

Prilagodba računovodstva potrebama strategijskog menadžmenta u hotelijerstvu

Lončar, Iris

Doctoral thesis / Disertacija

2012

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:188:138966>

Rights / Prava: [Attribution 4.0 International](#)/[Imenovanje 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-09-12**



Repository / Repozitorij:

[Repository of the University of Rijeka Library - SVKRI Repository](#)



**SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
OPATIJA**

Mr. sc. IRIS LONČAR

**PRILAGODBA RAČUNOVODSTVA POTREBAMA
STRATEGIJSKOG MENADŽMENTA U HOTELIJERSTVU**

Doktorska disertacija

Mentorica:

Dr. sc. Milena Peršić, redoviti profesor u trajnom zvanju

Opatija, lipanj 2012.

Mr. sc. IRIS LONČAR:

**PRILAGODBA RAČUNOVODSTVA POTREBAMA
STRATEGIJSKOG MENADŽMENTA U HOTELIJERSTVU**

Doktorska disertacija

Mentorica:

Prof. dr. sc. Milena Peršić

Članovi povjerenstva za obranu:

Prof. dr. sc. Slavka Kavčić (predsjednica)

Prof. dr. sc. Milena Peršić

Prof. dr. sc. Sandra Janković

Prof. dr. sc. Zdenko Cerović

Lektorirao:

Prof. dr. sc. Antun Česko

Opatija, lipanj 2012.

*U carstvo duha neće nikad dospjeti oni koji tvrde da su već sve istine poznate.
(Tin Ujević)*

Posvećeno svima onima koji su vjerovali kad ni sama nisam

❖ PREGOVOR

Pravovremene i cjelovite informacije preduvjet su kvalitetnog poslovnog odlučivanja, tj. neophodan čimbenik uspješnog menadžmenta u kratkome i dugom roku. Spoznaja da postojeći računovodstveni informacijski sustav nije u mogućnosti osigurati adekvatne informacije, posebice one neophodne za kvalitetne strategijske menadžerske odluke, determinirala je odabir područja istraživanja. Svrha je ove disertacije bila sistematizirati sve teorijske spoznaje o konceptu i ulozi strategijskoga upravljačkog računovodstva, te time definirati teorijsku osnovu za formuliranje modela strategijskog računovodstva namijenjenog hotelijerstvu. Cilj je bio sugerirati prihvatljivo rješenje za premošćivanje jaza između menadžerskih potreba za informacijama i računovodstvenih mogućnosti da se tražene informacije “proizvedu”. Cilj je realiziran na način da je predložen novi — istovremeno i interno i eksterno orijentirani model računovodstvenog izvještavanja o kupcima koji je u mogućnosti menadžmentu pružiti potrebne multidimenzionalno koncipirane informacije. Nadam se da će ova disertacija pridonijeti detaljnijem upoznavanju svih zainteresiranih dionika procesa strategijskog upravljanja s mogućnostima i prednostima koje se mogu polučiti uvođenjem sustava strategijskoga upravljačkog računovodstva što će intenzivirati njegovu uporabu u praksi.

Primarno se zahvaljujem svim voditeljima računovodstva i menadžerima hotelskih poslovnih sustava koji su, usprkos svim svojim obvezama, našli vremena i volje da odgovore na anketni upitnik i time mi pruže vrijedne informacije i spoznaje o stanju u praksi. Bez njihovog sudjelovanja ovo istraživanje ne bi bilo moguće provesti.

Zahvaljujem se svojoj mentorici prof. dr. sc. Mileni Peršić koja je tijekom dugog razdoblja nastanka ove disertacije uvijek pronalazila dovoljno strpljenja i vjere koji su mi pomogli da u kritičnim trenucima ne odustanem.

Uvelike sam zahvalna i svojim kolegicama i kolegama na pomoći tijekom uspostave kontakata s ispitanicima i tijekom obrade podataka. Posebna zahvala mojim prijateljima na moralnoj podršci i razumijevanju.

Najveću zahvalu dugujem svojoj obitelji koja mi je pružila bezuvjetnu podršku i ohrabrenje, premda je moj rad, u pravilu, i za njih značio veliko odricanje.

SADRŽAJ

1. UVOD.....	1
1.1. Predmet istraživanja	3
1.2. Ciljevi istraživanja.....	4
1.3. Hipoteze istraživanja	7
1.4. Metodologija istraživanja	9
1.5. Struktura disertacije.....	10
1.6. Očekivani znanstveni doprinos.....	12
2. DETERMINANTE U PROCESU STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA U HOTELIJERSTVU.....	14
2.1. Temeljna obilježja djelatnosti hotelijerstva.....	15
2.1.1. Institucionalno određenje hotelijerstva.....	18
2.1.2. Organizacijske strukture hotelskih poslovnih sustava.....	19
2.1.3. Analiza eksternog okvira djelovanja hotelskih poslovnih sustava	22
2.1.4. Interno okruženje hotelskih poslovnih sustava.....	25
2.2. Strategijsko upravljanje u hotelskim poslovnim sustavima	26
2.2.1. Pretpostavke donošenja i provedbe strategije.....	27
2.2.1.1. Određivanje misije hotelskoga poslovnog sustava.....	27
2.2.1.2. Definiranje vizije hotelskoga poslovnog sustava	29
2.2.1.3. Utvrđivanje strategijskih ciljeva.....	31
2.2.1.4. Izgrađivanje korporacijske kulture	32
2.2.1.5. Integralno djelovanje relevantnih čimbenika u smjeru realizacije strategije	33
2.2.2. Vrste strategija i njihovo značenje za hotelijerstvo	36
2.2.3. Metodološka osnovica za formuliranje i implementiranje strategija.....	39
2.2.4. Strategijsko planiranje kao sredstvo u provedbi strategije	43
2.2.5. Proces implementacije strategije – korak od apstrakcije prema konkretizaciji	45
2.2.5.1. Balance Scorecard u funkciji pravilne implementacije strategije	47
2.2.5.2. Kontrola provedbe strategije – kontinuirano nadziranje procesa implementacije i performanca	53
2.3. Informacijski zahtjevi strategijskog menadžmenta u hotelijerstvu	56

2.3.1. Diferencijacija zahtjeva s obzirom na različite razine upravljanja.....	57
2.3.2. Praksa korištenja informacijskom podlogom u menadžerskom djelovanju ..	59
3. TEORIJSKI OKVIR SUVREMENOGA STRATEGIJSKOGA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA	64
3.1. Kronologija razvoja strategijskoga upravljačkog računovodstva.....	66
3.1.1. Fokusiranje na troškovnu dimenziju strategijskoga upravljačkog računovodstva.....	69
3.1.2. Uvjetovanost razvoja strategijskoga upravljačkog računovodstva razvojem upravljačke prakse	70
3.1.3. Kritike oponenata strategijskoga upravljačkog računovodstva	73
3.2. Klasifikacija metoda i tehnika u strategijskom računovodstvu	75
3.2.1. Tehnike kojima se podržava strategijska analiza i upravljanje troškovima ..	77
3.2.2. Tehnike koje omogućavaju kvalitetno planiranje, kontrolu i mjerenje rezultata	79
3.2.3. Tehnike koje podržavaju donošenje strategijskih poslovnih odluka.....	80
3.2.4. Područje računovodstva konkurenata.....	81
3.2.5. Područje računovodstva kupaca	83
3.3. Prihvaćenost koncepta strategijskoga upravljačkog računovodstva u praksi.....	85
3.3.1. Empirijska istraživanja o razini upotrebe i percipiranoj važnosti strategijskog računovodstva	86
3.3.2. Utjecaj strukture menadžmenta na stupanj implementiranosti strategijskoga upravljačkog računovodstva u praksi	86
4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE DOSTIGNUTOG STUPNJA U RAZVOJU STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA U HOTELIJERSTVU REPUBLIKE HRVATSKE.....	92
4.1. Polazišta istraživanja	92
4.2. Obuhvat istraživanja	93
4.3. Obilježja istraživanog skupa.....	96
4.3.1. Profil ispitanika	98
4.3.1.1. Profil menadžera hotela.....	98
4.3.1.2. Profil voditelja računovodstva.....	100
4.3.2. Opći dio – determinante hotelskih poslovnih sustava	101
4.3.2.1. Vlasnička struktura	101
4.3.2.2. Raspoloživi smještajni kapaciteti	103

4.3.2.3. Vrijednost hotelske aktive	105
4.3.2.4. Razina zaposlenosti	107
4.3.2.5. Sezonalnost poslovanja	108
4.3.3. Fizički i financijski promet hotelskih poslovnih sustava.....	110
4.3.3.1. Ostvareni broj noćenja i duljina boravka gostiju.....	110
4.3.3.2. Ostvareni financijski rezultati.....	112
4.3.4. Zaključna razmatranja	114
4.4. Ocjena dostignutog stupnja u razvoju strategijskog računovodstva u hotelijerstvu Republike Hrvatske	115
4.4.1. Informacijski zahtjevi menadžera nasuprot mogućnostima računovodstva	116
4.4.2. Rezultati istraživanja u funkciji provjere hipoteze 1 (H_1)	120
4.4.2.1. Rezultati istraživanja stavova voditelja računovodstva.....	120
4.4.2.2. Rezultati istraživanja stavova menadžera.....	125
4.4.2.3. Dokazivanje hipoteze 1 (H_1).....	128
4.4.3. Rezultati istraživanja u funkciji provjere hipoteze 2 (H_2)	129
4.4.3.1. Rezultati istraživanja stavova voditelja računovodstva.....	130
4.4.3.2. Rezultati istraživanja menadžerskih stavova.....	131
4.4.3.3. Dokazivanje hipoteze 2 (H_2).....	133
4.4.4. Rezultati istraživanja u funkciji provjere hipoteze 3 (H_3)	133
4.4.4.1. Rezultati istraživanja stavova voditelja računovodstva.....	135
4.4.4.2. Rezultati istraživanja menadžerskih stavova.....	135
4.4.4.3. Dokazivanje hipoteze 3 (H_3).....	138
4.4.5. Rezultati istraživanja u funkciji provjere hipoteze 4 (H_4)	139
4.4.5.1. Rezultati istraživanja stavova voditelja računovodstva.....	140
4.4.5.2. Rezultati istraživanja menadžerskih stavova.....	141
4.4.5.3. Dokazivanje hipoteze 4 (H_4).....	145
4.4.6. Zaključna razmatranja	146
5. MODEL PRILAGODBE RAČUNOVODSTVA POTREBAMA STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA U HOTELIJERSTVU	150
5.1. Model prilagodbe računovodstvenog sustava procesima u strategijskom upravljanju.....	151
5.1.1. Pretpostavke modela adaptacije.....	152
5.1.2. Model oblikovanja i cirkuliranja informacija.....	154

5.2. Polazišta modela računovodstvenog izvještavanja o kupcima prilagođenoga hotelijerstvu	157
5.2.1. Okvir modela izvještavanja o kupcima	157
5.2.2. <i>Input</i> u računovodstvu kupaca.....	158
5.2.3. Ustroj informacijskih tokova u računovodstvu kupaca	159
5.2.4. <i>Output</i> računovodstva kupaca	161
5.3. Implementacija modela računovodstvenog izvještavanja o kupcima.....	162
5.3.1. Identifikacija kupaca	163
5.3.2. Segmentiranje kupaca.....	165
5.3.3. Definiranje platežne sposobnosti kupaca	166
5.3.4. Interni obračun kao pretpostavka za računovodstveno izvještavanje o kupcima	168
5.3.5. Razrada internoga kontnog plana za potrebe računovodstva kupaca	170
5.3.6. Prihodi i troškovi u računovodstvu kupaca	173
5.3.7. Primjena MSFI 8 – Poslovni/operativni segmenti u kreiranju internih izvještaja o kupcima	178
5.3.8. Model internog izvještaja o kupcima	180
5.4. Značenje relevantnih čimbenika za ustroj modela računovodstva kupaca.....	184
5.5. Zaključna razmatranja	188
6. ZAKLJUČAK.....	190
❖ POPIS TABLICA	198
❖ POPIS SHEMA	201
❖ POPIS GRAFIKONA.....	203
❖ POPIS LITERATURE.....	204
❖ SAŽETAK	20322
❖ ABSTRACT	20425
❖ PRILOZI.....	20427

1. UVOD

Strategijsko upravljanje u hotelijerstvu determinirano je nekonzistentnošću i nepredvidivošću turističkog tržišta. Kontinuirane tržišne promjene, kako na strani ponude, tako i na strani potražnje, iniciraju gotovo revolucionarne promjene i nužnost stalnih prilagodba u poslovanju hotelskih poslovnih sustava. Na strani ponude, promjene su potaknute djelovanjem drugih, postojećih i novih konkurentskih poslovnih sustava, a na strani potražnje, one proizlaze iz rastućih želja i potreba potrošača/turista, koji su sve zahtjevniji, obrazovaniji i ekološki osvješteniji. Suvremeni trendovi u svjetskoj hotelskoj industriji naglašavaju potrebu realizacije prepoznatljivih, diferenciranih i privlačnih usluga prilagođenih novim uvjetima i potrebama koje se oblikuju na međunarodnom tržištu.

Kvalitativna preoblikovanja na strani ponude zahtijevaju prilagođenu investicijsko-razvojnu politiku. Uz problematiku osiguranja adekvatnih izvora kapitala potrebnih za realizaciju (uglavnom) zahtjevnijih investicija, postavlja se i pitanje njihove efikasnosti (u smislu povrata od uloženog kapitala), a povezano s razinom dobiti koju će biti moguće ostvariti u budućnosti. Ta pitanja suočavaju računovodstveni informacijski sustav s potrebom osiguranja relevantnog instrumentarija za ocjenu isplativosti ulaganja u odgovarajući tip ponude, kategoriju objekta ili ciljani tržišni segment. U tom kontekstu, raspoznaje se osnovna uloga sustava upravljačkog računovodstva, a ta je osiguranje metodološke podloge (instrumenata, metoda i tehnika) za vrednovanje pojedinačnih projekata i ocjenu isplativosti investicija (već od faze odabira izvođača, preko realizacije projekata, do faze kontrole provedbe).

Uz istaknuti pristup financijskoj valorizaciji projekata, računovodstveni informacijski sustav, povezano s ovim segmentom strategijskog upravljanja, treba također osigurati informacije o potencijalnim rizicima, o utjecaju investicija na podizanje kvalitete usluga, ali i o njihovom utjecaju na osiguranje položaja na određenom tržištu, i to tijekom čitavoga životnog vijeka investicija (od razrade ideje, preko realizacije projekta, do završetka provedbe). Ulogu računovodstvenoga informacijskog sustava u području ocjene investicijskih mogućnosti treba sagledati u kontekstu specifičnosti hotelijerstva kao djelatnosti, pri čemu je poseban naglasak potrebno staviti na odnose prema kupcima i konkurenciji, kao determinantama okvira ocjene investicijskih mogućnosti i njihove učinkovite provedbe.

U suvremenoj hotelijerskoj praksi evidentna je sveprisutnost nove koncepcije poslovanja koja kupce stavlja u fokus, a kratkoročni cilj povećanja prodaje transformira u dugoročni motiv ostvarivanja dobiti. Ona proizlazi upravo iz opisanih naglih, sveobuhvatnih, a često i nepredvidivih promjena koje obilježavaju dinamičko hotelijersko poslovno okruženje. One prisiljavaju hotelske poslovne sustave da se, u nastojanju da opstanu i osiguraju relativno stabilnu poziciju na tržištu, te eventualno ostvare povećanje prodaje i dobiti, orijentiraju prema novim idejama i pristupima. Nova poslovna kultura zasniva se na strategijskom promišljanju budućnosti i realizaciji sinergije kvalitativnih i kvantitativnih vrijednosti, pri čemu se sinergija promišlja kao iskaz ukupnosti djelovanja više elemenata sustava, poradi realizacije uvećanog rezultata ($2 + 2 = 5$) proizišloga upravo iz zajedničkoga usklađenog djelovanja međusobno različitih elemenata.

Takva poslovna kultura pretpostavka je razvoja kreativnih mogućnosti a koje se kvalificiraju kao temeljne odrednice u izgradnji konkurentskih prednosti. Kauzalno, određivanje strategije pojedinih hotelskih poslovnih sustava sve više je uz interne snage i sposobnosti determinirano i eksternim veličinama: kupcima, konkurencijom, ponašanjem drugih sustava na tržištu, razvojem tehnologije, novim ekološkim zahtjevima, dobavljačima, promjenama u makrookruženju i slično. Intenzivirani eksterni utjecaji nalažu potrebu usklađivanja pristupa, promišljanja i djelovanja u novim okolnostima, a iz toga proizlaze i novi zahtjevi menadžera za informacijskom podlogom koja će biti usuglašena sa stohastičkim tokovima, te društvenim i tehničkim procesima na globalnome turističkom tržištu. U opisanim uvjetima, strategije postaju sve fleksibilnije, a u njihovu formiranju i provođenju sve veću važnost dobivaju kvalitativni elementi i pokazatelji, što ima za posljedicu njihovo izjednačavanje, u smislu intenziteta korištenja, s do tada prevladavajućim, kvantitativnim pokazateljima.

Računovodstveni informacijski sustav trebao bi biti ključna sastavnica jedinstvene informacijske baze namijenjene izboru, donošenju, implementaciji i kontroli provedbe strategija u poslovnim sustavima. Međutim, danas, još uvijek u sastavu računovodstvenog sustava dominiraju vrijednosno izražene informacije, a njihova se klasifikacija temelji na propisima i informacijskim zahtjevima eksternih korisnika, tj. ne slijedi realne informacijske zahtjeve menadžera, niti stvarni tijek poslovnih transakcija i kategorija. Iz istaknutog proizlazi zaključak da računovodstveni iskazi nisu primjereni potrebama procesa strategijskog upravljanja (Drury i Tayles, 1995., str. 268-270.), pa se kao logičan pojavljuje zahtjev za uspostavom nove metodološke osnovice koja će osigurati relevantnu informacijsku podlogu za strategijsko djelovanje (Collier i Gregory, 1995.).

U praksi ima shvaćanja prema kojima se kao sljedeći korak u razvoju menadžerskog računovodstva ističe implementacija strategijskog poslovnog računovodstva (*strategic business accounting*), koje bi osiguralo novu informacijsku podlogu prilagođenu specifičnim zahtjevima strategijskog menadžmenta (Pipkin, 1989.). No, s obzirom na to da se velik dio informacija ove vrste već nalazi u postojećim računovodstvenim bazama podataka, prihvatljivija bi alternativa bila da se transformira tradicionalno menadžersko računovodstvo u tzv. "strategijski orijentirani sustav" (*strategic intelligence center*) (Oliver, 1991.) tako da se uvede novi organizacijski ustroj nadogradnjom postojeće jezgre računovodstvenoga informacijskog sustava novim podacima i informacijama. Na taj bi se način osigurala osnovica za pripremu onih informacija koje bi bile primjerene stvarnim informacijskim zahtjevima strategijskog menadžmenta.

1.1. Predmet istraživanja

Problematika predmetnog istraživanja odnosi se na utvrđivanje odnosa između dostignutog stupnja razvoja upravljačkog računovodstva i utvrđenih potreba strategijskog upravljanja na razini hotelskih poslovnih sustava u Hrvatskoj. Namjera je da se na temelju utvrđenog stanja i odnosa spoznaju potrebe menadžera najviše razine upravljanja za strategijski usmjerenim informacijama i predloži potrebna prilagodba računovodstva u strategijskom smislu. Istaknuti prijedlog adaptacije bit će širi kontekst unutar kojega će biti moguće formulirati modele praćenja i izvještavanja o pojedinim perspektivama a u sklopu ove disertacije bit će ponuđen model računovodstva kupaca koji se definirao kao referentan s obzirom na izrazitu usmjerenost ove djelatnosti na kupce i njihovu percepciju cijene i vrijednosti usluga (Kohl, 1993.), što utječe na ostvarene rezultate.

U istraživanju će se poći od spoznaje da sustav strategijskog računovodstva nije jednoznačan, već će opseg i vrsta izlaznih informacija (outputa) ovisiti o specifičnostima svakoga poslovnog sustava i njegova okruženja (input). Stoga je primarno potrebno upoznati temeljnu orijentaciju, te interno i eksterno okruženje poslovnog sustava (Kotas i Conlan, 1997.). Osim toga, modeliranje je otežano i zbog širokog spektra mogućih strategijskih odluka koje redovito zahtijevaju jedinstvene informacije, pa nema mogućnosti ponavljajućeg korištenja identičnim setom informacija ili izvještaja, već ih je potrebno modificirati sukladno specifičnostima svake pojedinačne strategijske odluke.

Budući da hotelski poslovni sustavi, sukladno prirodi svoje djelatnosti, imaju izrazitu orijentiranost na potencijalne kupce, njihovo djelovanje na globalnome turističkom

tržištu nužno je koncipirano tako da vlastite aktivnosti sagledavaju u kontekstu strategije postojećih i mogućih konkurenata. Donošenje poslovnih odluka važnih za dugoročno oblikovanje asortimana ponude, realizacija povoljnijeg tržišnog položaja i ostvarivanje konkurentskih prednosti unutar definiranoga tržišnog segmenta mogući su ako se vlastiti izvori informacija (iz računovodstvenoga i neračunovodstvenoga informacijskog sustava) oplemene podacima i informacijama iz okruženja. Sagledavanje pozicija konkurencije odvija se poradi porasta prometa, snižavanja troškova i oblikovanja adekvatnih prodajnih cijena, što bi, u konačnici, trebalo rezultirati osiguranjem konkurentskih prednosti na ciljanom tržištu.

Istaknuti trendovi polazište su za definiranje **predmeta istraživanja** kako slijedi:

- treba istražiti potrebe strategijskog menadžmenta za proširenje sustava računovodstvenih informacija dodatnim finansijskim i nefinansijskim elementima, potrebnima da se donesu kvalitetne strategijske odluke;
- valja utvrditi realne mogućnosti da se zadovolje stalno rastući informacijski zahtjevi menadžmenta na temelju postojećeg sustava računovodstvenog izvještavanja, u smislu spoznavanja ove komponente kao limitirajućeg čimbenika u procesu strategijskog upravljanja;
- treba definirati optimalan koncept prilagodbe postojećega računovodstvenog informacijskog sustava polazeći od dostignutog stupnja razvoja prakse, evidentiranih pozitivnih iskustava i svih internih i eksternih prilika te mogućih prepreka.

Oblikovanje će se rješenja temeljiti na teorijskim polazištima, ali i rezultatima empirijskog istraživanja koje pruža uvid u realne mogućnosti implikacije novog sustava internog izvještavanja strategijskog menadžmenta u praksi hotelijerstva Hrvatske.

1.2. Ciljevi istraživanja

Iskazani predmet u istraživanju predodređuje i njegov **glavni cilj**, a on je:

ocjena mogućnosti da se postojeći sustav računovodstvenog izvještavanja prilagodi stvarnim informacijskim zahtjevima strategijskog menadžmenta, koji se spoznavaju tijekom pojedinih procesa u strategijskom upravljanju i odlučivanju.

Njegova operativna razrada mora se temeljiti na prihvaćanju takve metodološke podloge primjenom koje će se osigurati razrada globalnoga na pojedinačne ciljeve, te praćenje svih ostvarenih rezultata u vezi s temeljnim odrednicama hotelskih poslovnih sustava koje su definirane u strategijama.

Teorijska polazišta, kao i provedena empirijska istraživanja, naglašavaju nezaobilaznu ulogu računovodstva kao informacijske osnovice u fazi oblikovanja strategije, a još izraženije u fazi kontrole izvršenja strategije na svim hijerarhijskim razinama. Međutim, menadžersko računovodstvo, na svom današnjem stupnju razvoja, ne obrađuje na adekvatan način sve čimbenike relevantne za strategijsko upravljanje poslovnim sustavima. Njegov je glavni nedostatak što pravovremeno ne signalizira promjene u dinamičkom okruženju u kojemu poslovni sustavi djeluju (Clarke i Tagoe, 2002.). Istovremeno ima teoretičara koji zagovaraju stav da problem nije u samim računovodstvenim sustavima, već u načinu korištenja njihovim *output*-ima (Dimnik i Kudar, 1989.).

Brojne studije i ispitivanja menadžera kao korisnika računovodstvenih informacija pokazuju da je u praksi visok stupanj nezadovoljstva kvalitetom raspoloživih informacija menadžerskog računovodstva. Dimnik i Kudar (1989. prema istraživanjima Howell at al., 1987.) iznose podatak da je 8–30% ispitanih menadžera nezadovoljno kvalitetom raspoloživih informacija, dok ih je čak 23% izrazilo želju da se promijeni struktura računovodstvenih sustava. U studiji u kojoj su intervjuirani menadžeri vodećih nizozemskih tvrtka o izvorima i upotrebi strategijskih informacija, kao i o potrebi njihova poboljšanja, menadžeri su istaknuli da bi bilo poželjno (Brouthers i Roozen, 1999.):

- 1) pružati mnogo kvalitetnije informacije od onih koje su im trenutno dostupne,
- 2) osiguravati informacije koje su više orijentirane prema budućnosti od onih što im se trenutno prezentiraju,
- 3) pružati sveobuhvatniji niz informacija od onoga koji im se davao u prošlosti,
- 4) dobivati pravovremenije informacije,
- 5) osiguravati informacije o procesu uvođenja i razvoja poradi ostvarivanja strategijskih ciljeva i odstupanja od planova.

Računovodstvo se u literaturi naziva i jezikom poslovanja (*language of business*). Međutim, intenzivirane promjene u okruženju sve više udaljavaju informacije od problema, pa se mora pristupiti prilagodbi računovodstva novim uvjetima poslovanja kako bi se taj naziv i opravdao. Naime, suvremeni menadžment koristi se jezikom informacijske ere i naglasak stavlja na *a priori* razmatranje potencijalnih mogućnosti i problema s kojima

bi se poslovanje moglo suočiti u nekome bližem ili daljem budućem vremenu (*forward thinking* pristup) U takvim uvjetima računovodstvo je prisiljeno proučiti "novi" jezik, locirati u njemu elemente koji se mogu efikasno mjeriti i obraditi, te definirati i uskladiti načine prezentacije iz njih dobivenih informacija (Elliot i Jacobson, 1991.).

Sve istaknuto upućuje na potrebu razrade glavnog cilja na aplikativne i pomoćne ciljeve istraživanja kako slijedi:

a) aplikativni ciljevi istraživanja jesu:

- treba utvrditi značaj strategijskog računovodstva u procesima strategijskog upravljanja u hotelijerstvu,
- valja definirati intenzitet potrebe za povećanjem kvalitete računovodstvenog izvještavanja namijenjenoga menadžerima ujedinjavanjem kvalitativnih i kvantitativnih elemenata iz eksternih i internih izvora,
- potrebno je spoznati mogućnosti strategijskog računovodstva, ali i dostignutu razinu njegove implementacije u hotelijerstvu Hrvatske,
- valja dokazati ili opovrgnuti postavljene hipoteze korištenjem znanstvenoistraživačkih metoda.

b) pomoćni ciljevi istraživanja jesu:

- sustavno će se analizirati postojeće znanstvene spoznaje iz područja strategijskog računovodstva,
- provede će se empirijsko istraživanje poradi testiranja postavljenih hipoteza,
- definirat će se okvir modela internog izvještavanja prilagođen svim utvrđenim uzročno-posljedičnim odnosima u djelatnosti hotelijerstva,
- utvrdit će se proces prikupljanja i prezentiranja sveobuhvatnih informacija o kupcima za koje je ustanovljeno da su temeljna determinanta uspješnosti u hotelijerstvu.

Istraživanjem se želi pokazati nužnost preustroja klasičnoga računovodstvenoga informacijskog sustava u smjeru povezivanja kvantitativnih i kvalitativnih podataka i informacija, što bi trebalo rezultirati novim fleksibilnim interno i eksterno orijentiranim sustavom internih izvještaja. Pri tome poseban se naglasak daje na njihovo usmjerenje prema budućnosti i prema okruženju, čime bi se trebale osigurati relevantne informacije temeljem kojih će biti moguća prosudba o stanju i tendencijama u razvoju poslovnog sustava u bližoj i daljoj budućnosti, u postojećemu, ali ne i u postojanom, okruženju.

1.3. Hipoteze istraživanja

Istraživanjem hotelskih poslovnih sustava u disertaciji su testirane sljedeće hipoteze:

H1: Informacije menadžerskog računovodstva u hotelskim poslovnim sustavima u Hrvatskoj nisu dostatno usklađene s informacijskim zahtjevima menadžera u području donošenja strategijskih poslovnih odluka.

Ustroj računovodstvenoga informacijskog sustava u većini poslovnih sustava u hotelijerstvu orijentiran je na zadovoljenje eksternih korisnika (financijsko računovodstvo), iako se i tu mogu uočiti odstupanja od međunarodnih računovodstvenih standarda i standarda izvještavanja u hotelijerstvu (Mečulj, 2003.). Treba naglasiti da je u hotelijerstvu visok stupanj razvoja troškovnoga i menadžerskog računovodstva, kao i načina izvještavanja po standardima metode USALI - *Uniform System of Account for The Lodging Industry* (Peršić i Turčić, 2001.), kao jedinstvenog sustava izvještaja o internim rezultatima ostvarenima po segmentima djelatnosti. No, jednako je tako prisutna i činjenica da još uvijek nema dostatne usklađenosti računovodstvenih informacija prezentiranih u internim izvještajima s pojedinim fazama strategijskog upravljanja.

H2: U hotelskim poslovnim sustavima dominira korištenje vrijednosno izraženim informacijama o tekućem odvijanju poslovnih aktivnosti, a izostaje njihovo adekvatno povezivanje s nevrijednosno izraženim informacijama, što utječe na ukupnu kvalitetu računovodstvenih izvještaja.

Tradicionalno računovodstvo pruža informacije o performansama poslovnih aktivnosti u vrijednosnim iskazima - idealnim, unificiranim jedinicama koje omogućavaju usporedbe ne samo unutar poslovnog sustava već i unutar djelatnosti, pa i u širem kontekstu cjelokupnoga gospodarstva. Međutim, istaknuti izvještaji ne sadržavaju s vrijednosnim podacima komplementarne nevrijednosne podatke. Stoga su oni, uglavnom, nedostatni strategijskom menadžmentu za potrebe donošenja poslovnih odluka na duži rok. Do istovjetnog zaključka došli su temeljem svojeg istraživanja Johnson i Kaplan (1987.). Oni su konkludirali da se prevelik naglasak daje vrijednosno izraženim podacima, dok je korištenje nefinancijskim pokazateljima zanemareno, što je posebno vidljivo pri izradbi

budžeta. Nedvojbenu važnost uključivanja u analizu nevrijednosnih čimbenika koji imaju utjecaj na financijski rezultat ističu brojni autori (Kaplan, 1984.; Eccles, 1991.; Fisher 1992. itd.). Zajednički je stav da sustavi koji prate vrijednosne i nevrijednosne elemente i uključuju ih u izvještaje pružaju detaljniji uvid u poslovanje i time osiguravaju kvalitetniju osnovicu menadžerima za planiranje, odlučivanje i kontrolu.

H3: Poremećaji u okruženju i njihov mogući utjecaj na poslovanje još se uvijek ne prezentiraju na odgovarajući način u okviru računovodstvenih izvještaja za menadžere hotela.

Hotelijerstvo je djelatnost obilježena intenzivnim promjenama koje uzrokuju potrebu kontinuirane prilagodbe novim okolnostima u poslovanju i kreiranju novih rješenja. Promjene na svim razinama: unutar i izvan hotelskog poslovnog sustava, povećavaju važnost stjecanja i razmjene informacija i spoznaja. Primarna odgovornost menadžmenta hotela je da na vrijeme identificira potencijalne promjene, procijeni načine na koji bi se one mogle odraziti na poslovanje i obavi pripreme za prilagodbu znatno prije nego je uopće siguran u pojavu novih okolnosti, ili njihov ishod. Potrebe menadžera za kvalitetnim i pravovremenim informacijama u opisanim slučajevima su goleme. Menadžment nije u mogućnosti čekati kraj obračunskog razdoblja utvrđen rokovima financijskog izvještavanja da bi dobio uvid u razinu odstupanja od očekivanih pojava i rezultata (Howell i Soucy, 1987., str. 27.). Međutim, intenzitet i obuhvat računovodstvenog izvještavanja nije na adekvatan način usklađen s učestalošću promjena u okruženju i novim paradigmama menadžmenta.

H4: Računovodstvo kupaca, kao podsustav strategijskog računovodstva, prisutnije je u hotelima koji imaju izraženiju dugoročnu orijentaciju na kupce i nastoje osigurati poziciju lidera na tržištu.

Kako bi se osigurala što je moguće stabilnija pozicija na tržištu, svaki hotelski poslovni sustav mora identificirati korisnike svojih usluga, i detaljno proučiti njihove karakteristike: motive, želje, zahtjeve, i - u konačnici, stupanj zadovoljstva pruženom uslugom. Te informacije korisne su pri odlučivanju o vrstama usluga, cijenama, kanalima prodaje, organizaciji promotivnih aktivnosti i slično a menadžmentu ih uglavnom pruža marketinški sektor. Međutim, višedimenzionalni pristup kupcima zahtijeva i spoznavanje financijskih učinaka koji proizlaze iz poslovanja sa svakim zasebnim segmentom kupaca. Pri tome nije

dostatno samo informacija o prihodnoj strani, dakle o tome kolika je potrošnja pojedinog kupca/grupe kupaca po danu boravka, već je potrebno spoznati i koliki su prateći troškovi servisiranja svakog kupca tijekom njegova životnog vijeka. Te informacije locirat će profitabilne kupce i omogućiti usmjeravanje aktivnosti menadžmenta prema unapređenju ponude upravo tom segmentu kupaca. Informacije o profitabilnosti kupaca priskrbljuje računovodstveni sektor, tj. njegov podsustav: računovodstvo kupaca, a hotelski poslovni sustavi koji imaju implementiran ovaj sustav praćenja i izvještavanja (ili barem jedan njegov dio) ostvaruju prepoznatljive konkurentske prednosti na tržištu.

1.4. Metodologija istraživanja

Istraživanje provedeno u okviru ove disertacije realizirano je u dvije faze. U prvoj je povijesnom metodom provedena analiza relevantne inozemne i domaće literature iz predmetnog područja istraživanja: strategijskog upravljanja, hotelskog poslovanja i upravljačkog, odnosno strategijskog računovodstva. U ovom su dijelu zamijećeni i istraženi osnovni parametri potreba, mogućnosti i praktične primjene metoda i tehnika strategijskog računovodstva i njegova podsustava: računovodstva kupaca u hotelijerskoj praksi. Metode analize i sinteze, te metode apstrakcije i konkretizacije rabljene su kako bi se ostvarile preciznije sustavne obrade znanstveno ustanovljenih činjenica.

U drugoj fazi provedeno je empirijsko spoznavanje prirode hotelskih poslovnih sustava i specifičnosti menadžmenta koji u sintezi svojeg djelovanja značajno determiniraju stupanj korištenja strategijskim računovodstvom. S tim ciljem provedeno je primarno istraživanje u sektoru hotelijerstva a performance hotela koji su sudjelovali u istraživanju metodom su komparacije dovedene u vezu s informacijama iz sekundarnih izvora podataka, temeljem čega je donesen sud o valjanosti i prihvatljivosti odabranog skupa ispitivanja. Primarno istraživanje provedeno je u dva koraka:

- **pilot-istraživanjem na slučajno odabranom uzorku,**

Njegovi rezultati omogućili su apstrahiranje dijela hotela s nižom kategorijom koji su se pokazali nesignifikantnima za istraživanje. Osim toga, s pomoću pilot-istraživanja testirana je jasnoća samog upitnika i determinirana potreba postavljanja dodatnih pitanja.

- **ispitivanjem hotela s višom kategorijom dopisnom anketom koja je ispitanicima dostavljena elektroničkom poštom,**

Odgovori prikupljeni na taj način obrađeni su s pomoću programskog paketa Statistical Package for the Social Science (SPSS) 17.0 for Windows. Pri tome su rabljene adekvatne matematičko-statističke metode a rezultati su bili okvir za prihvaćanje ili odbacivanje postavljenih hipoteza. Logičkim pristupima indukcije i dedukcije oblikovali su se stavovi i zaključci o potrebama promjena sustava internoga računovodstvenog izvještavanja u hotelijerskoj praksi. Rezultati istraživanja poslužili su kao ishodište za formuliranje modela koji je prezentiran u obliku proceduralne sintagme. Metodom generalizacije uopćeni su spoznati elementi, čimbenici i procesi, pa je ponuđen prijedlog koncepcije, formulacije i adaptacije sustava računovodstvenog izvještavanja u području kupaca koji je pogodan za primjenu u djelatnosti hotelijerstva.

1.5. Struktura disertacije

U **uvodnom dijelu** doktorske disertacije definirat će se predmet istraživanja i s njime povezani ciljevi. Potom će slijediti obrazloženje hipoteza koje će se istraživanjem testirati i specifikacija znanstvenih metoda kojima će se pri tome koristiti. Nakon objašnjenja dispozicije rada, bit će ukratko prezentiran očekivani znanstveni doprinos.

U drugom poglavlju - **Determinante procesa strategijskog upravljanja u hotelijerstvu**, bit će detaljnije objašnjene sve odrednice strategijskog djelovanja svojstvene ovoj grani gospodarstva. Konačni cilj razmatranja ovog dijela rada je definirati informacijske zahtjeve strategijskog menadžmenta.

S obzirom na to da su obilježja same djelatnost polazišna točka o kojoj ovisi oblikovanje strategijskog djelovanja, posebna je pozornost posvećena njihovoj analizi, kojoj je pristupljeno s aspekta eksternog i internog okruženja, kao i s obzirom na specifični karakter *outputa* (hotelskih proizvoda/usluga). Slijedi detaljniji prikaz polazišta strategijskog djelovanja u hotelijerstvu: misije, vizije, ciljeva i korporacijske kulture, a potom se razrađuju i svi elementi strategijskog upravljanja: od planiranja i odabira strategije preko implementacije do kontrole njezine provedbe. U konačnici bit će prikazani informacijski zahtjevi na različitim razinama menadžmenta u hotelijerstvu, iz kojih se iščitava potreba, tj. nužnost uspostave kvalitetne sinergije svih relevantnih elemenata

informacija koje bi trebale omogućiti pravovremeno detektiranje i transparentno praćenje svih čimbenika što utječu na oblikovanje i provedbu strategijskog djelovanja.

Treće poglavlje – **Koncept strategijskoga upravljačkog računovodstva kao odgovor na potrebe strategijskog menadžmenta**, posvećeno je sadržajnom obuhvatu strategijskog računovodstva prikazanome u njegovu povijesnom razvoju od 1981., kad je prvi put „službeno“ strategijska komponenta integrirana u upravljačko računovodstvo. Nakon toga su ukratko definirane tehnike i metode strategijskog računovodstva razvijene u teoriji i prezentirani su zadatci kojih se ispunjenje očekuje primjenom svake pojedine metode. S obzirom na istaknutu važnost praćenja kupaca za tržišno pozicioniranje i ostvarenje konkurentskih prednosti, tj. u konačnici za ukupan uspjeh hotelskih poslovnih sustava, posebna pažnja bit će usmjerena prema metodama praćenja kupaca. Sukladno tome, u ovom će poglavlju biti prikazan i kombinirani pristup dvaju različitih okvira izvještavanja o kupcima: računovodstvenoga i marketinškoga, te nužnost njihova ujedinjavanja u integrirani informacijski sustav hotela. U zaključnom dijelu bit će prikazana i razina prihvaćenosti, tj. implementiranosti strategijskog računovodstva u praksi a koja je u velikoj mjeri predodređena svojstvima menadžera.

U četvrtom poglavlju, **Empirijsko istraživanje dostignutog stupnja razvoja strategijskog računovodstva u hotelijerstvu Hrvatske**, prezentirani su rezultati istraživanja o stupnju implementacije instrumenata i tehnika strategijskoga upravljačkog računovodstva (posebice onih u području računovodstva kupaca) na primjeru djelatnosti hotelijerstva u Hrvatskoj. U prvom dijelu ovog poglavlja predstavljen je metodološki okvir istraživanja i temeljna svojstva istraživog skupa. U drugom dijelu prikazani su statističkim metodama dobiveni rezultati provjere postavljenih hipoteza istraživanja.

Temeljem spoznaja do kojih se došlo u procesu pojedinačnog dokazivanja hipoteza, bit će donesen zaključak o dostignutoj razini kvantitativne i kvalitativne prilagodbe sustava strategijskog računovodstva praksi strategijskog upravljanja u hotelijerstvu. Naznačeno će biti ishodište za formuliranje modela kvalitetnijeg internog izvještavanja koji će biti razrađen u nastavku disertacije.

U petom poglavlju, **Oblikovanje modela prilagodbe računovodstva potrebama strategijskog upravljanja u hotelijerstvu**, bit će dan prijedlog globalnog okvira za adaptaciju računovodstva. Model će biti koncipiran tako da će se njime detaljno definirati tokovi cirkuliranja podataka i informacija kako bi se zadovoljili svi prethodno spoznati zahtjevi menadžmenta u svim fazama strategijskog djelovanja. Ovako postavljen model bit će primjenjiv u svim granama gospodarske djelatnosti, dok bi svako daljnje detaljiziranje

elemenata strukture onemogućavalo opću primjenjivost modela s obzirom na ograničenja iskazana u obliku specifičnosti u pojedinim djelatnostima. U drugoj fazi modeliranja razradit će se model računovodstva kupaca. Model će biti strukturiran polazeći od do sada razvijene prakse u internom izvještavanju u hotelijerstvu koja se temelji na prihvaćenim postavkama USALI koncepta.

Zaključak je sinteza rezultata istraživanja cijele doktorske disertacije, u okviru koje će se pokazati dostignuti stupanj usklađenosti teorijskih polazišta i empirijskim istraživanjem spoznatih stanja u praksi hotelskih poslovnih sustava. Rezultati dobiveni komparacijom ujedno su i polazište za oblikovanje prijedloga na kojima treba temeljiti sustav strategijskoga računovodstvenog izvještavanja kako bi se unaprijedila informacijska osnovica koja može zadovoljiti informacijske zahtjeve strategijskog menadžmenta. Uputit će se i na moguće smjerove u budućim istraživanjima povezanima s problematikom obuhvaćenom u ovoj doktorskoj disertaciji.

1.6. Očekivani znanstveni doprinos

S obzirom na činjenicu da je strategijsko upravljačko računovodstvo relativno nova znanstvena disciplina u svjetskim razmjerima, pa tako i u Hrvatskoj, te da nema većeg broja autora koji se bave ovim područjem, izvršeni sustavni prikaz teorijskih radova koji se odnose na spomenutu tematiku bit će početni teorijski doprinos ove disertacije računovodstvenoj znanosti. Teorijsko definiranje strategijskog upravljačkog računovodstva i determiniranje utjecaja pojedinih komponenata na njegov razvoj i implementaciju u praksi, unaprijedit će postojeća znanja o istaknutom području.

Prepoznavanje značenja i dodjeljivanje zasluženog mjesta internim računovodstvenim izvještajima u konstituiranju procesa strategijskog upravljanja u hotelijerstvu moglo bi postati elementom od presudne važnosti za opstanak, funkcioniranje i uspjeh poslovnih sustava suočenih s kontinuiranim izazovima i nepredvidljivim promjenama u okruženju. Formulacija modificiranog modela računovodstvenog izvještavanja (konkretiziranoga u kontekstu izvještavanja o kupcima) bit će iskorak u smislu doprinosa rješavanju problema uspostave adekvatnoga informacijskog sustava. Kao glavni motivi rada mogu se izdvojiti:

- poticanje menadžera na spoznavanje korisnosti koje proizlaze iz strategijskog upravljačkog računovodstva,

- promicanje orijentacije prema izmjenama postojećeg sustava internoga računovodstvenog izvještavanja koje bi se trebale realizirati kroz dogradnju sustava zahtjevanim strategijskim elementima, čime bi se osigurala uskladenost izvještaja, kao *outputa* sustava, s realnim potrebama menadžera.

Tijekom procesa statističke obrade empirijskim istraživanjem dobivenih podataka, izvršit će se provjera postavljenih hipoteza i istražiti stanje strategijskoga računovodstvenog izvještavanja u praksi hotelskih poslovnih sustava. Saznanja dobivena analizom mogla bi biti korisna osnovica za daljnja znanstvena istraživanja i smjerokaz u razvoju razmatranog područja u znanstvenom i praktičnom smislu. Utvrđeni nalazi istraživanja mogli bi postati orijentirani dionicima strategijskog upravljanja u hotelima. Pri tome se ne misli samo na dionike koji imaju aktivnu ulogu u provođenju strategijskih aktivnosti: menadžere svih razina upravljanja i računovođe koji su involvirani u sustav izvještavanja, već i na sve ostale subjekte obuhvaćene strategijskim djelovanjem, dakle subjekte na koje strategijske odluke imaju izravan ili neizravan utjecaj: vlasnike, konkurente, kupce, dobavljače, državne institucije i druge.

2. DETERMINANTE U PROCESU STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA U HOTELIJERSTVU

Djelovanje svakoga poslovnog sustava, uključujući i one u djelatnosti hotelijerstva, predodređeno je internim i eksternim okruženjem unutar kojeg menadžment nastoji, u skladu s raspoloživim resursima i sposobnostima, iskoristiti prilike i izbjeći opasnosti, i to u funkciji ostvarenja konačnog općeg cilja: opstanka ili razvoja u postojećim tržišnim uvjetima. Menadžersko djelovanje počiva na dubinskoj analizi stanja i dijagnosticiranju relevantnih utjecajnih čimbenika, a potom se nastavlja dinamičkim kontinuiranim procesima izradbe i provedbe poslovnih strategija.

Klasičan pristup menadžmenta zasniva se na internim resursima¹ koji se prepoznaju kao izvor komparativnih prednosti i generator su pozitivnog poslovnog rezultata. U začetcima ovog pristupa je stav da je raspoloživa imovina poslovnog sustava čimbenik koji omeđuje potencijalnu heterogenost njegovih *outputa* (proizvoda i usluga) što je ključna odrednica za jedinstvenost poslovanja (Penrose, 1959.). Na menadžmentu je zadatak da istraži i spozna sve mogućnosti ograničenih resursa optimalnom kombinacijom kojih bi se trebali polučiti dugoročno kvalitetni poslovni rezultati.

Suvremeni pristup menadžmenta sve veću pozornost pridaje elementima okruženja koji utječu na oblikovanje strategija. Pritom razlikuje elemente „užeg“ okruženja djelatnosti (konkurenti, kupci, dobavljači, stupanj diferencijacije proizvoda i usluga...) i elemente „šireg“ makrookruženja (demografska struktura, stil života, tehnološke promjene, državna regulativa...) (Thompson, Strickland i Gamble, 2008., str. 47). Dok elementi „užeg“ okruženja imaju presudan utjecaj na odabir i provedbu strategija, važnost elemenata makrookoline značajno se razlikuje ovisno o različitim granama djelatnosti. No, bez obzira na intenzitet utjecaja, neosporna je činjenica da čimbenici okruženja ograničavaju okvire strategijskog djelovanja, pa, premda gotovo nema mogućnosti utjecaja na njihovo ponašanje, kvalitetno strategijsko usmjeravanje obvezno zahtijeva njihovo temeljito spoznavanje.

¹ U početcima su teoretičari pod pojmom internih resursa podrazumijevali fizičke resurse / „opipljivu“ imovinu (Penrose, 1959.; Barney, 1991.), dok se poslije obuhvat pojma „resurs“ proširio na ukupnu materijalnu i nematerijalnu imovinu, ljudski rad, izvore financiranja, investicijske mogućnosti i menadžerske sposobnosti (Itami, 1987.; Wernerfelt, 1989.; Nelson, 1991.; Amit & Schoemaker, 1993. i dr.).

Koncept „menadžerske slobode odlučivanja“ obuhvaća širok dijapazon mjera i aktivnosti kojih upotreba ovisi o (Hambrick i Finkelstein, 1987., str. 379):

- granicama unutar kojih okruženje dozvoljava/podržava raznolikosti i promjene,
- stupnju do kojega postojeća interna organizacija omogućava provedbu promjena,
- osobnim mogućnostima menadžera da osmisli i kreira načine njihove eksploatacije u provođenju različitih strategijskih opcija.

Dosadašnja praksa u Hrvatskoj često je potencirala značenje zadnjega elementa: intuicije i iskustva. Međutim, treba shvatiti i prihvatiti dvojakost strategijskog upravljanja, koje je, s jedne strane, uistinu umijeće (*know-how*) da se u realnim okolnostima poslovni sustav optimalno usmjeri. No, istovremeno, strategijsko je upravljanje i skup znanstveno utemeljenih elemenata i tehnika kojih je primjena nužna za ostvarenje poslovne uspješnosti (Čižmar, 1996.).

Kvaliteta strategijskih poteza je uz istaknuta ograničenja, u velikoj mjeri determinirana kvalitetom informacijske podloge. Upravo je osiguranje potrebnih informacija prilagođenih svim fazama strategijskog djelovanja osnovni zadatak strategijskog računovodstva. Heterogenost utjecajnih komponenata, široki spektar aktivnosti obuhvaćenih strategijskim djelovanjem i iz njih proizašli zahtjevi, ovisni o specifičnostima grane djelatnosti kojoj poslovni sustav pripada – impliciraju nemogućnost da se definira univerzalni sustav informacija za donošenje strategijskih odluka.

U nastavku će slijediti prikaz procesa strategijskog upravljanja i determiniranje mogućnosti strategijskog pozicioniranja s obzirom na specifičnosti djelatnosti hotelijerstva a s konačnim ciljem definiranja informacijskih zahtjeva strategijskog menadžmenta u hotelijerstvu, te mogućnosti strategijskog računovodstvenog izvještavanja da tim zahtjevima odgovori.

2.1. Temeljna obilježja djelatnosti hotelijerstva

U eksplikaciji informacijskih zahtjeva strategijskog menadžmenta u hotelijerstvu potrebno je poći od identifikacije osnovnih obilježja djelatnosti hotelijerstva, s obzirom na to da one predodređuju platformu za strategijsko odlučivanje.

Turizam je jedna od vodećih svjetskih industrija² današnjice koja svojim globalnim djelovanjem eksplicitno utječe na lokalni i regionalni razvoj, pa time označava bitan potencijal za gospodarski i društveni napredak cjelokupnog prostora unutar kojega se razvija (Shaw i Williams, 1990.; Milne, 2001.).

Hotelijerstvo, kao komplementaran element turističke ponude i receptivan čimbenik turističkog procesa, u svom suvremenom obliku datira s početka 20. stoljeća. Migracije stanovništva koje su dovele do intenziviranja potreba smještaja izvan mjesta prebivališta, razvoj prometnih sredstava, infrastrukture i tehnologije uopće, kao i ukupni razvoj društvene svijesti, označeni su kao povijesni motivi za razvoj turizma i prekretnice u razvoju ugostiteljstva. Prvobitno hotelijerstvo podrazumijevalo je smještaj u prenoćištima, svratištima i gostionicama za koji se u počecima nije plaćala naknada, dok je poslije uvedeno plaćanje u naravi³. Transformacija u smislu osuvremenjivanja hotelijerstva odvijala se u smjeru kapitalne intenzifikacije i okarakterizirana je novom koncepcijom (motivom) prema kojoj se, zadovoljavanjem potreba i zahtjeva potrošača (gostiju, turista), nastojao ostvariti optimalan poslovni rezultat.

Premda djelatnost hotelijerstva u jednome svojem dijelu ima karakter materijalne proizvodnje (hrane i pića), obilježja usluga determiniraju hotelske proizvode, tj. usluge današnjice. Bitna su obilježja hotelskih usluga (Dibb et al., 1995., str. 695.):

- **fizička neopipljivost**: usluga se svodi na doživljaj u definiranom odredištu, a usprkos prethodnom informiranju o njoj, stvarni se dojam izgrađuje u procesu korištenja,

- **vremenska nedjeljivost**: proizvodnja, tj. pružanje usluga odvija se paralelno s njihovom potrošnjom/konzumacijom u izravnom kontaktu davatelja i korisnika usluge⁴, pa se izravno definiraju i pokušavaju uskladiti zahtjevi, s jedne, i mogućnosti, s druge strane,

- **neuskладиštivost**: usluge se ne mogu skladištiti ili odgođeno upotrijebiti,

- **heterogenost**: potaknuti zahtjevima potražnje i ponudom konkurencije, hotelski poslovni sustavi nude velik broj diferenciranih proizvoda/usluga koje se razlikuju po sadržaju, funkciji, cijeni i drugim svojstvima.

Sumarni prikaz svih istaknutih specifičnosti hotelskog proizvoda/usluge dan je u tablici 2.1. On je upotpunjen i iskazom zahtjeva što se postavljaju pred hotelske

² Prema WTO-u (*World Tourism Organization*), turizam se definira kao heterogena gospodarska grana koja uključuje hotele i restorane, turističke agencije i turooperatore, usluge turističkih vodiča i ostale popratne djelatnosti. Ona je najveća i najbrže rastuća svjetska industrija, kroz čiju djelatnost se realizira više od jedne trećine vrijednosti ostvarene na razini cjelokupnog sektora usluga u svijetu.

³ Za povijesni razvoj ugostiteljske djelatnosti detaljnije vidi: Štambuk & Frlić, 1959.

⁴ U germanističkoj literaturi se često ova istovremenost „proizvodnje“ i potrošnje usluge naziva *Uno-actu-Prinzip*.

menadžere, i koji su uvjetovani pojedinim karakteristikama. Menadžeri bi tijekom faza upravljanja trebali voditi računa o ispunjenju istaknutih zahtjeva ako žele formirati uslugu dostatne stvarne i percipirane kvalitete koja će biti prihvaćena na tržištu tako da se njezinom realizacijom osiguravaju pozitivni rezultati.

Tablica 2.1. Specifičnosti hotelskog proizvoda / usluge

KARAKTERISTIKE HOTELSKE USLUGE	POSEBNOSTI	ZAHTIJEVANE AKTIVNOSTI HOTELSKIH MENADŽERA SUKLADNO POJEDINIM SVOJSTVIMA
NEOPIPLJIVOST	<ul style="list-style-type: none"> ➤ netransparentnost (rizik neispunjenja očekivanja) ➤ visoki troškovi traženja 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ važnost marke i <i>imagea</i> ➤ kooperacija kroz integrirane uslužne sustave
ISTOVREMENOST PROIZVODNJE I POTROŠNJE	<ul style="list-style-type: none"> ➤ nemogućnost skladištenja ➤ nedjeljivost od lokacije ➤ gost kao element kvalitete 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ upravljanje kapacitetima ➤ pravilno usmjeren marketing ➤ važnost umrežavanja ➤ provođenje strategijskog pozicioniranja (odabir gostiju, koncentracija na snage)
OSOBNI KONTAKT	<ul style="list-style-type: none"> ➤ važnost ljudskog čimbenika 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ korporacijska kultura orijentirana na goste ➤ razvoj znanja i kompetencija
KOMPLEMENTARNOST	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ovisnost 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ važnost umrežavanja
NESTABILNOST POTRAŽNJE	<ul style="list-style-type: none"> ➤ visoka volatilitnost 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ pravilno usmjeren marketing ➤ kvalitetno upravljanje informacijama (izgradnja adekvatnog menadžment informacijskog sustava, istraživanje tržišta, prognoziranje, sustavi ranog upozorenja)
NEPRILAGODLJIVOST PONUDE	<ul style="list-style-type: none"> ➤ visok udjel nekretnina 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ važnost planiranja hotelskih kapaciteta

Izvor: Obradila autorica prema Pivčević, 2006., str. 49. (preuzeto od Frey, 2002. str. 85.).

Obilježje važno za djelatnost hotelijerstva je diskrepancija ponude i potražnje. Naime, **potražnja** za hotelskim uslugama je raznolika i elastična; predodređena je rastom stanovništva, intenziviranjem njegove pokretljivosti i porastom dohotka na globalnoj razini. Ona je rezultat potražnje za boravkom u određenoj turističkoj destinaciji, a u cijelosti je podložna volatilitnosti/promjenama u preferencijama. S druge strane, **ponuda** je, na svjetskoj razini, vrlo raznolika, a konkurencija jaka. No, istovremeno, analizira li se na lokalnoj razini, dolazi se do zaključka da je neelastična i da nedostatno brzo reagira na promjene u potražnji (prilagodbe su, uglavnom, praćene potrebom visokih ulaganja i zahtijevaju znatno vrijeme). „Pitanja hotelskog brandinga, kvalitete i različitosti proizvoda

danas su središnja pitanja koja određuju uspješnost poslovanja hotelske industrije na suvremenom globalnom tržištu.“ (Čižmar, 2007., str. 158.)

Hotelski poslovni sustavi posežu za detaljnom analizom zahtjeva potražnje i za spoznavanjem vrijednosti koje potrošačima pruža konkurencija, kako bi se poduzele potrebne aktivnosti i osigurala konkurentska pozicija na međunarodnom tržištu. Ispravno usmjeravati strategiju razvoja na lokalnoj razini moguće je tek sagledavanjem svih relevantnih čimbenika, pa se u ovom kontekstu kao osnovni zadatak postavlja osigurati i nesmetan pristup kvalitetnim informacijama o karakteru, kretanju i očekivanom ponašanju determinanti.

2.1.1. Institucionalno određenje hotelijerstva

Prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti⁵, **pojam ugostiteljske djelatnosti** definira se kao proces pripremanja hrane i pružanja usluga prehrane, pripremanja i usluživanja pića i napitaka i pružanja usluga smještaja, te pripremanja hrane za potrošnju na drugome mjestu s usluživanjem ili bez njega i opskrbe tom hranom (*catering*)⁶, a **ugostiteljski objekti** razvrstavaju se s obzirom na vrstu ugostiteljskih usluga koje se u njima pružaju, u skupine: hoteli, kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj, restorani, barovi, *catering*-objekti i objekti jednostavnih usluga⁷.

Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine „**Hoteli**“⁸ (u daljnjem tekstu Pravilnik) u skupinu hotela uključuje objekte u kojima se pružaju usluge smještaja, prehrane, pića i napitaka, kao i druge usluge (iz područja drugih djelatnosti) kojima se zadovoljavaju potrebe turista.⁹ S obzirom na pretežitost usluga što se u ugostiteljskom objektu pružaju, Pravilnik definira podskupine u skupini „Hoteli“, i to: hotel baštinu (heritage), hotel, aparthotel, turističko naselje, turistički apartmani i pansion¹⁰. Prema toj podjeli u podskupinu „Hoteli“ svrstavaju se sve funkcionalne cjeline u kojima se gostima obvezno pružaju usluge smještaja i doručka, a

⁵ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti objavljen je u Narodnim novinama br. 138/06. od 20. 12. 2006., uz izmjene koje su objavljene u Narodnim novinama br. 43/09. od 8. 4. 2009. i br. 88/10. od 14. 7. 2010.

⁶ Članak 2., stavak 1. i stavak 2., Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti

⁷ Članak 7., stavak 1., Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti

⁸ Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli objavljen je u Narodnim novinama br. 88/07. od 24. 8. 2007., a Pravilnik o izmjenama i dopunama ovog Pravilnika u Narodnim novinama br. 58/08. od 21. 5. 2008. i Narodnim novinama br. 62/09. od 29. 5. 2009.

⁹ Članak 3., stavak 1., Pravilnik

¹⁰ Članak 4., stavak 1., Pravilnik

moгу se pružati i druge ugostiteljske usluge¹¹, dok se temeljem propisanih obveznih uvjeta u svezi: uređenja, opreme, uređaja, usluga, održavanja i dr. podskupina kategorizira u četiri kategorije: s dvije, tri, četiri i pet zvjezdica.

2.1.2. Organizacijske strukture hotelskih poslovnih sustava

„Promatrajući hotel s ekonomskog aspekta, hotel je ekonomska jedinica koja u svrhu stjecanja dobiti pruža određene usluge, s organizacijskog aspekta, hotel je samostalni gospodarski subjekt ili poslovna jedinica nekog poduzeća, a s tehničkog aspekta, hotel je objekt s posebnom opremom i uređajima koji omogućuju određeni nivo udobnog smještaja gostiju.“ (Cerović, 2010., str. 71.)

Organizacijski oblik poslovnog sustava determinira stupanj njegove odvojenosti od vlasnika, čime se u značajnoj mjeri predodređuje kreiranje strukture menadžerskih procesa. Zakon o trgovačkim društvima definira moguće organizacijske oblike poslovnih sustava¹², a oni se mogu podijeliti u tri osnovne skupine (Orsag, 2002., str. 48.):

- inokosno poduzeće (*sole proprietorship*),
- ortačko poduzeće (*partnership*),
- inkorporirano poduzeće (*corporation*).

Inokosno je poduzeće najjednostavniji oblik organizacije u kojemu se u istoj osobi sjedinjavaju funkcija vlasnika i funkcija menadžera. Drugim riječima, odluke o poslovanju donosi sam vlasnik, pa se može reći da je za ovaj oblik organizacije karakteristično centralizirano upravljanje. Dijametralna suprotnost tome je korporacija, u kojoj se upravljanje poslovanjem povjerava profesionalnom menadžmentu, što implicira i više troškove kontrole. Donošenje poslovnih odluka u korporacijama odvija se na više razina:

- na razini vlasnika,
- na razini menadžera na svim pozicijama hijerarhijske strukture,
- na razini zaposlenika koji donose dnevne izvršne odluke u sklopu svojih radnih zadataka.

¹¹ Članak 6., stavak 1. i stavak 2., Pravilnik

¹² Zakon o trgovačkim društvima definira slijedeće organizacijske oblike: trgovac pojedinac, javno trgovačko društvo, komanditno društvo, gospodarsko interesno udruženje, dioničko društvo, društvo s ograničenom odgovornošću, zadruga i udruga. Detaljnije karakteristike pojedinih oblika vidjeti u Zakonu, NN 111/93.

Dakle, složenost ovog organizacijskog oblika je praćena kompleksnošću cjelokupnog procesa odlučivanja. Pregled osnovnih karakteristika organizacijskih oblika, bitnih za odnose vlasništva / upravljanja, dan je u tablici 2.2.

Tablica 2.2. Usporedba organizacijskih oblika prema kriterijima važnim za strukturu upravljanja

OBLICI ORGANIZACIJE	TROŠKOVI KONTROLE	MOGUĆNOST DIOBE RIZIKA
INOKOSNO PODUZEĆE	najniži	ne postoji
ORTAČKO DRUŠTVO	srednji	ovisi o broju partnera/ortaka
INKORPORIRANO DRUŠTVO	vrlo visoki	najpovoljniji oblik

Izvor: Obradila autorica prema Bento i White, 2001., str. 46.

Bento i White (2001.) istražujući utjecaj organizacijskih oblika na performance malih poslovnih sustava utvrdili su da je malim poslovnim sustavima glavna briga preživljavanje, dok je u fokusu interesa velikih poslovnih sustava povećanje efikasnosti poslovanja. Prema njihovim nalazima, rezultati poslovanja u prvom redu ovise o organizacijskom obliku poslovnog sustava, a potom o djelatnosti kojom se poslovni sustav bavi i o lokaciji na kojoj posluje. Osim toga, analizom su dokazali da su organizacijska forma i kompleksnost informacijske podloge pozitivno korelirani. Naime, organizacijska je forma rangirana kao najbitniji čimbenik koji utječe na troškove opskrbe informacijama - kako organizacijska forma postaje složenija, povećava se i opseg i kompleksnost potrebnih informacija.

Hotelski poslovni sustavi mogu se na tržištu pojavljivati u više oblika (Cerović, 2010. str. 144-152.):

- nezavisni hoteli, koji samostalno i nezavisno vode svoju poslovnu politiku. Njihov je tržišni udjel u smještajnoj industriji na nacionalnim razinama uglavnom malen (Hayes i Ninemeier, 2005., str. 23.);

- hoteli uključeni u hotelske lance, koji svoje poslovanje usklađuju sa standardima *branda*, što im olakšava pozicioniranje na tržištu.

Povezivanje se može provoditi temeljem:

- potpunog vlasništva

vlasnik *branda* ujedno je i vlasnik hotela u kojem se standardi primjenjuju;

- franšiznog ugovora

hotel kao samostalan poslovni sustav ugovorom preuzima jedan dio ili sve standarde od franšizora uz plaćanje naknade;

- ugovora o menadžmentu

hotel ugovorom prepušta vođenje poslovanja ili određenih *know-how* funkcija menadžment korporaciji uz plaćanje naknade za tu uslugu, ali pri tome hotel sam snosi sve poslovne rizike;

- ugovora o najmu

hotel se ugovorom daje u najam davatelju *branda* koji primjenjujući svoje standarde postaje u cijelosti odgovoran za uspješnost poslovanja, dok vlasnik hotela naplaćuje rentu i distanciran je od ikakva rizika poslovanja;

- hotelskog rezervacijskog sustava – konzorcija

hotel se uključuje u zajednički rezervacijski sustav s hotelima različitih svojstava i sudjelujući u globalnoj marketinškom nastupu koji osigurava konzorcij, lakše prodire do potencijalnih kupaca/gostiju.

Svaki od istaknutih organizacijskih oblika zahtijeva i primjereno, komplementarno menadžersko djelovanje pri odabiru i provođenju odabranih strategija. Dakle, povratno, možemo utvrditi da odabrana strategija utječe na razvoj pojedinih novih organizacijskih formi, ili barem na restrukturiranje postojećih oblika. Iz te interakcije proizlaze i koherentni informacijski zahtjevi. Chandler (1962.) je utvrdio da svaka organizacijska struktura mora težiti prema uspostavi adekvatnog sustava informiranja koji će omogućavati donošenje ispravnih poslovnih odluka.

Paralelno s evolucijom oblika vlasništva i forma udruživanja, transformirali su se i koncepti upravljanja. Tako danas možemo definirati tri karakteristične faze u razvoju sustava strategijskog upravljanja (Cerović, 2010., str. 51.):

1. vertikalna hijerarhija

tradicionalni oblik u kojemu egzistira centralizirana vertikalna povezanost i koordinacija između strategija korporacije i strategija sastavnica;

2. horizontalna hijerarhija

mrežasta struktura u kojoj se procesi donošenja odluka spuštaju na niže razine upravljanja i zahtijevaju horizontalnu koordinaciju i kooperaciju unutar odjela;

3. učeća organizacija (*learning organization*)

najnaprednija je faza dekomponiranja zadataka strategijskog upravljanja, i u potpunosti je nehijerarhijska struktura u kojoj se upravljanje provodi dodjeljivanjem ovlasti zaposlenicima da u obavljanju svojih aktivnosti nastoje razviti osobne potencijale i odabrati one strategije za koje smatraju da će se najbolje uklopiti u postojeće postavke, viziju i misiju poslovnog sustava, te da će polučiti najbolje rezultate.



Shema 2.1. Povezanost različitih sustava upravljanja s dostignućima

Izvor: Obradila autorica prema Daft, 2001., str. 88.

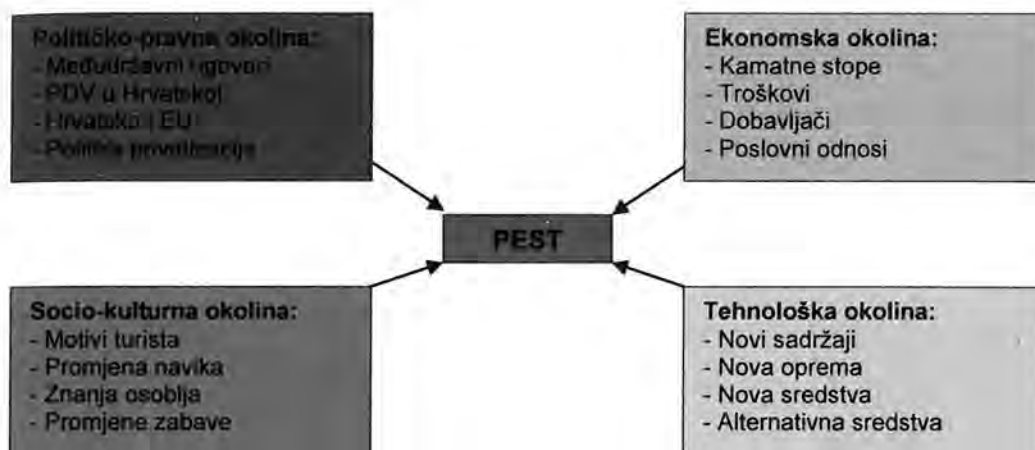
Iz istaknutog proizlazi da je prikladna komunikacijska struktura i adekvatan tok informacija od nedvojbenog značenja za optimalno funkcioniranje svih organizacijskih struktura, a posebice ovih „naprednijih“. Prateći informacijski sustav trebao bi biti uspostavljen na način da djeluje kao katalizator uspjeha: ograničavajući potencijalnu informacijsku asimetriju i onemogućavajući neracionalna i konfliktna ponašanja, trebao bi svim involviranim subjektima omogućiti pristup i korištenje raspoloživim informacijama.

2.1.3. Analiza eksternog okvira djelovanja hotelskih poslovnih sustava

Sve djelatnosti, pa tako i turizam, te hotelijerstvo kao njegova sastavnica, podložne su djelovanju turbulentnoga i neizvjesnog vanjskog okruženja, koje, u sintezi s internim okruženjem, determinira put u ostvarenje strategijskih ciljeva.

Kako se oba okruženja sastoje od više međusobno isprepletenih elemenata, kako bi se spoznali i analizirali, potrebno ih je na neki način sistematizirati.

Analiza eksternog okruženja provodi se u većini djelatnosti s pomoću PEST analize (shema 2.2.), koja razmatra: **Političko-pravne**, **Ekonomске**, **Socio-društvene** i **Tehnološke** komponente okruženja.



Shema 2.2. Komponente PEST analize u hotelijerstvu

Izvor: Cerović, 2010., str. 285.

Međutim, za hotelijerstvo PEST analiza pokazala se nedostatnom zbog kompleksnosti turističkog okruženja kojemu je izložena ova djelatnost. Stoga se sve češće provodi SCEPTICAL analiza, koja uzima u obzir utjecaj: socio-društvenih (*Social*), kulturnih (*Cultural*), ekonomskih (*Economical*), fizičkih (*Physical*), tehničkih (*Technical*), međunarodnih (*International*), infrastrukturnih (*Communications*), administrativnih (*Administrative*) i pravno-političkih (*Legal and political*) čimbenika (Peattie i Moutinho, 2005.). Široki obuhvat SCEPTICAL analize čini je pogodnom s obzirom na specifičnosti djelatnosti hotelijerstva.

Društveno okruženje povezuje se s demografskim promjenama koje ostvaruju znatne implikacije na hotelijerstvo: porast ukupne svjetske populacije, promjene dobnog profila kupaca („snaga sijedih turista“), globalnu urbanizaciju i slično. Sve te društvene promjene trebaju se sagledati pri osmišljavanju turističkih usluga, kreiranju načina njihove prezentacije interesno-divergentnim skupinama kupaca, kao i pri razvoju postojeće infrastrukture, te pri odabiru lokacije novih hotelskih kapaciteta.

Kulturno okruženje bitno je jer turisti potječu iz različitih kulturnih sredina, koje impliciraju različite potrebe i imaju snažan utjecaj na prihvaćanje proizvoda/usluge. S aspekta destinacije, hotelski proizvod/usluga može se preobraziti u dio kulturne atrakcije. Zato je bitna pretpostavka spoznavanje kulturnih trendova različitih sredina kako bi se što bolje modificirali proizvodi i usluge, tj. iskristalizirale prilike za potencijalnu diferencijaciju na ovoj osnovi.

Ekonomsko okruženje obuhvaća promjene u svjetskom gospodarstvu koje utječu na razinu potražnje u turizmu tako da u vremenu recesije potražnja opada po stopi višoj od stope pada potražnje na razini ukupnoga gospodarstva, dok je u vremenu rasta stopa viša od prosječne. Ekonomsko okruženje hotelijerstva predodređeno je i deviznim tečajem, promjenama cijena energenata, visinom poreznih stopa itd.

Fizičko okruženje djeluje u sustavu povratne veze jer se resursi fizičkog okruženja eksploatiraju kao sastavni element ponude, dok se istovremeno ostvaruje negativan povratni utjecaj narušavanjem ekološke ravnoteže. Sve razvijenija svijest o potrebi očuvanja prirodnih resursa usmjerava poslovne sustave prema vođenju takve poslovne politike kojom će se osigurati uravnoteženi odnos s resursima okoliša.

Tehničko okruženje uvjetovano je inovacijama i razvojem novih tehnologija. Posebno značenje u ovom segmentu ima informatizacija jer se njome osigurava pravodobna priprema izvještaja, te omogućava dostupnost, obrada i kontrola podataka i informacija koje su preduvjet za kvalitetno strategijsko upravljanje. Naravno, ni značenje ostalih tehnoloških unapređenja ne smije se zanemariti s obzirom na to da ona osiguravaju komforniju i kompletniju ponudu.

Međunarodno okruženje bitno je iz razloga što međunarodni odnosi predodređuju turistička kretanja i dominantno determiniraju odluke o putovanjima, pa se u hotelijerstvu, kao izrazito međunarodno orijentiranoj djelatnosti, kao nužnost javlja potreba praćenja tih odnosa.

Infrastrukturno okruženje determinira mogućnosti fizičke distribucije ponude, pa kroz to utječe na iskorištenost hotelskih kapaciteta. Razvoj prometne infrastrukture obično je neproporcionalan razvoju smještajnih kapaciteta, što se manifestira kao ograničavajući čimbenik učinkovitosti. Stoga se kao prioritet često ističe potreba infrastrukturnih prilagodbi.

Administrativno okruženje uključuje sve institucije koje mogu utjecati na poslovanje hotelskih poslovnih sustava (sindikate, turističke organizacije, udruge potrošača, udruge za zaštitu okoliša i dr.).

Pravno-političko okruženje odnosi se na državne propise i drugu pravnu regulativu kojom se usmjeravaju djelovanja svih poslovnih sustava, poradi jačanja poduzetništva, razvitka i zaštite tržišnog natjecanja, i osiguranja stabilnoga i održivoga gospodarskog razvoja. Menadžeri kao kreatori poslovne politike moraju voditi računa o pravnom okviru svog djelovanja, ali i o političkim rizicima kojima je izloženo poslovanje.

U svojem strategijskom djelovanju, hotelski se menadžeri jednim dijelom oslanjaju na iskustvo. Međutim, složenost promjena i intenzitet utjecaja vanjskog poslovnog okruženja naglašavaju nužnost sustavnog praćenja eksternih čimbenika prikupljanjem i obradom podataka, te komparacijom informacija. Premda se na sve eksterne čimbenike ne može aktivno utjecati, njihovom prepoznavanju i razumijevanju poklanja se posebna pozornost jer jedino na taj način hotelski poslovni sustavi mogu adekvatno prilagoditi i usmjeriti svoje djelovanje i izboriti poziciju na međunarodnom tržištu.

2.1.4. Interno okruženje hotelskih poslovnih sustava

Unutarnje okruženje hotelskoga poslovnog sustava sačinjeno je od čimbenika koji se mogu kontrolirati. Njihovom procjenom dobiva se uvid u unutarnju situaciju – profil poslovnog sustava. Moutinho kategorizira interne varijable poslovnog sustava u turizmu na: „sredstva koja su na raspolaganju za investicije, sposobnosti, tehnologije, znanje i sposobnost osoblja, liniju i asortiman turističkih proizvoda, snagu marketinškog plana, sposobnost prodajnog osoblja i ugled poduzeća“ (Moutinho, 2005., str. 383.).

Između svih elemenata internog okruženja (shema 2.3.) postoji komplementarno djelovanje. Odabir smjera ulaganja u pojedine čimbenike predodređen je postavljenim ciljevima, a on sam se povratno odražava na kvalitetu izlaznih parametara.



Shema 2.3. Elementi internog okruženja hotelskih poslovnih sustava

Izvor: Obradila autorica prema Stanton i Etzel, 1994., str. 54.

Barney (1991.) dokazuje da održive konkurentske prednosti poslovnog sustava proizlaze iz internih resursa i načina na koji se njima upravlja. U interne resurse on uključuje: cjelokupnu materijalnu i nematerijalnu imovinu, vještine upravljanja, organizacijske procese i ustaljene prakse, te informacije i znanja koja poslovni sustav kontrolira. Barney dokazuje važnost ovih resursa u generiranju konkurentskih prednosti u četiri empirijska pokazatelja: vrijednost, rijetkost, nemogućnost identičnog oponašanja i nezamjenjivost. Hunt (1997.) nadograđuje taj pristup pri čemu uspješnost poslovnih sustava promatra u funkciji njihove sposobnosti kombiniranja i ujedinjavanja heterogenih i nesavršeno mobilnih resursa.

Na istaknute teorije fokusirane na resursne snage, nadovezuju se i marketinška istraživanja kojima se temeljni procesi što se odvijaju unutar poslovnog sustava promatraju kao „od strane menadžera rukovodene transformacije resursa u oblike vrijednosti koje zahtijevaju kupci“ (Srivastava, Fahey i Christensen, 2001., str. 778.). Naime, marketinški koncept zagovara stav da će neovisno o spoznavanju važnosti ulaganja u resurse i realizaciji njihova optimalnog usklađivanja, ekonomski učinci biti ostvareni jedino ako se pravovremeno identificiraju i iskoriste tržišne mogućnosti. Stoga se kao nužnost pojavljuje potreba da se uspostavi čvrsta veza između postavka internih mogućnosti koje proizlaze iz raspoloživih resursa i rezultata marketinških istraživanja tržišnih kretanja te percepcije vrijednosti koju prepoznaje kupac.

Dostatno širok i slojevit skup informacija postavlja se kao preduvjet za opisano integrirano djelovanje različitih, a istovremeno nužno povezanih pristupa. Strategijsko upravljačko računovodstvo trebalo bi, u funkciji realizacije ove integracije, cjelovito sagledati sve relevantne čimbenike i na menadžmentu prihvatljiv način koncipirati interne izvještaje koji će omogućiti adekvatne odluke i djelovanja.

2.2. Strategijsko upravljanje u hotelskim poslovnim sustavima

Usmjerenost na stabilnost, rast i razvoj poslovnih sustava, uz učinkovito upravljanje postojećim ograničenim resursima, temeljne su odrednice u poslovanju u dugom roku i generalni su cilj strategijskog upravljanja.

Strategija nekoga poslovnog sustava je „plan igre koji uprava koristi za porast poslovanja, zadobivanje tržišne pozicije, privlačenje kupaca i ugađanje istima, uspješno konkuriranje, vođenje svojih operacija i postizanje željenih ciljeva“ (Thompson, Strickland i Gamble, 2008., str. 3.). Početna točka strategijskog djelovanja podrazumijeva definiranje

misije, vizije i poslovnih politika kojima se usmjeravaju aktivnosti i cjelokupno poslovanje poslovnog sustava prema definiranom „odredištu“.

2.2.1. Pretpostavke donošenja i provedbe strategije

Proces strategijskog djelovanja započinje analizom internoga i eksternog okruženja kojoj je svrha determinirati postojeće i potencijalne:

- prilike i prijetnje u kontekstu eksterne okoline,
- snage i slabosti u kontekstu interne okoline.

Sveukupnost elemenata okruženja čini referentnu točku za donošenje i provedbu strategijskih odluka koje će odrediti budućnost poslovnog sustava. S obzirom na to da je hotelsko okruženje obilježeno permanentnošću promjena, skeniranje okoline nije dostatno provesti samo prije izradbe strategije, već je evaluiranje komponenata okruženja potrebno provoditi kontinuirano tijekom provedbe odabranih strategija kako bi se na vrijeme provele eventualne prilagodbe novim okolnostima.

Smjer će strategijski fokusiranih aktivnosti uz okruženje ovisiti i o definiranoj misiji i viziji poslovnog sustava.

2.2.1.1. Određivanje misije hotelskoga poslovnog sustava

Premda su u praksi česta izjednačavanja pri promišljanju o misiji i viziji, riječ je o dva različita pojma. **Misija** je užiji pojam, tj. dio vizije koja opisuje osnovnu funkciju i svrhu poslovanja. Ona se definira kao „svrha postojanja organizacije koja je razlikuje od svih drugih organizacija, a pokazuje okvir smjera djelovanja organizacije“ (*Ekonomski leksikon*, 2011., str. 517.). Misijom se utvrđuje identitet poslovnog sustava i objašnjava razlog njegova egzistiranja.

Izjave o misiji obično se objavljuju u sklopu godišnjih izvještaja ili na internetskim stranicama. U hrvatskom hotelijerstvu jedan od idealnih primjera kvalitetno prezentirane misije je primjer izjave o misiji „Maistra“ d.d., objavljene na internetskim stranicama u okviru profila tvrtke (http://www.maistra.hr/O_nama/Profil_tvrtke):

„Misija **Maistre d.d.** je postati prvoklasnim i prepoznatljivim hospitality brandom u internacionalnim okvirima koji će uz snažno oslanjanje na destinacijske brandove i pružanje autentičnog istarskog, hrvatskog i mediteranskog doživljaja, visoko

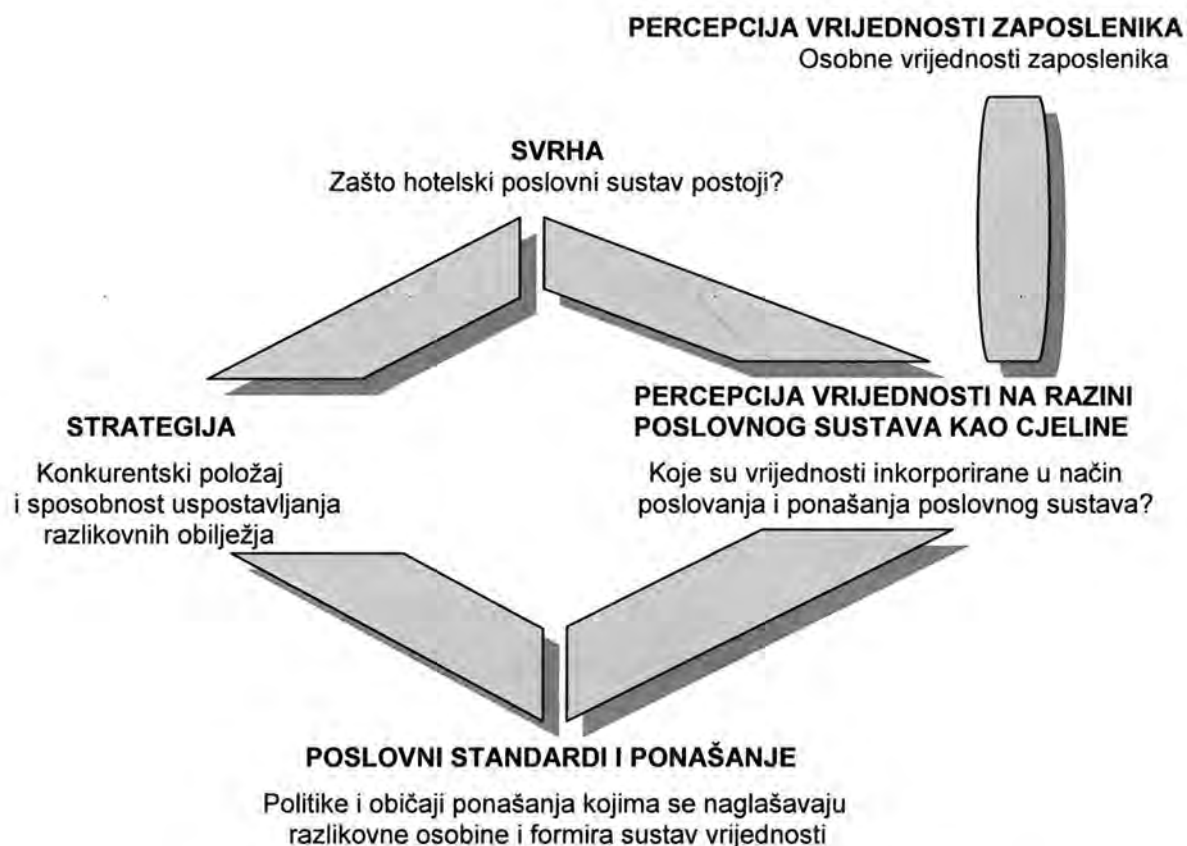
personalizirane usluge, te razvijanje inovativnih i konkurentnih sadržaja omogućiti stvaranje istinskih doživljaja u cilju zadovoljenja potreba i najzahtjevnijih gostiju te u cilju pozicioniranja među vodećim turističkim tvrtkama na Mediteranu.“

Campbell (1992.) je formulirao Ashridgeov model misije (*Ashridge Mission Model*), kojim se sjedinjuju stavovi o:

- misiji kao prvom koraku u procesu strategijskog djelovanja menadžmenta,
- misiji kao sredstvu motiviranja zajedničkog nastojanja zaposlenih da ostvare

bolje poslovne rezultate cjelokupnog poslovnog sustava.

Ovaj model, prilagođen s obzirom na specifičnosti djelatnosti hotelijerstva, prikazan je shemom 2.4. Iz prikaza modela može se uočiti da je misija sjedinjuje svrhu poslovanja, strategija, standarda poslovanja i vrijednosti. „Vrijednost nekog poduzeća su vjerovanja, poslovna načela i običaji koji su ključni za upravljanje njegovom djelatnošću, ostvarivanje strateške vizije i za ponašanje osoblja“ (Thompson, Strickland i Gamble, 2008., str. 21.).



Schema 2.4. Ashridge-ov model misije prilagođen djelatnosti hotelijerstva

Izvor: Obradila autorica prema Campbell, 1992.

Usporedi li se izjava o misiji „Maistre“ d.d. s prezentiranim Ashridgeovim modelom, može se uočiti identičnost obuhvata:

Definiranje svrhe postojanja hotelskog poslovnog sustava iskazano je kroz „zadovoljenja potreba (i najzahtjevnijih) gostiju“.

Iskaz strategije prikazan je isticanjem težnje za „pozicioniranjem među vodećim turističkim tvrtkama na Mediteranu“.

Poslovni standardi i ponašanje naglašavaju se „snažnim oslanjanjem na destinacijske *brandove* i pružanje visoko personalizirane usluge, te razvijanje inovativnih i konkurentnih sadržaja“.

Naznake percepcije vrijednosti na razini poslovnog sustava uočavaju se iz nakane „pružanja autentičnog istarskog, hrvatskog i mediteranskog doživljaja u cilju osiguranja pozicije prvoklasnog i prepoznatljivog *hospitality branda* u internacionalnim okvirima“.

Analogno vrijednostima na razini poslovnog sustava uspostavljaju se i vrijednosti na razini zaposlenika koje rezultiraju kvalitetnim „visoko personaliziranim uslugama“.

2.2.1.2. Definiranje vizije hotelskoga poslovnog sustava

„**Vizija** poduzeća nije cilj puta, već samo putokaz za stalan izbor boljih mogućnosti, njome se opisuje smjer kojim se želi ići.“ (*Leksikon menadžmenta*, 2001. str. 643.). Vizija je, na neki način, „iracionalna ambicija“ (*Mala enciklopedija strategija*, 1996., str.164.) - slika idealne budućnosti koja se poslovanjem želi ostvariti a praktično je kvalitetnija u onoj mjeri u kojoj se više približava stvarnosti i poprima komponentu realne ostvarljivosti s obzirom na dimenziju vremena i resursa.

Sužavanjem okvira smjera djelovanja iz misije na konkretne aktivnosti koje se namjeravaju poduzeti za ostvarivanje zacrtanih ciljeva, dolazi se do vizije. Kvalitetna vizija trebala bi imati karakteristike prikazane u sljedećoj tablici.

Tablica 2.3. Karakteristike kvalitetno definirane vizije

KARAKTERISTIKE VIZIJE uz detaljniji opis	
ŽIVOPISNOST	➤ oslikava oblik poslovanja i tržišnu poziciju koja se želi ostvariti
USMJERENOST K CILJU	➤ upućuje na poslovne, tj. strategijske promjene koje će uslijediti
FOKUSIRANOST	➤ vodi računa o nužnoj alokaciji sredstava koja je posljedica odluka
FLEKSIBILNOST	➤ prilagodljiva je s obzirom na promjenu internih i eksternih okolnosti
MOGUĆNOST IZVEDBE	➤ prilagođena je raspoloživim (resursnim i vremenskim) okvirima
POŽELJNOST	➤ prihvatljiva je za vlasnike (dioničare), zaposlene i kupce
JEDNOSTAVNOST	➤ može se prezentirati u kratkom vremenu na razumljiv način

Izvor: Obradila autorica prema Kotter, 1996., str. 49. (preuzeto od Frey, 2002. str. 85.).

Na primjeru objavljene vizije „Bluesun Hotels & Resorts“ (<http://www.bluesunhotels.com/vizija-misija-vrijednosti.aspx>) mogu se uočiti opisane karakteristike vizije.

„Biti prepoznatljiv po standardu kvalitete usluge i proizvoda, i dosljedan u promicanju izvrsnosti, noviteta i budućeg razvoja.

Gost koji se vraća – zaposlenik koji napreduje – kapital koji raste.“

Vizija ove grupacije opisana je i detaljnije na sljedeći način:

„Bluesun se razvija, raste i širi se ne samo geografski, nego obogaćuje i paletu svojih proizvoda. Projekt Stubaki u Stubičkim toplicama obuhvaćat će 3 hotela, 3 klinike, toplice i termalnu rivijeru s wellnesom.

Prostirat će se na cca. 23 ha. Riječ je o projektu javno-privatnog partnerstva koji ima ambiciju biti vodeći zdravstveno-turistički kompleks u Europi. Stubičke toplice kao jedne od najpoznatijih hrvatskih toplica tako će se vratiti ne samo na vrh hrvatskog zdravstvenog turizma, nego i zauzeti svoje mjesto na europskom tržištu. Bluesun će nastaviti usavršavati svoj odmorišni turistički proizvod, ali i jačati razvoj već spomenutog zdravstvenog turizma, kao i kongresnog, sportskog i wellness turizma koji će omogućiti otvaranje novih tržišnih segmenata i produljenje turističke sezone kao i podizanje standarda na destinacijama na kojima posluju hoteli Bluesun.“

Korisno pravilo pri formuliranju vizije je: ako viziju nije moguće interpretirati u roku od pet minuta ili kraće, i pri tome prezentacija ne bude prihvaćena s razumijevanjem i zainteresiranošću, proces definiranja vizije nije uspješno proveden (Kotter, 1995., str. 63.)

2.2.1.3. Utvrđivanje strateških ciljeva

Stratežisku je viziju obvezno definirati u **ciljevima djelovanja** (*performance targets*) kako bi se omogućilo praćenje uspješnosti pri ostvarivanju očekivanih ishoda. Ciljevi se uglavnom postavljaju u obliku mjerljivih veličina, osim u dijelu strateških ciljeva koje je nemoguće kvantificirati (npr. unapređenje karakteristika proizvoda i usluga, te time ostvarena superiornija pozicija u odnosu na ključne konkurenate).

„Ciljevi naglašavaju prioritete poduzeća i stimuliraju efikasniji rad i usavršavanje. Služe kao standard prema kojemu se mogu vrednovati pojedinci, timovi, odjeli i čitavo poduzeće. Čine i temelj za dizajniranje poslova i organizacijskih aktivnosti koje se trebaju obaviti u poduzeću. Ciljevi osiguravaju smjer i vode brigu o postizanju efekata sinergije.“ (Buble et al., 2005. str. 97.).

Ciljevi bi trebali biti uspostavljeni na kratkoročnoj i dugoročnoj razini, pa bi se istovremeno trebali formulirati kao opći ciljevi namijenjeni poslovnom sustavu kao cjelini i kao ciljevi nižih hijerarhijskih razina (organizacijskih jedinica, pojedinih aktivnosti i sl.). Naravno da ciljevi nižih razina moraju biti koherentni općim ciljevima, jednako kao što bi i kratkoročni ciljevi trebali biti u funkciji ostvarivanja dugoročnih ciljeva.

Hotelski poslovni sustavi uglavnom ne objavljuju javno svoje ciljeve, barem ne kao kvantificirane informacije. No, ima naznaka ciljeva objavljenih u profilima tvrtka. Primjerice, ciljevi u području upravljanja ljudskim potencijalom u „Liburnia riviera hotelima“ (<http://www.liburnia.biz/hr/Naslovnica/Pridruzite-nam-se/Znanje/1080/corpliburnia.aspx>) definirani su na sljedeći način:

„Ciljevi naše politike razvoja profesionalnih i organizacijskih sposobnosti:

- omogućiti radnicima nastavak razvoja na svojem stručnom području i napredak u karijeri
- održati korak s neprestanim promjenama u okruženju, potičući razvoj znanja i sposobnosti što ih zahtijeva brzi tehnološki razvoj
- podupirati stratežiske pravce razvoja tvrtke u domeni upravljanja ljudskim resursima, posredno stvarajući dodatnu vrijednost za naše kupce, vlasnike i radnike.“

2.2.1.4. Izgrađivanje korporacijske kulture

Korporacijska je kultura pretpostavka za uspješnu provedbu odabrane strategije. Ona je u znatnoj mjeri predodređena misijom poslovnog sustava, i ako je „pravilno“ oblikovana, rezultira kohezijom i lojalnošću svih zaposlenih. Postoji i povratna sprega korporacijske kulture i misije, koja se realizira tako da korporacijska kultura utječe na financijske i strategijske ciljeve hotelskoga poslovnog sustava, tj. na formuliranje misije.

„Svako poduzeće ima svoju jedinstvenu kulturu. Kultura ili radna klima nekog poduzeća rezultat je temeljnih vrijednosti i poslovnih načela, etičkih standarda, ponašanja koji definiraju „način poslovanja“, priča koja se opetuju kako bi oprimirale i ojačale vrijednosti i običaje, pristupa poduzeća upravljanju ljudskim resursima te interne politike. Vjerovanja, poslovna načela, stil poslovanja, uvriježena ponašanja i stavovi te radna klima zajedno čine **korporacijsku kulturu** nekog poduzeća.“ (Thompson, A.A.; Strickland, A.J. i Gamble, J.E., 2008., str. 369.)

Korporacijska kultura trebala bi se temeljiti na društveno i interno prihvaćenim vrijednostima i etičkim standardima. Kultura se među zaposlenima širi usmenom predajom i primjerima ponašanja što ih pruža menadžment. No, u novije vrijeme, mnoge se korporacije odlučuju za javnu objavu vrijednosti koje se ističu pri poslovanju i objavljuju u godišnjim izvještajima ili na internetskim stranicama. Primjerice, „Adriatic Luxury Hotels“ su na svojoj internetskoj stranici u okviru politika upravljanja istaknuli postavke svoje korporacijske kulture (<http://www.alh.hr/hr/politika-upravljanja/>):

„Naša korporativna kultura potiče nas na zadovoljavanje potreba društva iz okruženja, bilo financijskim doprinosom ili dobrovoljnim aktivnostima zaposlenika. Promičemo odgovornost prema zaštiti prirodnog okoliša te sigurnosti i zaštiti zdravlja zaposlenika i gostiju kao jedne od korporacijskih vrijednosti, na način da ohrabrujemo razvoj inovativnih i fleksibilnih rješenja koja će donijeti pozitivne promjene.

U cilju postizanja, navedenih vrijednosti, trajno se obvezujemo:

- Zapošljavati stručno i ambiciozno osoblje koje će imati mogućnosti i obveze stalno se razvijati i usavršavati;
- Postavljati ambiciozne, mjerljive i ostvarive ciljeve i programe;
- Njegovati i razvijati partnerske odnose s klijentima i dobavljačima
- Poticati naše dobavljače u razvoju ekološko povoljnijih roba i usluga

- Gostima naših hotela pružiti uslugu na najvišoj razini te trajno održavati visoku razinu zadovoljstva;
- Osigurati visoku razinu svijesti i kulturu ponašanja u pogledu zaštite okoliša i zaštite na radu;
- Trajno smanjivati negativan utjecaj na okoliš kroz preventivne aktivnosti u upravljanju energijom, vodom, otpadom i opasnim tvarima
- Preventivnim aktivnostima smanjivati rizik od ozljeda i bolesti gostiju i zaposlenika
- Pri realizaciji razvojnih projekata najveću pažnju posvetiti zaštiti prirodnog okoliša i prevenciji onečišćenja te sigurnosti i zaštiti zdravlja;
- Primjenjivati i stalno poboljšavati djelotvornost sustava upravljanja ALH - MS temeljenog na zahtjevima normi ISO 9001, ISO 14001, OHSAS 18001 te Codex Alimentarius;
- Stalno se usklađivati sa zakonskim zahtjevima iz zaštite okoliša, sigurnosti i zaštite na radu te zdravstvene ispravnosti proizvoda.“

Na istaknuti način objavljena korporacijska kultura ne samo što prenosi dobre namjere poslovnog sustava na okruženje već potiče i izgradnju svijesti svih zaposlenika u smjeru etički ispravnoga ponašanja.

Kvalitetno izgrađena korporacijska kultura može znatno pridonijeti uspješnoj realizaciji strategije. Ako promatramo strategiju osiguravanja visoke kvalitete proizvoda i usluga kupcima, koja se kao karakteristična strategija visoke vrijednosti pojavljuje u svim hotelskim poslovnim sustavima, korporacijska kultura izgrađena na načelima udovoljavanja zahtjevima kupaca svakako će ići u prilog provedbi istaknute strategije.

2.2.1.5. Integralno djelovanje relevantnih čimbenika u smjeru realizacije strategije

Uz misiju, viziju, ciljeve i korporacijsku kulturu, brojni su čimbenici što se mogu odraziti na formiranje i uspješnu provedbu strategije. Tu ubrajamo:

- stil upravljanja,
- duljinu poslovanja koja implicira zrelost poslovnog sustava,
- zrelost tržišta na kojemu poslovni sustav posluje,
- dostignuti stupanj marketinške orijentacije i mnoštvo ostalih čimbenika.

Shemom 2.5. prikazana je cjelovita struktura svih utjecajnih čimbenika bitnih za odabir i implementaciju strategije a koji su svojstveni za sektor usluga, pa prema tome i za hotelijerstvo. Svaki od istaknutih čimbenika na sebi svojstven način djeluje na odabir i provedbu strategije, pa ima svoj udjel u ostvarivanju očekivane izvrsnosti. U pitanjima postavljenima u okviru svakoga pojedinog definiranog činitelja, može se iščitati i smjer utjecaja svakoga od njih.

Menadžeri bi hotelskih poslovnih sustava morali prihvatiti novu filozofiju poslovanja ako se žele okoristiti mogućnostima koje im otvara povoljna konjunktura na međunarodnome turističkom tržištu. Njihov bi se pristup trebao zasnivati na interakciji sposobnosti i znanja s područja: menadžmenta, računovodstva, financija, marketinga, upravljanja ljudskim resursima, kompjutorskih tehnologija i svih ostalih relevantnih područja, i to bi trebalo rezultirati cjelovitom strategijskom vizijom uz pomoć koje bi se investicije i aktivnosti trebale kapitalizirati u novoj vrijednosti. Jednom uspostavljenu misiju potrebno je konstantno prilagođavati novonastalim uvjetima u poslovanju. Kako bi menadžeri mogli pravovremeno i ispravno pokrenuti postupak reprogramiranja misije, što je nezaobilazna aktivnost u uvjetima intenzivno turbulentnog okruženja, oni moraju imati dostatno informacija za praćenje svih utjecajnih elemenata. To se i postavlja kao zadatak novog sustava informiranja – strategijskog računovodstva. Njime bi se trebale uskladiti i prilagoditi nove s postojećim aktivnostima obuhvaćanja i pripreme informacija, što bi trebalo pridonijeti da se pravovremeno raspoznaju sve mogućnosti i ograničenja, te potakne dizajniranje pozitivne reakcije.

Ciljani tržišni segmenti	Pozicioniranje	Koncepcija usluge	Ujednačavanje vrijednosti i cijene	Operativna strategija	Integracija strategije i sustava	Sustav pružanja usluga
<p>Koje su zajedničke karakteristike važnih tržišnih segmenata?</p> <p>Prema kojim se kriterijima može provesti segmentiranje tržišta:</p> <ul style="list-style-type: none"> - demografskim, - psihografskim? <p>Kolika je važnost pojedinih segmenata?</p> <p>Koji su zahtjevi svakog segmenta?</p> <p>Koliko su zadovoljene potrebe?</p> <p>Na koji način / od koga?</p>	<p>Na koji se način koncepcijom usluge namjeravaju zadovoljiti potrebe kupaca?</p> <p>Kako konkurencija zadovoljava te potrebe?</p> <p>Kako se namjerava provesti diferencijacija usluge u odnosu prema konkurenciji?</p> <p>Kolika je važnost tih razlika?</p> <p>Koja usluga ima potrebna svojstva?</p> <p>Osigurava li ih predložena koncepcija?</p> <p>Koje su radnje potrebne za postizanje ravnoteže između očekivanja kupaca i mogućnosti poslovnog sustava?</p>	<p>Koji bitni elementi usluge moraju biti osigurani sa stajališta kupaca?</p> <p>Kako bi ti elementi trebali biti prihvaćeni od ciljanoga tržišnog segmenta / tržišta u cijelosti / djelatnika?</p> <p>Kakvo je stajalište prema koncepciji usluge?</p> <p>Koje se mjere predlažu s aspekta načina na koji je usluga:</p> <ul style="list-style-type: none"> - dizajnirana, - pružena, - plasirana na tržište? 	<p>Do koje je razine razlika između percepirane vrijednosti i cijene usluge nastala zbog:</p> <ul style="list-style-type: none"> - standardizacije određenih elemenata, - prilagodbe određenih elemenata, - potenciranja usluga kojima se lakše ostvaruje povoljniji položaj, - upravljanja ponudom i potražnjom, - kontrole kvalitete; - uključivanja kupca, - efikasne upotrebe podataka <p>opravdana i održiva?</p> <p>Koliko ove djelatnosti onemogućuju prodor potencijalnim konkurentima?</p>	<p>Koji su ključni elementi strategije:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pružanje usluga, - financiranje, - marketing, - organizacija, - ljudski resursi, - kontrola? <p>U realizaciju kojeg dijela se ulaže najveći napor?</p> <p>Prema kojem je dijelu usmjerena glavina investicija?</p> <p>Na koji se način upravlja kvalitetom i troškovima:</p> <ul style="list-style-type: none"> - mjerama, - poticajima, - nagrađivanjem? <p>Koji se rezultati očekuju u odnosu prema konkurencijskim ostvarenjima u dijelu:</p> <ul style="list-style-type: none"> - kvalitete usluge, - strukture cijene, - proizvodnosti, - morala / lojalnosti djelatnika? 	<p>Koliko je strategija konzistentna sa sustavom pružanja usluga (isporuke)?</p> <p>Mogu li potrebe strategije biti zadovoljene postojećim sustavom?</p> <p>Ako ne, koji segment zahtijeva promjene:</p> <ul style="list-style-type: none"> - operativna strategija, - sustav pružanja usluga? <p>Koliko koordinacija operativne strategije i sustava pružanja usluga osigurava:</p> <ul style="list-style-type: none"> - višu kvalitetu, - višu razinu proizvodnosti, - niže troškove, - viši stupanj morala i lojalnosti djelatnika? <p>Koliko ova integracija onemogućava prodor konkurencije?</p>	<p>Koja su značajna obilježja uključena u sustav pružanja usluga:</p> <ul style="list-style-type: none"> - ljudski čimbenik, - tehnologija, - oprema, - detaljni plan, - procedure? <p>Do koje se razine sustav koristi postojećim kapacitetom:</p> <ul style="list-style-type: none"> - normalne, - maksimalne? <p>Koliko sustav:</p> <ul style="list-style-type: none"> - pridonosi ostvarivanju standarda kvalitete, - diferencira usluge u usporedbi s konkurencijom, - osigurava zapreke za prodor konkurenata?

Shema 2.5. Osnovni čimbenici koji utječu na oblikovanje strategije u sektoru usluga

Izvor: Obradila autorica prema Heskett, 1986., str. 30.

2.2.2. Vrste strategija i njihovo značenje za hotelijerstvo

Poslovni sustavi u hotelijerstvu mogu se odlučiti za provedbu ofenzivnih (napadačkih) ili defenzivnih (obrambenih) aktivnosti kako bi osigurali, tj. obranili svoju poziciju na tržištu. Porter (1980., str. 35-40.) definira tri osnovna pristupa (tzv. generičke strategije) kojima se poslovni sustav može uspješno suprotstaviti konkurenciji, ili je nadvladati:

- strategija troškovnog vodstva (*overall cost leadership*),
- strategija diferencijacije (*differentiation*),
- strategija fokusiranja (*focus*).

Strategija troškovnog vodstva (strategija niskih troškova) svodi se na snižavanje troškova i njihovu kontrolu u svim fazama lanca vrijednosti, da bi se troškovi održavali na razini nižoj od one koju ostvaruje konkurencija. Međutim, snižavanje troškova ne smije istovremeno značiti i snižavanje kvalitete proizvoda i usluga, posebno u djelatnosti hotelijerstva. Ostvarivanje niskotroškovne pozicije osigurava prednost poslovnom sustavu zbog prateće ekonomije obujma i stečenih iskustava u realizaciji troškovnih prednosti, koji u interakciji djeluju kao prepreka za ulazak novih konkurenata. Dva su različita pristupa strategiji troškovnog vodstva kojima se može ostvariti dobit (Renko, 2005., str. 190.):

a) premda niski troškovi impliciraju niske cijene i nisku dobit po jedinici proizvoda, upravo uz pomoć niskih cijena realizira se velik udjel na tržištu, iz čega proizlazi visoka razina ukupne dobiti;

b) snižavanje troškova može se odvijati brže nego snižavanje cijena, pa se time stvara viša razlika, tj. zarada.

Strategija diferencijacije zasniva se na razvoju nekoga specifičnog obilježja proizvoda ili usluge, ili nekoga drugog izdvojenog aspekta, prema kojemu poslovni sustav postaje različit - jedinstven u usporedbi s konkurencijom. U velikom broju primjera „diferencijacija isključuje ostvarivanje visokog udjela na tržištu“ (Porter, 1980., str. 38.), jer ona podrazumijeva višu cijenu kao posljedicu više kvalitete, a takvu cijenu nisu spremni platiti svi kupci na tržištu. Uspješna je diferencijacija ona koja stvara optimalnu razliku između cijene koja je prihvatljiva za potrošače na ciljanom tržištu i troškova koji prate proces diferencijacije. Održivost diferencijacije ovisi o dvjema značajkama (Renko, 2005., str. 236.):

- a) kako kupci kontinuirano percipiraju vrijednosti,
- b) nemogućnosti konkurencije da oponaša (Renko, 2005., str. 236.)

Današnje uspješne strategije u svjetskom hotelijerstvu obilježene su pokušajima diferencijacije koja je bazirana na novoj/višoj kvaliteti usluga, a ne na cjenovnoj razlici što nastaje kao rezultat menadžerske kontrole troškova. Zbog toga je primarna orijentiranost menadžera na troškove samo još jedan dokaz moći rutinirane korporacijske kulture.

Za razliku od prve dvije strategije što su usmjerene na cijelo tržište, **strategija fokusiranja** odnosi se na odabrani, ciljani segment tržišta. Ona se zasniva na pretpostavci da je poslovni sustav u mogućnosti zadovoljiti ograničeni strategijski dio tržišta učinkovitije od konkurenata koji su usmjereni na cijelo tržište (Porter, 1980. str. 38.). Strategija fokusiranja može se realizirati (Renko, 2005. str. 193.):

a) ostvarivanjem nižih troškova pri opsluživanju ciljanog segmenta (*cost focus*) i/ili

b) diferencijacijom koja implicira kvalitetnije zadovoljenje potreba ciljanog segmenta (*differentiation focus*).

Upravo je opisana usmjerenost na određeni segment tržišta svojstvena brojnim hotelskim poslovnim sustavima koji kao ciljane kupce odabiru, primjerice, poslovne ljude, starije turiste (60+, tzv. *Golden Oldies*), turiste kojima su djeca odrasla i napustila dom (*Empty Nesters*) i slično, te sukladno njihovim potrebama i zahtjevima angažiraju resurse i oblikuju specijaliziranu ponudu.



Schema 2.6. Porterove generičke strategije

Izvor: Obradila autorica (Porter, 1980. str. 39.).

Uz ove tri osnovne generičke strategije, u teoriji ima i brojnih sličnih podjela korporacijskih strategija. Holt opisuje tri karakteristična tipa (1987., str. 177.):

- strategiju koncentracije kroz koju se poslovni sustavi specijaliziraju i orijentiraju na precizno definirane skupine kupaca u obavljanju svoje osnovne djelatnosti na određenom prostoru,

- strategiju diverzifikacije kojom se djelatnost poslovnih sustava širi tako da se uvode novi proizvodi/usluge, prodire na nova tržišta ili provodi kombinirano djelovanje proizvodne i tržišne diverzifikacije,

- strategiju povlačenja tijekom koje se napuštaju pojedini (uglavnom neprofitabilni) segmenti djelatnosti.

S aspekta hotelijerstva, različita su shvaćanja o tome kako bi se hotelski poslovni sustavi trebali profilirati i kojim bi se strategijama trebalo koristiti da bi se ostvarile konkurentske prednosti na međunarodnom tržištu.¹³ Pred menadžere u hotelijerstvu postavlja se zadatak „pronaći algoritam prevladavanja jaza između strategije niskog troška ka strategiji visoke vrijednosti“ (Čižmar, 2007., str. 153.). Međutim, u kriznim i razdobljima neizvjesnosti koje karakterizira latentna opasnost od loših poslovnih (financijskih) rezultata, uobičajena je orijentacija menadžmenta na upravljanje troškovima i sklonost prema kratkoročno „nerizičnim“ strategijama (npr. „rezanju“ troškova¹⁴). Međutim, opći uvjeti okruženja svojstveni djelatnosti hotelijerstva: rastuća konkurencija i recentna turbulentnost, u prvi plan ističu novu filozofiju u poslovanju koja potencira inovativniji pristup u nadvladavanju problema. Tako u pokušaju realizacije što više razine popunjenosti kapaciteta, u nekim se primjerima uočava upotreba elemenata modela *yield management*-a (upravljanja prihodom/dobiti)¹⁵.

¹³ O mogućim poslovnim strategijama svojstvenim hotelijerstvu (strategiji rasta praćenju visokim investicijama, strategiji intenzivnijega tržišnog prodora postojećim turističkim uslugama/proizvodima, strategiji razvoja turističkog tržišta, strategiji razvoja turističkog proizvoda, strategiji diverzifikacije) vidi detaljnije: Moutinho, 2005.

¹⁴ Mnoštvo je dokaza u praksi koji idu u prilog istaknutoj tvrdnji, a jedan od karakterističnih primjera u djelatnosti turizma je SAS Airlines. Njegov je izvršni menadžer u razdoblju najveće krize u poslovanju odlučio unaprijediti poslovne performanse tako da reducira troškove serviranjem jedne masline uz martini koji se služio tijekom međunarodnih letova, umjesto dotadašnje dvije.

¹⁵ Primjerice, hotel Zora u Primoštenu, koji nudi usluge *Wellness boutiquea*, dječjeg kluba i multifunkcionalnog kongresnog centra, u nastojanju povećanja prihoda, temeljem raspoloživih resursa promovira organizaciju svadbenih svečanosti („atraktivno uređeni interijer s velikom terasom i pogledom na more; izabrana jela pripremljena od iskusnih i nagrađivanih kuhara, stručna organizacija i pomoć u planiranju vjenčanja“), dostupno na: <http://www.hotelzora-adriatic.com/hr/hotel-weddings>

Neovisno o konkretnom odabiru pojedinoga poslovnog sustava, proces implementacije i realizacije strategija odvija se u nekoliko karakterističnih, međusobno povezanih faza kojih je uspješnost uvjetovana mnoštvom čimbenika, među kojima istaknuto mjesto zauzima kvalitetna informacijska osnovica. U nastavku će biti ukratko prikazane faze procesa strategijskog menadžmenta u hotelijerstvu s posebnim osvrtom na njihove potrebe za informacijama.

2.2.3. Metodološka osnovica za formuliranje i implementiranje strategija

Proces strategijskog upravljanja u tržišno razvijenim ekonomijama sve se više udaljava od iskustvenog djelovanja koje rezultira intuitivnim strategijama učinkovitima u uvjetima stabilnoga gospodarskog okruženja ili u manjim poslovnim sustavima s relativno „jednostavnijim“ menadžerskim strukturama. Suvremeni koncept strategijskog menadžmenta zasniva se na znanstveno utemeljenim znanjima i metodama upravljanja svim resursima, primjena kojih jamči opstanak i osigurava uspješnost.

Međutim, različiti poslovni sustavi nalaze se na različitim evolucijskim razinama, pa je u njima zastupljena i različita razina upravljačke prakse (shema 2.7.).

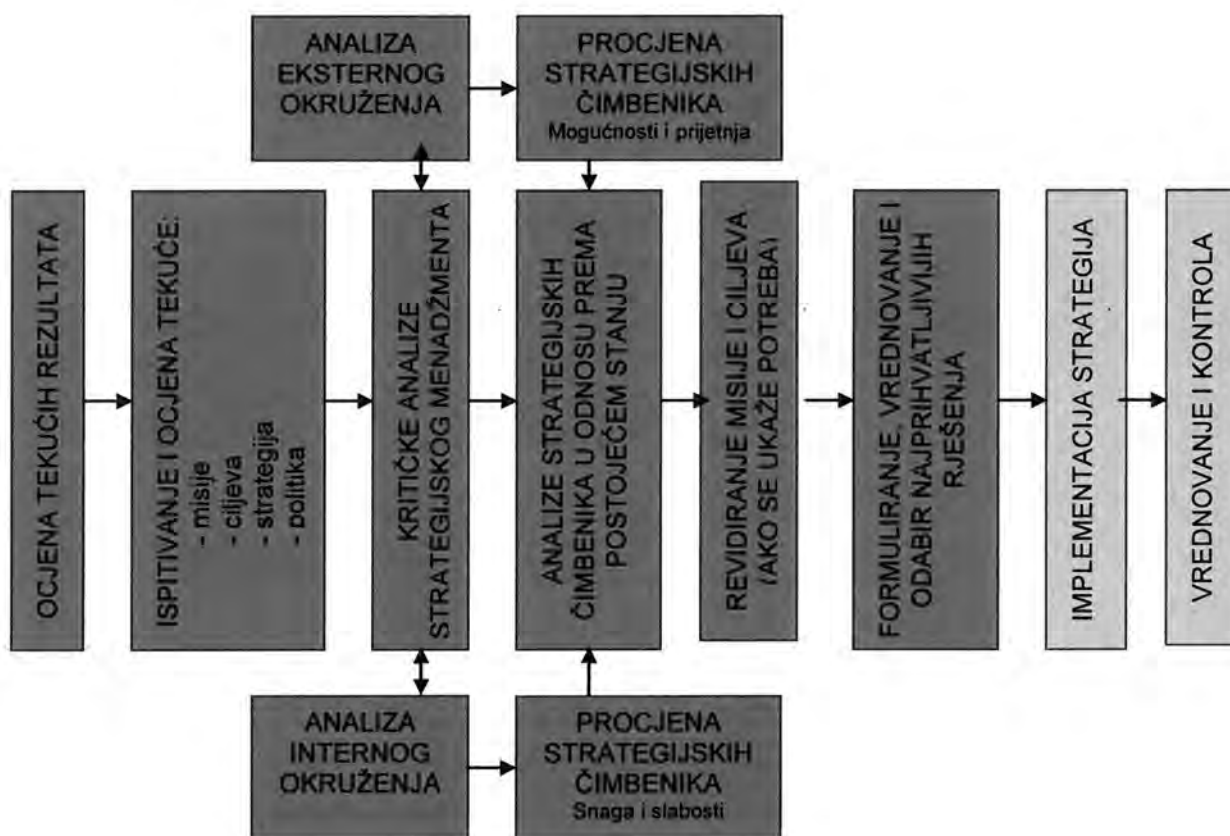


Shema 2.7. Faze u razvoju strategijskog upravljanja

Izvor: Obradila autorica (Hunger i Wheelen, 2011., str. 3.).

Najjednostavniji oblik upravljanja svodi se na financijsko planiranje koje je orijentirano na kratki rok. Sljedeća razvojna faza je uvođenja srednjoročnog planiranja kojim se postavljaju temelji rastu poslovnih sustava. Njegova nadogradnja odvija se u smjeru uspostave sustava strategijskog planiranja kroz koje se poslovni sustavi sve više usmjeravaju prema okruženju (tržištu i konkurenciji). U konačnici, najrazvijenija faza odnosi se na strategijski menadžment što implicira kreativne i fleksibilne, znanstveno utemeljene aktivnosti menadžmenta kojima se poslovanje kontinuirano modificira u skladu s izmijenjenim okolnostima, i to radi realizacije optimalnih rezultata, opstanka i ostvarivanja što povoljnije tržišne pozicije.

Proces strategijskog menadžmenta polazi od promišljanja različitih usmjerenja i s njima povezanih aktivnosti, prihvaćanjem i provedbom kojih se oblikuje budućnost poslovnog sustava. Osnovni je pokretač strategijskih procesa definirani (željeni) **smjer** koji se uz pomoć misije i ciljeva, poduzetih aktivnosti i izvršenih organizacijskih promjena usklađuje s internim i eksternim okolnostima, te postaje **strategija poslovnog sustava**.



Shema 2.8. Koncept strategijskog procesa

Izvor: Obradila autorica (Wheelen i Hunger, 1987., str. 6.).

U literaturi je uglavnom zastupljen linearni koncept strategijskog procesa (shema 2.8.) koji sve korake u nastajanju i provedbi strategije prezentira kao niz unutar kojeg se razlikuju aktivnosti grupirane u procese:

1. formuliranja strategije,
2. implementacije strategije.

Proces formuliranja strategija obuhvaća:

- ocjenu dosadašnjih rezultata ostvarenih provedbom postojećih strategija,
- prosuđivanje prihvatljivosti postavljene misije i ciljeva, odabranih strategija i poslovnih politika,
- analizu internog i eksternog okruženja,
- (eventualno) definiranje novog smjera (nove misije i ciljeva),
- strategijsko planiranje kao utvrđivanje svih potencijalnih strategija, te odabir optimalne strategije.

Proces implementacije svodi se na:

- provedbu strategije,
- kontrolu njezine provedbe.

Pojedini teoretičari (Johnson i Scholes, 1984. i Thompson i Strickland, 1987.) pojam strategijskog upravljanja (strategijskom menadžmenta) definiraju kao:

- **strategijsko pozicioniranje** poslovnog sustava u odnosu prema konkurenciji, i to tako da se iskoriste prednosti pogodnih okolnosti i minimiziraju poteškoće,
- **odabir strategije** za budućnost: plana i koncepcije temeljnih dugoročnih ciljeva poslovnog sustava i
- **provođenje strategije** temeljem izbora i raspoređivanja resursa, te prilagođavanja poslovnih aktivnosti u smjeru jačanja svih funkcionalnih dijelova poslovnog sustava.

Horovitz (1984.) definira osnovne korake i procese na kojima se zasniva kvalitetno strategijsko upravljanje (tablica 2.4.). Prema Horovitzu **obvezni koraci** u kvalitetnom strategijskom upravljanju su: utvrđivati strategiju (smjer kretanja) i provoditi strategiju (angažiranje svih relevantnih čimbenika u ostvarivanju zacrtanih ciljeva), dok su **prijeko potrebni procesi**: intelektualni (osmišljavanje najpovoljnijeg načina za utvrđivanje strategije i pomoć menadžmentu pri definiranju dugoročne orijentacije) i socijalni (potica-

Tablica 2.4. Komponente strategijskog upravljanja

Koraci / Procesi	Intelektualni proces	Socijalni proces
<p>Utvrđivanje strategija</p>	<p>➤ STRATEGIJSKE ODLUKE</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kakve su perspektive sektora? • Omogućavaju li postojeći resursi i sposobnosti mogućnost prilagodbe promjenama u okruženju? • Što bi trebalo promijeniti u tekućem poslovanju? • Na koji je način moguće povećati zaradu? • Na koji bi način trebalo razvijati poslovanje? Koje bi aktivnosti trebalo involvirati (definiranje njihovih ciljeva)? • Je li potrebno razmišljati o integraciji? • Koje bi djelatnosti trebalo napustiti (koje poslovne jedinice prodati)? 	<p>➤ STRATEGIJSKO PLANIRANJE</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kako bi trebalo delegirati odgovornost za pripremu, prezentiranje i provođenje planova na sve razine (strategijske poslovne jedinice)? • Koliki su očekivani troškovi planiranja procesa i organizacije sustava? • Kako uključiti sve zaposlene i ostvariti ravnotežu različitih razina interesa / gledišta? • Na koji se način mogu poticati inovativne ideje? • Kako se može provjeriti smisao / održivost istaknutih planova? • Na koji način odabrati prioritete? • Kako prihvatiti, tj. odbiti? • Kako potaknuti timski rad i participiranje svih zaposlenih?
<p>Provođenje strategija</p>	<p>➤ PRILAGODAVANJE STRUKTURE UPRAVLJANJA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Je li organizacija kompatibilna postavljenim ciljevima? • Što bi trebalo poduzeti radi poboljšanja poslovanja, uvođenja inovacija i novih strategijskih alternativa? • Na koji način koordinirati različite aktivnosti? • Što je potrebno poduzeti za bržu prilagodbu promjenama u okruženju? • Koliko detaljno treba biti planiranje različitih aspekata poslovanja? • Koje su informacije potrebne i to kojoj razini upravljanja kako bi se što bolje moglo odgovoriti zahtjevima tržišta, predvidjeti eventualne probleme i što brže reagirati na potencijalne prijetnje i mogućnosti? • Koji je sustav osposobljavanja i nagrađivanja najprimjereniji odabranoj strategiji? 	<p>➤ UKLJUČIVANJE SVIH DIONIKA</p> <ul style="list-style-type: none"> • Kako potaknuti menadžere na strategijsko promišljanje? • Kako razviti osjećaj odgovornosti zaposlenih za provođenje strategije? • Kako stvoriti okruženje koje potiče nove ideje? • Kojim mjerama potaknuti individualnu motiviranost? • Kako organizirati učinkovito komuniciranje općih ciljeva kroz cijeli lanac upravljanja? • Na koji način mobilizirati napore za realizaciju određenih vrijednosti i ciljeva? • Kako se može spriječiti uskraćivanje informacija, deformiranje ciljeva i otpor prema promjenama i inovacijama?

Izvor: Obradila autorica prema Horovitz, 1984., str. 27. i 28.

nje svih dionika na participiranje u donošenju strategije, čime partnerstvo zaposlenih i menadžmenta, ostvareno kroz sjedinjavanje njihovih napora i sposobnosti, vodi k mnogostrukim koristima). Kroz obuhvaćene korake i procese, implicitno i eksplicitno se ističu informacijski zahtjevi koji u svojstvu *input*-a obilježavaju svaku definiranu komponentu.

2.2.4. Strategijsko planiranje kao sredstvo u provedbi strategije

Strategijsko planiranje ključna je pretpostavka u postavljanju strategije. Tradicionalno, strategijsko planiranje polazi od postojećih elemenata poslovanja i među njima nastoji prepoznati i iskoristiti one kojima je moguće zadovoljiti tržišne potrebe. Međutim, hotelski poslovni sustavi koji su pravilno orijentirani na ciljane kupce, svoje bi strategijsko planiranje trebali primarno usmjeriti na spoznavanje njihovih potreba, a tek potom bi uslijedilo ispitivanje vlastitih potencijala uz nastojanje da se oni iskoriste tako da se uspostavi optimalan odnos između zadovoljenja postojećih potreba i ostvarenja što višeg stupnja profitabilnosti. Istaknuti suvremeni pristup u literaturi može se raspoznati kao „**strategijska analiza trendova**“ (Ansoff, 1975.). Ona je nastala kao odgovor na rastuću nemogućnost klasičnog sustava strategijskog planiranja da pravovremeno i učinkovito odgovori na brzorastuće prijetnje i mogućnosti. Prema Ansoffu glavni je problem strategijskog planiranja u zahtijevanim informacijama. Kako bi bile korisne za proces strategijskog planiranja, informacije bi trebale zadovoljiti dva preduvjeta:

- pravovremenost,
- sveobuhvatnost i značajnost.

Međutim, u praksi se pojavljuje problem u obje istaknute komponente. Naime, turbulentna kretanja na tržištu redovito nisu praćena informacijama u vremenski usklađenoj dimenziji. Informacije uglavnom kasne u usporedbi s pojavom prvih signala promjena (tzv. *weak signals*), a vremenski se odmak dodatno potencira uračunavanjem vremena potrebnoga za pripremu i izradbu planova, što u sinergiji ne ostavlja dostatno vremena za reakciju. Osim toga, informacije potrebne klasičnom strategijskom planiranju trebale bi sadržavati sve elemente za procjenu cjelovitog utjecaja promjene, a ne samo na rezultat već i na ukupnost poslovanja poslovnog sustava, te procjenu utjecaja pojedinoga mogućeg strategijskog odgovora na sve rezultirajuće performance.

Osnovne razlike u sofisticiranosti pristupa strategijskom planiranju i formuliranju strategije prikazane su u tablici 2.5.

Tablica 2.5. Razlika između tradicionalnoga i suvremenog modela planiranja i formuliranja strategije

	Tradicionalni model strategijskog planiranja	Suvremeni model strategijske analize trendova
Ciljevi planiranja	<ul style="list-style-type: none"> • Kontinuirano unapređivanje tržišnog udjela i pozicije. 	<ul style="list-style-type: none"> • Mijenjanje industrijskih pravila i kreiranje novih mogućnosti za poboljšanje konkurentske pozicije.
Proces planiranja	<ul style="list-style-type: none"> • Formalan i ritualan • Polazi od postojećeg stanja unutar djelatnosti, tržišne strukture i postojeće strategije poslovnog sustava. • Reagira na uočljive promjene (tzv. <i>strong signals</i>). • Analizira strukturu unutar djelatnosti (analiza segmentacije, analiza vrijednosnog lanca, analiza strukture troškova, sustavno vrednovanje konkurencije i sl.). • Fokusan na proizvode, tržište, tehnologiju. • Testira kompatibilnost između sredstava i planova. • Uključuje kapitalno budžetiranje i alokaciju sredstava između konkurentnih projekata. 	<ul style="list-style-type: none"> • Istraživački orijentiran i otvoren prema promjenama • Zasnovan na spoznaji o diskontinuitetu i promjenjivosti strategije. • Raspoznaje promjene u samim početcima (tzv. <i>weak signals</i>). • U potrazi za novim funkcionalnostima ili novim načinima u ostvarivanju tradicionalne svrsishodnosti. • Zasniva se na promjenjivosti svih elemenata. • Otvara nove perspektive / mogućnosti. • Testira signifikantnosti i pravovremenosti novih prilika. • Razvija planove za prihvaćanje nadležnosti. • Razvija planove za iskorištavanje prilika. • Prilagođava odluke raspoloživim informacijama. • Prihvatljiv kada se želi pravovremeno reagirati na promjene.
Provođenje planiranja	<ul style="list-style-type: none"> • Manji broj menadžera • Nekoliko stručnjaka • Zaposleni • Periodično 	<ul style="list-style-type: none"> • Sve upravljačke razine • Kolektivna svijest poslovnog sustava • Zaposleni • Kontinuirani proces

Izvor: Obradila autorica prema Ansoff, 1975., str. 32. i Hamel i Prahalad, 1994., str. 310-311.

Nakon provedenog planiranja (neovisno o tome je li odabran tradicionalni ili suvremeni pristup) u kojemu je formulirana strategija poslovnog sustava, slijedi njezino komuniciranje kroz cijelu organizacijsku strukturu kako bi se upoznali svi dionici s njezinim sadržajem i prevladale moguće negativne reakcije na uvođenje nove strategije. „Prevladati otpor prema promjenama na temelju stečenog iskustva može se provesti primjenom jedne od šest taktika: (1) obrazovanjem i komuniciranjem, (2) sudjelovanjem, (3) olakšanjem i potporom, (4) pregovorima, (5) manipulacijom i kooptiranjem i (6) prisilom.“ (Buble et al., 1997., str. 319) Sve pobrojene taktike, kako kvalitetnije (1-4), tako i one manje popularne (5-6), zasnivaju se na pripremljenim informacijama (cjelovitima ili ciljano selektiranim), pa bi se i u ovom segmentu strategijsko računovodstvo trebalo uključiti kao nezaobilazan segment cjelovitoga „menadžment informacijskog sustava“ (MIS).

2.2.5. Proces implementacije strategije – korak od apstrakcije prema konkretizaciji

Implementacija je skup aktivnosti usklađenom provedbom kojih se nastoje realizirati postavljene ciljne vrijednosti iz strategijskog plana. Aktivnosti se zasnivaju na izvršiteljima, programima i procedurama, te budžetskim mogućnostima. Implementacija je kompleksan proces i zahtijeva da se uključe svi segmenti poslovnog sustava. Njome se definirani zahtjevi prevode u realnost. Upravo je način kako formulirati i provoditi organizacijske aktivnosti povezane s implementacijom strategije – temeljna odrednica u uspjehu cjelokupnog procesa.

Tehnički se provođenje strategije u djelo odvija uz pomoć nekoliko specifičnih aktivnosti. One, prije svega, obuhvaćaju (prilagođeno prema Buble et al., 2005., str. 157-160.):

- formuliranje detaljnih planova djelovanja koji uključuju popis svih koraka aktivnosti i specifikaciju odgovornosti osoba odgovornih za provedbu tih planova,
- definiranje sredstva (ne samo materijalne prirode već i ljudskih resursa) potrebnih za provedbu svake pojedine aktivnosti i postavljanje rokova za njihovo izvršavanje,
- preispitivanje adekvatnosti organizacijske strukture s obzirom na potrebe strategije koja se provodi.

Uz sve istaknuto, potrebna je i spoznaja o financijskim sredstvima kojima će se realizirati cjelokupan pothvat. Na samom početku promišljanja i formuliranja strategije postoji vizija o približnom iznosu potrebnih financijskih sredstava. Poslije, razvojem planova konkretnih aktivnosti (implementacijom), financijski okvir dobiva svoju konačnu dimenziju na način da se strategija vrijednosno iskazuje u poslovnom planu i novčanom budžetu (*dollarization process*).

Zbog istaknute potrebe vrijednosnog iskazivanja, što se prvenstveno odnosi na budžetirane i ostvarene rezultate, u ovoj fazi strategijskog djelovanja zaživjela je uloga upravljačkog računovodstva kao nezaobilazne potporne funkcije. Budžet definiran kao „vrijednosni izraz planiranih aktivnosti menadžmenta za određeno buduće razdoblje koji pomaže u koordinaciji i provedbi plana“ (Peršić i Janković, 2006. str. 97.) općeprihvaćen je instrument u menadžerskom računovodstvu. S obzirom na to da budžet vrijednosno iskazuje ciljeve i aktivnosti, s pomoću njega je moguće koordinirati aktivnosti svih segmenata poslovnog sustava i pravodobno uočiti odstupanja ostvarenih od planiranih veličina, dakle, potrebu provedbe korektivnih aktivnosti.

Međutim, implementacija strategije, kao kompleksan proces baziran na konceptu vremenske konzistentnosti¹⁶ u ponašanju, zahtijeva cjelovitiji angažman računovodstva tijekom svih aktivnosti.

Preduvjet za uspješnu implementaciju i provedbu strategije je njezino razumijevanje. S ciljem jasnog i konzistentnog prenošenja ideja obuhvaćenih strategijom svim strukturama u poslovnom sustavu koje su dionici u njezinoj realizaciji, težilo se k osmišljavanju lako razumljivog i široko prihvaćenog pristupa. Kaplan i Norton su 90-ih godina razvili sustav uravnoteženog mjerenja rezultata – Balance Scorecard (BSC)¹⁷ s pomoću kojega se vizija i strategija pretvaraju u sustav mjerljivih ciljeva razumljiv svim subjektima involviranim u njihovo ostvarenje.

¹⁶ Teoriju vremenske konzistentnosti utemeljili su Kydland i Prescott (1977.) primjenom mikroekonomskih elemenata teorije igara u makroekonomiji. Teorija razmatra dosljednost djelovanja ekonomskih čimbenika u vremenskom slijedu. Problem se javlja kad se odstupi od unaprijed planiranog djelovanja neovisno o promjeni uvjeta, što zahtijeva prilagodbu ponašanja svih povezanih segmenata i otvara mogućnost lošijeg rezultata.

¹⁷ Detaljnije vidi: Kaplan & Norton, 1996.

2.2.5.1. Balance Scorecard u funkciji pravilne implementacije strategije

BSC¹⁸ je odabrani skup pokazatelja i mjera koji proizlazi iz poslovne strategije i njime se omogućava uravnoteženo upravljanje i transparentna interna komunikacija strategije. Premda Kaplan i Norton nisu izravno definirali BSC, iz njihovih objašnjenja odrednica sustava može se konkludirati da je riječ o sustavu koji dovodi u ravnotežu financijske i nefinancijske mjere tako da se mjere grupiraju i pridružuju postavljenim strategijskim ciljevima, što omogućava iščitavanje uzročno-posljedičnog odnosa između provedenih aktivnosti i ostvarenih rezultata. Poslovni se rezultat procjenjuju ne samo na temelju financijskih/kvantitativnih iskaza, koji se lako iščitavaju iz računovodstvenih izvještaja, već se kao ravnopravni čimbenik uvodi i ocjena subjektivnih/kvalitativnih postignuća (npr. identifikacija znanja u segmentu učenja i razvoja ili percepcija zadovoljstva u segmentu kupaca).

U literaturi su se razvile brojne definicije u kojima se polazi od toga da je BSC menadžerski alat kojim se na sveobuhvatan način povezuju procesi strategijskog i kratkoročnog planiranja (Ahn, 2001., str. 441.) do sagledavanja BSC kao upravljačkog sustava što usklađuje poslovne aktivnosti s vizijom i strategijom poslovnih sustava, poboljšava internu i eksternu komunikaciju i sučeljava ostvarene performanse s postavljenim strategijskim ciljevima (BSC Institute, 2010.).

Multidimenzionalni pristup BSC-a sugerira da se kritični čimbenici uspješnosti nalaze u području financijskih performansa, zahtjeva kupaca, poslovnih procesa i dugoročno održivog rasta, pa se stoga fokusira na istaknuta četiri područja: financije, kupce, interne procese i inovacije i učenje (područje je poslije preimenovano u: učenje i rast). Struktura BSC-a prikazana je shemom 2.9. Istaknute četiri perspektive samo su predložak, a svaki bi poslovni sustav trebao, u skladu sa specifičnim okolnostima i karakteristikama svojeg poslovanja, uključiti one perspektive od vitalnog značaja za njegovu uspješnost. Primjerice, perspektiva odnosa s dobavljačima ili perspektiva ekološki održivog razvoja mogle bi se integrirati kao peti čimbenik u lanac uzročno-posljedičnih odnosa ako se procijeni da su relevantni za strategijsko djelovanje cjelokupnoga poslovnog sustava ili nekog njegova dijela (Kaplan i Norton, 1997.).

¹⁸ U literaturi se najčešće koristi originalni engleski naziv *Balanced Scorecard*, ali mogu se pronaći i pokušaji prijevoda: bilanca postignuća (Belak, 2002.), uravnotežena tablica rezultata (Buble et al., 2005., str. 237.), sustav uravnoteženih ciljeva (Lončarević, 2006.). Indikativno je da je ravnoteža ideja vodilja pri procjeni postignutih rezultata.



Shema 2.9. Struktura BSC-a

Izvor: Prilagođeno prema Kaplan i Norton, 1996., str. 76.

Financijska perspektiva mjeri monetarni učinak pojedine strategije u usporedbi s ukupnom učinkovitošću. Ova se perspektiva nalazi na vrhu mape, i upravo je ona indikator, tj. smjernica za definiranje ciljeva svih ostalih perspektiva. Ciljevi koji se identificiraju u financijskoj perspektivi diferencirat će se prema fazama životnog vijeka poslovnog sustava, što je detaljnije prikazano u tablici 2.6.

Tablica 2.6. Mjerenje vrednovanja strategijskih financijsko-ekonomskih tema

Tema / strategija	Porast i miks prihoda	Sniženje troškova/ porast proizvodnosti	Korištenje imovinom
Porast	Porast prihoda	Prihod/zaposleni	Investicije u % prometa
	% prinosa novih proizvoda, usluga, kupaca		Istraživanje i razvoj u % prometa
Zrelost	Udjel ciljanih kupaca	Troškovi posl. cjeline vs. troškovi konkurencije	Pokazatelji radnog kapitala
	% prihoda novih rashoda	Stope sniženja troškova	ROCE za pojedine kategorije imovine
	Rentabilnost kupaca i proizvodnih linija	Indirektni troškovi	Stopa korištenja opremom
Žetva	Rentabilnost kupaca i proizvodnih linija	Jedinični troškovi (za output, za transakciju)	Amortizacija
	% nerentabilnih kupaca		

Izvor: Osmanagić Bedenik, 2002., str. 37.

Kao osnovni problem povezan s implementacijom BSC ističe se potenciranje financijske perspektive. Norton procjenjuje da se 75% mjera BSC-a u praksi odnosi na financije, čime se realizira *Unbalanced Scorecard*.

Razmotri li se oblikovanje financijske perspektive u hotelijerskoj praksi, može se konkludirati da se kao osnovni cilj hotelskih poslovnih sustava postavlja usmjeravati poslovanje tako da se kupcima/gostima kroz proizvode i usluge pružaju najveće vrijednosti za njihov novac. Financijski pokazatelji uspješnosti definiraju okvir kvalitetne isporuke proizvoda i usluga. Taj bi okvir trebao, s jedne strane, omogućiti da se optimalno zadovolje potrebe kupaca, a s druge strane, osigura realizacija misije poslovanja i financijskog uspjeha (povećanjem prihoda, tj. dobiti) koji očekuju sve interesne skupine (prvenstveno zaposleni, menadžeri i vlasnici kao glavni dionici procesa).

Perspektiva kupaca za proces strategijskog upravljanja vrlo je bitna, i to zbog činjenice da se uz pomoć nje dobiva spoznaja o segmentima kupaca i tržišta prema kojima poslovni sustav želi usmjeriti svoje proizvode i usluge, tj. na kojima očekuje da će realizirati konkurentsku prednost i zadovoljavajuće financijske učinke. Kvantitativni pokazatelji ove perspektive su tržišni udjel i rentabilnost kupaca, dok su kvalitativni pokazatelji zadovoljstvo kupaca, prosudbe o zadržavanju postojećih i privlačenju novih kupaca.

Kupac je u hotelijerstvu subjekt prema kojem se definiraju postavke cjelokupne poslovne aktivnosti. S obzirom na iskazane potrebe, Šimić (1994., str. 116.) razlikuje sljedeće kategorije kupaca:

- turiste kao privremene posjetitelje i potrošače turističkih sadržaja,
- putnike kao usputne korisnike ugostiteljskih usluga,
- poslovne posjetitelje kao privremene goste u realizaciji poslovnih programa,
- mjesno stanovništvo kao korisnike usluga u mjestu stalnog boravka.

„Za poduzeća koja žele opstati u današnjim uvjetima i postići održivu konkurentsku prednost kupac mora biti u središtu“ (Lončarević, 2006., str. 102.). S aspekta hotelijerstva, pravilno postavljene strategije trebale bi unapređivati hotelske proizvode (usluge) sustavno ih usklađujući sa željama i potrebama postojećih i potencijalnih kupaca/gostiju. Sukladno istaknutome, perspektiva kupaca i njezini pokazatelji u sljedećim će poglavljima biti detaljnije obrađeni.

Perspektiva procesa identificira sve interne procese koji se odvijaju u sklopu lanca stvaranja vrijednosti u poslovnom sustavu. Ona se redovito provodi nakon definiranja financijske perspektive i perspektive kupaca i to s obzirom na činjenicu da bi ona trebala biti postavljena u skladu s definiranim ciljevima vlasnika, kao i željama kupaca. Na temelju nje

nastoje se smanjiti troškovi ili na drugi način unaprijediti postojeći procesi, ili prepoznati mogućnosti za razvoj novih procesa ili proizvoda. Najprimjereniji pokazatelji uspješnosti perspektive procesa u hotelijerstvu su: trošak pojedinog procesa po gostu, postotak žalba na procese i postotak propusta pri njihovu izvođenju, iskazano zadovoljstvo gostiju internim procesima, količina novouvedenih proizvoda/usluga i njihova stopa povrata, omjer gostiju prema zaposlenim djelatnicima po procesima, učinkovitost korištenja prostorom, omjer razina potražnje i raspoloživih kapaciteta.

Hotelski poslovni sustavi teže za pružanjem visokokvalitetnih usluga svojim kupcima, uz istovremeno istaknuti cilj snižavanja troškova poslovnih procesa. S te perspektive uočavaju se aktivnosti menadžmenta u smjeru povećanja vrijednosti učinaka, iskazane u odnosu prema spoznatim potrebama i željama kupaca, uz sustavnu težnju da se snize troškovi pružanja usluga (Horngren; Datar i Foster, 2003., str. 23.). Svako poboljšanje u internim procesima imat će za posljedicu veće zadovoljstvo korisnika usluga, stoga je ova dimenzija veoma bitna kako bi se ostvarile komparativne prednosti u hotelijerstvu.

Perspektiva učenja i rasta fokusirana je na zaposlene, koji su svojevrsna „infrastrukturna“ pretpostavka za ostvarenje učinaka i realizaciju postavljenih ciljeva. Pretpostavke kvalitetnog funkcioniranja ovog čimbenika su: kontinuirano obrazovanje i pravilno oblikovan sustav motivacije. Najčešće mjere u perspektivi učenja i rasta što se odnose na efektivnu snagu zaposlenika su (Niven, 2002., str. 140.):

- indeks motivacije,
- indeks zadovoljstva zaposlenika,
- indeks kvalifikacije,
- prihod po zaposleniku,
- dodana vrijednost po zaposleniku itd.

Sinergija ove četiri perspektive dovodi do toga da proces stvaranja vrijednosti unutar poslovnog sustava bude kvalitetno definiran, ispravno mjerljiv i adekvatno vođen.

BSC kao nezaobilazan instrument u multidimenzionalnom pristupu, namijenjen implementaciji strategije, okarakteriziran je (Lawrie i Cobbold, 2002., str. 3.):

- kombinacijom financijskih i nefinancijskih mjera,
- ograničenim brojem mjera (15-20, ili 20-25),
- grupiranjem mjera u četiri skupine koje se nazivaju perspektivama,
- pridruživanjem mjera određenim strategijskim ciljevima i njihovim

evidentiranjem u tablicama tako da se jedna ili više mjera pridružuje svakom cilju,

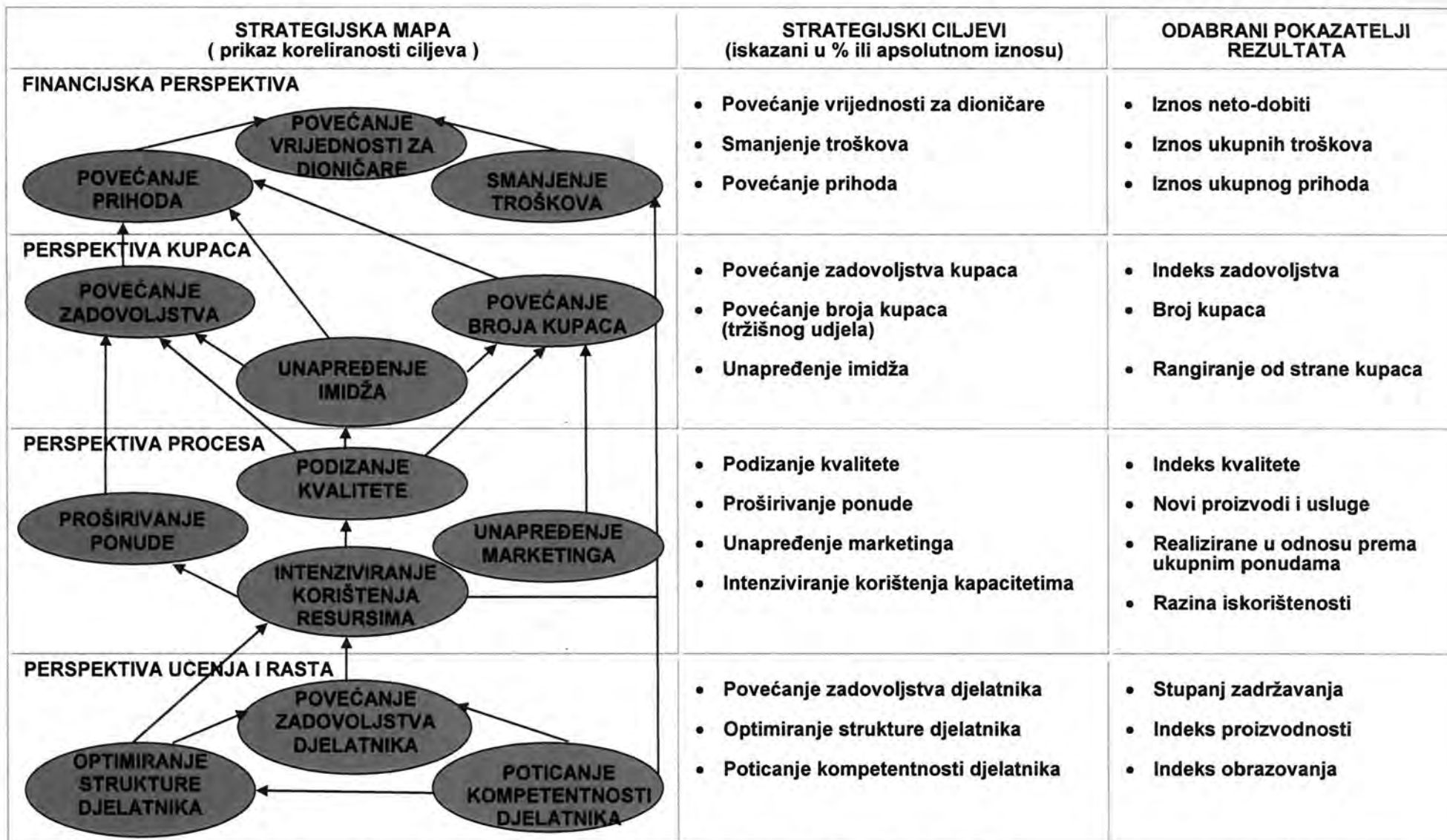
- odabirom mjere tako da budu usuglašene sa strategijom i potrebama upravljanja, čime se pruža kvalitetna podrška menadžmentu.

Prikaz sinergijskog djelovanja perspektiva BSC-a predočen je u shemi 2.10. Njome je prezentiran prijedlog strategijske mape za hotelski poslovni sustav. Mapom su obuhvaćeni i u svojoj međusobnoj korelaciji prikazani proizvoljno odabrani ciljevi svih perspektiva BSC-a. Pri odabiru ciljeva vodilo se računa o njihovoj zastupljenosti u hotelijerskoj praksi, kako bi predočena strategijska mapa bila prihvatljiva za aplikaciju što širem krugu hotelskih poslovnih sustava. Naravno da će svaki konkretni poslovni sustav pri izradbi strategijske mape odabrati specifične i svojem poslovanju prilagođene ciljeve, što proizlazi iz njegove misije i vizije. Upravo odabir relevantnih elemenata strategijske mape i prikaz njihove međusobne povezanosti čine okosnicu same strategije.

Prikazani prijedlog strategijske mape za hotelijerstvo ima za cilj uspostaviti okvir za definiranje strategijskih ciljeva, s njima povezanih pokazatelja i iz njih proizišlih inicijativa, i to na razumljiv i prikladan način za posredovanje u sudioništvu svih dionika uključenih u realizaciju strategije.

Važno je istaknuti da formuliranje strategijske mape ne implicira uspješnost u provedbi strategije. Grayson (2004.) je u svojoj prezentaciji strategijske mape namijenjene privatnim školama istaknuo da prezentirane procedure ne garantiraju uspjeh, ali se njihovom pravilnom provedbom povećavaju mogućnosti uspjeha.¹⁹

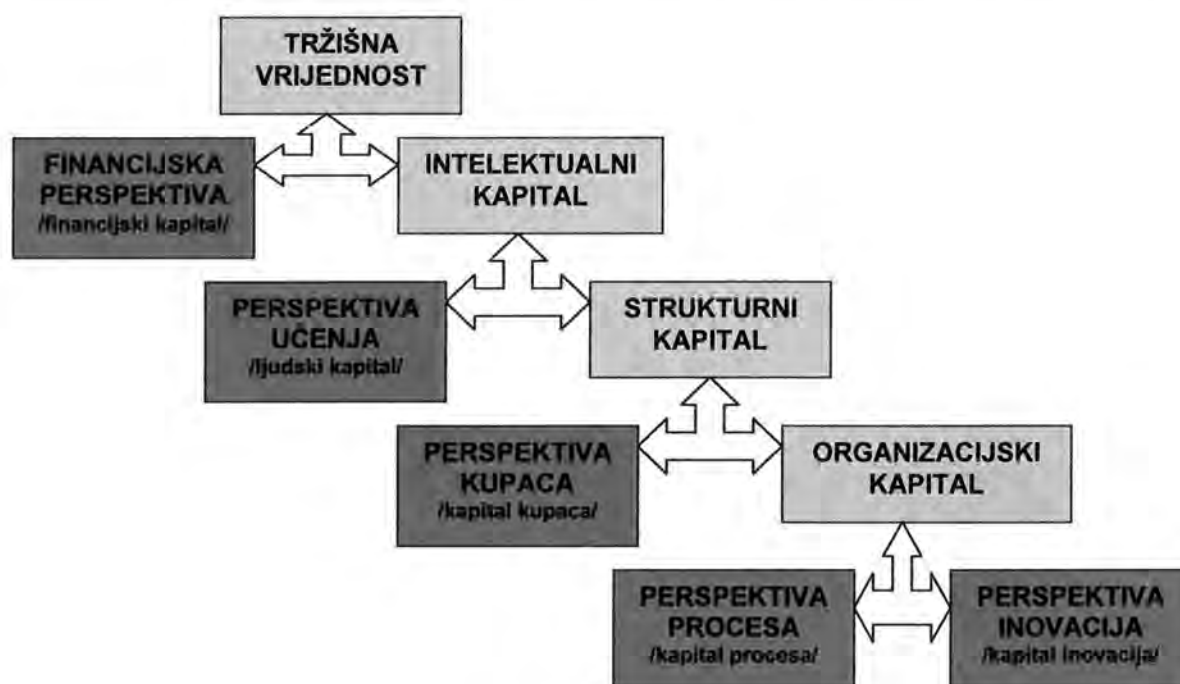
¹⁹ „The procedure presented is a logical way to developing a strategy for establishing and managing a private school. Although it will not guarantee success, if carried out properly it will improve the chances for success.“ (Grayson, 2004.; dostupno na: http://www.balancedscorecard.org/Portals/0/PDF/Oak_Knoll_Academy_Example.pdf)



Shema 2.10. Strategijska mapa prilagođena djelatnosti hotelijerstva

Izvor: Obradila autorica.

Elementi koji su kroz BSC prepoznati kao perspektive, mogu se izjednačiti s elementima strukture kapitala što u poslovnim sustavima generiraju vrijednost (shema 2.11.).



Shema 2.11. BSC perspektive u funkciji izvora vrijednosti

Izvor: Obradila autorica prema Ravlić; dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/e-quality/prethodni/8/Ravlic_Sinisa.pdf (preuzeto od Edvinsson i Malone, 1997.)

Kvalitetno strategijsko upravljanje podrazumijeva prepoznavanje ovih elemenata i učinkovito korištenje njihovim potencijalnim mogućnostima u realizaciji cjelovite poslovne uspješnosti.

2.2.5.2. Kontrola provedbe strategije – kontinuirano nadziranje procesa implementacije i performanca

Razvoj i implementacija strategijskog plana nisu sami po sebi jamstvo za uspješnu provedbu odabranih strategija. Performance kao končani ishodi strategija u velike ovise o uspostavljenim sustavima kontrole.

Strategijska kontrola usmjerena je na nadgledanje procesa i mjerenje rezultata da bi se osigurala primjerena provedba planiranih aktivnosti i raspoznavale promijenjene okolnosti ili eventualno pogrešno percipirane pretpostavke, što mogu uzrokovati odstupanja i zahtijevaju provedbu korektivnih aktivnosti. Računovodstvo, u svom postojećem obliku, ostvaruje elementarnu ulogu u ovoj fazi strategijskog upravljanja. Značenje

računovodstvenih informacija proizlazi upravo iz njihova osnovnog obilježja - vrijednosnog iskaza, koje omogućava njihovu upotrebu pri predviđanju, uspoređivanju i uspostavi povratne veze.²⁰ Međutim, optimalno oblikovan model strategijskog računovodstva neće se ograničavati samo na sustavno praćenje, usporedbu i analizu ostvarenih i planiranih veličina onih kategorija koje se vrijednosno izražavaju, već će se on sadržajno proširiti i na praćenje kretanja nefinancijskih kategorija, ali i u smjeru fokusiranja na eksterne utjecajne kategorije (kupce, konkurenciju i dr.).

Strategijska kontrola provodi se temeljem definiranih ciljeva koji se u poslovanju žele ostvariti i definiranih odgovornosti različitih razina menadžmenta za njihovu realizaciju. Njome su obuhvaćeni procesi (Goold i Quinn, 1990. str. 43.):

- usporedbe ostvarenih rezultata s postavljenim ciljevima,
- generiranja povratnih informacija o rezultatima temeljem kojih se aktivira eksplicitno postavljeni sustav poticaja, ili sankcija za odgovorne.

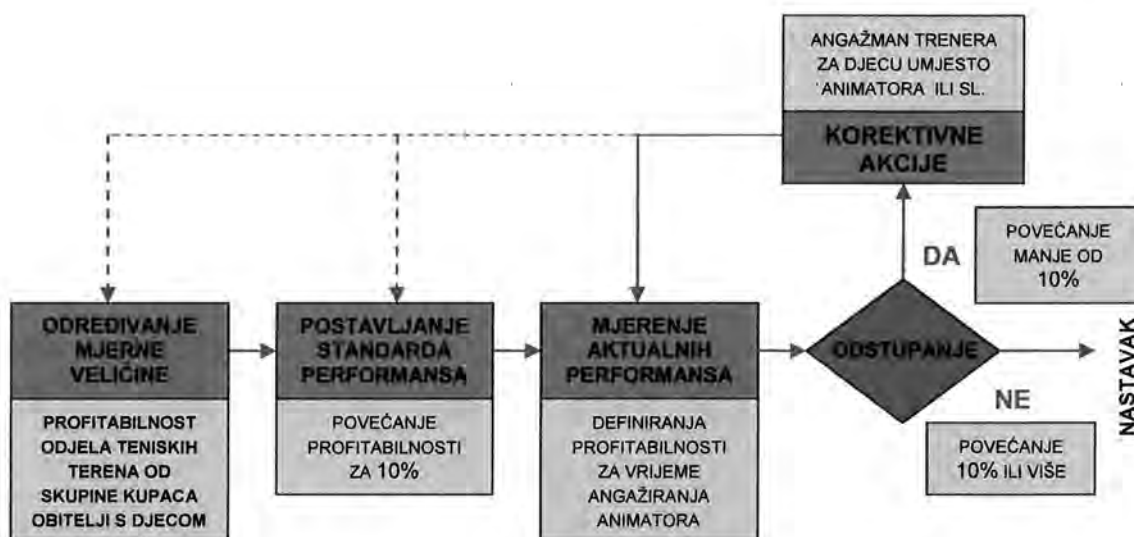
Već prije je rečeno da je hotelijerstvo takva djelatnost u kojoj je relativno lako definirati i mjeriti strategijske ciljeve, ali kojeg je okruženje izrazito turbulentno i istovremeno determinirano kao vrlo utjecajan čimbenik na poslovanje i ostvarivanje postavljenih ciljeva. Zbog toga, premda hotelski menadžeri „jednostavno“ mjere ostvarenja, oni se suočavaju s veoma velikim poteškoćama pri provedbi kontrole nad većinom čimbenika iz svog okruženja. Goold i Quinn smatraju da u ovakvim uvjetima sustav kontrole ne bi trebao biti čvrsto administrativan i mehanički. S obzirom na to da menadžeri trebaju biti sposobni i spremni za potrebne česte modifikacije strategijskih ciljeva, sukladno promjenama okruženja, i sustav bi kontrole trebao biti tome prilagođen – posebno u dijelu sustava poticaja koji se moraju mijenjati paralelno s promjenama u ciljevima.

Kontrolom se nadzire je li provedba usuglašena s planiranim koracima aktivnosti i provodi se usporedba ostvarenih i planiranih performansa. Time se dijagnosticiraju problemi, mogućnosti ili eventualne promijenjene okolnosti. Drugim riječima, osiguravaju se signali koji menadžment upozoravaju na potrebu uvođenja korektivnih djelovanja. Dobro ustrojen sustav upozorenja omogućava da se pravovremeno poduzimaju akcije (*ex post* akcije na *ex ante* postavljene strategije). Angažman pojedine upravljačke razine i vrsta aktivnosti koju će biti potrebno poduzeti, razlikovat će se kada do odstupanja dolazi zbog promjena u okruženju, u usporedbi sa situacijom kad je odstupanje nastalo zbog pogrešnih

²⁰ Prema FASB-u (1980.) računovodstvene informacije kojima se koristi u poslovnom odlučivanju trebale bi ispunjavati sljedeća kvalitativna obilježja: troškovnu djelatnost, razumljivost korisnicima, korisnost pri odlučivanju, važnost, pouzdanost i međusobnu usporedivnost.

postavka i pogrešnog izvršenja postavljenih procedura. Promptna reakcija, bez obzira na to je li riječ o prelasku na alternativne načine koji će dovesti do ostvarenja postavljenih ciljeva, o uvođenju novih ciljeva, i s njima povezanih novih strategijskih planova, ili o promjenama u odgovornostima menadžmenta – rezultat je uspješno postavljene kontrole.

Sljedećom shemom (2.12.) prikazano je funkcioniranje pravilno postavljene strategijske kontrole na primjeru slučajno odabranog elementa aktivnosti u hotelskome poslovnom sustavu. Polazište oblikovanja modela strategijske kontrole je postavljanje ciljanih veličina koje se žele ostvariti, a moraju biti mjerljive, tj. racionalno usporedive. Odabir prikladnih mjernih veličina kojima će se na optimalan način pratiti aktivnosti i rezultati, te će biti dostatno senzibilne da omogućavaju rano otkrivanje problema, još je jedan zadatak menadžera u procesu planiranja strategije. „Strategija koja se ne može vrijednosno iskazati je, neovisno o uspješnosti svoje provedbe, neodrživa i neupotrebljiva.“ (Roush i Bal, 1980. str. 6.) Za primjer je uzet hotelski poslovni sustav koji je kao strategijski cilj postavio 10%-tno povećanje profitabilnosti u odjelu teniskih terena, povezano sa skupinom kupaca – obitelji s djecom. Strategijom se definiralo da će se cilj ostvariti angažiranjem animatora koji bi preuzeo skrb o djeci dok se roditelji budu koristili uslugama odjela. Ciljana veličina što se želi realizirati je povećanje profitabilnosti ovog segmenta za 10%.



Shema 2.12. Proces strategijske kontrole na primjeru odabrane djelatnosti hotelijerstva

Izvor: Prijedlog autorice
(prilagođeno za djelatnost hotelijerstva prema modelu kontrole Buble et al., 2005., str. 241.)

Izračunom što je proveden za vrijeme angažiranja animatora, a uzeo je u obzir i porast prihoda zbog intenzivnijega korištenja uslugama gostiju ove skupine, ali i povećanje troškova do kojega je došlo dodavanjem alociranih pripadajućih troškova rada (plaće) animatora, dobiven je aktualni iskaz profitabilnosti.

Ključna točka koja upozorava menadžere na potrebu da se provedu korektivne aktivnosti pojava je odstupanja. Ako nema odstupanja ostvarenoga od planiranih veličina, nastavlja se provedba planiranih aktivnosti. U protivnome, pristupa se korekcijama kojih će smjer, opseg i složenost ovisiti o okolnostima u pozadini devijacija. U istaknutom primjeru, ako se profitabilnost povećala za 10% ili više, nastavlja se s uvedenom praksom, jer se pokazala djelotvornom. Međutim, kad je profitabilnost povećana za manje od 10%, menadžeri će morati modificirati strategiju tako da, primjerice, umjesto animatora uključe dječjeg trenera, ili na neki drugi način.

Dakle, može se zaključiti da pravilno uspostavljen sustav strategijske kontrole ima za cilj pomoći menadžerima pri ispitivanju funkcioniranja poslovnih operacija, jer samo postojanje svih zacrtanih aktivnosti ne implicira uspjeh postavljene strategije, već je za ostvarivanje željenih ishoda potrebna uskladba i istosmjerno djelovanje svih elemenata i njihova pravodobna i ispravno usmjerena prilagodba promijenjenim okolnostima.

2.3. Informacijski zahtjevi strategijskog menadžmenta u hotelijerstvu

Informacijski se zahtjevi menadžmenta razlikuju ovisno o položaju pojedinog menadžera u hijerarhijskoj strukturi upravljanja. Menadžeri na nižim hijerarhijskim razinama više se koriste klasičnim izvještajima (uglavnom financijskog) računovodstva, a s podizanjem razine upravljanja i zahtjevi za sveobuhvatnijim i prognostičkim informacijama postaju sve izraženiji.

Dok su se prije top-menadžeri zadovoljavali samo uglavnom internim informacijama (o budžetima, prognoziranju prodaje i sl.), danas se sve više okreću prema eksternim izvorima s pomoću kojih formiraju sliku o: željama i preferencijama kupaca, ponašanju konkurencije, općim ekonomskim uvjetima i slično. Jednako tako, prije su menadžeri najviše upravljačke razine ostvarivali gotovo ekskluzivno pravo na rijetke kompleksne informacije koje sjedinjavaju interne i eksterne sadržaje, dok je trend današnjeg vremena da takve informacije postaju sve prisutnije, i da se sve više odluka svih razina upravljanja bazira na njima.

2.3.1. Diferencijacija zahtjeva s obzirom na različite razine upravljanja

Međuovisnost pojedine upravljačke razine i zahtijevane karakteristike informacija prikazana je na shemi 2.13.

SVOJSTVA INFORMACIJA	NIŽE RAZINE UPRAVLJANJA	VIŠE RAZINE UPRAVLJANJA
IZVORI INFORMACIJA	UGLAVNOM INTERNI	EKSTERNI
OBUHVAT INFORMACIJA	PRECIZNO DEFINIRAN, OGRANIČEN	VRLO ŠIROK
RAZINA AGREGIRANOSTI	DETALJNE	AGREGATNE
VREMENSKI HORIZONT	POVIJESNE	PROGNOSTIČKE
ZAHTIJEVANA PRECIZNOST	VISOKA	NISKA
UČESTALOST UPOTREBE	VRLO INTENZIVNA	RIJETKA

Shema 2.13. Prikaz međuovisnost upravljačkih razina i informacijskih zahtjeva

Izvor: Obradila autorica prema Gorry i Morton, 1989., str. 51.

U nemogućnosti da se premosti jaz između informacijskih potreba i internih mogućnosti, menadžeri se okreću eksternim izvorima, pa osmišljavaju i provode aktivnosti kojima se samostalno opskrbljuju informacijama. Ti „osobni informacijski sustavi“ (*personal information systems*) kreiraju se uglavnom osobnim kontaktima koji se ostvaruju unutar i izvan poslovnog sustava, izravnim zapažanjima, stvaranjem vlastitih bilježaka i pribivanjem sastancima (Preston, 1986., str. 521.). Kad im ni računovodstveni sustav ni ostali poslovni sustavi ne pružaju informacije potrebnih svojstava, menadžeri se koriste intuitivnim odlučivanjem, što svakako nije optimalan način u vođenju poslovanja.

Iz istaknutoga može se zaključiti da se u pozadini neadekvatne informacijske podrške menadžmentu mogu pojaviti dvije vrste problema:

- ili postojeći računovodstveni sustav ne može osigurati dostatno kvalitetnu informacijsku podlogu za poslovno odlučivanje, pa treba preoblikovati sustav,
- ili menadžeri nisu svjesni mogućnosti što im ih postojeći računovodstveni sustav pruža, pa ih je potrebno upoznati s mogućnostima i inovacijama u segmentu računovodstva, kao i osposobljavati za njegovu aktivnu uporabu u djelovanju.

Ako se informacijski zahtjevi različitih razina menadžmenta povežu sa specifičnostima što proizlaze iz djelatnosti hotelijerstva, dolazi se do još preciznijeg iskaza o obilježjima optimalne informacijske osnovice (tablica 2.7.).

Tablica 2.7. Informacijski zahtjevi menadžera različitih hijerarhijskih razina u hotelijerstvu

HIJERARHIJSKA RAZINA ODLUČIVANJA	SADRŽAJ INFORMACIJSKIH ZAHTEJEVA
NAJVIŠA RAZINA MENADŽMENTA	Informacije značajne za globalni razvoj, temeljene na ocjeni vlastitih mogućnosti i komparativnih prednosti sustava u cjelini, uz uvažavanje tržišnih mogućnosti i stanja konkurencije.
MENADŽMENT INVESTICIJSKIH CENTARA	Informacije o uloženim i potencijalnim resursima, njihovu utjecaju na globalni rezultat poslovanja, iskazano u temeljnim financijskim izvještajima, te informacije o rentabilnosti ulaganja na razini investicijskog centra.
MENADŽMENT PROFITNOG CENTRA	Informacije o korištenim resursima, planiranim i ostvarenim parcijalnim rezultatima po segmentima, utvrđenih primjenom modernih sustava i metoda obračuna troškova i rezultata, prikazanih u izvještajima prema standardima sustava „Uniform System of Accounts for the Lodging Industry“, koji vrijede u svjetskoj hotelskoj industriji.
MENADŽMENT PROCESA I AKTIVNOSTI	Informacije o međuovisnosti ulaganja resursa u pojedine procese i aktivnosti s ostvarenim učincima tih procesa i aktivnosti.
MENADŽMENT SKUPINA UČINAKA	Informacije o planiranoj i ostvarenoj visini doprinosa pokriva pojedinih skupina učinaka, u okviru ponuđenog asortimana, prilagođenih tipu i kategoriji objekta, te ostalim zahtjevima platežno sposobne potražnje.

Izvor: Prema Peršić i Janković, 2006., str. 45.

Nastojanje da se usklade sustavi menadžerskog računovodstva i internog izvještavanja s potrebama različitih razina menadžmenta, praćeno je u velikom broju poslovnih sustava znatnim izdatcima. Međutim, i nakon provedene uskladbe, menadžeri iskazuju stav da su im računovodstvene informacije potrebne za procese upravljanja, ali istovremeno i nedostatne za kvalitetno djelovanje (McKinnon i Bruns, 1992., str. 7.). Dakle, može se zaključiti da se provedeno prilagođavanje ne provodi na pravi način.

Ackoff je, analizirajući menadžment informacijske sustave, uvidio da se oni baziraju na određenim pogrešnim pretpostavkama iz kojih proizlaze nedostaci takvih sustava, kao i visoki izdatci njihove implementacije koji ne rezultiraju optimalnim učincima. Te neispravne polazišne postavke on definira sljedećim redom (Ackoff, 1967., str.B147.):

- većina se menadžera u svojem djelovanju suočava s problemom nedostatka relevantnih informacija,
- menadžeri trebaju dobiti upravo one informacije koje žele,
- ako menadžeri dobiju tražene informacije, njihove će se poslovne odluke poboljšati,

- bolja komunikacija među menadžerima implicira povećanje učinkovitosti cjelokupnoga poslovnog sustava,
- menadžeri ne moraju razumjeti kako informacijski sustav funkcionira, oni se samo moraju znati njime koristiti.

Menadžeri bi, dakle, trebali imati potpunu spoznaju o determinantama odluke što je donose kako bi njihovi informacijski zahtjevi bili realni. Svako nepoznavanje komponenata redovito se nastoji nadoknaditi dodatnim (često nebitnim i prekomjernim) informacijama. Slijedi da se iskazu menadžerskih potreba za informacijama treba pristupiti kritički pri formuliranju modela izvještavanja.

2.3.2. Praksa korištenja informacijskom podlogom u menadžerskom djelovanju

Sve probleme koji rezultiraju smanjenom kvalitetom informacija, Eppler je (na bazi Strongova pristupa) razvrstao s obzirom na životni vijek informacija (*life cycle of information*). Povezujući pojavu problema s fazama: nastanka (izvorima i davateljima informacija), čuvanja i upotrebe (korisnicima i svrhom) informacija, Eppler je definirao probleme u kvaliteti informacija, objasnio njihovu pojavnost i determinirao posljedice, te predložio potencijalno prihvatljiva rješenja (tablica 2.8.)

Dosadašnja empirijska istraživanja povezana sa segmentom upotrebe informacijske podloge u odlučivanju ograničavala su se uglavnom na načine upravljanja svojstvene različitim razinama i tipovima menadžera, te s njima povezane zahtjeve za informacijama. U malom broju primjera analizirala se vrsta računovodstvenih informacija kojima se pri obavljanju pojedinih menadžerskih aktivnosti koristi, tj. koje su menadžerima na dispoziciji za upotrebu.

Tablica 2.8. Pregled problema povezanih s kvalitetom informacija

PROBLEM	MANIFESTACIJA PROBLEMA, POSLJEDICE I PRIJEDLOZI MOGUĆIH RJEŠENJA
ISTODOBNI VIŠESTRUKI OBUHVAT	M: Obuhvat iste informacije s različitih aspekata može dovesti do konfuzije zbog različitih prezentiranih vrijednosti, što smanjuje povjerenje i prihvatljivost izvora.
	P: Smanjuje se upotreba, povećava nepovjerljivost, njeno zadržavanje praćeno je višim troškovima i zahtijeva dodatne napore.
	R: Razvoj integralnog informacijskog sustava s usuglašenim procedurama.
SUBJEKTIVNOST U PROSUDBI OBUHVATA	M: Obrada i prezentacija odvijaju se prema subjektivnoj procjeni, čime se povećava pristranost.
	P: Smanjuje se objektivnost informacija i teže im je procijeniti vrijednost.
	R: Edukacija, razrada detaljnih pravila i uvođenje ekspertnih sustava.
POGREŠKE PRI SASTAVLJANJU	M: Pogreške u obradi koje mogu uzrokovati gubitak informacija.
	P: Intenziviraju se zahtjevi za informacijama i potrebe korekcija.
	R: Poboľšanja u procedurama i kontroli.
PREVELIKA KOLIČINA INFORMACIJA	M: Velika količina informacija otežava pravovremenu dostupnost.
	P: Nužno je dodatno vrijeme da se izluče i sumiraju relevantne informacije.
	R: Analiza potreba za informacijama i razvoj sustava kontinuiranog pružanja koncentriranog podskupa informacija.
DECENTRALIZIRANOST SUSTAVA	M: Heterogenost sustava uzrokuje neusklađenosti u definicijama, formama i vrijednostima.
	P: Zbog različitih oblika i nekompatibilnosti informacije se ne mogu zbirno promatrati/analizirati i kombinirati.
	R: Integrirati informacijski sustav na jednu razinu (stvaranje svojevrsnog „skladišta“ podataka/informacija).
PROMIJENJENE POTREBE KORISNIKA	M: Paralelno s promjenama internog okruženja i ciljevima korisnika informacija, mijenja se i važnost (relevantnost) informacija.
	P: Raspoložive informacije odstupaju od potreba.
	R: Aktivno praćenje promjena u zahtjevima i prilagodbi procesa i sustava prije nego odmak postane nepremostiv.
SIGURNOST I POVJERLJIVOST	M: Lagan pristup informacijama u suprotnosti je sa zahtjevima sigurnosti i povjerljivosti.
	P: Mehanizmi osiguranja otežavaju ili onemogućavaju pristup informacijama, koje time gube vrijednost.
	R: Provođenje dosljednih politika i procedura koje omogućavaju dobivanje sigurnih informacija.
NEDOSTATNA INFORMATIČKA PODRŠKA	M: Neodgovarajuća IT infrastruktura ograničava raspoloživost informacija.
	P: Djelatnici nisu motivirani za produktivno djelovanje.
	R: Razvoj politika za unapređenje tehnologije kako bi korisnici znali kad mogu očekivati više informacija.

Izvor: Obradila autorica prema Eppler, 2006., str. 33.

Zanimljivi su nalazi istraživanja provedenoga u sektoru hotelijerstva na uzorku menadžera velikih hotela (hotela sa 170 do 800 soba). Cilj istraživanja bio je spoznati kolik je udjel pojedinih vrsta odluka na različitim razinama upravljanja, te postoji li povezanost između vrste odluke i intenziteta međusobne komunikacije različitih razina menadžmenta, ili njihova oslanjanja na informacije (Riley i Jauncey, 1990.).

Od menadžera se tražilo da u dva uzastopna dana bilježe svoje odluke po zadanim područjima aktivnosti i definiraju kojim su se oblikom podrške pri njihovu donošenju koristili. Prikaz je njihovih odgovora u tablici 2.9. Iz njega je vidljivo da je pomoćnicima direktora prepuštena glavnina odluka povezanih sa zapošljavanjem (odluke o osoblju čine 38% svih odluka ove razine upravljanja), a najviša razina upravljanja (*top management*) je

najmanje involvirana u odluke vezane uz odnose s gostima, odluke na razini korporacije²¹ i odluke o nabavi (svaka od istaknutih vrsta čini svega 3-4% ukupnog broja odluka glavnog direktora).

Tablica 2.9. Prikaz sudjelovanja najviše razina menadžmenta u donošenju pojedinih poslovnih odluka i stupanj korištene informacijske podrške

VRSTE POSLOVNIH ODLUKA	RAZINA UPRAVLJANJA NA KOJOJ SE DONOSI ODLUKA		KORIŠTENJE INFORMACIJSKOM PODLOGOM	
	NAJVIŠA	POMOĆNIK	DA	NE
CHECK IN	12	6	8	10
ODABIR I OBUČAVANJE OSOBLJA	37	69	57	49
MARKETING I PROMOCIJA	27	10	25	12
REZERVACIJE	12	9	20	1
ODREĐIVANJE CIJENA I FINACIJE	24	6	16	14
BUDŽETIRANJE, PLANIRANJE I RAZVOJ PROIZVODA	27	5	27	5
POSLOVNE OPERACIJE I PROCEDURE	20	23	8	35
ODNOSI S GOSTIMA I REKLAMACIJE	6	19	7	18
NABAVA	9	16	12	13
SIGURNOST I PRAVNI POSLOVI	10	1	6	5
KORPORACIJSKE / MEĐU HOTELIMA	7	4	5	6
TEHNIČKO ODRŽAVANJE	10	8	7	11
OSOBNJA OVLAŠTENOST	2	5	—	7
UKUPNO	203	181	198	186

Izvor: Obradila autorica prema Riley i Jauncey, 1990., str. 14.

Zabrinjavajuća je činjenica da se prema odgovorima direktora i njihovih pomoćnika podjednaki broj odluka donosi temeljem nekog izvora informacija, kao i bez oslanjanja na bilo koji oblik informacija. Osim toga, menadžeri najviše razine upravljanja donose 60% svojih odluka samostalno - bez savjetovanja s menadžerima na nižim razinama ili svojim pomoćnicima. Odluke, obuhvaćene u dva dana promatranja, uglavnom su kratkoročne (75%), što je ograničenje s aspekta primjene nalaza istraživanja na područje strategijskog odlučivanja, koje je u fokusu ove disertacije. Međutim, rezultati su indikativni jer upućuju na neprihvatljivo visok stupanj slučajnosti u kratkoročnom odlučivanju i golem angažman najviše razine menadžmenta u takvim odlukama (u dva dana glavni direktori 21 hotela donijeli su 203, a zajedno sa svojim pomoćnicima 384 odluke), što implicira njihovu - prije svega vremensku - ograničenost da se posvete strategijskom upravljanju.

Pri formiranju adekvatnog sustava informiranja menadžmenta za potrebe strategijskog upravljanja potrebno je ostvariti kvalitetnu sinergiju svih relevantnih

²¹ Intenzitet sudjelovanja najviše razine menadžera u donošenju odluka na razini korporacije trebalo bi povezati sa spoznajom o postojanju takvih odluka u dva dana unutar kojih se istraživalo. Tek temeljem ovog podatka moglo bi se zaključiti da glavni direktori hotela vrlo malo sudjeluju u njihovu donošenju ili je ipak riječ o tome da takvih odluka u vremenu promatranja nije više ni bilo (što je vjerojatnija opcija).

poslovnih segmenata (računovodstva, financija, prodaje, nabave, marketinga i ostalih). Rezultirajuće informacije trebale bi sjedinjavati svojstva prikazana u tablici 2.10.

Tablica 2.10. Elementi kvalitete informacija

ZAHTEJEVANE OSOBINE INFORMACIJA	ELEMENTI INFORMACIJA
VAŽNOST	TOČNOST, OBJEKTIVNOST, POUZDANOST, VJERODOSTOJNOST
DOSTUPNOST	DOSTUPNOST, SIGURNOST PRISTUPA
KONTEKSTUALNOST	RELEVANTNOST, KORISTNOST U ODLUČIVANJU, PRAVOVREMENOST, CJELOVITOST,
REPREZENTATIVNOST	RAZUMLJIVOST, JEDNOSTAVNOST, KONCIZNOST I DOSLJEDNOST PREZENTIRANJA

Izvor: Obradila autorica prema Strong, Lee i Wang, 1997., str. 104.

Računovodstvene informacije samo su jedan dio "informativnog mozaika" (kako taj informativni set širokog obuhvata nazivaju McKinnon i Bruns, 1992.). One bi, s aspekta interne upotrebe, trebale, u interakciji s ostalim informacijama, pridonijeti kvaliteti menadžerskog upravljanja. Prosudba o kvaliteti i relevantnosti računovodstvenih informacija trebala bi se prvenstveno vezivati uz njihovu korisnost za menadžere, a tek u manjoj mjeri uz njihov adekvatan obuhvat organizacijskih aktivnosti koje su im podloga (Hall, 2010., str. 313.). Međutim, intenzitet korištenja računovodstvenim informacijama ne ovisi samo o njihovoj pojedinačnoj realnoj ili percipiranoj kvaliteti, tj. o kvaliteti cjelokupnoga informativnog seta, već i o brojnim, u vezi s informativnim sustavom, egzogenim čimbenicima: organizacijskom ustroju poslovnog sustava, korporacijskoj kulturi, postojećim znanjima i spoznajama menadžera i drugom.

Brojni teoretičari (npr. Dearden, već 1969.; Chakravarthy, 1986.) u svojim su radovima isticali problem neadekvatnosti tradicionalnih računovodstveno-financijskih pokazatelja i izvještaja za vrednovanje strategijskih performansa. I empirija dokazuje isto. Primjerice, anketno istraživanje provedeno krajem 1995. na nestratificiranom uzorku od 50 velikih turističko-ugostiteljskih sustava (kojim je obuhvaćeno 80–90% velikih ugostiteljskih entiteta s više od 100 zaposlenih) pokazalo je nedostatnu razvijenost ili potpuno nepostojanje znanstveno utemeljenoga strategijskog upravljanja baziranoga na transparentnim informacijama iz sustava i okruženja (Čižmar, 1996., str. 120–121.). Naime, do tog zaključka došlo se temeljem prikupljenih odgovora, prema kojima se svega 40% menadžera na najvišoj razini upravljanja koristi informacijama iz okruženja, za koje je znanstveno dokazano da su relevantne pri donošenju strategijskih odluka. Još nepovoljnije stanje uočeno je pri ispitivanju postojanja formalno organiziranog procesa

upravljanja – svega 23% ispitanih sustava odgovorilo je da ima strategijski (marketinški) plan. Upravljačka praksa ove faze svodila se na iskustvo i intuiciju.

No, sve veća neučinkovitost sustava dovela je do rastućih zahtjeva za preusmjeravanje prakse strategijskog upravljanja i potreba da se uspostave tehnike namijenjene transparentnom praćenju promjena unutar poslovnog sustava i izvan njega, u kojem je dijelu ustanovljena uloga strategijskog računovodstva.

3. TEORIJSKI OKVIR SUVREMENOGA STRATEGIJSKOGA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA

Globalne promjene današnjice koje se očituju u sve većoj otvorenosti i uključenosti poslovnih sustava u svjetske ekonomske tokove, iz čega proizlazi i visok stupanj izloženosti sustava poremećajima i nestabilnostima svojstvenima tim tokovima, dovele su do znatnih promjena u unapređivanju poslovanja. Suvremeni koncept poslovanja, promatran s aspekta informacijskog sustava koji mu pruža esencijalnu potporu, implicira intenzivno oslanjanje na informatičku tehnologiju i primjenu modificiranog koncepta izvještavanja, primarno baziranoga na iskazanim potrebama korisnika informacija.

U segmentu strategijskog upravljanja, na koji je fokusiran ovaj rad, prilagodba bi računovodstvenoga informacijskog sustava podrazumijevala, uz povijesne, vrijednosno iskazane kategorije već uključene u interne izvještaje, i inkorporiranje svih kvantitativnih i kvalitativnih informacija što se odnose na budućnost i kojima se predočavaju obilježja eksternih i internih čimbenika bitnih za donošenje strategijskih poslovnih odluka. Važnost uspostave adekvatnoga informacijskog sustava za realizaciju ukupne uspješnosti u poslovanju ističu brojni autori. Čižmar (1996., str. 123.) smatra da bi „uspostavljanje sustava izvještavanja trebalo shvatiti kao prioritet i pretpostavku za primjenu strateškog upravljanja u ugostiteljskim poduzećima.“ Često se, međutim, kao adekvatni sustav izvještavanja strategijskog menadžmenta spominje troškovno računovodstvo, kojim je moguće ostvariti pravovremenost izvještavanja o povijesnim troškovima po prirodnim vrstama, mjestima nastanka i nositeljima. Ono, temeljem istaknutih informacija, omogućava da se provedu učinkovito planiranje i kontrola troškova. Međutim, troškovno je računovodstvo ograničeno samo na kategorije troškova, koje su, premda imaju neosporan utjecaj na poslovne rezultate, ipak samo jedna dimenzija u poslovanju. Zato je u kontekstu uspostavljanja sustava izvještavanja namijenjenoga strategijskom menadžmentu prihvatljiviji koncept upravljačkog računovodstva.

Jedna od prihvaćenijih suvremenih definicija upravljačkog računovodstva je definicija IFAC-a (*International Federation of Accountants*), prema kojoj se **upravljačko računovodstvo** opisuje kao proces identifikacije, analiziranja i obrade podataka, te interpretacije i pružanja informacija (financijskih i operativnih) menadžmentu, koji se njima koristi u planiranju, vrednovanju i provedbi kontrole unutar poslovnog sustava, ali i

drugim interesnim skupinama unutar poslovnog sustava i izvan njega (dioničarima, kreditorima, državnim agencijama, poreznim organima i ostalima) (http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/evaluating-and-improving-o_0.pdf).

Premda je istaknuta definicija prilično sveobuhvatna, ona je, istovremeno, konzervativno prihvaćena, jer se u praksi naglašava njezin dio koji sugerira pripremanje svih izlaznih informacija uz pomoć metoda i tehnika klasičnoga financijskog računovodstva, koje je orijentirano prema prošlim događajima i već nastalim ekonomskim učincima.

Najnoviji koncept upravljačkog računovodstva definiran je s četiri cilja koje bi poslovni sustavi, temeljem računovodstvenih informacija generiranih iz upravljačkoga računovodstvenog informacijskog sustava, trebali biti u mogućnosti realizirati (Drury, 2009., str. 6-12.):

1. kvalitetno poslovno odlučivanje,
2. uspostava konkurentskih prednosti kontinuiranim nadziranjem promjena u konkurentskom okruženju,
3. prilagodbe promjenama, tj. skraćivanju životnog vijeka proizvoda,
4. fokusiranje na što kvalitetnije zadovoljavanje potreba kupaca.

Svede li se razmatranje tih ciljeva na vremensku dimenziju dugoga roka, ulazi se u područje strategijskog upravljanja, tj. strategijskog upravljačkog računovodstva kao njegove potporne funkcije. Strategijsko upravljačko računovodstvo (SMA – *Strategic Management Accounting*), kao podsustav kojim je učinjen iskorak iz tradicionalnog okvira sustava upravljačkog računovodstva, svojim informacijama i izvještajima omogućuje menadžmentu da multidimenzionalno sagledava problem i formulira strategiju. Ono je koncipirano tako da svojim djelovanjem osigurava *outpute* (u obliku izvještaja) kojima se usmjeravaju dnevne aktivnosti menadžera prema uspostavljenim strategijskim planovima i ciljevima (shema 3.1.). Razvoj ovog segmenta stoga treba promatrati u kontekstu potreba koje proizlaze iz konkretnih strategija poslovnih sustava, tj. u kontekstu stvarnih zahtjeva strategijskog menadžmenta. SMA širi svoj djelokrug izlazeći iz granica introspektivnosti. Nadrastajući ograničenja povijesnoga, financijskoga i konvencionalnog izvještavanja, ono svojim interdisciplinarnim pristupom uspostavlja veze sa svim relevantnim internim i eksternim izvorima podataka i informacija, potencirajući *ex-ante* oblikovanje informacija. Izrazitom orijentacijom prema budućnosti i okruženju naglašena je aktivna uloga sustava

SMA u procesu „osiguranja onih računovodstvenih informacija, koje će biti osnovom za definiranje dugoročnih i kontrolu ostvarenja kratkoročnih ciljeva.“ (Gulin et al., 2011., str. 457.)



Schema 3.1. Uloga strategijskoga upravljačkog računovodstva u strategijskom djelovanju menadžmenta

Izvor: Obradila autorica prema Ansari et al., 1997. str. SMA-7.

Iz istaknutog proizlazi i definicija za strategijsko upravljačko računovodstvo kao podsustav upravljačkog računovodstva organiziranoga tako da osigurava informacijsku podlogu koja će omogućiti kvalitetno menadžersko djelovanje u području donošenja dugoročnih strategijskih odluka (primjerice, za određivanje politike cijena novih proizvoda ili ulaganja u proširivanje postojećih kapaciteta) (Dictionary of Business, 1996.).

3.1. Kronologija razvoja strategijskoga upravljačkog računovodstva

Strategijska komponenta službeno je integrirana u upravljačko računovodstvo 1981. kada je **Simmonds** inaugurirao pojam *Strategic Management Accounting* (SMA). Utemeljitelj ovoga novog područja, SMA je definirao kao „prikupljanje i analiziranje podataka upravljačkog računovodstva o poslovanju i konkurentima s ciljem razvoja i praćenja uspješnosti poslovne strategije, a s posebnim akcentom na pružanje informacija o relativnoj razini i trendu kretanja troškova i cijena, opsegu poslovanja, tržišnom udjelu, novčanim tokovima i financijskoj strukturi, tj. zahtjevanim omjerima unutar imovine i izvora sredstava poslovnih sustava“ (Simmonds, 1981., str. 26.). On, pri tome, smatra da su postojeći (interno orijentirani) izvještaji upravljačkog računovodstva nedostatna podrška u procesu donošenja strategijskih odluka, a za prevladavanje toga ograničenja sugerira inkorporiranje procjene tržišnog udjela u postojeće evidencije i izvještaje upravljačkog računovodstva. Informacije o tržišnom udjelu Simmonds promovira kao osnovnu

poveznicu između troškova i potencijalno mogućeg rezultata poslovanja, te kao indikator tržišne pozicije poslovnog sustava temeljem kojega se mogu predvidjeti budući tokovi zarade, dok informacije o relativnome tržišnom udjelu drži osnovnim pokazateljem snage poslovnog sustava u odnosu prema konkurenciji. Iz istaknutoga se može zaključiti da je naglasak stavljen na generiranje izvještaja orijentiranih na okruženje u kojima se kao osnovna komponenta pojavljuju informacije o konkurentima. Spoznaje i kvalifikacije upravljačkog računovodstva temelj su za valjano sagledavanje situacije i analiziranje podataka, pa Simmonds stoga naglašava da je kvalitetna asistencija upravljačkog računovodstva osnovna odrednica za kvalitetu strategijskog upravljanja. Glavni problem njegovih postavka je disperzija podataka o konkurentima, kupcima i dobavljačima po različitim odjelima u poslovnom sustavu i nespремnost da se ti podatci ustupe SMA poradi sjedinjavanja u integralni izvještaj namijenjen zajedničkoj upotrebi (Coad, 1996.).

Bromwich (1988.) razvija koncept SMA koji se u osnovi nastavlja na Simmondsovu ideju, nadograđujući je zahtjevom da se vrednuju koristi što ih od proizvoda poslovnog sustava ostvaruju kupci, te sam poslovni sustav. Bromwich definira SMA kao dio računovodstva sa zadatkom da „vrednuje komparativne prednosti poslovnog sustava ili dodanu vrijednost u odnosu na konkurenciju, te da procjenjuje koristi koje proizvodi poslovnog sustava donose, tijekom svog životnog vijeka, kupcima, odnosno koristi koje prodajom istih ostvaruje poslovni sustav u dugom roku“ (Bromwich, 1988., str. 27.). Dakle, perspektiva se SMA, s prikupljanja i analize podataka o poslovanju i o konkurentima, širi na kupce.

Bromwich opisuje SMA kao lanac koji se sastoji od tri karike:

- vrednovanja koristi što ih ostvaruju kupci odabirom proizvoda konkretnoga poslovnog sustava (dokazana kvaliteta proizvoda, niži troškovi i cijene, viši stupanj pouzdanosti, fleksibilnost u prilagodbi zahtjevima kupaca, novi proizvodi) i vrijednosno iskazivanje koristi samoga poslovnog sustava (fleksibilnija proizvodnja, ograničenje ulaska konkurencije, reduciranje rizika);

- procjene troškova poslovnog sustava i njihova iskazivanja u odnosu prema troškovima konkurencije;

- obračuna troškova svih faza u životnom vijeku proizvoda i izvora, što podrazumijeva i izračun sadašnje vrijednosti poslovnog sustava kao cjeline, tj. svih njegovih sastavnih dijelova, te praćenje te vrijednosti kako bi se pravovremeno reagiralo na potencijalne opasnosti i, eventualno, ustanovljene promijenjene okolnosti.

U radovima koji su slijedili, Bromwich (1988., 1990.) i Bromwich i Bhimani (1989., 1991., 1994.) detaljnije argumentiraju svoju definiciju SMA povezujući je s Porterovim generičkim strategijama primjenom kojih se mogu ostvariti konkurentske prednosti. Dok diferencijacija kao strategija kojom poslovni sustav, obogaćivanjem svojih proizvoda superiornijim karakteristikama ili promicanjem marke, ostvaruje prednost pred konkurencijom, uz uvjet da su inovacije u skladu s potrebama potrošača i nalaze se u granicama profitabilne cijene, tj. ako i povisuju cijenu, da su kupci to povećanje spremni prihvatiti, zahtijeva svojstvenu informacijsku podlogu. Obračun troškova specifičnih obilježja proizvoda (*attribute costing*) optimalno pridonosi strategiji diferencijacije, tj. fokusirane diferencijacije koja se zasniva na ponudi jedinstvene vrijednosti kupcima. S druge strane, sustavno procjenjivanje vlastitih i troškova konkurencije, kao i obračun troškova životnog vijeka proizvoda (*life-cycle costing*) omogućuju uvid u konkurentnost troškovne strukture i u funkciji su Porterove strategije troškovnog vodstva, koju uglavnom primjenjuju oni poslovni sustavi što proizvode proizvode ili usluge „bez specifičnih obilježja“ (gotovo identične proizvodima konkurencije), pa jedino nižim troškovima, i iz toga rezultirajućom nižom cijenom, mogu privući kupce.

Opisanom tržišnom orijentacijom, koja prisiljava SMA da prati stanje na tržištu, ocjenjuje elastičnost potražnje u vezi s promjenama u svojstvima proizvoda i cjenovnu elastičnost svake nove komponente proizvoda, te nadzire strategije konkurenata i potencijalnih konkurenata koji prijete ulaskom u granu, i njihove strukture troškova – nametnuta je nužnost repozicioniranja računovodstva i intenzivnije međusektorske suradnje jer „ako računovođe ne mogu pružiti ove relevantne informacije, pojavit će se netko drugi tko može“ (Bromwich i Bhimani, 1994., str. 45.).

Clarke i Tagoe (2002.) smatraju da bi se menadžersko računovodstvo trebalo osloboditi svoje uloge „zapisničara poslovnog rezultata“ i „retroaktivnog analitičara i kritičara“, već bi se trebalo (upravo temeljem SMA) razviti u sustav informacijske potpore strategijskom promišljanju. Dixon i Smith (1993.) također su se, ali na ponešto liberalniji način, nadovezali na stajalište Bromwicha i Bhimania. Oni u svojem radu sugeriraju prilagodbu polazišta SMA tako da sagledavaju mogućnost provedbe zadataka i funkcija iz domene SMA i unutar drugih sektora poslovnog sustava (a ne samo na temelju procesa upravljačkog računovodstva), ali pritom bi uloga menadžerskog računovode, polazeći od kvalitete posebnih znanja i kvalifikacija, bila u tome da revidira generirane informacije. Lord (1996.) zagovara stav da zaposleni u operativi imaju bolji uvid u poslovne procese i proizvode, pa je time i njihova spoznaja o mogućnostima da se snize troškovi

vjerodostojnija od one koju, sukladno svojoj poziciji, znanju i iskustvu, imaju menadžerski računovođe. Međutim, većina teoretičara podržava spoznaju da „sustav menadžerskog računovodstva sam po sebi ne može biti izvor poslovnog uspjeha, ali ga njegova neadekvatna, irelevantna i nestručna koncipiranost može onemogućiti, odnosno čak prouzrokovati i propast cjelokupnog poslovnog sustava“ (Burch, 1994., str. 14). Ovakav stav svakako bi trebalo prihvatiti pri razmatranju odluka o implementaciji SMA.

3.1.1. Fokusiranje na troškovnu dimenziju strategijskoga upravljačkog računovodstva

Sljedeći značajan iskorak u novo područje SMA učinili su **Shank i Govindarajan** (1989.) uvođenjem novih metoda i tehnika kojima se prate troškovi nazvanim strategijsko upravljanje troškovima (*strategic cost analysis*). Premda se u nekim dijelovima naslanjaju na Simmondsove postavke SMA, zagovarajući eksterno orijentran pristup kojemu je intencija da se sagledava ponašanje konkurencije poradi razvoja vlastite strategije, okosnicu njihovih razmatranja čini Porterov model lanca vrijednosti²² (*value chain model*). Prema Shanku i Govindarajanu (1989.) cjelokupan proces upravljanja poslovanjem promatra se u kontinuitetu toka kojega strukturu čine:

1. formuliranje strategija,
2. pružanje potrebnih informacija o strategijama svim involviranim dionicima u poslovnom sustavu,
3. razvoj i provedba mjera potrebnih za realizaciju strategija,
4. nadzor i kontrola uspješnosti svake faze u provedbi strategije, čime se kontrolira i ispunjenje postavljenih ciljeva za ostvarenjem kojih teži pojedina strategija.

Sukladno opisanim fazama, a uvidajući računovodstvo kao skup aktivnosti s primarnim ciljem da se omogućuje razvoj i provedba poslovnih strategija, tj. kao podsustav u funkciji ostvarenja poslovnog uspjeha, Shank i Govindarajan objašnjavaju ulogu računovodstvenih informacija u svakoj karici lanca procesa upravljanja:

Ad 1. računovodstvene informacije temelj su vrednovanja strategijskih alternativa koje se definiraju kao prihvatljive upravo s obzirom na financijske učinke / povrat;

²² Model lanca vrijednosti zasniva se na promatranju poslovnog procesa kao lanca primarnih i aktivnosti potpore, čijim se sinergijskim djelovanjem inputi pretvaraju u outpute u obliku vrijednosti za kupce koja rezultira ostvarivanjem profitne marže (razlike između prodajne cijene i sveukupnih troškova aktivnosti).

- Ad 2. računovodstvenim izvještajima fokusira se pozornost na elemente kritične za prihvaćanje strategija, pa se oni ističu kao idealna forma komunikacije;
- Ad 3. računovodstvene informacije koje proizlaze iz financijske analize sugeriraju se kao ključni element za određivanje učinkovitosti pojedinih programa mjera kojima se implementira odabrana strategija;
- Ad 4. obračun po standardnim troškovima, budžet troškova i budžet prihoda opće su prihvaćeni modeli vrednovanja uspješnosti, pa se ovdje samo akcentira njihova uloga u kontekstu praćenja performanca strategija.

Sve istaknute računovodstvene informacije proizlaze iz tri oblika analize: analize lanca vrijednosti, analize strategijskog položaja (*strategic positioning analysis*) i analize uzročnika troškova (*cost driver analysis*). Zajednička karakteristika sva tri oblika analize je da u svojem fokusu imaju troškove, pa ih zbog toga Shank i Govindarajan izdvajaju kao osnovne odrednice strategijski orijentiranog upravljanja troškovima (1993.).

Simmonds je u samim počecima razmatranja SMA zaključio da će, uz odmak upravljačkog računovodstva od samo internih informacija proizišlih iz analize troškova, kao i praktičnom verifikacijom ispravnosti usmjerenja na strategijske ciljeve, SMA dobiti primat u sustavu upravljačkog računovodstva. Međutim, u praksi nisu potvrđeni jednoznačni stavovi po ovom pitanju. Kako se različiti poslovni sustavi nalaze na različitim evolucijskim razinama, tako se i upravljačka praksa, pa i SMA kao njezina podrška diferenciraju od slučaja do slučaja. Moglo bi se zaključiti da je evolucija SMA, kako u teorijskim razmatranjima, tako i u praksi, u velikoj mjeri determinirana upravo dostignutom razinom prakse u strategijskom upravljanju.

3.1.2. Uvjetovanost razvoja strategijskoga upravljačkog računovodstva razvojem upravljačke prakse

Kaplan i Cooper (1998.), analogno razvoju upravljačke prakse (vidi shemu 3.2.), u četiri su faze prikazali razvoj sustava obuhvata i iskazivanja troškova i performanca, a isti se koncept može aplicirati i na cjelokupni sustav upravljačkog računovodstva, tj. SMA.

Svaku fazu u razvoju sustava internog izvještavanja procijenili su u odnosu prema:

- kvaliteti podataka,
- ustroju eksternoga financijskog izvještavanja,

- sustavu obuhvata i alokacije troškova,
- organizaciji operativne i strategijske kontrole.

ASPEKTI SUSTAVA	FAZA I. Razlomljen	FAZA II. Temeljen na financijskom izvještavanju	FAZA III. Specijaliziran	FAZA IV. Integriran
Kvaliteta podataka	Puno pogrešaka Velika odstupanja	Bez iznenađenja Usuglašena sa standardima	Odvojene baze Samostalni podsustavi Neformalne veze	Potpuno povezane baze podataka
Eksterno financijsko izvještavanje	Neadekvatno	Koncipirano prema potrebama eksternog financijskog izvještavanja	Zadržavanje svojstava faze II.	Sustav financijskog izvještavanja
Troškovi po proizvodima / kupcima	Neadekvatni	Nepouzdana Skriveni troškovi i dobit	Nekoliko odvojenih <i>Activity Based Costing</i> sustava	Integrirani sustav <i>Activity Based Management-a</i>
Operativna i strategijska kontrola	Neadekvatna	Ograničena i neažurna povratna veza	Nekoliko odvojenih sustava mjerenja rezultata	Sustav operativnog i strategijskog mjerenja performanci

Shema 3.2. Faze u razvoju sustava izvještavanja menadžmenta

Izvor: Obradila autorica prema Kaplan i Cooper, 1998., str. 12.

Prvu fazu karakterizira neadekvatna alokacija općih troškova, zbog koje eksterni izvještaji pružaju iskrivljenu sliku stanja. Zastupljen je i visok stupanj neusklađenosti u izvještajima o različitim izvještajnim jedinicama, što iziskuje znatan angažman vremena i resursa za njihovu konsolidaciju i ujednačavanja, a implicira i loš sustav interne kontrole. Ovaj se stupanj izvještavanja nalazi uglavnom u novoosnovanim poslovnim sustavima koji nemaju dostatno raspoloživih resursa, pa ni vremena ni iskustva za implementaciju kvalitetnijih sustava izvještavanja (Kaplan i Cooper, 1998., str. 11.).

U drugoj fazi troškovi se obuhvaćaju prema centrima odgovornosti, ali se alokacija još uvijek ne povezuje s aktivnostima i procesima. Povratne informacije, koje osigurava ova faza, većinom su preagregirane i samo su vrijednosno iskazane, pa se prezentiraju s vremenskim odmakom u odnosu prema pojavama odstupanja ili izmijenjenih uvjeta, te ne potiču menadžere na pravovremenu i primjerenu reakciju.

Treća faza znatan je iskorak u razvoju sustava izvještavanja menadžmenta. U njoj se eksterno financijsko izvještavanje provodi u skladu s eksternim zahtjevima i propisima. Međutim, novost je da se informacije iz „službenih“ financijskih izvještaja preuzimaju i povezuju s drugim raspoloživima iz internih i eksternih izvora, pa uz pomoć jednoga ili

više implementiranih ABC sustava obračuna troškova dodjeljuju troškovnim objektima: procesima, proizvodima, uslugama, kupcima, tržišnim segmentima i sličnom.

Problem odvojenosti ABC sustava riješen je u četvrtoj fazi u razvoju internog izvještavanja (*enterprise-wide systems*), koja je optimalno prilagođena potrebama suvremenoga strategijskog upravljanja. Uspostava ove razine izvještavanja, poslovnim sustavima omogućuje generiranje svih relevantnih financijskih i nefinancijskih informacija bitnih za raspoznavanje mogućih djelovanja eksternih i internih čimbenika što na pozitivan ili na negativan način mogu utjecati na pojedinačne rezultate (iskazane na razini nositelja, aktivnosti ili centara odgovornosti) ili na globalne performance hotelskoga poslovnog sustava. *Activity Based Costing*, kao metoda obračuna troškova, podržana je i u ovoj fazi izvještavanja, ali, za razliku od prethodne faze, ona se uspostavlja kao integrirani računovodstveni sustav.

Upravo se u četvrtoj fazi razvoja internog izvještavanja, što je karakterizira sjedinjavanje i koordinacija postojećih podataka i informacija formuliranjem jedinstvene informacijske infrastrukture na razini poslovnog sustava, ispunjava i temeljni cilj SMA, a to je zadovoljenje rastućih potreba menadžmenta za strategijskim informacijama. Prema Clarke i Tagoe (2002.) istaknuti cilj SMA trebao bi se realizirati u oživotvorenju nekoliko koraka:

- identifikaciju vrsta strategijskih informacija, mjesta na kojima se one generiraju i njihovih korisnika u postojećoj strukturi poslovnog sustava,
- raspoznavanje mjesta prikupljanja, te načina i smjerova disperzije strategijskih podataka i informacija,
- definiranje mogućnosti sjedinjavanja i daljnjega sintetiziranog razvoja informacijskog podsustava (funkcija prikupljanja, obrade i distribucije informacija).

Ta dva autora SMA percipiraju kao područje koje može imati presudan utjecaj na uspješnost poslovanja, pa pred njega postavljaju sljedeće zadatke (Clarke i Tagoe, 2002., str. 12.):

- procjenu općih ekonomskih i tehnoloških čimbenika koji mogu utjecati na uspješnost poslovanja poslovnog subjekta, pa i cijele grane,
- analizu snaga i slabosti poslovnog subjekta i njegovih konkurenata,

- raspoznavanje aktivnosti što polučuju dodanu vrijednost i onih koje je ne stvaraju,
- provedbu analize profitabilnosti kupaca,
- identifikaciju i mjerenje čimbenika s kritičnim utjecajem na uspješnost poslovanja, kao i s njima povezanih indikatora uspješnosti, smještajući cjelokupnu analizu u okvir najboljih poslovnih praksi.

Poslovni sustavi koji su tijekom svojega poslovanja uspjeli implementirati postavke četvrte faze u internom izvještavanju (*enterprise-wide systems*), osigurali su sebi mogućnost da ispune istaknute zadatke.

3.1.3. Kritike oponentata strategijskoga upravljačkog računovodstva

Povijesno promatrano, paralelno s razvojem koncepta SMA, u teoriji su se pojavljivali oponenti ovom konceptu s drugačijom vizijom o njegovu utjecaju na kreiranje komparativnih prednosti (Lord, 1994. i 1996.; Dixon, 1998.). Primjerice, **Lord** postavlja pitanje je li SMA samo rezultat akademskog „izleta“ (1996.), jer nije, kako je nagovijestio Simmonds (1981.), „preuzelo inicijativu pri opskrbi informacijama koje su potrebne za donošenje strategijskih odluka“ (Lord, 1994., str. 49.).

U osvrtu na prijedloge da bi SMA trebalo informacije o konkurenciji prezentirati u financijskom (vrijednosnom) obliku, Lord navodi tri nedostatka:

1. vrijednosno iskazivanje može imati za posljedicu pogrešnu percepciju stanja jer se podatci mogu dobiti kao rezultat subjektivnih procjena i špekulacija, ali ne i točnih izračuna,
2. s istaknutom razinom pogreške sadržane u podacima, upitna je i kvaliteta usporedbe vlastitih pozicija i onih konkurencije,
3. troškovi prikupljanja i obrade podataka o konkurenciji premašuju koristi.

Drugi istaknuti kritičar SMA, **Dixon**, definirao je sam koncept kao „prihvatljiv, ali i praktično ograničen“ (Dixon, 1998., str. 278.). Došao je do zaključka da se prikupljanje i obrada strategijski fokusiranih podataka i informacija o konkurentima mogu provesti i bez formalnog uvođenja SMA, jer svojim istraživanjem nije došao do spoznaje o načinu praktične implementacije ovoga sustava. Naime, Dixonovo istraživanje na bazi analize

slučaja pokazalo je da bi informacije o strategijama konkurenata mogle biti korisne za uspostavu vlastite strategije, ali pri tome su istaknuta i neka ograničenja (Dixon, 1998., str. 278.):

- postoji razmišljanje da je postojećim resursima, kadrovima i ukupnim raspoloživim potencijalima veoma teško (gotovo nemoguće) provesti analizu konkurencije,

- cjelokupna analiza konkurencije, ako bi se i provela, ocjenjuje se subjektivnom, pa bi stoga njome dobivene informacije bile indikator bez presudnog utjecaja na promjenu smjera vlastite strategije,

- spoznaja o visini i strukturi troškova konkurencije, uz to što pretpostavlja kompleksni instrumentarij praćenja podataka potrebnih za komparaciju, ne otkriva strategijske planove konkurenata, već za ostvarenje tog cilja treba biti inkorporirana u širi spektar informacija (neformalnih, nefinancijskih, deskriptivnih i sl.),

- razmatrajući, na kraju, omjer troškova i koristi, SMA ne nalazi svoje mjesto na listi prioriternih puteva u ostvarenju konkurentskih prednosti jer su prateći troškovi prikupljanja, obrade, analize i kompariranja relevantnih podataka, što se potom iznose preoblikovani u ciljne informacije o konkurentima i tržištu, redovito viši od mogućih koristi.

U praksi se može raspoznati cijeli mozaik razloga za otpor uvođenju SMA. **Objektivno**, provedba SMA zahtijeva radikalne promjene u sustavu upravljačkog računovodstva i odstupanje od uvriježenih metoda i instrumentarija, s odmakom koji neizostavno zahtijeva promjene u temeljnim analiziranim veličinama kako bi se što bolje procijenili sinergijski učinci na dugoročne poslovne odluke. Riječ je o značajnim zahvatima praćenima i nezaobilaznim troškovima, a njihova opravdanost može biti vidljiva tek u dugom roku. **Subjektivni otpori** jednog dijela računovođa novom sustavu baziraju se na potrebi da se nadograđuju specijalistička znanja novim specifičnim dijelovima pri čemu nove spoznaje nadmašuju ili čak ignoriraju uvriježena pravila i ograničenja u postojećem sustavu izvještavanja. Nepoznavanje djelokruga rada, neizvjesnost ishoda i nespremnost na izazove izrazitiji su subjektivni elementi pri otporu SMA. Naposljetku, kao zapreka mogu se prepoznati i otvorena pitanja organizacijskog ustroja, unutar kojega je obvezno uspostaviti integralni, timski pristup svih odjela (računovodstva, marketinga, izvođačkog sustava, menadžmenta svih hijerarhijskih razina) i izgraditi integralni informacijski sustav koji će uz pomoć jedinstvene baze svima učiniti dostupnim sve potrebne podatke i informacije.

Ipak, istekom triju desetljeća od pojave samog pojma SMA, može se zaključiti da je zabilježen rastući interes za ovo područje,²³ premda je istovremeno evidentna i konstantna neusklađenost stavova o obuhvatu samoga pojma. Coad (1996.) iznosi da je SMA područje bez jasno postavljenih granica i da se ono razvija bez opće prihvaćenog stava o njegovoj biti i djelokrugu, dok je uz to postojeća literatura o SMA neusklađena i bez zajedničkih poveznica. Međutim, od pojave ove discipline do danas iskristalizirala su se određena usmjerenja u djelovanju SMA, a njegovih instrumenata i tehnike, premda često i neprepoznatih pod vlastitim imenom, sve je više u praksi poslovnih sustava diljem svijeta.

3.2. Klasifikacija metoda i tehnika u strategijskom računovodstvu

S obzirom na to da nema konceptualnog okvira kojim bi se precizno definiralo područje obuhvata SMA, pitanje uključivanja tehnika i metoda unutar granica ove discipline postaje prijeporno. Zbog toga će se pri razmatranju klasifikacije poći od prethodno istaknute premise o uvjetovanosti razvoja prakse SMA specifičnostima strategijskog upravljanja. Pri tome će se podržati najsveobuhvatnija definicija strategijskog upravljanja što ju je istaknuo Rumelt (1979.), da strategijski menadžment kao disciplina obuhvaća sva područja inkorporirana u djelokrug rada menadžera najviših razina u upravljanju: definiranje misije, vizije i ciljeva poslovanja, odabir proizvoda i usluga, dizajniranje politike pozicioniranja na tržištu, odabir odgovarajućeg stupnja diverzifikacije, dizajniranje organizacijske strukture, formuliranje svih sustava i politika koje prate i koordiniraju poslovne procese, a sve to s konačnim ciljem da se ostvari dodana vrijednost u dugom roku. Sagledavajući iste postavke sveobuhvatnosti u kontekstu SMA, Cadez i Guilding (2008.) identificirali su prakse (instrumente i tehnike) koje se uključuju u sustav SMA (tablica 3.1.).

²³ Potrebno je istaknuti da interes za SMA, kako teorijski, tako i praktični, nije ni približno dosegnuo razinu interesa što ju je polučilo uvođenje obračuna troškova procesa (*activity based costing*) (Bromwich & Bhimani, 1994.).

Tablica 3.1. Pregled tehnika strategijskog upravljačkog računovodstva

OBLIK STRATEGIJSKOG DJELOVANJA	TEHNIKE STRATEGIJSKOG UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA	AUTORI KOJI RAZRABUJU POJEDINU TEHNIKU
OBRAČUN TROŠKOVA	<ul style="list-style-type: none"> ➤ OBRAČUN TROŠKOVA SPECIFIČNIH OBILJEŽJA (<i>ATTRIBUTE COSTING</i>) ➤ OBRAČUN TROŠKOVA PO FAZAMA ŽIVOTNOG VIJEKA PROIZVODA/USLUGA (<i>LIFE CYCLE COSTING</i>) ➤ OBRAČUN TROŠKOVA KVALITETE (<i>QUALITY COSTING</i>) ➤ OBRAČUN CILJANIH TROŠKOVA (<i>TARGET COSTING</i>) ➤ OBRAČUN TROŠKOVA AKTIVNOSTI U LANCU VRIJEDNOSTI (<i>VALUE-CHAIN COSTING</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ BROMWICH, 1990. ROSLENDER & HART, 2003. ➤ CZYZEWSKI & HULL, 1991. DUNK, 2004. SHIELDS & YOUNG, 1991. ➤ BELOHLAV, 1993. HEAGY, 1991. ➤ COOPER & SLAGMULDER, 1999. MONDEN & HAMADA, 1991. ➤ DEKKER, 2003. HERBERT & MORRIS, 1989. SHANK & GOVINDARAJAN, 1992.
PLANIRANJE, KONTROLA I MJERENJE REZULTATA	<ul style="list-style-type: none"> ➤ PROCJENA S OBLIROM NA NAJBOLJU POSLOVNU PRAKSU (<i>BENCHMARKING</i>) ➤ INTEGRALNO VREDNOVANJE REZULTATA POSLOVANJA (<i>INTEGRATED PERFORMANCE MEASUREMENT</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ELNATHAN et al., 1996. BROWNLIE, 1999. ➤ CHENHALL, 2005. ITTNER et al., 2003. KAPLAN & NORTON, 1992. KAPLAN & NORTON, 1996. LIBBY, SALTERIO & WEBB, 2004.
DONOŠENJE STRATEGIJSKIH POSLOVNIH ODLUKA	<ul style="list-style-type: none"> ➤ METODA STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA (<i>STRATEGIC COSTING</i>) ➤ METODA STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA CIJENAMA (<i>STRATEGIC PRICING</i>) ➤ METODA VREDNOVANJA BRAND-a (<i>BRAND VALUATION</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ SHANK, 1996. SHANK & GOVINDARAJAN, 1988., 1993. ➤ RICKWOOD et al., 1990. SIMMONDS, 1982. ➤ CRAVENS & GUILDING, 1999. GUILDING, 1992.
RAČUNOVODSTVO KONKURENATA	<ul style="list-style-type: none"> ➤ METODA PROCJENJIVANJA TROŠKOVA KONKURENATA PO UČINKU (<i>COMPETITOR COST ASSESSMENT</i>) ➤ METODA PROCJENJIVANJA TRŽIŠNE POZICIJE KONKURENCIJE (<i>COMPETITIVE POSITION MONITORING</i>) ➤ METODA PROCJENJIVANJA FINACIJSKE SNAGE KONKURENATA (<i>COMPETITOR PERFORMANCE APPRAISAL</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ BROMWICH, 1990. JONES, 1988. SIMMONDS, 1981. WARD, 1992. ➤ RANGONE, 1997. SIMMONDS, 1986. ➤ MOON & BATES, 1993.
RAČUNOVODSTVO KUPACA	<ul style="list-style-type: none"> ➤ ANALIZA PROFITABILNOSTI KUPACA (<i>CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS</i>) ➤ ANALIZA PROFITABILNOSTI KUPACA PO FAZAMA ŽIVOTNOG VIJEKA (<i>LIFETIME CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS</i>) ➤ METODA VREDNOVANJA KUPACA KAO OBLIKA IMOVINE (<i>VALUATION OF CUSTOMERS AS ASSETS</i>) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ BELLIS-JONES, 1989. WARD, 1992. ZEITHAML, 2000. ➤ FOSTER & GUPTA, 1994. JACOB, 1994. ➤ FOSTER, GUPTA & SJOBLUM, 1996. SLATER & NARVER, 1994. ZEITHAML, 2000.

Izvor: Cadez i Guilding, 2008., str. 839.

Sve identificirane tehnike SMA klasificirane su s obzirom na pet širih područja strategijskog djelovanja:

1. strategijsku analizu i upravljanje troškovima,
2. provedbu planiranja, kontrole i procjene, tj. upravljanja rezultatima,
3. donošenje strategijskih poslovnih odluka,
4. računovodstvo konkurenata,
5. računovodstvo kupaca.

Prva tri istaknuta područja klasične su komponente u djelovanju strategijskog menadžmenta, dok su računovodstvo konkurenata i računovodstvo kupaca segmenti što proizlaze iz širenje djelokruga strategijskog upravljanja. Naime, suvremeno poslovno okruženje nalaže usmjeravanje svih aktivnosti u skladu sa zahtjevima kupaca, tj. prilagođeno djelovanju stvarnih i potencijalnih konkurenata, pa se može zaključiti da ove dvije orijentacije danas dominiraju u SMA literaturi.

3.2.1. Tehnike kojima se podržava strategijska analiza i upravljanje troškovima

Tehnike SMA uključene u područje strategijske analize i upravljanja troškovima jesu:

- Obračun troškova specifičnih obilježja

Specifična obilježja (atributi) predstavljaju svojstva proizvoda i usluga temeljem kojih se poslovni sustav diverzificira u odnosu prema konkurenciji. Atributi kao osnovni element ponude osiguravaju vidljive i nevidljive koristi kupcima pružanjem maksimalne vrijednosti za uloženi novac. Odluka o vrsti, količini i kvaliteti obilježja izravno utječe na visinu troškova i razinu cijene, što ima dugoročne implikacije na poslovanje. Pri obračunu troškova specifičnih obilježja, obično se polazi od ciljane cijene koja jamči konkurentnost na tržištu, pa se prema njoj definiraju „dopušteni“ troškovi generiranja željenih obilježja. Zamka koja se može pojaviti u ovom pristupu je da se nemoguća realizacija planirane razine troškova ukupnih obilježja pokuša nadomjestiti odustajanjem od pojedinog obilježja, što dovodi do pada kvalitete proizvoda i usluga, a to svakako nije prihvatljivo rješenje.

- Obračun troškova po fazama životnog vijeka proizvoda/usluga

Raspored troškova na proizvode/usluge prema ovoj metodi provodi se u vezi s utvrđenim životnim vijekom. Riječ je o vremenskom razdoblju u kojem se proizvodi/usluge dizajniraju, testiraju, proizvode, plasiraju na tržište, prodaju, unapređuju i povlače s tržišta. Istaknuto obuhvaćanje troškova omogućava visok stupanj detaljizacije pri alokaciji, što implicira i izrazitu realnost iskazanih troškova i ona menadžmentu olakšava upravljanje profitabilnošću proizvoda/usluga i ukupnim rezultatima poslovanja.

- Obračun troškova kvalitete

Troškovi kvalitete vrlo su heterogena komponenta. Oni obuhvaćaju vrijednosno iskazane informacije o ulaganjima u kvalitetu pri provedbi poslovnih aktivnosti kroz interne procese, ali i u kvalitetu rezultirajućih učinaka (proizvoda i usluga). Obračun troškova kvalitete daje menadžerima potrebne informacije za upravljanje internim procesima, te pruža polazište za utvrđivanje koliko odstupa ostvarena od ciljane razine kvalitete (otkrivanje tzv. troškova nekvalitete). Informacije o troškovima kvalitete na neizravan način menadžere upućuje na probleme što su uzrokovali smanjenje prihoda, porast troškova, propuštene tržišne prilike, slabiju pozicioniranost i slično, pa su kao takve bitna okosnica u strategijskom djelovanju.

- Obračun troškova aktivnosti u lancu vrijednosti

Lanac vrijednosti skup je povezanih aktivnosti koje se provode unutar poslovnog sustava (nabava, proizvodnja, marketing, prodaja...), zajedničim se djelovanjem kojih (u skladu s *on-going* načelom) ostvaruju postavljeni ciljevi. U smislu strategijskog upravljanja on je strategijsko analitičko sredstvo s pomoću kojega menadžeri upravljaju aktivnostima poslovnog sustava. Obračun troškova prema aktivnostima lanca vrijednosti provodi se tako da se identificiraju sve aktivnosti u poslovnom sustavu, postave ciljevi njihova djelovanja na bazi iskazanih potreba kupaca, odrede troškovi koji se mogu povezati s pojedinim aktivnostima i definiraju veličine dodane vrijednosti koje svaka aktivnost pridodaje *outputu*. Kontinuiranom provedbom vrednovanja aktivnosti, menadžerima se otvara mogućnost da poboljšavaju one aktivnosti kojima se povećava vrijednost, tj. da identificiraju i odbace (ili da u nužnosti postojanja, svedu na najmanju moguću mjeru) one aktivnosti što ne pridonose uspješnom poslovanju cjelokupnoga poslovnog sustava.

3.2.2. Tehnike koje omogućavaju kvalitetno planiranje, kontrolu i mjerenje rezultata

Informacije SMA trebaju omogućiti da se formuliraju pojedinačni strategijski ciljevi i njihova međusobna koordinacija na razini poslovnog sustava. Osim toga, one moraju pokazati i ostvarene rezultate proizišle iz tih ciljeva. Tijekom cijelog procesa provedbe strategije i realizacije rezultata potrebno je da SMA osigura informacijsku osnovicu za kontrolu kako bi menadžeri mogli kontinuirano usklađivati sveukupna djelovanja, i time polučiti optimalne rezultate u poslovanju. S obzirom na postavljene zadatke koji bi se pomoću SMA u ovom području trebali realizirati, razvijene su i učinkovite tehnike za generiranje potrebnih informacija.

- Procjena s obzirom na najbolju poslovnu praksu

Proces identifikiranja i razumijevanja najboljih poslovnih praksa, te njihovo apliciranje poradi poboljšanja vlastitih poslovnih procesa i rezultata, poznato je u literaturi kao *banchmarking*. Upotrebom ove metode vrijednosne i nevrijednosne performance kompariraju se s istim veličinama realiziranima u konkurentskim poslovnim sustavima, ili s postavljenim standardima. Rezultati komparacije na relativno jednostavan i učinkovit način pružaju mogućnost da se evaluira trenutna pozicija poslovnog sustava u usporedbi s najboljim u djelatnosti ili u okruženju, čime menadžeri dobivaju uvid u potencijalna područja i moguće načine da se unaprijede performance vlastitih poslovnih sustava.

- Integralno vrednovanje rezultata poslovanja

Metoda integralnog vrednovanja rezultata poslovanja proizišla je iz potrebe uravnoteženoga vrijednosnog i nevrijednosnog iskazivanja uspješnosti poslovanja jer se kao kritične veličine za opstanak i razvoj ne ističu više samo financijski parametri (prihodi, troškovi, rezultat, EVA i sl.) već jednako zastupljeni postaju i nefinancijski pokazatelji (zadovoljstvo kupaca, lojalnost zaposlenika, tržišni udjel i sl.). Ovom metodom jednaka pozornost pridaje se svim perspektivama poslovanja, čime se osigurava povezanost strategije, ciljeva i rezultata, te omogućuje cjelovita projekcija budućih performanca.

3.2.3. Tehnike koje podržavaju donošenje strategijskih poslovnih odluka

Proces donošenja strategijskih poslovnih odluka može se povezati s tehnikama SMA:

- Metoda strategijskog upravljanja troškovima

Ova metoda eksterno je usmjereni pristup obračunu troškova koji ima za cilj osigurati relevantne informacijske osnovice namijenjene dugoročnom planiranju, kontroli i provedbi aktivnosti usmjerenih na snižavanje troškova, s konačnim ciljem da se stvaraju konkurentske prednosti u dugom roku. Strategijsko upravljanje troškovima prati troškove u cijelom lancu vrijednosti koji se formira unutar grane, pa poslovni sustav, tj. njegovi troškovi, samo su jedna karika u lancu. Širenjem fokusa na eksterne utjecajne čimbenike, ova metoda omogućava da se odredi relativna pozicija poslovnog sustava s aspekta troškova. Dakle, proizlazi kako je osnovni zadatak metode strategijskog upravljanja troškovima pružiti menadžerima kontinuirane informacije o troškovima koje će im omogućiti provedbu strategijskog djelovanja, čime će se optimirati odnos između angažiranih resursa i ostvarenih rezultata na razini poslovnog sustava kao cjeline, vodeći pritom računa o njegovu položaju u lancu vrijednosti.

- Metoda strategijskog upravljanja cijenama

Strategijsko upravljanje cijenama uz troškovne komponente mora voditi računa i o svim eksternim determinantama. Tu se prvenstveno misli na prevladavajuću tržišnu strukturu (intenzitet konkurencije i broj kupaca) u grani u kojoj konkretni poslovni sustav djeluje, ali i na ostale vanjske čimbenike (ekonomiju opsega, reakcije kupaca i njihove kupovne navike, djelovanja i reakcije konkurenata i sl.) koji utječu na odluke o cijenama za dulji rok. Kompleksnost ove metode uvjetovana je postojanjem brojnih utjecajnih čimbenika, pa je dodatno potencirana nemogućnošću mjerenja i kvantificiranja jednog dijela čimbenika, što je u kontekstu računovodstvenog obuhvata poseban izazov.

- Metoda vrednovanja *branda*

Procjena se vrijednosti *brandu* u teoriji podržava uglavnom kao marketinški koncept. Međutim, ne može se previdjeti važnost financijskog pristupa ovoj kategoriji, pa bi je s obzirom na to trebalo uključiti u sustav SMA. *Brand* je simbol (marka) temeljem kojega poslovni sustavi mogu izgraditi komparativne prednosti i polučiti značajne financijske rezultate. Metoda vrednovanja *branda* trebala bi se svoditi na analizu rentabilnosti tj. analizu troškova što proizlaze iz stvaranja i implementiranja *branda*, te analizu njegove

učinkovitosti u ostvarivanju razlike između očekivanih budućih primitaka od proizvoda i usluga koji su pridruženi *brandu* u usporedbi s primitcima koji proizlaze iz plasmana onih proizvoda i usluga koji to nisu. Premda je prilično teško provesti egzaktno mjerenje, poslovni sustavi koji se žele profilirati na tržištu kao prepoznatljivi, pouzdani, pa time i profitabilni i uspješni, trebali bi svoje strategijske ciljeve postavljati u skladu s rezultatima ove metode.

3.2.4. Područje računovodstva konkurenata

U teorijskim razmatranjima sve se više pozornosti posvećuje konceptu računovodstva konkurenata (*Competitive Accounting*) i on se razvija kako bi se osigurale kvalitetne informacije o postojećim i potencijalnim konkurentima. Takve su informacije u suvremenim uvjetima poslovanja postale esencijalnom sastavnicom informacijske podloge prijeko potrebne u donošenju strategijskih odluka, jer one znatno predodređuju vrstu, smjer i opseg onih aktivnosti što se provode pri oblikovanju konkretnih strategija u razmatranim poslovnim sustavima.

Prije se razmatranje djelovanja konkurencije svodilo na prikupljanje podataka i informacija o njezinoj ponudi, cijenama, percepciji kupaca o konkurentskim (a paralelno i o vlastitim) proizvodima i uslugama, te o ostvarenim financijskim rezultatima konkurenata i o njihovu tržišnom udjelu. Međutim, razvojem tržišnog natjecanja, te informacije postaju oskudne za kvalitetno strategijsko upravljanje. Zbog toga su u računovodstvu konkurenata razvijene tehnike:

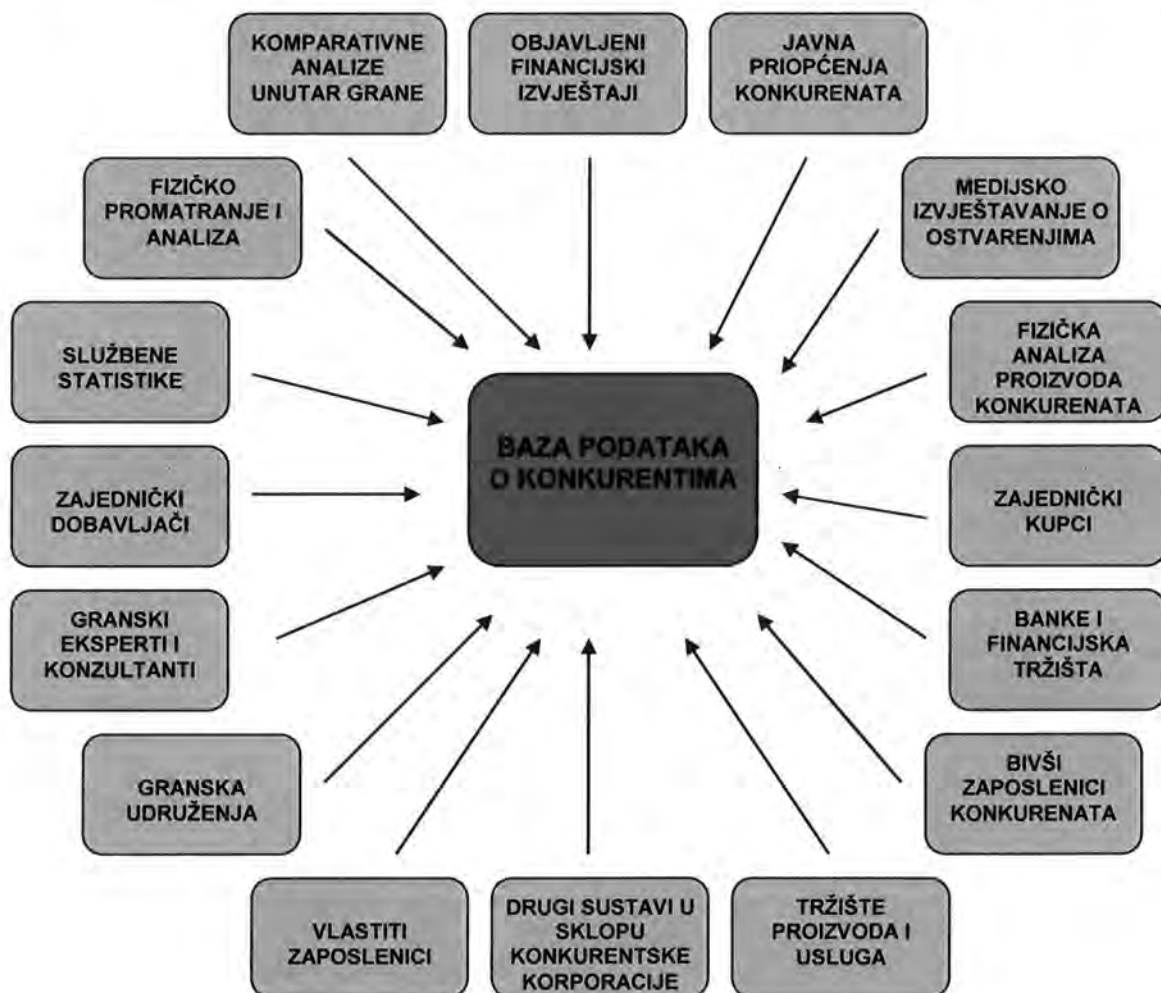
- procjena troškova konkurenata po učinku;
- procjena tržišne pozicije konkurenata;
- procjena financijske snage konkurenata

a najbolji se rezultati (u obliku cjelovitijih informacija) ostvaruju komplementarnim djelovanjem.

Procjena troškova konkurenata osigurava informacije o strukturi i visini troškova konkurentskih proizvoda i usluga. Do tih se informacija dolazi uglavnom logičkom konkluzijom koja se temelji na podacima iz „indirektnih“ izvora (npr. uz pomoć „*reverse engineeringa*“ kupuje se proizvod konkurencije ili se koristi njezinom uslugom kako bi se spoznala struktura troškova analizom sastavnih komponenata i atributa).

Procjena tržišne pozicije konkurenata u računovodstvenim se iskazima prikazuje realiziranim prihodima, dobiti, razinom prodajnih cijena, novčanih tokova i ostalim pokazateljima o uspješnosti poslovanja, a oni se za potrebe analize promatraju tijekom dužega vremenskog razdoblja. Proširi li se ta baza podataka procjenama buduće potražnje i mogućih budućih djelovanja konkurencije, dobiva se kvalitetna osnovica za usmjeravanje vlastitih strategijskih djelovanja.

Procjena financijske snage konkurenata bazira se na objavljenim informacijama iz službenih i javno dostupnih financijskih izvještaja. Premda se često u literaturi ističe stav da je analiza financijskih izvještaja pitanje kojim se bavi financijsko računovodstvo, njena provedba koja u razmatranje uključuje i odabranu strategiju konkretnoga poslovnog sustava, više se priklanja području SMA. Na taj način se „interni profil“ poslovnog sustava iskazan financijskim performansama povezuje s njegovim „eksternim profilom“



Shema 3.3. Potencijalni izvori podataka i informacija o konkurentima

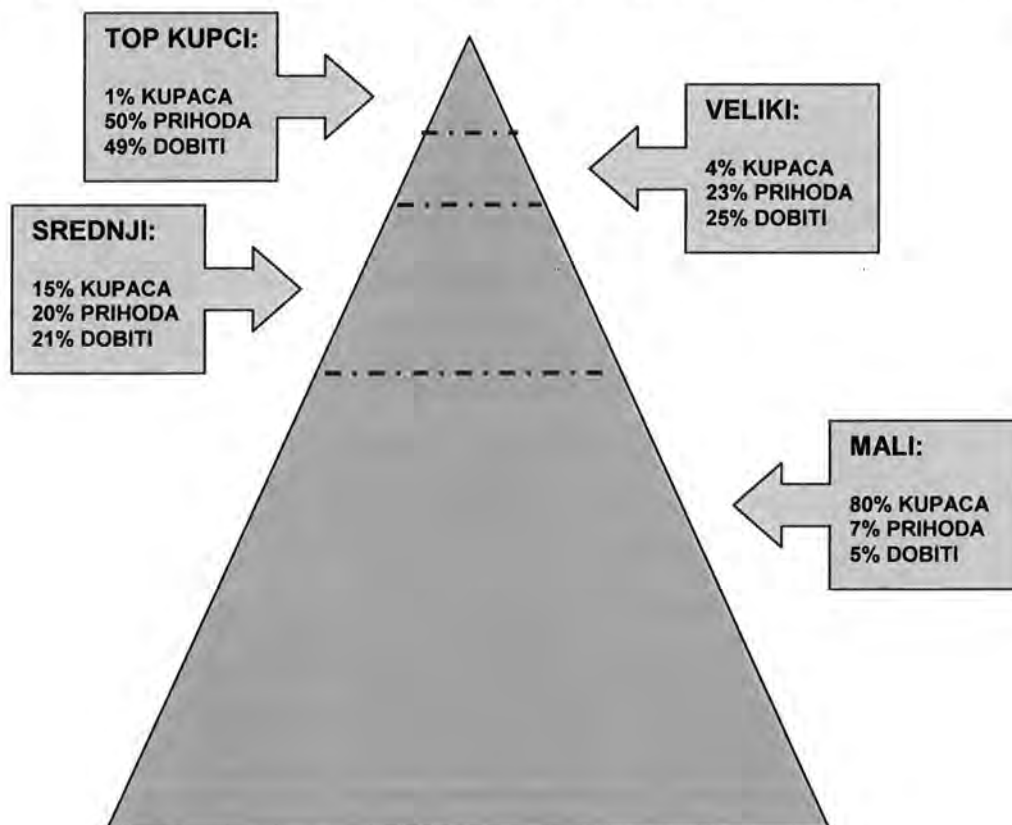
Izvor: Obradila autorica prema Ward, 1992., str. 110.

(odrednicama poslovnog okruženja), što rezultira sveobuhvatnom strategijskom vrijednosnom procjenom konkurenata.

Najčešće isticani problem svih oblika analize konkurenata je problem generiranja *inputa* (podataka i informacija). Kako bi se osigurala sveobuhvatna i ažurna baza podataka poslovnim sustavima su na raspolaganju mnogobrojni izvori (shema 3.3.).

3.2.5. Područje računovodstva kupaca

Većina sustava klasičnoga upravljačkog računovodstva ne fokusira se na kupce, već sve informacije raščlanjuje na razinu proizvoda, odjela, geografskih područja i slično. Iz tog razloga, iz klasičnih izvještaja upravljačkog računovodstva redovito nije moguće objektivno iščitati koliko pojedini kupci/grupe kupaca pridonose uspješnosti u poslovanju. S druge strane, svi su poslovni sustavi svjesni činjenice da različiti kupci ostvaruju različit utjecaj na profitabilnost (shema 3.4.), dakle na dobit, različitim realiziranim prihodima i troškovima što ih uzrokuju. U literaturi se taj divergentni utjecaj definira „pravilom 80/20“, prema kojemu samo 20% kupaca realizira 80% prodaje, tj. vrijednosti (Zeithaml, Rust i



Shema 3.4. Piramida kupaca poslovnog sustava

Izvor: Obradila autorica prema Van Raaij, Vernooij i Van Triest, 2003., str. 578.

Lemon, 2001., str. 122.). Kao odgovor na uočenu disproporciju između raspoloživih informacija iz računovodstvenih izvještaja i iskazanih potreba menadžera za detaljnijim informacijama o kupcima, u teorijskim je razmatranjima razvijen koncept računovodstva kupaca. Njime se pokušao riješiti problem pravilne alokacije i dodjeljivanja svih pripadajućih prihoda i troškova kupcima, što je pretpostavka za pravilnu procjenu profitabilnosti, tj. kvalitetno upravljanje kupcima.

Poslovne prakse prepoznale su kvalitetu računovodstva kupaca, pa je ono sve više zastupljeno u poslovanju brojnih poslovnih sustava. Istraživanje provedeno na uzorku od 150 poslovnih sustava u Škotskoj pokazalo je da 59% poslovnih sustava sve informacije raščlanjuje na razinu proizvoda, tj. grupa proizvoda. Gotovo polovina (49%) informacije iskazuje na razini kupaca, tj. skupina kupaca. Četvrtina (26%) poslovnih sustava izražava informacije na razini organizacijskih jedinica (odjela), dok ih je svega 15% zainteresirano za obuhvat informacija po geografski definiranim područjima poslovanja (Reid i Smith, 2000., str. 432.).

U području računovodstva kupaca ističu se tehnike:

- analiza profitabilnosti kupaca,
- analiza profitabilnosti po fazama životnog vijeka kupaca,
- vrednovanje kupaca kao imovine.

One u strategijskom smislu determiniraju pojedinačne pristupe svakom kupcu ili skupini kupaca. Njima se definira materijalno značenje kupaca (kroz veličine ostvarenog prometa, prihoda, rezultata), kao i financijsko (bonitet) u kontinuitetu odnosa s kupcem.

Analiza profitabilnosti kupaca uspoređuje prihode ostvarene prodajom proizvoda ili usluga kupcima s troškovima nastalima tijekom cijelog razdoblja realizacije poslovnog odnosa s istim kupcima. S obzirom da različiti zahtjevi kupaca zahtijevaju i različite aktivnosti poslovnog sustava, koje mogu prethoditi samoj prodaji proizvoda ili pružanju usluga, ili slijediti nakon nje, potrebno je posebno pažljivo prići obuhvatu svih relevantnih troškova kako bi se menadžerima pružio što je moguće stvarniji prikaz performanca ostvarenih po svakom kupcu.

Analiza profitabilnosti po fazama životnog vijeka kupaca obuhvaća provedbu analize profitabilnosti tijekom duljega vremenskog razdoblja promatranja u kojemu se očekuju poslovni odnosi s kupcem. Ona se fokusira na projiciranje budućih prihoda i budućih troškova što bi se mogli pojaviti pri servisiranju kupaca.

Vrednovanje kupaca kao imovine polazi od određivanja ekonomskog značenja koje kupac ima za poslovni sustav. U ovom se kontekstu prvenstveno definira materijalna važnost kupaca. Međutim, u današnjim uvjetima poslovanja posebno se značenje pridaje analizi akumuliranih nenaplaćenih potraživanja koja su znatan dio ukupne imovine poslovnih sustava. Odluka o visini investicija u potraživanja od kupaca trebala bi se bazirati na analizi granične vrijednosti²⁴ kojom se procjenjuje granični trošak više razine potraživanja u odnosu prema graničnom prihodu koji proizlazi iz više razine prodaje.

Sve opisane tehnike strategijskoga upravljačkog računovodstva upućuju na značenje ove discipline za strategijski menadžment, pa kao logičan proizlazi zahtjev za njezinim uključivanjem u sustav za potporu u odlučivanju (*Decision Support System*). Ovaj sustav u informacijskom smislu prati proces strategijskog upravljanja, a njegova je misija da integracijom informacija iz različitih izvora opskrbljuje menadžere potrebnim, uglavnom sintetiziranim i *ad-hoc* povijesnim, tekućim i budućim informacijama o internome i eksternom okruženju. Sustav za potporu u odlučivanju podržava nestrukturirane odluke širokog spektra jer su one redovito praćene visokim stupnjem neizvjesnosti, pa se kao obvezno postavlja zahtjev za njegovom lakom prilagodljivosti. Sustav za potporu pri odlučivanju kvalitativan je iskorak za upravljački informacijski sustav (*Management Information System*), ali i izvještajni informacijski sustav (*Information Reporting System*) jer oni pružaju unaprijed definirane izvještaje po prethodno utvrđenom rasporedu, a ulazni podatci za ove izvještaje priskrbljuju se iz sustava za obradu transakcija (što bi u razmatranom kontekstu ovoga rada značilo – iz knjigovodstva).

3.3. Prihvaćenost koncepta strategijskoga upravljačkog računovodstva u praksi

Istraživanja što su povezivala računovodstveni informacijski sustav sa strategijskim upravljanjem (u velikom broju primjera ne implicitno, već eksplicitno s obzirom na njegov odnos prema ključnim čimbenicima u strategijskom djelovanju, kao npr. organizacijskim specifičnostima, stilovima vodstva itd.) pojavila su se u literaturi još prije same inauguracije pojma strategijskoga upravljačkog računovodstva - 1981. Teorijski pristupi,

²⁴ Analiza granične vrijednosti (inkrementalna ili diferencijalna analiza) znači definiranje dodatnih troškova, ili dodatnih prihoda koji su rezultat različitih alternativa investiranja u potraživanja, a koje u konačnici rezultiraju poboljšanjem rentabilnosti imovine.

kao i empirijske analize što ih podržavaju (Gordon i Miller, 1976.; Waterhouse i Tiessen, 1978.; Bandury i Nahapiet, 1979.; Gordon i Narayanan²⁵, 1984.; Reid i Smith, 2000. i ostalih) iz različitih su perspektiva upućivali na potrebu transformacije upravljačkog računovodstva sukladno zahtjevima strategijskog menadžmenta. Podržavajući teoriju kontingencije (nepredvidivosti), istaknuti su autori determinirali brojne međudnose temeljem kojih se ostvaruje spona između strategijskih aktivnosti menadžmenta i strukture upravljačkoga računovodstvenog sustava u praksi. Kao najutjecajni se čimbenici u formiranju tog međudnosa spominju: oblik organizacije poslovnog sustava, tehnološki napredak, tržišni uvjeti, korporacijska kultura i odabrana strategija tržišnog pozicioniranja.

Intenziviranje teorijskih i praktičnih razmatranja ovog problema ima za posljedicu sve prihvaćenije isticanje stava da se obvezno mora promijeniti uloga upravljačkog računovodstva i postojećeg koncepta internog izvještavanja menadžmenta.

U ovom kontekstu provedeno je nekolicina empirijskih istraživanja nastojeći spoznati praktičnu upotrebnu vrijednost „novih“ računovodstvenih informacija i dostignuti stupanj u razvoju praktične upotrebe novih metoda i tehnika strategijskog računovodstva. Rezultati, po osobnoj procjeni i s aspekta teme ove disertacije, najzanimljivijih istraživanja bit će prikazani u nastavku.

3.3.1. Empirijska istraživanja o razini upotrebe i percipiranoj važnosti strategijskog računovodstva

Istraživanje koje su 1994. proveli **Abernethy i Guthrie** bilo je usmjereno na ispitivanje uloge računovodstva kao izvora informacija u usporedbi s ostalim izvorima koji menadžerima stoje na raspolaganju pri strategijskom djelovanju. Ispitivanje je provedeno na namjerno odabranom uzorku 49 menadžera u strategijskim poslovnim jedinicama (SBU – *Strategic Business Unit*) u Australiji a upitnik je obuhvatio područja:

- odabrane strategije SBU,
- okvira menadžmentskoga informacijskog sustava,
- performanca ostvarenih na razini SBU.

²⁵ Od istaknutih autora jedino Gordon & Narayanan podržavajući stav da okruženje determinira način oblikovanja informacijskog sustava i organizacijsku strukturu poslovnog sustava u cjelini, zaključuju da nema signifikantne veze između organizacijske strukture i informacijskog sustava (koji uključuje i računovodstveni sustav) kada se izolira utjecaj okruženja.

Istraživanjem je dokazana hipoteza da je obuhvat informacijske osnovice bitan za odnos između odabrane strategije i njome realiziranih rezultata. Osim toga, dokazano je da strategijske poslovne jedinice koje su se odlučile za lidersku strategiju imaju veće zahtjeve za informacijama, i češće teže za širenjem obuhvata informacijske baze. Ovakvim sustavima nije dostatno raspolagati računovodstvenim informacijama što proizlaze iz okvira eksternog izvještavanja, već oni iskazuju potrebe za nevrijednosnim, eksterno i prema budućnosti orijentiranim elementima informacija. Istaknuto implicira zahtjeve za transformacijom tradicionalnog sustava u internome računovodstvenom izvještavanju u smjeru novoga, sveobuhvatnijeg sustava usklađenoga sa spoznatim potrebama strategijskog djelovanja. Ograničenje ovog istraživanja je u tome što je ono zasnovano na diferencijaciji samo dviju suprotstavljenih strategija u tržišnom pozicioniranju: liderske i obrambene strategije, dok se u praksi može razaznati mnoštvo mogućih kombinacija strategijskog djelovanja poradi ostvarivanja tržišnog udjela (prema Miles et al., 1978.), od kojih svaka ima specifične informacijske potrebe.

Bhimani i Langfield-Smith (2007.) proveli su istraživanje na uzorku od 167 velikih poslovnih sustava u Velikoj Britaniji (s više od 4.000 zaposlenih), kako bi se spoznale razina praktične uporabe i percepcije važnosti vrijednosnih i nevrijednosnih informacija u strategijskom djelovanju. Ispitanici su trebali o tome iskazati svoje stavove povezano s procesom razvoja (tj. planiranja i formuliranja) strategije i procesom implementacije odabrane strategije. Odgovori su izraženi skalom od 1 do 5, pri čemu je ocjena 1 značila vrlo nizak stupanj vrednovanja, a ocjena 5 stanje u kojemu se informacijama pridaje maksimalna važnost. Rezultati istraživanja su prikazani u tablici.

Tablica 3.2. Uloga vrijednosnih i nevrijednosnih informacija u odabranim fazama strategijskog djelovanja

ULOGA INFORMACIJA U STRATEGIJSKOM DJELOVANJU	VAGANA ARITMETIČKA SREDINA	STANDARDNA DEVIJACIJA	STVARNI (OPAŽENI) RASPON ODGOVORA	TEORIJSKI (MOGUĆI) RASPON ODGOVORA
Važnost vrijednosnih informacija u formuliranju strategije	4,1961	0,693	2 - 5	1 - 5
Važnost nevrijednosnih informacija u formuliranju strategije	4,1765	0,654	3 - 5	1 - 5
Važnost vrijednosnih informacija pri implementaciji strategije	4,6863	0,583	2 - 5	1 - 5
Važnost nevrijednosnih informacija pri implementaciji strategije	4,2400	0,716	3 - 5	1 - 5

Izvor: empirijsko istraživanje Bhimani i Langfield-Smith, 2007., str. 10.

Podatci dobiveni u ovom istraživanju pokazali su realni udjel i percepciju važnosti računovodstvenih informacija za strategijsko djelovanje. Može se uočiti da se vrijednosne i nevrijednosne informacije u praksi ocjenjuju podjednako važnima za proces formuliranja strategije, dok se pri implementaciji odabrane strategije ipak veća pozornost pridaje vrijednosnim pokazateljima.

Ovi rezultati mogu se držati svojevrsnim nastavkom na istraživanje koje je na uzorku od 53 menadžera na višim hijerarhijskim razinama upravljanja (od voditelja kontrolinga do predsjednika uprava) u SAD-u proveo **Lacker** (1981.). Želeći spoznati preferencije menadžera pri odabiru informacija za donošenje i provedbu strategijskih odluka, on se ograničio na ispitivanje uporabe računovodstvenih informacija u donošenju samo jednog tipa strategijskih odluka (povezanih s kapitalnim budžetiranjem). Međutim, nalazi njegova istraživanja mogu se prihvatiti kao signifikantni i za sve ostale oblike strategijskog djelovanja menadžera. Rezultati su istraživanja u tablici 3.3.

Tablica 3.3. Menadžerska percepcija o važnosti pojedinih karakteristika informacija u odabranim fazama strategijskog djelovanja

FAZA PROCESA STRATEGIJSKOG DJELOVANJA KARAKTERISTIKE INFORMACIJA	FAZA IDENTIFIKACIJE PROBLEMA	FAZA RAZVOJA ALTERNATIVNIH STRATEGIJA	FAZA ODABIRA STRATEGIJE
Orijentiranost informacija (interna – eksterna)	INTERNE = EKSTERNE	INTERNE = EKSTERNE	INTERNE > EKSTERNE
Iskazivanje veličina (vrijednosno – nevrijednosno)	VRIJED. = NEVRIJED.	VRIJED. = NEVRIJED.	VRIJED. = NEVRIJED.
Vremenska dimenzija (Ex Post – Ex Ante)	EX ANTE > EX POST	EX ANTE > EX POST	EX ANTE > EX POST

Izvor: empirijsko istraživanje Larcker, 1981., str. 532.

Iz podataka se može uočiti da su informacije koje se odnose na vanjsko okruženje percipirane kao jednako važne u usporedbi s onima o internim elementima, osim u fazi donošenja odluke o odabiru strategije, kad se menadžeri više oslanjaju na interno fokusirane informacije. Nadalje se uočava da, u svim fazama strategijskog djelovanja, menadžeri pridaju podjednaku važnost dostupnosti vrijednosnih i nevrijednosnih informacija. S aspekta vremenske dimenzije menadžeri su iskazali veću potrebu za *ex-ante* informacijama, što je i logično s obzirom na to da se strategije donose na dugi rok, pa je informacija o budućim očekivanjima značajna za njihovu realizaciju.

U kontekstu istaknutih konstatacija potrebno je analizirati utvrđeni stav velikog broja menadžera koji iskazuju svoje nezadovoljstvo vrijednosnim informacijama što proizlaze iz računovodstvenog sustava. Oni svoje zamjerke postojećem sustavu obrazlažu

činjenicom da su financijski pokazatelji kvalitetna mjera za ostvarenja iz prošlosti, ali istovremeno oni nisu dostatno kvalitetan pokazatelj mogućih ostvarenja u budućnosti (Eccles, 1991., str. 132.). Iz svega istaknutoga postaje razvidno da su u teoriji i praksi jasno definirane potrebe i ishodišta za razvoj i implementaciju strategijskoga upravljačkog računovodstva.

3.3.2. Utjecaj strukture menadžmenta na stupanj implementiranosti strategijskog upravljačkog računovodstva u praksi

Prihvatanje sustava strategijskoga upravljačkog računovodstva kao ključnog izvora informacija i putokaza za provedbu strategijskog odlučivanja, te njegovo involviranje u poslovnu praksu, uvelike je predodređeno individualnim svojstvima menadžera. Naime, stupanj njihova obrazovanja, stečena iskustva, spoznajni i afektivni čimbenici determinirat će odabir informacijske podloge za odlučivanje.

Naranjo-Gil i Hartmann (2006.) su, ispitujući 884 menadžera najviše razine upravljanja zaposlena u upravljačkim timovima španjolskih bolnica, empirijski dokazali da postoji povezanost između:

- strukture menadžmenta (njihovih znanja koja se iščitavaju iz stupnja obrazovanja i iskustava i sjedinjena predodređuju prihvaćeni model upravljanja)
- važnosti koja se pridaje informacijama, tj. cjelokupnom sustavu upravljačkog računovodstva u procesu provedbe strategija.

Diferencirajući tipove menadžera i razlikujući ih kao profesionalne (s više iskustva u odnosnoj djelatnosti – u primjeru ovoga istraživanja u zdravstvu) i administrativne (s više iskustva u menadžerskim poslovima, neovisno o djelatnosti), dokazali su postojanje statistički relevantne veze između strukture menadžmenta i uporabe upravljačkog računovodstva na sljedeće načine:

1. menadžeri s prevladavajućom profesionalnom orijentacijom u svojem djelovanju više se koriste nefinancijskim informacijama i preferiraju interaktivnu upotrebu izvještaja upravljačkog računovodstva;

2. menadžeri s prevladavajućom administrativnom orijentacijom skloniji su uporabi financijskih informacija, dok se izvještajima upravljačkog računovodstva koriste za dijagnosticiranje.

Za istraživanje u ovoj disertaciji bilo je zanimljivo spoznati kakva je struktura menadžmenta u djelatnosti hotelijerstva. Pri tome se pošlo od rezultata empirijskog istraživanja (Dulčić i Raguž, 2007.) provedenoga na uzorku od 32 hotela u Dubrovačko-neretvanskoj županiji, koje je pokazalo da su organizacijsko ponašanje i praksa vodstva hotelskih menadžera kombinacija benevolentno-autoritativnog i konzultativnog stila vodstva.²⁶ Za benevolentno-autoritativni stil svojstveno je da se strategijske odluke donose samo na vrhu, odakle se provodi i kontrola, dok se rutinske odluke spuštaju i na niže razine upravljanja. Zaposleni su u tom sustavu slabo integrirani u procese definiranja ciljeva, iz čega se uočava problem nedostatka povjerenja. Konzultativni stil donekle je liberalniji. U njemu je zamjetna viša razina povjerenja i bolja komunikacija, pa se dopušta donošenje odluka i provedba kontrole i na nižim upravljačkim razinama.

U suvremenim pristupima vodstvu (Tichy i Devanna, 1986.; Tracey i Hinkin, 1994.) diferenciraju se dva dijametralno suprotna smjera:

- tradicionalni - **transakcijski pristup** postavlja i komunicira ciljeve temeljem planova, programa i budžeta, uz paralelnu koordinaciju odgovarajućeg sustava nagrađivanja,

- **transformacijski pristup** teži za realizacijom vizija budućnosti nastojeći potaknuti inovativne procese i uz pomoć njih ostvariti performace iznad očekivanih vrijednosti. Ovaj stil vodstva pogodan je u fazi osnivanja i rasta poslovnog sustava, ili u fazi pokretanja novoga životnog ciklusa koji postaje potreba u vremenu opadanja.

Tablica 3.4. Odrednice transakcijskoga i transformacijskog vodstva bitne za razvoj i korištenje strategijskim računovodstvom

	STILOVI VODSTVA	
	TRANSAKCIJSKI	TRANSFORMACIJSKI
VREMENSKA ORIJENTACIJA	Kratkoročna, danas	Dugoročna, budućnost
KOMUNIKACIJA	Vertikalna, odozgo naniže	Višesmjerna
FOKUS	Financijski ciljevi	Kupci / interno i eksterno
DONOŠENJE ODLUKA	Centralizirano, odozgo naniže	Decentralizirano, odozdo naviše
SUSTAV USMJERAVANJA AKTIVNOSTI	Direktivama, uputama	Racionalnim objašnjenjima
STAV PREMA PROMJENAMA	Distanciranje, otpor, <i>status quo</i>	Prihvatanje njihove neophodnosti
KONAČNI CILJ	Profit	Realizacija vizije i vrijednosti
PERSPEKTIVE	Interna	Eksterna

Izvor: Obradila autorica prema Tracey i Hinkin, 1994., str. 19.

²⁶ Detaljnije o teorijski postavljenim stilovima vodstva vidi: Likert (1961.), a o rezultatima istraživanja stilova vodstva u hotelijerstvu vidi: Dulčić & Raguž (2007.)

S aspekta praktične uporabe strategijskog računovodstva, korisno je spoznati specifičnosti svakoga istaknutog tipa vodstva jer će odabir menadžera određenoga pristupa znatno predodrediti i stupanj korištenja izvještajima strategijskog računovodstva.

Transformacijsko je vodstvo, prema svojim odrednicama, način odabirom kojega hotelski menadžeri moraju na jasan način prenijeti sve postavljene ciljeve do najnižih izvodačkih razina. Ono zahtijeva da menadžerske vizije, vrijednosti i ponašanja budu usmjereni prema budućnosti, a cjelokupno interno okruženje organizirano tako da omogući sadašnji i budući uspjeh, tj. kontinuirani razvoj i boljitak. S obzirom na to da je strategijsko upravljačko računovodstvo prema svojoj definiciji **računovodstvo okrenuto budućnosti** i istovremeno dostatno fleksibilno da upućuje na potrebu promjena, ono se postavlja kao idealan informacijski okvir za podršku transformacijskom stilu vodstva kojim se u uvjetima turbulentnog okruženja jača individualna, ali i cjelokupna organizacijska učinkovitost.

4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE DOSTIGNUTOG STUPNJA U RAZVOJU STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA U HOTELIJERSTVU REPUBLIKE HRVATSKE

Temeljem prethodno analiziranih teorijskih polazišta i primjera dobre prakse, poduzelo se empirijsko istraživanje kako bi se provjerile postavljene hipoteze i donijeli relevantni zaključci o dostignutom stupnju razvoja u strategijskom računovodstvu u hrvatskom hotelijerstvu. Pri tome su uzeti i rezultati prethodnih istraživanja ove problematike u Hrvatskoj (Ilić, 1997.; Turčić, 2001.; Peruško-Stipić, 2010.; Zanini-Gavranić 2011.), koji potvrđuju da se priprema računovodstvenih informacija još uvijek primarno temelji na informacijskim zahtjevima eksternih korisnika, da se informacije uglavnom generiraju primjenom klasičnih sustava i metoda obračuna i da su orijentarane na donošenje kratkoročnih poslovnih odluka.

4.1. Polazišta istraživanja

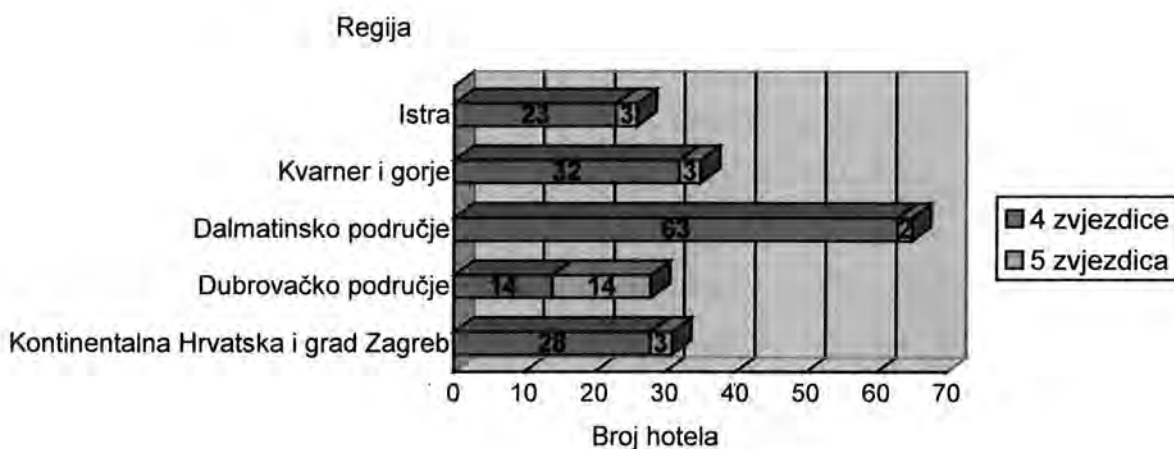
Motiv ovoga istraživanja je da se procijeni dostignuti stupanj implementacije instrumenata i tehnika strategijskoga upravljačkog računovodstva, s posebnim naglaskom na one njegove metode i tehnike koje se odnose na računovodstvo kupaca. Konačni je cilj spoznati razinu zastupljenosti strategijskoga pristupa u pripremi i prezentiranju računovodstvenih informacija.

Temeljem spoznaja kojima je rezultiralo ovo istraživanje, kao i informacijskih zahtjeva menadžmenta svih hijerarhijskih razina upravljanja, te specifičnih uvjeta poslovanja u hotelijerstvu, pružit će se smjernice kako uspostaviti suvremeni računovodstveni informacijski sustav koji će zadovoljiti informacijske zahtjeve internih i eksternih korisnika, tako da se uključe i utjecaji dinamičkog okruženja i performance srodnih poslovnih sustava u okruženju. Odgovorima dobivenim u anketnom istraživanju menadžera hotela i voditelja računovodstva koristit će se također i za potvrđivanje ili odbacivanje postavljenih hipoteza. Pri obradi odgovora poslužit će se metodama deskriptivne statistike i neparametrijskim testovima (*distribution free tests*) koji ne pretpostavljaju oblik distribucije, a za testiranje odabrat će se kvalitativni podatci mjereni

na nominalnoj ili ordinalnoj skali (detaljnije o neparametrijskim testovima vidi: Šošić, 2004.).

4.2. Obuhvat istraživanja

Ciljana populacija u ovom istraživanju samo su oni ugostiteljski objekti²⁷ koji su sastavnica skupine „Hoteli“, tj. podskupine „Hoteli kategorizirani s 4 i 5 zvjezdica“. **Okvir izbora** definiran je s obzirom na Popis kategoriziranih turističkih objekata, hotela, kampova i marina u Republici Hrvatskoj²⁸ (u daljnjem tekstu Popis), što ga sustavno objavljuje Ministarstvo turizma. Prema Popisu od 10. ožujka 2011., u Hrvatskoj je poslovalo ukupno 588 kategoriziranih hotela²⁹ (**160 hotela s 4 i 25 hotela s 5 zvjezdica**). Prostorna distribucija hotela obuhvaćenih istraživanjem prikazana je na grafikonu 4.1.



Grafikon 4.1. Prostorna distribucija hotela s 4 i 5 zvjezdica u Republici Hrvatskoj

Izvor: Popis kategoriziranih turističkih objekata, hotela, kampova i marina u Republici Hrvatskoj, Ministarstvo turizma, 10. ožujka 2011., dostupno na: <http://www.mint.hr/UserDocImages/Copy110311-objekti-2.xls>, (preuzeto 09.05.2011.)

²⁷ Naziv i klasifikacija temelje se na odredbama „Pravilnika o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli“ (NN, br. 88/07; 58/08 i 62/09).

²⁸ Preuzeto s <http://www.mint.hr/default.aspx?id=371>; službena stranica posjećena 09.05.2011.

²⁹ Uključeni su samo oni hoteli koji imaju RJEŠENJE sukladno Pravilniku o razvrstavanju, kategorizaciji, posebnim standardima i posebnoj kvaliteti smještajnih objekata iz skupine „Hoteli“. Hoteli koji imaju rješenje o privremenom obavljanju ugostiteljske djelatnosti i oni kojima je u tijeku postupak kategorizacije nisu obuhvaćeni istraživanjem, niti su uključeni u Popis Ministarstva turizma.

S obzirom na veličinu ukupnog ciljanog skupa (185 hotela) odlučeno je da se ispitivanje ne provodi metodom uzoraka, već obuhvatom svih jedinica skupa kako bi se izbjegla pogreška nastala zbog primjene uzorka.³⁰

Kao najprikladniji **instrument istraživanja** odabran je anketni upitnik.³¹ On je bio usmjeren na dvije ciljane **skupine ispitanika**:

- **menadžere hotela** - ispitivanjem kojih se željela utvrditi realna potreba za informacijama strategijskog računovodstva, ali i njihovo zadovoljstvo dostignutom razinom kvalitete informacijske osnovice ove vrste;

- **voditelje računovodstva hotela** (tj. hotelskih poslovnih sustava) – ispitivanjem kojih se željelo utvrditi postoje li realne pretpostavke i mogućnosti pripreme i pružanja informacija strategijskog računovodstva zahtijevanih od strane menadžera.

Obuhvatom tih dviju skupina ispitanika željelo se uputiti na korelaciju između njihovih stavova o svim segmentima koji su bili predmetom istraživanja.

Glavnom istraživanju prethodilo je **pilot-istraživanje** provedeno tijekom mjeseca lipnja 2011. na prigodnome, slučajno odabranom uzorku od 41 hotela s dvije i tri zvjezdice.³² To pilot-istraživanje bilo je provedeno s dva cilja. Prvi je bio utvrditi mogućnost da se apstrahiraju hoteli s nižom kategorijom iz ispitivanja, a da rezultati istraživanja budu signifikantni. Ideja o izuzimanju bazirala se na pretpostavci da hoteli niže kategorije intenzivnije ne primjenjuju metode strategijskog računovodstva. Drugi je cilj bio determinirati eventualne nejasnoće u konstrukciji pojedinih pitanja, te detektirati potrebe za dodatnim pitanjima.

Pilot-istraživanjem dokazana je polazna pretpostavka o relativno niskom stupnju uporabe instrumentarija strategijskog računovodstva u praksi hotela kategoriziranih s 2 i 3 zvjezdice. Izuzetak su bili samo hoteli niže kategorije koji posluju u sklopu hotelskih lanaca. No, budući da su u hotelske lance uglavnom uključeni hoteli s 4 i s 5 zvjezdica, nametnuo se zaključak da će istraživanje provedeno u hotelima s višom kategorijom pružiti vjerodostojan uvid u dostignuti stupanj u razvoju strategijskog računovodstva u hrvatskom

³⁰ Inferencijalna statistika redovito polazi od uzorka iz realnoga i konačnoga statističkog skupa, pa se s pomoću podataka o dijelu jedinica iz uzorka zaključuje o svojstvima elemenata cijelog skupa, pri čemu je vjerojatna pojava pogreške (tzv. *sampling error*).

³¹ Prikupljati podatke moguće je mjerenjem, brojenjem, ocjenjivanjem, opažanjem, evidencijom i anketiranjem, pri čemu se anketiranje ističe kao dominantna statistička metoda za prikupljanje podataka u društvenim istraživanjima, pa je ona kao takva i primijenjena (Šošić, Serdar i Rendulić, 2002.).

³² U Hrvatskoj je prema Popisu od 10. ožujka 2011. poslovalo 97 hotela s dvije i 306 hotela s 3 zvjezdice, pa je od njihova ukupnog broja (403) korištenjem generatorom slučajnih brojeva odabran slučajni uzorak od 41 hotela, što čini 10% prethodno definiranog stratuma.

hotelijerstvu. Kako ispitanici nisu iskazali sugestije, niti dali komentare na dostavljeni upitnik, zaključeno je da su im pitanja jasna i da nema potrebe za njegovu izmjenu ili proširenje formuliranjem dodatnih pitanja.

U anketnom upitniku uglavnom su bila strukturirana pitanja zatvorena tipa s mogućnošću odabira jednoga ili više unaprijed ponuđenih odgovora, dihotomna pitanja koja daju mogućnost odabira između da-ne odgovora i zatvorena pitanja temeljena na Likertovoj skali kao kvantitativnom iskazu prosudbe i indikatoru stavova i mišljenja. Otvorena su pitanja bila samo u kombinaciji s dihotomnim pitanjima, poradi pojašnjenja određenog tipa odgovora. Oba upitnika (za menadžere i za voditelje računovodstva) podijeljena su u četiri skupine pitanja, definirana sadržaja i namjene.

Pitanja upućena menadžerima grupirana su kako slijedi:

1. pitanja o osnovnim svojstvima hotelskog poslovnog sustava i o performansama njegova poslovanja (10 pitanja),
2. pitanja povezana s temeljnim informacijskim zahtjevima hotelskoga menadžmenta (9 pitanja),
3. pitanja za ocjenu dostignutog stupnja uporabe instrumentarija strategijskog računovodstva, s posebnim naglaskom na računovodstvo kupaca (8 pitanja),
4. pitanja o profilu ispitanika (4 pitanja).

Pitanja upućena voditeljima računovodstva grupirana su kako slijedi:

1. pitanja o karakteristikama hotelskoga poslovnog sustava i o svojstvima njegova računovodstvenoga informacijskog sustava (14 pitanja),
2. pitanja temeljem kojih se procjenjuju mogućnosti računovodstva da udovolji informacijskim zahtjevima menadžmenta (9 pitanja),
3. pitanja povezana s ocjenom dostignutog stupnja u uporabi instrumentarija strategijskog računovodstva, a posebno računovodstva kupaca (7 pitanja),
4. pitanja o profilu ispitanika (4 pitanja).

Razvidno je da je u obje vrste anketnih upitnika bila ista struktura pitanja, s tim što su pitanja donekle bila prilagođena ciljanim skupinama ispitanika. Takav je pristup proizišao iz potrebe generiranja adekvatne osnovice za provedbu komparativne analize dvostranog pogleda na istu problematiku (stupanj razvoja, značenje i mogućnosti uporabe informacija strategijskog računovodstva u upravljačkim procesima u hotelskim poslovnim sustavima).

Rezultati istraživanja osigurat će informacije temeljem kojih će biti moguće ostvariti postavljene ciljeve: valorizaciju dosadašnjih iskustava u primjeni metoda i tehnika strategijskog računovodstva i računovodstva kupaca kao njegova sastavnog dijela koji je u fokusu istraživanja u ovom radu – sagledano s aspekta „proizvođača“ i, jednako tako, s aspekta korisnika informacija.

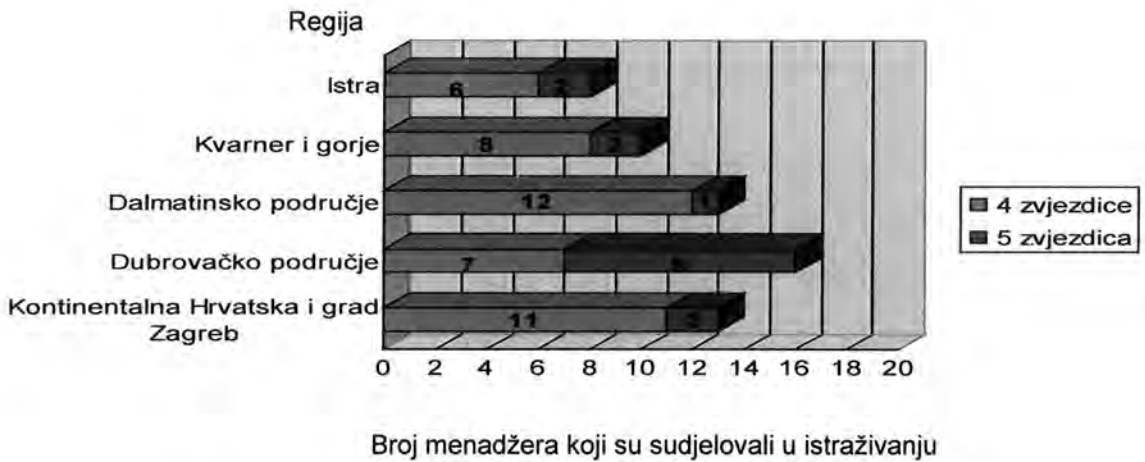
Pri sastavljanju upitnika vodilo se računa o nedostatnoj prepoznatljivosti pojmova povezanih sa strategijskim računovodstvom u praksi i to usprkos praktičnoj uporabi pojedinih njegovih karakterističnih metoda i tehnika. Zbog toga su se izvornim nazivima tehnika, metoda i postupaka dodavali i kratki opisi kako bi se oni pobliže determinirali i time se potakli ispitanici da jasno iskažu iskustva u toj domeni. Takav pristup omogućio je da se dobiju valjani odgovori i točan iskaz o dostignutom stupnju primjene strategijskog računovodstva i u onim hotelskim poslovnim sustavima koji ga ne prepoznaju pod tim nazivom.

4.3. Obilježja istraživanog skupa

Istraživanje je provedeno u razdoblju od mjeseca srpnja do listopada 2011., tako da je anketni upitnik poslan elektroničkom poštom na adrese menadžera i voditelja računovodstva u **svih 185 hotela s 4 i 5 zvjezdica** u Republici Hrvatskoj, a potom je s ispitanicima dodatno uspostavljena i telefonska veza. Menadžeri hotela poslali su 60, a voditelji računovodstva 95 ispunjenih upitnika iz čega proizlazi da je **stopa odaziva hotelskih menadžera 32,4%, a stopa odaziva voditelja računovodstva 51,4%.**

Podatci koji su prikupljeni anketnim istraživanjem mogu se smatrati reprezentativnima. Oni su pravilno zastupljeni s obzirom na prostorni obuhvat hotela (po regijama), te proporcionalno kategorijama hotela. Može se zapaziti da je stopa odaziva voditelja računovodstva (grafikon 4.3.) od menadžera (grafikon 4.2.), što se može povezati s dijelom godine u kojemu je provedeno istraživanje (glavna turistička sezona). Osim toga, uočava se i slabiji odaziv hotelskih menadžera na obali (0,31) od onih u kontinentalnom dijelu Hrvatske (0,42), a jedan od razloga može biti i učestalost dobivanja različitih anketnih upitnika.³³

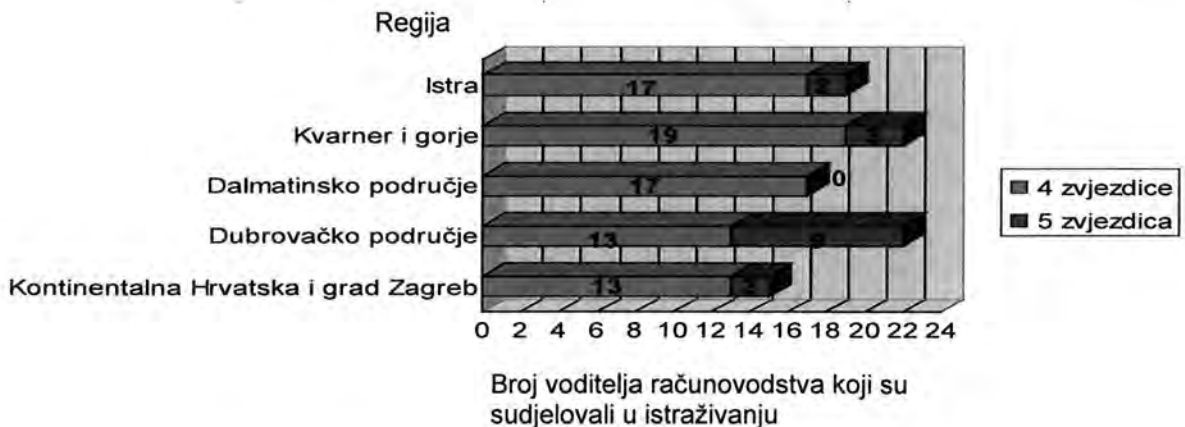
³³ Istraživanje učestalosti dobivanja anketnih upitnika po ispitanicima – menadžerima svih hijerarhijskih razina u hotelijerstvu (Brajdić, 2002.) pokazalo je da menadžeri u hotelijerstvu na obali prosječno prime 9,84 upitnika godišnje, a oni u kontinentalnom dijelu Hrvatske 3,89 anketnih upitnika.



Grafikon 4.2. Broj menadžera koji su odgovorili na anketni upitnik prikazan prema prostornoj distribuciji hotela s 4 i 5 zvjezdica u Republici Hrvatskoj

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

S obzirom na obuhvaćene ciljane skupine ispitanika (menadžere i voditelje računovodstva) koji su participirali u istraživanju, a uključeni su u procese donošenja tekućih i strategijskih poslovnih odluka, može se zaključiti da je riječ o istraživanju koje će rezultirati kvalitetnim informacijama za donošenje prosudbe o dostignutom stupnju i potencijalnim trendovima u razvoju strategijskog računovodstva u hrvatskom hotelijerstvu.



Grafikon 4.3. Broj voditelja računovodstva koji su odgovorili na anketni upitnik prikazan prema prostornoj distribuciji hotela s 4 i 5 zvjezdica u Republici Hrvatskoj

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Primjenom metoda neparametrijske i deskriptivne statistike analizirat će se i elaborirat podatci do kojih se došlo anketnim istraživanjem. Oni će se obraditi uz pomoć statističkoga softverskog paketa SPSS 17,0, kojim se uobičajeno koristi u društvenim istraživanjima.

4.3.1. Profil ispitanika

Profil ispitanika prikazan je u tablicama 4.1. i 4.2. Prva sadržava demografska obilježja menadžera, a druga je formirana prema istim kriterijima i odnosi se na voditelje računovodstva, tj. osobe odgovorne za odvijanje računovodstvene funkcije u hotelskim poslovnim sustavima.

4.3.1.1. Profil menadžera hotela

Struktura menadžera sudionika u istraživanju definirana je s obzirom na sljedeća obilježja:

- funkciju u poslovnom sustavu,
- razinu obrazovanja,
- dob,
- ukupan radni staž,
- radni staž na sadašnjemu radnom mjestu.

Prema dobivenim odgovorima, prikazanima u sljedećoj tablici, može se zaključiti da je profil ispitanika reprezentativan za ovu vrstu istraživanja.

Anketni upitnik prvenstveno su ispunjavali hotelski direktori (80%) ili osobe na poslovima voditelja pojedinih odjela, najčešće onih smještaja. Najveći broj ispitanika je u dobi između 31 i 45 godina (43%), ima visokoškolsko obrazovanje (45%) i prosječan radni staž od 10 do 20 godina (34%), a na sadašnjoj su poziciji prosječno do 5 godina (34%). Dakle, riječ je o menadžerima koji bi trebali biti dobri poznavatelji svih specifičnosti u hotelskom poslovanju.

Tablica 4.1. Struktura menadžera koji su sudjelovali u istraživanju

DEMOGRAFSKA OBILJEŽJA MENADŽERA		FREKVENCIJA (N)	UDJEL (%)
RADNO MJESTO	- DIREKTOR HOTELA	48	80
	- VODITELJ ODJELA	12	20
	UKUPNO	60	100
OBRAZOVANJE	- SRENJOŠKOLSKO OBRAZOVANJE	6	10
	- PREDDIPLOMSKI I DIPLOMSKI STUDIJ	45	75
	- POSLIJEDIPLOMSKI STUDIJ	9	15
	UKUPNO	60	100
DOB	- do 31	6	10,00
	- 31-45	43	71,67
	- 46-60	11	18,33
	- više od 60	0	
	UKUPNO	60	100,00
UKUPAN RADNI STAŽ	- do 10 godina	14	23,33
	- 10-20 godina	34	56,67
	- 21-30 godina	6	10,00
	- više od 30 godina	6	10,00
	UKUPNO	60	100,00
RADNI STAŽ NA SADAŠNJOJ POZICIJI	- do 5 godina	34	56,67
	- 5-10 godina	23	38,33
	- 11-16 godina	1	1,67
	- više od 16 godina	2	3,33
	UKUPNO	60	100,00

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Istaknuta struktura menadžera odgovara profilu rezultata istraživanja provedenoga na uzorku od pedeset najvećih hotelskih poslovnih sustava u svijetu, gdje su glavni izvršni direktori mlade životne dobi (u prosjeku od 48 godina), a 33% ih ima MBA stupanj obrazovanja (Mumford i Milelke, 2010.).

S druge strane, istraživana skupina hotelskih menadžera odstupa, prema toj odrednici, od strukture vrhovnog menadžmenta hotela na obali (predsjednici uprava i članovi upravnih odbora) do koje su u svojem istraživanju 30 srednjih i velikih hotelskih sustava došli Gonan Božac i Tipurić (2006.). Oni su ustanovili da predsjednici uprava imaju u prosjeku 24,71 godinu radnog staža (od toga 21,71 godina u turizmu, a 11,08 godina na upravnim funkcijama), dok su članovi upravnih odbora u prosjeku s 21,88

godina radnog staža (od toga 19,82 godine u turizmu, a nešto manje od 10 godina na poziciji vrhovnog menadžmenta). Istaknuto upućuje na zaključak da je u razdoblju od 2005. do danas došlo do svojevrsne smjene generacija u hotelskim upravama, čime se hrvatsko hotelijerstvo približilo svjetskim trendovima.

4.3.1.2. Profil voditelja računovodstva

Profil ispitanika odgovornih za poslove računovodstva koji su sudjelovali u ovom anketnom israživanju, sadržava tablica 4.2. Podatci su strukturirani prema istim kriterijima kao i za skupinu ispitanika - menadžera.

Upitnik su najčešće ispunili sami voditelji računovodstva (59%) ili voditelji srodnih funkcija, poput kontrolinga, financija, odjela plana i analize.

Najveći broj ispitanika odgovorio je da ima visokoškolsko obrazovanje (61%), u dobi su između 31 i 45 godina (47%) ili stariji (46–60 godina: 47%), a prosječno imaju od 10 do 20 godina radnog staža (32%), od čega 5–10 godina na sadašnjoj poziciji (46%). Istaknuta demografska obilježja mogu se prihvatiti kao indikator kompetencije i poznavanja problematike koja je bila predmetom ovoga istraživanja.

Tablica 4.2. Struktura ispitanika - voditelja računovodstva koji su sudjelovali u istraživanju

DEMOGRAFSKA OBILJEŽJA ISPITANIKA		FREKVENCIJA (N)	UDJEL (%)
RADNO MJESTO	- VODITELJ RAČUNOVODSTVA	56	58,95
	- VODITELJ SRODNIH FUNKCIJA	39	41,05
	UKUPNO	95	100,00
OBRAZOVANJE	- SRENJOŠKOLSKO OBRAZOVANJE	17	17,90
	- PREDDIPLOMSKI I DIPLOMSKI STUDIJ	58	61,05
	- POSLIJEDIPLOMSKI STUDIJ	20	21,05
	UKUPNO	95	100,00
DOB	- do 31	4	4,21
	- 31–45	45	47,37
	- 46–60	45	47,37
	- više od 60	1	1,05
	UKUPNO	95	100,00

DEMOGRAFSKA OBILJEŽJA ISPITANIKA		FREKVENCIJA (N)	UDJEL (%)
UKUPAN RADNI STAŽ	- do 10 godina	19	20,00
	- 10-20 godina	30	31,58
	- 21-30 godina	22	23,16
	- više od 30 godina	24	25,26
	UKUPNO	95	100,00
RADNI STAŽ NA SADAŠNJOJ POZICIJI	- do 5 godina	27	28,42
	- 5-10 godina	44	46,32
	- 11-16 godina	16	16,84
	- više od 16 godina	8	8,42
	UKUPNO	95	100,00

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

4.3.2. Opći dio – determinante hotelskih poslovnih sustava

U okviru ove skupine pitanja nastojao se dobiti uvid u: vlasničku strukturu, duljinu poslovanja od osnivanja, veličinu smještajnih kapaciteta, vrijednost aktive, broj zaposlenih, sezonalnost, fizičke i financijske pokazatelje poslovanja. S tim ciljem koncipiran je dio upitnika s deset pitanja za menadžere i četrnaest pitanja za voditelje računovodstva. Dodatna pitanja voditeljima računovodstva postavljena su kako bi se upoznala organizacija računovodstvenoga informacijskog sustava i način komunikacije s hotelskim menadžerima (sadržajna i vremenska unificiranost internog izvještavanja).

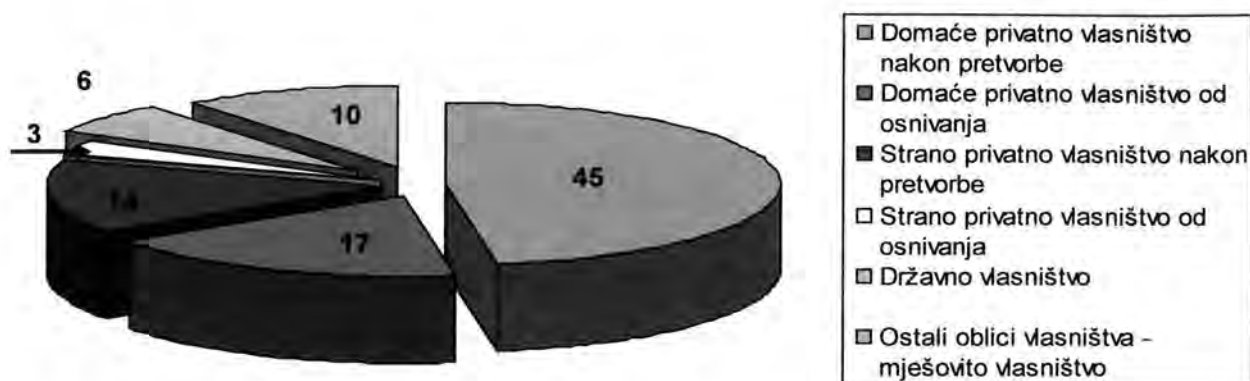
4.3.2.1. Vlasnička struktura

Iz grafikona 4.4. može se razaznati vlasnička struktura onih hotela kojih su menadžeri i voditelji računovodstva sudjelovali u istraživanju.

Uočava se da je više od 83% hotela u privatnom vlasništvu (domaćemu, stranom ili proizišlom iz pretvorbe). Prema podacima Registra godišnjih financijskih izvještaja Financijske agencije (FINA), 90,82% svih poduzetnika registriranih za obavljanje djelatnosti hotelijerstva u privatnom je vlasništvu,³⁴ pa se može zaključiti da dio hotela

³⁴ U svojoj procjeni ostvarene razine privatizacije, Ministarstvo turizma prilično je suzdržano, jer tijekom 2010. niti jedan objavljeni javni natječaj za prodaju društava iz turističkog portfelja (od ukupno 6) nije realiziran, što zbog imovinskopravnih problema, što zbog zaprimanja ponuda koje nisu sukladne postavljenim uvjetima natječaja. Podatke je objavilo Ministarstvo turizma u publikaciji „Analiza turističke

obuhvaćen ovim istraživanjem odražava obilježja čitavog skupa. No, prema podacima iz istog izvora, u većinskom državnom vlasništvu (što podrazumijeva udjel države u temeljnom kapitalu u iznosu većemu od 50%) nalazi se još uvijek 13 društava iz turističkog portfelja.³⁵



Grafikon 4.4. Vlasnička struktura hotelskih poslovnih sustava koji su sudjelovali u istraživanju

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Poštujući odrednice Zakona o pretvorbi društvenih poduzeća iz 1991., proces privatizacije nacionalnoga hotelijerstva u Hrvatskoj bio je u ekonomskom smislu okarakteriziran ograničenim ulaskom malih dioničara u vlasničku strukturu do kojeg je došlo preferencijalnim otkupom zaposlenih, ili neograničenim ulaskom banaka i državnih fondova u vlasnički portfelj zbog pretvaranja potraživanja u ulog i besplatnog prijenosa dionica državnim fondovima (Poljanec-Borić, 2004.). Alokacija vlasništva u korist banaka i fondova temeljena na besplatnom prijenosu vlasništva značila je podržavanje društvenog vlasništva, pa se tek od 1996. može govoriti o pravoj privatizaciji u turističkom sektoru.

Udjeli vlasništva u cjelokupnom hotelijerskom sektoru izračunani su prema osnovnim financijskim rezultatima poduzetnika za 2010. objavljenima u Registru godišnjih financijskih izvještaja FINE. Podatci se odnose na poduzetnike koji u svojim djelatnostima

godine 2010.“ iz travnja 2011.; dostupno na: <http://www.mint.hr/UserDocsImages/110530-analiza-2010-w.pdf>; službena stranica posjećena 2. 7. 2011.

³⁵ Ova su društva prema Zakonu o upravljanju državnom imovinom (NN, br.145/10. od 24. 12. 2010.) prešla u portfelj Agencije za upravljanje državnom imovinom /AUDIO/ koja bi trebala upravljati njihovom imovinom i provesti proces njezina restrukturiranja.

imaju registriranu djelatnost „Hoteli i sličan smještaj“, a ona u Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti Državnog zavoda za statistiku iz 2007. ima oznaku H 55.10.

Tablica 4.3. Vlasnička struktura hrvatskog hotelijerstva

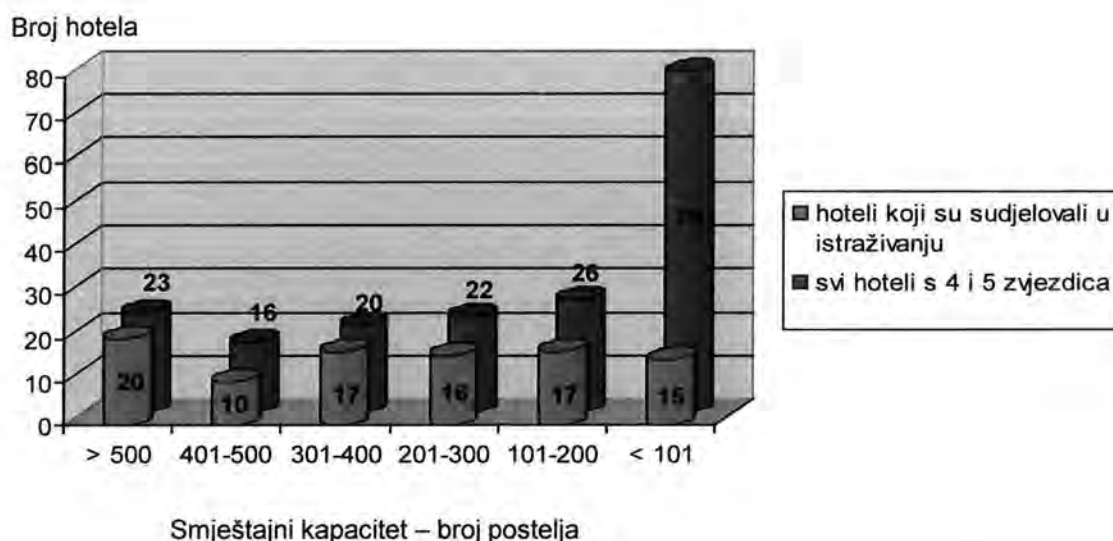
OBLICI VLASNIŠTVA	SEKTOR: HOTELIJERSTVO	HOTELI U ISTRAŽIVANJU
PRIVATNO VLASNIŠTVO	90,82 %	83,16 %
DRŽAVNO VLASNIŠTVO	1,23 %	6,31 %
MJEŠOVITO VLASNIŠTVO	7,95 %	10,53 %
U K U P N O	100,00 %	100,00 %

Izvori: Podatci Financijske agencije i autoričino empirijsko istraživanje

Dominantan udjel privatnog vlasništva, proizišao kao rezultat provedenih procesa privatizacije u hrvatskom hotelijerstvu, trebao je podržati stvaranje značajnih konkurentskih prednosti i povećanje profitabilnosti, dok različiti profili investitora i vlasnika impliciraju različitosti u stilovima upravljanja. Sa stajališta istraživanja stanja strategijskog računovodstva, proces je privatizacije bitan zbog potaknute „internacionalizacije“ procesa upravljanja, jer bi uvedeni „know-how“ zasnovan na novoj kvaliteti, koja između ostaloga podrazumijeva i novu informacijsku podlogu, trebao biti generatorom učinkovitoga poslovanja i stvaranja profita.

4.3.2.2. Raspoloživi smještajni kapaciteti

Veličina hotela iskazana u raspoloživome smještajnom kapacitetu, prikazana je grafikonom 4.5. Ponegdje se kapacitet hotela definira brojem soba kao osnovnih smještajnih jedinica, dok se ponekad kapacitet određuje brojem postelja. S obzirom na to da pojedini hoteli u svojem sastavu uz sobe imaju i apartmane, u definiranju kapaciteta prihvaćen je drugi način iskazivanja, temeljen na broju postelja.



Grafikon 4.5. Struktura hotela prema veličini smještajnih kapaciteta

Izvor: podatci Ministarstva turizma i autoričino empirijsko istraživanje

Hoteli obuhvaćeni istraživanjem reprezentativno predstavljaju svoje skupine koje su formirane u skladu s veličinom smještajnih kapaciteta. Naime, unutar svake skupine stopa povrata (obuhvata) je između 62 i 87% ukupne populacije. Jedini su izuzetak mali hoteli – s manje od 100 postelja, od kojih je svega 19,23% dostavilo svoje odgovore. Međutim, ta skupina hotela nije od posebne važnosti sa stajališta razmatranja ostvarenog stupnja u razvoju strategijskog računovodstva i njegove buduće usmjerenosti, jer je riječ uglavnom o hotelima koji su svoje računovodstvo „prepustili“ eksterno angažiranim servisima, pa se ono svodi uglavnom na eksterno izvještavanje prema zakonskoj regulativi i zahtjevima (financijsko računovodstvo).

Osim toga, u toj hotelskoj kategoriji najčešće se sjedinjuju vlasnička i menadžerska funkcija u istoj osobi. Dominacija vlasničkih interesa, koji se manifestiraju u težnji za ostvarivanjem što veće dobiti, dakle maksimalno mogućeg povrata na investicije, u prvi će plan istaknuti zahtjeve za informacijama o naplati i plaćanjima. S druge strane, menadžerska kultura kao sastavnica velikih, složenih poslovnih sustava, kvalitativno je različita i vrlo je često u koliziji s interesima vlasnika.³⁶ Hotelski menadžeri koji nisu ujedno i vlasnici okrenuti su informacijama koje će im omogućiti djelovanje u smjeru

³⁶ Konfliktni interesi menadžera i dioničara (vlasnika) detaljnije se objašnjavaju upravljačkom teorijom koja sferu raspodjele neto dobiti, tj. pitanje omjera dividenda i zadržane dobiti definira kao temeljnu točku razilaženja istaknute dvije ciljane skupine. Detaljnije vidi: Gulin (2003.).

postizanja više razine usluge i zadovoljstva gostiju, što bi dugoročno trebalo omogućiti uspješno poslovanje i kontinuirani rast vrijednosti poslovnog sustava. Stoga se može zaključiti da je upravo ta odvojenost funkcija i interesa zastupljena u velikim poslovnim sustavima, preduvjet za razvoj novoga kompleksnog sustava računovodstvenog izvještavanja kojega je sastavna komponenta i strategijsko računovodstvo.

4.3.2.3. Vrijednost hotelske aktive

Sljedeće obilježje hotelskih poslovnih sustava koje se ispitalo, bila je vrijednost aktive. Svi poduzetnici registrirani za obavljanje djelatnosti hotelijerstva prema podacima FINA-e su u 2010. raspolagali s 47,7 milijardi kuna aktive. Vlasnička struktura cjelokupnog skupa (sektora hotelijerstva) prikazana je u tablici 4.4.

Tablica 4.4. Struktura hrvatskog hotelijerstva prema vrijednosti aktive u pojedinim oblicima vlasništva

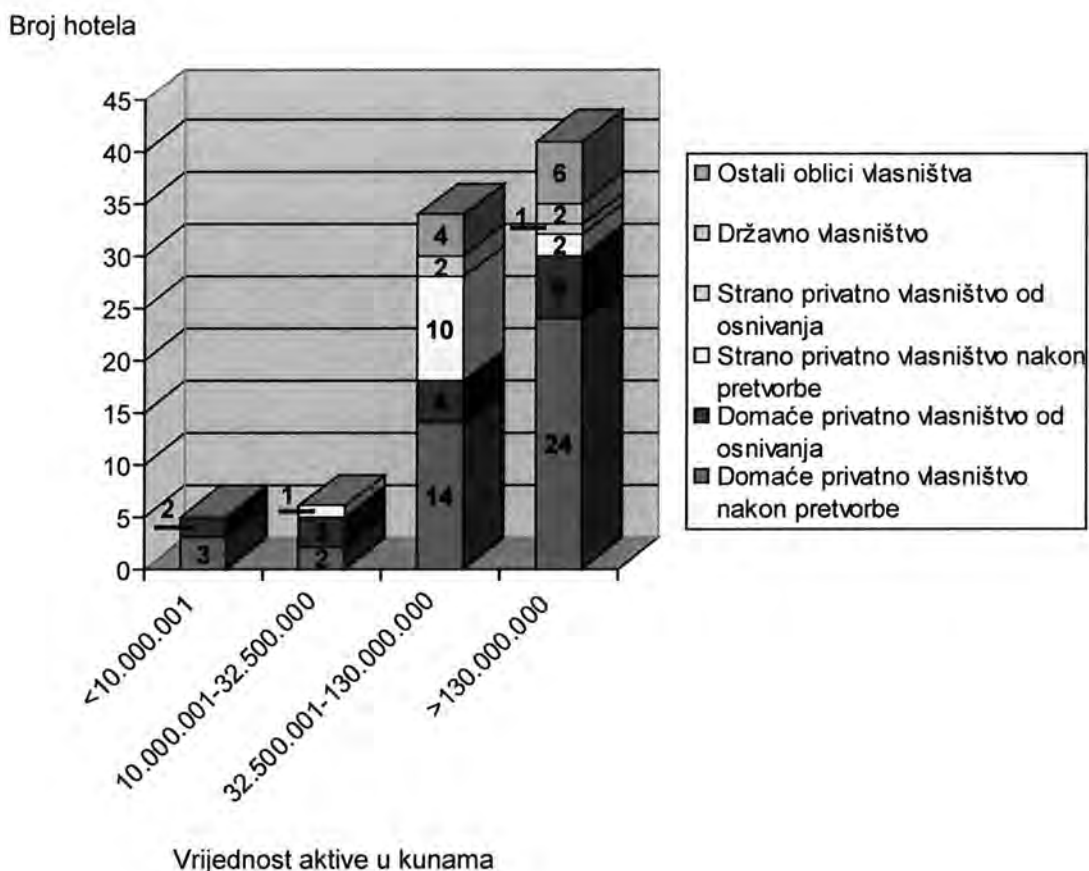
OBLICI VLASNIŠTVA	SEKTOR: HOTELIJERSTVO	
	AKTIVA u milijunima kn	UDJELI u %
PRIVATNO VLASNIŠTVO	30.780	64,47
DRŽAVNO VLASNIŠTVO	686	1,44
MJEŠOVITO VLASNIŠTVO	16.274	34,09
U K U P N O	47.740	100,00

Izvor: podatci iz Registra godišnjih financijskih izvještaja Financijske agencije za 2010.

U anketnom je upitniku zatraženo da se vrijednost hotelske aktive definira prema postavljenim razredima vrijednosti, formiranima (uz manje modifikacije) sukladno granicama koje pri definiranju veličine poduzetnika postavlja Zakon o računovodstvu (NN, 109/07. od 24. 10. 2007.). Međutim, istaknuti kriteriji određivanja veličine, prezentirani Zakonom, nisu preuzeti pri određivanju ciljane populacije iz razloga što je ustanovljen znatan broj primjera odstupanja na ovaj način definirane veličine poduzetnika u usporedbi s veličinom sa stajališta konkretne djelatnosti hotelijerstva koja se istražuje. Naime, neki bi poduzetnici s obzirom na odrednice Zakona o računovodstvu trebali biti razvrstani u skupinu velikih, dok sa stajališta djelatnosti – hotelijerstva, imaju, primjerice, samo jedan – po veličini raspoloživog kapaciteta – mali hotel.

Dio ispitanika nije dao odgovor na ovo pitanje ističući kao razlog da je riječ o tajnim podacima, ili da nema analitičkih podataka koji bi ukazivali na vrijednost aktive po

hotelima kao poslovnim jedinicama, već se ove evidencije vode samo na razini skupine ili hotelskog lanca. Istovremeno nisu unosili vlastite procjene vrijednosti.



Grafikon 4.6. Struktura hotela iz istraživanja prema vrijednosti aktive po pojedinim oblicima vlasništva

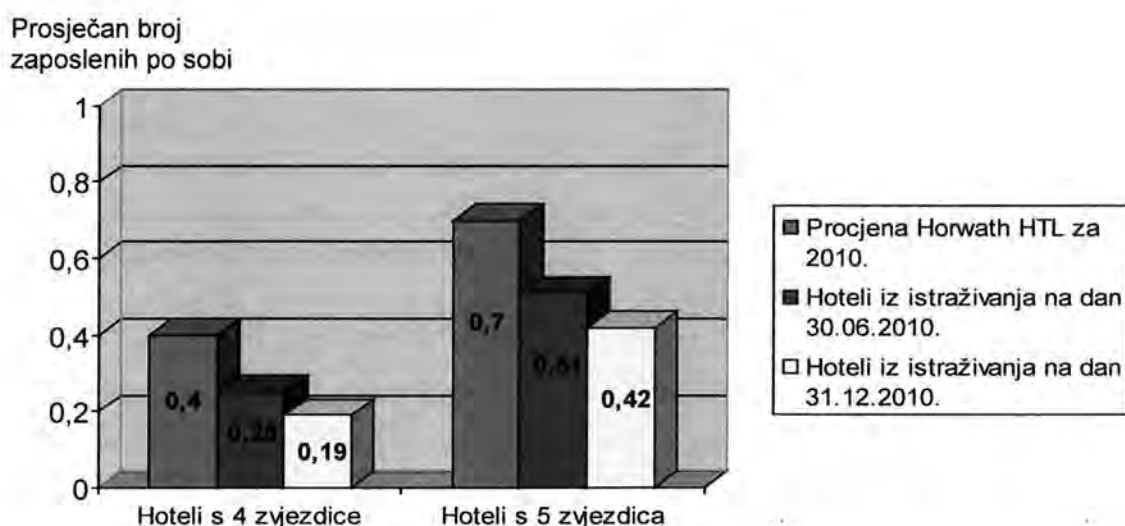
Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Razvidno je da je najveći broj hotela obuhvaćenih istraživanjem (njih čak 87%) pozicioniran u skupinu onih koji imaju visoku vrijednost aktive (od 32,5 milijuna kuna naviše), što potvrđuje položaj hotelijerstva u skupini kapitalno-intenzivnih djelatnosti. Ova odrednica implicira opterećenost poslovanja visokim fiksnim troškovima, ali i potrebu da se njima adekvatno upravlja.

4.3.2.4. Razina zaposlenosti

Sljedeća karakteristika hotelskog poslovanja je da je ono radno-intenzivna djelatnost, pa se ispitivanje broja zaposlenih postavilo kao logičan odabir sljedećega razmatranog obilježja. Pri tome se vodilo računa o sezonskom karakteru poslovanja (posebice hotela na obali), pa se tražio broj zaposlenih na dan 30. lipnja 2010. (zbog uvida u broj zaposlenih u sezoni) i na dan 31. prosinca 2010. (izvan sezone).³⁷

Hoteli u ovom istraživanju su na dan 30. lipnja 2010. iskazali 0,25 zaposlenih po smještajnoj jedinici za hotele s 4 zvjezdice i 0,51 zaposlenih po smještajnoj jedinici za hotele s 5 zvjezdica, a na dan 31. prosinca 2010. za hotele s 4 zvjezdice 0,19 i 0,42 za one s 5 zvjezdica.



Grafikon 4.7. Prosječan broj zaposlenih po smještajnoj jedinici u hotelima s 4 i 5 zvjezdica

Izvor: Horwath HTL, procjena, 2010. (http://www2.hgk.hr/komora/hrv/zupkom/split/hgkcms/images/Analiza_hotelijerstvo_finalno.pdf) i autoričino empirijsko istraživanje

Prema procjeni Horwath HTL za 2010. (http://www2.hgk.hr/komora/hrv/zupkom/split/hgkcms/images/Analiza_hotelijerstvo_finalno.pdf), prosječan broj zaposlenih po smještajnoj jedinici (po sobi) u hotelima s 4 zvjezdice bio je 0,4, dok je u hotelima s 5 zvjezdica iznosio 0,7 zaposlenih po sobi. Usporede li se dobiveni podatci s procjenom Horwath HTL za 2010., može se uočiti znatna razina odstupanja, što pokazuje trend smanjivanja broja zaposlenih u

³⁷ Datumi su postavljeni sukladno obvezama sastavljanja i predavanja statističkih izvještaja poduzetnika Financijskoj agenciji koje su definirane odredbama Pravilnika o obliku i sadržaju dodatnih podataka za statističke i druge potrebe (NN, br. 148/10. od 31. 12. 2010.). Budući da je sastavni dio statističkog izvještaja i prosječan broj zaposlenih, podatci u ovako definiranom vremenu bili su lakše dostupni, pa je time olakšano prikupljanje odgovora.

hotelijerskoj praksi. Taj se trend najčešće objašnjava („opravdava“) svjetskom ekonomskom krizom (koja je zahvatila i Hrvatsku). Međutim, on je i posljedica neprimjerene ekonomske politike i nepostojanja obveznosti da se primijene standardi kadrova, što u sinergiji s nedostatkom odgovarajuće strategije razvoja i stanjem prezaduženosti uzrokuje pad proizvodnje gotovo u svim djelatnostima, smanjen izvoz i nižu razinu zaposlenosti, što se izravno odražava i na turizam (Čavlek et al., 2010.).

Hoteli su krizu nastojali prevladati povećavajući internu i eksternu fleksibilnost rada. Poduzete mjere svodile su se na provedbu funkcionalne adaptacije s pomoću promjena radnog angažmana djelatnika, kvantitativnom prilagodbom u broju angažiranih radnika, te najmanje popularnom intervencijom u segment plaća, kako bi se reducirali troškovi rada. Sve je to imalo za posljedicu nisku razinu prosječne zaposlenosti po jedinici hotelskih kapaciteta. Da se takve tendencije ne bi i dalje nastavljale, bilo bi potrebno definirati standarde rada i uvjetovati njihovo uvođenje i poštovanje na nacionalnoj i globalnoj razini.

4.3.2.5. Sezonalnost poslovanja

U hrvatskom hotelijerstvu zastupljena je sezonalnost što se očituje u kraćem razdoblju poslovanja hotela. Utvrđeno je da hoteli u Hrvatskoj prosječno posluju 8,4 mjeseci, što oscilira ovisno o njihovoj kategoriji (hoteli s 4 zvjezdice prosječno posluju 8,8 mjeseci, dok oni s 5 zvjezdica bilježe prosjek od 10,1 mjeseci)³⁸. U Hrvatskoj su povoljni klimatski uvjeti i prirodno okruženje osnovne odrednice cjelokupne turističke i hotelske ponude (Blažević, 2007.), koja se u osnovi zasniva na konceptu „sunca i mora“, što prati veoma nizak stupanj diverzifikacije proizvoda (Horwath HTL, 2010.), pa je rezultat toga izraženo sezonalno poslovanje.

Istu konstataciju o sezonalnosti potvrđuju i rezultati istraživanja. Od 95 hotela u istraživanju, svega 30 njih radi tijekom cijele godine, što uključuje sve hotele u kontinentalnom dijelu Hrvatske. Prikaz strukture hotela s obzirom na vrijeme poslovanja i lokaciju poslovanja dan je u tablici 4.5.

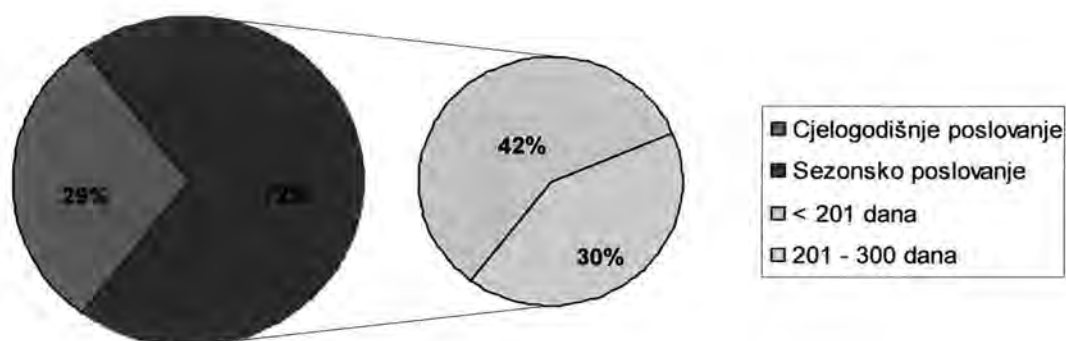
³⁸ Prema procjeni Horwath HTL objavljenoj u 2010. temeljem podataka iz 2009. (http://www2.hgk.hr/komora/hrv/zupkom/split/hgkcms/images/Analiza_hotelijerstvo_finalno.pdf).

Tablica 4.5. Struktura hotela obuhvaćenih istraživanjem prema vremenu poslovanja

LOKACIJA HOTELA	KATEGORIJA HOTELA	VRIJEME POSLOVANJA			
		CJELOGODIŠNJE POSLOVANJE	SEZONSKO POSLOVANJE		
			< 201 dan	201-300 dana	UKUPNO
ISTRA	4*	1	10	6	16
	5*	1	0	1	1
	Σ	2	10	7	17
KVARNER I GORJE	4*	1	14	4	18
	5*	1	1	1	2
	Σ	2	15	5	20
DALMATINSKO PODRUČJE	4*	3	9	5	14
	5*	0	0	0	0
	Σ	3	9	5	14
DUBROVAČKO PODRUČJE	4*	2	5	6	11
	5*	6	0	3	3
	Σ	8	5	9	14
KONTINENTALNA HRVATSKA I GRAD ZAGREB	4*	13	0	0	0
	5*	2	0	0	0
	Σ	15	0	0	0
SVEUKUPNO	ΣΣ	30	39	26	65

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Promatrano u cjelini (grafikon 4.8.), može se zaključiti da se u gotovo $\frac{3}{4}$ hotela iz istraživanja poslovanje odvija samo u jednom dijelu godine, uglavnom za vrijeme ljeta. Loša se sezonalnost manifestira čak u 42% hotelskih poslovnih sustava uz godišnje poslovanje u razdoblju do 201 dana i negativno se odražava ne samo na poslovanje konkretnih hotela nego ima i širi negativni učinak na rezultate destinacije i cjelokupnoga turističkog sektora, tj. gospodarstva u cjelini. Na mikrorazini problemi povezani sa sezonalnošću poslovanja mogu se identificirati u pojavi neadekvatne strukture zaposlenih, smanjenim ulaganjima u resurse (u smještajne kapacitete, ali i u ljudske resurse), pojavi negativnoga ukupnog ekonomskog učinka zbog velikog udjela fiksnih troškova neovisno o poslovanju, te organizacijskim problemima i sličnom. Stoga je pitanje produljenja poslovanja u hotelijerstvu jedno od osnovnih u okviru strategijskih promišljanja hotelskog menadžmenta.



Grafikon 4.8. Struktura hotela iz istraživanja prema vremenu poslovanja

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

4.3.3. Fizički i financijski promet hotelskih poslovnih sustava

Podatci o fizičkom i financijskom prometu, te iz njih izračunani omjeri ili indeksi, kvantitativni su iskaz stanja, struktura i procesa u poslovanju. Oni su ključno bitni za planiranje i kontrolu poslovanja, tj. za uviđanje utjecaja pojedinih odluka na poslovne rezultate. Na temelju procesa komparacije vlastitih rezultata ostvarenih u različitim razdobljima, kao i na temelju usporedbe vlastitih s granskim/industrijskim agregatima ili indikatorima za srodne poslovne sustave u istoj vremenskoj dimenziji, poštujući pri tome sva ograničenja u zaključcima što iz takve usporedbe mogu proizaći – menadžment dobiva informacijsku osnovicu za razumijevanje odnosa unutar samoga poslovnog sustava i njegovih odnosa s okruženjem. U nastavku će se prikazati rezultati istraživanja o ostvarenim noćenjima, ukupnom prihodu, rezultatima po segmentima i za poslovni sustav u cjelini.

4.3.3.1. Ostvareni broj noćenja i duljina boravka gostiju

Rezultati istraživanja pokazuju da su, u okviru hotela koji su sudjelovali u istraživanju, najviše zastupljeni oni u kojima su gosti boravili 4–7 dana (57%). Promatra li se duljina boravka prema prostornom položaju hotela (koja je prikazana u tablici 4.6.), može se uočiti da se turisti najdulje zadržavaju u hotelima u Istri (u 55% istarskih hotela turisti borave 8 i

više dana), dok se najkraće razdoblje zadržavanja bilježi u hotelima kontinentalne Hrvatske i grada Zagreba (svi hoteli s tih područja obuhvaćeni istraživanjem naznačili su da je prosječna duljina boravka gostiju 1–3 dana). S obzirom na kategoriju - u 60% hotela s 5 zvjezdica iz istraživanja prosječna duljina boravka turista je 1–3 dana, a u većini onih s 4 zvjezdice (60%) evidentirana je prosječna duljina boravka turista 4–7 dana.

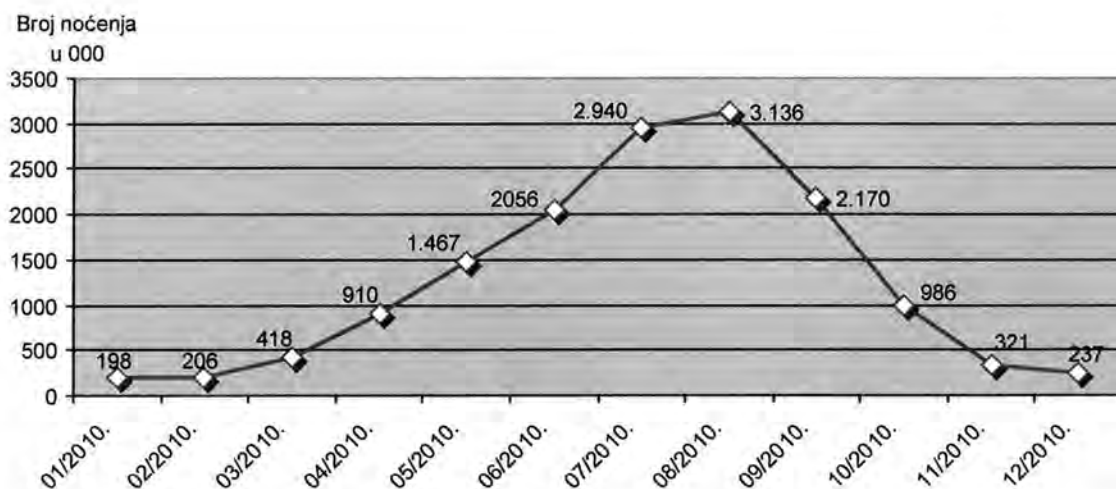
Tablica 4.6. Struktura hotela obuhvaćenih istraživanjem prema prosječnoj duljini boravka turista tijekom 2010.

LOKACIJA HOTELA	KATEGORIJA HOTELA	PROSJEČNA DULJINA BORAVKA U 2010.		
		1 – 3 dana	4 – 7 dana	8 i više dana
ISTRA	4*	1	6	10
	5*	0	1	0
	Σ	1	7	10
KVARNER I GORJE	4*	2	17	0
	5*	1	2	0
	Σ	3	19	0
DALMATINSKO PODRUČJE	4*	1	10	5
	5*	0	0	0
	Σ	1	10	5
DUBROVAČKO PODRUČJE	4*	1	12	0
	5*	6	3	0
	Σ	7	15	0
KONTINENTALNA HRVATSKA I GRAD ZAGREB	4*	10	0	0
	5*	2	0	0
	Σ	12	0	0
SVEUKUPNO	ΣΣ	24	51	15

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

U promatranoj je godini broj dolazaka u hotele s 4 zvjezdice na razini Hrvatske iznosio 1.442.880 i u njima je ostvareno 5.212.855 noćenja. U onima s 5 zvjezdica evidentirano je 434.364 dolazaka i ukupan broj noćenja od 1.221.743³⁹. U 2010. u svim hrvatskim hotelima (s uključenim i aparthotelima) zabilježeno je 4.157.204 dolazaka domaćih i stranih turista s ukupno 15.044.645 noćenja. Realizaciju po mjesecima sadržava grafikon 4.9.

³⁹ Podatci preuzeti iz Statističkih izvješća 1436, Turizam u 2010., Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb, 2011.



Grafikon 4.9. Ostvarena noćenja turista u hrvatskim hotelima po mjesecima u 2010.

Izvor: Statistička izvješća 1436 Državnog zavoda za statistiku, 2011.

Iz istaknutih podataka o ostvarenom prometu hotelskih poslovnih sustava obuhvaćenih istraživanjem dade se izračunati kako je prosječna duljina boravka turista u hotelima s 4 zvjezdice bila 3,61 dana, a u onima s 5 zvjezdica je nešto kraća – 2,81 dana. U cjelokupnom hotelijerstvu, prema podacima Državnog zavoda za statistiku (DZS) prosječna duljina boravka tijekom 2010. iznosila je 3,61 dana, dok je prema podacima Instituta za turizam ona tijekom razdoblja od lipnja do rujna 2010. u sedam primorskih županija iznosila 9,5 noćenja. Dakle, može se zaključiti da i prema ovom parametru dio hotela uključen u istraživanje slijedi ponašanje cjelokupnoga razmatranog skupa.

Uz prikaz ostvarenog broja turističkih noćenja u hrvatskim hotelima tijekom 2010., gornji grafikon dokazuje i prethodno istaknutu konstataciju o izrazitoj sezonalnosti u hotelijerskoj djelatnosti.

4.3.3.2. Ostvareni financijski rezultati

Pri formuliranju pitanja o financijskim performansama postavljeni su razredi vrijednosti jer je to pitanje procijenjeno kao osjetljivo, pa je s obzirom na to postojala opravdana sumnja da ispitanici neće biti voljni pružiti odgovor u obliku precizno iskazanih vrijednosti prihoda, tj. rezultata poslovanja. I usprkos tome, velik broj ispitanika izostavio je odgovore na ovo pitanje (njih čak 31) obrazlažući to odrednicom poslovne politike prema kojoj nije

dopušteno dostavljati financijske pokazatelje o poslovanju, osim kad je riječ o zakonskoj obvezi.

Participaciju ispitanih hotela u ostvarenju ukupnog prihoda prema geografskoj lokaciji donosi sljedeća tablica.

Tablica 4.7. Struktura hotela obuhvaćenih istraživanjem prema ostvarenom ukupnom prihodu u 2010.

LOKACIJA HOTELA	UKUPAN PRIHOD OSTVAREN U 2010.					
	Do 10.000.000	10.000.001 do 30.000.000	30.000.001 do 65.000.000	65.000.001 do 100.000.000	100.000.001 i više	Σ
ISTRA	2	1	4	0	0	7
KVARNER I GORJE	3	2	2	0	0	7
DALMATINSKO PODRUČJE	2	10	3	0	1	16
DUBROVAČKO PODRUČJE	6	4	11	1	0	22
KONTINENTALNA HRVATSKA I GRAD ZAGREB	7	1	4	0	0	12
U K U P N O	20	18	24	1	1	64

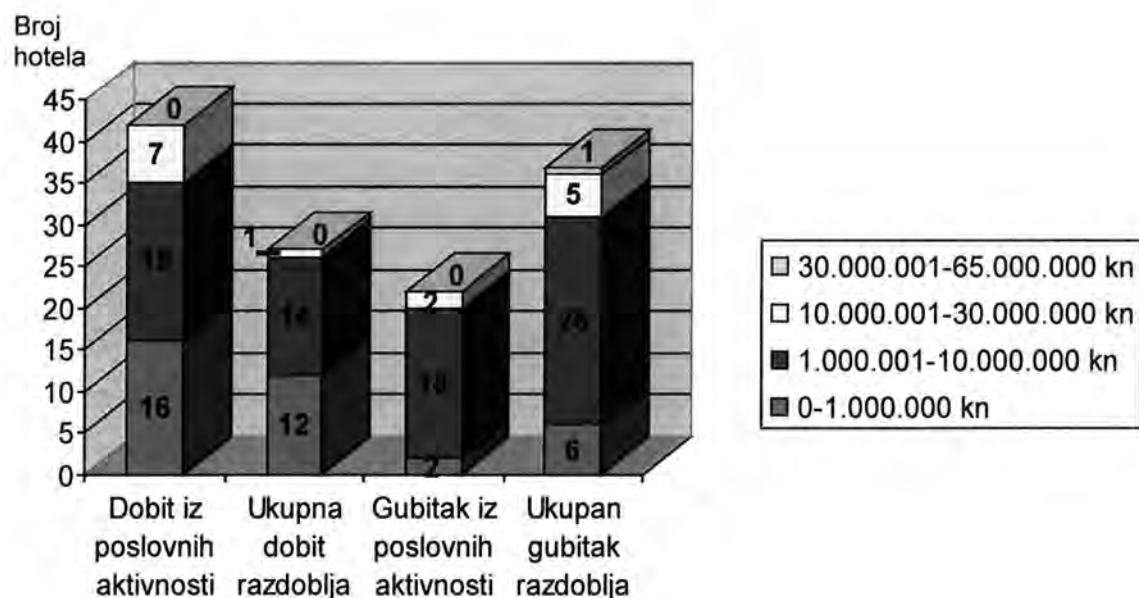
Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Iz podataka se uočava da najveći dio ispitanih hotela ostvaruje ukupan prihod u granicama između 30 i 65 milijuna kuna (37,5%), a samo 3% hotela realizira prihod viši od 65 milijuna kuna.

Prema podacima iz Registra godišnjih financijskih izvještaja FINE, hotelski sektor u RH u 2010. ostvario je nešto više od 8,5 milijarda kuna ukupnog prihoda, što je za 2% više nego u 2009. Horwath HTL proveo je analizu trenda poslovanja hotelijerstva u razdoblju od 1998. do 2010. i utvrdio da se ukupni godišnji prihod u promatranom razdoblju kumulativno povećao za 81% (http://www2.hgk.hr/komora/hrv/zupkom/split/hgkems/images/Analiza_hotelijerstvo_finalno.pdf). Prema nalazima istraživanja to povećanje rezultat je porasta cijena u istom razdoblju po prosječnoj stopi od 6,6% godišnje.

Međutim, povećanje prihoda nije praćeno i istosmjernim promjenama u financijskim rezultatima (povećanjem dobiti i smanjenjem gubitka). Rezultati istraživanja pokazali su da nešto više od 65% hotela ostvaruje dobit iz poslovnih aktivnosti, a čak se

58% suočava s gubitkom kad se rezultatu poslovnih aktivnosti pribroje i financijske i ostale (izvanredne) aktivnosti. Detaljniji je uvid u grafikonu 4.10.



Grafikon 4.10. Struktura hotela iz istraživanja prema ostvarenim rezultatima poslovanja u 2010

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Ukupna dobit prije oporezivanja, u djelatnosti hotelijerstva iznosila je 370 milijuna kuna (18% niža nego u 2009.), dok je ukupan gubitak ovog sektora iznosio 1,6 milijarda kuna (33% viši u usporedbi s prethodnom godinom).

4.3.4. Zaključna razmatranja

Prethodno izneseni rezultati istraživanja pokazuju da je odabrani skup hotela uključen u istraživanje, po svim svojim odrednicama reprezentativan za donošenje relevantnih zaključaka o istraživanoj problematici u hrvatskom hotelijerstvu. Taj se zaključak nadograđuje na rezultate pilot-istraživanja provedenoga na uzorku od 41 hotela s 2 i 3 zvjezdice, kojim je dokazano da:

- hoteli nižih kategorija uglavnom se ne koriste metodama strategijskog računovodstva,

- oni hoteli koji se tim metodama u određenoj mjeri koriste posluju u sklopu hotelskih lanaca s implementiranim jedinstvenim sustavom računovodstvenog izvještavanja.

Budući da je hotela nižih kategorija manje u hotelskim lancima, iz rezultata istraživanja hotela viših kategorija moguće je donijeti zaključak o implementiranosti metoda strategijskog računovodstva na razini hotelskog lanca kao cjeline. Zbog toga se pristupilo istraživanju stavova dviju ciljanih skupina (menadžera i voditelja računovodstva) u hotelima s 4 i 5 zvjezdica u RH.

Odaziv ovih ciljanih skupina ispitanika u hotelima kategoriziranim s 4 i 5 zvjezdica može se ocijeniti zadovoljavajućim jer je 32,4% menadžera i 51,4% voditelja računovodstva ispunilo i vratilo ispravno popunjene upitnike. Također je prihvatljiva i struktura menadžera koji su sudjelovali u istraživanju jer se pokazala kompatibilnom s upravnom strukturom u hrvatskom hotelijerstvu, kao i s prosječnom strukturom vrhovnog menadžmenta u hotelskim poslovnim sustavima u svijetu.

Rezultati dobiveni primarnim istraživanjem uspoređeni su s raspoloživim relevantnim sekundarnim izvorima i pokazalo se da sve odabrane odrednice (vlasnička struktura, veličina smještajnih kapaciteta, vrijednost aktive, broj zaposlenih i sezonalnost) imaju identična svojstva onima koja su konstatirana kao specifična za cjelokupno hotelijerstvo. Sve istaknuto upućuje na zaključak da su rezultati ovoga empirijskog istraživanja na skupu hotela kategoriziranih s 4 i 5 zvjezdica signifikantni, te da su kvalitetna osnovica za generalizaciju i uopćavanje kroz podizanje konkluzija na razinu cjelokupne djelatnosti hotelijerstva u Republici Hrvatskoj.

4.4. Ocjena dostignutog stupnja razvoja strategijskog računovodstva u hotelijerstvu Republike Hrvatske

U okviru ovog poglavlja prikazat će se rezultati empirijskog istraživanja proizišli iz analize odgovora što su dobiveni anketiranjem menadžera i voditelja računovodstva kako bi se spoznao stupanj razvijenosti i razine korištenja metodama i izvještajima strategijskog računovodstva u praksi hrvatskoga hotelijerstva. Deskriptivnim i inferencijalnim statističkim metodama analizirali su se informacijski zahtjevi menadžera u procesima strategijskog upravljanja i mogućnosti računovodstvene funkcije da se posluži

raspoloživim metodama strategijskog računovodstva, vodeći pritom računa o specifičnostima hotelijerske djelatnosti.

4.4.1. Informacijski zahtjevi menadžera nasuprot mogućnostima računovodstva

Jedan od preduvjeta za prilagodbu računovodstva stvarnim potrebama poslovanja i zahtjevima menadžmenta kvalitetan je organizacijski ustroj računovodstvenoga informacijskog sustava. Istraživanjem je utvrđeno da je u 72% hotela računovodstvo centralizirano i da primjenjuje jednake procedure za sve hotele. Od ukupnog broja ispitanika čak 93% sastavlja i dostavlja jednakom dinamikom identične interne izvještaje svim hotelskim menadžerima koji posluju u sklopu korporacije, što se temelji na standardima djelatnosti i jedinstvenim metodološkim polazištima.

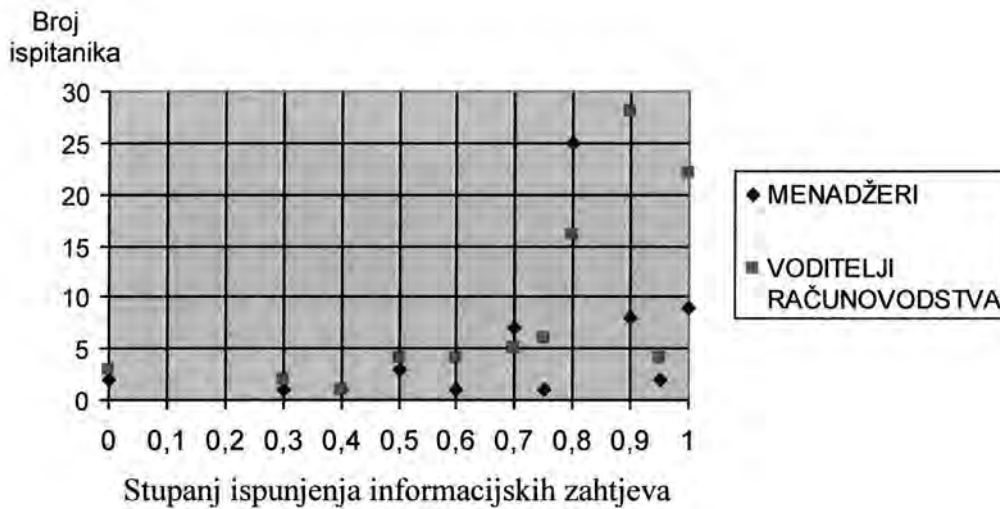
Tablica 4.8. Organizacijski ustroj računovodstvenog podsustava hotela obuhvaćenih istraživanjem

ORGANIZACIJA RAČUNOVODSTVA	BROJ HOTELA OBUHVAĆNIH ZAJEDNIČKIM RAČUNOVODSTVOM PREMA KATEGORIJAMA			UKUPNO
	JEDNA KATEGORIJA	DVIJE KATEGORIJE	TRI I VIŠE KATEGORIJA	
CENTRALIZIRANO za sve hotele	1	15	25	41
CENTRALIZIRANO za hotele i ostale djelatnosti	5	18	4	27
DECENTRALIZIRANO na razini hotela	27	---	---	27
U K U P N O	33	33	29	95

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Uz uređeni kontinuirani sustav izvještavanja, povremeno se pojavljuje i potreba za određenim informacijama izvan dosega informacijskog sadržaja stalnih izvještaja. U takvim se okolnostima informacije pripremaju i pružaju na zahtjev pojedinih menadžera. Zbog toga se od menadžera bilo zatražilo da donesu sud o tome koliko su zadovoljni uspostavljenim sustavom (sadržajem i dinamikom) izvještavanja, te da istaknu segmente u kojima su pojedini izvještaji nedostatni i gdje je posebno izražena potreba za dodatnim informacijama. Isto pitanje postavljeno je i voditeljima računovodstva kako bi i oni dali svoj sud o tome koliko su menadžeri upoznati sa sadržajem i dinamikom informacija u okviru uređenog sustava izvještavanja. Također se tražila ocjena voditelja računovodstva o

realnoj utemeljenosti „izvanrednih“ informacijskih zahtjeva menadžera, i to s obzirom na ustrojeni sustav izvještavanja.



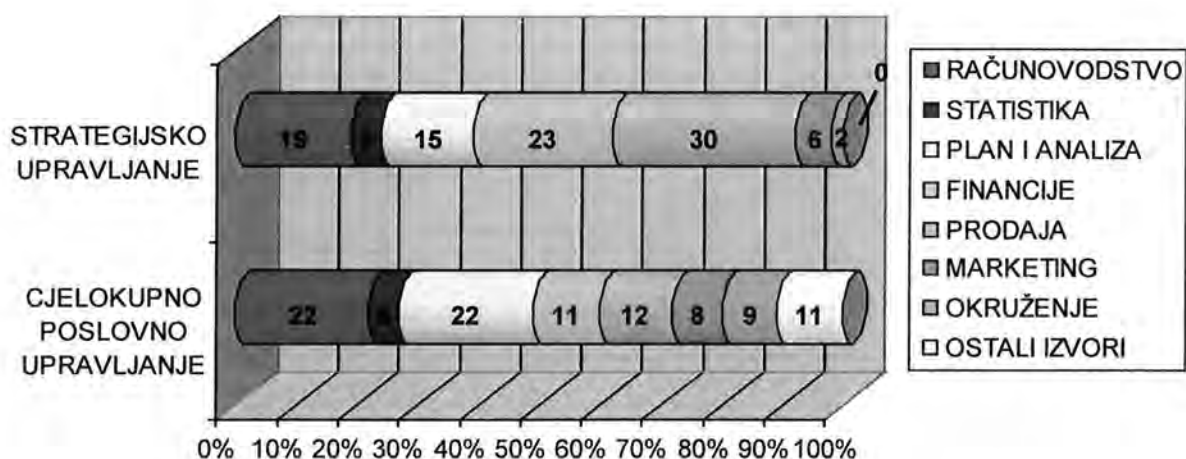
Grafikon 4.11. Stupanj ispunjenja informacijskih zahtjeva menadžmenta uz pomoć postojeće baze računovodstvenih internih izvještaja prema ocjeni menadžera i voditelja računovodstva

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Istraživanje pokazuje da $\frac{3}{4}$ menadžera zadovoljava 75% svojih informacijskih zahtjeva iz kontinuirano uređenoga računovodstvenog sustava izvještaja, dok se svega 25% informacija priprema na poseban zahtjev. Slična struktura odgovora dobivena je i od voditelja računovodstva; njih 80% ocjenjuje da većina informacijskih potreba menadžmenta (75% i više) uspijeva biti zadovoljena uspostavljenim sustavom internog izvještavanja, iz čega se zaključuje da definirani sadržaj i dinamika izvještavanja zadovoljavaju menadžerske potrebe.

Slijedom logičkog razmišljanja postavilo se pitanje o zastupljenosti računovodstva kao izvora informacija u strategijskom djelovanju i odlučivanju. Prethodno istraživanje provedeno u hrvatskom hotelijerstvu (Zanini Gavrančić, 2010.) pokazalo je da je računovodstvo glavni izvor informacija pri odlučivanju.

Od menadžera koji su sudjelovali u ovom istraživanju zatražilo se da rangiraju ponuđene informacijske izvore prema važnosti za proces strategijskog upravljanja. Odgovori su u određenoj mjeri odstupali od onih dobivenih prije spomenutim istraživanjem.



Grafikon 4.12. Struktura informacijskih izvora prema rangiranju menadžera

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Hotelski su menadžeri kao najvažniji izvor strategijskih informacija istaknuli prodaju (30% ih je odabralo taj izvor kao najvažniji), zatim financije (23%), dok je računovodstvo bilo na trećemu mjestu (19% ga drži primarnim izvorom informacija). Za razliku od tekućega poslovnog odlučivanja, u kojemu su računovodstvene informacije dominantne, u fokusiranju menadžmenta na dugoročne ciljeve računovodstvo gubi svoje vodeće mjesto. Istaknuto vodi do konstatacije da računovodstveni izvještaji za interne korisnike ne sadržavaju sve potrebne informacije i ne sjedinjuju sve elemente potrebne da se provodi strategijsko upravljanje, pa se menadžeri u ovom procesu više orijentiraju na druge izvore informacija.

Menadžeri su izrazili svoje zadovoljstvo sustavom računovodstvenog izvještavanja i kvalitetom informacija. Oni procjenjuju da su im računovodstvene procedure u cijelosti jasne, a izvještaji lako razumljivi. Odgovor samo jednoga od njih bio je suprotan, uz obrazloženje da je „cjelokupan računovodstveni sustav usporen i ima nedosljedan tok informacija“. Nasuprot menadžerima, voditelji su računovodstva bili kritičniji. Dio ih iznosi stavove da su informacijski zahtjevi menadžera često nejasni i nerealni (15%) i da nisu u mogućnosti u svakom trenutku osigurati pravovremenu i pouzdanu informaciju pojedinome menadžeru (18%). Čak ih 8% kao osnovni problem ističe postojeću organizaciju računovodstvenoga informacijskog sustava jer ona ne ostavlja dostatno prostora i vremena za kvalitetnu pripremu i pružanje informacija menadžerima.

Tablica 4.9. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o mogućnostima zadovoljenja informacijskih zahtjeva menadžera

STAVOVI VODITELJA RAČUNOVODSTVA	ODGOVOR: DA		ODGOVOR: NE	
	FREKVENCIJA	UDJEL U %	FREKVENCIJA	UDJEL U %
Jasnoća i realnost informacijskih zahtjeva menadžera	81	85,26	14	14,74
Mogućnost pružanja pravovremenih i pouzdanih informacija menadžerima	78	82,11	17	17,89
Usuglašenost organizacije računovodstva s potrebama informiranja menadžera	87	91,58	8	8,42

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Uz postavljena pitanja pružena je mogućnost da se preciznije definiraju problemi i istaknu moguće promjene i prilagodbe kojima bi se postigla veća ažurnost i viša razina kvalitete u ispunjavanju informacijskih zahtjeva na različitim razinama menadžmenta. Kao najčešće poteškoće voditelji su računovodstva istaknuli sljedeće segmente:

- ograničenost raspoloživih kadrovskih resursa, jedva dostatnih da bi se ažurno obavljali tekući računovodstveni poslovi (unos i obrada podataka), zbog čega se ne mogu u potrebnoj mjeri angažirati na poslovima poboljšanja internog izvještavanja,
- neodgovarajuća informatička podrška i ustroj informacijskog sustava što se ogleda u:
 - informacijskom sustavu nametnutome od stranog *branda* koji se nije u mogućnosti adekvatno prilagoditi potrebama pojedinoga hotelskog sustava,
 - „neelastičnoj“ tehničkoj podršci koja ne zadovoljava informacijske zahtjeve menadžmenta izvan uobičajenog obuhvata,
 - nedostatnoj integriranosti podataka i organizacijskih jedinica, iz čega proizlazi ograničenost u generiranju samo parcijalnih izvještaja često nedostatnih da se uoče bitne devijacije,
- nedostatna ažurnost prezentiranih informacija do čega dolazi zbog kašnjenja dokumentacije koja prati poslovne procese, tj. sporog unosa i obrade podataka,
- suočavanje s administrativnim problemima i birokratskom usporenošću.

4.4.2. Rezultati istraživanja u funkciji provjere hipoteze 1 (H₁)

Temeljem rezultata anketnog istraživanja, i to za potrebe dokazivanja prve hipoteze, analizirani su stavovi voditelja računovodstva i menadžera o dostignutom stupnju primjene instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva.

H₁: Informacije menadžerskog računovodstva u hotelskim poslovnim sustavima u Hrvatskoj nisu kvantitativno ni kvalitativno usklađene s informacijskim zahtjevima menadžera koji se postavljaju u procesima pri donošenju strategijskih poslovnih odluka.

U ispitivanju ove hipoteze analiziran je iskazani stav voditelja računovodstva o tome koliko je važna usklađenost računovodstvenih informacija u izvještajima s pojedinim fazama strategijskog upravljanja, te njihov stav o razini primjene instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva. Isti se problem istražio u skupini menadžera ocijenivši njihov stav o potrebi da se računovodstvo uključi u pojedine faze strategijskog upravljanja i o načinu uporabe instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva.

4.4.2.1. Rezultati istraživanja stavova voditelja računovodstva

Od voditelja računovodstva zatražilo se da iskažu svoj stav o tome koliko drže važnim usklađbu računovodstvenih informacija kojima opskrbljuju menadžment s menadžerskim zahtjevima iskazanim u pojedinim fazama procesa strategijskog upravljanja. Percipirani stupanj usklađenosti trebali su definirati od 1 do 7, pri čemu je ocjena 1 značila potpunu nezainteresiranost za proces usklađivanja i stanje potpune neusklađenosti, a ocjena 7 pridavanje maksimalne važnosti usklađbi i ostvarivanje potpune usklađenosti informacija s potrebama strategijskog upravljanja. Cjelovit prikaz strukture odgovora voditelja računovodstva predložen je u tablici 4.10.

Sve rang-varijable s najvećom frekvencijom nalaze se u području odgovora označenoga sa 6, iz čega se zaključuje da većina voditelja računovodstva smatra kako je *usklađivanje računovodstvenih informacija s pojedinim fazama strategijskog upravljanja veoma važno, ili da su računovodstvene informacije u većini usklađene s pojedinom fazom strategijskog računovodstva*. Mod je najviši pri razmatranju važnosti usklađbe u odnosu prema fazi odabira optimalne opcije (54% voditelja računovodstva).

Tablica 4.10. Rangiranje usklađenosti računovodstvenih informacija s pojedinim fazama strategijskog upravljanja

FAZE STRATEGIJSKOG PROCESA	1	2	3	4	5	6	7	Σ^*
Identifikacija problema	1	1	6	7	16	31	31	93
Postavljanje ciljeva	1	6	0	8	31	32	15	93
Vrednovanje različitih opcija	1	0	2	12	16	43	19	93
Odabir optimalne opcije	1	1	0	11	17	50	13	93
Provođenje odabrane opcije	0	2	2	10	19	30	30	93
Kontrola postupaka tijekom provedbe	0	2	2	2	12	46	29	93
Korektivna djelovanja tijekom provedbe	1	2	1	1	15	48	25	93

* Ukupan zbroj odgovora je 93 jer je u dva upitnika izostavljen odgovor na ovo pitanje.

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Najbolja usklađenost računovodstvenih informacija, prema viđenju voditelja računovodstva postignuta je u fazama korektivnoga djelovanja tijekom provedbe odabrane opcije (78% voditelja računovodstva odlučilo se za potpunu i prevladavajuću usklađenost), tj. kontrole postupaka tijekom provedbe odabrane opcije (čak nešto više od 80% ispitanika iskazalo je ocjene 6 i 7).

Temeljem istaknutoga daje se zaključiti da voditelji računovodstva smatraju kako je veoma bitno računovodstvene informacije uskladiti s potrebama strategijskog upravljanja, ili oni drže da je u praksi ostvarena njihova kvalitetna uskladba s informacijskim zahtjevima menadžera, i to u svim fazama procesa strategijskog upravljanja.

Kako bi se isključila subjektivnost pri formiranju slike o usklađenosti i uključenosti strategijskoga upravljačkog računovodstva u procese strategijskog upravljanja, postavljeno je pitanje o korištenju instrumentima, metodama i tehnikama strategijskog računovodstva u praksi hotelskih poslovnih sustava u Republici Hrvatskoj.

Odgovori voditelja računovodstva, prikazani u tablici 4.11., pokazuju nezadovoljavajuće stanje u primjeni tehnika strategijskog računovodstva jer se u više od 50% hotelskih poslovnih sustava u cijelosti ne služi niti jednom tehnikom. Najraširenija je primjena *benchmarkinga*, koji u cijelosti upotrebljava 45% hotela, a 70% djelomično i u cijelosti. Slijedi *integrated performans measurement*, kojim se u cijelosti koristi 47% te 68% hotela djelomično i u cijelosti. S druge strane, 75% voditelja računovodstva ne koristi se i ne planira uvesti *lifetime customer profitability analysis*, iako orijentaciju na kupce ističu kao jedan od prioritarnih zadataka u strategijskom pozicioniranju. Sličan se stav uočava i za većinu ostalih tehnika strategijskog računovodstva. Čak 30–60% voditelja računovodstva uopće se ne razmišlja o uvođenju deset tehnika strategijskog računovodstva

u proces pripreme upravljačkih informacija koje su namijenjene donošenju strategijskih poslovnih odluka.

Tablica 4.11. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o primjeni instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva

TEHNIKE STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA	NE KORISTI SE I NE PLANIRA		NE KORISTI SE, ALI PLANIRA		DJELOMIČNO SE KORISTI		U CIJELOSTI SE KORISTI	
	f _i	%	f _i	%	f _i	%	f _i	%
<i>Attribute costing</i>	44	46,32	4	4,21	23	24,21	24	25,26
<i>Life-cycle costing</i>	41	43,16	7	7,37	41	43,16	6	6,31
<i>Quality costing</i>	41	43,16	21	22,11	24	25,26	9	9,47
<i>Target costing</i>	33	34,74	6	6,32	36	37,89	20	21,05
<i>Value chain costing</i>	54	56,84	6	6,32	30	31,58	5	5,26
<i>Competitor cost assessment</i>	43	45,26	7	7,37	34	35,79	11	11,58
<i>Competitor position monitoring</i>	33	34,74	5	5,26	51	53,68	6	6,32
<i>Competitor performance appraisal</i>	35	36,84	5	5,26	43	45,27	12	12,63
<i>Customer profitability analysis</i>	26	27,37	4	4,21	52	54,74	13	13,68
<i>Lifetime customer profitability analysis</i>	71	74,74	4	4,21	18	18,95	2	2,10
<i>Valuation of customers as assets</i>	40	42,11	4	4,21	46	48,42	5	5,26
<i>Strategic costing</i>	29	30,53	8	8,42	30	31,58	28	29,47
<i>Strategic pricing</i>	28	29,47	7	7,37	25	26,32	35	36,84
<i>Brand valuation</i>	28	29,47	18	18,95	34	35,79	15	15,79
<i>Benchmarking</i>	23	24,21	5	5,26	24	25,26	43	45,27
<i>Integrated performans measurement</i>	26	27,37	4	4,21	20	21,05	45	47,37

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Analizom što je uslijedila, nastojalo se doći do spoznaje o postojanju utjecaja koji uporaba metoda strategijskog računovodstva ima na formiranje stava o usklađenosti računovodstvenih informacija sa zahtjevima strategijskog menadžmenta. Budući da je zavisna varijabla (usklađenost računovodstva s potrebama pojedinih faza strategijskog upravljanja) izražena kao ordinalna, rang-varijabla, koristilo se Kruskal-Wallisovim testom.

Tablica 4.12. Utjecaj upotrebe metoda strategijskog računovodstva na usklađenost računovodstva s informacijskim zahtjevima menadžera u pojedinim fazama strategijskog upravljanja – odgovori voditelja računovodstva

METODE STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA FAZE STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA	χ^2	STUPNJEVI SLOBODE	RAZINA SIGNIFIKAN.
ATTRIBUTE COSTING			
- Identifikacija problema	14,000	3	0,003
- Postavljanje ciljeva	10,909	3	0,012
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	8,163	3	0,043
- Odabir optimalne opcije	16,995	3	0,001
- Provođenje optimalne opcije	35,362	3	0,000
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	36,641	3	0,000
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	24,576	3	0,000

METODE STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA FAZE STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA	χ^2	STUPNJEVI SLOBODE	RAZINA SIGNIFIKAN.
LIFE-CYCLE COSTING			
- Identifikacija problema	16,447	3	0,001
- Postavljanje ciljeva	31,191	3	0,000
- Odabir optimalne opcije	10,261	3	0,016
- Provođenje optimalne opcije	11,492	3	0,009
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	10,836	3	0,013
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	13,191	3	0,004
QUALITY COSTING			
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	10,516	3	0,015
- Odabir optimalne opcije	8,583	3	0,035
- Provođenje optimalne opcije	25,801	3	0,000
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	36,208	3	0,000
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	29,295	3	0,000
TARGET COSTING			
- Identifikacija problema	12,832	3	0,005
- Postavljanje ciljeva	19,327	3	0,000
- Odabir optimalne opcije	18,905	3	0,000
- Provođenje optimalne opcije	15,805	3	0,001
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	12,807	3	0,005
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	8,369	3	0,039
VALUE CHAIN COSTING			
- Postavljanje ciljeva	13,147	3	0,004
- Odabir optimalne opcije	15,194	3	0,002
- Provođenje optimalne opcije	15,014	3	0,002
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	21,343	3	0,000
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	17,697	3	0,001
COMPETITOR COST ASSESSMENT			
- Identifikacija problema	12,193	3	0,007
- Postavljanje ciljeva	11,714	3	0,008
- Odabir optimalne opcije	17,564	3	0,001
- Provođenje optimalne opcije	21,598	3	0,000
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	14,805	3	0,002
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	14,669	3	0,002
COMPETITOR POSITION MONITORING			
- Identifikacija problema	17,692	3	0,001
- Postavljanje ciljeva	34,954	3	0,000
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	9,328	3	0,025
- Odabir optimalne opcije	19,726	3	0,000
- Provođenje optimalne opcije	10,845	3	0,013
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	10,426	3	0,015
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	9,387	3	0,025
COMPETITOR PERFORMANCE APPRAISAL			
- Identifikacija problema	10,230	3	0,017
- Postavljanje ciljeva	17,359	3	0,001
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	9,368	3	0,025
- Odabir optimalne opcije	18,093	3	0,000
- Provođenje optimalne opcije	11,776	3	0,008
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	13,823	3	0,003
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	12,694	3	0,005
CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS			
- Identifikacija problema	16,441	3	0,001
- Postavljanje ciljeva	23,436	3	0,000
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	10,082	3	0,018
- Odabir optimalne opcije	14,083	3	0,003
- Provođenje optimalne opcije	8,253	3	0,041
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	8,668	3	0,034
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	11,552	3	0,009

METODE STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA FAZE STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA	χ^2	STUPNJEVI SLOBODE	RAZINA SIGNIFIKAN.
LIFETIME CUSTOMER PROFITABILITY ANALYSIS			
- Postavljanje ciljeva	12,182	3	0,007
- Odabir optimalne opcije	19,268	3	0,000
- Provođenje optimalne opcije	8,581	3	0,035
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	10,850	3	0,013
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	9,126	3	0,028
VALUATION OF CUSTOMERS AS ASSETS			
- Identifikacija problema	10,748	3	0,013
- Postavljanje ciljeva	27,093	3	0,000
- Odabir optimalne opcije	14,492	3	0,002
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	10,757	3	0,013
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	14,760	3	0,002
STRATEGIC COSTING			
- Identifikacija problema	17,731	3	0,000
- Postavljanje ciljeva	27,158	3	0,000
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	10,350	3	0,016
- Odabir optimalne opcije	9,159	3	0,027
- Provođenje optimalne opcije	10,121	3	0,018
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	14,055	3	0,003
STRATEGIC PRICING			
- Identifikacija problema	14,388	3	0,002
- Postavljanje ciljeva	26,116	3	0,000
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	8,034	3	0,045
- Odabir optimalne opcije	16,298	3	0,001
- Provođenje optimalne opcije	14,266	3	0,003
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	10,490	3	0,015
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	11,558	3	0,009
BRAND VALUATION			
- Identifikacija problema	12,598	3	0,006
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	15,029	3	0,002
- Odabir optimalne opcije	11,155	3	0,011
- Provođenje optimalne opcije	29,724	3	0,000
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	33,735	3	0,000
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	33,105	3	0,000
BENCHMARKING			
- Identifikacija problema	15,014	3	0,002
- Postavljanje ciljeva	14,296	3	0,003
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	13,429	3	0,004
- Odabir optimalne opcije	8,729	3	0,033
INTEGRATED PERFORMANCE MEASUREMENT			
- Identifikacija problema	10,602	3	0,014
- Postavljanje ciljeva	29,677	3	0,000
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	7,650	3	0,054
- Odabir optimalne opcije	14,590	3	0,002
- Provođenje optimalne opcije	11,816	3	0,008
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	15,009	3	0,002
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	18,059	3	0,000

Izvor: Izračunala autorica prema rezultatima empirijskog istraživanja.

Rezultati Kruskal-Wallis testa pokazuju da se, uz razinu signifikantnosti od 5%, može zaključiti kako postoji značajna veza između uporabe metoda strategijskog računovodstva i usklađenosti računovodstva s informacijskim potrebama menadžera u pojedinim fazama strategijskog upravljanja. Veza je najintenzivnija u području neupotrebe tih tehnika, koje

se, zbog iskazanog stava o važnosti uskladbe računovodstvenih informacija s fazama procesa strategijskog upravljanja, planiraju implementirati u poslovne i informacijske procese.

4.4.2.2. Rezultati istraživanja stavova menadžera

Menadžeri su trebali procijeniti važnost uključivanja računovodstva i postignuti stupanj implementacije internih računovodstvenih izvještaja u pojedine faze procesa strategijskog upravljanja, koristeći se ocjenama u rasponu od 1 (računovodstvo ne treba biti uključeno u proces strategijskog upravljanja i u praksi je u cijelosti izvan ovih procesa) do 7 (računovodstvo je potpuno uključeno).

Tablica 4.13. Rangiranje implementiranosti računovodstva u pojedine faze strategijskog upravljanja

FAZE STRATEGIJSKOG PROCESA	1	2	3	4	5	6	7	Σ
Identifikacija problema	2	4	10	7	7	12	18	60
Postavljanje ciljeva	6	2	2	9	17	17	7	60
Vrednovanje različitih opcija	1	1	2	20	15	13	8	60
Odabir optimalne opcije	1	1	1	19	14	17	7	60
Provođenje odabrane opcije	1	1	3	18	15	13	9	60
Kontrola postupaka tijekom provedbe	1	1	1	4	7	30	16	60
Korektivna djelovanja tijekom provedbe	2	2	3	1	14	29	9	60

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

S obzirom na modalitet rang-varijable s najvećom frekvencijom (mod), stav menadžera je da je računovodstvo u cijelosti uključeno u proces identifikacije problema (taj stav podržava 30% menadžera), dok je u provedbi postupaka kontrole, kao i pri korektivnom djelovanju tijekom provedbe odabrane strategije, u najvećem dijelu uključeno u procese (stav 50%, odnosno 48% menadžera). Najveći broj ispitanika iskazao je mišljenje da je najniži udjel računovodstva u fazama vrednovanja opcija, odabira i provođenja optimalne opcije (30–33% menadžera). Dakle, generalno se može reći da bi računovodstvo, prema mišljenju menadžera, trebalo biti u velikoj mjeri uključeno u strategijske procese, odnosno da je u konkretnim hotelskim poslovnim sustavima i realizirana njegova uključenost u procese strategijskog upravljanja.

Međutim, spoznaja menadžera o postojanju i uporabi instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva, iskazana kroz njihovo korištenje izvještajima strategijskog računovodstva, pruža drugačiju sliku. Naime, na postavljeno pitanje o

tehnikama strategijskog računovodstva kojima se koristi u poslovnom sustavu, tj. u svojim strategijskim promišljanjima i djelovanjima, menadžerima su ponudene opcije odgovora:

- ne koristi se njima i ne planira se njihovo uvođenje,
- ne koristi se njima, ali se planira njihovo uvođenje,
- djelomično se koristi,
- u cijelosti se koristi.

Odgovori menadžera prikazani su u tablici 4.14. Oni pokazuju da se najveći broj iskazanih tehnika samo djelomično primjenjuje (42–55% menadžera odgovorilo je da se djelomično koristi osam tehnika), dok je jednak broj tehnika kojima se ne koristi i ne planira koristiti u budućem poslovanju (42–70% menadžera ne planira uvoditi čak sedam tehnika strategijskog računovodstva). Dakle, moglo bi se zaključiti da menadžeri ili nisu svjesni mogućnosti što im pojedine tehnike pružaju, pa stoga ne iniciraju njihovu primjenu, ili nemaju potrebne (kadrovske, tehničke i ostale) predispozicije za takve (zahtjevne) tehnike.

Tablica 4.14. Frekvencije odgovora menadžera o korištenju metodama i tehnikama strategijskog računovodstva

TEHNIKE STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA	NE KORISTI SE I NE PLANIRA		NE KORISTI SE, ALI PLANIRA		DJELOMIČNO SE KORISTI		U CIJELOSTI SE KORISTI	
	f ₁	%	f ₁	%	f ₁	%	f ₁	%
<i>Attribute costing</i>	27	45,00	1	1,67	23	38,33	9	15,00
<i>Life-cycle costing</i>	28	46,66	4	6,67	24	40,00	4	6,67
<i>Quality costing</i>	25	41,67	6	10,00	20	33,33	9	15,00
<i>Target costing</i>	23	38,33	1	1,67	26	43,33	10	16,67
<i>Value chain costing</i>	33	55,00	5	8,33	14	23,34	8	13,33
<i>Competitor cost assessment</i>	29	48,33	7	11,67	21	35,00	3	5,00
<i>Competitor position monitoring</i>	20	33,33	4	6,67	29	48,33	7	11,67
<i>Competitor performance appraisal</i>	18	30,00	4	6,67	30	50,00	8	13,33
<i>Customer profitability analysis</i>	17	28,33	2	3,33	31	51,67	10	16,67
<i>Lifetime customer profitability analysis</i>	42	70,00	3	5,00	12	20,00	3	5,00
<i>Valuation of customers as assets</i>	30	50,00	4	6,67	19	31,66	7	11,67
<i>Strategic costing</i>	11	18,33	2	3,33	28	46,67	19	31,67
<i>Strategic pricing</i>	11	18,33	3	5,00	27	45,00	19	31,67
<i>Brand valuation</i>	19	31,67	2	3,33	25	41,67	14	23,33
<i>Benchmarking</i>	6	10,00	2	3,33	33	55,00	19	31,67
<i>Integrated performans measurement</i>	14	23,33	1	1,67	19	31,67	26	43,33

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Neparametrijskim testom željela se utvrditi ispravnost pretpostavke da postoji statistički značajan utjecaj primjene pojedine metode strategijskog računovodstva na uključivanje

Tablica 4.15. Utjecaj upotrebe metoda strategijskog računovodstva na involviranost računovodstva u pojedine faze strategijskog upravljanja – odgovori menadžera

METODE STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA FAZE STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA	χ^2	STUPNJEVI SLOBODE	RAZINA SIGNIFIKAN.
ATTRIBUTE COSTING			
- Identifikacija problema	9,561	3	0,023
LIFE-CYCLE COSTING			
- Provođenje odabrane opcije	7,462	3	0,059
- Korektivna djelovanja tijekom provedbe	15,732	3	0,001
QUALITY COSTING			
- Provođenje odabrane opcije	7,879	3	0,049
- Korektivna djelovanja tijekom provedbe	11,662	3	0,009
TARGET COSTING			
- Identifikacija problema	9,127	3	0,028
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	9,110	3	0,028
- Odabir optimalne opcije	11,670	3	0,009
- Provođenje optimalne opcije	9,799	3	0,020
VALUE CHAIN COSTING			
- Identifikacija problema	9,599	3	0,022
- Provođenje odabrane opcije	10,110	3	0,018
COMPETITOR COST ASSESSMENT			
- Korektivna djelovanja tijekom provedbe	13,712	3	0,003
COMPETITOR POSITION MONITORING			
- Postavljanje ciljeva	9,119	3	0,028
- Korektivna djelovanja tijekom provedbe	10,612	3	0,014
COMPETITOR PERFORMANCE APPRAISAL			
- Postavljanje ciljeva	11,658	3	0,009
- Odabir optimalne opcije	8,686	3	0,034
- Provođenje optimalne opcije	10,200	3	0,017
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	7,734	3	0,052
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	15,112	3	0,002
VALUATION OF CUSTOMERS AS ASSETS			
- Postavljanje ciljeva	7,753	3	0,051
- Korektivna djelovanja tijekom provedbe	9,488	3	0,023
STRATEGIC COSTING			
- Identifikacija problema	7,729	3	0,052
- Postavljanje ciljeva	14,790	3	0,002
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	16,279	3	0,001
- Odabir optimalne opcije	8,930	3	0,030
- Provođenje optimalne opcije	17,796	3	0,000
STRATEGIC PRICING			
- Postavljanje ciljeva	8,887	3	0,031
- Vrednovanje različitih opcija/rješenja	7,865	3	0,049
- Provođenje optimalne opcije	13,143	3	0,004
- Korektivna djelovanja tijekom provedbe	8,149	3	0,043
BRAND VALUATION			
- Identifikacija problema	8,328	3	0,040
- Korektivna djelovanja tijekom provedbe	8,029	3	0,045
BENCHMARKING			
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	13,359	3	0,004
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	15,559	3	0,001
INTEGRATED PERFORMANCE MEASUREMENT			
- Kontrola postupaka tijekom provedbe	8,252	3	0,041
- Korektivno djelovanje tijekom provedbe	14,469	3	0,002

Izvor: Izračunala autorica prema rezultatima empirijskog istraživanja.

računovodstva u pojedine faze strategijskog upravljanja. Budući da je zavisna varijabla (uključenost računovodstva u strategijsko upravljanje) izražena kao ordinalna, rang-varijabla, poslužilo se Kruskal-Wallisovim testom.

Uz razinu signifikantnosti od 5%, može se zaključiti da postojanje i primjena metoda strategijskog računovodstva utječe na viši stupanj uključenosti računovodstva u procese strategijskog upravljanja u hotelskim poslovnim sustavima. Istovremeno, dade se zaključiti kako te povezanosti nema za sve metode i u svim fazama strategijskog upravljanja, što pokazuje činjenicu da izvještaji strategijskog računovodstva nisu dostatno zaživjeli u praksi, niti se u potpunosti shvaća njihov mogući doprinos. Međutim, iskazana je potreba da se intenzivnije uključi strategijsko računovodstvo u sve faze strategijskog upravljanja, što inicira kod menadžera razmišljanja i planiranja uvođenja pojedinih tehnika u računovodstvene procedure, a to je svakako pokazatelj pozitivnih pomaka.

Značajna razina ostvarena u razvoju sustava informacija koje se pripremaju za kratkoročno poslovno odlučivanje, kao i u razvoju računovodstvenog izvještavanja po segmentima zasnovana na primjeni standarda sustava USALI u hotelskim poslovnim sustavima, pruža realno uporište za očekivanje da bi se na istim polazištima mogla potaknuti primjena instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva, čime bi se osigurala kvalitetna informacijska osnovica za donošenje strategijskih poslovnih odluka.

4.4.2.3. Dokazivanje hipoteze 1 (H_1)

Sukladno teorijskim polazištima, a temeljem analize prethodno elaboriranih rezultata proizišlih iz testiranja podataka koji su dobiveni provedenim empirijskim istraživanjem, može se zaključiti da je **potvrđena hipoteza 1**, što implicira **da informacije menadžerskog računovodstva u hotelskim poslovnim sustavima u Hrvatskoj nisu kvantitativno dostatne ni kvalitativno usklađene sa stvarnim informacijskim zahtjevima menadžera u smislu da bi one bile kvalitetna osnovica pri donošenju strategijskih poslovnih odluka.**

Uporište za ovu konstataciju nalazi se i u analizi samih relativnih odnosa prezentiranih grafikonom 4.12., iz kojega se uočava da relativna važnost računovodstvenih izvještaja kao izvora informacija opada kako se fokus menadžera premješta sa zahtjeva za informacijama prijeko potrebnima za kratkoročno poslovno odlučivanje – na informacije bitne za

donošenje dugoročnih poslovnih odluka. Neparometrijski Kruskal-Wallis test proveden na podacima dobivenima od voditelja računovodstva, kao i menadžera, doveo je do istog zaključka.

Usprikoš relativno niskoj razini korištenja instrumentima, metodama i tehnikama strategijskog računovodstva, te na njima temeljenih izvještaja strategijskog računovodstva, evidentna je visoka razina svijesti hotelskih menadžera i voditelja računovodstva o važnosti da se računovodstvo uključi u procese strategijskog upravljanja. Istaknuto potiče potrebu intenzivnijeg djelovanja u promicanju ovih stavova, kako bi se sustavno pristupilo implementaciji tehnika SMA u poslovne procese i time se unaprijedila ukupna kvantiteta i kvaliteta informacija proisteklih iz računovodstvenoga informacijskog sustava koje su se pokazale ključnima za donošenje strategijskih poslovnih odluka.

4.4.3. Rezultati istraživanja u funkciji provjere hipoteze 2 (H₂)

Slijedom rezultata prethodnih istraživanja željelo se ocijeniti koliko je u računovodstvu hotelskih poslovnih sustava zastupljeno povezivanje vrijednosnih, naturalnih i kvalitativnih informacija, prikupljenih iz internih i eksternih izvora, a koje svojom sjedinjenošću osiguravaju kvalitetu računovodstvenog izvještavanja usmjerenoga na donošenje kratkoročnih i dugoročnih poslovnih odluka.

H₂: U hotelskim poslovnim sustavima prevladava uporaba vrijednosno izraženih podataka i informacija proizišlih iz poslovnih aktivnosti, a izostaje njihovo prikladno povezivanje s nevrijednosno izraženim podacima i informacijama, što utječe na ukupnu kvalitetu računovodstvenih izvještaja.

Tradicionalno računovodstvo prije svega je usmjereno na pripremu i prezentiranje vrijednosno izraženih informacija, dok je uporaba nevrijednosno izraženih informacija prilično zanemarena. Temeljni *output* računovodstvene funkcije su informacije o: imovini, obvezama, kapitalu, ostvarenim prihodima, rashodima, i globalnim rezultatima, novčanom toku i promjenama u vlasničkoj glavnici, kao i o parcijalnim rezultatima iskazanima po segmentima. Informacije tradicionalnog računovodstva obuhvaćaju prvenstveno već nastale poslovne događaje i iskazuju rezultate poslovanja u proteklom razdoblju.

Ako bi se raspoloživa informacijska osnovica upotrijebila da bi se prognoziralo poslovanje u sljedećim obračunskim razdobljima, realizirala bi se funkcija računovodstva

kao metodološke podloge za tekuće planiranje i kontrolu. Temelje li se predračuni na standardima i standardnim troškovima, dobiva se kvalitetna metodološka baza za ocjenu odstupanja u kratkom roku. No, kako istaknuti izvještaji ne sadržavaju i komplementarne nefinancijske podatke i informacije, oni postaju nedostatni menadžerima u procesu donošenja strategijskih poslovnih odluka.

Premda je u praksi uslužnih djelatnosti znatno zastupljeno praćenje kvalitativnih podataka, oni se najčešće ipak ne uključuju u računovodstvene izvještaje. Istovremeno se može zamijetiti da broj i struktura nefinancijskih podataka i informacija zaostaju za brojnošću i izražajnom snagom financijskih podataka i informacija.

U hotelijerstvu se, primjerice, redovito ispituju gosti o njihovoj percepciji kvalitativnih elemenata ponuđene usluge, redovite su kontrole kvantitete i kvalitete pruženih obroka prema normativima i standardima HACCP, poštovanja hotelskih standarda i slično. Međutim, iako raspoloživi, rezultati tih ispitivanja rijetko se povezuju s financijskim performansama u jedinstvenu informacijsku bazu. Temeljem svega istaknutoga može se zaključiti da bi se unosenjem nefinancijskih informacija u okvire računovodstvenih izvještaja otvorila mogućnost za preciznije obrazloženje nastanka konkretnih financijskih performanca, čime bi cjelokupni izvještaji povećali razinu usklađenosti s informacijskim zahtjevima menadžera istaknutima kad se donose strategijske poslovne odluke.

U procesu dokazivanja ove hipoteze ocjenjivana je kvaliteta informacija koje se prezentiraju u internim izvještajima namijenjenima menadžmentu, kao i kvaliteta pokazatelja što se na njima temelje. S tom je svrhom, u okviru upitnika za voditelje računovodstva, postavljeno pitanje o njihovoj procjeni cjelovitosti obuhvata pojedine vrste informacija u interne izvještaje namijenjene strategijskom odlučivanju, dok su u okviru upitnika za menadžere postavljena pitanja o njihovoj ocjeni intenziteta i vrijednosti uporabe pojedine vrste informacija, kao i o procjeni kvalitete postojećih informacija koje im pruža računovodstveni sustav.

4.4.3.1. Rezultati istraživanja stavova voditelja računovodstva

Od voditelja računovodstva zatražilo se da ocijene koliko je realno očekivati da će se u okviru računovodstvenih izvještaja obuhvatiti, tj. iskazati podatci i informacije prikupljene iz poslovnog sustava ili iz okruženja, te obrađene u računovodstvu ili preuzete iz nekoga drugog odjela, i to da bi se menadžmentu pružila cjelovita informacija iz koje se mogu

generirati, u strategijskom smislu, relevantni pokazatelji. Ocjenjivanje se provodilo od 1 (stanje u kojem nije moguće uključiti pojedinu vrstu informacije u interni izvještaj) do 7 (potpuna uključenost informacija u interni izvještaj).

Tablica 4.16. Rangiranje mogućnosti obuhvata informacija u internim izvještajima menadžmentu

VRSTE POKAZATELJA/INFORMACIJA	1	2	3	4	5	6	7	∑	VAGANA ARITMETIČKA SREDINA
Financijski pokazatelji	1	4	0	1	1	26	62	95	6,40
Nefinancijski pokazatelji	1	1	3	1	24	27	38	95	5,94
Eksterne informacije	3	6	0	8	48	22	8	95	5,00
Prognostičke informacije	2	1	11	7	24	29	21	95	5,33

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Stavovi voditelja računovodstva iskazani u tablici 4.16. pokazuju da oni smatraju kako su u najvećoj mjeri u mogućnosti uključiti financijske informacije u interne izvještaje (65%), dok je to najteže za eksterne informacije (8%). Njihovi stavovi podržavaju već prije istaknuti teorijski postulat da je praksa klasičnoga upravljačkog računovodstva podređena načelima financijskog računovodstva (Johnson i Kaplan, 1987., str. 1-2.), te da ono na temelju podržavanih koncepata ne može kvalitetno obuhvatiti eksterno okruženje (kontinuirane promjene u segmentu kupaca, konkurencije, tržišta i drugih izvanjskih elemenata). U tom smislu logičan i opravdan postaje zahtjev da se dogradi sustav upravljačkog računovodstva uspostavom novoga ili modifikacijom postojećih koncepata internog izvještavanja.

4.4.3.2. Rezultati istraživanja menadžerskih stavova

Od menadžera se zatražilo da rangiraju važnost pojedinih podataka, informacija i pokazatelja za donošenje strategijskih poslovnih odluka koristeći se ocjenama od 1 do 7, pri čemu je ocjena 1 značila stanje u kojemu informacije nemaju nikakva značenja, dok se ocjenom 7 označavala njihova izuzetna važnost.

Tablica 4.17. Rangiranje važnosti korištenja informacijama u strategijskom upravljanju

VRSTE POKAZATELJA/INFORMACIJA	1	2	3	4	5	6	7	∑	VAGANA ARITMETIČKA SREDINA
Financijski pokazatelji	0	0	0	0	2	23	35	60	6,55
Nefinancijski pokazatelji	0	0	2	8	16	22	12	60	5,57
Eksterne informacije	1	0	1	12	25	14	7	60	5,17
Prognostičke informacije	1	0	1	8	26	17	7	60	5,28

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Iz podataka u tablici dade se zaključiti kako su svi ispitani menadžeri prvenstveno usmjereni na uporabu financijskih podataka i informacija, te na njima temeljenih pokazatelja, pri svojem strategijskom promišljanju i djelovanju. Nitko od ispitanih nije rangirao važnost financijskih pokazatelja ocjenama 1–4, pa ih čak 59% ocjenjuje izuzetno bitnima. Tome nasuprot, za nešto manje od 17% ispitanika nefinancijski pokazatelji i prognostičke informacije manje su važne, dok su eksterne informacije za njih 23% irelevantne kad se donose strategijske poslovne odluke. Premda bi se na prvi pogled moglo zaključiti da su eksterne informacije nebitne za strategijsko upravljanje, ta tvrdnja nije u suglasju sa svim prije istaknutim činjenicama. Zbog toga je vjerojatnije da je ovakav stav menadžera izravna posljedica izostanka obuhvata ove vrste podataka i informacija u interne računovodstvene izvještaje, pa budući da im nisu na raspolaganju, menadžeri nisu ni svjesni svih mogućnosti što bi se njihovom uporabom mogle polučiti.

U dokazivanju drugog dijela hipoteze, o vezi koja postoji između uspostave integrirane baze podataka i ostvarene razine kvalitete informacijske podloge, testirao se utjecaj svake pojedine vrste pokazatelja na ukupnu kvalitetu računovodstvenoga informacijskog sustava. Budući da je zavisna varijabla mjerena na nominalnoj skali, pri analizi podataka koristilo se Hi-kvadrat testom. Pri tome su dobiveni sljedeći rezultati:

Tablica 4.18. Povezanost upotrebe različitih pokazatelja i razine kvalitete računovodstvenih informacija

VRSTE POKAZATELJA	PEARSON χ^2	STUPNJEVI SLOBODE	RAZINA SIGNIFIKAN.
Nefinancijski pokazatelji <input checked="" type="checkbox"/>	29,492	4	0,000
Eksterne informacije <input checked="" type="checkbox"/>	60,000	5	0,000
Prognostičke informacije <input checked="" type="checkbox"/>	1,330	5	0,932

Izvor: Izračunala autorica prema rezultatima empirijskog istraživanja.

Moguće je zaključiti da postoji statistički značajna pozitivna veza između uporabe nefinancijskih pokazatelja i ukupne kvalitete računovodstvenih informacija na razini signifikantnosti od 5%. Osim toga, zamjetno je postojanje statistički značajne pozitivne veze između uporabe eksternih informacija i razine kvalitete računovodstvenih informacija na razini signifikantnosti od 5%, dok uz istu razinu signifikantnosti nema statistički značajne povezanosti prognostičkih informacija s kvalitetom ukupnih računovodstvenih informacija.

Analizom se ustanovilo da je u 85% primjera, u kojima se nefinancijski podatci tretiraju i rabe kao važan izvor informacija kad se donose strategijske poslovne odluke, menadžeri ocjenjuju računovodstvene informacije dostatnom i kvalitetnom podlogom u strategijskom odlučivanju u kojoj su sjedinjene ne samo financijske veličine već i one koje nemaju financijski izričaj. 75% menadžera koji pri donošenju strategijskih odluka definiraju eksterne informacije kao dragocjen izvor podataka, procjenjuje da su im ukupno raspoložive računovodstvene informacije zadovoljavajuće kvalitete.

4.4.3.3. Dokazivanje hipoteze 2 (H_2)

Provedenim empirijskim istraživanjem željelo se ocijeniti koriste li se i koliko pri strategijskom upravljanju menadžeri hotelskim poslovnih sustava vrijednosno i nevrjednosno iskazanim informacijama, te utječu li i koliko nefinancijske i eksterno prikupljene informacije na ukupnu kvalitetu računovodstvenih izvještaja.

Testiranjem dobivenih podataka, **potvrđena je hipoteza 2** da postoji pozitivna povezanost između uključivanja nefinancijskih (kao i eksternih) podataka u pripremu internih izvještaja za menadžment i ukupne kvalitete računovodstvenih informacija iskazanih u izvještajima. Također je dokazano da u hotelskim poslovnim sustavima, usprkos iznesenim stavovima menadžera o relevantnom utjecaju nefinancijskih i eksternih podataka na donošenje strategijskih odluka, još uvijek **u internim izvještajima prevladava prezentiranje financijski izraženih podataka i informacija proizišlih iz prošlih i tekućih poslovnih aktivnosti, dok izostaje odgovarajuće uključivanje nefinancijskih, eksternih i prognostičkih informacija.**

4.4.4. Rezultati istraživanja u funkciji provjere hipoteze 3 (H_3)

Poslovni sustavi koji posluju u stabilnom, relativno "nepromjenjivom" okruženju, imaju minimalne zahtjeve prema računovodstvenom sustavu jer su njihova strategijska djelovanja ustanovljena tijekom godina rada i odvijaju se u obliku ustaljenih procedura pri neizmijenjenim uvjetima. Za razliku od njih, poslovni sustavi što djeluju u okruženju koje se mijenja, moraju predvidjeti veličinu i brzinu promjena, te djelovati unaprijed jer je naknadno djelovanje često prekasno. Učestalije promjene u okruženju povećavaju zahtjeve menadžera za raznovrsnim informacijama iz okruženja kojima će upotpuniti spoznaje utemeljene na internim informacijama. Na opisanim polazištima postavlja se sljedeća

hipoteza kojom se želi upozoriti na potrebu da se uključe i eksterni utjecaji u strukturu menadžerskih izvještaja namijenjenih strategijskom upravljanju.

H₃: Postoji nerazmjer između razine poremećaja u okruženju i intenziteta dostavljanja računovodstvenih informacija menadžerima.

Da bi se izbjegla situacija u kojoj su menadžeri, suočeni s turbulentnim tržišnim kretanjima, prisiljeni donositi strategijski orijentirane poslovne odluke bez adekvatne informacijske podrške, prijeko je potrebno da se spoznaje o promjenama u okruženju sadržajno i dinamički uključuju u sustav izvještavanja. Osim toga, česta je i situacija u kojoj su menadžeri prisiljeni otpočeti strategijski djelovati prije nego i nastupe promjene u okruženju, pa bi interni izvještaji trebali uključivati i iskaze očekivanih, tj. potencijalnih utjecaja. Sve to pred računovodstveni informacijski sustav postavlja zahtjeve da povećaju ažurnost u izvješćivanju, premda prezentirane informacije mogu biti neprecizne, nesigurne, provizorne i promjenjive.

Hotelijerstvo je djelatnost suočena s tzv. diskontinuiranim okruženjem koje ponekad može reagirati i kao nepredvidivo (*surpriseful environment*). Osnovna odlika diskontinuiranog okruženja je brojnost promjena: od onih u području novih domaćih i inozemnih konkurenata do promjena vrste i kvalitete usluga, a posebice promjena u potrebama, zahtjevima i željama kupaca.

Hotelski menadžment mora navrijeme prepoznati potencijalne promjene, procijeniti način na koji bi se one mogle odraziti na poslovanje i provesti pripreme za prilagodbu potencijalnim promjenama znatno prije nego je siguran u njihov ishod i hoće li do njih uopće i doći. U nekim okolnostima menadžment mora biti sposoban kreirati nove usluge i otkrivati nova tržišta kako se ne bi našao u situaciji da neprestano nadoknađuje propušteno. Potrebe menadžera za informacijama pritom su goleme, a intenzitet izvješćivanja trebao bi biti determiniran učestalošću promjena u okruženju, a ne fiksiran prema kalendaru.

Istaknutim polazištima se koristilo u definiranju elemenata anketnog upitnika kojim se željela dokazati ova hipoteza. Tako su voditeljima računovodstva postavljena pitanja o učestalosti informacijskih zahtjeva s najviše razine menadžmenta, a menadžerima o procjeni predvidivosti ponašanja pojedinih čimbenika što utječu ili bi mogli utjecati na poslovnu aktivnost i, u tom kontekstu, o učestalosti informacijskih zahtjeva prema računovodstvu.

4.4.4.1. Rezultati istraživanja stavova voditelja računovodstva

Ispitanici su trebali odrediti koliko često primaju informacijske zahtjeve od najviše razine menadžmenta, pri čemu im je ponuđen odabir između odgovora: više puta dnevno, nekoliko puta tjedno, nekoliko puta mjesečno i nekoliko puta godišnje. Većina voditelja računovodstva (nešto manje od 53%) odgovorila je da informacijske zahtjeve prima nekoliko puta tjedno. Cjelovit je prikaz odgovora u tablici.

Tablica 4.19. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o učestalosti primanja informacijskih zahtjeva od najviše razine menadžmenta

UČESTALOST INFORMACIJSKIH ZAHOTJEVA MENADŽMENTA	FREKVENCIJA	UDJELI %
Više puta dnevno	24	25,26
Nekoliko puta tjedno	50	52,63
Nekoliko puta mjesečno	21	22,11
Nekoliko puta godišnje	0	0,00
UKUPNO	95	100,00

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

S obzirom na činjenicu da su strategijske odluke po svom karakteru jedinstvene i gotovo se nikad ponavljaju u istom obliku i pri neizmijenjenim okolnostima, iracionalno je očekivati da će na klasičan način ustrojeno upravljačko računovodstvo koje se zasniva na analizi povijesnih financijskih podataka pružati adekvatnu informacijsku osnovicu za njihovo donošenje. Učestalost primanja informacijskih zahtjeva može, s jedne strane, pokazivati nedostatnu informiranost menadžera, koji su, suočeni s kontinuiranim promjenama okruženja, prisiljeni tražiti preciznije i sveobuhvatnije podatke o njima, dok, s druge strane, može upućivati na lošu organizaciju računovodstvenoga informacijskog sustava, koji ne razmatra sve potrebne kategorije, pa su menadžeri neprestano prisiljeni postavljati upite u potrazi za dodatnim informacijama.

4.4.4.2. Rezultati istraživanja menadžerskih stavova

Kako bi utvrdili mogućnost da se procijeni razina poremećaja u okruženju, ili u samome poslovnom sustavu, od menadžera se zatražilo da odrede koliko su u mogućnosti da, na temelju svih raspoloživih informacija i osobnih znanja, predvide ponašanje pojedinih čimbenika što utječu, ili bi mogli utjecati, na poslovnu aktivnost hotelskoga poslovnog

sustava. Prema rangu ocjene od 1 (u cijelosti nepredvidivo) do 7 (u cijelosti predvidivo), menadžeri su dali sljedeće odgovore (tablica 4.20.).

Tablica 4.20. Frekvencije menadžerskih odgovora o mogućnosti predviđanja ponašanja čimbenika koji utječu na poslovne performance

ČIMBENICI	1	2	3	4	5	6	7	Σ	VAGANA ARITMETIČKA SREDINA
Kupci	2	3	7	14	22	11	1	60	4,47
Konkurencija	1	2	2	22	24	7	2	60	4,58
Razvoj tehnologije	1	6	10	13	19	9	2	60	4,30
Državna regulativa porezi, inozemna ulaganja, politika tečaja...	11	8	7	11	17	5	1	60	3,57
Postojeći i potencijalno raspoloživi kadrovi	2	5	4	12	16	16	5	60	4,72
Ograničenja internih procesa	1	2	3	17	15	17	5	60	4,90

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Analizirajući menadžerske odgovore dolazi se do zaključka da je za najveći broj čimbenika najčešći modalitet varijable na razini 5 (više predvidivo nego nepredvidivo). U pitanju kadrova i internih procesa riječ je o multimodalnoj distribuciji jer se modalne varijable pojavljuju na dvije razine (5 i 6 za kadrove, te 4 i 6 za interne procese). U cijelosti promatrano, menadžeri procjenjuju svoju mogućnost da predviđaju ponašanje eksternih i internih čimbenika relativno zadovoljavajućom (samo je za državnu regulativu vagana aritmetička sredina niža od 4).

Uz to, menadžeri su trebali odrediti učestalost suradnje s računovodstvom. Ponudeni su odgovori: više puta dnevno, nekoliko puta tjedno, nekoliko puta mjesečno i nekoliko puta godišnje; odgovori su iskazani u tablici 4.21.

Tablica 4.21. Frekvencije odgovora menadžera o učestalosti informacijskih zahtjeva prema računovodstvu

UČESTALOST INFORMACIJSKIH ZAHTEJEVA PREMA RAČUNOVODSTVU	FREKVENCIJA	UDJELI %
Više puta dnevno	31	51,67
Nekoliko puta tjedno	25	41,67
Nekoliko puta mjesečno	4	6,67
Nekoliko puta godišnje	0	0,00
UKUPNO	60	100,00

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Iz odgovora se uočava da više od polovine ispitanika postavlja dnevne informacijske zahtjeve prema računovodstvu, dok njih gotovo 42% to čini nekoliko puta tjedno.

Za dokazivanje hipoteze o povezanosti razine poremećaja i vremenskog intenziteta internog izvještavanja upotrebljen je Hi-kvadrat test, s obzirom na to da je zavisna varijabla mjerena na nominalnoj skali.

Tablica 4.22. Povezanost razine poremećaja i vremenske učestalosti internog izvještavanja

UČESTALOST INFORMACIJSKIH ZAHTJEVA * MOGUĆNOST PREDVIĐANJA	PEARSON χ^2	STUPNJEVI SLOBODE	RAZINA SIGNIFIKAN.
Ponašanja kupaca <input checked="" type="checkbox"/>	18,610	12	0,098
Ponašanja konkurencije <input checked="" type="checkbox"/>	20,986	12	0,051
Razvoja tehnologije <input checked="" type="checkbox"/>	23,704	12	0,022
Djelovanja državne regulative <input checked="" type="checkbox"/>	26,087	12	0,010
Raspoloživost kadrova <input checked="" type="checkbox"/>	22,666	12	0,031
Potencijalnih ograničenja internih procesa <input checked="" type="checkbox"/>	15,524	12	0,214

Izvor: Izračunala autorica prema rezultatima empirijskog istraživanja.

Uz razinu signifikantnosti od 5% može se zaključiti o statistički značajnoj pozitivnoj vezi između mogućnosti predviđanja ponašanja konkurencije, razvoja tehnologije, djelovanja državne regulative i raspoloživosti kadrova s učestalosti informacijskih zahtjeva menadžera prema računovodstvu. Istosmjerna veza postoji i za predviđanje ponašanja kupaca uz razinu signifikantnosti od 10%. Izračunano je da nema statistički značajne povezanosti između mogućnosti predviđanja ograničenja internih procesa i intenziteta informacijskih zahtjeva prema računovodstvu. Cjelokupan prikaz je u tablici 4.23.

Tablica 4.23. Struktura odgovora menadžera s obzirom na postojanje ovisnosti između mogućnosti predviđanja pojedinih čimbenika koji utječu na poslovnu aktivnost i učestalosti informacijskih zahtjeva prema računovodstvu

Udjel u %

	KUPCI <input checked="" type="checkbox"/>		KONKURENCIJA <input checked="" type="checkbox"/>		TEHNOLOGIJA <input checked="" type="checkbox"/>		DRŽAVNA REGULATIVA <input checked="" type="checkbox"/>		KADROVI <input checked="" type="checkbox"/>	
	TEŽE PREDV.	LAKŠE PREDV.	TEŽE PREDV.	LAKŠE PREDV.	TEŽE PREDV.	LAKŠE PREDV.	TEŽE PREDV.	LAKŠE PREDV.	TEŽE PREDV.	LAKŠE PREDV.
Više puta dnevno	25,00	26,67	23,33	28,33	36,66	15,00	43,33	8,33	18,33	33,34
Nekoliko puta tjedno	18,33	23,33	18,33	23,33	11,67	30,00	16,67	25,00	18,33	23,33
Nekoliko puta mjesečno	0,00	6,67	3,34	3,34	1,67	5,00	1,67	5,00	1,67	5,00
UKUPNO	100		100		100		100		100	

Izvor: Izračunala autorica prema rezultatima empirijskog istraživanja.

Testiranje je, za jedan dio odabranih čimbenika što utječu ili mogu utjecati na performance, pokazalo vezu suprotnu onoj pretpostavljenoj u hipotezi, čime je ova hipoteza samo djelomično dokazana. Naime, pretpostavljeno je da će turbulentno okruženje i prateća slabija mogućnost da se predvide promjene u čimbenicima implicirati učestalije informacijske zahtjeve prema računovodstvu. No, iz podataka se može uočiti da će se oni menadžeri hotelskih poslovnih sustava koji svoje okruženje smatraju predvidivijim, intenzivnije obraćati računovodstvu u potrazi za informacijama.

Najveći udjel menadžera (27%) koji ponašanje kupaca smatraju predvidivim, postavljaju informacijske zahtjeve prema računovodstvu nekoliko puta dnevno. Jednaka je situacija kad se uzme u obzir predvidivost konkurencije (28% menadžera kontaktira računovodstvo nekoliko puta dnevno, iako ponašanje konkurencije smatraju lako predvidivim), kao i za kadrove, gdje je iskazan najviši udjel, od 33%. Razvoj tehnologije i djelovanje državne regulative čimbenici su za koje je potvrđena postavljena hipoteza.

4.4.4.3. Dokazivanje hipoteze 3 (H_3)

Provedenim empirijskim istraživanjem, testiranjem podataka i analizom dobivenih rezultata **djelomično je potvrđena hipoteza 3 da postoji nerazmjer između razine poremećaja u okruženju i učestalosti postavljanja informacijskih zahtjeva računovodstvu od najviše menadžmentske razine.** Podatci su upozorili na činjenicu da se u određenim segmentima utjecaj poremećaja u okruženju još uvijek ne iskazuje na odgovarajući način u okviru računovodstvenih izvještaja za menadžere.

Naime, za dva razmatrana čimbenika iz okruženja (razvoj tehnologije i djelovanje državne regulative) analiza je pokazala da je u istaknuta dva segmenta procjena menadžera o relativno slabijoj mogućnosti da se predvidi ponašanje čimbenika, što je popraćeno učestalijim obraćanjem računovodstvu. Za ostale razmatrane čimbenike (kupce, konkurenciju i kadrove) ocjena o mogućnosti da se relativno lakše predviđa njihovo ponašanje povezana je s izrazitom učestalošću postavljanja informacijskih zahtjeva prema računovodstvu – od nekoliko puta dnevno.

To je u suprotnosti s postavljenim postavkama iz kojih bi logično slijedilo kako bi postojeća informacijska podloga trebala biti dostatna da se prepoznaju i predvide ponašanja relativno jednostavno predvidivih čimbenika. Međutim, promatrajući sa suprotnog stajališta, moglo bi se zaključiti da su možda upravo ti učestali zahtjevi računovodstvu u potrazi za informacijama, osigurali menadžerima da kvalitetnije

prepoznavaju ponašanje pojedinih čimbenika, iz čega proizlazi njihova sigurnost i iskazani stav o „lakoj“ mogućnosti predviđanja ponašanja utjecajnih kategorija.

4.4.5. Rezultati istraživanja u funkciji provjere hipoteze 4 (H₄)

Vrijednosti koje se realiziraju pri pružanju usluga svakome pojedinom kupcu ili skupini kupaca u usporedbi s iniciranim troškovima pripreme i pružanja tih usluga, tj. s pratećim troškovima obrade, uvelike osciliraju od kupca do kupca. Upravo su razlike u doprinosima bile polazišna osnova za novi pristup ustrojavanju računovodstvenog izvještavanja menadžmenta, temeljenoga na kupcu kao središnjemu segmentu prema kojem se oblikuje mjerenje performanca. Na tim je polazištima formulirana i sljedeća hipoteza.

H₄: Računovodstvo kupaca, kao sastavnica strategijskog računovodstva, zastupljenije je u hotelima s izraženijom dugoročnom orijentacijom na kupce i koji nastoje osigurati poziciju lidera na tržištu.

Pozornost usmjerena prema svakome postojećem i potencijalnom kupcu kako bi se prepoznala njihova profitabilnost i definirala poslovna politika kojom će se potaknuti dodatna potrošnja „pozitivnih“ kupaca, ili privući novi kupci, što je pretpostavka za proširenje tržišnog udjela (na štetu konkurencije) – u osnovi su strategijskog promišljanja svakoga tržišno orijentiranoga hotelskog poslovnog sustava.

Specijalizacija prema uskim segmentima potražnje (kupcima) omogućava da se pravovremeno prepoznaju i iskoriste potencijalne poslovne mogućnosti, te osiguraju vodeće pozicije na tržištu. Informacije o kupcima trebale bi biti polazišna osnova za strategijsko djelovanje menadžera tako da se s pomoću njih potakne optimalno korištenje internim snagama hotelskoga poslovnog sustava i prilikama iz okruženja, poradi osvajanja novoga tržišnog prostora koji je egzistirao kao slobodan ili se „oslobodio“ repositioniranjem konkurenata.

U tu svrhu oblikovana su primjerena pitanja u anketnom upitniku, pa će analiza njihovih odgovora omogućiti dokazivanje ove hipoteze. Pitanje voditeljima računovodstva trebalo je odrediti postoje li pojedine tehnike računovodstva kupaca, dok su menadžerima postavljena pitanja o razini korištenja i procijenjenoj važnosti pojedinih tehnika računovodstva kupaca, kao i pitanje o odabranoj strategiji za pozicioniranje hotelskoga poslovnog sustava na ciljanom tržištu.

4.4.5.1. Rezultati istraživanja stavova voditelja računovodstva

Kako bi se definirala ostvarena razina primjene suvremenih metoda i tehnika računovodstva kupaca, bilo je potrebno spoznati koliko se u hotelskim računovodstvenim informacijskim sustavima zna za pojedine tehnike u analizi kupaca i koliko se njima pri oblikovanju izvještaja u praksi koristi. Stoga je voditeljima računovodstva postavljeno pitanje u vezi s tim, s ponuđenim opcijama odgovora:

- a) ne upotrebljavaju se i ne planira se njihovo uvođenje,
- b) ne upotrebljavaju se, ali se planira njihovo uvođenje,
- c) tehnikom se djelomično koristi,
- d) tehnikom se u cijelosti koristi.

Odgovori koji su dobiveni u anketnom ispitivanju voditelja računovodstva svrstani su u tablicu 4.24.

Tablica 4.24. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o korištenju metodama i tehnikama analize kupaca pri sastavljanju internih izvještaja za menadžere

TEHNIKE ANALIZE KUPACA	NE KORISTI SE I NE PLANIRA		NE KORISTI SE, ALI SE PLANIRA		DJELOMIČNO SE KORISTI		U CIJELOSTI SE KORISTI	
	f _i	%	f _i	%	f _i	%	f _i	%
Analiza troškova po kupcima	38	40,00	1	1,05	32	33,69	24	25,26
Analiza prihoda po kupcima	10	10,53	1	1,05	24	25,26	60	63,16
Analiza profitabilnosti kupaca	29	30,53	1	1,05	46	48,42	19	20,00
Analiza troškova po fazama životnog vijeka kupaca	59	62,10	8	8,42	25	26,32	3	3,16
Analiza prihoda po fazama životnog vijeka kupaca	51	53,68	6	6,32	31	32,63	7	7,37
Analiza profitabilnosti po fazama životnog vijeka kupaca	58	61,05	6	6,32	28	29,47	3	3,16
Analiza tržišnog udjela	16	16,84	3	3,16	49	51,58	27	28,42
Analiza lojalnosti kupaca	17	17,89	1	1,05	45	47,37	32	33,69
Analiza zadovoljstva kupaca	9	9,47	6	6,32	28	29,47	52	54,74
Analiza stope zadržavanja kupaca	27	28,42	8	8,42	38	40,00	22	23,16
Analiza stope osipanja kupaca	41	43,16	3	3,16	30	31,58	21	22,10

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Iz podataka se uočava da se **većinom tehnika analize kupaca ili djelomično ili u cijelosti koristi u hotelskim računovodstvenim sustavima** koji su sudjelovali u istraživanju. Izuzetak su jedino one tehnike analize troškova, prihoda i profitabilnosti kupaca po fazama

njihova životnog vijeka. Više od 53% voditelja računovodstava izjasnilo se da ih ne upotrebljavaju, niti ih planiraju uvesti u proces obrade podataka. Najrasprostranjenija je u hotelijerskoj praksi, prema odgovorima šefova računovodstva, analiza prihoda po kupcima, kojom se koristi djelomično ili u cijelosti u 88%, i analiza zadovoljstva kupaca, koja je djelomično ili potpuno zastupljena u 84% hotelskih poslovnih sustava.

4.4.5.2. Rezultati istraživanja menadžerskih stavova

Da bi se definirala ostvarena razina informiranosti o kupcima i spoznao stupanj prepoznavanja pojedinih tehnika računovodstva kupaca i njihovih mogućnosti u zadovoljenju menadžerskih informacijskih zahtjeva, isto pitanje postavljeno je i menadžerima. Oni su, pritom, pružili odgovore svrstane u sljedeću tablicu.

Tablica 4.25. Frekvencije odgovora menadžera o primjeni metoda i tehnika analize kupaca

TEHNIKE ANALIZE KUPACA	NE KORISTI SE I NE PLANIRA		NE KORISTI SE, ALI SE PLANIRA		DJELOMIČNO SE KORISTI		U CIJELOSTI SE KORISTI	
	f _i	%	f _i	%	f _i	%	f _i	%
Analiza troškova po kupcima	38	63,33	2	3,33	13	21,67	7	11,67
Analiza prihoda po kupcima	2	3,33	1	1,67	27	45,00	30	50,00
Analiza profitabilnosti kupaca	19	31,67	2	3,33	36	60,00	3	5,00
Analiza troškova po fazama životnog vijeka kupaca	47	78,33	2	3,33	10	16,67	1	1,67
Analiza prihoda po fazama životnog vijeka kupaca	44	73,34	3	5,00	11	18,33	2	3,33
Analiza profitabilnosti po fazama životnog vijeka kupaca	46	76,66	3	5,00	10	16,67	1	1,67
Analiza tržišnog udjela	10	16,67	3	5,00	35	58,33	12	20,00
Analiza lojalnosti kupaca	11	18,33	0	0	39	65,00	10	16,67
Analiza zadovoljstva kupaca	7	11,67	0	0	26	43,33	27	45,00
Analiza stope zadržavanja kupaca	14	23,33	1	1,67	36	60,00	9	15,00
Analiza stope osipanja kupaca	31	51,66	1	1,67	22	36,67	6	10,00

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Iskazani su stavovi menadžera u pojedinim segmentima u suprotnosti s rezultatima ispitivanja voditelja računovodstva. Naime, iz prikupljenih i obrađenih odgovora menadžera proizlazi zaključak da se **najveći dio tehnika analize kupaca ne upotrebljava niti se planira njihovo uvođenje** (od 50 do 78%), što pokazuje da menadžeri redovito nisu upoznati s postojanjem niti uviđaju potrebu pojedinih tehnika (analize troškova po kupcima, analize troškova i analize prihoda po fazama životnog vijeka kupaca, te analize stope osipanja kupaca). Najpovoljnije je stanje u analizi prihoda po kupcima; djelomično je

ili u cijelosti rabi 95% hotelskih menadžera. Slično je i s analizom zadovoljstva kupaca, s djelomičnom ili potpunom uporabom u 88% sustava. Više od 50% menadžera odgovorilo je da barem djelomično upotrebljava analize profitabilnosti kupaca, tržišnoga udjela, lojalnosti kupaca i stope zadržavanja kupaca.

Usporednim promatranjem odgovora voditelja računovodstva i menadžera hotela može se doći do zaključka da **menadžeri nisu upoznati sa svim mogućnostima što ih nudi računovodstvo kupaca, niti se znaju koristiti informacijama koje bi im takva vrsta internih izvještaja mogla pružiti.**

Usprkos relativno visokom udjelu onih koji u interne izvještaje ne uključuju rezultate služenja pojedinim tehnikama u analizi kupaca (zanemarujući stavove o tome je li se u budućnosti planira njihovo uvođenje ili ne), menadžeri su iskazali visok stupanj zadovoljstva kvalitetom svoje informiranosti o kupcima.

Tablica 4.26. Frekvencije odgovora menadžera o stupnju zadovoljstva informiranošću o kupcima

ZADOVOLJSTVO INFORMIRANOŠĆU O KUPCIMA	1	2	3	4	5	6	7	∑	VAGANA ARITMETIČKA SREDINA	STANDARDNA DEVIJACIJA
Informacije o kupcima omogućavaju preciziranje ciljeva	1	0	6	3	22	17	11	60	5,33	1,284
Procjena ukupne informiranosti o kupcima	0	0	0	17	18	14	11	60	5,32	1,081

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Naime, unutar ponuđenih odgovora od 1 (potpuno nezadovoljni) do 7 (u cijelosti zadovoljni), dobivena je ponderirana srednja vrijednost odgovora menadžera od 5,32 s modalnom vrijednošću 5 (više zadovoljni nego nezadovoljni) i standardnom devijacijom od 1,081. Gotovo identična struktura odgovora dobivena je i za pitanja o tome koliko ukupnost informacija o kupcima omogućuje da se postave precizni ciljevi što se s pojedinim kupcem ili skupinom kupaca žele ostvariti. Pritom je dobivena ponderirana srednja vrijednost 5,33, modalna je vrijednost na razini 5, a standardna devijacija 1,284. Cjelokupan je prikaz strukture njihovih odgovora u sljedećoj tablici. Dakle, dade se zaključiti kako su menadžeri zadovoljni količinom i obuhvatom informacija o kupcima koje su im pri strategijskom djelovanju na raspolaganju.

Sljedeći korak u dokazivanju hipoteze bio je definirati tržišnu ulogu i strategiju pozicioniranja pojedinoga hotelskog poslovnog sustava na tržištu. Menadžeri su trebali iskazati svoje slaganje s tvrdnjom: *Vaš hotel bi se mogao okarakterizirati kao lider u svojem području djelovanja, jer promptno odgovara na prepoznate nove poslovne*

možnosti. Svoj su stav definirali odabirom u rasponu od 1 (u cijelosti se ne slažem) do 7 (u cijelosti se slažem).

Tablica 4.27. Frekvencije odgovora menadžera o ulozi hotela na tržištu

ULOGA I ODABRANA STRATEGIJA HOTELA	1	2	3	4	5	6	7	Σ	VAGANA ARITMETIČKA SREDINA
Pokušaj realizacije pozicije lidera	2	8	5	13	8	5	19	60	4,80

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Više od 50% anketiranih menadžera definiralo je strategijsko pozicioniranje svojeg hotela provođenjem aktivnosti poradi ostvarivanja i očuvanja već ostvarenoga vodećeg tržišnog položaja (tzv. pozicije lidera).

U dokazivanju hipoteze 4 o tome koliko je stupanj implementiranosti računovodstva kupaca i njegovih pojedinačnih tehnika povezan s odabranom strategijom tržišnog pozicioniranja kojom se teži osigurati mjesto lidera, odabran je Hi-kvadrat test jer je zavisna varijabla mjerena na nominalnoj skali. Testiranjem su dobiveni sljedeći rezultati (tablica 4.28.).

Tablica 4.28. Povezanost odabrane strategije liderstva i stupnja korištenja tehnikama računovodstva kupaca

ODABRANA STRATEGIJA LIDERSTVA * RAZINA IMPLEMENTIRANOSTI TEHNIKE	PEARSON χ^2	STUPNJEVI SLOBODE	RAZINA SIGNIFIKAN.
Analize troškova po kupcima	35,861	18	0,007
Analize prihoda po kupcima	41,546	18	0,001
Analize profitabilnosti kupaca	35,442	18	0,008
Analize troškova po fazama životnog vijeka kupaca	44,156	18	0,001
Analize prihoda po fazama životnog vijeka kupaca	27,522	18	0,070
Analize profitabilnosti po fazama životnog vijeka kupaca	41,779	18	0,001
Analize tržišnog udjela	23,214	18	0,182
Analize lojalnosti/vjernosti kupaca	34,306	12	0,001
Analize zadovoljstva kupaca	24,167	12	0,019
Analize stopa zadržavanja kupaca	25,449	18	0,113
Analize stope osipanja kupaca	28,328	18	0,057

Izvor: Izračunala autorica prema rezultatima empirijskog istraživanja.

Uz razinu signifikantnosti od 5% dokazano je da postoji statistički značajna veza između strategije liderstva i stupnja implementiranosti većine tehnika u analizi kupaca (veza je dokazana kod 8 od ukupno 11 tehnika). Veza je potvrđena uz razinu signifikantnosti od 10% i za analizu prihoda po fazama životnog vijeka kupaca. S obzirom na to da se za tehniku analize tržišnog udjela i analize stopa zadržavanja kupaca utvrdilo kako nema statistički značajne povezanosti tih tehnika i strategije tržišnog pozicioniranja u nastojanju da se osigura položaj lidera, testirana je veza između primjene ovih tehnika i strategija tržišnog pozicioniranja kojima se pokušava osigurati relativno stabilna pozicija na tržištu pružanjem usluga više kvalitete, ili nižih cijena (tzv. strategija sljedbeništva)⁴⁰.

Tablica 4.29. Povezanost odabrane strategije sljedbeništva i stupnja korištenja tehnikama računovodstva kupaca

ODABRANA STRATEGIJA SLJEDBENIŠTVA * RAZINA IMPLEMENTIRANOSTI TEHNIKE	PEARSON χ^2	STUPNJEVI SLOBODE	RAZINA SIGNIFIKAN.
Analize tržišnog udjela <input checked="" type="checkbox"/>	22,736	15	0,090
Analize stopa zadržavanja kupaca <input checked="" type="checkbox"/>	34,827	15	0,003

Izvor: Izračunala autorica prema rezultatima empirijskog istraživanja.

Iz analiziranih podataka potvrđena je statistički značajna povezanost između razine upotrebe tehnike analize tržišnog udjela i strategije sljedbeništva uz razinu signifikantnosti od 10%, te između razine upotrebe tehnike analize stopa zadržavanja kupaca i strategije sljedbeništva uz razinu signifikantnosti od 5%.

Tablica 4.30. Struktura odgovora menadžera s obzirom na postojanje ovisnosti između odabrane strategije u tržišnom pozicioniranju i razine korištenja pojedinom tehnikom računovodstva kupaca

ODABRANA STRATEGIJA U TRŽIŠNOM POZICIONIRANJU	Udjel u %							
	ANALIZA TROŠKOVA PO KUPCIMA <input checked="" type="checkbox"/>		ANALIZA PRIHODA PO KUPCIMA <input checked="" type="checkbox"/>		ANALIZA PROFITABILNOSTI KUPACA <input checked="" type="checkbox"/>		ANALIZA TROŠKOVA PO FAZAMA ŽIVOTNOG VIJEKA KUPACA <input checked="" type="checkbox"/>	
	NE KORISTI SE	KORISTI SE	NE KORISTI SE	KORISTI SE	NE KORISTI SE	KORISTI SE	NE KORISTI SE	KORISTI SE
Pozicija sljedbenika	11,67	13,33	3,33	21,67	10,00	15,00	16,67	8,33
Neodređena pozicija	16,67	5,00	0,00	21,67	6,67	15,00	20,00	1,67
Pozicija lidera	38,33	15,00	1,67	51,67	18,33	35,00	45,00	8,33
UKUPNO	100		100		100		100	

⁴⁰ Ovim strategijama koriste se poslovni sustavi u poziciji izazivača (nastoje zamijeniti lidera), u poziciji sljedbenika (kopiraju strategiju lidera ne ugrožavajući njegovu poziciju) i / ili u poziciji tamponera (prisvajaju liderima „nezanimljive“ tržišne segmente - riječ je redovito o manjim poslovnim sustavima).

ODABRANA STRATEGIJA U TRŽIŠNOM POZICIONIRANJU	ANALIZA PRIHODA PO FAZAMA ŽIVOTNOG VIJEKA KUPACA <input checked="" type="checkbox"/>		ANALIZA PROFITABILNOSTI PO FAZAMA ŽIVOTNOG VIJEKA KUPACA <input checked="" type="checkbox"/>		ANALIZA TRŽIŠNOG UDJELA <input checked="" type="checkbox"/>		ANALIZA LOJALNOSTI KUPACA <input checked="" type="checkbox"/>	
	NE KORISTI SE	KORISTI SE	NE KORISTI SE	KORISTI SE	NE KORISTI SE	KORISTI SE	NE KORISTI SE	KORISTI SE
Pozicija sljedbenika	16,67	8,33	16,67	8,33	3,33	3,33	3,33	21,67
Neodređena pozicija	18,33	3,33	18,33	3,33	0,00	3,33	8,33	13,33
Pozicija lidera	43,33	10,00	46,67	6,67	18,33	71,67	6,67	46,67
UKUPNO	100		100		100		100	

ODABRANA STRATEGIJA U TRŽIŠNOM POZICIONIRANJU	ANALIZA ZADOVOLJSTVA KUPACA <input checked="" type="checkbox"/>		ANALIZA STOPE ZADRŽAVANJA KUPACA <input checked="" type="checkbox"/>		ANALIZA STOPE OSIPANJA KUPACA <input checked="" type="checkbox"/>	
	NE KORISTI SE	KORISTI SE	NE KORISTI SE	KORISTI SE	NE KORISTI SE	KORISTI SE
Pozicija sljedbenika	3,33	21,67	5,00	1,67	11,67	13,33
Neodređena pozicija	6,67	15,00	0,00	3,33	18,33	3,33
Pozicija lidera	1,67	51,67	20,00	70,00	23,33	30,00
UKUPNO	100		100		100	

Izvor: Izračunala autorica prema rezultatima empirijskog istraživanja.

Najveći broj menadžera koji svoje hotele svrstavaju u poziciju lidera na tržištu, služi se u strategijskom djelovanju tehnikom analize tržišnog udjela (gotovo 72%), tehnikom analize stope zadržavanja kupaca (70%) i tehnikom analize prihoda po kupcima i zadovoljstva kupaca (oko 52%). Ista je veza, s malo manjim intenzitetom, izračunana i za analizu profitabilnosti kupaca, analizu lojalnosti kupaca i analizu stope osipanja kupaca. Za preostale četiri tehnike (analizu troškova po kupcima, troškova po fazama životnog vijeka kupaca, prihoda po fazama životnog vijeka kupaca i profitabilnosti po fazama životnog vijeka kupaca) ustanovljeno je da ih većina menadžera, premda svoje poslovne sustave prepoznaju kao liderske, ne upotrebljava u svojem strategijskom djelovanju.

4.4.5.3. Dokazivanje hipoteze 4 (H₄)

Provedenim empirijskim istraživanjem dobiveni su podatci, koji su daljnjim testiranjem samo djelomično potvrdili hipotezu 4, kojom se pretpostavilo da je računovodstvo kupaca, kao podsustav strategijskog računovodstva, zastupljenije u hotelskim poslovnim sustavima s izraženijom dugoročnom orijentacijom na kupce, kao i kod onih koji nastoje osigurati lidersku poziciju na tržištu. Naime, hipoteza je dokazana za sedam razmatranih tehnika u strategijskom računovodstvu kupaca, dok za ostale nije.

Problem u dokazivanju hipoteze pojavio se za preostale četiri tehnike iz razloga što su im one (prema iskazima više od 60% menadžera) nedostavno poznate, pa je time i niža razina njihove upotrebe u strategijskom djelovanju.

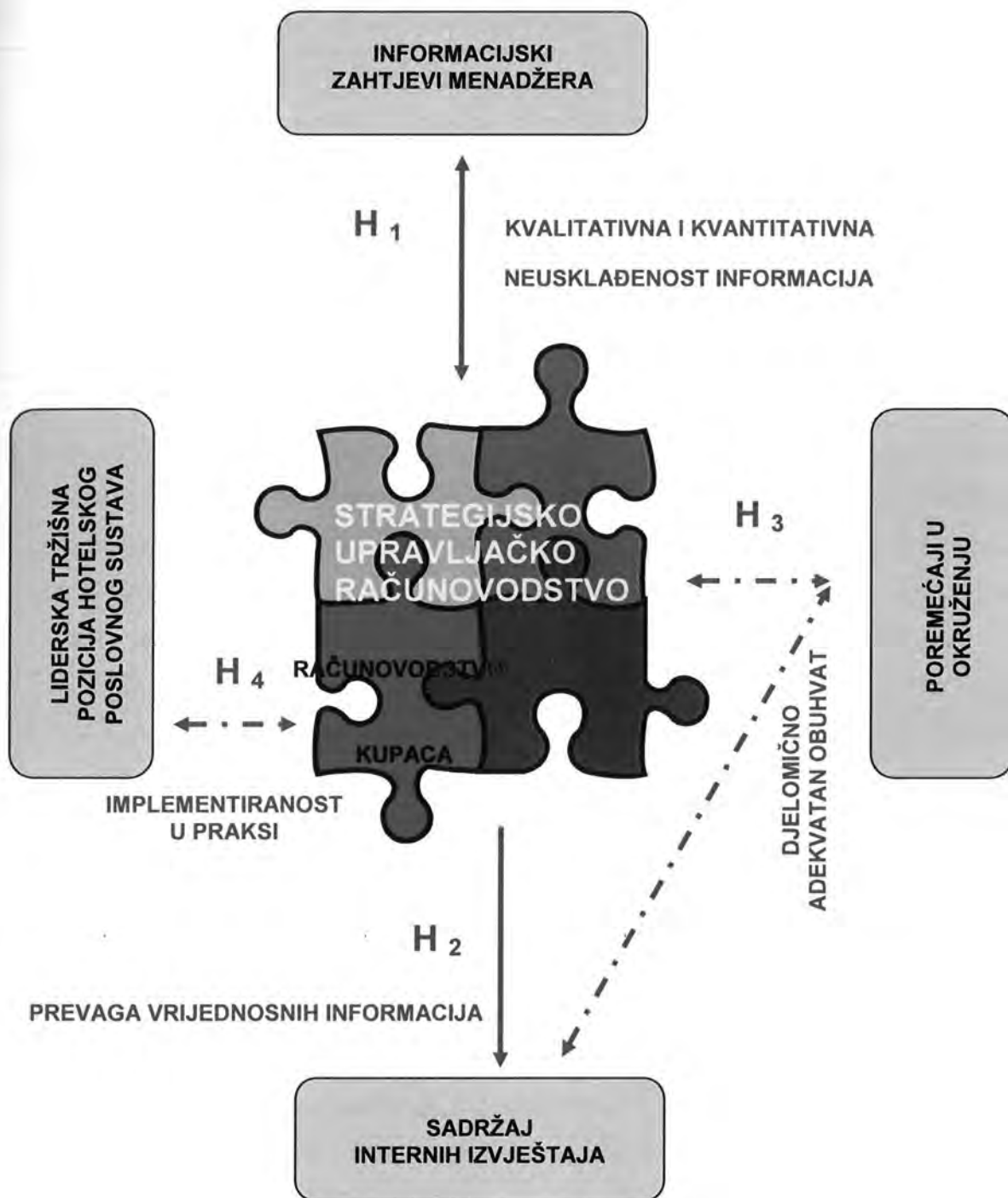
Iako je evidentna orijentacija hotelskih poslovnih sustava na kupce, uočava se određena razina otpora prema eventualnom uvođenju tehnika računovodstva kupaca, što je jasno u iskazima o nepostojanju namjere da se ono realizira. Može se zaključiti da je otpor uglavnom posljedica nepoznavanja svrhe, cilja i koristi primjene pojedinih instrumenata, metoda i tehnika u generiranju relevantnih informacija što bi trebale biti sadržane u izvještajima za menadžment koji želi kvalitetno upravljati odnosima s kupcima.

Uz istaknuto, rezultati testiranja pokazuju da se najveći broj hotelskih poslovnih sustava, premda nastoji ostvariti lidersku poziciju na tržištu, još uvijek ne koristi tehnikama računovodstva kupaca, iz čega je razvidno da nisu ni svjesni činjenice kako im nedostatak ove vrste informacija ograničava mogućnost da se ciljano pozicioniraju. Međutim, uočava se i činjenica da oni hoteli u kojima se poznaju i koriste se instrumentima, metodama i tehnikama računovodstva kupaca, danas zauzimaju vodeći tržišni položaj, što je i pretpostavljeno u hipotezi.

4.4.6. Zaključna razmatranja

Sumirajući sve iskazane rezultate proizišle iz istraživanja i testiranja hipoteza (shema 4.1.), može se zaključiti da još uvijek nije dostignuta zadovoljavajuća razina implementacije strategijskog računovodstva u hotelijerskoj praksi u Republici Hrvatskoj. Pritom su određene tehnike našle svoju primjenu, ali često pod drugim nazivima i u suradnji s ostalim hotelskim funkcijama. Naime, deskriptivnim statističkim metodama utvrđeno je da računovodstveni izvještaji još uvijek ne sadržavaju sve informacije koje se smatraju prijeko potrebnima za kvalitetnu provedbu svih faza u strategijskom upravljanju.

Iz tog razloga značenje se računovodstvenih informacija relativno manje cijeni, pa je samo 20% menadžera kojima je računovodstvo primarni izvor informacija kad se donose strategijske poslovne odluke, dok je pri operativnim poslovnim odlukama taj postotak znatno viši. Uočeno je da se menadžeri u strategijskom djelovanju oslanjaju na ostale interne i eksterne izvore. Međutim, primjenom instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva, informacije bi iz tih izvora bilo moguće uključiti u sustav računovodstvenog izvještavanja, čime bi se eliminirala potreba takve orijentacije menadžera.



Schema 4.1. Rezultati dokazivanja postavljenih hipoteza

Izvor: Obradila autorica.

Sustav izvještaja za donošenje dugoročnih poslovnih odluka treba koncipirati kao nadogradnju postojećeg sustava namijenjenoga za kratkoročno poslovno odlučivanje koji se temelji na standardima sustava USALI. On se u praksi dokazao kvalitetno ustrojenim

sustavom kojim se kontinuirano osiguravaju informacije po segmentima u jednakim vremenskim intervalima i po međunarodno prihvatljivim kriterijima, što njegove *outpute* čini usporedivima na globalnoj razini.

Statistička je analiza potvrdila kvalitativnu neusklađenost i kvantitativnu nedostatnost računovodstvenih informacija s aspekta potreba strategijskog upravljanja, te da se interni izvještaji uglavnom baziraju na financijskim podacima (koji u znatnom broju već egzistiraju kao *output* eksterno orijentiranoga financijskog računovodstva) ne povezujući ih s nefinancijskim, eksternim i prognostičkim pokazateljima, što se postavlja kao obvezno za kvalitetnu informacijsku bazu.

Logičan zahtjev koji bi računovodstvo trebalo ispuniti jest i taj kako bi postojeća računovodstvena informacijska podloga trebala biti dostatna da se prepozna i predvidi ponašanje internih i eksternih vrijednosno mjerljivih čimbenika koji mogu utjecati na performance poslovanja. Analiza je pokazala da je za razmatrane čimbenike iz okruženja: razvoj tehnologije i djelovanje državne regulative – sve učestalije kontaktiranje računovodstva zbog slabije mogućnosti da se predvidi njihovo ponašanje. No, za ostale čimbenike (kupce, konkurenciju i kadrove) nije se potvrdila istosmjerna veza jer su njihovo ponašanje menadžeri procijenili kao *lako predvidivo*, a usprkos tome evidentiran je znatan dotok informacijskih zahtjeva menadžera prema računovodstvu. Time je ponovno potvrđena premisa da niti u ovom segmentu izgrađeni sustav internih izvještaja nije dostatan da se zadovolje informacijski zahtjevi menadžera, pa su zbog toga oni sustavno prisiljeni na (svakodnevna) traženja dodatnih informacija.

Budući da je računovodstvo kupaca prepoznato kao ključan segment u strategijskom računovodstvu u djelatnosti hotelijerstva, istraživanjem su uočeni slični trendovi. Naime, od 50 do 80% hotelskih menadžera nije upoznato da postoje pojedine tehnike računovodstva kupaca (analize troškova po kupcima, analize troškova i analize prihoda po fazama životnog vijeka kupaca, analize stope osipanja kupaca i dr.), niti uviđa potrebu da se one uvedu u tekuću praksu.

S druge strane, menadžeri onih hotelskih poslovnih sustava koji nastoje realizirati vodeću tržišnu poziciju, u prezentiranim računovodstvenim izvještajima imaju uključene i informacije do kojih se dolazi uz pomoć tehnika računovodstva kupaca jer upravo te tehnike omogućuju da se detaljnije upoznaju potrebe, želje i ponašanja kupaca, o čemu ovisi zadržavanje liderske pozicije u dugom roku.

Polazeći od spoznaja do kojih se došlo pojedinačnim dokazivanjem hipoteza, moguće je induktivnom logikom doći do generalnog zaključka kako postojeći sustav

strategijskog računovodstva u hotelijerskoj praksi nije ni kvantitativno ni kvalitativno prilagođen potrebama strategijskog upravljanja. Sukladno tome, kao smjernica za daljnje djelovanje u ovom segmentu ističe se potreba da se sustavno promiče uvođenje instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva, kojima bi se unaprijedila kvaliteta računovodstvenih izvještaja.

5. MODEL PRILAGODBE RAČUNOVODSTVA POTREBAMA STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA U HOTELIJERSTVU

Prethodno iskazana teorijska polazišta i rezultati provedenoga empirijskog istraživanja upozorili su na nedostatke (u praksi korištenih) računovodstvenih informacija i izvještaja, kao i na njihovu neusuglašenost s potrebama procesa strateškog upravljanja. McCarthy (1980., str. 506.) determinira četiri glavna nedostatka tradicionalnog sustava računovodstva:

1. ograničen je s obzirom na isključivu orijentaciju na vrijednosne iskaze što ima za posljedicu njegovu nemogućnost prihvaćanja, primjene i prezentiranja multidimenzionalnih pokazatelja;

2. neprilagođen je s obzirom na materijalni sadržaj okvira sistematizacije koji, premda je formiran tako da prati procese poslovanja, ponekad propušta obuhvatiti nove kategorije ili ih klasificira na takav način da postaju neprepoznatljive donositeljima odluka (neračunovođama);

3. visoki stupanj agregiranosti informacija neprikladan je za korištenje menadžerima različitih hijerarhijskih razina čiji stilovi upravljanja, osobnosti i poimanja predodređuju zahtijevanu količinu, sadržaj i razinu sintetiziranosti, te raščlanjenosti informacija;

4. nedostatno je integriran s ostalim organizacijskim dijelovima, što dovodi do preklapanja ili praznina u obuhvatu podataka i informacija o istim pojavama i procesima. McCarthy se u obrazloženju nedostataka osvrće na dvojno knjigovodstvo (*DCA: Debit-Credit-Accounting Model*), no može se konstatirati da istaknute nedostatnosti ekspliciraju stanje u cjelokupnome računovodstvenom sustavu.

Pobrojani nedostatci, popraćeni promjenama u okruženju, kao i razvojem suvremenih oblika menadžerskog djelovanja, uzrokovali su potrebu da se intervenira u području konceptualnog okvira za obuhvat, obradu i prezentiranje relevantnih podataka i informacija. Rezultat intervencije trebao bi biti unaprijeđeni sustav internih izvještaja usuglašen s novim/izmijenjenim organizacijskim procesima. Sustav bi procese podržavao uz pomoć detaljnog objašnjavanja čimbenika što ih uvjetuju i rezultata koji bi se njima mogli

polučiti. Osim toga, sustav bi trebao, interakcijom s ostalim funkcijama i izvorima informacija, biti u mogućnosti na cjelovitiji način popratiti sve procese u menadžerskom djelovanju i biti aktivan dionik u njihovoj realizaciji.

Međutim, postojeća istraživanja razine primjene strategijskog računovodstva u svjetskim, europskim i hrvatskim okvirima pokazala su relativno nizak stupanj uporabe instrumentarija strategijskog računovodstva u praksi poslovnih sustava usprkos evidentnoj percepciji menadžmenta o njegovoj važnosti u poslovnoj praksi. Parafrazirajući Churchilla (1979., str. 64.) može se zapitati što je uzrok jazu između očitih potreba za kvalitetnijim pokazateljima i njihova nepostojanja. Churchill u nastavku rada dokazuje da je problem u nepodudarnosti želja i mogućnosti. Drugim riječima, potrebe nisu praćene adekvatnim znanjima koja bi omogućavala da se formiraju rješenja i ideje prevode u realnost.

U tu se svrhu nudi model prilagodbe računovodstva potrebama strategijskog upravljanja u hotelijerstvu kojim se želi pridonijeti da se proširi postojeća baza znanja u području strategijskog računovodstva. Poseban se naglasak stavlja na sustav oblikovanja informacija o kupcima kojim se definira multidimenzionalno izvještavanje. Kupci su u fokusu s obzirom na to da su oni dijagnosticirani kao čimbenik s presudnim utjecajem na performance suvremenih hotelskih poslovnih sustava.

5.1. Model prilagodbe računovodstvenog sustava procesima u strategijskom upravljanju

Model kojim bi se postojeći računovodstveni sustav prilagodio informacijskim zahtjevima strategijskog menadžmenta, razrađen je tako da se uputi na izvore, tokove i sadržaj strategijski orijentiranih informacija presudnih za provedbu procesa strategijskog upravljanja u hotelskim poslovnim sustavima. U modelu se naglasak stavlja na izgradnju sustava internih izvještaja koji će biti formulirani na takav način da oblikuju zajedničku arhitekturu informacija kojom će se sjedinjavati heterogene spoznaje što proizlaze iz specifičnih pristupa različitih hotelskih aktivnosti. Svaki će organizacijski dio izaći izvan svojih funkcionalnih granica, čime će se nadvladati problemi preklapanja u obuhvatu (neće postojati tzv. *stand alone design*). Pri tome će se, uz specifičnosti djelatnosti hotelijerstva voditi računa i o potrebi da se povećaju svrsishodnosti internih izvještaja i podigne kvaliteta informacija za upravljanje procesima.

Zbog velikog broja utjecajnih čimbenika i elemenata strukture strategijskog računovodstva, te specifičnosti poslovanja svakoga pojedinoga hotelskog poslovnog

sustava, detaljiziranje i generaliziranje je ograničeno. Stoga će se modelom predstaviti samo globalni okvir za adaptaciju. Razlike u determinirajućim čimbenicima eksternoga i internog okruženja prevladat će se stvaranjem klasifikacijske sheme u okviru koje će biti obuhvaćeni svi relevantni elementi kojih je utjecaj spoznan temeljem teorijskih polazišta i praktičnih razmatranja. Elementi definirani shemom bit će okvir unutar kojega svaki poslovni sustav razlučuje samo one dijelove što su u korelaciji s njegovim poslovanjem u vremenu promatranja. Cilj je predloženom modelu osigurati metodološku osnovicu za ocjenu ponašanja relevantnih čimbenika, praćenje njihovih promjena i utvrđivanje odstupanja od očekivanja u strategijskom smislu.

Izradba modela temelji se na tome da se polazi od mogućnosti što ih pružaju instrumenti, metode i tehnike strategijskog računovodstva. Budući da u teoriji još uvijek nije postignut konsenzus o obuhvatu izvještaja i segmentima koji se uključuju u ovu disciplinu – oblikovanju informacija usmjerenih strategijskom menadžmentu, kreiranju izvještaja i načinu izvještavanja po segmentima pristupilo se s pozicija specifičnosti djelatnosti hotelijerstva i njegove tržišne orijentacije prema kupcima na stohastičnome globalnome turističkom tržištu. Zbog toga orijentacija koja dominira u modelu ima za cilj ponuditi općeprihvatljiv pristup kreiranju sustava, izvještaja i pokazelja prijeko potrebnih u procesu donošenja strategijskih poslovnih odluka povezanih s kupcima.

5.1.1. Pretpostavke modela adaptacije

Vodeći računa o istaknutim ograničenjima, definirane su pretpostavke modela. Kao prva odrednica u sustavu internih izvještaja strategijskog računovodstva namijenjenih hotelijerstvu uzeta je kontinuirana izloženost hotelskih menadžera svih razina upravljanja – utjecajima eksternoga i internog okruženja. Primjer takve izloženosti daju Mia i Patiar (2001., str. 113.) razmatrajući djelovanje hotelskih menadžera, tj. menadžera pojedinih odjela (npr. smještaja, hrane i pića...) i njima podređenih voditelja pojedinih mjesta troškova. Svi oni u obavljanju svojih aktivnosti imaju **direktan kontakt s kupcima**, u interakciji s kojima formiraju usluge, a istovremeno su suočeni i s djelovanjem elemenata internog okruženja koji predodređuju karakter i kvalitetu pružanja usluga.

Multidimenzionalnost pristupa strategijskog računovodstva omogućava da se informacije temelje na ocjeni korelacijskih odnosa između velikog broja varijabla, koje su često stohastičke naravi, s obzirom na to da je ponašanje pojedinih čimbenika veoma teško predvidjeti. Kako su informacije strategijskog računovodstva usmjerene na donošenje

dugoročnih poslovnih odluka, treba se fokusirati na one elemente što se u istaknutom razdoblju promatranja mogu pojaviti kao relevantni. Zadatak je strategijskom računovodstvu da na ovim polazištima oblikuje jedinstvenu bazu podataka iz koje će biti moguće generirati sustav izvještaja za različite menadžmentske hijerarhijske razine, i oni će im omogućavati da prate i procjenjuju ponašanje svih bitnih elemenata u internome i eksternom okruženju.

Sljedeća determinanta ustroja strategijskog računovodstva je veličina i organizacijska struktura hotelskih poslovnih sustava. Naime, mali samostalni hoteli najčešće svoje računovodstvo prepuštaju vanjskim servisima, a strategijsko upravljanje ne baziraju na informacijskoj osnovi, već na intuiciji, iskustvu i odlukama vlasnika, a bez prateće infrastrukturne (organizacijske i informatičke) podrške. U organizacijskom smislu funkcija im strategijskog upravljanja nije definirana, a njihova financijska snaga ne omogućava formalizaciju strategijskog računovodstva. No, usprkos tome, menadžeri percipiraju korisnost strategijskog računovodstva i važnost njegovih izvještaja i informacija. Taj jaz mogao bi se prevladati ustrojavanjem specijaliziranih agencija za podršku. U prilog su takvoj tvrdnji i nalazi istraživanja koje je proveo ICAEW u Velikoj Britaniji (*Institute of Chartered Accountants in England and Wales*), prema kojemu 63% malih poduzetnika očekuje da ih računovođe iz angažiranih eksternih servisa upozore na očekivane promjene financijske situacije, te posavjetuju u upravljanju (primjerice, pri procjeni profitabilnih proizvoda ili kupaca, upravljanju radnim kapitalom i sl.) (Gulin, 2009.).

U praktičnom oblikovanju strategijskog računovodstva ne smije se zanemariti činjenica da je hotelijerstvo prvenstveno radno-intenzivna djelatnost, pa je kadrovska struktura (obilježena svojstvenim znanjima, iskustvima i orijentacijom) bitna odrednica za uspješnost zaživljavanja modela. Naime, neovisno o primamljivosti pojedinih novih inicijativa i spremnosti top-menadžera za njihovu implementaciju, česta je pojava otpora koji potječe upravo od involviranih pojedinaca. Na razloge neadekvatnog razvoja svih oblika upravljačkog računovodstva (pa tako i strategijskog računovodstva) upozorio je, temeljem provedenog eksperimentalnog istraživanja, Jermias (2001.). Konstatirao je da, premda postoji očita i jasno izražena potreba za promjenama u upravljačkim računovodstvenim sustavima (posebice u pogledu obračuna troškova), praksa i dalje podržava tradicionalne sustave, premda su njihove informacije nedostatno ažurne i previše agregatne, pa takve ne pridonose ostvarenju optimalnih rezultata. Na temelju svog istraživanja došao je do zaključka da razlog zadržavanja klasičnog pristupa leži upravo u

otporu uključenih pojedinaca koji nisu spremni prihvatiti promjene ako one narušavaju njihove rutinske navike i procedure. Mnogi su se pojedinci (čak i u menadžerskim strukturama), usprkos tomu što deklarativno podržavaju potrebu objektivnosti u donošenju odluka, skloni koristiti samo onim informacijama koje su u suglasju s njihovim odlukama, dok sve one suprotne donesenim zaključcima, ignoriraju.

Ako se snagom autoriteta i dobro razrađenim modelom ne nametne obveznost primjene strategijskog računovodstva i ne razjasni potreba implementacije sustava informacijske podrške za donošenje i provedbu strategija, i dalje će se omalovažavati sve one informacije suprotne uvriježenoj praksi. Stoga se, kao nadogradnja kvalitetnog sustava planiranja i kontrole, u logičnom slijedu ističe potreba ustroja kvalitetnog sustava nagrađivanja i kažnjavanja za (ne)ostvarene rezultate u kratkome i dugom roku

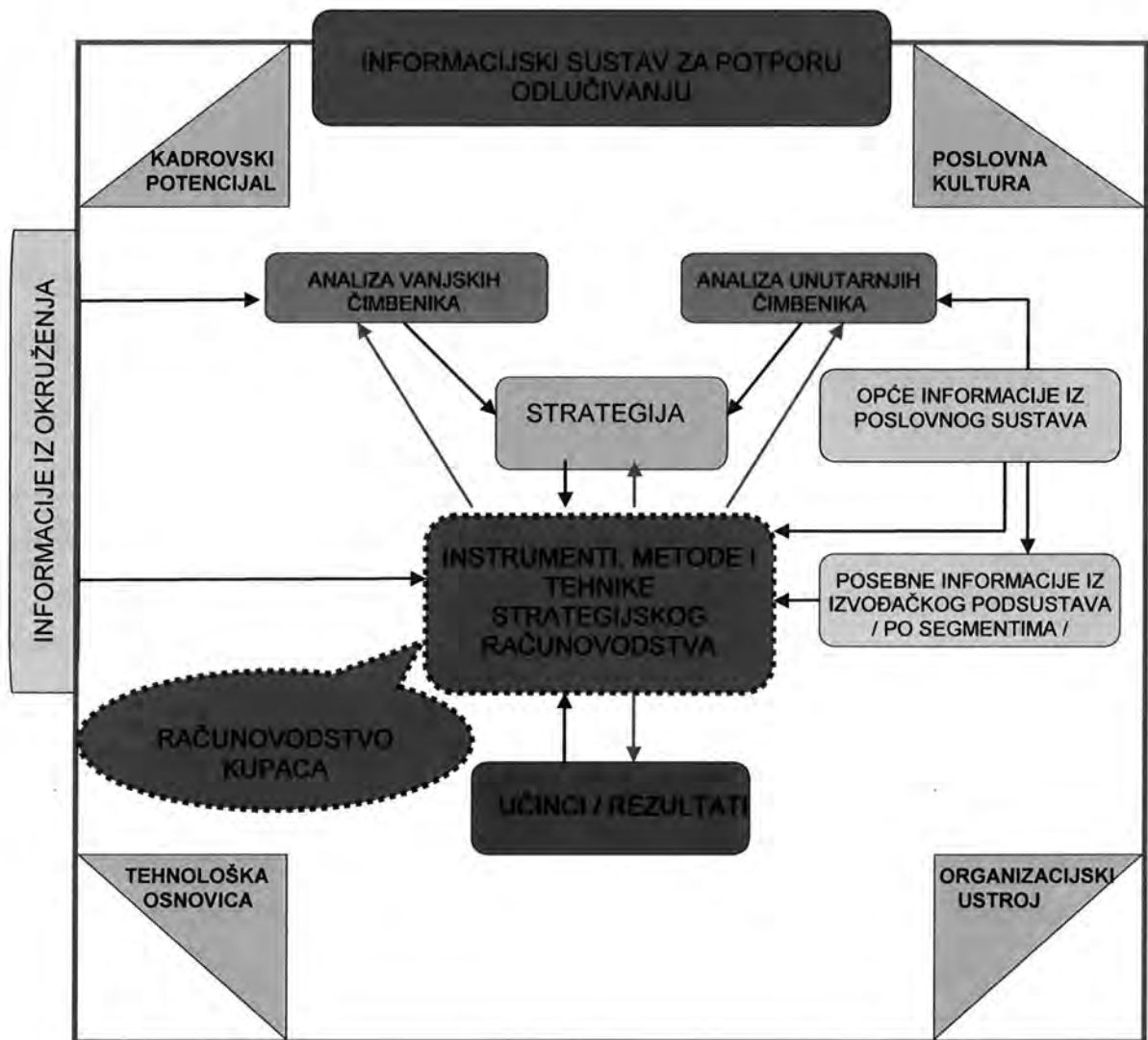
5.1.2. Model oblikovanja i cirkuliranja informacija

U razradi modela polazi se od pretpostavke da su (kvantitativne i kvalitativne) informacije strategijskog računovodstva nezaobilazne u procesu donošenja poslovnih odluka u nastojanju da se postigu optimalni rezultati, pogotovo za hotelske poslovne sustave što djeluju u veoma kompleksnom i dinamičkom okruženju svjetskoga turističkog tržišta. Osnovni je zadatak menadžerima tih sustava da aktivno sudjeluju u njihovoj prilagodbi okruženju, tako da pravoremeno reagiraju na izmijenjene uvjete poslovanja, poradi što boljeg korištenja vlastitim poslovnim mogućnostima, kao i prilikama koje proizlaze iz samoga okruženja.

Menadžeri na svim hijerarhijskim razinama moraju biti motivirani da ostvaruju što bolje rezultate a to podrazumijeva i njihovu zainteresiranost za uporabu informacija iz eksternih i internih izvora. Eksterne informacije posebno su bitne radi spoznavanja zahtjeva turističke potražnje, a sjedinjene s internima pružaju uvid u mogućnosti da se pribave potrebni i kvalitetno iskoriste raspoloživi resursi, što je preduvjet da se ostvare utvrđeni zahtjevi. Integracija disperziranih informacija u sustavu strategijskog računovodstva polazišna je osnova kako bi se realizirao planirani opseg prodaje, ostvario određeni tržišni udjel i održala stabilna tržišna pozicija, što u konačnici vodi, od vlasnika i ulagača očekivanom, uspješnom poslovanju (iskazano financijskim i nefinancijskim pokazateljima).

Donošenje strategijskih poslovnih odluka mora se temeljiti na svim dostupnim izvorima relevantnih vrijednosnih i nevrijednosnih informacija. Osim toga, ono mora

polaziti od postojeće poslovne kulture, kadrovsoga potencijala, organizacijskog ustroja i tehnološke osnove, te mora biti usklađeno sa specifičnostima poslovanja onoga poslovnog sustava u kojemu se provodi. Mogući pristup ovoj problematici prikazuje sljedeća shema.



Schema 5.1. Model prilagodbe računovodstvenog sustava procesima strategijskog upravljanja

Izvor: Autoričin prijedlog

Iz sheme se uočava da sustav strategijskoga upravljačkog računovodstva, kao i podsustav računovodstvo kupaca, koji je njegova sastavnica, sjedinjavaju nekoliko procesa:

1. obuhvaćaju se eksterni i interni čimbenici važni za strategijsko djelovanje i determiniranje njihova postojećega i potencijalnog utjecaja,
2. identificiraju se interne sposobnosti i slabosti, te eksterne mogućnosti i prijetnje koje su relevantne da se ostvare ciljevi,
3. iskazuju se svi pobrojani činitelji na temelju korelacijskih odnosa s aktivnostima,
4. oblikuje se informacijska podloga za strategijsko djelovanje s konačnim ciljem da se unaprijede performance i osigura dugoročno uspješno poslovanje.

U razradi modela koja će se temeljiti na shemi 5.1., poći će se, uz prikazana, i od ograničenja utvrđenih provedenim anketnim istraživanjem na koja su upozorili hotelski menadžeri, s jedne, i voditelji računovodstva, s druge strane. Ta se ograničenja uglavnom svode na (detaljnije vidi u odjeljku 4.3.1.):

- neprilagođenost informatičkih rješenja,
- neadekvatnost kadrovskih resursa.

Dominantna značajka informacija strategijskog računovodstva treba biti pravovremenost, ili vremenska prednost u vezi s pojavom problema ili kriznih situacija. Nepostojanje adekvatne informatičke podrške i iz nje proizišle integrirane baze podataka ocjenjuju se kao osnovni ograničavajući čimbenici kojima se osigurava cjelovita i kvalitetna informacijska podloga potrebna za strategijsko upravljanje. To se ističe i kao temeljni razlog što se u potrazi za kvalitetnim strategijskim informacijama menadžeri okreću i drugim internim izvorima, te statistikama i izvanjskim izvorima, kojima se potom koriste nepovezano i često ne uviđajući uzročno-posljedičnu vezu. Strategijsko upravljačko računovodstvo, kao sastavnica sustava za potporu odlučivanju (*Decision Support System*), po svojoj je definiciji potpora menadžmentu u rješavanju nestrukturiranih problema (onih za koje nije moguće unaprijed definirati upit/potrebu), a njima se u praksi uglavnom pristupa na temelju menadžerske osobne intuicije i uz podršku neformalnih izvora informacija. Apstrahira li se problem dostupnosti informacija, ulazi se u segment odabira iz spektra postojećih informacija. Izbor i način povezivanja informacija s problematikom koja je u fokusu konkretne poslovne odluke uvelike ovise, dakle, o osobnoj senzibilnosti menadžera, koju bi, obvezno, sustavom cjeloživotnoga obrazovanja i usavršavanja trebalo unaprijediti.

5.2. Polazišta modela računovodstvenog izvještavanja o kupcima prilagođenoga hotelijerstvu

Tijekom protekloga desetljeća upravljačko se računovodstvo sve više orijentira na pokazatelje kojima je u središtu analize – kupac. To širenje koncepta pojedini autori (Caker, 2007.) shvaćaju jednostranim, pa sukladno tome iskazuju bojazan da bi upravljački računovodstveni sustav usmjeren prvenstveno na kupce, mogao dovesti u pitanje uravnoteženost svojega cjelokupnog djelovanja. Naime, svojevrsni superiorni položaj računovodstva kupaca mogao bi, po njihovu sudu, biti realiziran na štetu praćenja pokazatelja s pomoću kojih se organiziraju interni procesi ili na štetu upravljanja financijskim rezultatom, što svakako ne bi bila poželjna solucija. Stoga čak ima gledišta koja dvoje o tome treba li ovaj aspekt biti uključen u upravljačko računovodstvo.

Međutim, u modeliranju se polazi od teze da je upravljanje kupcima od presudnog značenja za uspjeh hotelskih poslovnih sustava, pa se podržava pristup da računovodstveno izvještavanje o kupcima nije samo sebi cilj već je ono sredstvo da se sve aktivnosti i procesi usmjere u realizaciju globalnih ciljeva (uspostave uspješnog poslovanja, osiguranja stabilnosti, te generiranja rasta i razvoja).

5.2.1. Okvir modela izvještavanja o kupcima

Predloženim će se modelom pokušati premostiti jaz između „lijevo orijentiranih“ i „desno orijentiranih“ poslovnih sustava⁴¹ kako bi se ostvarila optimalna suradnja između računovodstva i marketinga.

U novije vrijeme zamjetan je opći trend da se podrži interdisciplinarni pristup koji se očituje u sjedinjenom djelovanju potpornih aktivnosti usmjerenih prema osiguranju preduvjeta za kvalitetnu provedbu menadžerskog upravljanja. No, usprkos tomu, može se konstatirati da nema potrebne povezanosti između marketinškoga i računovodstvenog sustava (Wilson, 2000.). Predloženi se model bazira na uspostavi povezanosti i koordiniranog djelovanja svih elemenata sustava, što je nužno polazište u pripremi kvalitetnih informacija za izvještavanje o kupcima. Razrada modela slijedi osnovnu strukturu koja se može raščiniti na:

⁴¹ Doyle (1987.) razgraničava tzv. „lijevo orijentirane“ poslovne sustave koji kao cilj poslovanja i motiv svih poslovnih odluka ističu ostvarivanje povoljnije tržišne pozicije u dugom roku i tzv. „desno orijentirane“ poslovne sustave kojima je glavni motiv poslovanja realizacija što više stope povrata na investicije, tj. što povoljnijih financijskih rezultata u kratkom roku.

- a) *input* u računovodstvo kupaca,
- b) ustroj informacijskih tokova u računovodstvu kupaca,
- c) *output* računovodstva kupaca.

Input u računovodstvo kupaca proizlazi iz informacijskih tokova definiranih općim modelom kojim se računovodstveni sustav adaptira procesima strategijskog upravljanja (prema shemi 5.1.).

Ustroj informacijskih tokova unutar računovodstva kupaca temelji se na višedimenzionalnom modelu podržanome integriranom bazom podataka i internim kontnim planom.

Output računovodstva kupaca su izvještaji o kupcima prilagođeni informacijskim zahtjevima menadžmenta i usklađeni sa standardima USALI. U izvještajima će se obuhvatiti vrijednosno i nevrijednosno iskazane informacije koje trebaju pridonijeti kvaliteti kratkoročnoga i dugoročnog odlučivanja. Izvještaji su usmjereni na realizaciju i financijskih ciljeva (racionalizaciji i snižavanju troškova, povećanju profitabilnosti, osiguranju pozitivnog novčanog toka) i dugoročnih nefinancijskih performanci (povećanju tržišnog udjela, osiguranju stabilne pozicije na tržištu, porastu razine zadovoljstva kupaca).

5.2.2. Input u računovodstvu kupaca

Računovodstvo kupaca u hotelskim poslovnim sustavima, apstrahirano na područje provedbe strategije maksimiziranja zadovoljstva kupaca koje se izravno odražava na stvaranje konkurentskih prednosti, mora identificirati sve snage, slabosti, prilike i prijetnje što proizlaze iz samoga sustava i iz njegova užega i šireg okruženja. Interne je odrednice relativno lako obuhvatiti, dok se u području eksternih utjecaja mogu razlikovati oni nacionalni i oni globalni. Pri tome kontinuirano treba voditi računa da će upravo o promjenama koje se događaju u dinamičkom okruženju, ovisiti i usmjeravanje strategijskog djelovanja. Zbog toga očekuje se od strategijskog računovodstva, tj. od računovodstva kupaca kao njegove sastavnice, da upozori na sve novonastale situacije i pojave novih bitnih čimbenika što utječu na odabrane strategijske koncepte.

Strategijsko razmatranje kupaca nadilazi, dakle, postojeći obzor njihova klasičnoga računovodstvenog shvaćanja. Analiza kupaca sa strategijskog aspekta treba obuhvatiti promjene u potražnji na emitivnim tržištima, moguće utjecaje kriznih kretanja na

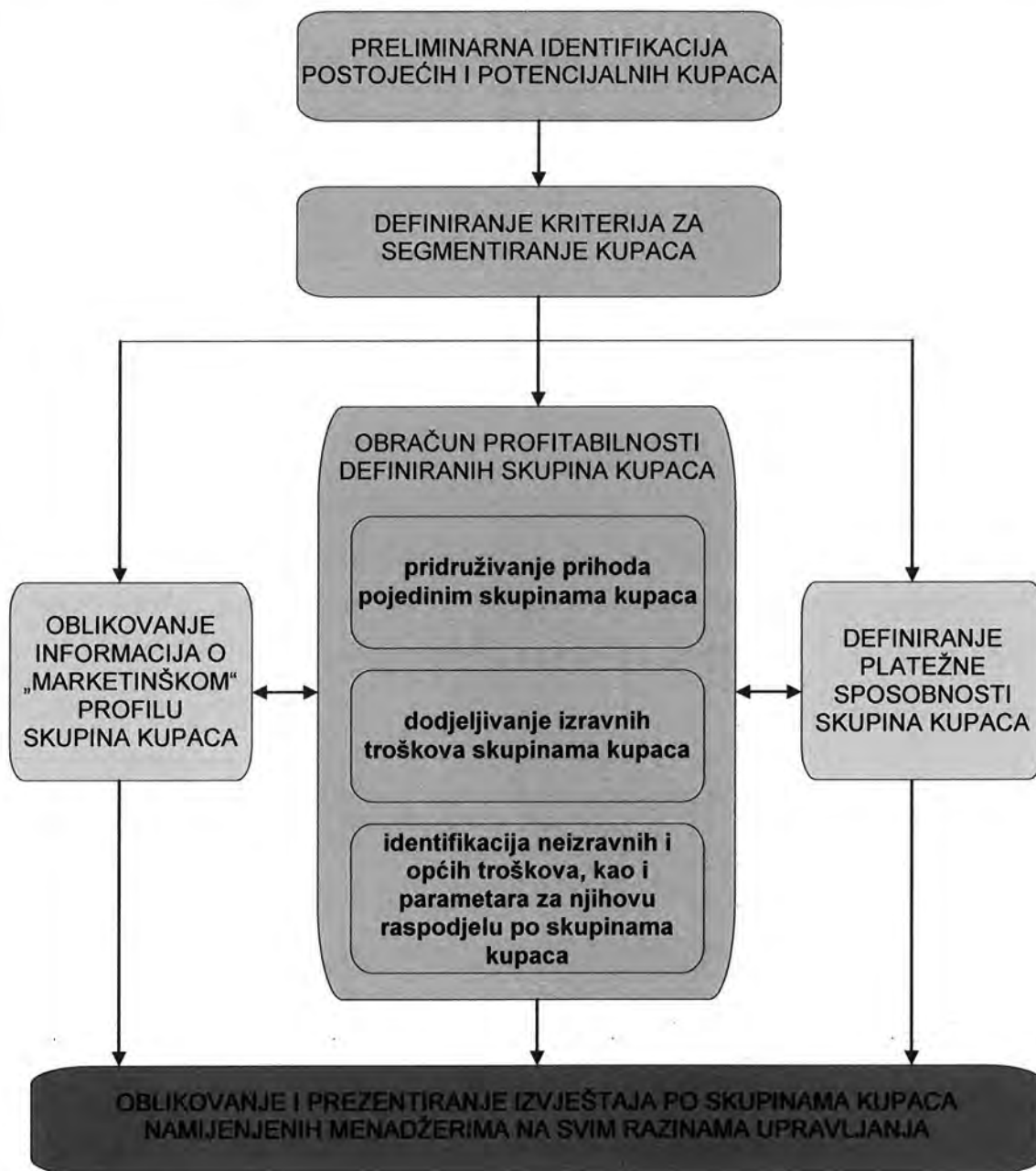
ponašanje kupaca, tj. posredno na poslovanje, zatim rast konkurentnosti u hotelijerstvu na svjetskoj i nacionalnoj razini **u smislu prijetnja**, te strukturne promjene u hrvatskom gospodarstvu kojim se hotelijerstvo prepoznaje kao etablirana djelatnost, razvoj i primjenu suvremenih poslovnih i marketinških modela koji s pomoću napredne tehnologije i komunikacija olakšavaju dostupnost tržištima i podižu kvalitetu proizvoda i usluga **u smislu prilika**.

Kako bi se obuhvatile sve relevantne komponente, potreban je angažman svih raspoloživih izvora podataka. To implicira preuzimanje informacija iz znanstvene literature, nacionalnih i međunarodnih baza podataka relevantnih za turizam i, posebno, za hotelijerstvo, iz provedenih studija i empirijskih istraživanja, sve do uključujući baze podataka koje postoje unutar poslovnog sustava, a mogu pomoći u raspoznavanju karakterističnih odrednica kupaca. Razmatrajući ključne *inpute* u sustav strategijskog računovodstva kupaca i njihove izvore, uviđa se odmak od klasičnog poimanja upravljačkog računovodstva. Naime, računovodstvo sve više nadrasta svoju primarnu funkciju „proizvođača“ informacija i svoj novi koncept nadograđuje aktivnostima koje ga svrstavaju u kategoriju „potrošača“/ korisnika podataka i informacija (Krakhmal, 2008.)

5.2.3. Ustroj informacijskih tokova u računovodstvu kupaca

Računovodstvo je kupaca segment integralnog sustava strategijskoga upravljačkog računovodstva. Stoga tokovi podataka i informacija koji se odvijaju u okviru ovog segmenta svojevrsan su preslik tokova karakterističnih za cjelokupan sustav strategijskog računovodstva. Naravno, uz to što slijedi opća načela, taj je podsustav nadograđen i specifičnim tokovima između pojedinih faza.

Model višedimenzionalnog praćenja kupaca, predložen u nastavku, u svojoj osnovi sjedinjuje računovodstvene i marketinške komponente. On je koncipiran u obliku hijerarhijski strukturiranog procesa pri izvještavanju strategijskoga upravljačkog računovodstva, u kojemu se kupci pojavljuju kao osnovna izvještajna jedinica. Cilj je predloženog modela je prezentiranje cjelovitog profila svakoga pojedinog kupca ili skupine kupaca.



Shema 5.2. Model izvještavanja na razini kupaca

Izvor: Autoričin prijedlog

Model obuhvaća sljedeće procese:

- identifikaciju postojećih i potencijalnih kupaca,
- segmentiranje kupaca kao zajednička polazna osnova na kojoj se baziraju analize skupina kupaca s različitih aspekata a koje se provode u odjelima računovostva i marketinga,

- obračun profitabilnosti kupaca s pomoću kojega se u dijelu strategijskog računovodstva oblikuje svojevrsan „financijski“ profil kupaca,
- definiranje profila kupaca s marketinškoga gledišta,
- praćenje platežne sposobnosti kupaca, što omogućuje sustavni pristup potraživanjima i preventivno djelovanje usmjereno na skraćivanje vremena i otklanjanje neizvjesnosti naplate,
- integracija svih rezultata obrade podataka u obliku sveobuhvatnog izvještaja o kupcima namijenjenoga svim menadžerskim strukturama u hotelskim poslovnim sustavima.

Temeljem dobivenih informacija, menadžerima će biti olakšano definirati potrebne aktivnosti i usmjeriti svoje djelovanje na željeno tržišno pozicioniranje i ostvarivanje konkurentskih prednosti. Model je razvijen vodeći računa o specifičnostima hotelijerske djelatnosti, ali se može, uz manje prilagodbe, primijeniti i na ostale djelatnosti gospodarskog sustava.

5.2.4. Output računovodstva kupaca

Output modela za računovodstveni obuhvat kupaca čine izvještaji o kupcima/skupinama kupaca, koji su svojom strukturom prilagođeni potrebama za strategijsko odlučivanje u hotelskim poslovnim sustavima, a i šire. Riječ je o specifičnim izvještajima u kojima se sjedinjuju vrijednosno i nevrijednosno iskazane informacije. Pri tome, vrijednosne su informacije o kupcima okosnica na koju se nadograđuju nevrijednosne informacije o relevantnim, uglavnom marketinškim, odrednicama kupaca. Cijeli sustav, dakle, rezultira integralnim informacijama, kako na analitičkoj, tako i na agregiranoj razini, slijedeći pritom strategijske ciljeve i zadatke, pa se one prepoznavaju kao determinanta za uspješno strategijsko upravljanje i odlučivanje.

U svjetskoj hotelskoj industriji uspostavljen je detaljno razrađen sustav internih izvještaja namijenjenih menadžmentu prema standardima USALI. Izvještaji sastavljeni prema ovim standardima imaju specifičnu strukturu prema kojoj se sve relevantne, vrijednosno iskazane kategorije obuhvaćaju na razini segmenata odgovornosti. Metodološki koncept sustava USALI razrađen je u skladu sa zahtjevima hotelskih menadžera koji se pojavljuju u funkciji glavnih korisnika tih izvještaja. Sustav USALI omogućava da se obuhvate poslovni događaji na mjestu i u vremenu njihova nastanka, a

prateća informatička podrška osigurava da se podaci (*inputi*) usmjeravaju prema odgovarajućim evidencijama i izvještajima, uz dostupnost jedinstvene baze podataka, informacija i izvještaja svim menadžerima i drugim involviranim osobama u internom okruženju. Osim toga, istaknutim pristupom podržava se i eksterna upotreba izvještaja, jer on omogućava eksternu usporedbu internih rezultata u srodnim poslovnim sustavima.

Opisane karakteristike sustava USALI pokazuju njegovu nedostatnu prilagođenost potrebama strategijskog upravljanja u hotelijerstvu. Naime, uočava se da izvještaji oblikovani prema standardima USALI obuhvaćaju samo vrijednosno iskazane informacije i prvenstveno su orijentirani na kratkoročno poslovno odlučivanje. Stoga se, s aspekta strategijskog upravljanja, postavlja zahtjev za doradom izvještaja, i to tako da se oni:

- upotpune uključivanjem nefinancijskih informacija,
- prilagode zahtjevima donošenja strategijskih poslovnih odluka.

Polazeći od strategijskih zahtjeva, izvještaji će o kupcima „čvrstu“ računovodstvenu bazu proširiti nefinancijskim elementima, čime se znatno unapređuje informacijski portfelj koji je na raspolaganju menadžmentu. Osim toga, posebno se naglašava eksterna orijentacija informacija.

Slijedom istaknutoga, integralni pristup realiziran sustavom strategijskoga upravljačkog računovodstva trebao bi rezultirati izvještajima o kupcima/skupinama kupaca koji bi strukturom bili prilagođeni potrebama strategijskog odlučivanja u hotelskim poslovnim sustavima, a i šire od toga.

5.3. Implementacija modela računovodstvenog izvještavanja o kupcima

Osnovne smjernice za implementaciju računovodstva kupaca u konkretne hotelske poslovne sustave proizlaze iz prethodno definiranih odrednica u općemu modelu izvještavanja o kupcima. Razrada modela, koja slijedi u nastavku, nadovezuje se na prezentirane informacijske tokove. Njome će se obuhvatiti sve različitosti koje proizlaze iz specifičnih uvjeta u poslovanju različitih hotelskih poslovnih sustava koje imaju utjecaj na upotrebu i egzaktno oblikovanje sustava za strategijsko računovodstveno izvještavanje o kupcima.

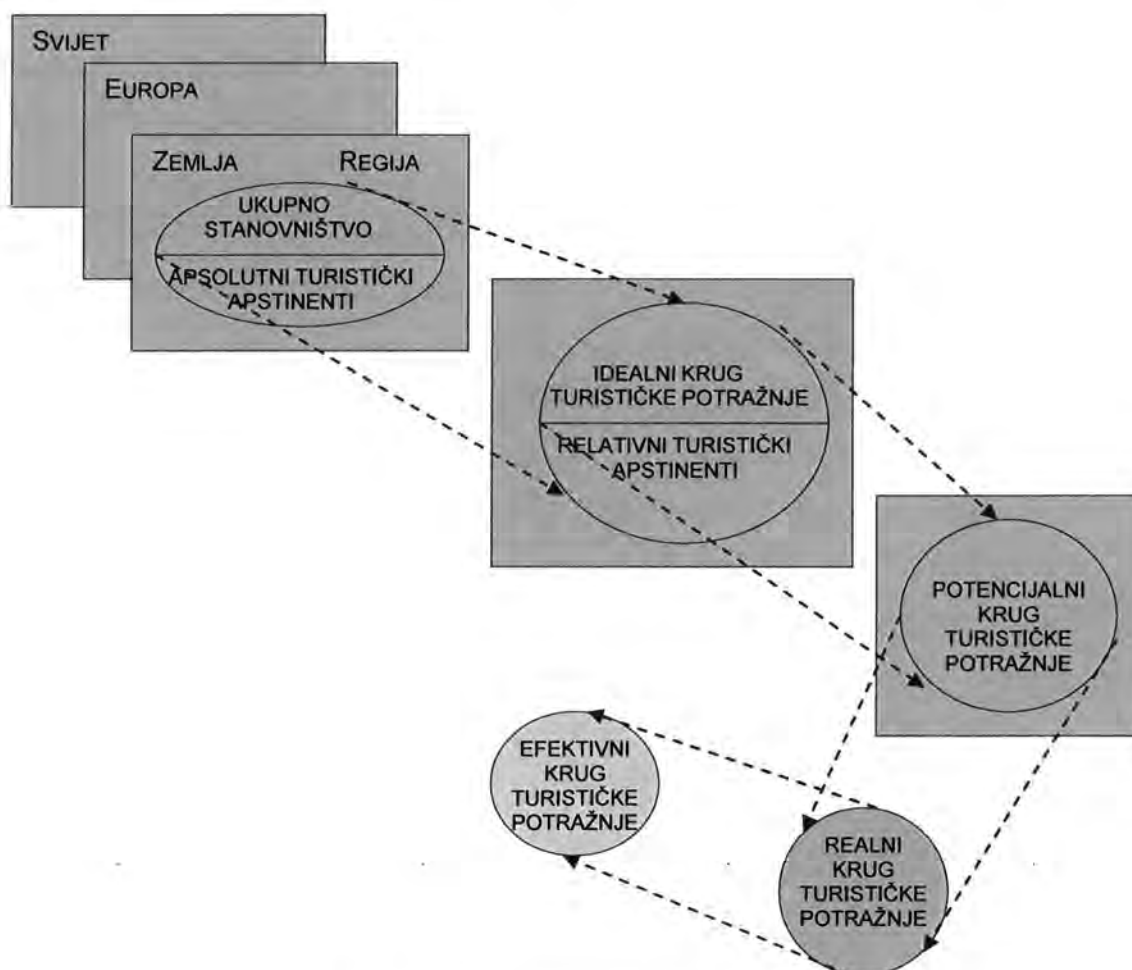
5.3.1. Identifikacija kupaca

Prva faza u izgradnji modela odnosi se na **identifikaciju kupaca** prema kojima bi se hotelski poslovni sustav trebao usmjeriti. Dok su postojeći kupci uključeni u portfelj kupaca, potencijalne kupce tek treba derivirati. Potencijalni – ciljani kupci mogu biti izdvojeni na različite načine. Odabir je uglavnom temeljen na dominantnim obilježjima segmenata kupaca (platežnoj moći, spoznatim preferencijama, sklonostima i motivima putovanja).

U teorijskim se razmatranjima pojmovima kupac, potrošač, klijent, turist, gost i posjetitelj često koristi kao sinonimima. S obzirom na obilježja hotelskih proizvoda i usluga (vremensku nedjeljivost proizvodnje i potrošnje uz nemogućnost konzumiranja proizvoda/usluge izvan definiranog odredišta) koncept „kupac” pojavljuje se kao prijeporan. Naime, *kupac* je prema definiciji „strana uključena u proces razmjene koja preuzima vlasništvo nad predmetom ili uslugom razmjene i daje neko obeštećenje u procesu drugoj strani, najčešće financijsko (plaćanje) (*Leksikon marketinga*, 2011., str.353.). Kupac pri tome može, ali i ne mora, biti potrošač kupljenog proizvoda ili usluge. Stoga bi *potrošač (gost)* u kontekstu hotelijerstva možda bio prikladniji pojam s obzirom na to da on podrazumijeva konzumiranje proizvoda/usluge. No, usprkos iskazanoj distinkciji, u nastavku će se koristiti pojmom „kupac” zbog njegove prepoznatljivosti s računovodstvenog aspekta, ali i zbog težnje da se model istakne kao primjenjiv i na globalnoj razini.

Heterogenost hotelskih gostiju (kupaca) prvenstveno je determinirana njihovom prostornom disperzijom koja, uz psihološke čimbenike, predodređuje specifičnosti pojedinih njihovih kategorija: navika, potreba, stavova, motiva, mogućnosti i ostalih svojstava bitnih za realizaciju potrošnje. U razmatranju dimenzija turističke potražnje (što se može primijeniti i u užem smislu – na potražnju za hotelskim uslugama), Marković i Marković (1972., str. 77-78.) definiraju tri kruga potražnje: idealni, potencijalni i realni. **Idealni krug** obuhvaća ukupno stanovništvo iz kojega se izuzimaju apsolutni apstinenti, koji se, iz objektivnih ili subjektivnih, fizičkih ili psihičkih razloga, ne mogu naći u ulozi kupaca/potrošača. Ako se iz idealnog kruga isključe relativni nepotrošači, tj. svi oni koji ih, premda svjesni svojih subjektivnih potreba, nisu u mogućnosti zadovoljiti, dobiva se **potencijalni krug** turističke potražnje. Kada krug potencijalnih potrošača, koji su spoznali potrebe i raspoložu mogućnostima da ih zadovolje, donese odluku o stvarnoj potrošnji, dobiva se **realni krug** turističke potražnje. S obzirom na to da realni krug potrošača može

biti usmjeren prema proizvodima i uslugama odnosnog hotela, ali i proizvodima i uslugama njegovih konkurenata, neki autori (Pirjevec i Kesar, 2002.) diferenciraju i **efektivni krug** potražnje koji je usmjeren samo na hotelski poslovni sustav što provodi identifikaciju kupaca. Prikaz definiranih krugova turističke potražnje prikazan je u shemi.



Shema 5.3. Krugovi turističke potražnje

Izvor: Obradila autorica prema Ružić, 2007., str. 88.

Identifikacija i odabir potencijalnih, tj. ciljanih kupaca mogu se temeljiti na iskustvenoj osnovi, subjektivnim procjenama i percipiranim koristima. Međutim, oni mogu biti determinirani i internom politikom poslovanja ili eksternom politikom destinacije, odnosno države, aktualnim turističkim kretanjima i slično. Spoznavanje strukture turističke potražnje, i njezin obuhvat u sklopu internog izvještavanja, veoma su bitni za strategijsko upravljanje u hotelijerstvu, jer sve promjene u ovom segmentu izravno utječu na definiranje ciljeva, misija i strategijskih koncepata u hotelskim poslovnim sustavima.

5.3.2. Segmentiranje kupaca

Druga faza u izradbi modela zahtijeva da se u okviru identificiranih kupaca definiraju kriteriji za njihovo **segmentiranje**. Na tržištu se pojavljuju kupci koji se razlikuju prema svojim željama, dohodcima, lokacijama, stavovima o kupnji i kupovnoj praksi (Kotler, Bowen i Makens, 2010., str. 263.). Hotelski su poslovni sustavi su primorani da, polazeći od svojih mogućnosti, optimalno segmentiraju usluga što je u skladu sa specifičnim zahtjevima svakoga ciljanog segmenta kupaca, ali je i usuglašeno s načelom ekonomičnosti, tj. održivom razinom troškova.

Segmentiranje je kupaca, dakle, pretpostavka za "pravilno" usmjeravanje aktivnosti i formuliranje optimalne strategije za tržišno pozicioniranje. Riječ je o procesu kojim se tržište dijeli na uže, homogene podskupove potrošača, koji uključuju potrošače sličnih potreba i obilježja, i koji upravo zbog svojih odrednica na sličan način reagiraju na ponudene proizvode i usluge (Walker, Boyd i Larreche, 1999., str. 169.). Segmentiranje u hotelijerstvu može se provesti prema raznovrsnim varijablama koje se vezuju uz temeljne karakteristike gostiju, poput demografskih, socio-ekonomskih i geografskih odrednica, ponašanja potrošača, stavova i preferencija turista prema određenim atrakcijama, doživljajima i uslugama (Dibb i Simkin, 1991. str. 5.). Konačni je cilj dobivanje homogenih skupina koje će poslužiti kao temelj u oblikovanju izvještajnih segmenata.

Svaki poslovni sustav može provesti proces segmentacije s drukčijeg aspekta, zbog čega će se rezultirajući segmenti razlikovati prema širini obuhvata. Pri tome je bitno da se individualizam u pristupima bazira na kriterijima učinkovite segmentacije. Teorijski je definirano da bi pravilno oblikovani segmenti trebali zadovoljavati barem šest uvjeta (Renko, 2005. str. 222.):

- **mjerljivost** osnovnih obilježja segmenata,
- **dostupnost** koja implicira sposobnost opsluživanja segmenata,
- **dostatnost** u smislu isplativosti (profitabilnosti) opsluživanja segmenata,
- **razlikovnost** u načinu reagiranja na ponudu i u samom kupovnom ponašanju,
- **primjerenost** s obzirom na ciljeve i resurse poslovnog sustava,
- **stabilnost** koja omogućuje da se relativno sigurno predvide ponašanja u budućnosti.

Najjednostavniji oblik segmentiranja provodi se s pomoću jedne varijable, ali se njime ne dobiva precizan rezultat. Segmentacija na temelju više varijabla preciznija je, ali ona redovito rezultira i većim brojem segmenata, što se ističe kao njen osnovni nedostatak. Suvremeni pristup segmentaciji turista zasniva se na korištenju neuronskim mrežama kojima se, kombinirajući karakteristike spoznate na temelju baze podataka o kupcima/turistima, kreiraju klasteri u koje se raspoređuju postojeći i novi kupci.⁴²

Nakon provedenog procesa identifikacije kupaca i njihova segmeniranja u skupine koje sjedinjavaju one s dostatnim brojem zajedničkih karakteristika, ispunjeni su preduvjeti za usmjeravanje strategijskih i marketinških aktivnosti na jednak način prema definiranim segmentima. S aspekta računovodstva kupaca, istaknute aktivnosti osiguravaju polazišta za alokaciju prihoda i troškova prema uspostavljenim skupinama kupaca, dok se u marketingu i drugim odjelima na tim osnovama provodi razlučivanje psihografskih i ostalih elemenata što kvalitativno obilježavaju odabrane skupine kupaca. Pod pojmom psihografskih elemenata misli se na: stav prema ekonomskom, političkom, zdravstvenom i drugim rizicima, razinu zadovoljstva, sklonost promjenama, osjećaj taštine, straha i slične emocije i stavove koji odražavaju psihička stanja različitih segmenata kupaca, a koja predodređuju njihovo ponašanje i poduzete aktivnosti pri kupnji proizvoda ili usluga.

5.3.3. Definiranje platežne sposobnosti kupaca

Za cjelovit prikaz profila kupaca, rezultatima istaknutih analiza potrebno je pridružiti i rezultate **ocjene platežne sposobnosti**. Procjena platežne/kreditne sposobnosti može se provoditi na temelju postojećih računovodstvenih podataka ili eksternih podataka FINE, poslovnih banaka ili specijaliziranih agencija. Budući da se spoznaje o solventnosti kupaca, tj. o njihovom kreditnom riziku, redovito, zahtijevaju poradi procjene kvalitete budućih transakcija s njima, potencijalna je opasnost da povijesni (računovodstveni) podatci ne budu valjana osnovica za realnu procjenu predstojećih kretanja.

Računovodstveni podatci, naime, datiraju iz nekoga prethodnoga obračunskog razdoblja u kojem su nastali dužničko-vjerovnički odnosi ili su realizirani prihodi. Informacije o solventnosti iz tog vremena mogu biti dijametralno suprotne onima koje su aktualne već u samom vremenu obuhvata podataka, a pogotovo uzme li se u obzir buduće vrijeme kad se očekuje uspostava „novog” poslovnog odnosa. Uz to, na ovaj se način mogu ustanoviti samo podatci o postojećim kupcima, dok onih za potencijalne; nove kupce

⁴² O primjeni neuronskih mreža, vidi detaljnije: Bloom, 2002.

uopće nema unutar poslovnog sustava. Bez obzira na konstataciju da postojeći računovodstveni podatci, temeljni na rezultatima prošlih aktivnosti, nisu optimalni, moguće ih je oplemeniti nadogradnjom ostalim informacijama iz eksternih izvora. Na taj se način se posrednim putem procjenjuje tekuća ili buduća solventnost, što u konačnici pruža znatno kvalitetniju osnova za odlučivanje od *ex-ante* iskustvenih procjena menadžera. S ovog je gledišta zanimljivo istaknuti rezultate istraživanja koje je na namjernom uzorku norveških izvoznika ribljih proizvoda i njihovih kupaca proveo Helgesen (2001.). Istraživanje je obuhvatilo 15 menadžera ovlaštenih da donose odluke u vezi s transakcijama s kupcima. Od njih se tražilo da izvrše *ex-ante* procjenu solventnosti slučajno odabranih kupaca, a potom su se njihove procjene usporedile s eksternim informacijama dobivenima od nezavisnih agencija koje se bave procjenama kreditnog rejtinga (Dun i Bradstreet Norge AS i FactoNor AS). Rezultati procjena prikazani su u tablici 5.1.

Tablica 5.1. Korelacija između menadžerske *ex-ante* procjene solventnosti kupaca i procjene nezavisnih agencija

MENADŽERI	BROJ KUPACA	SPEARMANOV KOEFICIJENT KORELACIJE RANGA	
		KOEFICIJENT	RAZINA SIGNIFIKANTNOSTI
1	20	-0,123	0,604
2	20	-0,318	0,171
3	20	0,444	0,050
4	20	-0,389	0,090
5	20	-0,393	0,086
6	21	0,093	0,688
7	21	0,444	0,044
8	21	-0,504	0,020
9	21	-0,091	0,695
10	29	0,422	0,023
11	29	0,561	0,002
12	32	0,022	0,904
13	32	0,224	0,218
14	32	0,161	0,380
15	32	-0,173	0,343

Izvor: empirijsko istraživanje (Bhimani i Langfield-Smith, 2007., str. 10.).

Budući da su varijable iskazane na ordinalnoj skali, ispitivanje međuovisnosti provedeno je s pomoću Spearmanova koeficijenta korelacije ranga. Statistička analiza pokazala je da postoji vrlo slaba veza između menadžerskih i nezavisnih eksternih procjena. U 8 primjera pokazala se pozitivna korelacija, dok je u gotovo jednakom broju (7) korelacija bila

negativna. Uz to, promatraju li se rezultati na razini signifikantnosti od 0,05, može se zaključiti da samo 4 od 15 menadžera ima ispravnu *ex-ante* procjenu solventnosti.

Opći trendovi na domaćem, ali i globalnom, tržištu nalažu poslovnim sustavima potrebu intenzivnog bavljenja problemima platežne sposobnosti kupaca. Prema podacima iz Amadeus baze podataka, 31% zapadnoeuropskih poslovnih sustava (iz skupine zemalja EU 15, kojima su priključene još Norveška i Švicarska) bilježe prosječno vrijeme naplate potraživanja u razdoblju duljemu od 90 dana (Amadeus Database, 2008.). Adekvatni pristupi menadžera u rješavanju problema „loših“/nenaplativih potraživanja impliciraju odgovarajuću organizaciju, metode mjerenja i procese izvještavanja. Upravo strategijsko računovodstvo, integralnim izvještajem o kupcima, osigurava informacijsku infrastrukturu kao okvir za pravovremeno spoznavanje problema i realizaciju zacrtanih ciljeva u ovom području menadžerskog djelovanja.

5.3.4. Interni obračun kao pretpostavka za računovodstveno izvještavanje o kupcima

U sustavu strategijskog upravljačkog računovodstva cilj je što točnije obuhvatiti sve prihode i troškove po skupinama kupaca kao nositeljima troškova. Ponudeni model u osnovi je prijedlog za redefinirano raspoređivanje prihoda i troškova na nositelje s naglaskom na primjeni načela uzročnosti. Naime, model se zasniva na spoznaji da nije dostatno pratiti kretanje prihoda i troškova na razini poslovnog sustava kao cjeline, već se obračun treba provoditi na razini strategijskih poslovnih jedinica (*Strategic Business Units/SBU*).

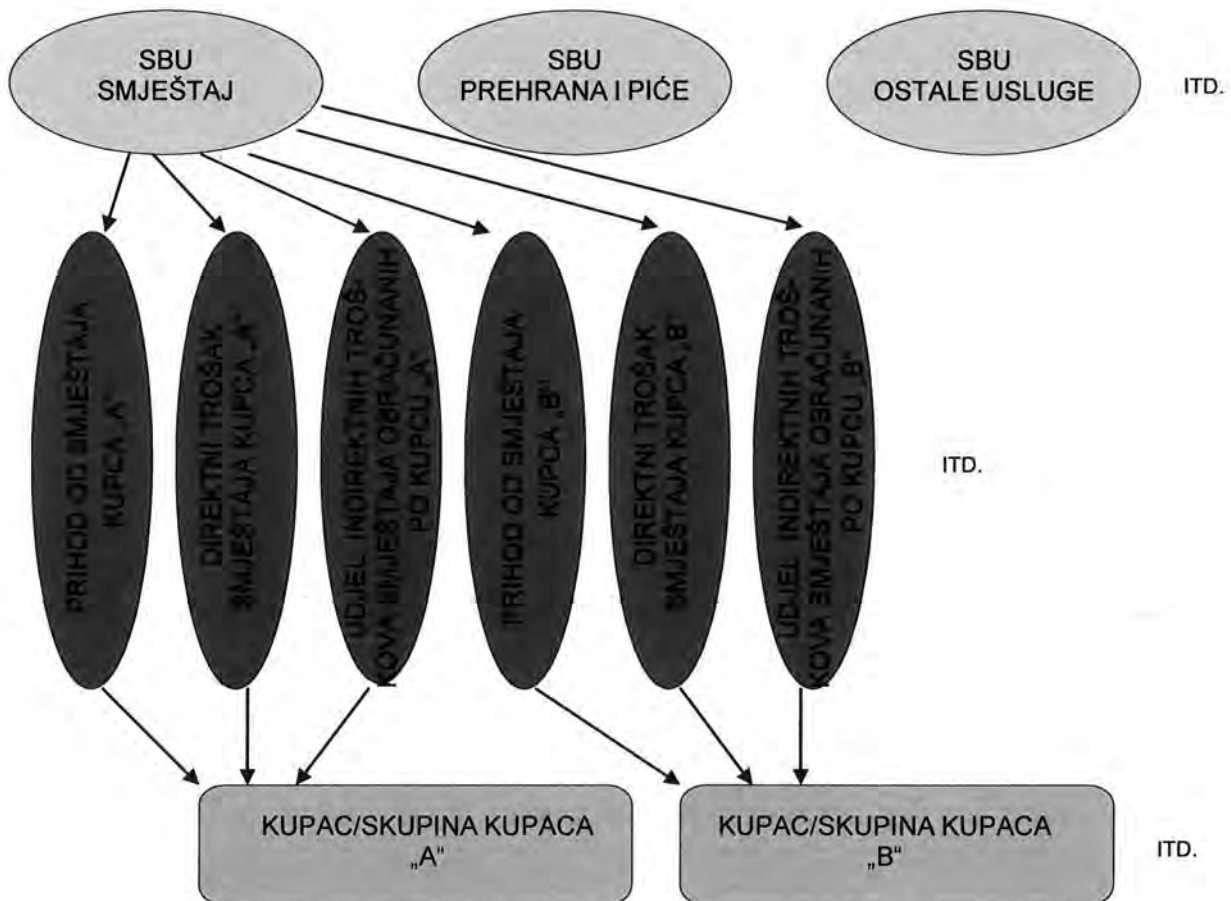
Strategijske poslovne jedinice (u daljnjem tekstu SBU) formiraju se u multiproizvodnim i multiuslužnim organizacijama, i u njima se obavljaju izdiferencirane poslovne aktivnosti. Hotelski je poslovni sustav tipičan primjer opisane organizacije unutar koje djeluju segmenti, tj. organizacijske jedinice koje su relativno autonomne i tržišno orijentirane, pa prema tome ispunjavaju uvjete da se razvijaju kao SBU. Pritom, kako bi neki organizacijski odjel postao SBU, mora zadovoljiti sljedeće kriterije (*Leksikon menadžmenta*, 2001., str. 553.):

- a) mora svoje proizvode i usluge plasirati vanjskim kupcima - na eksterna tržišta,
- b) mora imati jasan skup konkurenata koje svojim djelovanjem nastoji tržišno nadvladati,

c) mora ostvarivati nadzor nad odlukama o proizvodima i uslugama, o tome kako i kada će nastupati na tržištu, o vlastitim dobavljačima i slično,

d) mora nadzirati i mjeriti svoju izvedbu u terminima gubitka ili dobiti, tj. biti stvarni profitni ili investicijski centar odgovornosti.

Na razini SBU provode se specifične aktivnosti što na izravan ili neizravan način osiguravaju uvjete za proizvodnju proizvoda i pružanje usluga namijenjenih ciljanim kupcima. Iz toga proizlazi i početna pretpostavka modela da je kupac uzročnik svim aktivnostima s kojima se može povezati nastanak prihoda i troškova.



Shema 5.4. Prijedlog obuhvata prihoda i troškova u modelu izvještavanja na razini kupaca

Izvor: Autoričin prijedlog

Dakle, polazište za definiranje SBU je prethodno prepoznavanje centara odgovornosti i njihovih karakteristika. Za razliku od centara odgovornosti kao izvještajnih segmenata koje definira menadžment sukladno svojim potrebama, SBU moraju imati prepoznatljivu

eksternu orijentaciju, iz čega proizlazi i njihova posebna pozicija u strategijskom planu. Broj SBU predodređen je postojećim aktivnostima i organizacijskim ustrojem svakoga hotelskoga poslovnog sustava. Osim toga, glavni kriteriji pri odabiru broja izvještajnih segmenata trebala bi biti racionalnost u pogledu količine informacija (izvještaja), kao i u pogledu visine troškova kako se ne bi pojavilo da troškovi premašuju pozitivne učinke.

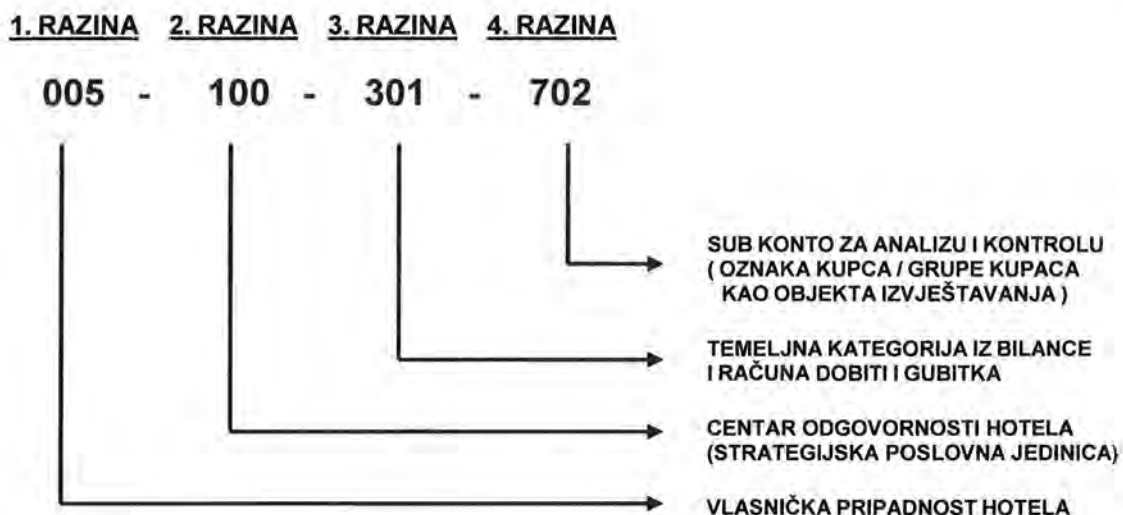
Sukladno shematskom prikazu 5.4., nakon ustroja SBU identificiraju se svi relevantni prihodi, te izravni i neizravni troškovi. Taj se korak realizira definiranjem svih aktivnosti SBU u internim procesima, ali i u njihovoj komunikaciji s okruženjem. U sljedećoj se fazi oni raspoređuju na kupce koji su ih izazvali.

Cjelokupan proces mora se temeljiti na primjeni specifične metodologije internog obračuna polazeći od postavka USALI koncepta, kojemu treba prilagoditi i interni kontni plan hotelskoga poslovnog sustava. Postojeće konte treba raščlaniti do četvrte razine kako bi se osigurali analitički podatci za izvještavanje o kupcima.

5.3.5. Razrada internoga kontnog plana za potrebe računovodstva kupaca

Interni kontni plan koji podržava model računovodstva kupaca moguće je ustrojiti kroz nadogradnju kontnog plana oblikovanoga prema standardima USALI. USALI sustav izvještavanja je koncept kojega slijedi svjetska hotelska industrija. Njime se na prepoznatljiv i općeprihvatljiv način formuliraju izvještaji što prate osnovne procesne funkcije u hotelima. U nastojanju da se pojednostavi prikazivanje i ostvari viši stupanj transparentnosti, kontinuirano se unapređuje ovaj sustav, pa je danas na snazi X. varijanta standarda. Osnovni je motiv uspostavi standarda USALI da osiguraju nastanak informacija kojima se omogućuje eksterna usporedivost interno ostvarenih rezultata (Peršić, 2006.). Sa strategijskog aspekta, njihova se nedostatnost ogleda u obuhvatu samo financijski iskazanih kategorija i u usmjerenju na kratki rok.

U nastavku slijedi razrada internoga kontnog plana na četiri razine, usklađenoga s potrebama strategijskog računovodstva, tj. namijenjenoga da osigura informacije za upravljanje kupcima.



Shema 5.5. Shema raščlambe konta u skladu s USALI standardima

Izvor: Autoričin prijedlog prema USALI, 1996., str. 189.

Prva troznamenkasta skupina brojeva označava vlasničku pripadnost hotela, a broj će konta ovisiti o broju poslovnih cjelina u korporaciji.

Na drugoj se razini definiraju konti za SBU, kao i za ostale centre odgovornosti. Svakoj SBU pridružuje se broj konta (poredak je analogan strukturi izvještajnih segmenata definiranih X varijantom standarda USALI):

100 – SBU smještaj,

200 – SBU prehrana i piće,

300 – SBU ostale usluge (telekomunikacije, zdravstvena ponuda, parkiralište...) itd.

U istaknutom slijedu definiraju se i brojevi konta za ostale centre odgovornosti koji nemaju karakter SBU (primjerice 800 – segment prehrane zaposlenih i dr.).

Na trećoj je razini predviđeno obuhvatiti sintetičke konte na temelju kojih se obuhvaćaju kategorije iz temeljnih financijskih izvještaja, kao npr.:

100 – 299 – imovina, kapital i obveze,

300 – 399 – prihodi,

400 – 499 - troškovi prodaje,

500 – 799 – izdatci, ostali rashodi i fiksna opterećenja.

Za računovodstvo kupaca najznačajnija je četvrta razina konta, kojom se definiraju šifre kupaca/skupina kupaca.

Troznamenkaste se oznake pridružuju relevantnim obilježjima na temelju kojih se i provodi segmentiranje. Prijedlog dodjeljivanja šifara prikazan je u nastavku:

- 100 – 199 – individualni gosti / rezidenti,
- 200 – 299 – individualni gosti / nerezidenti,
- 300 – 399 – grupni i alotmanski gosti / domaći,
- 400 – 499 – grupni i alotmanski gosti / inozemni,
- 500 – 599 – poslovni gosti / rezidenti,
- 600 – 699 – poslovni gosti / nerezidenti,
- 700 – 799 – konferencijski gosti / domaći,
- 800 – 899 – konferencijski gosti / inozemni,
- 900 – 999 – dnevni posjetitelji / tranzitni gosti.

U svakoj od istaknutih skupina mogu se stvarati podskupine prilagodene načinu segmentiranja kupaca. Tako, ako se segmentira prema geografskim odrednicama, interni bi kontni plan mogao biti razrađen na sljedeći način:

- Konti u skupini

- 200 – 299 – individualni gosti / nerezidenti

rašćlanjivali bi se na:

- 200 – 219 – turisti iz Europe,
 - 220 – 239 – turisti iz Azije,
 - 240 – 259 – turisti iz Afrike,
 - 260 – 279 – turisti iz Amerike,
 - 280 – 299 – turisti iz Australije,

ili detaljnije po državama ili užim regijama.

Ako se segmentira prema svrsi putovanja, analitika bi četvrte razine konta za hotelski poslovni sustav, polazeći od UNWTO klasifikacije putnika⁴³ (Goeldner, Ritchie i McIntosh, 2000., str. 19.), mogla imati oblik:

- Konti u skupini

100 – 199 – individualni gosti / rezidenti

mogli bi biti razvrstani na sljedeći način:

100 – 119 – domaći odmorišni gosti,

120 – 139 – domaći *wellness* gosti,

140 – 159 – domaći obiteljski gosti / obitelji s djecom,

160 – 179 – domaći gosti sa zdravstvenim motivom putovanja,

180 – 199 – domaći gosti s ostalim motivima proizišlima iz zadovoljstva.

Neovisno o odabranom kriteriju raščlambe, analitička razrada konta unutar kontnog plana trebala bi podržavati stupanj detaljnosti definiran segmentiranjem kupaca. Na taj bi se način kontnim okvirom podržao novi sustav izvještavanja jer bi njegova struktura logički slijedila sve poslovne aktivnosti. Uspostavljeni sustav praćenja i izvještavanja omogućavao bi menadžerima uvid u utjecaj kupaca na pojavnost i razvoj svih poslovnih aktivnosti, te na ostvareni rezultat, a istovremeno bi osiguravao kvalitetnu osnovicu za ocjenu ponašanja kupaca i, usuglašeno s time, donošenje strategijskih i tekućih poslovnih odluka.

5.3.6. Prihodi i troškovi u računovodstvu kupaca

Računovodstveni informacijski sustav koji omogućava da se definira profil kupaca, mora biti kreiran tako da osigurava informacije o приходима i troškovima na razini kupaca. Prihodi ostvareni uz pomoć aktivnosti različitih SBU, relativno se lako dodjeljuju kupcima koji su ih i ostvarili. Pri tome se u pripremi informacija za menadžment pozornost

⁴³ Klasifikacija je prilagođena potrebama modela izvještavanja i djelatnosti hotelijerstva. U izvornom obliku njome se svi putnici posjetitelji dijele na turiste i izletnike. Turisti se, potom, razvrstavaju u kategorije: stranci, rezidenti i članovi raznih posada (nerezidenti), a izletnici kao: putnici na krstarenjima, dnevni posjetitelji i posade. Obje se te skupine putnika, prema svrsi posjeta, klasificiraju u:

- putnike koji putuju iz osobnog zadovoljstva (odmorišni, aktivni i ostali razlozi iz zadovoljstva),
- putnike kojima je putovanje motivirano poslom (sastanci, misije i sl.),
- putnike koji putuju iz drugih motiva (studijski, zdravstveni, tranzitni i sl.).

usmjerava samo na prihode poslovanja (prihode ostvarene iz redovitih aktivnosti) koji se definiraju kao „ciljani prihodi“ (Peršić i Janković, 2006., str. 84-88.).

U hotelskim poslovnim sustavima riječ je o prihodima ostvarenima prodajom proizvoda i usluga smještaja, hrane, pića i ostalih turističkih usluga, kao i prihodima koji su rezultat uporabe raspoloživih hotelskih resursa. Istraživanjem je ustanovljeno da u praksi postoji obuhvat i iskazivanje prihoda po različitim hijerarhijskim razinama. Rezultati koji su dobiveni analizom odgovora što su prikupljeni od voditelja računovodstva 95 hotelskih poslovnih sustava kategoriziranih s 4 i 5 zvjezdica, pokazali su značajan stupanj razvijenosti i primjene svih metoda za praćenje prihoda.

Tablica 5.2. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o zastupljenosti različitih načina iskazivanja prihoda u praksi hotelskih poslovnih sustava u Hrvatskoj

ISKAZIVANJE PRIHODA	KORISTI SE		NE KORISTI SE	
	f _i	%	f _i	%
- NA RAZINI POSLOVNOG SUSTAVA	93	97,89	2	2,11
- PREMA VRSTAMA / KONTNOM PLANU	91	95,79	4	4,21
- PREMA MJESTIMA OSTVARIVANJA	92	96,84	3	3,16
- PREMA VRSTAMA PROIZVODA / USLUGA	87	91,58	8	8,42
- PREMA KUPCIMA	81	85,26	14	14,74

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Iz podataka se uočava da su u praksi u širokoj primjeni sve metode kojima se obuhvaćaju prihodi. U više od 90% ispitanih hotelskih poslovnih sustava prihodi se iskazuju na svim razinama, tj. od razine poslovnog sustava kao cjeline do najnižih hijerarhijskih razina. Međutim, istovremeno se može uočiti da je najlošija zastupljenost iskazivanja prihoda po kupcima. Toga oblika obuhvata uopće nema u gotovo 15% hotelskih poslovnih sustava.

Sljedeći korak u formuliranju financijskog profila kupaca je dodjeljivanje troškova kupcima. Potrebno je da ono bude usuglašeno s razvrstavanjem prihoda kako bi se osiguralo realno iskazivanje rezultata i omogućila usporedivost tih dviju veličina po svakome pojedinom kupcu/skupini kupaca.

Promatraju li se s aspekta kupaca, troškovi mogu biti izravni i neizravni. Izravni su oni što se mogu izravno pridružiti kupcu/skupini kupaca koji su ih izazvali. Za razliku od njih, neizravni se troškovi ne mogu povezati s kupcem kao izravnim uzročnikom. Stoga se pojavljuje potreba odabira adekvatnog načina raspodjele i dodjeljivanja kupcima onih troškova procesa bez kojih se ne bi mogla odvijati proizvodnja proizvoda, dakle pružanje usluga namjenjenih kupcima. Alokacija neizravnih (općih) troškova obavlja se ovisno o odabranom sustavu i metodi obračuna na temelju adekvatne osnovice (ključa). Ako se

poslovni sustav služi obračunom po potpunim troškovima, u upotrebi su klasične stope za raspored općih troškova na kupce. Odabir obračuna po varijabilnim troškovima implicira zaračunavanje ili samo varijabilnih troškova (s jednim stupnjem doprinosa pokrića) ili varijabilnih i kontroliranih fiksnih troškova (s više stupnjeva doprinosa pokrića). Problem klasičnih pristupa alokaciji općih troškova pojavljuje se pri odabiru uzročnika troškova. Ove metode najčešće kao uzročnika prepoznaju opseg (*volume-based cost driver*), pa utvrđene troškove raspoređuju na objekte na temelju omjera između količinski ili vrijednosno iskazanih opsega (primjerice, količinski bi iskaz obuhvaćao radne sate djelatnika, a vrijednosni, troškove njihova rada). Međutim, promatra li se duljina boravka gostiju u hotelu ili pri tome ostvareni prihod kao uzročnik troškova, nije održiva konstatacija da će duljem boravku odgovarati viša razina prosječnih troškova nekih aktivnosti, primjerice troškova prijave/odjave (*check in/check out*), troškova pripreme smještajnih kapaciteta za prijem gostiju (*setup costs*) i slično. Proizlazi da odabir opsega kao osnovice za alokaciju nije u svim okolnostima optimalna opcija, već je, naprotiv, ponekad generator iskrivljenoga prikaza.

Danas se sve češće kao najprihvatljivija metoda alokacije troškova ističe ABC metoda (*Activity Based Costing*). Njome se troškovi nastali temeljem trošenja u procesima prenose na troškovne objekte, što bi s gledišta prezentiranog modela bili kupci. ABC metoda koncipirana je kao sustav obračuna po potpunim troškovima kojom se obuhvaćaju troškovi svih aktivnosti što se provode u cijelom lancu vrijednosti poslovnog sustava. Zagovornici ove metode ističu je kao optimalnu menadžersku tehniku za alokaciju troškova jer je dopuna, tj. nadogradnja upravljanju prihodima (Noone i Griffin, 1997. str. 75.). Prema ABC metodi obračun se odvija u dvije faze. U prvoj se, uz pomoć uzročnika troškova resursa (*resource cost drivers*), troškovi dodjeljuju procesima koji su ih stvarno izazvali. Potom se, u drugoj fazi, uz pomoć uzročnika troškova aktivnosti (*activity cost drivers*), troškovi procesa prenose na troškovne objekte.

Specifičnost je i naglašavanje važnosti distinkcije između troškova korištenih i troškova nekorisćenih resursa, kojoj zagovornici klasičnih metoda nisu pridavali značenje. Troškovi nekorisćenih resursa trebali bi se, sukladno ABC metodi, tretirati kao rashod razdoblja, pa kupci (ili drugi odabrani troškovni objekti) ne bi trebali biti opterećeni ovim troškovima. Primjerice, prema klasičnoj bi se metodologiji troškovi rada djelatnika na recepciji dijelili na kupce kao troškovne objekte s obzirom na opseg - aktualni broj gostiju u hotelu, nevezano s razinom popunjenosti. Međutim, prema ABC metodi definiraju se aktivnosti i troškovi nastali njihovom provedbom, a potom se oni dodjeljuju

kupcima/gostima koji su aktivnosti uzrokovali, dok se preostali dio troškova rada prenosi na rashode razdoblja. Dakle, u konačnici bi alokacija izvršena prema klasičnim metodama vodila do znatno viših troškova (pri lošijoj popunjenosti objekta), što bi se moglo odraziti na porast cijena, tj. na smanjenje potražnje i još višu neiskorištenost kapaciteta u dugom roku.

Dakle, može se zaključiti da se dio troškova dodjeljuje neposredno kupcima, dok se dio prenosi na kupce posredno preko aktivnosti. Primjerice, troškove marketinga (u obliku usluga i poklona VIP gostima) može se izravno povezati s kupcima na koje se odnose, dok se troškove osiguranja hotelske zgrade ne dađe povezati s kupcem kao uzročnikom njihova nastanka, već se oni dodjeljuju kupcima posredno. Njihovu raspodjelu, uspostavljenu prema ABC metodi, trebalo bi provesti tako da se ukupni troškovi osiguranja u prvom koraku dodijele pojedinoj SBU (prema kriteriju površine ili vrijednosti imovine kojom svaka SBU raspolaže). U drugom bi se koraku troškovi iskazani na razini SBU trebali prenijeti na kupce, ovisno o vremenskom korištenju prostorom (u razdoblju odvijanja aktivnosti) ili o vrijednosti ostvarenoj njegovim korištenjem.

S obzirom na veću složenost u obuhvatu, raščlanjivanju i pridruživanju troškova kupcima, u praksi je zamjetan trend zaostajanja u ovom segmentu računovodstvenog izvještavanja, što proizlazi i iz rezultata dobivenih analizom stavova o svrsi sagledavanja troškova u poslovnim sustavima. Istraživanje (Zanini Gavrančić, 2010.) pokazalo je da u

Tablica 5.3. Načini i ciljevi sagledavanja troškova u hotelijerskoj praksi

NAČINI SAGLEDAVANJE TROŠKOVA	UDJEL U %	CILJEVI SAGLEDAVANJA TROŠKOVA	UDJEL U %
KLASIČNI PRISTUP	60,00	KLASIČNI PRISTUP	73,33
- Troškovi se iskazuju po proizvodu, poslovnoj funkciji ili segmentu.	23,33	- Evidentiraju se relevantni podatci o troškovima.	23,33
- Troškovi se prate samo prema internim procesima.	3,34	- Signalizira se i usmjerava pozornost menadžera na ključne čimbenike.	23,33
- Troškovi se prate u kontekstu dodane vrijednosti.	13,33	- Osiguravaju se informacije bitne za tekuće poslovne odluke.	26,67
- Troškovi se sagledavaju iz perspektive stupnja iskorištenosti kapaciteta i količine <i>outputa</i> .	20,00		
STRATEGIJSKI PRISTUP	40,00	STRATEGIJSKI PRISTUP	26,67
- U obuhvatu troškova vodi se računa i o eksternim čimbenicima koji imaju utjecaj na uspjeh poslovanja.	23,33	- Svi ciljevi istaknuti u klasičnom pristupu + osigurava se informacijska osnovica za provedbu strategije troškovnog vodstva	16,67
- Troškovi se obuhvaćaju kroz cijeli lanac vrijednosti.	10,00	- Svi ciljevi istaknuti u klasičnom pristupu + osigurava se informacijska osnovica za provedbu strategije diferencijacije	10,00
- Troškovi se sagledavaju s obzirom na odabranu konkurentsku strategiju, a poseban se naglasak stavlja na izbor uzročnika troška (<i>cost driver</i>).	6,67		

Izvor: Empirijsko istraživanje (Zanini Gavrančić, 2010., str. 182-183.).

praksi prevladava klasični pristup uviđanja troškova (60%), što je praćeno i istaknutim prepoznavanjem klasičnih ciljeva (73%) koji se obuhvatom troškova ostvaruju. Detaljniji su rezultati analize u tablici 5.3.

Orijentacija prema strateškom računovodstvu (tj. prema računovodstvu kupaca kao njegovoj sastavnici) pri obuhvatu troškova uočava se samo u 27% hotelskih poslovnih sustava. Naime, u svim hotelskim poslovnim sustavima prepoznati su klasični ciljevi evidentiranja troškova:

- dobivanje uvida u visinu troškova,
- upućivanje na devijantna kretanja,
- pružanje podrške menadžerima u donošenju kratkoročnih odluka.

Međutim, nezadovoljavajući rezultati dobivaju se kad se horizont proširi na stratešku razinu. Premda je strateško računovodstvo, i u njemu inkorporiran strateški pristup troškovima, preduvjet da se ostvare konkurentske prednosti na ciljanom tržištu, uočava se da taj pristup još uvijek nije dostatno zaživio u praksi. Osnovna uloga strateškog računovodstva je osigurati informacije o troškovima i rezultatima svih aktivnosti tako da se menadžerima pruži cjelovit uvid o tome koje je aktivnosti potrebno unaprijediti, promijeniti ili ukinuti, tj. kako konkurentnije upravljati poslovanjem. U analiziranim hotelskim poslovnim sustavima koji su uveli strateški pristup u obuhvatu troškova, prevladava sagledavanje troškova u okviru provedbe strategije troškovnog vodstva (17%), dok je to lošije zastupljeno pri provedbi strategije diferencijacije proizvoda/usluga (10%), premda je upravo ta vrsta informacija ključna za uspješnu realizaciju ove strategije.

Ekvivalentan zaključak dobio se analizom strukture odgovora koji su prikupljeni istraživanjem provedenim u ovoj disertaciji.

Tablica 5.4. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o zastupljenosti različitih načina iskazivanja troškova u praksi hotelskih poslovnih sustava u Hrvatskoj

ISKAZIVANJE TROŠKOVA	KORISTI SE		NE KORISTI SE	
	f ₁	%	f ₁	%
- NA RAZINI POSLOVNOG SUSTAVA	93	97,89	2	2,11
- PREMA PRIRODNIM VRSTAMA	88	92,63	7	7,37
- PREMA MJESTIMA NASTANKA	88	92,63	7	7,37
- PREMA VRSTAMA PROIZVODA / USLUGA	83	87,37	12	12,63
- PREMA KUPCIMA	50	52,63	45	47,37

Izvor: Izračunala autorica prema rezultatima empirijskog istraživanja.

Naime, voditelji računovodstva u hotelskim poslovnim sustavima kategoriziranim s 4 i 5 zvjezdica potvrdili su znatno zaostajanje u implementaciji suvremenih metoda praćenja troškova u usporedbi s primjenom kongruentnih metoda praćenja prihoda.

Iz podataka se uočava da iskazivanje troškova zaostaje za iskazivanjem prihoda po istim načelima obuhvata. Svi voditelji računovodstva (98%) konstatiraju da troškove iskazuju na razini cjelokupnoga poslovnog sustava, 93% troškove vodi prema prirodnim vrstama u skladu s odredbama Zakona o računovodstvu, a jednak je udjel onih koji troškove prate prema mjestima nastanka – segmentima sukladno odredbama međunarodnog standarda financijskog izvještavanja MSFI 8 (MSFI / IFRS–*International Financial Reporting Standard*). No, svega 53% ispitanika troškove dodjeljuje kupcima, iz čega je razvidno da u hrvatskom hotelijerstvu metodološke osnove računovodstva kupaca još nisu dostatno zastupljene, usprkos spoznatim mogućnostima i potencijalnim koristima koje bi se takvim pristupom mogle ostvariti.

5.3.7. Primjena MSFI 8 – Poslovni/operativni segmenti u kreiranju internih izvještaja o kupcima

Polazišna točka u internom izvještaju o kupcima treba biti međunarodni računovodstveni standard financijskog izvještavanja MSFI 8 – Poslovni/operativni segmenti, koji zahtijeva da se informacije pripremljene za interne korisnike pruže i eksternim korisnicima na jednak način i prema istim načelima. Poštovanjem zahtjeva ovog standarda ujedno se postupa u suglasju i sa zahtjevima standarda USALI, koji su fokusirani na eksternu usporedivost interno ostvarenih rezultata na razini segmenata.

MSFI 8 nastao je usklađivanjem odredaba međunarodnoga računovodstvenog standarda MRS 14 (MRS / IAS – *International Accounting Standard*) i US GAAP - SFAS 131 (*United States Generally Accepted Accounting Principles - Statement of Financial Accounting Standards*). Dok se MRS-om 14, koji je podržavala EU, reguliralo izvještavanje o dijelovima poslovnih sustava, SFAS 131 je regulirao povezivanje internoga i eksternog izvještavanja i bio je obvezan za sve poslovne sustave koji kotiraju na burzi u New Yorku. Novost je u pristupu MSFI 8 u obuhvatu informacija, i to na temelju menadžerskog pristupa (*Management Approach*), što je preuzeto od SFAS-a 131. Obuhvat se provodi na razini poslovnih/operativnih segmenata a oni su definirani prema sljedećim kriterijima (Odluka o objavljivanju MSFI 8, NN br. 29/2009.):

- u poslovnim/operativnim segmentima obavlja se poslovna djelatnost kojom se ostvaruju prihodi, te s njima povezani troškovi,
- rezultate segmenata nadgledaju donositelji poslovnih/operativnih odluka i uz pomoć njih procjenjuju poslovanje, pa zatim donose odluke o alokaciji raspoloživih resursa,
- za poslovni/operativni segment postoje zasebne financijske informacije.

Prema odredbama MSFI 8 poslovni sustavi imaju slobodu u odabiru načina na koji će prikazivati svoje djelatnosti. Međutim, oni su dužni u izvještajima zasebno prezentirati informacije o poslovnim segmentima koji, uz to što ispunjavaju prethodno istaknute kriterije, premašuju bilo koji od kvalitativnih pragova (prema Odluci o objavljivanju MSFI 8, NN br. 29/2009.):

- iskazani je prihod, uključujući i prihod od prodaje vanjskim kupcima i prihod od intersegmentalne prodaje ili prijenosa, 10% ili više veći od ukupnih unutarnjih i vanjskih prihoda svih poslovnih/operativnih segmenata,
- apsolutni je iznos iskazane dobiti ili iskazanog gubitka 10% ili više veći od apsolutnog iznosa:
 - (i) ukupne iskazane dobiti svih segmenata što nisu iskazali gubitak, ili
 - (ii) ukupnoga iskazanoga gubitka svih segmenata što su iskazali gubitak,
- imovina je segmenta 10% ili više veća od ukupne imovine svih poslovnih/operativnih segmenata.

Ako poslovni segmenti ne premašuju niti jedan od pragova, menadžeri se također mogu odlučiti na implemenataciju ovog oblika izvještavanja ako drže da će generirane informacije biti svrsishodne korisnicima izvještaja.

MSFI 8 obvezuje svaki poslovni sustav da prezentira relevantne, vrijednosno iskazane informacije o računovodstvenim kategorijama (prihodima, rashodima, dobiti/gubitku, imovini, obvezama), ali i one o proizvodima i uslugama, teritorijalnim područjima i značajnim kupcima na razini svakoga pojedinačnoga izvještajnog segmenta.

S aspekta računovodstva kupaca bitna je odrednica MSFI-a 8 jer se odnosi na obvezu da se objavljuju informacije o značajnim kupcima, kojima MSFI 8 smatra sve vanjske subjekte (pojedinačne poslovne sustave ili skupine poslovnih sustava što su pod

zajedničkom kontrolom) s kojima se realizira 10% ili više prihoda odnosno poslovnog sustava. Pri postojanju takvih kupaca, definirana je obveza izvještavanja o:

- iznosu ukupnog prihoda realiziranoga u transakcijama s njima,
- tome koji su segmenti s ostvarenim istaknutim prihodima.

Na temelju dobivenih rezultata istraživanja i stečenih spoznaja iz prakse a u skladu s postojećim teorijskim spoznajama, kao i odredbama MSFI 8 i standarda USALI, razradit će se prijedlog za mogući oblik internog izvještaja o kupcima namijenjenoga hotelskim poslovnim sustavima.

5.3.8. Model internog izvještaja o kupcima

Zadnjom fazom uspostave modela ujedno se zadovoljava i razlog njegova koncipiranja. Naime, u ovoj se fazi sve informacije o kupcima sjedinjuju u interni izvještaj namijenjen menadžerima na svim razinama upravljanja.

Okvir izvještaja uspostavljen je prema postavkama standarda USALI i MSFI 8. Struktura izvještajnih segmenata prati osnovne procesne funkcije hotelskih poslovnih sustava. S obzirom na to da X. varijanta standarda USALI razgraničava četiri profitna centra odgovornosti u funkciji izvještajnih segmenata, tu koncepciju slijedi i model izvještavanja o kupcima. Profitni centri odgovornosti predstavljaju SBU jer imaju relativnu autonomiju djelovanja a svoje vlastite proizvode i usluge plasiraju na vanjsko tržište, gdje su suočeni sa sebi svojstvenom konkurencijom. Uz iskazane SBU, tj. profitne centre, u izvještaju se obuhvaćaju i rezultati (u obliku troškova) devet tipičnih troškovnih centara odgovornosti. Premda ti centri nemaju karakter SBU i, prema kriterijima MSFI 8, ne bi trebali biti tretirani kao izvještajni segmenti, oni se obuhvaćaju u izvještaj iz razloga što predstavljaju procese koji su nezaobilazna „međufaza“ u alokaciji troškova na troškovne objekte—kupce prema ABC metodi.

Izvještajem su, dakle, obuhvaćeni svi profitni i troškovni centri odgovornosti koji su predviđeni X. varijantom standarda USALI. S obzirom na potpunu divergentnost odrednica konkretnih hotelskih poslovnih sustava, svaki će hotelski sustav koncipirati izvještaj na temelju onih izvještajnih segmenata što na optimalan način prezentiraju njegove poslovne aktivnosti i organizacijski ustroj. Dakle, menadžment će u konkretnom slučaju, prvo dijagnosticirati relevantne aktivnosti u sklopu poslovnih procesa,

organizacijskih karakteristika i bitnih komponenata organizacijske kulture, a potom će modificirati oblik izvještaja prema spoznatim okolnostima.

KUPAC (SKUPINA KUPACA) „A“					
STRATEGIJSKE POSLOVNE JEDINICE / CENTRI ODGOVORNOSTI		PRIHODI (NETO)	IZRAVNI TROŠKOVI	NEIZRAVNI TROŠKOVI	REZULTAT
SBU PROFITNI CENTRI ODGOVORNOSTI	SMJEŠTAJ	XXXX	xx	xx	XXxx
	HRANA I PIĆE	XXXX	xx	xx	XXxx
	OSTALI POSLOVNI/ OPERATIVNI ODJELI	XXXX	xx	xx	XXxx
	NAJMOVI I OSTALI PRIHODI	XXXX	xx	xx	XXxx
TROŠKOVNI CENTRI ODGOVORNOSTI	ADMINISTRATIVNI I OPĆI POSLOVI		xx	xx	- XX
	PRODAJA I MARKETING		xx	xx	- XX
	INVESTICIJSKO I TEKUĆE ODRŽAVANJE		xx	xx	- XX
	ENERGENTI		xx	xx	- XX
	NAKNADE MENADŽMENTU		xx	xx	- XX
	NAJAM, POREZ NA IMOVINU I OSTALI POREZI, OSIGURANJE		xx	xx	- XX
	PRAONICA RUBLJA		xx	xx	- XX
	PREHRANA ZAPOSLENIH		xx	xx	- XX
	TROŠKOVI RADA ZAPOSLENIH		xx	xx	- XX
UKUPNI PRIHOD PO KUPCU „A“		∑ XXXX			
UKUPNI TROŠKOVI PO KUPCU „A“			∑ xx	∑ xx	
UKUPNI REZULTAT PO KUPCU „A“					(+/-) ∑ Xxx
PLATEŽNA/KREDITNA SPOSOBNOST	PROSJEČAN KOEFICIJENT NAPLATE POTRAŽIVANJA (KOEFICIJENT OBRTAJA POTRAŽIVANJA)		UVJETI IZ UGOVORA ILI FAKTURE		
ZADOVOLJSTVO KUPCA „A“	INDEKS ZADOVOLJSTVA		TRŽIŠNI UDJEL INDEKS GLAVNIH KONKURENATA		
LOJALNOST KUPCA „A“	INDEKS LOJALNOSTI		ISKAZ O NAMJERI PONOVNE KUPNJE / PREPORUKE		

Shema 5.6. Model internog izvještaja o kupcima

Izvor: Autoričin prijedlog

Konkretni se hotelski sustavi mogu odlučiti i za detaljniju razradu po pojedinim centrima odgovornosti. Tada će se obaviti „analitičko“ izvještavanje za interne potrebe, dok će se u eksternom izvještavanju prezentirati sumirane informacije. Ta je opcija posebno aktualna pri obuhvatu prihoda i troškova u okviru SBU ostali poslovni/operativni odjeli, unutar koje

su, prema revidiranoj X. varijanti standarda USALI, sjedinjeni dotadašnji samostalni odjeli telekomunikacija, golfa, zdravstvene i SPA ponude, parkirališta i ostali sporedni operativni odjeli. Odluka o iskazivanju samostalnih segmentalnih informacija (primjerice za odjel parkirališta) postaje obvezatna ako odjel ispunjava uvjete da postane samostalni segment prema MSFI 8.

Izvještaj se sastavlja za svakoga pojedinog kupca/skupinu kupaca definiranu procesom segmentiranja. Prema iskazanim centrima odgovornosti obavlja se obuhvat prihoda, izravnih i neizravnih troškova a iz njih proizlaze parcijalni rezultati iskazani po kupcima. Prihodi i izravni će troškovi biti obuhvaćeni po kupcima s obzirom na aktivnosti pojedinih centara odgovornosti, dok će se neizravni alocirati na temelju osnovice koja će odražavati stvarnu uporabu resursa. Tako će se troškovi osiguranja u jednom dijelu pripisati kupcima koji su ih izazvali (npr. dolazak VIP skupine gostiju koji je inicirao angažman dodatnog osiguranja kao izravni će se trošak dodijeliti upravo toj skupini), dok će se u drugom dijelu alocirati na kupce ABC metodom (npr. troškovi redovitoga osiguranja objekata i opreme raspodijelit će se na kupce tako da će se troškovi u prvom koraku raspodijeliti na SBU na koje se odnose – primjerice, prema kriteriju površine ili vrijednosti korištenih resursa, a potom će se alocirati na kupce s obzirom na odabrani parametar – npr. vrijednost prihoda, duljinu boravka i slično).

Potom u izvještaju slijede informacije o kvaliteti plaćanja kupaca. One se iskazuju prosječnim koeficijentom naplate potraživanja ili njemu recipročnim pokazateljem – koeficijentom obrtaja potraživanja. Prosječni koeficijent naplate potraživanja pokazuje prosječan broj dana otvorenih potraživanja, a koeficijent je obrtaja potraživanja omjer prodaje i potraživanja. Prikazana informacija ne pruža sama za sebe jasan uvid u stanje, već se mora usporediti s ugovorenim terminima, tj. uvjetima odobrenima u računu. Ako je, primjerice, u izvještaju iskazan prosječni koeficijent naplate potraživanja od 49 dana, on se smatra prihvatljivim ako smo po fakturi odobrili plaćanje u roku od 60 dana. Međutim, isti koeficijent ne zadovoljava ako je ugovoren uvjet 5/10 neto 30 (kojim se za plaćanje u roku od 10 dana odobrava popust od 5%, dok je dospijeće plaćanja 30 dana ako se popustom ne koristi).

Sljedeća komponenta obuhvaćena izvještajem o kupcima je zadovoljstvo kupaca. Ono se cijeni ključnim čimbenikom za budući poslovni uspjeh jer uvelike determinira izbor i buduće ponašanje kupaca, tj. u kontekstu hotelijerstva, generira širenje pozitivnih preporuka i ponovni posjet. Zadovoljstvo se s marketinškog aspekta definira kao subjektivna evaluacija kupaca/potrošača o različitim ishodima i iskustvima što proizlaze iz

korištenja proizvodima i uslugama (Westbrook, 1980., str. 49.). Ono se često definira i kao odgovor potrošača na evaluaciju percipiranih razlika između očekivanih (ili normama definiranih) i stvarnih performanca proizvoda i usluga nakon konzumacije (Tse i Wilton, 1988., str. 204.). Dakle, riječ je o postkonzumentskoj emocionalnoj ocjeni iskustava što proizlaze iz kupnje i korištenja proizvodima i uslugama a što može biti uvjetovano subjektivnim i/ili objektivnim činiteljima. Zadovoljstvo se može iskazivati kao:

- jednodimenzionalna varijabla, tj. kao ukupno zadovoljstvo,
- multidimenzionalna varijabla, tj. kao zadovoljstvo svakim pojedinim atributom proizvoda i usluge.

Kao kritika prvog pristupa može se istaknuti činjenica da ukupno zadovoljstvo nije optimalno tretirati kao jednostavni zbroj zadovoljstava pojedinačnim komponentama, dok je problem drugog pristupa u tome što nema standardnog (propisanog) modela obuhvata atributa, pa različitost pojedinačnih odabira onemogućuje kompariranje s rezultatima konkurentskih poslovnih sustava iz okruženja.

Indeks zadovoljstva kupaca (*Customer Satisfaction Index*) najzastupljenija je mjera za iskazivanje zadovoljstva u praksi jer je jednostavan za izračun i lako je razumljiv korisnicima izvještaja. Ako se zadovoljstvo iskazuje kao jednodimenzionalna varijabla, indeks se zadovoljstva računa kao srednja vrijednost odgovorâ svih kupaca obuhvaćenih u skupinu/izvještajni segment. Za multidimenzionalni pristup indeks se računa kao ponderirani prosjek iskazanih stupnjeva zadovoljstva pojedinačnim komponentama proizvoda i usluga, pri čemu se kao ponderi uzimaju vrijednosti koje iskazuju važnost atributa u realizaciji sveukupnog zadovoljstva. Vrijednost indeksa potrebno je promatrati u kontekstu uspješnosti cjelokupnog poslovanja, pa se preporučuje paralelno s njim iskazati informacije o tržišnom udjelu, vrijednosti istog pokazatelja kod konkurenata ili vrijednosti istog pokazatelja u prethodnom razdoblju promatranja.

Viši stupanj zadovoljstva pozitivno će se odraziti na lojalnost kupaca. Ta je odrednica posebno važna u uspješnosti poslovanja jer su lojalni korisnici redovito spremni platiti više, pa se na toj činjenici mogu graditi komparativne prednosti poslovnih sustava. Indeksom lojalnosti iskazuje se kupčeva razina preferencije hotelskoga poslovnog sustava u odnosu prema njegovim konkurentima. Indeks lojalnosti izračunava se stavljajući u omjer broj kupnja proizvoda i usluga pojedinih kupaca od odnosnoga poslovnog sustava u

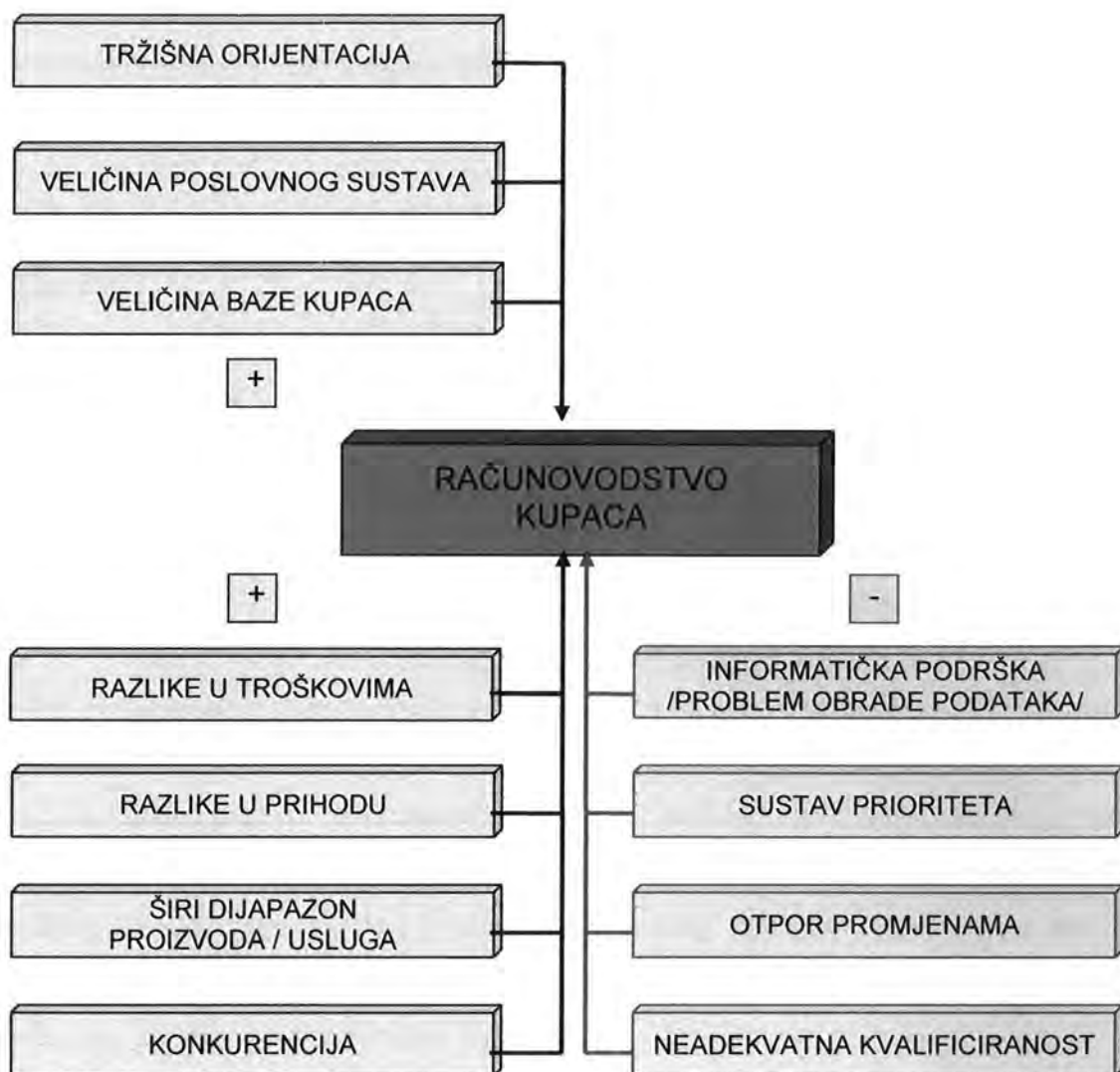
određenom razdoblju i ukupan broj kupnja istih proizvoda i usluga od tih kupaca tijekom istog razdoblja promatranja.

Prezentirani integralni izvještaj obuhvaća vrijednosne i nevrijednosne informacije iz različitih izvora, čime se ispunjava zahtjev za kvantitativnom i kvalitativnom uravnoteženošću u izvještavanju. Takav sveobuhvatni izvještaj pretpostavka je za učinkovito djelovanje menadžmenta koje je fokusirano na kupce u strategijskom smislu. Opisani izvještaj koncipiran je na rezultatima prošlih događaja (ostvarenim prihodima, troškovima, spoznatim percepcijama, preferencijama i sl.). Međutim, ni projekcija budućih tokova iskazana u identičnom obliku ne bi trebala biti veći problem poslovnim sustavima ako raspoložu, na opisani način strukturiranim, povijesnim podacima i informacijama o kupcima.

5.4. Značenje relevantnih čimbenika za ustroj modela računovodstva kupaca

Spoznaje do kojih se došlo istraživanjem hotelijerske prakse u nacionalnim, ali i inozemnim okvirima, pokazuju da je opseg primjene računovodstva kupaca, kao i ukupnog strategijskog računovodstva, relativno malen. U nastojanju da se spoznaju razlozi takva stanja, provedena su istraživanja čimbenika koji su prepreka njegovoj uspješnoj primjeni.

Najcjelovitiji obuhvat relevantnih čimbenika obavila je McManus (2006.). Ona je s pomoću intervjua s glavnim direktorima, voditeljima računovodstva i financija, te voditeljima marketinga i prodaje 14 australijskih poslovnih sustava različitih veličina i iz područja različitih djelatnosti (telekomunikacija, bankarstva, proizvodnje...), identificirala koji su to, po njihovu mišljenju, najvažniji čimbenici što izazivaju potrebu da se uvede računovodstvo kupaca, ali i oni čimbenici prepreke njegovoj uspješnoj uporabi. Shema 5.7. pruža prikaz svih *pro* i *contra* čimbenika. Oni su razdvojeni u dvije skupine. Prvu sadržava čimbenike kojih se djelovanje raspoznaje na razini poslovnog sustava, dok drugu skupinu čine čimbenici što proizlaze iz okruženja, tj. oni koji nastaju kao rezultante specifičnih svojstava djelatnosti ili karakteristika konkretnih tržišta na kojima poslovni sustavi djeluju.



Shema 5.7. Poticajni i ograničavajući čimbenici pri uvođenju modela računovodstva kupaca u praksu

Izvor: Obradila autorica prema McManus, 2006., str. 127-162.

Istraživanje je pokazalo da su **razlike u razini troškova** ostvarenih po pojedinim kupcima/skupinama kupaca među različitim poslovnim sustavima unutar iste djelatnosti osnovni pokretač da se uvede računovodstvo kupaca. Dok se u većini djelatnosti ove razlike evidentiraju u segmentima troškova logistike, troškova isporuke proizvoda kupcima, troškova povezanih s odgodama plaćanja i slično, u hotelijerstvu one uglavnom proizlaze iz posebnih zahtjeva određenih skupina gostiju što impliciraju različit stupanj uporabe resursa pri pružanju usluga.

Sljedeći uzročnik razvoja računovodstva kupaca je **razlika u razini prihoda** ostvarenih po pojedinim kupcima/skupinama kupaca između različitih poslovnih sustava u istoj djelatnosti. Razlike u prihodima proizlaze iz:

- razlika u cijenama po kojima se proizvodi i usluge prodavaju različitim kupcima,
- razlika u opsegu prodaje koji se ostvaruje po različitim kupcima,
- razlika u popustima što se odobravaju različitim kategorijama kupaca.

Svi poslovni sustavi koji nude **širok dijapazon proizvoda i usluga** imaju izrazite potrebe za računovodstvom kupaca s obzirom na to da će im različite skupine birati različite mikseve proizvoda i usluga, i time ostvarivati različite doprinose rezultatima. Hotelski poslovni sustavi tipični su primjeri u ovoj kategoriji, pa su logični zahtjevi da se uzme u obzir razumijevanje diferenciranih izbora kupaca i da se spoznaju učinci njihovih različitih odabira.

Računovodstvo je kupaca po svojoj definiciji dio informacijskog sustava namijenjen prvenstveno strategijskom upravljanju. Budući da se niti jedna strategijska odluka ne može donijeti bez razmatranja trenutnog položaja konkurencije, kao i bez projiciranja njezinih budućih djelovanja, tako se **konkurencija** definira kao posebno bitna odrednica za razvoj računovodstva kupaca.

Poslovni sustavi s monopolskim položajem na tržištu neće morati analizirati svoje kupce jer nema mogućnosti njihova prelaska zamjenskom davatelju proizvoda ili usluga. U uvjetima potpune konkurencije kakva postoji na turističkom tržištu, praćenje kupaca uz nastojanje da se detektiraju oni kvalitetni i poduzmu aktivnosti kako bi se oni privukli ili zadržali, postaje uvjet opstanka i rasta. Stoga **tržišna orijentacija**, dakle fokusiranost na kupce postaje osnovnim internim čimbenikom koji potiče uspostavu računovodstva kupaca.

Veličina poslovnog sustava također utječe na razvoj računovodstva kupaca. Naime, u malim poslovnim sustavima menadžerske informacije priprema menadžer sam, tj. njegove potrebe za informacijama zadovoljava eksterno angažirani servis jer nema potrebne infrastrukturne, informatičke i kadrovske pretpostavke da se uspostavi sofisticirani oblik interne pripreme informacija i izvještaja. Stoga je nerealno očekivati da će mali poslovni sustavi poticati razvoj računovodstva kupaca onoliko koliko to čine veliki

poslovni sustavi. Prema istaknutome, tendencije okrupnjavanja u svjetskom hotelijerstvu idu u prilog razvoju računovodstva kupaca.

Veći broj kupaca implicira veći broj divergentnih ponašanja koja se na temelju računovodstva kupaca nastoje kvantitativno i kvalitativno spoznati. Međutim, **veličina baze kupaca** ne samo da utječe na sam razvoj računovodstva kupaca nego utječe i na uspostavu ovog sustava uz determiniranje načina njihova segmentiranja i obuhvata.

Informatička podrška osnovni je preduvjet za izravno stvaranje (bez posebnih dodatnih obrada) informacija i izvještaja iz integrirane baze podataka. Upravo su neelastičnost u tehničkoj podršci i neadekvatna informatička rješenja istaknuti kao glavni problemi pri uspostavi sustava strategijskog računovodstva (pa tako i računovodstva kupaca) – u odgovorima ispitanika koji su sudjelovali u istraživanju provedenome u hrvatskim hotelima s 4 i 5 zvjezdica (detaljnije u odjelu 4.3.1.).

Sustav prioriteta uspostavljen je pretežno tako da se ograničeni financijski i kadrovski resursi, pa u konačnici i vrijeme kao izrazito limitirani resurs, usmjeravaju prema realizaciji aktivnosti koje u kratkom roku rezultiraju vidljivim pomacima, tj. u financijskom smislu uočljivim rezultatima. Opisana je orijentacija većinom profitabilna tek u kratkom roku, dok njezini rezultati postaju regresivni s produljenjem vremenskog horizonta. Dodjeljivanjem prioritetne uloge razvoju računovodstva kupaca vjerojatno bi se pokazali pozitivni učinci tek u dugom roku, no njegovi bi rezultati bili uočljivi na razini svih aktivnosti u hotelskome poslovnom sustavu.

Otpor promjenama tijesno je povezan s nepoznavanjem svrhe, cilja i koristi što se pojavljuju kao rezultat uvođenja računovodstva kupaca. Budući da računovodstvo kupaca mijenja tradicionalne strukture i organizaciju, otpor je najčešći kao posljedica inertnosti u upravljačkim strukturama.

U hotelima s 4 i 5 zvjezdica obuhvaćenima istraživanjem, zaposleni su menadžeri s visokim stupnjem obrazovanja (75% ih ima završen preddiplomski i diplomski studij). Zbog toga se ne može zaključiti da je problem neadekvatne kvalificiranosti povezan s nedostatnom obrazovnom strukturom. Iz istaknutoga slijedi zaključak da je **neadekvatna kvalificiranost** jedina posljedica manjka ili potpunog izostanka propagiranja koncepta računovodstva kupaca, koji se pojavio kao nova disciplina tek prije 30-ak godina.

5.5. Zaključna razmatranja

Kvalitetno upravljanje kupcima koje je bitna sastavnica u strategijskom upravljanju, mora se bazirati na internom izvještavanju osiguranome modelom računovodstva kupaca. Model implicira odgovarajući okvir prikupljanja i obrade podataka, te prezentiranja informacija, pa se kao *output* dobivaju kvalitetni integrirani izvještaji o kupcima. Temeljem tako koncipiranih izvještaja moguće je uspostaviti cjelovit sustav upravljanja kupcima i rezultatom na razini kupaca, ali i na razini SBU, tj. hotelskoga poslovnog sustava kao cjeline.

Konceptom prezentiranim u modelu izvještaja o kupcima nastoje se definirati segmenti postojećih i potencijalnih kupaca prema kojima bi trebalo usmjeriti poslovanje i aktivnosti. U postupku kojim se utvrđuju relevantni atributi jednakomjerno su zastupljeni vrijednosni i nevrijednosni parametri, čime je ostvarena sinteza svih perspektiva koje se odnose na kupce.

Sustav strategijskog računovodstva, kao i njegov podsustav - računovodstvo kupaca, po svojoj bi definiciji trebali unaprijediti kvalitetu menadžerskog upravljanja. Međutim, njihova primjena krije i određene zamke. Naime, izlazna informacija uvelike će ovisiti o ulaznim podacima. Skrivena opasnost na koju je potrebno upozoriti informatičkim se jezikom definira kao GIGO - *garbage in, garbage out*. Jacoby (1978., str. 90.) je razmatrajući problem uzročno-posljedične veze podataka i informacija na polju statističke obrade podataka zaključio: „Što znači ako su rezultati signifikantni ili ako su korištene najsuvremenije statističke tehnike i metode, ako se istovremeno sve bazira na nekvalitetnim podacima koji su kao takvi generirani u sustav obrade od samog početka?“ Jednako bi se to moglo parafrazirati za kontekst strategijskog računovodstva, pa se zapitati: „Kakve će odluke proizići iz informacija koje su dobivene korištenjem najsuvremenijim tehnikama i metodama strategijskog računovodstva i računovodstva kupaca ako se obrada bazirala na nekvalitetnim podacima koji su kao takvi generirani u sustav od samog početka?“ Dakle, postojanje, poznavanje i primjena tehnika i metoda strategijskog računovodstva i računovodstva kupaca nisu sami po sebi jamstvo uspjeha. One moraju biti sjedinjene u kvalitetnom obuhvatu podataka kako bi se polučili željeni rezultati.

Jednako tako, ni uspostavljena sinteza ne mora biti dostatna. Akumuliranje kvalitetnih informacija ne znači istovremeno postignuće konkurentskih prednosti i povećanje uspješnosti u upravljanju ili postizanju rezultata. Ti će se ciljevi ostvariti tek nakon što se ostvari preduvjet ispravne interpretacije i pravilne uporabe raspoloživih

informacija. Proces neprekidnog obrazovanja menadžera, uz prateći prijenos znanja i iskustava na sve zaposlene uspostavom „interne pokretljivosti“ znanja, postaje osnovnim preduvjetom za kvalitetnu uporabu i promidžbu novih procesa i procedura što se razvijaju sukladno promjenama koje se kontinuirano događaju u samome hotelskome poslovnom sustavu, i, jednako tako, u njegovu okruženju.

6. ZAKLJUČAK

Polazeći od činjenice da je strategijsko upravljačko računovodstvo relativno nova znanstvena disciplina, koja je u kratkom vremenu, u svjetskim razmjerima, teorijski i praktično dokazala svoju važnost i potencijalnu korisnost za unapređenje strategijskog upravljanja i poslovanja u cjelini, provedeno je istraživanje kako bi se konstatirao dostignuti stupanj u razvoju strategijskoga upravljačkog računovodstva u hrvatskoj hotelijerskoj praksi. Cilj je bio da se na temelju utvrđenog stanja i spoznanih odnosa između stupnja implementacije i iskazanih zahtjeva strategijskog menadžmenta, definiraju realne potrebe prilagodbe postojećih sustava računovodstvenog izvještavanja u strategijskom smislu.

U istraživanju se pošlo od pretpostavke da se jasnom i dobro osmišljenom koncepcijom poslovanja, što se temelji na definiranim procesima i aktivnostima koji se dosljedno provode u poslovnom sustavu, osiguravaju opstanak na tržištu i održivi razvoj. Zbog toga se izradba i provedba strategija (precizno definiranih planova za vođenje poslovanja i ostvarivanje ciljeva) postavljaju kao osnovni zadatci za sve menadžere poslovnih sustava. Ispunjenje tih zadataka na optimalan način, moguće je jedino uz pomoć relevantne informacijske podloge, pa se njezina uspostava ubraja među prioritete u suvremenom poslovanju.

Strategijsko upravljanje predodređeno je širokim spektrom čimbenika S obzirom na heterogenost utjecajnih komponenata i širok spektar aktivnosti koje se u sklopu strategijskog djelovanja mogu pojaviti, kao vrlo zahtjevan postavlja se zadatak uspostave sustava informacijske podrške koji bi kontinuirano pratio proaktivno oblikovanje i prilagodbu strategija. Pridodaju li se tome i specifičnosti u djelatnosti hotelijerstva, na koju je fokusirano istraživanje u ovoj disertaciji, složenost se ideje multiplicira.

Klasično računovodstvo, kao ključna sastavnica menadžmenta informacijskog sustava, danas primarno služi kao bitan izvor informacija o svim financijskim kategorijama, financijskom položaju i uspjehu poslovanja. Poznavanje tih kategorija prijeko je potrebno jer omogućuje menadžerima da detaljno spoznaju poslovanje, što je preduvjet za potrebne prilagodbe. Međutim, informacije klasičnog računovodstva nisu dostatne, niti su, prema svojem obuhvatu, jamstvo za ispravno djelovanje i postizanje uspjeha u strategijskom smislu.

Klasični računovodstveni izvještaji uglavnom su se pokazali nedostatnima u pogledu izvještavanja o eksternim i nefinancijskim čimbenicima, a kompleksnost računovodstvenih izvještaja često se postavlja kao barijera za identificiranje elemenata bitnih za strategijsko upravljanje. Zbog toga se menadžeri u svojem strategijskom djelovanju okreću prema alternativnim internim i eksternim izvorima informacija, kojih bi *otupute* svakako trebalo uključiti u okvire suvremenoga strategijskoga upravljačkog računovodstva.

Istraživanje se započelo tako da su prvo ocijenjeni informacijski zahtjevi internih korisnika (strategijskoga i operativnog menadžmenta), a potom se prešlo na uviđanje kolike su mogućnosti računovodstvenoga informacijskog sustava da istaknute zahtjeve zadovolji. Utvrđeno je da bi kvalitetno uspostavljen sustav trebao obuhvaćati sljedeće procese:

- prikupljanje vrijednosno i ne vrijednosno iskazanih podataka o internim i eksternim čimbenicima u dimenziji prošlih, tekućih i očekivanih/mogućih budućih događaja,
- obradu tih podataka njihovom transformacijom u ciljno usmjerene informacije,
- prezentiranje prikupljenih podatke i obrađenih informacija u obliku integriranih izvještaja za interne korisnike.

Svrha formuliranja takva sustava izvještavanja je da se osigura cjelovita informacijska osnovica koja je po svojim sveukupnim odrednicama primjerena strategijskom upravljanju. Ona bi omogućila ispravno pozicioniranje, kvalitetno i informacijski utemeljeno strategijsko planiranje, implementaciju, vrednovanje i kontrolu provedbe odabranih strategija, uz pravovremenu mogućnost da se dijagnosticiraju svi utjecajni interni i eksterni čimbenici.

Istraživanjem je dokazano da upravljačko računovodstvo na svojem današnjem stupnju razvoja ne obrađuje na valjan način čimbenike relevantne za strategijsko upravljanje poslovnim sustavima. Postojeći interni izvještaji dostatno ne povezuju financijske, povijesne i interno orijentirane informacije s nefinancijskim, prognostičkim i eksternim pokazateljima, što se u suvremenim uvjetima poslovanja ističe kao nezaobilazni preduvjet za formiranje kvalitetne informacijske baze. Posljedica takva stanja je nezadovoljstvo menadžera koji se nalaze u funkciji korisnika internih računovodstvenih izvještaja, kvalitetom dostupnih računovodstvenih informacija. To rezultira njihovim

oslanjanjem na „osobne informacijske sustave“ (osobne kontakte, izravna zapažanja, vlastite bilješke i slično), ili na intuitivno donošenje strategijskih odluka.

U ostvarenju postavljenoga istraživačkog cilja „**ocjena mogućnosti prilagodbe postojećeg sustava računovodstvenog izvještavanja stvarnim informacijskim zahtjevima strategijskog menadžmenta koji se spoznavaju kroz pojedine procese strategijskog upravljanja i odlučivanja**„, provedeno je empirijsko istraživanje u hotelijerstvu Hrvatske kako bi se provjerile postavljene hipoteze i donijeli prijedlozi za unapređenje stanja i provedbu prilagodba. Determinirajuće odrednice prema kojima se hotelijerstvo istaknulo kao djelatnost prikladna za razmatranje u kontekstu strategijskog računovodstva, bile su:

- intenzivna konkurencija s kojom se hotelski poslovni sustavi suočavaju na lokalnoj, regionalnoj, nacionalnoj i globalnoj razini,
- visoka osjetljivost na djelovanje mnogobrojnih endogenih i egzogenih čimbenika,
- važnost za afirmaciju nacionalne ekonomije s obzirom na izrazito propulzivan karakter ove gospodarstvene grane koja ostvaruje intenzivan utjecaj na razinu ukupne zaposlenosti i nacionalnog dohotka,
- dualnost *outputa* koja se manifestira u podjednako zastupljenosti i međuovisnosti proizvoda i usluga,
- uravnoteženost obilježja kapitalne i radne intenzivnosti ove djelatnosti.

Ispitivanjem ukupnoga ciljanog skupa koji se sastojao od menadžera i voditelja računovodstva u **185 hotela** kategoriziranih s **4 i 5 zvjezdica**, realizirana je zadovoljavajuća stopa odaziva od **32,4%** u skupini menadžera i **51,4%** u skupini voditelja računovodstva, čime je osigurana reprezentativnost prikupljenih podataka. Reprezentativnost je dodatno podržana i kvalitetom profila ciljanih skupina ispitanika koja je dokazana analizom njihovih temeljnih demografskih odrednica, što su uključivale: funkciju u poslovnom sustavu, obrazovnu razinu, dob, ukupni radni staž i radni staž na tadašnjemu radnom mjestu.

Slijedom istaknutoga, prikupljeni su podatci prihvaćeni kao kvalitetna informacijska osnovica za valorizaciju dosadašnjih iskustava u primjeni metoda i tehnika strategijskog računovodstva i računovodstva kupaca kao njegove sastavnice, ali i za procjenu potencijalnih trendova u njihovu razvoju. Provedeno empirijsko istraživanje i testiranje dobivenih podataka deskriptivnim i inferencijalnim statističkim metodama

rezultirali su potpunim ili djelomičnim dokazivanjima postavljenih hipoteza i sljedećim zaključcima:

- Informacije menadžerskog računovodstva u hotelskim poslovnim sustavima u Hrvatskoj nisu ni kvantitativno ni kvalitativno usklađene sa stvarnim informacijskim zahtjevima menadžera uključenih u procese strategijskog upravljanja.

- U hotelskim poslovnim sustavima prevladava uporaba vrijednosno izraženim informacijama, a izostaje njihovo adekvatno povezivanje s onima nevrjednosno izraženima, što uzrokuje lošiju kvalitetu računovodstvenih izvještaja.

- Utjecaj poremećaja u okruženju nije obuhvaćen na odgovarajući način u okviru računovodstvenih izvještaja za menadžere u vezi s razvojem tehnologije i djelovanjem državne regulative, dok je za ostale razmatrane čimbenike (kupce, konkurenciju i kadrove) utvrđen adekvatan obuhvat.

- Hotelski poslovni sustavi koji se koriste instrumentima, metodama i tehnikama računovodstva kupaca zauzimaju vodeći tržišni položaj tj. imaju poziciju lidera, premda je u određenom broju njih zapaženo da računovodstva kupaca nema, što je posljedica nepoznavanja njegove svrhe i cilja, te koristi koje se njegovom upotrebom mogu polučiti.

Generalizirajući utvrđene spoznaje može se zaključiti da u hrvatskome hotelijerskom sektoru još nije ostvarena zadovoljavajuća razina implementacije instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva, iz čega proizlazi kvantitativna i kvalitativna neprilagođenost računovodstvenih podataka, informacija i izvještaja potrebama menadžera pri provedbi strategijskog upravljanja.

Zanimljivom se pokazala konstatacija proizišla iz istraživanja prema kojoj postojanje i primjena metoda strategijskog računovodstva samo u nekim primjerima (za neke metode) utječe na viši stupanj uključenosti računovodstva u sve faze procesa strategijskog upravljanja u hotelskim poslovnim sustavima. To pokazuje činjenicu da izvještaji strategijskog računovodstva, usprkos utvrđenoj visokoj razini svijesti menadžera i voditelja računovodstva u hotelskim poslovnim sustavima o važnosti uključivanja računovodstva u procese strategijskog upravljanja, nisu dostatno zaživjeli u praksi. Pokazatelj je pozitivnih pomaka i samo iskazivanje potrebe da se intenzivnije uključi strategijsko računovodstvo jer ono potiče menadžerska razmišljanja i planiranja u smjeru uvođenja pojedinih tehnika u računovodstvene procedure. Sve istaknuto upućuje na

potrebu intenzivnijeg djelovanja u poticanju implementacije i promoviranja potencijalnih mogućnosti i koristi strategijskoga upravljačkog računovodstva.

Kako bi se unaprijedila kvaliteta računovodstvenog izvještavanja, ponuđen je model prilagodbe računovodstva potrebama strategijskog upravljanja u hotelijerstvu, te je detaljno razrađen njegov podsustav koji se odnosi na pripremu i pružanje multidimenzionalno koncipiranih informacija o kupcima. Detaljizacija je provedena upravo u segmentu kupaca s obzirom na to da su oni prepoznati kao odlučujući čimbenik u ostvarenju performanci u hotelskim poslovnim sustavima.

Model je prilagodbe prezentiran izvorima, tokovima i sadržajem strategijski orijentiranih informacija, pri čemu je posebno naglašena potreba da se sjedine heterogene spoznaje koje su „proizvod“ divergentnih pristupa istim kategorijama. Sjedinjavanje različitih informacija što nastaju na temelju različitih gledišta u integrirani izvještajni sustav, ostvaruje se upravo u modelu strategijskog računovodstva. Time se postiže i osnovni zadatak strategijskog računovodstva a to je generiranje izvještaja za različite hijerarhijske razine menadžmenta koji su koncipirani tako da omoguće praćenje i procjenu ponašanja svih elemenata u internom i eksternom okruženju bitnih za strategijsko djelovanje.

Osnovne smjernice implementacije računovodstva kupaca u hotelijerstvu proizlaze iz definiranih odrednica u općem modelu prilagodbe strategijskog računovodstva, koje se nadograđuju specifičnostima djelatnosti i svojstvima različitih kategorija kupaca. Model je utemeljen na teorijskim i metodološkim osnovama primjene standarda sustava USALI, te je kreiran u nekoliko koraka:

1. korak: derivira se portfelj postojećih i potencijalnih kupaca što implicira spoznavanje strukture turističke potražnje i njezin obuhvat u okviru internog izvještavanja;

2. korak: segmentiraju se kupci u uže, homogene podskupove prema odabranom kriteriju, čime se omogućava „pravilno“ usmjeravanje aktivnosti s obzirom na specifičnosti svakoga pojedinog segmenta, te formuliranje optimalne strategije tržišnog pozicioniranja;

3. korak: obračunava se profitabilnost što se prepoznaje „uskim“, računovodstvenim pristupom iz kojega se derivira financijski profil kupaca uz pomoć kojega se definiraju prihodi, troškovi i profitabilnost kupaca;

4. korak: definira se marketinški profil kupaca na temelju prikaza zadovoljstva i lojalnosti kao relevantnih odrednica budućeg ponašanja i odabira kupaca;

5. korak: procjenjuje se platežna sposobnost kupaca na temelju koje se osigurava informacijski signal menadžmentu za pravovremeno spoznavanje problema povezanih s pitanjem solventnosti;

6. korak: integriraju se sve spoznaje u interni izvještaj o kupcima u kojemu se sjedinjuju vrijednosne i nevrijednosne informacije o kupcima/skupinama kupaca, koji je obuhvatom i strukturom prilagođen potrebama svih razinama menadžmenta.

Na temelju tako koncipiranih izvještaja o kupcima moguće je uspostaviti cjelovit sustav upravljanja kupcima i rezultatom na razini kupaca, kao i sustave upravljanja na razini SBU, te hotelskoga poslovnog sustava kao cjeline. Opisani modeli implicitno pokazuju da sustav strategijskoga upravljačkog računovodstva, kao i podsustav računovodstvo kupaca, koji je njegova sastavnica, sjedinjavaju nekoliko procesa:

- obuhvaćanje eksternih i internih čimbenika važnih za strategijsko djelovanje i determiniranje njihova postojećega i potencijalnog utjecaja,
- identificiranje internih sposobnosti i slabosti, te eksternih mogućnosti i prijetnja koje su relevantne za ostvarenje ciljeva,
- iskazivanje svih pobrojanih činitelja u korelacijskim odnosima s aktivnostima,
- oblikovanje informacijske podloge za strategijsko djelovanje s konačnim ciljem da se unaprijede performance i osigura dugoročno uspješno poslovanje.

Uz pomoć teorijskih polazišta i praktičnih spoznaja može se zaključiti da bi adekvatno uspostavljeni sustav strategijskoga upravljačkog računovodstva, kako u djelatnosti hotelijerstva koja je razmatrana, tako i u ostalim gospodarskim djelatnostima, trebao osigurati relevantne informacije i izvještaje kojima se:

- povećava kvaliteta i uspješnost strategijskog djelovanja u svim njegovim fazama: od definiranja vizije, misije, ciljeva i politika, preko planiranja, odabira, implementacije, provedbe i kontrole strategije,
- ostvaruje sukladnost različitih ciljeva što ih postavljaju menadžeri na različitim razinama upravljanja,
- omogućuje uravnoteženo iskazivanje i praćenje performanca poslovnog sustava u kvantitativnom i kvalitativnom smislu,
- povećava kvaliteta komunikacije unutar poslovnog sustava,

- otvara mogućnost za bolje spoznavanje internoga i eksternog okruženja, što povećava senzibilnost na promjene i fleksibilnost u reakcijama,
- omogućuje pravovremene reakcije na poremećaje, tj. izmijenjene uvjete u poslovanju.

Sve istaknuto u konačnici omogućava da se ostvari osnovni cilj poslovanja, a on je stvarati i održavati konkurentske prednosti koje vode do uspješnog poslovanja, opstanka i razvoja u uvjetima turbulentnoga i nesigurnoga globalnog tržišta. Dakle, implementacija strategijskoga upravljačkog računovodstva može znatno unaprijediti strategijsko upravljanje, pa time i uspješno poslovanje, zbog čega se u tom smislu prilagodba postojećih računovodstvenih sustava postavlja kao neizostavan zahtjev poradi budućeg razvoja.

Obavljenom sintezom svih spoznaja iz domaće i inozemne znanstvene literature u području strategijskoga upravljačkog računovodstva, dostupnih rezultata postojećih empirijskih istraživanja i zaključaka donesenih na temeljima vlastitoga empirijskog istraživanja – polučena je doprinos disertacije u znanstvenome i aplikativnom smislu. Doprinos u znanstvenom smislu ogleda se u:

- sistematiziranom pregledu koncepta i uloge strategijskoga upravljačkog računovodstva što je definirano sukladno fazama u procesu strategijskog upravljanja,
- potpori i širenju postojeće znanstvene misli o mogućnostima i relevantnosti strategijskoga upravljačkog računovodstva kako bi se postiglo učinkovitije strategijsko upravljanje,
- sugeriranju načina prilagodbe postojećeg sustava računovodstvenog izvještavanja,
- formuliranju modela računovodstvenog izvještavanja prilagođenoga zahtjevima strategijskog menadžmenta i specifičnostima u odabranoj djelatnosti hotelijerstva.

Ostvarenje aplikativnog doprinosa uočava se u:

- približavanju „novog“, tj. modificiranog sustava internog izvještavanja menadžerima, voditeljima računovodstva i svim zainteresiranim dionicima u procesu strategijskog upravljanja,
- detaljnijem upoznavanju menadžera s mogućnostima i prednostima koje se mogu polučiti implementacijom sustava strategijskoga upravljačkog računovodstva,
- očekivanoj intenzivnijoj primjeni ovog sustava računovodstvenog izvještavanja.

Disertacija se ograničila na detaljniju razradu modela prilagodbe strategijskog računovodstvenog izvještavanja u segmentu kupaca, pa bi jedna od smjernica za daljnje znanstveno i praktično djelovanje svakako bio obuhvat ostalih strategijski relevantnih komponenata koje bi trebale biti involvirane u izvještaje strategijskog računovodstva namijenjene hotelskim poslovnim sustavima, uz definiranje potrebnih prilagodba u internim izvještajima s obzirom na konkurenciju, troškove, ekološke standarde i drugo.

Naglasak treba staviti i na interdisciplinarna istraživanja; njih treba provoditi povezivanjem metodološke osnove računovodstva, marketinga, statistike i ostalih disciplina involviranih u segment informacijske podrške za strategijsko upravljanje. Pritom je potrebno polaziti od informacijskih zahtjeva menadžmenta u informacijskom sustavu hotela i hotelskih korporacija, tj. na svim hijerarhijskim razinama menadžmenta u hotelijerstvu. Istraživanje treba usmjeriti na osiguranje računovodstvenih informacija o utjecaju zadovoljstva hotelskih gostiju na ostvareni poslovni rezultat hotela u dugome i kratkom roku, obuhvaćajući u analizu i pojedinačne utjecaje kvalitete ponuđenih usluga, imidža hotela, percepcije očekivano/ostvareno, lojalnosti hotelskih gostiju i drugo.

Prezentirani model izvještavanja o kupcima prilagođen je specifičnostima hotelijerske djelatnosti. Međutim, predloženi okvir „novog“ koncepta izvještavanja može se, bez većih intervencija, uopćiti i formulirati u oblik pogodan za upotrebu i u drugim gospodarskim granama. Stoga bi sljedeća mogućnost za daljnja istraživanja u ovom području bila testirati efikasnost primjene modela izvještavanja o kupcima s obzirom na odrednice drugih (odabranih) djelatnosti, te prijedloge potrebnih modifikacija koje proizlaze iz tih specifičnosti.

Strategijsko upravljačko računovodstvo svojevrsna je integracija *outputa* svih relevantnih informacijskih sustava, koja bi mogla u budućnosti prerasti u integraciju i svih područja upravljanja. Zbog toga se kontinuirano teorijsko i empirijsko istraživanje razvoja, razine implementacije i učinkovitosti pojedinih rješenja koja se generiraju u evoluciji ovoga područja, dijagnosticiraju kao potreba i nužnost.

❖ **POPIS TABLICA:**

Tablica 2.1. Specifičnosti hotelskog proizvoda / usluge	17
Tablica 2.2. Usporedba organizacijskih oblika prema kriterijima važnim za strukturu upravljanja	20
Tablica 2.3. Karakteristike kvalitetno definirane vizije.....	30
Tablica 2.4. Komponente strategijskog upravljanja	42
Tablica 2.5. Razlika između tradicionalnoga i suvremenog modela planiranja i formuliranja strategije.....	44
Tablica 2.6. Mjerenje vrednovanja strategijskih financijsko-ekonomskih tema	48
Tablica 2.7. Informacijski zahtjevi menadžera različitih hijerarhijskih razina u hotelijerstvu	58
Tablica 2.8. Pregled problema povezanih s kvalitetom informacija	60
Tablica 2.9. Prikaz sudjelovanja najviše razina menadžmenta u donošenju pojedinih poslovnih	61
Tablica 2.10. Elementi kvalitete informacija.....	62
Tablica 3.1. Pregled tehnika strategijskog upravljačkog računovodstva.....	76
Tablica 3.2. Uloga vrijednosnih i nevrijednosnih informacija u odabranim fazama strategijskog.....	87
Tablica 3.3. Menadžerska percepcija o važnosti pojedinih karakteristika informacija u odabranim	88
Tablica 3.4. Odrednice transakcijskoga i transformacijskog vodstva bitne za razvoj i korištenje strategijskim računovodstvom	90
Tablica 4.1. Struktura menadžera koji su sudjelovali u istraživanju	99
Tablica 4.2. Struktura ispitanika - voditelja računovodstva koji su sudjelovali u istraživanju	100
Tablica 4.3. Vlasnička struktura hrvatskog hotelijerstva	103
Tablica 4.4. Struktura hrvatskog hotelijerstva prema vrijednosti aktive u pojedinim oblicima vlasništva	105
Tablica 4.5. Struktura hotela obuhvaćenih istraživanjem prema vremenu poslovanja	109
Tablica 4.6. Struktura hotela obuhvaćenih istraživanjem prema prosječnoj duljini boravka turista tijekom 2010.....	111

Tablica 4.7. Struktura hotela obuhvaćenih istraživanjem prema ostvarenom ukupnom prihodu u 2010.....	113
Tablica 4.8. Organizacijski ustroj računovodstvenog podsustava hotela obuhvaćenih istraživanjem.....	116
Tablica 4.9. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o mogućnostima zadovoljenja informacijskih zahtjeva menadžera	119
Tablica 4.10. Rangiranje usklađenosti računovodstvenih informacija s pojedinim fazama strategijskog upravljanja.....	121
Tablica 4.11. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o primjeni instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva.....	122
Tablica 4.12. Utjecaj upotrebe metoda strategijskog računovodstva na usklađenost računovodstva s informacijskim zahtjevima menadžera u pojedinim fazama strategijskog upravljanja – odgovori voditelja računovodstva	122
Tablica 4.13. Rangiranje implementiranosti računovodstva u pojedine faze strategijskog upravljanja	125
Tablica 4.14. Frekvencije odgovora menadžera o korištenju metodama i tehnikama strategijskog računovodstva	126
Tablica 4.15. Utjecaj upotrebe metoda strategijskog računovodstva na involviranost računovodstva u pojedine faze strategijskog upravljanja – odgovori menadžera.....	127
Tablica 4.16. Rangiranje mogućnosti obuhvata informacija u internim izvještajima menadžmentu.....	131
Tablica 4.17. Rangiranje važnosti korištenja informacijama u strategijskom upravljanju	131
Tablica 4.18. Povezanost upotrebe različitih pokazatelja i razine kvalitete računovodstvenih informacija	132
Tablica 4.19. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o učestalosti primanja informacijskih zahtjeva od najviše razine menadžmenta	135
Tablica 4.20. Frekvencije menadžerskih odgovora o mogućnosti predviđanja ponašanja čimbenika koji utječu na poslovne performance	136
Tablica 4.21. Frekvencije odgovora menadžera o učestalosti informacijskih zahtjeva prema računovodstvu.....	136
Tablica 4.22. Povezanost razine poremećaja i vremenske učestalosti internog izvještavanja	137
Tablica 4.23. Struktura odgovora menadžera s obzirom na postojanje ovisnosti između mogućnosti predviđanja pojedinih čimbenika koji utječu na poslovnu aktivnost i učestalosti informacijskih zahtjeva prema računovodstvu	137
Tablica 4.24. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o korištenju metodama i tehnikama analize kupaca pri sastavljanju internih izvještaja za menadžere	140
Tablica 4.25. Frekvencije odgovora menadžera o primjeni metoda i tehnika analize kupaca.....	141

Tablica 4.26. Frekvencije odgovora menadžera o stupnju zadovoljstva informiranošću o kupcima	142
Tablica 4.27. Frekvencije odgovora menadžera o ulozi hotela na tržištu	143
Tablica 4.28. Povezanost odabrane strategije liderstva i stupnja korištenja tehnikom računovodstva kupaca.....	143
Tablica 4.29. Povezanost odabrane strategije sljedbeništva i stupnja korištenja tehnikama računovodstva kupaca.....	144
Tablica 4.30. Struktura odgovora menadžera s obzirom na postojanje ovisnosti između odabrane strategije u tržišnom pozicioniranju i razine korištenja pojedinim tehnikama računovodstva kupaca	144
Tablica 5.1. Korelacija između menadžerske <i>ex-ante</i> procjene solventnosti kupaca i procjene nezavisnih agencija	167
Tablica 5.2. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o zastupljenosti različitih načina iskazivanja prihoda u praksi hotelskih poslovnih sustava u Hrvatskoj	174
Tablica 5.3. Načini i ciljevi sagledavanja troškova u hotelijerskoj praksi	176
Tablica 5.4. Frekvencije odgovora voditelja računovodstva o zastupljenosti različitih načina iskazivanja troškova u praksi hotelskih poslovnih sustava u Hrvatskoj	177

❖ **POPIS SHEMA:**

Shema 2.1. Povezanost različitih sustava upravljanja s dostignućima	22
Shema 2.2. Komponente PEST analize u hotelijerstvu	23
Shema 2.3. Elementi internog okruženja hotelskih poslovnih sustava.....	25
Shema 2.4. Ashridgeov model misije prilagođen djelatnosti hotelijerstva.....	28
Shema 2.5. Osnovni čimbenici koji utječu na oblikovanje strategije u sektoru usluga.....	35
Shema 2.6. Porterove generičke strategije	37
Shema 2.7. Faze u razvoju strategijskog upravljanja.....	39
Shema 2.8. Koncept strategijskog procesa	40
Shema 2.9. Struktura BSC-a.....	48
Shema 2.10. Strategijska mapa prilagođena djelatnosti hotelijerstva.....	52
Shema 2.11. BSC perspektive u funkciji izvora vrijednosti	53
Shema 2.12. Proces strategijske kontrole na primjeru odabrane djelatnosti hotelijerstva.	55
Shema 2.13. Prikaz međuovisnost upravljačkih razina i informacijskih zahtjeva.....	57
Shema 3.1. Uloga strategijskoga upravljačkog računovodstva u strategijskom djelovanju menadžmenta.....	66
Shema 3.2. Faze u razvoju sustava izvještavanja menadžmenta	71
Shema 3.3. Potencijalni izvori podataka i informacija o konkurentima	82
Shema 3.4. Piramida kupaca poslovnog sustava	83
Shema 4.1. Rezultati dokazivanja postavljenih hipoteza.....	147
Shema 5.1. Model prilagodbe računovodstvenog sustava procesima strategijskog upravljanja	155
Shema 5.2. Model izvještavanja na razini kupaca	160
Shema 5.3. Krugovi turističke potražnje.....	164
Shema 5.4. Prijedlog obuhvata prihoda i troškova u modelu izvještavanja na razini kupaca.....	169
Shema 5.5. Shema raščlambe konta u skladu s USALI standardima	171

Shema 5.6. Model internog izvještaja o kupcima.....	181
Shema 5.7. Poticajni i ograničavajući čimbenici pri uvođenju modela računovodstva kupaca u praksu	185

❖ **POPIS GRAFIKONA:**

Grafikon 4.1. Prostorna distribucija hotela s 4 i 5 zvjezdica u Republici Hrvatskoj	93
Grafikon 4.2. Broj menadžera koji su odgovorili na anketni upitnik prikazan prema prostornoj distribuciji hotela s 4 i 5 zvjezdica u Republici Hrvatskoj.....	97
Grafikon 4.3. Broj voditelja računovodstva koji su odgovorili na anketni upitnik prikazan prema prostornoj distribuciji hotela s 4 i 5 zvjezdica u Republici Hrvatskoj	97
Grafikon 4.4. Vlasnička struktura hotelskih poslovnih sustava koji su sudjelovali u istraživanju	102
Grafikon 4.5. Struktura hotela prema veličini smještajnih kapaciteta	104
Grafikon 4.6. Struktura hotela iz istraživanja prema vrijednosti aktive po pojedinim oblicima vlasništva	106
Grafikon 4.7. Prosječan broj zaposlenih po smještajnoj jedinici u hotelima s 4 i 5 zvjezdica	107
Grafikon 4.8. Struktura hotela iz istraživanja prema vremenu poslovanja	110
Grafikon 4.9. Ostvarena noćenja turista u hrvatskim hotelima po mjesecima u 2010.....	112
Grafikon 4.10. Struktura hotela iz istraživanja prema ostvarenim rezultatima poslovanja u 2010	114
Grafikon 4.11. Stupanj ispunjenja informacijskih zahtjeva menadžmenta uz pomoć postojeće baze računovodstvenih internih izvještaja prema ocjeni menadžera i voditelja računovodstva	117
Grafikon 4.12. Struktura informacijskih izvora prema rangiranju menadžera	118

❖ **POPIS LITERATURE:**

Knjige:

1. Albrecht, K. (1992) *The Only Thing That Matters: Bringing the Power of the Customer to the Center of Your Business*. New York: Harper Business.
2. Ansoff, H. I. i McDonnell E. J. (1990) *Implanting Strategic Management*. New Jersey: Prentice-Hall.
3. Belak, V. (1995) *Menadžersko računovodstvo*. Zagreb: RRiF-plus.
4. Blattberg, R. C.; Getz, G. i Thomas, J. S. (2001.) *Customer equity: building and managing relationships as valuable assets*. Boston: Harvard Business School Press.
5. Blažević, B. (2007) *Turizam u gospodarskom sustavu*. Opatija: Fakultet za turistički i hotelski menadžment.
6. Bromwich M. i Bhimani, A. (1989) *Management Accounting: Evolution not Revolution*. London: CIMA.
7. Bruns, W. J. i Kaplan, R. S., eds. (1987) *Accounting & Management: field study perspectives*, Boston: Harvard Business School Press.
8. Buble, M. et al. (1997) *Strategijski management*. Split: Ekonomski fakultet.
9. Buble, M. et al. (2005) *Strateški menadžment*. Zagreb: Sinergija.
10. Burch, J. G. (1994) *Cost and Management Accounting – a modern Approach*. New York: West Publishing Company.
11. Cerović, Z. (2010) *Hotelski menadžment*. 2. izd. Opatija: Fakultet za turistički i hotelski menadžment.
12. Chadwick, L. (2000) *Osnove upravljačkog računovodstva*. 2. izd. Zagreb: Mate.
13. Chandler, A. D. (1962) *Strategy and Structure*. New York: MIT Press.
14. Cooper, R. i Kaplan, R. S. (1991) *The design of cost management systems, Text, Cases and Readings*. New Jersey: Prentice Hall.
15. Daft, R. L. (2001) *Organization Theory and Design*. Cincinnati: Thomson Learning / South-Western College Publishing.
16. Dibbs, S. et al. (1995) *Marketing*. Zagreb: Mate.

17. Drury, C. (2000) *Management and cost accounting*. 5. izd. London: Thomson Learning.
18. Drury, C. (2001) *Management accounting for business decisions*. 2. izd. London: Thomson Learning.
19. Drury, C. (2009) *Management accounting for business*. 4. izd. Hampshire: Cengage Learning EMEA / South-Western.
20. Eppler, M. J. (2006) *Managing Information Quality*. 2. izd. Berlin: Springer.
21. Garrison, R. H.; Noreen, E. i Seal, W. (2003) *Managenet accounting (Euro Adaptation)*. 1. izd. Maidenhead: McGraw-Hill.
22. Garrison, R. H. (1991) *Managerial accounting: concepts for planning, control, decision making*. 6. izd. Homewood-USA: Irwin.
23. Goeldner, C. R.; Ritchie, J. R. B. i McIntosh, R. W. (2000) *Tourism - Principles, Practices and Philosophies*. 8. izd. New York: John Wiley & Sons.
24. Gulin, D. i Peršić, M., ur. (2011) *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
25. Gulin, D.; Tušek, B. i Žager, L. (2004) *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
26. Hambrick, D. C. i Finkelstein, S. (1987) Managerial discretion: A bridge between polar views of organizations. U: Cummings. L. L. i Staw, B. M. (eds.), *Research in organizational behavior*. Greenwich, CT: JAI Press, str. 369-406.
27. Hamel, G. Prahalad, C. K. (1994) *Competing for the future*. Boston: Harvard Business School Press.
28. Hansen, D. R. i Mowen, M. M. (2000) *Cost management: accounting and control*. 3. izd. Cincinnati – Ohio: Thomson Learning / South-Western.
29. Hayes, D. K. i Ninemeier, J. D. (2005) *Upravljanje hotelskim poslovanjem*. Zagreb: M plus.
30. Heskett, J. L. (1986) *Managing in the Service Economy*. Boston: Harvard Business School Press.
31. Hicks, D. T. (1999) *Activity-based costing: making it work for small and mid-sized companies*. 2. izd. New York: John Wiley & Sons.
32. Hilton, R. W.; Maher, M. W. i Selto, F. H. (2000) *Cost Management: Strategies for Business Decisions*. 2. izd. New York: McGraw-Hill.

33. Holt, D. H. (1987) *Management, Principles and Practices*. New Jersey: Prentice-Hall.
34. Horngren, C. T.; Datar, M. S. i Foster, G. (2003) *Cost Accounting - A Managerial Emphasis*. New Jersey: Prentice Hall.
35. Hoque, Z. (2002) *Strategic Management Accounting: Concepts, Processes and Issues*. London: Spiro Press.
36. Hunger, J. D. i Wheelen, T. L. (2011) *Essentials of Strategic Management*. 5. izd. Essex-GB: Pearson Education.
37. Hussey, R., ed. (1999) *A Dictionary of Accounting*. Oxford: Oxford University Press.
38. Itami, H. (1987) *Mobilizing invisible assets*. Cambridge, MA: Harvard University Press.
39. Johnson, G i Scholes, K. (1984) *Exploring Corporate Strategy*. New Jersey: Prentice-Hall.
40. Johnson, H. T. i Kaplan, R. S. (1987) *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
41. Kaplan, R. S. i Cooper, R. (1998) *Cost and Effect: Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*. Boston: Harvard Business School Press.
42. Kohl, M. (1993) Qualitätsmanagement in Tourismus. U: Dietzel, H. U. i Seitschek, V. (eds.), *Schlüsselfaktor Qualität – Total Quality Management erfolgreich einführen und praktizieren*. Wien: Manz, str. 145-156.
43. Kotas, R. i Conlan, M. (1997) *Hospitality Accounting*. 5. izd. Boston: International Thomson Business Press.
44. Kotler, P.; Bowen, J. T. i Makens, J. C. (2010) *Marketing u ugostiteljstvu, hotelijerstvu i turizmu*. Zagreb: MATE.
45. Kotter, J. P. (1996) *Leading Change*. Boston: Harvard Business School Press.
46. Larson, K. D. i Miller, P. B. W. (1993) *Fundamental accounting principles*. 13. izd. Homewood-USA: Irwin.
47. Likert, R. (1961) *The New Patterns of Management*. New York: McGraw-Hill.
48. Lucey, T. (1996) *Costing*. 5. izd. London: DP Publications.
49. Lucey, T. (1996) *Management accounting*. 4. izd. London: Letts Educational.
50. Marković, S. i Marković, Z. (1972) *Ekonomika turizma*. Zagreb: Školska knjiga.

51. McKinnon, S. M. i Bruns, W. J. (1992) *The information mosaic*. Boston: Harvard Business School Press.
52. Medlik, S. i Ingram, H. (2002) *Hotelsko poslovanje*. Zagreb: Golden marketing.
53. Meigs, R. F. i Meigs, W. B. (1999) *Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja*. 9. izd. Zagreb: Mate.
54. Morse, W. J.; Davis, J. R. i Hartgraves, A. L. (2002) *Management accounting: a strategic approach*. 3. izd. Mason-Ohio: Thomson Learning / South-Western.
55. Moutinho, L. et al. (2005) *Strateški menadžment u turizmu*. Zagreb: Masmedia.
56. Mueller, G. M. (1994) *Accounting: an international perspective*. 3. izd. Burr Ridge-USA: Irwin.
57. Niven, P. R. (2002) *Balanced Scorecard Step-By-Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*. New York: John Wiley & Sons.
58. Orsag, S. (2002) *Financiranje emisijom vrijednosnih papira*. Zagreb: RIFIN.
59. Osmanagić Bedenik, N. (1998) *Kontroling: abeceda poslovnog uspjeha*. Zagreb: Školska knjiga.
60. Pallister, J. i Isaacs, A., eds. (2002) *A Dictionary of Business*. Oxford: Oxford University Press.
61. Peattie, K. i Moutinho, L. (2005) Marketinško okruženje u turizmu. U: Moutinho, L. (ed.), *Strateški menadžment u turizmu*. Zagreb: Masmedia, str. 35-64.
62. Penrose, E. T. (1959) *The theory of the growth of the firm*. New York: Wiley.
63. Peršić, M. i Janković, S. (2006) *Menadžersko računovodstvo hotela*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika.
64. Phillips, P. A. i Moutinho, L. (1998) *Strategic Planning Systems in Hospitality and Tourism*. Oxon-UK: CABI Publishing – CAB International.
65. Pirjevec, B. i Keser, O. (2002) *Počela turizma*. Zagreb: Mikrorad i Ekonomski fakultet.
66. Porter, M. E. (1980) *Competitive Strategy*. New York: Free Press.
67. Renko, N. (2005) *Strategije marketinga*. Zagreb: Naklada Ljevak.
68. Ružić, D. (2007) *Marketing u turističkom ugostiteljstvu*. Osijek: Ekonomski fakultet.
69. Ryan, B. (1995) *Strategic accounting for management*. London: The Dryden Press.

70. Shank, J. K. i Govindarajan, V. (1989) *Strategic Cost Analysis: The Evolution from Managerial to Strategic Accounting*. Homewood-USA: Irwin.
71. Shank, J. K. i Govindarajan, V. (1993) *Strategic cost management: the new tool for competitive advantage*. New York: The Free Press-Macmillan.
72. Smith, M. (1997) *Strategic management accounting: text and cases*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
73. Stanton, W. J. i Etzel, M. J. (1994) *Fundamentals of Marketing*. New York: McGraw-Hill.
74. Šimić, A. (1994) *Turističko poslovanje: 100 pitanja i odgovora*. Zagreb: Informator.
75. Šink, D. (2001) *Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladavanju stroškov v slovenskih podjetjih*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
76. Šošić, I. (2004) *Primijenjena statistika*. Zagreb: Školska knjiga.
77. Šošić, I.; Serdar, V. i Rendulić, I. (2002) *Uvod u statistiku*. Zagreb: Školska knjiga.
78. Štambuk, M. i Frlič, A. (1959) *Ugostiteljstvo-organizacija i tehnika poslovanja*. Zagreb: Školska knjiga.
79. Thompson, A. A. i Strickland, A. J. (1987) *Strategic Management: Concepts and Cases*. 4. izd. Texas: Business Publication.
80. Thompson, A. A.; Strickland, A. J. i Gamble, J. E. (2008) *Strateški menadžment*. 14. cjelovito izd. Zagreb: MATE.
81. Tichy, N. M. i Devanna, M. A. (1986) *The Transformational Leader*. New York: John Wiley & Sons.
82. Walker, O. C.; Boyd, H. W. i Larreche, J. C. (1999) *Marketing Strategy: Planning and Implementation*. 3. izd. Boston: Irwin.
83. Ward, K. (1992) *Strategic management accounting*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
84. Waterman, R. H. (1987) *The Renewal Factor*. New York: Bantam Books.
85. Wheelen, T. L. i Hunger, J. D. (1987) *Strategic management*. 2. izd. Boston: Addison-Wesley.
86. Wilson, R. M. S. i McHugh, G. (1987) *Financial Analysis: A Managerial Introduction*. London: Cassel Educational.

Članci u časopisima:

1. Abernethy, M. A. i Chua W. F. (1996) A field study of control system "redesign": The impact of institutional processes on strategic choice. *Contemporary Accounting Research*, 13 (2), str. 569-606.
2. Abernethy, M. S. i Guthrie, C. H. (1994) An empirical assessment of the „fit“ between strategy and management information system design. *Accounting & Finance*, 34 (2), str. 49-66.
3. Ackoff, R. L. (1967) Management misinformation systems. *Management Science*, 14 (4), str. B147-B156.
4. Ahn, H. (2001) Applying the Balanced Scorecard Concept: An Experience Report. *Long Range Planning*, 34 (4), str. 441-461.
5. Allen, D. (1985) Strategic Management Accounting. *Management Accounting*, 63 (3), str. 25-27.
6. Amit, R., i Schoemaker, P. J. H. (1993) Strategic assets and organizational rent. *Strategic Management Journal*, 14 (1), str. 33-46.
7. Ansari, S. L. (1977) An integrated approach to control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 2 (2), str. 101-112.
8. Ansoff, I. (1975) Managing strategic surprise by response to weak signals. *California Management Review*, 18 (2), str. 21-34.
9. Bandury, J. i Nahapiet, J. E. (1979) Towards a framework for the study of the antecedents and consequences of information systems in organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 4 (3), str. 163-177.
10. Barney, J. (1991) Firm resources and sustained competitive advantage. *Journal of Management*, 17 (1), str. 99-120.
11. Bates, K. i Whittington M. (2009) The Customer is King. Enthroned or in Exile? An Analysis of the Level of Customer Focus in Management Accounting Teaching. *Accounting Education: an international journal*, 18 (3), str. 291-317.
12. Belak, V. (2002) Bilanca postignuća (Balanced scorecard) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja. *Računovodstvo, revizija i financije*, 12 (11), str. 20-29.
13. Bellis-Jones, R. (1989) Customer profitability analysis. *Management Accounting*, 67 (2), str. 26-28.
14. Bellis-Jones, R. (1999) Trends in cost management practice. *Management Accounting*, 77 (7), str. 28-29.

15. Bento, A. M. i White, L. F. (2001) Organizational Form, Performance And Information Costs In Small Businesses. *The Journal of Applied Business Research*, 17 (4), str. 41-62.
16. Berry, T. et al. (1997) The consequences of inter-firm supply chains for management accounting. *Management Accounting*, 75 (10), str. 74-75.
17. Bhattacharya, K. (1987) Strategic accounting: a route to success?. *Management Accounting*, 65 (9), str. 33.
18. Bhattacharya, K. (1987) Accounting for market share. *Management Accounting*, 65 (10), str. 30.
19. Bhattacharya, K. (1987) Strategic budgets. *Management Accounting*, 65 (11), str. 39.
20. Bhattacharya, K. (1988) Strategic cashflow planning. *Management Accounting*, 66 (1), str. 21.
21. Bhattacharya, K. (1988) A Management accountant's role in SWOT analysis. *Management Accounting*, 66 (2), str. 34-38.
22. Bhattacharya, K. (1988) Trade-off in business decisions. *Management Accounting*, 66 (3), str. 38.
23. Bhimani, A. i Langfield-Smith, K. (2007) Structure, formality and the importance of financial and non-financial information in strategy development and implementation. *Management Accounting Research*, 18 (1), str. 3-31.
24. Bloom, J. Z. (2002) Primjena neuronskih mreža u segmentaciji turističkog tržišta. *Turizam*, 50 (4), str. 337-350.
25. Boulding, K. E. (1956) General systems theory – the skeleton of science. *Management Science*, 2 (3), str. 197-208.
26. Brajdić, I. (2002) Vrednovanje anketnih upitnika sa stajališta ispitanika-menadžera u turizmu. *Tourism and hospitality management*, 8 (1-2), str. 65-78.
27. Bromwich, M. (1988) Managerial Accounting Definition And Scope - From A Managerial View. *Management Accounting*, 66 (8), str. 26-27.
28. Bromwich, M. (1990) The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15 (1-2), str. 27-46.
29. Bromwich, M. i Bhimani, A. (1994) Management accounting: Pathways to Progress. *Management Accounting*, 72 (5), str. 44.
30. Brouthers, K. D. i Roozen F. A. (1999) Is It Time to Start Thinking About Strategic Accounting?. *Long Range Planning*, 32 (3), str. 311-322.

31. Burns, J.; Scapens, R. i Turley S. (1996) Some further thoughts on the changing practice of management accounting. *Management Accounting*, 74 (9), str. 58-60.
32. Caillouet, A. i Lapeyre, B. (1992) The Importance of An Accounting Information System in the Strategic Management Process. *S.A.M. Advanced Management Journal*, 57 (1), str. 21-24.
33. Cadez, S. i Guilding, C. (2008) An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33 (7-8), str. 836-863.
34. Caker, M. (2007) Customer Focus – An Accountability Dilemma. *European Accounting Review*, 16 (1), str. 143-171.
35. Carnevale, A. P. i Schulz, E. R. (1990) Strategic Accounting. *Training and Development Journal*, 44 (7), str. 4-8.
36. Chakravarthy, B. S. (1986) Measuring strategic performance. *Strategic Management Journal*, 7 (5), str. 437-458.
37. Chenhall, R. H. i Morris, D. (1986) The Impact of Structure, Environment, and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems. *The Accounting Review*, 61 (1), str. 16-35.
38. Clarke, P. i Tagoe, N. (2002) Strategic management accounting - do we need it?. *Accountancy Ireland*, 34 (6), str. 10-12.
39. Clarke, P. J. (1995) The old and the new in management accounting. *Management Accounting*, 73 (6), str. 46-51.
40. Coad, A. (1996) Smart work and hard work: explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7 (4), str. 387-408.
41. Collier, P. i Gregory, A. (1995) Strategic management accounting: A UK hotel sector case study. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 7 (1), str. 16-21.
42. Churchill, G.A. (1979) A Paradigm for Developing Better Measures of Marketing Constructs. *Journal of Marketing Research*, 16 (1), str. 64-73.
43. Čavlek, N. et al. (2010) Contribution to Croatia's new tourism policy framework. *Acta Turistica*, 22 (2), str. 131-252.
44. Čižmar, S. (1996) Strateško upravljanje ugostiteljskim poduzećem u Hrvatskoj. *Turizam*, 44 (5-6), str. 109-126.
45. Čižmar, S. (2007) Konkurentnost hotelske industrije Hrvatske. *Acta Turistica*, 19 (2), str. 150-181.

46. Čižmar, S. i Weber, S. (2000) Marketing effectiveness of the hotel industry in Croatia. *International Journal of Hospitality Management*, 19 (3), str. 227-240.
47. Dearden, J. (1969) The case against ROI control. *Harvard Business Review*, 47 (3), str. 124-135.
48. Dibb, S. i Simkin, L. (1991) Targeting, segments and positioning. *International Journal of Retail & Distribution Management*, 19 (3), str. 4-10.
49. Dimnik, T. i Kudar R. (1989) Don't throw out the baby with the bathwater!. *CMA Magazine*, 63 (6), str. 12-16.
50. Dixon, R. (1998) Accounting for Strategic Management: A Practical Application. *Long Range Planning*, 31 (2), str. 272-279.
51. Dixon, R. i Smith, D. (1993) Strategic Management Accounting. *Omega*, 21 (6), str. 605-618.
52. Doyle, P. (1987) Marketing and the British Chief Executive. *Journal of Marketing Management*, 3 (2), str. 121-132.
53. Drury, C. i Tayles, M. (1995) Issues arising from surveys of management accounting practice. *Management Accounting Research*, 6 (3), str. 267-280.
54. Dulčić, Ž. i Vrdoljak Raguž, I. (2007) Stilovi vodstva hotelskih menadžera Dubrovačko-neretvanske županije – empirijsko istraživanje. *Ekonomski pregled*, 58 (11), str. 709-731.
55. Eccles, R. G. (1991) The Performance Measurement Manifesto. *Harvard Business Review*, 69 (1), str. 131-137.
56. Elliott, R. K. i Jacobson P. D. (1991) U.S. Accounting: A National Emergency. *Journal of Accountancy*, 172 (5), str. 54-58.
57. Fess, P. E. i Holzer, H. P. (1964) The diverse functions of accounting. *Journal of Accountancy*, 118 (2), str. 49-52.
58. Fisher, J. (1992) Use of nonfinancial performance measures. *Journal of Cost Management*, 6 (1), str. 31-38.
59. Foster, G. i Gupta, M. (1994) Marketing, cost management and management accounting. *Journal of Management Accounting Research*, 6 (1), str. 43-77.
60. Gonan Božac, M. i Tipurić, D. (2006) Top management attitudes-based swot analysis in the Croatian hotel industry. *Ekonomski pregled*, 57 (7-8), str. 429-474.
61. Goold, M. i Quinn, J. J. (1990) The paradox of strategic controls. *Strategic Management Journal*, 11 (1), str. 43-57.

62. Gordon, L. A. i Miller, D. (1976) A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1 (1), str. 59-69.
63. Gordon, L. A. i Narayanan, V. K. (1984) Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9 (1), str. 33-47.
64. Gorry, G. A. i Morton, M. S. S. (1989) A Framework for Management Information Systems. *Sloan Management Review*, 30 (3), str. 49-61.
65. Gulin, D. (2009) Kako računovodstveni uredi (servisi) svojim savjetima pomažu malim poduzetnicima u uvjetima recesije?. *Računovodstvo i financije*, 55 (5), str. 47.
66. Gulin, D. i Patajac, H. (2000) Višekriterijska analiza ključnih kupaca. *Računovodstvo i financije*, 46 (6), str. 60-68.
67. Hall, M. (2010) Accounting information and managerial work. *Accounting, Organizations and Society*, 35 (3), str. 301-315.
68. Hirschmann, W. B. (1964) Profit from the learning curve. *Harvard Business Review*, (Jan-Feb 1964), str. 125-139.
69. Ho, S. K. i McKay, R. B. (2002) Balanced scorecard: Two perspectives. *The CPA Journal*, 72 (3), str. 20-25.
70. Hope, J. (1998) Customers: Strategic, loyal and profitable?. *Management Accounting*, 76 (9), str. 20-22.
71. Horovitz, J. (1984) New perspectives on strategic management. *Journal of Business Strategy*, 4 (3), str. 19-33.
72. Howell, R. A. i Soucy, S. R. (1987) Cost accounting in the new manufacturing environment. *Management Accounting*, 69 (2), str. 42-48.
73. Howell, R. A. i Soucy, S. R. (1987) The new manufacturing environment: major trends for management accounting. *Management Accounting*, 69 (1), str. 21-27.
74. Howell, R. A. i Soucy, S. R. (1988) Management reporting in the new manufacturing environment. *Management Accounting*, 69 (8), str. 22-29.
75. Howell, R. A. i Soucy, S. R. (1990) Customer profitability – as critical as product profitability. *Management Accounting*, 72 (4), str. 43-47.
76. Hreljac, B. (2003) Izvješća menadžerskog računovodstva. *Računovodstvo, revizija i financije*, 13 (4), str. 55-59.
77. Hunt, S. D. (1997) Resource-Advantage Theory: An Evolutionary Theory of Competitive Firm Behavior?. *Journal of Economic Issues*, 31 (1), str. 59-77.

78. Jacoby, J. (1978) Consumer Research: A State of the Art Review. *Journal of Marketing*, 42 (2), str. 87-96.
79. Jermias, J. (2001) Cognitive dissonance and resistance to change: the influence of commitment confirmation and feedback on judgment usefulness of accounting systems. *Accounting, Organizations and Society*, 26 (2), str. 141-160.
80. Kaplan, R. S. (1984) Yesterday's accounting undermines production. *Harvard Business Review*, 62 (4), str. 95-101.
81. Kaplan, R. S. i Norton, D. P. (1996) Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System. *Harvard Business Review*, (January-February), str. 75-85.
82. Kaplan, R. S. i Norton, D. P. (1997) Why does business need a balanced scorecard?. *Journal of Cost Management*, 11 (3), str. 5-11.
83. Kolar, I. (1999) Koristi od strateškoga računovodstva. *Revizor*, (10/1999), str. 32-57.
84. Koletnik, F. (2000) Aktivno upravljanje troškovima. *Računovodstvo i financije*, 46 (8), str. 3-14.
85. Kotter, J. P. (1995) Leading Change: Why Transformation Efforts Fail. *Harvard Business Review*, 73 (2), str. 59-67.
86. Kydland, F. i Prescott, E. (1977) Rules Rather Than Discretion: The Inconsistency of Optimal Plans. *Journal of Political Economy*, 85 (3), str. 473-491.
87. Lacker, D. F. (1981) The Perceived Importance of Selected Information Characteristics for Strategic Capital Budgeting Decisions. *The Accounting Review*, 56 (3), str. 519-538.
88. Laing, E. (1993) Which products make a profit?. *Management Accounting*, 71 (6), str. 34-36.
89. Laing, E. (1994) Accounting tools really can help: Product profitability analysis. *Management Accounting*, 72 (9), str. 50-51.
90. Lončarević, M. (2006) Sustav uravnoteženih ciljeva u funkciji uspješnosti poslovanja hrvatskih poduzeća. *Ekonomski pregled*, 57 (1-2), str. 97-129.
91. Lord, B. (1994) Strategic management accounting - Has theory become practice?. *The Accountants' Journal*, 73 (1), str. 49-51.
92. Lord, B. (1996) Strategic management accounting: the emperor's new clothes?. *Management Accounting Research*, 7 (3), str. 347-366.
93. Macintosh, N. B. (1994) Management accounting's dark side: Part I. *CA Magazine*, 127 (7), str. 40-44.

94. Mia, L. i Patiar, A. (2001) The use of management accounting systems in hotels: an exploratory study. *Hospitality Management*, 20 (2), str. 111-128.
95. Miles, R. E. et al. (1978) Organizational Strategy, Structure and Process. *The Academy of Management Review*, 3 (3), str. 546-562.
96. Milne, S. (2001) Tourism, economic development and the global-local nexus: theory embracing complexity. *Tourism Geographies*, 3 (4), str. 369-393.
97. Miner, P. (2002) The appliance of clients. *Financial Management*, str. 18-19.
98. Naranjo-Gil, D. i Hartmann, F. (2006) How Top Management Teams Use Management Accounting Systems to Implement Strategy. *Journal of management accounting research*, 18 (1), str. 21-53.
99. Nelson, R. R. (1991) Why do firms differ and how does it matter?. *Strategic Management Journal*, 12 (Special Issue), str. 61-74.
100. Nicosia, F. M. i Mayer, R. N. (1976) Toward a Sociology of Consumption. *Journal of Consumer Research*, 3 (2), str. 65-75.
101. Noone, B. i Griffin, P. (1997) Enhancing yield management with customer profitability analysis. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 9 (2), str. 75-79.
102. Nyamori, R. O.; Perera, M. H. B. i Lawrence, S. R. (2001) The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 20 (1), str. 62-83.
103. Oliver, L. (1991) Accountants as Business Partners. *Management Accounting*, 72 (12), str. 40-42.
104. Osmanagić Bedenik, N. (2002) Balanced Scorecard - Uravnotežena karta ciljeva. *Računovodstvo, revizija i financije*, 12 (5), str. 34-39.
105. Parasuraman, A. (1997) Reflections on gaining competitive advantage through customer value. *Journal of the Academy of Marketing Science*, 25 (2), str. 154-161.
106. Partridge, M. (1997) Winning ways with a balanced scorecard. *Accountancy*, 120 (1248), str. 50-51.
107. Partridge, M. i Perren L. (1997) Survival of the fittest: The lifecycle of the professional accountant. *Management Accounting*, 75 (4), str. 22.
108. Piekarski, J.A. (1994) Advanced managerial costing in industry. *Transactions of Aace International*, Special Vol./Issue, str. 1-5.
109. Pipkin, A. (1989) The controller's role en route to the 21st century. *CMA Magazine*, 63 (3), str. 10-17.

110. Poljanec-Borić, S. (2004) Privatizacija hrvatske hoteiske industrij: reforma i anomija. *Društvena istraživanja*, 13 (1-2), str. 27-48.
111. Preston, A. (1986.) Interactions and arrangements in the process of informing. *Accounting, Organizations and Society*, 11 (6), str. 521-540.
112. Reid, G. C. i Smith, J. A. (2000) The impact of contingencies on management accounting system development. *Management Accounting Research*, 11 (4), str. 427-450.
113. Riley, M. i Jauncey, S. (1990) Examining Structure in Decision Making in Hotels. *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2 (3), str. 11-15.
114. Roslender, R.; Hart, S. i Ghosh, J. (1998) Strategic management accounting: Refocusing the agenda. *Management Accounting*, 76 (11), str. 44-46.
115. Roush, C. H. i Ball, B. C. (1980) Controlling the implementation of strategy. *Managerial Planning*, 29 (4), str. 3-12.
116. Scapens, R. (1998) SAP: Integrated information systems and the implications for management accountants. *Management Accounting*, 76 (8), str. 46-48.
117. Scapens, R. (1988) Research Into Management Accounting Practice. *Management Accounting*, 66 (11), str. 26-28.
118. Seppanen, M. i Lyly-Yrjanainen, J. (2002) Vague Boundaries of Product and Customer Costs. *AACE International Transactions*, str. 12.1-12.6.
119. Shaw, G. i Williams, A. M. (1990) Tourism, economic development and the role of entrepreneurial activity. *Progress in tourism, recreation and hospitality management*, 2, str. 67-81.
120. Shields, M.D. (1997) Research in management accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*, 9 (June), str. 3-61.
121. Siegel, G.; Kulesza, C. S. i Sorensen J. E. (1997) Are you ready for the new accounting?. *Journal of Accountancy*, 184 (2), str. 42-46.
122. Simmonds, K. (1981) Strategic management accounting. *Management accounting*, 59 (4), str. 26-29.
123. Simmonds, K. (1986) The Accounting Assessment of Competitive Position. *European Journal of Marketing*, 20 (1), str. 16-31.
124. Srivastava, R. K.; Fahey, L. i Christensen, H. K. (2001) The resource-based view and marketing: The role of market-based assets in gaining competitive advantage. *Journal of Management*, 27 (6), str. 777-802.
125. Strong D. M., Lee Y. W. i Wang R. Y. (1997) Data Quality in Context. *Communication of the ACM*, 40 (5), str. 103-110.

126. Swamy, R. (2002) Strategic performance measurement in the new millennium. *CMA Management*, 76 (3), str. 44-47.
127. Sweeney, J. C. i Soutar, G. N. (2001) Consumer perceived value: The development of a multiple item scale. *Journal of Retailing*, 77 (2), str. 203-220.
128. Taylor, T. C. (2000) Current Developments in Cost Accounting and the Dynamics of Economic Calculation. *The Quarterly Journal of Austrian Economics*, 3 (2), str. 3-19.
129. Tracey, J. B. i Hinkin, T. R. (1994) Transformational leaders in the hospitality industry. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 35 (2), str. 18-24.
130. Tricker, R. I. (1989) The management accountant as strategist. *Management Accounting*, 67 (11), str. 26-28.
131. Tse, D. K. i Wilton, P. C. (1988) Models of Consumer Satisfaction Formation: An Extension. *Journal of Marketing Research*, 25 (2), str. 204-212.
132. Van Raaij, E. M.; Vernooij, M. J. A. i Van Triest, S. (2003) The implementation of customer profitability analysis: A case study. *Industrial Marketing Management*, 32 (7), str. 573-583.
133. Waterhouse, J. H. i Tiessen, P. (1978) A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3 (1), str. 65-76.
134. Wernerfelt, B. (1984) A resource-based view of the firm. *Strategic Management Journal*, 5 (2), str. 171-180.
135. Wernerfelt, B. (1989) From critical resources to corporate strategy. *Journal of General Management*, 14, str. 4-12.
136. Westbrook, R. A. (1980) Intrapersonal Affective Influences on Customer Satisfaction with Products. *Journal of Consumer Research*, 7 (1), str. 49-54.
137. White, J. (2002) Valued customers. *Financial Management*, str. 21.
138. Wong, M. (1996) Strategic cost management. *Management Accounting*, 74 (4), str. 30-31.
139. Zeithaml, V. A.; Rust, R. T. i Lemon, K. N. (2001) The Customer Pyramid: Creating and Serving Profitable Customers. *California Management Review*, 43 (4), str. 118-142.
140. Žager, L. (1997) Računovodstvene informacije kao pretpostavka upravljanja poslovanjem i razvojem poduzeća. *Slobodno poduzetništvo*, 4 (7), str. 3-11.
141. Žic, I. (2002) Računovodstvene informacije za potrebe ulagatelja i uprave, *Računovodstvo, revizija i financije*, 12 (8), str. 23-25.

Ostali izvori:

Magistarski radovi i doktorske disertacije:

1. Gržinić, J. (2006.) *Pozicioniranje konkurentnosti hrvatske turističke ponude*. Doktorska disertacija. Pula. Fakultet ekonomije i turizma „Dr. Mijo Mirković“.
2. Ilić, S. (1997) *Budžetiranje rezultata poslovanja hotela u sustavu kontrolinga*. Opatija: Hotelijerski fakultet.
3. McManus, L. (2006) *An Examination of Customer Accounting in an Australian Context*. Doktorska disertacija. Gold Coast: Griffith University.
4. Mečulj, J.(2003) *Standardizacija temeljnih financijskih izvještaja u hotelskoj industriji Hrvatske*. Magistarski rad. Opatija: Fakultet za turistički i hotelski menadžment.
5. Peruško Stipić, D. (2010) *Informatička podrška računovodstvenom informacijskom sustavu u hotelijerstvu*. Magistarski rad. Opatija: Fakultet za turistički i hotelski menadžment.
6. Pivčević, S. (2006) *Primjena umrežavanja u poslovanju malih hotela*. Magistarski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet.
7. Turčić, M. (2001) *Sustav računovodstvenog izvješćivanja menadžmenta hotela*. Magistarski rad. Zagreb: Ekonomski fakultet.
8. Zanini-Gavranić, T. (2011) *Računovodstvene pretpostavke pripreme informacija za poslovno odlučivanje u hotelijerstvu*. Doktorska disertacija. Pula: Odjel za ekonomiju i turizam „Dr. Mijo Mirković“

Radovi u zbornicima i on-line bazama podataka:

9. Ansari, S. et al. (1997) *Strategy and Management Accounting*. Dostupno na: <http://college.cengage.com/accounting/ansari/management/1e/instructors/modules/strategy.pdf> [22.09.2010.]
10. Campbell, A. (1992) *Ashridge Mission Model (Campbell)*. Dostupno na: http://www.12manage.com/methods_campbell_ashridge_mission_model.html [12.04.2009.]
11. Grayson, L. P. (2004) *A Primer on Developing a Strategy Map; An Example: A Management Strategy for a Private School*. Washington: Balanced Scorecard Institute, str. 1-8. Dostupno na: http://www.balancedscorecard.org/Portals/0/PDF/Oak_Knoll_Academy_Example.pdf [17.03.2012.]

12. Gulin, D. (2003) Dionička i menadžment kultura i perspektive korištenja računovodstva. U: *Zbornik radova XXXVIII Simpozija Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 26-39.
13. Helgesen, O. (2001) *Can perceptual measures of customers profitability replace more objective ones?*. Working paper No. 16/01, Bergen: Foundation for research in economics and business administration. Dostupno na: http://brage.bibsys.no/nhh/bitstream/URN:NBN:nobibsys_brage_22773/1/A16_01.pdf [24.03.2011.]
14. Krakhmal, V. (2008) *Customer Profitability Analysis Model*. Dostupno na: <http://pc.parnu.ee/~htooman/EuroChrie/Welcome%20to%20EuroCHRIE%20Dubai%202008/papers/CUSTOMER%20PROFITABILITY%20ANALYSIS%20MODEL.pdf> [15.03. 2012.]
15. Laitinen, E. K. (2000) *Future Management Accounting: Preliminary Propositions with Survey Evidence*. Vaasa: Department of Accounting and Business Finance, University of Vaasa, Finland. Dostupno na: http://cent.hgus.gu.se/~mgmtgbal/Laitinen_paper.pdf [12.07. 2010.]
16. Lawrie, G. i Cobbold, I. (2002) *Development of the 3rd Generation Balanced Scorecard: Evolution of the Balanced Scorecard into an effective strategic performance management tool*. 2GC Working paper. Dostupno na: <http://www.2gc.co.uk/pdf/2GC-W0412.pdf> [14.10.2009.]
17. McCarthy, W. E. (1980) *Construction and use of integrated accounting systems with entity-relationship modeling*. Dostupno na: <https://www.msu.edu/user/mccarth4/UTS-seminar/ER-conf-79.pdf> [01.03.2012.]
18. Mumford, C. i Mielke, T. (2010) *Hotel CEO Turnover in 2009.*, London. Dostupno na: <http://www.hvs.com/staticcontent/library/nyu2010/Journal/Articles/CEOTurnover.pdf> [15.07.2010.]
19. Peršić, M. (2006) *Sustav izvješćivanja po standardima sustava USALI u hotelijerstvu*. Prezentacija. Dostupno na: <http://bib.irb.hr/prikazi-rad?lang=en&rad=276658> [22.02.2012.]
20. Peršić, M. i Turčić, M. (2001) Informacije upravljačkog računovodstva u funkciji povećanja uspješnosti u hotelijerstvu. U: *Zbornik radova XXXVI simpozija "Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima"*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 163-183.
21. Ravlić, S. (2002) *Primjena koncepta Balanced Scorecard u Ericssonu Nikoli Tesli*. Dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/e-quality/prethodni/8/Ravlic_Sinisa.pdf [21.03.2012.]
22. Rumelt, R. P. (1979) *Evaluation of Strategy: Theory and Models*. Los Angeles: University of California. Dostupno na: <http://www.anderson.ucla.edu/faculty/dick.rumelt/Docs/Papers/theory%26models.pdf> [13.01.2011.]

23. Wilson, R. M. S. (2000) *Some Thoughts on Marketing Controllershship*. Research Series Paper. Dostupno na: <https://dspace.lboro.ac.uk/dspacejspui/bitstream/2134/2015/3/2000-4.pdf> [03.04.2012.]

Ostali on-line izvori:

24. Adriatic Luxury Hotels (2012) *Postavke korporacijske kulture*. Dostupno na: <http://www.alh.hr/hr/politika-upravljanja/> [14.05.2012.]
25. Adriatic Islands Group Hotels, Hotel Zora – Primošten (2012) *Primjer yield management-a*. Dostupno na: <http://www.hotelzora-adriatic.com/hr/hotel-weddings> [10.05.2012.]
26. Bluesun Hotels & Resorts (2012) *Izjava o viziji*. Dostupno na: <http://www.bluesunhotels.com/vizija-misija-vrijednosti.aspx> [06.05.2012.]
27. Liburnia Riviera Hoteli (2012) *Ciljevi politike razvoja profesionalnih i organizacijskih sposobnosti*. Dostupno na: <http://www.liburnia.biz/hr/Naslovnica/Pridruzite-nam-se/Znanje/1080/corpliburnia.aspx> [06.05.2012.]
28. Maistra d.d. (2012) *Izjava o misiji*. Dostupno na: http://www.maistra.hr/O_nama/Profil_tvrtke [04.05.2012.]

Enciklopedije, rječnici, zakoni, pravilnici i publikacije međunarodnih organizacija:

29. BSC Institute (2010) Dostupno na: <http://www.balancedscorecard.org/bscresources/aboutthebalancedscorecard/tabid/55/default.aspx> [10.04.2011.]
30. Državni zavod za statistiku (2007) *Nacionalna klasifikacija djelatnosti 2007*. Zagreb. Dostupno na: <http://www.dzs.hr/Hrv/important/Nomen/nkd2007/nkd2007.pdf> [08.11.2011.]
31. *Ekonomski leksikon* (2011). Zagreb: Leksikografski zavod Miroslav Krleža i Masmedia.
32. FASB (1980) *Statement of Financial Accounting Concepts*. No. 2 – Qualitative Characteristics of Accounting Information, Stamford.
33. FINA (2010) *Registar godišnjih financijskih izvještaja*. Zagreb: Financijska agencija.
34. Horwath HTL (2010) *Analiza poslovanja hotelijerstva u Hrvatskoj s prijedlozima mjera za unapređenje stanja sektora*. Dostupno na: http://www2.hgk.hr/komora/hrv/zupkom/split/hgkcms/images/Analiza_hotelijerstvo_finalno.pdf [18.11.2011.]
35. IFAC – International Federation of Accountants. Dostupno na: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/evaluating-and-improving-o_0.pdf [08.02.2012.]

36. *Leksikon marketinga* (2011). Zagreb: Ekonomski fakultet.
37. *Leksikon menadžmenta* (2001). Zagreb: Masmedia.
38. *Mala enciklopedija strategija* (1996). Zagreb: Privredni vjesnik.
39. Ministarstvo turizma (2011) *Analiza turističke godine 2010*. Dostupno na: <http://www.mint.hr/UserDocsImages/110530-analiza-2010-w.pdf> [02.07.2011.]
40. Ministarstvo turizma (2011) *Popis kategoriziranih turističkih objekata, hotela, kampova i marina u Republici Hrvatskoj*. Dostupno na: <http://www.mint.hr/UserDocsImages/Copy110311-objekti-2.xls> [09.05.2011.]
41. Narodne novine (1993) *Zakon o trgovačkim društvima*. Zagreb: Narodne novine, br. 111/93.
42. Narodne novine (2007) *Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli*. Zagreb: Narodne novine, br. 88/07.
43. Narodne novine (2007) *Zakon o računovodstvu*. Zagreb: Narodne novine, br. 109/07.
44. Narodne novine (2008) *Pravilnik o izmjenama i dopunama pravilnika o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli*. Zagreb: Narodne novine, br. 58/08.
45. Narodne novine (2009) *Odluka o objavljivanju MSFI 8*. Zagreb: Narodne novine, br. 29/09.
46. Narodne novine (2009) *Pravilnik o izmjenama i dopunama pravilnika o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine „hoteli“*. Zagreb: Narodne novine, br. 62/09.
47. Narodne novine (2010) *Zakon o upravljanju državnom imovinom*. Zagreb: Narodne novine, br. 145/10.
48. Narodne novine (2010) *Pravilnik o obliku i sadržaju dodatnih podataka za statističke i druge potrebe*. Zagreb: Narodne novine, br. 148/10.
49. USALI (1996) *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*. 9th Revised Edition. Lansing: The Educational Institute of the American Hotel & Motel Association.
50. USALI (2006) *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*. 10th Revised Edition. New York: Hotel Association of New York City, Hospitality Financial and Technology Professionals Austin, Texas, America Hotel and Lodging Association Washington D.C.
51. WTO - World Tourism Organization. Dostupno na: <http://www.world-tourism.org> [16.12.2011.]

❖ SAŽETAK

Doktorska disertacija „Prilagodba računovodstva potrebama strategijskog menadžmenta u hotelijerstvu“ je proizišla iz spoznaje o kvantitativnoj i kvalitativnoj neprilagođenosti računovodstvenih podataka, informacija i izvještaja potrebama menadžera pri provedbi strategijskog upravljanja, na koju upućuju kako relevantna teorija, tako i praksa u svjetskim razmjerima. U ostvarenju postavljenoga istraživačkog cilja koji je definiran kao: **ocjena mogućnosti prilagodbe postojećeg sustava računovodstvenog izvještavanja stvarnim informacijskim zahtjevima strategijskog menadžmenta spoznatim kroz pojedine procese strategijskog upravljanja i odlučivanja**, u radu je provedeno empirijsko istraživanje u hotelijerstvu Hrvatske. Istraživanjem su testirane sljedeće hipoteze:

H1: Informacije menadžerskog računovodstva u hotelskim poslovnim sustavima u Hrvatskoj nisu dostatno usklađene s informacijskim zahtjevima menadžera u području donošenja strategijskih poslovnih odluka.

H2: U hotelskim poslovnim sustavima dominira korištenje vrijednosno izraženim informacijama o tekućem odvijanju poslovnih aktivnosti, a izostaje njihovo adekvatno povezivanje s nevrijednosno izraženim informacijama, što utječe na ukupnu kvalitetu računovodstvenih izvještaja.

H3: Poremećaji u okruženju i njihov mogući utjecaj na poslovanje još se uvijek ne prezentiraju na odgovarajući način u okviru računovodstvenih izvještaja za menadžere hotela.

H4: Računovodstvo kupaca, kao podsustav strategijskog računovodstva, prisutnije je u hotelima koji imaju izraženiju dugoročnu orijentaciju na kupce i nastoje osigurati poziciju lidera na tržištu.

Provedeno empirijsko istraživanje i testiranje dobivenih podataka deskriptivnim i inferencijalnim statističkim metodama rezultirali su potpunim ili djelomičnim dokazivanjima postavljenih hipoteza i sljedećim zaključcima:

- Informacije menadžerskog računovodstva u hotelskim poslovnim sustavima u Hrvatskoj nisu ni kvantitativno ni kvalitativno usklađene sa stvarnim informacijskim zahtjevima menadžera uključenih u procese strategijskog upravljanja.
- U hotelskim poslovnim sustavima prevladava korištenje vrijednosno izraženim informacijama, a izostaje njihovo adekvatno povezivanje s onima nevrjednosno izraženima, što uzrokuje lošiju kvalitetu računovodstvenih izvještaja.
- Utjecaj poremećaja u okruženju nije obuhvaćen na odgovarajući način u okviru računovodstvenih izvještaja za menadžere u vezi s razvojem tehnologije i djelovanjem državne regulative, dok je za ostale razmatrane čimbenike (kupci, konkurencija i kadrovi) utvrđen adekvatan obuhvat.
- Hotelski poslovni sustavi koji se koriste instrumentima, metodama i tehnikama računovodstva kupaca zauzimaju vodeći tržišni položaj, tj. imaju poziciju lidera, premda je u određenom broju njih zapaženo da računovodstva kupaca nema u praksi, što je posljedica nepoznavanja njegove svrhe i cilja, te koristi koje se njegovom upotrebom mogu polučiti.

Generalizirajući utvrđene spoznaje može se zaključiti da u hrvatskome hotelijerskom sektoru još nije ostvarena zadovoljavajuća razina implementacije instrumenata, metoda i tehnika strategijskog računovodstva. Kako bi se unaprijedila kvaliteta računovodstvenog izvještavanja, ponuđen je model prilagodbe računovodstva potrebama strategijskog upravljanja u hotelijerstvu, te je detaljno razrađen njegov podsustav koji se odnosi na pripremu i pružanje multidimenzionalno koncipiranih informacija o kupcima. Detaljizacija je provedena upravo u segmentu kupaca s obzirom da su oni prepoznati kao odlučujući čimbenik u ostvarenju performansi u hotelskim poslovnim sustavima.

Obavljenom sintezom svih spoznaja iz domaće i inozemne znanstvene literature u području strategijskoga upravljačkog računovodstva, dostupnih rezultata postojećih

empirijskih istraživanja i zaključaka donesenih na temeljima vlastitoga empirijskog istraživanja – polučeni su doprinosi disertacije u znanstvenome i aplikativnom smislu. Cjelokupno istraživanje rezultiralo je zaključkom da se kontinuirano teorijsko i empirijsko istraživanje razvoja razine implementacije i učinkovitosti pojedinih rješenja koja se generiraju u evoluciji strategijskoga upravljačkog računovodstva postavljaju kao potreba i nužnost.

❖ ABSTRACT

Awareness of the quantitative and qualitative maladjustment of the accounting data, information and reports to the managerial requirements in strategic management, indicated not only by the relevant theories but also by the global practices, lead to the PhD thesis „Adjustment of accounting to strategic management requirements in the hospitality industry“. To achieve the aim of research, defined as: **appraisal of the possibility for adjustment of the existing accounting report system to the actual information requirements in strategic management perceived through individual strategic management and decision-making processes**, empirical research in the Croatian hospitality industry was carried out. Following hypotheses were tested:

H1: Managerial accounting information in the Croatian hotel business systems is not in alignment with the managerial information requirements in the domain of strategic business decision-making.

H2: The hotel business systems are dominated by the information on the current business activities expressed in terms of value, and there is no adequate connection with the information not expressed in terms of value. This affects the overall quality of accounting reports.

H3: Regional disparities and the possible impact onto the business operations are still not adequately incorporated in the accounting reports for hotel managers.

H4: Buyers accounting system, as the strategic accounting sub-system, is more implemented by the hotels with a stronger long-term orientation on the buyers and endeavour to take market leadership.

The empirical research and data analysis carried out by descriptive and inferential statistics support our hypotheses either in full or partially, and the following conclusions have been reached:

- Managerial accounting information in the Croatian hotel business systems are neither quantitatively nor qualitatively in alignment with the actual managerial information requirements in the domain of strategic business decision-making.
- The hotel business systems are dominated by the information expressed in terms of value, and there is no adequate link with the information expressed otherwise, thus resulting in poorer quality of accounting reports.
- The impact of regional disparities is not adequately incorporated in the accounting reports for hotel managers with respect to technological advances and state regulation implementation, while the other factors observed (buyers, competition and staff) are adequately incorporated.
- Hotel business systems that implement the buyers accounting instruments, methods and systems take market leadership, i.e. they are the leaders, although some of them do not use the buyers accounting system in practice, as a consequence of not being fully aware of its purpose and goal, as well as the benefits arising from its use.

Taking into consideration the research findings in general it may be concluded that an adequate degree of implementation of the strategic accounting instruments, methods and system in the Croatian hospitality industry has still not been reached. In order to improve the quality of accounting reports, a model for adjustment of accounting to strategic management requirements in the hospitality industry has been set up. Furthermore, a sub-system covering preparation and dissemination of multi-dimensionally conceptualised information on buyers has been elaborated in detail. A detailed analysis of buyers was carried out having in mind the buyers crucial role in the hotel business system performances.

The synthesis of all the findings from the national and international scientific bibliography from the strategic managerial accounting domain, the results available from previous empirical research and the conclusions reached on the basis of this empirical research, all lead to the scientific contribution and application of this PhD thesis. The results of this research lead to the conclusion that continuous theoretical and empirical research on the development of the implementation level as well as the efficacy of particular solutions generated in the evolution of strategic managerial accounting is imperative.

❖ PRILOZI

ANKETNI UPITNIK za hotelske menadžere

(Molim Vas da u osjenčena polja unesete znak X ili upišete traženi odgovor)

I dio – OSNOVNI PODATCI O HOTELU

1. Lokacija na kojoj hotel posluje

Istra	<input type="checkbox"/>
Kvarner i gorje	<input type="checkbox"/>
Dalmatinsko područje (Split, Šibenik, Zadar)	<input type="checkbox"/>
Dubrovačko područje	<input type="checkbox"/>
Kontinentalna Hrvatska	<input type="checkbox"/>
Grad Zagreb	<input type="checkbox"/>

2. Vlasništvo hotela

Domaće privatno vlasništvo nakon pretvorbe	<input type="checkbox"/>
Domaće privatno vlasništvo od osnivanja	<input type="checkbox"/>
Strano privatno vlasništvo nakon pretvorbe	<input type="checkbox"/>
Strano privatno vlasništvo od osnivanja	<input type="checkbox"/>
Državno vlasništvo	<input type="checkbox"/>
Ostalo _____ (koje)	<input type="checkbox"/>

3. Godina početka rada hotela

4. Kategorija hotela

5*	<input type="checkbox"/>
4*	<input type="checkbox"/>
3*	<input type="checkbox"/>

5. Smještajni kapacitet hotela / broj kreveta

6. Vrsta hotela prema vremenu poslovanja

Hotel sa sezonskim poslovanjem	<input type="checkbox"/>	Broj dana rada:	<input type="text"/>
Hotel sa cjelogodišnjim poslovanjem	<input type="checkbox"/>		

7. Vrijednost aktive kojom je hotel raspolagao na dan 31. Prosinca 2010.

Vrijednost aktive		
0 –	1.000.000	
1.000.001 –	10.000.000	
10.000.001 –	32.500.000	
32.500.001 –	130.000.000	
>	130.000.001	

8. Broj zaposlenih

	Ukupno	Od toga u računovodstvu ⁴⁴
Na dan 30.06.2010.		
Na dan 31.12.2010.		

9. Fizički pokazatelji ostvarenog prometa u 2010.

Ukupan broj noćenja	
Prosječna duljina boravka gostiju	

10. Financijski pokazatelji ostvarenog prometa u 2010.

Iznos	Ukupan prihod	Dobit iz poslovnih aktivnosti	Ukupna dobit razdoblja	Gubitak iz poslovnih aktivnosti	Ukupan gubitak razdoblja
0 – 1.000.000					
1.000.001 – 10.000.000					
10.000.001 – 30.000.000					
30.000.001 – 65.000.000					
65.000.001 – 100.000.000					
100.000.001 – 260.000.000					
> 260.000.001					

⁴⁴ Molim da uključite sve zaposlene u sektorima koji prikupljanju, obrađuju, analiziraju i prezentiraju podatke sa ciljem eksternog i internog izvještavanja, a u skladu s internom organizacijom Vašeg poslovnog sustava. Ako nemate vlastitu računovodstvenu službu, molim Vas naznačiti da koristite eksterne usluge u ovom području.

II dio – INFORMACIJSKI ZAHTJEVI MENADŽMENTA

11. Prema važnosti za proces donošenja poslovnih odluka rangirajte slijedeće izvore informacija (1-najvažniji izvor ... 8-najmanje važan izvor).

Izvori informacija	Rang 1 - 8
Računovodstvo	
Statistika	
Plan i analiza	
Financije	
Prodaja	
Marketing	
Informacije iz okruženja	
Ostali izvori (koji)	

12. Koliko često kontaktirate računovodstveni sektor?

Više puta dnevno	
Nekoliko puta tjedno	
Nekoliko puta mjesečno	
Nekoliko puta godišnje	

13. Smatrate li da su Vam računovodstvene procedure i izvještaji lako razumljivi?

Da	
Ne	

Ako je Vaš odgovor NE, molim Vas da istaknete prijedloge za postizanje veće jasnoće.

14. Smatrate li da Vam računovodstveni informacijski sustav pruža dovoljno kvalitetnih informacija?

Da	
Ne	

Ako je Vaš odgovor NE, molim Vas precizirajte u kojem segmentu Vašeg djelovanja nemate odgovarajuću informacijsku podršku iz računovodstvenog informacijskog sustava.

15. Procjenite odnose u dinamici zadovoljenja informacijskih zahtjeva menadžmenta iz računovodstvenog informacijskog sustava.

Uređeni sustav izvještaja i redovita opskrba računovodstvenim informacijama svih razina menadžmenta	<input type="checkbox"/>
Informacije se dobivaju na zahtjev	<input type="checkbox"/>
UKUPNO	100%

16. Smatrate li da Vam računovodstvo osigurava pravovremenu informaciju, sukladno Vašim informacijskim zahtjevima?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

17. Ocjenite u kojoj je mjeri računovodstvo uključeno u pojedine faze strategijskog upravljanja u Vašem poslovnom sustavu (1-nije uključeno ... 7-u potpunosti je uključeno).

Faze strategijskog procesa	1	2	3	4	5	6	7
Identifikacija problema	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Postavljanje ciljeva	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Vrednovanje različitih opcija/rješenja	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Odabir optimalne opcije	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Provođenje odabrane opcije	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Kontrola postupaka tijekom provedbe	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Korektivna djelovanja tijekom provedbe	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Ostalo (istaknite proces)	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

18. Procjenite važnost koju za Vas pri donošenju strategijskih odluka imaju pojedine vrste pokazatelja / informacija (1-nemaju značaj ... 7-izuzetno su važne).

Vrste pokazatelja / informacija	1	2	3	4	5	6	7
Financijski pokazatelji	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Nefinancijski pokazatelji	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Eksterne informacije	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>
Prognoističke informacije	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

19. Odredite koje su tri najvažnije strategijske odluke (1-najvažnija odluka ... 3-najmanje važna) koje ste donijeli u razdoblju od posljednjih šest mjeseci i da li ste i u kojoj mjeri pri njihovom donošenju koristili računovodstvene informacije?

Strategijska odluka vezana uz	Rang 1 - 3	Korištenje računovodstvenih informacija	
		DA (udjel računovodstvenih u odnosu na ukupne korištene informacije)	NE
Investiranje		%	
Financiranje		%	
Kadrove		%	
Kupce		%	
Poslovne procese		%	
Asortiman proizvoda / usluga		%	
Određivanje cijena proizvoda / usluga		%	
Povećanje tržišnog udjela		%	
Ostalo:		%	

III dio – IDENTIFIKACIJA STUPNJA PRIMJENE STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA KUPACA

20. Odredite u kojoj mjeri možete, temeljem svih raspoloživih informacija i osobnih znanja, predvidjeti ponašanje pojedinih čimbenika koji utječu, odnosno mogli bi utjecati, na Vašu poslovnu aktivnost (1-nije ih moguće predvidjeti ... 7-u potpunosti su predvidljivi).

Čimbenici koji utječu na performance	1	2	3	4	5	6	7
Kupci							
Konkurencija							
Razvoj tehnologije							
Državna regulativa /porezi, inozemna ulaganja, politika tečaja.../							
Postojeći i potencijalno raspoloživi kadrovi							
Potencijalna ograničenja internih procesa							

21. Odredite u kojoj se mjeri u Vašem poslovnom sustavu primjenjuju instrumenti, metode i tehnike strategijskog računovodstva.

Ako se one ne koriste u Vašem hotelu, molim naznačite u zadnjem stupcu planirate li njihovo uvođenje.

Tehnike strategijskog računovodstva	Ne koriste se	Djelomično se koriste	U cjelosti se koriste	Planira se njihovo uvođenje
Attribute costing Obračun troškova specifičnih obilježja				
Life-cycle costing Obračun troškova po fazama životnog vijeka proizvoda/usluge				
Quality costing Obračun troškova kvalitete				
Target costing Obračun ciljnih troškova				
Value chain costing Obračun troškova aktivnosti u lancu vrijednosti				
Competitor cost assessment Procjenjivanje troškova konkurenata po učinku				
Competitor position monitoring Procjenjivanje tržišne strategije konkurencije				
Competitor performance appraisal Procjenjivanje financijske snage konkurencije				
Customer profitability analysis Analiza profitabilnosti kupaca				
Lifetime customer profitability analysis Analiza profitabilnosti kupaca po fazama životnog vijeka				
Valuation of customers as assets Vrednovanje kupaca kao oblika imovine				
Strategic costing Metoda strategijskog upravljanja troškovima				
Strategic pricing Metoda strategijskog upravljanja cijenama				
Brand valuation Metoda vrednovanja <i>brand-a</i>				
Benchmarking Procjena s obzirom na najbolju poslovnu praksu				
Integrated performans measurement Integralno (financijsko i nefinancijsko) vrednovanje rezultata poslovanja				

22. Označite načine prezentiranja informacija o troškovima u internim izvještajima.

Iskazivanje troškova	DA	NE
Na razini poslovnog sustava		
Prema prirodnim vrstama		
Prema mjestima nastanka troškova		
Prema vrstama proizvoda/usluga		
Prema kupcima/grupama kupaca		
Prema nekom drugom kriteriju (navesti kojem)		

23. Označite načine prezentiranja informacija o prihoda u internim izvještajima.

Iskazivanje prihoda	DA	NE
Na razini poslovnog sustava		
Prema vrstama /kontnom planu/		
Prema mjestima ostvarivanja prihoda		
Prema vrstama proizvoda/usluga		
Prema kupcima/grupama kupaca		
Prema nekom drugom kriteriju (navesti kojem)		

24. Odredite u kojoj se mjeri u Vašem poslovnom sustavu primjenjuju suvremene metode i tehnike analize kupaca / grupa kupaca.

Ako se iste u Vašem hotelu na koriste, molim Vas da u zadnjem stupcu naznačite planirate li njihovo uvođenje.

Tehnike analize kupaca	Ne koriste se	Djelomično se koriste	U cjelosti se koriste	Planira se njihovo uvođenje
Analiza troškova po kupcima				
Analiza prihoda po kupcima				
Analiza profitabilnosti kupaca				
Analiza troškova po fazama životnog vijeka kupaca				
Analiza prihoda po fazama životnog vijeka kupaca				
Analiza profitabilnosti po fazama životnog vijeka kupaca				
Analiza tržišnog udjela				
Analiza lojalnosti / vjernosti kupaca				

Tehnike analize kupaca	Ne koriste se	Djelomično se koriste	U cjelosti se koriste	Planira se njihovo uvođenje
Analiza zadovoljstva kupaca				
Analiza stope zadržavanja kupaca				
Analiza stope osipanja kupaca				
Neki drugi oblik analize vezan uz kupce (navesti koji)				

25. Postoje li dodatne informacije o kupcima koje bi željeli dobivati od računovodstva (ili nekog drugog sektora)?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

Ako je Vaš odgovor DA, molim Vas da istaknete potrebni sadržaj tih informacija.

26. Odredite u kojoj se mjeri slažete/ne slažete s istaknutim tvrdnjama (1-ne slažem se ... 7-u potpunosti se slažem).

Tržišna orijentacija i konkurentska pozicija	1	2	3	4	5	6	7
Vaš hotel nudi ograničenu količinu usluga više kvalitete, odnosno niže cijene čime nastoji osigurati relativno stabilnu poziciju na tržištu.							
Vaš hotel mogao bi se okarakterizirati kao lider u svom području djelovanja, jer promptno odgovara na prepoznate nove poslovne mogućnosti							
Ponašanje konkurencije unutar grane je vrlo predvidljivo.							
Ponašanje ključnih kupaca, njihove preferencije i ukusi su lako predvidljivi.							
Informacijska podloga strategijskom upravljanju kupcima	1	2	3	4	5	6	7
Povijesne informacije o kupcima (financijske i nefinancijske) su mi najmjerodavnije pri donošenju strategijskih odluka u ovom segmentu.							
Neekonomске informacije koje potječu izvan računovodstva (npr. preferencije kupaca i dr.), kao i one o eksternim čimbenicima (ekonomska politika i sl.) iniciraju donošenje većine strategijskih odluka vezanih uz kupce.							

Ne postoji značajan vremenski odmak od pojave događaja vezanog uz pojedinog kupca (ili grupu kupaca) i primitka informacije o tom događaju.							
Ukupnost informacija o kupcima omogućava postavljanje preciznih ciljeva koji se s pojedinim kupcem (ili grupom kupaca) žele ostvariti.							
Raspoložive informacije omogućavaju provođenje analize utjecaja pojedine odluke o kupcu (ili grupi kupaca) na performance pojedinih segmenata, odnosno sveukupne performance poslovnog subjekta.							
Troškovi obrade kupca nisu u korelaciji s realiziranom vrijednošću koja proizlazi iz njegove kupnje.							
Vrijeme naplate u velikoj mjeri oscilira od kupca do kupca (po grupama kupaca).							
Oblik dobivanja informacija o kupcima omogućava provođenje „što-ako“ analize.							
Svoju informiranost o kupcima ocjenili bi kao vrlo dobru.							
Uvođenje strategijske analize kupaca smatrate vrlo važnom odrednicom strategijskog upravljanja.							

27. Pokušajte ocjeniti korist koju jeste, odnosno koju bi mogli ostvariti, uvođenjem strategijskog upravljačkog računovodstva u segmentu kupaca u Vaš poslovni sustav (1-bez značaja ... 7-od izuzetne je važnosti).

Utjeca strategijskog upravljačkog računovodstva kupaca na:	1	2	3	4	5	6	7
Porasta broja noćenja							
Porast poslovnog rezultata							
Smanjenje troškova po kupcu							
Veće zadovoljstvo kupaca							
Poboljššan sveukupan odnos s kupcima							
Bolje pozicioniranje na ciljnom tržištu							
Smanjenje rizika poslovanja							
Optimiziranje internih procesa							

IV dio – PODATCI O ISPITANIKU

28. Naziv Vašeg radnog mjesta

--

29. Vaša stručna sprema

Stečeno obrazovanje	
Srednješkolski nastavni program	
Preddiplomski i diplomski studiji	
Poslijediplomski studiji	

30. Godine starosti

Godine	
Do 30 godina	
31 – 45 godina	
46 – 60 godina	
Više od 60 godina	

31. Godine radnog staža

	Broj godina
Ukupno	
Od toga na sadašnjoj poziciji	

Sa zahvalnošću prihvaćam Vaše cijenjeno mišljenje i eventualne prijedloge vezane uz temu ovog istraživanja.

HVALA NA ULOŽENOM TRUDU !

ANKETNI UPITNIK za voditelje računovodstva
(Molim Vas da u osjenčena polja unesete znak X ili upišete traženi odgovor)

**I dio – OSNOVNI PODATCI O POSLOVNOM SUSTAVU
I RAČUNOVODSTVENOM SEKTORU**

1. Kako je organizirano računovodstvo u Vašem poslovnom sustavu?

Centralizirano – na istom mjestu za sve hotele	<input type="checkbox"/>
Centralizirano – na istom mjestu za veći broj hotela	<input type="checkbox"/>
Centralizirano – na istom mjestu za hotele i ostale djelatnosti	<input type="checkbox"/>
Decentralizirano – na razini hotela	<input type="checkbox"/>

*** Ako se računovodstvo vodi decentralizirano, prijedite na pitanje 5.**

*** Ako se računovodstvo vodi centralizirano, molim odgovorite na slijedeća pitanja:**

2. Naznačite na koliko se hotela odnosi i koje su kategorije obuhvaćeni hoteli.

3. Da li za sve hotele primjenjujete jednake računovodstvene procedure?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

4. Da li svim menadžerima hotela dostavljate jednake interne izvještaje i prema istoj dinamici?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

*** Pitanja u nastavku popunite prema stanju u hotelu s najvišom kategorizacijom.**

5. Lokacija hotela

Istra	<input type="checkbox"/>
Kvarner i gorje	<input type="checkbox"/>
Dalmatinsko područje (Split, Šibenik, Zadar)	<input type="checkbox"/>
Dubrovačko područje	<input type="checkbox"/>
Kontinentalna Hrvatska	<input type="checkbox"/>
Grad Zagreb	<input type="checkbox"/>

6. Godina početka rada hotela

7. Vlasništvo hotela

Domaće privatno vlasništvo nakon pretvorbe	<input type="text"/>
Domaće privatno vlasništvo od osnivanja	<input type="text"/>
Strano privatno vlasništvo nakon pretvorbe	<input type="text"/>
Strano privatno vlasništvo od osnivanja	<input type="text"/>
Državno vlasništvo	<input type="text"/>
Ostalo (koje) _____	<input type="text"/>

8. Kategorija hotela

5*	<input type="text"/>
4*	<input type="text"/>
3*	<input type="text"/>

9. Smještajni kapacitet hotela / broj kreveta

10. Vrsta hotela prema vremenu poslovanja

Hotel sa sezonskim poslovanjem	<input type="text"/>	Broj dana rada:	<input type="text"/>
Hotel sa cjelogodišnjim poslovanjem	<input type="text"/>		

11. Vrijednost aktive kojom je hotel raspolagao na dan 31.12.2010.

Vrijednost aktive		
0 – 1.000.000	<input type="text"/>	
1.000.001 – 10.000.000	<input type="text"/>	
10.000.001 – 32.500.000	<input type="text"/>	
32.500.001 – 130.000.000	<input type="text"/>	
> 130.000.001	<input type="text"/>	

12. Broj zaposlenih

	Ukupno	Od toga u računovodstvu ⁴⁵	Broj zaposlenih u menadžerskom računovodstvu ⁴⁶
Na dan 30.06.2010.			
Na dan 31.12.2010.			

13. Fizički pokazatelji ostvarenog prometa u 2010. godini

Ukupan broj noćenja	
Prosječna duljina boravka gostiju	

14. Financijski pokazatelji ostvarenog prometa u 2010. godini

Iznos		Ukupan prihod	Dobit iz poslovnih aktivnosti	Ukupna dobit razdoblja	Gubitak iz poslovnih aktivnosti	Ukupan gubitak razdoblja
0	–					
1.000.000						
1.000.001	–					
10.000.000						
10.000.001	–					
30.000.000						
30.000.001	–					
65.000.000						
65.000.001	–					
100.000.000						
100.000.001	–					
260.000.000						
>						
260.000.001						

⁴⁵ Molim da uključite sve zaposlene u sektorima koji prikupljanju, obrađuju, analiziraju i prezentiraju podatke sa ciljem eksternog i internog izvještavanja, a u skladu s internom organizacijom Vašeg poslovnog sustava.

⁴⁶ Molim da uključite sve zaposlene koji u sklopu ispunjavanja svojih radnih zadataka sudjeluju u izradi internih izvještaja za menadžment, dakle oni koji nisu angažirani na računovodstvenim poslovima definiranim zakonom.

II dio – INFORMACIJSKI ZAHTJEVI MENADŽMENTA

15. Koliko često primete informacijske zahtjeve od strane najviše razine menadžmenta?

Više puta dnevno	<input type="checkbox"/>
Nekoliko puta tjedno	<input type="checkbox"/>
Nekoliko puta mjesečno	<input type="checkbox"/>
Nekoliko puta godišnje	<input type="checkbox"/>

16. Smatrate li da su računovodstvene procedure koje primjenjujete, te sadržaj izvještaja koje izrađujete i prezentirate, lako razumljivi menadžerima?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

Ako je Vaš odgovor NE, molim Vas da istaknete prijedloge za postizanje veće jasnoće.

17. Smatrate li da Vam postojeća organizacija računovodstvenog informacijskog sustava ostavlja dovoljno prostora da se možete posvetiti pripremi i pružanju kvalitetnih informacija menadžmentu, na kojima oni mogu temeljiti svoje poslovne odluke?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

Ako je Vaš odgovor NE, molim Vas precizirajte probleme, istaknite u kojem segmentu bi se trebale izvršiti odgovarajuće promjene i predložite vrstu prilagodbe .

18. Donesite sud o tome koliko su menadžeri upoznati s mogućnostima suvremenog računovodstva i koliko su njihovi informacijski zahtjevi usklađeni s time, promatrano s aspekta sadržaja pojedinih izvještaja i dinamike njihove pripreme i dostave.

Uspostavljen je kontinuirani uređeni sustav izvještaja jasno definiranog sadržaja i dinamike dostave, a sukladno specifičnim informacijskim potrebama menadžmenta na svakoj pojedinoj hijerarhijskoj razini.	
Informacije se pripremaju i pružaju pojedinom menadžeru na njegov izričit zahtjev (povremeno)	
UKUPNO	100%

19. Smatrate li da je računovodstveni informacijski sustav u mogućnosti u svakom trenutku osigurati pravovremenu i pouzdanu informaciju pojedinom menadžeru, a sukladno njegovim stvarnim informacijskim potrebama?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

Ako je Vaš odgovor NE, molim Vas precizirajte na koji način bi se mogla postići veća ažurnost i viša razina kvalitete u ispunjavanju informacijskih zahtjeva različitih razina menadžmenta.

20. Držite li da su informacijski zahtjevi menadžmenta uvijek jasno i realno postavljani?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

21. Ocijenite u kojoj su mjeri računovodstvene informacije koje pripremate za menadžment realno usklađene s pojedinim fazama strategijskog upravljanja u Vašem poslovnom sustavu (1-nisu usklađene ... 7-u potpunosti su usklađene).

Faze strategijskog procesa	1	2	3	4	5	6	7
Identifikacija problema							
Postavljanje ciljeva							
Vrednovanje različitih opcija/rješenja							
Odabir optimalne opcije							
Provođenje odabrane opcije							
Kontrola postupaka tijekom provedbe							
Korektivna djelovanja tijekom provedbe							
Ostalo (istaknite proces)							

22. Ocijenite u kojoj ste mjeri u mogućnosti internim izvještajima namjenjenim menadžmentu obuhvatiti pojedine vrste pokazatelja / informacija, neovisno da li su pripremljeni neposredno u računovodstvu ili su preuzeti iz drugih odjeljenja i uključeni u interne izvještaje (1-nisu uključeni ... 7-u cjelosti su uključeni).

Vrste pokazatelja / informacija	1	2	3	4	5	6	7
Financijski pokazatelji							
Nefinancijski pokazatelji							
Eksterne informacije							
Prognostičke informacije							

23. Da li, po Vašem mišljenju, razina kvalitete računovodstvenih informacija namjenjenih menadžmentu može zadovoljiti njihove informacijske zahtjeve i to prema naznačenim segmentima poslovnog odlučivanja (1-najmanje kvalitetne informacije ... 7-informacije visokog stupnja kvalitete)

Računovodstvene informacije vezane uz:	1	2	3	4	5	6	7
Investiranje							
Financiranje							
Kadrove							
Kupce							
Poslovne procese							
Asortiman proizvoda / usluga							
Određivanje cijena proizvoda / usluga							
Procjenu tržišnog udjela							
Ostalo: _____							

III dio – IDENTIFIKACIJA STUPNJA PRIMJENE STRATEGIJSKOG RAČUNOVODSTVA KUPACA

24. Odredite u kojoj se mjeri u Vašem računovodstvenom informacijskom sustavu koriste suvremeni instrumenti, metode i tehnike strategijskog računovodstva. Ukoliko nešto od istaknutog ne koristite, molim naznačite u zadnjem stupcu planirate li njihovo uvođenje.

Tehnike strategijskog računovodstva	Ne koriste se	Djelomično se koriste	U cjelosti se koriste	Planira se njihovo uvođenje
Attribute costing Obračun troškova specifičnih obilježja				
Life-cycle costing Obračun troškova po fazama životnog vijeka proizvoda/usluge				
Quality costing Obračun troškova kvalitete				
Target costing Obračun ciljnih troškova				
Value chain costing Obračun troškova aktivnosti u lancu vrijednosti				
Competitor cost assessment Procjenjivanje troškova konkurenata po učinku				
Competitor position monitoring Procjenjivanje tržišne strategije konkurencije				
Competitor performance appraisal Procjenjivanje financijske snage konkurencije				
Customer profitability analysis Analiza profitabilnosti kupaca				
Lifetime customer profitability analysis Analiza profitabilnosti kupaca po fazama životnog vijeka				
Valuation of customers as assets Vrednovanje kupaca kao oblika imovine				
Strategic costing Metoda strategijskog upravljanja troškovima				
Strategic pricing Metoda strategijskog upravljanja cijenama				
Brand valuation Metoda vrednovanja <i>brand-a</i>				
Benchmarking Procjena s obzirom na najbolju poslovnu praksu				
Integrated performans measurement Integralno (financijsko i nefinancijsko) vrednovanje rezultata poslovanja				

25. Označite načine obuhvaćanja troškova u okviru internog obračuna.

Obuhvaćanje i prezentiranje troškova u internim izvještajima	DA	NE
Na razini poslovnog sustava		
Prema prirodnim vrstama		
Prema mjestima nastanka troškova		
Prema vrstama proizvoda/usluga		
Prema kupcima/grupama kupaca		
Prema nekom drugom kriteriju (navesti kojem)		

26. Označite načine prezentiranja prihoda u internim izvještajima za menadžment.

Iskazivanje prihoda	DA	NE
Na razini poslovnog sustava		
Prema vrstama /kontnom planu/		
Prema mjestima ostvarivanja prihoda		
Prema vrstama proizvoda/usluga		
Prema kupcima/grupama kupaca		
Prema nekom drugom kriteriju (navesti kojem)		

27. Da li se i u kojoj mjeri u Vašem računovodstvenom informacijskom sustavu primjenjuju suvremene metode i tehnike analize kupaca / grupa kupaca.

Ako se iste na koriste, molim Vas da u zadnjem stupcu naznačite planirate li njihovo uvođenje.

Tehnike analize kupaca	Ne koriste se	Djelomično se koriste	U cjelosti se koriste	Planira se njihovo uvođenje
Analiza troškova po kupcima				
Analiza prihoda po kupcima				
Analiza profitabilnosti kupaca				
Analiza troškova po fazama životnog vijeka kupaca				
Analiza prihoda po fazama životnog vijeka kupaca				

Tehnike analize kupaca	Ne koriste se	Djelomično se koriste	U cjelosti se koriste	Planira se njihovo uvođenje
Analiza profitabilnosti po fazama životnog vijeka kupaca				
Analiza tržišnog udjela				
Analiza lojalnosti / vjernosti kupaca				
Analiza zadovoljstva kupaca				
Analiza stope zadržavanja kupaca				
Analiza stope osipanja kupaca				
Neki drugi oblik analize vezan uz kupce (navesti koji)				

28. Postoji li međusobna razmjena podataka i informacija o kupcima računovodstvenog s ostalim odjeljenjima hotela (npr. odjeljenjem marketinga, prodaje, kvalitete, odnosa s javnošću ...)?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

29. Postoji li integralni informacijski sustav na razini hotelskog poslovnog sustava u okviru kojeg bi bilo moguće objediniti sve informacije od značaja za upravljanje kupcima, a kojem bi mogli istovremeno pristupiti svi zainteresirani korisnici?

Da	<input type="checkbox"/>
Ne	<input type="checkbox"/>

30. Odredite u kojoj se mjeri slažete/ne slažete s istaknutim tvrdnjama (1-ne slažem se ... 7-u potpunosti se slažem).

Tržišna orijentacija i konkurentska pozicija	1	2	3	4	5	6	7
Računovodstveni sustav u mogućnosti je pružiti menadžmentu informacije o troškovima, rashodima i prihodima konkurenata.							
Računovodstveni sustav u mogućnosti je projicirati rezultate do kojih će dovesti razmatrana poslovna odluka.							

Informacijska podloga strategijskom upravljanju kupcima	1	2	3	4	5	6	7
Povijesne informacije o kupcima (financijske i nefinancijske) su na zadovoljavajući su način obuhvaćene i prezentirane u internim izvještajima.							
Neekonomske informacije koje potječu izvan računovodstva (npr. preferencije kupaca i dr.), kao i one o eksternim čimbenicima (ekonomska politika i sl.) nisu raspoložive računovodstvu.							
Ne postoji značajan vremenski odmak od pojave događaja vezanog uz pojedinog kupca (ili grupu kupaca) i pružanja informacije o tom događaju.							
Računovodstveni sustav u mogućnosti je projicirati utjecaj pojedine odluke o kupcu (ili grupi kupaca) na performance pojedinih segmenata, odnosno sveukupne performance poslovnog subjekta.							
Troškovi obrade kupca nisu u korelaciji s realiziranom vrijednošću koja proizlazi iz njegove kupnje.							
Vrijeme naplate u velikoj mjeri oscilira od kupca do kupca (po grupama kupaca).							
Ne raspoložete adekvatnim ljudskim potencijalom koji bi podržao uvođenje strategijske analize kupaca.							
Postoji nesrazmjer između troškova uvođenja strategijskog računovodstva i koristi koje bi se njime polučile.							

IV dio – PODATCI O ISPITANIKU

29. Naziv Vašeg radnog mjesta

30. Vaša stručna sprema

Stecheno obrazovanje	
Srednješkoljski nastavni program	
Preddiplomski i diplomski studiji	
Poslijediplomski studiji	

31. Godine starosti

Godine	
Do 30 godina	
31 – 45 godina	
46 – 60 godina	
Više od 60 godina	

32. Godine radnog staža

	Broj godina
Ukupno	
Od toga na sadašnjoj poziciji	

Sa zahvalnošću prihvaćam Vaše cijenjeno mišljenje i eventualne prijedloge vezane uz temu ovog istraživanja.

HVALA NA ULOŽENOM TRUDU !

REJEKA