

PROJEKT UVEDBE KONTROLINGA V TURISTIČNO-HOTELSKO PODJETJE LUNA

IZTOK KOLAR

Univerza v Mariboru, Ekonomsko-poslovna fakulteta, Maribor, Slovenija
iztok.kolar@um.si

Študija primera obravnava uvedbo kontrolinga v srednje velikem hotelskem podjetju LUNA, ki se kljub naložbam sooča s stagnacijo poslovnih rezultatov in kaotičnim vodenjem investicij. Podjetje s tremi hoteli ob morju, je imelo različne oddelke, kot so prodaja, finančno-računovodski in kadrovski, vendar brez dejavnosti kontrolinga, kar je povzročalo pomanjkanje informacij o poslovanju posameznega hotela, neusklajenost poslovanja s strateškimi cilji in kaotično izvajanje investicij. Večinski delničar in predsednik nadzornega sveta (NS) je zato predlagal uvedbo kontrolinga, da bi izboljšal informacijsko podporo in odločanje, spremljanje in nadzor poslovanja. Projekt sledi postopnemu modularnemu pristopu in vključuje analizo obstoječih organizacijskih struktur, ugotavljanje vrzeli v poslovnih procesih in vzpostavitev informacijskega sistema za spremljanje ključnih kazalnikov uspešnosti, kot sta donosnost in stopnja zasedenosti hotela. Študija poudarja potencialne koristi, kot so boljše razporejanje virov, upravljanje tveganj in usklajenost poslovanja s strateškimi usmeritvami. Vendar izpostavlja tudi izzive, kot sta odpor zaposlenih in visoki stroški uvajanja kontrolinga. Na splošno primer ponuja vpogled v uvedbo kontrolinga in njegove vloge pri spremljanju in nadziranju poslovanja kot podpore za izboljšanje operativne učinkovitosti in doseganju dolgoročnih poslovnih ciljev v hotelskem podjetju.

DOI
[https://doi.org/
10.18690/um.epf.8.2024.2](https://doi.org/10.18690/um.epf.8.2024.2)

ISBN
978-961-286-956-4

Ključne besede:
kontroling,
strateški kontroling,
projekt organiziranja
kontrolinga,
poslovna učinkovitost,
turistično-hotelsko
podjetje,

DOI
[https://doi.org/
10.18690/um.epf.8.2024.2](https://doi.org/10.18690/um.epf.8.2024.2)

ISBN
978-961-286-956-4

Keywords:
controlling,
strategic controlling,
controlling implementation
project,
business efficiency
tourist hotel company

CONTROLLING IMPLEMENTATION PROJECT FOR LUNA TOURIST HOTEL COMPANY

IZTOK KOLAR

University of Maribor, Faculty of Economics and Business, Maribor, Slovenia
iztok.kolar@um.si

Case study examines the implementation of controlling in the medium-sized hotel company LUNA, which despite previous investments, struggled with stagnating business results and disorganised investment management. LUNA, consisting of three beachfront hotels, had various departments such as sales, finance and accounting, and human resources, but no controlling activities. This lack led to insufficient information on the performance of each hotel, the alignment of the business with strategic objectives and the chaotic implementation of investments. The majority shareholder and Chairman of the Supervisory Board therefore proposed the introduction of controlling to improve IT support, decision making, monitoring and control of operations. The project follows a step-by-step modular approach and includes analysing existing organisational structures, identifying gaps in business processes and setting up an IT system to monitor key performance indicators such as profitability and hotel occupancy rates. The study highlights potential benefits, including improved resource allocation, risk management and alignment of operations with strategic direction. However, it also identified challenges such as employee resistance and the high cost of implementing controlling. Overall, the case offers valuable insights into the implementation of controlling and its role in overseeing operations, enhancing efficiency, and supporting the achievement of long-term business objectives in a hotel company.



University of Maribor Press

1 Pregled literature

Sodobno poslovodno računovodstvo se je uveljavilo v drugi polovici 20. stoletja z obljubo velikih sprememb v tehnikah poslovodnega računovodstva in z evolucijo pomoči pri implantaciji in nadzoru uveljavljanja strategij, kot tudi informacij o poslovanju podjetja (Burns in Vaivio, 2001), od takrat se več ali manj vse vrsti okrog istih rešitev in z zelo malo raziskanih rešitev v praksi poslovodnega računovodstva. Kot ena izmed idej z drugačnim poimenovanjem rešitve poslovodnega računovodstva ali samo kot poslovodno računovodstvo za podporo poslovanju se je v 60 letih začel uveljavljati kontroling (Koletnik & Kolar, 2016).

Mednarodna skupina za kontroling IGC (angl. *International Group of Controlling* – IGC, 2024) pravi, da je kontroling: »celoten proces določanja ciljev, načrtovanja, predračunavanja in kontrole na finančnem in poslovno-ekonomskem področju.« Kontroling in kontrolerji (IGC, 2024) imajo poslanstvo in nalogo:

- oblikujejo in spremljajo vodstvene procese določanja ciljev, načrtovanja in upravljanja tako, da vsak odločevalec lahko deluje v skladu z dogovorjenimi cilji;
- zavestno skrbijo za prihodnost organizacije in tako omogočijo, da se pravočasno izkoristijo priložnosti in obvladujejo tveganja;
- koordinirajo in povezujejo cilje ter načrte organizacije v usklajeno celoto;
- razvijajo in vzdržujejo vse vodstvene informacijske sisteme. Zagotavljajo kvaliteto podatkov in pripravljajo za odločitve pomembne informacije;
- so zavezani, da delujejo za dobrobit organizacije kot celote.

Sistemi spremljanja poslovanja z vidika učinkovitosti in uspešnosti so številni in en od možnih načinov za izvedbo takega sistema je kontroling. Kontroling kot sistem za spremljanje in nadzor poslovanja predstavlja eno od glavnih funkcij v vlogi podpore vodstva in naj bi odražal strateške ter druge cilje podjetja. Kontroling še posebej podpira sistem vodstvenega nadzora pri obvladovanju vse večje kompleksnosti poslovanja. Če se obrnemo k storitvenim podjetjem v gostinsko turističnem sektorju, lahko npr. ugotovimo, da je študija avtorjev Jamil & Mohamed (2013) pokazala, da organiziranje in razvoj sistemov vodstvenega nadzora na splošno vpliva na uspešnost v malem ali srednje velikem hotelskem podjetju. Tudi druge

raziskave (Adiputra et al., 2020) ugotavljajo podobno, in sicer da uspešnost poslovanja hotela zahteva usklajenost poslovnih strategij z nadzornimi sistemi za spremljanje in usmerjanje poslovanja. Pogosto se za implementacijo sistema za spremljanje in nadzor poslovanja vzpostavi nova informacijska dejavnost, kot je poslovodno računovodstvo ali kontroling. Kadar gre za implementacijo in nadzor ter uresničevanje strategij, je taka dejavnost lahko označena s pridevnikom strateški (kontroling). Raziskava Adiputre, Ganija in Rossiete (2020) ugotavlja, da odsotnost kontrolinga (sistema za spremljanje in nadzor poslovanja) negativno vpliva na finančno uspešnost poslovanja podjetij v hotelski industriji na Baliu. Tudi Bedford (2015) je v svoji študiji potrdil, da vzpostavitev in uporaba informacijskega sistema (krajše IS) za nadzor poslovanja vpliva na uspešnost poslovanja podjetja ter da to velja tudi v gostinsko turističnem sektorju. Tak sistem spremljanja in nadziranja poslovanja omogoča vzporedno raziskovanje in nadziranje poslovanja podjetja, ne glede na vrsto dejavnosti (ibidem). Tudi avtorja Tiawon in Supartha (2021) ugotavljata, da lahko implementacija poslovne strategije in sistema za nadzor uresničevanja strategij izboljša poslovanje hotelskega podjetja. Ta študija (ibidem) poudarja pomen prilagajanja strategij specifičnim pogojem poslovanja v hotelih in uvedbo informacijskega sistema za spremljanje poslovanja.

Informacijski sistemi, zlasti taki za načrtovanje in nadzor poslovanja, so ključni za izvajanje strateškega kontrolinga (Chen et al., 2009). Ti sistemi omogočajo integracijo in centralizacijo podatkov, kar izboljšuje preglednost poslovanja in omogoča boljše strateško odločanje. Dalje so ključne ugotovitve o uvedbi kontrolinga v poslovanje, da uvedba informacijskih sistemov omogoča natančnejše spremljanje ključnih kazalnikov uspešnosti (angl. *key performance indicators – KPI*) in drugih ključnih podatkov, kar je bistvenega pomena za delovanje strateškega kontrolinga kot informacijskega sistema za spremljanje in nadzor poslovanja. S takšnimi sistemi lahko podjetja bolje predvidevajo prihodnje trende, prilagajajo strategije in zagotavljajo, da so operativni cilji usklajeni s strateškimi cilji podjetja (Hakim & Hakim, 2010).

Kljub vsem prednostim uvedbe kontrolinga oz. informacijskega sistema za spremljanje in nadzor poslovanja so izzivi pri implementaciji informacijskih sistemov pogosti, nepredvidljivi in številčni, posledično velja, da uvedba kontrolinga v poslovanje ni izjema. Ti izzivi vključujejo odpornost in odpor zaposlenih na spremembe, visoke stroške uvedbe ter potrebo po prilagoditvi obstoječih poslovnih

procesov novim sistemom. Uspešna implementacija kontrolinga zahteva natančno projektno vodenje, učinkovito komunikacijo in usposabljanje zaposlenih (Peljhan, 2007). Učinkovito projektno vodenje je ključno za uspešno uvedbo kontrolinga. Pomembno je vključevanje vseh deležnikov, jasno definiranje ciljev in nadzor nad izvajanjem projekta. Sistemi za načrtovanje in nadzor poslovanja lahko povzročijo korenite spremembe v načinu delovanja podjetja, zato je strateški nadzor nad tem procesom ključnega pomena (Borštnar & Pucihar, 2014). Kontroling kot nova informacijska dejavnost mora biti kot vsi informacijski sistemi usklajen s strategijo podjetja in poslovno miselnostjo tako posloводства kot zaposlenih. To pomeni, da morajo podpirati dolgoročne cilje podjetja in omogočati proaktivno prilagajanje na spremembe v poslovnem okolju. Strateški kontroling igra ključno vlogo pri zagotavljanju, da so ti sistemi uporabljeni za izboljšanje konkurenčne prednosti podjetja (Shi, 2011).

Kako torej uvesti kontroling – sistem za spremljanje in nadzor poslovanja? Kolar in Koletnik (2016) pravita, da je uvajanje dejavnosti kontrolinga notranji projekt vrhovnega posloводства podjetja. Njegovo uresničevanje poteka po naslednjih korakih:

- skrbni pregled, ocena in prenova obstoječe poslovne organiziranosti podjetja,
- uvedba dejavnosti kontrolinga,
- uresničevanje in
- nadzor dejavnosti kontrolinga.

Projekt uvajanja dejavnosti kontrolinga mora biti sistematično voden in nadziran. Komu zaupati to nalogo? Odgovorni vodja tega projekta je lahko bodoči kontroler oz. poslovodni računovodja, v manjšem podjetju se lahko zaupa zunanjemu podjetniškemu svetovalcu, ki je usposobljen za organiziranje tovrstne dejavnosti. V tuji praksi priporočajo, da se uvajanje kontrolinga v določenih primerih in v manjših podjetjih zaupa zunanjim kontrolorjem (Tiawon & Supartha, 2021). Razlogi so predvsem praktične narave, ker so poslovodniki in drugi zaposleni v podjetju obremenjeni s tekočimi poslovnimi nalogami. Razen tega sodelavci še nimajo izkušenj v tej dejavnosti in so zaradi tega zunanji izvajalci mnogokrat hitrejši, uspešnejši in cenejši za podjetje.

Predhodne študije in literatura redko obravnavajo primere uvedbe kontrolinga, kljub temu da raziskave kažejo, da to nedvomno vpliva na poslovanje podjetja. Prvič, to se odraža kot pozitivni vpliv na finančne rezultate in drugič, brez novega informacijskega sistema za spremljanje in nadzor poslovanja bomo ostali brez vzvoda za boljše raziskavanje in nadziranje poslovanja podjetja, ne glede na vrsto dejavnosti. Avtorja Tiawon & Supartha (2021) menita, da lahko implementacija poslovne strategije in sistema za nadzor uresničevanja strategij izboljša poslovanje hotelskega podjetja. Primera uvedbe kontrolinga v hotelsko podjetje dostopne študije ne obravnavajo, tako velja to področje za pomanjkljivo raziskano in neobdelano.

Vrzel v pomanjkanju prikaza primerov uvedbe kontrolinga v hotelsko podjetje bo pomagal zapolniti naš primer enkratne uvedbe kontrolinga v hotelsko podjetje LUNA, ki ga obravnavamo v nadaljevanju.

2 Študija primera

2.1 Učni izidi

Po proučitvi primera uvedbe kontrolinga v hotelsko podjetje LUNA bi študent naj bil sposoben pojasniti:

Učni izid 1: Zakaj bi uvedli kontroling v podjetje?

Učni izid 2: Kakšne koristi lahko pričakuje hotelsko podjetje z uvedbo kontrolinga?

Učni izid 3: Kakšne izzive lahko pričakujemo in kako se z njimi spopasti pri uvedbi kontrolinga v hotelsko podjetje?

Učni izid 4: Kako bi se lotili uvedbe kontrolinga v hotelsko podjetje?

2.2 Primer

Odkrijte podjetje LUNA¹. Podjetje LUNA je turistično-hotelsko podjetje, ki ponuja izjemno kombinacijo bogate dediščine in sodobnih vsebin. Podjetje LUNA se predstavlja takole: »S tremi hoteli ob osupljivi morski obali smo se trdno zasidrali v panogi in še naprej postavljamo merila za izjemno gostoljubnost ter kvaliteto storitev in doživetij. Od s soncem obsijanih plaž – vse nepremičnine v našem portfelju so skrbno izbrane, da lahko gostom ponudimo edinstveno potovalno-počitniško izkušnjo«.

Zgodovina podjetja LUNA se začne v malem turističnem kraju sredi 20. stoletja. Do takrat je bil to le obmorski kraj, tako kot mnogi drugi ob obali večinoma s kmetijsko in industrijsko dejavnostjo. Lokalni prebivalci so dneve preživljali z ribolovom ali na polju ter v oljčnih nasadih in vinogradih, zaupajoč v svoje roke ter blagodejno moč morja in zemlje. V tistem času niso videli ogromnega turističnega potenciala destinacije in hotelske dejavnosti.

Zgodovina podjetja LUNA se je začela leta 1953, od takrat se podjetje razvija in dosega zdravo rast – tako glede ponudbe kot finančne moči. Zadnja leta so odprla nove izzive.

Večinski lastnik turističnega hotelskega podjetja LUNA je fizična oseba AA z 90 % deležem, 10 % je razdeljeno med zaposlene, teh je v zadnjih letih bilo v povprečju 100.

V zadnjem letu je turistično-hotelsko podjetje LUNA lahko dnevno sprejelo in poskrbelo za 1.000 gostov.

V zadnjih petih letih strategija podjetja temelji na vlaganjih v turistične zmogljivosti, temeljna strategija podjetja LUNA je gostom ponuditi visoko dodano vrednost storitev in destinacije, razvoj talentov in inovativnih storitev kot glavnega nosilca razvoja in uspešnega poslovanja podjetja LUNA.

¹ Podjetje LUNA obstaja z drugim imenom in z malo drugačnimi podatki, za potrebe študije primera so resnični podatki anonimizirani in prilagojeni študijskemu primeru.

Izhodiščne ključne okoliščine za primer projekta uvedbe kontrolinga v turistično-hotelsko podjetje **LUNA** so:

- LUNA je turistično-hotelsko podjetje, sestavljajo ga trije hoteli ob morju;
- podjetje je pred uvedbo kontrolinga organizirano tako, da ima podjetje LUNA skupne službe, ki skrbijo za operativno delovanje hotela, ter skupne službe, v katerih so oddelki nabava, trženje, kadri, finance in računovodstvo;
- kontroling kot samostojna dejavnost ne obstaja, priprava načrtov in analiz je razdeljena med vodje oddelkov in vodjo računovodstva, prav tako njihova implementacija in nadzor;
- poslovni rezultati in investicije v zadnjih treh letih povprečno stagnirajo 3 % glede na predhodno triletno povprečje. Finančno računovodsko merjene gospodarske kategorije za zadnja tri leta podjetja LUNA so v tabeli 1.

Tabela 1: Podatki o poslovanju podjetja LUNA pred uvedbo kontrolinga

Računovodsko merjena gospodarska kategorija	Na dan 31.12. oz. leto 20x1 v 000 evrih oz. odstotkih	Na dan 31.12. oz. leto 20x2 v 000 evrih oz. odstotkih	Na dan 31.12. oz. leto 20x3 v 000 evrih oz. odstotkih
Povprečna sredstva	36.000	35.000	34.000
Kapital	13.000	12.500	12.000
Prihodki od prodaje	7.000	6.500	5.500
Stroški obresti	1.000	900	900
Temeljni poslovni izid (dobiček izguba pred obdavčitvijo)	500	350	60
Donosnost sredstev	4,16 %	3,57 %	2,82 %
Donosnost kapitala	3,84 %	2,8 %	0,5 %

Vir: (lastna izdelava).

Skrbna analiza poslovanja podjetja LUNA in izkušnje z uvajanjem projektov odpirajo več pomislekov o novem projektu – uvedbi kontrolinga. Investicijski projekt, ki zahteva veliko delovnega kapitala in finančnega vložka za izboljšanje kakovosti storitev ali izdelkov, lahko presega načrtovana pričakovanja. Na primer, izkušnje kažejo, da vlaganja v nepremičnine odpirajo tveganja, da gradnja morda ne bo končana pravočasno. V tem času se lahko začnejo uveljavljati spremembe urbanističnih predpisov, zakonodaje in fiskalne politike. Ta tveganja lahko negativno vplivajo na povečanje stroškov podjetja in skupine ter na oslabitev denarnega toka in manjše prihodke. Podjetje LUNA v preteklih letih s poslovnimi odločitvami, ki so bile sprejete kot prispevek k povečanju konkurenčnosti na zahtevnem turističnem

trgu, ni izboljšalo rezultatov in učinkovitosti poslovanja. Dosedaj uvedeni projekti v podjetju LUNA odpirajo pomisleke, da manjka premišljeno dolgoročno strateško upravljanje in vodenje poslovanja. Navedeno je razvidno iz tabele 1, vidimo, da padajo tako prihodki, vrednost sredstev kot kazalniki uspešnosti. Uvedba kontrolinga ima cilje, da bi se ta negativni trend v prihodnosti spremenil v pozitivnega. Na poslovanje podjetje LUNA ne vplivajo samo notranji dejavniki, pač pa vplivajo tudi številni makroekonomski kazalniki v domači državi in državah gostov, kot so zaposlenost/nezaposlenost, rast/pad domačega bruto proizvoda, rast/pad industrijske proizvodnje in drugi dejavniki, ki neposredno vplivajo na kupno moč gostov in s tem na odločitev o počitnikovanju v enem izmed objektov podjetja LUNA. Glede na tveganja turistične panoge je sicer turizem eden redkih rastočih gospodarskih sektorjev v vseh letih, tudi v letih globalne finančne krize.

Razvoj podjetja LUNA ni mogoč brez kakovostnega upravljanja človeških virov, ob odprtju in širjenju trga dela pa so se pojavila tveganja, povezana s pomanjkanjem kadrov, razvojem novih znanj in specifičnih veščin. Podjetje LUNA mora vlagati tudi v izobraževanje in razvoj človeških virov in v prepoznavanje globalnih trendov v turizmu za določanje potreb po novih znanjih in veščinah ter za pravočasno uspešno odzivanje na izzive v okolju.

Glede na razpoznana tveganja in izkušnje z dosedanjimi projekti v podjetju LUNA je bodoči kontroler v podjetju LUNA izdelal načrt korakov za uspešno uvedbo kontrolinga v podjetje. Načrtovani koraki v projektu uvajanja dejavnosti kontrolinga v podjetje LUNA so:

- A. ugotovitev razlogov in pobude za uvedbo dejavnosti kontrolinga ter izbira načina vpeljave dejavnosti kontrolinga;
- B. izobraževalni seminar za vse zaposlene podjetja;
- C. odločitve o projektni nalogi uvedbe kontrolinga in vodji projekta;
- D. snemanje in analiza obstoječega organizacijskega ustroja (oris in opis delovnih in poslovnih procesov, mikro in makro);
- E. izdelava seznama obstoječih problemov in pomanjkljivosti pri spremljanju poslovanja in poslovanju;
- F. idejna zasnova organizacijske umestitve kontrolinga;
- G. ocena tveganj in problemov pri uvajanju kontrolinga;
- H. izdelava seznama projektnih nalog pri uvedbi kontrolinga;

- I. projektna listina: projektni tim, namen in cilji projekta/-tov (vzporednih in zaporednih nalog), pooblastila, časovni okvir projekta, tveganja izvedbe projekta, predračun resursov, stroškov in virov financiranja projekta, ekonomski nadzor projekta;
- J. odobritev projektne listine;
- K. uresničevanje projektne naloge;
- L. implementacija izsledkov projektne naloge – uvedba kontrolinga;
- M. odločitev o dokončanju in prenehanju projekta;
- N. spremljanje, nadziranje in dograjevanje vzpostavljene dejavnosti kontrolinga.

Prvi korak pri uvajanju kontrolinga v podjetje LUNA pomeni tudi prvo sprejeto odločitev. Prva odločitev pri projektu kontrolinga se nanaša na način uvedbe dejavnosti kontrolinga. Odločitev ima dve možnosti:

- kontroling uvedemo postopno,
- kontroling uvedemo enkratno (sočasno).

V primeru postopnega vpeljevanja dejavnosti kontrolinga gre za zaposlitev novega sodelavca, ki bo zasedel delovno mesto kot kontroler ali planer-analitik in bo šele kasneje prešel v dejavnost kontrolinga.

Pri drugi možnosti bomo takoj pristopili k projektu uvedbe samostojne enote kontrolinga, ta projekt potem 'zori' in se razrašča v vse pore poslovnega dogajanja v podjetju.

Kakšno odločitev sprejeti za uvedbo kontrolinga, ni preprosto, za to nalogo je potrebno poznati tudi razloge, kako smo prišli to tega odločanja. To predstavljamo v točki A.

A. Ugotovitev razlogov in pobude za uvedbo dejavnosti kontrolinga v primeru turistično-hotelskega podjetja LUNA in predlog odločitve za način uvedbe kontrolinga

Razlogi:

- pomanjkanje implementacije strategij in strateških usmeritev v vse hotele, oddelke in med zaposlene;
- pomanjkanje alternativ bodočega razvoja;
- nevitalno poslovanje in vodenje podjetja, slabo prilagajanje spremembam v okolju;
- pomanjkljivi ali neobstoječi načrti poslovanja;
- kaotično izvajanje investicij in zastoj v razvojnih investicijah;
- negativni trend poslovnih rezultatov, kljub investicijam v poslovanje.

Pobuda: Od koga je prišel predlog za uvedbo kontrolinga v turistično-hotelsko podjetje LUNA?

Predlog je podal večinski lastnik, ki je tudi predsednik nadzornega sveta; v zadnjih dveh letih je nadziral poslovanje in ugotovil zgornje slabosti ter zato predlagal uvedbo kontrolinga.

Poslovodstvo in nadzorni svet podjetja LUNA je sprejel odločitev za postopno uvedbo dejavnosti kontrolinga, vrstni red uvedbe nalog kontrolinga bo določen v samem projektu uvedbe kontrolinga.

B. Izvedba izobraževalnega seminarja za predstavitev dejavnosti kontrolinga sodelavcem

Razumevanje kontrolinga je različno; ker bo potrebno sodelovanje in sprejemanje odločitev vseh zaposlenih, je potrebno imeti enotne temelje in konsenz, kaj je kontroling, kako ga razumeti in kaj bo prinesel vsem zaposlenim ter podjetju LUNA.

Vsebina izobraževalnega seminarja je prilagojena reševanju zaznanih potencialnih tveganj pri uvajanju kontrolinga v podjetje. Ključna tveganja pri tem so netransparentno uvajanje sprememb, nasprotovanje spremembam kot posledica strahu izgube zaposlitve, nasprotovanje, nesodelovanje ali sabotaja postopka snemanja obstoječega stanja iz strahu pred izgubo nevidnosti posameznega zaposlenega v poslovanju podjetja in merjenju poslovne učinkovitosti zaposlenih.

Za kakovostnejše upravljanje navedenih tveganj se priporoča izvedba začetnega izobraževalnega srečanja o uvajanju kontrolinga v podjetje.

V nadaljevanju na kratko predstavljamo točke, ki so bile obravnavane na začetnem izobraževalnem srečanju z zaposlenimi o uvedbi kontrolinga v podjetje LUNA.

Vsebina izobraževalnega srečanja:

- sprejem dejstva, da kontroling različno razumemo, zato moramo imeti enotno predstavo – idejo, kaj bo uvedba prinesla, zakaj in kako bo zgedal kontroling v podjetju LUNA po njegovi uvedbi;
- organizacijska umestitev kontrolinga:
 - štabna služba ožjega posloводства;
- profil novega sodelavca – kontrolerja:
 - nadnaravne sposobnosti – ugajati vsem;
 - dobro poznavanje vseh procesov in zaposlenih v podjetju;
 - dobro razumevanje informacijskih sistemov v podjetju;
- predstavitev projekta uvedbe kontrolinga vsem v podjetju: pojem, organiziranost, informacijski sistem.

C. Odločitve o projektnih dimenzijah kontrolinga in vodji projekta

Vsebina tega koraka je:

- odgovornost za odločitev v tem koraku ima nadzorni svet;
- cilj, ki ga določimo projektu, je uvedba koncepta kontrolinga v poslovanje družbe;
- datum začetka in dokončanja projekta uvedbe kontrolinga:
 - 1. 1. 20xx–31.12. 20xx (12 mesecev oz. eno leto);
- vodja projekta:
 - predstavnik svetovalnega podjetja Kontroler, d. o. o.;
- projektna skupina (5–9) oz. izvajalci:
 - vodja računovodstva, vodja financ, vodja informatike, direktorica kadrovsko-pravnega oddelka, vodja trženja in bodoči kontroler;
- odločitvena skupina (naročnik):
 - predsednik NS, predsednica uprave in vodja projekta.

D. Snemanje in analiza obstoječega stanja

Projektna skupina ima nalogo posneti obstoječe stanje na področjih:

- makro in mikro organizacija podjetja;
- posnetek procesov, kako so se do zdaj delali načrti poslovanja; kateri načrti so se delali in kako so bili pri poslovanju podjetja LUNA uporabljeni;
- posnetek, kako so se do zdaj delale standardne analize poslovanja;
- posnetek, kako so se do zdaj delale kalkulacije;
- posnetek računovodskega in ostalega informacijskega sistema;
- posnetek strateškega odločanja – postavljanje/presojanje strateških ciljev in strategij;
- posnetek, kako so potekale investicije, od dajanja in zbiranja pobud do spremljanja učinkov investicije.

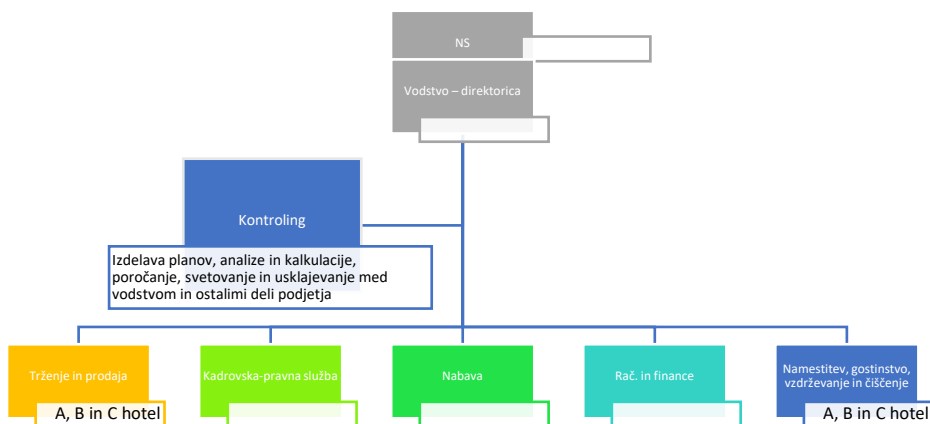
E. Izdelava seznama obstoječih problemov in pomanjkljivosti pri spremljanju poslovanja in poslovanju

Z vsebinami dosedanjih korakov, predvsem pa koraka D (predhodno snemanje obstoječega stanja), so bile ustvarjene podlage za izdelavo seznama ključnih ugotovitev o obstoječem organizacijskem stanju podjetja na področju usmerjanja, uravnavanja in nadziranja poslovanja. Ključne ugotovitve projektne skupine uvedbe dejavnosti kontrolinga v tem koraku v primeru LUNA so bile:

- ni enote in enotne rešitve za izdelavo plana in analiz poslovanja;
- ne obstajajo pravila, niti ni popisa procesov, kako poteka načrtovanje, analiziranje, kalkuliranje in poročanje;
- ni ustrezne/zadostne informacijske podpore po dejavnostih;
- ne obstajajo pravila, kako identificirati ali podati pobudo za novo investicijo, kot tudi ne, kako jo spremljati in nadzirati;
- ne obstaja zavedanje o nevezdržnosti takšnega stanja in potrebnosti sprememb.

F. Idejna zasnova organizacijske umestitve kontrolinga v primeru LUNA

Obstaja veliko idej, kako organizacijsko umestiti kontroling v podjetje. Velikost, vrsta dejavnosti in raznolikost učinkov podjetja vplivajo na to, kakšna organizacijska umestitev kontrolinga je najprimernejša. Na sliki 1 je idejna zasnova, kako naj bo umeščen kontroling v podjetju LUNA. Ker gre za manjše podjetje (100 zaposlenih) z eno dejavnostjo (hotelsko-turistična dejavnost), je kontroling kot štabna enota najprimernejša umestitev te dejavnosti, prav tako sta dva nivoja odločanja in tri poslovno-izidne enote, hoteli A, B in C, dovolj za vodenje poslovanja podjetja LUNA. Vse to nam prikazuje slika 1.



Slika 1: Idejna zasnova organizacijske umestitve kontrolinga v primeru LUNA

Vir: (lastna izdelava).

Takšna organizacijska zasnova dejavnosti kontrolinga je primerna za malo in srednje veliko storitveno podjetje z enovito dejavnostjo.

G. Ocena tveganj in problemov pri uvajanju kontrolinga

Na primeru LUNA so bila ocenjena sledeča ključna tveganja in potencialni problemi:

- druge operativne naloge bodo dobile prednost pred projektom uvedbe kontrolinga;

- nelagodno počutje oseb, ki bodo izgubile naloge, za katere bo skrbel v prihodnje kontroling;
- rok uvedbe kontrolinga v podjetje bo prekoračen;
- vodje se bojijo izgube vpliva in moči, zato bodo nasprotovali spremembam;
- strah pred merjenjem učinkovitosti in uspešnosti enot in posameznikov.

H. Izdelava seznama projektnih nalog pri uvedbi kontrolinga

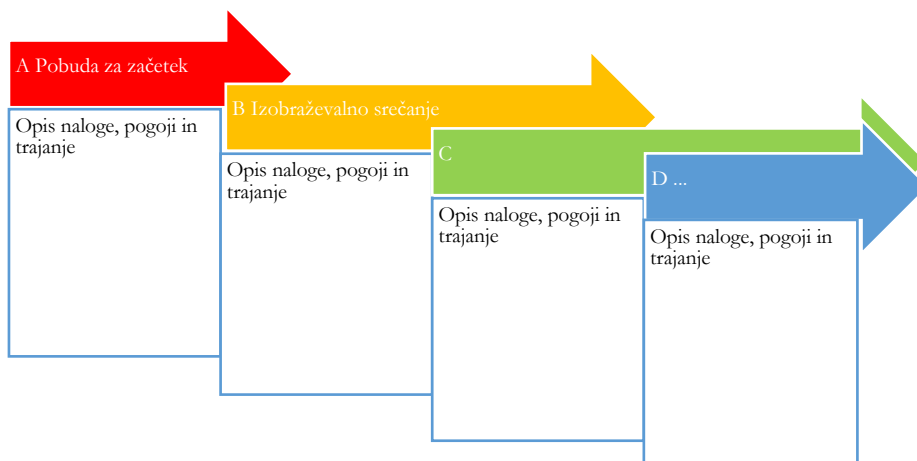
Na primeru LUNA je seznam projektnih nalog predstavljen v tabeli 2.

Tabela 2: Seznam projektnih nalog na primeru LUNA in časovnice njihove izvedbe

Naloge	Oznaka naloge v projektu	Ure	Dnevi	Odvisnost
Ugotovitev razlogov in pobuda za začetek	A	2	1	
Predstavitve temeljev kontrolinga	B	8	2	A
Sprejem odločitve o projektu	C	4	2	B
Snemanje in analiza obstoječega stanja	D	100	25	C
Izdelava seznama obstoječih problemov	E	20	5	D
Priprava zasnove kontrolinga	F	200	50	D, E
Ocena tveganj in problemov pri uvajanju kontrolinga	G	10	2	F
Izdelava seznama projektnih nalog	H	20	4	F, G
Določanje človeških in materialnih resursov in projektne dokumentacije	I	10	2	F, H
Potrditev vseh elementov projekta	J	20	5	F, I
Uresničevanje projektne naloge	K	2	1	D–J
Organizacijska umestitev kontrolinga in implementacija izsledkov projektne naloge – uvedba kontrolinga	L	48	20	K
Odločitev o dokončanju in prenehanju projekta	M	650	160	L, K
Spremljanje, nadziranje in dograjevanje vzpostavljene dejavnosti kontrolinga	N	Ves čas	365	M

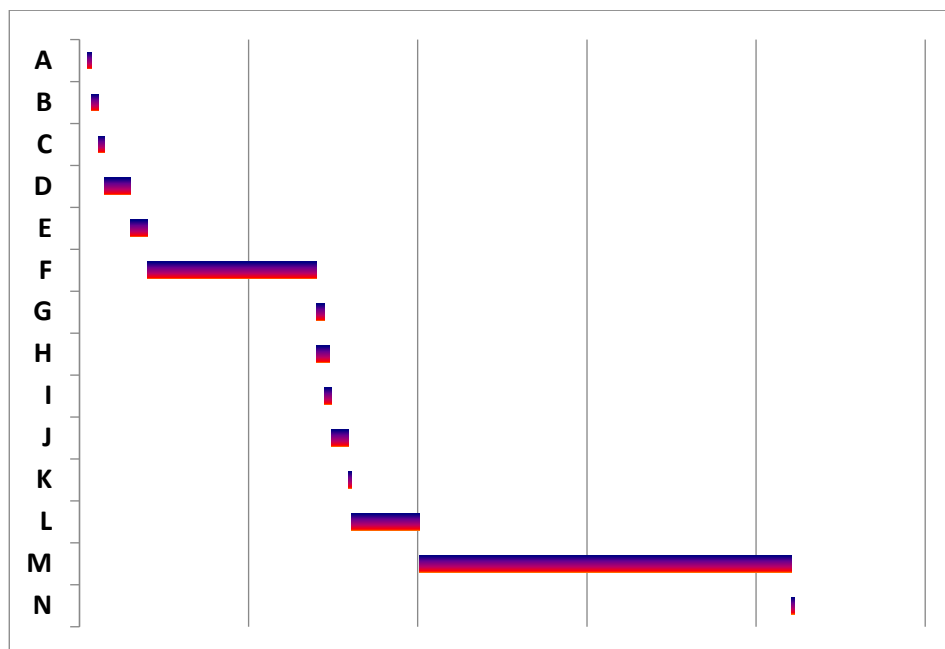
Vir: (lastna izdelava).

Izdelavi seznam projektnih nalog sledi risanje Ganttovega diagrama (grafikona) in/ali transplana projekta.



Slika 2: Transplan projekta uvajanja dejavnosti kontrolinga – primer LUNA

Vir: (lastna izdelava).



Slika 3: Ganttov diagram projekta uvajanja dejavnosti kontrolinga – primer LUNA

Vir: (lastna izdelava, horizontalno merilo so dnevi v letu).

I. Priprava projektne listine, določaje človeških in materialnih resursov

V primeru projekta LUNA so bili določeni sledeči potrebni resursi:

- 3–9 sodelavcev, po potrebi:
 - 3 člani odločitvenega odbora,
 - 6 članov projektnega tima,
- neposredni stroški projekta:
 - delo sodelavcev projekta,
 - potni stroški sodelavcev, dnevnice, hotelski stroški, pisarniški stroški,
- posredni stroški:
 - amortizacija opreme, prostorov in programske opreme,
- predvideni skupni stroški projekta uvedbe kontrolinga v dvanajstih mesecih:
100.000 EUR.

V tem koraku se izdelata tudi vsa preostala projektna dokumentacija.

Minimalna projektna dokumentacija v primeru projekta LUNA je zajemala:

- sklep o pričetku projekta; sklep o končnem roku za dokončanje projekta;
- sklep o imenovanju delovnih teles projekta; sklep o potrditvi planskih dokumentov projekta; sklep o organizacijski umestitvi kontrolinga;
- sklep o dokončanju in prenehanju projekta; sklep o nagradah udeležencem pri projektu;
- zapisniki sestankov odločitvene in projektne skupine;
- gradivo, uporabljeno pri predstavitvi projekta;
- posnetek makro in mikro organizacijske sheme podjetja;
- posnetek procesov, s pomočjo katerih so se do sedaj postavljali strateški cilji in strategije;
- posnetek procesov, s pomočjo katerih so do sedaj bili izdelani plani poslovanja;
- posnetek standardnih analiz in metodologije njihove izdelave;
- posnetek standardnih kalkulacij in metodologije njihove izdelave;

- seznam materialnih podlag – izdelkov, potrebnih za poročanje;
- posnetek rač. in ostalega informacijskega sistema;
- seznam ugotovljenih problemov in pomanjkljivosti v obstoječem poslovanju;
- idejno zasnovano kontrolinga;
- oceno tveganj, problemov in odpora pri uvajanju kontrolinga;
- seznam projektnih nalog, s časom njihovega trajanja in medsebojne odvisnosti, Ganttov diagram ali transplan projekta;
- seznam človeških in materialnih resursov projekta;
- načrt modularnega uvajanja koncepta kontrolinga;
- končni obračun stroškov projekta;
- končno poročilo o dokončanju projekta.

J. Odobritev oziroma potrditev projektne listine projekta uvedbe kontrolinga v primeru LUNA

V primeru projekta LUNA je pooblastilo za potrditev plana vzpostavitve dejavnosti kontrolinga imela odločitvena skupina. To je tudi vstopnica za ustanovitev oddelka kontrolinga v podjetju LUNA.

K. Uresničevanje projektne naloge – organizacijska umestitev kontrolinga

Za organizacijsko umestitev dejavnosti kontrolinga v primeru podjetja LUNA je bilo potrebno zagotoviti resurse v obliki delovne sile, potrebnih delovnih sredstev, informacij in pooblastil.

Sledi postavitve organizacijske enote, predlog reorganizacije, ki ga je projektna skupina predstavila in zbrala ter upoštevala pripombe:

- izvršnega odbora sindikata,
- sveta delavcev in
- nadzornega sveta podjetja.

L. Modularno uvajanje kontrolinga

Za sinergijske učinke in manjšo verjetnost nastanka konflikta, pridobivanje izkušenj, korekcije se uporabi za umestitev dejavnosti kontrolinga v primeru podjetja LUNA postopni modularni pristop k uvajanju, ta vsebuje naslednje module (podprojekte):

- modul celovite zasnove strateškega poslovanja (postopek priprave in izbire strateških ciljev ter strategij) poslovnega načrtovanja;
- modul uvedbe standardnih notranjih in zunanjih poročil²;
- modul večplastnega analiziranja (uporaba več orodij kontrolinga);
- modul kontrolinga profitnih centrov (KPI) – posameznih hotelov;
- modul kontrolinga prihodkov, odhodkov, stroškov in poslovnega izida;
- modul kontrolinga denarnega toka;
- modul uvedbe sistematičnega sistema kalkulacij;
- modul enovitega centralnega informacijskega sistema.

M. Odločitev o dokončanju in prenehanju projekta

Odločitvena skupina sprejme sklep o zaključku projekta in nagradah sodelavcem v projektu. S tem je tudi zaključen projekt uvajanja dejavnosti kontrolinga in kontroler lahko začne s svojim delom.

N. Odločitev o dokončanju in prenehanju projekta

Nadzor in dograjevanje dejavnosti kontrolinga v podjetju LUNA. Nadzor poteka s strani uporabnikov in poslovodstva ter NS.

2.3 Rezultati

Uvedba kontrolinga v hotelsko-turističnem podjetju LUNA je prinesla novo organizacijsko strukturo in nov centralni informacijski sistem za spremljanje poslovanja. Rezultati poslovanja podjetja LUNA so v naslednjih treh letih imeli

² Za dober primer zunanjega letnega poročanja v hotelsko-turistični dejavnosti glejte poročilo Valamar skupine, ki je javno dostopno na naslovu: <https://valamar-riviera.com/pdfjs/viewer.html?file=/media/482328/integrirano-godisnje-izvjesce-i-odrzivo-poslovanje-za-2023-godinu-1-43-24.pdf>

pozitivni trend in vsi KPI kažejo, da bo prihodnje poslovanje tudi pozitivno. Ta primer je pokazal, da nova dejavnost kontrolinga z ustreznim informacijski sistemom, zlasti takšnim, ki integrira načrtovanje, spremljanje in nadzor poslovanja, kaže pozitivne rezultate tako s finančnega kot nefinančnega vidika (zadovoljstvo, motiviranost zaposlenih). Dober informacijski sistem kontrolinga omogoča integracijo in centralizacijo podatkov, kar izboljšuje preglednost poslovanja in omogoča boljše strateško odločanje. Tak informacijski sistem je v podjetju LUNA bil izdelan po potrebah podjetja LUNA in ne obratno, ko podjetja zmotno reorganizirajo svoje poslovanje za prilagoditev novemu informacijskemu sistemu. Dalje so ključne ugotovitve o uvedbi kontrolinga v poslovanje, da uvedba informacijskih sistemov omogoča natančnejše spremljanje ključnih kazalnikov uspešnosti in drugih ključnih podatkov, kar je bistvenega pomena za spremljanje in nadzor poslovanja. LUNA oz. dejavnost kontrolinga danes bolje predvideva in načrtuje prihodnje trende, prilagaja strategije in investicije ter zagotavlja, da so operativni cilji usklajeni s strateškimi cilji podjetja. V hotelsko-turističnem podjetju LUNA so izbrali naslednje KPI, ki se bodo spremljali in nadzirali po posameznih hotelih:

- donosnost sredstev: $EBIT / \text{povprečno vložena sredstva}$,
- donosnost kapitala: temeljni poslovni izid / povprečen kapital,
- donosnost prihodkov: $EBIT / \text{prihodki od prodaje}$,
- DuPond analiza donosnosti sredstev: $[\text{EBIT} / \text{prihodki od prodaje}] \times [\text{prihodki od prodaje} / \text{povprečna sredstva}]$,
- EVA: $\text{NOPLAT} - [\text{WACC} \times (\text{investiran kapital})]$,
- stopnja zasedenosti zmogljivosti: $(\text{število zaračunanih nočitev} / \text{obstoječe nočitvene zmogljivosti}) \times 100$,
- čas gostitve gosta: $\text{število zaračunanih nočitev} / \text{število prijavljenih gostov}$,
- dodana vrednost gosta: $\text{prihodki od prodaje} / \text{število prijavljenih gostov}$,
- dodana vrednost zaposlenih: $(\text{prihodki od prodaje} + \text{stroški dela, materiala in kupljenih storitev}) / \text{število zaposlenih}$.

Kljub vsem prednostim uvedbe kontrolinga oz. informacijskega sistema za spremljanje in nadzor poslovanja so izzivi pri implementaciji informacijskih sistemov pogosti, na primeru LUNA je potrebno izpostaviti dva izziva, ki jih je bilo potrebno premagati. Prvi je odpor zaposlenih na spremembe in negodovanje nad

visokimi stroške uvedbe, kar so rešili z dobrim komuniciranjem z zaposlenimi in drugimi deležniki, to je vključevalo začetni seminar in javno objavljane in dostopnost vseh elementov ter dokumentov projekta. Prav tako je bilo vedno možno prejeti pojasnilo, zakaj je potrebno prilagoditi obstoječe poslovne procese in informacijski sistem. Drugi izziv je utemeljitev visokega finančnega vložka v nakup novega centralnega IS, podjetje LUNA je razpolagalo z delujočim IS, deli niso bili integrirani, ta izziv se je premagal z dobrim načrtovanjem stroškov IS za prihodnjih 10 let, in ne kratkoročnim učinkom. Tudi računovodstvo mora prepoznati in tako investicijo usredsteviti/kapitalizirati, tako bodo koristi in žrtve uvedbe novega IS razporejene po ustreznih obdobjih. MSRP oz. >SRS to dopuščajo ravno s tem namenom, istočasno pa to pomaga tudi pri davčni optimizaciji. Oba izziva sta v primeru uvedbe kontrolinga bila uporabljena kot dosežek uvedbe kontrolinga, ki je imel pozitivne učinke na poslovanje podjetja LUNA. Lahko zaključimo, da je dober kontroling projekta ključen tudi za uspešno uvedbo dejavnosti kontrolinga.

3 Vprašanja za razpravo

1. Zakaj bi uvedli kontroling v podjetje?
2. Kako tekmujejo med seboj hotelska podjetja?
3. Kakšne koristi lahko pričakuje hotelsko podjetje z uvedbo kontrolinga?
4. Kakšne izzive lahko pričakujemo in kako se z njimi spopasti pri uvedbi kontrolinga v hotelsko podjetje?
5. Kako bi se lotili uvedbe kontrolinga v hotelsko podjetje?
6. Kako naj hotelsko podjetje LUNA pristopi k pripravi poročil o poslovanju za poslovodstvo in druge deležnike? Kakšna naj bo vsebina letnega poročila za javnost?
7. Kakšno vlogo ima kontroling pri podpori nadziranja poslovanja hotelskega podjetja LUNA?
8. Razpolagate z 1 mio evrov sredstev, kako bi jih naložili v hotele A, B, C podjetja LUNA. Razpolagate s podatki v tabeli 3. Svoj predlog utemeljite in predstavite poslovodstvu in NS.

Tabela 3: Izbrani podatki o poslovanju hotelov podjetja LUNA

	Besedilo	Hotel A	Hotel B	Hotel C	Skupaj
1.	Prihodki od prodaje v €	1.000.000	1.500.000	3.000.000	5.500.000
2.	EBIT (temeljni poslovni izid pred obdavčitvijo povečan za obresti)	200.000	260.000	500.000	960.000
3.	Dolgoročni dolgovi $r = 10\%$	5.000.000	7.000.000	10.000.000	22.000.000
4.	Vsa sredstva	10.000.000	14.000.000	20.000.000	34.000.000
5.	Obratna sredstva	600.000	600.000	800.000	2.000.000
6.	Kapital, DDPO = 20 %				12.000.000

Vir: (lastna izdelava).

Nadaljnje branje:

- Bremser, W., & Mackey, J. (n.d.). *Cases from Management Accounting Practice Volume 15 The American Accounting Association (Management Accounting Section) Institute of Management Accountants (Committee on Academic Relations)*. <https://www.aiub.edu/Files/Uploads/fba-old/case-study/ACC110020.pdf>
- Watts, D., Yapa, P. W. S., & Dellaportas, S. (2014). The Case of a Newly Implemented Modern Management Accounting System in a Multinational Manufacturing Company. *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, 8(2), 121–137. <https://doi.org/10.14453/aabfj.v8i2.9>
- Vzorec poročanja turistično-hotelskega podjetja: <https://valamar-riviera.com/pdfs/viewer.html?file=/media/482328/integrirano-godisnje-izvjesce-i-odrzivo-poslovanje-za-2023-godinu-1-43-24.pdf>

Viri in literatura

- Adiputra, I. M. P., Gani, L., & Rossieta, H. (2020). The Effect of Business Strategy and Management Control Systems Misfit On Hotel Performance. *Jurnal Dinamika Akuntansi*, 12(1), 14–23. <https://doi.org/10.15294/jda.v12i1.22753>
- Bedford, D. S. (2015). Management control systems across different modes of innovation: Implications for firm performance. *Management Accounting Research*, 28, 12–30. <https://doi.org/10.1016/j.mar.2015.04.003>
- Borštnar, M. K., & Pucihar, A., 2014. Impacts of the implementation of a project management information system – A case study of a small R&D company. *Organizacija*, 47(1), 12–22.
- Burns, J. & Vaivio, J. (2001). Management Accounting Change. *Management Accounting Research*, 12. <http://dx.doi.org/10.1006/mare.2001.0178>
- Chen, C. C., Law, C., & Yang, S. C. (2009). Managing ERP Implementation Failure: A Project Management Perspective. *IEEE Transactions on Engineering Management*, 56(1), 157–170. <https://doi.org/10.1109/tem.2008.2009802>
- Hakim, A., & Hakim, H. (2010). A practical model on controlling the ERP implementation risks. *Information Systems*, 35(2), 204–214. <https://doi.org/10.1016/j.is.2009.06.002>
- International Group of Controlling – IGC (2024). Controller mission statement, [Igc-Controlling.org](https://www.igc-controlling.org/services/controller-mission-statement). Dostopno na: <https://www.igc-controlling.org/services/controller-mission-statement>
- Jamil, C. Z. M., & Mohamed, R. (2013). The Effect of Management Control System on Performance Measurement System at Small Medium Hotel in Malaysia. *International Journal of Trade, Economics and Finance*, 202–208. <https://doi.org/10.7763/ijtef.2013.v4.286>
- Koletnik, F. & Kolar, I. (2016). *Strateški kontroling (Skripta)*. Ekonomsko-poslovna fakulteta Univerze v Mariboru, Maribor (e-gradivo).

- Peljhan, D. (2007). The role of management control systems in strategy implementation: The case of a Slovenian company. *Economic and Business Review*, 9(4), 337–356.
- Shi, Q. (2011). Rethinking the implementation of project management: A value adding path map approach. *International Journal of Project Management*, 29(2), 156–167.
- Tiawon, H., & Supartha, I. W. G. (2021). Implementing a business strategy with supply chain management in a management system and management control to improve the performance of the hotel business. *Uncertain Supply Chain Management*, 9(3), 687–695.
<https://doi.org/10.5267/j.uscm.2021.4.010>



Didaktična uporaba: Študija primera je uporabna pri predmetih s področja računovodstva, kontrolinga in notranjega revidiranja. Še posebej je relevantna za vsebine, ki se obravnavajo pri predmetih EPF, kot so *Osnove računovodstva*, *Poslovno računovodstvo*, *Strateški kontroling* in *Notranje revidiranje* na dodiplomskem in podiplomskem študijskem programu.