

Teorijske i empirijske dileme u razgraničenju pojmova i koncepata vezanih za proces menadžerskog odlučivanja

Neda Vitezić¹, Metka Tekavčić²

e-pošta¹: neda.vitezic@efri.hr

e-pošta²: metka.tekavcic@ef.uni-lj.si

Sažetak

Cilj ovog rada je istaknuti problem teorijskih i empirijskih dilema vezanih za različite koncepte analize kao metode i funkcije u poslovnim odlučivanju. Poslovno odlučivanje temelji se na informacijama, a danas u digitalno doba njihova raspoloživost je velika, te je više nego ranije potreban analitički pristup rješavanju problema u procesu donošenja odluka. Međutim, tijekom vremena pod utjecajem promjena i potreba okruženja, razvijaju se nove ekonomske discipline u kojima se analiza kao metoda spoznavanja implicitno spominje (upravljačko računovodstvo, sustav kontrola upravljanja, kontroling, mjerenje rezultata poslovanja i upravljanje i neki drugi slični). Stoga je svrha ovog rada dati kritički analizu disciplina od značaja za poslovno odlučivanje i potaknuti raspravu o potrebi za definiranjem novog profila stručnjaka koji se danas nameće kao nužnost i koji se spominju kroz nazive kontroler i podatkovni znanstvenik (data scientist).

Ključne riječi: analiza kao metoda, ekonomske discipline, kontroling, proces menadžerskog odlučivanja

1. Uvod

Od prvih začetaka poduzetničkih aktivnosti i nastanka poduzeća kao organizacijskog oblika ujedinjavanja grupe ljudi koji sa svojim idejama i poduhvatima stvaraju dobra, pa sve do danas postoji potreba za analiziranjem učinaka ili rezultata, ocjenom stanja, predlaganjem mjera i rješenja a sve s namjerom da se donesu najbolje ili „prave“ odluke. Odluke u pravilu donose menadžeri na raznim razinama (niži, srednji, viši) temeljem prikupljenih i obrađenih cilju usmjerenih informacija. Danas u digitalno doba velik je broj podataka i informacija (*big data*) i njihova karakteristika je pored količine (*volume*), brzine (*velocity*), raznolikosti (*variety*), istinitosti (*veracity*) i njihova varijabilnost (*variability*), način prikazivanja ili vizualizacija (*visualization*) i vrijednost (*values*) koja se stvara kada se podaci prevedu u aktivnosti čiji rezultat su novi ishodi. Dakle, nema sumnje da tako velik broj podataka koji su danas dostupni u digitalnom obliku, zahtjeva znanje i vještine spoznavanja njihove važnosti ali i znanja u korištenju metoda kojim se oni pretvaraju u korisne informacije za poslovno

odlučivanje. Upravo je analiza metoda spoznavanja toga, način na koji rastavljamo neku pojavu na njene sastavne dijelove da bi je metodom sinteze ponovo spojili, pa su te dvije metode, iako suprotne, usko povezane u procesu znanstvene spoznaje (Popović, Vitezić, 2009). Međutim, osim što je analiza metoda ona je i znanstvena disciplina, u praksi i funkcija, pa se može govoriti o poslovnoj analizi s obzirom da se bavi poduzećem i njegovim poslovanjem. Naime, poduzeće uvijek teži razvoju, dostizanju postavljenih ciljeva, a poslovna analiza se „bavi pravilima i pretpostavkama načina razmišljanja, najprije poduzeća kao objekta, a potom kao dugotrajnog i aktivnog subjekta“ (Tintor, 2009). Raspoloživost podataka je danas daleko veća i brža nego prije, što omogućava upravljačkoj strukturi efikasniju spoznaju korištenog i neiskorištenog potencijala za postizanje ciljeva tj. rezultata, ishoda i utjecaja na okruženje.

O aktualnosti analize poslovanja raspravljalo se je prije više od 20 godina (Pučko, Rozman, 1998) posebno kao znanstvene discipline koja se je izučavala na visokoškolskim programima ali i kao funkcije ili službe u poduzeću. Da analiza poslovanja nadilazi

analizu kao metodu spoznavanja objasnio je još prije 40 godina profesor Filip Lipovec (1983) prema kojemu je analiza poslovanja „celota ocenjivanja in planiranja poslovanja“ što upućuje da je analiza disciplina a ne samo metoda istraživanja. S aspekta poslovanja poduzeća ili entiteta općenito, analiza kao metoda omogućava spoznavanje, ocjenu i djelovanje u procesu menadžerskog odlučivanja. Nedvojbeno je da će se bez obzira na tehnološki napredak analiza koristiti kao sredstvo rasvjetljavanja ili spoznavanja, utvrđivanja i povezivanja uzroka i posljedica među pojavama u poslovanju. Međutim, činjenica je da je kroz povijest kako u teoriji tako i u praksi, analiza kao disciplina i kao funkcija doživljavala konceptijske, metodološke i terminološke promjene. Postavlja se pitanje zašto? Upravo je namjera ovog rada dati pregled i kritičku analizu pojedinih disciplina koje sve za podlogu imaju analizu i koje su se izučavale kroz sveučilišne programe i bile primjenjivane kroz razna organizacijska rješenja u praksi. Cilj je analizom istoznačnosti ali i različitosti pojedinih konceptijski povezanih disciplina doprinijeti njihovu preciznijem tumačenju, potaknuti na raspravu sa svrhom da se predloži naziv i koncept primjeren digitalnom dobu 21.stoljeća.

2. Analiza kao podloga za menadžersko odlučivanje

Proces donošenja odluka temelji se na analizi kojom se ispituje konkretno poslovanje i dolazi do spoznaje i ocjene o pojedinim aspektima poslovanja, što predstavlja temelj za donošenje odluka. Odluke se donose da bi se ostvario zacrtani cilj pa se u pravilu svaka aktivnost analizira i planira. Predmet analize pa onda i plana je u pravilu poslovanje cjeline poslovanja ili pojedinih aspekata. No, kako je poslovanje povezano s organizacijom poslovnih procesa, te djeluje u interakciji s okruženjem onda se može reći, kako naglašava i Rozman (1995) da je često predmet analize poduzeća njegovo poslovanje, organizacija i okruženje. Te tri odrednice su ključne i neodvojive u razjašnjavanju uzroka i utjecaja na realizaciju postavljenih pojedinačnih i općih ciljeva, prosudbi i ocjeni te donošenju zaključaka radi poduzimanja odgovarajućih mjera i politika. Kompleksnost poslovanja danas zahtjeva više nego ikad analitičko promišljanje u svim fazama donošenja odluka. U pripremnoj fazi raspolaže se danas s ogromnim brojem podataka i informacija koje treba znati analitički obraditi koristeći se kvantitativnim i kvalitativnim metodama. U procesu donošenja

odluka koriste se relevantne činjenice pomoću kojih se sagledavaju mogućnosti, razrađuju i oblikuju prijedlozi. Realizacija odluke je danas vrlo složena zbog čestih promjena uvjeta pa se i u ovoj fazi trebaju sakupljati i analizirati dodatni podaci i informacije, korigirati prethodna predviđanja i mijenjati odluke.

Analiza je podloga ne samo za interno poslovno odlučivanje već i za donošenje odluka od strane eksternih dionika. Intenzitet globalizacije i rastuće tehnologije donosi pored pogodnosti i rizike, pa se traži transparentnije izvještavanje eksternih korisnika posebno ulagača. Iskazivanje samo financijskih rezultata nije dovoljno već, se preporuča cjelovitije izvještavanje uz objašnjenje poslovnog modela i strategije, ispunjavanja uvjeta održivosti i ostalih aspekata društvene odgovornosti. Činjenica je da je dosadašnja praksa generirala čitav niz izvještaja pod različitim nazivima «izvještaj o održivosti», «izvještaj o društvenoj odgovornosti», «izvještaj o korporativnom upravljanju», «socijalni izvještaj», «triple bottom line izvještaj», «3P izvještaj» i sl. Zajedničko im je da se pored uobičajenih ekonomskih uglavom financijskih podataka i pokazatelja uključuju i podaci o ekološkim i socijalnim aspektima te načinu upravljanja (*ESG-economy, environmental, social and governance*). Jednom riječju donošenje odluka je danas u okvirima zahtjeva za održivim poslovanjem pa otuda i potreba za jedinstvenom i globalnom metodologijom izvještavanja. Smjernicama o cjelovitom izvještavanju (*IIRC- The International Integrated Reporting Council*)¹ želi se svim dionicima ali prvenstveno investitorima osigurati jasno i sažeto predstavljanje kako neko poduzeće kreira vrijednost sada i u buduću, a oni svoje subjektivne prosudbe mogu donijeti na temelju uvida u pokazatelje uspješnosti u kontekstu ekonomskih, ekoloških i socijalnih zahtjeva ali i uvidom u strategiju i planove poduzeća. Integrirano izvještavanje kreirano je s ciljem da se poboljša odgovornost, način upravljanja i povjerenje, te da bi se iskoristio brzi protok informacija i transparentnost poslovanja koje je omogućila suvremena tehnologija.

Međutim, ovakav sveobuhvatniji pristup izvještavanju traži i dobro poznavanje analitičkih vještina kod obrade i interpretacije podataka kako bi se u cjelini podigla razina kvalitete informacija. Analitičke vještine podrazumjevaju sposobnost povezivanja i objašnjenja uzročno posljedičnih veza među pojavama, predlaganje i odabir rješenja, rješavanje problema i predviđanje situacije. Analitičke

1 IIRC je 26.studenog 2012. godine donijelo i Prototip Okvira cjelovitog izvještavanja čija verzija 1.0 je izašla tijekom 2013. godine., www.theiirc.org

vještine su pored ostalih tehničkih i komunikacijskih vještina ključne za donošenje odluka pa se može opravdano postaviti pitanje koji je to profil stručnjaka potreban u današnje digitalno doba?

3. Pojemna razgraničenja i koncepti vezani za proces menadžerskog odlučivanja

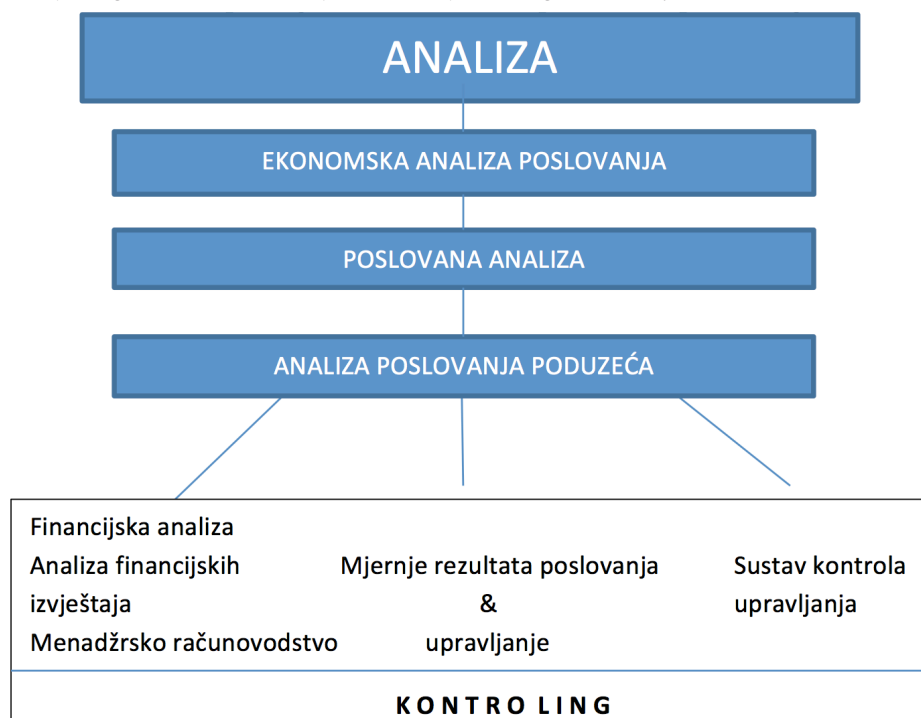
Uvažavajući potrebe za cjelovitijim izvještavanjem, poslovanje se - a to je činjenica - još uvijek najčešće analizira kroz učinke koji se financijski iskazuju pa je stoga financijska analiza i najzastupljenija. Financijski učinci iskazuju se kroz računovodstveni sustav pa se često financijska analiza poistovjećuje s analizom financijskih izvještaja što je izravan prijevod engleskog izraza „financial statement analysis“. No, to nije istoznačno jer financijska analiza ima za podlogu ne samo financijske (računovodstvene) izvještaje već i ostale financijske podatke koji se ne evidentiraju u računovodstvu (npr. podaci s tržišta kapitala, razne vrste investiranja i sl.), kao i ostale relevantne kvantitativne i kvalitativne podatke. Zbog važnosti za buduće poslovanje, aspekti financijskog poslovanja često su predmetom predviđanja i prognozanja (*forecasting and projection*). Analize i procjene vrijednosti, investicijske analize kao i scenario i analize osjetljivosti, značajan su dio financijske analize, posebno interesantne u vremenima turbulencije i neizvjesnosti. Nije sporno da se velik dio financijske analize odnosi na analizu temeljem financijskih izvještaja (*financial statement analysis*) koja se fokusira na ispitivanje i interpretaciju računovodstvenih podataka koji se iskazuju u bilanci, računu dobiti i gubitka te izvještajima o novčanom toku i promjenama na kapitalu. Ova vrsta analize poznata je i od ranije pod nazivom analiza bilance (Vasiljević, 1965; Rodić, 1990; Rehkugler, 1997; Heesen, Gruber, 2018) gdje se pod pojmom bilance podrazumjeva sve što se mjeri i iskazuje rezultat a istovremeno dovodi i u ravnotežu. Pored osnovnih podataka o stanju imovine i obvezama koji se koriste za ocjenu sigurnosti i stabilnosti poslovanja, analizira se i bilanca uspjeha (račun dobiti i gubitka) koja je u stvari analitički račun kapitala i ukazuje na ostvaren uspjeh poslovanja mjereno razlikom prihoda i rashoda.

Ako se pođe od toga da je objekt analize poduzeće i sve ono što ga okružuje i da je predmet njegovo cjelokupno poslovanje, onda se dolazi do koncepta koji nadilazi i financijsku analizu. Sadržaj analize cjelokupnog poslovanja obuhvaćen

je kroz koncepte pod nazivima ekonomska analiza poslovanja, poslovna analiza ili samo analiza poslovanja. Krajčević (1960, 1965, 1972, 1975) u svojoj knjizi *Analiza poslovanja* ističe da je objekt analize u ekonomici poduzeća poslovanje i da analizom uočavamo problematiku koja poslovanjem nastaje, a zatim ispitujemo i ocjenjujemo njeno rješavanje. Budući da je analiza emanacija praktičnog rada i djelovanja poduzeća a poslovanje objekt primjenjene analize ili analize poslovanja, to je i razlog da se materija obrađuje kompleksno pod tim nazivom. Težište je bilo na funkcijama i rezultatu poslovanja, uz dodatak revizije s analizom bilance te analizom vrijednosti. Naziv ekonomska analiza poslovanja koriste Popović (1979, 1983.), i Tintor (1983) s obzirom da je poduzeće ili organizacija kompleksan sistem u kojem s javlja čitav niz interakcija između pojedinih podsistema i tih podsistema i sistema u cjelini. Popović (1983) polazi od toga da je poslovanje poduzeća ekonomski poslovni proces i kao takav teži racionalnom poslovanju koje je ujedno i osnovni cilj ekonomske analize poslovanja. Tintor (1983) u svojoj knjizi *Uvod u ekonomsku analizu poslovanja* polazi s metodološkog aspekta što znači da se ne bavi samo spoznajama istine o poslovanju poduzeća, principima i zakonitostima, već i pitanjima samog spoznavanja u svakom pojedinačnom slučaju. Ekonomska analiza je više od metode znanstvenog istraživanja, ističe Tintor, jer je ona istraživanje i objašnjenje te pretpostavka razumjevanja ekonomske stvarnosti i planiranja budućnosti, a ostvaruje se različitim metodama ekonomske analize. Dakle, analiza u kontekstu poslovanja poduzeća, podloga je za čitav niz koncepata koji su se razvijali pod različitim nazivima tijekom niza godina (Slika 1).

Prije 30-ak godina počelo se u znanstvenoj literaturi isticati potreba za nefinancijskim informacijama i strateškom načinu promišljanja što potkrepljuje stav da se pri analizi poslovanja poduzeća ili entiteta polazi od cjeline svih internih i eksternih faktora koji imaju utjecaja na njegovo poslovanje. Nefinancijski podaci se uglavnom odnose na kupce, dobavljače, zaposlenike, aspekte društvene odgovornosti i održivosti i dr. što se kroz računovodstvo ne evidentira u cjelini već djelomično. Nefinancijski podaci mogu se izraziti kvantitativno (npr. broj kupaca, broj zaposlenih, i sl.) ali i kvalitativno (npr. zadovoljstvo kupaca, motiviranost zaposlenih) što je od važnosti za stratešku pozicioniranost poduzeća. Uslijed promjena u okruženju, strateškom promišljanju se sve više poklanja pažnja pa su *balanced scorecard* modelom (BSC) Kaplan i Norton (1996) željeli su naglasiti

Slika 1: Analiza kao podloga za različite koncepte u svrhu poslovnog odlučivanja



Izvor: autori

potrebu da se uravnoteženo sagledavaju i mjere ciljevi u poslovanju polazeći od vizije i strategije poduzeća obuhvaćajući i nefinancijske indkatore. Mjerenje poslovanja koje je nužno za realizaciju strategije analizira se kroz postavljene ciljeve, mjere, mjeritelje (inidkatore) i inicijative (aktivnosti) i to kroz internu perspektivu (što se može poboljšati kroz efikasnost internih procesa i učinkovitije učenje i razvoj) i eksternu perspektivu (kako zadovoljiti kupce i generirati što veći finansijski učinak za vlasnike). To je alat, kako naglašavaju Kaplan & Norton (2000) koji govori o znanju, vještinama i sustavu koje trebaju zaposlenici (učenje i rast) kako bi inovirali i izgradili prave kapacitete (interni procesi) koji će isporučiti vrijednost kupcima na tržištu (kupci) i koja će eventualno povećati dioničarsku vrijednost (financijska perspektiva).

Dakle, način na koji će se nadzirati i pratiti odvijanje i realizacija postavljenih strateških ciljeva podrazumjeva mjerenje tj. razradu indikatora koji dovode do konačnog rezultata ili ishoda (outcome). Stoga se u literaturi javlja pojam „*performance measurement*“ kao proces koji pomaže organizaciji u formuliranju, implementaciji i promjeni njihove strategije u svrhu da zadovolji svoje stakeholderske potrebe“ (Verwire and van den Berghe, 2004). Postavlja se pitanje da li takav složeni upravljački

proces (obuhvaća organizaciju, planiranje, vođenje, komunikaciju, praćenje i evaluaciju) koji vodi ka poboljšanju u suštini jest u stavri analiza poslovanja jer rabi analizu kao metodu spoznavanja dostignutih ciljeva? Ti ciljevi su daleko širi kako u operativnom tako i strateškom pogledu jer 21.stoljeće obilježava ne samo globalizacija i rastuća tehnološka rješenja u području digitalizacije i informatizacije općenito, već kao posljedica toga i promjenjivost, rizičnost i nepredvidivost. Stoga se kroz razne dokumente (OECD načela i dr.) naglašava odgovornost i transparentnost u izvještavanju ne samo dioničara već svih dionika (stakeholdera). Stakeholderska teorija započeta već 90 tih godina 20.st. sve se više naglašava u teoriji ali i praksi. Radi se o teoriji etičnosti organizacije, kako ističe njen začetnik Edward Freeman (1994, 2010) koja polazi od tvrdnje da su vrijednosti obavezno i eksplicitno dio poslovnih aktivnosti (poslovanja). Poduzeće ili organizacija ima svoje ciljeve, a pojedinci ili grupa pojedinaca (stakeholderi) mogu utjecati na njihovu realizaciju.

Rozman (2012) ističe da ako se organizacija definira kao „formalno tehnički (ili poslovni) proces koji kombinira (koordinira) resurse, procese i proizvode/usluge u cilju postizanja efikasnosti“, nameće se pitanje tko u organizaciji vrši koordinaciju? Odgovor se daje kroz koncept kontrolinga (*controlling*)

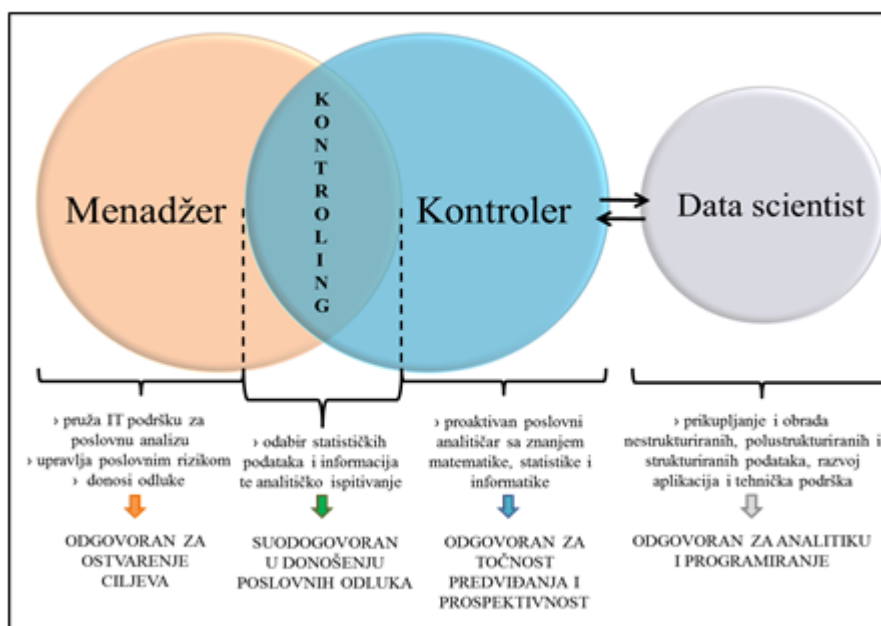
koji je danas koordinativna funkcija povezivanja poslovnih procesa kroz visoko sofisticiran informacijski sustav. Kontroling je prvenstveno analitičko informativna ali i savjetodavna funkcija koja povezuje sve menadžerske funkcije na način da analizom, kontrolom, planiranjem i predviđanjem pruži menadžmentu najbolja moguća rješenja za izazove koji se javljaju unutar i izvan organizacijskog okruženja (Vitezić, 2008). Menadžmentu pruža stručnu i savjetodavnu pomoć u prevladavanju poslovnih rizika, dostizanju postavljenih ciljeva i uvećanju dodane vrijenosti. Prednosti koje nosi digitalno doba daju kontrolingu mogućnost pravovremenog usmjeravanja i proaktivnog djelovanja, naglašavajući pri tome ne samo informativnu već i savjetodavnu ulogu. Stoga se kontroler s pravom može nazvati poslovnim partnerom menadžmentu jer sudjeluje i suodgovoran je u procesu donošenja odluka.

No, valja naglasiti da je digitalizacija i općenito IT tehnologija omogućila raspolaganje s velikim brojem nestrukturiranih ili polustrukturiranih i strukturiranih podataka koje se trebaju znati izvući i obraditi naprednom poslovnom analitikom (rudarenje podataka, strojno učenje, internet stvari, neuronske mreže i mnogi drugi alati za uzorkovanje, predviđanje, vizualizaciju i analitiku). Poslovna analitika ima za cilj učinkovitije donošenje poslovnih odluka i razvija se uz jačanje i poboljšanje računala, infrastrukture podataka, razvoj novih algoritama koji su iznjedrili novi profil stručnjaka – podatkovnog znanstvenika (*data scientist*). Njega

se opisuje kao analitičara, statističara, programera, hakera (Davenport, 2014) tj. osobu koja ulazi u genezu podataka, vezu među podacima, njihovu aplikativnost i iskoristivost (Slika 2). Teorija još uvijek nije jasno razgraničila pojedine dodirne elemente kontrolera i podatkovnog znanstvenika, a praksa još nije na razini mogućeg potvrđivanja istoznačnih i dodirujućih elementa te učinaka koje ova dva profila stručnjaka imaju na upravljanje.

Nažalost, još uvijek se u nekim teorijskim raspravama i analizama može naići na poistovjećivanje kontrolinga s upravljačkim računovodstvom. To ima korijene u prošlosti kada se uslijed promjena i potreba u okruženju računovodstvo, posebice u angloameričkom govornom području, počelo dijeliti na troškovno (*cost accounting*), upravljačko (*managerial accounting*) i financijsko (*financial accounting*). Upravljačko računovodstvo usmjereno je na interne informacije koje prikuplja računovodstvo za potrebe donošenja internih odluka, no one su prvenstveno financijske prirode. Kako je i kontroling u početku svog razvoja bio usmjeren više na financijski aspekt poslovanja i koristio primarno računovostvene podatke, tako se može smatrati američkom verzijom upravljačkog računovodstva s naglaskom na strateško planiranje (Koletnik, 2004). Ovakav koncept teorijski podupiru i implementiraju oni koji zastupaju tezu da je osnovni cilj poslovanja poduzeća profit i profitabilno poslovanje te stoga i najvažniji način iskazivanja poslovnog uspjeha, što se ne bi moglo prihvatiti sa šireg stajališta upravljanja u uvjetima globalnog koncepta održivosti.

Slika 1: Analiza kao podloga za različite koncepte u svrhu poslovnog odlučivanja



Izvor: Vitezić (2021)

Sljedeća faza u razvoju potpore poslovnim odlučivanju je koncept kontrole upravljanja (*management control system*) pod kojim se podrazumjeva proces pomoću kojeg menadžeri utječu na druge članove u poduzeću da izvršavaju strategiju poduzeća (Anthony, Govindarajan, 1998). Svrha je zadržati poduzeće "pod kontrolom" u smislu da se ostvari strategija poduzeća kroz ispunjavanje pojedinačnih ciljeva. Kontrola upravljanja sustavno se nalazi između formuliranja strategije kroz postavljanje ciljeva, politika i kontrole ostvarivanja zadataka. Kontrola upravljanja znači primjenu te strategije, a kontrola zadataka znači djelotvorno i učinkovito izvršavanje pojedinačnih zadataka. Svaka od ovih aktivnosti uključuje planiranje i kontrolu. Planiranje je osobito važno za formulaciju strategije, a kontrola za izvršavanje zadataka, a jedni i drugi su jednako važni za kontrolu upravljanja koja se primarno fokusira na izvršavanje strategije poduzeća, pa je samo alat uz pomoć kojeg će menadžment ostvarivati strategiju. Ovdje treba isto naglasiti različito poimanje pojma „kontrola“. U sustavu kontrola upravljanja, ona podrazumjeva šire shvaćanje jer obuhvaća i analizu kao metodu. Djelotvorno (*efficient*) i učinkovito (*effective*) izvršavanje zadataka pored usporedbe izvršenog s planiranim obuhvaća i ispitivanje odstupanja a to onda podrazumjeva i analitičke vještine. Kontrola u užem smislu je samo konstatacija odstupanja od predviđenog ili planiranog. Još je Fayol (1916) istaknuo pet osnovnih funkcija menadžmenta - planiranje i predviđanje, organizaciju, vođenje i motiviranje, koordiniranje i kontrolu, te je smatrao da se kontrolna funkcija koristi kako bi menadžer dobio povratne informacije o procesu te mogao analizirati odstupanja i provesti potrebne prilagodbe. Suvremenijim pristupom funkcijama menadžmenta kontrola se zamjenjuje kontrolingom reducirajući Fayolovih pet funkcija menadžmenta na četiri –planiranje, organiziranje, vođenje i controlling. (Luković, Lebefromm, 2014). Suština kontrolinga je u analizi informacija, pa tako Zekić (2007) smatra da je uslijed promjena u okruženja kontroling nužan radi dinamičke optimalizacije poslovanja poduzeća.

Može se zaključiti da bez obzira na razne koncepte postoji potreba koordinacije i integracije planova, programa i zadataka u sustavu upravljanja. Kontroling danas nije više „novi“ misaoni, vladajući i usmjeravajući pristup na području menadžmenta koji proaktivno djeluje u cilju povećanja efikasnosti i efektivnosti. Kontroling kroz svoju primarnu ulogu koordinacije i integracije koristi sveobuhvatan informacijski sustav u cilju pomoći menadžmentu u procesu odlučivanja i vođenja poduzeća i to na strateškoj i operativnoj razini.

4. Dileme vezane za pojam i koncept kontrolinga

Prva dilema vezana je za definiranje pojma i suštine poimanja kontrolinga. Pojam kontroling etimološki proizlazi iz riječi *to control* koja kako se uobičajeno citira u literaturi ima više od 50 značenja, i najčešće se prevodi kao kontrolirati, upravljati, regulirati, ispitivati, nadzirati. Koji je glagol najprimjereniji? Neupućeni u suštinu kontrolinga s obzirom na korijen riječi često kontroling povezuju s funkcijom kontrole a kontrolera nazivaju kontrolorom, pa otuda i prijevod kontrolirati. Kontrola je samo jedno od osnovnih područja kontrolinga pored planiranja, analize i izvještavanja no ne i primarno. U kontekstu funkcije kontrolinga najprimjerenije je korstiti riječ usmjeravati iako neki autori dodaju i upravljati. Da li kontroler upravlja? Činjenica je da menadžment i vlasnici rukovode i upravljaju a kontroling indirektno „upravlja“ kroz osiguranje odgovarajućih informacija temeljem kojih se odlučuje. Nepobitno je da postoji čvrsta veza između kontrolinga i menadžmenta jer su i osnovna područja kontrolinga ujedno i funkcije menadžmenta, a kontroling se sve više naglašava kao funkcija i često zamjenjuje kontrolu. Stoga se može postaviti i pitanje da li se može kontroling svrstati u interni nadzor u širem smislu? Svakako, jer se utvrđivanje odstupanja i poduzimanje korektivnih mjera koje slijedi nakon detaljnije analize može smatrati vrstom internog nadzora.

Druga dilema je vezana za definiranje kontrolinga kao discipline i funkcije. Kontroling nema jednoznačne općeprihvaćene definicije već se one izvode iz prakse. U praksi dominiraju američki i njemački model koji se razlikuju po sadržaju no svrha im je ista - pomoć menadžmentu u donošenju odluka kroz odabir i analizu odgovarajućih informacija. Američki model je orijentiran više na financijske učinke u poslovanju i više je operativan s obzirom na cilj poslovanja - uvećavanje vrijednosti. Njemački koncept kontrolinga je strateški i operativno usmjeren s obzirom na ekonomski, održiv i socijalni cilj poslovanja. Raspravljati se može koji je koncept primjereniji 21.stoljeću, no dugogodišnja težnja za primjenom ekoloških i socijalnih elemenata podržavaju širi europski koncept.

Nadalje, dileme se postavljaju oko praktičnih organizacijskih rješenja koja su vrlo heterogena i egzistiraju uglavnom kod velikih i srednje velikih poduzeća. Bilo bi poželjno potaknuti raspravu i istaknuti prednosti ali i nedostatke centralističkog, decentralističkog ili mješovitog pristupa u praksi?

Konačno, s obzirom na sve učestalije isticanje potrebe za novim profilom stručnjaka (poslovni analitičar/kontroler/podatkovni znanstvenik), stjecanje profesionalnog statusa kroz certificiranje bi zasigurno doprinijelo jačanju veza s menadžmentom i poboljšalo kvalitetu procesa donošenja odluka.

5. Zaključna razmatranja

Četvrta industrijska revolucija, tj. digitalizacija, robotizacija i umrežavanje u realnom vremenu obilježavaju 21. stoljeće. Što to znači za kontroling? Kontroling je u prošlosti bio više orijentiran na deskriptivnu analitiku, tj. prikupljanje i obradu podataka s naglaskom na ocjenu dosadašnjeg stanja, uzroke i konstatacije te prijedloge radi poduzimanja mjera. Međutim, brzo raspolaganje s velikim brojem podataka u digitalnom obliku i u realnom vremenu uz promjenjivo okruženje mijenjaju orijentaciju kontrolinga na prediktivnu i preskriptivnu analitiku, dakle ispitivanje što će se dogoditi u budućnosti i s kojom vjerojatnosti će se ostvariti, te što treba poduzeti da bi se ostvarilo zacrtano i što ako se ne uspije. Kontroleri su suočeni s novim izazovima, jer se pored analitičkih i statističkih vještina traži i matematičko i informatičko znanje za naprednu poslovnu analitiku (rudarenje podataka, strojno učenje, internet stvari, neuronske mreže i mnogi drugi alati za uzorkovanje, predviđanje, vizualizaciju i analitiku). Poslovna analitika ima za cilj ne samo pojednostaviti automatizaciju standardiziranih procesa već i omogućiti učinkovitije donošenje poslovnih odluka (Nielsen, 2018). IT tehnologija i napredna poslovna analitika ima i određene rizike za kontrolera jer je menadžment sposoban izvući informacije izravno iz sustava (Schäffer, 2019). Kako je već naglašeno, uvodi se novi profil stručnjaka - podatkovni znanstvenik (*data scientist*) koji je simbioza analitičara, statističara, programera. Ovi izazovi i prijetnje traže od kontrolera da se nametne kao stručnjak koji će znati koristiti raspoložive podatke, usavršiti analitičke, statističke i informatičke vještine kako bi opravdao svoju misiju - snimiti, analizirati, ocijeniti, predvidjeti i riješiti. Pred teorijom su novi izazovi da se razjasne i povežu istoznačni i dodirni elementi kontrolera i podatkovnog znanstvenika, a na praksi da to primjeni i korigira. No bez dileme, izvjesno je da u današnjem visoko sofisticiranom, promjenjivom i neizvjesnom okruženju, analiza kao metoda i kao disciplina doživljava svoju renesansu i da je nužna za razvoj i održivost poduzeća.

Zaključno, postavlja se pitanje, je li sazrijelo vrijeme za raspravu o novoj paradigmi ekonomike poduzeća, o tome gdje je "nestao" poslovni analitičar i je li naziv kontroler njegova inačica ili pak nešto više, bi li se s obzirom na današnji i budući obrazac poslovanja trebalo osmisliti odgovarajući naziv za novi traženi profil stručnjaka? Je li kontroling u funkcijskom smislu odgovarajuće sadržajno koncipiran i pozicioniran u organizaciji? U kojem pravcu bi trebao ići dalji razvoj i suradnja kontrolera i/ili poslovnog analitičara i data scientista? Mogu li se u budućnosti ta dva profila stručnjaka stopiti u jednu profesiju i treba li se ona certificirati? Sve su to pitanja koja zahtijevaju elaboraciju u kontekstu nove paradigme upravljanja pod utjecajem tehničko-tehnološkog napretka-digitalizacije i robotizacije.

Literatura in viri

1. Anthony, R.N., Govindarajan, V. (1998) *Management control systems*, Irwin McGraw-Hill, Ninth edition, 1998.
2. Davenport, T. H. (2014): *Big data at work : dispelling the myths, uncovering the opportunities*. Boston, Massachusetts: Harvard Business Review Press.
3. Fayol, H. (1916) *Administration industrielle et générale*, Paris, Dunod.
4. Freeman, R.E. (1984), *Strategic Management: A Stakeholder Approach*, Boston Pitman Publishing.
5. Freeman, R.E. i dr. (2010), *Stakeholder Theory: The State of the Art*, Cambridge University Press.
6. Heesen, B., Gruber, W. (2018) *Bilanzanalyse und Kennzahlen*, 6th ed. Springer Gabler.
7. Kaplan, R.S., Norton, D.P. (1996) *The Balanced Scorecard: Translating strategy into Action*, Boston, Harvard Business School Press.
8. Kaplan & Norton, (2000) *Having Trouble with Your Strategy? Then Map It*. Harvard Business Review, September-October 2000.
9. Koletnik, F. (2004). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij*, 2. Dopolnjena izdaja, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
10. Lipovec, F. (1983) *Analiza in planiranje poslovanja*, ČGP Delo, TOZD Gospodarski vestnik, Ljubljana.
11. Luković, T., Lebefromm, U. (2014): *Controlling- planom do cilja*, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik.
12. Nielsen, S. (2018). Reflections on the Applicability of Business Analytics for Management Accounting- and Future Perspectives for the Accountant, *Journal of Accounting & Organizational Change*, 14(2), 167-187. doi: <https://doi.org/10.1108/JAOC-11-2014-0056>

13. Popović, Ž. (1979, 1983). Ekonomska analiza poslovanja, Informator, II izdanje, Zagreb
14. Popović, Ž, Vitezić, N. (2009), *Revizija i analiza-instrumenti uspešnog donošenja poslovnih odluka*, HZRFD, Zagreb.
15. Pučko, D. (1995). Aktualnost analize poslovanja danes, 1. *Strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije*- Analiza kot podlaga za odločitve v novem gospodarskem sistemu, Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovno analizo, Portorož, 28. in 29. septembra 1995.
16. Rehkugler, H. (1997) *Bilanzanalyse*, Walter de Gruyter; 4th ed., Vollig Uberarbeitete Und E. ed. Edition, Germany
17. Rodić, J. (1990) *Teorija i analiza bilansa*, Ekonomika, Beograd.
18. Rozman, R. (1995). Opredelitev analize kot metode spoznavanja, 1. *Strokovno posvetovanje o sodobnih vidikih analize poslovanja in organizacije*- Analiza kot podlaga za odločitve v novem gospodarskem sistemu, Zveza ekonomistov Slovenije, Sekcija za poslovno analizo, Portorož, 28. in 29. septembra 1995.
19. Rozman, R. (2012). Slovenian organization theory and its ties with associated theories and sciences, *Dynamic Relationship Management Journal*, May, 2012,
20. Schäffer, U. (2019). *Behavioral Controlling- Anniversary Volume in Honor of Jürgen Weber*, Springer Gabler.
21. Tintor, J. (1983) *Uvod u ekonomsku analizu poslovanja*, Narodne novine Zagreb.
22. Tintor, J. (2009) *Poslovna analiza*, Masmedia, Zagreb.
23. Vasiljević, K. Đ. (1965) *Teorija i analiza bilanca*, Savremena administracija, Beograd.
24. Verwire K. and Van den Berghe, L. (2004). *Integrated performance management, A Guide to Strategy Implementation*, SAGE Publications Ltd.
25. Vitezić, N. (2008): Interaktivni odnos računovodstva, kontrolinga i internog nadzora, *Zbornik radova IX. Savjetovanja Računovodstvo i porezi u sadašnjim uvjetima poslovanja*, Zagreb – Šibenik, 2008. str. 29-46.
26. Vitezić, N. (2021): Kontroling-studijsko gradivo za poslijediplomski specijalistički studij, Ekonomski fakultet Rijeka
27. Vitezić, N., Lebefromm, U. (2019): *Production Controlling in the Digital Age*. Rijeka: Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet.
28. Zekić, Z. (2007) *Menadžment- poduzetnička tehnologija*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci.

Prof. dr. Neda Vitezić je upokojena redna profesorica Ekonomske fakultete Univerze na Reki. Področja njenega raziskovanja in delovanja so analiza poslovanja podjetja, kontroling in revizija. Njen publicistični opus obsega številne mednarodno odmevne članke, knjige in učbenike. S prispevki je sodelovala na številnih strokovnih in znanstvenih srečanjih, kot gostujoča predavateljica pa je delovala v ZDA, Veliki Britaniji, Avstriji, Sloveniji in Črni gori, dolgoletno sodelovanje jo veže predvsem z Ekonomsko fakulteto v Ljubljani. Prof. dr. Neda Vitezić je ustanovila in dolgo let uspešno vodila podiplomski specialistični program Kontroling na Ekonomski fakulteti na Reki, ustanovila pa je tudi Združenje hrvaških kontrolerjev (Udruga hrvatskih kontrolera).

Prof. dr. Metka Tekavčič je redna profesorica Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, habilitirana za področje ekonomike poslovanja. Ukvarja se predvsem z merjenjem in presojanjem uspešnosti poslovanja podjetij in drugih organizacij v zasebnem in javnem sektorju. Bila je gostujoča predavateljica Univerze v Greenwichu in Univerze v Skopju. S prispevki pa sodeluje na različnih strokovnih in znanstvenih srečanjih doma in v tujini ter ima bogate izkušnje pri delu s podjetji. Od leta 2013 je dekanja Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani in članica različnih organov mednarodnih združenj na področju poslovnega in ekonomskega izobraževanja.