

**Sylwia Krajewska**

Wyższa Szkoła Zarządzania i Bankowości w Krakowie

---

## MODELE STRATEGICZNEGO CONTROLLINGU FINANSOWEGO W PRZEDSIĘBIORSTWIE HOTELARSKIM

---

**Streszczenie:** Celem artykułu jest prezentacja modeli strategicznego controllingu finansowego w przedsiębiorstwie hotelarskim. Zaprezentowane modele dla małych oraz średnich i dużych przedsiębiorstw hotelarskich uwzględniają rozwiązania organizacyjne, narzędziowe i systemowe dostosowane do ich wielkości. Modele są wynikiem przeprowadzonych badań, w których wykorzystano metodę badań eksperckich, sondażu diagnostycznego oraz metodę jakościowych badań terenowych.

**Słowa kluczowe:** modele strategicznego controllingu finansowego, przedsiębiorstwo hotelarskie, proces badawczy

### 1. Wstęp

W literaturze przedmiotu podkreśla się indywidualny charakter controllingu. Oznacza to, że jego skuteczne funkcjonowanie jest uzależnione od indywidualnego podejścia do przedsiębiorstwa, uwzględniającego jego specyfikę, uwarunkowania i potrzeby, co powoduje, że nawet w przedsiębiorstwach z tej samej branży możliwe są różne rozwiązania. Głównym motywem wyboru hotelu jako obiektu badań jest dynamiczny rozwój i uniwersalność tego typu przedsiębiorstwa.

Analiza literatury dotyczącej możliwości wykorzystania controllingu w hotelu oraz badania empiryczne wskazują na potrzebę opracowania modeli strategicznego controllingu finansowego uzależnionych od wielkości przedsiębiorstwa i fazy jego wdrożenia. W firmach turystycznych trwa poszukiwanie nowych rozwiązań organizacyjnych. Dużą rolę może odegrać strategiczny controlling finansowy [Krajewska 2008], wspomagający zarządzanie finansami jednostki gospodarczej w perspektywie długookresowej.

### 2. Etapy procesu badawczego

W celu realizacji procesu badawczego przeprowadzono studia literaturowe z zakresu teorii ekonomii i zarządzania. Zgłębienie teoretycznych podstaw analizowanej problematyki umożliwiło identyfikację istoty rozważanych zagadnień na gruncie na-

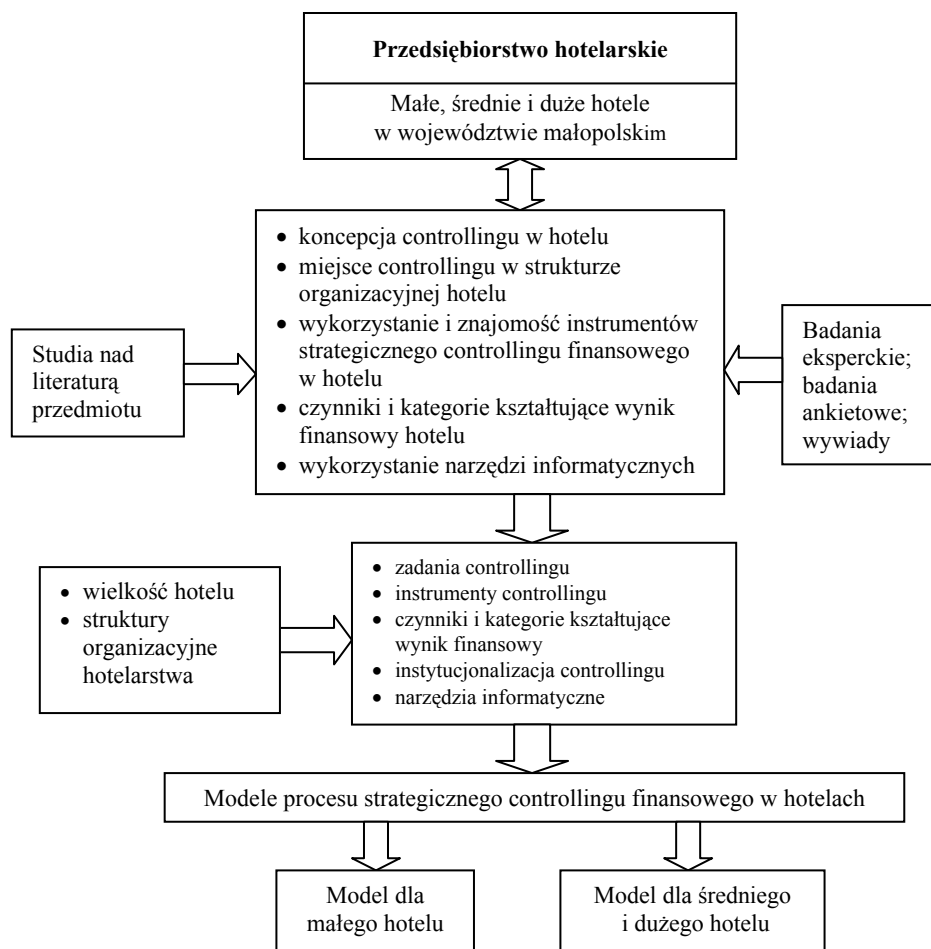
ukowym, nadanie szerszego kontekstu badanym związkom między nimi oraz sformułowanie problemu badawczego, polegającego na budowie modelu strategicznego controllingu finansowego przedsiębiorstwa hotelarskiego. Ma on znaczącą wartość poznawczą zarówno dla nauki, jak i praktyki [Nowak 1970, s. 220–221]. Przyjęto następujące założenia:

- controlling nie jest koncepcją zarządzania zastrzeżoną jedynie dla dużych hoteli działających w systemie, ale również może być wykorzystywany w małych i średnich przedsiębiorstwach hotelarskich;
- brak wyodrębnienia w strukturze organizacyjnej hotelu komórki controllingu nie jest równoznaczne z tym, że nie wykorzystuje się jego wybranych instrumentów w działalności jednostki gospodarczej;
- wdrożenie wszystkich instrumentów strategicznego controllingu finansowego w hotelu, zwłaszcza małym, jest niemożliwe ze względów organizacyjnych, finansowych i personalnych; jednak ich różnorodność daje możliwość doboru odpowiednich instrumentów dostosowanych do potrzeb i wielkości przedsiębiorstwa.

Rozwiązanie problemu badawczego oparto o weryfikację następującej hipotezy głównej: wielkość przedsiębiorstwa hotelarskiego wpływa na zakres stosowania strategicznego controllingu finansowego.

Wprowadzenie porządku terminologicznego wraz z identyfikacją istniejących wymiarów i aspektów stosowanych pojęć jest warunkiem niezbędnym do sformułowania odpowiedniej metody pomiaru badanych zjawisk. Efektem przeprowadzonej operacjonalizacji rozważanych zagadnień są zmienne pomiarowe. Na podstawie przeprowadzonej konceptualizacji i operacjonalizacji pojęć zbudowano model badawczy (por. rysunek 1). Kolejne działania podejmowane w ramach procesu badawczego to dobranie odpowiedniej próby badawczej, metod i technik badawczych, jak również sformułowanie logicznie uporządkowanego zestawu pytań kwestionariuszowych, pozwalających na realizację głównego celu badań.

Przedsiębiorstwa stanowiące próbę badawczą, zostały dobrane w sposób celowy [Babbie 2004, s. 205]. Spośród obiektów noclegowych zbiorowego zakwaterowania do badań wybrano hotele, ponieważ są one najbardziej reprezentatywnymi i uniwersalnymi przedsiębiorstwami turystycznymi z uwagi na lokalizację, wszechstronność świadczenia usług oraz istotny i wzrastający udział w całym potencjale bazy noclegowej. Analiza literatury przedmiotu pozwala stwierdzić, że zarówno koncepcja controllingu, jak i jego ujęcie dziedzinowe, czyli controlling finansowy w przedsiębiorstwie hotelarskim nie są przedmiotem teoretycznych i praktycznych rozważań. W literaturze często uzależnia się również możliwość wdrażania i skuteczność zastosowania controllingu od wielkości przedsiębiorstwa, podkreślając, że jest on koncepcją zarezerwowaną przede wszystkim dla dużych jednostek gospodarczych. W konsekwencji powstaje ryzyko nieuzasadnionego ograniczenia możliwości implementacji controllingu w małych i średnich. Dlatego też przeprowadzone badania objęły wszystkie hotele w województwie małopolskim. Ograniczenie badań do takiego obszaru nie pozwala wysuwać wniosków, dotyczących wszystkich przedsię-



Rys. 1. Model badawczy

Źródło: opracowanie własne.

biorstw hotelarskich w Polsce, ale daje możliwość zebrania informacji oraz sformułowania wniosków, które mogą przyczynić się do wzrostu konkurencyjności i skuteczności działania hoteli również w innych regionach Polski, a także zainteresowania zarządzających nimi koncepcją controllingu.

Kwestionariusze zostały skierowane drogą pocztową do 140 przedsiębiorstw hotelarskich, funkcjonujących w Małopolsce<sup>1</sup>. Charakter pytań ankiety spowodował,

<sup>1</sup> Urząd Statystyczny w Krakowie podaje, że w 2005 r. w województwie małopolskim działały 152 hotele. W badaniach nie uwzględniono 10 obiektów, które były w kategoryzacji, oraz 2 bardzo małych hoteli.

że została ona skierowana przede wszystkim do osób podejmujących decyzje w hotelu w zakresie zarządzania finansami, rachunkowości i controllingu. Zwrot wypełnionych ankiet kształtował się na poziomie 51 sztuk. Ostatecznie do analiz wykorzystano 45 ankiet, ponieważ pozostałe były w znaczącym stopniu niepełne. W tabeli 1 przedstawiono strukturę próby badawczej ze względu na wielkość przedsiębiorstwa hotelarskiego<sup>2</sup>.

**Tabela 1.** Struktura próby badawczej według kryterium wielkości przedsiębiorstwa

Klasyfikacja wg wielkości	Liczba wskazań	Udział procentowy
Małe hotele	20	44,4
Średnie hotele	22	48,9
Duże hotele	3	6,7

Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przedstawionych danych można stwierdzić, że w próbie badawczej znaleźli się przedstawiciele małych, średnich i dużych przedsiębiorstw hotelarskich. Zdecydowanie dominuje jednak grupa hoteli średnich (48,9%) i małych (44,4%). Wśród hoteli średnich było 9 hoteli (20% badanej próby), które miały ponad 150 pokoi. Duże hotele, które posiadają ponad 200 pokoi, stanowiły tylko 6,7% badanej próby. Taka struktura próby badawczej uzasadnia potrzebę zaproponowania modelu controllingu nie tylko dla dużych, ale także małych i średnich przedsiębiorstw.

W badaniach wykorzystano trzy podstawowe metody, czyli badania eksperckie, sondaż diagnostyczny oraz jakościowe badania terenowe [Babbie 2004, s. 268–305]. W ramach sondażu diagnostycznego wykonano ankietę, a w celu uzupełnienia uzyskanych tą drogą wyników przeprowadzono wywiady z przedstawicielami praktyki.

W badaniach eksperckich uczestniczyło sześciu ekspertów: trzech pracowników naukowych o specjalizacji „Zarządzanie w turystyce” oraz „Statystyka”, a także główna księgowa i dwóch dyrektorów krakowskich hoteli. Ich zadaniem była weryfikacja skonstruowanego kwestionariusza ankiety zarówno pod względem merytorycznym, jak i techniczno-formalnym. W celu uzupełnienia wyników badań ankietowych i wyjaśnienia wątpliwości przeprowadzono wywiady z trzema dyrektorami hoteli i dyrektorem Biura Rozwoju jednej z grup hotelowych.

Kolejny tego etapu procesu było przygotowanie zebranych danych do analizy statystycznej i pogłębionych analiz badawczych. Dokonano oceny poprawności odpowiedzi udzielanych w ankiecie oraz sprawdzono kompletność danych w poszczególnych kwestionariuszach. Odpowiedzi zawarte w pozytywnie ocenionych kwe-

<sup>2</sup> Na potrzeby badań przyjęto podział zaproponowany przez G. Gołębskiego, który dzieli obiekty hotelowe ze względu na wielkość na trzy grupy: hotele małe, liczące do 50 pokoi; hotele średnie, mające od 51 do 200 pokoi oraz hotele duże, posiadające ponad 200 pokoi.

stionariuszach zostały przetransformowane do postaci komputerowej bazy danych, z której z kolei były importowane do programu Statistica wersja 6, wykorzystanego do wykonywania analiz statystycznych. W dalszym etapie poddano badaniu związku wybranych czynników jako determinant procesu controllingu finansowego.

Ograniczenie obszaru badań do województwa małopolskiego, a co się z tym wiąże wielkość próby badawczej spowodowało, że tylko część założonych hipotez roboczych można było zweryfikować metodami statystycznymi. Wnioskowanie statystyczne często nie było również możliwe z uwagi na charakter udzielanych odpowiedzi (np.: niewykorzystywanie controllingu, niestosowanie jego instrumentów). W pozostałych przypadkach wnioskowanie przeprowadzono na podstawie analizy ankiet i wywiadów. Ostatni etap procesu badawczego to podsumowanie uzyskanych rezultatów oraz ocena ich wartości poznawczej w wymiarze teoretycznym i praktycznym [Krajewska 2009].

### **3. Modele i warunki efektywności wdrażania strategicznego controllingu finansowego w małym, średnim i dużym hotelu**

Na podstawie studiów literatury przedmiotu, badań ankietowych i kwestionariusza ankiety poddano weryfikacji hipotezę główną oraz podjęto próbę konstrukcji modelu strategicznego controllingu finansowego w przedsiębiorstwie hotelarskim. Zgodnie z przyjętymi założeniami w analizie danych ankietowych zaproponowano dwa modele: dla małego oraz średniego i dużego hotelu.

Hipoteza główna badań została określona w następujący sposób: wielkość przedsiębiorstwa hotelarskiego wpływa na zakres stosowania controllingu finansowego. W celu jej weryfikacji sformułowano również hipotezy robocze. Hipotezy te, sposób oraz wyniki ich weryfikacji zaprezentowano w tabeli 2.

Analiza tabeli pozwala na stwierdzenie, że istnieje umiarkowanie silna zależność pomiędzy wielkością hotelu a zakresem stosowania strategicznego controllingu.

Nie ma jednego, uniwersalnego modelu, który odpowiadałby każdemu przedsiębiorstwu. Można jednak określić kolejne etapy, które należy uwzględnić w hotelu, wdrażając strategiczny controlling finansowy (por. rysunki 2 i 3) [*Zarządzanie...* 2002, s. 158–161]:

1. określenie strategicznych celów przedsiębiorstwa,
2. wybór obszaru funkcjonowania controllingu,
3. określenie fazy rozwoju controllingu w przedsiębiorstwie,
4. konkretyzacja celów i ustalenie zadań strategicznego controllingu finansowego,
5. wybór sposobu organizacji komórki controllingu,
6. dobór odpowiednich instrumentów strategicznego controllingu finansowego,
7. dostosowanie systemu informacyjnego i informatycznego,
8. ocena skuteczności przyjętych rozwiązań i propozycje zmian.

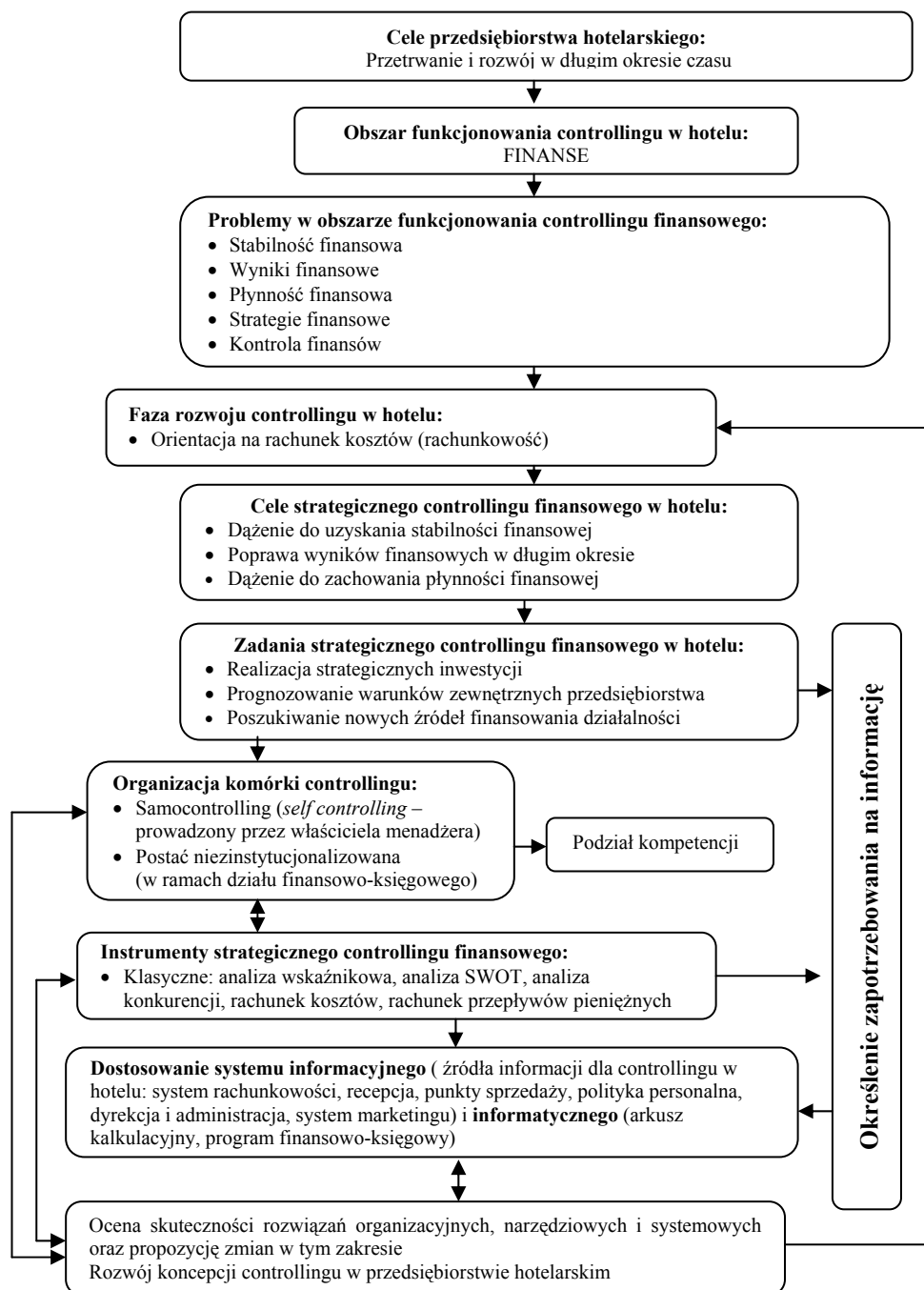
**Tabela 2.** Sposób i rezultaty weryfikacji hipotez roboczych

Hipotezy robocze	Sposób weryfikacji	Wynik weryfikacji
Wielkość hotelu warunkuje organizację oraz instytucjonalizację controllingu	Analiza wyników ankiet i wywiady	Pozytywna weryfikacja
Wielkość hotelu wpływa na zakres zadań strategicznego controllingu finansowego	Metody statystyczne	W przypadku trzech zadań strategicznego controllingu finansowego uzyskano statystycznie istotną zależność
Wielkość hotelu ma wpływ na formę stosowanej ewidencji gospodarczej	Metody statystyczne	Zależność jest statystycznie nie istotna, chociaż zdecydowanie częściej wykorzystuje się księgi rachunkowe
Zakres wykorzystania instrumentów strategicznego controllingu finansowego zależy od wielkości hotelu	Metody statystyczne	W przypadku trzech instrumentów uzyskano statystycznie istotną zależność
Wielkość hotelu wpływa na wykorzystywane narzędzia informatyczne	Analiza wyników ankiet i wywiady	Negatywna weryfikacja, ale duże sieciowe hotele wykorzystują programy do controllingu
Struktura przychodów nie ma związku z wielkością hotelu	Metody statystyczne	W przypadku dwóch pozycji przychodów uzyskano wynik, że zależą od wielkości hotelu
Struktura kosztów nie ma związku z wielkością hotelu	Metody statystyczne	W przypadku dwóch pozycji kosztów uzyskano wynik, że zależą od wielkości hotelu
Wysoki udział kosztów stałych w kosztach całkowitych nie zależy od wielkości hotelu	Metody statystyczne	Pozytywna weryfikacja

Źródło: opracowanie własne.

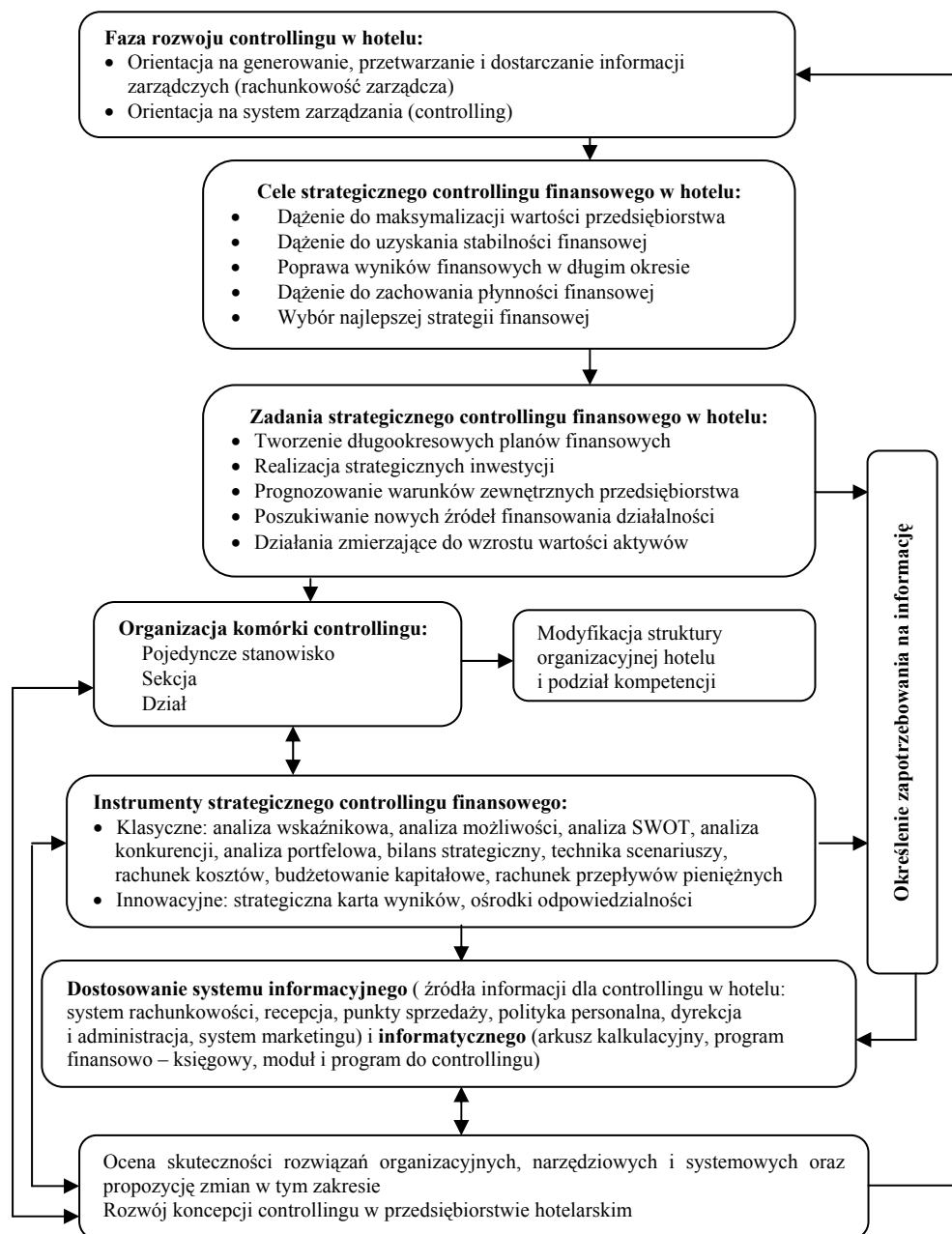
Ostateczny kształt i sposób wdrażania koncepcji strategicznego controllingu finansowego muszą być dopasowane do specyfiki każdego przedsiębiorstwa hotelarskiego. Konstruując taki model w małej oraz średniej i dużej firmie przyjęto, iż obszar funkcjonowania controllingu oraz związane z nim problemy są takie same w hotelach różnej wielkości. Zmiany pojawiają się dopiero na kolejnych etapach opracowanego modelu.

W modelu strategicznego controllingu finansowego w małym przedsiębiorstwie hotelarskim (por. rysunek 2) podstawową bazą informacji zarządczych jest rachunek kosztów. Komórka controllingu nie ma zinstytucjonalizowanej postaci, powoduje to ograniczenie celów i zadań controllingu finansowego. Mniejszy jest także zakres stosowania jego instrumentów. Obejmują one klasyczne instrumenty, takie jak: analiza wskaźnikowa, analiza SWOT, analiza konkurencji, rachunek kosztów i rachunek przepływów pieniężnych. Możliwe do zastosowania instrumenty rzutują także



Rys. 2. Model strategicznego controllingu finansowego w małym hotelu

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 3. Model strategicznego controllingu finansowego w średnim i dużym hotelu

Źródło: opracowanie własne.



na narzędzia informatyczne, którymi są przede wszystkim: arkusz kalkulacyjny i program finansowo-księgowy.

W modelu controllingu finansowego w średnim i dużym hotelu (por. rysunek 3) źródłem informacji zarządczych jest podsystem rachunkowości zarządczej. Komórka controllingu przyjmuje zinstytucjonalizowaną postać pojedynczego stanowiska, bądź działu. Rozbudowane są cele, zadania oraz zakres wykorzystywanych instrumentów. Obok klasycznych takich jak: analiza wskaźnikowa, analiza możliwości, analiza SWOT, analiza konkurencji, analiza portfelowa, bilans strategiczny, technika scenariuszy, budżetowanie kapitałowe, rachunek kosztów oraz rachunek przepływów pieniężnych, proponuje się także innowacyjne w postaci: strategicznej karty wyników i ośrodków odpowiedzialności. Wielkość hotelu wpływa na wybór narzędzi informatycznych – oprócz arkusza kalkulacyjnego i programu finansowo-księgowego – wykorzystuje się również moduły i programy do controllingu.

W modelu strategicznego controllingu w średnim i dużym hotelu nie zmieniają się cele przedsiębiorstwa hotelarskiego (przetrwanie i rozwój w długim okresie czasu), obszar funkcjonowania controllingu w hotelu (finanse) oraz problemy związane z tym obszarem. Dlatego na rysunku 3 prezentację rozpoczęto od fazy rozwoju controllingu w przedsiębiorstwie hotelarskim.

Analiza zaproponowanego modelu controllingu finansowego dla małych oraz średnich i dużych<sup>3</sup> hoteli pozwala sformułować następujące wnioski:

1. Wdrażając strategiczny controlling, należy zidentyfikować fazę jego rozwoju w hotelu. W każdej z tych faz controlling ma określone warunki zastosowania, realizuje określone cele oraz przynosi określone efekty;

2. Wprowadzenie controllingu w hotelu nie zawsze wiąże się z koniecznością organizacji komórki controllingu. W małych przedsiębiorstwach hotelarskich można zaproponować *self controlling*, prowadzony przez właściciela – menedżera albo realizować zadania strategicznego controllingu w już istniejących komórkach organizacyjnych hotelu;

3. W średnich i dużych przedsiębiorstwach hotelarskich, gdzie wykorzystuje się często zinstytucjonalizowaną postać controllingu (pojedyncze stanowisko, sekcja dział), zarządzający muszą dokonać wyboru między sztabową a liniową komórką controllingu;

4. Wybór zinstytucjonalizowanej bądź niezinstytucjonalizowanej organizacji controllingu będzie wiązał się z koniecznością modyfikacji struktury organizacyjnej hotelu albo z nowym podziałem zadań, uprawnień i odpowiedzialności na dotychczasowych stanowiskach;

5. Cele i zadania strategicznego controllingu należy dostosować do postaci i możliwości komórki controllingu w hotelu;

---

<sup>3</sup> Model strategicznego controllingu finansowego dla średnich i dużych hoteli dotyczy również bardzo dużych hoteli działających w ramach sieci hoteli.

6. Zestaw instrumentów controllingu finansowego jest bardzo obszerny i w praktycznej działalności ich wybór należy uzależnić od formy organizacji komórki controllingu, zadań controllingu oraz potrzeb informacyjnych zarządzających hotelem;

7. Wprowadzenie i rozwój koncepcji controllingu wymaga również zmian w systemie informacyjnym i informatycznym przedsiębiorstwa hotelarskiego.

Zaproponowane modele strategicznego controllingu finansowego mają charakter uniwersalny. W tym znaczeniu jest możliwe ich uwzględnienie we wdrażaniu tej koncepcji zarządzania w przedsiębiorstwie hotelarskim. Nie można jednak stosować jej bezwzględnie, ale po adaptacji ze względu na specyficzne uwarunkowania zarówno wewnętrzne jak i zewnętrzne konkretnego przedsiębiorstwa. Zatem dostosowywanie koncepcji strategicznego controllingu w firmie hotelarskiej wymaga uwzględnienia następujących czynników [Zarządzanie... 2002, s. 155–157]:

1. wewnętrznych, takich jak:

- cechy systemu organizacyjnego, np.: zasięg i liczba szczebli kierowania, profesjonalizm pracowników, poziom specjalizacji, standaryzacji oraz centralizacji,
- cechy systemu gospodarczego, np.: wielkość przedsiębiorstwa i jego uzależnienie od innych (hotele sieciowe), stan rozwoju informacyjnego i informatycznego, szczególnie w zakresie rachunkowości, finansów i controllingu, stan wiedzy na temat zarządzania i controllingu, zapotrzebowanie na innowacje;

2. czynników zewnętrznych, np.: rodzaj i poziom stabilności otoczenia, wzrost konkurencyjności;

3. problemów do rozwiązania, np.: utrata płynności finansowej, brak stabilności finansowej, niezadowolające wyniki finansowe, nieodpowiednia strategia finansowa;

4. fazy rozwoju controllingu: orientacja na rachunek kosztów, informację zarządzającą, system zarządzania;

5. metodyki wdrażania.

#### 4. Podsumowanie

Strategiczny controlling finansowy nie rozwiązuje wszystkich problemów przedsiębiorstwa hotelarskiego. Efektów jego wdrażania nie da się ocenić z dnia na dzień, ale jeśli jednostka gospodarcza poszukuje nowych rozwiązań w obszarze finansów to może warto rozpocząć od poznania i zastosowania tej koncepcji. Zaproponowane modele strategicznego controllingu prezentują organizacyjne, narzędziowe i systemowe rozwiązania dostosowane do wielkości hotelu, których efektem powinny być lepsze jakościowo i bardziej świadome decyzje w obszarze finansów oraz osiągnięcie zysku w długim okresie czasu.

## Literatura

- Babbie E., *Badania społeczne w praktyce*, PWN, Warszawa 2004.
- Krajewska S., *Controlling w przedsiębiorstwie hotelarskim*, Oficyna Wydawnicza Text, Kraków 2009.
- Krajewska S., *Znaczenie controllingu finansowego w działalności przedsiębiorstwa*, Zeszyty Naukowe WSZiB w Krakowie, nr 8, Kraków 2008.
- Nowak S., *Metodologia badań socjologicznych*, PWN, Warszawa 1970.
- Zarządzanie firmą w gospodarce rynkowej*, red. J. Czupiał, Wydawnictwo AE we Wrocławiu, Wrocław 2002.

### MODELS OF STRATEGIC FINANCIAL CONTROLLING WITHIN A HOTEL ENTERPRISE

**Summary:** The goal of the following article is to show models of strategic financial controlling within a hotel enterprise. The proposed models for small as well as medium and large hotel enterprises include organization, instrument, and system solutions adjusted to the size of a hotel. Models are the result of the research. The empiric studies utilized the following test methods: the expert study method, diagnostic studies, as well as the quality terrain studying method.