

Praćenje troškova kod pružatelja ugostiteljskih usluga

Đurić, Margareta

Undergraduate thesis / Završni rad

2018

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **RRiF College of Financial Management / RRiF Visoka škola za financijski menadžment**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:198:147836>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-27**



Repository / Repozitorij:

[Repository of Final Examination Papers University of Applied Sciences RRiF - Final Examination Papers and Diploma Papers](#)



RRiF VISOKA ŠKOLA ZA FINANCIJSKI MENADŽMENT
PREDDIPLOMSKI STRUČNI STUDIJ RAČUNOVODSTVO I FINACIJE

ZAVRŠNI RAD
PRAĆENJE TROŠKOVA KOD PRUŽATELJA UGOSTITELJSKIH
USLUGA

Ime i prezime studenta: Margareta Đurić

Matični broj studenta: 396/14-R

Mentor: Jasna Vuk, viši predavač

Zagreb, 2018.

ZAHVALA

Zahvaljujem se prije svega profesorici i mentorici Jasni Vuk koja me pratila kroz izradu završnog rada, ali i na prenesenom znanju tijekom mog studiranja.

Zahvaljujem se RRiF Visokoj školi za financijski menadžment što mi je pružila školovanje i obogatila moje znanje. Zahvale upućujem svim profesorima, a posebnu zahvalu dajem Martini Herceg Rendeli i Renati Velaj koje su uvijek bile tu kada sam trebala pomoć.

Zahvaljujem se svojim roditeljima na pruženoj školarini, svojem dečku Ivanu na predivnoj podršci da studiram i širim svoje znanje te bratu Vinku koji me uvijek sa strpljenjem slušao i pratio moje učenje.

Veliko hvala svima!

NASLOV: Praćenje troškova kod pružatelja ugostiteljskih usluga

SAŽETAK

Praćenje troškova kod pružatelja ugostiteljskih usluga je specifično, a cilj ovog rada je prikazati način kako je to moguće postići u praksi. Prvo je objašnjeno značenje ugostiteljske djelatnosti, koje vrste ugostiteljskih objekata postoje i koji su uvjeti poslovanja.

Oporezivanje ugostiteljske djelatnosti ima svoje posebnosti kao što su stope poreza na dodanu vrijednost, reprezentacija, putničke agencije i prefakturirane usluge. Postoje tri vrste kalkulacija, a to su kalkulacija jela, pića i smještaja. Prilagođeni obračuni praćenja troškova u ovoj djelatnosti razlikuju praćenje po stvarnim, planskim i djelomičnim troškovima.

Kada je riječ o hotelima prikupljeni troškovi se mogu prikazati u internim izvještajima po centrima odgovornosti, a kako bi poslovanje ugostitelja bilo uspješno pojavljuje se potreba racionalizacije troškova. S obzirom na racionalizaciju obračuni se prilagođavaju toj potrebi ugostitelja i troškove prate prema procesima, cilju, životnom vijeku, kvaliteti i zaštiti okoliša.

Ključne riječi: ugostiteljstvo, trošak, obračun, racionalizacija

TITLE: Cost tracking in Catering Industry

SUMMARY

Cost tracking in Catering Industry is specific, and the goal of this final work is to show how this can be achieved in practice. First is explained the meaning of catering activity, which kinds of catering facilities exist and business conditions.

Taxation in Catering Industry has its own particularities such as VAT rates, representation, travel agencies and preinvoiced services. There are three types of calculation, which are calculations of meals, drinks and accommodation. Cost calculation in this business is calculation of actual, planned and partial cost.

When it is about hotels, tracked cost can be represented in interlan reports. For success in Catering Industry, they need cost rationalization. In this process cost can be differentiated by process, goals, product lifetime, quality and environmental protection.

Key words: catering, cost, calculation, rationalization

SADRŽAJ

1. UVOD	1
2. UGOSTITELJSKA DJELATNOST	2
2.1. Pojam ugostiteljske djelatnosti	2
2.2. Ugostiteljski objekti.....	4
2.3. Poslovanje ugostiteljskih objekata	10
3. POREZI U UGOSTITELJSKOJ DJELATNOSTI	12
3.1. Općenito o oporezivanju u ugostiteljstvu	12
3.2. Izdavanje računa i porezne obveze koje se na njemu navode	13
3.3. Poslovanje putničke agencije.....	22
3.4. Porez na potrošnju u ugostiteljstvu.....	26
3.5. Reprerentacija	28
3.6. Prefakturiranje usluga.....	29
4. KALKULACIJE U UGOSTITELJSKOJ DJELATNOSTI.....	31
4.1. Kalkulacija jela	32
4.1.1. Kalkulacija jela s pomoću marže.....	33
4.1.2. Kalkulacija jela uz pomoć udjela troškova.....	35
4.2. Kalkulacija pića	37
4.3. Kalkulacija cijene smještaja	39
4.4. Isticanje cijena u ugostiteljstvu.....	43
5. TROŠKOVI U UGOSTITELJSKOJ DJELATNOSTI	45
5.1. Pojam troška, utroška, rashoda i izdatka	49
5.2. Podjela troškova	52
5.3. Obračun troškova.....	55
5.3.1. Obračun troškova po potpunim stvarnim troškovima.....	56
5.3.2. Metode izračuna troškova.....	59

5.4.	Obračun po potpuno predviđenim troškovima	68
5.4.1.	<i>Obračun po normalnim troškovima</i>	68
5.4.2.	<i>Obračun po planskim troškovima</i>	69
5.4.3.	<i>Obračun standardnih troškova</i>	73
5.5.	Obračun troškova po djelomičnim troškovima	75
5.5.1.	<i>Obračun s jednim stupnjem doprinosa pokriva</i>	76
5.5.2.	<i>Obračun s više stupnjeva doprinosa pokriva</i>	78
6.	PRIMJENA METODE USALI.....	82
6.1.	Koraci sastavljanja izvještaja prema USALI.....	84
7.	RACIONALIZACIJA TROŠKOVA	94
7.1.	Troškovi procesa	95
7.2.	Ciljani troškovi	98
7.3.	Troškovi životnog vijeka	101
7.4.	Troškovi kvalitete	102
7.5.	Trošak okoliša	106
8.	ZAKLJUČAK	110
	POPIS LITERATURE.....	111
	POPIS SLIKA	114
	POPIS TABLICA.....	115

1. UVOD

Kada je riječ o ugostiteljima i njihovoj djelatnosti, može se govoriti i o nizu specifičnosti ovog područja, pogotovo kada je riječ o praćenju troškova. Obračuni, kalkulacije i izvještaji koji primjenjuju sva društva u bilo kojoj djelatnosti nije dostatno primjeni u ugostiteljstvu. Zato se javlja prilagodba svega navedenoga upravo njima.

Svrha istraživanja ovog rada je pronaći načine kako ugostitelji mogu pratiti svoje poslovanje, pogotovo kada je riječ o troškovima kojima se, da bi poslovanje bilo uspješno, mora pridati velika pozornost. Pravilno praćenje dovodi do smanjenja određenih troškova i povećanjem zarade i dobiti.

Cilj rada je prikazati vrste ugostitelja, obračun troškova, specifični sustav izvještavanja u hotelskoj industriji, vrste kalkulacija prodajne cijene, poreze u ovoj djelatnosti i način kako ugostitelji mogu smanjiti svoje troškove.

Dosadašnja istraživanja sve navedeno ne obuhvaćaju na jednom mjestu, pa se javlja problem da ugostitelji možda ne mogu brzo i efikasno pronaći odgovore na pitanja koja im se pojavljuju u praksi. Zato ovaj rad može poslužiti kao priručnik kojega ugostitelji mogu odmah primijeniti jer sadrži sve važne izračune s kojima se mogu susresti.

Metode istraživanja su prikupljanje informacija iz dostupne literature koja uključuje knjige, članke, priručnike, internetske stranice te primjena dosadašnjeg znanja autora ovog rada i individualnog praćenja rada ugostitelja.

Rad je podijeljen u šest poglavlja, pa se tako prvo odnosi na ugostiteljsku djelatnost kako bi se razjasnilo tko je obavlja, kako i gdje. Drugi dio se bazira na porezima koji su specifični u ovoj djelatnosti. Treći dio pokazuje izračune i vrste ugostiteljskih kalkulacija. Četvrti obrađuje troškove podijeljene u tri glavna obračuna, prema stvarnim, predviđenim i djelomičnim troškovima. Peti dio objašnjava poseban sustav izvještavanja u hotelima koji se naziva USALI, prilagođen je upravo njima i služi kao pomoć u harmonizaciju hotelskog sustava. Zadnji šesti dio rezerviran je za problem smanjenja troškova, način kako se to može postići i koji su specifični obračuni za ovu djelatnost.

2. UGOSTITELJSKA DJELATNOST

2.1. Pojam ugostiteljske djelatnosti

Ugostiteljstvo kao djelatnost vrlo je važna za razvoj turizma jer gosti bez ponude hrane, jela i smještaja ne bi boravili na nekom novom odredištu. Danas se velik broj korporacija najviše bavi hotelijerstvom, kao jednom granom ugostiteljstva. Potrebno je naglasiti kako hotelijerstvo nije zasebna djelatnost, već je ona ugostiteljska djelatnost koja se pruža u objektu hotel i koja se zbog specifičnosti i opsežnosti poslovanja ističe od ostalih ugostitelja pa se javila potreba za takvim pojmom. Oni koji se bave ugostiteljstvom prisiljeni su konstantno proširivati svoje znanje jer je ta djelatnost jako osjetljiva “na vanjske događaje na koje nema utjecaj – izbijanje političkih nemira, elementarne nepogode, ekonomske turbulencije, terorizam, epidemije i slično”¹. Pronalaze se novi načini poslovanja, nove ponude, novi izgled objekta i ostalo.

Centar pozornosti ugostitelji stavljaju na gosta koji treba dobiti zadovoljavajuću traženu uslugu kako bi ostvario profit, ali i kvalitetnom uslugom ponovno privukao istoga i novoga gosta. Pojam ugostiteljstva “dolazi od glagola ugostiti, što znači primiti gosta ili pružiti nekome gostoprimstvo”². U Republici Hrvatskoj ova djelatnost uređena je posebnim zakonom pod nazivom Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti (NN 85/15, 121/16). Prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti, ugostiteljska djelatnost je “pripremanje i usluživanje jela, pića i napitaka i pružanje usluga smještaja”³, isto tako “pripremanje i usluživanje jela, pića i napitaka za potrošnju na drugom mjestu s ili bez usluživanja (u prijevoznom sredstvu, na priredbama i slično) i opskrba tim jelima, pićima i napitcima (catering)”⁴. Ugostiteljsku djelatnost obavljaju trgovačka društva, obrtnici, trgovci pojedinci, zadruge i svi oni koji ispunjavaju propisane uvjete. Osim njih Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti u čl. 5. st. 2. navodi i neke udruge ustanove kojima je također dopušteno obavljati djelatnost, a osim njih u sljedećem članu i one koji nisu ugostitelji iako pripremaju i poslužuju hranu u određenim ustanovama. Tako na primjer “pripremanje i usluživanje jela, napitaka i pića, bez namjere stjecanja dobiti ili drugih gospodarskih procjenjivih koristi, koje udruge umirovljenika organiziraju za vlastite članove udruge umirovljenika u svojim klupskim prostorijama”⁵ nije ugostiteljska djelatnost.

¹ Grupa autora (2011). Turizam ekonomske osnove i organizacijski sustav, Zagreb: Školska knjiga, str. 157.

² Ibid., str.158.

³ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti (NN 85/15, 121/16)

⁴ Ibid,

⁵ Ibid.

Ugostiteljska djelatnost se obavlja u ugostiteljskim objektima koji su opremljeni i uređeni prema minimalnim propisanim uvjetima. Objekt može biti građevina, poslovni prostor (ako se u njemu obavlja i druga djelatnost, mora se odvojiti od ugostiteljske), vozilo (nepokretno, priključno, željezničkom, plovno), ili šator, klupa i slično. U ugostiteljskom objektu i to u izdvojenom dijelu (gdje nema pripreme hrane i pića) može se obavljati trgovina u manjem obujmu. Najčešći primjer bi bio prodaja suvenira ili prodaja tiskovina i časopisa. Kada ugostitelji odrede svoj prostor, moraju ga razvrstati u skupinu u koju ulazi s obzirom na “način usluživanja i pretežitosti usluga koje se pružaju u objektu“⁶. Razlikuju se hoteli, kampovi, ostali ugostiteljski objekti za smještaj, restorani, barovi, catering objekti i objekti jednostavnih usluga.

⁶ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti (NN 85/15, 121/16)

2.2. Ugostiteljski objekti

Hoteli su objekti u kojima se pruža usluga smještaja, priprema hrana, piće i napitci u ugostiteljskim jedinicama koje čine smještajne jedinice, recepcija, blagovaonica i drugo. Hoteli se razvrstavaju u postojeće (oni koji su izgrađeni do 2003.) i novi. Potrebno je ispuniti minimalne uvijete, a to je da postoji prostor kojeg gosti zajednički koriste, prostor koji svaki gost zasebno koristi (sobe), prostor koji koristi samo osoblje (kuhinja, spremišta) i prostor kojeg osoblje koristi zajedno sa gostima (blagovaonica). Potrebno je također omogućiti sigurnost i udobnost svojim gostima, urediti okoliš, omogućiti sredstvo za prvu pomoć, tekuću hladnu i toplu vodu, električnu energiju, grijanje do 20 °C, prozračnost svih prostorija, telefonsku vezu, uređen sanitarni čvor. Kod postojećih objekata visina i dužina prostorija i hodnika mora ostati kakva je, ali kod novih objekata posebno je propisana visina i dužina pravilnikom. Hotel ima svoj restoran, prostor za usluživanje jela i njegovu pripremu. U cilju zaštite okoliša “rublje za krevet i ručnici mogu se mijenjati na zahtjev gosta”⁷. Osoblje mora biti stručno osposobljeno za usluživanje, poznavati barem jedan strani jezik, biti prikladno obučeno i komunicirati s gostima. Postoji deset vrsta hotela:

- Hotel baština – ugostiteljska djelatnost se obavlja u „starim, tradicijskim, povijesnim, ruralno-urbanim strukturama i građevinama, uređen i opremljen na tradicijski način“⁸,
- Difuzni hotel – naziva se još raspršeni hotel jer se smještajne jedinice nalaze između običnih kuća pa se time gost uklapa u kraj u kojem boravi (npr. kamene kuće u Istri),
- Hotel – klasični hotel koji zadovoljava minimalne uvijete da bude ta vrsta objekta, ali nema specifičnosti kao ostali,
- Aparthotel – sastoji se od smještajnih jedinica soba, apartmana, ali prevladavaju apartmani (više od 51 %)
- Turističko naselje – odvojene građevine koje se nalaze na jednom području (bungalovi, paviljoni)
- Turistički apartmani – objekt koji ima samo apartmane
- Pansion – isto što i hotel, a razlika je što nudi usluge samo svojim gostima i manjeg je obujma,

⁷ Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli (NN 56/16.)

⁸ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti (NN 85/15, 121/16)

- Integralni hotel – smještajne jedinice koje su na različitim lokacijama i uspostavlja se veza za lokalnom zajednicom,
- Lječilišne vrste – kao običan hotel samo što je specijaliziran za obavljanje zdravstvenih djelatnosti,
- Hoteli posebnog standarda – “poslovni, za sastanke, kongresni, klub, kasino, odmorišni, priobalni odmorišni, obiteljski, mali i prijateljski, za starije osobe, zdravlje i fitness, toplice, wellness, ronilački klub, motel, ski hotel i hotel za osobe s invaliditetom”⁹.

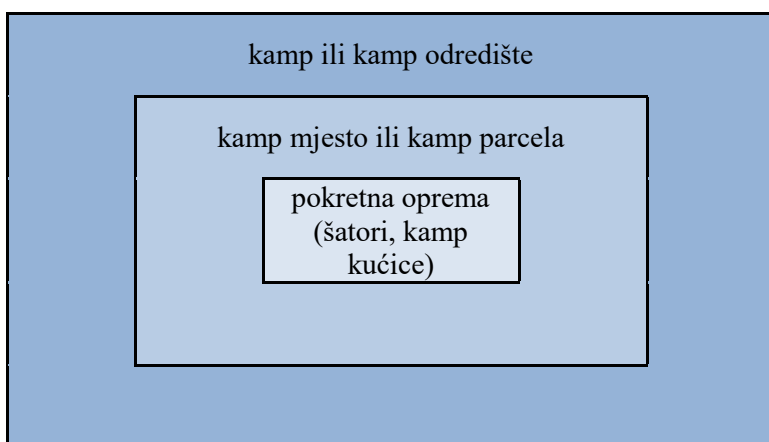
Koja je vrsta objekta i koje je kategorije, mora biti navedeno na ploči na samom ulazu u objekt. Za skupinu hoteli daju se zvjezdice od dvije do pet, ovisno o uslugama koje se u objektu pružaju. Postoji i obrnuti proces, rekategorizacija, a to znači ponovno kategorizirati objekt. S obzirom na tržište, hoteli se mogu razvrstati prema drugačijim kriterijima:

- Lokacija – gradski, seoski, primorski, planinski,
- Mikrolokacija – uz plažu, uz zračnu luku, uz glavne prometnice, u gradu, u predgrađu,
- Vlasništvo – državni, institucionalni, privatni,
- Razdoblje poslovanja – cjelogodišnji, sezonski,
- Cijena – luksuzni, visokokvalitetni, srednje cijene, srednje niže cijene, niske cijene,
- Veličina – mali (75 osoba), srednji (76-149), veliki (150-299), vrlo veliki (300-499), mega hotel (> 500),
- Usluga – s punom uslugom, s ograničenom uslugom,
- Motiv dolaska – poslovni, obiteljski, wellness.

⁹ Grupa autora (2011). Turizam ekonomske osnove i organizacijski sustav, Zagreb: Školska knjiga, str. 164.

Skupina Kampovi trebaju zadovoljavati iste uvijete kao skupina hoteli, ali se razlikuje po nekim svojim specifičnostima. Ovaj objekt mora biti povezan sa prometnicama kako bi se omogućio ulaz i izlaz vozilima i pješacima. Razlikuju se tri prometnice i to ona glavna koja povezuje sabirne prometnice (dovode do recepcije), a te sabirne prometnice povezuju pristupne prometnice (dovode do smještajnih jedinica). Kampiranje predstavlja boravak gosta, a jedinice koje se razlikuju su kamp mjesto (pojedinačno ili grupno označeno i uređeno) i kamp parcela (omeđen i pojedinačno označen i uređen prostor). Na tim osnovnim smještajnim jedinicama mogu se naći šatori, kamp prikolice, pokretne kućice, glamping kućice (može se micati, a izgled je vrlo neobičan), također se mogu naći građevine kao što su bungalovi. Vrste objekata iz skupine kampovi su kamp (pruža se usluga smještaja u bungalovima, iznajmljuje se prostor za kampiranje, u blizini su sportski i rekreacijski sadržaji, postoji prostor gdje se priprema hrana i uslužuje piće) i kamp odmorišta (služe za kraći boravak, ima kamp mjesta, a recepcija se pruža samo na zahtjev gosta). Kategorije za kampove su od dvije do četiri zvjezdice.

Slika 1 Izgled kampa



Izvor: autor

Na prethodnoj slici prikazan je kampa na određenom području, točnije od čega se sastoji. Na kamp odredištu koje je obojano tamno plavo nalazi se kamp mjesto, a na njemu pokretna oprema kao što su kamp kućice i ostalo.

Ostali objekti za pružanje usluga smještaja moraju ispunjavati slične minimalne uvjete koje se odnose na sigurnost, instalacije, sanitarni čvor i slično, dok se pravilnikom određuju posebni uvjeti za smještaj i kategorizaciju. Razlikuju se sljedeće vrste:

- Soba – pruža uslugu smještaja,
- Apartman – objekt u kojemu se pruža usluga smještaja i opremljen je da gost sam može pripremiti jelo,
- Studio apartman – viši rang apartmana koji omogućava boravak, spavanje, samostalno pripremanje hrane,
- Kuća za odmor – omogućuje gostima pripremanje hrane, boravak, spavanje i korištenje okućnice,
- Prenoište – “funkcionalna cjelina sa zasebnim ulazom”¹⁰ koja pruža uslugu smještaja,
- Odmaralište za djecu – omogućuje organizirani smještaj za djecu,
- Hostel – pretežito se pruža smještaj mlađim gostima,
- Planinarski dom – pruža se smještaj u planinskim i brdskim okruženjima,
- Lovački dom – pružanje usluge smještaja “u prirodnom okruženju uz lovišta”¹¹,
- Učenički ili studentski dom – pruža se smještaj učenicima i studentima za vrijeme školskih praznika,
- Objekt za robinzonski smještaj – smještaj u prirodnom okruženju u neuobičajenim okolnostima.

Iz skupine Restorani vrste objekata su sljedeće:

- Restoran – priprema toplih i hladnih jela koja traže zahtjevniju obradu i poslužuju se gostima uz pića i napitke te ostala jela i slastice, a ako je posebno uređen za neku svečanost (na primjer svadba) onda se on smije zvati banket,
- Gostionica – pripremaju se i poslužuju uobičajena gotova hladna i topla jela
- Zdravljak – “pripremaju i uslužuju mliječna topla i hladna jela”¹², napitke, slastice i jela jednostavne pripreme, a iznimno se on može zvati i drugačije ovisno koje jelo se najviše priprema,

¹⁰ Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina restorani, barovi, catering objekti i objekti jednostavnih usluga (NN 82/07. – 69/13.)

¹¹ Ibid.

¹² Ibid.

- Zalogajnica – pripremaju se i poslužuju jela i napitci na način da se pripremaju ispred gosta, iznimno se ovi objekti mogu zvati snack,
- Pečenjarnica – pripremaju i poslužuju pečena jela, iznimno se mogu zvati grill,
- Pizzeria – priprema se i poslužuje samo pizza, ali mogu još i tjestenine,
- Bistro – priprema i posluživanje jednostavnih jela,
- Slastičarnica – priprema i poslužuje slastice kao što su kolači, sladoledi i slično,
- Objekt brze hrane (fast food) – poslužuju se jela koja se brzo pripremaju (burgeri, pržene ribice, salate, hot dog i slično).

Kada se govori o Barovima onda treba razlikovati:

- Kavana – priprema se pretežito kava, ali smiju i ostali napici i slastice te hladna i topla jela u zasebnim blagovaonicama,
- Noćni klub – pripremaju se napici, a smiju i jednostavna jela
- Noćni bar – poslužuju se pića i napici, a smiju i jednostavna jela
- Disco klub – pripremaju se i poslužuju napici, smiju i sendviči te slastice,
- Caffè bar – poslužuje se kava, piće, napici te se smiju poslužiti sendviči, slastice i voće, iznimno on može nositi i druge nazive kao na primjer “coffy bar”¹³, cocktail bar ili po nekom piću koje je pretežito zastupljeno (wine-bar),
- Pivnica – priprema se i uslužuje točeno pivo, smiju se posluživati i jednostavna jela karakteristična za taj objekt, iznimno se on može zvati pub,
- Buffet – uslužuju se pretežito napici i hladna jela,
- Krčma – uslužuju se pića i hladna jela, te mogu topla uobičajena za taj kraj,
- Konoba – priprema i posluživanje jela karakterističnog za primorski kraj,
- Klet - priprema i posluživanje jela karakterističnih za kontinentalni kraj,
- Beach bar - “ugostiteljski objekt smješten na plaži, s ili bez prostora za usluživanje na otvorenom”¹⁴, gdje se pripremaju pića, napici, voće, slastice i sendviči,
- Kušaonica – omogućuje se degustacija vina ili drugih pića te prehrambenih proizvoda.

¹³ Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina restorani, barovi, catering objekti i objekti jednostavnih usluga (NN 82/07. – 69/13.)

¹⁴ Ibid.

Catering označava pripremu jela, slastica, napitaka te dostavu ili dostavu s usluživanjem na drugo mjesto gdje se organizira neko događanje (svadba, prijem i slično). Objekti jednostavnih usluga obavljaju se u kiosku, u nepokretnom vozilu, šatoru, na klupi ili na kolicima na način da uslužuje kroz prozor i gosti jedu u hodu jer ovi objekti “ne mogu imati stolove i stolce”¹⁵. Za svaku vrstu objekta iz skupina Restorani, Barovi, Catering i Objekti jednostavnih usluga posebnim pravilnikom određeni su minimalni uvjeti. Dostavu mogu vršiti oni iz skupine Restorani i Barovi osim kušaonica, noćnog kluba, noćnog bara i disco kluba i caffe bara. Osoblje koje dostavlja mora biti zaposleno u tom objektu i treba znati barem jedan strani jezik.

¹⁵ Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina restorani, barovi, catering objekti i objekti jednostavnih usluga (NN 82/07. – 69/13.)

2.3. Poslovanje ugostiteljskih objekata

Radno vrijeme propisuje Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti i oni "objekti iz skupina Hoteli, Kampovi i Ostali ugostiteljski objekti za smještaj obavezno rade od 0.00 do 24.00 sata svaki dan"¹⁶. Restorani i Barovi rade od 6.00 do 24.00 sata, a ako se oni nalaze izvan naseljenog područja onda smiju raditi isto kao i Hoteli. Barovi mogu dobiti dozvolu za rad noću, od 21.00 do 6.00 sati. Svaka jedinca lokalne samouprave može odrediti i propisati radno vrijeme.

Svaki ugostitelj mora vidno istaknuti vrstu i kategoriju ugostiteljskog objekta, radno vrijeme, kućni red na recepciji, "utvrditi normative o utrošku namirnica za pojedino jelo, piće i napitak"¹⁷, vidno istaknuti cijene, ispostaviti gostu račun za obavljenju uslugu, voditi knjigu smještaja, osigurati goste od nesretnog slučaja, omogućiti podnošenje pisanog prigovora, ispunjavati uvjete o hrani, biti stručno osposobljen i uljudan prema gostima, onemogućiti iznošenje bilo čega iz objekta i obavijestiti Ministarstvo turizma ako ugostitelj odluči prestati s poslovanjem.

Prilikom oglašavanja smije istaknuti vrstu i kategoriju objekta, a prilikom nekih manifestacija s ciljem promicanja turističke zajednice, ugostitelj smije obavljati poslovanje izvan objekta uz dozvolu nadležnog ministarstva. Alkoholna pića ne smiju se posluživati mlađima od osamnaest, a obavijest o tome ugostitelj vidno mora istaknuti. Ugostiteljski objekt smije imati samo "naziv jedne vrste ugostiteljskog objekta"¹⁸, a obavljati se smije i u domaćinstvu što je dopušteno fizičkim osobama građanima.

U ugostiteljskim objektima turistički inspektori provode inspekcijski nadzor kako bi se uklonile eventualne nepravilnosti. Osim njih u nadzoru se pojavljuju i policijski službenici koji provjeravaju daju li se alkoholna pića mlađima od osamnaest godina. Ako se utvrdi da se ugostiteljska djelatnost obavlja suprotno izdanom rješenju nadležnog Ministarstva, turistički inspektori dužni su donijeti rješenje i uputiti ugostitelja da ispravi pogrešku. Kada ugostitelj izvrši rješenje, inspektori navode u svom zapisniku da su pogreške uklonjene. U suprotnom, ako se nepravilnosti ne uklone, onda će inspektori donijeti rješenje o zabrani obavljanja ugostiteljske djelatnosti u tom objektu.

¹⁶ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti (NN 85/15, 121/16)

¹⁷ Ibid.

¹⁸ Ibid.

Na rješenje se smije podnijeti žalba, ali ona “ne odgađa izvršenje rješenja”¹⁹. Rješenje se iznimno može donijeti usmeno onda kada inspektori vide da nepravilnosti koje postoje, ugrožavaju zdravlje gostiju. Usmeno rješenje se prihvaća i u slučaju kampiranja na neoznačenom području, na primjer na privatnom vlasništvu.

Tablica 1 Prekršajne odredbe

PREKRŠAJNE ODREDBE			
Pravna osoba i fizička osoba – obrtnik			
Od 5.000,00 do 30.000,00	ne pridržava se radnog vremena	pruža usluge za koje nema rješenje nadležnog ureda	pruža usluge suprotno odredbama ZoUD-a
Od 1.000,00 do 2.000,00	vatrogasno društvo koje obavlja ugostiteljsku djelatnost suprotno članku 6. Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti (ZoUD)	sudionik manifestacija koji nije ugostitelj	
Od 15.000,00 do 90.000,00	u slučaju ponovljenog prekršaja		
Od 2.500,00 do 20.000,00	vidno ne istakne radno vrijeme na ulazu u objekt vrstu i kategoriju ugostiteljskog objekta	ne osigura gosta, ne omogući mu podnošenje prigovora, ne obavlja poslovanje uljudno i stručno, ne spriječi iznošenje pića iz objekta	ne utvrdi kućni red, normative, ne istakne cijene, ne izda račun, ne vodi knjigu gostiju
Od 5.000,00 do 40.000,00	u slučaju ponovljenog prekršaja		
Iznajmljivač - fizička osoba			
Od 2.500,00 do 10.000,00	kazne za iznajmljivače ako rade suprotno članku 30. ZoUD-a	kazne za nositelja poljoprivrednog gospodarstva koje ima dopuštenje za obavljanje ugostiteljske djelatnosti	
Od 4.000,00 do 100.000,00	u slučaju ponovljenog prekršaja		

Izvor: autor

Navedene su neke od prekršajnih odredbi koje je ugostitelj dužan platiti u slučaju prekršaja uočenog od strane turističkog inspektora. Prvi dio se odnosi na pravne osobe i obrtnike, dok se drugi dio odnosi na fizičke osobe iznajmljivače.

¹⁹ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti (NN 85/15, 121/16)

3. POREZI U UGOSTITELJSKOJ DJELATNOSTI

3.1. Općenito o oporezivanju u ugostiteljstvu

Ulaskom Hrvatske u Europsku uniju u primjeni su drugačija pravila oporezivanja. Područja oporezivanja PDV-om su tuzemno područje (Republika Hrvatska), Europska unija ili država članica, treće zemlje (država koja nije članica EU) i treće područje (dijelovi država članica koji se prema čl. 3. Zakona o porezu na dodanu vrijednost (NN 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/16, dalje: Zakon o PDV-u) smatraju izuzetim područjima). Predmet oporezivanja je “isporuka dobara u tuzemstvu uz naknadu koju obavi porezni obveznik, stjecanje dobara unutar EU-a koje se u tuzemstvu obavi uz naknadu, obavljanje usluga u tuzemstvu uz naknadu, uvoz dobara”²⁰. Porezni obveznik je taj koji plaća porez na dodanu vrijednost, a tko se točno smatra obveznikom određeno je čl. 6. Zakona o PDV-u. Porezni obveznik je osoba koja samostalno obavlja bilo koju djelatnost neovisno o rezultatima poslovanja, a da bi ušao u sustav PDV-a mora preći prag isporuke koji od 1. siječnja 2018. godine iznosi 300.000,00 kn. Svi oni kojima je promet manji smatraju se malim poreznim obveznicima koji ne moraju plaćati PDV niti mogu priznati pretporez.

Ugostiteljska djelatnost predstavlja pružanje usluga, a potrebno je objasniti što je mjesto obavljanja usluge. Prema Zakonu o PDV-u smatra se da je to sjedište poreznog obveznika, a ako on obavlja istu uslugu u mjestu različitom od mjesta sjedišta, onda se mjestom obavljanja usluge smatra poslovna jedinica gdje inače ima sjedište. “Mjesto obavljanja usluga pripremanja hrane i obavljanja usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje pića u tim objektima, osim onih kojih se stvarno obavljaju na brodovima, u zrakoplovima ili vlakovima tijekom dionice prijevoza putnika obavljenog unutar Europske unije smatra se mjesto gdje se te usluge stvarno obavljaju”²¹ pa se na temelju toga daju primjeri. Porezni obveznik prima račun za uslugu ugošćenja ugostiteljskog objekta iz Španjolske koji je porezni obveznik. Usluga je oporeziva u Španjolskoj po njihov stopi PDV-a koja iznosi 21%, zato što je usluga obavljena tamo. Druga situacija je usluga obavljena na brodu, u vlaku ili zrakoplovu. Uzima se za primjer brod koji kreće iz Rijeke (mjesto ukrcaja putnika) prema Italiji (mjesto iskrcaja putnika). On gostima koji putuju pruža uslugu pripremanja hrane i pića, a navedena će usluga biti

²⁰ Markota Lj. (2018). Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 5.

²¹ Ibid., str. 128

oporeziva stopom Republike Hrvatske. U slučaju da se taj brod vraća, “povratna dionica puta smatra se zasebnom uslugom prijevoza“²².

Porezna obveza nastaje kada je dobro isporučeno ili usluga obavljena. Ako se usluga obavi, a račun nije izdan, obveza obračuna nastaje onda kada je nastao događaj koji se oporezuje. Postoji obrnuti slučaj, kada je račun izdan, a usluga nije obavljena, što znači da je obveza nastala.

Porezna osnovica predstavlja naknadu koja “čini sve ono što je isporučitelj primio ili treba primiti od kupca ili neke druge osobe za te isporuke“²³. U poreznu osnovicu ulaze carine, porezi, pristojbe, osim PDV-a i troškova prijevoza, pakiranja osiguranja i slično. Također ne ulaze niti sniženja, odštete, zatezne kamate, boravišne pristojbe. Ukoliko su na računima iskazani popusti i sniženja to znači da se porezna osnovica promijenila, odnosno smanjila.

3.2. Izdavanje računa i porezne obveze koje se na njemu navode

Svaki ugostitelj obavezan je izdati račun za pruženu uslugu, a prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti on mora “izdati gostu čitljiv i točan račun za svaku pruženu ugostiteljsku uslugu, s naznakom vrste, količine i cijene pruženih usluga, odnosno odobrenog popusta, a kod pružanja usluga smještaja navesti u računu i iznos boravišne pristojbe, s tim da račun za usluge pružene gostu, u slučaju kada gost koristi ugostiteljske usluge putem turističke agencije ili drugog naručitelja usluge, može izdati turističkoj agenciji ili drugom naručitelju usluge“²⁴. Osim ovim zakonom, izdavanje računa uređeno je i brojnim drugim zakonima, kao što su Zakon o PDV-u, Zakon o porezu na dohodak (NN 115/16), Opći porezni zakon (NN 115/16), Zakon o zaštiti potrošača (NN 41/14, 110/15), Zakon o računovodstvu (NN 78/15, 134/15, 120/16), Zakon o trgovačkim društvima (NN 111/93, 34/99, 121/99, 52/00, 118/03, 107/07, 146/08, 137/09, 152/11, 111/12, 68/13, 110/15), Ovršni zakon (NN 112/12, 25/13, 93/14, 55/16, 73/17) i Zakon o pružanju usluga u turizmu (NN 130/17). Svi navedeni zakoni određuju sadržaj i obvezu izdavanja računa ovisno o tome što taj zakon uređuje i koje su njegove privilegije.

Račun mora biti izdan na hrvatskom jeziku i izražen u kunama, ali može biti i na drugom jeziku i drugoj valuti samo ako stoji usporedno sa hrvatskim. Prema Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom (NN 133/12, 115/16) mora sadržavati vrijeme izdavanja

²² Markota Lj. (2018). Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 1278.

²³ Ibid., str. 1285.

²⁴ Ibid., str. 429.

računa, osoba koja je na naplatnom uređaju, način plaćanja računa, jedinstveni identifikator računa (zapis koji se sastoji od slova i brojeva uz pomoću kojeg Porezna uprava “programski generira za svaki račun koji je naplaćen u gotovini”²⁵, skraćeno JIR) i zaštitni kod obveznika fiskalizacije (ZKI). Prema Zakonu o PDV-u obvezni elementi računa su broj računa i datum kada je izdan, naziv osobe koja izdaje i koja prima uslugu, količina, naziv i vrsta usluge, datum kada je usluga obavljena, jedinična cijena bez PDV-a, popust, stopu PDV-a i ukupnu svotu.

Prema Zakonu o računovodstvu prije nego se računi unesu u poslovne knjige moraju se likvidirati. To znači da se provjerava njihova točnost, imaju li ti računi sve elemente predviđene zakonima i jesu li oni istiniti. Računi koji se unose u glavni knjigu ili pomoćne knjige, čuvaju se 11 godina, a rok počinje teći od zadnjeg dana poslovne godine kada je račun nastao.

²⁵ Markota Lj. (2018). Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 442.

Slika 2 Račun obveznika PDV-a

Konoba Pandora Crikvenica			
Broj računa: 6612/POSL1/1			
Datum: 22.08.2018., 14:05			
Operater: Ana		Stol: 8	
Plaćanje: Gotovina			
Naziv	Količina	JC	Ukupno
Marenda III	1,00x	38,00	38,00
Lignje na žaru s prilogom	2,00x	64,00	128,00
Marenda I	2,00x	34,00	68,00
Pileći odrezak s pršutom i sirom	1,00x	62,00	62,00
Sprite 0,25	1,00x	15,00	15,00
Fanta 0,25	2,00x	15,00	30,00
Cedevita 0,2	1,00x	10,00	10,00
Mineralna 1l	1,00x	20,00	20,00
Fanta 0,25	1,00x	15,00	15,00
Plavac	0,10x	90,00	9,00
Ukupno:			395,00
Stopa	Osnovica	Porez	
25%	314,14	78,54	
3%	77,34	2,32	
ZKI:dc56e9fef0692011dc643bda1d67cca5			
JIR:3ad2e832-be1e-4b6e-8a87-da3694761995			
Hvala na povjerenju!			

Izvor: Izlazni račun društva Pandora, Crikvenica

Prikazan je fiskalni račun poreznog obveznika sa svim elementima koji su propisani zakonima. Dalje u nastavku slijedi primjer jednog ugostitelja koji ima fiskalizaciju, ali nije u sustavu PDV-a jer se smatra malim obveznikom.

Slika 3 Račun ugostitelja koji nije obveznik PDV-a

Restoran Riviera Dramalj			
Rn: 4940-PO1-1	Datum: 24.08.2018.		
Operater:	Suzana		
Vrijeme:	14:10:30		
Stol:	8		
Naziv	Kol	Cijena	Iznos
Gazirani sokovi	3,000x	17,00	51,00
Jana 0,33	1,000x	13,00	13,00
Ožujsko okusi 0,5	1,000x	20,00	20,00
Vino crno 0,2	2,000x	18,00	36,00
Jamnica 0,25	1,000x	10,00	10,00
Zeleni rezanci sa kozicama	1,000x	59,00	59,00
Lignje sa žara	1,000x	75,00	75,00
Riblja plata (2 osobe)	1,000x	240,00	240,00
Pomfrit	1,000x	16,00	16,00
Lazanje	2,000x	45,00	90,00
Ukupno:			610,00
Gotovina:			610,00
Poduzetnik nije u sustavu PDV-a prema čl. 90. Zakona PDV-u, PDV nije obračunat.			
Rekapitulacija poreza:			
PP%: 3,00	Osn: 126,21	Por: 3,79	
ZKI: 90b631c4a755172095d0c6a9fc7ee84c JIR: c5d8e342-a7e1-4e19-96cb-75bc959f7301 Hvala!			

Izvor: Izlazni račun hotela Riviera, Dramalj

Koju će poreznu stopu ugostitelj primijeniti na svom računu vidljivo je u sljedećoj tablici:

Tablica 2 Stope poreza na dodanu vrijednost u svim djelatnostima

Stope PDV-a		
5%	13%	25%
sve vrste kruha (kruh bijeli, polu bijeli, crni i peciva, osim vrsta kolača i bureka)	<i>usluga smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona, punog pansiona u svim vrstama komercijalnih ugostiteljskih objekata te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma</i>	<i>ugostiteljska usluga</i>
sve vrste mlijeka (kozje, kravlje, ovčje, osim kiselog mlijeka, jogurta, kefira, čokoladnog mlijeka i ostalih mliječnih proizvoda) i hrana za dojenčad koja služi kao zamjena za majčino mlijeko	novine i časopisi koji se izdaju periodično	bijeli šećer od trske
knjige stručnog, znanstvenog, umjetničkog, kulturnog i obrazovnog sadržaja)	jestiva ulja i masti, biljnog i životinjskog podrijetla te hrana za životinje	sva ostala dobra i usluge koje nisu prethodno navedene
lijekove (koji se izdaju na recept)	dječje sjedalice za automobile te dječja hrana i prerađena hrana na bazi žitarica za dojenčad i malu djecu	
medicinska oprema i pomagala za liječenje invalidnosti	isporuka vode osim one koja se na tržište stavlja u bocama ili drugoj ambalaži	
kino ulaznice (ne uključuje javno prikazivanje filma, ono ide po 25%)	ulaznice za koncerte	
dnevne novine novinskih nakladnika	isporuka električne energije do drugog isporučitelja ili do krajnjeg korisnika	
znanstveni časopis (Ministarstvo kulture donosi odluku koji su to časopisi)	javna usluga prikupljanja miješanog komunalnog otpad, isto tako biorazgradivog i odvojeno sakupljanog	
	urne i ljesovi	
	sadnice i sjemenje (određeno čl. 47. Pravilnika o PDV-u)	
	gnojiva i pesticidi te drugi agrokemijski proizvodi	
	hrana za životinje, osim za kućne ljubimce	

Izvor: autor

U Republici Hrvatskoj stope poreza na dodanu vrijednost razvrstavaju se na 5%, 13% i 25%, a od toga ugostiteljska usluga oporeziva je stopama 13% i 25% ovisno o kojoj je usluzi riječ. Usluge koje su oporezive sa stopom od 13% “su usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora te iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma”²⁶. Polupansion je smještaj s noćenjem, doručkom i još jednim obrokom, večera ili ručak ovisno o izboru gosta i ponudi ugostiteljskog objekta. Za razliku od toga, usluga punog pansiona obuhvaća smještaj s noćenjem i uključuje sva tri obroka, doručak, ručak i večeru. Sve navedeno oporezivo je stopom od 13%, ali ako se u smještajni paket s obrocima uključe dodatne usluge kao što su izleti, razni tečajevi kao tečaj ronjenja ili nešto treće što ugostiteljski objekt nudi, to je oporezivo stopom od 25%.

Postoji iznimka za takve usluge ako se radi o usluzi smještaja u kampovima ili o aranžmanima all inclusive. All inclusive smatra se “cjelovitom uslugom”²⁷ koja obuhvaća uslugu smještaja s dodatnom uslugom (piće, bazen, teretana i mjesto gdje je kamp kućica). Takav aranžman oporeziv je stopom od 13% i odnosi se na komercijalne ugostiteljske objekte (čl. 47. Zakona o PDV-u). Ugostitelj ima pravo u all inclusive uključiti dodatnu uslugu koju želi, a najčešće je to piće. Čuvanje kamp kućica izvan sezone oporezivo je s 25%, također najam mobilnih kućica (smještaj u kampovima je 13%). Prema stajalištu Ministarstva financija, dnevni odmor, kasni check-out i rani check-in oporezuje se po stopi od 13%, također i smještaj kućnih ljubimaca. U slučaju dodatne naplate za sobu s dva kreveta i doručkom, isto ide 13%.

²⁶ Markota Lj. (2018). Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 474.

²⁷ Ibid., str. 475.

Usluga smještaja može se pružati gostima izravno ili preko putničkih agencija. U drugom slučaju, sklapa se ugovor u kojemu se jasno mora naznačiti hoće li se obavljati usluga smještaja (13%) ili najma (25%), te “u čije ime i za čiji račun agencija posluje jer upravo o tome ovisi i porezni položaj navedene usluge”²⁸. Kada se usluga pruža izravno gostu, daje mu se izravno i račun, a posrednici kao agencija u ovom slučaju ne postoje. Hoće li ugostitelj zaračunati 13% ili 25%, ovisi o usluzi koju pruža.

PRIMJER: Hotel Zelena izdaje trgovačkom društvu račun za pruženu uslugu smještaja te knjiži prihod od usluge.

Slika 4 Račun koji izdaje pružatelj usluge smještaja

HOTEL Zelena		IVA d.o.o.		
Rijeka		Daruvar		
OIB: x		OIB: x		
Račun br. 356/1/1				
Datum izdavanja: 17.08.2018.				
Datum obavljene usluge: 17.08.2018.				
Vrijeme izdavanja: 10:09				
Način plaćanja: gotovina				
Datum dospijeca: 17.08.2018.				
Redni broj	Vrsta usluge	Jedinična cijena	Broj dana	Ukupno
1.	Usluga smještaja za boravak od 13. do 17. kolovoza 2018.	450,00 kn	4	1.800,00 kn
	PDV 13%			234,00 kn
	Boravišna pristojba			28,00 kn
	UKUPNO:			2.062,00 kn
Račun izdao: Ivan Ivić				
Uplatu izvršiti na IBAN: HR1234500006789254687				
SWIFT: BANKAHR2X				
Poziv na broj: broj računa				
e-mail: iva@iva.hr				

Izvor: autor

²⁸ Markota Lj. (2018). Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 880.

Navedena usluga oporeziva je stopom od 13%. Način na koji će se dobiveni račun hotel Zelena proknjižiti vidljivo je u tablici:

Tablica 3 Knjiženje

KNJIŽENJE:	Konto	Duguje	Potražuje
Potraživanje od kupaca	120	2062,00	
Prihod od noćenja	7512		1800,00
Obveza za PDV	240011		234,00
Obveza za boravišnu pristojbu	2493		28,00
Opis: Knjiži se prihod od noćenja.			

Izvor: autor

Hotel od pružanja usluge noćenja ostvaruje prihod. Osim PDV-a, javlja se i obveza za boravišnu pristojbu. Boravišna pristojba je davanje koju plaćaju osobe koje koriste uslugu noćenja u smještajnim objektima. Za pružatelja usluga (u ovom primjeru hotel Zelena) predstavlja prolaznu stavku, jer od gosta samo naplaćuje ovaj oblik poreza za turističku zajednicu, što znači da to nije njegova obveza. Obveznici plaćanja određeni su Zakonom o boravišnoj pristojbi (NN 152/08, 59/09, 97/13, 158/13, 30/14), a oni su “osobe koje u turističkoj općini ili gradu u kojem nemaju prebivalište rabe uslugu smještaja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska djelatnost, putnici koji se koriste uslugom noćenja na plovnom objektu nautičkog turizma (charter, cruising), osobe koje pružaju usluge smještaja u domaćinstvu ili seljačkom domaćinstvu, vlasnik kuće ili stana za odmor u turističkoj općini ili gradu, koji nije smještajni objekt, za sebe i sve osobe koje noće u toj kući ili stanu, vlasnik plovila koje nije plovni objekt nautičkog turizma, za sebe i sve osobe koje noće na tom plovilu u turističke svrhe”²⁹.

²⁹ Magdić-Hanžek, M. (2017). Utvrđivanje visine boravišne pristojbe za 2018. godinu. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 160.

U ugostiteljskim objektima gdje se koristi usluga noćenja, boravišnu pristojbu plaćaju fizičke i pravne osobe koje tu uslugu koriste i to po svakom ostvarenom noćenju. Način plaćanja vidljiv je u sljedećoj tablici, turistička mjesta se razvrstavaju u razrede i cijena noćenja po osobi ovisi o vrsti sezone.

Tablica 4 Boravišna pristojba prema razredima i sezoni

Razred turističkog mjesta	Boravišna pristojba koja se plaća u kunama po osobi i noćenju		
	Glavna sezona	Predsezona i posezona	Izvan sezona
A	8,00 kn	6,00 kn	5,00 kn
B	7,00 kn	5,00 kn	4,00 kn
C	5,50 kn	4,00 kn	3,00 kn
D i ostala nerazvrstana mjesta	4,50 kn	3,00 kn	2,50 kn

Izvor: autor

Nautičari boravišnu pristojbu plaćaju po duljini plovila i duljini vremenskog razdoblja. Plaća se u paušalnoj svoti, dok oni koji borave (putnici) plaćaju po noćenju. Vlasnici kuća za odmor i oni koji u njoj borave također plaćaju u paušalnoj svoti kako je navedeno zakonom. Gosti se mogu i osigurati od nesretnog slučaja, a ta se stavka zasebno iskazuje na računu.

3.3. Poslovanje putničke agencije

Turistička agencija je društvo koje se bavi organiziranjem putovanja ili posreduje u uslugama vezanim uz boravak turista. Ona mora vidno istaknuti “uvjete, sadržaj i cijenu pojedine usluge na hrvatskom jeziku, a može ih istodobno objaviti i na nekom drugom putniku jasnom i razumljivom jeziku”³⁰, mora za uslugu koja je izvršena izdati račun i dati mogućnost da korisnik usluge može dati prigovor. Kada se uključi agencija u poslovanju ugostitelja, onda dosadašnji način oporezivanja prestaje i primjenjuje se posebni postupak oporezivanja jer se radi o uslugama koje zajedno čine posebni paket, drugim riječima jednu cjelinu. Postupak se primjenjuje ako agencija posluje u svoje ime i za svoj račun ili u svoje ime i za tuđi račun, a ne primjenjuje se kada agencija djeluje samo kao posrednik. Ako se daje usluga smještaja ili prijevoza uz još neku dodatnu uslugu onda ide posebni postupak (prodaja karata uz uslugu prijevoza, da nema prijevoza ne bi bilo posebnog postupka). Usluge drugih idu uz posebni postupak, dok vlastite usluge agencije kao što su turistički vodiči ili organizacija izleta idu kao redovni postupak oporezivanja. Porezna osnovica u posebnom postupku je “razlika između ukupne svote koju plaća kupac, bez PDV-a, i stvarnih troškova koje ima putnička agencija za isporuke i usluge koje nabavi od drugih poreznih obveznika, ako se te usluge pružaju izravno kupcima”³¹.

Pravo na priznavanje pretporeza nemaju od ulaznih računa na koje se primjenjuje posebni postupak oporezivanja, dok za vlastite usluge agencija može primijeniti. Priznavanje pretporeza je privilegija poduzetnika poreznog obveznika koji se nalazi u ulozi primatelja računa, što znači da izdavatelj ima obvezu za račun, dok krajnji potrošač plaća cijeli iznos s PDV-om i tu mogućnost nema. Ako agencija ima vlastiti hotel može koristiti pravo na pretporez od ulaznih računa hotela, a za uslugu smještaja uračunat će stopu od 13%.

³⁰ Markota Lj. (2018). Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja. Zagreb: RRIFF Plus d.o.o., str. 77.

³¹ Ibid str. 80.

Sve do sada navedeno o poslovanju putničkih agencija posloženo je i objašnjeno u tablici:

Tablica 5 Poslovanje putničke agencije

Poslovanje agencije			
Obavlja turističke usluge smještaja u <u>svoje ime i za svoj račun</u>	koristi usluge drugih poreznih obveznika; u slučaju kada hotel izda račun za smještaj po 13%, ta agencija dalje agencijskom gostu ili putniku zaračunava po posebnom postupku oporezivanja jer je riječ o aranžmanu	koristi vlastite usluge pa primjenjuje redoviti postupak oporezivanja koji se oporezuje po stopi od 25%	koristi vlastite usluge i tuđe zajedno te ih tako pruža agencijskom gostu (mješovita usluga), dio koji se odnosi na vlastite ide redoviti, dok na usluge drugih ide posebni postupak oporezivanja
Obavlja turističke usluge smještaja u <u>svoje ime i za tuđi račun</u>	smještajni objekt za uslugu smještaja na temelju izdanog računa agenciji zaračunava po stopi od 13%, a ona putniku po posebnom postupku oporezivanja		
Obavlja turističke usluge u <u>tuđe ime i za tuđi račun</u> kao posrednički posao (za račun pružatelja usluge)	agencija izdaje račun gostu u ime pružatelja usluge	smještajni objekt izdaje račun izravno gostu po stopi 13%, a agencija izdaje račun onome za koga posreduje te na uslugu posredovanja računa 25%	

Izvor: autor

Redoviti postupak oporezivanja odnosi se na vlastite usluge, ako ona ima vlastite smještajne jedinice, prijevozna sredstva, vlastiti hotel, usluga se oporezuje kao i obično 25% ili 13% ovisno o kojoj je usluzi riječ. Ako agencija prevozi putnike dio u Hrvatskoj, dio u nekoj drugoj državi, porez koji će biti obračunat ovisi u kojoj državi se trenutno nalazi (prijevoz Hrvatskom po hrvatskoj stopi, drugi dio prijevoza kroz Mađarsku, mađarski porez). Vlastita je usluga i onda kada je agencija prijevozno sredstvo uzela na leasing ili je unajmila sobe u hotelima. Posebni postupak predstavlja izračun porezne osnovice (marže) za koju je gore navedeno kako se ona izračunava.

PRIMJER: Hotel izdaje račun agenciji u iznosu od 1.500,00 kn za smještaj koji ona uračunava u svoj paket-aranžman. Ona dalje prosljeđuje agencijskom gostu svoj račun. Marža koju agencija računa je 40%. Na računu se ne smije iskazivati i računati porez već se naznačuje da je riječ o posebnom postupku oporezivanja putničkih agencija prema članku 91. Zakona o PDV-u. Kupac plaća prodajnu cijenu zajedno s boravišnom pristojbom koja iznosi 35,00 kn.

Tablica 6 Knjiženje kada agencija radi u svoje ime i za svoj račun

Agencija radi u svoje ime i za svoj račun			
KNJIŽENJE:	Konto	Duguje	Potražuje
Potraživanje od kupaca	120	2135,00	
Prihod od turističkih usluga	7511		1980,00
Obveza za PDV 25%	240012		120,00
Obveza za boravišnu pristojbu	2493		35,00
Opis: Knjiži se prihod po ispostavljenom računu.			

Izvor: autor

Prihod koji agencija ostvari kada radi u svoje ime i za svoj račun je prihod od turističkih usluga, dok je u situaciji kada radi u svoje ime i za tuđi račun ostvarila samo prihod od provizije.

Tablica 7 Knjiženje kada agencija radi u svoje ime i za tuđi račun

Agencija radi u svoje ime i za tuđi račun			
KNJIŽENJE:	Konto	Duguje	Potražuje
Potraživanje od kupaca	120	2135,00	
Obveza za isplatu hotela	2332		1500,00
Obveza za PDV 25%	240012		120,00
Obveza za boravišnu pristojbu	2493		35,00
Prihod od provizije	7620		480,00
Opis: Knjiži se prihod po ispostavljenom računu.			

Izvor: autor

Tablica 8 Postupak izračuna podataka

Marža =	1500 x 40%	600,00 kn
Prodajna cijena =	1500 + 600	2.100,00 kn
PDV =	600*20%	120,00 kn

Izvor: autor

Kada se agencija pojavljuje kao posrednik situacija je sljedeća. Iznajmljivač koji nije u sustavu PDV-a, a agencija je obveznik PDV-a, agencija zaračunava 25% na proviziju koju zaračunava iznajmljivaču, a iznajmljivač za uslugu smještaja ne računa PDV jer nije obveznik. Ukoliko je iznajmljivač obveznik, onda računa 13% poreza za uslugu smještaja. Posrednički poslovi agencije su izdavanje računa za pružatelja usluge, a primiti može plaćenu uslugu na svoj račun koju onda prosljeđuje pružatelju i u ime iznajmljivača građana može plaćati njegove porezne obveze kao što je boravišna pristojba.

Agencija izdaje u ime i za račun hotela na način da se izračuna usluga smještaja, stopa 13% i boravišna pristojba. Proviziju agencije računa mjesečno na ukupne neto svote izdanih računa i to u postotku kojega odrede u ugovoru, a na taj iznos ide porezna stopa od 25%.

3.4. Porez na potrošnju u ugostiteljstvu

Stopa od 25% primjenjuje se na ugostiteljsku uslugu pripremanja i usluživanja pripremljene hrane u ugostiteljskom objektu, pripremanje i usluživanje alkoholnih, bezalkoholnih pića, napitaka, vode, vina i piva u restoranima, catering-objektima, barovima, neovisno je li uslužno samo piće ili oboje, stopa je uvijek ista. Pripremanje i usluživanje u sklopu cateringa (posluživanje dostavljene hrane uključujući pribor za jelo, stolnjake, čaše) ili na prijevoznim sredstvima, priredbama, također ide stopa od 25%. Navedeno se smatra ugostiteljskom uslugom, a ako se ona pruža u objektu koji nije ugostiteljski, stopa je uvijek 25%.

U cijenu pića treba osim PDV-a uračunat je i porez na potrošnju kojega svaki grad ili općina propisuje za sebe. Obveza obračuna proizlazi iz Zakona o lokalnim porezima (NN 115/16, 101/17). Preračunata stopa se računa: stopa PDV-a ili poreza na potrošnju*100/(stopa PDV-a + stopa poreza na potrošnju + 100). Oni koji nisu u sustavu PDV-a obvezni su platiti porez na potrošnju, a njegov izračun je: stopa*100/100 + stopa.

U primjeni su sljedeće stope poreza na potrošnju:

Tablica 9 Stope PDV-a i poreza na potrošnju

VRSTA UGOSTITELJSKE USLUGE	STOPA PDV-a	STOPA POREZA NA POTROŠNJU
hrana, kava, napici, voda	25% (20%)	nema
alkoholna pića (konjak, vinjak, likeri, kokteli i druga), bezalkoholna pića, pivo, vino	25% (19,53%)	3% (2,34%)
alkoholna pića (konjak, vinjak, likeri, kokteli i druga), bezalkoholna pića, pivo, vino	25% (19,68504%)	2% (1,57480%)

Izvor: autor

PRIMJER: Restoran je ostvario promet od prodaje hrane u iznosu od 40.000,00 kn i promet od prodaje pića u iznosu od 50.000,00 kn. Potrebno je izračunati koliko će iznositi PDV i porez na potrošnju za oba prometa.

Tablica 10 Izračun PDV-a i poreza na potrošnju

VRSTA UGOSTITELJSKE USLUGE	RAČUNSKI POSTUPAK	PDV	POREZ NA POTROŠNJU
hrana, kava, napici, voda	40000,00 x 20%	8.000,00	nema
alkoholna pića (konjak, vinjak, likeri, kokteli i druga), bezalkoholna pića, pivo, vino	50000,00 x 19,53% 50000,00 x 2,34%	9.765,00	1.170,00
UKUPNO:		17.765,00	1.170,00

Izvor: autor

Navedene podatke računovodstvo restorana unosi u poslovne knjige, a knjiženje je sljedeće.

KNJIŽENJE:	Konto	Duguje	Potražuje
Blagajna restorana	1024	90.000,00	
Prihod od restorana - hrana	75110		32.000,00
Prihod od restorana - piće	75111		39.065,00
Obveza za PDV	240012		17.765,00
Obveza poreza na potrošnju	2481		1.170,00
Opis: Knjiži se promet hrane i pića.			

Izvor: autor

3.5. Reprezentacija

Pretporez se ne može odbiti “za nabavu dobara i usluga za potrebe reprezentacije, pri čemu se reprezentacijom smatraju izdaci za ugošćivanje poslovnih partnera, darivanje poslovnih partnera, plaćanje poslovnim partnerima izdataka za odmor, sport i razonodu, izdataka za najam automobila, plovila, zrakoplova, kuća za odmor i slično”³². Postoji iznimka kada se 50% troška reprezentacije ipak može priznati.

PRIMJER: Primitljen je račun restorana Kolumbijski dvor za pruženu ugostiteljsku uslugu u iznosu od 2.500,00 s PDV-om (25%).

Tablica 11 Knjiženje reprezentacije

KNJIŽENJE:	Konto	Duguje	Potražuje
50% troškova reprezentacije s PDV-om	4180	1.250,00	
50% troškova reprezentacije s PDV-om	4181	1.250,00	
Dobavljači	220		2.500,00
Opis: Knjiženje reprezentacije.			

Izvor: autor

U primjeru je riječ o pruženoj usluzi pripremanja hrane i pića, pa je stopa 25%. U obrascu za utvrđivanje poreza na dobit treba za 1.250,00 kn povećati poreznu osnovicu.

PRIMJER: Hotel Kralj ugostio je poslovne partnere i pružio besplatnu uslugu smještaja. Tržišna cijena dnevno iznosi 2.500,00. Vrijednost pružene usluge prema kalkulaciji troškova iznosi 1.000,00 dnevno.

Tablica 12 Knjiženje reprezentacije za vlastite usluge

KNJIŽENJE:	Konto	Duguje	Potražuje
50% troškova reprezentacije - porezno priznato	4631	565,00	
50% troškova reprezentacije - porezno nepriznato	4633	565,00	
Obveza za PDV	240011		130,00
Prihod od uporabe vlastitih usluga za potrebe reprezentacije	7556		1.000,00
Opis: Knjiženje reprezentacije.			

Izvor: autor

³² Markota, Lj. (2018). Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.

3.6. „Prefakturiranje“ usluga

U poslovnoj se praksi često koristi pojam „prefakturiranja“ dobara i usluga, a znači “da se troškovi ne odnose na poslovanje društva koje je primilo račun za te troškove, nego se ti troškovi odnose na druge osobe koje su u poslovnom odnosu s tim društvom”³³.

PRIMJER: Društvo Proljeće prima račun restorana Kolumbijski dvor iz Zagreba za ručak s poslovnim partnerima iz Francuske. Račun iznosi 2.500,00 kn i plaćen je sa žiro računa. Kako društvo iz Francuske i Proljeće imaju sklopljen ugovor o prefakturiranju troškova, Proljeće izdaje račun društvu iz Francuske.

Tablica 13 Prefakturiranje troškova prehrane

Redni broj	KNJIŽENJE:	Konto	Duguje	Potražuje
1.	Trošak prehrane	4199	2.000,00	
	Pretporez 25%	140012	500,00	
	Dobavljač - restoran	220		2.500,00
Opis: Primljen je račun restorana.				
2.	Dobavljač - restoran	220	2.500,00	
	Žiro račun	1000		2.500,00
Opis: Plaćen je račun restorana.				
3.	Potraživanje za nadoknadu troškova prehrane	12891	2.500,00	
	Obveza za PDV 25%	240012		500,00
	Prihod od prefakturiranih usluga	7836		2.000,00
Opis: Prefakturiranje plaćenog računa restorana.				

Izvor: autor

³³ Crikveni-Filipović, T. (2017). Računovodstveno i porezno motrište „prefakturiranih“ troškova. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 21.

PRIMJER: Društvo Zima prima račune hotela Kralj za uslugu smještaja koji glasi na iznos 10.000,00 kn s uračunatim PDV-om 13% i boravišnom pristojbom. Račun koji glasi na iznos od 4.000,00 kn (460,18 kn poreza i 70,00 kn boravišna pristojba) odnosi se na smještaj zaposlenika društva Zima, a preostali iznos od 6.000,00 kn na njihove poslovne partnere, društvo Ljeto. Prema sklopljenom ugovoru prefakturiraju se troškovi društva Ljeto.

Tablica 14 Prefakturiranje usluge smještaja

Redni broj	KNJIŽENJE:	Konto	Duguje	Potražuje
1.	Trošak noćenja	4605	9.539,82	
	Pretporez 13%	140011	460,18	
	Dobavljač – hotel	220		10.000,00
Opis: Primljen je račun restorana.				
2.	Potraživanje za nadoknadu troškova smještaja	12891	6.000,00	
	Prihod od prefakturiranih troškova	7836		6.000,00
Opis: Primjenjuje se proces prefakturiranja usluge.				

Izvor: autor

Kod prefakturiranja troškova hrane vidi se kako je pretporez u cijelosti priznat jer je riječ o prefakturiranju usluge, a ne odnosi se na reprezentaciju. Za razliku od toga, kod usluge smještaja pretporez se računao samo na trošak zaposlenika društva Zima zato što on ne može koristiti pretporez za zaposlenike drugog društva. Kod prefakturiranja usluge smještaja uvijek se primjenjuje posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. Porezna osnovica se računa kao razlika u cijeni, a postoji mogućnost da je nema i to onda kada se “zaračunava ista svota koja se plaća hotelu ili objektu slične namjene”³⁴.

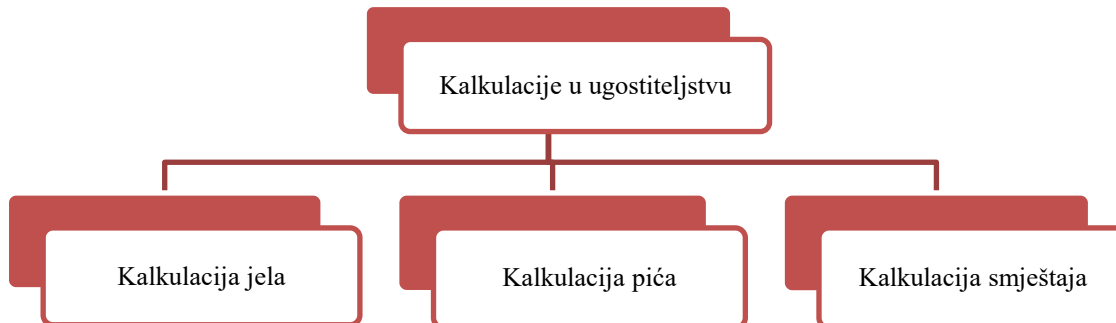
³⁴ Markota Lj. (2018). Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 422.

4. KALKULACIJE U UGOSTITELJSKOJ DJELATNOSTI

Ugostitelj želi prodati svoju uslugu koju nudi kupcima, a da bi to mogao on mora prvo napraviti kalkulaciju cijene kojom bi bio konkurentan. Cijena predstavlja vrijednost proizvoda ili usluge, u ovom slučaju ugostiteljske usluge, dok je kalkulacija njezin računski postupak. Kako će izgledati pojedina kalkulacija ovisi o samoj vrsti ugostiteljske usluge, pa razlikujemo kalkulacije jela, pića i smještaja.

Na cijenu ugostiteljske usluge „utječu troškovi“³⁵, „konkurencija“³⁶, ali i vrste usluga koju taj objekt nudi. Ova djelatnost je jako dinamična pa se tako cijene konstantno prilagođavaju potrebama na tržištu, točnije zahtjevima kupaca potrošača. „Kalkulativna cijena ne treba predstavljati i prodajnu cijenu“³⁷, nego ta cijena postaje prodajna tek onda kada je kupac prihvati, a to čini na način na koji plati ugostiteljsku uslugu. Zato se javljaju ta odstupanja i stalna prilagođavanja cijena.

Slika 5 Vrste kalkulacija u ugostiteljskoj djelatnosti



Izvor: autor

³⁵ Erceg, V. (2014). Matematika 4., udžbenik i zbirka zadataka za 4. Razred ugostiteljsko-turističkih škola. Zagreb: Element, str. 89.

³⁶ Ibid., str. 89.

³⁷ Ibid., str. 89.

4.1. Kalkulacija jela

Kalkulacija jela se sastoji od nabavne cijene, marže, prodajne cijene bez PDV-a, poreza na dodanu vrijednost i prodajne cijene s PDV-om. Nabavna cijena predstavlja recepturu jela, odnosno pojedinačnu količinu određene namirnice i njezine jedinične kupovne cijene. Pojedinačna količina je količina koja je potrebna za jedno jelo, dok je jedinična cijena ona po kojoj smo kupili neku veću količinu (na primjer restoran je kupio veliko pakiranje tjestenine od 10 kilograma, a nama za jednu porciju treba 15 dekagrama). Ta pojedinačna cijena stručno se naziva normativ i njega određuje svaki ugostiteljski objekt sam za sebe prema svojem receptu. Normativ predstavlja sastojke (materijal) koje ulaze u kalkulaciju. Definicija normativa bi bila da je normativ „unaprijed utvrđena vrsta i količina namirnica potrebna za pripremanje određenog jela prema propisanom receptu.“³⁸ Recept se uvijek mora izraditi prije sastavljanja kalkulacije cijena koje će biti uvrštene na jelovniku.

U svakoj se djelatnosti, pa tako i u ovoj pojavljuje pojam marže, u nekim djelatnostima nosi drugačije nazive (na primjer proizvodne djelatnosti imaju naziv razlika), ali definicija je ista. U ugostiteljstvu je ona marža i predstavlja razliku između nabavne cijene i prodajne cijene bez PDV-a. Njezina visina ovisi o brojnim parametrima kao što su „nabavna cijena materijala, planirana dobit, visina troškova, vrsta i kategorizacija objekta, sezona poslovanja, konkurencija i slično“³⁹. Njome se pokrivaju nastali troškovi i iz nje se ostvaruje zarada. Marža će iznositi onoliko koliko je potrebno da se pokriju svi troškovi koji terete prodajnu cijenu i da se ostvari planirana dobit.

Na prodajnu cijenu koja se dobije nakon računanja nabavne cijene i marže, stavlja se određeni postotak PDV-a. Nakon toga se dobije prodajna cijena s PDV-om koja se ne može izračunati da nije poznat broj jela, normativ sirovina, jedinična nabavna cijena i metoda kalkulacije. Prilikom kalkulacija jela ugostitelj se može odlučiti za primjenu između dviju metoda, kalkulacije uz pomoć marže ili kalkulacije s pomoću udjela troškova.

³⁸ Erceg, V. (2014). Matematika 4., udžbenik i zbirka zadataka za 4. Razred ugostiteljsko-turističkih škola. Zagreb: Element, str. 89.

³⁹ Ibid., str. 89.

4.1.1. Kalkulacija jela s pomoću marže

PRIMJER: Konoba Smokvica na svom jelovniku gostima nudi Dalmatinski brudet. On je sastavljen prema recepturi konobe i to za 10 osoba, a sadrži sljedeće namirnice:

Tablica 15 Receptura jela Dalmatinski brudet

Namirnica	Jedinica mjere	Potrebna količina	Jedinična cijena	Cijena utroška
Miješana riba	kg	3	50,00 kn	150,00 kn
Luk	kg	0,3	6,00 kn	1,80 kn
Maslinovo ulje	l	0,15	10,00 kn	1,50 kn
Rajčica	kg	0,2	15,00 kn	3,00 kn
Vino	l	0,2	15,00 kn	3,00 kn
Peršin	kg	0,05	40,00 kn	2,00 kn
Češnjak	kg	0,03	20,00 kn	0,60 kn
Sol	kg	0,02	5,00 kn	0,10 kn
Ukupno				162,00 kn

Izvor: autor

Naveden je popis namirnica, a uz njega stoji potrebna količina svake od nje. Ta se količina množi sa jediničnom cijenom da bi se dobila cijena utroška pojedine namirnice. Konoba je odredila maržu od 100% kojom ona podmiruje svoje troškove (plaća kuharice, konobara, trošak struje, amortizacija i drugo). Stopa PDV-a je 25% jer radi se o pripremanju hrane i obavljanju usluge prehrane u ugostiteljskom objektu. Kada je sve ovo određeno može se izračunati prodajna cijena koja stoji na jelovniku konobe.

Tablica 16 Kalkulacija jela Dalmatinski brudet

Redni broj	Elementi cijene	Stopa	Broj jela	Svota u kunama
1.	Nabavna cijena			162,00 kn
2. +	Marža	100%		162,00 kn
3. =	Prodajna cijena bez PDV-a			324,00 kn
4. +	PDV	25%		81,00 kn
5. =	Prodajna cijena s PDV-om		10	405,00 kn
6.	Jedinična cijena		1	40,50 kn

Izvor: autor

U računovodstvu konobe dobivena je jedinična cijena od 40,50 kn. Općenito se u svim ugostiteljskih objektima cijena zaokružuje, pa tako jelo dalmatinska paštica na jelovniku konobe Smokvica iznosi 41,00 kn.

PRIMJER: Slastičarnica Grička Vještica u svojoj ponudi nudi Zagrebačke šnite. Po receptu je napravljen za 4 osobe, PDV je 25% i marža je 140%. Potrebni sastojci kolača i njegove količine su:

Tablica 17 Receptura kolača Zagrebačke šnite

Namirnica	Jedinica mjere	Potrebna količina	Jedinična cijena	Cijena utroška
Jaje	kom	6	2,00 kn	12,00 kn
Mlijeko	l	1,50	10,00 kn	15,00 kn
Šećer	kg	0,53	15,00 kn	7,95 kn
Maslac	kg	0,20	15,00 kn	3,00 kn
Oštro brašno	kg	0,50	50,00 kn	25,00 kn
Gustin	kg	0,10	25,00 kn	2,50 kn
Vanilin šećer	kg	0,20	15,00 kn	3,00 kn
Petit keksi	kg	0,50	25,00 kn	12,50 kn
Ukupno				80,95 kn

Izvor: autor

Ukupna cijena utroška je 80,95 kn, nakon čega se dalje računa prodajna cijena kolača koja stoji na cjeniku u ugostiteljskom objektu.

Tablica 18 Kalkulacija kolača Zagrebačke šnite

Redni broj	Elementi cijene	Stopa	Broj jela	Svota u kunama
1.	Nabavna cijena			80,95 kn
2. +	Marža	140%		113,33 kn
3. =	Prodajna cijena bez PDV-a			194,28 kn
4. +	PDV	25%		48,57 kn
5. =	Prodajna cijena s PDV-om		15	242,85 kn
6.	Jedinična cijena		1	16,19 kn

Izvor: autor

Cijena jedne Zagrebačke šnite je 16,19 kn, zaokružuje se na cijeli broj i ona je onda 17,00 kn.

4.1.2. Kalkulacija jela uz pomoć udjela troškova

Kalkulacija s udjelom troškova se primjenjuje ako ugostitelj nabavnu cijenu računa u postotku od prodajne cijene. Primjenjuje se postotni račun, a formula glasi:

$$\text{prodajna cijena} = \text{nabavna cijena} / \text{postotak udjela troškova} * 100$$

PRIMJER: Restoran Vranac prepoznatljiv je po svojoj autohtonoj kuhinji i jedno od jela na jelovniku je Đurđevačka salata. Radi se prema receptu za 4 osobe, a sastojci i količina su sljedeći:

Tablica 19 Receptura jela Đurđevačka salata

Namirnica	Jedinica mjere	Potrebna količina	Jedinična cijena	Cijena utroška
Grah	kg	0,3	22,00 kn	6,60 kn
Luk	kom	1	3,00 kn	3,00 kn
Zeleni kupus	kg	0,2	8,00 kn	1,60 kn
Bučino ulje	l	0,1	30,00 kn	3,00 kn
Ocat	l	0,05	12,00 kn	0,60 kn
Sol	kg	0,02	10,00 kn	0,20 kn
Papar	kg	0,01	10,00 kn	0,10 kn
Ukupno				15,10 kn

Izvor: autor

Ukupna cijena utroška namirnica je 15,10. Na tu cijenu se računa postotak udjela troškova kako bi se dobila prodajna cijena ($15,10/40*100$). Marža se dobije kao razlika prodajne cijene bez PDV-a i nabavne cijene. Ostalo se računa isto, na prodajnu cijenu ide PDV 25% da se dobije prodajna cijena s PDV-om i cijena jednog jela.

Tablica 20 Kalkulacija jela Đurđevačka salata

Redni broj	Elementi cijene	Stopa	Broj jela	Svota u kunama
1.	Nabavna cijena			15,10 kn
2. +	Marža			22,65 kn
3. =	Prodajna cijena bez PDV-a			37,75 kn
4. +	PDV	25%		9,44 kn
5. =	Prodajna cijena s PDV-om		4	47,19 kn
6.	Jedinična cijena		1	11,80 kn
*	Udio troškova	40%		

Izvor: autor

Cijena jedne Đurđevačke salate iznosi 11,80 kn, restoran zaokružuje na cijeli broj pa na jelovniku stoji cijena od 12,00 kn.

PRIMJER: Restoran Pajižan na svom jelovniku ima Juhu od vrganja. Stopa poreza je 25%, udio troškova je 50% uz varijabilni trošak 5%. Sastojci ovog jela su sljedeći:

Tablica 21 Receptura jela Juha od vrganja

Namirnica	Jedinica mjere	Potrebna količina	Jedinična cijena	Cijena utroška
Luk	kom	1	3,00 kn	3,00 kn
Ulje	l	0,08	15,00 kn	1,20 kn
Svježi vrganji	kg	0,3	40,00 kn	12,00 kn
Krumpir	kom	2	0,50 kn	1,00 kn
Mrkva	kom	1	1,00 kn	1,00 kn
Vegeta	kg	0,02	9,00 kn	0,18 kn
Češnjak	kom	0,06	2,00 kn	0,12 kn
Crni papar	kg	0,01	8,00 kn	0,08 kn
Estragon u prahu	kg	0,02	18,00 kn	0,36 kn
Bijelo vino	l	0,1	25,00 kn	2,50 kn
Voda	l	0,7	10,00 kn	7,00 kn
Kiselo vrhnje	l	0,1	8,00 kn	0,80 kn
Peršin	kg	0,02	12,00 kn	0,24 kn
Ukupno				29,48 kn

Izvor: autor

Cijena utroška iznosi 29,48 kn, ali ovdje je situacija drugačija jer cijena utroška nije jednaka nabavnoj cijeni. Razlog tome su varijabilni troškovi koji se moraju računati kao postotak od cijene utroška. Dobije se nabavna cijena na koju ide postotak troškova 50% ($30,95/50 \cdot 100$).

Tablica 22 Kalkulacija jela Juha od vrganja

Redni broj	Elementi cijene	Stopa	Broj jela	Svota u kunama
1.	Cijena utroška namirnica			29,48 kn
2. +	Varijabilni trošak	5%		1,47 kn
3. =	Nabavna cijena			30,95 kn
4. +	Marža			30,95 kn
5. =	Prodajna cijena bez PDV-a			61,91 kn
6. +	PDV	25%		15,48 kn
7. =	Prodajna cijena s PDV-om		4	77,39 kn
8.	Jedinična cijena		1	19,35 kn
*	Udio troškova	50%		

Izvor: autor

4.2. Kalkulacija pića

U izračunu kalkucije pića postoje specifičnosti po čemu se ona prepoznaje. U izračunu cijena bilo da je riječ o alkoholnom ili bezalkoholnom napitku, potrebno je uračunati PDV, ali i porez na potrošnju kojega svaki grad zasebno za sebe propisuje. To bi bila razlika u odnosu na ostale kalkulacije.

PRIMJER: Cocktail bar Fjaka u Crikvenici priprema svojim gostima koktel Mojito. Kokteli su miješana pića sastavljena „prema određenim pravilima od najmanje dvije vrste pića koje dobiva novi izgled, miris i okus“⁴⁰. Računa se kalkulacija ovog koktela kako bi kupac znao cijenu, a ona izgleda ovako:

Tablica 23 Receptura koktela

Namirnica	Jedinica mjere	Potrebna količina	Jedinična cijena	Cijena utroška
Smeđi šećer	kg	0,03	10,00 kn	0,30 kn
Svježa limeta	kom	1	2,00 kn	2,00 kn
Bijeli rum	l	0,1	110,00 kn	11,00 kn
Tonik	l	0,2	50,00 kn	10,00 kn
Svježa metvica	kom	0,06	15,00 kn	0,90 kn
Drobljeni led	kg	0,2	10,00 kn	2,00 kn
Ukupno				26,20 kn

Izvor: autor

Prvo se kao i kod kalkucije pića računa cijena utroška, a ona za ovaj koktel iznosi 26,20 kn. Potrebno je sve sastojke rasporediti prema potrebnim količinama. Dalje se računa PDV i porez na potrošnju koji iznosi 3%.

Tablica 24 Kalkulacija koktela

Redni broj	Elementi cijene	Stopa	Broj pića	Svota u kunama
1.	Nabavna cijena			26,20 kn
2. +	Marža	180%		47,16 kn
3. =	Prodajna cijena bez PDV-a			73,36 kn
4. +	PDV	25%		18,34 kn
5. +	Porez na potrošnju	3%		2,20 kn
6. =	Prodajna cijena s PDV-om		2	93,90 kn
7.	Jedinična cijena			46,95 kn

Izvor: autor

⁴⁰ Ivanović, S. (2012). Temeljna obilježja bara i barskog poslovanja u ugostiteljstvu. Opatija: Fakultet za menadžmentu u turizmu i ugostiteljstvu, str. 9.

Na kraju se dobiva cijena jednog koktela Mojito od 46,95 kn, na barskoj karti stoji zaokružena cijena od 47,00 kn. Barska karta se daje gostima kako bi oni mogli vidjeti što je u ponudi. Na početku cjenika ovog bara nalaza se najprije miješana pića, jer je riječ o cocktail baru.

PRIMJER: Pansion Spužvica u sklopu svoje primarne djelatnosti ugostiteljstvo, bavi se još uzgojem vinove loze i radi svoje domaće vino kojeg poslužuje u sklopu svog restorana. Kalkulacije cijene koja će se naći na vinskoj karti ovog pansiona izgleda:

Tablica 25 Kalkulacija stolnog vina

Redni broj	Elementi cijene	Stopa	Svota u kunama
1.	Nabavna cijena		94,40 kn
2. +	Marža	150%	141,60 kn
3. =	Prodajna cijena bez PDV-a		236,00 kn
4. +	PDV	25%	59,00 kn
5. +	Porez na potrošnju	2%	4,72 kn
6. =	Prodajna cijena s PDV-om		299,72 kn

Izvor: autor

Nabavna cijena je 94,40 kn, a ona uključuje sve troškove koje je ovaj pansion ima. Nakon marže, PDV-a i poreza na potrošnju, dobiva se iznos od 299,72 kn, te se na vinskoj karti restorana Pansiona Spužvica nalazi cijena jedne butelje od 300,00 kn.

4.3. Kalkulacija cijene smještaja

Brojni ugostiteljski objekti uz ponudu jela i pića nude svojim gostima i usluge smještaja. Cijena smještaja se formira ovisno o razdoblju u godini (sezona i obujam potražnje) i različitim ciljanim skupinama (parovi, obitelji, imućniji gosti i slično). U glavnoj se sezoni „postižu više prodajne cijene (jer potražnja premašuje ponudu)“⁴¹. U ostalim razdobljima (pred sezona i poslije sezona) gotovo sve cijene opadaju jer pada potražnja, pa se nižom cijenom nastoje privući gosti.

Kod izračuna prosječne cijene noćenja treba u odnos staviti planirani godišnji prihod od smještaja i planirani broj noćenja. Kada se računa cijena pojedinog smještaja primjenjuje se „metoda kalkulacije s pomoću ekvivalentnih brojeva“⁴². Da bi se ona mogla izračunati potrebno je raspolagati određenim podacima, a to su informacije o tome koliki je broj smještajnih jedinica, odnosno soba i apartmana te kako izgledaju tri plana na godišnjoj razini (ukupni prihod ostvaren samo od smještaja, iskorištenost hotela, broj soba koje su prodane).

Osim toga treba procijeniti o kojoj vrsti sobe je riječ, a to „ovisi o veličini sobe, stupnju njezine opremljenosti, položaju, kvaliteti kupaonice i slično“⁴³. Za svaku se sobu određuje ekvivalentni broj, odnosno mora se sobu bodovati „po tipu sobe ili po krevetu za određeni tip sobe“⁴⁴. Kalkulacija ekvivalentnih brojeva primjenjuje onda kada postoje srodnosti kao što je slučaj kod usluga smještaja, postoje sobe koje su s pogledom na more, pa koje nisu, zatim veće sobe i manje sobe, različita opremljenost i drugo. Bit metode ekvivalentnih brojeva „podrazumijeva utvrđivanje ekvivalentnih brojeva, u svrhu svođenja raznovrsnih učinaka na zajednički nazivnik“⁴⁵. Uspostavljaju se odnosi troškova koji su uloženi u nastanak učinaka „na temelju tehničkih normativa, iskustva ili procjenom“⁴⁶.

⁴¹ Erceg, V. (2014). Matematika 4., udžbenik i zbirka zadataka za 4. Razred ugostiteljsko-turističkih škola. Zagreb: Element, str. 101.

⁴² Ibid., str. 101.

⁴³ Ibid., str. 101.

⁴⁴ Ibid., str. 101.

⁴⁵ Vinković Kravaica, A. Računovodstvo za poduzetnike: prezentacija., str.20.

⁴⁶ Ibid., str. 21.

Poslije svega navedenog potrebno je provesti još neke izračune da bi se došlo do konačne cijene koju gost plaća, a oni su sljedeći:

- Postotak iskorištenosti smještajnih jedinica = $(\text{broj noćenja} \cdot 100) / (\text{broj kreveta} \cdot \text{broj dana})$,
- Ekvivalentni brojevi za različite vrste jedinica i ukupno za jedan dan (ako se radi o bodovanju kreveta za određeni tip sobe onda se broj kreveta množi sa ekvivalentom po krevetu, a ako je riječ o bodovanju po tipu sobe onda se broj kreveta množi sa ekvivalentom po sobi),
- Planirani ukupni prihod za jedan dan = planirani godišnji prihod/broj dana,
- Vrijednost ekvivalentnog broja = plan za jedan dan/ ukupni ekvivalent za jedan dan,
- Za svaku smještajnu jedinicu potrebno je pomnožiti „ekvivalentan broj za jedan dan i vrijednost ekvivalentnog broja“⁴⁷ zatim taj rezultat podijeliti sa ukupnim brojem kreveta i na taj se način dobila cijena noćenja.

⁴⁷ Erceg, V. (2014). Matematika 4., udžbenik i zbirka zadataka za 4. Razred ugostiteljsko-turističkih škola. Zagreb: Element, str. 102.

PRIMJER: Hotel Koralj raspolaže sa 180 smještajnih jedinica: 60 jednokrevetnih soba (1/1), 100 dvokrevetnih soba (1/2), 20 apartmana za dvije osobe (A/2). Planirani godišnji prihod iznosi 17.650.000,00 kn i planira se 75.634 noćenja. Provela su se vrednovanja po smještajnim jedinicama:

Tablica 26 Vrijednost smještajnih jedinica

Vrsta smještaja	1/1	1/2	A/2
<i>Opremljenost</i>	20	15	30
<i>Položaj</i>	5	3	10
<i>Sanitarija</i>	5	2	10
Ukupni broj bodova	30	20	50

Izvor: autor

Potrebno je na temelju navedenih internih podataka sastaviti prosječnu cijenu noćenja i cijenu pojedine smještajne jedinice. Ukupni broj bodova predstavlja broj ekvivalenata po krevetu koji se u svakom društvu dobiva temeljem iskustva ili procjenom. U sljedećoj tablici se vidi redoslijed izračuna podataka.

Tablica 27 Redoslijed izračuna cijene noćenja

Naziv	Formula	Izračun	Rješenje	
1. Prosječna cijena noćenja	planirani godišnji prihod od noćenja/planirani broj noćenja	17650000/ 75634	233,3606579	233,36 kn
2.1. Postotak iskorištenosti smještajnih jedinica	(broj noćenja*100)/(broj kreveta*broj dana)	(75634*100) /(300*365)	69,07214612	69%
2.2. Utvrđivanje ekvivalentnih brojeva za dan	broj kreveta*ekvivalentni broj po krevetu			
2.3. Ukupni prihod po danu	planirani godišnji prihod od noćenja/broj dana	17650000/ 365	48356,16438	48.356,16 kn
2.4. Vrijednost ekvivalentnog broja	planirani prihod za jedan dan/ukupni ekvivalent za jedan dan	48356,16/ 5382	8,984764028	8,98476
2.5. Cijena noćenja po vrstama smještajnih jedinica	a) ekv. broj za dan*vrijednost ekv. broja b) ukupni iznos*broj kreveta			

Izvor: autor

Rezultate prethodne tablice povezuju se sa sljedećom, pa je tako nakon utvrđene prosječne cijene noćenja i postotka iskorištenosti kapaciteta potrebno izračunati ekvivalentni broj za jedan dan. Nakon toga se utvrđuje ukupni prihod po danu, a uz pomoć tog podatka vrijednost ekvivalentnog broja.

Tablica 28 Izračun cijene noćenja

Vrsta smještaja	Broj soba	Broj kreveta	Broj ekv. po krevetu	Ukupni ekv. za jedan dan	Vrijednost ekv. broja	Ukupni iznos	Cijena noćenja	Cijena sobe
1/1	60	60	30	1800	8,98476	16.172,57 kn	269,54 kn	269,54 kn
½	100	200	20	4000	8,98476	35.939,04 kn	179,70 kn	359,39 kn
A/2	20	40	50	2000	8,98476	17.969,52 kn	449,24 kn	898,48 kn
100% iskorišteno				7800		70.081,13 kn		
69% iskorišteno				5382		48.355,98 kn		

Izvor: autor

Utvrđuje se cijena noćenja za pojedinu smještajnu jedinicu i iznos poreza na dodanu vrijednost koji se dobijem primjenom stope od 13% jer se radi o usluzi smještaja.

Tablica 29 Kalkulacija prodajne cijene noćenja po osobi

Vrsta smještaja	Cijena noćenja	Stopa PDV-a	PDV	Cijena s PDV-om	Zaokružena cijena		
					Cijena s PDV-om	Stopa PDV-a	PDV
1/1	269,54 kn	13%	35,04 kn	304,58 kn	337,00 kn	11,5044%	38,77 kn
1/2	179,70 kn	13%	23,36 kn	203,06 kn	225,00 kn	11,5044%	25,88 kn
A/2	449,24 kn	13%	58,40 kn	507,64 kn	562,00 kn	11,5044%	64,65 kn

Izvor: autor

4.4. Isticanje cijena u ugostiteljstvu

Prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti (čl.10. st. 1. t. 5.) ugostitelj mora istaknuti cijene svojih tako da ih kupac može vidjeti. To čini na hrvatskom i jednom svjetskom jeziku te se navedenih cijena mora pridržavati. Osim cijena mora se pridržavati i samih naziva jela ili pića. Tako na primjer, ako na svom cjeniku ugostitelj nudi Coca-Colu, on ne smije kupcu donijeti Sky-Colu jer se ona ne nalazi na cjeniku, a isto vrijedi za sve ostalo što ugostitelj nudi.

Jelovnik ili karta pića mora biti pripremljena u dovoljnom broju primjeraka kako bi svaki gost mogao pogledati. Dimenzije nisu propisane zakonom, niti materijal cjenika, bitno je samo da „sadržava popis jela, pića i napitaka s cijenama koje ugostitelj nudi svojim gostima te im pritom olakšava izbor“⁴⁸. Dovoljno je navesti samo naziv jela ili pića te jediničnu cijenu, što znači da ne treba navoditi specifikaciju (na primjer čaj – razne vrste 12,00 kn).

U ugostiteljstvu se javlja pojam rinfuzna prodaja, što znači prodati robu koja nije u omotu, vreći ili nekoj drugoj ambalaži već je „u rasutom stanju“⁴⁹. Najčešće se takva prodaja javlja kod prodaje vina, piva, mineralne vode i ističe se cijena po litri što je dovoljno te se taj način mora istaknuti i na računu.

Kod cjenika smještaja treba biti istaknuta svota boravišne pristojbe. Na jelovniku ili karti pića može pisati da su porez i pretporez uključeni u cijenu što nije obvezan element. Također u nekim se restoranima u cijenu uključuje kuver ili se on posebno naplaćuje. Nastao je u francuskim restoranima, a označava „nadoknadu za održavanje inventara“⁵⁰. Time su ugostitelji željeli ostvariti dodatni prihod, što su neki restorani u tome uspjeli jer su unatoč tome gosti cijenili njihovu hranu i kvalitetu pa im to nije smetalo. U nekim drugim restoranima gosti su se tome protivili i nastojali su zaobilaziti takve restorane jer to predstavlja neki oblik prisilne naplate. On se u restoranima računa kao „broj kuvera tog dana, odnosno koliko kuvera pravimo po stolcu“⁵¹. U kuver se računa i kruh, te gost to treba dobiti bez dodatne naplate, zatim pribor za jelo, troškovi pranja i peglanja. Neki restorani kuver posebno naplaćuju na računu i u jelovniku ističu pojedinačnu cijenu (na primjer kuver 10,00 kn), dok neki to uračunavaju u samu cijenu jela pa gost niti ne osjeti

⁴⁸ Magdić-Hanžek, M. (2018). Isticanje cijena u ugostiteljskoj djelatnosti. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 265.

⁴⁹ Hrvatski jezični portal. www.hjp.znanje.hr, (pristup 13.07.2018.)

⁵⁰ Miličević, M. (2016). Kuver (le couvert) što je i kako ga služiti. Pos Sector

⁵¹ Ibid.

da je to platio. Postoji mogućnost da se kuver naplaćuje i kao mali zalogaj dok se čeka naručeno jelo.

Restorani, catering objekti, barovi i objekti jednostavnih usluga „moraju na svakom stolu imati jelovnik i kartu pića ako se gost uslužuje za stolom“⁵² ili za šankom ako se tamo uslužuju pića jer se oni daju na uvid gostima prije naručivanja. Oni koji nude toplu i hladna jela moraju imati na samom ulazu u ugostiteljski objekt postavljene cjenike.

Hoteli moraju istaknuti svoje cijene na recepciji, u smještajnim jedinicama i u restoranu. U slučaju da postoji samoposluživanje, tada jelovnika nema, nego „jela moraju biti predstavljena putem odgovarajućih oznaka ili natpisa o vrsti jela pića i napitka“⁵³. Predstavljati se može i na temelju dekorativnih plata gdje je hrana posložena kao primjerak jela koja se nude.

U smještajnim jedinicama mora biti Mapa s kućnim redom, cjenikom smještaja, listom usluga koje se nude zajedno sa cijenama, turistički vodiči i slično. Cijene se u ugostiteljskim objektima moraju prikazati u kunama, a ako gost želi platiti nekom drugom valutom, onda će se dan kada se izdaje račun, cijena preračunati u stranu valutu prema srednjem tečaju HNB-a toga dana.

⁵² Magdić-Hanžek, M. (2018). Isticanje cijena u ugostiteljskoj djelatnosti. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 267.

⁵³ Ibid., str 268.

5. TROŠKOVI U UGOSTITELJSKOJ DJELATNOSTI

Računovodstvo troškova se u pojedinim literaturama navodi kao zasebna cjelina, dok se u drugima smatra kao sastavni dio menadžerskog računovodstva. Za oboje se može reći da je točno, jer računovodstvo troškova informacije koje prikupi dalje prosljeđuje menadžerskom koje je zaduženo za interno izvještavanje o poslovanju. Ono također ima ulogu povezivati financijsko i menadžersko računovodstvo.

Računovodstvo troškova razvilo se iz menadžerskog, ali je toliko specifično da se ono izdvaja i detaljno obrađuje područje troškova. Kada se govori o menadžerskom računovodstvu, onda se podrazumijeva da je računovodstvo troškova njegov sastavni dio.

Slika 6 Pozicioniranje računovodstva troškova



Izvor: autor

Računovodstvo troškova preuzima analitičke podatke o troškovima i prihodima iz financijskog računovodstva sa svrhom daljnje obrade tih podataka kako bi osigurao interne izvještaje za menadžere koji onda time kontroliraju troškova, prate profitabilnost “pojedinih proizvoda i usluga, ponuđenog asortimana i marki proizvoda, segmenata kupaca, prodajnih kanala”⁵⁴ i slično. Osim što mora osigurati povremene izvještaje za menadžere na temelju kojih oni donose strateške poslovne odluke vezano za novi proizvod ili ulaganje u novu tehnologiju, mora osigurati i eksterne izvještaje za investitore i menadžere. Računovodstvo troškova “pruža transparentnu sliku o povezanosti određenih troškova s određenim učincima, koji nastaju kao rezultat žrtvovanja određenih resursa, radi ostvarenja prihoda na tržištu”⁵⁵.

⁵⁴ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 16.

⁵⁵ Ibid., str. 17.

Podaci koje računovodstvo troškova šalje moraju biti točni jer se oni dalje prenose, pa bi se netočnim podatkom prenijela kriva informacija. Trebaju dati odgovore na slijedeća pitanja: „Koje su vrste troškova nastale?, Gdje su troškovi nastali?, Zašto su troškovi nastali?, Tko ih je izazvao?“⁵⁶.

Slika 7 Proces prikupljanja informacija i uloga računovodstva troškova u tome

OBRAČUN TROŠKOVA PO VRSTAMA	R A Č U N O V O D S T V O T R O Š K O V A	Koji su troškovi nastali?	R A Č U N O V O D S T V O M E N A D Ž E R A	KATALOG INFORMACIJA
OBRAČUN TROŠKOVA PREMA REAGIRANJU NA STUPANJ ZAPOSLENOSTI		Gdje su troškovi nastali?		
OBRAČUN TROŠKOVA PO MJESTIMA NJIHOVA NASTANKA		Zašto su troškovi nastali?		
OBRAČUN TROŠKOVA PO NOSIOCIMA		Tko ih je izazvao?		

Izvor: autor

⁵⁶ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 47.

PRIMJER: Restoran Mandolina nabavlja sirovinu i materijal po određenim nabavnim cijenama nakon čega nabavljeno stavlja u skladište i nabavljeno vodi u posebnim skladišnim evidencijama. Iz skladišta izdaju se sirovine za proizvodni proces koji se odvija u kuhinji i prate se utrošci po mjestima troškova. Proizvodi se gotov proizvod te se računa cijena “koštanja učinaka”⁵⁷. Nakon prodaje utvrđuje se visina ostvarenih prihoda. Troškovi se početno knjiže i vode u financijskom računovodstvu po prirodnim vrstama: utrošak tekuće materijalne imovine (namirnice za pripremu jela), utrošak stalne materijalne imovine (kuhinjska oprema), trošak zaposlenih (plaće i smještaj), trošak korištenja tuđih usluga (čišćenje kuhinje, transport materijala) i slično. Nakon što se oni unesu u financijsko računovodstvo, zaposleni u tom odjelu dalje prosljeđuju u računovodstvo troškova gdje oni pripremaju izvještaj za menadžersko računovodstvo i daje tom dijelu računovodstva odgovor na četiri temeljna pitanja te se na taj način stvara katalog informacija.

Radi se interni obračun troškova. U taj se obračun mora uključiti “mjerenje troškovnog inputa”⁵⁸ (nabavljena sirovina), “način vrednovanja zaliha”⁵⁹ (FIFO metoda ili metoda prodajnih cijena PPC), “načine razvrstavanja troškova”⁶⁰ (najčešće po prirodnim vrstama), “načine praćenja tijeka troškova i dinamike ispunjenja informacijskih zahtjeva korisnika”⁶¹.

U ispunjenu navedenih internih zahtjeva pomaže računovodstvo troškova jer ono zna gdje su troškovi nastali (na primjer prodajno mjesto – apartman) i tko ih je izazvao (usluga – pružena usluga smještaja). Ugostiteljski objekt određuje svoje ciljeve, a jedan od ciljeva može i mora biti upravljanje troškovima.

⁵⁷ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 30.

⁵⁸ Ibid., str. 71.

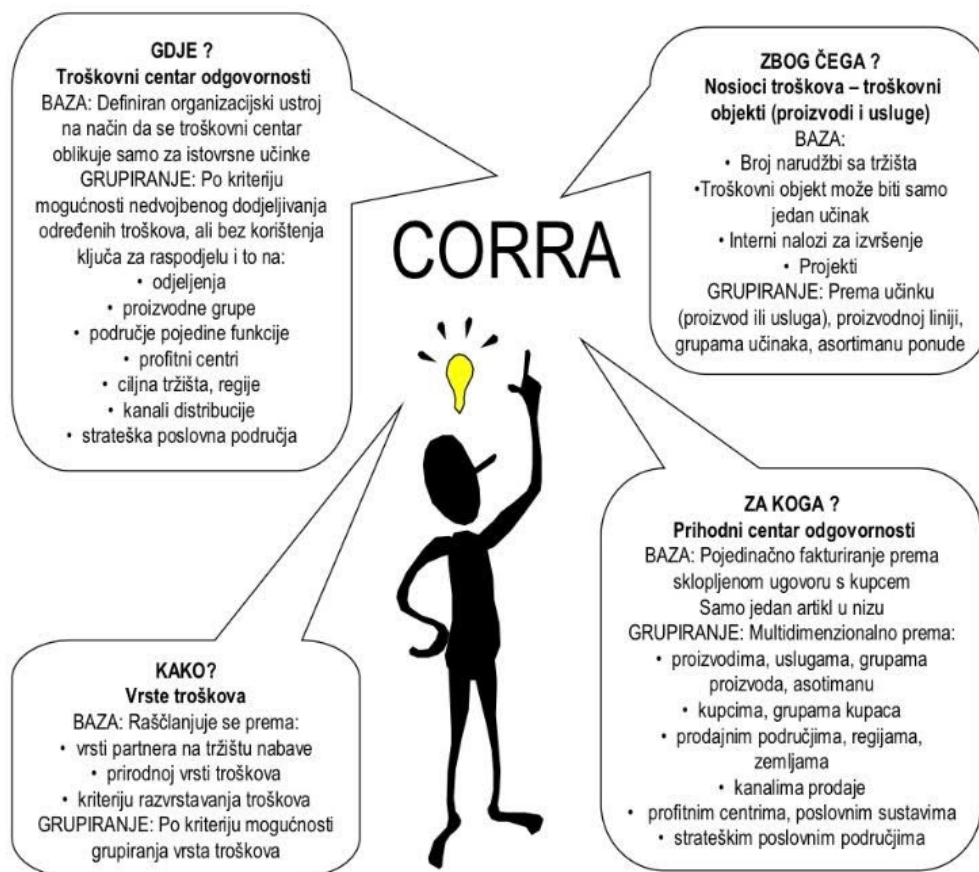
⁵⁹ Ibid., str. 71

⁶⁰ Ibid., str. 71.

⁶¹ Ibid., str. 71

U praksi postoji sustav u obračunu troškova koji se naziva CORRA (eng. Cost Output Revenue Result Account) kojemu je cilj stvoriti “međuovisnost”⁶² između troškova, učinaka, prihoda, rezultata i načina obračuna.

Slika 8 Prikaz CORRA sustava



Izvor: Peršić, M. Izvještavanje po segmentu – prezentacija. Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu.

⁶² Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 77.

5.1. Pojam troška, utroška, rashoda i izdatka

Potrebno je napraviti razliku između nekoliko pojmova. Prvi pojam je trošak, a on predstavlja resurs kojega se treba odreći da se postigne određeni cilj. Tako na primjer ugostiteljski objekt restoran da bi postigao cilj zadovoljstva gostiju uslužnim kvalitetnim jelom, mora imati zaposlenog obrazovanog i stručnog kuhara i konobara. Oba zaposlenika potrebno je platiti, a novac izdvojen za njihovu plaću, ugostiteljskom objektu predstavlja resurs kojega se morao odreći da bi postigao svoj cilj, uslužiti kvalitetno jelo. Taj navedeni primjer bi prema prirodnoj vrsti predstavljao trošak plaće.

Troškovi su dio internog obračuna i izvještavanja, dok su rashodi dio eksternog izvještavanja, što znači da su namijenjena vanjskim korisnicima. Rashodi su pozicija financijskog izvještaja Račun dobiti i gubitka gdje se dijele na poslovne rashode, financijske rashode i izvanredne te oni upućuju da su se obveze povećale, a imovina i kapital smanjili. Rashodi se mogu definirati kao “smanjenja ekonomskih koristi kroz obračunsko razdoblje koje nastaje u obliku odljeva ili iscrpljenja imovine ili stvaranja obaveza, a ima za posljedicu smanjenje glavnice, osim u dijelu koji se odnosi na raspodjelu glavnice sudionicima”⁶³.

Troškovi i rashodi nisu isti pojam, već troškovi postaju rashod onda kada se proizvod ili usluga prodaju. Poslovni rashodi su oni koji ovise o obujmu poslovanja, a povezani su s nabavom sirovina (namirnica za kuhinju), prodajom (usluživanje pripremljenih jela) i slično. Financijski rashodi nastaju kao posljedica nabave i korištenja “financijskih sredstava”⁶⁴, a to bi bile kamate, negativne tečajne razlike ostvarene (na primjer u sklopu recepcije nalazi se mjenjačnica i hotel može ovisno o situaciji, ostaviti negativne tečajne razlike). Izvanredni rashodi su neki nepredvidivi rashodi, neplanirano smanjenje imovine ili povećanje obaveza.

⁶³ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 79.

⁶⁴ Ibid., str. 80.

Postoje rashodi koji se ne smatraju troškovima, kao na primjer “neisplaćena plaća vlasnika“⁶⁵ koja je ukalkulirana, različite donacije, subvencije i slično. Ti rashodi nemaju karakter troškova jer oni nastaju neovisno o tome je li usluga prodana, odnosno je li učinak nastao. Razlike troškova i rashoda mogu biti:

- Vremenski nesklad – javlja se zbog “različitih zahtjeva koji se postavljaju u pogledu vremenske dinamike iskazivanja rezultata“⁶⁶ (na primjer iznos zakupnine, poreza i premija osiguranja pojavljuju se jednom godišnje, ali se mjesečno plaća predujam).
- Rashodi koji nemaju karakter troškova – u internom se obračunu obuhvaćaju samo oni troškovi koji se povezuju s ostvarenim učinkom. Ali u financijskom se računovodstvu unose i ona ulaganja koja imaju karakter rashoda, ali ne stvaraju učinke (na primjer pokloni, donacije, “neproduktivna ulaganja“⁶⁷).
- Troškovi koji nemaju karakter rashoda – troškovi koji ulaze u interni obračun troškova, ali se još ne unose u financijsko računovodstvo jer ne predstavljaju rashode. Član privatnog hotela koji je ujedno i zaposlenik, dobiva plaću. Plaća je ukalkulirana u internom obračunu i izračunata, a član odlučuje da će taj novac uložiti u razvoj hotela. Rashod se ne može uključiti u financijsko računovodstvo jer “s obračunom nije došlo do izdatka gotovine“⁶⁸.
- “Vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda u financijskom računovodstvu i troškova iskazanih u internom obračunu“⁶⁹ – razlika proizlazi zbog različitih ciljeva. Cilj internog obračuna je točno obuhvatiti nastale troškove po pojedinom učinku, dok je cilj eksternog zadovoljiti razna pravna, porezna i poslovna pravila. Zbog toga se pojedini troškovi kao što su kamate na kredite obračunavaju kao rashod onako kako su određeni ugovorom, dok se u troškove uključuju iste te kamate “prema realnih pripadnosti“⁷⁰. Razni otpisi koji se u financijskom računovodstvu unose potkraj godine, u internima se unose periodično, a da se oni unose u istom razdoblju obračuna, onda bi imali isto značenje.

⁶⁵ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 80.

⁶⁶ Ibid., str. 81

⁶⁷ Ibid., str. 81.

⁶⁸ Ibid., str. 81.

⁶⁹ Ibid., str. 81.

⁷⁰ Ibid., str. 81.

Pojam utroška predstavlja fizičko trošenje materijala kako bi se stvorili proizvodi i usluge (učinci). To je potrošena količina imovine u poslovnom procesu, na primjer namirnice su utrošci koji služe za pripremu određenog učinka, jela ili pića. Utrošci se izražavaju u mjernim jedinicama i nisu dio financijskog računovodstva već se informacije o utrošcima mogu naći jedino u Bilješkama koje idu uz financijska izvješća. Oni su predmet materijalnog knjigovodstva koje prati stanje i kretanje materijala po vrsti, količini i vrijednosti.

Izdaci označavaju smanjenje novčanih sredstava bez obzira na namjenu, a nastaju isplatom novca s računa jedne osobe na račun druge osobe zbog otplate duga, kupnje dobara i usluga i drugo. Troškovi nastaju “zbog utroška u naturalnom smislu, nikako samo zbog novčanih izdataka”⁷¹ zato što izdaci nastaju zbog smanjenja novčanih sredstva, a troškovi ne moraju uvijek biti povezani s izdacima. Izdaci i troškovi se mogu vremenski odrediti, pa se razlikuje aktivno vremensko razgraničenje kada ako je odljev novca nastao prije nastanka troška i pasivna vremenska razgraničenja kada troškovi nastaju prije nego što su nastali izdaci.

Suprotna stavka rashodima bio bi prihod, dok bi troškovima bili učinci, a izdacima primici. Prihodi su pozitivna stavka Računa dobiti i gubitka koja nastaje na primjer kao prihod od prodaje usluga. Primici su uplate novčanih sredstva na računima ugostiteljskog objekta. Učinci su dio internog obračuna poslovanja, “a predstavljaju proizvedene i prodane proizvode i usluge”⁷². Isto kao i kod troškova i rashoda, tako je i kod prihoda i učinaka, ne moraju uvijek biti povezani. Prihodi koji nisu istovremeno učinci su viškovi materijala nastalih prilikom inventurnog popisa, dok učinci nisu prihodi onda kada su oni proizvedeni, ali nisu prodani, već stoje na zalihama.

⁷¹ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 83.

⁷² Ibid., str. 87.

5.2. Podjela troškova

Troškovi su dio internog obračuna i potrebno je “jasno definirati tekuće i povremene informacijske zahtjeve internih korisnika na različitim hijerarhijskim razinama odlučivanja, koje imaju utjecaj na strukturu iskazanih troškova”⁷³, točno procijeniti mogućnosti u računovodstvu i osigurati usporedbu iskazanih troškova. Troškovi se raščlanjuju na različite grupe troškova, po prirodnoj vrsti, mjestu nastanka, stupnju zaposlenosti, kontroli, predviđanjima, i drugo.

Troškovi po prirodnim vrstama u ugostiteljstvu “prate tijek odvijanja procesa pripreme i pružanja usluga smještaja, prehrane, točenja pića i pružanja ostalih turističkih usluga, od trenutka kreiranja do trenutka realizacije učinaka na tržištu”⁷⁴. To bi bili troškovi amortizacije, rada, energije, materijala i drugo.

Troškovi prema mjestu nastanka dijele se s obzirom na način na koji je nastao. Može nastati funkcionalno što znači da se troškovi oblikuju u nabavi, marketingu, prodaji, upravi i drugim sličnim mjestima, prostorno znači da nastaju u organizacijskim jedinicama (hotel M, hotel N) i “po kriteriju područja odgovornosti”⁷⁵ što znači da se troškovi grupiraju s obzirom na hijerarhijske razine odlučivanja.

Troškovi se prema stupnju iskorištenosti kapaciteta dijele na varijabilne, fiksne, mješovite i diskrecijske. Varijabilni troškovi mijenjaju se s promjenom dosadašnjeg kapaciteta jer je došlo do promjena broja zaposlenih ili količina pružanja usluga. Razlikuje se proporcionalno varijabilni trošak, degresivno (povećavaju se sporije od promijene kapaciteta) i progresivno (povećavaju se brže od promijene kapaciteta, na primjer prekovremeni rad). Za razliku od njih fiksni troškovi su oni koji ostaju nepromijenjeni bez obzira na stupanj promijene kapaciteta (amortizacija je fiksni trošak jer promjenom obujma pružanja usluga pripremanja hrane, amortizacija kuhinjskih strojeva ostaje nepromijenjena, i dalje je fiksna kakva je i bila). Mješoviti troškovi su oni koji su određenog stupnja fiksni, a onda postaju varijabilni (ugovorena telefonska pretplata je fiksna, ali ukoliko ugostitelj ovaj mjesec potroši više, onda ta pretplata postaje varijabilni trošak jer treba platiti više nego što je ugovoreno). Diskrecijski su troškovi oni koji nastaju kao posljedica interno donesenih odluka od strane menadžera, kao što su troškovi učenja ili oglašavanja. Oni ne moraju nastati i ovise samo o donesenoj odluci menadžera hoće li nastati potreba za takvim troškom.

⁷³ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 89.

⁷⁴ Ibid., str. 89.

⁷⁵ Ibid., str. 90.

Troškovi s motrišta donošenja menadžerskih odluka razlikuju opravdane troškove, neopravdane, izbjegive, neizbjegive, oportunitetne, potonule, transakcijske, interne cijene kao troškovi i troškovi konkurencije. Opravdani su oni koji su planirani i kao takvi ostvareni, dok su neopravdani rezultat krivo donesenih odluka. Izbjegive troškove može se izbjeći, dok neizbjegive ne jer ne ovise o odluci menadžera. Oportunitetni je trošak koji bi donio određenu korist, ali se on odbio (na primjer restoran danas ne poslužuje jer su u tijeku radovi, propust posluživanja je oportunitetni trošak). Potonuli su oni koji se ne mogu vratiti (na primjer hotel proširuje svoje poslovanje i investira u izgradnju bazena, gradnja je već počela pa su troškovi nastali, takvi troškovi su potonuli troškovi). Transakcijski nastaju kao trošak izrade ugovora, troškovi pregovora i slično. Interne cijene se pojavljuju u ulozi troškova jer nabavljeni materijal (namirnice za pripremu hrane) za interni obračun je ujedno i prihod i trošak. Troškovi konkurencije su oni troškovi koji nastaju kako bi se na tržištu pretekla konkurencija (bolja kvaliteta usluge, bolji dizajn pružene usluge).

Troškovi prema računovodstvenoj politici dijele se na uskladištive i neusklađene. Uskladištivi su oni koji ulaze u vrijednost zaliha i tamo ostaju zarobljeni dok se zalihe ne prodaju, onda se oslobađaju i postaju rashodi. Neusklađene nisu povezani s učincima nego s vremenom (troškovi uprave i prodaje).

Troškovi s motrišta njihovog predviđanja razlikuju se stvarni koji su rezultat stvarnih trošenja u određenom razdoblju, planski koji se planiraju da će nastati u budućem razdoblju i standardni.

Troškovi prema kontroli mogu biti kontrolabilni na koje menadžeri mogu utjecati i nekontrolabilni na koje ne mogu utjecati (porezi u ugostiteljstvu ne mogu promijeniti menadžeri već se moraju prilagoditi donesenom zakonu).

S obzirom na učinke poslovanja troškovi se dijele na troškove proizvoda i na troškove razdoblja. Troškovi proizvoda su materijal izrade koji “fizički i u potpunosti ulazi u supstancu proizvoda i usluga”⁷⁶, plaće izrade koje predstavljaju rad koji se povezuje s učincima i opći troškovi izrade (energija). Troškovi razdoblja dijele se na opće troškove uprave (osiguranje, plaće administracije, troškovi službenog putovanja) i opće troškove prodaje i marketinga (troškovi promocija, provizija, zaliha). Opći troškovi izrade se raspoređuju pomoću ključa jer ugostitelj zna iznos računa režija (vode, struje), ali ne zna koliko se one odnose na koji proizvod. U nastavku su troškovi proizvoda i troškova razdoblja prikazani na primjeru restorana.

Slika 9 Trošak proizvoda i troškovi razdoblja na primjeru restorana

TROŠKOVI PROIZVODA		
MATERIJAL IZRADE	PLAĆE IZRADE	OPĆI TROŠKOVI IZRADE
normativi namirnica po recepturi restorana	kuhar koji priprema jelo i konobar koji poslužuje	voda i struja koja je potrošena prilikom pripremanja jela i struja koja osvjetljava prostor gdje se jelo poslužuje
TROŠKOVI RAZDOBLJA		
TROŠKOVI PRODAJE		TROŠKOVI UPRAVE
trošak promocije restorana		amortizacija poslovnog prostora gdje se nalazi restoran i plaće administrativnog osoblja

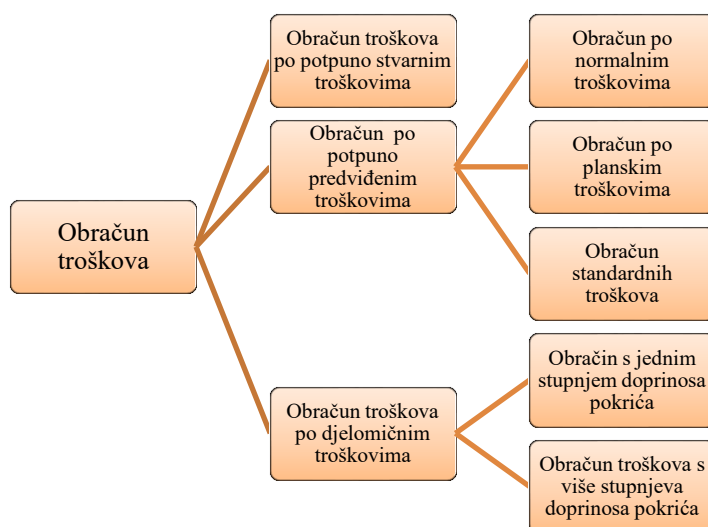
Izvor: autor

⁷⁶ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 96.

5.3. Obračun troškova

Sustav obračuna troškova nastao je kao potreba za “za utvrđivanjem cijene koštanja”⁷⁷, ali i kao nadzor prodajnih cijena i mogućnosti opstanka poslovnog subjekta na tržištu. Način obračuna troškova prilagođava se pojedinoj djelatnosti i njezin zahtjevima, tako se u ugostiteljskoj djelatnosti mogu naći određene specifičnosti, pogotovo u hotelijerskom sustavu. Obračunom troškova nastoje se povezati raspoloživi resursi i znanje kako bi se dobili odgovori na pitanja gdje, na koji način i čime pridonijeti “ostvarivanju ciljeva hotelskog poslovnog sustava kao cjeline i njegovih organizacijskih dijelova”⁷⁸.

Slika 10 Vrste obračuna troškova



Izvor: autor

⁷⁷ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 141.

⁷⁸ Ibid., str. 142.

5.3.1. *Obračun troškova po potpunim stvarnim troškovima*

Obračun troškova po potpuno stvarnim troškovima odnosi se na obračun stvarnih troškovima, onih koji su prethodno uneseni u poslovne knjige na temelju vjerodostojne isprave. Omogućava realan prikaz svih “stvarno nastalih troškova”⁷⁹ koji će se u cijelosti uračunati u onu uslugu radi koje su nastali. Drugim riječima u vrijednost se uključuju izravni i neizravni troškovi (materijal izrade, plaće izrade, opći troškovi proizvodnje). Točno se mora prepoznati koliko na jednu uslugu ide izravnih, a koliko i neizravnih troškova. Opći troškovi će se raspodijeliti uz pomoć ključa za raspodjelu troškova, od čega su najčešći “sati direktnog rada, sati rada strojeva, količina proizvodnje, trošak direktnog rada, trošak direktnog materijala i slično”⁸⁰. Potrebno je dobro poznavati prirodne vrste troškova hotela, restorana i drugih objekata, kako bi se oni točno mogli podijeliti na određeni centar odgovornosti, a razlikuju se:

- Troškovni centar – odgovara za troškove i analizira njihova odstupanja od prethodnih razdoblja i planiranih budžeta,
- Prihodni centar – odgovora za prihode koje analizira,
- Profitni centar – odgovara za rezultat nekog razdoblja i analizira ga s planiranim,
- Investicijski centar – odgovara za rentabilnost investicije, hoće li se ona vratiti, kada i kako.

Ova metoda je prihvaćena zbog toga što pokazuje punu cijenu koštanja proizvoda, ali je prihvaćena i od strane zakonodavca jer omogućuje realni izračun poreznog davanja. Nedostaci postoje svugdje pa tako i u ovoj metodi, a oni se odnose na moguću opasnost “da se u zalihe odlože skriveni gubici”⁸¹. Osim toga, nedostatak je i taj što se koriste povijesni podaci, tek nakon što se u knjigovodstvu unesu troškovi po mjestima i nositeljima. Ovo je najstarija metoda i svrha joj je raspodjela troškova što realnije kako bi i eksterna financijska izvješća bila što točnija.

⁷⁹ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 144.

⁸⁰ Ibid., str. 146.

⁸¹ Ibid., str. 146.

Direktni troškovi mogu se lako rasporediti na nositelj (ugostiteljske usluge), dok se opći raspoređuju pomoću ključa. Koja će biti bazna osnovica i postotak ključa ovisi o preciznoj procijeni kretanja pojedinih troškova. “Broj, veličina i karakter pojedinog mjesta troškova ovisi o grani djelatnosti, veličini i organizacijskom ustrojstvu poslovnog sustava, tijeku odvijanja proizvodno-uslužnog procesa, asortimanu učinaka, stupnju informatizacije i stvarnim informacijskim zahtjevima svake hijerarhijske razine menadžmenta.”⁸² Troškovi se na mjesta mogu razvrstati prema slijedećim načelima:

- Funkcionalnom – najčešće korišteno načelo koje razvrstava troškove po pojedinim odjelima (nabava, proizvodnja, prodaja, uprava) pa se svaki pojedini odjel posebno i dodatno raščlanjuje (nabava – narudžba, kontrola, dostava, skladištenje),
- Prostornom – troškovi se raščlanjuju prema mjestu gdje se odvija proizvodnja (restoran 1, restoran 2.) i prodaja (domaće tržište, inozemno tržište),
- Odgovornosti – troškovi se raščlanjuju prema hijerarhijskoj odgovornosti i razini odlučivanja.
- Mogućnosti obuhvaćanja troškova po nositeljima – nositelji su usluge/proizvodi koji uzrokuju nastanak pojedinih troškova (juha u restoranu, kolači u slastičarnici, koktel u caffe baru).

⁸² Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 148.

Obračun troškova po mjestima nastanka provodi se putem pogonskog obračunskog lista (POL) koji ih razvrstava po funkcionalnom načelu. Direktni troškovi se raspoređuju pomoću normativa, radnog naloga i slično, dok se indirektni ne mogu rasporediti neposredno “jer nastaju zajednički za više mjesta troška”⁸³. Zato se primjenjuju određeni kriteriji:

Slika 11 Raspored indirektnih troškova u ugostiteljstvu

VRSTA TROŠKOVA	KRITERIJ OBUHVAĆANJA
plaće i nadnice	prema isplatnim listama
pomoćni materijal	dokazi o utrošku na mjestu troška
električna energija	brojači, satovi, rasvjetna tijela
troškovi kamata	prema visini angažiranog kapitala
troškovi grijanja	broj grijaćih tijela ili grijanje površine
davanja na plaće	broj zaposlenih
naknade i odmori	visina plaća i nadnica
materijalni troškovi	površina mjesta troška i drugo

Izvor: autor

Oni troškovi koji se ne mogu raspodijeliti na ovakav način dijele se uz pomoć tri metode:

- Direktna – najjednostavnija i najčešća metoda koja se primjenjuje i to na način da se troškovi pomoćnih mjesta i troškovi uprave i administracije raspoređuju na glavna mjesta uz pomoću nekog zajedničkog ključa (površina, direktni troškovi, broj zaposlenih)
- Indirektna – opći troškovi pomoćnih mjesta i uprave raspoređuju se u fazama, što znači postupno. Glavno mjesto preuzima troškove ukoliko su pomoćna mjesta njemu pružile svoje usluge i ono ih je spremno preuzeti.
- Recipročna – najpreciznija metoda koja je nešto složenija jer je potrebno “raspolagati i dodatnim podacima o međusobnom učešću usluga koje pružaju pomoćna, sporedna i upravno-administrativna mjesta troškova međusobno”⁸⁴.

Potrebno je troškove s mjesta njihovog nastanka premjestiti na nositelje (“učinci poslovnog procesa”⁸⁵). Razlikuju se finalni koji nastaju na glavnim mjestima čiji je cilj ostvariti prihode i interni kojima nastaju na pomoćnim i čija je svrha ostvariti zadatke glavnih mjesta.

⁸³ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 149.

⁸⁴ Ibid., str. 152.

⁸⁵ Ibid., str. 153.

5.3.2. Metode izračuna troškova

Sustav obračuna po potpuno stvarnim troškovima daje mogućnost izbora između četiri vrste metoda praćenja i izračuna troškova. Na primjeru jednog zadatka, objasniti će se svaka od njih.

PRIMJER: Iz računovodstva i odjela proizvodnje ugostiteljskog objekta dobivaju se određeni podaci na temelju kojih će se pokazati izračun svake metode.

Slika 12 Podaci iz računovodstva i proizvodnje ugostiteljskog objekta

Podaci iz računovodstva i proizvodnje:

- Proizvedeni učinci su: 1000 kom proizvoda B1, 500 proizvoda B2 i 300 proizvoda B3 (Q)
- Ukupni troškovi iznose 120 000 kn (T)
- Direktni troškovi su MI 60 000 kn (B1 30 000, B2 20 000, B3 10 000) i PI 10 000 (B1 4 000, B2 5 000 i B3 1 000)
- Ukupni OTI su 35 000 kn, a ukupni OTUP 12 000 kn
- U izradi divizione metode kalkulacije s ekvivalentnim brojevima, koristiti treba računovodstvenim politikama utvrđene slijedeće ekvivalentne brojeve (**B1 – 0,9, B2 - 1, B3 - 2**)
- U izradi sumarne dodatne metode kalkulacije koristi se za raspored OTI-a osnovica ili baza - 50% na DT odn. MI + PI, a za raspored OTUP-a osnovica ili baza 150% na PI
- U izradi elektivne dodatne metode kalkulacije koristi se više osnovica ili baza i za raspored OTI-a i za raspored OTUP-a i to za OTI 30% na MI, 100% na PI i 10% na DT, a za OTUP 20% na MI i 30% na PI
- Utvrditi treba cijenu koštanja za proizvod B1, B2 i B3, primjenom različitih metoda kalkulacije

Izvor: Peršić, M. Raspored troškova po nositeljima – prezentacija. Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Prvo se primjenjuje djelidbena ili divizionna metoda kod koje razlikujemo dvije metode. Čistom divizionom metodom se računa cijena učinka koja se dobije tako da se u odnos stave ukupni troškovi razdoblja i ukupna količina učinaka. Ova metoda je primjerena za masovnu proizvodnju, a u ugostiteljstvu se koristi kod objekata niže kategorije (hosteli, autokampovi).

Slika 13 Čista divizionna metoda

$$x = \frac{T}{Q} \quad x = \frac{T}{Q} = \frac{120\,000}{1800} = 66,6666 \text{ kn}$$

Vrsta učinka	Broj učinaka	Vrijednost jedinice učinka	Ukupni troškovi po učinku
B1	1 000	66,6666	66 667
B2	500	66,6666	33 333
B3	300	66,6666	20 000
Ukupno / prosječno	1 800	66,6666	120 000

Izvor: Peršić, M. Raspored troškova po nositeljima – prezentacija. Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Divizionna metoda s ekvivalentnim brojem primjenjuje se isto kao i prethodna metoda na mjestima gdje se direktni i indirektni ne mogu razdvojiti, a učinci se razlikuju po svojoj dimenziji, kvaliteti, “opremljenosti”⁸⁶ pa se ovom metodom svode na zajednički nazivnik. Najviše se upotrebljava u hotelijerstvu i restoraterstvu.

Slika 14 Divizionna metoda s ekvivalentnim brojem

Vrsta učinka	Broj učinaka	Ekvivalentni broj	Ekvivalentni učinci	Ekvivalentna cijena učinaka	Ukupni troškovi po učinku	Troškovi po jedinici učinka
0	1	2	3 (1 x 2)	4	5 (3 x 4)	6 (5 : 1)
B1	1000	0,9	900	60	54 000	54
B2	500	1	500	60	30 000	60
B3	300	2	600	60	36 000	120
UKUPNO / PROSJEČNO			2 000	60	120 000	

$$x = \frac{T}{Q} = \frac{120\,000}{2\,000} = 60,00 \text{ kn po ekvivalentnom učinku (ekv. cijena učinaka)}$$

LEGENDA:

- 0 i 1 = vrste i količina učinaka koja se nudi u asortimanu ponude (raznorodni učinci koji se ne mogu zbrajati)
- 2 = ekvivalentni brojevi, kao omjerni brojevi koji predstavljaju odnose među troškovima koje izazivaju pojedini učinci
- 3 = množenjem stvarnog broja učinaka sa ekvivalentnim brojevima, isti se svode na zajednički nazivnik vrijednosnog izraza
- 4 = formulom $X = T/Q$ utvrđuje se ekvivalentna odn. prosječna cijena učinaka
- 5 = množenjem ekvivalentne cijene sa ekvivalentnim učincima, dobivaju se ukupni troškovi koji terete pojedini učinak
- 6 = troškovi po jedinici učinka se utvrđuju dijeljenjem troškova koji terete pojedini učinak sa stvarnim brojem proizvedenih učinaka B1, B2 i B3

Izvor: Peršić, M. Raspored troškova po nositeljima – prezentacija. Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Druga metoda je dodatna ili adicijska metoda gdje se razlikuju sumarna i elektivna. Metoda je koja razdvaja direktne troškove i indirektno troškove pomoću ključa.

⁸⁶ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 155.

Slika 15 Sumarna dodatna metoda

Elementi kalkulacije	Ukupno	B 1	B 2	B 3
		1000 kom	500 kom	300 kom
1. MI	60 000	30 000	20 000	10 000
2. PI	10 000	4 000	5 000	1 000
3. Direktni troškovi	70 000	34 000	25 000	11 000
5. OTI (50 % MI+PI)	35 000	17 000	12 500	5 500
4. OTUP(150% na PI)	15 000	6 000	7 500	1 500
Troškovi proizvodnje	120 000	57 000	45 000	18 000
Cijena koštanja		57,00 kn	90,00 kn	60,00 kn

Izvor: Peršić, M. Raspored troškova po nositeljima – prezentacija. Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Slika 16 Elektivna dodatna metoda

Element kalkulacije	Ukupni troškovi	B 1	B 2	B 3
		1000 kom	500 kom	300 kom
1. MI	60 000	30 000	20 000	10 000
2. PI	10 000	4 000	5 000	1 000
3. Direktni troškovi(DT)	70 000	34 000	25 000	11 000
4. OTI	35 000	(16 400)	(13 500)	(5 100)
- 30 % na MI		9 000	6 000	3 000
- 100 % na PI		4 000	5 000	1 000
- 10 % na DT		3 400	2 500	1 100
5. OTUP	15 000	(7 200)	(5 500)	(2 300)
- 20 % na MI		6 000	4 000	2 000
- 30 % na PI		1 200	1 500	300
Troškovi proizvodnje	120 000	57 600	44 000	18 400
Cijena koštanja		57,60 kn	88,00 kn	61,33 kn

Izvor: Peršić, M. Raspored troškova po nositeljima – prezentacija. Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Kako koja divizionna i dodatna metoda imaju utjecaj na cijenu koštanja, vidljivo je u sljedećoj tablici.

Slika 17 Utjecaj divizionih i dodatnih metoda na cijenu koštanja

Metoda kalkulacije / Proizvod	B1	B2	B3
Čista divizionna metoda kalkulacija	66,6	66,6	66,6
Divizionna metoda kalkulacije s ekvivalentnim brojevima	54	60	120
Sumarna dodatna metoda kalkulacije	57	90	60
Elektivna dodatna metoda kalkulacije	57,6	88	61,3

Izvor: Peršić, M. Raspored troškova po nositeljima – prezentacija. Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Treća metoda vezanih ili kupliranih proizvoda u ugostiteljstvu se primjenjuje onda kada se od iste namirnice proizvode više obroka, na primjer rajčica za juhu, rajčica u salati kao prilog i rajčica u glavnom jelu. Ova metoda prema iskustvima do sada ne može realno troškove rasporediti na nositelje, već po nekoj procjeni, pa se ona koristi više kao “izuzetak no pravilo”⁸⁷. Razlikuje se metoda ostataka gdje se matematički oduzimaju troškovi sporednog proizvoda od ukupnih troškova i metoda raspodjele koji je sličan divizionnoj metodi s ekvivalentnim brojem. Zadnja bi bila Kombinirana metoda koja koristi se sve tri prethodno navedene metode zajedno.

⁸⁷ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 157.

PRIMJER: Hotel Sunce obračunava svoje troškove na način na prvo po prirodnoj vrsti raspoređuje troškove u Pogonskom obračunskom listu. Iznosi troškova preuzeti su iz internih podataka računovodstva hotela i prikazani su u tablici. U nastavku tablice vrši se obračun troškova na slijedeći način:

- mjesto troška radna zajednica raspoređuje troškove na bazi plaća izrada svih mjesta pružanja usluge,
- mjesto troška vlastiti transport primjenjuje čistu divizionu metodu kalkulacije gdje je prijeđeno 3000 km, od toga po 1000 km ide za restoran, centralnu pripremicu i bar,
- mjesto troška praonice primjenjuje istu metodu na bazi opranog rublja (2600 restoran, 376 centralna pripremnica, 1500 bar i 2500 za eksterno tržište),
- bar primjenjuje istu metodu i pruža uslugu samo vanjskim korisnicima,
- restoran primjenjuje sumarnu dodatnu metodu gdje se postotak općih troškova računa od ukupnih direktnih troškova,
- mjesto troška centralna pripremnica primjenjuje divizionu metodu kalkulacije s ekvivalentnim brojem i uslugu pruža samo eksternim korisnicima.

U navedenoj tablici prikazana je raspodjela troškova po pogonskom obračunskom listu i u nastavku je naveden obračun prema metodama kako je računovodstvo odredilo. U zadnjem stupcu se navodi način izračuna svake stavke.

Tablica 30 Pogonski obračunski list hotela Sunce

Naziv konta	Ukupni troškovi	Glavna mjesta				Pomoćna mjesta		Uprava	Ključ za raspodjelu troškova
		Restoran		Centralna pripremnica	Bar	Praonica	Vlastiti transport	Radna zajednica	
		Direktni trošak	Indirektni trošak						
<i>trošak usluge</i>	80600	0	7000	12000	7600	22000	0	32000	
<i>trošak amortizacije</i>	47000	0	13000	9000	11000	3000	5000	6000	
<i>materijal izrade</i>	241500	60000	0	120000	40000	18000	3500	0	
<i>plaće izrade</i>	180000	70000	0	40000	40000	20000	10000	0	
<i>Režije</i>	22000	0	3200	0	0	1100	4700	13000	
UKUPNI PRIMARNI TROŠKOVI	571100	130000	23200	181000	98600	64100	23200	51000	
Obračun troškova									
radna zajednica	0	19831	0	11332	11332	5666	2833		$51000 * 100 / 18000 = 28,33\%$ na PI
vlastiti transport	0		10000	10000	10000				$(23200 + 2833) / 2603,3 = 10$ kn
Praonica	0		26000	3760	15000				$(64100 + 5666) / 6976 = 10$ kn
Restoran	0								$(23200 + 10000 + 26000) * 100 / 130000 = 45,54\%$ na DT
UKUPNI TROŠKOVI	575055	209031	0	206092	134932	25000	0	0	

Izvor: autor

Nakon toga se za svako glavno mjesto vrši kalkulacija finalnih učinaka kako bi se "utvrdila cijena koštanja i moglo ocijeniti je li ta razina cijene koštanja tržišno prihvatljiva u odnosu na mogućnost njena pokrivanja na tržištu ostvarivom prodajnom cijenom, a da se pritom ostvari i zadovoljavajuća razina profita"⁸⁸.

U obračunskom razdoblju na mjestu troška restoran, pripremljeno je i poslužno 1300 obroka, od kojih je 620 mesnih (MI 30.000, PI 30.000), 430 ribljih (MI 15.000, PI 35.000) i 250 vegetarijanskih (MI 15000, PI 5000). Prodajna cijena jednog menija mesnih je 400,00 kn, ribljih 600,00 kn i vegetarijanskih 300,00 kn.

Tablica 31 Sumarna dodatna metoda kalkulacije restorana hotela

sumarna dodatna metoda	ukupni troškovi	mesni obrok (620)	riblji obrok (430)	vegetarijanski obrok (250)
MI	60000,00	30000,00	15000,00	15000,00
PI	70000,00	30000,00	35000,00	5000,00
Direktni troškovi	130000,00	60000,00	50000,00	20000,00
OTI 45,54%	59200,00	27324,00	22770,00	9108,00
OTUP 28,33%	19831,00	8499,00	9915,50	1416,50
UKUPNI TROŠKOVI	209031,00	95823,00	82685,50	30524,50
Broj prodanih obroka	1300	620	430	250
Cijena koštanja po učinku		154,55	192,29	122,10

Izvor: autor

Kada se dobiju ukupni troškovi, oni se dijele sa ukupnim obrocima za pojedini obrok i na taj se način dobije cijena koštanja po pojedinom učinku koja će se koristiti prilikom izračuna fakturne cijene.

⁸⁸ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 163.

Rashod se dobije množenjem cijene koštanja po jedinici i broja prodanih menija, a prihod množenjem cijene jednog menija i broja prodanih. Na taj prihod ide 25% PDV-a i njihovim zbrajanjem se dobije fakturna vrijednost za pojedini obrok u jednom obračunskom razdoblju.

Tablica 32 Prihodi i rashodi restorana

Elementi	Ukupno	Mesni obrok	Ribljí obrok	Vegetarijanski obrok
Broj prodanih menija	1300	620	430	250
Cijena koštanja po jedinici		154,55	192,29	122,10
Prodajna cijena jednog menija		400 + PDV	600 + PDV	300 + PDV
Rashod	209031,00	95823,00	82685,50	30524,50
Prihod	581000,00	248000,00	258000,00	75000,00
PDV	145250,00	62000,00	64500,00	18750,00
Fakturna vrijednost	726250,00	310000,00	322500,00	93750,00

Izvor: autor

Centralna pripremnica služi za jednostavnu pripremu hrana koja opskrbljuje studentsku menzu i catering. Pripremljeno je i posluženo 1500 obroka A (ekv. 1), 1000 obroka B (ekv. 2) i 2000 obroka C (ekv. 0,5). Prodajna cijena je 50,00 za obrok A, 80,00 za B i 30, za C. 50% je obroka otišlo za catering, a 50% za menzu. U menzi je prodajna cijena manja i ona je 40,00 za obrok A, 70, 00 za B i 20,00 za C.

Tablica 33 Divizionna metoda s ekvivalentnim brojem centralne pripremnice

Obr ok, učin ak	Broj učina ka	Ekv . broj	Ekv. učin ak (1*2)	Ekv. cijena	Ukupni trošak	Cijena koštanj a po jedinici	Catering	Prihod cateringa	Menza	Prihod menze
	1	2	3	4	5 (3*4)	6 (5/1)	7	8 (7*50%) *1	9	10 (9*50%) *1
A	1500	1	1500	45,798 2	68697,333	45,80	50,00	37500,00	40,00	30000,00
B	1000	2	2000	45,798 2	91596,444	91,60	80,00	40000,00	70,00	35000,00
C	2000	0,5	1000	45,798 2	45798,222	22,90	30,00	30000,00	20,00	20000,00
	4500		4500		206092,00					

Izvor: autor

Ekvivalentna cijena se dobije tako da se ukupni troškovi dijele sa ukupnim brojem učinaka. (206092/4500).

Izračunavaju se prihodi i rashodi cateringa i menze. Prihod je vidljiv u prethodnoj tablici, a rashod se dobije tako da se ukupni trošak iz POL-a dijeli sa 2, jer jednako troše i menza i catering (50% svaki). Dobije se fakturna vrijednost od koje je dio plaćen u zakonskom roku, a dio nije

Tablica 34 Prihodi i rashodi centralne pripremnice

Elementi	Catering	Menza
Rashod	103046,00	103046,00
Prihod	107500,00	85000,00
PDV	26875,00	21250,00
Fakturna vrijednost	134375,00	106250,00
Naplaćeno u zakonskom roku	134375,00	53125,00
Nije naplaćeno u zakonskom roku		53125,00

Izvor: autor

Mjesto troška bar ima rashod 134.932,00 kn što se vidi iz POL-a. Ostvaren je prihod od 300.000,00 kn jer je u obračunskom razdoblju posluženo 25.000 pića po cijeni od 12,00 kn za jedno piće. Na temelju toga provodi se kalkulacija fakturne vrijednosti. Cijeli iznos je plaćen u zakonskom roku.

Tablica 35 Prihodi i rashodi bara

Elementi	Bar
Rashod	134.932,00
Prihod	300.000,00
PDV	75.000,00
Fakturna vrijednost	375.000,00
Naplaćeno u zakonskom roku	375.000,00
Nije naplaćeno u zakonskom roku	0,00

Izvor: autor

5.4. Obračun po potpuno predviđenim troškovima

Za razliku od obračuna po potpuno stvarnim troškovima koji se izračunavaju na temelju ostvarenih troškova, obračun po potpuno predviđenim troškovima temelji se na unaprijed izračunatom postupku koji za poslovanje znači predvidjeti kakva će biti budućnost ugostiteljskog objekta. Razlika je isto tako i u tome da se predviđaju odstupanja općih troškova i nastoje spriječiti ta odstupanja. Postoje tri vrste obračuna ovakvih troškova, a to su obračun po normalnim troškovima, obračun po planskom troškovima i obračun po standardnim troškovima.

5.4.1. Obračun po normalnim troškovima

Obračun po normalnim troškovima predstavlja jednostavniji oblik obračuna troškova. Normalni trošak služi za izračun budžeta i “predstavlja element kontrole stvarno nastalih troškova”⁸⁹. Stvarno ostvareni troškovi u prethodnom razdoblju se uspoređuju sa normalnim troškovima na temelju čega se utvrđuju pozitivna i negativna odstupanja. Na slijedećem primjeru hotela može se vidjeti kako se i provodi obračun normalnih troškova.

PRIMJER: Hotel Pelikan provodi obračun po normalnim troškovima i preuzima podatke za proteklih 12 mjeseci iz kojih je vidljivo da su stvarni opći troškovi iznosili 7.500.00,00 kn, a ostvareni broj noćenja je bio 15.000. Na temelju ova dva podatka dobiva se “statistička srednja vrijednost normalnih troškova”⁹⁰ koja iznosi 500,00 kn (7.500.00,00/15.000). Nakon toga provode se ispitivanja postoji li realnija slika promijene troškova u budućem razdoblju, pa se došlo do zaključka da postoji i da bi troškove trebalo korigirati za 300.000,00 kn, čime se dobiva “aktualizirana srednja vrijednost normalnih troškova”⁹¹ od 480,00 kn (7.500.00,00-300.00,00/15.000 noćenja). Moguća je procjena da bi se i stupanj iskorištenosti kapaciteta, odnosno noćenja mogao promijeniti, pa se ispitivanjem došlo do zaključka da se u slijedećoj godini očekuje porast noćenja za 25% (15.000+15.000*25%=18.750). Od ukupnog iznosa 7.200.000,00 odvaja se fiksni i varijabilni dio, pa tako mjesečni iznos fiksnih iznosi 2.200.000,00 (2.200.000/12 mjeseci=183.333,33), a varijabilnih 5.000.000,00 (5.000.000/15.000=333,33 kn po noćenju). Povećanje kapaciteta odražava se na novu strukturu troškova pa tako fiksni ostaju isti, a varijabilni sada iznose 6.625.000,00 (5.000.000+5.000.000*25%) pa će baza za obračun normalnih troškova iznositi 470,67 ((2.200.000+6.625.000)/18.750).

⁸⁹ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 172.

⁹⁰ Ibid., str. 173.

⁹¹ Ibid., str. 173.

5.4.2. Obračun po planskim troškovima

Obračun troškova po planskim troškovima koristi se onda kada poslovanje treba prilagoditi očekivanim uvjetima u planiranom razdoblju. Koristi se za točno određeno buduće razdoblje pa ovaj sustav “postaje pretpostavkom realnog budžetiranja i uvođenja racionalizacije u interne radne procese te se kao objektivizirano mjerilo nadzora nad stvarnim troškovima svrstava u prihvatljivu metodu menadžerske kontrole i upravljanja poslovnim procesima“.⁹²

Koriste se podaci iz prošlosti, ali se prilagođavaju uvjetima koji bi nastali u određenom obračunskom razdoblju. Razlikuje se obračun po planskim fiksnim troškovima koji se razvio iz sustava po normalnim troškovima i obračun po planskim varijabilnim troškovima koji se koristi kako bi dao što realnije podatke od ovih fiksnih.

⁹² Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 178.

PRIMJER: Apartmansko naselje Lučica provodi obračun troškova po fiksnim planskim troškovima za mjesec rujan i to za mjesto troška apartmani A i mjesto troška apartmani B gdje se planira ostvarenje noćenja po 3000 u svakom mjestu troška i ukupni planirani troškovi koji bi iznosili 900.000,00 kn.

Krajem rujna proveden je obračun temeljem kojeg se vidi kako je mjesto A ostvarilo 3000 noćenja i stvarno ostvarilo troškove u iznosu od 990.000,00 kn, dok mjesto B 2000 noćenja i 800.000,00 kn stvarno nastalih troškova. Na temelju tih podataka provodi se “nadzor nad troškovima”⁹³. Na mjestu troška A ostvareno je planirano, a razlika predstavlja pozitivna odstupanja, dok se kod mjesta B gdje je bilo manje noćenja i troškovi su bili niži od planiranih mora utvrditi odstupanje na slijedeći način.

Mjesto troška A – Koliko je noćenja bilo planirano, toliko je i ostvareno. Vrijednost ukupnih odstupanja je razlika ukupnih stvarnih troškova i ukupnih planskih. (990.000-900.000=90.000).

Slika 18 Odstupanje od planskih troškova mjesta troška A

<i>Troškovi</i>	Ukupni stvarni troškovi 990.000,00	Odstupanje 90.000
	Ukupni planski troškovi 900.000,00	
	Obračunati troškovi	
		3.000 noćenja
	<i>Stupanj iskorištenosti kapaciteta</i>	

Izvor: autor

⁹³ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 183.

Mjesto troška B – Ostvareno je manje noćenja nego što se planiralo pa treba provesti određene izračune kako bi se utvrdilo odstupanje i omogućila usporedba stvarnih i planskih troškova. Prvo se utvrđuje “stopa realno ostvarenog stupnja iskorištenja kapaciteta”⁹⁴ na način da se ostvareni broj noćenja dijeli sa planiranim brojem i dobiveni se rezultat pretvara u postotak ($2000 \cdot 100 / 3000 = 66,67\%$). Nakon toga se planirana visina troška od 900.000,00 kn (100%) treba “svesti na realno ostvareni stupanj iskorištenosti kapaciteta”⁹⁵ (66,67%), što se čini na način da se na 900.000,00 kn primjenjuje postotak od 66,67% pa se dobiva rezultat od 600.030,00 kn. Iznos od 800.000,00 kn se umanjuje za planske po stvarnom stupnju iskorištenosti kapaciteta 600.030,00 i dobije se da odstupanje iznosi 199.970,00 kn.

Na navedenoj slici je prikazano ukupno odstupanje na mjestu troška apartmani B.

Slika 19 Odstupanje od planskih troškova mjesta troška B

<i>Troškovi</i>		
	Ukupni stvarni troškovi 800.000,00	Ukupno odstupanje 199.970,00
	Planski troškovi ostvareni za stupanj iskorištenosti 600.030,00	
	Obračunati troškovi	
	2.000 noćenja	3.000 noćenja
<i>Stupanj iskorištenosti kapaciteta</i>		

Izvor: autor

⁹⁴ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 184.

⁹⁵ Ibid., str. 185.

PRIMJER: Hotel Ljubav obračunava troškove po varijabilnim planskim troškovima: Navedeni su troškovi po prirodnim vrstama, planirani iznosi te varijatori što je preuzeto iz računovodstva.

Tablica 36 Raščlanjivanje troškova u hotelu Ljubav

Vrsta troška	Planirani trošak	Varijator	Fiksna komponenta	Varijabilna komponenta
Materijal izrade	200000,00	10	0,00	200000,00
Plaće izrade	150000,00	10	0,00	150000,00
Plaće režije	70000,00	6	30000,00	40000,00
Pomoćni materijal	130000,00	5	60000,00	70000,00
Energija	140000,00	7	40000,00	100000,00
Usluga	90000,00	3	40000,00	50000,00
Održavanje	190000,00	5	90000,00	100000,00
Amortizacija	160000,00	4	160000,00	0,00
Osiguranje	60000,00	2	50000,00	10000,00
Ukupno	1190000,00		470000,00	720000,00

Izvor: autor

Varijatori predstavljaju stupanj varijabilnosti pojedinog troškova, a određuje se temeljem procjena na osnovi dosadašnjih iskustava. Planira se ostvariti 8.000 noćenja, dok je stvarno ostvareno 6.000 noćenja. Pomoću varijatora troškovi se raščlanjuju na fiksne i varijabilne, a stvarno ostvareni troškovi iznose 1.300.000,00 kn.

„Stopa ostvarenog stupnja iskorištenosti kapaciteta“⁹⁶ dobije se tako da se ostvareno noćenje pomnoži sa 100 i podijeli sa planiranim noćenjem ($6000 \cdot 100 / 8000 = 75\%$). Dobiveni se postotak množi sa ukupnim varijabilnim troškom ($720.000 \cdot 75\% = 540.000$). Varijabilni troškovi se zbrajaju sa fiksnima ($540.000 + 470.000 = 1.010.000$) stvarno ostvareni troškovi za 6.000 noćenja.

Dobiveni su svi potrebni podaci i hotel sada računa odstupanja. “Odstupanje od utroška“⁹⁷ određuje se koja razlika stvarno nastalih ukupnih troškova i budžetiranih troškova ($1.300.000 - 1.010.000 = 290.000$). “Odstupanje od stupnja zaposlenosti“⁹⁸ se računa tako da se fiksni troškovi množe sa postotkom stupnja iskorištenosti kapaciteta ($470.000 \cdot (1 - 0,75) = 117.500$). Kada se oba odstupanja zbroje dobije se 407.500,00 kn.

⁹⁶ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 193.

⁹⁷ Ibid., str. 194.

⁹⁸ Ibid., str. 194.

5.4.3. *Obračun standardnih troškova*

Standardizacija predstavlja postupak provođenja standarda na temelju propisa, načela, iskustva s razlogom “ujednačavanja uvjeta i rezultata gospodarenja, tipizacije i unifikacije proizvoda i usluga“⁹⁹. Kao rezultat standardizacije nastaju standardi koji predstavljaju propis koji primjenjuje određeni krug ljudi. Cilj standarda je ostvariti bolje poslovanje s pogledom u budućnost. Razlikujemo slijedeće standarde:

Slika 20 Vrste standarda

<i>Prema prirodi predmeta</i>	naturalni	temeljni standardi koji se odnose na materijal, vrijeme, proizvod, kadrove
	financijski	mogu biti materijalnog podrijetla kao što su materijal izrade, standardi zarade i nematerijalnog podrijetla kao blagajnički standardi, standardi vjerovničko-dužničkog odnosa
<i>Prema vremenu primjene</i>	bazni	koriste se kao smjernica za duže razdoblje
	tekući	koristi se za određeno obračunsko razdoblje
<i>Prema cilju utvrđivanja</i>	idealni	standardi koji se utvrđuju za neke ciljeve koji su jako teško ostvarivi, ali im se teži u budućnosti
	normalni	temelje se na iskustvu iz prošlosti
	realni	procjenjuju se na temelju realnih uvjeta ostvarivih u budućem razdoblju

Izvor: autor

Standardni troškovi su “umnožak standardnih utroška i standardnih cijena“¹⁰⁰ čiji rezultat ima veliku ulogu za budžetiranje i kontrolu poslovnog procesa. Standardni utrošak se dobije tako da se mjeri, promatra ili analizira prošli i sadašnji poslovni proces. Standardne cijene su prosječne cijene nekog razdoblja koje se mjeri i cijena je “koja odražava buduće normalno stanje na tržištu“¹⁰¹.

⁹⁹ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 199.

¹⁰⁰ Ibid., str. 199.

¹⁰¹ Ibid., str. 201.

PRIMJER: U slastičarnici Amelia preuzeti su podaci temeljem kojih će se utvrditi količinsko, cjenovno i ukupno odstupanje. Proizvodi čokoladne torte čija standardna cijena čokolade (direktnog materijala) iznosi 4,00 kn, a standardna količina tog materijala za jednu tortu iznosi 1,5 kg. Nabavljeno je 5.000 kg čokolade po cijeni 4,20 kn/kg. Slastičarnica je proizvela 2.500 torti, a pritom je utrošeno 3.500 kg čokolade.

Odstupanje cijene materijala se računa: stvarna količina*(standardna cijena – stvarna cijena) = $3000*(4-4,20) = -600,00$ kn.

Odstupanje količine materijala se računa: standardna cijena*(standardna količina – stvarna količina) = $4*(1,5*2500-3500) = 1000,00$ kn.

Ukupno odstupanje je razlika između 1.000 i 600, a ona iznosi 400,00 kn i riječ je o pozitivnom odstupanju.

PRIMJER: U cocktail baru Perlica zabilježeni su podaci temeljem kojih će se utvrditi odstupanje troškova rada. Standardna cijena direktnog rada iznosi 15 kn/h, a standardna količina direktnog rada za jednu jedinicu pića iznosi 0,15 h/koktelu. Ugostitelj je napravio 4.000 koktela, pri čemu je utrošio 700 sati. Stvarna cijena direktnog rada iznosi 16 kn/h.

Odstupanje troškova za plaće radina: stvarni sati rada*(standardna satnica – stvarna satnica) = $700*(15-16) = -700$.

Odstupanje efikasnosti rada: standardna satnica*(standardni trošak sati – stvarni trošak sati) = $15*(0,15*4000-700) = -1500,00$ kn.

Ukupno odstupanje iznosi -800,00 i riječ je o negativnom odstupanju.

5.5. Obračun troškova po djelomičnim troškovima

Sustav obračuna po djelomičnim troškovima razvijao se iz potrebe da se uklone nedostaci obračuna po potpunim troškovima. Ova metoda se razlikuje po tome što ona troškove razdvaja na varijabilne i fiksne, a uvelike je primjenjuju u ugostiteljstvu, pogotovo veliki objekti kao što su hoteli.

Ovaj obračun priprema informacije za odlučivanje na svim hijerarhijskim razinama u ugostiteljskom objektu i to za kratki rok. Na temelju tih informacija menadžeri mogu definirati prodajnu cijenu, oblikovati asortiman ponude, dati ocjenu o opravdanosti pojedinog proizvoda ili usluge. Ukoliko se neka usluga povjerava trećoj osobi (pranje rublja, proizvodnja kruha) daje informaciju o tome da li je možda bolje to obavljati samostalno u sklopu svog poslovanja. Ako je pranje rublja bilo u sastavu hotela, ali se onda dala drugoj osobi na obavljanje, "to dovodi do potrebe da drugi proizvodi i usluge preuzmu dio fiksnih troškova koji sada ostaju nepokriveni"¹⁰².

Problem koji se može javiti su "uska grla"¹⁰³ koja predstavljaju određeni nedostatak u poslovnom procesu koji je teško odgoditi (onečišćenje mora, nedostatak parkirališnih mjesta, nedostatak kvalificirane radne snage) potrebno je da se onda okrenu onoj ponudi koja donosi veliki stupanj iskorištenosti kapaciteta. U kratkom roku dio nepokrivenih fiksnih troškova nije moguće pokriti pa oni postaju oportunitetni troška koji se kao takav uračunava u obračun i pokazuje izgubljenju moguću dobit koja nije nastala zbog nedostataka kapaciteta. Ova metoda obračuna predstavlja podlogu za utvrđivanje točke pokrića, odnosno "mrtve točke korisnosti"¹⁰⁴, a to znači ona točka nakon koje poslovni proces prelazi iz zone gubitka u zonu dobiti, a dobije se sučeljavanjem ukupnih prihoda i ukupnih troškova.

¹⁰² Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 226.

¹⁰³ Ibid., str. 226.

¹⁰⁴ Ibid., str. 227.

5.5.1. Obračun s jednim stupnjem doprinosa pokrića

Ova vrsta obračuna u vrijednost proizvoda i usluga uključuje samo one troškove koje su oni stvarno izazvali. Svaki drugi troška odmah tereti trošak razdoblja i “nikada ne ulaze u cijenu koštanja učinaka”¹⁰⁵. Razlikuju se tri metode u okviru ovog obračuna, a to su direct costing metoda, obračun po graničnim planskim troškovima i obračun po graničnoj standardnoj cijeni.

Prva metoda utvrđuje doprinos pokrića kao razliku “prodajne cijene i direktnih troškova svakog proizvoda ili usluge, čiji će zbroj biti dovoljan za pokriće svih fiksnih troškova razdoblja i osigurati pozitivan rezultat”¹⁰⁶. U cijenu se uključuju samo oni troškovi koje je moguće odmah izmjeriti uz pomoć normativa ili radnog naloga. Prvo se od prodajne cijene svakog proizvoda oduzimaju svi direktni troškovi da se dobije doprinos pokrića za svaki pojedini proizvod ili uslugu. Nakon toga se radi zbroj svih doprinosa pokrića od čega se oduzimaju fiksni troškovi te se dobiva rezultat razdoblja. Fiksni se ne uključuju jer su to troškovi koji bi postojali neovisno o kapacitetu iskorištenosti proizvodnje. Proizvodi i usluge se mogu rangirati po veličini doprinosa pokrića pa se na taj način dobije odgovor koji proizvod ili usluga najviše doprinosi pokriću troškova, a koji ne i treba li on uopće opstati u asortimanu ponude.

Obračun po graničnim planskim troškovima naziva se “europskom varijantom direct costing metode”¹⁰⁷ čijom se primjenom osiguravaju kratkoročni planovi troškova i prihoda i postiže uspješna kontrola. Ova metoda je specifična po tome što ne uzima podatke iz prošlosti nego varijabilne troškove prilagođava budućem poslovanju. Od prodajne cijene svakog proizvoda oduzima se varijabilni trošak za svaki proizvod da se dobije doprinos pokrića od čije se sume ponovno oduzimaju fiksni troškovi te se dobiva rezultata razdoblja.

Obračun po standardnoj graničnoj cijeni isto kao prethodne dvije razdvaja fiksne i varijabilne troškove, ali u svom izračunu uzima u obzir žrtvovani trošak, odnosno oportunitetni trošak koji je izgubljen jer i on sudjeluje u smanjenju “prethodno utvrđenog doprinosa pokrića”¹⁰⁸. Izračun se provodi na način da se od prodajne cijene svakog proizvoda ili usluge oduzmu varijabilni troškovi za taj proizvod ili uslugu da bi se dobio doprinos pokrića. Od tog se doprinosa pokriću oduzimaju oportunitetni troškovi i dobiva se

¹⁰⁵ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 227.

¹⁰⁶ Ibid., str. 227.

¹⁰⁷ Ibid., str. 231.

¹⁰⁸ Ibid., str. 91.

drugi doprinos pokrića koji se zajedno zbrajaju u sumu doprinosa pokrića, a od toga se onda oduzimaju ukupni fiksni troškovi te se dobiva rezultata razdoblja. Za primjer se uzima slastičarnica koja pruža svojim gostima štrudle, a odrekla se pružanja kremšnita. Izgubljena dobit kremšnita predstavlja oportunitetni trošak koji treba uračunati u cijenu koštanja štrudli pa će ta cijena biti dostatna da se “uz vlastite troškove pokrije i izgubljena dobit”¹⁰⁹.

¹⁰⁹ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 241.

5.5.2. *Obračun s više stupnjeva doprinosa pokrića*

Troškovi su u ovom obračunu podijeljeni i raspoređeni po hijerarhijskoj razini. Javlja se obračun pokrića fiksnih troškova gdje se hijerarhijski povezuju fiksni troškovi proizvoda, “fiksni troškovi mjere se troška, fiksni troškovi organizacijskih cjelina kao segmenata djelatnosti ili zemljopisnih segmenata”¹¹⁰. Takvi fiksni troškovi nazivaju se kontrolabilni troškovi koji se mogu kontrolirati. Postoje još zajednički fiksni troškovi koji se odnose na fiksne troškove uprave i prodaje i ne razdvajaju se hijerarhijski. Obračun se provodi tako da se od prodajne cijene svakog proizvoda oduzimaju varijabilni troškovi za taj proizvod da se dobije doprinos pokrića. Od tog doprinosa pokrića oduzimaju se fiksni troškovi mjesta troška te se dobiva doprinos pokrića mjesta troška. Dalje se oduzimaju fiksni troškovi organizacijskih jedinica da se dobije doprinos pokrića organizacijskih jedinica od kojeg se iznosa na kraju oduzimaju fiksni troškovi poduzeća da bi se dobio rezultat razdoblja. U poslovanju hotela ovaj se model obračuna najviše primjenjuje jer se bazira na fiksne troškove “amortizacije, zakupnine, osiguranja, plaće stalno zaposlenih”¹¹¹, a oni se u takvom objektu pojavljuju u velikim količinama.

Postoji drugi model obračuna, obračun po pojedinačnim troškovima u kojem se uvodi novi oblik troška, “tzv. relativno pojedinačnog troška”¹¹² koji predstavlja kontrolabilni trošak neovisno je li riječ o varijabilnom ili fiksnom trošku. Osim njega javlja se uvođenje “relativno općeg troška”¹¹³ koji se odnosi na sve neizmijenjene troškove. Obuhvaćaju se troškovi na hijerarhijskoj razini (proizvod, organizacijska jedinica ili cijeli poslovni sustav). Troškovi se prvo računaju na prvoj hijerarhijskoj razini po učincima, zatim na drugoj se prenose isti i dodaju troškovi mjesta troška. Na trećoj se hijerarhijskoj razini prenose troškovi mjesta troška i dodaju oni treće razine, a to su troškovi centra odgovornosti. Četvrta razina bi bila poduzeće kao cjelina gdje se troškovima organizacije dodaju troškovi poduzeća i na taj se način dobivaju ukupni troškovi društva.

¹¹⁰ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 247.

¹¹¹ Ibid., str. 247.

¹¹² Ibid., str. 250.

¹¹³ Ibid., str. 250.

PRIMJER: Na primjeru hotela Val i internih podataka, prikazat će se obračun po graničnim planskim troškovima (jedan stupanj pokrća) i obračun pokrća fiksnih troškova (više stupnja pokrća). U navedenoj tablici prikazani su podaci kojima će se raditi izračun.

Tablica 37 Interni podaci hotela Val o strukturi troškova

Struktura varijabilnih troškova po učincima												
Proizvodi i usluge	Količina	Jedinična cijena	Popusti prodaje	Varijabilni trošak po jedinici	Ostali ukupni varijabilni troškovi	Korekcija zaliha	Ukupni varijabilni trošak prodaje					
A	30	15	22	15	84	10	20					
B	50	13	25	5	62		50					
C	40	17	15	3	71	-5	60					
D	60	16	10	4	26	10	40					
E	20	20	18	9	94		30					
F	110	5	20	2	43	6	20					
G	70	10	10	1	52	3	80					
H	100	30	16	6	42		60					
I	90	6	18	2	61	-4	40					
J	50	7	20	1	35		70					
Struktura fiksnih troškova po hijerarhijskim razinama												
	Ukupno	Grupe proizvoda i usluga				Mjesta troška		Segmenti	Hotel			
		A/B	C/D	E/F	G/H	I/J	I II III	X Y				
Fiksni troškovi proizvodnje	728	15	50	20	18	16	75	70	64	15	20	365
Fiksni troškovi prodaje	148									45	23	80
Fiksni troškovi uprave	366									50	36	280

Izvor: autor

U tablici su navedene korekcije zaliha jer kada se zalihe povećaju, smanjuju se varijabilni troškovi koji se ne uključuju u prodanu uslugu, već odlaze u skladište zaliha. Suprotna situacija je smanjenje zaliha čime se varijabilni troškovi oslobađaju i povećavaju rashode poslovanja.

U navedenoj tablici prikazan je izračun po graničnim planskim troškovima.

Tablica 38 Obračun po graničnim planskim troškovima u hotelu Val

Elementi strukture cijene	UKUPNO	SEGMENT X				SEGMENT Y					
		Mjesto troška I				Mjesto troška II		Mjesto troška III			
		Grupa proizvoda A/B		Grupa proizvoda C/D		Grupa proizvoda E/F		Grupa proizvoda G/H		Grupa proizvoda I/J	
Proizvodi/usluge		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1. Količina učinka		30	50	40	60	20	110	70	100	90	50
2. Jedinična PC učinaka		15	13	17	16	20	5	10	30	6	7
3. Bruto prihodi realizacije (1*2)	8280	450	650	680	960	400	550	700	3000	540	350
4. Popusti i rabati	174	22	25	15	10	18	20	10	16	18	20
5. Ostvareni neto prihod realizacije (3-4)	8106	428	625	665	950	382	530	690	2984	522	330
6. Proporcionalni varijabilni troškovi proizvoda/usluga (količina*vt po jedinici)	2360	450	250	120	240	180	220	70	600	180	50
7. Ostali varijabilni troškovi	570	84	62	71	26	94	43	52	42	61	35
8. Utjecaj zaliha na visinu varijabilnih proizvoda	20	(+)10		(-)5	(+)10		(+)6	(+)3		(-)4	
9. Varijabilni troškovi sadržani u varijabilnim učincima (6-7+8)	1810	376	188	44	224	86	183	21	558	115	15
10. Međurezultat procesa proizvodnje (3-9)	6296	52	437	621	726	296	347	669	2426	407	315
11. Varijabilni troškovi prodaje	470	20	50	60	40	30	20	80	60	40	70
DOPRINOS POKRIĆA (10-11)	5826	32	387	561	686	266	327	589	2366	367	245
Ukupni fiksni troškovi											
Proizvodnje	728										
Prodaje	148										
Uprave	366										
REZULTAT RAZDOBLJA	4584										

Izvor: autor

U navedenoj tablici prikazan je izračun pokrića fiksnih troškova.

Tablica 39 Obračun pokrića fiksnih troškova u hotelu Val

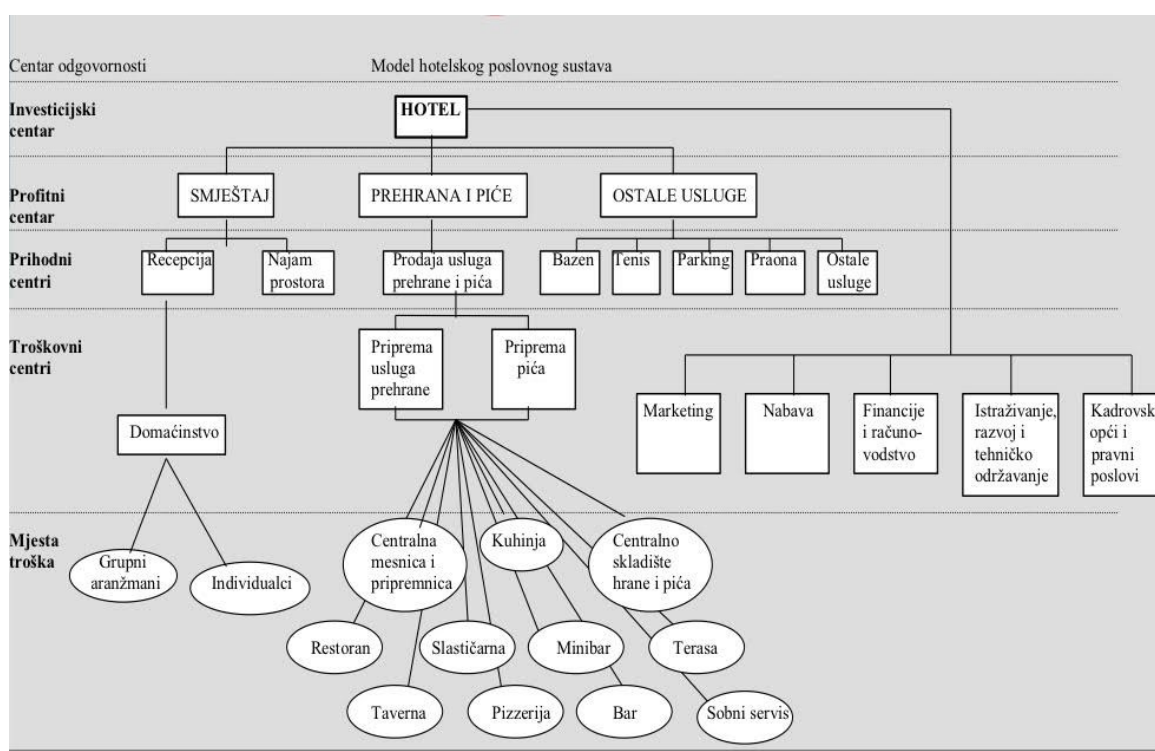
Elementi strukture cijene	U K U P N O	SEGMENT X				SEGMENT Y					
		Mjesto troška I				Mjesto troška II		Mjesto troška III			
		Grupa proizvoda A/B		Grupa proizvoda C/D		Grupa proizvoda E/F		Grupa proizvoda G/H		Grupa proizvoda I/J	
Proizvodi/usluge		A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1. Količina učinka		30	50	40	60	20	110	70	100	90	50
2. Jedinična PC učinaka		15	13	17	16	20	5	10	30	6	7
3. Bruto prihodi realizacije (1*2)	8280	450	650	680	960	400	550	700	3000	540	350
4. Popusti i rabati	174	22	25	15	10	18	20	10	16	18	20
5. Ostvareni neto prihod realizacije proizvoda (3-4)	8106	428	625	665	950	382	530	690	2984	522	330
grupa proizvoda		1053		1615		912		3674		852	
mjesta troškova		2668				912		4526			
Segmenata		2668				5438					
6. Proporcionalni varijabilni troškovi proizvoda/usluga (količina*vt po jedinici)	2360	450	250	120	240	180	220	70	600	180	50
7. Ostali varijabilni troškovi	570	84	62	71	26	94	43	52	42	61	35
8. Utjecaj zaliha na visinu varijabilnih proizvoda	20	(+)10		(-)5	(+)10		(+)6	(+)3		(-)4	
9. Varijabilni troškovi sadržani u varijabilnim učincima (6-7+8)	1810	376	188	44	224	86	183	21	558	115	15
10. Međurezultat procesa proizvodnje (3-9)	6296	52	437	621	726	296	347	669	2426	407	315
11. Varijabilni troškovi prodaje	470	20	50	60	40	30	20	80	60	40	70
DOPRINOS POKRIĆA I	5826	32	387	561	686	266	327	589	2366	367	245
Fiksni troškovi grupe proizvoda		15		50		20		18		16	
DOPRINOS POKRIĆA II		404		1197		573		2937		596	
Fiksni troškovi mjesta		75				70		64			
DOPRINOS POKRIĆA III		1526				503		3469			
Fiksni troškovi segmenta		110				79					
DOPRINOS POKRIĆA IV		1416				3893					
Fiksni trošak poduzeća		725									
Rezultat razdoblja		4584									

Izvor: autor

6. PRIMJENA METODE USALI

Veliki ugostiteljski objekti svoje troškove prate po funkcijama, što znači da trošak koji je nastao pružanjem usluge smještaja odlazi u tu kategoriju. Tome pomaže sustav koji je prvi puta uveden u Americi 1926. godine i u svijetu se, pogotovo u državi nastanka, primjenjuje u gotovo svim hotelima, ali i velikim motelima i kampovima. Naziva se USALI (eng. “Uniform System of Accounts for the Lodging Industry“¹¹⁴) što bi u prijevodu značilo Jedinstveni sustav izvještavanja u hotelskoj industriji. Osim troškova, prati i prihode te ostvarene rezultate za određena kraća razdoblja. Da bi se on u hotelu mogao izgraditi potrebno je poznavati “osnove obračuna po djelomičnim troškovima“¹¹⁵.

Slika 21 Centri odgovornosti u hotelskom poslovnom sustavu



Izvor: Peršić, M. Izvještavanje po segmentu – prezentacija, Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu.

¹¹⁴ Peršić, M. Računovodstvo: prezentacija USALI. Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

¹¹⁵ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 301.

Za ovaj sustav bi se moglo reći da je primjer harmonizacije računovodstvene ugostiteljske prakse. Harmonizacija je proces usklađivanja računovodstva tako da bude jednak za svaku državu kako bi se izvješća lakše mogla pročitati i usporediti. Hoteli u Republici Hrvatskoj su dio svjetske hotelske grupacije, pa oni isto trebaju ovakav sustav izvještavanja uvesti u svoje poslovanje. Na taj način oni postaju mjerljivi na svjetskoj razini pa se hrvatski hotel i hotel iz druge države mogu rangirati, uspoređivati i analizirati. U Hrvatskoj mnogi nisu upoznati sa ovakvim sustavom i ne krše pravila ako ga ne uvedu, ali bi trebali zbog prethodno navedenih razloga uvesti. Prema istraživanja i statistici, USALI najviše primjenjuju na području Kvarnera i Istre, zatim slijedi Dalmacija, dok kontinentalna područja gotovo da niti ne primjenjuju.

Namijenjeno je prvenstveno internim korisnicima, ali informacije mogu biti dane i za vanjske korisnike. Sastoji se od 32 izvještaja od kojih se neki odnose na profitne, neki na troškovne centre odgovornosti. Ti izvještaji “predstavljaju raščlanjene dijelove računa dobiti i gubitka”¹¹⁶, a koje će izvještaje koristiti ovisi o specifičnosti poslovnog sustava velikog ugostitelja. Osim toga potrebno je uvesti dobar informatički sustav prilagođen takvom poslovanju. Uvodi se interni kontni plan podijeljen na četiri razine:

Slika 22 Razina internog kontnog plana hotela koji primjenjuje USALI

Prva razina	položaj hotela u vlasničkoj strukturi	Hotel Nevera u sklopu hotelskog lanca Vrijeme
Druga razina	odijeljena hotela	smještaj, hrana, wellness, tenis, drugo
Treća razina	sintetička konta iz financijskog računovodstva	imovina, obveze, prihodi, rashodi
Četvrta razina	analitička konta	materijal, zalihe, klasifikacija troškova, potraživanja, obveze prema državi, drugo

Izvor: autor

Nakon “sastavljanja izvještaja po centrima odgovornosti”¹¹⁷, sastavljaju se temeljna financijska izvješća na temelju dobivenih podataka i računaju financijski pokazatelji za pojedini centar.

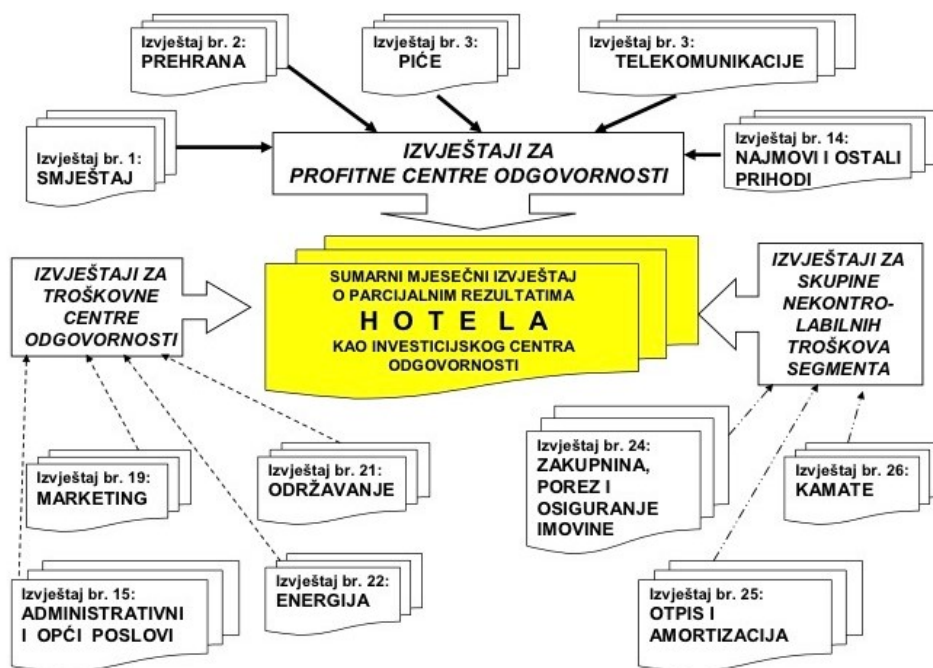
¹¹⁶ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 323.

¹¹⁷ Peršić, M., Janković, S. (2015). Priručnik za benchmarking u Hrvatskom i Slovenskom hotelijerstvu. Opatija: Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, str. 29.

6.1. Koraci sastavljanja izvještaja prema USALI

Prvo je potrebno pozicionirati hotel, što znači odrediti centre odgovornosti koje on ima i u svaki uključiti one izvještaje koje koristi (ne mora imati svih 32 izvještaja). Prikuplja podatke o svim prihodima i troškovima, a kada nastanu odmah se vežu za odgovarajući izvještaj. Na taj se način troškovi stavljaju točno na mjesto gdje su nastali. Oblikuje se informatička podloga koja će pomoći pri sastavljanju izvještaja i omogućiti pristup podacima na svim hijerarhijskim razinama. Nakon toga se sastavlja pojedinačni izvještaj za svaki segment i na kraju sumarni izvještaj koji poslovni rezultat hotela.

Slika 23 Povezanost centara odgovornosti i izvještaja



Izvor: Peršić, M. Izvještavanje po segmentu – prezentacija, Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu.

Prvi izvještaj koji se sastavlja je za uslugu smještaja i uključuju se u profitni centar odgovornosti. Oduzimanjem svih troškova od prihoda dobije se rezultat razdoblja za ovu uslugu.

Slika 24 Izvještaj 1: SMJEŠTAJ

Izvještaj 1: SMJEŠTAJ		
		- u kn
BRUTO PRIHODI		6 125 000
POPUSTI		54 000
NETO PRIHODI		6 070 000
TROŠKOVI RADA		
Plaće i nadnice	856 000	
Drugi troškovi rada	212 000	
Ukupno troškovi rada		1 068 000
OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI SEGMENTA		
Troškovi kablanske televizije	20 100	
Provizije	67 000	
Usluge i pokloni (VIP) gostima	2 000	
Usluge prema posebnim ugovorima	31 000	
Troškovi premještanja gostiju	1 000	
Troškovi prijevoza gostiju	49 000	
Troškovi pranja i kemijskog čišćenja rublja	42 000	
Troškovi otpisa sitnog inventara (posteljina)	12 000	
Troškovi tekućih nabavki	123 000	
Troškovi rezervacijskog sustava	41 000	
Troškovi telekomunikacijskih usluga	12 000	
Troškovi permanentnog obrazov. i treninga	7 000	
Troškovi uniformi	61 000	
Ostali troškovi segmenta	5 000	
Ukupno ostali kontrolabilni troškovi segmenta		473 000
UKUPNI TROŠKOVI		1 541 000
REZULTAT RAZDOBLJA SEGMENTA SMJEŠTAJ		4 529 000

Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 377.

U nastavku je prikazan izvještaj prehrana koji također pokazuje rezultat razdoblja za ovaj segment.

Slika 25 Izvještaj 2: PREHRANA

Izvještaj 2: PREHRANA		- u kn
SVEUKUPNO PRIHODI SEGMENTA		2 017 000
BRUTO PRIHODI		1 974 000
POPUSTI		7 000
NETO PRIHODI		1 966 000
TROŠKOVI PRODANIH UČINAKA SEGMENTA (VARIJABILNI TROŠKOVI SEGMENTA)		
Utrošene sirovine i materijal (namirnice i polupr.)	743 000	
(-) Učinci koje koriste zaposleni (topli obrok)	10 000	
(-) Vlastiti učinci pruženi drugom segm. u okviru internog procesa (dostavljeno segmentu PICE)	2 000	
(+) Učinci drugih segmenata koje se koriste u okviru int. procesa (preuzeto iz segmenta PICE)	1 000	
Neto varijabilni troškovi sadržani u proizvedenim i prodanim učincima		732 000
Ostali troškove povezani s prodajom .	1 000	
Ukupni troškovi prodanih učinaka		733 000
BRUTO PROFIT OSTVAREN PRODAJOM USLUGA PREHRANE		1 233 000
OSTALI PRIHODI		
Od iznajmljivanja restoranskih prostora za konferencije i druge poslovne skupove	3 000	
Razni posebni prihodi od banketnih usluga	15 000	
Prihodi ostvareni za pokrivanje tuđih usluga	33 000	
UKUPNO OSTALI PRIHODI		51 000
UKUPNI BRUTO PROFIT OSTVAREN U SEGMENTU PREHRANA (DOPRINOS POKRIČA I)		1 284 000
TROŠKOVI RADA		
Plaće i nadnice	488 000	
Drugi troškovi rada	129 000	
Ukupno troškovi rada		617 000
OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI SEGMENTA		
Troškovi otpisa sitnog inventara (porculan, staklo, srebro, rublje...)	20 000	
Usluge prema posebnim ugovorima	21 000	
Troškovi pranja i kemijskog čišćenja rublja	8 000	
Troškovi licenci	1 000	
Troškovi posebno naplaćenih banketnih usluga	15 000	
Troškovi glazbe i drugih oblika zabave gostiju	5 000	
Troškovi tekućih nabavki	58 000	
Troškovi telekomunikacijskih usluga	8 000	
Troškovi permanentnog obrazov. i treninga	8 000	
Troškovi uniformi	15 000	
Ostali troškovi segmenta	10 000	
Ukupno ostali kontrolabilni troškovi segmenta		169 000
UKUPNO KONTROLABILNI FIKSNI TROŠKOVI		786 000
REZULTAT RAZDOBLJA SEGMENTA PREHRANE		498 000

Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 378.

Izvještaj piće je profitni izvještaj i pokazuje sve prihode ostvarene u ovom segmentnu od kojih se oduzimaju troškovi. Sastavljanje je slično kao i u prethodnima, jedino se pojavljuju malo drugačiji troškovi gledano prema prirodnoj vrsti.

Slika 26 Izvještaj PIĆE

Izvještaj 3 : PIĆE		- u kn
SVEUKUPNO PRIHODI SEGMENTA		779 000
BRUTO PRIHODI		774 000
POPUSTI		4 000
NETO PRIHODI		769 000
TROŠKOVI PRODANIH UČINAKA SEGMENTA (VARIJABILNI TROŠKOVI SEGMENTA)		
Utrošene sirovine i materijal (pića i polupr.)	160 000	
(-) Vlastiti učinci pruženi drugom segm. u okviru internog procesa (dostavljeno segmentu PREHRANA)	1 000	
(+) Učinci drugih segmenata koji se koriste u okviru int. procesa (preuzeto iz segmenta PREHRANA)	2 000	
Neto varijabilni troškovi sadržani u proizvedenim i prodanim učincima		161 000
Ostali troškove povezani s prodajom.	1 000	
Ukupni troškovi prodanih učinaka		162 000
BRUTO PROFIT OSTVAREN PRODAJOM USLUGA PIĆA		607 000
OSTALI PRIHODI		
Prihodi ostvareni za pokrivanje tuđih usluga	2 000	
Naknada za ostale usluge	7 000	
UKUPNO OSTALI PRIHODI		9 000
UKUPNI BRUTO PROFIT OSTVAREN U SEGMENTU PIĆA (DOPRINOS POKRIĆA I)		616 000
TROŠKOVI RADA		
Plaće i nadnice	162 000	
Drugi troškovi rada	43 000	
Ukupno troškovi rada		205 000
OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI SEGMENTA		
Troškovi otpisa sitnog inventara (porculan, staklo, srebro, rublje....)	7 000	
Usluge prema posebnim ugovorima	8 000	
Besplatna hrana za goste (grickalice)	2 000	
Troškovi pranja i kemijskog čišćenja rublja	3 000	
Troškovi korištenja licenci	6 000	
Troškovi glazbe i drugih oblika zabave gostiju	19 000	
Troškovi tekućih nabavki	14 000	
Troškovi telekomunikacijskih usluga	1 000	
Troškovi permanentnog obrazov. i treninga	4 000	
Troškovi uniformi	8 000	
Ostali troškovi segmenta	7 000	
Ukupno ostali kontrolabilni troškovi segmenta		79 000
UKUPNO KONTROLABILNI FIKSNI TROŠKOVI		284 000
REZULTAT RAZDOBLJA SEGMENTA PIĆE		332 000

Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 379.

Sljedeći izvještaj odnosi se na telekomunikacijske troškove koje u današnje vrijeme postoje u svakom ugostiteljski objekt. Nije se razvio prvom varijantom USALI-a nego tek kasnije kada se tehnologija počela masovno širiti.

Slika 27 Izvještaj TELEKOMUNIKACIJE

Izvještaj 4 : TELEKOMUNIKACIJE		- u kn
BRUTO PRIHODI		214 000
POPUSTI		1 000
NETO PRIHODI		213 000
TROŠKOVI PRODANIH UČINAKA SEGMENTA (VARIJABILNI TROŠKOVI SEGMENTA)		
TROŠKOVI TELEFONSKIH POZIVA		
Pozivi u prekomorske zemlje	125 000	
Lokalni pozivi	36 000	
Naknade za korištenje telekomunik. uređaja	5 000	
Ostali varijabilni troškovi	1 000	
Ukupni troškovi prodanih učinaka (troškovi telefonskih poziva)		167 000
BRUTO PROFIT OSTVAREN PRODAJOM USLUGA PREHRANE (DOPRINOS POKRIĆA I)		
TROŠKOVI RADA		
Plaće i nadnice	25 000	
Drugi troškovi rada	6 000	
Ukupno troškovi rada		31 000
OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI SEGMENTA		
Usluge prema posebnim ugovorima	6 000	
Tekući troškovi korištenja informatičke opreme (toner, diskete, CD-i...)	3 000	
Troškovi telekomunikacijskih usluga	2 000	
Troškovi permanentnog obrazov. i treninga	1 000	
Ostali troškovi segmenta	5 000	
Ukupno ostali kontrolabilni troškovi segmenta		17 000
UKUPNO KONTROLABILNI FIKSNI TROŠKOVI		
		48 000
REZULTAT RAZDOBLJA SEGMENTA TELEKOMUNIKACIJE (negativan)		(-) 2 000

Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 380.

Sljedeći izvještaj objedinjuje administrativne poslove u hotelu gdje se prvo “iskazuju troškovi rada i s njima povezani troškovi/rashodi, nakon čega slijede specifični troškovi/rashodi”¹¹⁸.

Slika 28 Izvještaj ADMINISTRATIVNI I OPĆI POSLOVI

Izvještaj 15: ADMINISTRATIVNI I OPĆI POSLOVI		
		- u kn
TROŠKOVI RADA		
Plaće i nadnice	182 000	
Drugi troškovi rada	45 000	
Ukupno troškovi rada		227 000
OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI SEGMENTA		
Troškovi bankarskih usluga	3 000	
Troškovi komunikacijskog sustava	8 000	
Usluge prema posebnim ugovorima	2 000	
Troškovi dužničko-vjerovn. odnosa	16 000	
Razne provizije (na kreditne kartice)	63 000	
Donacije	10 000	
Naknade za prava i pretplate	7 000	
Troškovi ureda glavnog direktora	9 000	
Troškovi upravljanja kadrovima	30 000	
Troškovi informacijskog sustava	12 000	
Troškovi interne revizije	4 000	
Troškovi internog komuniciranja	7 000	
Štete i gubici na imovini	2 000	
Troškovi toplog obroka i drugo za standard zaposlenih	3 000	
Troškovi operativnih nabavki i opreme	16 000	
Troškovi poštarine,	7 000	
Tekući troškovi korištenja informatičke opreme (toner, diskete, CD-i...)	9 000	
Naknade posl. udrugama i komori	5 000	
Naknade za vođenje računovodstva	22 000	
Troškovi osiguranja i sigurnosti	43 000	
Troškovi telekomunikacija	16 000	
Troškovi permanentnog obrazov. i treninga	7 000	
Troškovi prijevoza	4 000	
Troškovi službenih putovanja	14 000	
Ostali troškovi segmenta	5 000	
Ukupno ostali kontrolabilni troškovi segmenta		331 000
UKUPNI TROŠKOVI SEGMENTA ADMINISTRATIVNI I OPĆI TROŠKOVI		558 000

Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 381.

¹¹⁸ Peršić, M., Janković, S. (2015). Priručnik za benchmarking u Hrvatskom i Slovenskom hotelijerstvu. Opatija: Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, str. 29.

Ovo je jedan od važnih izvještaja jer troškovi marketinga “čine značajan segment u ukupnoj strukturi”¹¹⁹.

Slika 29 Izvještaj MARKETING

Izvještaj 19: MARKETING		
- u kn		
a) PRODAJA		
TROŠKOVI RADA		
Plaće i nadnice	58 000	
Drugi troškovi rada	14 000	
Ukupno troškovi rada		72 000
OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI		
Usluge i pokloni (VIP) gostima	2 000	
Usluge prema posebnim ugovorima	2 000	
Naknade za prava i pretplate	7 000	
Troš. toplog obroka i drugo za standard zaposlenih	7 000	
Tek. trošk. korišt. inform. opr. (toner, diskete, CD)	8 000	
Troškovi poštarine	6 000	
Troškovi prezentacija	13 000	
Troškovi telekomunikacijskih usluga	12 000	
Troškovi permanentnog obrazov. i treninga	3 000	
Troškovi službenih putovanja	17 000	
Ostali troškovi prodaje	7 000	
Ukupno ostali kontrolabilni troškovi prodaje		84 000
Sveukupno troškovi PRODAJE		156 000
b) PROMOCIJA		
TROŠKOVI RADA		
Plaće i nadnice	35 000	
Drugi troškovi rada	9 000	
Ukupno troškovi rada		44 000
OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI		
Troškovi pomoćnog promotivnog materijala	29 000	
Usluge prema posebnim ugovorima	5 000	
Troškovi direktne pošte	77 000	
Troškovi održavanja programa ponude	26 000	
Interni grafič. oblici promotivnih materijala	36 000	
Troškovi medija u promociji	102 000	
Troškovi promocije za eksterno prezentiranje ponude	16 000	
Tr. promot. materijala na prodajnom mjestu	9 000	
Troškovi telekomunikacijskih usluga	6 000	
Ostali troškovi promocije	4 000	
Ukupno ostali kontrolabilni troškovi promocije		311 000
Sveukupno troškovi PROMOCIJE		355 000
PROVIZIJE I NAKNADE		6 000
OSTALI TROŠKOVI SEGMENTA MARKETING		20 000
SVEUKUPNO TROŠKOVI SEGMENTA MARKETING		538 000

Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 382.

¹¹⁹ Peršić, M., Janković, S. (2015). Priručnik za benchmarking u Hrvatskom i Slovenskom hotelijerstvu. Opatija: Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, str. 59.

Izveštaj investicijsko održavanje se svrstava u troškovne centre odgovornosti i odnosi se na bilo koje troškove održavanja koji se pojavljuju u poslovanju hotela.

Slika 30 Izveštaj INVESTICIJSKO I TEKUĆE ODRŽAVANJE

Izveštaj 21: INVESTICIJSKO I TEKUĆE ODRŽAVANJE		- u kn
TROŠKOVI RADA		
Plaće i nadnice	164 000	
Drugi troškovi rada	40 000	
Ukupno troškovi rada		204 000
OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI SEGMENTA		
Troškovi održavanja zgrada	12 000	
Usluge prema posebnim ugovorima	10 000	
Troškovi održavanje zavjesa i draperija	3 000	
Troškovi održavanja električnih i elektroničkih naprava	5 000	
Troškovi održavanja dizala	11 000	
Troškovi održavanja pogona	10 000	
Troškovi održavanja podova	13 000	
Troškovi održavanja namještaja	15 000	
Troškovi održavanja zemljišta i okućnica	6 000	
Troškovi održavanja opreme za grijanje i hlađenje	7 000	
Troškovi održavanja kuhinjske opreme	2 000	
Troškovi održavanja opreme za pranje rublja	2 000	
Troškovi sigurnosti i osiguranja	5 000	
Troškovi žarulja	3 000	
Troškovi ključanica i ključeva	3 000	
Troškovi tekućih nabavki	7 000	
Troškovi farbanja i dekoriranja	9 000	
Troškovi odv. i recikliranja otpadnog materijala	11 000	
Troškovi održavanja bazena	5 000	
Troškovi telekomunikacijskih usluga	6 000	
Troškovi permanentnog obrazovanja i treninga	3 000	
Troškovi uniformi	3 000	
Troškovi održavanja vozila	9 000	
Ostali troškovi segmenta	5 000	
Ukupno ostali kontrolabilni troškovi segmenta		166 000
UKUPNI TROŠKOVI SEGMENTA ODRŽAVANJE		370 000

Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 383.

Sva utrošena energija hotela vidljiva je u ovom izvještaju, od potrošnje vode, plina, struje i slično.

Slika 31 Izvještaj ENERGIJA

Izvještaj 22: ENERGIJA		- u kn
TROŠKOVI ENERGIJE		
Troškovi električne energije	226 000	
Troškovi plina	86 000	
Troškovi ulja za loženje	150 000	
Troškovi maziva	8 000	
Troškovi vode	63 000	
Ukupno troškovi energije		546 000

Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 384.

Zbirni izvještaj sastavlja se nakon što su sastavljeni pojedinačni. Prvo se unose profitni centri od kojih se onda oduzimaju troškovi te se dobiva rezultat segmenata. To bi bio bruto iznos od kojega se oduzimaju kamate, amortizacija i dodaje se porez na dobit kako bi se dobio rezultat razdoblja.

Slika 32 Sumarni mjesečni izvještaj

SUMARNI MJESEČNI IZVJEŠTAJ O PARCIJALNIM REZULTATIMA HOTELA "SUNCE"						
- u kn						
Br. izv.	ELEMENTI U STRUKTURI IZVJEŠĆIVANJA O INTERNOM REZULTATU	NETO PRIHODI	TROŠKOVI PROĐANIH UČINAKA	TROŠKOVI RADA	OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI	REZULTAT RAZDOBLJA
PROFITNI CENTRI ODGOVORNOSTI (OPERATED DEPARTMENTS)						
1.	SMJEŠTAJ	6 070 000		1 068 000	473 000	4 529 000
2.	PREHRANA	2 017 000	733 000	617 000	169 000	498 000
3.	PIĆE	778 000	162 000	205 000	79 000	332 000
4.	TELEKOMUNIKACIJE	213 000	167 000	31 000	17 000	(-) 2 000
14.	NAJMOV I OSTALI PRIHODI	188 000	-	-	-	188 000
Ukupno profitni centri odgovornosti		9 266 000	1 062 000	1 921 000	738 000	5 545 000
TROŠKOVNI CENTRI ODGOVORNOSTI (UNDISTRIBUTED OPERATING EXPENSES)						
15.	ADMINISTRATIVNI I OPCI POSLOVI			227 000	331 000	558 000
19.	MARKETING			116 000	421 000	537 000
21.	ODRŽAVANJE			204 000	166 000	370 000
22.	ENERGIJA				546 000	546 000
Ukupno troškovni centri odgovornosti				547 000	1 464 000	2 011 000
REZULTAT SEGMENTA		9 266 000	1 062 000	2 468 000	2 202 000	3 534 000
24.	ZAKUPNINA, POREZ I OSIGURANJE IMOVINE					641 000
EBITDA						2 893 000
25.	KAMATE					461 000
EBTDA						2 432 000
26.	OTPISI I AMORTIZACIJA					552 000
Rezultat prodaje imovine						2 000
EBT						1 878 000
27.	Porez na dobit 20% na por. osnovicu					375 600
NETO REZULTAT RAZDOBLJA HOTELA						1 502 400

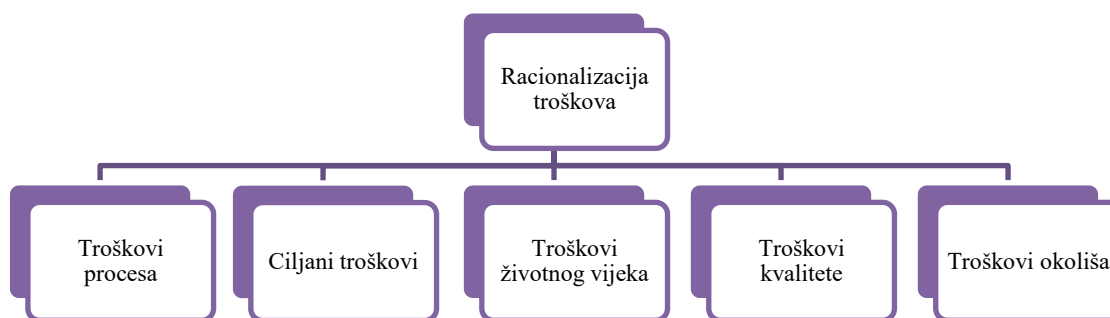
Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 385.

7. RACIONALIZACIJA TROŠKOVA

Današnje se poslovanje temelji na brzom rastu konkurencije, kratkom životnom vijeku proizvoda, brzom porastu troškova poslovanja, razvoju tehnologije i posebnim željama kupaca pa se zbog toga javlja potreba za mjerenjem i upravljanjem troškovima kako bi se dobile točne informacije i adekvatno pratilo poslovanje. “Upravljanje troškovima obuhvaća sve aktivnosti menadžera vezane za kratkoročno i dugoročno planiranje i kontrolu troškova i predstavlja ključni dio provedbe strategije poduzeća”¹²⁰, što drugim riječima znači da se želi poslovanje svesti na razinu uspješnosti uz što niže troškove na dugi rok.

Ciljevi upravljanja troškovima su smanjenje troškova i sama kontrola tih troškova. Smanjenje je zaduženo da svede troškove na što nižu razinu, dok kontrola nastoji odgonetnuti uzrok pojedinog troška. Prilikom provođenja ova dva cilja treba paziti da se kvaliteta proizvoda ne smanji.

Slika 33 Troškovi koje je potrebno racionalizirati



Izvor: autor

Kada se govori o racionalizaciji nastaje posebna skupina troškova od kojih svaki ima svoju metodu kako ga smanjiti. Ciljanjem na ove troškove i njihovim smanjenjem, postiže se uspješno poslovanje u ugostiteljskoj djelatnosti.

¹²⁰ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 391.

7.1. Troškovi procesa

Jedna od metoda je obračun troškova procesa koja pruža informacije o proizvodima i uslugama te koliko su oni profitabilni. Ako postoji neki neprofitabilni proizvod, društvo ga miče i time smanjuje nepotrebne troškove. Metoda obračuna troškova po potpunim troškovima dovodi do podcjenjivanja troškova pa “poduzeća žive u uvjerenju da je prodaja tih proizvoda profitabilna, no u stvarnosti ona je neprofitabilna“¹²¹. Događa se da su prihodi od prodaje tih proizvoda manji nego troškovi koje proizvod stvara. Druga situacija je da dolazi do precjenjivanja, a ono se događa kada se formiraju prevelike prodajne cijene što dalje dovodi do prednosti konkurencije koja preuzima tržište. Podcjenjivanje jednog proizvoda ili usluge najčešće rezultira time da dolazi do precjenjivanja drugog.

Ako četiri osobe naručuju različita jela i na kraju trošak računa dijele jednako, onda će situacija biti sljedeća:

Tablica 40 Prikaz precijenjenosti i podcijenjenosti troškova

Osoba	Glavno jelo	Desert	Piće	Ukupno
A	24,00 kn	0,00 kn	10,00 kn	34,00 kn
B	70,00 kn	25,00 kn	40,00 kn	135,00 kn
C	45,00 kn	13,00 kn	25,00 kn	83,00 kn
D	35,00 kn	20,00 kn	25,00 kn	80,00 kn
Ukupno	174,00 kn	58,00 kn	100,00 kn	332,00 kn
Prosječno	43,50 kn	14,50 kn	25,00 kn	83,00 kn

Izvor: autor

Ukupan iznos računa restorana iznosi 332,00 kn, dok prosječno po jednoj osobi iznosi 83,00 kn. Troškovi osoba A i D su precijenjeni, osobe B podcijenjeni, dok kod osobe C su jedino stvarno točni. Ovaj nesklad se pojavljuje i u računovodstvenoj raspodjeli troškova na pojedine proizvode ili usluge uz pomoć krivih ključeva.

U današnje se vrijeme sve više povećavaju troškovi “ne izrade“¹²² i to u tolikoj količini da su puno veći od samih troškova koji nastaju u izradi proizvoda ili usluga. Povećavaju se režijski troškovi, istraživanja, dizajniranja, osiguranja i slično. Zato se nastoje razviti modeli koji troškove raspoređuju točno kako bi se oni mogli smanjiti u pojedinim područjima i kasnije kontrolirati da ostanu prihvatljivi.

¹²¹ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 394.

¹²² Ibid., str. 399.

Obračuni po potpunim, standardnim potpunim i varijabilnim troškovima “okrenuti su potrebama financijskog računovodstva“¹²³. Njihov zadatak nije kontrola troškova i utvrđivanja točnih cijena koštanja, nego je služe za procjenu “vrijednosti zaliha, kao i utvrđivanje troškova za prodano, odnosno iskazivanje financijskog rezultata u računu dobiti i gubitka“¹²⁴. Ciljevi obračuna troškova procesa su transparentnost općih troškova, iskorištenosti kapaciteta i resursa, otkrivanje novih mjerila racionalizacije, efikasnost u podjeli troškova na one nositelje koji su ih stvarno uzrokovali, efikasnije planiranje i kontroliranje troškova. Služi kao podrška strateškom odlučivanju (na primjer da prikaže što realnije cijene) i kontinuirano poboljšava procese poslovanja uz smanjenje troškova.

Naziva se još i obračun troškova temeljem aktivnosti i predstavlja tzv. ABC metodu. To znači da se troškovi raspoređuju na procese koje ih uzrokuju, a to može biti proizvodnja, marketing, prodaja i slično. Troškovni objekti, što može biti “proizvod, usluga, kupac, ugovor, projekt ili neka druga jedinica za koju je posebno oblikovano mjerenje troškova“¹²⁵, predstavljaju “kvantitativne veličine“¹²⁶ kojima se dodjeljuju prihodi i troškovi. Hotel neovisno o kategorizaciji nudi određene kapacitete (broj soba, broj sjedećih mjesta na terasi, u restoranu, na bazenu, veličinu kongresnih dvorana i pomoćnih sala). Na temelju USALI računa dobiti i gubitka nositelji troškova, odnosno troškovni objekti se raspoređuju na pojedina odijeljena (na primjer gosti su nositelji, a oni se onda dijele u skupine kao individualni, grupni, vikend gosti, gosti restorana i slično). Odijeljena su vidljiva u računu dobiti i gubitka, a to su na primjer smještaj, hrana, piće, kongres, telefon. Utvrđuje se kolika je prosječna potrošnja svih usluga hotela za svakog nositelja (grupa gostiju).

¹²³ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 400.

¹²⁴ Ibid., str. 400.

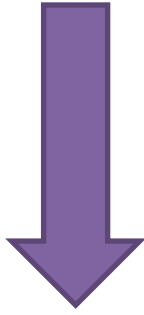
¹²⁵ Ibid., str. 405.

¹²⁶ Ibid., str. 431.

Nakon toga se utvrđuje uzročnik troškova, a on je “faktor koji uzrokuje nastanak troška pojedinog procesa”¹²⁷. Procesi predstavljaju lanac aktivnosti kako bi se izradio učinak. Za svaki proces (rezervacija, marketing, prodaja, priprema i posluživanje jela, kongres i tako dalje) navode se sve radnje i utvrđuju uzročnici, trošak po jednom uzročniku, broj uzročnika i ukupni troškovi tog procesa. Ako se uzme za primjer priprema i posluživanje jela, prvo ide priprema koja se sastoji od radnji pripreme namirnica, proces obrade namirnica i održavanje kuhinje, zatim posluživanje gdje se postoji priprema stola, doček i smještaj gosta, primanje narudžbe, usluživanje gostiju, naplata usluge i ispraćaj gosta. Uzročnici ovog procesa su postotak prihoda od hrane i broj posluženih jela.

Informacije o troškovnim resursima dobivaju se iz računovodstva, a nalaze se na kontima glavine knjige. O procesima se podaci dobivaju od djelatnika i nadređenih, a uzročnici se mogu naći u “informativskom sustavu poduzeća”¹²⁸. Na kraju izračuna se navode kalkulacije pojedinog procesa.

Tablica 41 Proces obračuna troškova po procesima

	1. određivanje nositelja troškova
	2. prosječna potrošnja pojedine usluge svakog nositelja
	3. određivanje procesa svakog odjela koji stvara određenu uslugu
	4. uzročnici nastanka troška po pojedinom procesu
	5. troškovi po svakom procesu
	6. povezivanje procesa, troška i uzročnika
	7. izrada kalkulacije na temelju procesa

Izvor: autor

¹²⁷ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 405.

¹²⁸ Ibid., str. 418.

7.2. Ciljani troškovi

Druga metoda bazira se na ciljanim troškovima, a “predstavlja ključni koncept upravljanja troškovima budući da se izračunavanju troškova pristupa prije njihovog nastanka te da se dozvoljava nastanak samo onih troškova koje je kupac spreman platiti i koji su konkurentni na tržištu”¹²⁹. Ova vrsta obračuna najbolje se slaže i vrlo često dolazi zajedno s Kaizen troškovnom metodom koja “dolazi od japanske riječi Kai što znači promjenu i Zen što znači težiti boljem”¹³⁰. Ta metoda nastoji pronaći rješenja kako bi se poslovanje poboljšalo, omogućava velike racionalizacije i otklanjanje grešaka. Bazira se na male korake kako bi postigla velike rezultate i uključuje sve djelatnike na svim razinama poslovanja pa se na taj način postižu željeni rezultati.

Obračun ciljanih troškova primjenjuje se u ranim fazama izrade proizvoda, a Kaizen metoda kada se proizvod već razvio pa se žele kontrolirati i smanjiti troškovi. Osim svih djelatnika unutar društva, u poslovanje se mogu i moraju uključiti i oni vanjski kao što su dobavljači, kupci i drugi. Najvažnije je pravilno i kvalitetno oblikovati proizvod pa se tako stvara ciljana dobit društva i reduciraju nepotrebni troškovi.

Prva faza ove metode bazira se na “istraživanje tržišta, analizu konkurencije, definiranje tržišnog segmenta, utvrđivanje zahtjeva i želja kupaca, definiranje potrebnih svojstava proizvoda, tržišne cijene i željene dobiti”¹³¹, dok se druga faza metode bazira na unutarnje poslovanje, odnosno “utvrđivanje standardnih troškova poslovanja, razliku između standardnih i ciljanih troškova te sam proces proizvodnje i kontinuiranog poboljšanja”¹³².

Računovodstvo je u ovom dijelu jako važno jer raspolaže svim podacima i određuje koja je to ciljana dobit i koji su to ciljani troškovi. Nakon što se odrede ciljevi, korist kupca za novim proizvodom, prikupi potrebna dokumentacija, anketiraju kupci, određuje se “ciljana prodajna cijena, životni ciklus proizvoda”¹³³ i ciljana dobit. Kada se od ciljane dobiti oduzme ciljana cijena dobivaju se dozvoljeni troškovi koji usklađivanjem sa standardnima dovode do ciljanih troškova.

¹²⁹ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 439.

¹³⁰ Ibid., str. 439.

¹³¹ Ibid., str. 442.

¹³² Ibid., str. 442.

¹³³ Ibid., str. 443.

Metode utvrđivanja ciljanih troškova su:

- Metoda oduzimanja: ciljana dobit – ciljana cijena = dozvoljeni trošak – standardni trošak = ciljani trošak,
- Metoda zbrajanja: temelji se na ostvarenim rezultatima i postojećoj tehnologiji u društvu, a dobije se tako da se od tržišne cijene oduzme dobit,
- Integrirana metoda: predstavlja kombinaciju prethodne dvije metode.

PRIMJER: Restoran Fiolica provelo je istraživanje tržišta i vidjelo kako se javila potreba za izradom domaće tjestenine. Odlučilo je u svojoj kuhinji uvesti stroj za izradu tjestenine koji prema željama kupaca mora osigurati odličan okus (50%), jednostavnost pripreme (10%), izradu različitih oblika (40%). Stroj će imati veliki utjecaj na dva odijeljena (kuhinja i blagovaonica).

Prema istraživanju kupci su spremni platiti 300,00 kn za stroj koji zadovoljava sve njihove želje, također je utvrđeno da se 100,00 kn po stroju odnosi na zadovoljavajuću dobit, pa dopušteni troškovi iznose 200,00 kn. Opći troškovi izrade su 120,00 kn, ostali podaci su prikazani u tablici:

Tablica 42 Interni podaci dobiveni istraživanjem

Funkcija	Kuhinja	Blagovaonica	Ukupno
Okus	40%	60%	100%
Jednostavnost	90%	10%	100%
Oblik	30%	70%	100%
Standardni troškovi	60,00 kn	30,00 kn	90,00 kn

Izvor: autor

Prvo se računa faktor ravnoteže koji se dobije tako da se učestalost pojedine funkcije množi sa utjecajem (faktor ravnoteže za okus u kuhinji je $0,5 \cdot 0,4$ i iznosi 0,2). Izračunavaju se ciljani troškovi, a zatim uštede u situaciji kada su uvjeti idealni i kada nisu.

Tablica 43 Redosljed izračuna ciljanih troškova na primjeru restorana Fiolica

1. Izračun faktora ravnoteže	Funkcija	Učestalost	Utjecaj	Faktor ravnoteže	
	<i>Okus</i>	50	40 60	0,2	0,3
<i>Jednostavnost</i>	10	90 10	0,09	0,01	
<i>Oblik</i>	40	30 70	0,12	0,28	
	100		0,41	0,59	
2. Izračun ciljanih troškova	Ciljana prodajna cijena		300,00 kn		
	(-) Ciljana dobit		100,00 kn		
	(-) Opći troškovi izrade		120,00 kn		
	(=) Ciljani troškovi		80,00 kn		
	Standardni troškovi		90,00 kn		
	(=) Razlika		-10,00 kn		
3. Izračun uštede kod idealnih uvjeta	<i>kuhinja</i>	$(60-80 \cdot 0,41)$		27,2	-27,2
	<i>blagovaonica</i>	$(30-80 \cdot 0,59)$		-17,2	17,2
4. Izračun uštede kod uvjeta koji nisu idealni	$(x-0,41)+(x-0,59)=1$			$x=1$	
	<i>kuhinja</i>	$(1-0,41) \cdot (-10)$		-5,9	-5,9
	<i>blagovaonica</i>	$(1-0,59) \cdot (-10)$		-4,1	-4,1

Izvor: autor

Pokazuju se određena pozitivna i negativna odstupanja kod idealnih i ne idealnih uvjeta poslovanja, a takva razrada troškova pokazuje detaljnu analizu po pojedinim odjelima (kuhinja i blagovaonica).

7.3. Troškovi životnog vijeka

Troškovi životnog vijeka proizvoda ili usluge specifični su po tome što se vežu za pojedino razdoblje proizvoda ili usluge. Razlikuju se tri razdoblja:

- Razdoblje kada proizvod nastaje – karakterizira ga stvaranje poslovne ideje o novom proizvodu ili usluzi, istraživanje tržišta, razvijanje i dizajniranje, konstrukcija, prototip i njegov test. Kraj razdoblje dolazi “pilotskom proizvodnjom, odnosno završetkom svih priprema za plasiranje proizvoda na tržište“¹³⁴,
- Razdoblje tržišta – onda kada proizvod ili usluga izlaze na tržište pa sve faze koje mora proći dok ne dođe kupac koji ga kupuje, tu se mogu javiti troškovi skladištenja ili prijevoza i slično,
- “Post-tržišno razdoblje“¹³⁵ – nakon što kupac kupi proizvod ili uslugu javljaju se određene aktivnosti kao što je jamstveni rok, zamjena dijelova, mogućnost povratka proizvoda, reciklaža i proces zbrinjavanja otpada.

Na taj način se utvrđuju troškovi proizvoda od njegovog nastanka do krajnje istrošenosti kada se ne može više koristiti. Rana faza pripreme proizvodnog procesa zahtjeva velika ulaganja i velike troškove jer je potrebno uložiti puno kako bi proizvod bio što kvalitetniji i zadovoljavao potrebe kupaca. Svaka faza iziskuje velike troškove, ali ta početna koja je ujedno najvažnija, traži najveća ulaganja i odricanja. Pravom idejom, konstrukcijom, dizajnom i kvalitetom uz prisutnost stručnih djelatnika, troškovi ove faze nastoje se reducirati. Način provedbe i računanja troškova prema ovoj metodi moguće je na dva načina. “Prate se primici i izdaci, odnosno novčani tijekom pojedinih razdoblja životnog vijeka, ili prihodi i direktni troškovi, odnosno više stupnjeva doprinosa pokriva pojedinih razdoblja životnog vijeka.“¹³⁶ Ovom metodom prate se troškovi i daje se odgovor na pitanje u koje aktivnosti sada ulagati, da bi se u kasnijim fazama troškovi smanjili u što većoj mjeri.

¹³⁴ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 453.

¹³⁵ Ibid., str. 453.

¹³⁶ Ibid., str. 455.

7.4. Troškovi kvalitete

Praćenje troška kvalitete važno je za kontrolu i smanjenje troškova poslovanja. Informacije o ovim troškovima dobivaju se unutar društva temeljem iskustva. Uz pomoć kvalitete, ugostiteljski objekt se pozicionira na “turističkom tržištu”¹³⁷. Računovodstvo sastavlja izvješće o troškovima kvalitete kako bi se omogućilo praćenje konkurentske pozicije na tržištu, a to čini uz pomoć četiri ciklusa: primitaka (prodaja ugostiteljskih usluga), izdataka (kupnja materijala), proizvodnje (pretvorba namirnica, sirovina i materijala u proizvod ili usluge) i financiranja (“pribavljanje i upravljanje kapitalnim fondovima, dugovima i gotovinom”¹³⁸).

Uz pomoć odlično postavljene informatičke podrške u poslovnom sustavu, osigurava se praćenje kvalitete poslovanja što je u interesu društva jer je ono stvoreno s ciljem ostvarenja dobiti. Suprotni pojam bi bio trošak nekvalitete, a to su svi oni troškovi koji nastaju zbog “odstupanja od planirane kvalitete”¹³⁹. Uvođenjem metode troška kvalitete u poslovanju, dolazi do mogućnosti smanjenja troškova nekvalitete te se pokušavaju otkriti i prepoznati negativni elementi koje prijete poslovanju. To drugim riječima znači da se otkrivaju razlozi zašto pojedini prihodi postaju manji ili se nekontrolirano određeni troškovi povećavaju, osim toga događaju se određeni zastoji u poslovanju kao i gubitak imovine.

“Mjerenje troškova kvalitete u internim procesima treba prilagoditi specifičnostima djelatnosti”¹⁴⁰ pa se ono prilagođava i specifičnim zahtjevima ugostiteljske djelatnosti. Uvijek se uspoređuju troškovi kvalitete s troškovima nekvalitete da bi se utvrdila odstupanja. Ako se na primjer uloži u bolju kvalitetu, ta bolja kvaliteta odmah djeluje na nekvalitetne troškove jer se oni smanjuju. U kratkom roku se ne može doći do velikog smanjenja troškova, ali se pomaci mogu uočiti.

Troškovi kvalitete se temelje na ISO normama, a kratica dolazi od Međunarodne organizacije za normizaciju. Norma je pravilo prema kojemu se određuje kako bi nešto trebalo izgledati ili funkcionirati. Troškovi kvalitete su izazvani uvođenjem sustava kontrole kvalitete poslovanja, a nekvalitetni nastaju zbog neznanja, nepažnje, nekontrole (nedovoljno stručni djelatnici).

¹³⁷ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 457.

¹³⁸ Ibid., str. 459.

¹³⁹ Ibid., str. 462.

¹⁴⁰ Ibid., str. 463.

Upravljanje troškovima nekvalitete nastaje tako što se provodi njihovo “liječenje”¹⁴¹ jer oni postoje u društvu prije samog mjerenja. Treba ulagati u one učinke koji će donijeti određenu korist, a ne u one koji neće već će samo nastati gomilanje troškova bez potrebe.

Trošak prevencije spada u skupinu troškova kvalitete jer se njegovim nastankom za vrijeme “kreiranja proizvoda i definiranja novog asortimana ponude”¹⁴² omogućuje kasnije smanjenje drugih troškova. Ti troškovi bi bili ulaganje u stručnu radnu snagu, obrazovanje dosadašnjih zaposlenika ili zapošljavanje onih koji imaju traženo znanje. Također su tu i troškovi procjene koji se vežu za proces osiguranja uvođenja određenog učinka i ispitivanje ispravnosti sirovina i materijala.

Troškovi nekvalitete dijele se na eksterne i interne. Interni su oni koji su se pojavili prije nego je proizvod izašao na tržište i bio ponuđen kupcu. Nastao je zbog krivo donesenih odluka, zastoja, izdvajanja iz okvira planiranog i prihvatljivog. Zbog toga se javljaju dodatni troškovi kao što su troškovi otpada, dorade neispravnog učinka, trošak “naknadnog rada”¹⁴³, troškovi ponovne provjere materijala, rada strojeva i slično. Druga vrsta su za poslovanje najgori, a to su eksterni koji nastaju kada je proizvod ili usluga već plasiran na tržište i ponudio se kupcima. Kupac kada ga vidi uočava da je kvaliteta niža nego ona koju je očekivao pa se događa da proizvod vraća, ne želi kupiti ili traži svoja potrošačka prava putem sudskih sporova. Time i samo društvo gubi na važnosti na tržištu jer njegovo ime tada prati loša reputacija.

¹⁴¹ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 473.

¹⁴² Ibid., str. 475.

¹⁴³ Ibid., str. 477.

Od eksternih se razlikuju izravni troškovi koji nastaju kada kupac pokaže svoje nezadovoljstvo, a neizravni kada ne kaže za problem već pretrpljenu odštetu zadrži za sebe. U tom slučaju društvo koje nudi proizvod možda te štete nije niti svjestan, pa je zato ta situacija najteži oblik propusta. Prema provedenim istraživanjima “gosti svoja negativna iskustva u turizmu ispričaju bar desetorici potencijalnih korisnika, za razliku od zadovoljnih gostiju koji o svojim pozitivnim iskustvima informiraju tek dvoje-troje užitih prijatelja“¹⁴⁴.

Slika 34 Eksterni troškovi nekvalitete



Izvor: Peršić, M. Troškovi kvalitete i troškovi okoliša – prezentacija

Poslovanje se može zamisliti kao santa leda čiji dio društvo osjeti, ali je tu i onaj koji ostaje neistražen. Da bi se svi ti troškovi smanjili potrebno ih je pratiti, a u tome pomaže “pravilnik o troškovima kvalitete“¹⁴⁵ koji ima zadatak “razraditi metodološku osnovicu prepoznavanja, razvrstavanja i izvješćivanja o troškovima kvalitete, donijeti analitički kontni plan, koji će biti odraz povezanosti pojedinih troškova kvalitete s aktivnostima, procesima ili organizacijskim cjelinama, čija se primjena temelji na odgovarajućem stupnju informatizacije“¹⁴⁶. On predstavlja početnu točku u upravljanju troškovima kvalitete.

¹⁴⁴ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 479.

¹⁴⁵ Ibid., str. 482.

¹⁴⁶ Ibid., str. 482.

Ako se uzme primjer restorana, njihov cilj je pružiti kreativan i gostu ukusan asortiman ponude jela, ali uz to omogućiti racionalizaciju troškova “u području trošenja materijala, rada i angažiranja druge imovine uz poštivanje standarda kvalitete primjerne kategoriji i tipu objekta“¹⁴⁷. Kada gost dođe u restoran očekuje da će dobiti očekivanu razinu zadovoljstva pruženom uslugom. Temeljna očekivanja su da kada dođe vidi standardni asortiman ponude jela i dobije očekivanu kvalitetu jela i pića koja je bila i prethodnog razdoblja posjete. Također tu su neke potrebe koje priželjkuje kao ponuda jela koja je složena samo za tog gosta (na primjer plata koja sadrži meso ili ribu koju gost voli i uz to željeni prilog) i one ponude koje su iznad očekivanja (na primjer voditelj restorana donosi gostu domaću rakiju).

Osim samog jela, vrlo je važan izgled ambijenta, ugodna atmosfera i uljudnost osoblja koji gosta dočekuje i ispraća. Na taj način ovaj restoran pruža visoku razinu kvalitete što se očituje zadovoljstvom gosta, a to će sve postići pravilnom kontrolom troškova kvalitete i racionalizacije onih koji samo stvaraju davanja društva za nekvalitetno pruženu uslugu.

¹⁴⁷ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 491.

7.5. Trošak okoliša

Zaštita okoliša danas je važna tema u svakoj djelatnosti pa tako i kod ugostitelja. Razvija se računovodstvo okoliša koje ima zadatak osigurati informacije o tome koji troškovi trebaju nastati da se provedu ekološke akcije zaštite prirode koje se svaki ugostitelj mora sukladno standardima pridržavati, pogotovo oni kompleksniji objekti kao što su hoteli. Naziv "zeleni hotel"¹⁴⁸ označava da taj objekt provodi ekološku strategiju zaštite prirode koja ga okružuje.

Računovodstvo okoliša prikuplja sve troškove koji nastaju zbog ulaganja u zaštitu prirode, nakon čega ih razvrstava i analizira. Može se podijeliti na nacionalno računovodstvo okoliša koje bi se odnosilo na ugostiteljstvo kao granu djelatnosti koja se nalazi u određenoj državi i računovodstvo okoliša poslovnih sustava što bi označavalo sva društva jedne djelatnosti. Svi ugostitelji, kao sudionici jedne djelatnosti, u Republici Hrvatskoj zajedno pridonose zaštiti prirode (otpad namirnica ne bacaju u smeće, već se od njih radi kompost).

Računovodstvo okoliša poslovnog sustava dalje se dijeli na menadžersko računovodstvo okoliša u koje spada i računovodstvo troškova zaštite okoliša te financijsko računovodstvo čiji je zadatak prilagoditi financijska izvješća zaštiti okoliša obuhvaćanjem "zelenih troškova"¹⁴⁹.

Radi se struktura troškova okoliša koja treba procijeniti činitelje koji utječu na okoliš, pratiti aktivnosti kao što je korištenje vode, energije, zbrinjavanje otpada, prevencije od velikih šteta, educirati i razvijati nova inovativna rješenja zaštite. Oni hoteli koji ispunjavaju ove uvijete dobivaju naziv "Green Globe 21"¹⁵⁰ što gostima daje do znanja da je hotel ekološki osviješten, a time on također dobiva prednost pred konkurencijom koja nema navedenu oznaku.

Uvođenjem ekološke strategije u poslovanje, znači smanjenje određenih troškova jer se provodi štednja energije, smanjuje količina otpada, potiče na gradski prijevoz, agroturizam (pruža smještaj u prirodnom okruženju uz namirnice iz domaće prerade), odvajanje otpada što se potiče i na ambalaži proizvoda (plastične boce) i slično.

Edukacija se provodi tako da članovi društva potiču i obrazuju svoje zaposlenike o ekologiji, ali i vanjske korisnike kao što su gosti. Gostima kada dođu može se pružiti brošura u kojoj se navode neke smjernice i na taj način oni postaju dio edukacije kako da

¹⁴⁸ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 497.

¹⁴⁹ Ibid., str. 500.

¹⁵⁰ Ibid., str. 503.

pomognu u očuvanju okoliša (pravilno odvajanje otpada, štednje energije, onemogućiti zagađenje voda).

Neki ugostiteljski objekti koji nisu u cijelosti ekološki osviješteni da bi se svrstavali u zelene objekte, barem djelomično pridonose zaštiti. Na primjer restoran koji ispred objekta nudi odvajanje otpada, hotel koji u svojoj kupaonici daje uputu da rublje koje gost može koristiti ponovno ne baca za pranje jer na taj način pridonosi zaštiti voda, da gost izlaskom iz sobe gasi svjetlo, da štedi energiju tako da za vrijeme grijanja ne otvara prozor i drugo. Određeni ugostiteljski objekti mogu poticati svoje goste na štednju i zaštitu tako da dodjeljuje određene nagrade za one najbolje (na primjer besplatan smještaj za dva dana ili besplatan ručak za pet osoba za ekološki najosještenije goste). Na taj način se štiti priroda, ali se i smanjuju nepotrebni troškovi, odnosno dolazi do njihove racionalizacije.

PRIMJER: Hotel Runolist želi se uvrstiti u skupinu svjetskih ekoloških hotela. Ima namještaj i podove napravljen on prirodnog drva, vodu grije pomoću solarne energije i daje gostima na raspolaganje zdravu ekološki prihvatljivu hranu. Sada želi uvesti grijanje na drva pa je potrebno ocijeniti prihvatljivost investicije s ekološke i ekonomske strane. Trenutno koristi plin čija je cijena 60,00 kn po m³, snaga 15 kwh/m³, a godišnje potroši 7.000 kwh energije. Prosječno grije 150 dana u godini. Investicija na novi način grijanja iznosi 140.000,00 kn i cijena drva je 15,00 kn po kg dok je snaga 5 kwh/kg. Trošak “manualnog rada”¹⁵¹ (rad bez strojeva) iznosio bi 100,00 kn dnevno, a troškovi marketinga 65.000,00 kn. Povećala bi se cijena noćenja za 180,00 kn.

Tablica 44 Kalkulacija uvođenja ekološki prihvatljive investicije

KALKULACIJA		
Dosadašnja potrošnja	60 kn po m ³ / 15 kwh po m ³ = 4 kn po kwh * 7000 kwh godišnje	28.000,00 kn
Očekivana potrošnja ako će se koristiti drvo	15 kn po m ³ / 5 kwh po m ³ = 3 kn po kwh * 7000 kwh godišnje	21.000,00 kn
Ušteda na troškovima energije		7.000,00 kn
(+) dodatni prihod	180 kn * 150 dana	27.000,00 kn
(-) trošak manualnog rada	100 kn * 150 dana	15.000,00 kn
Neto ušteda		19.000,00 kn
ULAGANJE		
Investicija		140.000,00 kn
Marketing		65.000,00 kn
Ukupno		205.000,00 kn
ISPALTIVOST ULAGANJA		
ulaganje 205.000 / neto uštedama 19.000		10,79 godina

Izvor: autor

Korištenje drva umjesto plina ekološki je prihvatljivo jer je manje štetno, smanjuje se trošak dovoza plina, ali se povećava ručno rezanje i pripremanje drva (manualni rad). Ekološki gledano ono je prihvatljivo, dok s druge strane ekonomski se ovakva investicija amortizira, odnosno ono uloženo vraća tek za nešto manje od 11 godina, što možda i nije povoljno. Gledajući na to da se prihodi povećavaju, a isto tako marketinški utjecaj jer se hotel svrstava u ekološke hotele što uvelike privlači goste, ovaj projekt po tome čini prihvatljivim.

¹⁵¹ Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 511.

Javlja se novi pojam bilance koja je prilagođena upravo ekologiji, a to je “eko-bilanca”¹⁵². Ona sadrži inpute (sirovinu, materijal, pomoćni materijal, uređenje i opremu, resurse, korištene površine) i outpute (gotove proizvode i usluge, otpaci, otpadne vode, ambalaža, recikliranje, iskorištena energija, negativni utjecaji na okoliš). Posebna pažnja se pridaje izgradnji ove bilance jer zahtjeva puno znanja i vremena.

Tablica 45 Eko-bilanca

EKO-BILANCA			
INPUT		OUTPUT	
Osnovni materijal i sirovine	namirnici (hrana), poluproizvodi (piće), ostali materijal (sapuni, prašak), uredski materijal, materijal za pakiranje, materijal za održavanje	Gotovi proizvodi i usluge	noćenje, jela i obroci, pića, wellnes, rekreacija, kongres, zabava
Uređaji i oprema	razna pomagala koja pomažu u održavanju i stvaranju usluge	Otpaci	selektivni otpad (razdvajanje otpada koji se ne mora reciklirati), otpad za reciklažu, otpad za kompost, opasni otpad
Pomoćni materijal	dekoracija, ambalaža, sredstva za pranje i slično	Otpadne vode	mjeri se količinski u m ³ , a stvaraju ga anorganske supstance i pH vrijednosti
Resursi	voda (za piće, za održavanje čistoće), zrak, energija (plin, električna energija, lož ulje, sunčeva energija)	Iskorišteni zrak i energija	mjeri se količinski u m ³ , a stvara ga emisija plinova, temperatura
Korištene površine	izrađena površina, površina koja nije u upotrebi, zelena površina	Negativni utjecaji na okoliš	Zagađenja
Ukupno	XY	Ukupno	XY

Izvor: autor

¹⁵² Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 525.

8. ZAKLJUČAK

Ugostitelj kao i svaki drugi poduzetnik, mora podmiriti svoje obveze prema državi. Kada je riječ o poreznim stopama, razlikuje se stopa od 13% i 25%, a koju će primijeniti ovisi o usluzi koju pruža. Može se reci da se praktički sve kreće od odabira usluge koja će se pružati u odgovarajućem objektu i na taj se način na njega vežu određene porezne stope, uvjeti poslovanja i slično. Posebnost bi bio i porez na potrošnju, reprezentacija, prefakturirane usluge i poslovanje putničke agencija. Putničke agencije se više vežu za turističke usluge, ali su objašnjene su u radu zato što one obavljaju poslove za ugostitelje koji sami ne mogu lako doći do tržišta kupaca.

Postoje tri vrste ugostiteljskih kalkulacija. Prikazana je svaka vrsta jela od predjela, glavnog jela do slastica tako da ugostitelj može pronaći ono što on nudi i vidjeti primjer izračuna. Kod kalkulacija pića postoje miješana pića i ona koja se stavljaju pred gosta kako je kupljeno ili pakirano kao na primjer boca vina. Kod smještaja se primjenjuje metoda ekvivalentnih brojeva i ona je najbolja metoda koja se može primijeniti za ovu uslugu jer sakuplja različite smještajne jedinice u jedan nazivnik.

Obračuni troškova su u svakoj djelatnosti isti, samo što se za potrebe ove djelatnosti oni moraju prilagoditi kako bi ugostiteljima bilo lakše za razumjeti. Razlikuju se tri vrste obračuna koje se onda dijele u svoje podvrste. Navedeni su brojni primjeri koji se pojavljuju u poslovnoj praksi, a ugostitelj koji bude čitao ovaj rad će pronaći izračun prikladan za njegov tip poslovanja.

Hoteli su uvijek bili posebni jer oni obuhvaćaju sve ugostiteljske usluge i imaju jako razvijeno poslovanje, a da bi lakše pratili svoje troškove i dobili točan rezultat razdoblja, koriste posebne interne izvještaje koji se nazivaju USALI. Oni su prilagođeni upravo njihovom poslovanju i troškove odmah vežu za centre odgovornosti. Na taj način menadžeri i uprava dobivaju pregledan prikaz poslovanja.

Smanjenje troškova je važno jer smanjenjem određenih troškova, dolazi do povećanja prihoda i dobiti. Prvenstveno se ovdje misli na troškove koji su bespotrebni ili se mogu uštedjeti. Najbolji primjer je smanjenje troškova okoliša na način da ugostitelj radi kompost od otpada, štedi energiju, ne zagađuje vodu. Osim što sebi pomaže, on pomaže i prirodi što je danas zbog učestalih vremenskih promjena jako bitno. Može smanjiti i druge interne troškove kao što su troškovi kvalitete, procesa i drugi.

POPIS LITERATURE

1. Belak, V. (1995). Menadžersko računovodstvo. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.
2. Brkanić V. i Crikveni Filipović, T. (2018). RRiF-ov računski plan za poduzetnike, 23. dop. izd. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.
3. Čavlek, N., et. al. (2011). Turizam ekonomske osnove i organizacijski sustav. Zagreb: Školska knjiga
4. Difuzni i integralni hotel. URL: <https://www.privredni.hr/vijesti/prilike/593-difuzni-i-integralni-hoteli-nove-vrste-smjestaja>
5. Erceg, V. i Varošanec, S. (2014) Matematika 4, udžbenik i zbirka zadataka za 4. razred ugostiteljsko-turističkih škola.. 3. dop. izd. Zagreb: Element
6. Guzić, Š. (2017). Menadžersko računovodstvo Vježbe 7 Standardni troškovi. Zagreb: RRiF Visoka škola za financijski menadžment
7. Harrison-Paj, E. (2016). English for the Catering Industry. 4. dop. izd. Zagreb: Školska knjiga
8. Hreljac, B. (2005). Računovodstvene evidencije i praćenje utroška u ugostiteljstvu i hotelijerstvu poduzetnika. Računovodstvo, revizija i financije, br. 6/2005., str. 63-69.
9. Hrvatski jezični portal. URL: <http://hjp.znanje.hr/index.php?show=search>
10. Izvještavanje po segmentu. URL: <https://fmtu.lumens5plus.com/sites/fmtu.lumens5plus.com/files/71-98781061dfbd64dd844d5c9ec39466fa.pdf>
11. Janković, S. i Peršić, M. (2015). Priručnik za benchmarking u Hrvatskom i Slovenskom hotelijerstvu. Opatija: Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
12. Kalkulacija cijena. URL: http://www.unizd.hr/portals/4/nastavni_mat/2_godina/ekonomika_pod/KALKULACIJA_CIJENA.ppt
13. Kuver u restoranu. URL: <https://www.google.com/amp/s/possector.hr/ugostitelji-pisu/kuver-u-restoranu/amp>
14. Magdić-Hanžek, M. (2005). Dostava hrane i pića izvan ugostiteljskog objekta – catering. Računovodstvo, revizija i financije, br. 12/2005, str. 200-201.

15. Magdić-Hanžek, M. (2017). Upravne mjere i postupanje turističkih inspektora kod utvrđenih prekršaja u ugostiteljskoj djelatnosti. Računovodstvo, revizija i financije, br. 4/2017., str. 165-174.
16. Magdić-Hanžek, M. (2017). Utvrđivanje visine boravišne pristojbe za 2018. godinu. Računovodstvo, revizija i financije, br. 10/2017., str. 160-163
17. Magdić-Hanžek, M. (2018). Isticanje cijena u ugostiteljskoj djelatnosti. Računovodstvo, revizija i financije, br. 2/2018., str. 265-270.
18. Manojlović, D. (2001). Razvrstavanje i sadržaj ugostiteljskih objekata. Računovodstvo, revizija i financije, br. 8/2001., str. 84-93.
19. Marečić, D. (2007). Donošenje i primjena normativa i cjenika u ugostiteljstvu. Računovodstvo, revizija i financije, br.3/2007., str. 124-132.
20. Markota, Lj. (2018). Porez na dodanu vrijednost – primjena u praksi. 9. dop. izd. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.
21. Markota, Lj. (2018). Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja. Računovodstvo, revizija i financije, br. 6/2018., str. 74-99.
22. Markota, Lj. (2018). Seminar: Oporezivanje usluga smještaja i posebni postupak oporezivanja putničkih agencija. Zagreb: RRiF Plus d.o.o.
23. Markota, Lj., et. al. (2018). Seminar: Obračun PDV-a na usluge (u tuzemstvu, EU-u i trećim zemljama). Zagreb: RRiF Plus d.o.o.
24. Materijalno knjigovodstvo. URL: <http://recupero.com.hr/blog-objava/materijalno-knjigovodstvo/>
25. Obračun po djelomičnim troškovima. URL: <http://lumens.fhm.hr/edata/2011/7e1c1e0b-c821-47a9-8af0-5f1ec0eb6f4c.pdf>
26. Pravilnik o razvrstavanju i kategorizaciji ugostiteljskih objekata iz skupine kampovi. (Narodne novine br. 138/06)
27. Pravilnik o razvrstavanju i kategorizaciji ugostiteljskih objekata iz skupine ostali ugostiteljski objekti za smještaj. (85715)
28. Pravilnik o razvrstavanju i kategorizaciji ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli. (Narodne novine br. 85/15)
29. Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina restorani, barovi, catering objekti i objekti jednostavnih usluga. (Narodne novine br. 138/06)
30. Pravilnik o utvrđivanju posebnog standarda – Hrvatska autohtona kuhinja. (Narodne novine br. 138/06, 152/08, 43/09 i 88/10)

31. Prešić, M. i Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Opatija: Fakultet za turistički i hotelski menadžment u Opatiji
32. Raspored troškova. URL: <http://lumens.fthm.hr/edata/2011/f7bbdc81-94cc-42b3-8935-092522b25201.pdf>
33. Recept Đurđevačka salata. URL: <https://www.gastronaut.hr/recepti/slavonska-kuhinja/djurdjevacka-salata/>
34. Recept gusta juha od vrganja. URL: <https://www.coolinarika.com/recept/gusta-juha-od-vrganja/>
35. Recept mojito. URL: <https://www.coolinarika.com/recept/mojito/>
36. Recept Zagrebačke šnite. URL: <https://www.coolinarika.com/recept/zagrebacke-snite/>
37. Špiljak, V. Englesko-Hrvatski poslovni rječnik. Zagreb: Masmedia
38. Temeljna obilježja bara i barskog poslovanja u ugostiteljstvu. URL: <http://lumens.fthm.hr/edata/2011/7d205061-a281-46a7-b1b5-e79d71a86285.pdf>
39. Troškovi kvalitete i troškovi okoliša. URL: <http://lumens.fthm.hr/edata/2011/32a56b59-3d0f-4281-b08e-ae828f490d3d.pdf>
40. Upravljanje troškovima u globalizacijskim procesima. URL: https://bib.irb.hr/datoteka/225720.Zadar_2005.pdf
41. USALI. URL: <http://lumens.fthm.hr/edata/2011/092c3a9f-b895-4185-95b7-0d1e05f84d1e.pdf>
42. Vuk, J. (2016). Računovodstvo troškova u djelatnosti usluga. Zagreb: RRiF Visoka škola za financijski menadžment, prezentacija
43. Vuk, J. (2018). Računovodstveno praćenje ugostiteljske djelatnosti (cafe-bar). Računovodstvo, revizija i financije, br. 9/2018., str. 42-51.
44. Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti. (Narodne novine br. 85/15, 121/16)
45. Zig-zag integralni hotel. URL: <http://www.journal.hr/lifestyle/zig-zag-integralni-hotel/>

POPIS SLIKA

SLIKA 1 IZGLED KAMPIRANJA -----	6
SLIKA 2 RAČUN OBVEZNIKA PDV-A -----	15
SLIKA 3 RAČUN UGOSTITELJA KOJI NIJE OBVEZNIK PDV-A -----	16
SLIKA 4 RAČUN KOJI IZDAJE PRUŽATELJ USLUGE SMJEŠTAJA -----	19
SLIKA 5 VRSTE KALKULACIJA U UGOSTITELJSKOJ DJELATNOSTI -----	31
SLIKA 6 POZICIONIRANJE RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA -----	45
SLIKA 7 PROCES PRIKUPLJANJA INFORMACIJA I ULOGA RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA U TOME -----	46
SLIKA 8 PRIKAZ CORRA SUSTAVA -----	48
SLIKA 9 TROŠAK PROIZVODA I RAZDOBLJA NA PRIMJERU RESTORANA -----	54
SLIKA 10 VRSTE OBRAČUNA TROŠKOVA -----	55
SLIKA 11 RASPORED INDIREKTNIH TROŠKOVA U UGOSTITELJSTVU -----	58
SLIKA 12 PODACI IZ RAČUNOVODSTVA I PROIZVODNJE UGOSTITELJSKOG OBJEKTA -----	59
SLIKA 13 ČISTA DIVIZIONA METODA -----	60
SLIKA 14 DIVIZIONA METODA S EKVIVALENTNIM BRIJEM -----	60
SLIKA 15 SUMARNA DODATNA METODA -----	61
SLIKA 16 ELEKTIVNA DODATNA METODA -----	61
SLIKA 17 UTJECAJ DIVZINIH I DODATNIH METODA NA CIJENU KOŠTANJA --	62
SLIKA 18 ODSUPANJE MJESTA TROŠKA A -----	70
SLIKA 19 ODSUPANJE MJESTA TROŠKA B -----	71
SLIKA 20 VRSTE STANDARDA -----	73
SLIKA 21 CENTRI ODGOVORNOSTI U HOTELSKOM POSLOVNOM SUSTAVU -	82
SLIKA 22 RAZINA INTERNOG KONTNOG PLANA HOTELA KOJI PRIMJENJUJE USALI -----	83
SLIKA 23 POVEZANOST CENTARA ODGOVORNOSTI I IZVJEŠTAJA -----	84
SLIKA 24 IZVJEŠTAJ 1: SMJEŠTAJ -----	85
SLIKA 25 IZVJEŠTAJ 2: PREHRANA -----	86
SLIKA 26 IZVJEŠTAJ PIĆE -----	87
SLIKA 27 IZVJEŠTAJ TELEKOMUNIKACIJE -----	88
SLIKA 28 IZVJEŠTAJ ADMINISTRATIVNI I OPĆI POSLOVI -----	89
SLIKA 29 IZVJEŠTAJ MARKETING -----	90
SLIKA 30 IZVJEŠTAJ INVESTICIJSKO I TEKUĆE ODRŽAVANJE -----	91
SLIKA 31 IZVJEŠTAJ ENERGIJA -----	92
SLIKA 32 SUMARNI MJESEČNI IZVJEŠTAJ -----	93
SLIKA 33 TROŠKOVI KOJE JE POTREBNO RACIONALIZIRATI -----	94
SLIKA 34 EKSTERNI TROŠKOVI NEKVALITETE -----	104

POPIS TABLICA

TABLICA 1 PREKRŠAJNE ODREDBE -----	11
TABLICA 2 STOPE POREZA NA DODANU VRIJEDNOST U SVIM DJELATNOSTIMA-----	17
TABLICA 3 KNJIŽENJE -----	20
TABLICA 4 BORA VIŠNA PRISTOJBA PREMA RAZREDIMA I SEZONI -----	21
TABLICA 5 POSLOVANJE PUTNIČKE AGENCIJE-----	23
TABLICA 6 KNJIŽENJE KADA AGENCIJA RADI U SVOJE IME I ZA SVOJ RAČUN -----	24
TABLICA 7 KNJIŽENJE KADA AGENCIJA RADI U SVOJE IME I ZA TUĐI RAČUN -----	24
TABLICA 8 POSTUPAK IZRAČUNA KNJIŽENJA IZ NAVEDENOG PRIMJERA --	24
TABLICA 9 STOPE PDV-A I POREZA NA POTROŠNJU -----	26
TABLICA 10 IZRAČUN PDV-A I POREZA NA POTROŠNJU -----	27
TABLICA 11 KNJIŽENJE REPREZENTACIJE-----	28
TABLICA 12 KNJIŽENJE REPREZENTACIJE ZA VLASTITE USLUGE -----	28
TABLICA 13 PREFAKTURIRANJE TROŠKOVA PREHRANE -----	29
TABLICA 14 PREFAKTURIRANJE USLUGE SMJEŠTAJA -----	30
TABLICA 15 RECEPTURA JELA DALMATINSKI BRUDET -----	33
TABLICA 16 KALKULACIJA JELA DALMATINSKI BRUDET-----	33
TABLICA 17 RECEPTURA KOLAČA ZAGREBAČKE ŠNITE-----	34
TABLICA 18 KALKULACIJA KOLAČA ZAGREBAČKE ŠNITE -----	34
TABLICA 19 RECEPTURA JELA ĐURĐEVAČKA SALATA -----	35
TABLICA 20 KALKULACIJA JELA ĐURĐEVAČKA SALATA-----	35
TABLICA 21 RECEPTURA JELA JUHA OD VRGANJA -----	36
TABLICA 22 KALKULACIJA JELA JUHA OD VRGANJA -----	36
TABLICA 23 RECEPTURA KOKTELA-----	37
TABLICA 24 KALKULACIJA KOKTELA -----	37
TABLICA 25 KALKULACIJA STOLNOG VINA -----	38
TABLICA 26 VRIJEDNOST SMJEŠTAJNIH JEDINICA -----	41
TABLICA 27 REDOSLIJED IZRAČUNA CIJENE NOĆENJA -----	41
TABLICA 28 IZRAČUN CIJENE NOĆENJA -----	42
TABLICA 29 KALKULACIJA PRODAJNE CIJENE NOĆENJA PO OSOBI -----	42
TABLICA 30 POGONSKI OBRAČUNSKI LIST HOTELA SUNCE-----	64
TABLICA 31 SUMARNA DODATNA METODA KALKULACIJE RESTORANA HOTELA -----	65
TABLICA 32 PRIHODI I RASHODI RESTORANA -----	66
TABLICA 33 DIVIZIONA METODA S EKVIVALENTNIM BROJEM CENTRALNE PRIPREMNICI -----	66
TABLICA 34 PRIHODI I RASHODI CENTRALNE PRIPREMNICI -----	67
TABLICA 35 PRIHODI I RASHODI BARA-----	67
TABLICA 36 RAŠČLANJIVANJE TROŠKOVA U HOTELU LJUBAV -----	72
TABLICA 37 INTERNI PODACI HOTELA VAL O STRUKTURI TROŠKOVA -----	79

TABLICA 38 OBRAČUN PO GRANIČNIM PLANSKIM TROŠKOVIMA U HOTELU VAL -----	80
TABLICA 39 OBRAČUN POKRIĆA FIKSNIH TROŠKOVA U HOTELU VAL-----	81
TABLICA 40 PRIKAZ PRECIJENJENOSTI I PODCIJENJENOSTI TROŠKOVA -----	95
TABLICA 41 PROCES OBRAČUNA TROŠKOVA PO PROCESIMA -----	97
TABLICA 42 INTERNI PODACI DOBIVENI ISTRAŽIVANJEM -----	99
TABLICA 43 REDOSLIJED IZRAČUNA CILJANIH TROŠKOVA NA PRIMJERU RESTORANA FIOLICA-----	100
TABLICA 44 KALKULACIJA UVOĐENJA EKOLOŠKI PRIHVATLJIVE INVESTICIJE-----	108
TABLICA 45 EKO-BILANCA-----	109