

# 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 pokrića</i> ..... | 76  |
| 5.5.2. | <i>Obračun s više stupnjeva doprinosa pokrića</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”<sup>1</sup>. 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”<sup>2</sup>. 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”<sup>3</sup>, 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)”<sup>4</sup>. 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”<sup>5</sup> nije ugostiteljska djelatnost.

---

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

<sup>2</sup> Ibid., str.158.

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

<sup>4</sup> Ibid,

<sup>5</sup> 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“<sup>6</sup>. Razlikuju se hoteli, kampovi, ostali ugostiteljski objekti za smještaj, restorani, barovi, catering objekti i objekti jednostavnih usluga.

---

<sup>6</sup> 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”<sup>7</sup>. 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“<sup>8</sup>,
- 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,

---

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

<sup>8</sup> 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”<sup>9</sup>.

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:

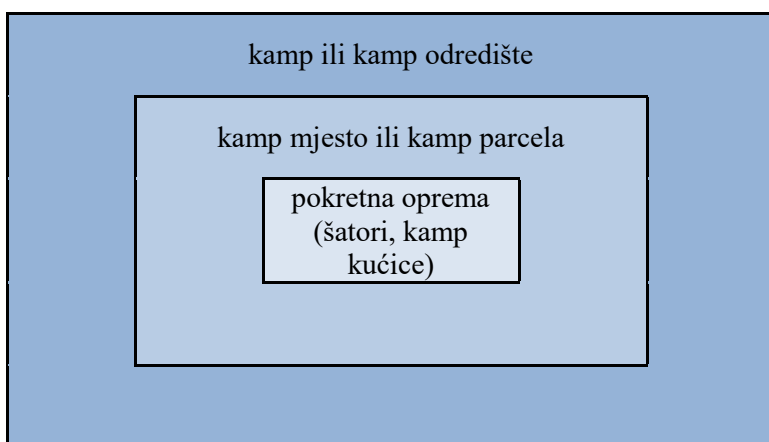
- Lokacija – gradski, seoski, primorski, planinski,
- Mikrolokacija – uz plažu, uz zračnu luku, uz glavne prometnice, u gradu, u predgrađu,
- Vlasništvo – državni, institucionalni, privatni,
- Razdoblje poslovanja – cjelogodišnji, sezonski,
- Cijena – luksuzni, visokokvalitetni, srednje cijene, srednje 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.

---

<sup>9</sup> 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,
- Prenočište – “funkcionalna cjelina sa zasebnim ulazom”<sup>10</sup> 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”<sup>11</sup>,
- 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”<sup>12</sup>, napitke, slastice i jela jednostavne pripreme, a iznimno se on može zvati i drugačije ovisno koje jelo se najviše priprema,

---

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

<sup>11</sup> Ibid.

<sup>12</sup> 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”<sup>13</sup>, 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”<sup>14</sup>, gdje se pripremaju pića, napici, voće, slastice i sendviči,
- Kušaonica – omogućuje se degustacija vina ili drugih pića te prehrambenih proizvoda.

---

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

<sup>14</sup> 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”<sup>15</sup>. 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.

---

<sup>15</sup> 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"<sup>16</sup>. 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"<sup>17</sup>, 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"<sup>18</sup>, 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.

---

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

<sup>17</sup> Ibid.

<sup>18</sup> Ibid.

Na rješenje se smije podnijeti žalba, ali ona “ne odgađa izvršenje rješenja”<sup>19</sup>. 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.

<sup>19</sup> 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”<sup>20</sup>. 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”<sup>21</sup> 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

---

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

<sup>21</sup> Ibid., str. 128

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

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“<sup>23</sup>. 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“<sup>24</sup>. 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

---

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

<sup>23</sup> Ibid., str. 1285.

<sup>24</sup> 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”<sup>25</sup>, 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.

---

<sup>25</sup> 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<br>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<br>prilogom             | 2,00x    | 64,00   | 128,00 |
| Marenda I                                | 2,00x    | 34,00   | 68,00  |
| Pileći odrezak s<br>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<br>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<br>kozicama   | 1,000x             | 59,00     | 59,00  |
| Lignje sa žara  | 1,000x             | 75,00     | 75,00  |
| Riblja plata (2<br>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<br>PDV-u, PDV nije obračunat.              |                    |           |        |
| Rekapitulacija poreza:  |                    |           |        |
| PP%: 3,00   | Osn: 126,21        | Por: 3,79 |        |
| ZKI:<br>90b631c4a755172095d0c6a9fc7ee84c<br>JIR: c5d8e342-a7e1-4e19-96cb-75bc959f7301<br>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”<sup>26</sup>. 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”<sup>27</sup> 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%.

---

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

<sup>27</sup> 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”<sup>28</sup>. 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           |
|  | <b>UKUPNO:</b>   |                  |           | <b>2.062,00 kn</b> |
| Račun izdao: Ivan Ivić                             |  |                  |           |                    |
| Uplatu izvršiti na IBAN: HR1234500006789254687     |  |                  |           |                    |
| SWIFT: BANKAHR2X                                   |  |                  |           |                    |
| Poziv na broj: broj računa                         |  |                  |           |                    |
| e-mail: <a href="mailto:iva@iva.hr">iva@iva.hr</a> |  |                  |           |                    |

Izvor: autor

<sup>28</sup> 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”<sup>29</sup>.

<sup>29</sup> 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”<sup>30</sup>, 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”<sup>31</sup>.

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%.

---

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

<sup>31</sup> 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),<br>bezalkoholna pića, pivo, vino | 50000,00 x 19,53%<br>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”<sup>32</sup>. 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

<sup>32</sup> 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”<sup>33</sup>.

*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

<sup>33</sup> 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”<sup>34</sup>.

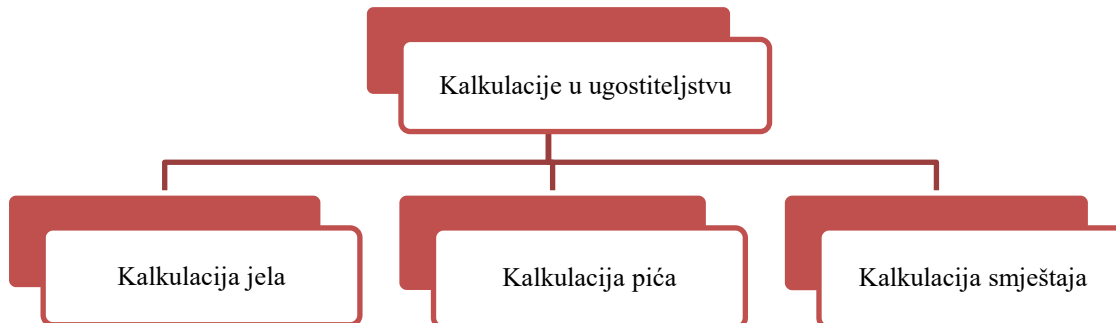
<sup>34</sup> Markota Lj. (2018). Posebni postupak oporezivanja putničkih agencija i usluge smještaja. Zagreb: RRiF Plus d.o.o., str. 422.

#### 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“<sup>35</sup>, „konkurencija“<sup>36</sup>, 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“<sup>37</sup>, 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

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

<sup>36</sup> Ibid., str. 89.

<sup>37</sup> 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.“<sup>38</sup> 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“<sup>39</sup>. 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.

---

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

<sup>39</sup> 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        |
| <b>Ukupno</b> |                |                   |                  | <b>80,95 kn</b> |

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         |
| <b>Ukupno</b>    |                |                   |                  | <b>29,48 kn</b> |

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 kalkucije.

*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“<sup>40</sup>. Računa se kalkucija 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         |
| <b>Ukupno</b>  |                |                   |                  | <b>26,20 kn</b> |

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 Kalkucija 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

<sup>40</sup> 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)“<sup>41</sup>. 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“<sup>42</sup>. 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“<sup>43</sup>. Za svaku se sobu određuje ekvivalentni broj, odnosno mora se sobu bodovati „po tipu sobe ili po krevetu za određeni tip sobe“<sup>44</sup>. 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“<sup>45</sup>. Uspostavljaju se odnosi troškova koji su uloženi u nastanak učinaka „na temelju tehničkih normativa, iskustva ili procjenom“<sup>46</sup>.

---

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

<sup>42</sup> Ibid., str. 101.

<sup>43</sup> Ibid., str. 101.

<sup>44</sup> Ibid., str. 101.

<sup>45</sup> Vinković Kravaica, A. Računovodstvo za poduzetnike: prezentacija., str.20.

<sup>46</sup> 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“<sup>47</sup> zatim taj rezultat podijeliti sa ukupnim brojem kreveta i na taj se način dobila cijena noćenja.

---

<sup>47</sup> 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/<br>75634        | 233,3606579 | 233,36 kn    |
| 2.1. Postotak iskorištenosti smještajnih jedinica   | (broj noćenja*100)/(broj kreveta*broj dana)                               | (75634*100)<br>/(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/<br>365          | 48356,16438 | 48.356,16 kn |
| 2.4. Vrijednost ekvivalentnog broja                 | planirani prihod za jedan dan/ukupni ekvivalent za jedan dan              | 48356,16/<br>5382         | 8,984764028 | 8,98476      |
| 2.5. Cijena noćenja po vrstama smještajnih jedinica | a) ekv. broj za dan*vrijednost ekv. broja<br>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“<sup>48</sup>. 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“<sup>49</sup>. 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“<sup>50</sup>. 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“<sup>51</sup>. 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

---

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

<sup>49</sup> Hrvatski jezični portal. [www.hjp.znanje.hr](http://www.hjp.znanje.hr), (pristup 13.07.2018.)

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

<sup>51</sup> 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“<sup>52</sup> 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“<sup>53</sup>. 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.

---

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

<sup>53</sup> 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”<sup>54</sup> 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”<sup>55</sup>.

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

<sup>55</sup> 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?“<sup>56</sup>.

**Slika 7 Proces prikupljanja informacija i uloga računovodstva troškova u tome**

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

Izvor: autor

<sup>56</sup> 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”<sup>57</sup>. 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”<sup>58</sup> (nabavljena sirovina), “način vrednovanja zaliha”<sup>59</sup> (FIFO metoda ili metoda prodajnih cijena PPC), “načine razvrstavanja troškova”<sup>60</sup> (najčešće po prirodnim vrstama), “načine praćenja tijeka troškova i dinamike ispunjenja informacijskih zahtjeva korisnika”<sup>61</sup>.

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.

---

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

<sup>58</sup> Ibid., str. 71.

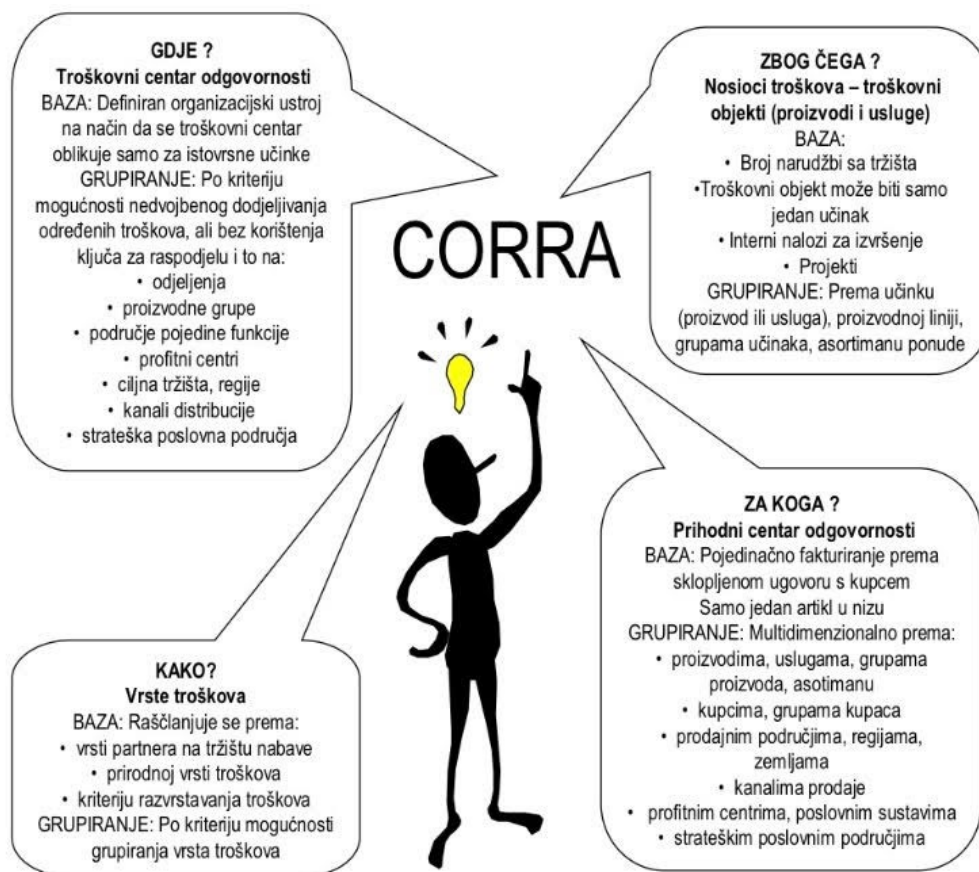
<sup>59</sup> Ibid., str. 71

<sup>60</sup> Ibid., str. 71.

<sup>61</sup> 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”<sup>62</sup> 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.

<sup>62</sup> 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”<sup>63</sup>.

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”<sup>64</sup>, 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.

---

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

<sup>64</sup> Ibid., str. 80.



Postoje rashodi koji se ne smatraju troškovima, kao na primjer “neisplaćena plaća vlasnika”<sup>65</sup> 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”<sup>66</sup> (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”<sup>67</sup>).
- 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”<sup>68</sup>.
- “Vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda u financijskom računovodstvu i troškova iskazanih u internom obračunu”<sup>69</sup> – 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”<sup>70</sup>. 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.

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

<sup>66</sup> Ibid., str. 81

<sup>67</sup> Ibid., str. 81.

<sup>68</sup> Ibid., str. 81.

<sup>69</sup> Ibid., str. 81.

<sup>70</sup> 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”<sup>71</sup> 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”<sup>72</sup>. 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.

---

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

<sup>72</sup> 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”<sup>73</sup>, 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”<sup>74</sup>. 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”<sup>75</sup> 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.

---

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

<sup>74</sup> Ibid., str. 89.

<sup>75</sup> 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 povezane 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”<sup>76</sup>, 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                           |

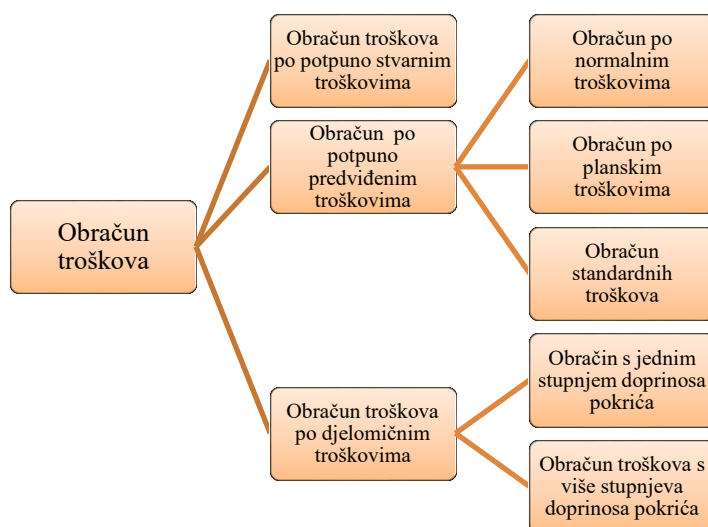
Izvor: autor

<sup>76</sup> 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”<sup>77</sup>, 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”<sup>78</sup>.

Slika 10 Vrste obračuna troškova



Izvor: autor

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

<sup>78</sup> 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”<sup>79</sup> 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”<sup>80</sup>. 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”<sup>81</sup>. 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.

---

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

<sup>80</sup> Ibid., str. 146.

<sup>81</sup> 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.”<sup>82</sup> 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).

---

<sup>82</sup> 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”<sup>83</sup>. Zato se primjenjuju određeni kriteriji:

### Slika 11 Raspored indirektnih troškova u ugostiteljstvu

| VRSTA TROŠKOVA       | KRITERIJ OBUHVATANJA                       |
|----------------------|--|
| 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”<sup>84</sup>.

Potrebno je troškove s mjesta njihovog nastanka premjestiti na nositelje (“učinci poslovnog procesa”<sup>85</sup>). 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.

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

<sup>84</sup> Ibid., str. 152.

<sup>85</sup> 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**

$$x = \frac{T}{Q} \quad x = \frac{T}{Q} = \frac{120\,000}{1800} = 66,66666 \text{ kn}$$

| 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 | <b>1 800</b> | <b>66,6666</b>             | <b>120 000</b>            |

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”<sup>86</sup> 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.

<sup>86</sup> 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           |
| <b>Troškovi proizvodnje</b> | <b>120 000</b> | <b>57 000</b>   | <b>45 000</b>   | <b>18 000</b>   |
| <b>Cijena koštanja</b>      |                | <b>57,00 kn</b> | <b>90,00 kn</b> | <b>60,00 kn</b> |

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             |
| <b>Troškovi proizvodnje</b> | <b>120 000</b>  | <b>57 600</b>   | <b>44 000</b>   | <b>18 400</b>   |
| <b>Cijena koštanja</b>      |                 | <b>57,60 kn</b> | <b>88,00 kn</b> | <b>61,33 kn</b> |

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                     | <b>66,6</b> | <b>66,6</b> | <b>66,6</b> |
| Divizionna metoda kalkulacije s ekvivalentnim brojevima | <b>54</b>   | <b>60</b>   | <b>120</b>  |
| Sumarna dodatna metoda kalkulacije                      | <b>57</b>   | <b>90</b>   | <b>60</b>   |
| Elektivna dodatna metoda kalkulacije                    | <b>57,6</b> | <b>88</b>   | <b>61,3</b> |

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”<sup>87</sup>. 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.

<sup>87</sup> 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           |   |
| <b>UKUPNI PRIMARNI TROŠKOVI</b> | <b>571100</b>   | <b>130000</b>   | <b>23200</b>      | <b>181000</b>         | <b>98600</b>  | <b>64100</b>   | <b>23200</b>       | <b>51000</b>    |   |
| <b>Obračun troškova</b>         |                 |                 |                   |                       |               |                |                    |                 |   |
| radna zajednica                 | 0               | 19831           | 0                 | 11332                 | 11332         | 5666           | 2833               |                 | $51000 * 100 / 18000 = 28,33\%$<br>na PI                    |
| vlastiti transport              | 0               |                 | 10000             | 10000                 | 10000         |                |                    |                 | $(23200 + 2833) / 2603,3 = 10$<br>kn                        |
| Praonica                        | 0               |                 | 26000             | 3760                  | 15000         |                |                    |                 | $(64100 + 5666) / 6976 = 10$<br>kn                          |
| Restoran                        | 0               |                 |                   |                       |               |                |                    |                 | $(23200 + 10000 + 26000) * 100 / 130000 = 45,54\%$<br>na DT |
| <b>UKUPNI TROŠKOVI</b>          | <b>575055</b>   | <b>209031</b>   | <b>0</b>          | <b>206092</b>         | <b>134932</b> | <b>25000</b>   | <b>0</b>           | <b>0</b>        |   |

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"<sup>88</sup>.

U obračunskom razdoblju na mjestu troška restoran, pripremljeno je i posluženo 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                    |
| <b>Direktni troškovi</b>         | 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                    |
| <b>UKUPNI TROŠKOVI</b>           | 209031,00       | 95823,00          | 82685,50           | 30524,50                   |
| Broj prodanih obroka             | 1300            | 620               | 430                | 250                        |
| <b>Cijena koštanja po učinku</b> |                 | 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.

<sup>88</sup> 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            |
| <b>Rashod</b>                 | 209031,00 | 95823,00    | 82685,50     | 30524,50             |
| <b>Prihod</b>                 | 581000,00 | 248000,00   | 258000,00    | 75000,00             |
| <b>PDV</b>                    | 145250,00 | 62000,00    | 64500,00     | 18750,00             |
| <b>Fakturna vrijednost</b>    | 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 koštanja 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<br>2 | 68697,333     | 45,80                       | 50,00    | 37500,00         | 40,00 | 30000,00      |
| B               | 1000          | 2          | 2000               | 45,798<br>2 | 91596,444     | 91,60                       | 80,00    | 40000,00         | 70,00 | 35000,00      |
| C               | 2000          | 0,5        | 1000               | 45,798<br>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”<sup>89</sup>. 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”<sup>90</sup> 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”<sup>91</sup> 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).

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

<sup>90</sup> Ibid., str. 173.

<sup>91</sup> 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“.<sup>92</sup>

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.

---

<sup>92</sup> 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”<sup>93</sup>. 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<br>90.000 |
|                 | Ukupni planski troškovi 900.000,00       |                      |
|                 | Obračunati troškovi                      |                      |
|                 |  | 3.000<br>noćenja     |
|                 | <i>Stupanj iskorištenosti kapaciteta</i> |                      |

Izvor: autor

<sup>93</sup> 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”<sup>94</sup> 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”<sup>95</sup> (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<br>199.970,00 |
|  | Planski troškovi ostvareni za<br>stupanj iskorištenosti 600.030,00 |                                 |
|  | Obračunati troškovi  |                                 |
|  | 2.000 noćenja  | 3.000 noćenja                   |
| <i>Stupanj iskorištenosti kapaciteta</i> |  |                                 |

Izvor: autor

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

<sup>95</sup> 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“<sup>96</sup> 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“<sup>97</sup> određuje se koja razlika stvarno nastalih ukupnih troškova i budžetiranih troškova ( $1.300.000 - 1.010.000 = 290.000$ ). “Odstupanje od stupnja zaposlenosti“<sup>98</sup> 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.

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

<sup>97</sup> Ibid., str. 194.

<sup>98</sup> 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“<sup>99</sup>. 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“<sup>100</sup> 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“<sup>101</sup>.

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

<sup>100</sup> Ibid., str. 199.

<sup>101</sup> 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"<sup>102</sup>.

Problem koji se može javiti su "uska grla"<sup>103</sup> 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"<sup>104</sup>, 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.

---

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

<sup>103</sup> Ibid., str. 226.

<sup>104</sup> 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”<sup>105</sup>. 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”<sup>106</sup>. 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”<sup>107</sup> 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”<sup>108</sup>. 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

---

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

<sup>106</sup> Ibid., str. 227.

<sup>107</sup> Ibid., str. 231.

<sup>108</sup> 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”<sup>109</sup>.

---

<sup>109</sup> 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”<sup>110</sup>. 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”<sup>111</sup>, 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”<sup>112</sup> koji predstavlja kontrolabilni trošak neovisno je li riječ o varijabilnom ili fiksnom trošku. Osim njega javlja se uvođenje “relativno općeg troška”<sup>113</sup> 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.

---

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

<sup>111</sup> Ibid., str. 247.

<sup>112</sup> Ibid., str. 250.

<sup>113</sup> 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<br>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<br>K<br>U<br>P<br>N<br>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                |     |                     |       |                     |      |                     |      |                     |     |

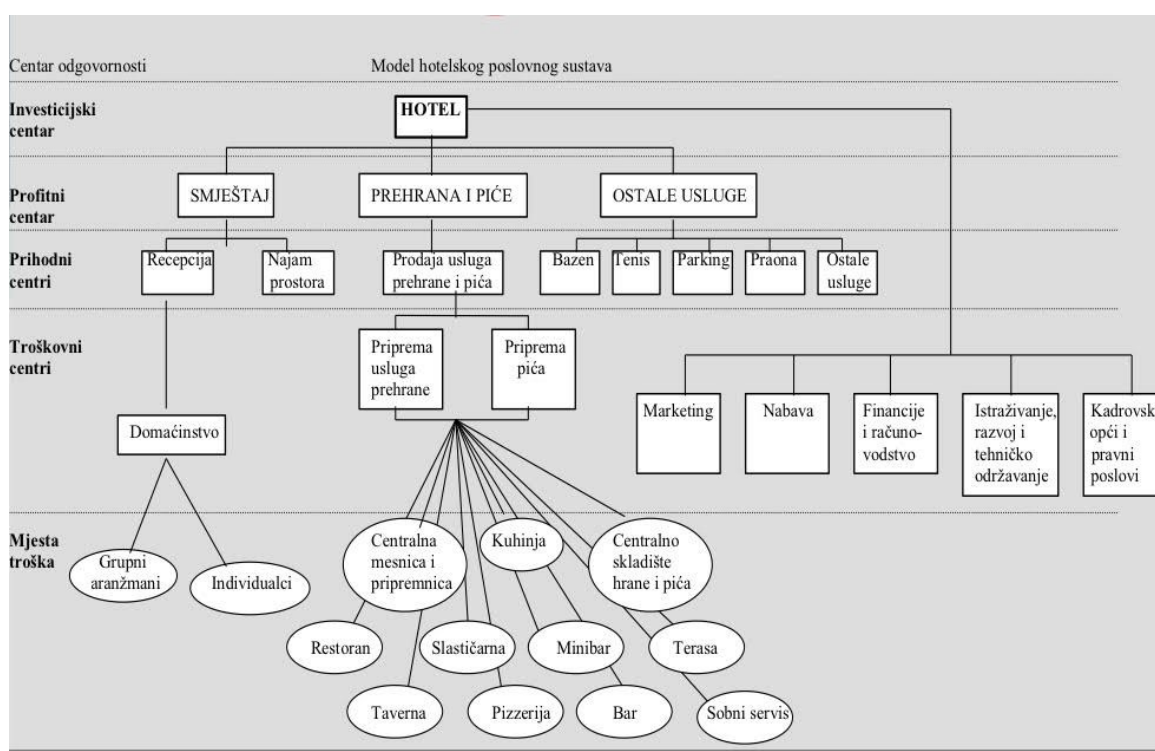
Izvor: autor



## 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“<sup>114</sup>) 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“<sup>115</sup>.

**Slika 21 Centri odgovornosti u hotelskom poslovnom sustavu**



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

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

<sup>115</sup> 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”<sup>116</sup>, 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”<sup>117</sup>, sastavljaju se temeljna financijska izvješća na temelju dobivenih podataka i računaju financijski pokazatelji za pojedini centar.

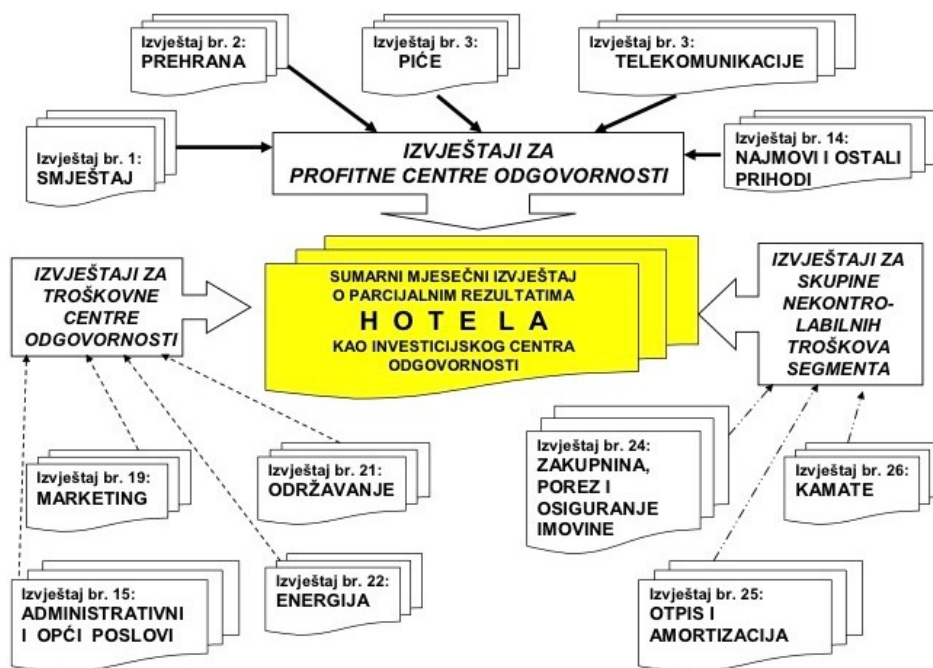
<sup>116</sup> Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 323.

<sup>117</sup> 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<br>(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<br>(dostavljeno segmentu PICE) | 2 000   |           |
| (+) Učinci drugih segmenata koje se koriste u okviru int. procesa<br>(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<br>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<br>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<br>(VARIJABILNI TROŠKOVI SEGMENTA)                                 |         |         |
| Utrošene sirovine i materijal (pića i polupr.)  | 160 000 |         |
| (-) Vlastiti učinci pruženi drugom segm. u okviru internog procesa<br>(dostavljeno segmentu PREHRANA) | 1 000   |         |
| (+) Učinci drugih segmenata koji se koriste u okviru int. procesa<br>(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<br>(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<br>(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<br>PREHRANE (DOPRINOS POKRIĆA I)      |         | 46 000    |
| 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<br>(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<br>(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”<sup>118</sup>.

**Slika 28 Izvještaj ADMINISTRATIVNI I OPĆI POSLOVI**

| Izvještaj 15: ADMINISTRATIVNI I OPĆI POSLOVI                             |         |                |
|--|---------|----------------|
|  |         | - u kn         |
| <b>TROŠKOVI RADA</b>   |         |                |
| Plaće i nadnice  | 182 000 |                |
| Drugi troškovi rada  | 45 000  |                |
| Ukupno troškovi rada   |         | 227 000        |
| <b>OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI SEGMENTA</b>                            |         |                |
| 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        |
| <b>UKUPNI TROŠKOVI SEGMENTA ADMINISTRATIVNI I OPĆI TROŠKOVI</b>          |         | <b>558 000</b> |

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

<sup>118</sup> 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”<sup>119</sup>.

**Slika 29 Izvještaj MARKETING**

| Izvještaj 19: MARKETING                               |         |         |
|---|---------|---------|
| - u kn  |         |         |
| <b>a) PRODAJA</b>                                     |         |         |
| 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>b) PROMOCIJA</b>                                   |         |         |
| 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.

<sup>119</sup> 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         |
| <b>TROŠKOVI RADA</b>                                    |         |                |
| Plaće i nadnice   | 164 000 |                |
| Drugi troškovi rada                                     | 40 000  |                |
| Ukupno troškovi rada                                    |         | 204 000        |
| <b>OSTALI KONTROLABILNI TROŠKOVI SEGMENTA</b>           |         |                |
| 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        |
| <b>UKUPNI TROŠKOVI SEGMENTA ODRŽAVANJE</b>              |         | <b>370 000</b> |

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**

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

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<br>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 |
| <b>PROFITNI CENTRI ODGOVORNOSTI (OPERATED DEPARTMENTS)</b>              |   |                  |                           |                  |                               |                    |
| 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            |
| <b>Ukupno profitni centri odgovornosti</b>                              |   | <b>9 266 000</b> | <b>1 062 000</b>          | <b>1 921 000</b> | <b>738 000</b>                | <b>5 545 000</b>   |
| <b>TROŠKOVNI CENTRI ODGOVORNOSTI (UNDISTRIBUTED OPERATING EXPENSES)</b> |   |                  |                           |                  |                               |                    |
| 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            |
| <b>Ukupno troškovni centri odgovornosti</b>                             |   |                  |                           | <b>547 000</b>   | <b>1 464 000</b>              | <b>2 011 000</b>   |
| <b>REZULTAT SEGMENTA</b>  |   | <b>9 266 000</b> | <b>1 062 000</b>          | <b>2 468 000</b> | <b>2 202 000</b>              | <b>3 534 000</b>   |
| 24.   | ZAKUPNINA, POREZ I OSIGURANJE IMOVINE                   |                  |                           |                  |                               | 641 000            |
| <b>EBITDA</b>   |   |                  |                           |                  |                               | <b>2 893 000</b>   |
| 25.   | KAMATE  |                  |                           |                  |                               | 461 000            |
| <b>EBTDA</b>  |   |                  |                           |                  |                               | <b>2 432 000</b>   |
| 26.   | OTPISI I AMORTIZACIJA                                   |                  |                           |                  |                               | 552 000            |
| Rezultat prodaje imovine  |   |                  |                           |                  |                               | 2 000              |
| <b>EBT</b>  |   |                  |                           |                  |                               | <b>1 878 000</b>   |
| 27.   | Porez na dobit 20% na por. osnovicu                     |                  |                           |                  |                               | 375 600            |
| <b>NETO REZULTAT RAZDOBLJA HOTELA</b>                                   |   |                  |                           |                  |                               | <b>1 502 400</b>   |

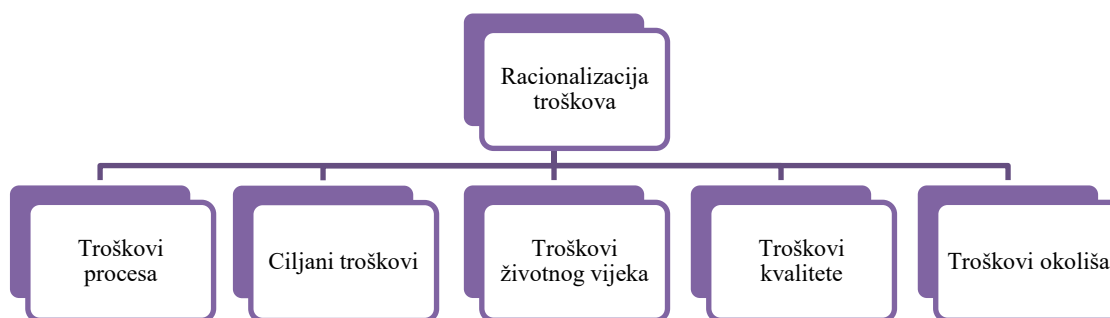
Izvor: Peršić, M., Janković, S. (2006). Menadžersko računovodstvo hotela. Zagreb: Sveučilište u Rijeci. str. 385.

## 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”<sup>120</sup>, 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.

<sup>120</sup> 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“<sup>121</sup>. 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  | <b>83,00 kn</b> |

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“<sup>122</sup> 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.

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

<sup>122</sup> Ibid., str. 399.

Obračuni po potpunim, standardnim potpunim i varijabilnim troškovima “okrenuti su potrebama financijskog računovodstva“<sup>123</sup>. 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“<sup>124</sup>. 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“<sup>125</sup>, predstavljaju “kvantitativne veličine“<sup>126</sup> 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).

---

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

<sup>124</sup> Ibid., str. 400.

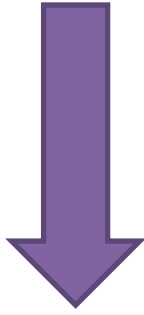
<sup>125</sup> Ibid., str. 405.

<sup>126</sup> Ibid., str. 431.

Nakon toga se utvrđuje uzročnik troškova, a on je “faktor koji uzrokuje nastanak troška pojedinog procesa”<sup>127</sup>. 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”<sup>128</sup>. 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

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

<sup>128</sup> 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”<sup>129</sup>. 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”<sup>130</sup>. 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”<sup>131</sup>, 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”<sup>132</sup>.

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”<sup>133</sup> i ciljana dobit. Kada se od ciljane dobiti oduzme ciljana cijena dobivaju se dozvoljeni troškovi koji usklađivanjem sa standardnima dovode do ciljanih troškova.

---

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

<sup>130</sup> Ibid., str. 439.

<sup>131</sup> Ibid., str. 442.

<sup>132</sup> Ibid., str. 442.

<sup>133</sup> 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**

|  | Funkcija                     | Učestalost             | Utjecaj   | Faktor ravnoteže |       |
|--|------------------------------|------------------------|-----------|------------------|-------|
|  | 1. Izračun faktora ravnoteže | <i>Okus</i>            | 50        | 40 60            | 0,2   |
| <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“<sup>134</sup>,
- 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“<sup>135</sup> – 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.“<sup>136</sup> 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.

---

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

<sup>135</sup> Ibid., str. 453.

<sup>136</sup> 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”<sup>137</sup>. 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”<sup>138</sup>).

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”<sup>139</sup>. 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”<sup>140</sup> 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).

---

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

<sup>138</sup> Ibid., str. 459.

<sup>139</sup> Ibid., str. 462.

<sup>140</sup> Ibid., str. 463.

Upravljanje troškovima nekvalitete nastaje tako što se provodi njihovo "liječenje"<sup>141</sup> 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"<sup>142</sup> 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"<sup>143</sup>, 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.

---

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

<sup>142</sup> Ibid., str. 475.

<sup>143</sup> 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“<sup>144</sup>.

**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“<sup>145</sup> 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“<sup>146</sup>. On predstavlja početnu točku u upravljanju troškovima kvalitete.

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

<sup>145</sup> Ibid., str. 482.

<sup>146</sup> 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“<sup>147</sup>. 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.

---

<sup>147</sup> 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"<sup>148</sup> 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"<sup>149</sup>.

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"<sup>150</sup> 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

---

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

<sup>149</sup> Ibid., str. 500.

<sup>150</sup> 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 m<sup>3</sup>, snaga 15 kwh/m<sup>3</sup>, 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”<sup>151</sup> (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 <sup>3</sup> / 15 kwh po m <sup>3</sup> = 4 kn po kwh * 7000 kwh godišnje | 28.000,00 kn  |
| Očekivana potrošnja ako će se koristiti drvo | 15 kn po m <sup>3</sup> / 5 kwh po m <sup>3</sup> = 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.

<sup>151</sup> 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”<sup>152</sup>. 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 <sup>3</sup> , 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 <sup>3</sup> , 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

<sup>152</sup> 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](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/djurjevacka-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](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/zip-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<br>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<br>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<br>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<br>DJELATNOSTIMA-----          | 17 |
| TABLICA 3 KNJIŽENJE -----   | 20 |
| TABLICA 4 BORAVIŠNA 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<br>-----       | 24 |
| TABLICA 7 KNJIŽENJE KADA AGENCIJA RADI U SVOJE IME I ZA TUĐI RAČUN<br>-----       | 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<br>HOTELA -----           | 65 |
| TABLICA 32 PRIHODI I RASHODI RESTORANA -----                                      | 66 |
| TABLICA 33 DIVIZIONA METODA S EKVIVALENTNIM BROJEM CENTRALNE<br>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<br>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<br>RESTORANA FIOLICA----- | 100 |
| TABLICA 44 KALKULACIJA UVOĐENJA EKOLOŠKI PRIHVATLJIVE<br>INVESTICIJE-----              | 108 |
| TABLICA 45 EKO-BILANCA-----  | 109 |