

Dr. sc. IVANKA AVELINI HOLJEVAC, redoviti profesor
Hotelijskog fakulteta u Opatiji

CONTROLLING U HOTELSKOM PODUZEĆU

UDK: 65.012.4:64.024:801.3

Primljeno: 8. 10. 1994.

Pregledni članak

Rezultate istraživanja treba shvatiti kao doprinos formiranju naše nove suvremene ekonomske terminologije iz područja upravljanja, konkretno upravljanja poslovnim rezultatom, kao i iniciranje promjena u upravljanju i organizaciji poduzeća. Controlling kao instrument upravljanja ima veliko značenje za uspješnost poslovanja hotelskih poduzeća i zavređuje posebnu pažnju.

Ključne riječi: management, upravljačka kontrola, analiza kao podloga za odlučivanje, operativni management

1. UVOD

Istraživanje upravljanja poslovnim rezultatom poduzeća je nužno i aktualno. Upravljanje poslovnim rezultatom u novim tržišnim uvjetima dobiva novo značenje, potrebno je redefinirati njegov zadatak, sadržaj i mjesto u upravljanju poduzećem. Potrebno je sagraditi nove moderne temelje upravljanja poslovnim rezultatom, a to znači prihvatiti opće međunarodne standarde upravljanja hotelom. Našu ekonomsku terminologiju treba proširiti i obogatiti novim i suvremenim terminima iz područja upravljanja poduzećem.

Poslovni rezultati naših hotelskih poduzeća nisu zadovoljavajući iz više razloga. Jedan od razloga je i nedovoljno efikasno upravljanje poslovanjem poduzeća općenito kao i u pojedinim segmentima. To ukazuje na važnost istraživanja upravljanja poslovnim rezultatom, jer je ono instrument koji će omogućiti podizanje opće kvalitete upravljanja poslovanjem hotelskih poduzeća.

Rezultati istraživanja trebaju poslužiti hotelskim managerima da spoznaju značenje upravljanja poslovnim rezultatom i omoguće im brzo prilagođavanje i reorganizaciju upravljanja u skladu s modernim principima upravljanja, u cilju povećanja opće efikasnosti poslovanja poduzeća.

2. UPRAVLJANJE POSLOVNIM REZULTATOM I CONTROLLING

Gdje je mjesto upravljanja poslovnim rezultatom? Kod odgovora na to pitanje valja poći od opće definicije upravljanja i funkcija upravljanja poduzećem. U tu svrhu je korištena izvorna američka literatura iz područja osnova upravljanja (Fundamentals of Management), jer upravljanje je nastalo i razvilo se na području Sjedinjenih Američkih Država i omogućilo im brzi i uspješan razvoj gospodarstva.

Danas su američke osnove upravljanja poduzećem preuzete u teoriji i praksi gospodarstva svih razvijenih zemalja svijeta.

Od nekad "sekundarne funkcije" ili "administrativne funkcije" razvila se "management (upravljačka) funkcija" koja danas čini najznačajniju funkciju i vitalni faktor poslovne uspješnosti (mozak poduzeća).

Opća definicija upravljanja (managementa) glasi: "Management je proces kojeg ostvaruje jedna ili više osoba, a sastoji se u koordiniranju aktivnosti drugih osoba da bi se postigli rezultati koje jedna osoba ne bi mogla sama postići". (4;7).

Proces upravljanja ostvaruje se kroz tri temeljne funkcije upravljanja i to: Planning, Organizing i Controlling (4;10), koje se kod nas najčešće prevode kao: planiranje, organiziranje i kontroliranje.

Proces upravljanja (management) pokriva ukupno poslovanje poduzeća i njegovih pojedinih dijelova, i obuhvaća tri osnovna zadatka: upravljanje radom i organiziranje, upravljanje proizvodnjom i operacijama i upravljanje ljudima. (4;18).

Izolirat ćemo funkcije i zadatke upravljanja koje su u neposrednoj vezi s predmetom i zadatkom istraživanja.

Controlling kao jedna od tri temeljne funkcije upravljanja "uključuje sve aktivnosti koje manager poduzima s namjerom da osigura ostvarenje rezultata što bliže planiranom rezultatu". (4;225)

Osim plana kod controllinga je važno osigurati i standarde, jer "Upravljačka kontrola je učinkovita kada je moguće formirati standarde koje treba kontrolirati, kada postoji informacija o izmjerenom ostvarenju utvrđenog standarda i kada manageri mogu poduzeti kreativnu akciju u svim slučajevima kada varijabla odstupa od željenog stanja ili standarda". (4;225)

Dakle, kao usporedna veličina - normala kod upravljačke kontrole poslovnog rezultata javlja se osim plana i standard. "Standardi su cilj. Standardi su kriteriji na osnovu kojih je moguće uspoređivati buduće, sadašnje ili prošle aktivnosti". (4;225) Tu možemo dodati još i: ono što je neusporedivo to je nerazumljivo, što važi i za poslovni rezultat poduzeća. Američka ekonomska literatura koristi i izraz "The Management Control Function", odnosno "Upravljačka kontrolna funkcija", a definira se: "Upravljačka kontrolna funkcija je proces kojim manageri utječu (djeluju) na ostale članove poduzeća kako bi ostvarili strategiju poduzeća." (8;10) Naglasak je na provođenju strategije poduzeća. Upravljačka kontrolna funkcija uključuje obavezno i planiranje, ali "omogućava i odstupanje od zacrtanih planova ukoliko manageri zaključe da su našli bolje načine za realizaciju strategije od onih predviđenih planom." (8;7) Iako usko povezani, kao blizankinje, plan i kontrola se jasno razlikuju: "Planirati znači odlučiti što činiti, a kontrola znači osigurati izvršenje planiranih rezultata." (8;27)

Zanimljivo je da je sudjelovanje (važnost) plana i kontrole u upravljačkoj kontroli podjednako 50 : 50, dok kod kontrole zadataka (Task Control) dominira udio kontrole u odnosu na plan 75 : 25. (8;28) To ukazuje na to da predmet i zadatak upravljanja određuje i obujam, tj. zastupljenost pojedinih funkcija upravljanja.

"Proces (upravljačke) kontrole sastoji se od četiri stepenica. Prvo, određuju se standardi željenih rezultata. Drugo, utvrđuje se način uočavanja što se događa u poduzeću kao i način slanja informacija o tome kontrolnoj jedinici. Treće, kontrol-

na jedinica uspoređuje te informacije sa standardima. Četvrto, ako ono što se stvarno događa ne odgovara standardima, kontrolna jedinica određuje da se izvrši akcija izmjene i naredbu šalje onome tko ju treba izvršiti." (8;8)

Kod prevođenja engleske riječi "Controlling" treba poći od riječi "to control" koja ima više značenja: obuzdavati, ograničavati, vladati, voditi, nadzirati, pregledati, vršiti nadzor, kontrolirati, ispitivati, staviti pod nadzor. Dakle, naš prijevod "kontrola" (već široko preuzet u našoj ekonomskoj literaturi) ne odgovara definiciji i sadržaju Controlling. Ispravan prijevod je: usmjeravati, voditi, upravljati, pa se Controlling u užem smislu može prevesti kao: upravljati poslovnim rezultatom, jer najviše odgovara američkoj definiciji Controllinga.

Controlling jest "... moderni koncept upravljanja poduzećem, obuhvaća planiranje, informiranje, analizu/kontrolu i upravljanje povezano kružno permanentnom povratnom vezom, instrument upravljanja koji nadilazi pojedine funkcije, podrška rukovodstvu u procesu odlučivanja" (Schröder, E.F: Modernes Unternehmens - Controlling, Kichl Ludwigshafen, 1982, - citirano prema 5;34). Definicija Controllinga iz njemačke teorije je šira, ali odgovara američkoj, jer je preuzeta iz američke teorije i prakse.

Iz svega navedenog proizlazi da je Controlling složen proces i u njegovom definiranju ističe se nekoliko ključnih pojmova: poslovni rezultat, plan, standard, informacija o odstupanju, korektivne odluke. Ovakav sadržaj Controllinga prelazi sadržaj našeg klasičnog poimanja kontrole i najviše odgovara poimanju (definiciji i sadržaju) analize poslovnog rezultata i uspješnosti poslovanja poduzeća u našoj teoriji i praksi. Ocjenjivanje odstupanja, uzroka i posljedica odstupanja i predlaganje mogućih mjera za svodenje stvarnog stanja na željeno stanje (standard ili plan), moguće je ostvariti samo korištenjem temeljnih metoda immanentnih ekonomskoj analizi poslovanja: metoda komparacije, metoda odstupanja, metoda raščlanjivanja i metoda korelacije, te ostalih metoda i tehnika. (5;37 i 38) Do istih zaključaka dolaze i neki drugi autori kod definiranja controllinga. (7;31)

Ako se želi pravilno aktualizirati naša ekonomska terminologija onda se "Controlling" ne može, dakle, prevesti jednostavno kao "kontrola" (ili "kontroliranje"), jer termin Controlling sadrži u sebi sve tri temeljne funkcije upravljanja: planiranje, organiziranje i analizu/informiranje. Radi se dakle o upravljanju čiji je predmet upravljanja poslovni rezultat. Ako je predmet upravljanja poslovni rezultat, onda se radi o "upravljanju poslovnim rezultatom". Poslovni rezultat se, dakle, ne očekuje njima se upravlja. Danas su već i u našoj terminologiji prihvaćeni termini kao: upravljanje troškovima, upravljanje financijama, upravljanje zalihama, upravljanje proizvodnjom, upravljanje prodajom, upravljanje kadrovima, upravljačko računovodstvo. Čini nam se da je termin "upravljanje poslovnim rezultatom" odgovarajući, i da nema potrebe koristiti strani termin Controlling.

Za efikasno upravljanje poslovnim rezultatom važno je da postoje jasno definirani ciljevi i da se ti ciljevi mogu mjeriti. Mjerljivost ciljeva je dakle uvjet i kod postavljanja cilja i kod mjerenja ostvarenja tih ciljeva. Negativna odstupanja od zacrtanih ciljeva ukazuju na neophodnost poduzimanja akcija za njihovu korekciju, odnosno donošenje novih poslovnih odluka kojima se postavljaju novi ciljevi. To znači da ciljevi moraju biti realni, tj. ostvarljivi u postojećim uvjetima, ili ih treba ponovno definirati (rebalans plana, novi standardi).

Gdje je mjesto upravljanju poslovnim rezultatom u organizacijskom sustavu poduzeća? Sadržaj i zadatak upravljanja poslovnim rezultatom određuju da ono predstavlja štabnu funkciju neposredno uz najviše organe odlučivanja u poduzeću a to je top management ili izvršni direktori poduzeća. Naime, oni su odgovorni za izvršavanje zacrtanih (planiranih) ciljeva odnosno zacrtanih poslovnih rezultata, a poslovi upravljanja poslovnim rezultatom predstavljaju managerski instrument za izvršenje tog zadatka. Može se definirati kao "inteligentni servis upravljanja" (Intelligent Management Service).

Organizacija poduzeća se ne može kroitati konfekcijski nego samo po mjeri, a to znači da će veličina i složenost poslovanja odrediti i obujam poslova i broj izvršilaca poslova koji spadaju u upravljanje poslovnim rezultatom. Postoje mnogobrojna teorijska i praktična rješenja. Velika i srednja poduzeća imat će potrebu za posebnom službom, a u manjim poduzećima te poslove može obavljati i jedna osoba - analitičar poslovanja (Operations Analyst). To potvrđuje i praksa najrazvijenijih zemalja.

Upravljanje poslovnim rezultatom se ostvaruje kroz više poslova i zadataka: planiranje poslovnih rezultata (općih i posebnih tj. na razini poduzeća i pojedinih organizacijskih jedinica ili profitnih centara unutar poduzeća), utvrđivanje standarda i njihovo unapređenje, sustav praćenja i obračuna ostvarenja poslovnih rezultata i uspješnosti poslovanja (formiranje standardnih pokazatelja uspješnosti poslovanja, obračun troškova i rezultata), informiranje/izvještavanje o ostvarenim poslovnim rezultatima (mjesečno, tromjesečno, godišnje), utvrđivanje odstupanja od plana ili standarda, analiza uzroka i posljedica odstupanja, predlaganje mjera koje je potrebno donijeti za otklanjanje odstupanja, nadzor nad realizacijom korektivnih odluka (ukoliko poremačaj nije otklonjen predlažu se nove mjere i odluke), analiza ostvarenja poslovnih rezultata (na kraju poslovne godine) i analiza faktora koji su utjecali na njihovo ostvarenje (analiza troškova i prihoda), analiza sadašnjeg stanja resursa i uvjeta privređivanja kao osnove za planiranje budućih rezultata. Pojedine poslove treba povjeravati specijalistima: planer, analitičar, informatičar, računovođa, organizator, u okviru jedne organizacijske jedinice. Do sada (i sada) slični poslovi su se obavljali (i obavljaju se) u okviru organizacijske jedinice Plana i analize (koju imaju sva hotelska poduzeća). Prilagođavanje modernom kvalitetnijem sustavu upravljanja poslovnim rezultatom, Controllingu, nameće potrebu preispitivanja i reorganizacije postojeće organizacijske jedinice Plana i analize u našim hotelskim poduzećima.

3. OPERATIVNI CONTROLLING

Razlikuju se strateški Controlling i operativni Controlling, odnosno strateško i operativno upravljanje poslovnim rezultatom.

Poslovne rezultate treba mjeriti periodično, jer je jedino tako moguće njima upravljati. Operativno upravljanje poslovnim rezultatom je pretpostavka za ostvarenje osnovnog zadatka upravljanja poduzećem, a to je ostvarenje zacrtanih ciljeva, tj. ostvarenje maksimalnog profita.

Operativno upravljanje poslovnim rezultatom je sastavni dio ukupnog upravljanja poslovanjem poduzeća, a obuhvaća direktno upravljanje poslovnim rezultatom u skladu sa zadacima definiranim godišnjim planovima poslovanja, koji se po

potrebi razrađuju za kraće vremenske jedinice (polugodišnje, tromjesečno, mjesечно, tjedno i dnevno) odnosno po pojedinim organizacijskim cjelinama unutar poduzeća (odjeljenja, profitni centri, centri odgovornosti).

Veza operativnog upravljanja poslovnim rezultatom i strateškog upravljanja poslovnim rezultatom je u vremenskoj dimenziji i definiciji poslovnog zadatka. Dok je zadatak strateškog upravljanja poslovnim rezultatom definiran u dugoročnoj strateškoj politici poduzeća, zadatak operativnog upravljanja poslovnim rezultatom definiran je kratkoročnom poslovnom politikom poduzeća. Odnosno, ciljevi strateškog upravljanja poslovnim rezultatom su vremenski definirani u dugoročnim planovima poslovanja, a ciljevi operativnog upravljanja poslovnim rezultatom su definirani u godišnjim planovima poslovanja. Iz toga slijedi da se operativnim upravljanjem poslovnim rezultatom u stvari realiziraju strateški ciljevi koji se po vremenskom prioritetu trebaju ostvariti u tekućoj poslovnoj godini. Dakle, kratkoročni ciljevi proizlaze iz dugoročnih ciljeva, kratkoročna poslovna politika iz dugoročne poslovne politike, a operativno upravljanje poslovanjem iz strateškog upravljanja poslovanjem.

Kada govorimo o operativnom upravljanju poslovnim rezultatima valja naglasiti da je za njegovu efikasnost važno da sadrži tri vrste analize: prethodnu, tekuću i naknadnu. "Prethodna analiza rezultata se usredotočuje na to da se spriječe odstupanja u kvaliteti i kvantiteti resursa korištenih u poslovanju. Ona uključuje sve managerske napore da se spriječi odstupanje aktualnih rezultata od planiranih rezultata". (4;228)

Prethodna analiza poslovnih rezultata predstavlja u stvari preventivnu analizu, koja treba pripremiti sve informacije nužne za izradu realnog plana poslovnog rezultata i standarda. Svrha te analize je da osigura planiranje poslovnog rezultata kojeg je moguće realizirati u datim uvjetima, pri čemu se polazi od optimalnog korištenja raspoloživih resursa.

"Tekuća analiza obuhvaća tekuće operacije (u toku), kako bi se osiguralo njihovo ostvarenje". (4;227) Kada govorimo o operativnom upravljanju poslovnim rezultatom ova se analiza svodi na praćenje tekućeg ostvarivanja poslovnog rezultata u odnosu na operativni plan (dnevni, tjedni, mjesečni, tromjesečni, polugodišnji i godišnji) ili standard. Ona signalizira odstupanja i nameće potrebu detaljne analize uzroka u slučajevima većih negativnih odstupanja, a rezultat analize je temelj za predlaganje mjera što ih valja poduzeti za uklanjanje odstupanja u datim okolnostima. Na managerima je da donesu adekvatne odluke u sferi korištenja resursa i uvjeta poslovanja ili u sferi izmjene (rebalansa) plana, tj. zacrtanih planskih poslovnih rezultata.

"Naknadna analiza se usredotočuje na već gotove tj. postignute rezultate". (4;228) Radi se u stvari o korektivnoj analizi, koja treba utvrditi da li su ostvareni rezultati sukladni željenim rezultatima (planiranim ili standardima). Zadatak korektivne analize je da utvrdi uzroke odstupanja i posluži kao jedan od temelja za planiranje budućih poslovnih rezultata (analiza stanja i analiza razvoja) i korekciju standarda ili uvođenje novih standarda. To je u stvari proces ocjenjivanja poslovnih rezultata unatrag (Feedback Control), odnosno ocjenjivanje onoga što se napravilo u odnosu na ono što se moglo napraviti.

4. STANDARDNI POKAZATELJI KAO INSTRUMENT CONTROLLINGA

"Informacija je u stvari gorivo koje pokreće poduzeće. Osnovna svrha postojanja managera je da pretvara informacije u akciju kroz proces donošenja odluke. Sustav informacija za donošenje odluka mora biti povezan s osnovnim upravljačkim funkcijama: planiranjem, organiziranjem i upravljačkim kontroliranjem." (4;565) "Sustav podrške odlučivanja (Decision Support System) ima prioritetni zadatak da osigura manageru sve neophodne informacije za donošenje inteligentnih odluka." (4;565) Sustav podrške odlučivanju je dio upravljačkog informacijskog sustava, koji je specijaliziran za podršku manageru u svim fazama odlučivanja: identifikacije problema, izbora relevantnih informacija potrebnih za donošenje odluke i izboru alternativne akcije (mjera). On dakle skuplja i daje informacije manageru, i to za specifične potrebe, dok upravljački informacijski sustav (Management Information System) skuplja i daje informacije za cijelo poduzeće i za različite namjene (ne samo poslovno odlučivanje). (4;565)

Iz navedenoga proizlazi da informacije o poslovnim rezultatima čine vitalni dio sustava podrške odlučivanju, odnosno da su to informacije na temelju kojih se donose najvažnije odluke u poduzeću. Iz naše teorije i prakse analize poslovanja poduzeća proizlazi da je zadatak ekonomske analize pripremiti sve relevantne informacije za donošenje poslovnih odluka kojima se postiže željena (planirana) uspješnost poslovanja. "Cilj analize je, u širem smislu shvaćen, priprema stanovite odluke, tj. takva priprema u kojoj će se - na osnovi organiziranog prikupljanja i sređivanja informacija o činjenicama relevantnim za odnosnu pojavu, tj. objekta analize - donijeti sud o toj pojavi odnosno dati dijagnoza i na temelju toga predložiti alterantive (mjere, rješenja, pravce) za donošenje odluke. Cilj analize, dakle, ovisi o vrsti odluke koja se namjerava donijeti. A na temelju cilja određuje se način i organizacija analize odnosno definira zadatak analize kao konkretizacija cilja." (7;6) Ova definicija jasno potvrđuje podudarnost našeg poimanja ekonomske analize poslovanja i stranog poimanja Controllinga, ali ne u potpunosti, jer je Controlling širi pojam. Ako je predmet upravljanja poslovni rezultat, onda je cilj analize, kao funkcije upravljanja poslovnim rezultatom, mjerenje i ocjenjivanje tog rezultata. Kod ocjenjivanja poslovnog rezultata, boniteta poslovanja i poslovne uspješnosti, analitičar se koristi poslovnim pokazateljima ili indikatorima poslovnog uspjeha.

Svako poduzeće je obavezno, prema prihvaćenim Međunarodnim računovodstvenim standardima, koristiti u svojim financijskim izvješćima standardne financijske analitičke pokazatelje poslovne uspješnosti, odnosno utvrditi svoje standardne interne specifične pokazatelje poslovne uspješnosti, vodeći računa o zahtjevima računovodstvenih standarda. Eksterni pokazatelji su istovjetni za sva poduzeća, a interni pokazatelji poslovne uspješnosti su specifični za pojedine djelatnosti (industrija, trgovina, hotelijerstvo, i dr.), a svi oni moraju biti usporedivi s ostalim sličnim poduzećima u zemlji i svijetu. (2;24) Pokazatelji poslovnog uspjeha su posebno značajan instrument Controllinga i njihova razrada je prioritetni zadatak našeg upravljačkog računovodstva, posebno obračuna poslovnog rezultata i obračuna troškova (6) kao i upravljanja poslovnim rezultatom - Controllinga, koji se temelji na informacijama iz upravljačkog računovodstva i poslovne statistike poduzeća.

Svjetska h
standarda uprav
Industry (Svjets
International, N
regija i subregij
(Kanada i SAD
Latinska Amer
slovne statistike
po metodologiji
Hotel and Mot
zemljama.

Svjetska st
tržišta - market
gosti koji dolaze
način plaćanja,
sredstva, troškovi

Posebno se
fona i manjih p
ređenih općih
zaposlenih u ho
po raspoloživoj
uspješnosti (npr.

Sustav pok
ardne pokazatelj

1. Prosječni
popunjenost

2. Prosječan
ukupan

3. Prosječni

3.1. po s

prihod o

3.2. po g

prihod o

4. Bruto d

troškova

usluga te

pela, gla

ostali pr

servis au

fon, mar

ktivni troš

managen

Bruto do

= ukupa

troškovi

Svjetska hotelska industrija prati svoje rezultate na osnovi utvrđenih hotelskih standarda upravljanja poslovnim rezultatom. Godišnja publikacija Worldwide hotel Industry (Svjetska hotelska industrija), koju priprema Horwath and Horwath International, New York, bazira se na uzorku od 239.000 hotelskih soba sljedećih regija i subregija svijeta: Afrika, Srednji Istok, Azija, Australija, Sjeverna Amerika (Kanada i SAD), Europa (Kontinentalna Europa, Skandinavija, Velika Britanija), Latinska Amerika (Meksiko, Južna Amerika, Karibi). Pokazatelji se izvode iz poslovne statistike hotela, te terminologije i standardnih računovodstvenih podataka po metodologiji Uniform System of Accounts for Hotels (osam izdanja, American Hotel and Motel Association, New York, 1986), prihvaćenog u svim razvijenim zemljama.

Svjetska statistika hotelske industrije posvećuje veliku pažnju pokazateljima tržišta - marketingu. Posebno se prate ove informacije: domaći i inozemni turisti, gosti koji dolaze ponovno, motiv dolaska, prethodne rezervacije, vrste rezervacija, način plaćanja, države iz koje gosti dolaze (nacionalnost), korištena promotivna sredstva, troškovi marketinga, tehnologija i usluge gostima (hotelska ponuda).

Posebno se prati statistika i informacije o poslovnim rezultatima: usluga telefona i manjih poslovnih odjeljenja, najamnina i ostali prihodi, struktura neraspoređenih općih troškova odjeljenja, struktura prodaje hrane i pića, statistika zaposlenih u hotelu, struktura fiksnih troškova, iznosi prihoda, troškova i profita po raspoloživoj sobi, struktura prihoda, troškova i profita, ostali pokazatelji uspješnosti (npr. produktivnost osoblja hotela).

Sustav pokazatelja za upravljanje poslovnim rezultatom, sadrži sljedeće standardne pokazatelje:

1. Prosječno godišnje iskorištenje soba u postocima:
$$\text{popunjenje sobe} / \text{ukupno raspoložive sobe} \times 100$$
2. Prosječan broj gostiju po sobi:
$$\text{ukupan broj gostiju} / \text{ukupan broj popunjenih soba}$$
3. Prosječni dnevni prihod od prodaje soba:
 - 3.1. po sobi:
$$\text{prihod od prodaje soba} / \text{ukupan broj popunjenih soba}$$
 - 3.2. po gostu:
$$\text{prihod od prodaje soba} / \text{ukupan broj gostiju}$$
4. Bruto dobitak prije odbitka fiksnih troškova ili bolje doprinos pokriva troškova:
$$\text{ukupan prihod (od prodaje soba, hrane - bez hrane za osoblje, usluga telefona, prihodi od manjih odjeljenja i praonice, čišćenje odjela, cipela, glačanje, casino, klubovi i ostale usluge hotela, prihodi od najamnina, ostali prihodi i mjenjačnice, iznajmljivanje automobila, garaže, parking i servis automobila) umanjeno za troškove odjeljenja (sobe, hrana i piće, telefon, manja odjeljenja) i neraspodijeljenih općih troškova (opći administrativni troškovi, marketing, troškovi energije, održavanje i popravci i troškovi managementa: plaće i ostala osobna primanja)}$$

Bruto dobitak prije odbitka fiksnih troškova ili doprinos pokriva troškova
$$= \text{ukupan prihod} - \text{svi troškovi (direktni troškovi svih odjeljenja i opći troškovi osim fiksnih troškova)}$$

Ako se od bruto dobitka prije odbitka fiksnih troškova ili doprinosa pokrića troškova oduzmu fiksni troškovi (najamnine, amortizacija, kamate i porezi na dobitak) dobije se dobitak prije oporezivanja.

- 4.1. Udio u prodaji soba u postocima:
doprinos pokrića troškova / prihod od prodaje soba x 100
- 4.2. Udio u ukupnoj prodaji u postocima:
doprinos pokrića troškova / prihod od ukupne prodaje x 100
- 4.3. Prosječan koeficijent obrtaja dobitka (zarade) po sobi:
doprinos pokrića troškova po raspoloživoj sobi / prihod od prodaje soba po popunjenoj sobi (prosječna prodajna cijena po popunjenoj sobi)
5. Postotna struktura prodaje:
dobije se djeljenjem prodaje pojedinih usluga sa ukupnom prodajom x 100
npr. 5.1. sobe:
prihod od prodaje soba / ukupan prihod x 100
6. Iznosi po raspoloživoj sobi u USA \$:
 - 6.1. ukupna prodaja / ukupan broj raspoloživih soba
 - 6.2. dobitak prije odbitka fiksnih troškova / ukupan broj raspoloživih soba
 - 6.3. neto dobitak / ukupan broj raspoloživih soba

Kada se analiziraju pojedini pokazatelji, lako je uočiti da se radi o temeljnim upravljačkim informacijama koji omogućavaju planiranje, kontrolu, koordinaciju i usmjeravanje poslovnog rezultata i uspješnosti poslovanja hotela ka željenom cilju, tj. povećanju dobitka.

Obračun dobitka ili profita po navedenoj metodologiji razlikuje pet vrsta profita, i to:

Profit I. ili profit odjeljenja: prihod od prodaje soba, hrane i pića i manjih odjeljenja umanjen za direktne troškove odjeljenja.

Profit II. ili ukupan profit hotela: Profit I. + profit od najamnina i ostalih prihoda (prihod od najamnina i ostali prihodi od ostalih usluga hotela umanjen za direktne pripadajuće troškove).

Profit III. ili profit prije odbitka fiksnih troškova: Profit I. + profit II. + profit umanjen za neraspoređene opće troškove.

Profit IV. ili profit prije oporezivanja: Profit III. umanjen za fiksne troškove.

Profit V. ili neto profit: profit IV. umanjen za poreze na dobitak.

Na temelju već navedenog jedinstvenog računovodstvenog sustava Uniform System of Accounts for Hotels i vlastite poslovne statistike hotela, izvedeni su i interni standardni pokazatelji poslovanja i poslovnog uspjeha pojedinih odjeljenja u hotelu: smještaj, prehrana i piće, ostale usluge hotela: bazen, golf, telefon, bar, casino, praonica, garaže i dr. (1:62-70) Oni služe za operativno praćenje poslovnog rezultata pojedinog odjeljenja i instrument su upravljanja middle managera hotela.

Naše se hotelijerstvo treba organizirati po uzoru na internacionalno hotelijerstvo, a to podrazumijeva i reorganizaciju postojećeg načina praćenja i informiranja o poslovnim rezultatima. Na taj način moći će se uspoređivati i objektivno ocjenjivati.

vati rezultati naših hotela i osigurati temelji za efikasno upravljanje hotelom (gdje smo i kamo trebamo stići).

ZAKLJUČAK

U tržišnim uvjetima privređivanja važi pravilo: opstati i biti uspješan. Uvjet da se to postigne je: biti brz, tj. brzo prihvaćati i prilagođavati se promjenama. Naše gospodarstvo, njegova teorija i praksa doživljavaju velike promjene. Danas se uspostavlja nova ekonomska terminologija u svim ekonomskim disciplinama, a gospodarska praksa treba prilagođavati svoju organizaciju novim zahtjevima.

Iznesene rezultate istraživanja treba shvatiti kao doprinos stvaranju naše nove suvremene ekonomske terminologije iz područja upravljanja, konkretno, upravljanja poslovnim rezultatom, kao i iniciranje promjena u upravljanju i organizaciji poduzeća. Controlling kao servis upravljanja ima veliko značenje za uspješnost poslovanja hotelskih poduzeća i zavređuje posebnu pažnju.

Literatura:

1. Avelini-Holjevac, I.: Ekonomska analiza radnih procesa u hotelu, Informator, Zagreb, 1987.
2. Avelini-Holjevac, I.: Teorija i praksa analize godišnjih financijskih izvješća poduzetnika, časopis Računovodstvo Revizija i Financije, br. 10, Zagreb, 1993.
3. Chavaudret, F.: Le diagnostic d'entreprise, Romillat, Paris, France, 1993.
4. Donnelly, Gibson, Ivancevich.: Fundamentals of Management, BPI IRWIN, Boston, USA, Seventh Edition, 1990.
5. Osmanagić - Bedenik, N.: Controlling, časopis "Računovodstvo i financije", br. 8-9, Zagreb, 1991.
6. Peršić, M.: Interni obračun i rukovođenje hotelskim poslovanjem u sustavu controllinga, časopis "Računovodstvo i financije", br. 10, Zagreb, 1993.
7. Popović, Ž.: Ekonomska analiza poslovanja, Informator, Zagreb, drugo izdanje, 1983.
8. Robert N. Anthony: The Management Control Function, The Harvard Business School Press, Boston, USA, 1992.
9. Tintor, J.: Pojam, geneza i predmet ekonomske analize poslovanja poduzeća, časopis "Ekonomski analitičar", br. 12, Zagreb, 1992.
10. Zbornik "Planiranje i kontrola uspješnosti poslovanja u odnosima tržišnog privređivanja (Controlling), Zavod za organizaciju poslovanja, Ljubljana, Privredna komora Zagreb, Zagreb, 1993.

Summary

CONTROLLING

The results of this research may be regarded as a move towards establishing a new and modern Croatian economic terminology in the field of management or, more precisely, in the field of business results management. It may also be conceived as an initiation of changes in the management and organization of hotel enterprises. Controlling as an instrument of management is particularly significant for smooth and successful running of hotel business operations and is therefore deserving of special consideration.

Key words: management, controlling, analysis for decision-making, operations management