). Prema ovom poimanju, unatoč tome što se pod funkcijom kontrolinga podrazumijeva planiranje, kontrola i informiranje, što je sadržaj i američkog poimanja ove funkcije, ipak između tih teorija postoji značajna razlika. U odnosu na američko poimanje funkcije kontrolinga autor P. Horváth određuje drugačiji pristup procesu planiranja, kontrole i izvješćivanja dodjeljujući funkciji kontrolinga i ulogu koordinatora tih procesa. Iako je ovo poimanje još uvijek informacijski orijentirano, uvođenjem uloge koordinatora funkcija kontrolinga dobiva ulogu organiziranja i usmjeravanja poslovnih funkcija u provođenju aktivnosti povezanih s navedenim procesima te se tako unose prve naznake funkcije kontrolinga koja u suvremenom svijetu teži upravljačkoj koncepciji.

Nadalje, teorijsko poimanje kontrolinga autora A. Schmidta zasniva se na pristupu autora P. Horvátha, koje je prošireno u smislu obuhvata uloge koordinacije ove funkcije (Weber i Schäffer, 2008.). Dok P. Horváth koordinaciju podrazumijeva u području planiranja, kontrole, odnosno praćenja ostvarenja planova kao i koordinaciju unutar sustava opskrbe informacijama, A. Schmidt koordinaciju ove funkcije proširuje na cjelokupni sustav upravljanja i njegove faze (Weber i Schäffer, 2008.).

Uključivanjem funkcije kontrolinga u sve faze procesa upravljanja od te se funkcije, osim sudjelovanja u oblikovanju ciljeva, upravljanja planiranjem, kontro-

lom i informiranjem te organiziranja, također očekuje upravljanje ljudskim potencijalima, a što obuhvaća i motiviranje (Weber, 1993.). To ujedno označuje unapređenje funkcije kontrolinga u poslovnoj praksi, budući da se na taj način uloga funkcije kontrolinga promatra odmah uz rukovodeću strukturu, što joj daje veće značenje. Također, postizanjem navedene uloge, funkcija kontrolinga lakše ostvaruje veću učinkovitost kao podrška rukovodećoj strukturi u procesu poslovnog odlučivanja. Takvo poimanje određuje upravljački orijentiranu koncepciju funkcije kontrolinga.

S obzirom na poimanje kontrolinga, navedenoj koncepciji kontrolinga mogu se pridružiti i autor P. R. Preissler te autor E. F. Schröder. Autor P. R. Preissler kontroling definira kao instrument koji, osim što ima više funkcija, čini i podršku procesu poslovnog odlučivanja i procesu upravljanja (Preissler, 1985.). Može se zaključiti da autor nastoji istaknuti i ulogu kontrolinga u podršci menadžmentu u smislu savjeta i preporuka kod donošenja poslovnih odluka, što ujedno znači i njegovo uključivanje u proces upravljanja. Ova teorija, zbog uključivanja funkcije kontrolinga u proces upravljanja, upravljački je orijentirana koncepcija kontrolinga. Autor E. F. Schröder isto tako smatra potrebnim uključiti kontroling u upravljanje, pa kontroling definira kao suvremeni koncept upravljanja poslovnim subjektom, koji obuhvaća planiranje, informiranje, analiziranje, kontroliranje i upravljanje (Schröder, 1982.).

Domaći su autori, svojim poimanjem kontrolinga, također dali doprinos stručnoj literaturi. U tom smislu važno je istaknuti autoricu N. Osmanagić Bedenik, koja kontroling definira kao jedinu koncepciju koja nudi sveobuhvatnu podršku menadžmentu. Nadalje, autorica definira kontroling kao funkciju koja nadopunjava i integrira menadžment u konceptualnom, funkcionalnom i institucionalnom (pri oblikovanju posebne organizacijske cjeline) te u osobnom smislu. Autorica kontroling promatra kao moderan koncept upravljanja poslovnim subjektom koji je u praksi dokazano načelo rješavanja problema prilagođavanja i koordinacije. Isto tako, prema ovom poimanju kontroling je aktivnost neposredno podređena vrhu poslovnog subjekta, radi postizanja više razine sklada unutar poslovnog subjekta te između poslovnog subjekta i njegova okruženja. Prema ovoj koncepciji od kontrolinga se također očekuje povećanje razine koordinacije i integracije u poslovnom subjektu (Osmanagić Bedenik, 2004.).

Može se zaključiti da navedeno poimanje kontrolinga pripada upravljački orijentiranoj koncepciji kontrolinga. Naime, ovo poimanje funkcije kontrolinga pripada suvremenom konceptu prema kojem se kontroling promatra kao podsustav menadžmenta, njegova "desna" ruka, odnosno aktivna podrška u procesu poslovnog odlučivanja, što zahtijeva uključivanje kontrolinga u sve faze ovoga procesa. Navodeći kontroling kao načelo rješavanja problema prilagođavanja i koordinacije u poslovnoj praksi, autorica zapravo funkciju kontrolinga određuje glavnim koordinatorom i integratorom svih poslovnih funkcija u poslovnom subjektu, pod čime se podrazumijeva da je uloga kontrolinga, osim u usmjeravanju, i u pružanju

savjeta tim funkcijama radi rješavanja problema te postizanja ciljeva. U tom smislu autorica uz obilježje upravljački orijentirane koncepcije kontrolinga navodi da se povećanjem kompleksnosti sustava vođenja povećava potreba za njegovom koordinacijom. Nadalje, autorica ističe da izgradnja sustava vođenja i primjena odgovarajućih instrumenata stvaraju potrebu za koordinacijom u sustavu upravljanja te je u tome samostalan zadatak kontrolinga, koji ne pokriva ni jedna druga funkcija i on čini osnovu za oblikovanje cjelovite koncepcije kontrolinga. Objlašavajući upravljački orijentiranju koncepciju, autorica ističe kako upravljanje socijalnim sustavima podrazumijeva, uz planiranje, kontrolu i informiranje, i organizaciju i upravljanje ljudskim potencijalima. U tom kontekstu odnosi pojedinih podsustava, tj. njihova koordinacija i integracija, osnovna su svrha kontrolinga.

Od domaćih autora doprinos poimanju funkcije kontrolinga dala je i autorica I. Avelini Holjevac, koja pod kontrolingom podrazumijeva menadžment poslovnog rezultata. Autorica naglašava da je za učinkovit menadžment poslovnog rezultata važno postojanje jasno definiranih ciljeva i mogućnost njihova mjerenja. Mjerljivost je ciljeva uvjet i pri postavljanju ciljeva i pri mjerenju ostvarenja tih ciljeva. Osnovni je cilj poslovnog subjekta ostvariti poslovne rezultate i poslovni uspjeh (Avelini Holjevac, 2006.). Prema ovom poimanju središnja je uloga funkcije kontrolinga osigurati menadžmentu svrhovite informacije i poslovne pokazatelje koji će signalizirati neželjena odstupanja od plana i uzroke, kako bi menadžeri pravodobno mogli intervenirati adekvatnim poslovnim odlukama (Avelini Holjevac, 2006.). Usporedi li se ova koncepciju s europskim shvaćanjem, najbližnja je onoj koncepciji kontrolinga koja je usmjerena na kontrolu ostvarenja rezultata prema njemačkim autorima. Budući da je u skladu s ovim poimanjem kontroling usmjeren na brigu o tome kako ostvariti ciljeve u poslovnom subjektu, proizlazi da pripada koncepciji načela praktičara.

2.2. Zadaci kontrolinga

Slijedeći poimanje kontrolinga, stručna literatura grupira zadatke kontrolinga u strategijske i operativne. U tom smislu Institut za kontroling, koji djeluje u Austriji još od 1983. godine, razvrstava zadatke kontrolinga na strategijske i operativne. Prema tom institutu zadaci strategijskoga kontrolinga obuhvaćaju oblikovanje strategijskih pravaca djelovanja poslovnog subjekta, ocjenu dobrih i loših stanja poslovnog subjekta i okruženja, razvijanje strategijskih ciljeva poslovnog subjekta, uvođenje strategijskog nadzora na osnovi ostvarenja i plana te pripremu upravljačkih mjera vezanih uz odstupanja od postavljenih strategijskih ciljeva (preuzeto iz Vitezić, 2006.). Prema istom izvoru Institut definira i zadatke operativnoga kontrolinga, pod čime podrazumijeva pripremu vanjskih i unutrašnjih informacija

za usmjeravanje i kao podlogu za operativne planove, izradu cjelovitog plana poslovnog subjekta, uspostavu nadzora nad mjerama poduzetima zbog odstupanja te izradu godišnjih, periodičnih i drugih izvješća.

Autor M. Remmel također definira zadatke kontrolinga, među kojima daje posebnu važnost odgovornosti strategijskoga kontrolinga za transparentnost, a pod njegovim zadacima podrazumijeva oblikovanje vizije, ideje vodilje i nadređenih strategijskih ciljeva, prosuđivanje potrebe za strategijskim djelovanjem te daljnji razvoj strategija postojećih područja, prosuđivanje rizika strategijskih opcija djelovanja, identifikaciju novih poslovnih mogućnosti te postavljanje prioriteta ovisno o kvantitativnim i kvalitativnim restrikcijama (Remmel, 1991.).

Zadatke kontrolinga u stručnoj literaturi definirali su i domaći autori, pa tako i autorica N. Osmanagić Bedenik. Prema toj autorici zadaci kontrolinga obuhvaćaju stručnu pomoć pri izgradnji i provođenju planiranja, kontrolu i informiranje, suradnju pri definiranju ciljeva poslovnog subjekta i poslovnog područja (funkcije), usklađivanje parcijalnih ciljeva i planova s globalnim ciljem i planom, poslovno izvješćivanje i interpretaciju, stručnu pomoć pri izradi i ostvarenju proračuna, stručnu pomoć pri operativnom planiranju, obračunu troškova i izradi kalkulacija, pri uvođenju i organizaciji EOP-a, ekonomsko savjetovanje za poslovni subjekt i poslovna područja (poslovne funkcije) u poslovnom subjektu, podršku strategijskom planiranju, kontroli, informiranju i izvješćivanju, koordinaciju projekata te posebna istraživanja - spoznaja problema, načini njihova rješavanja (Osmanagić Bedenik, 2006.).

2.3. Definiranje pojma, zadatka i uloge kontrolinga na temelju rezultata teoretskog istraživanja

U skladu s navedenim, a na temelju rezultata provedene analize teoretskih postavki kontrolinga, u nastavku je određen pojam, zadatak te uloga kontrolinga u procesu poslovnog odlučivanja s teoretskim uporištem koje se odnosi na upravljačku koncepciju kontrolinga te koje pripada generaciji inovatora. Navedena stajališta bit će podloga za izradu ovog rada.

Pojam kontrolinga

Kontroling je funkcija koja sudjeluje u oblikovanju ciljeva, koordinira i sudjeluje u planiranju, kontroli i izvješćivanju, daje savjete, organizira, koordinira i integrira poslovne funkcije prema ciljevima te sudjeluje u svim fazama procesa

poslovnog odlučivanja. Drugim riječima, kontroling je funkcija koja se odnosi na koordinaciju i integraciju između sustava ciljeva, planiranja, kontrole, informiranja, organiziranja te upravljanja ljudskim potencijalima.

Pojam operativnoga kontrolinga

Operativni kontroling je usmjerenje kontrolinga na kratkoročno upravljanje poslovnim sustavima, a svrha mu je koordinacija podsustava vođenja unutar zadanog okvira ciljeva, resursa i alternativa djelovanja čime se postiže optimalno usmjerenje i poboljšanje ponašanja sustava. Operativni kontroling osigurava učinkovitost unutarnjih procesa u skladu sa strategijom.

Pojam strategijskoga kontrolinga

Strategijski kontroling podržava menadžment u trajnom usmjerenju poslovnih sustava prema cilju, orijentiran je prema snagama i slabostima poslovnog subjekta, čini transparentnim sve pravce dugoročnih ciljeva poslovnog subjekta te je osnova i vodilja operativnoga kontrolinga.

Zadaci kontrolinga

Zadaci funkcije kontrolinga obuhvaćaju koordinaciju i sudjelovanje u oblikovanju ciljeva, koordinaciju i sudjelovanje u planiranju, koordinaciju i sudjelovanje u praćenju i kontroli ostvarenja planova, koordinaciju i sudjelovanje u izvješćivanju, savjetodavnu ulogu u svrhu podrške rukovodeće strukture u procesu poslovnog odlučivanja, organiziranje, koordinaciju i integraciju poslovnih funkcija prema ostvarivanju poslovnih ciljeva te upravljanje ljudskim potencijalima putem organiziranja, koordinacije i integracije.

Zadaci operativnog kontrolinga

Zadaci su operativnoga kontrolinga priprema i obrada informacija kao podloga za operativne planove, koordiniranje poslovnih funkcija i sudjelovanje u godišnjem planiranju, izrada cjelovitog plana poslovnog subjekta, koordiniranje i

usmjeravanje poslovnih funkcija prema ostvarenju planova, odnosno ostvarenju zadanih ciljeva, uspostava kontrole nad mjerama poduzetima zbog odstupanja, izrada godišnjih, periodičnih i drugih izvješća za potrebe menadžmenta s tumačenjem, savjetima i preporukama za postupanje potrebno radi ostvarivanja planova, odnosno ciljeva sa svrhom postizanja uspješnog poslovanja.

Zadaci strategijskoga kontrolinga

Zadaci su strategijskoga kontrolinga sudjelovanje u analizi okruženja te analizi poslovnog subjekta, sudjelovanje u utvrđivanju strategijskih pravaca (strategijskih područja), sudjelovanje u oblikovanju strategijskih ciljeva, izrada strategijskih planova, postizanje uravnoteženosti i usklađenosti strategijskih ciljeva kao podloga za postizanje i uravnoteženo ostvarenje tih ciljeva primjenom adekvatnih instrumenata, sudjelovanje u provođenju strategije, odnosno strategijskih planova na temelju suradnje s operativnim kontrolingom (provođenje i ostvarenje strategijskih planova na osnovi ostvarenja operativnih), podrška i davanje smjernica operativnom kontrolingu za oblikovanje operativnih ciljeva i izradu operativnih planova usklađenih sa strategijskima, podrška menadžmentu radi povećanja razine učinkovitosti poslovnog subjekta.

Uloga kontrolinga u procesu poslovnog odlučivanja

Uz navedeno poimanje kontrolinga i definiranje zadataka kontrolinga, uključujući upravljačku koncepciju kontrolinga, uloga je funkcije kontrolinga u procesu poslovnog odlučivanja neizostavna. U tom smislu kontroling sudjeluje u svim fazama procesa poslovnog odlučivanja pružajući savjete, čime čini podršku i pomoć menadžmentu u postupku donošenja odluke, provedbe odluke i kontrole provođenja odluke.

3. Istraživanje funkcije kontrolinga u središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka

3.1. Uzorak i metode istraživanja

Objekt su istraživanja ovog rada, odnosno statistički skup, osim Hrvatske narodne banke i sve nacionalne središnje banke članice Europskog sustava središnjih

banaka. Vremensko definiranje istraživanja statističkog skupa odnosi se na 2010. godinu kada je Europskom sustavu središnjih banaka pripadalo 27 nacionalnih središnjih banaka država članica Europske unije, i to:

- a) nacionalne središnje banke država eurozone: Belgije, Njemačke, Irske, Grčke, Španjolske, Francuske, Italije, Cipra, Luksemburga, Malte, Nizozemske, Austrije, Portugala, Slovenije, Slovačke i Finske.
- b) nacionalne središnje banke država izvan eurozone: Bugarske, Češke, Danske, Estonije, Letonije, Litve, Mađarske, Poljske, Rumunjske, Švedske i Engleske.

Od ukupno 27 anketiranih nacionalnih središnjih banaka Europskog sustava središnjih banaka primljeno je 13 upitnika, odnosno 48,2% središnjih banaka dostavilo je popunjene upitnike. S obzirom na to da su dva upitnika bila nepotpuna, uzorkom je obuhvaćeno 11 nacionalnih središnjih banaka ovog sustava, odnosno njih 40,7%.

U svrhu ocjenjivanja funkcije kontrolinga definirani su kriteriji učinkovitosti koji su prikazani u točki 3.2.1., a na temelju tih kriterija provedeno je ocjenjivanje i usporedba učinkovitosti funkcije kontrolinga promatranih središnjih banaka. Naime, elementi učinkovitosti oblikovani su u pitanja u anketnom upitniku na način da su za svaki kriterij učinkovitosti kontrolinga pitanja definirana tako da opisuju aktivnosti koje mu pripadaju (Jakelić, 2011.). Na temelju odgovora promatranih središnjih banaka ocijenjena je učinkovitost funkcije kontrolinga svake od tih banaka. Na pitanja je odgovoreno prema ljestvici Likertova tipa od 1 do 5. Na temelju odgovora na pitanja, koja se odnose na pojedine kriterije, izračunata je ocjena učinkovitosti kontrolinga za svaku središnju banku, s obzirom na pojedini kriterij, kao i njezina konačna ocjena učinkovitosti na temelju svih kriterija, a koje su se pretvarale u ocjenu na ljestvici Likertovog tipa od pet stupnjeva, i to sa sljedećim obilježjima:

- 1 – nedovoljno učinkovit kontroling
- 2 – dovoljno učinkovit kontroling
- 3 – učinkovit kontroling
- 4 – vrlo učinkovit kontroling
- 5 – izvrsna učinkovitost kontrolinga.

Da bi se testirale postavljene hipoteze, provedena je obrada prikupljenih podataka uz pomoć statističkoga softverskog paketa – SPSS 9.0 (*Statistical Package for the Social Sciences*) za statističku obradu kvantitativnih i kvalitativnih podataka društvenih istraživanja.

Statistička obrada podataka uključivala je, osim neizostavne deskriptivne statistike (prosječne vrijednosti i standardne devijacije) te utvrđivanja jakosti

statističke veze putem Spearmanovoga koeficijenta korelacije ranga, i Pearsonov koeficijent korelacije. Također, za utvrđivanje postojanja razlike između nekoliko aritmetičkih sredina, primijenjena je analiza varijance.

Istraživanje je uključivalo i druge metode znanstvenog istraživanja, kao što su metoda analize, metoda sinteze, induktivna metoda, deduktivna metoda, metoda apstrakcije, metoda komparacije, metoda dokazivanja, metoda konkretizacije i metoda generalizacije.

3.2. Rezultati istraživanja

3.2.1. Kriteriji učinkovitosti kontrolinga

Na temelju detaljnog pregleda i analize teorije koja obrađuje kontroling, s obzirom na njegovo poimanje, zadatke i ulogu, odabrana je koncepcija koju uglavnom podržavaju brojni autori europskog pristupa (P. Horváth, A. Schmidt, P. R. Preissler, E. F. Schröder) uključujući i domaće autore (N. Osmanagić Bedenik, N. Vitezić). Na temelju definicija navedenih autora utvrđena su područja za koja se može zaključiti da čine efektivan kontroling te u tom smislu predstavljaju kriterije učinkovitosti funkcije kontrolinga. U skladu s time, kriteriji učinkovitosti funkcije kontrolinga jesu područja prakse funkcije kontrolinga unutar kojih se obavljaju poslovi i zadaci kontrolinga. Kriteriji učinkovitosti, odnosno područja kontrolinga nazvana su prema poslovima i zadacima koji pripadaju tom području. Dakle, učinkovitost funkcije kontrolinga direktno je povezana s kvalitetom i uspješnošću obavljanja tih poslova i zadataka. Definirani kriteriji učinkovitosti funkcije kontrolinga jesu:

1. strategijsko planiranje, kontrola i izvješćivanje
2. operativno planiranje, kontrola i izvješćivanje
3. podrška u oblikovanju i usklađivanju ciljeva
4. suradnja sa srodnim poslovnim funkcijama
5. koordiniranje i integriranje poslovnih funkcija prema ciljevima
6. savjetovanje rukovodeće strukture u procesu poslovnog odlučivanja.

Da bi se dodatno opravdali utvrđeni kriteriji učinkovitosti kontrolinga, kriteriji su uspoređeni s definiranim kriterijima uspješnosti poslovanja, koji su uobičajeni u ocjenu uspješnosti poslovanja (Jakelić, 2011.).

Povezanost između učinkovitosti funkcije kontrolinga i postignute uspješnosti poslovanja promatranih središnjih banaka utvrđena je testom korelacije, kako je prikazano u sljedećoj tablici (Tablica 1.).

Tablica 1.

TEST KORELACIJE IZMEĐU OCJENA USPJEŠNOSTI POSLOVANJA I
 OCJENA POJEDINIH KRITERIJA KOJI ČINE OCJENU UČINKOVITOSTI
 TE IZMEĐU OCJENE USPJEŠNOSTI POSLOVANJA I OCJENE
 UČINKOVITOSTI KONTROLINGA ZA SREDIŠNJE BANKE

		Uspješnost poslovanja
1. Strategijsko planiranje, kontrola i izvješćivanje	Pearsonov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,648 0,031
2. Operativno planiranje, kontrola i izvješćivanje	Pearsonov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,495 0,121
3. Podrška u oblikovanju i usklađivanju ciljeva	Pearsonov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,425 0,193
4. Suradnja sa srodnim poslovnim funkcijama	Pearsonov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,382 0,247
5. Koordiniranje i integriranje poslovnih funkcija prema ciljevima	Pearsonov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,726 0,011
6. Savjetovanje rukovodeće strukture u procesu poslovnog odlučivanja	Pearsonov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,298 0,374
Učinkovitost kontrolinga	Pearsonov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,663 0,026

Izvor: autoričino istraživanje

Korelacijska analiza odnosa između ocjena uspješnosti poslovanja i ocjene učinkovitosti kontrolinga u središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka pokazala je kako postoji značajna povezanost između navedenih varijabli (razina značajnosti od 5%). Štoviše, kada se promatra vrijednost Pearsonova koeficijenta korelacije, može se zaključiti kako je navedena povezanost pozitivna i vrlo visoka.

Drugim riječima, rezultati ovog testa pokazuju da zbog pozitivne vrlo visoke povezanosti, veća razina učinkovitosti funkcije kontrolinga znači i veću razinu uspješnosti poslovanja središnjih banaka. Potvrđivanjem ove povezanosti kriteriji učinkovitosti mogu se smatrati provjerenim i opravdanim za procjene u ovom radu i općenito za primjenu u praksi središnjih banaka s ciljem utvrđivanja učinkovitosti funkcije kontrolinga.

Utvrđena visoka povezanost između razine učinkovitosti kontrolinga i razine uspješnosti poslovanja Pearsonovim koeficijentom jedan je od argumenata koji pokazuje da postoje osnove za prihvaćanje hipoteze H2 i indirektno osnovne hipoteze H, koje glase:

H: Uloga kontrolinga je neizostavna u procesu poslovnog odlučivanja u središnjem bankarstvu.

H2: U središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka kontroling koji sudjeluje u oblikovanju ciljeva, planiranju, kontroli i izvješćivanju postaje internim čimbenikom uspješnosti poslovanja.

S obzirom na to da proces poslovnog odlučivanja rezultira određenom razinom uspješnosti poslovanja, ako se želi postići veća razina uspješnosti poslovanja, neophodno je postići i veću razinu učinkovitosti kontrolinga, što drugim riječima znači da je uloga kontrolinga u procesu poslovnog odlučivanja u središnjim bankama neizostavna.

3.2.2. Suradnja između funkcije kontrolinga i srodnih funkcija

U svrhu utvrđivanja odnosa suradnje između funkcije kontrolinga i srodnih poslovnih funkcija promatranih središnjih banaka, u sljedećoj tablici (Tablica 2.) izračunate su prosječne ocjene za svaki odnos suradnje, odnosno aritmetičke sredine sa standardnom devijacijom. Standardna devijacija označuje prosječno odstupanje pojedinačno dodijeljenih ocjena za svaki odnos suradnje kod središnjih banaka u odnosu na prosječnu ocjenu za sve središnje banke za svaki odnos suradnje. U ovoj tablici nalazi se i rang ocjena dodijeljenih za pojedine odnose suradnje između funkcije kontrolinga i srodnih funkcija.

Tablica 2.

STATISTIČKA ANALIZA OCJENA ODNOSA KONTROLINGA SA SRODNIM POSLOVNIM FUNKCIJAMA I DODIJELJENIH OCJENA UČINKOVITOSTI KONTROLINGA

	n	Aritmetička sredina	Standardna devijacija	Rang
Kontroling – računovodstvo	10	3,60	1,08	1.
Kontroling – kontrola	5	3,00	0,00	2.
Kontroling – interna revizija	7	2,00	0,82	4.
Kontroling – upravljanje rizicima	8	1,38	0,75	5.
Kontroling – menadžment	7	2,71	0,76	3.
Kontroling – srodne poslovne funkcije	3	3,00	1,00	-
Učinkovitost kontrolinga	11	2,82	1,10	-

Izvor: autoričino istraživanje

Premda je suradnja kontrolinga i računovodstva ocijenjena najvišom ocjenom (ocjena 3,6) te joj je dodijeljen 1. rang, ipak je nedovoljno visoka da bi se iskoristile sve njezine prednosti i mogućnosti. Može se zaključiti da je neophodno postizanje kudikamo veće razine suradnje između funkcije kontrolinga i svih njezinih srodnih poslovnih funkcija u središnjim bankama. Navedene suradnje također su jedan od preduvjeta za postizanje najveće razine učinkovitosti funkcije kontrolinga.

Kako bi se analiziralo postoji li povezanost između ocjena odnosa kontrolinga i srodnih poslovnih funkcija i kvalitete kontrolinga provedena je korelacijska analiza između navedenih pokazatelja i ocjene učinkovitosti kontrolinga središnjih banaka (Tablica 3.).

Tablica 3.

TEST KORELACIJE IZMEĐU OCJENA ODNOSA KONTROLINGA
 I SRODNIH POSLOVNIH FUNKCIJA I OCJENE UČINKOVITOSTI
 KONTROLINGA SREDIŠNJIH BANAKA

		Učinkovitost kontrolinga
Kontroling – računovodstvo	Spearmanov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	-0,364 0,301
Kontroling – kontrola	Spearmanov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	- -
Kontroling – interna revizija	Spearmanov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,049 0,918
Kontroling – upravljanje rizicima	Spearmanov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,687 0,060
Kontroling – menadžment	Spearmanov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	0,119 0,799
Kontroling – srodne poslovne funkcije	Spearmanov koeficijent Signifikantnost (dvosmjerna)	-0,500 0,667

Izvor: autorično istraživanje

Korelacijska analiza odnosa između ocjena odnosa kontrolinga i srodnih poslovnih funkcija i ocjene učinkovitosti kontrolinga u središnjim bankama pokazala je da ne postoji značajna povezanost između navedenih varijabli. Ta povezanost ne postoji kada je u pitanju odnos između kontrolinga i računovodstva, interne revizije, upravljanja rizicima i menadžmenta, dok korelacija između kontrolinga i kontrole zbog jednoličnih odgovora nije mogla biti izračunata.

Kada se promatra ukupna ocjena odnosa kontrolinga i srodnih poslovnih funkcija, te njezin odnos s učinkovitosti kontrolinga, dobiven je negativan, ali umjeren koeficijent korelacije ($-0,500$). Iako ovaj nalaz nije statistički značajan, on bi mogao upućivati na negativnu povezanost odnosa između kontrolinga i srodnih funkcija i učinkovitosti kontrolinga. Drugim riječima, ovaj nalaz, premda nije statistički značajan, pokazuje kako u promatranom uzorku učinkovitost kontrolinga raste sa smanjivanjem odnosa sa srodnim poslovnim funkcijama. To znači da očekivani nalaz kako uspješnija, odnosno izvrsna suradnja između funkcije kontrolinga i njezinih srodnih funkcija podrazumijeva i veću učinkovitost funkcije kontrolinga u ovom uzorku nije potvrđen.

S obzirom na rezultate provedene analize, prva pomoćna hipoteza djelomično se prihvaća, odnosno, iako teorijska dokazanost o nužnosti suradnje postoji, empirijskim istraživanjem nije potvrđeno stajalište da postoji suradnja između kontrolinga i srodnih poslovnih funkcija kao neizostavni čimbenik učinkovitosti funkcije kontrolinga u davanju smjernica za uspješno poslovno odlučivanje u središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka.

Djelomično prihvaćanje ove hipoteze ne znači da je opisana suradnja nepotrebna u središnjim bankama. U prilog tome ide i ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga u promatranim središnjim bankama, koja iznosi tek 2,82, što pokazuje da postoje područja funkcije kontrolinga koja se mogu i moraju unaprijediti da bi ova funkcija postigla sve svoje mogućnosti i podržala cjelokupan proces poslovanja u smjeru njegova unapređenja i lakšeg rukovođenja njime. To potvrđuje i potrebu za unapređenjem dijela funkcije kontrolinga koji se odnosi na navedenu suradnju. Unapređenje svih dijelova funkcije kontrolinga zapravo znači razvijanje cjelokupne funkcije kontrolinga, što podrazumijeva i poboljšanje cjelokupnog poslovanja središnje banke, ako se uzme u obzir da je kontroling jedan od instrumenata menadžera za ostvarenje ciljeva, odnosno postizanje poslovnog uspjeha. To što podaci prikupljeni ovim istraživanjem nisu potvrdili njihovu statistički značajnu povezanost, može proizaći iz primjerice, nepotpunih podataka ispitanika ili nemogućnosti sagledavanja promatrane suradnje zbog organizacijskog neizdvajanja određenih funkcija u njihovim bankama.

3.2.3. Zadaci kontrolinga i učinkovitost kontrolinga

Povezanost između ocjene za ključne zadatke kontrolinga i ocjene učinkovitosti kontrolinga u promatranim središnjim bankama utvrđena je testom korelacije, što je prikazano u sljedećoj tablici (Tablica 4.).

Tablica 4.

TEST KORELACIJE IZMEĐU POJEDINIHZADATAKA KONTROLINGA
TE UKUPNE OCJENE OBAVLJANJA KLJUČNIHZADATAKA
KONTROLINGA U SREDIŠNJIHBANKAMA I OCJENE UČINKOVITOSTI
KONTROLINGA SREDIŠNJIHBANAKA

		Učinkovitost kontrolinga
Sudjelovanje u oblikovanju ciljeva	Spearmanov koeficijent	0,777
	Signifikantnost (dvosmjerna)	0,008
Sudjelovanje u planiranju	Spearmanov koeficijent	0,891
	Signifikantnost (dvosmjerna)	0,003
Sudjelovanje u kontroli	Spearmanov koeficijent	0,766
	Signifikantnost (dvosmjerna)	0,027
Sudjelovanje u izvješćivanju	Spearmanov koeficijent	0,766
	Signifikantnost (dvosmjerna)	0,027
Ukupna ocjena za obavljanje ključnih zadataka kontrolinga	Spearmanov koeficijent	0,904
	Signifikantnost (dvosmjerna)	0,005

Izvor: autoričino istraživanje

Korelacijska analiza odnosa između ocjena za zadatke kontrolinga i ocjene učinkovitosti kontrolinga u središnjim bankama pokazala je kako postoji značajna povezanost između učinkovitosti kontrolinga i svakog od navedenih ključnih zadataka kontrolinga (razina značajnosti 5%). K tome, kada se promatraju vrijednosti Spearmanovih koeficijenta korelacije ranga, koji se kreću od 0,76 do 0,89 i veći su od 0,70, može se zaključiti da je navedena značajna povezanost ujedno i vrlo visoka povezanost. Rezultati ovog testa, na osnovi pozitivne vrlo visoke povezanosti, pokazuju da, što je sudjelovanje kontrolinga u oblikovanju ciljeva, planiranju, kontroli i izvješćivanju veće i učestalije, to je i razina učinkovitosti kontrolinga viša.

Pri definiranju hipoteze krenulo se upravo od pretpostavke da je učinkovitu funkciju kontrolinga moguće postići samo ako, između ostalog, postoji aktivna uloga ove funkcije u navedenim ključnim zadacima kontrolinga (sudjelovanje u oblikovanju ciljeva, planiranju, kontroli i u izvješćivanju).

Nadalje, korelacijska analiza odnosa između ukupne ocjene za obavljanje ključnih zadataka funkcije kontrolinga i ocjene učinkovitosti kontrolinga u središnjim bankama pokazala je da postoji značajna povezanost između učinkovitosti kontrolinga i ključnih zadataka kontrolinga, razine značajnosti 5%. S obzirom na to da je koeficijent korelacije čak 0,904 može se reći da je navedena povezanost

gotovo savršena (Petz, 2004.).¹ Drugim riječima, veća ocjena ili uspješnije obavljanje ključnih zadataka funkcije kontrolinga podrazumijeva veću učinkovitost kontrolinga.

Na kraju može se zaključiti, budući da je ocjena obavljanja ključnih zadataka funkcije kontrolinga u središnjim bankama tek 3,27, poželjno je unaprijediti funkciju kontrolinga u ovom dijelu njezine prakse. Iz povezanosti utvrđene provedenim testom proizlazi, da će ujedno, ako se unaprijedi navedena praksa funkcije kontrolinga, koja u cjelini više odgovara informacijskoj koncepciji kontrolinga, zbog spomenute utvrđene savršene povezanosti, to unapređenje značajno utjecati i na povećanje razine učinkovitosti cjelovite funkcije kontrolinga, čime će se postići upravljačka funkcija kontrolinga.

S obzirom na rezultat korelacijske analize, a u skladu sa svime navedenim, prihvaća se druga pomoćna hipoteza, odnosno može se reći da postoji značajna povezanost između obavljanja zadataka kontrolinga i njegove ukupne učinkovitosti.

3.2.4. Izvorna uloga kontrolinga i učinkovitost kontrolinga

U sljedećoj tablici (Tablica 5.) izračunate su prosječne ocjene savjetodavne uloge te uloge koordinatora i integratora poslovnih funkcija na temelju pojedinačnih ocjena središnjih banaka.

Tablica 5.

ARITMETIČKE SREDINE, STANDARDNE DEVIJACIJE I RANG POJEDINIH ULOGA FUNKCIJE KONTROLINGA

	n	Aritmetička sredina	Standardna devijacija	Rang
Savjetodavna uloga	10	3,50	0,97	1.
Uloga koordinatora i integratora poslovnih funkcija	9	2,89	1,27	2.
Ukupna ocjena	9	3,22	1,30	-

Izvor: autoričino istraživanje

¹ Kada se promatra vrijednost Spearmanovog koeficijenta korelacije, raspon od 0,00 do 0,20 je nikakva ili neznatna povezanost, od 0,20 do 0,40 je laka povezanost, od 0,40 do 0,70 znači stvarnu značajnu povezanost, a od 0,70 do 1,0 znači visoku ili vrlo visoku povezanost.

Od ukupno jedanaest anketiranih središnjih banaka deset ih je ocijenilo savjetodavnu ulogu, dok ih je devet ocijenilo ulogu koordinatora i integratora poslovnih funkcija. Na temelju pojedinačnih ocjena zaposlenika utvrđena je ocjena savjetodavne uloge, koja iznosi 3,50, što nosi obilježje značajne uloge u funkciji kontrolinga.

Ocjena uloge koordinatora i integratora poslovnih funkcija iznosi 2,89, što nosi obilježje srednje značajne uloge. Međutim, kod ove uloge iskazana je velika standardna devijacija (1,27), koja pokazuje da odgovori središnjih banaka nisu ujednačeni, a to znači da postoji veliko odstupanje pojedinačnih odgovora od prosjeka te utvrđena prosječna ocjena od 2,89 i nije u potpunosti "govoreća", odnosno mjerodavna, promatra li se svaka banka zasebno.

Promatrajući zajedno obje uloge u funkciji kontrolinga, njihova prosječna ocjena iznosi 3,22, što nosi obilježje srednje značajnih uloga. Međutim, velika standardna devijacija, od 1,30, upućuje na veliko odstupanje u odgovorima ispitanika, pa se može reći da ukupna prosječna ocjena nije previše mjerodavna za svaku banku pojedinačno. U tom slučaju, navedene uloge funkcije kontrolinga ne moraju biti generalno prisutne u svim središnjim bankama, ali ipak zbog prisutnosti ove uloge kod određenih banaka, proizlazi da je upravljačka koncepcija našla svoje mjesto i u funkciji kontrolinga pojedinih središnjih banaka, međutim zbog uprosječivanja ocjena svih središnjih banaka s obzirom na učinkovitost funkcije kontrolinga, nije dominantna.

Naposljetku može se zaključiti da savjetodavna uloga funkcije kontrolinga u promatranim središnjim bankama dolazi više do izražaja nego uloga koordinatora i integratora poslovnih funkcija o čemu govore navedene ocjene. Iako je u praksi uobičajeno da je savjetovanje, u smislu što i kako predložiti u određenim situacijama, praćeno i koordinacijom i integracijom postupaka potrebnih za realizaciju savjeta, ocjene nisu pokazale izjednačenost njihovih uloga. Međutim, budući da su ocjene osobni stav ispitanika, razlike u ocjenama mogle su proizaći i iz osobnog sagledavanja značenja ove uloge, što upućuje na zaključak da se razlika među ocjenama tih uloga može promatrati i s određenom zadržkom.

Povezanost između ocjene za izvornu ulogu kontrolinga i ocjene učinkovitosti kontrolinga u promatranim središnjim bankama utvrđena je testom korelacije, a što je prikazano u sljedećoj tablici (Tablica 6.).

Tablica 6.

**TEST KORELACIJE IZVORNE ULOGE KONTROLINGA
U SREDIŠNJIM BANKAMA I OCJENE UČINKOVITOSTI
KONTROLINGA SREDIŠNJIH BANAKA**

		Učinkovitost kontrolinga
Savjetodavna uloga	Spearmanov koeficijent	0,754
	Signifikantnost (dvosmjerna)	0,012
Uloga koordinatora i integratora	Spearmanov koeficijent	0,904
	Signifikantnost (dvosmjerna)	0,001
Ukupna ocjena	Spearmanov koeficijent	0,918
	Signifikantnost (dvosmjerna)	0,000

Izvor: autoričino istraživanje

Iz korelacijske analize odnosa između ocjena za izvornu ulogu funkcije kontrolinga i ocjene njezine učinkovitosti u središnjim bankama vidljivo je da postoji značajna povezanost između učinkovitosti kontrolinga i svake od navedenih izvornih uloga funkcije kontrolinga te ukupne izvorne uloge ove funkcije (razina značajnosti 5%). Spearmanovi koeficijenti korelacije ranga pokazuju da je značajna pozitivna povezanost ujedno i vrlo snažna povezanost. Uzevši u obzir rezultat korelacijske analize, a u skladu sa svime navedenim, prihvaća se treća pomoćna hipoteza, odnosno može se reći da postoji značajna povezanost između izvorne uloge funkcije kontrolinga (savjetodavna uloga i uloga koordinatora i integratora) i njegove ukupne učinkovitosti. Drugim riječima, rezultati ovog testa pokazuju da zbog pozitivne vrlo visoke povezanosti veća uloga funkcije kontrolinga u ulogi koordinatora i integratora poslovnih funkcija i veća savjetodavna uloga ove funkcije pridonose i većoj razini učinkovitosti kontrolinga. S obzirom na tu činjenicu vrlo je važno u središnjim bankama povećati i unaprijediti navedene izvorne uloge funkcije kontrolinga kako bi se postigla i veća razina učinkovitosti te funkcije. Veća razina učinkovitosti funkcije kontrolinga znači i veću razinu uspješnosti procesa poslovnog odlučivanja, a što ujedno određuje i veću uspješnost poslovanja.

U zaključku se može reći, u skladu sa svime navedenim, da se prihvaća osnovna hipoteza, odnosno većina argumenata potvrđuje da postoje osnove za prihvaćanje hipoteze kako je uloga kontrolinga neizostavna u procesu poslovnog odlučivanja u središnjem bankarstvu.

3.3. Učinkovitost funkcije kontrolinga središnjih banaka

Na temelju odgovora promatranih središnjih banaka na anketni upitnik ocijenjena je učinkovitost funkcije kontrolinga svake od tih banaka. Nadalje, provedena je usporedba prema ocjenama ukupne učinkovitosti njihovih funkcija kontrolinga, ali i prema svakom pojedinom kriteriju učinkovitosti kontrolinga. Na temelju takve analize identificirana je najbolja praksa funkcije kontrolinga. U sljedećoj tablici (Tablica 7.) prikazani su rezultati F-testa, između prosjeka svih banaka i prosjeka najboljih banaka s obzirom na ovaj kriterij.

Tablica 7.

F-OMJERI RAZLIKA IZMEĐU OCJENA ZA POJEDINE KRITERIJE UČINKOVITOSTI KONTROLINGA I OCJENE UČINKOVITOSTI KONTROLINGA NAJBOLJIH SREDIŠNJIH BANAKA GLEDE UČINKOVITOSTI KONTROLINGA I PROSJEČNE PRAKSE U SREDIŠNJIM BANKAMA

	Prosjek SB			Najbolje SB glede učinkovitosti kontrolinga			F-omjer	Signifikantnost
	n	OCJENA	ST. DEV.	n	OCJENA	ST. DEV.		
1. kriterij učinkovitosti kontrolinga: strategijsko planiranje, kontrola i izvješćivanje	11	3,1	1,6	3	4,7	0,6	2,857	0,117
2. kriterij učinkovitosti kontrolinga: operativno planiranje, kontrola i izvješćivanje	11	3,5	1,2	3	4,3	0,6	3,769	0,076
3. kriterij učinkovitosti kontrolinga: podrška u oblikovanju i usklađivanju ciljeva	11	3,1	1,2	3	4,3	0,6	7,376	0,019
4. kriterij učinkovitosti kontrolinga: suradnja sa srodnim poslovnim funkcijama	11	1,9	0,5	3	2,3	0,6	6,462	0,026
5. kriterij učinkovitosti kontrolinga: koordiniranje i integriranje poslovnih funkcija prema ciljevima	11	2,5	1,3	3	4,3	0,6	14,952	0,002
6. kriterij učinkovitosti kontrolinga: savjetovanje rukovodeće strukture u procesu poslovnog odlučivanja	11	2,8	1,1	3	3,7	0,6	8,000	0,015
Učinkovitost kontrolinga	11	2,8	1,2	3	4,3	0,6	13,167	0,003

Izvor: autoričino istraživanje

Analiza varijance (jednosmjerna ANOVA), odnosno F-test pokazao je da između prosječne ocjene svih banaka i prosječne ocjene banaka s najboljom ocjenom učinkovitosti kontrolinga postoji statistički značajna razlika, razine značajnosti 5%, kod četiri kriterija učinkovitosti te kod ukupne ocjene za učinkovitost kontrolinga. To znači da se može pretpostaviti kako je utvrđena razlika stvarno prisutna i kod cijele populacije, odnosno svih nacionalnih banaka Europskog sustava središnjih banaka.

Promatrajući prosječne ocjene svih banaka, može se zaključiti da su niže kod svakog kriterija učinkovitosti u odnosu na prosječnu ocjenu najboljih banaka glede učinkovitosti funkcije kontrolinga, što se i očekivalo. Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga svih banaka iznosi 2,8 i znatno je niža od prosječne ocjene učinkovitosti kod najbolje ocijenjenih banaka, čija je prosječna ocjena 4,3. Prosječna ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga svih banaka čini 65,1% prosječne ocjene najboljih banaka što se tiče učinkovitosti ove funkcije ili se može reći da za njom zaostaje za 34,9%. Može se zaključiti da bi središnje banke u prosjeku mogle unaprijediti učinkovitost kontrolinga za čak 34,9% kako bi dosegnule razinu najbolje ocijenjenih središnjih banaka.

Ako se promatra prosječna ocjena učinkovitosti prakse funkcije kontrolinga svih banaka, koja iznosi 2,8, u odnosu na najvišu moguću ocjenu, odnosno idealnu ocjenu (ocjena 5 ili 100% učinkovitosti), onda ona čini 56% ove ocjene, tj. za idealnim učinkom zaostaje za 44%. To znači da bi središnje banke u prosjeku mogle unaprijediti učinkovitost funkcije kontrolinga za 44%.

Budući da je ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga kod prosjeka najboljih središnjih banaka statistički značajno bolja, ova praksa funkcije kontrolinga predstavlja *benchmark* (najbolja praksa) u području središnjeg bankarstva. Drugim riječima, statistički je dokazano da se ova praksa može definirati kao najbolja praksa funkcije kontrolinga u središnjem bankarstvu.

Premda se radi o najboljoj utvrđenoj praksi, evidentno je kako i kod najboljih banaka postoji prostor za poboljšanje, odnosno napredak s obzirom na to da je ocjena njihove ukupne učinkovitosti kontrolinga 4,3, što je ipak niže od najbolje moguće ocjene, odnosno ocjene 5.

3.4. Učinkovitost funkcije kontrolinga Hrvatske narodne banke

Osim na uzorku od 11 nacionalnih središnjih banaka Europskog sustava središnjih banaka, ovo empirijsko istraživanje provedeno je i u Hrvatskoj narodnoj banci. Cilj provođenja istraživanja i u Hrvatskoj narodnoj banci bio je ocijeniti učinkovitost njezine funkcije kontrolinga te utvrditi prednosti i nedostatke u od-

nosu na najbolju utvrđenu praksu u promatranim središnjim bankama Europskog sustava središnjih banaka. Na taj bi način rezultati prikupljeni osnovnim istraživanjem mogli poslužiti za kvalitetnije davanje smjernica za eventualno poboljšanje prakse funkcije kontrolinga središnje banke u Hrvatskoj.

Za Hrvatsku narodnu banku su, na temelju podataka prikupljenih istraživanjem, analogno postupku za središnje banke iz uzorka, izračunate ocjene kvalitete prakse svih šest kriterija učinkovitosti kontrolinga, te je izračunata i ukupna ocjena učinkovitosti kontrolinga. Navedene ocjene uspoređene su s prosječnim ocjenama za središnje banke iz uzorka te s prosječnim ocjenama za najbolje središnje banke iz uzorka.

Tablica 8.

USPOREDBA OCJENA ZA POJEDINE KRITERIJE I UKUPNU
 UČINKOVITOST KONTROLINGA HRVATSKE NARODNE BANKE S
 PROSJEČNOM PRAKSOM I NAJBOLJIM SREDIŠNJIM BANKAMA
 GLEDE UČINKOVITOSTI KONTROLINGA

	HNB	Prosjek SB			Najbolje SB		
	OCJENA	n	OCJENA	ST. DEV.	n	OCJENA	ST. DEV.
1. kriterij	5	11	3,1	1,6	3	4,7	0,6
2. kriterij	4	11	3,5	1,2	3	4,3	0,6
3. kriterij	5	11	3,1	1,2	3	4,3	0,6
4. kriterij	2	11	1,9	0,5	3	2,3	0,6
5. kriterij	4	11	2,5	1,3	3	4,3	0,6
6. kriterij	5	11	2,8	1,1	3	3,7	0,6
Učinkovitost kontrolinga	4	11	2,8	1,2	3	4,3	0,6

Izvor: autoričino istraživanje

Kao što je vidljivo iz tablice, ovom je usporedbom utvrđeno da je praksa funkcije kontrolinga u Hrvatskoj narodnoj banci prema ocjenama vrlo slična praksi najboljih banaka iz uzorka, što generalno upućuje na visoku razvijenost te prakse, odnosno visoku učinkovitost kontrolinga Hrvatske narodne banke. Detaljnijom analizom konkretnih ocjena dobit će se jasnija slika, odnosno moći će se prepoznati prednosti i nedostaci prakse kontrolinga u Hrvatskoj narodnoj banci.

Prema prvom kriteriju učinkovitosti funkcije kontrolinga, koji glasi “strategijsko planiranje, kontrola i izvješćivanje”, praksa funkcije kontrolinga Hrvatske narodne banke (ocjena 5) pripada kategoriji središnjih banaka Europskog sustava

središnjih banaka koje imaju najbolju učinkovitost kontrolinga (ocjena 4,7). S obzirom na visoku ocjenu može se reći da je u Hrvatskoj narodnoj banci prepoznata važnost i uloga funkcije kontrolinga, i pri izradi strategije, i u procesu praćenja i provođenja strategije. Vrijedi zaključak da je Hrvatska narodna banka postavila dobru koncepciju strategijskoga kontrolinga.

Iz drugog kriterija učinkovitosti funkcije kontrolinga, koji glasi “operativno planiranje, kontrola i izvješćivanje”, proizlazi da se i u ovom dijelu funkcija kontrolinga u Hrvatskoj narodnoj banci (ocjena 5) može svrstati u praksu najbolje ocijenjenih središnjih banaka (ocjena 4,3). Time se potvrđuje da je metodologija operativnog planiranja, praćenja provođenja planova, kontrole i izvješćivanja o izvršenju planova u funkciji kontrolinga Hrvatske narodne banke adekvatna metodologija.

Promatraju li se ocjena prema trećem kriteriju učinkovitosti funkcije kontrolinga, koji glasi “podrška u oblikovanju i usklađivanju ciljeva”, može se također primijetiti da funkcija kontrolinga Hrvatske narodne banke (ocjena 5) ima visoke ocjene u odnosu na najbolju praksu (ocjena 4,3). Iz toga slijedi kako praksa funkcije kontrolinga Hrvatske narodne banke kad je riječ o podršci u oblikovanju i usklađivanju ciljeva može konkurirati najboljoj praksi promatranih središnjih banaka glede učinkovitosti funkcije kontrolinga.

Prema četvrtom kriteriju učinkovitosti funkcije kontrolinga, koji glasi “suradnja sa srodnim poslovnim funkcijama”, rezultati istraživanja pokazali su da je praksa ove suradnje, općenito, u svim promatranim središnjim bankama ocijenjena vrlo niskom ocjenom. Konkretno, prosječna ocjena suradnje sa srodnim funkcijama za najbolje banke iznosi samo 2,3. Prosječna ocjena svih središnjih banaka što se tiče ove suradnje iznosi 1,9, dok je u Hrvatskoj narodnoj banci ocijenjena ocjenom 2. Drugim riječima, suradnja funkcije kontrolinga sa srodnim funkcijama nije postigla razinu koja bi mogla znatnije pridonijeti lakšem i uspješnijem provođenju njezinih zadataka, a time i većoj učinkovitosti ove funkcije, ni u promatranim bankama iz uzorka, tako ni u Hrvatskoj narodnoj banci. To znači da će ovaj dio prakse funkcije kontrolinga biti potrebno značajno unaprijediti, i u najboljim središnjim bankama u pitanju učinkovitosti funkcije kontrolinga, i u ostalim središnjim bankama, ali i u Hrvatskoj narodnoj banci.

Promatrajući peti kriterij učinkovitosti funkcije kontrolinga, koji glasi “koordiniranje i integriranje poslovnih funkcija prema ciljevima”, vidljivo je da je ova praksa Hrvatske narodne banke, iako je ocijenjena nešto nižom ocjenom (ocjena 4) nego što su ocijenjene najbolje središnje banke, još uvijek znatno bolja od prosječne ocjene središnjih banaka iz uzorka (ocjena 2,5). Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga promatrane najbolje prakse po ovom kriteriju iznosi 4,3, što upozorava na to da bi ovu praksu, ipak, u manjem dijelu trebalo unaprijediti da bi postigla još višu razinu učinkovitosti, odnosno izvrsnu učinkovitost. Budući da je ocjena

učinkovitosti funkcije kontrolinga Hrvatske narodne banke u ovom području gotovo ista kao i ocjena najbolje prakse, i ovdje je potrebno unapređenje u postizanju izvrsnosti. Međutim, na postizanje izvrsnosti u ovom dijelu prakse funkcije kontrolinga može utjecati i poboljšanje ostalih područja funkcije kontrolinga jer su ona međusobno uvjetovana.

S obzirom na šesti kriterij učinkovitosti funkcije kontrolinga, koji glasi “savjetovanje rukovodeće strukture u procesu poslovnog odlučivanja”, proizlazi da je funkcija kontrolinga Hrvatske narodne banke (ocjena 5) ocijenjena najvišom ocjenom u usporedbi s prosječnim ocjenama i prosječnih središnjih banaka (ocjena 2,8) i najbolje prakse promatranih središnjih banaka (ocjena 3,7). U skladu s navedenim može se zaključiti da praksa funkcije kontrolinga koja se odnosi na savjetodavnu ulogu u procesu poslovnog odlučivanja ima prednosti u odnosu na najbolju utvrđenu praksu središnjih banaka Europskog sustava središnjih banaka.

Ukupna je ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga Hrvatske narodne banke 4, a izračunata je kao aritmetička sredina šest ocjena kojima su ocijenjeni navedeni kriteriji. Iz te ocjene proizlazi da praksa funkcije kontrolinga Hrvatske narodne banke pripada skupini banaka iz uzorka koje su najbolje ocijenjene (odnosno imaju ukupnu ocjenu učinkovitosti kontrolinga 4 ili 5) te predstavljaju najbolju praksu ove funkcije u promatranim središnjim bankama Europskog sustava središnjih banaka.

Na temelju rezultata provedenog istraživanja izvodi se zaključak da Hrvatska narodna banka u svim kriterijima učinkovitosti kontrolinga nadmašuje prosječnu praksu svih promatranih središnjih banaka ovog sustava. Posebno treba istaknuti kako njezina praksa funkcije kontrolinga ima koncepciju koja dobrim dijelom može konkurirati i najboljoj praksi funkcije kontrolinga u Europskom sustavu središnjih banaka. Konkretno, prema rezultatima istraživanja, prednosti, odnosno dijelovi funkcije kontrolinga u kojima je Hrvatska narodna banka bolje ocijenjena nego prakse najboljih banaka u promatranom sustavu odnose se na poslove vezane uz stratejsko planiranje, kontrolu provedbe planova te izvješćivanje o njihovu izvršenju, podršku u oblikovanju i usklađivanju ciljeva te savjetovanje rukovodeće strukture u procesu poslovnog odlučivanja. Drugim riječima, koncepcija kontrolinga koju provodi Hrvatska narodna banka usmjerena je prema upravljačkoj koncepciji.

4. Zaključak

S obzirom na to da nedostaje teorijska koncepcija funkcije kontrolinga u središnjem bankarstvu te kako do sada nije bila istražena praksa funkcije kontrolinga u ovim institucijama, postavljalo se pitanje kakav bi kontroling trebao biti da

bi pružio učinkovitu potporu procesu poslovnog odlučivanja. Da bi se pronašlo adekvatno rješenje za primjenu funkcije kontrolinga u središnjim bankama, provedeno je istraživanje, osim u Hrvatskoj narodnoj banci, i u nacionalnim središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka. Istraživanje je provedeno u navedenom sustavu jer se u vrijeme istraživanja pretpostavljalo da će i Hrvatska narodna banka biti dio ovog sustava.

Na temelju teoretskih postavki utvrđeni su kriteriji učinkovitosti kontrolinga koji su provjereni u praksi promatranih središnjih banaka. Definirani kriteriji učinkovitosti kontrolinga predstavljaju područja funkcije kontrolinga unutar kojih se obavljaju određeni poslovi i zadaci ove funkcije. U skladu s navedenim za potrebe prakse, a u svrhu mogućnosti ocjenjivanja učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriterijima učinkovitosti, izrađen je obrazac koji se nalazi u prilogu ovog rada.

Kriteriji učinkovitosti kontrolinga nisu namijenjeni samo za ocjenjivanje i mogućnost međusobne usporedbe učinkovitosti funkcije kontrolinga središnjih banaka. Navedeni kriteriji mogu se primijeniti i za ocjenjivanje učinkovitosti kontrolinga i kod svih drugih poslovnih subjekata s obzirom na to da se temeljna uloga i zadaci kontrolinga ne razlikuju značajno u ostalim poslovnim subjektima u odnosu na središnje banke. Svrha tih kriterija nije isključivo ocjenjivanje funkcije kontrolinga već i nastojanje da se ti kriteriji primijene u praksi na način da se postigne što veća razina učinkovitosti kontrolinga. Tim će se nastojanjem ujedno u poslovnom subjektu oblikovati funkcija kontrolinga koja će biti najbolje prilagođena njegovu poslovanju.

U nastavku su sažeto prikazani rezultati istraživanja vezani uz provjeru hipoteza.

Osnovna hipoteza (H) prihvaća se na temelju testa korelacije koji je pokazao da postoji visoka povezanost između učinkovitosti kontrolinga i uspješnosti poslovanja. To znači da je vrlo važno postići učinkovitu funkciju kontrolinga s obzirom na to da ima izraziti utjecaj na uspješnost poslovanja, stoga kontroling ima neizostavnu ulogu u procesu poslovnog odlučivanja u središnjim bankama.

S obzirom na rezultate provedene analize prva pomoćna hipoteza (H1) djelomično se prihvaća, odnosno, iako teorijska dokazanost o nužnosti suradnje postoji, empirijskim istraživanjem nije potvrđeno stajalište da postoji suradnja između kontrolinga i srodnih poslovnih funkcija kao neizostavni čimbenik učinkovitosti funkcije kontrolinga u davanju smjernica za uspješno poslovno odlučivanje u središnjim bankama članicama Europskog sustava središnjih banaka. Međutim, prosječna ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga promatranih središnjih banaka iznosi 2,82 i pokazuje da nije postignuta razina učinkovitosti koja bi bila primjerenja središnjim bankama s obzirom na važnost njihove uloge. To znači da je funkciju

kontrolinga u središnjim bankama potrebno unaprijediti kako bi postigla izvrsnu razinu učinkovitosti. Prema tome unapređenjem te suradnje u središnjim bankama, kao i usavršavanjem ostalih dijelova funkcije kontrolinga, ojačala bi uloga funkcije kontrolinga u procesu poslovnog odlučivanja.

Druga se pomoćna hipoteza (H2) prihvaća. Drugim riječima, što je sudjelovanje kontrolinga u oblikovanju ciljeva, planiranju, kontroli i izvješćivanju veće i učestalije, to je veća i razina učinkovitosti kontrolinga.

Treća se pomoćna hipoteza (H3) prihvaća. Prihvaćanje ove hipoteze pokazuje da je razina učinkovitosti kontrolinga viša, ako funkcija kontrolinga ima veću ulogu koordinatora i integratora poslovnih funkcija te savjetodavnu ulogu.

U skladu sa svime navedenim prihvaća se osnovna hipoteza, odnosno može se reći da većina argumenata pokazuje da postoje osnove za prihvaćanje hipoteze kako je uloga kontrolinga neizostavna u procesu poslovnog odlučivanja.

Prema rezultatima provedenog istraživanja, iz prosječnih ocjena svih banaka proizlazi da su one niže kod svakog kriterija učinkovitosti u odnosu na prosječnu ocjenu najboljih banaka glede učinkovitosti funkcije kontrolinga, što se i očekivalo. Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga svih promatranih banaka Europskog sustava središnjih banaka iznosi 2,8 i znatno je niža od prosječne ocjene učinkovitosti kod najbolje ocijenjenih banaka, čija je prosječna ocjena 4,3. Ako se prosječna ocjena usporedi s najvišom mogućom ocjenom učinkovitosti funkcije kontrolinga, ocjenom 5, može se zaključiti da je najbolja utvrđena praksa funkcije kontrolinga u središnjim bankama postigla 86% razine moguće učinkovitosti (udio ocjene 4,3 u ocjeni 5). Drugim riječima, da bi najbolja praksa funkcije kontrolinga u središnjim bankama postigla razinu učinkovitosti 100%, moguće je njezinu praksu poboljšati za 14% u odnosu na postojeću.

LITERATURA

1. Avelini Holjevac, I. (2006.). "Kontroling i uspješnost poslovanja". U: *Računovodstvo i kontroling u postizanju uspješnosti poslovanja – skupina autora, savjetovanje u Bolu na Braču*, Zagreb: Hrvatski računovođa, str. 109 - 142 .
2. Capuder, J. (1997.). "Kako organizirati delovanje kontrolinga v poslovnih bankah", *Bančni vestnik*, 3, str. 3.
3. Donnelly, J. H, Gibson, J. L., Ivancevich, J. M. (1990.). *Fundamentals of Management*. Boston USA: BPI IRWIN.
4. Horváth, P. (1991.). *Das Controlling – konzept: Der Weg zu einem wirkungsvollen Controllingsystem*. München.

5. Horváth, P. (2006.). *Controlling – 10. Auflage*. München: Verlag Franz Vahlen.
6. Jakelić D. (2011.). *Uloga kontrolinga u procesu poslovnog odlučivanja u središnjem bankarstvu, doktorska disertacija*, obranjena na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu 12. srpnja 2011.
7. Lucey, T. (2002.). *Costing*. London: Continuum.
8. Osmanagić Bedenik, N. (2004.). *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha, 2. dopunjeno izdanje*. Zagreb: Školska knjiga.
9. Osmanagić Bedenik N. (2006.). Računovodstvo i kontroling – konkurencija ili suradnja? U: *Računovodstvo i kontroling u postizanju uspješnosti poslovanja – savjetovanje u Bolu na Braču*, Zagreb: Hrvatski računovođa, str. 7 - 26.
10. Petz, B. (2004.). *Osnove statističke metode za nematematičare*. Zagreb: Naklada Slap.
11. Preissler, P. R. (1985.). *Controlling*. München: Oldenburg.
12. Reichmann, T. (1997.). *Controlling – Concepts of Management Control, Controllershship, and Ratios*. Heidelberg: Springer.
13. Remmel, M. (1991.). *Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling*, u: Albach, H., Weber, J., *Controlling*. Wiesbaden: ZfB, Gabler. Preuzeto iz Osmanagić Bedenik, N. (1998.). *Kontroling abeceda poslovnog uspjeha, 2 dopunjeno izdanje*. Zagreb: Školska knjiga.
14. Roehl-Anderson, J. M., Bragg, S. M. (2004.). *Controllershship: The Work of the Managerial Accountant*. New York: John Wiley & Sons, Inc.
15. Schröder, E. F. (1982.). *Modernes Unternehmen – Controlling*. Kiehl: Ludwigshafen.
16. Vitezić, N. (2006.). “Kontroling u okruženju korporativnog upravljanja – organizacijska i metodološka rješenja”. U: *Računovodstvo i kontroling u postizanju uspješnosti poslovanja – skupina autora, savjetovanje u Bolu na Braču*, Zagreb: Hrvatski računovođa, str. 27 - 46.
17. Weber, J. (1993.). *Einführung in das Controlling, III. izdanje*. Stuttgart. Schaeffer/Poeschel, te Küpper, H. U. (1995.). *Controlling*. preuzeto iz Osmanagić Bedenik, N. (2004.). *Kontroling abeceda poslovnog uspjeha, dopunjeno izdanje*. Zagreb: Školska knjiga, str. 66. i 67.
18. Weber, J., Schäffer, U. (2008.). *Introduction to Controlling*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag für Wirtschaft ■ Steuern ■ Recht GmbH.
19. Ziegenbein, K. (2008.). Kontroling – sastavni dio praktične poslovne ekonomije i računovodstva, *IX. prerađena i aktualizirana naklada, RRI F-plus*, str. 25.

PRILOG

OBRAZAC ZA OCJENU UČINKOVITOSTI FUNKCIJE KONTROLINGA						
PRVI KRITERIJ: STRATEGIJSKO PLANIRANJE, KONTROLA I IZVJEŠĆIVANJE						
Kontroling:	1 – nikada, 2 – rijetko, 3 – često, 4 – vrlo često, 5 – uvijek	1	2	3	4	5
1. Sudjeluje u izradi vizije						
2. Sudjeluje u izradi misije						
3. Sudjeluje u definiranju temeljnih zajedničkih vrijednosti						
4. Sudjeluje u analizi okruženja i dionika						
5. Sudjeluje u analizi interne okoline						
6. Sudjeluje u definiranju stratejskih područja						
7. Koordinira i integrira proces stratejskog planiranja						
8. Sudjeluje u izradi stratejskih planova						
9. Koordinira izradu strategije						
10. Sudjeluje u izradi strategije						
11. Izrađuje prijedlog strategije						
12. Sudjeluje u provođenju strategije						
13. Sudjeluje, koordinira i integrira poslovne funkcije u provođenju strategije						
14. Koordinira proces praćenja provedbe strategije						
15. Sudjeluje u praćenju provedbe strategije						
16. Sudjeluje u izvješćivanju provedbe strategije						
	UKUPNO					
	SVEUKUPNO					
Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "stratejsko planiranje, kontrola i izvješćivanje"	= SVEUKUPNO / 16					
DRUGI KRITERIJ: OPERATIVNO PLANIRANJE, KONTROLA I IZVJEŠĆIVANJE						
Kontroling:	1 – nikada, 2 – rijetko, 3 – često, 4 – vrlo često, 5 – uvijek	1	2	3	4	5
1. Izrađuje planske smjernice za izradu operativnih planova						
2. Izrađuje planske smjernice za izradu planova projekata						
3. Sudjeluje u utvrđivanju budžeta						
4. Sudjeluje u raspodjeli budžeta						
5. Sudjeluje u izradi planova						
6. Koordinira i integrira proces operativnog planiranja						
7. Usklađuje planove pojedinih organizacijskih jedinica						
8. Koordinira i sudjeluje u izradi plana poslovanja u skladu sa strategijom						
9. Koordinira proces izrade pojedinačnih planova projekata u skladu sa strategijom						
10. Ujedinjuje pojedinačne planove i priprema prijedlog plana projekata						
11. Ujedinjuje pojedinačne godišnje planove i priprema prijedlog godišnjeg plana poslovanja						
12. Izrađuje priručnik za planiranje						
13. Sudjeluje u provođenju plana poslovanja						
14. Sudjeluje, koordinira i integrira poslovne funkcije u provođenju plana poslovanja						
15. Sudjeluje u provođenju plana projekata						
16. Sudjeluje, koordinira i integrira nositelje projekata u provođenju plana projekata						
17. Sudjeluje u kontroli i praćenju provedbe operativnih planova						
18. Koordinira proces praćenja provedbe operativnih planova						
19. Sudjeluje u kontroli i praćenju provedbe planova projekata						
20. Sudjeluje u kontroli i praćenju izvršenja troškova organizacijskih jedinica (poslovnih funkcija)						
21. Izrađuje izvješća o izvršenju troškova						
22. Daje savjete i predlaže mjere za učinkovitije upravljanje troškovima						
23. Sudjeluje i koordinira organizacijske jedinice u izradi izvješća o realizaciji operativnih (godišnjih) planova						
24. Ujedinjuje pojedinačna izvješća i izrađuje izvješće o izvršenju plana poslovanja						
25. Sudjeluje i koordinira nositelje projekata u izradi izvješća o provođenju projekata						
26. Ujedinjuje pojedinačna izvješća i izrađuje izvješće o provođenju plana projekata						
27. Sudjeluje u utvrđivanju odstupanja od plana						
28. Analizira odstupanje od plana						
29. Izvješćuje o odstupanju od plana						
	UKUPNO					
	SVEUKUPNO					
Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "operativno planiranje, kontrola i izvješćivanje"	= SVEUKUPNO / 29					

TREĆI KRITERIJ: PODRŠKA U OBLIKOVANJU I USKLAĐIVANJU CILJEVA					
Kontroling: 1 – nikada, 2 – rijetko, 3 – često, 4 – vrlo često, 5 – uvijek					
	1	2	3	4	5
1. Sudjeluje u definiranju i analizi stratejskih ciljeva					
2. Usmjerava oblikovanje međusobno usklađenih stratejskih ciljeva					
3. Sudjeluje u utvrđivanju mjera (pokazatelja) uspješnosti izvršenja stratejskih ciljeva					
4. Sudjeluje u prevođenju stratejskih ciljeva u operativne					
5. Sudjeluje u analiziranju i planiranju operativnih ciljeva					
6. Sudjeluje u oblikovanju međusobno usklađenih operativnih ciljeva					
7. Daje smjernice za oblikovanje uravnoteženih ciljeva (postizanje usklađenosti stratejskih i operativnih ciljeva)					
8. Daje smjernice za usklađivanje pojedinih ciljeva s glavnim ciljevima					
UKUPNO					
SVEUKUPNO					
Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "podrška u oblikovanju i usklađivanju ciljeva"					
= SVEUKUPNO / 8					

ČETVRTI KRITERIJ: SURADNJA SA SRODNIM FUNKCIJAMA					
1 – nikada, 2 – rijetko, 3 – često, 4 – vrlo često, 5 – uvijek					
	1	2	3	4	5
1. Kontroling utječe na formalno i sadržajno oblikovanje računovodstvenih informacija					
2. Računovodstvo isporučuje kontrolingu informacije potrebne za planiranje i kontrolu					
3. Kontroling nadopunjava računovodstvene informacije utvrđujući uzroke događaja te predviđa buduće					
4. Kontrola osigurava funkciji kontrolinga točne i pouzdane podatke iz svih poslovnih funkcija					
5. Kontrolom utvrđeno odstupanje od planova poticaj je kontrolingu u predlaganju protumjera					
6. Kontroling predlaže funkciji kontrole nove postupke provođenja kontrole					
7. Kontroling predlaže funkciji kontrole dodatne predmete kontrole					
8. Kontrola se prilagođava preporukama kontrolinga					
9. Kontroling se prilagođava preporukama kontrole					
10. Interna revizija koristi informacije i izvješća iz kontrolinga					
11. Kontroling koristi preporuke interne revizije					
12. Kontroling predlaže internoj reviziji predmete revizije					
13. Interna revizija predlaže nove postupke kontrolingu					
14. Interna revizija predlaže kontrolingu izradu novih izvješća i informacija					
15. Interna revizija surađuje s kontrolingom pri izradi godišnjeg plana revizije					
16. Upravljanje rizicima podrška je kontrolingu u koordiniranju i integriranju poslovnih funkcija k ostvarenju ciljeva					
17. Kontroling osigurava podatke potrebne za provedbu procesa upravljanja rizicima					
18. Kontroling sudjeluje u upravljanju kreditnim rizikom					
19. Kontroling sudjeluje u upravljanju kamatnim rizikom					
20. Kontroling sudjeluje u upravljanju valutnim rizikom					
21. Kontroling sudjeluje u upravljanju rizikom likvidnosti					
22. Kontroling sudjeluje u upravljanju operativnim rizikom					
23. Kontroling sudjeluje u procesu pripreme odluka					
24. Kontroling sudjeluje u procesu donošenja odluka predlažući "paket" mogućih odluka					
25. Kontroling sudjeluje u procesu donošenja odluka predlažući samo jednu odluku					
26. Kontroling sudjeluje u provođenju odluka					
27. Kontroling sudjeluje u kontroli provođenja odluka na način da o tome izvješćuje					
28. Menadžment određuje stručnjake za sudjelovanje u timovima za potrebe provođenja funkcije kontrolinga					
29. Uz smjernice i preporuke kontrolinga, menadžment izvršava svoju funkciju na temelju godišnjeg plana					
UKUPNO					
SVEUKUPNO					
Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "suradnja sa srodnim funkcijama"					
= SVEUKUPNO / 29					

PETI KRITERIJ: KOORDINIRANJE I INTEGRIRANJE POSLOVNIH FUNKCIJA PREMA CILJEVIMA						
Kontroling:		1 – nikada, 2 – rijetko, 3 – često, 4 – vrlo često, 5 – uvijek				
		1	2	3	4	5
1.	Sudjeluje u praćenju i nadziranju ostvarenja operativnih ciljeva					
2.	Koordinira i integrira poslovne procese u skladu s poslovnim ciljevima					
3.	Kontrolira i prati provedbu poslovnih ciljeva					
4.	Mjeri uspješnost provođenja poslovnih ciljeva					
5.	Predlaže mjere za sprječavanje nepostizanja poslovnih ciljeva					
6.	Izvršuje o izvršenju poslovnih ciljeva					
7.	Razvija sustav ranog upozorenja					
8.	Daje savjete za postizanje poslovnih ciljeva					
		UKUPNO				
		SVEUKUPNO				
Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "koordiniranje i integriranje poslovnih funkcija prema ciljevima"		= SVEUKUPNO / 8				

ŠESTI KRITERIJ: SAVJETOVANJE RUKOVODEĆE STRUKTURE U PROCESU POSLOVNOG ODLUČIVANJA						
Kontroling:		1 – nikada, 2 – rijetko, 3 – često, 4 – vrlo često, 5 – uvijek				
		1	2	3	4	5
1.	Sudjeluje u analiziranju mogućnosti					
2.	Sudjeluje u vrednovanju mogućnosti					
3.	Predlaže jedno rješenje (odluku)					
4.	Predlaže više rješenja – izbor jedne mogućnosti					
5.	Sudjeluje savjetodavnom ulogom u provođenju stratejskih ciljeva					
6.	Sudjeluje savjetodavnom ulogom u provođenju operativnih ciljeva					
7.	Sudjeluje u savjetovanju i predlaganju mjera za uklanjanje odstupanja					
8.	Daje savjete za uspješnije i učinkovitije provođenje planova					
		UKUPNO				
		SVEUKUPNO				
Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "savjetovanje rukovođeće strukture u procesu poslovnog odlučivanja"		= SVEUKUPNO / 8				

UKUPNA OCJENA UČINKOVITOSTI FUNKCIJE KONTROLINGA		
1.	Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "stratejsko planiranje, kontrola i izvješćivanje"	
2.	Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "operativno planiranje, kontrola i izvješćivanje"	
3.	Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "podrška u oblikovanju i usklađivanju ciljeva"	
4.	Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "suradnja sa srodnim funkcijama"	
5.	Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "koordiniranje i integriranje poslovnih funkcija prema ciljevima"	
6.	Ocjena učinkovitosti funkcije kontrolinga prema kriteriju: "savjetovanje rukovođeće strukture u procesu poslovnog odlučivanja"	
OCJENA UČINKOVITOSTI FUNKCIJE KONTROLINGA		(= Prosjek svih 6 ocjena)

THE ROLE OF CONTROLLING IN CENTRAL BANKING AND THE CRITERIA OF CONTROLLING EFFICIENCY

Summary

The aim of the paper is to analyze the function of controlling in central banking that has not been the subject to any scientific research so far. In this way, the main goal of the paper is the theoretical and empirical analysis of the role and importance of the controlling in the business decision-making process in central banks and defining the criteria of efficiency evaluation of the controlling function. As fundamental role and tasks of central banks do not significantly relate to other businesses, the proposed criteria will be able to apply in other businesses successfully. According to the theoretical analysis, controlling is the function which participates in the formation of goals, coordinates and participates in planning, controls and reports, advises, organizes and integrates business' functions towards the goals and participates in all the phases of business decision-making. Providing advices, controlling is a support and it helps in decision-making, implementation of this decision and controls its implementation. "The role of controlling is critical to the decision-making process in central banks" as the main hypothesis is accepted on the basis of the correlation test which has shown high correlation between the efficiency of the controlling and the successfulness of the operation. As successfulness of the operation can be identified with the successfulness of the decision-making process, it can be concluded that controlling is an utterly important role in the business decision-making process of central banks.

Keywords: controlling, central banking, controlling efficiency, efficiency criteria