

Ekonomika ugostiteljstva

Ivanović, Slobodan

Authored book / Autorska knjiga

Publication status / Verzija rada: **Published version / Objavljena verzija rada (izdavačev PDF)**

Publication year / Godina izdavanja: **2012**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:191:609669>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 4.0 International](#)/[Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-18**



SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA MENADŽMENT
U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
OPATIJA, HRVATSKA

Repository / Repozitorij:

[Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management](#)





Slobodan Ivanović
EKONOMIKA UGOSTITELJSTVA



Sveučilište u Rijeci



Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija

Prof. dr. sc Slobodan Ivanović
EKONOMIKA UGOSTITELJSTVA



UDŽBENICI SVEUČILIŠTA U RIJECI
MANUALIA UNIVERSITATIS STUDIORUM FLUMINENSIS

CIP - Katalogizacija u publikaciji
SVEUČILIŠNA KNJIŽNICA RIJEKA

UDK 640.4(075.8)

IVANOVIĆ, Slobodan, ekonomist

Ekonomika ugostiteljstva / Slobodan Ivanović. -

Opatija : Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu,

2012. - (Udžbenici Sveučilišta u Rijeci =

Manualia Universitatis studiorum Fluminensis)

Bibliografija.- Kazalo

I. Ugostiteljstvo – Udžbenik

ISBN 978-953-7842-10-9

121222070

Prof.dr.sc Slobodan Ivanović
EKONOMIKA UGOSTITELJSTVA

Odlukom povjerenstva za izdavačku djelatnost Sveučilišta u Rijeci,
Klasa: 602-09/12-01/34, ur.broj: 2170-57-05-12-3, od 14.prosinca 2012. godine
ova je knjiga prihvaćena kao sveučilišni udžbenik

Nakladnik

Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija

HR 51410 Opatija, Primorska ulica 42, p.p. 97

tel. ++385 51 294 752, 294 887, fax ++ 51 292 945

Za nakladnika

Dekan

Prof.dr.sc. Joža Perić

Recenzenti

Prof.dr.sc. Franjo Radišić, professor emeritus

Prof.dr.sc. Ljiljana Kosar

Lektor i korektor

Mr.sc. Željka Štefan, prof.

Naslovnica

Prof.dr.sc. Mislav Šimunić

Priprema za tisak i tisak knjige

Grafomark d.o.o. Zagreb, 2012

ISBN 978-953-7842-10-9

Copyright

Sva autorska prava pridržava autor. Nijedan dio ove knjige ne smije se reproducirati, pohranjivati ili prenositi u bilo kojem obliku (elektronički, kopiranjem, snimanjem, ili na druge načine) bez prethodnog pismenog dopuštenja od strane autora

Prof.dr.sc. SLOBODAN IVANOVIĆ

EKONOMIKA UGOSTITELJSTVA



SVEUČILIŠTE U RIJECI



FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU OPATIJA

Opatija, 2012.

PREDGOVOR

Ugostiteljstvo shvaćeno kao djelatnost pružanja usluga smještaja, hrane i pića nedvojbeno se veže uz turizam kao društvenu pojavu. Prisutnost ugostiteljskih objekata, inicirana atraktivnošću prostora, asortimanom, raznovrsnošću i kvalitetom sadržaja, odnosno stupnjem prilagođenosti zahtjevima potražnje, potiče razvoj turizma na određenom području. U ugostiteljskim objektima zadovoljavaju se potrebe turista za smještajem, hranom i pićem i drugim ugostiteljskim uslugama. Značaj koji ugostiteljstvo ima u gospodarskom sustavu turistički orijentiranih država navodi na potrebu njegovoga sagledavanja s ekonomskoga aspekta.

Ugostiteljska poduzeća djeluju na dinamičnom turističkom tržištu podložnom stalnim promjenama pod utjecajem trendova turističke ponude i potražnje. U takvom okruženju primjena ekonomskih načela i kriterija poslovanja postaju imperativ uspješnoga poslovanja ugostiteljskih poduzeća.

Karakteristike ugostiteljskih usluga, s jedne strane, i posebnosti turističkoga tržišta, s druge strane, utjecale su na izdvajanje ekonomike ugostiteljskih poduzeća iz opće ekonomike poduzeća i oblikovanje posebne znanstvene i nastavne discipline. Ekonomika ugostiteljskih poduzeća je mikroekonomska disciplina koja se bavi gospodarskim problemima ugostiteljskoga poduzeća, istražuje čimbenike njegovoga uspjeha i spoznaje zakonitosti pojava u njegovom poslovanju.

Kao takva ekonomika ugostiteljskih poduzeća oblikuje se u nastavnu disciplinu koja obrazuje buduće menadžere ugostiteljskih poduzeća novim znanstvenim dostignućima iz svoga područja.

Izučavanju ekonomike ugostiteljstva u ovoj knjizi usmjereno je na segment turističkoga ugostiteljstva. Knjiga je namijenjena studentima i mogućim drugim korisnicima: ekonomistima i menadžerima u ugostiteljskim poduzećima te stručnjacima koji se bave odgovarajućim problemima ugostiteljskih poduzeća.

Autor

SADRŽAJ

PREDGOVOR	VII
SADRŽAJ	VIII
1. TEMELJNA OBILJEŽJA UGOSTITELJSKE DJELATNOSTI	1
1.1. Pojam i karakteristike ugostiteljstva.	1
1.2. Pojavni oblici i vrste ugostiteljstva	5
1.3. Povijesni razvoj ugostiteljstva.	10
1.4. Povezanost ugostiteljstva i turizma.	14
1.5. Ugostiteljstvo kao gospodarska djelatnost u Republici Hrvatskoj.	17
1.5.1. Klasifikacija ugostiteljske djelatnosti i ugostiteljskih objekata	18
1.5.2. Značaj ugostiteljstva u turizmu Republike Hrvatske.	31
1.6. Mjere ekonomske politike usmjerene na razvoj ugostiteljstva.	37
2. EKONOMIKA UGOSTITELJSKIH PODUZEĆA	39
2.1. Ekonomika poduzeća kao znanstvena i nastavna disciplina	39
2.2. Povijesni razvoj ekonomike poduzeća kao znanosti	42
2.3. Pojam i značajke ekonomike ugostiteljskih poduzeća.	51
2.4. Predmet, zadaća i cilj ekonomike ugostiteljskih poduzeća	53
2.5. Odnos ekonomike ugostiteljskih poduzeća s drugim ekonomskim i neekonomskim disciplinama.	55
2.6. Metode ekonomike ugostiteljskoga poduzeća	59
2.7. Ugostiteljsko poduzeće	62
2.7.1. Pojmovno određenje i značajke ugostiteljskoga poduzeća	63
2.7.2. Podjela ugostiteljskih poduzeća.	68
2.7.3. Udruživanje ugostiteljskih poduzeća.	71
2.8. Uvjeti osnivanja i uspješnosti rada ugostiteljskoga poduzeća	74
2.9. Poslovanje ugostiteljskih poduzeća na turističkom tržištu	77
2.9.1. Načela poslovanja	77

2.9.2. Poslovna politika	79
2.9.3. Planiranje i planovi	82
2.9.4. Financiranje ugostiteljskoga poduzeća	86
2.10. Praćenje poslovanja ugostiteljskih poduzeća	90
3. SREDSTVA REPRODUKCIJE U UGOSTITELJSKOM PODUZEĆU	93
3.1. Pojam i podjela sredstava	93
3.1.1. Dugotrajna imovina	95
3.1.2. Kratkotrajna imovina	98
3.2. Amortizacija i sustav obračuna u ugostiteljstvu	104
3.2.1. Utvrđivanje vrijednosti dugotrajne materijalne imovine	105
3.2.2. Sustav obračuna amortizacije	107
3.3. Održavanje i investiranje u stalna sredstva	116
4. TEORIJA TROŠKOVA U UGOSTITELJSTVU	119
4.1. Pojam troškova i njihova povezanost s ekonomikom poduzeća	119
4.2. Vrste troškova u ugostiteljstvu	122
4.2.1. Troškovi po njihovoj prirodi	123
4.2.2. Troškovi po mjestima njihova nastanka ili mogućnosti njihova obuhvaćanja po nositeljima troška	124
4.2.3. Troškovi po reagiranju na stupanj zaposlenosti	126
4.2.4. Troškovi po mogućnosti dodjeljivanja segmentima ili centrima odgovornosti	135
4.2.5. Troškovi po odnosu prema učincima - proizvodima i uslugama	136
4.3. Planiranje, analiza i racionalizacija troškova u poduzeću	137
4.4. Proračun troškova za različite stupnjeve iskoristivosti kapaciteta	142
4.5. Troškovi, prihodi i iskorištenost kapaciteta	146
4.6. Funkcionalna analiza vrijednosti ugostiteljskih usluga	151
5. POSLOVNI REZULTAT UGOSTITELJSKOGA PODUZEĆA	153
5.1. Obračun poslovanja ugostiteljskoga poduzeća	153
5.2. Bilanca stanja ugostiteljskoga poduzeća	156
5.3. Utvrđivanje rezultata poslovanja ugostiteljskoga poduzeća	162

5.3.1. Prihodi	163
5.3.2. Rashodi	166
5.3.3. Rezultat poslovanja.	168
5.4. Utvrđivanje vrijednosti ugostiteljskoga poduzeća.	172
6. USPJEŠNOST I EKONOMSKA MJERILA USPJEŠNOSTI POSLOVANJA UGOSTITELJSKOGA PODUZEĆA	183
6.1. Pojmovno određenje uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća	183
6.2. Ekonomska mjerila uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća	185
6.2.1. Mjerenje proizvodnosti rada u ugostiteljstvu.	186
6.2.2. Ekonomičnost poslovanja u ugostiteljskim poduzećima	193
6.2.3. Rentabilnost poslovanja u ugostiteljskim poduzećima	199
6.3. Povezanost i međusobna ovisnost ekonomskih mjerila uspješnosti poslovanja	204
6.4. Čimbenici uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća.	205
7. POLITIKA CIJENA U UGOSTITELJSTVU	207
7.1. Posebnosti formiranja cijena ugostiteljskih usluga	207
7.2. Metode formiranja cijena ugostiteljskih usluga	210
7.3. Utjecaj tržišnih čimbenika na formiranje cijena ugostiteljskih usluga.	211
7.4. Kalkulacija cijena ugostiteljskih usluga	216
7.4.1. Pojam i vrste kalkulacija	216
7.4.2. Metode kalkulacije	220
8. PRINCIPI PRODAJE U UGOSTITELJSTVU.	233
8.1. Funkcija marketinga u ugostiteljstvu	233
8.2. Posebnosti prodaje ugostiteljskih usluga	239
8.3. Prodajna politika ugostiteljskoga poduzeća	243
8.4. Kanali prodaje ugostiteljskih usluga.	245
8.4.1. Izravna prodaja ugostiteljskih usluga.	245
8.4.2. Neizravna prodaja ugostiteljskih usluga	247
8.5. Internet kao kanal distribucije ugostiteljskih usluga.	249

9. EKONOMIKA INVESTICIJA U UGOSTITELJSTVU	255
9.1. Investicije i motivi investiranja u ugostiteljstvu	255
9.2. Vrste investicija u ugostiteljstvu	260
9.3. Odnos investicija i razvoja ugostiteljskoga poduzeća	262
9.4. Investicijska odluka	266
9.5. Planiranje i ocjena investicijskoga projekta	267
9.5.1. Planiranje investicijskoga projekta	268
9.5.2. Priprema investicijskoga projekta	272
9.5.3. Ocjena učinkovitosti investicijskoga projekta	278
9.5.4. Izvedba investicijskoga projekta	287
LITERATURA	289
POPIS TABLICA	298
POPIS SLIKA	300

1. TEMELJNA OBILJEŽJA UGOSTITELJSKE DJELATNOSTI

Pojmovi ugostiteljstvo i turizam, kako u znanstvenoj i stručnoj, tako su i u svakodnevnoj uporabi milijuna ljudi diljem svijeta. Nesumnjivo je da većina ljudi razumije značenje tih riječi ovisno o iskustvu i/ili kulturnom okruženju u kojem se riječi ugostiteljstvo i turizam koriste. Rasprava o ekonomici i organizaciji ugostiteljstva i ugostiteljske djelatnosti, međutim, podrazumijeva njihovo sagledavanje s različitih aspekata: ekonomskog (ostvaruje ekonomske ciljeve), pravnog (regulirano je zakonom), društvenog (odnos među ljudima), kulturnog (razmjena kultura i tradicije) i političkog (odnos države spram ugostiteljstva). Posebice se naglašava potreba istraživanja ugostiteljstva u kontekstu unaprjeđenja turizma kao ekonomskoga i društvenoga fenomena suvremenoga društva. Ugostiteljstvo shvaćeno kao djelatnost pružanja usluga smještaja, hrane i pića nedvojbeno se veže uz turizam kao društvenu pojavu. Svojom djelatnošću omogućuje ostvarenje turizma i njegov razvoj.

1.1. Pojam i karakteristike ugostiteljstva

U znanstvenoj i stručnoj literaturi prevladava stajalište o korijenu pojma "ugostiteljstvo" u hrvatskoj riječi ugostiti, što znači primiti, smjestiti i poslužiti posjetitelja hranom i pićem.

S gospodarskoga aspekta, izraz ugostiteljstvo označava djelatnost iz područja pružanja usluga. Usluge obuhvaćene ugostiteljskom djelatnošću su usluge smještaja, prehrane i točenja pića. S toga aspekta M. Štambuk ugostiteljstvo definira kao "uslužnu gospodarsku djelatnost koja se sastoji u pružanju usluga smještaja, prehrane i pića".¹ Uz osnovne usluge, međutim, ugostiteljstvo nudi i sporedne (dopunske) i pomoćne usluge kojima nadopunjuje i poboljšava kvalitetu osnovnih usluga. U dopunske usluge ubrajaju se: doček i ispraćaj gosta, čuvanje stvari i vrednota, čišćenje odijela i obuće, prodaja raznih predmeta svakodnevne uporabe, organizacija zabave i športskih sadržaja, iznajmljivanje športske opreme, organizacija seminara, kongresa i sl. Ove usluge imaju trend stalnoga povećanja sukladno potrebama turista. U pomoćne usluge ubrajaju se: održavanje ugostiteljskih objekata, opreme i uređaja, okoliša, pečenje kruha, peciva i kolača,

1] Cf. M. Štambuk, *Ekonomika i organizacija u ugostiteljstvu*, II izdanje, Školska knjiga, Zagreb, 1972.

prerada mesnih proizvoda i drugih namirnica i sl.). Prikaz ugostiteljskih usluga dan je u tablici 1.

✕ Tablica 1: Ugostiteljske usluge

OSNOVNE	DOPUNSKE	POMOĆNE
Usluge smještaja Usluge prehrane Usluge pića	Prijem i ispraćaj gostiju Prijenos stvari i prijevoz osoba Davanje obavijesti Primanje i otpremanje pošte Čuvanje vrijednosti gostiju Čišćenje odjeće i obuće Prodaja roba i predmeta Sportske, zabavne i usluge animacije i sl. Pružanje frizerskih, brijadžkih, zdravstvenih usluga i dr.	Održavanje ugostiteljskih objekata i opreme Održavanje okoliša ugostiteljskih objekata Pranje i peglanje ugostiteljskog rublja Usluge pripreme mesa, povrća i dr. Usluge garažiranja i popravak automobila gostiju

Izvor: Izradio autor

Posebnosti ugostiteljske usluge koje se ogledaju u sljedećim karakteristikama:^{2,3}

- 1. neopipljivost - usluga se ne može probati prije konzumacije; uspješnost usluge temelji se na stručnoj izvedbi zaposlenih u generiranju emocionalnih odgovora kupaca, primjerice, gosti restorana, barova, hotela i sl. žele se osjećati dobrodošlima i željenima;
- 2. heterogenost - svaka je usluga posebna, proizvedena posebnim ponašanjem davatelja usluge i zadovoljava jedinstvene zahtjeve kupaca;
- 3. istodobnost stvaranja i potrošnje - usluge ne može biti proizvedena i skladištena prije konzumacije; usluge postoje samo u vrijeme njihove proizvodnje;
- 4. neodvojivost - davatelj usluge i korisnik usluge moraju biti prisutni; usluga slobodnog vremena mora biti smještena tamo gdje kupac želi koristiti uslugu;

determiniraju definiranje ugostiteljstva.

2] C. Lashley, Lee-Ross, D.: *Organization Behaviour for Leisure Services*, Butterworth Heinemann, Burlington, 2003., str. XVIII.

U smislu Zakona o ugostiteljskoj djelatnosti u Republici Hrvatskoj, ugostiteljska djelatnost je pripremanje hrane i pružanje usluga prehrane, pripremanje i usluživanje pića i napitaka i pružanje usluga smještaja. Obuhvaća i pripremanje hrane za potrošnju na drugom mjestu sa ili bez usluživanja (u prijevoznom sredstvu, na priredbama i sl.) i opskrba tom hranom (catering).³

Pod ugostiteljstvom se, dakle, podrazumijeva gospodarska djelatnost pripreme, proizvodnje i usluživanja hrane, pića i napitaka na poseban ugostiteljski način, pružanje usluga smještaja u posebno opremljenim sobama i apartmanima te pružanje usluga zabave i rekreacije u ugostiteljskom objektu. Pojednostavljeno, ugostiteljstvo je gospodarska djelatnost koja se bavi pružanjem ugostiteljskih usluga u za to posebno opremljenim ugostiteljskim objektima. Predmet poslovanja, a posebice specifičan ugostiteljski način pružanja usluga razlikuju ugostiteljsku djelatnost od drugih gospodarskih djelatnosti. Osim zadovoljenja osnovnih ljudskih potreba za stanom, hranom i piće, ugostiteljstvo stvara pretpostavke za zadovoljenjem društvenih, kulturnih, zdravstvenih i drugih potreba koje su motivirane posjetom i potražnjom određenih usluga u nekom ugostiteljskom objektu. Omogućava odmor i razonodu, rekreaciju, prihvata i boravak ljudi na turističkom i drugom putovanju, prehranu domicilnom stanovništvu i turistima, posjet mjestu ili objektu, izlet, oporavak, rehabilitaciju nakon bolesti i slično.⁴

U definicijama ugostiteljstva daje se naglasak na "pripremanje" i "usluživanje" iz čega se jasno raspoznaju karakteristike ugostiteljstva kao djelatnosti koja objedinjuje proizvodne i uslužne aktivnosti, odnosno karakteristike ugostiteljske djelatnosti kao proizvodno uslužne djelatnosti. Potrebno je, međutim, naglasiti da se ugostiteljska djelatnost obavlja u mnogobrojnim ugostiteljskim objektima, s različitom strukturom ugostiteljskih sadržaja, pa je teško odrediti dominantnost pojedinih aktivnosti. U hotelu, primjerice, priprema odnosno proizvodnja hrane i djelomično pića ima značajke materijalne proizvodnje, a zastupljene su i "čiste usluge" i trgovinska djelatnost (maloprodaja). Proizvodni dio ugostiteljske djelatnosti zasniva se na preradi i doradi, odnosno finalizaciji proizvoda drugih gospodarskih djelatnosti (poljoprivreda, industrija i dr.). On prethodi realizaciji usluživanja hrane, pića i napitaka. Ugostiteljska djelatnost oblikuje svoje proizvode prerađujući sirovine, poluproizvode i proizvode drugih djelatnosti, ulažući, pri tome, dodatni rad. Riječ je o proizvodno uslužnom programu, u kojem je usluga neodvojiva od proizvoda i ona ga obilježava. Usluživanje je

3) Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, (neslužbeno pročišćeni tekst Ministarstva turizma), NN 138/06, 152/08, 43/09 i 88/10, čl. 2.

4) V. Borković, A. Kobašić, *Poslovanje ugostiteljskih poduzeća*, Fakultet za turizam i vanjsku trgovinu Sveučilišta u Dubrovniku, Dubrovnik, 1993., str. 7.

način realizacije upotrebnih vrijednosti finalnih proizvoda, a usluga svojevrsni posrednik između proizvođača i potrošača hrane, pića i napitaka. Reprodukcijski ciklus u sektoru prehrane odlikuje se dvojakim, proizvodno uslužnim karakterom rada. U sektoru smještaja nastaje istoimena usluga čija realizacija podrazumijeva proces neproizvodnoga, odnosno uslužnoga karaktera. Usluga smještaja se ubraja u "čiste" usluge. Stoga se ne može govoriti o dominantnosti proizvodne ili uslužne komponente ugostiteljstva, već je neodvojivost usluge od proizvoda glavna karakteristika ugostiteljstva i na temelju nje ugostiteljstvo se svrstava u tercijarni sektor. Iz te osnovne karakteristike ugostiteljstva, odnosno iz naglašene neodvojivosti proizvoda od usluge odnosno od pružatelja usluge, i neodvojivosti usluge od ugostiteljskog objekta proizlaze i druge specifičnosti ugostiteljstva kao rezultat materijalno-tehničkih, tehnoloških i organizacijsko-kadrovskih zahtjeva poslovanja u ugostiteljstvu.⁵

Kao materijalno-tehnička posebnost do izražaja dolazi nefleksibilnost obujma i strukture sredstava za pripremu i pružanje ugostiteljskih usluga, što je posljedica dominantnog udjela fiksnih troškova u ukupnim troškovima ugostiteljskog objekta. Ta je posebnost manje izražena kod ugostiteljskih objekata koji isključivo pružaju usluge prehrane i točenja pića. Nefleksibilnost obujma i dominantnost fiksnih troškova u ugostiteljstvu rezultat je prvenstveno neravnomjernog poslovanja tijekom godine, uvjetovanog sezonskim oscilacijama. To se negativno odražava na troškove, jer se instalirani kapaciteti ne mogu stavljati u "hladni pogon", niti se mogu prenamijeniti u drugu funkciju.

Tehnološke posebnosti rezultat su isprepletenosti proizvodnih i uslužnih operacija koje se međusobno izmjenjuju i nadopunjuju, a zbog naglašene oscilacije u obujmu poslovanja imaju diskontinuirani karakter. Proizvodi i usluge u ugostiteljstvu sastavljeni su od raznovrsnih parcijalnih proizvoda i usluga te brojnih komponenti za njihovu pripravu. Naglašena je heterogenost parcijalnih proizvoda i važnost nematerijalne komponente tih proizvoda (u obliku usluge). Osim toga prostorije za obavljanje proizvodnih i uslužnih procesa moraju biti dizajnirane tako da omogućće realizaciju tih procesa u relativno kratkom vremenu. Proizvodi u ugostiteljstvu namijenjeni su neposrednoj potrošnji, odnosno ne proizvode se za skladište (izuzev nekih pripravaka u kuhinji), a potrošnja se odvija u ugostiteljskom objektu uz usluživanje na poseban, "ugostiteljski način". Procesi proizvodnje i potrošnje, uz mali vremenski odmak, gotovo se podudaraju. Finalizacijom parcijalni (materijalni) ugostiteljski proizvodi (hrana i piće) dobivaju obilježje materijalne usluge, dok ostale usluge (nematerijalni

5] Više u: I. Avelini Holjevac, *Ekonomska analiza radnih procesa u hotelu*, Informator, Zagreb, 1987., str. 2.

proizvodi - usluge smještaja i ostale dopunske usluge) imaju obilježje "čistih" usluga (osobne usluge).

Posebnosti ugostiteljstva izražene kroz materijalno-tehničke i tehnološke karakteristike odražavaju se i na organizacijsko-kadrovske posebnosti i zahtjeve ugostiteljske djelatnosti. Zaposleni u ugostiteljstvu moraju biti stalno u stavu pripravnosti, jer pružanje ugostiteljskih usluga počinje tek dolaskom gosta i iznošenjem njegovih zahtjeva. Naglašena diskontinuirana potražnja uvjetuje nejednak intenzitet rada tijekom dana, mjeseca, godine. Najveći broj zaposlenih direktno je u kontaktu s gostom, što od zaposlenih zahtijeva sposobnost komunikacije. Zaposleni u ugostiteljskom objektu svojim radom čine direktno dio ugostiteljske usluge i njezine kvalitete, koju gost plaća, što iziskuje stalno i trenutno prilagođavanje zaposlenih zahtjevima gostiju. Sve aktivnosti zaposlenih u ugostiteljstvu odvijaju se uz posebne psihofizičke napore (dugo stajanje, neprestano hodanje, visoke temperature, psihička napetost i sl.), uz nemogućnost potpunog usklađivanja broja zaposlenih i razine zaposlenosti kapaciteta. Sve to ukazuje na organizacijsku i kadrovsku posebnost ugostiteljstva kao djelatnosti.

Rezultat rada u ugostiteljskom objektu je ugostiteljska usluga, koja se, kako je prethodno istaknuto dijeli na osnovnu, pomoćnu i dopunsku. Kako bi se zadovoljile potrebe suvremenih putnika za smještajem, hranom i piće, potrebno je osigurati što veći izbor usluga, što bolju kvalitetu i pružanje tih usluga na što većem nivou. Suvremeni turist traži diversificirani proizvod koji će zadovoljiti njegova trenutna htijenja i njegove trenutne potrebe.

1.2. Pojavni oblici i vrste ugostiteljstva

Obavljanje ugostiteljske djelatnosti moguće je na različite načine koji oblikuju kriterije njezine klasifikacije. Podjela nastaje na temelju razlika koje proizlaze iz tehnološkog procesa, oblika finalnog proizvoda ili usluga, organizacijsko-tehničkih karakteristika i načina pružanja usluga. Klasifikacija izvršena na temelju najčešće korištenih kriterija prikazana je u tablici 2.

Sa stajališta tehnološkoga procesa proizvodnje, namjene i načina pružanja usluga u ugostiteljskim objektima, ugostiteljstvo se uobičajeno dijeli na:

- hotelijerstvo i
- restoraterstvo.

Tablica 2: Podjela ugostiteljstva

Kriteriji	Podjela ugostiteljstva
vrste usluga i tehnološki proces rada ugostiteljskog objekta	➡ hotelijerstvo i restoraterstvo
vremensko razdoblje obavljanja djelatnosti	➡ opće i turističko
segment korisnika ugostiteljskih usluga	➡ stalno i sezonsko
dužina boravka gostiju	➡ prolazno i pansionsko
mjesto pružanja ugostiteljskih usluga	➡ stacionarno i pokretno
komercijalnost poslovanja	➡ komercijalno i nekomercijalno
vlasništvo	➡ državno, privatno i mješovito

Izvor: Modificirano prema: Ružić, P.: *Vodič u ekonomiku i organizaciju ugostiteljskog poduzeća, Makro, mikro, procesna i operacijska ekonomika i organizacij a hotela i restorana*, Visoka poslovna škola, Višnjan, 2006., str. 6.

Hotelijerstvo je najznačajniji dio ugostiteljske mreže namijenjen prihvatu turista i posjetitelja. Obuhvaća sve ugostiteljske objekte kojima je osnovna djelatnost pružanje usluga smještaja, a koji tu svoju djelatnost proširuju i na ostale usluge: usluživanje hrane, pića i pružanje različitih drugih usluga i sadržaja gostima. U svojim ugostiteljskim objektima, hotelijerstvo omogućuje turistima i posjetiteljima privremeni boravak, odmor i razonodu, obnavljanje umnih i fizičkih sposobnosti narušenih svakodnevnim radom i životnim tegobama.⁶ Hotelijerstvo čini receptivnu osnovu, a u razvijenim turističkim državama u hotelskim i sličnim objektima realni zira se 2/3 turističkih noćenja. Turistički potencijal neke države ocjenjuje se, pomoću kapaciteta hotelijerstva, stavljanjem u odnosu broja kreveta i broja stanovnika:

$$\text{Turistički potencijal države} = \frac{\text{broj kreveta u hotelskim i sličnim objektima}}{\text{broj stanovnika}}$$

Korištenjem navedene formule moguće je odrediti turistički potencijal Republike Hrvatske u odnosu na druge turističke države (tablica 3).

6] F. Radišić, *Ekonomika i organizacija poslovanja u hotelijerstvu*, Otokar Keršovani Opatija, Opatija, 1988., str. 21.

Tablica 3: Turistički potencijal u izabranim državama Mediterana, 2011. godine

	Broj kreveta u hotelskim i sličnim objektima, u 1.000	Broj stanovnika, u 1.000	Turistički potencijal
Portugal	280*	10.638*	0,03
Španjolska	1.838	46.153	0,04
Francuska	1.252	65.048	0,02
Italija	2.251	60.626	0,04
Tunis	197	10.674	0,02
Grčka	764	11.305	0,07
Republika Hrvatska	123	4.456	0,03

* 2010.

Izvor: Eurostat, [http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/tourism/data/main_tables\(07.05.2012.\)](http://epp.eurostat.ec.europa.eu/portal/page/portal/tourism/data/main_tables(07.05.2012.)), SLJH-2011, [http://www.dzs.hr\(7.05.2012.\)](http://www.dzs.hr(7.05.2012.))

U usporedbi s razvijenim turističkim državama Mediterana, po turističkom potencijalu mjerenom pomoću kapaciteta hotelijerstva, Republika Hrvatska se rangira ispred Francuske i Tunisa, a iza Grčke, Italije i Španjolske. Najveći broj kreveta u hotelskim sobama u odnosu na broj stanovnika ima Grčka.

Karakteristike hotelijerstva mogu se sažeti u sljedećem:

- osobni karakter usluge (prisutnost korisnika u radnom procesu i nužan kontakt sa zaposlenim osobljem) ograničava mogućnosti primjene mehanizacije i automatizacije radnog procesa, što podrazumijeva veliko angažiranje živog rada;
- dvojni, proizvodno-uslužni karakter rada dozvoljava omasovljenje i standardizaciju, posebice u sektoru prehrane;
- poslovanje ovisi o turističkom prometu, ostvarenom broju posjeta i noćenja;
- sezonski karakter potražnje i poslovanja (vremenska neravnomjernost odvijanja radnih procesa) ima utjecaja na poslovanje hotelijerstva i rezultira malom iskorištenošću kapaciteta u hotelima i slabijim rezultatom poslovanja;
- hotelske usluge se prodaju nepoznatom kupcu i na prostranom turističkom tržištu, pa prodaja nije jednostavna i zahtijeva stalno osmišljavanje prodajnih i propagandnih akcija kako bi se došlo do kupca; usluge se

prodaju preko posrednika (turoperatori, putničke agencije), ali i vlastitim distribucijskim kanalima.

Restoraterstvo se definira kao djelatnost u okviru koje se pružaju usluge prehrane i točenja pića. Obuhvaća sve ugostiteljske objekte čija je djelatnost priprema i prodaja hrane i pića, a način pripreme i prodaje hrane i pića ovisi o vrsti i tipu ugostiteljskog objekta.⁷ U primjeni je više oblika pružanja usluga:⁸

- pružanje usluga prehrane i pića u restoranima s klasičnom poslugom,
- pružanje usluga prehrane i pića u samoposlugama,
- pružanje usluga prehrane i pića u pokretnim objektima,
- pružanje usluga prehrane i pića u pripremicama.

Iako postoji veći broj načina pružanja usluga hrane i pića, njihovo obavljanje se može, u načelu, svesti na dva temeljna oblika, i to:

- U sklopu smještajnih objekata (hotel, motel, pansion i sl.) - kao dopuna djelatnosti i radi zadovoljenja potreba posjetitelja pružaju se usluge restoraterstva (usluge prehrane i točenja pića); ovaj oblik poslovanja restorana tretira se kao sporedna djelatnost koja dopunjava osnovu djelatnost smještaja i kao takva se uključuje u ukupan rezultat poslovanja smještajnog objekta.
- U samostalnim objektima (restoran, gostionica, buffet i sl.) - ostvaruje se u objektima koji samostalno posluju, najčešće kao mali obiteljski poslovi - obrti, ali su prisutni i slučajevi njihova poslovanja u velikom obujmu kao što su lanci restorana (McDonald, primjerice).

Prema vremenskom razdoblju obavljanja djelatnosti, ugostiteljstvo se dijeli na opće i turističko. Opće ugostiteljstvo posluje tijekom cijele godine, a obuhvaća i dio ugostiteljstva namijenjeno domicilnom stanovništvu i prolaznim posjetiteljima koji ne spadaju u kategoriju turista, dok se pojmom turističkoga ugostiteljstva naglašava tržišna orijentiranost ugostiteljskih kapaciteta izgrađenih u turističkim destinacijama prema turistima kao pretežitim gostima - primarno, a sekundarno i u gradskim (rezidentnim) ugostiteljskim objektima.⁹ Turističko ugostiteljstvo je, pretežito namijenjeno turistima, a potom i drugim korisnicima

7] D. Ružić, *Marketing u turističkom ugostiteljstvu*, Ekonomski fakultet Sveučilišta Jurja Strossmayera u Osijeku, Osijek, 2007., str. 15.

8] P. Ružić, op. cit., str. 28.

9] D. Ružić, op. cit., str. 27.

koje čine lokalno stanovništvo i drugi prolaznici koji ne spadaju u kategoriju turista.

Prema segmentu korisnika ugostiteljskih usluga, ugostiteljstvo se dijeli na stalno i sezonsko. Stalno ugostiteljstvo je orijentirano na stalne korisnike svojih usluga tijekom cijele godine. Sezonsko ugostiteljstvo orijentirano je na sezonski segment turističke potražnje, a poslovanje ugostiteljskog objekta uvjetovano je koncentracijom turističkoga prometa u određenom dijelu godine. Sezonalnost rezultira relativno slabom iskoristivošću ugostiteljskih kapaciteta, a iskazuje se putem neujednačenosti popunjenja kapaciteta, što nadalje ima za posljedicu potrebu za sezonskom radnom snagom. Uobičajeno se govori o dvije sezone: "zimskoj" i "ljetnoj", u ovisnosti o klimatskom čimbeniku.

S obzirom na dužinu boravka gostiju, ugostiteljstvo se dijeli na prolazno i pansionsko. Prolazno ugostiteljstvo je ono koje pruža turistima (gostima) ugostiteljske usluge hrane i noćenja u trajanju manje od tri dana. Kada se radi o pružanju usluge noćenja i prehrane u trajanju od najmanje tri dana, tada se govori o pansionskom ugostiteljstvu.

Prema komercijalnosti poslovanja, ugostiteljstvo se dijeli na komercijalno i nekomercijalno. Komercijalno ugostiteljstvo je dostupno svim korisnicima ugostiteljskih usluga, posluje na komercijalnoj osnovi s ciljem ostvarivanja dobiti. S druge strane, nekomercijalno ugostiteljstvo je usmjereno samo određenom segmentu korisnika (učenicima, studentima, radnicima, bolesnicima), kojemu se u posebnim objektima pružaju ugostiteljske usluge, a cilj mu nije ostvarenje dobiti.

S obzirom na vlasništvo, ugostiteljstvo može biti u pretežito državnom vlasništvu, u pretežito privatnom vlasništvu ili mješovito. U Republici Hrvatskoj je u 2010. godini bilo 15.529 poslovnih subjekata u djelatnosti ugostiteljstva, od toga 13.196 obrtnika (privatno vlasništvo) i 2.333 pravne osobe (privatno, državno i mješovito vlasništvo).¹⁰

10] Ugostiteljstvo u 2010. godini, Statistička izvješća, br. 1435, Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb, 2011., str. 11.

1.3. Povijesni razvoj ugostiteljstva

Tablica 4: Povijesni razvoj ugostiteljstva

Razdoblje	Razvojna obilježja
Prvobitna zajednica	Besplatno gostoprimstvo; moralna obveza iskazivanja gostoprimstva svakom tko "kuca na vrata".
Stari vijek	Prvi ugostiteljski objekti - Egipat, Srednji, Daleki i Bliski istok, antička Grčka, Rimsko Carstvo.
Egipat	Otvaraju se konačišta uz putove: karavanseraji, krčme, prenočišta za činovnike.
Grčka	Naukovanje svećenika - stranac je štitićenik boga Zeuza, kojemu treba otvoriti vrata i pružiti konak i hranu; otvaraju se ugostiteljski objekti prenočišnog tipa: leshe, a potom amfiktionije, padokeje, katagogije i katalizije, te gostioničarskog tipa poslovanja: kapeleja.
Rim	Gostoprimstvo se temelji na religioznom shvaćanju da je putnik štitićenik boga Jupitera. Stranac je imao zaštitu države samo onda kada je Rim s njegovom državom sklopio ugovor o gostoprimstvu. Stranac je tada imao pravo na konak, hranu i darove, ali i na pomoć u pogledu pravnih sporova. Ugostiteljski objekti prenočišnog tipa su: katagogije, stabula, deversoria, a gostioničarskog tipa: caupona, ganeja, popina, termopolia, oinpolia i taberna. Državna svratišta: villa publica, grekostaza, hospitium.
Feudalno doba (5.-18. stoljeće)	
prva faza	Raspadom Rimskog Carstva formiraju se manje države, a putovanje postaje nesigurno zbog čestih ratova. Gospodarska aktivnost slabi, pa tako i ugostiteljska aktivnost. Crkva je najveći feudalac, te se ugostiteljska djelatnost odvija u njezinom okrilju.
razdoblje od 15. stoljeća	Odvajanje obrta od zemljoradnje, razvoj ugostiteljske djelatnosti, udruživanje ugostitelja u esnafe. Razvoj poštanskog prometa utječe na razvoj ugostiteljstva.
Suvremeno ugostiteljstvo - razdoblje od 19. stoljeća	Razvoj tehnologije i prometa stvara preduvjete razvoja suvremenog ugostiteljstva. Otvaraju se mali individualni objekti, čija je svrha prihvat putnika. Postupno se grade veća svratišta, hoteli, uvode se standardi poslovanja, prisutna je sve veća specijalizacija rada i poslovanja.

Izvor: Izradio autor.

Povijesni razvoj ugostiteljstva može se pratiti usporedo s kretanjem ljudi i razvojem trgovine. Već se u prvobitnim zajednicama trgovcima i putnicima

pružalo besplatno gostoprimstvo, koje se može povezati uz običaj iskazivanje gostoljublja (gostoprimstva). Nekada je to bila prvenstveno moralna obveza, nepisani zakon iskazivanja gostoljublja svakom tko "kuca na vrata", uz svu brigu i pažnju bez novčane naknade. Pregled razvoja ugostiteljstva tijekom povijesti dan je u tablici 4.

Razmjena dobara bila je motivom putovanja ljudi i razmjenom viška njihovih proizvoda, te je stvorila prve putnike i u daljnjem razvoju, uz razvoj prometa, potrebu stvaranja prvih ugostiteljskih objekata. Prvi tragovi ugostiteljstva susreću se tijekom starog vijeka u Egiptu, na Srednjem, Dalekom i Bliskom istoku, u antičkoj Grčkoj i Rimskom Carstvu u ugostiteljskim objektima nazivanim karavanseraji¹¹, krčme, pivnice, gostionice, taberne i prenoćišta za činovnike.

U Grčkoj je razvoj ugostiteljstva vezan uz političke, ekonomske i religijske čimbenike. Poseban položaj stranaca ima temelje u naukovanju svećenika da je stranac štitićenik boga Zeusa, kojemu treba otvoriti vrata i pružiti konak i hranu. Razvijaju se različiti oblici prenoćišta, kao što su:

- LESHE - smatra ih se prvim ugostiteljskim objektima prenoćišnog poslovanja u Grčkoj; bile su to kuće s dvoranom na stupove, kojima su upravljale općine.
- PRENOĆIŠTA UZ HRAMOVE - podizali su ih amfiktionije, tzv. vjerski savezi plemena koja su živjela oko proročišta ili svetišta.
- LEONIDAION - državno prenoćište sagrađeno u Olimpiji oko 450. godine prije nove ere za potrebe smještaja velikog priljeva stranaca, trgovaca, te posjetitelja društvenih igara (Olimpijske igre).
- PANDOKEJA - razvila se iz leshe, a otvarala se u lukama sa svrhom pružanja konaka, hrane i pića.
- KATAGOGIJE i KATALIZIJE - služile su za ukonačivanje ljudi i životinja.
- KAPELEJA - osnovna joj je djelatnost bila gostioničarsko poslovanje, a ujedno je bila i kramarski dućan i iskuhaonica jela koja je goste usluživala i pićem.

Nastavak razvoja ugostiteljstva prisutan je u rimskoj državi, gdje se oblikovalo i razvijalo, kao i u ostalim državama istočnog i antičkog ropstva, pod utjecajem različitih čimbenika. U vrijeme kada u rimskoj državi nije bilo

11] Perzijska riječ karwan - serai znači karavanska kuća, a bila je namijenjena za smještaj, konak i odmor ljudi, deva i konja na kojima se putovalo, bez naplate.

uvjeta za podizanje javnih ugostiteljskih objekata, putovanja unutar državnih granica bila su omogućena običajem gostoprimstva. Ono je bilo temeljeno na religioznom shvaćanju da je putnik šticećenik boga Jupitera. Stranac (hospes) je imao zaštitu države samo onda kada je Rim s njegovom državom sklopio ugovor o gostoprimstvu - hospitium. Hospes je tada imao pravo na konak, hranu i darove, ali i na pomoć u pogledu pravnih sporova. U prve ugostiteljske objekte za prihvat putnika i širi puk na teritoriju današnje Republike Italije ubrajaju se katagogije koje su prenijeli grčki kolonisti, te stabula (stabulum) i deversoria. Stabula se nalazila u gradovima, a služila je putnicima za odmaranje i ispreznanje njihovih životinja. Deversoria je bila vrsta javnog prenoćišta karakterističnoga za gradove. Obično je bila smještena na najvišim katovima kuća, a često je imala i kupaonicu.

Osim ugostiteljskih objekata prenoćišnoga tipa u Rimu se otvaraju i objekti gostioničarskoga tipa, kao što su:

- CAUPONA - krčma, koja je u početku označavala kramarski dućan i prodavaonicu živežnih namirnica. U njoj se moglo kupiti sve potrepštine za domaćinstvo; piće se prodavalo u samom objektu, ali i izvan njega.
- GANEJA - obično se nalazila u podrumskim prostorijama, a bila je ozloglašeno mjesto razvrata i pijančevanja.
- POPINA - uglavnom je gostima nudila usluge hrane, dok je točenje vina bilo sporedna djelatnost.
- TERMOPOLIJA - u njoj su se točila razna pića, zaslađeno vino, kiseli napici i topla voda (koja je tada bila cijenjena).
- OINPOLIJA - trgovina vinom koja je imala i svoju točionicu.
- TABERNA - najraširenija vrsta ugostiteljskog objekta u rimskoj državi, a nalazila se u gradovima i pokraj cesta; uz gostioničarsko poslovanje pružala je putnicima i prolaznim gostima i prenoćište, a često je imala i prostoriju za smještaj kola i životinja.

U Rimu je u vrijeme Republike bilo i državnih svratišta u kojima su odsjedala poslanstva stranih država, kao što su: villa publica (nalazila se izvan grada, a u nju je Senat smještao poslanike neprijateljskih država), grekostaza (grekostazis) (smještena u samom gradu, u nju su se smještali poslanici prijateljskih zemalja), hospitium (u kojem su pripadnici stranih država i općina s kojima je Rim sklopio ugovor o gostoprimstvu, dobivali konak i hranu).

Ugostiteljstvo u Rimskom Carstvu dovedeno na zavidnu razinu, u prvim fazama feudalizma bilježi trend opadanja kao rezultat smanjenja gospodarske

aktivnosti. Nesigurnost putovanja koja je zavladała propašću Rimskog Carstva utjecala je na slabljenje gospodarskih, pa time i ugostiteljskih aktivnosti. Razvoj ugostiteljstva u tom razdoblju pod utjecajem je ekonomskih i društvenih zbivanja. Crkva postaje krupni feudalac, a gospodarstvo u cjelini uvelike ovisi o njejoj aktivnosti. Zbog toga se pretežit dio ugostiteljstva tog doba razvija u okviru crkve. Međutim, u kasnijem razdoblju feudalizma dolazi do odvajanja obrta od zemljoradnje, što značajno utječe na razvoj ugostiteljstva. Dolazi do podizanja novih gradova čija se gospodarska osnova temelji na trgovini i obrtu, pa se na toj osnovi razvija i tržište koje već ima znatno šire razmjere i izlazi izvan feudalnog imanja. U tom procesu bilježi se i značajniji razvoj ugostiteljske djelatnosti. S ciljem izbjegavanja međusobne konkurencije ugostitelji se udružuju u esnafe, koji reguliraju vrijeme prodaje pića, radno vrijeme, plaćanje nameta i sl.

Razvoj prometnih sredstava, a naročito uvođenje putničkoga i poštanskoga prometa na stalnim prugama u 16. i 17. stoljeću, te pojava željezničkoga i parobrodskoga prometa u prvoj polovici 19. stoljeća uvjetuje sve veću potrebu za korištenjem ugostiteljskih usluga. Putnici koji putuju na sve veće udaljenosti zahtijevaju veću udobnost, bolju kvalitetu i veći izbor usluga u ugostiteljskih lokalima. Zbog toga se oni bolje uređuju i pružaju raznovrsnije usluge. U tom razdoblju se otvaraju prvi tipovi ugostiteljskih objekata s poduzetničkim karakterom, kao samostalni objekti za prehranu i smještaj: prenoćišta, konačišta, restorani i hoteli. Novoizgrađeni hoteli imali su znatno veći kapacitet od dotadašnjih objekata za smještaj. Hoteli su građeni u gradovima za poslovne ljude, ali i na obalama toplih mora, u planinskim centrima i u blizini ljekovitih izvora te su služili za odmor i rekreaciju. Krajem 18. i početkom 19. stoljeća bilo je već u europskim gradovima i kupališnim mjestima (toplicama) posebnih zgrada za smještaj putnika (gostionice sa sobama, prenoćišta, svratišta). Na Bliskom istoku i Balkanu bilo je na putovima i gradovima mehana¹² i svratišta koja su odgovarala potrebama i vremenu.

Veći zamah u razvoju ugostiteljstva, a naročito hotelijerstva, nastao je tek nakon primjene parnog stroja, a dostigao je svoj vrhunac primjenom električne energije. Parni stroj i električna energija dali su putničkom prometu neslućeni zamah. Željeznice, parobrodi, automobili postali su doskora brza i udobna transportna sredstva i doveli putnički promet na razinu koja je neminovno uvjetovala potpuni preobražaj ugostiteljstva, a posebno objekata za smještaj. Druga polovica 19. stoljeća obilježena je razvojem suvremenog hotelijerstva.¹³ Hoteli se razvijaju u industrijskim zemljama kao što su Francuska, Njemačka,

12] Mehana – krčma (grč. mej – vino, home – kuća).

13] Više u: A. Frlić, *Hotelijerstvo*, Školska knjiga, Zagreb, 1976., str. 25-26.

Italija, Velika Britanija, Nizozemska, Amerika. Podjela rada u hotelima je veća, ponuda šira, osoblje stručnije, usluge kvalitetnije. Donose se standardi o izgradnji, opremi i poslovanju. Primjena standarda u hotelima vezana je za imena velikih hotelijera, ljudi koji su osnovali hotelsku industriju. Osam je velikih hotelijera od povijesne važnosti, a to su: Cesar Ritz, Ellsworth Statler, Conrad Hilton, Ralf Hitz, Ernest Henderson, Howard Johnson, Willard Marriot, Kemons Wilson.

Trendovi u hotelijerstvu i restoraterstvu tijekom 20. stoljeća i na početku 21. stoljeća pod utjecajem su velikog broja čimbenika. Smanjenje radnoga vremena, razvoj prometa, porast standarda stanovništva, globalizacija, informatizacija, sve je to utjecalo na povećanje broja turističkih i putovanja, rast zahtjeva korisnika ugostiteljskih usluga i prilagodbu ugostiteljskih subjekata novim trendovima na turističkom tržištu.

1.4. Povezanost ugostiteljstva i turizma

Veze između ugostiteljstva i turizma su kvantitativnoga (reflektiraju se na kapacitet ugostiteljskog objekta) i kvalitativnoga (standard uređenja ugostiteljskog objekta, raznovrsnost ugostiteljskih proizvoda i usluga, specifičnih dopunskih usluga i sl.) karaktera. Ta povezanost ugostiteljstva i turizma zaslužuje dublju razradu. Pri tome se polazi od isticanja temeljnih značajki turizma.

Turizam je globalni fenomen, kojeg je nužno interdisciplinarno istraživati, uvažavajući, pri tome, njegovu prostornu, društvenu i ekonomsku dimenziju. U literaturi se najčešće ističe jedna od najprihvatljivijih definicija turizma koju su dali švicarski autori Hunziker i Krapf, a koju je usvojilo i Međunarodno udruženje znanstvenih turističkih eksperata (AIEST). U definiciji je naglasak stavljen na odnose koji se uspostavljaju između brojnih aktera i ukupnog okruženja, a glasi: Turizam je skup odnosa i pojava koje proizlaze iz putovanja i boravka posjetitelja nekog mjesta ako se tim boravkom ne zasniva stalno prebivalište i ako s takvim boravkom nije povezana nikakva njihova gospodarska djelatnost. Proučavanje turizma ne može se svesti u okvire jedne znanstvene discipline, niti se praćenje njegovih učinaka može realizirati u okviru jedne gospodarske djelatnosti. Potrebe putnika (turista) su različite i mnogobrojne te mnoge djelatnosti, u većoj ili manjoj mjeri, temelje svoju gospodarsku aktivnost na podmiranju tih potreba (prometne, trgovačke, ugostiteljske, obrtničke, komunalne i druge). U turizmu se potrebe putnika, dakle, podmiruju agregacijom više djelatnosti. Prema procjenama UNWTO-a u turizmu je izravno ili neizravno utemeljena

gospodarska aktivnost iz koje se u 2011. godini realiziralo oko 5% ukupnoga svjetskog društvenog bruto proizvoda.

Dimenzije turizma, danas, su takvih razmjera da daju bitno obilježje suvremenim civilizacijskim tokovima. Tijekom proteklih šest desetljeća turizam je doživio dinamično širenje i diversifikaciju. Unatoč povremenim šokovima, međunarodni turistički dolasci pokazuju gotovo neprekinuti rast, od 277 mil. u 1985. godini do 528 mil. u 1995. godini i 983 mil. u 2011. godini.¹⁴ Kao masovna pojava suvremenoga svijeta, turizam je jedinstven po vidovima svoga izražavanja u prostoru i vremenu, kao posljedica djelovanja različitih čimbenika. U tom kontekstu ugostiteljstvo se može promatrati kao jedan od oblika turizma, odnosno ostvarenja ekonomske koristi u turizmu. Iz povijesnoga pregleda razvoja ugostiteljstva može se uočiti da su ugostiteljski objekti nastajali i prije razvoja turizma. No, razvoj turizma uvjetovao je jači razvoj ugostiteljstva i s vremenom mijenjanje ugostiteljskih kapaciteta.

Djelatnost ugostiteljstva vezuje se uz prostor i kretanje ljudi. Masovnost kretanja odlika je turizma. Tijekom putovanja turisti zadovoljavaju egzistencijalne potrebe za smještajem, hranom i pićem, što se ostvaruje ugostiteljskom djelatnošću. Ugostiteljstvo, dakle, predstavlja materijalnu osnovu turističkoga gospodarstva. Ono je infrastrukturni preduvjet turizma. Ugostiteljstvo čini receptivnu osnovu turizma. Bez njegove prisutnosti ne može se ostvariti boravak turista na nekom prostoru.

Valorizacija prostora u turizmu podrazumijeva ocjenu turističke privlačnosti pojedinih lokaliteta, odnosno sposobnosti određenog prostora da zadovolji turističke potrebe. Specifične čovjekove potrebe na turističkom putovanju nazivaju se turističkim potrebama. F. Rocco¹⁵ definira potrebe kao osjećaj pomanjkanja nekog proizvoda, dobra ili usluge, kombinirano težnjom da se ta potreba ukloni tj. da se težnja zadovolji. P. Kotler ljudskim potrebama smatra stanje koje se javlja uskraćivanjem nekih osnovnih zadovoljenja.¹⁶ Teoretičari su utvrdili da su čovjekove potrebe brojne i raznovrsne i čine sustav, a ostvaruju se određenim redosljedom. Najprije se zadovoljavaju potrebe o kojima ovisi čovjekov život, odnosno njegov opstanak kao biološke jedinice. Te se potrebe nazivaju primarnim ili egzistencijalnim, a obuhvaćaju potrebu za hranom, pićem, stanovanjem itd. U sustavu potreba sadržane su turističke potrebe. Raznolikog su sadržaja i strukture, a zadovoljavaju se dobrima koja omogućuju raznovrsne oblike rekreacije,

14] Tourism Highlight, UNWTO, Madrid, 2012., str. 2.

15] F. Rocco, *Teorija i primjena istraživanja marketinga*, Školska knjiga, Zagreb, 1971., str. 11.

16] P. Kotler, *Upravljanje marketingom - 1*, Informator, Zagreb, 1994., str. 4.

putovanjem, promjenom boravka na području izvan domicila itd., ali i drugim čovjekovim aktivnostima. A. Dulčić je pokušao razjasniti koja to dobra trebaju zadovoljiti “osjećaj pomanjka” koja izazivaju turističke potrebe te jednostavno odgovorio da su to turistička dobra (proizvodi i/ili usluge).¹⁷ Ugostiteljstvo na turističkom putovanju omogućuje zadovoljenje egzistencijalnih čovjekovih potreba, potrebe za hranom, pićem i stanovanjem, ali i drugih potreba, kao što je potreba za zdravljem, rekreacijom, odmorom, novim znanjima, bijegom od svakodnevnice i sl. Prostorne atraktivnosti od značaja za turizam nisu dostupne turistima ukoliko ne postoji ugostiteljstvo.

Brojnost i raznovrsnost ugostiteljskih objekata u destinaciji smatra se važnim kriterijem turističke valorizacije. To posebno dolazi do izražaja kada su u pitanju destinacije sličnoga stupnja atraktivnosti. Komparativne prednosti bit će na strani one destinacije koja raspolaže brojnijom, kvalitetnijom i raznovrsnijom ponudom ugostiteljskih objekata. Nedovoljna turistička afirmacija pojedinih destinacija izuzetne privlačnosti (visoki stupanj prirodnih i antropogenih svojstava prostora) pojavljuje se kao rezultat nedostatne i neadekvatne materijalne osnove, prije svega ugostiteljskih objekata. S druge strane, destinacije sa skromnim prirodnim i antropogenim resursima doživljavaju zavidan turistički razvoj, upravo zahvaljujući izgrađenosti receptivnih sadržaja. Ugostiteljstvo je glavna poveznica u sustavu turizma (slika 1).

Slika 1: Ugostiteljstvo u sustavu turizma



Izvor: Izradio autor.

17] A. Dulčić, L. Petrić, *Upravljanje razvojem turizma*, Mate, Zagreb, 2001., str. 11.

Prisutnost ugostiteljskih objekata inicirano atraktivnošću prostora, asortimanom, raznovrsnošću i kvalitetom sadržaja, odnosno stupnjem prilagođenosti zahtjevima potražnje, potiče daljnji razvoj turizma. To se ogleda u porastu broja turističkih dolazaka i noćenja te ostvarenom turističkom prihodu. Stoga se uvjetovanost turizma i ugostiteljstva promatra i s ekonomskog aspekta.

U ekonomskoj analizi i teoriji, turist se poima kao potrošač, a slijedom toga turizam je svojevrsan potrošački pokret kojemu je cilj zadovoljenje, kako je prethodno istaknuto, specifičnih čovjekovih potreba - turističkih potreba.¹⁸ U tom kontekstu turizam se shvaća kao način rekreacije i čovjekov bijeg iz sfere rada u sferu potrošnje. Ekonomski odnosi koji se uspostavljaju povodom turističke potrošnje poimaju se kao ekonomski odnosi turizma. Oni generiraju određene ekonomske posljedice koje se u ekonomskoj praksi izražavaju ekonomskim kategorijama (potrošnja, proizvodnja, dohodak, dobit, zaposlenost, trošak, izvoz, uvoz itd. Turizam, dakle, na nekom području generira ostvarenjem prihoda ugostiteljskoj djelatnosti, zaposlenosti stanovništva u sektoru ugostiteljstva, porast standarda stanovništva i općenito razvoj turističke destinacije. Ekonomski efekti od turizma reflektiraju se kroz ugostiteljsku djelatnost.

Intenziviranje turističkoga razvoja inicira daljnje proširenje ugostiteljskih kapaciteta, njegove strukturne promjene, poboljšanje kvalitete i sl. Sljedeća faza je segmentacija turističke potražnje koja izaziva proces daljnje diversifikacije i specijalizacije ponude ugostiteljstva. Takav oblik uvjetovanosti i povezanosti ogleda se u naizmjeničnom poticanju i iniciranju sve viših faza razvojnog procesa, s ciljem dostizanja što većeg stupnja usuglašenosti između zahtjeva turističke potražnje i mogućnosti turističke ponude.¹⁹

1.5. Ugostiteljstvo kao gospodarska djelatnost u Republici Hrvatskoj

Ugostiteljstvo na teritoriju današnje Republike Hrvatske počelo se razvijati već u rimsko doba, i to uz važnije prometnice i u većim naseljima (ville rusticae). U srednjem vijeku grade se tzv. hospicije (domovi za smještaj putnika). U gradovima i većim mjestima ugostiteljstvo se sve više razvija u samostalan obrt. Razvojem poštanskoga prometa u 16. stoljeću otvaraju se prva svratišta i prenoćišta s izdavanjem kreveta i smještaja kola i konja. U drugoj polovici 19.

18] Ibid., str. 8.

19] Lj. Kosar, *Hotelijerstvo, Teorija i praksa*, Viša hotelijerska škola, Beograd, 2002., str. 24.

stoljeća počinje izgradnja željezničke pruge²⁰ i uvođenje parobrodskih linija, što je označilo i početak izgradnju hotela i drugih ugostiteljskih objekata za smještaj i prihvat putnika i usluživanje hrane i pića u gradovima i priobalnim mjestima. Prvi hotel na prostorima Republike Hrvatske otvoren 1868. godine osniva Higijeničarsko društvo Socita Igiencia, a kao prvi registrirani hotel spominje se i hotel - svratište A. Tocilja na Hvaru 1848. godine te gostionica sa sobama u Dubrovniku 1854. godine. Nekoliko godina poslije, Društvo južnih željeznica iz Beča od Opatije nastoji stvoriti organizirano morsko kupalište-ljetovalište i 1882. godine kupuje Vilu Angiolinu koju pretvara u hotel. Dvije godine poslije (1884.) Društvo južnih željeznica gradi novi hotel Kvarner. Prema mnogim autorima hotel Kvarner se smatra prvim "modernim hotelom" na prostoru Republike Hrvatske. Time započinje razvoj ugostiteljstva. Gradi se i otvara veliki broj suvremenih hotela i drugih ugostiteljskih objekata za smještaj i prehranu u gradovima i priobalnom području. Daljnji razvoj ugostiteljstva obilježen je utjecajem različitih čimbenika: političkih, gospodarskih, društvenih i dr.

Intenzivan razvoj ugostiteljstva datira iz druge polovice 20. stoljeća, kada se pod utjecajem razvoja masovnog turizma grade hotelski i drugi ugostiteljski objekti za prihvat većega broja turista. Od tada ugostiteljstvo u Republici Hrvatskoj dobiva posebno mjesto i značaj. Na početku 21. stoljeća ugostiteljstvo sudjeluje u BDP-u Republike Hrvatske s udjelom od 3,8% (2010. godine) i u broju zaposlenih s udjelom od 7,7%. Osim toga, ugostiteljstvo kao gospodarska djelatnost potiče razvoj drugih djelatnosti direktno ili indirektno povezanih s proizvodnjom i pružanjem ugostiteljskih usluga. To je ujedno i osnova za dublje istraživanje ove djelatnosti u Republici Hrvatskoj.

1.5.1. Klasifikacija ugostiteljske djelatnosti i ugostiteljskih objekata

Djelatnost ugostiteljstva u Republici Hrvatskoj regulirana je Zakonom o ugostiteljskoj djelatnosti. U njemu su definirani način i uvjeti pod kojima pravne i fizičke osobe mogu obavljati ugostiteljsku djelatnost. Ugostiteljska djelatnost je pripremanje hrane i pružanje usluga prehrane, pripremanje i usluživanje pića i napitaka i pružanje usluga smještaja. Ugostiteljska djelatnost je i pripremanje

20] Željeznička infrastruktura gradila se za potrebe Austro-Ugarske Monarhije u čijem sastavu je bio i teritorij današnje Republike Hrvatske. Svi glavni pružni pravci (u smjeru mora) izgrađeni su potkraj 19. i početkom 20. stoljeća. A. Stipetić, *Infrastruktura željezničkog prometa*, Fakultet prometnih znanosti Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 1999., str. 12.

hrane za potrošnju na drugom mjestu sa ili bez usluživanja (u prijevoznom sredstvu, na priredbama i sl.) i opskrba tom hranom (catering).²¹

U skladu s definicijom ugostiteljske djelatnosti i nužnosti intenzivnijeg i potpunijeg uključivanja ugostiteljske djelatnosti u europske i svjetske turističke tokove učinjeni su značajni iskoraci ka usklađivanju standarda u ugostiteljstvu Republike Hrvatske sa standardima visokorazvijenih turističkih država. U tom pravcu donijeta je u 2007. godini Odluka o nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti - NKD 2007, koja je stupila na snagu 1. siječnja 2008. godine.²² Nacionalna klasifikacija djelatnosti iz 2007. godine usklađena je sa statističkom klasifikacijom ekonomskih djelatnosti Europske unije pod nazivom NACE Rev. 2, koja je u primjeni od 1. siječnja 2008. godine.²³ Primjena klasifikacije NKD 2007., koja sadržajno i strukturno u potpunosti odgovara klasifikaciji NACE Rev. 2 ima za cilj statističkim podacima prikazati stvarno stanje u hrvatskom gospodarstvu i omogućiti usporedbu hrvatskih statističkih podataka s bilo kojim gospodarstvom u Europi, pa i šire, a sve u korist krajnjeg korisnika.

Nacionalnom klasifikacijom djelatnosti Republike Hrvatske propisani su nazivi područja, podpodručja, odjeljaka, skupina, razreda i podrazreda gospodarskih i drugih djelatnosti. Označeni su kako slijedi:²⁴

1. područja - jednoslovnom abecednom oznakom,
2. odjeljci - dvoznamenkastim brojem,
3. skupine - troznamenkastim brojem,
4. razredi - četveroznamenkastim brojem.

Nacionalna klasifikacija djelatnosti ima 21 područje, 88 odjeljaka, 272 skupine i 615 razreda.²⁵ Ugostiteljstvo je svrstano u područje označeno slovom: "I"

21] Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, op. cit., čl. 2.

22] Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. - NKD 2007., NN, br. 58/07.

23] Statistička klasifikacija ekonomskih djelatnosti - NACE Rev. 2 objavljena je u Uredbi Komisije Europske zajednice pod nazivom Regulation (EC) No. 1893/2006 of the European Parliament and of the Council of 20 December 2006 establishing the statistical classification of economic activities NACE Revision 2 and amending Council Regulation (EEC) No 3037/90 as well as certain EC Regulations on specific statistical domains OJ L/393 (Uredba Komisije Europske zajednice br. 1893/2006. Europskog parlamenta i Vijeća, od 20. prosinca 2006., kojom je ustanovljena statistička klasifikacija ekonomskih djelatnosti NACE Rev. 2 i dopuna Uredbe Vijeća (EEZ) br. 3037/90, kao i neke uredbe EZ-a koje se odnose na specifična statistička područja).

24] Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. - NKD 2007., op. cit., točka I.

25] Metodologija za statističku primjenu Nacionalne klasifikacije djelatnosti 2007. - NKD 2007., NN, br. 102/2007.

- Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane u odjeljcima: 55
- Smještaj i 56 - Djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića, kako slijedi:²⁶

55. Smještaj

55.1. Hoteli i sličan smještaj

55.10. Hoteli i sličan smještaj

55.2. Odmarališta i slični objekti za kraći odmor

55.20. Odmarališta i slični objekti za kraći odmor

55.3. Kampovi i prostori za kampiranje

55.30. Kampovi i prostori za kampiranje

55.9. Ostali smještaj

55.90. Ostali smještaj

56. Djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića

56.1. Djelatnosti restorana i ostalih objekata za pripremu i usluživanje hrane

56.10. Djelatnosti restorana i ostalih objekata za pripremu i usluživanje hrane

56.2. Djelatnosti cateringa i ostale djelatnosti pripreme i usluživanja hrane

56.20. Djelatnosti cateringa i ostale djelatnosti pripreme i usluživanja hrane

56.3. Djelatnosti pripreme i usluživanja pića

56.30. Djelatnosti pripreme i usluživanja pića.

Temeljem Nacionalne klasifikacije djelatnosti 2007., ugostiteljska djelatnost obuhvaća sve djelatnosti iz područja I Djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane i pića (osim djelatnosti studentskih i učeničkih domova i usluga neturističkoga smještaja, koji se također razvrstava u područje I.). U skladu s definicijom ugostiteljske djelatnosti obuhvaćene su i djelatnosti pružanja smještajnih usluga turistima koje se obavljaju u kupališnim i klimatskim lječilištima, a koja se razvrstavaju u razred 86.10 prema NKD-u 2007.

Zakonom o ugostiteljskom djelatnosti uređeno je da se ugostiteljska djelatnost obavlja u ugostiteljskim objektima, odnosno u objektima namijenjenim, uređenim i opremljenim za pružanje ugostiteljskih usluga. S obzirom na vrstu ugostiteljskih usluga, ugostiteljski objekti mogu biti:

- smještajni objekti u kojima se pružaju usluge smještaja, prehrane, pića, napitaka i slastica;

²⁶ Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. - NKD 2007., op. cit., Dodatak 1.

- ugostiteljski objekti u kojima se pružaju usluge prehrane, pića, napitaka i slastica;
- catering objekti u kojima se pripremaju jela, slastice, napici za konzumiranje na drugom mjestu sa ili bez usluživanja.

U skladu s tim ugostiteljski objekti se razvrstani u skupine:²⁷

1. hoteli
2. kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj
3. restorani
4. barovi
5. catering objekti
6. objekti jednostavnih usluga.

Ugostiteljski objekti iz navedenih skupina razvrstavaju se u pojedine vrste polazeći od načina usluživanja i pretežitosti usluga koje se pružaju u objektu. Njihovo razvrstavanje utvrđeno je pravilnicima o minimalnim uvjetima i kategorizaciji ugostiteljskih objekata iz pojedine skupine. Ugostiteljski objekti za smještaj kategoriziraju se prema utvrđenim kriterijima, odnosno prema minimalnim uvjetima koje moraju ispunjavati. Ugostiteljski objekti za pružanje usluga hrane i pića samo se razvrstavaju, a ne kategoriziraju se.

Pravilnikom o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, ugostiteljski objekti iz skupine hoteli razvrstavaju se u sljedeće vrste:²⁸

1. hotel baština (heritage)
2. hotel
3. aparthotel
4. turističko naselje
5. turistički apartmani
6. pansioni.

Hotel-baština (heritage) mora biti u starim, izvornim, tradicijskim, povijesnim, ruralno-urbanim strukturama i građevinama, uređen i opremljen

27] Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, op. cit., čl. 7.

28] Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, pročišćeni tekst, NN, br. 88/07, 58/08, 62/09, čl. 4.

na tradicijski način. Pruža usluge smještaja i doručka, a može pružati i druge ugostiteljske usluge.

Hotel je ugostiteljski objekt u kojem se gostima obvezno pružaju usluge smještaja i doručka, a mogu se pružati i druge ugostiteljske usluge. Sadržaji propisani Pravilnikom su: prijamni hol u kojem je recepcija, najmanje pet smještajnih jedinica, ugostiteljski sadržaji za pripremu i usluživanje hrane, pića i napitaka (kuhinja i blagovaonica) i zajednički sanitarni čvor za goste. Smještajne jedinice u hotelu mogu biti: sobe i/ili hotelski apartmani (suite) i iznimno, u postojećim objektima i depandansama novih objekata obiteljske sobe (family room).

Aparthotel je objekt u kojemu se gostima obvezno pružaju usluge smještaja i doručka, a mogu se pružati i druge ugostiteljske usluge. Sadržaji aparthotela su: prijamni hol u kojem je recepcija, najmanje pet smještajnih jedinica, ugostiteljski sadržaji za pripremu i usluživanje hrane, pića i napitaka (kuhinja i blagovaonica) i zajednički sanitarni čvor za goste.

Turističko naselje je objekt u kojemu se gostima obvezno pružaju usluge smještaja s doručkom, a mogu se pružati i druge ugostiteljske usluge. Gostu se u turističkom naselju mora osigurati mogućnost bavljenja športom i/ili drugim oblicima rekreacije na otvorenim prostorima, koji su prilagođeni specifičnim uvjetima destinacije. Sadržaji turističkoga naselja su: prijamni hol s recepcijom, smještajne jedinice, ugostiteljski sadržaji za pripremu i usluživanje hrane, pića i napitaka, zajednički sanitarni čvor za goste, športski sadržaji i/ili odgovarajući sadržaji za rekreaciju, ovisno o prirodnim mogućnostima destinacije. Smještajne jedinice u turističkom naselju mogu biti: sobe, obiteljske sobe (family room), hotelski apartmani (suite), studio apartmani i apartmani. Unutar turističkoga naselja mogu biti i objekti vrste: hotel, aparthotel, turistički apartmani i/ili kamp.

Turistički apartmani su objekt u kojima se gostima pružaju usluge smještaja u smještajnim jedinicama ustrojenim i opremljenim tako da gost može sam pripremati jela. Objekt turistički apartman mora imati: recepciju, smještajne jedinice i zajednički sanitarni čvor za goste, a smještajne jedinice mogu biti studio apartmani i/ili apartmani.

Pansion je objekt u kojemu se gostima obvezno pružaju usluge smještaja s prehranom, a mogu se pružati i druge ugostiteljske usluge. Pravilnikom je propisano da mora imati: recepciju, smještajne jedinice, ugostiteljske sadržaje za pripremu i usluživanje hrane, pića i napitaka (blagovaonicu i kuhinju) i zajednički

sanitarni čvor za goste. Smještajne jedinice u pansionu su: sobe, obiteljske sobe (family room) i/ili hotelski apartmani (suite).

Stupanjem na snagu Pravilnika o razvrstavanju, minimalnim uvjetima i kategorizaciji ugostiteljskih objekata u 1995. godini započela je kategorizacija ugostiteljskih objekata u Republici Hrvatskoj. To je ujedno značilo i temeljitu reviziju postojećeg stanja na temelju u svijetu uobičajenih standarda, zanemarujući pri tome kategorizaciju koja je do tada bila na snazi. Samim opredjeljenjem Republike Hrvatske za turistički razvoj i repositioniranje na turističkom tržištu stvorena je potreba za stalnim kritičkim preispitivanjem i unaprjeđenjem standarda za kategorizaciju ugostiteljskih objekata kako bi se subjekti u turizmu prilagođavali promjenama na tržištu. Napuštanje pasivnog odnosa prema standardima označilo je orijentaciju ka oblikovanju nove turističke ponude zasnovane na kvaliteti.

Temeljem Pravilnika o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, postojeći hoteli, aparthoteli i turističko naselje kategoriziraju se u četiri kategorije (od dvije do pet zvjezdica, turistički apartmani u tri kategorije (od dvije do četiri zvjezdice) i pansioni u dvije kategorije (standard i komfor). Novi objekti kategoriziraju se na sljedeći način:

- hoteli, u tri kategorije: tri, četiri i pet zvjezdica,
- aparthoteli, u tri kategorije: tri, četiri i pet zvjezdica,
- turističko naselje, u tri kategorije: tri, četiri i pet zvjezdica,
- turistički apartmani, u dvije kategorije: tri i četiri zvjezdice,
- pansion, u jednu kategoriju: komfor.

Pravilnikom su utvrđeni i posebni standardi za razvrstane i kategorizirane objektima koji imaju dodatne sadržaje, uređenje, opremu i uređaje te pružaju dodatne usluge prilagođene posebnim zahtjevima potrošača. Vrste posebnih standarda su:²⁹

1. business (poslovni),
2. meetings (za sastanke),
3. congress (kongresni),
4. club (klub),
5. casino (kazino),

29] Ibid., čl. 64.

6. holiday resort (odmorišni),
7. coastline holiday resort (priobalni odmorišni),
8. family (obiteljski),
9. small & friendly (mali i prijateljski),
10. senior citizens (za starije osobe),
11. health & fitness (zdravlje i fitness),
12. SPA (toplice),
13. wellness,
14. diving club (ronilački klub),
15. motel (motel),
16. ski (ski),
17. za osobe s invaliditetom.

Svaki poseban standard određen je odgovarajućim uvjetima propisanim Pravilnikom, te se označava odgovarajućom standardiziranom pločom koja sadrži naziv posebnog standarda na engleskom jeziku (osim za osobe s invaliditetom) i odgovarajuću grafiku.

U 2012. godini donijet je i Pravilnik za dodjelu oznake kvalitete ugostiteljskog objekta vrste hotel³⁰, temeljem kojeg se hotelima s tri, četiri i pet zvjezdica dodjeljuje oznaka kvalitete (Q). Cilj donošenja i primjene ovog Pravilnika je poticanje izvrsnosti. Standardna i obvezna kategorizacija usmjerena je na ispunjavanje tehničkih zahtjeva za pojedinu kategoriju, dok je neobavezna Q oznaka više usmjerena na dodatnu kvalitetu, osobni doživljaj, suradnju s lokalnom zajednicom te ukupno zadovoljstvo gostiju i zaposlenika. Oznaka se prema Pravilniku dodjeljuje na temelju devet različitih skupina uvjeta. Do lipnja 2012. godine oznaku Q dobila su tri hotela - Maistrin Monte Mulini, Valamarov Lacroma Dubrovnik i Le Meridien Lav. Procjenjuje se da će oznaku kvalitete sveukupno imati 5-10% hrvatskih hotela.

Pravilnikom o razvrstavanju, minimalnim uvjetima i kategorizaciji ugostiteljskih objekata kampova iz skupine "Kampovi i druge vrste ugostiteljskih

30] Pravilnik za dodjelu oznake kvalitete ugostiteljskog objekta vrste hotel, NN, br. 36/12.

objekata za smještaj”³¹ kampovi se razvrstavaju prema vrsti usluga u sljedeće vrste:

1. kamp
2. kamp naselje
3. kampiralište
4. kamp odmaralište.

Kamp je objekt u kojem se gostima pružaju usluge: kampiranja (smještaj na uređenom prostoru na otvorenom - na kamp mjestu i/ili kamp parceli), smještaj u građevinama (u kućicama u kampu, bungalovima i sl.), druge ugostiteljske usluge, ostale usluge u funkciji turističke potrošnje te mogućnost bavljenja športom i/ili drugim oblicima rekreacije na prostoru na otvorenom u kampu ili u blizini kampa.

Kamp naselje je objekt u kojem se gostima pružaju različite ugostiteljske usluge koje ispunjavaju uvjete sukladno propisima za skupinu “kamp” i neke od vrsta: hotel, aparthotel, turističko naselje i turistički apartmani. U kamp naselju gostima se pružaju ugostiteljske usluge za pripremu i usluživanje hrane, pića i napitaka te ostale usluge u funkciji turističke potrošnje. Kamp naselje mora gostima osigurati mogućnost bavljenja športom i/ili drugim oblicima rekreacije.

Kampiralište je objekt u kojem se pružaju usluge kampiranja s pokretnom opremom za kampiranje u posjedu gosta. Pravilnikom je propisano da ima najviše 30 osnovnih smještajnih jedinica (kamp mjesto i/ili kamp parcela), sanitarni čvor i pojedine sanitarne elemente za goste, a usluge recepcije pružaju se na poziv gosta.

Kamp odmorište je objekt u kojem se gostima pružaju usluge kampiranja za noćenje ili kraći odmor s vlastitom pokretnom opremom za kampiranje.

U skupini kampova kategoriziraju se sljedeći objekti: kamp i kamp naselje, i to u četiri kategorije: dvije, tri, četiri i pet zvjezdica.

Pravilnikom o razvrstavanju i kategorizaciji drugih vrsta ugostiteljskih objekata za smještaj iz skupine “Kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj” koji je u primjeni od 2008. godine s manjim izmjenama u 2009. godini, ugostiteljski objekti drugih vrsta ugostiteljskih objekata za smještaj iz

31] Pravilnik o razvrstavanju, minimalnim uvjetima i kategorizaciji ugostiteljskih objekata kampova iz skupine “Kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj”, NN, br. 75/08, 45/09.

skupine “Kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj” razvrstavaju se na sljedeći način:³²

1) Soba za iznajmljivanje - objekt u kojem se gostima pružaju usluge smještaja.

2) Apartman - objekt u kojem se gostima pružaju usluge smještaja, a opremljen je tako da gost sam može pripremati i konzumirati hranu; u apartmanu se mogu pružati usluge prehrane, pića i napitaka.

3) Studio apartman - objekt u kojem se gostima pružaju usluge smještaja, a opremljen je tako da gost u jednoj prostoriji može spavati, boraviti, pripremati i konzumirati hranu; mogu se pružati usluge prehrane, pića i napitaka.

4) Kuća za odmor - objekt u kojem se gostima pružaju usluge smještaja i korištenja okućnice, opremljen tako da gost sam može pripremati i konzumirati hranu; mogu se pružati usluge prehrane, pića i napitaka.

5) Prenočište - objekt u kojem se gostima pružaju usluge smještaja, a mogu se pružati i usluge prehrane, pića i napitaka.

6) Odmaralište za djecu - objekt u kojem se djeci pružaju usluge organiziranog smještaja, a mogu se pružati i usluge prehrane, pića i napitaka.

7) Hostel - objekt u kojem se pretežito mlađim gostima pružaju usluge smještaja, a mogu se pružati i usluge prehrane, pića i napitaka.

8) Planinarski dom - objekt u kojem se gostima, u prirodnom brdsko-planinskom okruženju pružaju usluge smještaja, a mogu se pružati i usluge prehrane, pića i napitaka, kao i usluge korištenja zasebne prostorije i/ili prostora za pripremanje jela s jednostavnom pripremom, u kojima gosti sami na svoj način i na svoju odgovornost pripremaju i konzumiraju jela, i druge usluge uobičajene u ugostiteljstvu.

9) Lovački dom - objekt u kojem se gostima, u prirodnom okruženju uz lovišta, pružaju usluge smještaja, a mogu se pružati i usluge prehrane, pića i napitaka, kao i usluge korištenja zasebne prostorije i/ili prostora za pripremanje jela s jednostavnom pripremom, u kojima gosti sami na svoj način i na svoju odgovornost pripremaju i konzumiraju jela, i druge usluge uobičajene u ugostiteljstvu.

32] Pravilnikom o razvrstavanju i kategorizaciji drugih vrsta ugostiteljskih objekata za smještaj iz skupine “Kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj”, pročišćeni tekst, NN, br. 49/08 i 45/09, čl. 4.

10) Učenički dom ili studentski dom - objekt u kojem se gostima pružaju usluge smještaja u vrijeme školskih praznika, a mogu se pružati i usluge prehrane, pića i napitak.

11) Objekt za robinzonski smještaj - objekt koji se nalazi u prirodnom okruženju, a sastoji se od prostorije/a ili prostora u kojima se gostima pružaju usluge smještaja u neuobičajenim okolnostima i uvjetima.

Od drugih vrsta objekata za smještaj iz skupine "Kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj", ovisno o uređenju, opremi, uređajima, uslugama, održavanju i ostalim uvjetima, kategoriziraju se sobe za iznajmljivanje, apartmani, studio apartmani i kuće za odmor. Postojeće sobe za iznajmljivanje, apartmani i studio apartmani kategoriziraju se u tri kategorije: dvije, tri i četiri zvjezdice, a kuće za odmor u četiri kategorije: dvije, tri, četiri i pet zvjezdica. Nove sobe za iznajmljivanje, apartmani i studio apartmani kategoriziraju se u dvije kategorije: tri i četiri zvjezdice, a kuće za odmor u tri kategorije: tri, četiri i pet zvjezdica.

Pravilnikom o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina "restorani", "barovi", "catering objekti" i "objekti jednostavnih usluga"³³ uređuje se razvrstavanje i minimalni uvjeti koje moraju ispunjavati navedeni ugostiteljski objekti. Svaka skupina ugostiteljskih objekata razvrstava se s obzirom na pretežitost ugostiteljskih usluga koje pruža. Skupina "restorani" razvrstava se u sljedeće vrste ugostiteljskih objekata:³⁴

1) Restoran - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito pripremaju i uslužuju topla i hladna jela koja zahtijevaju složeniju pripremu, te ostala jela i slastice, uslužuju pića i pripremaju i uslužuju napici. Restoran može biti klupskog karaktera.

2) Gostionica - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito pripremaju i uslužuju gotova uobičajena domaća topla i hladna jela, te uslužuju pića, pripremaju i uslužuju napici. U gostionici gostima se mogu pružati i usluge smještaja u sobama. Gostionica može imati najviše 7 soba.

3) Zdravljak - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito pripremaju i uslužuju mliječna topla i hladna jela, te napici i uslužuju bezalkoholna pića, a mogu se pripremati i usluživati slastice i jela koja ne zahtijevaju složeniju pripremu.

33] Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina "restorani", "barovi", "catering objekti" i "objekti jednostavnih usluga", NN, br. 82/07, 82/09.

34] Ibid., čl. 4.

4) Zalogajnica (snack) - ugostiteljski objekt u kojem se na očigled gostiju pripremaju i uslužuju jela i napici, te uslužuju pića.

5) Pečenjarnica (grill i sl.) - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito pripremaju i uslužuju pečena jela, te uslužuju pića, a mogu se pripremati i usluživati i napici.

6) Pizzeria - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito pripremaju i uslužuju pizze, te uslužuju pića, a mogu se pripremati i usluživati i druga jela od tjestenine i napici.

7) Bistro - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito pripremaju i uslužuju jednostavna hladna i topla jela, te uslužuju pića i pripremaju i uslužuju napici.

8) Slastičarnica - ugostiteljski objekt u kojemu se pripremaju i uslužuju slastice (kolači, sladoled i sl.), a mogu se pripremati i usluživati napici te usluživati bezalkoholna pića.

9) Objekt brze prehrane (fast food) - ugostiteljski objekt u kojem se pripremaju jednostavna jela koja se pripremaju i uslužuju na jednostavan i brz način, a koriste se za brzu konzumaciju (npr. razne vrste burgera, slane i pržene ribe, pržene lignje, topli i hladni sendviči, salate, prženi krumpir, hot dog i sl.), a mogu se pripremati i usluživati pića i napici te sladoled.

Skupina "barovi" razvrstava se u vrste ugostiteljskih objekata:³⁵

1) Kavana - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito pripremaju i uslužuju kava, ostali napici i slastice, te uslužuju pića, a mogu se pripremati i usluživati hladna i topla jela. Hladna i topla jela mogu se usluživati u dijelu prostorije za usluživanje ili zasebnoj blagovaonici.

2) Noćni klub - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito uslužuju pića i pripremaju i uslužuju napici, a mogu se pripremati i usluživati jednostavna jela.

3) Noćni bar - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito uslužuju pića i pripremaju i uslužuju napici, a mogu se pripremati i usluživati jednostavna jela.

4) Disco klub (disco bar) - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito uslužuju pića i pripremaju i uslužuju napici, a mogu se pripremati i usluživati topli i hladni sendviči i usluživati slastice.

5) Caffè bar (coctail bar, lounge bar, coffy bar, caffè bar - pub, (internet bar) - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito priprema i uslužuje kava i drugi

35] Ibid., čl. 5.

napici, uslužuju pića, a mogu se pripremati i usluživati ili samo usluživati topli i hladni sendviči, slastice i voće.

6) Pivnica (pub) - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito uslužuje točeno pivo, a mogu se pripremati i usluživati topla i hladna jela uobičajena za tu vrstu ugostiteljskog objekta, usluživati pića i pripremati i usluživati napici.

7) Buffet - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito uslužuju pića i pripremaju i uslužuju napici i hladna jela, a mogu se pripremati i usluživati i jednostavna topla jela.

8) Krčma - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito uslužuju pića, pripremaju i uslužuju napici, te hladna jela, a mogu se pripremati i usluživati topla jela uobičajena za kraj u kojem je ugostiteljski objekt.

9) Konoba - ugostiteljski objekt u kojem se pretežito uslužuju vino i rakija iz kraja u kojem je ugostiteljski objekt, te pripremaju i uslužuju karakteristična jela primorskog kraja, a mogu se usluživati i druga pića i pripremati i usluživati napici.

10) Klet - ugostiteljski objekt u kojemu se pretežito uslužuju vino i rakija iz kraja u kojem je ugostiteljski objekt, te pripremaju i uslužuju karakteristična jela prema običajima kraja, a mogu se usluživati i druga pića.

Skupinu “catering objekti” čini vrsta ugostiteljskog objekta - pripremnica obroka (catering). To je ugostiteljski objekt u kojem se pripremaju jela, a mogu se pripremati slastice i napici, koji se dostavljaju ili dostavljaju i uslužuju na drugim mjestima kao što su: prijevozna sredstva, odgovarajuće prostorije za prehranu djelatnika pravnih i fizičkih osoba, stanovi i sl., te prostorije i prostori gdje su organizirane svadbe, prijemi, banketi i drugi slični događaji.

Skupina “objekti jednostavnih usluga” razvrstava se u sljedeće vrste ugostiteljskih objekata:³⁶

1) Objekt jednostavnih usluga u kiosku - ugostiteljski objekt u kojem se mogu pripremati i usluživati jednostavna jela, pića i napici, te usluživati jednostavna jela u konfencioniranom obliku, pića u originalnom pakovanju, te slastice i sladoled.

2) Objekt jednostavnih brzih usluga - ugostiteljski objekt u kojem se mogu pripremati jednostavna jela koja se pripremaju i uslužuju na jednostavan i brz način, a koriste se za brzu konzumaciju i to: razne vrste burgera, topli i hladni

36] Ibid., čl. 7.

sendviči, prženi krumpir i hot dog, a mogu se usluživati bezalkoholna pića i napici, te sladoled u originalnom pakovanju.

3) Objekt jednostavnih usluga u nepokretnom vozilu (ili priključnom vozilu) - ugostiteljski objekt u kojem se mogu pripremati i usluživati jednostavna jela, pića i napici, usluživati jednostavna jela u konfekcioniranom obliku, pića u originalnom pakovanju, te slastice i sladoled.

4) Objekt jednostavnih usluga u šatoru - ugostiteljski objekt u kojem se mogu pripremati i usluživati jednostavna jela, pića i napici, a mogu se usluživati jela u konfekcioniranom obliku i pića u originalnom pakovanju.

5) Objekt jednostavnih usluga na klupi - ugostiteljski objekt u kojem se mogu pripremati i usluživati sljedeća jednostavna jela: topli i hladni sendviči, hrenovke, kobasice, hot dog, kotleti, ćevapčići, ražnjići, pommes frites, palačinke i slična jela, te jednostavna jela u konfekcioniranom stanju i pića u originalnom pakovanju.

6) Objekt jednostavnih usluga na kolicima (ili sličnim napravama) - ugostiteljski objekt u kojem se mogu pripremati i usluživati sljedeća jednostavna jela: hot dog, hrenovke, kobasice, palačinke i slična jela, te usluživati jednostavna jela u konfekcioniranom obliku.

U objektima jednostavnih usluga mogu se pripremati i usluživati vrste i količine jednostavnih jela, pića, napitaka, te sladoleda za čiju pripremu i usluživanje objekt ispunjava propisane minimalne uvjete, razmjerno veličini prostora objekta.

U 2011. godini donijet je Pravilnik o utvrđivanju posebnog standarda - Hrvatska autohtona kuhinja, kojim je definiran način utvrđivanja dodjele posebnog znaka Hrvatska autohtona kuhinja, procedura dostavljanja zahtjeva za utvrđivanje posebnog standarda, mogućnost prigovora, grafički izgleda same oznake, te popis jela gastronomske baštine. Poseban standard se može utvrditi za ugostiteljske objekte iz skupine "restorani" i "barovi" i skupine "hoteli", i to za: restoran, gostionicu, kavanu, krčmu, konobu, klet, hotel baštinu (heritage), hotel i aparthotel. Osmišljavanje projekta brendiranja Hrvatske autohtone kuhinje proizlazi iz važnosti nacionalnog kulinarskog identiteta svake države, a posebice turističke, kakva je Republika Hrvatska. Brojni kulturni utjecaji i narodni običaji ostavili su trag na hrvatsku gastronomiju koju karakterizira velika različitost na relativno malom prostoru. Cilj projekta je potaknuti širenje nacionalne gastronomske ponude, autohtonih menija, te korištenje izvornih domaćih namirnica u cilju njegovanja tradicijske ponude.

Zakonskim i podzakonskim aktima stvoreni su uvjeti za poboljšanje kvalitete ugostiteljskih objekata u Republici Hrvatskoj i njihovu konkurentnost na globalnom turističkom tržište.

1.5.2. Značaj ugostiteljstva u turizmu Republike Hrvatske

Ugostiteljstvo i u kvantitativnom i u kvalitativnom smislu ima veliki značaj za razvoj turizma Republike Hrvatske, što se može iščitati iz povijesnog pregleda njegovog razvoja. Rast dolazaka turista na područje Republike Hrvatske od kraja 19. stoljeća utjecao je na izgradnju i širenje mreže suvremenih ugostiteljskih objekata. S druge strane otvaranje ugostiteljskih objekata stvorilo je pretpostavke za boravak turista u destinaciji. Od 1970. godine ugostiteljstvo bilježi intenzivan razvoj, koji se kretao u raznim pravcima:³⁷

- bolje korištenje i modernizacija postojećih kapaciteta i poboljšanja usluga;
- počinje masovna izgradnja smještajnih i drugih kapaciteta radi osiguranja turističkoga razvoja;
- osnivaju se suvremeno organizirana i opremljena poduzeća, kao uspješni nositelji ugostiteljske djelatnosti;
- poduzimaju se veliki naponi za podizanje stručne spreme i osposobljenosti novih stručnih djelatnika u ugostiteljstvu, radi boljeg obavljanja usluga i uspješnijeg vođenja ugostiteljskih poduzeća.

Razvoj ugostiteljstva i turizma može se pratiti kvantitativnim pokazateljima (broj poslovnih jedinica u ugostiteljstvu, broj smještajnih jedinica, broj turističkih dolazaka, broj turističkih noćenja i dr.), prikazanim u tablici 5.

Godine 2010. Republika Hrvatska je raspolagala mrežom od 15.529 ugostiteljskih jedinica što je gotovo dvostruki rast u odnosu na 1970. godinu. U ugostiteljskim jedinicama evidentirano je 909.951 postelja, ili 456.880 više nego u 1970. godini. Potrebno je istaknuti da su u broj postelja od 1991. do 2010. godine bili uključeni i vezovi u lukama nautičkog turizma, pa broj postelja u 2010. godini nije usporediv s podacima iz 2009. godine. Ako se izuzmu vezovi nautičkog turizma iz ukupnog broja postelja, može se uočiti rast broja smještajnih kapaciteta u Republici Hrvatskoj, i to u razdoblju od 2008. do 2010. godine od 907 tisuća na 910 tisuća postelja, ili po stopi od 0,3%. U 2011. godini

37] P. Ružić, op. cit., str. 30.

Republika Hrvatska je raspolagala s 935 tisuća postelja, što je u odnosu na 2010. godinu (910 tisuća) povećanje za 2,7%, pa je rast broja smještajnih kapaciteta u razdoblju od 2008. do 2011. godine, unatoč zabilježenoj gospodarskoj krizi u Republici Hrvatskoj bilježio prosječan godišnji rast od 1,3%.³⁸

Tablica 5: Pokazatelji razvoja ugostiteljstva i turizma u Republici Hrvatskoj, 1970.-2011.

Godina	Poslovne jedinice	Zaposleni u ugostiteljstvu	Postelje	Turistička noćenja, u 000
1970.	8.631	47.768	453.071	28.551
1975.	9.306	67.930	616.071	42.411
1980.	9.992	80.071	692.000	53.600
1985.	12.183	97.815	820.251	67.665
1990.	14.598	98.586	862.680	52.523
1995.	13.725	51.440	609.263	12.885
2000.	14.042	73.771	722.525	38.406
2005.	15.649	75.978	909.210	51.421
2006.	15.083	84.327	925.882	53.007
2007.	16.963	90.274	944.076	56.005
2008.	17.104	91.430	968.610	57.103
2009.	16.886	89.038	969.726	56.300
2010.	17.651	89.555	909.951	56.416
2011.	-	-	935.000	60.354

Izvor: Statistički ljetopis Republike Hrvatske 1990-2011., Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb.

Rast broja ugostiteljskih jedinica i broja postelja pratio je i rast broja turističkih noćenja, gotovo po istoj stopi. U 2011. godini ostvareno je 60,3 mil. turističkih noćenja ili 111,4% više nego u 1970. godini. No, ako se promatra kretanje broja turističkih noćenja tijekom razdoblja može se uočiti da je najveći broj turističkih noćenja ostvaren krajem 1980-ih godina (68,2 mil. turističkih noćenja u 1988. godini)³⁹ te da ta razina turističkih noćenja, unatoč znatnom porastu posljednjih godina, još uvijek nije dostignuta. Broj i kvaliteta ugostiteljskih

38] Analiza turističkog prometa u Republici Hrvatskoj, Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Zagreb, 2012., str. 1.

39] Turizam u 2010., Statistička izvješća, br. 1436, Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb, 2012., str. 13.

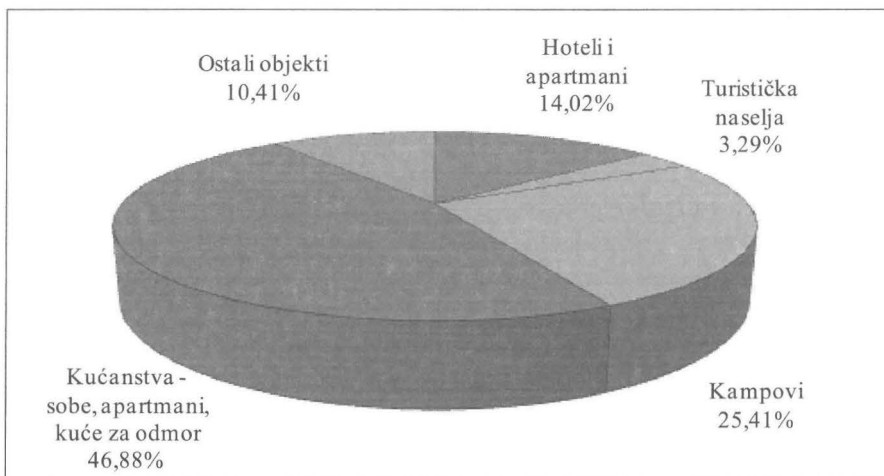
objekata bitno utječe na konkurentnost Republike Hrvatske na turističkom tržištu. Raznovrsnijom i kvalitetnijom ponudom receptivnih sadržaja stvaraju se preduvjeti za što duži boravak gostiju u destinaciji.

Republika Hrvatska se opredijelila za napuštanje masovnog turizma i razvoj selektivnih oblika turizma prema konceptu održivoga razvoja. Takav razvoj podrazumijeva praćenje suvremenih trendova kroz koje se identificiraju tendencije kretanja turističke potražnje, nove tržišne prilike, područja mogućih ulaganja i infrastrukturne potrebe. Identificiranje i implementacija dugoročnih trendova, adekvatno prilagođavanje turističke ponude te uspostavljanje suradnje aktera na svim razinama preduvjet je daljnjeg razvoja, povećanja konkurentnosti, ostvarenje većeg tržišnog udjela i rast koristi od turizma.⁴⁰ Tome svakako pridonosi uspostavljanje što povoljnijeg odnosa atraktivnih (prirodnih i antropogenih) čimbenika turističke ponude, s prihvatnim mogućnostima u cjelini. Republika Hrvatska je u 2011. godini imala 935 tisuća postelja u hotelima, motelima, kampovima, kućanstvima i drugim smještajnim kapacitetima. Investicije u smještajne kapacitete u razdoblju nakon 1995. godine rezultirale su poboljšanjem kvalitete smještajnih kapaciteta. U razdoblju od 2000. do 2008. godine u hotele i restorane investirano je od 2 do 6% ukupnih investicija u Republici Hrvatskoj. Djelatnost ugostiteljstva postaje interesantna inozemnim investitorima, iako u znatno manjem opsegu u odnosu na druge mogućnosti investiranja. Direktna inozemna investicije u razdoblju od 2000. do 2008. godine ostvarene su u iznosu od 556,8 mil. eura, te su sudjelovale s 2,6% u ukupnim direktnim inozemnim investicijama. U 2004. godini hoteli s četiri i pet zvjezdica sa 6.628 postelja činili su 7,4% ukupnih hotelskih kapaciteta, dok je u 2012. godini njihov udio znatno povećan te sudjeluju s 41,4 % (43.851 postelja u hotelima s 4 i 5 zvjezdica)⁴¹. Unatoč tome, Republika Hrvatska još uvijek ima vrlo nepovoljnu strukturu smještajnih kapaciteta, u kojoj prevladavaju komplementarni smještajni kapaciteti, s udjelom od 83,1% u 2011. godini (grafikon 1). Hoteli i apartmani čine tek 14% ukupnim smještajnih kapaciteta Republike Hrvatske, a najveći udio pripada kućanstvima (46,88%). Tako visok udio kućanstava u ukupnim smještajnim kapacitetima posebice je izražen u posljednjem desetljeću, kada njihov broj ima dinamičnu stopu rasta, sa 301,5 tisuća u 2001. godini na 452 tisuće u 2011. godini, odnosno za 151 tisuću ili za 49,9%.

40] Strategija razvoja hrvatskog turizma do 2010. godine, Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Zagreb, 2003., str. 10.

41] Popis kategoriziranih turističkih objekata, hotela, kampova i marina u Republici Hrvatskoj, Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Zagreb, 2012., str. 1.

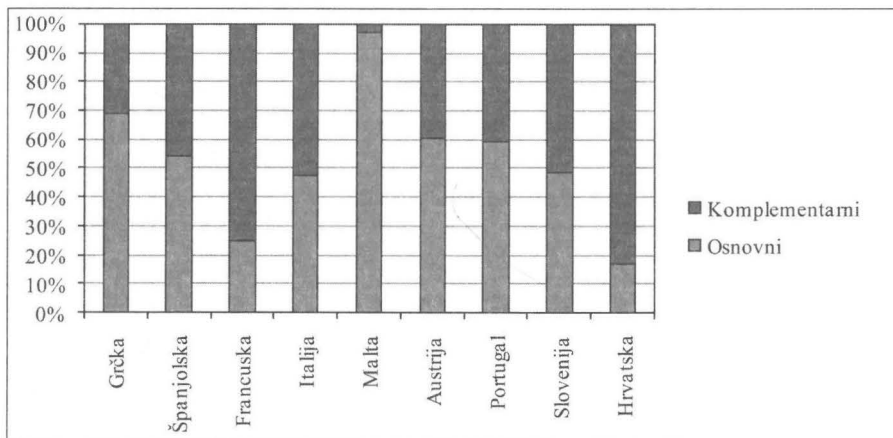
Grafikon 1: Struktura smještajnih kapaciteta Republike Hrvatske u 2010. godini



Izvor: Turizam u 2010., Statistička izvješća, br. 1436, Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb, 2012., str. 13.

Nepovoljna struktura smještajnih kapaciteta u Republici Hrvatskoj posebice dolazi do izražaja kada se usporedi sa strukturom smještajnih kapaciteta u drugim europskim državama (grafikon 2).

Grafikon 2: Osnovni i komplementarni smještajni kapaciteti u izabranim turističkim državama 2011. godine

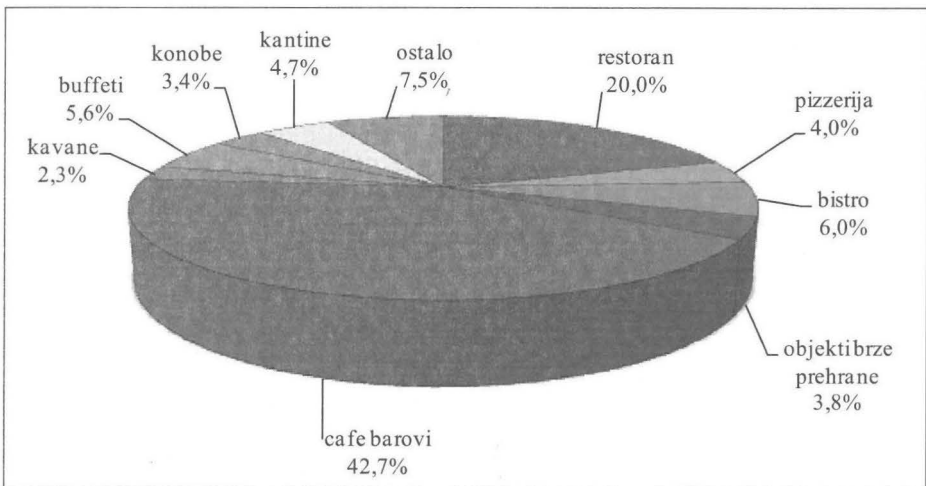


Izvor: Izračun autora prema podacima Eurostata, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> (4.05.2012.)

Republika Hrvatska u odnosu na izabrane države na grafikonu 2, ima najniži udio osnovnih u ukupnim smještajnim kapacitetima. Osnovni smještajni kapaciteti sudjeluju s više od 50% u ukupnim smještajnim kapacitetima u Grčkoj, Španjolskoj, Malti, Austriji i Portugalu.

U djelatnosti pripreme i usluživanja u 2010. godini bilo je aktivno 13.576 poslovnih subjekata, a djelatnost se obavljala u 16.612 ugostiteljskih objekata. U strukturi pravnih osoba prevladava ponuda caffè-barova i restorana koji imaju zajedno više od 418 tisuća sjedala, te sudjeluju s udjelom većim od 60%. To je znatno poboljšanje u odnosu na 1993. godinu kada su prevladavale kavane, buffeti i bistroi s udjelom od 57,1%, a gostionice, krčme i konobe su činile tek oko 17% u ukupnoj ugostiteljskoj ponudi.⁴² Trend je i sve veća zastupljenost autohtonih jela u meni-e ugostiteljskih objekata, čime se postiže diversificiranje ugostiteljskih objekata i poboljšava kvaliteta njihove ponude.

Grafikon 3: Struktura ugostiteljskih objekata pravnih osoba u Republici Hrvatskoj, 2010. godine



Izvor: Turizam u 2010., Statistička izvješća, br. 1436, Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb, 2012., str. 15.

Republika Hrvatska raspolaže značajnim ugostiteljskim potencijalom, no njegove značajke još uvijek umanjuju konkurentnost hrvatskog turizma.

42] Podaci Instituta za turizam, Zagreb, 1993.

Regionalnost i sezonalnost još uvijek su dominantne karakteristike hrvatskog turizma. U skladu s turističkom politikom koja je u prošlosti preferirala razvoj turizma u primorskim destinacijama, dok je kontinentalna Hrvatska bila slabo i gotovo nikako turistički valorizirana, te izgradnjom smještajnih kapaciteta u primorskim županijama Hrvatske, razumljivo je da upravo ove županije prednjače u ostvarenim turističkim dolascima i noćenjima u Republici Hrvatskoj. U šest primorskih županija ostvaruje se više od 90% turističkih dolazaka i noćenja. Glavni motiv dolaska turista i dalje je "sunce i more", iako se posljednjih godina uočavaju napori uključenja kontinentalnih dijelova Hrvatske u turistička zbivanja razvijanjem pojedinih oblika selektivnog turizma (seoski turizam, zdravstveni turizam, planinski turizam), no oni još uvijek ne rezultiraju znatnijim brojem turističkih dolazaka i noćenja. Tijekom ljetne sezone (svibanj-rujan) ostvaruje se više od 80% turističkih dolazaka i noćenja Republike Hrvatske. Sezonalnost rezultira niskom razinom iskorištenosti smještajnih kapaciteta (hoteli 126 dana u 2011. godini, turistička naselja 90 dana, kućanstva 46 dana) i nedostatkom kvalificiranih i kvalitetnih turističkih kadrova što posljedično dovodi do niske razine kvalitete usluga. Relativno kratka turistička sezona, visoki troškovi radne snage i inputa te velika kamatna opterećenja ugostiteljskih poduzeća umanjuju njihovu ekonomičnost i ograničavajući su čimbenik poboljšanja kvalitete ugostiteljske ponude.

U analizu pozicije Hrvatske na turističkom tržištu treba uvrstiti i čimbenik ratnih zbivanja na početku 1990-ih godina te nisku startnu poziciju Hrvatske u 1999. godini (5,1 mil. turističkih dolazaka i 27,1 mil. turističkih noćenja). Uzimajući u obzir te činjenice, kao i efekte svjetske gospodarske krize na svjetski turizam u 2009. i 2010. godini, rast broja turističkih dolazaka i noćenja do 2011. godine (9,9 mil. turističkih dolazaka i 54,8 mil. turističkih noćenja) u Hrvatskoj je vrlo impresivan. U ukupnim inozemnim turističkim dolascima u Europi, Hrvatska sudjeluje s oko 2%, što je pozicionira vrlo visoko na ljestvici turističkih zemalja Europe (11. mjesto u 2009. godini). Takva situacija rezultat je povoljnog geografskog položaja Hrvatske u odnosu na emitivna turistička tržišta, te kvalitativno poboljšanje turističke infrastrukture, prije svega cestovne infrastrukture kojom dolazi više od 80% turista. Tome treba dodati i lojalnost turista. Prema istraživanju Tomas 2010. 34,1% turista bilo je u Hrvatskoj 3-5 puta, a njih 39,2% 6 i više puta.⁴³

43] Tomas 2010 - Stavovi i potrošnja turista u Hrvatskoj, Institut za turizam, Zagreb, 2011., str. 46.

1.6. Mjere ekonomske politike usmjerene na razvoj ugostiteljstva

Značaj koji se ugostiteljstvu kao gospodarskoj djelatnosti daje u velikom broju država je velik, a rezultat je njegovog doprinosa koji se ogleda na više načina. Stvaranjem uvjeta za smještajem, prehranom, odmorom i rekreacijom, ugostiteljstvo omogućuje dolazak i boravak turista u destinaciju, a time i ostvarenje prihoda od turizma subjektima u destinaciji direktno i indirektno povezanim s turizmom.

Posebna važnost daje se ugostiteljstvu u slabo razvijenim regijama koje nemaju uvjeta za razvoj drugih gospodarskih djelatnosti (obale mora, otoci, planinski predjeli, područja uz jezera, prirodne i druge rijetkosti, seoske sredine i sl.). Otvaranjem novih radnih mjesta ugostiteljstvo stvara preduvjete za ostanak stanovnika u tim regijama. S boravkom turista na nekom području povezano je i ostvarenje turističke potrošnje, koja ima izrazito multiplikativno djelovanje. Multiplikativna funkcija turističke potrošnje sastoji se u tome da turistička potrošnja od mjesta gdje je nastala započinje svoje "kružno gibanje" i kroz nekoliko transakcija raspodjeljuje se na glavne djelatnosti koje su uključene u turizam. Te djelatnosti dobivaju alikvotni dio kao svoj prihod koji služi dalje za raspodjelu onim faktorima i djelatnostima koje su bile potrebne za stvaranje određenog turističkoga proizvoda odnosno usluge. Taj se proces obično izražava specifičnim modelom multiplikatora, odnosno tzv. multiplikatorom potrošnje.⁴⁴ Turistička potrošnja utječe na povećanje obujma poslovanja djelatnosti direktno ili indirektno povezane s turizmom (poljoprivrede, trgovine, prometa i dr.), te u konačnici na povećanje nacionalnog dohotka.

Intervencija države određena je temeljem navedenih interesa, ali i okolnosti koje utječu na poslovanje ugostiteljske djelatnosti:

- karakter sezonskog poslovanja kod velikog dijela ugostiteljskih objekata što rezultira niskom razinom iskorištenosti kapaciteta;
- povrat investicija u ugostiteljstvo kao niskoakumulativnu djelatnost, posebice u segmentu smještaja, na dugi je rok, s povratom kapitala na razini od četiri do pet posto godišnje;
- velika vrijednost angažirane imovine;
- ugostiteljstvo je radno aktivna djelatnost i rad zaposlenika je kritičan čimbenik uspješnosti poslovanja ugostiteljskog objekta;

⁴⁴] B. Blažević, *Turizam u gospodarskom sustavu*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2007., str. 505.

- u ugostiteljstvu je mala mogućnosti primjene mehanizacije i automatizacije;
- visoki ulazni troškovi utječu na cjenovnu nekonkurentnost na inozemnom turističkom tržištu.

Pod utjecajem navedenih čimbenika otežani su uvjeti poslovanja u ugostiteljstvu, što rezultira niskom stopom profitabilnosti s ograničenim mogućnostima reprodukcije imovine. Intervencijom države nastoje se poboljšati uvjeti poslovanja ugostiteljske djelatnosti i postizanje zacrtanih ciljeva ne samo poslovanja subjekata u ugostiteljstvu već strateških ciljeva turističkoga razvoja i općenito društva u cjelini.

Mjere namijenjene poticanju razvoja ugostiteljstva koje se primjenjuju u praksi su:

- osiguranje pravnog okvira i sigurnosti investicija za investitore, domaće i inozemne;
- pružanje financijske potpore investitorima u obliku bespovratnih davanja na uložena sredstva ili povlastice;
- subvencioniranje kreditnih programa za investicije u ugostiteljstvo;
- razni oblici fiskalnih poticanja (oslobađanje poreskih obveza kod uvođenja ugostiteljskog objekta u funkciju, smanjenje poreskih i drugih obveza izvan turističke sezone itd.);
- intenziviranje suradnje javnog i privatnog sektora stimulirane i poticane od strane države (javno-privatno partnerstvo), što rezultira dugoročno efikasnim ulaganjem u turizam, jer zadovoljava i privatnu i državnu inicijativu te ima pozitivne financijske i ekološke aspekte;
- izrada prostornih i urbanističkih planova za potrebe ugostiteljske infrastrukture, a u skladu s konceptom održivosti i učinkovitog upravljanja prostornim razvojem;
- poticajne mjere unutar politike radne snage, a u svrhu zadovoljenja potrebe za kvalitetnom i ne preskupom radnom snagom, a s druge strane da ugostiteljstvo bude privlačno mladim kadrovima.

Poticanje razvoja ugostiteljstva višestruko se vraća kroz multiplikativne utjecaje ugostiteljstva na druge djelatnosti. Stoga su intervencije države usmjerene na razvoj ugostiteljstva, posebice segmenta turističkoga ugostiteljstva, u interesu svake receptivne turističke države.

2. EKONOMIKA UGOSTITELJSKIH PODUZEĆA

Ekonomika poduzeća pojavljuje se u svijetu i u Republici Hrvatskoj pod različitim nazivima. U engleskom govornom području susreće se pod nazivom Microeconomics, Economics of the Firm i Business Economic te u širem smislu pod nazivom Economics koji obuhvaća i makroekonomske i mikroekonomske probleme i sadržaje. U europskim kontinentalnim državama u upotrebi je naziv ekonomika poduzeća. Primjerice, u državama njemačkog govornog područja upotrebljava se naziv Betriebswirtschaftslehre, u državama francuskog govornog područja économie de l'entreprise, u Italiji economia aziendale, Rusiji ekonomika predprijetaja itd. U Hrvatskoj je u uporabi naziv ekonomika poduzeća. No, bez obzira na navedene nazive u svijetu i Hrvatskoj, riječ je o istoj znanstvenoj i nastavnoj disciplini, o ekonomici poduzeća usmjerenoj na gospodarske probleme bilo kojeg poduzeća, bez obzira na njegov organizacijski oblik, karakter vlasništva, predmet poslovanja ili veličinu.⁴⁵

2.1. Ekonomika poduzeća kao znanstvena i nastavna disciplina

U znanstvenim i stručnim djelima ekonomika poduzeća definira se kao znanstvena i nastavna disciplina.⁴⁶

Kao znanost ekonomika poduzeća proučava gospodarske probleme poduzeća, istražuje čimbenike uspješnosti njihovog poslovanja i spoznaje zakonitosti pojava u njihovu poslovanju. Zadatak joj je istražiti i definirati ekonomske zakone i načela funkcioniranja poduzeća u procesu ostvarivanja njegovih ciljeva.

Kao nastavna disciplina ekonomika poduzeća saznaje nova znanstvena dostignuća na svom području, prihvaća provjerene znanstvene spoznaje i naučava o svemu što je neosporno i što je od značenja za suvremenu izobrazbu ekonomista. Objasnjava postojeća znanja i prenosi ih na ljude koji rade u poduzećima ili na one koji se za to pripremaju. Zadaća joj je naučavati buduće ekonomske stručnjake

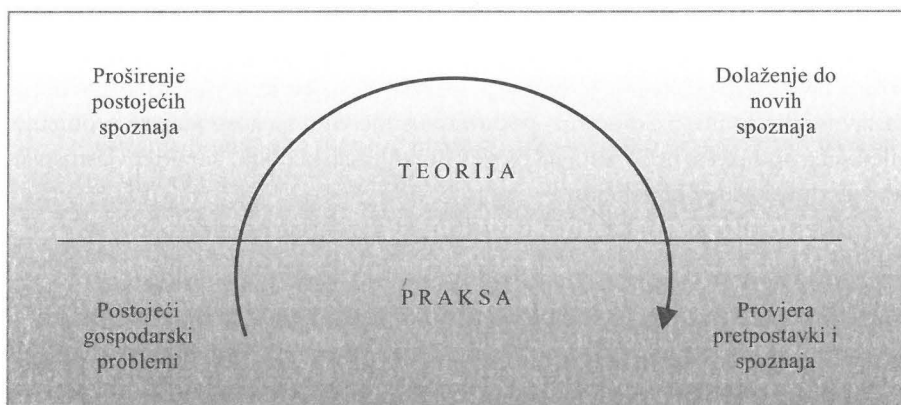
45] A. Jelavić et al., *Ekonomika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1995., 2.

46] Loc. cit.

i poduzetnike kako bi razumjeli način na koji funkcionira ekonomski sustav poduzeća.

Ekonomika poduzeća ima teorijsku i praktičnu dimenziju. Teorijska dimenzija ekonomike poduzeća proizlazi iz činjenice što nastoji proširiti postojeće i doći do novih spoznaja, a praktična dimenzija proistječe iz činjenice da polazi od postojećih gospodarskih problema poduzeća i da u njihovoj praksi provjerava ispravnost vlastitih pretpostavki i spoznaja. Ove dvije dimenzije ekonomike poduzeća međusobno su povezane i uzajamne, što se može ilustrirati slikom 2.

Slika 2: Teorijska i praktična dimenzija ekonomike poduzeća



Izvor: A. Jelavić et al., *Ekonomika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1995., 3.

Ekonomika poduzeća, definira se nadalje kao opća i posebna. Opća ekonomika poduzeća, kako je već istaknuto, bavi se gospodarskim problemima s kojima se suočavaju sva poduzeća, bez obzira na vrstu. Posebna ekonomike poduzeća, bavi se gospodarskim problemima poduzeća pojedinih vrsta djelatnosti, funkcija i vlasništva. Podjela posebne ekonomike poduzeća prikazana je u tablici 6.

Tablica 6: Posebne ekonomike poduzeća

Prema gospodarskim djelatnostima:	<p>Ekonomika poljoprivrednih, šumarskih i ribarskih poduzeća</p> <p>Ekonomika rudarskih i srodnih poduzeća</p> <p>Ekonomika industrijskih poduzeća</p> <p>Ekonomika trgovinskih poduzeća</p> <p>Ekonomika transportnih poduzeća</p> <p>Ekonomika ugostiteljskih poduzeća</p> <p>Ekonomika informacijskih i komunikacijskih poduzeća</p> <p>Ekonomika poduzeća iz djelatnosti poslovanja nekretninama</p> <p>Ekonomika banaka</p> <p>Ekonomika osiguravajućih društava itd.</p>
Prema poslovnim funkcijama:	<p>Ekonomika proizvodnje</p> <p>Ekonomika nabave</p> <p>Ekonomika prodaje</p> <p>Ekonomika transporta</p> <p>Ekonomika uskladištenja itd.</p>
Prema vlasništvu:	<p>Ekonomika privatnih poduzeća</p> <p>Ekonomika javnih poduzeća</p> <p>Ekonomika javno-privatnih poduzeća</p>

Izvor: Izradio autor.

Prikazana podjela svrstava ekonomiku poduzeća s obzirom na gospodarsku djelatnost, poslovne funkcije i vlasništvo poduzeća. S obzirom na gospodarsku djelatnost identificirane su ekonomike pojedinih gospodarskih djelatnosti: ekonomika poljoprivrednih, šumarskih i ribarskih poduzeća, ekonomika rudarskih i srodnih poduzeća, ekonomika industrijskih poduzeća, ekonomika trgovinskih poduzeća itd. Vrste ekonomike s obzirom na poslovne funkcije su: ekonomika proizvodnje, ekonomika nabave, ekonomika prodaje itd. Prema vlasništvu, ekonomika poduzeća može se podijeliti na ekonomiku privatnih poduzeća, ekonomiku javnih poduzeća, ekonomiku mješovitih (javno-privatnih) poduzeća.

Ekonomiku poduzeća se, dakle, može shvatiti kao sustav sastavljen od više posebnih ekonomika poduzeća.

2.2. Povijesni razvoj ekonomike poduzeća kao znanosti

Iako su začeci ekonomike kao znanstvene discipline prisutni već u starom vijeku, od kada se njezin razvoj može kontinuirano pratiti, ekonomika poduzeća kao zasebna znanstvena disciplina pojavljuje se i kontinuirano razvija tek na prijelazu iz 19. u 20. stoljeće. A. Jelavić i suradnici istražili su razvoj ekonomike poduzeća kroz dva osnovna vremenska razdoblja:

- od početka do osamostaljivanja ekonomike poduzeća i
- od osamostaljivanja ekonomike poduzeća do početka 21. stoljeća.

Unutar razdoblja prvog razdoblja (“od početka do osamostaljivanja ekonomike poduzeća”) razlikuju se dva vremenska razdoblja:

- začeci ekonomske znanosti do 1671. godine i
- pojava i razvoj sistematske ekonomske znanosti i ekonomskih teorija, od 1675. do 1890. godine.

Iako je razdoblje do 1671. godine vremenski najduže, ono je ostavilo vrlo malo svjedočanstva o razvoju ekonomike poduzeća. Razvoj ekonomike poduzeća može se pratiti u tragovima, prikazima i razvoju gospodarstva već u starom vijeku. Hamurabijev zakon poznaje kamate, a Stari zavjet lihvu. Filozofi antičke Grčke bili su više zaokupljeni pitanjima metafizike nego pitanjima ekonomije. Iako je opći nivo ekonomske misli bio poprilično nizak, a ekonomska razmatranja dana su krajnje fragmentarno u dokumentima i djelima koja nisu bili u neposrednoj vezi s ekonomskim problemima, ideje grčkih filozofa bile su bitne i utjecale su na kasniji razvoj ekonomije i ekonomske misli. To dokazuje i činjenica da su filozofi antičke Grčke dali naziv ekonomiji. Ksenofon je u svom djelu Ekonomikos prvi upotrijebio riječ ekonomija. Antička Grčka je vodila vanjskotrgovinsku politiku, postojao je sustav naplate carina, a u nekom pogledu postoji i sličnost s merkantilistima (zabrana izvoza u vrijeme oskudice i sl.). Rim, za razliku od antičke Grčke, nije se bavio filozofskim problemima ekonomije, već se bavi konkretnim pitanjima poljoprivredne proizvodnje, posebice iskorištavanjem općinskog zemljišta i režimom privatnog vlasništva. Rimsko pravo je imalo značajnu ulogu u povijesti ekonomske misli. Analizom činjenica i načela, rimski su pravници, stvorili pravnu logiku koja se može primijeniti na svaku društvenu strukturu koja priznaje privatno vlasništvo i kapitalističku trgovinu. No, predmet njihove analize je bio ograničen praktičnim potrebama te su njihova uopćavanja dala pravna, a ne ekonomska načela.

Pokraj starog i u srednjem vijeku kršćanska misao nije bila usmjerena na radikalnu društvenu reformu. Kršćanska crkva je imala za cilj društvenu reformu jedino u smislu moralne reforme individualnog ponašanja. Njezinu su predstavnici istupali protiv raskošnog života i neodgovornog bogatstva, a zapovijedalo se milosrđe i suzdržljivost u korištenju ovozemaljskih dobara. Vodeći skolastičar sveti Toma Akvinski (Thomas Aquinus, 1225-1274) smatrao je da ima "nešto nisko" u trgovačkom poslovanju, ali je ipak trgovačku dobit opravdao nužnošću da se zarađuje za život, željom da se namaknu sredstva za milosrdne namjene, služenjem javnim koristima, rizikom kojem se trgovac izlaže itd. Otkrio je, također uvjet konkurentske trgovine koji je u 19. stoljeću poznat kao zakon troškova. Osuđivao je kamate, slično kao i Aristotel.

Razdoblje od 14. do 17. stoljeća obuhvaća cijelu povijest skolastičke ekonomije. Najznačajniji predstavnici su Buridan i Oresme. Za područje ekonomije u ovom je razdoblju značajna metalistička teorija novca. Smatra se da je glavna funkcija novca u tome da služi zamjeni dobara. Svaka druga uporaba je neispravna i etički nedozvoljena.

Firentinac F. Pegolotti i Nirnberžanin L. Meder autori su prikaza trgovinskih, računovodstvenih i knjigovodstvenih tehnika, napisanih već u 14. stoljeću. Dubrovčanin Beno Kotruljević, u svom djelu O trgovini i o savršenom trgovcu (*Della mercatura e del mercante perfetto*) iz 1458. godine, opisao je sustav dvojnog knjigovodstva. Merkantilisti (Charles du Moulin, Jean Bodlin, Antoin Montchretine, Thomas Mun, James Steuart i dr.) istražuju i objašnjavaju materijalno bogatstvo i način njegovog povećanja u okviru nacionalne države, ali pomoću međunarodne razmjene roba. U međunarodnoj trgovini robe se prodaju po cijeni koja je veća od njihove vrijednosti, a to donosi "čisti i siguran profit". Bogatstvo se povećava većim izvozom od uvoza, a suficit trgovačke bilance naplaćuje se u novcu (odnosno u zlatu) koji pritječe iz domaćeg gospodarstva.

Značajan doprinos razvoju ekonomske misli u 17. stoljeću dao je hrvatski pisac Juraj Križanić (1618.-1683.) koji u svom djelu *Politika - Razgovori ob vladateljstvu* iz 1676. godine daje prikaz izvora narodnog bogatstva, te se zalaže za privremenu zabranu uvoza inozemnog papira u Rusiju i za monopol vanjske trgovine u rukama vladara.

Razdoblje od 1675. do 1890. godine obilježava pojava i razvoj sustavne ekonomske znanosti i ekonomskih teorija. Francuski pisac Jacques Savary (1622.-1690.) autor je prvog sustavno i metodički pisanog ekonomskog djela *Savršeni trgovac (Le parfait négociant, 1675. godine)*. U njemu je prikazao unutarnju i vanjsku organizaciju trgovačkog poduzeća, trgovačko pravo, vanjskotrgovinsko poslovanje te ulogu i politiku države u reguliranju uvoza i izvoza. Kao uvjereni

merkantilist Savary se u svojoj knjizi založio za ograničavanje uvoza i za stimuliranje izvoza kako bi se time osigurala aktivna platna bilanca i što veći priljev zlata. Zanimljiva su i istraživanja Richard Cantillon-a (1680.-1734.) u djelu *Opća rasprava o naravi trgovine* (*Essai sur la nature du commercéen général*).

U traganju za pravim izvorima društvenog bogatstva ekonomska znanost se s vremenom počinje udaljavati od trgovine i trgovca i usmjeravati svoju pozornost na proizvodnju i proizvođača. Prvi korak ka tome učinili su fiziokrati, koji su smatrali da društvo treba organizirati temeljem prirodnih zakona i uspostaviti u njemu prirodni poredak. Nasuprot merkantilista koji društvo promatraju sa stajališta nacionalne ekonomije, fiziokrati društvo promatraju sa stajališta čovjeka - pojedinca i njegovih privatnih interesa. Elementi prirodnog poretka, prema fiziokratima su: privatno vlasništvo, slobodno poduzetništvo, slobodna konkurencija i privatni interesi koje slijede pojedini ekonomski subjekti. Smatrali su da će pojedinci, slijedeći svoje privatne interese, istovremeno ostvarivati i šire društvene interese bez državne intervencije. Ta koncepcija o usklađivanju privatnih i društvenih interesa izražena je u tezi "Laissez faire - laissez passe" u značenju da gospodarstvo treba prepusti njegovom slobodnom funkcioniranju. Najistaknutiji fiziokrati su: Francois Quesnay, Anne Robert Jacques Turgot, Victor Riquetti Mirabeau i dr. Prema fiziokratima bogatstvo ne nastaje u razmjeni dobara, već se povećava proizvodnjom i to poljoprivrednom. Prema ocjeni R. L. Heilbronea i J. K. Galbraita, međutim, ni merkantilisti ni fiziokrati nisu uočili da tržište posjeduje upravljački mehanizam koji ga čvrsto usmjerava i vodi društvo k jasnom odredištu. Do te je spoznaje došao klasičar Adam Smith, kojeg se smatra osnivačem ekonomije kao znanosti.⁴⁷

Klasična liberalna škola je počela svoj razvoj u 17. stoljeću u Engleskoj i Francuskoj. Njezini predstavnici kritiziraju sustav merkantilizma i brane stajalište industrijskog i liberalnog kapitalističkog sustava. Glavni predstavnici klasične liberalne škole Adam Smith (1723.-1790.) i David Ricardo (1772.-1823.) bavili su se problemom raspodjele materijalnih dobara. Adam Smith u svom djelu *Bogatstvo naroda* (*The Wealt of Nations*, 1776. godine) razmatra posebice dva problema vezana uz tržište: mehanizam konkurencije i djelovanje "nevidljive ruke". Za mehanizam konkurencije relevantne su sljedeće činjenice. Svaki je sudionik privređivanja zainteresiran što više zaraditi, ali pri tome mora voditi računa o ponašanju ostalih. Naime, proizvođač koji zahtijeva previsoku najamninu neće dobiti posao, a poslodavac koji ga pokušava platiti manje nego konkurenti neće naći nikoga tko će za njega raditi. Smithova "nevidljiva ruka"

47) Ekonomika i ekonomija kao pojmovi međusobno se razlikuju. Ekonomika se promatra kao znanstvena disciplina, a ekonomija kao znanstveno područje (skup raznih ekonomskih disciplina).

(Invisible Hand) pretvara privatne, sebične motive u javne, društveno orijentirano ponašanje. Time tržište dobiva i drugi mehanizam za alokaciju resursa u društveno poželjne tokove. On djeluje efikasnije od vladinih mjera.

Klasični ekonomisti formirali su liberalnu ekonomsku filozofiju kojom su branili liberalni kapitalizam i tržišnu regulaciju ekonomije. Istraživali su i formulirali ekonomske zakonitosti u proizvodnji, raspodjeli i razmjeni roba te tako započeli konstituiranje i razvoj ekonomije kao posebnog područja društvene znanosti.

Socijalisti utopisti pojavljuju se kao prvi kritičari kapitalizma, u razdoblju prve prvobitne akumulacije kapitala u 16. i 17. stoljeću. Ukazuju na negativne strane kapitalizma, upozoravaju na socijalne razlike, eksploataciju, bijedu i siromaštvo radnika. Najpoznatiji rani socijalisti bili su: Thomas More, Tommaso Campanella i Jean Meslier. Glavni predstavnici utopijskog socijalizma bili su Claude Henri Saint-Simon, Charles Fourier i Robert Owen. Pod utjecajem Davida Ricarda formira se grupa socijalista, pod nazivom socijalisti rikardovci, koji kritiziraju kapitalistički sustav, traže promjenu odnosa u raspodjeli nacionalnog dohotka u korist radnika, ali pomoću reformi novčanog sustava i procesa robne razmjene, odnosno unutar kapitalističkog načina proizvodnje (što ih razlikuje od socijalista utopista).

Marksistička ekonomska škola je sintagma na ekonomsku misao Karla Marxa (1818.-1883.) i njegovih sljedbenika nastala sredinom 19. stoljeća. Marxova ekonomska misao predstavlja analizu i kritiku prethodne, posebno klasične političke ekonomije. Prema Marxovoj viziji budućnosti, društvo treba biti utemeljeno na društvenom vlasništvu, nerobnoj proizvodnji, planiranju, jednakosti, raspodjeli prema radu, a ne prema vlasništvu, kooperaciji bez klasnih sukoba. Marx je formirao novu verziju teorije radne vrijednosti i teoriju viška vrijednosti u kojoj je objašnjavao da su profit, kamata i renta višak vrijednosti, te da je njegov izvor u neplaćenom radu radnika, odnosno u eksploataciji rada od strane kapitala.

Ekonomika poduzeća, kao posebna disciplina, pojavila se krajem 19. i početkom 20. stoljeća. Tome su pridonijele sljedeće okolnosti:⁴⁸

- Marshallova sinteza makroekonomike i mikroekonomike,
- osnivanje prvih visokih poslovnih škola,
- pokretanje prvog časopisa s područja ekonomike poduzeća,

48] A. Jelavić et al., op. cit., str. 23.

- pojava i razvoj znanstvene organizacije rada.

Alfred Marshall (1842.-1924.), najistaknutiji predstavnik neoklasične škole, u svom djelu Načela ekonomike (*Principles of Economics*, 1890. godine), izvršio je višestruki obrat: koncept političke ekonomije kao teorijske discipline zamijenio je konceptom ekonomike kao čiste i primijenjene znanosti; mikroekonomsku analizu je pretpostavio makroekonomskoj analizi; teoriju troškova upotpunio je razmatranjem graničnih troškova; razvio je teoriju poduzeća, kritički je pisao i ekonomskim slobodama, zalagao se za pravedniju raspodjelu bogatstva i težio porastu dohotka siromašnijih društvenih slojeva.

Prve visoke poslovne škole osnivaju se u Europi 1898. godine. U sklopu njihovog programa od samog su početka uz makroekonomske znanosti, koje se izučavaju na europskim sveučilištima od 18. stoljeća, i mikroekonomske discipline, čiji je cilj osposobiti stručnjake za potrebe sve složenijeg trgovinskog i vanjskotrgovinskog poslovanja na domaćem i inozemnom tržištu.

Prvi časopis s područja ekonomike poduzeća pokrenuo je Eugen Schmalenbach 1906. godine (*Zeitschrift für betriebswirtschaftliche Forschung*).

Pojava i razvoj znanstvene organizacije rada povećali su zanimanje znanstvenika i poduzetnika za probleme poduzeća i omogućili dotada neviđen porast proizvodnosti rada i efikasnosti uopće. Taj veliki napredak može se pripisati trojici velikih praktičara: Frédéric W. Fayloru (1856.-1915.), Henry Fordu (1863.-1947.) i Henry Fayolu (1841.-1925.).

Frédéric W. Fayloru je osnivač i najistaknutiji predstavnik znanstvene organizacije rada. Njegov glavni interes bio je povećati efikasnost u proizvodnji, ne samo smanjiti troškove i povećati profite, već i omogućiti veću plaću radnicima putem njihove veće proizvodnosti. Problem proizvodnosti, prema Tayloru, počiva u neznanju, kako uprave tako i radništva. U proizvodnosti je vidio način povećanja nadnica i profita, a ujedno je i vjerovao da se primjenom znanstvenih metoda može povećati proizvodnost bez povećanog trošenja ljudske energije i truda. Razvio je studij vremena⁴⁹, studij pokreta i studij rada uopće, a potom je iz temelja počeo mijenjati način rada i gospodarenja u industrijskim poduzećima. Odvojio je pripremu rada od njegova izvršenja, uveo je norme rada i normative utroška materijala i otpočeo sustavnom profesionalnom selekcijom i osposobljavanjem radnika i rukovodioca specijalnom izobrazbom - treningom. Tako je omogućio povećanje proizvodnosti i efikasnosti rada za 300-400%, pri čemu su radničke plaće porasle za samo 50%, i tako najveću korist učinio poslodavcima. Unatoč tome njegov doprinos razvoju ekonomike poduzeća je

49] Više u: F. Bahtijarević-Šiber et al., *Organizacijska teorija*, Informator, Zagreb, 1991., str. 78.

znatan, jer je njegov sustav, oslobođen težnje da pod svaku cijenu ostvari što veći profit na račun radnika, s vremenom našao značajnu primjenu u poduzećima.

Henry Ford je, kao i Taylor, težio povećanju proizvodnosti rada boljom iskorištenošću vremena. On je, međutim, umjesto da visokim normama privuče radnika k poslu, privodio posao radniku. Ford uvodi 1912. godine tekuću vrpču u proizvodnju automobila, čime su gubici na vremenu, ovisno o samom radniku, praktički gotovo nestali, a proizvodnost rada je porasla. Primjenom tekuće vrpce omogućeno je brzo i lako zapošljavanje i velikog broja nekvalificiranih ili polukvalificiranih radnika pa i težih invalida, te njihovo lakše i brže premještanje s posla na posao. No, takav način rada doveo je i do pojačane intenzifikacije i monotonije rada, koji osjetno sužava mogućnosti primjene radnikovih sposobnosti i manifestacije njegove kreativnosti.

Za razliku od Taylora i Forda, koji su se prvenstveno bavili problemima proizvodnje, Henri Fayol, svoja je istraživanja posvetio unaprjeđivanju administracije. Shvatio je da se i uz najbolje organiziranu proizvodnju uspjeh poduzeća ne može postići ako poduzeće istovremeno nema efikasnu administraciju. Pod administracijom je podrazumijevao ostale službe u poduzeću uz pomoć kojih se osigurava nesmetano i kontinuirano odvijanje proizvodnje. Definirajući pojam administracije, Fayol je dao teoriji i praksi njenih pet elemenata univerzalnog značenja:⁵⁰ predviđati, organizirati, naređivati, usklađivati i nadzirati. Prema Fayol-u, temeljna je zadaća administracije iznalazjenje najboljeg načina za racionalno upravljanje poduzećem. Pobornik je linijskog sustava upravljanja, u kojem svaki radnik izvršava naloge samo jednog, njemu neposrednog nadređenog upravitelja.

U socijalističkim državama (Sovjetska Rusija, ex Jugoslavija, države istočne Europe i dr.) osnivaju se državnosocijalistička poduzeća koja su pridonijela razvoju ekonomike poduzeća u sasvim drugom smjeru. Proučavanje ekonomike poduzeća proširuje se i na socijalističko poduzeće koje se od kapitalističkog poduzeća razlikuje prvenstveno po karakteru vlasništva i sustavu poslovanja.

Vladimir Ilić Lenjin (1870.-1924.) ocijenio je i potaknuo primjenu Taylorovog sustava u Sovjetskoj Rusiji. Isticana je zlouporaba ovog sustava i ukazano na potrebu i mogućnosti njegove prilagodbe novim društvenim i ekonomskim uvjetima. Ekonomika poduzeća u Sovjetskoj Republici bila je, međutim, suočena i s drugim problemima i promjenama, posebice u sferi upravljanja, financijskog poslovanja i efikasnosti novog poduzeća. Socijalistička država je preuzela upravljanje u sovjetskim poduzećima odmah nakon 1918.

50] A. Jelavić et al., op. cit., str. 25.

godine. Time su ranije samostalna kapitalistička poduzeća pretvorena u jedinice sovjetskog gospodarstva, podređene središnjim planskim i državnim organima. Poduzeća gube svoju financijsku samostalnost, svi prihodi ulaze u državni proračun, iz kojeg se namiruju i svi troškovi poduzeća. U takvim uvjetima poduzeće gubi zainteresiranost za vlastiti uspjeh. Nakon 1921. godine sovjetska poduzeća počinju poslovati po gospodarskom načelu, po kojem su ubuduće sve svoje rashode morala pokrivati iz vlastitih prihoda. Sovjetski model uspostavljen je nakon 1945. godine i u drugim socijalističkim državama Europe i svijeta.

Doprinos u razvoju ekonomike poduzeća dali su mnogi autori.⁵¹ Artur C. Pigou (1877.-1959.), John Maynard Keynes (1883.-1946.), Joan V. Robinson (1903.-1983.), Eugen Schmalenbach (1873.-1955.), Erich Gutenberg (1897.-1984.), Joseph A. Schumpeter (1884.-1950.), Piero Sraffa (1898.-1983.), Francois Perroux (1903.-1987.), Edward H. Chamberlin (1899.-1967.), John Kenneth Galbraith (1908.-2006.), Paul A. Samuelson (1915.-2009.) i dr.

Arthur C. Pigou (predstavnik britanske ekonomske znanosti), poznat kao teoretičar ekonomike blagostanja, doprinos ekonomici poduzeća daje ponajviše na području teorije tvrtke (poduzeća). U svojoj knjizi *Economics of Welfare* (1920. godine), Pigou je razvio koncept Alfreda Marshalla, te došao do pojma tvrtke ravnoteže za koju je karakteristična krivulja prosječnih troškova U-oblika i njoj odgovarajuća krivulja graničnih troškova. Pigou se, nadalje, zalagao za intervenciju države u prilog poduzeća s rastućim prinosom, što se može ocijeniti kao poticaj za kasniju ekonomiku regulacije. Istraživao je i zaposlenost i nezaposlenost, potrebu usklađivanja privatnih i društvenih interesa, politiku realnih nadnica i preraspodjele dohotka preko poreznog sustava itd.

John Maynard Keynes, u svom djelu *Opća teorija zaposlenosti, kamate i novca* (1936. godine), jasno upućuje na državu i potrebu njezine intervencije u stimuliranju potrošnje, pa time i investicije, i općenito pokretanja gospodarske aktivnosti. Središnje ideje Opće teorije zaposlenosti, kamate i novca su određenje razine proizvodnje i zaposlenosti. Kako se proizvodnja, zaposlenost i prihod povećavaju, potrošnja na temelju dodatnog porasta prihoda se smanjuje. Zaposlenost ovisi o potražnji koja se sastoji od potražnje za potrošnim dobrima i investicijske potražnje. U tom smislu Keynes se zalagao za niske kamate, punu zaposlenost i visoke nadnice.

Joan V. Robinson u svom djelu *Ekonomika nesavršene konkurencije* proširuje Pigouovu koncepciju tvrtke ravnoteže, ali s ciljem da zakone o dohotku industrijskog poduzeća prikaže i izvede iz funkcije troškova i prihoda.

51] Cf. *ibid.*, str. 26.-31.

Eugen Schmalenbach, najznačajniji njemački autor na području ekonomike poduzeća u prvoj polovici 20. stoljeća, u svom djelu *Obračun prosječnih troškova i politika cijena* (*Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, 1925., 1934.) iznio je prvu cjelovitu teoriju o međuzavisnosti stupnja zaposlenosti i troškova. Postavio je, također, temelje suvremene metode obračuna i politike prodajne cijene zasnovane na graničnim ili marginalnim troškovima, poznate danas pod nazivom *Direct Costing*.

Erich Gutenberg, vodeći predstavnik ekonomike poduzeća od sredine 20. stoljeća, u svom djelu *Osnove ekonomike poduzeća - Proizvodnja, Prodaja, Financiranje* (*Grundlagen der Betriebswirtschaftslehre - Produktion*, 1951. godine, *Absatz*, 1955. godine, *Finanzierung*, 1969. godine), izlaže cjelovit sustav izrade, vrednovanja i financiranja učinaka.

Joseph A. Schumpeter, austrijski, a od 1932. godine i američki ekonomist, u svojim je istraživanjima vrlo rano došao do spoznaje da se moderni ekonomski razvoj poduzeća temelji na inovacijama. Poticanje i povećanje inovativnih sposobnosti ključni su za osnivanje, samoodržavanje i za razvoj poduzeća, pa su stoga važni i za proizvodnost i osiguranje regionalne i nacionalne konkurentnosti. Konkurentnost poduzeća zasniva se na novoj tehnologiji, novoj vrsti organizacije i novim proizvodima.

Piero Sraffa, talijanski i britanski ekonomist, kritički se osvrće na Marxovu teoriju radne vrijednosti i na neoklasičnu školu i njenu teoriju kapitala. Kritizirajući teoriju potpune konkurencije s aspekta postojanja monopola i njegovog utjecaja na tržištu, ukazuje na pojavu velikih poduzeća koja nastoje uništiti mala i tako stvoriti monopol na tržištu. Slobodna konkurencija povoljno utječe na nastanak monopola.

Francois Perroux utemeljitelj je dviju teorija: teorije dominacije i teorije ravnoteže. Prema teoriji dominacije suvremeni svijet karakterizira dominacija velikih nad malim poduzećima, a prema teoriji ravnoteže njihove ključne odluke ne mogu biti utemeljene samo ekonomski i tehnički, u znaku postizanja maksimalnih rezultata s minimalnim troškovima. Važno mjesto daje se čovjeku. On nije puki kapital, on se potvrđuje na vlastitom planu i nema cijene. Mjesto je ekonomije u kreaciji čovjeka čovjekom.

Edward H. Chamberlin, američki ekonomist, autor je sinteze teorije konkurencije i monopola. Po njemu monopol i konkurencija idu zajedno s obzirom na mogućnosti da se na svakom monopolnom tržištu pojavi konkurencija. S obzirom na broj prodavača Chamberlin razlikuje tri osnovne tržišne situacije: monopol (samo jedan prodavač), duopol (dva prodavača) i oligopol (nekoliko

prodavača). Potpuna konkurencija je rijedak izuzetak, a javlja se u slučaju da na tržištu istupa tako velik broj prodavača da nijedan od njih ne utječe sam na potražnju i cijenu. U segmentu teorije tvrtke Chamberlin je dao svoj doprinos, izlažući tezu da unutar industrije postoji i skupina poduzeća koja ima identičnu krivulju troškova U-oblika, kakvu je Pigou pripisao tvrtki ravnoteže.

John Kenneth Galbraith u je svojim razmatranjima dao značajan doprinos ekonomici poduzeća. Glavne ideje Galbraita fokusirane su na utjecaj tržišne snage velikih korporacija. U djelu Nova industrijska država (*The New Industrial State*, 1967. godine) ističe pomak moći od vlasnika poduzeća prema tehnostukturi u poduzeću, koji od vlasnika preuzimaju upravljačku funkciju. Stajalište da se suvremeno zapadno društvo dijeli na dva sektora: sektor korporacija i sektor malih poduzeća iznio je u djelu *Ekonomika i javni cilj* (*Economics and the Public Purpose*, 1973. godine). Sektor korporacija, kao sektor planiranja, usmjeren je ka obuzdavanju djelovanja klasičnih tržišnih mehanizama, ali je istovremeno i izvor nestabilnosti. Suprotno, sektor malih poduzeća prilagođen je tržištu i relativno stabilan.

Paul A. Samuelson, američki ekonomist, u svom djelu *Foundations of Economic Analysis* (*Osnove ekonomske analize*, 1947. godine) demonstrirao je korištenje matematičkih metoda pri istraživanju ekonomskih problema (proizvodnje, ponude, potražnje, dinamike ekonomskog razvoja). Njegovo djelo *Economics: An Introductory Analysis* (*Ekonomika - uvodna analiza*, 1948. godine) postalo je jedno od najpopularnijih knjiga na području ekonomije, a posljednje izdanje koje je napisao s W. D. Nordhausom, obuhvaća makroekonomske i mikroekonomske probleme društva te razvoj ekonomske misli.

Značajan doprinos razvoju ekonomike kao znanstvene discipline dali su i hrvatski autori: Blaž Lorković (1839.-1892.), Oton Bošnjak (1862.-1947.), Kamilo Bošnjak (1877.-1950.), Vasilije Belošević (1874.-1927.), Šimun Babić (1899.-1971.), Dragutin Domainko (1899.-1978.), Franjo Krajčević (1903.-1980.) i dr.

2.3. Pojam i značajke ekonomike ugostiteljskih poduzeća

Ekonomika ugostiteljskih poduzeća je posebna ekonomika poduzeća, nastala iz opće ekonomike poduzeća. U kontekstu kriterija razvrstavanja ekonomike poduzeća prema gospodarskim djelatnostima, a u okviru ugostiteljske djelatnosti svrstana je ekonomika ugostiteljskih poduzeća.⁵² Objekt promatranja ekonomike ugostiteljskih poduzeća je ugostiteljsko poduzeće i njegovo poslovanje.

Sukladno danoj definiciji opće ekonomike poduzeća, ekonomika ugostiteljskih poduzeća se definira kao znanstvena i kao nastavna disciplina.

Kao znanstvena disciplina ekonomika ugostiteljskih poduzeća proučava probleme ugostiteljskih poduzeća, istražuje čimbenike uspješnosti njihovog poslovanja i spoznaje ekonomske zakonitosti pojava u njihovu poslovanju. Temeljna joj je zadaća istražiti i definirati ekonomske zakone i načela funkcioniranja ugostiteljskog poduzeća u procesu ostvarivanja njegovih ciljeva.

Kao nastavna disciplina ekonomika ugostiteljskih poduzeća prenosi nove znanstvene spoznaje vezane uz poslovanje ugostiteljskih poduzeća na buduće ekonomiste, stručnjake na području ugostiteljske djelatnosti i ugostitelje, kako bi razumjeli način funkcioniranja ekonomskog sustava ugostiteljskog poduzeća.

Temeljna značajka ekonomike ugostiteljskih poduzeća je da se bavi gospodarskim problemima ugostiteljskih poduzeća. Pri tome se mogu identificirati problemi iz dva temeljna područja, i to:

- područja radnog procesa i
- područja funkcija poduzeća.

Jedno i drugo područje može se raščlaniti te postaje predmet proučavanja ekonomike radnog procesa u ugostiteljskom poduzeću i ekonomike poslovnih funkcija ugostiteljskog poduzeća (slika 3).

⁵²] Vidi supra, str. 9.

Slika 3: Ekonomika ugostiteljskih poduzeća



Izvor: Izradio autor.

Ekonomika radnoga procesa u ugostiteljskom poduzeću dalje se raščlanjuje na:

- ekonomiku rada - identificiraju se problemi vezani za raspoloživost kadrova, radnog mjesta i sl.,
- ekonomiku sredstava za rad - identificiraju se problemi vezani za lokaciju ugostiteljskog objekta, izbor vrste ugostiteljskog objekta, uređaja i opreme, funkcionalnosti ugostiteljskog objekta, unutarnjeg komuniciranja i transporta i
- ekonomiku predmeta rada - identificiraju se problemi vezani uz opskrbu materijalom i sirovinama.

Ekonomika poslovnih funkcija ugostiteljskog poduzeća bavi se problemima vezanim za poslovne funkcije ugostiteljskog poduzeća. Cjelokupno poslovanje ugostiteljskog poduzeća raščlanjuje se na poslovne funkcije kao djelomične funkcionalne poslovne procese. S tog aspekta, poslovna funkcija predstavlja zaokruženu cjelinu, odnosno dio cjelokupnog poslovnog procesa, sastavljenu od niza međusobno povezanih i usklađenih poslova kojima se ostvaruje dio

ukupnog zadatka ugostiteljskog poduzeća.⁵³ Poslovna funkcija se promatra kao stalna aktivnost na obavljanju skupina istovrsnih međusobno povezanih poslova kojima se ostvaruje dio ukupnog zadatka ugostiteljskog poduzeća,⁵⁴ ali i kao skup povezanih poslova kojima se najsvrsishodnije obavlja poseban zadatak poduzeća.⁵⁵ Za definiranje poslovne funkcije bitno je, dakle, da se radi o međusobno povezanim poslovima odnosno radnim operacijama. Imajući na umu posebnosti ugostiteljstva kao djelatnosti, posebnosti proizvodnje i usluživanja ugostiteljskih usluga, posebnosti zadatka ugostiteljskog objekta (ostvariti što veći turistički promet uz što niže troškove i pri tome zadovoljiti potrebe i zahtjeve gosta), poslovna funkcija se u ugostiteljskom poduzeću definira kao stalna aktivnost na obavljanju skupine istovrsnih i međusobno povezanih poslova kojima se ostvaruje dio ukupnog zadatka u pripremi i stvaranju ugostiteljskih usluga. Sagledavajući zakonitosti raščlanjivanja i grupiranja poslova te posebnosti pružanja osnovnih i pomoćnih ugostiteljskih usluga i uvažavajući važnost cilja i zadatka ugostiteljskoga objekta, poslovne funkcije se mogu podijeliti na:

- osnovne poslovne funkcije i
- izvršne poslovne funkcije.

U osnovne poslovne funkcije ubrajaju se: funkcije upravljanja i rukovođenja, dok se u izvršne poslovne funkcije ubrajaju: funkcija razvoja, funkcija ljudskih potencijala, funkcija marketinga, funkcija nabave, funkcija pružanja ugostiteljskih usluga i dr. Sukladno navedenim funkcijama može se govoriti o: ekonomici funkcije upravljanja, ekonomici funkcije rukovođenja, ekonomici funkcije razvoja, ekonomici funkcije ljudskih potencija, ekonomici funkcije marketinga, ekonomici funkcije nabave, ekonomici funkcije pružanja ugostiteljskih usluga i dr.

2.4. Predmet, zadaća i cilj ekonomike ugostiteljskih poduzeća

Predmet ekonomike ugostiteljskih poduzeća određen je njezinim nazivom, a zatim općim problemima i spoznajama bitnim za sva ugostiteljska poduzeća bez obzira na razlike među njima po predmetu poslovanja (poduzeće iz djelatnosti smještaja ili djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića), po karakteru vlasništva

53] Z. Cerović, *Hotelski menadžment*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2003., str. 433.

54] Modificirano prema: F. Radišić, op. cit., str. 134.

55] P. Sikavica, M. Novak, *Poslovna organizacija*, Informator, Zagreb, 1999., str. 349.

(javno, privatno, mješovito), po veličini (malo, srednje, veliko) ili nekom drugom obilježju. Ekonomika ugostiteljskih poduzeća se, dakle, bavi problemima poslovne orijentacije poduzeća i izbora potrebnih resursa, razvojem i rastom ugostiteljskoga poduzeća, učincima implementacije novih tehnoloških rješenja u procesu pripreme i proizvodnje ugostiteljskih proizvoda i usluga, problemima obračuna i smanjivanja troškova, učincima novih trendova na turističkom tržištu na poslovanje ugostiteljskoga poduzeća, vanjskim i unutrašnjim odrednicama veće djelatnosti ugostiteljskoga poduzeća itd.

Zadaća ekonomike ugostiteljskoga poduzeća je pružiti osnovna znanja za uspješno poslovanje ugostiteljskoga poduzeća, objasniti ekonomske zakonitosti u tom poslovanju i omogućiti djelotvornije odlučivanje.⁵⁶

Cilj ekonomike ugostiteljskoga poduzeća kao znanstvene discipline je poticanje i razvoj istraživačkog rada na području gospodarenja u ugostiteljskim poduzećima, a kao nastavne discipline školovanje i stvaranje stručnih kadrova koji će svojim znanjem i sposobnošću biti sposobni odgovoriti na izazove s turističkoga tržišta i druge potrebe ugostiteljskoga poduzeća.

Predmet, zadaća i cilj ugostiteljskoga poduzeća mogu se pojednostavljeno predočiti na sljedećem primjeru:

Ugostiteljsko poduzeće je u 2010. godini ostvarilo ukupan prihod u iznosu od 1,7 mil. kuna, a u 2011. godini prihod od 1,8 mil. kuna. Ukupni troškovi ugostiteljskoga poduzeća povećani su s 1,5 na 1,7 mil. kuna. Dobit ugostiteljskoga poduzeća je u 2011. godini smanjenja s 200 tisuća kuna na 100 tisuća kuna. Odnos prihoda/troška u 2010. godini bio je 1,13, a u 2011. godini 1,05.

Kao predmet odabrano je ugostiteljsko poduzeće i njegov poslovni rezultat s promjenama u 2010. i 2011. godini. U 2011. godini poslovni rezultat je smanjen u odnosu na 2010. godinu, s pogoršanjem poslovanja od 1,13 u 2010. godini na 1,05 u 2011. godini. Zadaća je, stoga, objasniti nastale promjene i sagledati njihove unutrašnje i vanjske uzroke kako bi se temeljem dobivenih saznanja donijele adekvatne odluke u svrhu poboljšanja poslovnih rezultata u neposrednoj budućnosti. Pri tome je potrebno objektivno sagledati sve čimbenike (unutarnje i vanjske). Kritičkim sagledavanjem dolazi se do cilja ekonomike ugostiteljskih poduzeća, a to je razvijanje istraživačkog rada i adekvatno obrazovanje ljudskih potencijala za potrebe uspješnog poslovanja ugostiteljskoga poduzeća.

56] A. Jelavić et al., op. cit., str. 5.

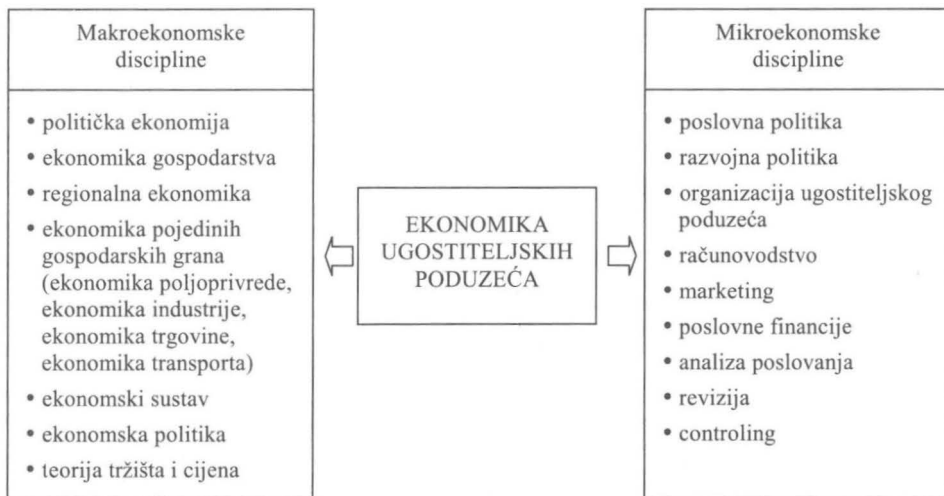
2.5. Odnos ekonomike ugostiteljskih poduzeća s drugim ekonomskim i neekonomskim disciplinama

Ekonomika ugostiteljskih poduzeća ne bi mogla ostvariti svoj predmet, zadatak i cilj bez korištenja spoznaja drugih ekonomskih i neekonomskih disciplina. Povezanost ekonomike ugostiteljskih poduzeća i drugih ekonomskih i neekonomskih znanstvenih disciplina je velika. Često je teško razgraničiti područje istraživanja ekonomike ugostiteljskih poduzeća od drugih znanstvenih disciplina.

Ekonomika poduzeća, pa u okviru nje i ekonomika ugostiteljskih poduzeća kao posebna znanstvena disciplina, najuže je povezana s nizom makroekonomskih i mikroekonomskih disciplina. Ekonomika ugostiteljskih poduzeća nadovezuje se na makrodiscipline, a na nju se nadovezuju mikrodiscipline. Svima je zajedničko da se bave proučavanjem problema s područja procesa reprodukcije (proizvodnja, raspodjela, razmjena, potrošnja), a razlike među njima uočavaju se u širini i dubini njihova proučavanja.

Povezanost ekonomike ugostiteljstva s makroekonomskim i mikroekonomskim disciplinama može se predočiti shematski slikom 4.

Slika 4: Povezanost ekonomike ugostiteljskih poduzeća s makroekonomskim i mikroekonomski disciplinama



Izvor: Izradio autor prema: A. Jelavić et al., *Ekonomika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1995., 8-9.

Iz prikaza na slici 4 vidljivo je da se ekonomika ugostiteljskih poduzeća nadovezuje na makroekonomske discipline, kao što su politička ekonomika, ekonomika gospodarstva i dr. Njihova povezanost je dvosmjerna. Ekonomika ugostiteljskih poduzeća, s jedne strane, koristi spoznaje i dostignuća makroekonomskih disciplina kako bi što bolje proučila poslovanje ugostiteljskoga poduzeća i objasnila gospodarske pojave u njihovom radi, i na toj osnovi uočila zakonitosti i oblikovala načela koji omogućavaju poboljšanje poslovnih rezultata. S druge strane, ekonomika ugostiteljskih poduzeća direktno je suočena s praksom procesa reprodukcije u ugostiteljskom poduzeću, što je od značenja i koristi svim makroekonomskim disciplinama, jer se gospodarske pojave u ugostiteljskim poduzećima odražavaju na zbivanja u ugostiteljstvu kao gospodarskoj djelatnosti, te regionalnom i nacionalnom gospodarstvu u cjelini. Za ekonomiku ugostiteljskih poduzeća značajan je utjecaj ekonomskog sustava i ekonomske politike. Oni pomažu u sagledavanju utjecaja koje na ugostiteljsku djelatnost i uspješnost poslovanja ugostiteljskoga poduzeća imaju gospodarsko i društveno uređenje, ekonomski ciljevi i mjere određene države. Posebice se sagledavaju utjecaji turističke politike i turističkih ciljeva te poticaja ugostiteljskoj djelatnosti od strane države. I konačno, potrebno je istaknuti povezanost ekonomike ugostiteljskih poduzeća s teorijom tržišta i cijena, koja analizira i objašnjava odnose ponude i potražnje na domaćem i globalnom turističkom tržištu, različite oblike konkurentnosti, čimbenike koji utječu na formiranje cijena ugostiteljskih proizvoda i usluga i sl.

Na ekonomiku ugostiteljskih poduzeća nadovezuju se mikroekonomske discipline, a posebice je uska povezanost ekonomike ugostiteljskih poduzeća s poslovnom i razvojnom politikom, organizacijom ugostiteljskoga poduzeća i računovodstvom.

Na tržištu ugostiteljskih usluga sve je jača konkurencija, pa uspjeh mogu ostvariti samo ugostiteljska poduzeća čija poslovna i razvoja politika nude najveće prilike u budućem poslovanju u rizičnoj i poticajnoj okolini. Zadatak poslovne politike je metodama koje odgovaraju svojstvima i razvoju okoline, međusobno razviti i integrirati strateške cjeline unutar poduzeća u funkciji ostvarivanja ciljeva poslovanja.⁵⁷ Razvojna politika se može shvatiti kao poslovna politika na duži rok. To je skup općeprihvaćenih pravila i smjernica koje predstavljaju okosnicu prilagođavanja poduzeća budućim uvjetima gospodarenja unutar i izvan poduzeća.⁵⁸ Organizacija poduzeća preuzima brigu o optimalnoj realizaciji

57] C. Stipanović, *Koncepcija i strategija razvoja u turizmu - Sustav i poslovna politika*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2006., str. 31.

58] I. Mencer, *Strateški menadžment i poslovna politika*, Vitagraf, Rijeka, 2003., str. 102.

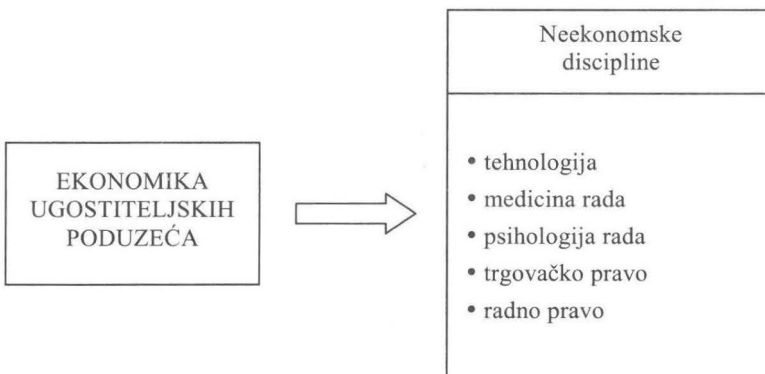
postavljenih ciljeva unutar poslovne i razvojne politike, dok računovodstvo, posebice, menadžersko računovodstvo pruža informacije potrebne za ostvarivanje ciljeva. Osim navedenih mikrodisciplina, ekonomika ugostiteljskih poduzeća povezana je s marketingom, poslovnim financijama, analizom poslovanja ugostiteljskoga poduzeća, revizijom, kontrolingom i dr. disciplinama, čija je zadaća proučavanje i produbljivanje saznanja o pojedinim područjima poslovanja ugostiteljskoga poduzeća.

Za ekonomiku ugostiteljskoga poduzeća, kao i za sve druge ekonomske discipline, od osobitog je značenja ekonomska analiza. Ekonomska analiza, uz primjenu ekonomske teorije omogućava rješavanje određenih ekonomskih problema u određenoj ekonomskoj situaciji. Osnovna joj je zadaća utvrditi međuovisnosti koje postoje među ekonomskim pojavama i procesima radi njihovog objašnjavanja i predviđanja. Ekonomska analiza, kao i druge mikroekonomske discipline doprinose poboljšanju rezultata poslovanja ugostiteljskoga poduzeća.

Međudjelovanje ekonomike ugostiteljskih poduzeća i makroekonomskih i mikroekonomskih disciplina rezultira povećanjem znanja o ekonomskim odnosima, pojavama i zakonitostima, i općenito povećanjem ekonomske izobrazbe.

Ekonomika ugostiteljskih poduzeća, osim s ekonomskim disciplinama, povezana je i s neekonomskim disciplinama. To se posebice odnosi na: tehnologiju, medicinu rada, psihologiju rada, sociologiju rada, trgovačko i radno pravo i dr.

Slika 5: Povezanost ekonomike ugostiteljskih poduzeća s neekonomskim disciplinama



Izvor: Izradio autor.

Praćenje i implementacija novih tehnoloških rješenja u ugostiteljskom poduzeću čimbenik je koji omogućava ugostiteljskom poduzeću opstanak na turističkom tržištu i njegov daljnji razvoj. Time ugostiteljska poduzeća stvaraju pretpostavke za poboljšanje kvalitete ugostiteljskih usluga i konkurentnost na turističkom tržištu. Posebno se naglašava značaj implementacije informacijskih tehnologija, kojima se kreiraju informacije i znanje, a brz protok informacija i njihova dostupnost omogućuju menadžerima donošenje kvalitetnih odluka. Tehnološke inovacije prisutne su u svim segmentima poslovanja ugostiteljskih objekata. Osim što racionaliziraju proces rada u ugostiteljskom objektu, tehnološke inovacije stvaraju i nova očekivanja gostiju, pa je sve više gostiju koji od ugostiteljskoga poduzeća očekuju mogućnost korištenja tehnoloških inovacija. Time prisiljavaju ugostitelje na investiranje u najnovija tehnološka dostignuća.⁵⁹ Ekonomika ugostiteljskih poduzeća prati promjene koje se u ugostiteljskom objektu događaju pod utjecajem tehnologije.

Medicina rada preventivno djeluje na tjelesno i mentalno zdravlje kadrova u ugostiteljstvu, smanjenje izostanka s posla i izbjegavanje nepotrebnih troškova i mogućih poslovnih gubitaka. Djelatnik u ugostiteljstvu mora ispunjavati zdravstvene uvjete za rad u ugostiteljstvu sukladno posebnim propisima.

Rad u ugostiteljstvu je otežan zbog stajanja na nogama, noćnog rada, rada blagdanima i sl., pa psihologija rada ima poseban značaj za ekonomiku ugostiteljskih poduzeća. Interes ekonomike ugostiteljskih poduzeća u području psihologije rada odnosi se na profesionalnu orijentaciju i selekciju kadrova u ugostiteljstvu, analiziranje i odabir adekvatnih motivatora za povećanje učinkovitosti rada, proučavanje ponašanja i odnosa djelatnika prema radu i dr.

Koristeći se sociologijom rada, ekonomika ugostiteljskih poduzeća dolazi do spoznaja o odnosima djelatnika u ugostiteljskom poduzeću.

Trgovačko pravo pridonosi ekonomici ugostiteljskih poduzeća praćenjem zakonske regulative vezane za osnivanje ugostiteljskoga poduzeća, izvršavanje njegovih obveza, te ostvarivanje njegovih prava u odnosu s drugim gospodarskim i negospodarskim subjektima.

Radno pravo omogućuje ekonomici ugostiteljskih poduzeća dolaženje do saznanja o pravima i obvezama zaposlenih u ugostiteljstvu.

U međuodnosu s drugim ekonomskim i neekonomskim disciplinama ekonomika ugostiteljskih poduzeća razmjenjuje spoznaje o ekonomskim i

59] V. Galičić, M. Šimunić, *Informacijski sustavi i elektroničko poslovanje u turizmu i hotelijerstvu*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2006., str. 98.

neekonomskim odnosima, pojavnostima i zakonitostima u ugostiteljskom poduzeću.

2.6. Metode ekonomike ugostiteljskoga poduzeća

Metoda (grč. "methodus" = put, način istraživanja) općenito znači planski postupak ispitivanja i istraživanja neke pojave, odnosno načina rada za ostvarivanje nekog cilja na filozofskom, znanstvenom, političkom ili praktičnom području.⁶⁰ Metoda u znanosti znači način istraživanja i izlaganja predmeta (stvari ili pojave) kojim znanost istražuje. Znanstvena metoda je skup različitih postupaka kojima se znanstvenik koristi u znanstvenoistraživačkom radu da bi istražio i izložio rezultate znanstvenog istraživanja u određenom znanstvenom području, znanstvenom polju, grani, ogranku ili znanstvenoj disciplini.⁶¹ Koristi se u znanstvenoistraživačkom radu da bi se istražili i izložili rezultati znanstvenog istraživanja u određenom znanstvenom području ili znanstvenoj disciplini. Ekonomika poduzeća i unutar nje ekonomika ugostiteljskoga poduzeća, kao i druge znanstvene discipline koriste znanstvene metode za dokazivanje određenih ekonomskih odnosa i pojavnosti, kao i dolaženje do novih spoznaja.

Ekonomika poduzeća kao znanstvena i nastavna disciplina koristi se znanstvenoistraživačkim i nastavnim metodama. Znanstvenoistraživačke metode koriste se za proširenje postojećih i otkrivanje novih spoznaja, a nastavne metode za prenošenje i tumačenje spoznaja do kojih se došlo istraživačkim radom. Pregled znanstvenih i nastavnih metoda korištenih u ekonomici poduzeća dan je u tablici 7.

60] R. Zelenika, *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2000., str. 313.

61] M. Žugaj, K. Dumičić, V. Dušak, *Temelji znanstvenoistraživačkog rada* □ *Metodologija i metodika*, drugo, dopunjeno i izmijenjeno izdanje, Fakultet organizacije i informatike Sveučilišta u Zagrebu, Varaždin, 2006., str. 31.

Tablica 7: Metode ekonomike poduzeća

Znanstveno istraživačke metode	Nastavne metode
Racionalističke metode spoznaje <ul style="list-style-type: none"> • metoda analize i sinteze • metoda indukcije i dedukcije • metoda komparacije Empirijske metode spoznaje <ul style="list-style-type: none"> • promatranje • intervju • upitnik 	<ul style="list-style-type: none"> • definicija • klasifikacija • deskripcija • eksplikacija

Izvor: A. Jelavić et al., *Ekonomika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1995., 12-16.

Racionalističke metode spoznaje karakterizira misaona aktivnost i logičko zaključivanje, a obuhvaćaju: metodu analize i sinteze, metodu indukcije i dedukcije te metodu komparacije.

Metoda analize je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjenja stvarnosti putem raščlanjivanja složenih misaonih tvorevina na njihove jednostavnije sastavne dijelove i elemente i izučavanje svakog dijela za sebe i u odnosu na druge dijelove, odnosno cjeline.

Za razliku od metode analize, metoda sinteze je postupak znanstvenog istraživanja i objašnjavanja stvarnosti putem spajanja, sastavljanja jednostavnih misaonih tvorevina u složene i složenijih u još složenije, povezujući izdvojene elemente, pojave, procese i odnose u jedinstvenu cjelinu u kojoj su njezini dijelovi uzajamno povezani.

Metoda indukcije je sistematska i dosljedna primjena induktivnog načina zaključivanja u kojem se na temelju pojedinačnih ili posebnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu, od zapažanja konkretnih pojedinačnih slučajeva i činjenica dolazi se do općih zaključaka, od poznatih pojedinačnih slučajeva dolazi se nepoznatom općem, od izučenog neizučenom, od većeg broja pojedinačnih pojava čine se uopćavanja.

Metoda dedukcije je suprotna metoda induktivnoj metodi. To je sustavna i dosljedna primjena deduktivnog načina zaključivanja u kojem se iz općih stavova izvode posebni, pojedinačni, iz općih postavki dolazi se do konkretnih

pojedinačnih zaključaka, iz jedne ili više tvrdnji izvodi se neka nova tvrdnja koja proizlazi iz prethodnih tvrdnji.

Induktivna i deduktivna metoda čine jedinstvo te jedna nije moguća bez druge.

Komparativna metoda je postupak uspoređivanja istih ili srodnih činjenica, pojava procesa i odnosa, odnosno utvrđivanja njihove sličnosti u ponašanju i intenzitetu i razlika među njima.⁶² U ekonomici ugostiteljskih poduzeća koristi se kao metoda uspoređivanja pojava u vremenskoj i prostornoj dimenziji. Komparativna metoda se može uspješno koristiti za uočavanje svih aspekata poslovne orijentacije poduzeća, posebice u odnosu na druga poduzeća, utvrđivanju mogućnosti unaprjeđenja produktivnosti rada, primjene nove tehnike i tehnologije.

Empirijskim metodama spoznaje prikuplja se istraživačka građa, obrađuju dobiveni podaci i donose zaključci o društvenim i ekonomskim pojavama u ugostiteljskom poduzeću i njegovom okruženju. U tu se svrhu u ekonomici ugostiteljskih poduzeća posebice primjenjuju metode: promatranja, intervjua, upitnika, anketa i druge metode.

Promatranjem se sustavno prate određene pojave u ugostiteljskom poduzeću ili na turističkom tržištu: korištenje radnog vremena, korištenje sredstava za rad, trošenje predmeta rada, rad nadzornog odbora ili drugih organa u ugostiteljskom poduzeću, praćenje reakcija gostiju ili korisnika usluga i druge pojave.

Intervju je usmjereni razgovor kojeg ispitivač vodi s ispitanikom (npr. potencijalnim korisnikom ugostiteljske usluge) da bi, postavljajući unaprijed pripremljena pitanja, dobio tražene odgovore i saznao ispitanikovo mišljenje o predmetu istraživanja.

Upitnik je instrument pismenog ispitivanja, iste namjene kao intervju. Prednost u odnosu na intervju je da se ispitivanjem, uz relativno niske troškove, može obuhvatiti znatno veći broj ispitanika.

Anketa je usmeno (intervju) ili pismeno (upitnik) ili kombinirano (intervju i upitnik) ispitivanje ispitanika. Anketno ispitivanje o nekom problemu ili sadržaju od važnosti za poduzeće može se provesti unutar ili izvan ugostiteljskoga poduzeća.

62] R. Zelenika, op. cit., str. 339.

Za prikupljanje empirijskih podataka u ekonomici ugostiteljskih poduzeća koriste se i računovodstvene informacije, poslovni izvještaji, investicijski i drugi projekti, istraživanja o stanju na tržištu i dr.

Nastavne metode obuhvaćaju metodu definicije, klasifikacije, deskripcije i eksplikacije.

Definicija predstavlja jasno, nedvojbeno i razumljivo određenje sadržaja nekog pojma kao biti predmeta o kojem je riječ.⁶³

Klasifikacija je sistematska i potpuna podjela općeg pojma na posebne, koje taj pojam obuhvaća.

Deskripcija je metodički postupak jednostavnog opisivanja ili ocrtavanja činjenica, procesa i pojava te empirijskih potvrđivanja njihovih odnosa i veza, ali bez znanstvenog tumačenja i objašnjavanja.

Eksplikacija je objašnjavanje pojmova i sadržaja sa svrhom njihova što boljeg razumijevanja i povezivanja s drugim bliskim ili sličnim pojmovima i sadržajima, upućivanja na njihovu međuovisnost, uzroke, posljedice i druge aspekte.

Nastavne metode primjenjuju se davanjem odgovora na pitanja: što? (definicija, klasifikacija), kako? (deskripcija), zašto (eksplikacija), koja su međusobno usko povezana. Tako se primjerice kod troškova ugostiteljskoga poduzeća definicijom određuje njihov pojam, klasifikacijom se razvrstavaju uz korištenje odgovarajućih kriterija, deskripcijom se opisuje njihova osobitost i kretanje s obzirom na različite stupnjeve zaposlenosti, a eksplikacijom se pojašnjavaju odnosi, povezanost, uzroci i posljedice vezane s tim kretanjem.

2.7. Ugostiteljsko poduzeće

Objekt istraživanja ekonomike ugostiteljskoga poduzeća je ugostiteljsko poduzeće koje čini temeljnu jedinku ugostiteljske djelatnosti, i to cjelinu za sebe. Definiranje i isticanje značajki ugostiteljskoga poduzeća temelji se na analiziranju samog poduzeća kao ekonomskog i poslovnog sustava i njegovog pojmovnog određenja. Predmet poslovanja razlikuje ugostiteljsko poduzeće od drugih gospodarskih subjekata. Orijehtacija poduzeća ka zadovoljenju potreba gostiju rezultira karakterističnim radnim procesom, što posljedično dovodi do specifične organizacije rada i posebne tehnologije.

63] A. Jelavić et al., op. cit., str. 16.

2.7.1. Pojmovno određenje i značajke ugostiteljskoga poduzeća

Razumijevanje poduzeća u njegovom povijesnom kontekstu omogućava definiranje suvremenog poduzeća. Začetke poduzeća vezuje se uz razvijanje trgovine i trgovanja s dalekim državama i time otkrivanje pojedinačnih pothvata na otkrivanju novih geografskih područja. Ponavljanje pothvata zahtijevalo je formiranje poduzeća. Od svog postanka poduzeće se pojavljuje i kao oblik organizacije razbojstva i gusarstva.⁶⁴ U svojim počecima, poduzeće je bilo privremeno, odnosno uspostavljalo se za jedan ili nekoliko pothvata. Kao trajna organizacija, koja predstavlja jedinstvo kapitala i trgovačke djelatnosti uglavnom članova obitelji, pojavljuje se krajem 14. stoljeća u Italiji. Trajni karakter poslovanja poduzeće dobiva na onom stupnju razvoja kada se gospodarska aktivnost nekog domaćinstva odvaja od samog domaćinstva i postaje samostalna aktivnost. Time poduzeće postaje roba kao i svaka druga roba prisutna na tržištu; ono postaje predmetom tržišnih transakcija, i kao takvo mora biti u nečijem vlasništvu. Poduzeće, tako postaje izvedeni ekonomski subjekt koji djeluje operativno na tržištu, a ponašanje poduzeća određuje njegov vlasnik kao izvorni ekonomski subjekt. Vlasnik je nositelj dominantnoga interesa i moći utjecaja u poduzeću, koji se pod utjecajem okruženja (unutarnjeg i vanjskog) mijenja.

Razvojem poduzeća mijenjala se njegova gospodarska struktura, a funkcioniranje te strukture postojalo je sve složenije. Poduzeće, kao dinamičan organizam, organizacijski i poslovno se prilagođava nastalim promjenama.

Za W. Rieger poduzeće je povijesni pojavni oblik, nastalo u kapitalizmu kao dijete: slobode, kapitala i slobode privređivanja. Njemačka ekonomska škola promatra poduzeće kao povijesni pravni oblik pogona. Njeni predstavnici, E. Schmalenbach i E. Gutenberg promatraju pogon kao širi, a poduzeće kao uži pojam. Suprotno, E. Heinen smatra da je pogon podređen poduzeću, te da je poduzeće usmjereno na viši cilj - profit, dok je pogon orijentiran na uže ciljeve, kao što su ekonomičnost i proizvodnost.⁶⁵

Poduzeće je osnovna civilizacijska stečevina i glavna proizvodno-tehnička i gospodarska jedinica društvene reprodukcije. Ono je nositelj dinamike razvoja proizvodnje i tehnologije i promjene načina proizvodnje i načina života.

64] J. Deželjin, V. Vujić, *Vlasništvo - poduzetništvo - menadžment*, Alineja, Zagreb, 1992., str. 39.

65] D. Gorupić, *Poduzeće - postanak i razvoj poduzetništva i poduzeća*, Informator, Zagreb, 1990., str. 3.

Istovremeno je i dinamički inovativni čimbenik i jedan od glavnih institucija društva.⁶⁶ Ono stalno mijenja sebe i svoju okolinu.

Sintetičku definiciju daje Z. Zekić definirajući poduzeće kao gospodarski organiziranu pravnu cjelinu, zajednicu osoba i imovinskih vrijednosti, koja kombiniranjem raspoloživih ograničenih resursa proizvodi proizvode i usluge za tržište radi stvaranja dodane vrijednosti za nositelje dominantnog interesa njegova djelovanja.⁶⁷

A. Jelavić i suradnici poduzeće definiraju kao samostalnu gospodarsku, tehničku i društvenu cjelinu u vlasništvu određenih subjekata, koja proizvodi dobra ili usluge za potrebe tržišta, koristeći se odgovarajućim resursima i snoseći poslovni rizik, radi ostvarivanja dobiti i drugih ekonomskih i društvenih ciljeva. Tako određen pojam poduzeća obuhvaća svaku gospodarsku organizaciju, bez obzira na karakter njezina vlasništva, predmet poslovanja, veličinu, pravni oblik ili neko drugo obilježje.⁶⁸

Različiti aspekti sagledavanja poduzeća rezultirali su mnogobrojnim definicijama. Poduzeće se tako može sagledati s ekonomskog, pravnog, sociološkog i organizacijskog aspekta. Sa sociološkog aspekta, poduzeće je skup ljudi koji se međusobno udružuju kako bi ostvarili zajedničke gospodarske ciljeve. S ekonomskog aspekta, poduzeće je ekonomska i tehnološka cjelina, u kojoj se ostvaruje prihod, uz minimaliziranje troškova u svrhu što veće dobiti. S organizacijskog aspekta, poduzeće je organizirani samostalni gospodarski sustav, u kojem se organiziraju sredstva i ljudi radi ostvarenja zajedničkih ciljeva. S pravnog aspekta, poduzeće je pravna osoba koja po toj osnovi stječe prava i obveze, snosi odgovornost i pojavljuje se kao punopravan subjekt u svim odnosima.

Primjenjujući sustavni pristup, poduzeće se može shvatiti kao osnovni ekonomski sustav. Posljedica je to činjenice da se upravo na razini poduzeća ostvaruje proizvodnja proizvoda i usluga radi zadovoljenja ekonomskih potreba pojedinca i društva u cjelini. Osnovna ekonomska misija poduzeća je upravo u stvaranju i osiguranju proizvoda i usluga radi zadovoljenja društvenih potreba. S obzirom da se ta misija ostvaruje po osnovi i putem obavljanja određene ekonomske aktivnosti, slijedi zaključak da je poduzeće jedan ekonomski sustav. Poduzeće je osnovni ekonomski sustav upravo zbog činjenice što kao osnovni ekonomski subjekt nekog gospodarstva obavlja svoju misiju i doprinosi

66] V. Veselica, *Razumijevanje poduzeća i njegovo financiranje*, Ekonomski pregled, br. 3-4/2000., str. 204.

67] Z. Zekić, *Menadžment – poduzetnička ekonomija* –, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2007., str. 3.

68] A. Jelavić et al., op. cit., str. 49.

podmirenju društvenih potreba.⁶⁹ Poduzeće, kako je prethodno istaknuto, nije samo ekonomski već i organizacijski i poslovni sustav, a u određenoj mjeri, i poseban društveni sustav, koji osim ekonomskih ostvaruje i neekonomske ciljeve. No, s obzirom da je naglasak u ovoj knjizi na poduzeću kao poslovnom i organizacijskom sustavu, na ovom mjestu se daju determinante poduzeća kao ekonomskog sustava.

Sukladno osnovnoj ekonomskoj misiji poduzeća koja se sastoji u zadovoljenju ekonomskih potreba, ekonomski sustav poduzeća je determiniran njegovim ekonomskim ciljevima. Poduzeće se osniva s određenim ciljem, a u njegovoj realizaciji poduzeće treba poslovati s uspjehom i razvijati se. Poduzeće, nadalje, ima svojstvo ekonomskog sustava i na osnovu činjenice da je njegova ekonomska aktivnost, posebice u dijelu ostvarivanja ekonomske uspješnosti rada, regulirana objektivnim djelovanjem ekonomskih zakona. Nepoznavanje i nepoštivanje osnovnih determinanti ekonomskih zakona tržišnog gospodarstva dovodi poduzeće u nepovoljan ekonomski položaj, što dovodi u pitanje i opstanak i daljnji rad poduzeća.

Svojstvo poduzeća kao ekonomskog sustava temelji se i na spoznaji i primjeni ekonomskih principa u ostvarivanju postavljenih ciljeva. Funkcioniranje poduzeća kao sustava, pretpostavlja, naime, primjenu određenih ekonomskih principa kako bi se, uz poštivanje ekonomskih zakona, ostvarili postavljeni ciljevi na zadovoljavajućoj razini.

Ekonomski sustav poduzeća temelji se i na činjenici da se na toj razini ostvaruje određeni proces reprodukcije s podfazama: proizvodnjom, razmjenom, raspodjelom i potrošnjom. Koncept ekonomskog sustava reprodukcije po navedenim fazama predstavlja osnovu koncepta ekonomske analize ekonomike poduzeća u obliku i putem teorije proizvodnje (troškova) i teorije razmjene, a posebice teorije financiranja i investicija. Ako se ima na umu da se u poduzećima ostvaruje proizvodnja, razmjena, raspodjela i potrošnja, očigledno je da se determinante ekonomskog sustava temelje na svim fazama sustava reprodukcije.

Konačno, ostvarivanje ciljeva poduzeća i uspješna realizacija misije, pretpostavlja određene transformacijske procese koji ima osim tehničko-tehnoloških i određene ekonomske aspekte.

Uz definiranje poduzeća nedvojbeno se veže definicija poduzetnika i poduzetništva. Poduzetnik je osoba koja je spremna na vlastiti rizik uvođenjem

69] D. Ž. Grozdanović, V. M. Sekulić, *Ekonomika poduzeća*, Univerzitet u Kragujevcu, Ekonomski fakultet, Kragujevac, 2006., str. 10.

novih ideja, poduzeti i ostvariti nove, profitno usmjerene gospodarske projekte.⁷⁰ Poduzetnik je, dakle, osoba nadarena poslovnim duhom i rukovodnim sposobnostima, bogata znanjem o poslovima i ljudima, odlučna i sprema preuzeti rizik upravljanja poduzećem na temelju inovacija i stalnog razvoja. Poduzetnik osmišljava, provodi i kontrolira svoj projekt, a odluke najčešće donosi sam.

Za razliku od vlasnika, poduzetnik je inovator. On traži načine za razvoj i rast svog posla te stalno uvodi inovacije. Vlasnik, s druge strane, ako ne posjeduje poduzetnički duh i nagon, pokušava svoje poslovanje zadržati na trenutačnoj razini. Prema D. K. Traverso-u, razlika između poduzetnika i drugih ljudi sastoji se u sljedećem: poduzetnici stalno započinju nove projekte, a "obični" ljudi se između projekata odmaraju. Da bi se osjećali uspješnima, poduzetnici moraju zaraditi mnogo, mnogo novca; drugi ljudi jednostavno uživaju u samom zarađivanju, te se već samim time osjećaju uspješnima. Poduzetnici se koriste ljudima da bi dobili ono što žele, dok ostali ljudi u drugima vide prijatelje i poznanike s kojima se vole družiti. Poduzetnici su (najčešće) usamljenici, vole uzeti vrijeme za razmišljanje. Drugi su im ljudi "prespori" i "ne razumiju" ih. Vrlo su snalažljivi te redovito dobivaju ono što im treba, čak i povjerenje drugih.⁷¹ Uspješni poduzetnik mora biti inovativan, sklon preuzimanju rizika, samouvjeren, uporan, odgovoran i svrhovit u provedbi svog projekta.⁷² U literaturi su prisutne i druge definicije poduzetnika:

- Poduzetnik je osoba koja preuzima ulaganja svoje imovine u neku gospodarsku djelatnost (V. Šošić).
- Poduzetnik je osoba koja stvaralački mijenja uvjete gospodarskog djelovanja (P. Drucker).

U skladu s definicijama poduzeća i poduzetnika, poduzetništvo se definira kao djelatnost poduzetnika usmjerena na pokretanje, organiziranje i inoviranje poslovanja poduzeća s temeljnom svrhom stvaranja novog tržišta.

Navedene definicije i obilježja poduzeća i poduzetnika mogu se primijeniti na sva poduzeća bez obzira na predmet poslovanja, pa tako i na ugostiteljsko poduzeće. Pri tome treba imati na umu specifičnosti ugostiteljstva kao djelatnosti.

Ugostiteljsko poduzeće nudi na tržištu ugostiteljske usluge koje svojom raznovrsnošću i kvalitetom moraju zadovolji potrebe i zahtjeve korisnika.

70] I. Vajić et al.: *Management i poduzetništvo*, Centar za poduzetništvo, Mladost, 1994., str. 80.

71] D. K. Traverso, *Poduzetničke tehnike*, M. E. P. Zagreb, 2003., str. 38.-39.

72] Đ. Horvat et al., *Poduzetnička ekonomija*, Trgovačka akademija, Zagreb, 2006., str. 5.

Ugostiteljske usluge se ne mogu skladištiti, već se proizvode direktno za tržište. Svoje usluge ugostiteljsko poduzeće nudi u ugostiteljskim objektima. Ciljevi ugostiteljskoga poduzeća definiraju rezultate koje ugostiteljsko poduzeće namjerava postići i usmjeriti svoje buduće napore. Glavni je cilj maksimalizirati profit, a dodatni ciljevi uključuju: dugoročnu stabilnost, osiguranje solventnosti, dobre međuljudske odnose i kvalitetu radnika, inovacije, smanjenje troškova, zaštitu okoliša i dr.

Suvremeno ugostiteljsko poduzeće može se definirati kao samostalni složeni gospodarski, pravni, tehnički i društveni sustav u vlasništvu određenih osoba koji korištenjem sredstava i predmeta rada te ljudskog potencijala proizvodi ugostiteljske proizvode i usluge za potrebe tržišta ugostiteljskih usluga, te ih plasira na domaće i inozemno (turističko) tržište u svrhu ostvarivanja dobiti i realizacije postavljenih ciljeva, ne zanemarujući, pri tome, društvenu odgovornost.

Samostalnost ugostiteljskoga poduzeća kao ekonomske cjeline proizlazi iz činjenice da ugostiteljsko poduzeće samo bira usluge kao i objekt u kojem će te usluge nuditi, resurse u funkciji "proizvodnje" ugostiteljskih usluga, segment tržišta na koji će ugostiteljske usluge plasirati te samo donosi poslovne odluke, bira poslovne partnere i sl. Samostalnost ugostiteljskoga poduzeća i konkurentska sposobnost osnovne su pretpostavke njegovog uspješnog djelovanja. Glavna pokretačka snaga su kapital i čimbenik rada, odnosno ljudske potrebe, a nositelj je sposoban poduzetnik.

Ugostiteljsko poduzeće je samostalna pravna osoba koja posluje u skladu sa zakonskim aktima u području ugostiteljstva (Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti) i zakonskim aktima koji uređuju osnivanje poduzeća (Zakon o trgovačkom društvu), te koja u skladu sa zakonskim određenjem stječe prava i obveze, snosi odgovornost i pojavljuje se kao punopravan gospodarski subjekt u svim poslovnim odnosima. Potrebno je također istaknuti da se u ugostiteljstvu osim samog poduzeća kao pravne osobe često pojavljuje i fizička osoba kao nositelj ugostiteljske djelatnosti, posebice u segmentu pružanja usluga prehrane i pića.

Kao samostalni tehnički sustav ugostiteljsko poduzeće raspolaže potrebnim tehničkim potencijalom za obavljanje ugostiteljske djelatnosti. Ugostiteljsko poduzeće raspolaže sredstvima i predmetima rada.

Ugostiteljsko poduzeće je i samostalan društveni sustav jer je to zajednica ljudi, poslodavaca i djelatnika, koji imaju zajednički cilj sadržan u realizaciji postavljenih ciljeva ugostiteljskoga poduzeća.

Konačno, suvremeno ugostiteljsko poduzeće je društveno odgovorno, što znači da posluje u skladu s načelima zaštite okoliša i održivog razvoja te načelu

stvaranja koristi za zajednicu u kojoj djeluje. Ono ne može ostati samo na kriterijima poduzetništva i profitabilnosti, već mora uključiti i etičke vrijednosti, suvremene humanističke radne i ekosocijalne tendencije i druga dostignuća znanosti i tehnologije koje se primjenjuju u visokorazvijenim zemljama svijeta.

2.7.2. Podjela ugostiteljskih poduzeća

U klasifikaciji ugostiteljskih poduzeća mogu se koristiti različiti kriteriji, kao što je predmet poslovanja i vrste usluga koje nudi, veličina, vlasništvo, pravni oblik i sl.

S obzirom na predmet poslovanja, ugostiteljska poduzeća se mogu podijeliti na:

- ugostiteljska poduzeća koja pružaju usluge smještaja, prehrane, pića, napitaka i slastica;
- ugostiteljska poduzeća koja pružaju usluge prehrane, pića, napitaka i slastica;
- ugostiteljska poduzeća koja se bave pripremom jela, slastica, napitaka za konzumiranje na drugom mjestu sa ili bez usluživanja.

Prema veličini ugostiteljska poduzeća se mogu podijeliti na mala, srednja i velika. Kriteriji klasifikacije malih, srednjih i velikih poduzeća razlikuje se od države do države. U Republici Hrvatskoj Zakonom o poticanju razvoja malog gospodarstva definirani su subjekti malog gospodarstva. To su oni subjekti koji:⁷³

- zapošljavaju prosječno u godini manje od 250 radnika,
- neovisni su u poslovanju,
- ostvaruju ukupni godišnji promet od 216 milijuna kuna ili imaju ukupnu aktivu ako su obveznici poreza na dobit, odnosno imaju dugotrajnu imovinu ako su obveznici poreza na dohodak, u vrijednosti do 108 milijuna kuna.

Subjekti malog gospodarstva, s obzirom na veličinu mogu biti: mikrosubjekti, mali i srednji subjekti. Podjela je identična kao i u Europskoj uniji, što je rezultat

73] Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva, NN, br. 63/2007., čl. 1.

usklađivanja hrvatskog zakonodavstva sa zakonodavstvom Europske unije. Hrvatska je preuzela kriterij broja zaposlenih, ali je vrijednost godišnjeg prometa odnosno dugotrajne imovine manja od one u Europskoj Uniji (≤ 50 milijuna eura, odnosno ≤ 43 milijuna eura) (slika 6).

Slika 6: Kriteriji razvrstavanja malog gospodarstva u Republici Hrvatskoj i Europskoj Uniji

Kategorija poduzeća	Broj zaposlenih	Godišnji prihoda	ili	Ukupna vrijednost bilance
Srednje velika poduzeća	< 250	$\leq \text{€ } 50$ milijuna (EU) > 54 mil. kuna (RH)	ili	$\leq \text{€ } 43$ milijuna (EU) > 27 mil. kuna (RH)
Mala poduzeća	< 50	$\leq \text{€ } 10$ milijuna (EU) < 54 mil. kuna (RH)	ili	$\leq \text{€ } 10$ milijuna (EU) < 27 mil. kuna (RH)
Mikro poduzeća	< 10	$\leq \text{€ } 2$ milijuna (EU) < 14 mil. kuna (RH)	ili	$\leq \text{€ } 2$ milijuna (EU) < 7 mil. kuna (RH)

Izvor: Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva, NN, br. 63/2007., čl. 2. i The new SME definition, User guide and model declaration, European Commission, 2005., str. 14.

Osim Zakonom o poticanju razvoja malog gospodarstva kriteriji razvrstavanja poduzeća s obzirom na veličinu u Republici Hrvatskoj definirani su Zakonom o računovodstvu iz 2007. godini. Mali poduzetnici su oni koji ne prelaze dva od sljedećih uvjeta:⁷⁴

- ukupna aktiva 32,5 milijuna kuna,

⁷⁴] Zakon o računovodstvu, NN, br. 109/2007., čl. 3.

- prihod 65 milijuna kuna,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine 50.

Srednji poduzetnici su oni koji prelaze navedene uvjete za mala poduzeća, ali ne prelaze dva od sljedećih uvjeta:⁷⁵

- ukupna aktiva 130 milijuna kuna,
- prihod 260 milijuna kuna,
- prosječan broj radnika tijekom poslovne godine 250.

Veliki poduzetnici su oni koji prelaze dva kriterija određena za srednje poduzetnike.

S obzirom na vlasništvo, ugostiteljska poduzeća se dijele na:

- privatna poduzeća - poduzeća pojedinih individualnih vlasnika i zajednička poduzeća većeg broja vlasnika (dionička društva);
- javna poduzeća - poduzeća podložna javnoj upravi koja treba osigurati njihovo poslovanje u javnom interesu;
- mješovita (javno-privatna) - rezultat su partnerstva javnog i privatnog sektora, odnosno suradnje između pojedinca i organizacija javnog i privatnog sektora radi stjecanja koristi.

Prema pravnom obliku, ugostiteljska poduzeća se razlikuju od države od države. U Njemačkoj postoje sljedeći oblici trgovačkih društava:

- dioničko društvo,
- društvo s ograničenom odgovornošću,
- komanditno društvo,
- otvoreno trgovačko društvo,
- pojedinačno društvo s ograničenom odgovornošću.

Pravni oblici trgovačkih društava u Republici Hrvatskoj su:

- DRUŠTVO OSOBA:
 - javno trgovačko društvo - svaki član društva odgovara vjerovnicima društva neograničeno solidarno cijelom svojom imovinom;

75] Loc. cit.

- komanditno društvo - najmanje jedan član društva odgovara za obveze društva solidarno i neograničeno cijelom svojom imovinom (komplementar), a najmanje jedan član odgovara za obveze društva samo do iznosa određenog imovinskog uloga u društvu (komanditor);
- gospodarsko interesno udruženje - pravna osoba koju osnivaju dvije ili više fizičkih i pravnih osoba da bi olakšale i promicale obavljanje gospodarskih djelatnosti koje čine predmete njihova poslovanja te da bi poboljšale ili povećale njihov učinak, ali tako da ta pravna osobe za sebe ne stječe dobit.
- DRUŠTVO KAPITALA:
 - društvo s ograničenom odgovornošću - jedna ili više pravnih ili fizičkih osoba ulažu temeljne uloge s kojima sudjeluju u unaprijed dogovorenom temeljnome kapitalu;
 - dioničko društvo - temeljni kapital društva dijeli se na dionice, dok članovi tog društva su sve osobe koje su u društvo uložile određeni dio kapitala, te u ukupnom temeljnom kapitalu sudjeluju s onim brojem dionica koji odgovara njihovom uloženom kapitalu.

Najčešće oblik ugostiteljskih poduzeća s obzirom na pravni oblik u Republici Hrvatskoj su društva s ograničenom odgovornošću i dionička društva.

2.7.3. Udruživanje ugostiteljskih poduzeća

Poslovanje ugostiteljskih poduzeća ovisno je o sveukupnim kretanjima na svjetskoj sceni. Tako primjerice, svjetska gospodarska kriza, povećanje ratnih operacija i teroristički napadi kao i nove zarazne bolesti uzrokuju krizu u ugostiteljstvu (posebice u sektoru hotelijerstva) i pad profitabilnosti. Osim toga, ugostiteljska poduzeća teško mogu postići stabilan rast na dinamičnom i turbulentnom turističkom tržištu. Stoga, suradnja, preuzimanje i partnerstvo postaju neizbježni.

Udruživanje poduzeća je proces njihova povezivanja u svrhu promicanja zajedničkih interesa i ostvarivanja određenih gospodarskih i društvenih ciljeva. To povezivanje može biti:⁷⁶

76] A. Jelavić et al., op. cit., str. 91.

- slabije ili čvršće povezivanje - ovisno je o tome zadržavaju li poduzeća ili pak gube dio ili cjelokupnu svoju pravnu i ekonomsku samostalnost;
- uže ili šire povezivanje - ogleda se u manjem ili većem broju obuhvaćenih poduzeća;
- privremeno ili trajno povezivanje - riječ je o udruživanju tijekom nekog određenog vremena (privremeno) ili o neodređenom vremenu (trajno);
- dobrovoljno ili obvezno povezivanje - u pravilu je udruživanje dobrovoljno, ali zakonom može biti propisano obvezno udruživanje (npr. u gospodarske komore).

Glavni motivi povezivanja poduzeća u ugostiteljstvu su:

- smanjenje konkurencije i povećanje udjela na tržištu,
- povećanje kapaciteta ugostiteljskoga poduzeća (niži troškovi),
- racionalizacija (jednom poduzeću potrebno je manje radnika, menadžera i poslovnog prostora),
- diversifikacija ugostiteljskih usluga (povećanje broja usluga kako bi se zadovoljile sve veće potrebe turista),
- podjela poslovnih i financijskih rizika.

Opći rezultat udruživanja poduzeća je tzv. sinergijski učinak (grč. synergia = suradnja, zajedničko djelovanje). Udruženi subjekti mogu zajednički ostvariti više od zbroja pojedinačnih učinaka koje bi ostvarili djelujući odvojeno. Osim toga, mogu sve svoje potencijale upotrijebiti racionalnije i učinkovitije te stvoriti bolje uvjete za daljnji razvoj. Ovisno o razini udruživanja poduzeća može se govoriti o:⁷⁷

- kooperaciji samostalnih poduzeća i
- koncentraciji poduzeća.

Kooperacija je suradnja poduzeća u dogovorenim okvirima, bez gubitka njihove samostalnosti ili uz određena ograničenja ili odricanje gospodarske samostalnosti članica i zadržavanje njihove pravne samostalnosti. Razlikuje se povremena od trajne poslovne suradnje. Povremena poslovna suradnja je oblik udruživanja dva ili više ugostiteljskih poduzeća čiji je, primjerice, interes zajednički nastupiti na turističkom sajmu. Trajnu poslovnu suradnju ugovaraju dva ili više

77] Ibid., str. 92.

ugostiteljskih poduzeća kada postoji interes njihove trajne suradnje, primjerice, kod uspostave zajedničkog marketinga ili zajedničkoga rezervacijskog sustava. Ugostiteljska poduzeća mogu osnovati zajedničko predstavništvo u inozemstvu ili putničku agenciju za plasman njihovih usluga.

Kao privremena udruživanja poznati su konzorciji, a kao trajna udruživanja karteli. Konzorcij (eng. consurtium, njem. Konsortium) je poseban oblik udruživanja poduzeća sa svrhom zajedničkog financiranja određenoga većeg posla, za čije financiranje pojedinačno nije zainteresiran ni jedan od partnera (primjerice, izgradnja športskih sadržaja na razini turističke destinacije). Kartel (engl. carterl, ring, franc. entente, njem. Kartell, Ring) je oblik sporazumnog udruživanja istovrsnih poduzeća konkurenata čija je svrha ograničavanje ili potpuno isključivanje tržišnog natjecanja između sudionika sporazuma. U tom povezivanju poduzeće u potpunosti gubi svoju gospodarsku samostalnost, a zadržava pravnu samostalnost.

Koncentracija ili okrupnjavanje poduzeća je udruživanje poduzeća pri čemu ona gube i gospodarsku i pravnu samostalnost. Rezultat procesa koncentracije je umjesto pojavljivanja na turističkom tržištu više malih ugostiteljskih poduzeća, sve prisutnija pojava manjeg broja velikih i jakih tržišnih subjekata. Najpoznatiji oblici koncentracije poduzeća su: koncerni, holdinzi i trustovi.

Koncern (engl. concern, njem. Konzern) je udruženje pravno samostalnih poduzeća koja su financijski podložna određenom zajedničkom vodstvu. S obzirom na formiranje jedne gospodarske jedinice, članice koncerna gube svoju gospodarsku samostalnost. Koncerni često obuhvaćaju poduzeća različitih gospodarskih djelatnosti, pa se govori o vertikalnim koncernima. Horizontalni koncerni kao udruženja poduzeća iste djelatnosti su znatno rjeđa. Dijagonalni koncerni stvaraju se sa svrhom da se rizik za kapital rasporedi među različitim poduzećima članicama koncerna (brodarska poduzeća, hoteli, i druge slične kombinacije poduzeća). Kao primjer horizontalnog koncerna u ugostiteljskoj djelatnosti u Hrvatskoj može se navesti Sunce Koncern d.d. koje upravlja Bluesun hotels & resorts.

Holding je pravni subjekt koji trajno sudjeluje u vlasništvu drugih, pravno samostalnih poduzeća. Ako društvo isključivo posluje dolaženjem u posjed i sudjelovanjem u vlasništvu i upravljanju drugih poduzeća, riječ je o čistom holding društvu. Ako društvo ima i druge djelatnosti, to je mješovito holding društvo. Holding je poglavito usmjeren na upravljanje kapitalom, a zatim i na obavljanje upravljačke, financijske i marketinške funkcije za potrebe svojih članova. U ugostiteljstvu Hrvatske mogu se istaknuti Riviera Holding d.d., Valamar Adria Holding d.d.

Trust (engl. trust, njem. Trust) je oblik udruživanja u kojem poduzeća ulaze u fiducijarni odnos, tj. dogovorno prihvaćaju odnos povjerenja i čvrste povezanosti ostvarujući monopolistički položaj na tržištu. Poduzeća koja se udružuju u trust gube svoju gospodarsku i pravnu samostalnost.

Težnja navedenih oblika udruživanja je snižavanje troškova, smanjivanje rizika i povećanje udjela na tržištu, a sve na bazi ujedinjavanja pojedinačnih potencijalnih članova. No, ovi oblici udruživanja mogu imati negativne ekonomske i društvene posljedice, kao što je primjerice probijanje na tržištu jačih, a ne sposobnijih gospodarskih subjekata.

Na turističkom tržištu prisutna su svakodnevna preuzimanja poduzeća i udruživanja. Hotelski lanac InterContinental Hotels Group, najveće hotelsko poduzeće u svijetu s više od 4.500 hotela i 646.000 soba u oko 100 zemalja svijeta⁷⁸, dobar je primjer cijele serije preuzimanja. U ožujku 1998. godine Saison Grupa prodala je IHC Bass-u. U 2000. godini Bass prodaje svoju pivovaru (i prava na ime Bass) belgijskom Interbrew-u za 2,3 mlrd. britanskih funti i mijenja ime u Six Continents.⁷⁹ IHG je u 2003. godini Six Continents podijelio u dva poduzeća: Mitchells & Hutlers koji upravljaju restoranskom imovinom i IHG koji je fokusiran na hotele i bezalkoholna pića. IHG je zadržao Britvic, odjel bezalkoholnog pića do 2005. godine, kada svoje interese u poduzeću prodaje na javnoj ponudi. U 2004. godini IHG kupuje Candlewood Suites hotel i time postaje najveće hotelsko poduzeće u svijetu. Poslovnu 2010. godinu IHG je obilježila s 1.293 novih hotela i s 198.141 soba, a u odnosu na 2000. godinu uvećao je ponudu za 19,6% odnosno za 15.848 soba.

2.8. Uvjeti osnivanja i uspješnosti rada ugostiteljskoga poduzeća

Osnivanje ugostiteljskoga poduzeća započinje donošenjem odluke o osnivanju, a završava upisom u sudski registar. Za osnivanje i uspješno poslovanje ugostiteljskoga poduzeća na turističkom tržištu, osim poduzetnika i poduzetništva, potrebni su odgovarajući gospodarski i društveni preduvjeti.

Gospodarski preduvjeti osnivanja i uspješnosti rada ugostiteljskoga poduzeća mogu se podijeliti na:

78] U 2010. godini u svom portfelju ima renomirane hotelske brandove, kao što su InterContinental Hotels & Resorts, Crowne Plaza Hotels & Resorts, Holiday Inn Express, Staybridge Suites, Candlewood Suites and Hotel Indigo. InterContinental Hotels Group, <http://www.ichotelsgroup.com> (18.06.2012.)

79] J. C. Holoway, *The Business of Tourism*, Prentice Hall, London, 2002., str. 165.

- eksterne preduvjete: potrebe turističkoga tržišta i dostupnost potrebnih resursa;
- interni preduvjeti: predmet poslovanja, potreban kapital, raspoloživi kadrovi, sredstva za rad, predmeti rada, veličina i lokacija ugostiteljskoga objekta.

Za turističko ugostiteljstvo potrebe turističkoga tržišta su jedan od temeljnih čimbenika poslovanja i uspješnosti ugostiteljskoga poduzeća. Poduzetnik u ugostiteljstvu istražuje turističko tržište, respektira trenutne i preferira buduće potrebe turističkoga tržišta. Ugostiteljsko poduzeće će postići konkurentnost zadovoljenjem sadašnjih potreba turista, ali i brzinom akcije i reakcije turističkih potreba sutrašnjice. Ugostiteljsko poduzeće treba biti brže od konkurenata ukoliko želi pobijediti na nepredvidivom turističkom tržištu. Istraživanjem tržišta ugostiteljsko poduzeće pokušava otkriti buduće trendove na turističkom tržištu, aktivnosti konkurencije i promjene preferencija turista, kako bi se najefikasnije prilagodilo budućim promjenama.

Dostupnost potrebnih resursa ne podrazumijeva samo njihovu raspoloživost u dovoljnim količinama na lokalnom, regionalnom i nacionalnom tržištu već i mogućnost pristupa tim resursima na međunarodnom tržištu. U globaliziranom svijetu ta se mogućnost stalno proširuje. Težnja za nesmetanom cirkulacijom kapitala, ljudi i ideja, kao pretpostavke uspješnog poslovanja poduzeća, sve više postaje stvarnost. Ograničenja su prisutna geografskim udaljenostima (troškovi prijevoza), mjerama ekonomske politike, političkim i gospodarskim zbivanjima.

Predmet poslovanja u ovisnosti je o razmatranim potrebama tržišta. Uspješan poduzetnik će izabrati predmet poslovanja prema izgledima za povoljan plasman. Ako je destinacija orijentirana ka razvoju odmorišnog turizma tijekom ljetne sezone, malo je vjerojatno da će otvaranje kongresnog hotela s 5 zvjezdica rezultirati uspjehom.

Za osnivanje i rad ugostiteljskoga poduzeća potreban je financijski kapital. U nedostatku vlastitog kapitala, poduzetnik poseže za tuđim izvorima kapitala (bankovni krediti, trgovački krediti, emisijom dionica i sl.). Pomanjkanje potrebnog kapitala dovodi u pitanje kontinuitet poslovanja ugostiteljskoga poduzeća, pa i njegov opstanak.

Poduzetnik mora raspolagati i adekvatnim ugostiteljskim kadrom. Oni presudno utječu na organizaciju, upravljanje i poslovne rezultate ugostiteljskoga poduzeća. Za uspjeh ugostiteljskoga poduzeća je važan pristup, znanje i struka, jer se samo na tim elementima može održavati visoka razina ugostiteljskih usluga. Poduzetnik treba metodama selekcije kadrova angažirati potreban broj suradnika,

menadžera, stručnjaka i operativnog kadra za obavljanje odgovarajućih poslova za potrebe ugostiteljskoga poduzeća.

Uz ljudski faktor, normalno funkcioniranje radnog procesa u ugostiteljstvu podrazumijeva i uključenost sredstva za rad i predmeta rada. Za razliku od kadrova koji su aktivni sudionici radnog procesa, sredstva za rad i predmeti rada imaju pasivnu ulogu.

Veličina poduzeća je također važan čimbenik razmatranja osnivanja i uspješnosti ugostiteljskoga poduzeća. Najpovoljnija veličina ugostiteljskoga poduzeća kojom će ono započeti poslovanje i kasnije se prilagođavati interesima poduzetnika i turističkoga tržišta je optimalna veličina.

Lokacija ugostiteljskoga poduzeća i objekta u kojima nudi ugostiteljske usluge determinira je vlastitim, ali i eksternim odlukama. Pitanje lokacije u ugostiteljstvu svodi se na izbor najpovoljnijeg mjesta za gradnju ugostiteljskoga objekta. Odgovarajuća lokacija u ugostiteljstvu utvrđuje se:

- sa stajališta pristupa prirodnim i društvenim atraktivnostima u destinaciji te dostupnosti potrebnim resursima za poslovanje ugostiteljskoga poduzeća;
- sa stajališta dostupnosti turističkom tržištu (prometna dostupnost);
- sa stajališta pristupa korisnicima ugostiteljskih usluga, odnosno sa stajališta tržišta prodaje;
- s osloncem na kombinaciju navedenih stajališta prvenstveno usmjerenih na racionalizaciju troškova, veći plasman proizvoda i usluga te druge poželjne efekte.

Društveni preduvjeti osnivanja i uspješnosti rada ugostiteljskoga objekta predstavljaju okvir u kojem djeluju navedeni gospodarski preduvjeti. Obuhvaćaju institucionalno utemeljen sustav tržišnog gospodarstva i zakonom priznatu ekonomsku i pravnu samostalnost ugostiteljskoga poduzeća.

Tržišno gospodarstvo podrazumijeva privatno vlasništvo i slobodu kupovine, prodaje i trgovanja robom i uslugama. Tako institucionalno koncipiran sustav tržišnog gospodarstva pruža garanciju ugostiteljskom poduzeću da će njegov opstanak i prosperitet za tržištu ovisiti prvenstveno o njegovim vlastitim sposobnostima i umijeću da, u uvjetima slobodne tržišne utakmice, osigura kontinuitet svog rada i razvoja, neometano od monopola i države.

Drugi bitan društveni preduvjet je zakonom priznata ekonomska i pravna samostalnost poduzeća. To je logična posljedica slobodnog tržišnog gospodarstva,

i u gospodarskom smislu (sloboda odabira predmeta poslovanja, poslovnih partnera, potrebnih resursa i sl.) i u pravnom smislu (sloboda stjecanja prava i obveza, ograničena samo istom takvom slobodom drugih subjekata na tržištu, ugovorom ili zakonskim propisima i sl.). U suvremenom društvu, ugostiteljska poduzeća dobivaju sve više slobode u poduzetničkoj djelatnosti, ali i više odgovornosti u donošenju odluka.

2.9. Poslovanje ugostiteljskih poduzeća na turističkom tržištu

Poslovanje ugostiteljskih poduzeća obuhvaća ugostiteljsku djelatnost i usmjerava se poslovnom politikom na ostvarivanju zacrtanih ciljeva. Kao organizacija koja ostvaruje ugostiteljsku djelatnost, ugostiteljsko poduzeće djeluje i svoje ciljeve ostvaruje na tržištu, posebice na turističkom tržištu, koje je dinamično i pod utjecajem stalnih promjena. To iziskuje stalno prilagođavanje organizacije, razvoja i poslovanja ugostiteljskoga poduzeća, te definiranje poslovne politike koja će biti u stanju odgovoriti na izazove tržišta. Fleksibilnost ugostiteljskoga poduzeća, odnosno sposobnost za brze promjene i rano uočavanje potreba i mogućnosti promjena za kvalitetan razvoj te sposobnost pravovremenog reagiranja na takve promjene u okruženju, jedan su od temeljnih čimbenika opstanka, uspjeha i razvoja ugostiteljskoga poduzeća.

2.9.1. Načela poslovanja

Svako poduzeće bez obzira na predmet poslovanja, pa tako i ugostiteljsko, usmjereno je na realizaciju svojih gospodarskih ciljeva. To podrazumijeva ostvarivanje što više upotrebnih vrijednosti, odnosno ugostiteljskih proizvoda i usluga, uz što povoljniji poslovni rezultat. Uspješnost poslovanja ugostiteljskoga poduzeća sagledava se kroz odnos između: postignutih rezultata i ulaganja te trošenja uloženi elemenata u poslovanje. Pri tome ugostiteljsko poduzeće treba poslovati po gospodarskim načelima. To su pravila koja omogućuju na racionalan način ostvarivanje postavljenih gospodarskih ciljeva ugostiteljskoga poduzeća. A. Jelavić i suradnici daju osnovnu podjelu načela poslovanja poduzeća:⁸⁰

- načelo poslovnosti,

80] A. Jelavić et. al.: op. cit., str. 98.-101.

- načelo ekonomske efikasnosti u okviru kojeg je više ekonomskih načela te
- načelo održavanja kontinuiteta poduzeća.

Načelo poslovnosti zahtijeva da ugostiteljsko poduzeće svojom poslovnom politikom i svojim aktivnostima osigura pozicioniranost na turističkom tržištu i jačanje konkurentnosti. Ugostiteljsko poduzeće, pri tome, treba poštivati poslovne običaje” u ugostiteljstvu (i poslovanju uopće), i zakonske propise, na vrijeme i kvalitetno preuzimati obveze i dr. Ne samo što treba sve svoje aktivnosti usmjeriti na zadržavanju pozicije na turističkom tržištu, ugostiteljsko poduzeće treba i jačati stečene pozicije radi kontinuiteta i budućeg razvoja.

Načelo ekonomske efikasnosti zahtijeva izvršavanje ugovorenih poslova i preuzetih obveza na vrijeme, u količini i kvaliteti koje su ugovorene. U širem smislu načelo ekonomske efikasnosti treba shvatiti kao izraz racionalnosti poslovanja. Ono se shvaća kao uspostavljanje optimalnog odnosa između sredstava za rad i radnika te svođenje radnih procesa i troškova na minimum radi ostvarivanja maksimalne proizvodnosti, ekonomičnosti i rentabilnosti. Racionalnost podrazumijeva smanjenje troškova, odnosno štedljivost, ali i postizanje veće izdašnosti. Načelo štedljivosti podrazumijeva ostvarivanje jedinice učinka uz što manji utrošak elementa radnog procesa, dok načelo izdašnosti podrazumijeva iz konkretne količine elemenata radnog procesa postizanje što veće količine (odnosno što veću vrijednost) učinaka (odnosno što veći prihod i dobit).

Primjenjujući načela izdašnosti i štedljivosti ugostiteljsko poduzeće teži:

- većoj izdašnosti u slučaju povećanja potražnje na tržištu ugostiteljskih usluga i mogućnosti veće iskorištenosti kapaciteta i prodaje ugostiteljskih usluga, a
- u slučaju kad nema mogućnost povećanja plasmana ugostiteljskih proizvoda i usluga, teži smanjenju troškova.

Ekonomska efikasnost može se shvatiti kao širi pojam, koji obuhvaća više ekonomskih načela, kao što su:

- načelo proizvodnosti rada - zahtijeva da se određenu količinu proizvoda i usluga ostvari uz što manju količinu ljudskog rada;
- načelo ekonomičnosti - zahtijeva da se određenu vrijednost proizvoda i usluga ostvari uz angažiranje što manje količine ljudskog rada, predmeta rada i sredstava za rad;

- načelo rentabilnosti - zahtijeva da se određenom vrijednošću kapitala uloženog u poslovanje ostvari veći poslovni rezultat, odnosno da se isti poslovni rezultat ostvari uz što manje uloženog kapitala.

Načelo održanja kontinuiteta poduzeća zahtijeva da ugostiteljsko poduzeće održi svoj kontinuitet, tj. opstanak na turističkom tržištu. Činjenica je, međutim, da ugostiteljsko poduzeće nije statična, već dinamična organizacija koja povremeno mijenja svoje ciljeve u ovisnosti o uvjetima u kojima se ostvaruju. Stoga je poslovanje potrebno usmjeriti na ostvarenje ciljeva i prilagođavanje ciljevima, jer se time osigurava opstanak ugostiteljskoga poduzeća na turističkom tržištu.

Poslovati po načelu kontinuiteta znači održavati tehnički kapacitet poduzeća i prometnu vrijednost sredstava s kojima ugostiteljsko poduzeće posluje odnosno, primjenjivati načelo reprodukcije.

Da bi ugostiteljsko poduzeće održalo kontinuitet mora kontinuirano pratiti razvoj znanosti i tehnologije, trendove na turističkom tržištu na strani turističke potražnje i turističke ponude, ali i razvoj konkurentskih poduzeća. Statičko ostajanje na postignutom znači nazadovanje u odnosu na opći razvoj i gubitak stečene pozicije. Načelo kontinuiteta se, stoga može shvatiti i kao načelo preventivnog razvoja.

2.9.2. Poslovna politika

Suvremeno značenje pojma *politika* potječe od starogrčke riječi *politikos*, kojom se ocrtava pojam vezan za nešto što je državno, društveno i javno. Osnovno značenje te riječi vezuje se za riječ *polis*, grad ili država. U suvremenom poimanju, terminom politika obilježava se cjelokupnost mjera i utjecaja koji su usmjereni na obranu interesa određenih klasa, na osvajanje odnosno učvršćenje vlasti; istovremeno je politika određeni pravac i metoda rada stranke, države, ustanove, a osim toga i pojedine osobe kao spretnog državnika, teorija o upravljanju državom, o državnim ciljevima i sredstvima za njihovo oživotvorenje.⁸¹ U okvirima poduzeća politika proizlazi iz strategije i strukture poduzeća te predstavlja smjernice za donošenje poslovnih odluka.

Ž. Popović definira poslovnu politiku kao permanentnu aktivnost poduzeća koja obuhvaća izbor i postavljanje ciljeva za određeno vrijeme te izbor i određivanje

81] I. Mencer, op. cit., str. 97.

načina i sredstava za njihovo ostvarenje, donošenje odluka i poduzimanje mjera za realizaciju postavljenih ciljeva, a sve u skladu s osnovnim ciljevima poslovanja poduzeća.⁸²

D. Gorupić daje definiciju poslovne politike prema kojoj ona obuhvaća izbor i određivanje koncepcije i ciljeva koje poduzeće želi postići u određenom periodu, određivanje načina i sredstava za njihovo ostvarenje te organizaciju i kontrolu njene realizacije.⁸³

A. Jelavić i suradnici definiraju poslovnu politiku kao ukupnost odluka kojima poduzeće utvrđuje svoje ciljeve te odluke kojima utvrđuje osnovna rješenja koja su potrebna za ostvarenje zacrtanih ciljeva.⁸⁴

Iz definicija je jasno da se poslovna politika ostvaruje donošenjem odluka kojima se regulira poslovanje poduzeća. Poslovnom politikom se definira način i sredstva potrebna za ostvarenje utvrđenih ciljeva. Obuhvaća sve sadržaje kojima se stvaraju preduvjeti za uspješno poslovanje poduzeća. U kontekstu ugostiteljskoga poduzeća to znači da se poslovnom politikom teži uspostavi sinkronizacije uvjeta rada svih zainteresiranih i to:

- zaposlenih
- korisnika ugostiteljskih usluga (turista)
- dobavljača i
- vlasnika.

Poslovna politika ugostiteljskoga poduzeća je i djelatnost usmjerena na traženje i utvrđivanje poslovnih ciljeva te usmjeravanje konkretnih poslovnih aktivnosti sa svrhom ostvarivanja tih ciljeva. Ona podrazumijeva i prilagođavanje organizacijske strukture ugostiteljskoga poduzeća u odnosu na postavljene ciljeve. Poslovna politika je i stalan proces usklađivanja interesa naizgled suprotstavljenih strana, i to interesa pojedinih radnika, interesa poduzeća i interesa društva.

Ciljevi ugostiteljskoga poduzeća, pa time i poslovne politike, su prvenstveno ekonomski, ali i društveni ciljevi zauzimaju sve značajnije mjesto u suvremenom poslovanju ugostiteljskoga poduzeća. Ekonomski ciljevi imaju presudan utjecaj na ponašanje ugostiteljskoga poduzeća. Osnovni ekonomski cilj ugostiteljskoga poduzeća je maksimizirati dobit efikasnim korištenjem svih

82] Ž. Popović, *Izbor i određivanje razvojnih ciljeva u poduzeću*, Slobodno poduzetništvo, br. 19/1998., str. 37.

83] D. Gorupić, *Poslovna politika poduzeća*, Centar za obrazovanje rukovodnih kadrova u privredi, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 1993., str. 14.

84] A. Jelavić et al., op. cit., str. 101.

elemenata procesa rada. Društveni ciljevi se nadovezuju na ekonomske ciljeve, a odnose se na doprinos ugostiteljskoga poduzeća razvoju destinacije u kojoj se nalazi, zaposlenosti lokalnog stanovništva i sl. Promjene uvjeta poslovanja iziskuju s vremena na vrijeme i mijenjanje ciljeva, pa jednom utvrđene ciljeve treba kontinuirano provjeravati i mijenjati.

Kod podjele poslovne politike ugostiteljskih poduzeća koristi se više kriterija. Ti kriteriji su:

- vremensko razdoblje: dugoročno, srednjoročno i kratkoročno;
- sadržaj: opća poslovna politika (povezuje posebne politike u cjelinu radi ostvarenja sinergijskog učinka) i posebne poslovne politike (nabavna, proizvodna, prodajna, financijska i kadrovska politika);
- područje djelovanja: eksterna poslovna politika (prodajna i nabavna) i unutarnja poslovna politika (proizvodna, financijska, kadrovska);
- način donošenja i realizacije odluka - strateška poslovna politika (dugoročna, koja determinira buduće pravce poslovanja) i taktička poslovna politika (kratkoročna, koja je redovito usmjerena ka postizanju nekog bližeg cilja).

Oblikovanje poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća pod utjecajem je različitih čimbenika, koji se mogu podijeliti na:

- eksterne čimbenike - čimbenici koji postoje i djeluju izvan ugostiteljskoga poduzeća te na koje poduzeće u pravilu ne može djelovati (prirodne i društvene atraktivnosti destinacije, političko pravni i ekonomski utjecaji iz okruženja, znanstveni i tehnološki razvoj, konkurencija, turisti, dobavljači, dioničari i dr.);
- unutarnji čimbenici - lokacija ugostiteljskoga poduzeća, organizacijska struktura, organizacijski resursi (fizički resursi, ljudski resursi, informacijski resursi, financijski resursi) i dr.

Osnovna pitanja na koja treba odgovoriti poslovna politika ugostiteljskoga poduzeća, a u svrhu poboljšanja poslovnoga rezultata su:

- Za koji segment turističkoga tržišta "proizvoditi" proizvode i pružati usluge?
- U kojim količinama?
- Na koji način, odnosno kojim resursima (sredstvima za rad, predmetima rada i ljudskim radom)?

- Po kojoj cijeni i pod kojim uvjetima plasirati ugostiteljske usluge na turističko tržište?
- Kako najefikasnije promovirati uslužni asortiman poduzeća?

Realizacija poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća podrazumijeva definiranje pojedinih posebnih poslovnih politika. Najznačajnije posebne poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća su:

- razvojna politika
- nabavna politika
- proizvodna odnosno uslužna politika
- prodajna politika
- financijska politika
- kadrovska politika.

U okviru svake od navedenih politika moguća je daljnja diferencijacija.

2.9.3. Planiranje i planovi

Vežano uz poslovnu politiku, a u svrhu njenog ostvarivanja, nastavlja se aktivnost planiranja. Kao i poslovna politika, planiranje je u funkciji ostvarivanja postavljenih ciljeva ugostiteljskoga poduzeća.

U najširem smislu riječi, planiranje je aktivnost postavljanja ciljeva, kako pojedinaca, tako i skupina, poslovnih subjekata, organizacija, institucija i sl.⁸⁵ To je aktivnost kojom se postavljaju ciljevi i određuju budući zadaci te aktivnosti za njihovo ostvarivanje.⁸⁶

U literaturi se susreću različite definicije planiranja:

- Planiranje je aktivnost kojom se postavljaju ciljevi i određuju budući zadaci te aktivnosti za njihovo ostvarivanje (M. Cingula).
- Planiranje je aktivnost koja uključuje odluke o ciljevima, sredstvima, ponašanju i rezultatima (M. Buble).

85] D. Gulin et. al., *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2004., str. 39.

86] M. Cingula, *Kako izraditi poslovni plan i investicijski elaborat*, RRIF d.o.o., Zagreb, 2001., str. 9.

- Planiranje uključuje odabiranje zadataka i ciljeva, te akcija kojim bi se oni postigli. Ono zahtijeva donošenja odluka, tj. odabiranje budućih smjerova akcije između mogućih alternativa (Koontz/Wehrich).
- Planiranje je proces priprema za promjenu i rješavanje problema s neizvjesnošću u formuliranju budućih pravaca akcije (R. Kreitner).
- Planiranje je aktivnost kojom se unaprijed zacrtavaju zadaci koje treba ostvariti u budućem razdoblju (A. Jelavić i suradnici).

Ono što se iz navedenih definicija može razabrati je da je planiranje, u prvom redu, formalni proces, zatim utvrđivanja ciljeva i konačno izbor strategija adekvatnih za ostvarenje tih ciljeva. Planiranje je funkcija koja se nastavlja na poslovnu politiku i okrenuto je budućnosti. Povezanost poslovne politike i planiranja prikazano je u tablici 8.

Tablica 8: Povezanost poslovne politike i planiranja poduzeća

Poslovna politika (formiranje i formuliranje)		Planiranje razvoja i poslovanja	
Dugoročna politika	<ul style="list-style-type: none"> • Trajnije odrednice • Dugoročni ciljevi 	Strateško planiranje	<ul style="list-style-type: none"> • Plansko programiranje • Dugoročni planovi
Srednjoročna politika	<ul style="list-style-type: none"> • Srednjoročni razvoj • Razvojne akcije 	Taktično planiranje	<ul style="list-style-type: none"> • Srednjoročni planovi • Razvojni planovi
Kratkoročna politika	<ul style="list-style-type: none"> • Odluke i mjere u aktualnim uvjetima 	Operativno planiranje	<ul style="list-style-type: none"> • Godišnji planovi • Terminski planovi

Izvor: A. Jelavić et al., *Ekonomika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1995., 112.

Temeljem tablice 8, planiranje u ugostiteljskom poduzeću može se podijeliti u tri razine:

- strateško planiranje
- taktičko planiranje i
- operativno planiranje.

Strateškim planiranjem utvrđuju se strategije kojima se definira skup akcija i potrebnih resursa za ostvarivanje tih ciljeva. Na osnovi dugoročnog predviđanja promjena na tržištima, kako razvoja turističke potražnje, tako i razvoja turističke ponude na turističkom tržištu, planira se razvoj ponude vlastitog ugostiteljskoga poduzeća, ali i promjene koje u tu svrhu treba ostvariti kao što su: razvoj ugostiteljskih usluga, razvoj kapaciteta, promjene u strukturi sredstava i kadrova, te ostalo što je potrebno za ostvarivanje dugoročnih ciljeva poslovne politike.

Najznačajniji strateški plan ugostiteljskoga poduzeća je marketinški plan. Osnovni mu je zadatak upozoriti na svjetske trendove u ugostiteljstvu i definirati dugoročnu viziju ugostiteljskoga proizvoda i njegova najperspektivnija tržišta. Sadržaj marketing plana za hotel je sljedeći:⁸⁷

- proračun marketinga;
- plan noćenja (po segmentima gostiju, vrstama prodaje i po mjesecima);
- plan prosječne cijene (po vrstama prodaje i po mjesecima);
- plan prihoda od smještaja i hrane u pansionu (po segmentima gostiju);
- tržište: turistička tržišna situacija, konkurencija, potencijalna tržišta hotela, analiza tržišne situacije;
- marketing politika hotela: prednosti hotela, ciljevi marketing politike, SWOT analiza kao sredstvo sustavne analize kojom se ispituju odnosi internih prednosti (Strengths) i slabosti (Weaknesses), te eksternih povoljnih prilika (Opportunities) i prijetnji (Threats), elementi prodaje, subjekti prodaje, način prodaje, cijene, model naplate, proizvodi hotela;
- promocija hotelskog proizvoda: odnosi s javnošću i publicitet, plan mjera unaprjeđenja prodaje (naziv akcije, ciljni segmenti, razdoblje izvedbe, potencijalno tržište, opis ponude), plan promocije po tržištima i medijima, audiovizualni, multimodalni, tiskani i ostali promotivni materijali, plan nastupa na sajmovima i workshopovima, mjere unaprjeđenja prodaje i selektivni proizvodi.

Na taktičkoj razini planiranja, taktički planovi se sastavljaju u pravilu za razdoblje od 1 do 5 godina, s osnovnim zadatkom konkretiziranja akcija i sredstava za ostvarivanje ciljeva srednjoročne poslovne politike. Riječ je o ciljevima za čije je ostvarenje potrebno više godina stvarati uvjete koji su za to potrebni. U

87] V. Galičić, S. Ivanović, M. Lupić, *Hotelska prodaja i recepcijsko poslovanje*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2005., str. 44.

ugostiteljskom poduzeću su to planovi koji se odnose na jednu ili najviše dvije turističke sezone.

Na operativnoj razini planiranje obuhvaća donošenje planova za razdoblje do jedne godine. Operativno planiranje se provodi na razini pojedinih poslovnih jedinica kao jedinstveni proces koji obuhvaća više operativnih planova, od plana prodaje do planiranog izvještaja o dobiti poslovne jedinice. Operativni plan sadržava konkretne zadatke i mjere koje treba ostvariti u jednoj planskoj godini kao jednoj od etapa srednjoročnog razdoblja. Kao segmenti godišnjeg plana izrađuju se operativni planovi za kraća vremenska razdoblja (tromjesečja, mjeseca, tjedna a u nekim slučajevima i dnevni planovi), i to na osnovi osiguranih uvjeta za njihovo ostvarivanje (kapaciteti, radnici i drugo). Takvi planovi su instrumenti poslovanja jer se prema njima ostvaruje proces rada (po proizvodima i uslugama, količini, rokovima i izvršiocima poslova).

Ukupan plan ugostiteljskoga poduzeća se, dakle, raščlanjuje na pojedinačne planove različite po svom sadržaju. Najznačajniji pojedinačni planovi ugostiteljskoga poduzeća su:

- plan realizacije proizvoda i usluga - svako poduzeće mora odrediti tržišni segment kojem će plasirati svoje proizvode i usluge, pa će daljnje planiranje proizvoda i usluga obuhvatiti samo one proizvode i usluge za koje postoji vjerojatnost prodaje;
- plan nabave - izrađuje se primjenom normativa, utrošaka materijala za pojedine vrste proizvoda i usluga, pri čemu se uzimaju u obzir zalihe na skladištu. Obuhvaća podatke o: količini potrebnih roba po vrstama i vremenu nabave, vrijednosti pojedinih nabavki, načinu transporta, potrebnim zalihama i njihovom kretanju, dinamici trošenja, kao i eventualne dobavljače, cijene, itd.;
- plan kadrova - predviđa potreban broj kadrova (radnika) za ostvarenje planiranoga prometa;
- financijski plan - obuhvaća troškove i prihode ugostiteljskoga poduzeća, financijski rezultat i raspodjelu ostvarenog financijskoga rezultata;
- plan stjecanje i raspoređivanja ukupnog prihoda i poslovnoga rezultata - vrijednosno iskazuje cjelokupno poslovanje poduzeća; sadrži poseban plan prihoda, plan rashoda, plan sredstava za plaće, plan amortizacije i dr.

Po redosljedu planiranja, prvo se donose strateški (dugoročni) planovi, a zatim planovi koji slijede po hijerarhijskoj razini, taktički planovi, i na kraju operativni planovi. Proces planiranja obuhvaća:

- prikupljanje i obradu informacija,
- utvrđivanje pravaca budućeg razvoja ugostiteljskoga poduzeća,
- izbor ciljeva,
- utvrđivanje planskih pretpostavki,
- izradu planova,
- koordinaciju pojedinačnih planova,
- donošenje planova,
- kontrolu i po potrebi korekciju plana.

Planove treba izvršiti, a praćenje njihova izvršenja obavlja se operativnom evidencijom, statistikom i knjigovodstvenom evidencijom. Koriste se i druge evidencije oblikovane tako da omogućuju praćenje izvršenja planova, analizu izvršenja planova i izvještavanje menadžmenta poduzeća o izvršenju planova. O adekvatnim informacijama i stručnosti i potpunosti evidentiranja poslovnih događaja ovisi kvaliteta i efikasnost kontrole izvršenja planova.

2.9.4. Financiranje ugostiteljskoga poduzeća

Riječ financije (engleski finance, njemački Finazen, talijanski finanze) potječe od francuske riječi finance, što znači novčana sredstva odnosno novac.⁸⁸ Financiranje je dinamički proces osiguranja novca potrebnog vremenski neograničenom kontinuiranom kružnom toku reprodukcijskog procesa gospodarskog subjekta. Središnja kategorija tog procesa je novac.⁸⁹ Financiranje je sastavni dio financijske funkcije ugostiteljskoga poduzeća kao šireg pojma, pod kojim se treba razumjeti financiranje, ekonomiziranje i upravljanje financijskim sredstvima i odgovarajuće tehničko-operativne poslove vezane za priljev i odljev novca.

88] S. Orsag, *Financiranje emisijom vrijednosnih papira*, Institut za javne financije – Zagreb, Zagreb, 1992., str. 28.

89] *Ibid.*, str. 10.

Proces financiranja obuhvaća modeliranje odnosa s izvorima financiranja. Zbog toga se u procesu financiranja kontinuirano izmjenjuju postupci pribavljanja novca, novčanih sredstava (financiranje u užem smislu), čime se uspostavljaju financijski odnosi s izvorima korištenja novca u poslovanju, dakle, njegova ulaganja – investiranja, gdje se novac privremeno imobilizira, a oslobođanjem novca iz kružnog tijeka (dezinvestiranjem) i vraćanjem novčanih sredstava izvorima (definanciranje), čime se likvidiraju ranije uspostavljeni financijski odnosi. Financiranje se jednostavno može definirati kao pribavljanje novčanih sredstava, njihovo korištenje u poslovanju i vraćanje izvorima.⁹⁰ Financiranje poduzeća definira se i kao aktivnost pribavljanja i korištenja kapitala, kao i njegovog obnavljanja, potrebnog za pokretanje i kontinuirano poslovanje poduzeća.⁹¹

Financijska sredstva koja ugostiteljska poduzeća koriste za obavljanje poslovnog procesa potječu iz nekoliko izvora. Ti izvori mogu biti:

- eksterni izvori financiranja poduzeća - dobavljači, bankovni krediti, novčana sredstva različitih financijskih institucija, vrijednosni papiri i sl.,
- interni izvori financiranja poduzeća - izvori vlastitog kapitala.

Kapital ugostiteljskoga poduzeća je izvor po kojem ugostiteljsko poduzeće nema obvezu vraćanja kapitala onima od kojih ga je primio sve dok ugostiteljsko poduzeće postoji. Kapital može biti:

- nominirani: uloženi (upisani) trajni kapital, povećanje trajnog kapitala iz poslovnih rezultata te trajni uložni pravnih i fizičkih osoba;
- nenominirani kapital: revalorizacijske rezerve, rezerve poduzeća, zadržana dobit, neraspoređena dobit.

Kapital ugostiteljskoga poduzeća koji pripada vlasnicima poduzeća, bez obzira na oblik vlasništva (pojedinačno, partnersko, dioničko) jednak je ukupnoj vrijednosti imovine umanjenoj za sve dugove (obveze) poduzeća (dugoročne obveze, tekuće obveze, odgođena plaćanja i sl.). Vlasnički kapital ugostiteljskoga poduzeća moguće je povećati ili dodatnim ulaganjem vlasnika ili dobitkom koji se ostvari poslovanjem poduzeća.

Kada ugostiteljsko poduzeće ne raspolaže s dovoljno vlastitih izvora sredstava, koristi sredstva s obvezom vraćanja. U tom slučaju za ugostiteljsko poduzeće nastaju nove obveze. Iz eksternih izvora ugostiteljsko poduzeće se najčešće koristi

90] Z. Ivanović, *Financijski menadžment*, Hotelijerski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 1997., str. 11.

91] A. Jelavić et al., op. cit., str. 121.

bankovnim kreditima, trgovačkim kreditima (kreditni dobavljača), vrijednosnim papirima i sl.

Financiranje ugostiteljskoga poduzeća bankovnim kreditima ujedno znači povećanje proizvodnih troškova, pa time i prodajnih cijena ukoliko je to s obzirom na stanje na tržištu uopće moguće. Kada porast cijene nije moguće ostvariti, poduzeće će poslovati sa smanjenim financijskim rezultatom. Rast cijena ugostiteljskih proizvoda i usluga utjecati će i na konkurentsku sposobnost ugostiteljskoga poduzeća na turističkom tržištu i na elastičnost njegovog poslovanja. Svako ugostiteljsko poduzeće izlaže se utoliko većem riziku ukoliko je udjel bankovnih kredita veći u strukturi financiranja investicija.

Kod financiranja investicija bankarskim kreditima posebno je potrebno razmotriti opravdanost korištenja "odgode plaćanja". Bez obzira što se, možda, na prvi pogled čini privlačnim da ugostiteljsko poduzeće nekoliko godina ne mora plaćati nikakve obveze u svezi s uzetim kreditom, ne treba zaboraviti da se na kraju, sve mora platiti. Naime, za vrijeme razdoblja u kojem traje "odgoda plaćanja", plaćaju se interkalarnе kamate koje se u većini slučajeva pribrajaju glavnici, pa se tako kasnije plaćaju kroz otplatu zajma, a na njih se plaćaju i kamate kao i na glavicu zajma. Tako dobivena sredstva iz zajma mogu osjetno poskupjeti pa je potrebno analizirati da li je takav zajam uz "odgodu plaćanja" potreban.

U slučaju da se prema investicijskoj studiji očekuje već prve godine poslovanja novog ugostiteljskoga objekta ostvarenje dovoljno sredstava da se može uredno vraćati dug (plaćati otplata i kamate), nema razloga za prihvaćanje "odgode plaćanja" i povećanje obveza poduzeća. Naravno, ako je predviđeni rezultat jako malen i očekuje se u prvim godinama poslovanje ugostiteljskoga poduzeća na granici profitabilnosti, ili se čak, očekuju gubici, onda se "odgoda plaćanja" mora ne samo prihvatiti, već i tražiti.

Kao izvor financiranja poduzeća u ugostiteljstva znatno učešće imaju trgovački krediti, odnosno krediti od dobavljača. Njihovo je učešće do 30% ukupno potrebnih sredstava za zatvaranje financijske konstrukcije investicija. Trgovački kredit je kredit koji prodavač odobrava kupcu na svim razinama proizvodnog i distribucijskog procesa.⁹² Ugostiteljsko poduzeće koristi trgovačke kredite najčešće za kupovinu sirovina i materijala potrebnih za proizvodnju i pružanje ugostiteljskih usluga. Trgovački je kredit najlakše dostupna vrsta kredita, pa ga često koriste mala ugostiteljska poduzeća kojima je otežan pristup bankarskim kreditima i drugim izvorima financiranja na financijskom tržištu. S druge strane

92] Z. Ivanović, op. cit., str. 271.

i veća poduzeća koja od banaka, finansijskih kompanija ili drugih institucija mogu dobiti kratkoročna novčana sredstva, nalaze da su ti institucijski izvori kapitala previše ograničeni i kruti u usporedbi s trgovačkim kreditima. Njima, na raspolaganju najčešće stoje i veći novčani iznosi u obliku trgovačkih kredita. U nekim slučajevima ugostiteljska poduzeća će posegnuti za trgovačkim kreditima zato što je njihova cijena niža od ostalih izvora kapitala ili se barem čini nižom. Kod posuđivanja novčanih sredstava od banaka ili od finansijskih kompanija kamatna stopa je u pravilu unaprijed utvrđena, a u toj varijanti zaduženja mogu postojati i troškovi druge vrste koji proizlaze iz zahtjeva kreditora za osiguranjem povrata kredita sa strane dužnika. Nasuprot tome, vjerovnici svojim komitentima za prodane proizvode, robu ili za isporučene usluge mogu na novčana plaćanja odobriti razne oblike moratorija. Osim toga, vjerovnici odobravaju komitentima određene popuste za plaćanje unutar određenog razdoblja, a omogućuju im i odlaganje plaćanja ako to osobito negativno ne djeluje na finansijsko poslovanje vjerovnika i sl. Dakako, ako vjerovnik želi pozitivno poslovati, njegova prodajna cijena tijekom vremena mora pokriti sve troškove poduzeća, pod čime se podrazumijevaju i troškovi odobrenoga kredita.

Ugostiteljska poduzeća posežu i za izvorima financiranja prisutnim na finansijskom tržištu u obliku vrijednosnih papira. Vrijednosni papiri predstavljaju vrlo povoljan način mobilizacije slobodnih novčanih sredstava odnosno akumulacije bilo iz domaće akumulacije drugih trgovačkih društava, stanovništva, bilo iz inozemne akumulacije. Takvim načinom financiranja moguće je osigurati znatno veću vrijednost novčanih sredstava nego drugim izvorima financiranja. Posebna pogodnost dioničkog društva, odnosno dioničarskog kapitala, je u tome što se tim putem dobrovoljno osigurava velika masa novčanih sredstava sposobna za ulaganje. Ovo je posebno važno za turizam Republike Hrvatske s obzirom na današnje stanje u kojem se poduzeća u turizmu nalaze (naročito se to odnosi na hotelska poduzeća). Ona nisu u mogućnosti vlastitim sredstvima pratiti velika ulaganja prisutna u turizmu. Velika zaduženost na temelju ranije preuzetih obveza nameće potrebu razmatranja svih raspoloživih mogućnosti za privlačenje dodatnoga kapitala.

Vrijednosni papiri pojavljuju se kao vrlo atraktivan i specifičan način financiranja investicija. Ugostiteljsko poduzeće strukturirano kao dioničko društvo može putem tržišta vrijednosnog papira emitirati na tržište dionice, obveznice ili drugi vrijednosni papir koji mu omogućava prikupljanje kapitala i uvećanje imovine.

S obzirom na oblik poslovanja i ročnost izvora novčanih sredstava iz kojih vjerovnici odobravaju kredite ugostiteljskim poduzećima, može se govoriti o:⁹³

- kratkoročnom (financiranje do jedne godine)
- srednjoročnom (financiranje od jedne do pet godina) i
- dugoročnom (financiranje preko pet godina) financiranju.

Kratkoročni krediti uglavnom se koriste za namirenje tekućih obveza, dok se dugoročni krediti koriste za proširenje poslovanja, investicije (npr. za rekonstrukciju ili izgradnju ugostiteljskoga objekta). Povećanjem kapaciteta ili pak poboljšanjem kvalitete postojećih objekata omogućuje se povećanje dobiti u budućem razdoblju iz kojeg će ugostiteljsko poduzeće moći platiti ugovorenu kamatu i podmiriti primarni dug. Hotelska poduzeća locirana u destinacijama koja imaju sezonsko poslovanje i orijentirani su na poslovanje s turističkim agencijama česti su korisnici kratkoročnih kredita namijenjenih za pripremu sezone, ali i obveza tijekom poslovanja zbog načina naplate potraživanja koja može trajati i više mjeseci od pružanja ugostiteljskih usluga. Za razliku od njih ugostiteljska poduzeća u djelatnosti restoraterstva u znatno manjoj mjeri koriste kredite, što je posljedica relativno brze cirkulacije sredstava reprodukcije u poslovnom procesu (male zalihe, relativno brzo naplaćivanje pruženih usluga). Slično je i s hotelskim objektima lociranim uz prometnice. Oni kredite uglavnom koriste u svrhu investicija.

Ugostiteljsko poduzeće će za financiranje svojih potreba koristiti one izvore ili kombinaciju izvora sredstava koja mu danom trenutku najviše odgovaraju.

2.10. Praćenje poslovanja ugostiteljskih poduzeća

Uspješnost poslovanja te poboljšanje jačanja položaja ugostiteljskoga poduzeća na turističkom tržištu podrazumijeva i stalno praćenje poslovanja. To znači izvršenje sljedećih funkcija i zadataka:

- kontrola poslovanja
- praćenje izvršavanja planova
- analize poslovanja i
- ekonomski nadzor - revizija.

93] I. Marković, *Financiranje - Teorija i praksa financiranja trgovačkih društava*, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2000., str. 69.

Kontrola poslovanja je provjeravanje da li ugostiteljsko poduzeće posluje po važećim propisima i internim aktima. Kontrolu provode zaposleni u ugostiteljskom poduzeću, a obuhvaća kontrolu postupanja zaposlenih i kontrolu upotrebe sredstava. Kontrola postupanja zaposlenih treba utvrditi da li zaposleni rade u skladu s propisima, a kontrolom upotrebe sredstava provjerava se da li su sva sredstva u ugostiteljskom objektu u ispravnom stanju.

Uvođenjem internih kontrola u poslovni proces menadžment osigurava učinkovito i djelotvorno izvršavanje poslovnih operacija, pouzdanost financijskog izvještavanja, usklađenost sa zakonskim propisima i odgovarajućim politikama te postizanje zacrtanih ciljeva. Ugostiteljsko poduzeće treba težiti uspostavi kvalitetnog kontrolnog sustava, koje mora obuhvatiti i ozračje i konkretne aktivnost. Interne kontrole se mogu podijeliti na:⁹⁴

- interne kontrole koje su povezane s organizacijom i obavljanjem funkcija;
- interne računovodstvene kontrole.

Interne kontrole koje su povezane s organizacijom i obavljanjem funkcija odnose se na skup mjera i postupaka koji su ugrađeni u organizaciju ugostiteljskoga poduzeća sa svrhom optimalnog obavljanja pojedinih radnih postupaka i operacija. Interne računovodstvene kontrole obuhvaćaju postupke i politike koje moraju osigurati točnost, potpunost i valjanost podataka te kontinuitet računovodstvenih evidencija. Djelovanje interne računovodstvene kontrole osigurava se putem nadzora i razgraničenja dužnosti te putem fizičkih kontrola zaštite imovine.

Praćenje izvršenja planova potrebno je kako bi se znalo da li se planovi ostvaruju te kolika su odstupanja od planiranog. Ono pomaže menadžmentu u ocjeni kako se ostvaruju planirane aktivnosti. Obavlja se operativnim evidencijama, statistikama i knjigovodstvenim evidencijama. Navedene i druge evidencije prikupljanja podataka moraju biti organizirane na način da omogućuju praćenje izvršavanja planova, analize izvršenja planova i izvještavanje menadžmenta ugostiteljskoga poduzeća.

Analiza poslovanja je ispitivanje i zaključivanje koje prosuđuje bit ostvarenog poslovanja, a analitički postupak obuhvaća sljedeće faze:⁹⁵

- utvrđivanje zadataka analize

94] N. Vitezić, *Interna revizija i kontrola*, Zbornik radova savjetovanja "Interna revizija i kontrola", Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Opatija, 1999., str. 207-223.

95] Ž. Popović, *Ekonomska analiza poslovanja*, Informator, Zagreb, 1979., str. 2.

- pripremanje postupka analize
- prikazivanje rezultata analize.

Analiza poslovanja je potrebna kako bi se поближе ispitala analizirana materija i upoznao one koji upravljaju poduzećem, ali i druge zainteresirane (primjerice, dioničari). Informacije dobivene analizom služe menadžmentu za pripremanje odluka. U tom smislu analiza daje potrebne informacije svim razinama menadžmenta u ugostiteljskom poduzeću. Analiza ne ispravlja nedostatke ostvarenje u poslovanja, ali pridonosi izbjegavanju ponavljanja propusta, odnosno uočenih nedostataka u budućem poslovanju.

Revizija (lat. *revidere*), doslovno znači opet pregledati ili nanovo pregledati, preispitati odnosno izvršiti reviziju.⁹⁶ Takvo pojmovno-terminološko objašnjenje revizije navodi na zaključak da revizija nema za cilj ispitivanje poslovnih promjena koje su u tijeku, već završenih poslovnih promjena koje se odnose na određeno razdoblje.⁹⁷ Revizija je, u općem smislu, neovisno istraživanje neke određene aktivnosti. Definira se kao sistematiziran proces objektiviziranog pribavljanja i stvaranja dokaza o ekonomskim događajima i rezultatima s ciljem da se ustanovi usklađenost između postojećih izvještaja o poslovanju i unaprijed postavljenih kriterija i da se to dostavi zainteresiranim korisnicima.⁹⁸ Revizija može biti eksterna i interna. Eksternu reviziju obavljaju neovisne i stručne osobe koje ne pripadaju poduzeću. Značajka je ove revizije da osim ocjenjivanja poslovanja poduzeća, ocjenjuje i rad menadžmenta. Interna revizija se može shvatiti kao kontrola kontrole poslovanja. Uobičajena je u društvima kapitala. Upućuje menadžment na najvažnije činjenice koje je ustanovila kontrolirajući rad interne kontrole te otkriva greške i nepravilnosti interne kontrole.

96] B. Klaić, *Rječnik stranih riječi*, Nakladni zavod Matice Hrvatske, Zagreb, 2009., str. 1162.

97] Ž. Popović, N. Vitezić, *Revizija i analiza, instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka*, drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2009., str. 13.

98] K. Žager, L. Žager, *Analiza financijskih izvještaja*, Masmedia, Zagreb, 2005., str. 128.

3. SREDSTVA REPRODUKCIJE U UGOSTITELJSKOM PODUZEĆU

Za obavljanje ugostiteljske djelatnosti potrebna su sredstva, a ugostiteljska poduzeća mogu obavljati svoju osnovnu djelatnost samo ukoliko raspolažu potrebnim sredstvima koja se pojavljuju u različitim oblicima i iz različitih izvora.

Ugostiteljska poduzeća stvaraju sredstva potrebna za trajno obavljanje djelatnosti svojim poslovanjem. Ta sredstva uz sredstva dobivena od vlasnika ugostiteljskoga poduzeća čine kapital ugostiteljskoga poduzeća. Ugostiteljsko poduzeće raspolaže i sredstvima pribavljena od drugih na kraće ili duže vrijeme. Osim toga, ugostiteljska poduzeća koriste prirodna dobra, ali ona nisu proizvodi rada pa se ne vode u evidencijama ugostiteljskoga poduzeća.

Sva sredstva s kojima ugostiteljsko poduzeće raspolaže često se naziva imovinom. Imovinu ugostiteljskoga poduzeća čini ukupna vrijednost svih sredstava kojom ugostiteljsko poduzeće raspolaže. Vrijednost i struktura imovine ovisi o vrsti i veličini ugostiteljskoga poduzeća, njegovoj organizaciji, stupnju tehničko-tehnološkog razvoja i sl. Zadatak je ugostiteljskoga poduzeća racionalno korištenje sredstava, a s obzirom da se sredstva troše, potrebno ih je obnavljati. Time se stvaraju pretpostavke kontinuiranog poslovanja. Sredstva, također, treba i povećati, što je ujedno uvjet povećanja obujma poslovanja ugostiteljskoga poduzeća.

3.1. Pojam i podjela sredstava

Podjela sredstava ugostiteljskoga poduzeća temelji se na korištenju većeg broja kriterija. Prema pojavnom obliku sredstva ugostiteljskoga poduzeća mogu biti:⁹⁹

- sredstva u obliku novca (odnosno vrijednosnih papira)
- sredstva u obliku stvari i
- sredstva u obliku prava.

^{99]} A. Jelavić et al., op. cit., str. 130.

S obzirom na uključivanje u poslovni proces imovinu ugostiteljskoga poduzeća može se podijeliti na:

- dugotrajnu imovinu - obuhvaća "stalna" sredstva
- kratkotrajnu imovinu - obuhvaća "obrtna" ("tekuća") sredstva.

Uključena u poslovanje ugostiteljskoga poduzeća, stalna i obrtna sredstva pridonose stvaranju prihoda. S obzirom na rok trajanja pojedinog sredstva, stalnim sredstvima smatraju se ona sredstva koja se u nepromijenjenom obliku koriste duže od godine dana, bez obzira na njihovu vrijednost. Stalna sredstva se postepeno troše i prenose postupno svoju vrijednost u ugostiteljske usluge. Utrošena vrijednost stalnih sredstava nadoknađuje se prenošenjem njihove vrijednosti u vrijednost pruženih ugostiteljskih usluga, odnosno u vrijednost ostvarenog poslovanja. Obrtna sredstva su ona sredstva koja se jednokratnom upotrebom kraćom od godine dana utroše u proizvodnom procesu (procesu usluživanja) i u cijelosti prenose svoju vrijednost na nove ugostiteljske proizvode i usluge.

Sva sredstva ugostiteljskoga poduzeća služe ostvarenju osnovne djelatnosti poduzeća i čine materijalnu osnovu njegovog poslovanja. Iz tog razloga ugostiteljsko poduzeće treba tijekom poslovanja treba paziti da ne dođe do smanjenja materijalne osnove i da sredstva po strukturi i po vrijednosti odgovaraju poslovnim i razvojnim planovima poduzeća. Ugostiteljsko poduzeće, stoga, mora poslovati po načelu "dobrog gospodara", što podrazumijeva sljedeće:

- sredstva se koriste racionalno i svrsishodno na način kojim se omogućuje postizanje prihoda većih od troškova;
- provesti odgovarajuće skladištenje namirnica, sirovina i dr., kao i čuvanje svakog sredstva;
- provođenje tekućeg i investicijskog održavanja sredstava;
- osiguranje sredstava protiv raznih rizika (loma, oštećenja, požara, poplava, krađe i dr.).

Kako ne bi došlo do smanjenja vrijednosti sredstava potrebno je voditi računa i o troškovima koji nastaju i onda kada se sredstva ne iskorištavaju.

Uspješno odvijanje poslovanja ugostiteljskoga poduzeća podrazumijeva raspolaganje potrebnim vrstama i količinama stalnih i tekućih sredstava. Obujam poslovanja, odnosno vrsta i količina ugostiteljskih usluga, određuje potrebnu strukturu sredstava ugostiteljskoga poduzeća. Udjel stalnih sredstava u poslovnom procesu u odnosu na tekuća sredstva veći je kod poduzeća u hotelijerstvu, a manji

kod poduzeća u restoraterstvu. Tijekom poslovnog procesa dolazi do prelijevanja obrtnih sredstava u stalna sredstva, i obrnuto. Vrijednost obrtnih sredstava u cijelosti se prenosi na vrijednost proizvodnje u trenutku kada se pojedino sredstvo utroši. Zadatak je menadžmenta ugostiteljskoga poduzeća održati optimalnu strukturu sredstava. Optimalizacijom strukture sredstava osigurava se njihovo nesmetano cirkuliranje iz jednog oblika u drugi. Pri tome se treba voditi računa o položaju ugostiteljskoga poduzeća na turističkom tržištu i njegovom budućem razvoju.

Održanje kontinuiteta poslovanja ugostiteljskoga poduzeća podrazumijeva stalno obnavljanje sredstava, ali i njihovo povećanje, jer predstavljaju osnovni uvjet povećanja obujma poslovanja.

3.1.1. Dugotrajna imovina

Dugotrajna imovina je onaj dio imovine ugostiteljskoga poduzeća odnosno ona sredstva koja se u nepromijenjenom obliku koriste duže od godinu dana, bez obzira na njihovu vrijednost. To je imovina koja se nabavlja s namjerom korištenja u vlastitom poslovnom poduhvatu, a ne za daljnju preprodaju. Veća vrijednost i duži vijek trajanja razlogom je što sredstva u neizmijenjenom obliku prolaze kroz uzastopan niz poslovnih procesa. Utrošena vrijednost stalnih sredstava postupno se prenosi u vrijednost ugostiteljske usluge.

S obzirom na pojavni oblik dugotrajna imovina se može podijeliti na:¹⁰⁰

- nematerijalnu imovinu
- materijalnu imovinu
- financijsku imovinu i
- potraživanja.

Dugotrajnu nematerijalnu imovinu ugostiteljskoga poduzeća čine one vrijednosti koje je ugostiteljsko poduzeće steklo na temelju ulaganju, a u svrhu da ih u budućem poslovanju transformira u materijalnu imovinu i konačno u prihode ugostiteljskoga poduzeća. To su:

- osnivački kapital i ulaganja u započete investicije u toku,
- izdaci za istraživanje turističkoga tržišta,

100] D. Gulin et. al., *Računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2003., str. 231.

- koncesije, zaštitni znak i slična prava,
- goodwill i sl.

Dugotrajna materijalna imovina obuhvaća imovinu poduzeća u obliku stvari koje su nabavljene za uporabu u proizvodnji ili za uporabu u pribavljanju roba i usluga, za iznajmljivanje ili uporabu u administrativne svrhe.¹⁰¹ U ugostiteljskom poduzeću dugotrajna materijalna imovina obuhvaća sve stvari koje se nabavljaju sa svrhom upotrebe u proizvodnji i realizaciji ugostiteljskih usluga. To su:

- zemljišta,
- građevinski objekti namijenjeni pružanju usluga smještaja i usluga hrane i pića,
- pomoćni objekti (praonice, hladnjače),
- oprema i postrojenja (strojevi za grijanje i hlađenje, instalacije i sl.),
- alati, inventar, namještaj, transportna sredstva, uređaji i sl.

Dugotrajnu materijalnu imovinu ugostiteljskoga poduzeća čine, dakle, sva stalna sredstva koja se nalaze u funkciji ili u izgradnji. To je imovina koja ima fizički oblik i koja tijekom razdoblja uporabe ne mijenja svoj oblik. Potrebno je, također, ukazati na pojam "osnovna sredstva".

Navedeni oblici dugotrajne materijalne imovine obuhvaćeni su izrazom osnovna sredstva. To su sredstva pomoću kojih ugostiteljsko poduzeće ostvaruje svoje učinke. U užem smislu osnovna sredstva su sredstva za rad (strojevi i alati). To su ona sredstva koja u ugostiteljskom poduzeću ostaju i traju duže od jedne godine dana, a mogu biti vlastita sredstva ugostiteljskoga poduzeća i sredstva koja poduzeće uzima u najam i koristi uz ugovorenu naknadu i na određeno vrijeme. S aspekta ekonomike ugostiteljskoga poduzeća potrebno je istaknuti da poduzeću koristi donose samo ona sredstva koja su u uporabi. Osnovna sredstva treba razlikovati od pojma sredstva za proizvodnju jer obuhvaćaju i sredstva za rad i predmete rada.

U ekonomskom smislu zemljište predstavlja kopnenu i vodenu površinu kojima se ugostiteljsko poduzeće koristi. Osnovni je uvjet za odvijanje poslovanja ugostiteljskoga poduzeća, odnosno za obavljanje njegove redovne djelatnosti. To je posebno uređen prostor na kojem se grade smještajni objekti, objekti za pružanje usluga hrane i pića, zatim športski tereni, parkirališta, zabavni centri i sl.

101] Ja. Deželjin et. al., *Računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 1995., str. 90.

Građevinski objekti smatraju se drugim važnim uvjetom za obavljanje poslovne aktivnosti ugostiteljskoga poduzeća. U ugostiteljstvu oni imaju različite namjene te se razlikuju:

- građevinski objekti za pružanje usluga smještaja: hoteli, moteli, pansioni, hosteli, turistička naselja i sl.,
- građevinski objekti u kojima se proizvode i pružaju usluge prehrane i pića: restorani, slastičarnice, gostionice, caffè barovi, pivnica i sl.,
- građevinski objekti za športske aktivnosti, wellness, razonodu i zabavu,
- ostali građevinski objekti koji služe za obavljanje različitih pomoćnih djelatnosti: garaže, praonice i sl.

Za izgradnju objekata u ugostiteljstvu atraktivni su prostori s pogodnom klimom, odgovarajućom reljefnom konfiguracijom, prometnom povezanošću i uz prateću infrastrukturu, a koji uz to mogu još nešto specifično ponuditi. U izgradnji građevinskih objekata primjenjuju se standardi izgradnje. To su kriteriji koje je uz poštivanje tehničkih i psiholoških ograničenja, moguće kao tipski model ili normu primijeniti na izabrani tip i kategoriju ugostiteljskoga objekta na definiranoj lokaciji, u cilju što racionalnije izgradnje. Standardi u pogledu izgradnje ugostiteljskih objekata utvrđeni su u Republici Hrvatskoj različitim zakonskim aktima i podaktima iz područja izgradnje građevinskih objekata kao i iz područja ugostiteljske djelatnosti. Opremljenost ugostiteljskoga objekta propisana je standardima u ugostiteljstvu.

Za normalno odvijanje poslovnog procesa u objektima za pružanje usluge hrane i pića potrebni su uređaji. U ovu skupinu sredstava reprodukcije u ugostiteljskom poduzeću ubrajaju se: električni i telefonski uređaji, peći kotlovi, dizalice, kolica, dizala, uređaji za grijanje, hlađenje i sl. Koriste se i različiti strojevi koji olakšavaju rad zaposlenima pri čišćenju prostorija, pranju posuđa, čišćenju i rezanju voća i povrća, točenju i miješanju pića, kuhanju kave i sl.

Alati su jednostavna pomagala, a mogu biti ručna ili strojna (noževi, sječiva i sl.). U ugostiteljskim objektima se najčešće upotrebljavaju u kuhinjama i radionicama.

Da bi obavljalo svoju poslovnu aktivnost ugostiteljsko poduzeće mora raspolagati odgovarajućim inventarom. Ono obuhvaća namještaj, stolove, stolice, sitan inventar (čaje, tanjure, i sl.) te inventar opće namjene (računala, telefax, pisaići stolovi i sl.).

Financijsku imovinu ugostiteljskoga poduzeća čine u novcu izražene vrijednosti prava koje je ugostiteljsko poduzeće steklo temeljem ulaganja u druga

poduzeća, na rokove duže od godine dana. To su i osnivačka ulaganja koja se, u ugostiteljstvu, pojavljuju kod novoizgrađenih objekata. Odnose se na troškove studija i istraživanja koja se obavljaju pri izgradnji ugostiteljskoga objekta, na troškove projekta, otkup zemljišta i sl. Pojavljuju se i kao potraživanja iz poslovnih odnosa koja će se naknadno naplatiti, a nastala su vezano uz različite transakcije na stalnoj imovini.

Dugoročna potraživanja su u novcu izražena potraživanja s rokom dužim od godine dana. To mogu biti:

- potraživanja od povezanih poduzeća,
- potraživanja s osnove prodaje ugostiteljskih usluga s odgodom plaćanja,
- potraživanja u sporu i dr.

Posjedovanje, ali i obnavljanje sredstava uvjet je ostvarivanja kontinuiteta ugostiteljskoga poduzeća.

3.1.2. Kratkotrajna imovina

Kratkotrajna imovina je ona imovina koja se jednokratnom upotrebom u razdoblju kraćem od godine dana utroši u poslovnom procesu ugostiteljskoga poduzeća, bez obzira na njenu vrijednost koja ulazi u cijenu realizirane ugostiteljske usluge. Za razliku od dugotrajne imovine (stalna sredstva) koja uporabom u poslovnom procesu ostaje nepromijenjena, kratkotrajna imovina obuhvaća stvari koje unutar jedne godine mijenjaju svoj pojavni oblik, tj. "obruč se", pa se i nazivaju obrtna (tekuća) sredstva.

Kratkotrajna imovina ugostiteljskoga poduzeća pojavljuje se u sljedećim oblicima:

zalihe,

- potraživanja koja dospijevaju do jedne godine dana,
- financijska imovina koja može biti unovčena do jedne godine dana i
- novac u banci i blagajni.

Zalihe u ugostiteljskim poduzećima obuhvaćaju: sirovine i materijale koji služe za pripremu hrane i pića i drugih usluga, nedovršene usluge (usluge u tijeku) i poluproizvodi, gotovi proizvodi te drugi materijali potrebni za obavljanje

poslovnog procesa (gorivo, mazivo, ambalaža, materijal za čišćenje, održavanje, kancelarijski materijal, promocijski i drugi potrošni materijal).

Potraživanja obuhvaćaju: potraživanja od kupaca (korisnika ugostiteljskih usluga, turističkih agencija), potraživanja po plaćenim akontacijama, potraživanja od zaposlenih, potraživanja od države i drugih institucija, potraživanja po financijskim ulaganjima i dr. Potraživanja kao prava ugostiteljskoga poduzeća dospijevaju uvijek u ugovorenom roku. Ona koja dospijevaju do godine dana su kratkotrajna potraživanja, a ona s rokom dospijeca od godine dana čine dugotrajnu financijsku imovinu.

Financijska imovina (kratkotrajna), odnosno ona imovina koja dospijeva najduže do godine dana obuhvaća:

- udjele u povezanim poduzećima,
- zajmove, depozite, kaucije dane drugima,
- vrijednosne papire (dionice, obveznice, mjenice i dr.) i dr.

Novac u banci i blagajni obuhvaća novčane iznose na žiro-računu ugostiteljskoga poduzeća i na drugim računima u bankama, izražene u domaćoj i stranoj valuti, koje poduzeće posjeduje. To mogu biti: novčani primici iz poslovne aktivnosti (novčani primici po osnovi pruženih ugostiteljskih usluga, novčani primici od provizija, naknada i sl.), novčani primici po osnovi investicijskih aktivnosti (novčani primici od prodaje nekretnina, opreme i druge materijalne i nematerijalne imovine), novčani primici od emisije dionica, obveznica i drugih vrijednosnih papira i dr.

Struktura kratkotrajne imovine ugostiteljskoga poduzeća različita je u odnosu na poduzeća u drugim djelatnostima, ali i unutar ugostiteljske djelatnosti struktura kratkotrajne imovine razlikuje se od poduzeća do poduzeća. Veliki dio kratkotrajne imovine u ugostiteljskim poduzećima obuhvaćaju zalihe, u obliku namirnica i pića, koje se koriste kao osnovni materijal za pružanje ugostiteljskih usluga. Znatno su manje zalihe poluproizvoda i gotovih proizvoda, jer se prodaju neposredno po pružanju ugostiteljskih usluga. U ugostiteljskim poduzećima restoraterstva potraživanja od korisnika ugostiteljskih usluga su zanemariva, jer se naplata obavlja po pruženoj ugostiteljskoj usluzi. Hoteli smješteni uz prometnice imaju nizak udio potraživanja od kupaca u strukturi kratkotrajne imovine, dok je udio potraživanja od kupaca u hotelima smještenim u turističkim destinacijama koji posluju pretežito s turističkim agencijama znan. To je posljedica načina naplate pruženih usluga. Naime, kada gost dolazi preko turističke agencije, hotel naplaćuje pružene usluge od turističke agencije sedam dana, pa i do mjesec dana (ovisno o ugovoru) nakon što je gostu pružena usluga.

Vidljivo je, dakle, da izraz “tekuća”, odnosno “obrtna” sredstva imaju šire značenje od pojma “predmeti rada”, jer obrtna sredstva osim predmeta rada (namirnica, pića i sl.) obuhvaćaju i novac, sitni inventar i prava. Iz ostvarenoga ukupnog prihoda ugostiteljsko poduzeće nadoknađuje vrijednost tekućih sredstava utrošenih u onom dijelu poslovnog procesa koji je obuhvaćen obračunom ukupnog prihoda ostvarenog u određenom vremenskom razdoblju.

Veličina potrebne kratkotrajne imovine u ugostiteljskim poduzećima determinirana je brojnim čimbenicima:

- planinara količina ugostiteljskih usluga,
- trajanje poslovnog procesa,
- uvjeti pod kojima se obavlja nabava i plaćanje materijala i usluga potrebnih za odvijanje poslovnog procesa (namirnica i pića, energije, tuđih usluga i sl.),
- uvjeti pod kojima se prodaju proizvodi i usluge,
- način naplate potraživanja,
- obveze prema radnicima i sl.

Za kratkotrajnu imovinu je karakteristično da se u pravilu u cijelosti utroši u proizvodnom ciklusu. Nabavom materijala (namirnica, pića i sl.) i usluga koji ulazi u poslovni proces novac se pretvara u robu (ugostiteljske usluge). Ova faza se može označiti i fazom pripreme pružanja ugostiteljskih usluga. U hotelskom objektu koje posluje sezonski ta faza traje prilično dugo i obuhvaća sve aktivnosti potrebne kako bi se poslovanje tijekom sezone nesmetano odvijalo, kao što su: nabava materijala, ugovaranje usluga održavanja i pripreme objekta, ugovaranje prodaje kapaciteta, promocijske aktivnosti i sl. Slijedi faza proizvodnje u kojoj utrošak materijala prelazi u proizvod (ugostiteljsku uslugu) i ponovno se prodaje odnosno pretvara u novac konačnom naplatom realiziranih ugostiteljskih proizvoda ili usluga. Prodajom usluga gostima po većoj cijeni ostvaruje se veća novčana vrijednost od uložene. Taj proces kruženja kratkotrajne imovine može se izraziti na sljedeći način:

$$K_n \rightarrow K_r \rightarrow K_{n1}$$

gdje je:

K_n - novac

K_r - roba (ugostiteljske usluge)

K_{n1} - novac (ali uvećan jer se tijekom procesa prometa oplodio).

Proizvodni ciklus ugostiteljskoga poduzeća treba trajati što kraće, jer zadržavanje sredstava u jednom pojavnom obliku za posljedicu može imati zastoj i financijske poteškoće. Brzinu obrtaja sredstava u poslovnom ciklusu može se izračunati koeficijentom obrtaja:¹⁰²

$$\text{koeficijent obrtaja} = \frac{\text{promet}}{\text{prosječno stanje}} \text{ ili } \frac{360}{\text{vrijeme obrtanja}}$$

Koeficijent obrtaja je jedan od pokazatelja efikasnosti kojom poduzeće koristi svoja sredstva. Pokazuje koliko se puta u određenom razdoblju obrnu pojedine vrste sredstava u poduzeću. Što je koeficijent obrtaja veći to je brži obrtaj sredstava u poslovnom procesu. Koeficijent obrtaja najniži je u ugostiteljskom objektu u turističkim odredištima zbog dugog čekanja na naplatu potraživanja.

Prosječno trajanje obrta (prosječni dani vezivanja) označava vrijeme koje je potrebno da bi poslovni činitelji ostvarili kružni tok. Izračunava se pomoću sljedeće formule:¹⁰³

$$\text{Broj dana vezivanja} = \frac{360 (365)}{\text{koeficijent obrtanja}}$$

Za ugostiteljsko poduzeće je povoljnije kraće vrijeme obrtaja sredstava jer ono pozitivno utječe na rezultate poslovanja. Vrijeme obrtaja pojedinih sredstava u poslovnom procesu je različito. Stoga je u svrhu kontroliranja cijelog procesa i interveniranja na mjestima nepotrebnog zastoja potrebno izračunati koeficijent obrtaja za svaku skupinu sredstava posebno: zalihe materijala, zalihe gotovih proizvoda, potraživanja od kupaca i sl. Kod utvrđivanja potreba za obrtnom imovinom potrebno je utvrditi i potrebe za svaku pojedinu skupinu sredstava. Utvrđene potrebe za pojedinim skupinama obrtnih sredstava unose se u zbirnu kalkulaciju. Ukupno potrebna obrtna sredstava izračunaju se na način da se zbroje pojedinačne potrebe i oduzmu odbitke stavke (obveze prema dobavljačima, radnicima i ostale nepodmirene obveze). To se može izraziti i na sljedeći način:

Ukupno potrebna sredstva = suma pojedinačnih potreba - suma kratkotrajnih obveza.

Procjena potrebnih obrtnih sredstava ugostiteljskoga poduzeća "X" prikazana je u tablici 9. Pri tome su dane dvije varijante procjene potrebnih

102] V. Borković, A. Kobašić, op. cit., str. 36.

103] Ibid., str. 34.

obrtnih sredstava za normalno odvijanje poslovnog procesa ugostiteljskoga poduzeća s različitim brojem dana vezivanja obrtnih sredstava.

Tablica 9: Procjena potrebnih obrtnih sredstava u ugostiteljskom poduzeću "X"

	Godišnji promet u 000	Varijanta I.			Varijanta II.		
		Dani vezivanja	Koeficijent obrta	Prosječno vezana sredstva, u 000	Dani vezivanja	Koef. obrta	Prosječno vezana sredstva, u 000
Oblici vezivanja:							
1. Novac i vrijednosni papiri	120.000	5	72	1.667	3	120	1.000
2. Zalihe namirnica i pića	70.000	30	12	5.833	25	14,4	4.861
3. Zalihe sitnog inventara	50.000	360	1	50.000	360	1	50.000
4. Potraživanja od agencija	110.000	15	24	4.583	7	51	2.157
Ukupno	-	-	-	62.083	-	-	58.018
Odbitne stavke							
1. Obveze prema dobavl.	50.000	15	24	2.083	30	12	4.167
2. Obveze prema radnicima	50.000	15	24	2.083	20	18	2.778
3. Ostale nepodm. obveze	30.000	30	12	2.500	30	12	2.500
Ukupno	-	-	-	6.666	-	-	9.445
Sveukupno prosječno potrebna obrtna sredstva				55.417			48.573

Izvor: Izradio autor.

Ukupni prihod ugostiteljskoga poduzeća "X" navedenog u tablici iznosi 60 mil. kuna. U varijanti I. prosječni koeficijent obrta iznosio je 1,08. Ukupni prihod 60.000.000 : prosječna obrtna sredstva 55.417.000 = 1,08, a to znači da je vezivanje trajalo u prosjeku 333,3 dana. Varijanta II. je povoljnija, jer je prosječni koeficijent obrta 1,23, a dani vezivanja 293 dana, dakle 40 dana manje nego u varijanti I. Radi pojednostavljivanja obračuna pretpostavljeno je da godina ima 360 dana.

Ugostiteljska poduzeća osim iznosa obrtnih sredstava prema navedenom proračunu, raspolažu i iznosom sredstava za rezervu. Posebno je to značajno za

poduzeća koja su izložena većem riziku mogućih nepovoljnih događanja, a iznos tih sredstava je prilagođen obujmu poslovanja i rizicima koji prate poslovanje. Primjerice, ugostiteljska poduzeća koja isključivo ovise o klimatskim prilikama, imati će više sredstava za rezervu od ugostiteljskih poduzeća koja posluju tijekom cijele godine u destinaciji čije poslovanje nije uvjetovano klimatskim uvjetima. Poduzeću su, dakle, osim trajnih obrtnih sredstava potrebna i dodatna sredstva, što je potrebno uzeti u obzir, kako zbog nedostatka potrebnih sredstava ne bi došlo do zastoja i eventualne nesolventnosti ugostiteljskoga poduzeća.

U kontekstu rasprave o obrtnim sredstvima dolazi se do pojmova likvidnosti i solventnosti ugostiteljskoga poduzeća.

Likvidnost je svojstvo imovine ili njenih pojedinih dijelova da se mogu pretvoriti iz jednog početnog oblika u drugi pojavni oblik, i to redosljedom kako se odvija poslovni proces. Nesmetano cirkuliranje vrijednosti sredstava bez zastoja i u planiranom obujmu: novčanih sredstava u sredstva u materijalnom obliku (zalihe sirovina, proizvodnju u toku i zalihe gotovih proizvoda) i preko prijelaznih oblika ili izravno u novac, predstavlja likvidnost.¹⁰⁴ Likvidnost je, dakle, svojstvo imovine ugostiteljskoga poduzeća da se može u svakom trenutku pretvoriti u gotovinu dostatnu za namirenje preuzetih obveza. Ova je sposobnost poduzeća uvjetovana nizom čimbenika: u prvom redu protokom obrtnih sredstava kroz njegov poslovni ciklus, rokom dospijeaća obveza, usklađenošću dugova i vlastitog izvora financiranja.

Likvidnost poduzeća mjeri se pokazateljem likvidnosti koji stavlja u odnos sredstva i kratkoročne obveze:

$$\text{likvidnost poduzeća} = \frac{\text{sredstva}}{\text{kratkoročne obveze}}$$

Koeficijent likvidnosti mora biti veći od 1.

Za razliku od likvidnosti, solventnost poduzeća je sposobnost poduzeća da u svakom trenutku podmiri novčanim sredstvima svoje dospjele novčane obveze. To je, dakle, platežna sposobnost poduzeća. Ugostiteljsko poduzeće je solventno kad je sposobno podmiriti dospjele obveze u iznosu i roku dospijeaća. Mjeri se odnosom raspoloživih novčanih sredstava i dospjelih obveza plaćanja:

$$\text{solventnost poduzeća} = \frac{\text{raspoloživa novčana sredstva}}{\text{dospjele novčane obveze}}$$

¹⁰⁴] A. Jelavić et al., op. cit., str. 154.

Novčanim sredstvima koja se mogu upotrijebiti za podmirenje dospjelih obveza smatraju se: sredstva u blagajni, novac na žiro-računu, strane valute te vrijednosni papiri koji su već dospjeli na naplatu i mogu se odmah unovčiti.

Od ugostiteljskoga poduzeća se očekuje da je svaki dan solventno. Međutim, dospelost obveza nije ravnomjerna kao ni priljev sredstava, pa solventnost varira i potrebno ju je utvrditi za svaki dan. Činjenica je da postoje dani kada je poduzeće nesolventno, kao i da postoje dani kada raspolaže s više novčanih sredstava nego što iznose dospjele obveze. Kako ne bi došlo do nesolventnosti i posljedično do poremećaja u poslovanju, ugostiteljsko poduzeće treba raspolagati sredstvima za rezervu solventnosti, ali i u skladu s načelom "dobrog gospodara" unaprijed sagledati dospjele novčane obveze.

Nesolventnost ugostiteljskoga poduzeća dovodi do niza neželjenih posljedica:

- nepodmirenje dospjelih potraživanja dovodi do prestanka isporučivanja materijala, sirovina, energenata i usluga;
- vjerovnici traže naplatu zateznih kamata te pokreću sudske sporove i ovrhe koji rezultiraju povećanjem troškova;
- nepodmirenje troškova, rezultira blokadom žiro-računa, pljenidbe sredstava, prinudnih mjera koje ograničavaju poduzeće u raspolaganju sredstvima i vođenju poslovanja.

Uz navedene posljedice i štete, nesolventnost dovodi do povećanja obveza i troškova. Time se umanjuju rezultati poslovanja, što može dovesti i do gubitka.

3.2. Amortizacija i sustav obračuna u ugostiteljstvu

Dugotrajna materijalna imovina (osnovna sredstva) ugostiteljskoga poduzeća postupno se troši uporabom i utjecajem prirodnih sila, te joj se umanjuje vrijednost. Ta umanjena vrijednost je sadržana u proizvodima i uslugama ugostiteljskoga poduzeća i izdvaja se iz amortizacije. S obzirom da stalna sredstva u većini ugostiteljskih poduzeća predstavljaju najznačajniji dio stalno angažiranog kapitala ugostiteljskoga poduzeća u daljnjem tekstu se detaljnije obrađuje utvrđivanje vrijednosti dugotrajne materijalne imovine i obračunavanje amortizacije.

3.2.1. Utvrđivanje vrijednosti dugotrajne materijalne imovine

Tijekom poslovnog procesa sredstva ugostiteljskoga poduzeća se postupno troše i smanjuje im se vrijednost. Smanjenje njihove realne vrijednosti rezultate je:

- fizičkog trošenja - nastaje kao posljedica korištenja sredstava u procesu poslovanja, oštećenja (kvarova, loma i dr.) zbog neispravnog korištenja, neadekvatnog preventivnog održavanja, elementarnih nepogoda, prirodnog propadanja sredstava zbog djelovanja klimatskih čimbenika;
- ekonomskog zastarijevanja - rezultat je promjena potreba na tržištu, tehničkog zastarijevanja pojedinih sredstava, odnosno ukupne tehnologije i sl. Posljedica toga je gubitak korisnosti stalnih sredstava.

Vrijednosni izraz trošenja stalnih sredstava naziva se amortizacijom. Taj pojam istovremeno obuhvaća i prenošenje vrijednosti sredstava na ostvarene proizvode i usluge. Ugostiteljska poduzeća vrijednost utrošenih sredstava zaračunavaju u cijeni pruženih ugostiteljskih usluga. Amortizacija (engl. depreciation, njem. Abschreibung) se definira kao ukupnost tehničkog i ekonomskog trošenja elemenata stalne imovine u određenom poslovnom procesu, kvantificiranih odgovarajućim sustavom vrijednosti.¹⁰⁵ Ekonomski gledano, amortizacijom se osiguravaju financijska sredstva za ponovno obnavljanje dugotrajne materijalne imovine koja se koristi u poslovanju poduzeća. Sredstva koja podliježu amortizaciji, bez obzira da li su u materijalnom i nematerijalnom obliku, moraju ispunjavati sljedeće kriterije:¹⁰⁶

- od sredstava se očekuje da će se koristiti duže od jednog obračunskog razdoblja,
- imaju ograničeni vijek trajanja i
- poduzeće će ih držati za uporabu u proizvodnji ili prodaji robe i pružanju usluga, za iznajmljivanje drugima ili za administrativne svrhe.

Temeljem navedenih kriterija proizlazi da je iz obračuna amortizacije isključeno zemljište jer ono ima neograničeni vijek trajanja i neki oblici imovine kojima se vrijednost ne smanjuje (umjetnička djela, arhivska građa i sl.). Financijska imovina, također se ne amortizira. Amortizaciji ne podliježu ni

105] Ja. Deželjin et al., op. cit., str. 167.

106] V. Belak et al., *Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjiženja*, V. izmijenjena i dopunjena naklada, RRiF, Zagreb, 2006., str. 637.

osnivački izdaci i izdaci za istraživanje, jer se oni ne kapitaliziraju nego se priznaju kao rashod kada nastanu. Osim toga, amortizaciji ne podliježu niti materijalna sredstva u pripremi.

Sredstva koja podliježu amortizaciju traju više godina, pa se i amortizacija koja se prikuplja za njihovu reprodukciju, skuplja više godina. U slučaju da tijekom dužeg vremenskog razdoblja dođe do promjene cijena na tržištu sredstava, prikupljena sredstva amortizacije neće odgovarati cijeni sredstava u trenutku zamjene. Kako bi se taj problem otklonio provodi se revalorizacija vrijednosti amortiziranih sredstava odnosno usklađivanje vrijednosti iskazane u poslovnim knjigama s tržišnim cijenama tih stvari.

Svrha revalorizacije je utvrđivanje realne osnovice za obračun amortizacije kako bi se na osnovi toga postigao realan iznos amortizacije.¹⁰⁷ U slučaju da nabavna cijena sredstva više nije realna osnovica za obračunavanje amortizacije, izračunati iznos amortizacije neće biti realan, pa ni obračunati iznos amortizacije neće biti dostatan za nabavu novih sredstava umjesto istrošenih.

S druge strane, obračun amortizacije u previsokim iznosima rezultirati će da se na teret troškova poslovanja obračunavaju i sredstva za proširenu reprodukciju, a realno je amortizacijom osigurati sredstva za jednostavnu reprodukciju.

Sredstva se amortiziraju u određenom razdoblju. Kako bi se što točnije odredilo razdoblje amortizacije potrebno je na temelju iskustva i procjene utvrditi djelovanje svih relevantnih čimbenika na trošenje imovine. Stoga se pri utvrđivanju vijeka upotrebe sredstava trebaju razmotriti sljedeći čimbenici:¹⁰⁸

- očekivana upotreba sredstava – upotreba se ocjenjuje na osnovi očekivanog kapaciteta sredstava ili fizičkog učinka;
- očekivano fizičko trajanje i trošenje koje ovisi o proizvodnim čimbenicima, kao što je broj smjena u kojima će se sredstvo koristiti, program popravka i održavanja u subjektu i briga o održavanju sredstava dok se ne koristi;
- tehničko i ekonomsko starenje koje proizlazi iz promjena ili poboljšanja u procesu proizvodnje ili zbog promjene potražnje na tržištu za proizvodom ili uslugom koje daje sredstvo i
- zakonska ili slična ograničenja vezana uz korištenje sredstava, kao što je datum isteka najмова.

107] A. Jelavić et al., op. cit., str. 136.

108] D. Gulin et. al., *Računovodstvo*, op. cit., str. 216.

Mjerenje fizičkog trošenja imovine obavlja se intenzitetom korištenja imovine. Primjerice, ako stroj za proizvodnju sladoleda radi u dvije smjene brže će se trošiti od korištenja u jednoj smjeni. Uzima se u obzir i zastarijevanje imovine (ekonomsko i tehničko). Zakonskim i drugim ograničenjima moguće je odrediti vijek trajanja imovine koji će biti duži ili kraći od vijeka određenog prema fizičkom korištenju ili zastarijevanju imovine (primjerice, propisani vijek trajanja). U nekim će slučajevima vijek upotrebe imovine biti određen vremenom u kojem poduzeće očekuje koristiti imovinu, a koje može biti kraće od njegovoga ekonomskog vijeka. Zakonom o amortizaciji u Republici Hrvatskoj određen je amortizacijski vijek pojedinih skupina dugotrajne imovine:¹⁰⁹

- za građevinske objekte i brodove veće od 1.000 BRT - 20 godina,
- za osnovno stado, osobne automobile - 5 godina,
- na nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile te za mehanizaciju - 4 godine,
- za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže - 2 godine,
- za ostalu nespomenutu imovinu - 10 godina.

Pravilnim određenjem vijeka trajanja amortizacije stvaraju se pretpostavke za realno prenošenje vrijednosti sredstava na ostvarene ugostiteljske usluge.

3.2.2. Sustav obračuna amortizacije

Obračunavanje amortizacije u iznosima koji realno izražavaju smanjenje vrijednosti pojedinog sredstva, a istovremeno iskazuju amortizaciju kao realni trošak reprodukcije, podrazumijeva poznavanje raznih metoda obračunavanja amortizacije te uporabu one metode koja u odgovarajućim uvjetima poslovanja zadovoljava ciljeve poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća.

U primjeni su dva sustava obračuna amortizacije:

- sustav vremenske amortizacije i
- sustav funkcionalne amortizacije (funkcionalna amortizacija).

Svaki od navedenih sustava amortizacije koristi različite metode obračunavanja amortizacije, a primjenjuje se i kombinacija navedenih sustava.

^{109]} Zakon o amortizaciji, NN, br. 177/04., čl. 12.

Metode amortizacije su matematičko-računovodstvena rješenja kojima se nastoji što točnije rasporediti amortizacijske iznose na obračunska razdoblja. Cilj im je razuman i sustavan raspored (alokacija) vrijednosti imovine, umanjena za ostatak vrijednost, na razdoblja u kojima će se imovina koristiti.¹¹⁰

Sustav vremenske amortizacije zasnovan je na pretpostavci da je trošenje sredstava ovisno o vijeku trajanja (broj godina). Pri tome se ne uzima u obzir stvarno korištenje sredstava. Za utvrđivanje godišnjeg iznosa amortizacije koriste se:

- linearna metoda
- progresivna metoda i
- degresivna metoda.

Linearna (pravocrtna metoda) je metoda koja se zasniva na tome da se pojedino sredstvo troši ravnomjerno kroz sav pretpostavljeni vijek trajanja. Svota koja se amortizira raspoređuje se na jednake svote tijekom vijeka uporabe sredstava. U svakom obračunskom razdoblju troškovi se opterećuju jednakim amortizacijskim iznosima. Potrebno je utvrditi godišnju stopu amortizacije, koja se izračunava tako da se broj 100 podijeli s pretpostavljenim vijekom trajanja:

$$a\% = \frac{100}{t}$$

gdje je:

a% - godišnja stopa amortizacije

t - vijek uporabe sredstva.

Primjenom godišnje stope na nabavnu vrijednost sredstava izračunava se godišnji iznos amortizacije:

$$A = \frac{N \times a\%}{100}, \text{ odnosno } A = \frac{N}{t}$$

gdje je:

A - godišnji iznos amortizacije

N - nabavna vrijednost sredstva

a% - godišnja stopa amortizacije

t - vijek uporabe sredstva.

110] D. Gulin et al., *Računovodstvo*, op. cit., str. 217.

U Republici Hrvatskoj koristi se linearna metoda obračuna amortizacije, a stope amortizacije se mogu uvećati za 100%. Propisane stope amortizacije za pojedine skupine dugotrajne imovine su sljedeće:¹¹¹

- za građevinske objekte i brodove veće od 1.000 BRT - 5 %,
- za osnovno stado, osobne automobile - 20 %,
- na nematerijalnu imovinu, opremu, vozila, osim za osobne automobile te za mehanizaciju - 25 %,
- za računala, računalnu opremu i programe, mobilne telefone i opremu za računalne mreže - 50 %,
- za ostalu nespomenutu imovinu - 10 %.

Primjer:

Predviđen je mogući vijek trajanja sredstva 4 godine, a nabavna vrijednost (osnovica za amortizaciju) toga sredstva iznosi 30.000,00 kuna. Kolika je stopa amortizacije, godišnji iznos amortizacije i neotpisana vrijednost toga sredstva nakon proteka određenog broja godina. Obračun amortizacije primjenom linearne metode prikazan je u tablici 10.

Tablica 10: Pregled obračunane amortizacije linearnom metodom

Godina	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Ukupan iznos amortizacije	Neotpisana vrijednost
	30.000,00				
1		25%	7.500,00	7.500,00	22.500,00
2		25%	7.500,00	15.000,00	15.000,00
3		25%	7.500,00	22.500,00	7.500,00
4		25%	7.500,00	30.000,00	-

Izvor: Izradio autor.

^{111]} Zakon o amortizaciji, op. cit., čl. 12.

Neotpisana, odnosno preostala vrijednost sredstava na kraju razdoblja koje je proteklo (t_{prot}) izračunava se na sljedeći način:

$$N_n = N - \frac{(N \times t_{\text{prot}})}{t}, \text{ odnosno } N_n = N - (t_{\text{prot}} \times A)$$

gdje je:

N_n - neotpisana vrijednost sredstava

t - vijek uporabe sredstva

t_{prot} - protekli vijek uporabe sredstva

A - godišnji iznos amortizacije.

Metoda rastućeg salda (progresivna metoda) podrazumijeva obračun troška amortizacije na način da je iznos obračunane amortizacije niži na početku vijeka uporabe, a zatim se kontinuirano povećava. Polazi se od pretpostavke da je ekonomsko i fizičko trošenje najveće krajem vijeka korištenja odnosno trajanja ovih nematerijalnih i materijalnih ulaganja. Ova metoda zanemaruje zastarijevanje sredstva. Metoda rastućeg salda je malo zastupljena u teoriji i praksi.

Progresija može biti ravnomjerna (s aritmetičkom ili s geometrijskom progresijom) i neravnomjerna.

Stopa amortizacije po metodi aritmetičke progresije, koja se približava maksimalnoj, izračunava se na sljedeći način:

$$a\% = 100 \left[\left(\frac{t_{\text{prot}}}{t} \right)^2 - \left(\frac{t_{\text{prot}} - 1}{t} \right)^2 \right]$$

gdje je:

$a\%$ - godišnja stopa amortizacije

t - vijek uporabe sredstva

t_{prot} - protekli vijek uporabe sredstva.

Iznos amortizacije izračunava se primjenom utvrđene stope na nabavnu vrijednost sredstava. Godišnja stopa amortizacije se svake godine uvećava. Neotpisana vrijednost sredstava može se odrediti na sljedeći način:

$$N_n = N - N \left(\frac{t_{\text{prot}}}{t} \right)^2$$

gdje je:

- N_n - neotpisana vrijednost sredstava
- t - vijek uporabe sredstva
- t_{prot} - protekli vijek uporabe sredstva.

Primjer:

Navedeni primjer obračuna amortizacije primjenom metode s aritmetičkom progresijom iskazan je u tablici 11.

Tablica 11: Pregled obračunane amortizacije metodom aritmetičke progresije

Godina	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Ukupan iznos amortizacije	Neotpisana vrijednost
	30.000,00				
1		6,25%	1.875,00	1.875,00	28.125,00
2		18,75%	5.625,00	7.500,00	22.500,00
3		31,25%	9.375,00	16.875,00	13.125,00
4		43,75%	13.125,00	30.000,00	-

Izvor: Izradio autor.

Metodom opadajućega salda (degresivnom metodom) amortizacije u prvim godinama sredstva se više amortiziraju, odnosno, veći je iznos amortizacije nego u kasnim godinama. Ova metoda polazi od pretpostavke da se sredstva na početku vijeka trajanja najviše troše odnosno da ona tada imaju i najveću produkciju, pa

iz toga razloga i trošak amortizacije mora biti veći. Degresivna metoda može se koristiti na dva načina, i to:¹¹²

- primjenom degresivne stope amortizacije (degresija može biti aritmetička ili geometrijska);
- primjenom jednake stope amortizacije svake godine, ali tako da se stopa primjenjuje na preostalu neotpisanu (tj. sve manju) vrijednost, a ne na nabavnu vrijednost.

U slučaju upotrebe aritmetičke degresije, stopa amortizacije se za pojedinu godinu izračunava na sljedeći način:

$$a\% = 100 \left[\left(\frac{t - (t_{\text{prot}} - 1)}{t} \right)^2 - \left(\frac{t - t_{\text{prot}}}{t} \right)^2 \right]$$

gdje je:

- a% - godišnja stopa amortizacije
- t - vijek uporabe sredstva
- t_{prot} - protekli vijek uporabe sredstva.

Iznos amortizacije izračunava se primjenom godišnje stope na nabavnu vrijednost, pri čemu se godišnja stopa svake godine smanjuje. Neotpisana vrijednost sredstava može se odrediti na sljedeći način:

$$N_n = N \left(\frac{t - t_{\text{prot}}}{t} \right)$$

gdje je:

- N_n - neotpisana vrijednost sredstava
- t - vijek uporabe sredstva
- t_{prot} - protekli vijek uporabe sredstva.

Kod degresivne metode je trošak amortizacije veći na početku vijeka uporabe, a zatim se kontinuirao smanjuje. Učinak je primjene degresivnih metoda taj što se već tijekom prve polovice korisnog vijeka trajanja otpiše najveći dio troškova nabave imovine.

112] A. Jelavić et al., op. cit., str. 139.

Primjer primjene aritmetičke degresije (primjena degresivne stope po aritmetičkoj degresiji) prikazan je u tablici 12.

Tablica 12: Pregled obračunane amortizacije metodom opadajućega salda (degresivna metoda)

Godina	Nabavna vrijednost	Stopa amortizacije	Iznos amortizacije	Ukupan iznos amortizacije	Neotpisana vrijednost
	30.000,00				
1		43,75%	13.125,00	13.125,00	16.875,00
2		31,25%	9.375,00	22.500,00	7.500,00
3		18,75%	5.625,00	28.125,00	1.875,00
4		6,25%	1.875,00	30.000,00	-

Izvor: Izradio autor.

Funkcionalna metoda amortizacije polazi od količine proizvoda i usluga (učinaka) što ih stalna imovina može proizvesti, odnosno pružiti kod normalnoga rukovanja i održavanja pri čemu se zanemaruje vremenska komponenta njezina korištenja. Ova metoda, dakle, polazi od pretpostavke da se sredstva troše ovisno o intenzitetu njihova korištenja. Amortizacija se po funkcionalnoj metodi izračunava ovisno o iskorištenju sredstava te obračunava i vrijednosno izražava kao novčana protuvrijednost utrošene imovine u jedinici učinka. Iznos amortizacije po jedinici korištenja izračunava se na sljedeći način:

$$a_q = \frac{N}{Q_{\min}} \quad \text{ili} \quad a_s = \frac{N}{s_{\min}}$$

gdje je:

a_q - vrijednost amortizacije po jedinici učinka

N - nabavna vrijednost sredstva

Q_{\min} - broj učinaka u amortizacijskom vijeku trajanja sredstva

a_s - vrijednost amortizacije po satu korištenja sredstva

s_{\min} - predviđeni minimalni broj sati rada sredstva.

Godišnji iznos amortizacije utvrđuje se kao umnožak broja učinaka i opadajućega iznosa amortizacije po učinku:

$$A = Q \times a_q, \text{ odnosno } A = s_s \times a_s.$$

gdje je:

- A - godišnji iznos amortizacije
- Q - ostvarena količina učinaka
- a_q - vrijednost amortizacije po jedinici učinka
- a_s - vrijednost amortizacije po satu korištenja sredstva
- s_s - ostvareni broj sati rada sredstava.

Primjer: Korisni vijek trajanja stroja nabavne vrijednosti 30.000,00 kn je 4 godine. Radni kapacitet stroja definiran je količinom od 100.000 jedinica učinka, i to u prvoj godini s 25.000, u drugoj s 40.000, u trećoj s 15.000 i u četvrtoj s 20.000.

Tablica 13: Pregled obračunane amortizacije funkcionalnom metodom

Godina	Nabavna vrijednost	Broj učinka	Vrijednost po učinku	Troškovi amortizacije	Akumulirana amortizacija	Neotpisana vrijednost
-	30.000,00					30.000,00
1		20.000	0,30	6.000,00	6.000,00	26.000,00
2		40.000	0,30	12.000,00	18.000,00	18.000,00
3		25.000	0,30	7.500,00	26.000,00	6.000,00
4		15.000	0,30	4.500,00	30.000,00	-

Izvor: Izradio autor.

Osnovna je prednost funkcionalne metode amortizacije u tome što se učinci opterećuju s onoliko troškova amortizacije, koliki je njihov ekvivalent stalne imovine u stvarnim utrošcima. Međutim, potrebno je voditi računa i o tome hoće li pojedino sredstvo biti amortizirano kroz predviđeni broj godina.

U protivnom bi se moglo dogoditi da nastupi ekonomsko zastarijevanje, a da ugostiteljsko poduzeće nema dovoljno sredstava za nabavu novog sredstva.

Rješenje se vidi u kombiniranju vremenskog i funkcionalnog sustava obračuna amortizacije, odnosno da se za određeno sredstvo unaprijed predvidi broj godina njegove upotrebe (trajanja), ali i količine učinaka (ili sati rada). U tu svrhu potrebno je izračunati realni koeficijent iskorištenosti sredstva, i to na sljedeći način:

$$\text{Koeficijent} = \frac{\text{Realna procjena iskorištenosti}}{\text{Minimalna potrebna iskorištenost}}$$

Primjer: Vijek trajanja uređaja za pravljenje sladoleda je 4 godine. Kroz to vrijeme trebao bi ostvariti 100.000 jedinica učinka. Vrijednost uređaja za pravljenje sladoleda je 30.000,00 kuna. Iz toga proizlazi:

- po vremenskom sustavu godišnji iznos amortizacije iznosi: 7.500,00 kuna (30.000,00 : 4);
- po funkcionalnom sustavu jedinični iznos je 0,3 kn/učinku (30.000,00 kn : 100.000 učinaka);
- prosječna godišnja korištenost trebala bi biti: 25.000 učinaka;
- uz normalno korištenje (25.000 učinaka) i jedinični iznos 0,3 kn/učinku, godišnji iznos amortizacije biti će 7.500 kn.

Međutim, stvarno korištenje neće uvijek biti jednako, pa je godišnjim planom potrebno unaprijed predvidjeti količinu učinaka i realni koeficijent iskorištenosti osnovnih sredstava. Pri tome su predviđena dva slučaja:

a) Predviđena iskorištenost biti će 20.000 učinaka, tj. koeficijent iskorištenosti je:

$$\text{Koeficijent iskorištenosti} = \frac{\text{Realna procjena iskorištenosti}}{\text{Potrebna iskorištenost}} = \frac{20.000}{25.000} = 0,8$$

Ako se u ovom slučaju primjeni jedinični iznos 0,3 na stvarni učinak (20.000 učinaka), ukupni iznos amortizacije biti će manji od potrebnih 7.500 kn i iznositi će 6.000,00 kn. Kako bi se izbjeglo obračunavanje amortizacije u iznosu ispod minimalno potrebne, potrebno je jedinični iznos korigirati koeficijentom iskorištenosti tj. 0,3 kn : 0,8 = 0,375 kn. Zatim se jedinični iznos primijeni na

realno procijenjenu iskorištenost (20.000) i obračuna potrebni iznos od 7.500 kn.

b) Predviđeno iskorištenje je 30.000 učinaka, tj. koeficijent iskorištenosti je:

$$\frac{30.000}{25.000} = 1,2$$

Korigirani jedinični iznos u tom slučaju biti će za tu godinu: $0,3 \text{ kn} : 1,2 = 0,25$ kuna. Primjenom takvog jediničnog iznosa na ukupni učinak (30.000 učinaka) postiže se ukupno 7.500 kn amortizacije u toj godini.

Potrebno je, također, istaknuti da primjenjivanje većeg jediničnog iznosa amortizacije od realno potrebnog dovodi do povećanog troška i u konačnici do manjeg rezultata po jedinici učinka. Stoga se za sredstva koja se dovoljno ne koriste i za ona koja služe općim potrebama, kao što su primjerice građevinski objekti, energetska uređaji i sl.) koristi obračun amortizacije po linearnoj metodi, a funkcionalna amortizacija se preporuča za sredstva koja se koriste za izravno ostvarenje ugostiteljskih usluga, primjerice u kuhinji, uređaji na proizvodnju sladoleda, uređaji na proizvodnju kruha, i sl.

3.3. Održavanje i investiranje u stalna sredstva

Na prijevremeno trošenje, kvarove i zastoje u radu stalnih sredstava (ugostiteljski objekti, uređaji i sl.) može se preventivno djelovati, njihovim stalnim održavanjem. Adekvatno održavanje rezultira dužim vijekom trajanja objekta. U ugostiteljskim poduzećima se primjenjuju dvije vrste održavanja stalnih sredstava:

- tekuće održavanje i
- investicijsko održavanje.

Tekuće održavanje stalnih sredstava u ugostiteljskom poduzeću odnosi se na redovite intervencije, a može se podijeliti na: dnevno i povremeno.

Dnevnim održavanjem se otklanjaju manji kvarovi i oštećenja, poduzimaju se preventivne mjere za sprječavanje kvarova strojeva, podmazivanje, čišćenje i sl. U hotelskim objektima dnevno održavanje obavlja "služba održavanja" ili

“tehnička služba” koja po prijavi kvarova u ugostiteljskom objektu intervenira, te svakodnevno obavlja preventivne radnje za suzbijanju kvarova.

Povremeno održavanje obuhvaća pregled i zamjenu dotrajalih dijelova uređaja o kojima ovisi nesmetano odvijanje poslovnog procesa. Posebnu pozornost zahtijevaju plinske instalacije i trošila, prvenstveno iz sigurnosnih razloga, kao i uređaji i instalacije protupožarne zaštite, koji moraju uvijek biti u ispravnom stanju.

Redovito održavanje opreme i uređaja koja je, ili bi mogla biti, opasna po zdravlje ili život ljudi je vrlo važna i mora se provoditi.

Troškovi tekućega održavanja terete cijenu koštanja u vrijeme njihovoga nastajanja.

Investicijsko održavanje obuhvaća radove koji se obavljaju na stalnoj imovini u svrhu održavanja njene spremnosti i dužeg trajanja.¹¹³ Podrazumijeva sve radove na ugostiteljskom objektu koji se izvode prema predviđenom vremenskom, organizacijskom i financijskom planu. Za ovu vrstu održavanja potrebno je osigurati financijska sredstva, jer su to obično veliki izdaci. Investicijskim održavanjem trajnije se rješava funkcioniranje samog objekta, kao i tehnike u njemu. Često se poboljšava i sama kvaliteta i funkcionalnost ugostiteljskoga objekta. Investicijskim održavanjem je obuhvaćeno:

- održavanje krovne konstrukcije i pokrova ugostiteljskoga objekta,
- održavanje muđukatne konstrukcije i podova,
- obnova fasade,
- ličenje vanjske i unutarnje stolarije,
- ličenje zidova i stropova,
- elektroinstalacije i signalni uređaji,
- vodoinstalacije i odvodi,
- plinske instalacije i trošila,
- kotlovnice s trošilima,
- mreža centralnog grijanja i grijaćih tijela,
- dizala (liftova), osobna i teretna.

113] P. Ružić, op. cit., str. 77.

Zbog većeg obujma i dugoročnosti troškovi investicijskoga održavanja raspoređuju se na duže razdoblje, najčešće ravnomjerno tijekom korištenja stalne imovine. Planiraju se i raspoređuju na odgovarajuća obračunska razdoblja. Godišnji iznos investicijskog održavanja izračunava se temeljem procjene potrebnih financijskih sredstava ili na temelju odgovarajućih izdvajanja u ranijim godinama. Utvrđeni iznos se obično stavlja u odnos prema osnovici amortizacije te se dobiva stopa investicijskog održavanja, na sljedeći način:

$$\% \text{ investicijskog održavanja} = \frac{\text{Iznos investicijskog održavanja} \times 100}{\text{Osnovica za amortizaciju}}$$

Ako se radi o ugostiteljskom objektu koji posluje tijekom cijele godine, troškovi investicijskog održavanja raspoređuju se na sve mjesece tijekom godine. U slučaju kada je riječ o sezonskom poslovanju ugostiteljskoga objekta izdaci se raspoređuju samo na sezonske mjesece.

4. TEORIJA TROŠKOVA U UGOSTITELJSTVU

S aspekta ekonomike ugostiteljskoga poduzeća, a u svrhu adekvatnoga usmjeravanja poslovnih aktivnosti ugostiteljskoga poduzeća, od osobitoga je značaja poznavanje osnova teorije troškova. Teorija troškova proučava nastanak, obilježja i ponašanje troškova u poslovnim procesima. Izučava samu prirodu troškova, vrste troškova, raspoređivanje na nositelje, ovisnost troškova o stupnjevima iskorištenosti kapaciteta, ali i odnose između troškova i cijena, prihoda te poslovnog rezultata poduzeća.¹¹⁴

4.1. Pojam troškova i njihova povezanost s ekonomikom poduzeća

Kvantitativna definicija troškova kaže da je trošak umnožak utroška elemenata radnog procesa i cijene utroška, odnosno trošak je novčano izraženi utrošak elemenata radnog procesa. Utrošak se izražava naturalnim jedinicama, dok se trošak izražava novčanim jedinicama. Tako dana definicija nije potpuna.

U radni proces, naime, mogu biti uključeni elementi koji se ne mogu vrijednosno izraziti, pa se onda ti utrošci ne smatraju troškovima. Osim toga, ugostiteljsko poduzeće ne može obavljati svoju djelatnost koristeći se samo radnicima, sredstvima za rad i predmetima rada. Uz to su potrebne i razne usluge, a koje se ne mogu svrstati u niti jednu skupinu elemenata, kao što su primjerice, prijevozničke usluge, usluge održavanja i popravaka sredstava za rad, poštanske usluge, najam poslovnog prostora i dr. Ovi troškovi su troškovi usluga. U poslovanje ugostiteljskoga poduzeća uključeni su, također i porezi i doprinosi koje ugostiteljsko poduzeće mora smatrati svojim troškovima. Mogu se promatrati kao usluge državnih institucija te su uključene u skupinu troškova usluga.

Temeljem navedenog troškovi su vrijednosno izraženi utrošci elemenata radnog procesa i usluga te porezi i doprinosi neovisno o poslovnom rezultatu, a

114] A. Jelavić et al., op. cit., str. 184.

koji su nastali i koji su uzrokovani ostvarivanjem poslovnog učinka ugostiteljskoga poduzeća.¹¹⁵

Troškovi se definiraju i kao resursi koji su žrtvovani ili ih se odriče da bi se ostvarili specifični učinci.¹¹⁶ Predstavljaju vrijednosno izražene utroške rada stalne i obrtne imovine, tuđih usluga i sl., koji nastaju u procesu proizvodnje radi stvaranja učinaka, a u skladu s ciljem, svrhom i zadacima poslovanja. Troškovi su, dakle, vrijednosno izraženi utrošci onih resursa odnosno elemenata radnoga procesa, koji su nastali s ciljem i svrhom poslovanja, a radi njihova preoblikovanja u korisni, interno ili tržišno prihvatljivi učinak.¹¹⁷ Troškove slično definiraju i D. Gulin i suradnici, prema kojima su troškovi žrtvovanje resursa zbog postizanja određenog cilja.¹¹⁸ Povezujući trošak i cilj koji je izražen na različiti način, menadžment ugostiteljskoga poduzeća želi znati trošak nabave građevinskog objekta, stroja, trošak nabave za nabavljenu količinu sirovina i za jedinicu mjere, trošak nabave električne energije, trošak proizvodnje za proizvedenu količinu proizvoda, trošak izrade određenog projekta, trošak određenih aktivnosti, trošak usluga, trošak nabavljene trgovačke robe, trošak distribucije proizvoda do kupca, trošak koji se za prodanu količinu proizvoda nadoknađuje iz prihoda tog proizvoda itd. Raspoložujući navedenim informacijama menadžment može donositi odluke koje se odnose na buduće poslovanje ugostiteljskoga objekta.

Uz pojam troškova vežu se i pojmovi utrošak, izdatak i rashod. Utrošci predstavljaju fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinaka. Definiraju se i kao utrošene količine ili pretpostavljeni utrošeni dijelovi stalne i tekuće imovine, usluga i rada u poslovnom procesu, čiji je cilj proizvodnja i pružanje ugostiteljskih usluga. Najčešće se izražavaju u fizičkim jedinicama mjere.

Izdaci predstavljaju svaku isplatu novca, bez obzira na karakter i namjenu. To je izlaz novca iz poslovnog sustava te ima karakter smanjenja novčanih sredstava iz blagajne ili s računa u banci ugostiteljskoga poduzeća. Razlikuju se gotovinski i obračunski izdaci, koji proizlaze iz načina plaćanja, odnosno podmirenja obveza.¹¹⁹ Izdaci mogu imati karakter troška, ali i ne moraju. Karakter troška izdaci imaju ako su učinjeni u skladu sa svrhom i ciljem poslovanja, a karakter rashoda ako se

115] Prilagođeno prema: Ibid., str. 184.

116] Ch. T. Horngren, S. M. Datar, G. Foster, *Cost Accounting - A managerial Emphasis*, Prentice Hall, New Jersey, 2003., str. 30.

117] M. Peršić, S. Janković, *Menadžersko računovodstvo hotela*, Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006., str. 76.

118] D. Gulin i dr., *Računovodstvo*, op. cit., str. 306.

119] M. Peršić, S. Janković, op. cit., str. 83.

odnose na neutralne izdatke. Troškovi i izdaci mogu biti ekonomski međusobno povezani, i u tom slučaju se mogu, ali i ne moraju, vremenski poklapati:

- trošak može prethoditi izdatku kao što je to slučaj kod potrošnje električne energije; električna energija se troši, a izdatak će biti kasnije ispostavljen;
- trošak i izdatak mogu nastati istovremeno, primjerice, kod plaćanja usluge u trenutku izvršenja;
- trošak slijedi izdatak: prvo nastaje izdatak za nabavu materijala, a trošak prilikom potrošnje tog materijala u procesu pružanja ugostiteljske usluge.

Trošak i izdatak ne moraju biti međusobno ekonomski povezani, i to u slučaju:

- kada postoji trošak, a izdatak mu ne prethodi niti će uslijediti: ugostiteljsko poduzeće je dobilo stroj za čišćenje na poklon, izdataka nema, a trošak nastaje njegovom amortizacijom;
- kada postoji izdatak, a trošak mu ne prethodi niti će nastati: ugostiteljsko poduzeće je kupilo zemljište za teniske terene - izdatak postoji, ali ne i trošak (amortizacija za zemljište se ne obračunava).

Sastajališta poslovne uspješnosti ugostiteljskoga poduzeća najznačajniji su oni izdaci koji su povezani s poslovnim aktivnostima, jer one dugoročno osiguravaju stabilnost ugostiteljskoga poduzeća na turističkom tržištu. Najznačajniji su izdaci za podmirenje obveza prema dobavljačima, isplate plaća i naknada radnicima, isplate poreza i taksa, isplata kamata i druge isplate po ugovorima.

Troškovi nastaju ostvarivanjem određenoga poslovnog učinka. U slučaju kada utrošci i izdaci nisu uzrokovani ostvarivanjem poslovnog učinka, ne predstavljaju troškove, već rashode. Kako bi se pojasnila razlika između troška i rashoda važna je podjela troškova na:¹²⁰ nedospjele i dospjele troškove. Nedospjelim troškovima se smatraju troškovi od kojih se očekuju buduće ekonomske koristi. To su troškovi koji su imovina tj. koji se uključuju u trošak nabave imovine ili u trošak proizvoda imovine koja se proizvodi. Troškovi uključeni u trošak imovine postaju rashod u razdoblju kada je imovina prodana, uništena, darovana, kada je prestala biti dio imovine od koje se očekuju buduće koristi zbog manjka, krađe i slično. Ti troškovi imovine postali su dospjeli troškovi odnosno rashodi jer se nadoknađuju iz ukupnog prihoda. Troškovi nastali tijekom razdoblja koji se ne uključuju u troškove nabave imovine niti u troškove proizvoda također su dospjeli

120] Ibid., str. 306.

troškovi odnosno rashodi. To su troškovi koji su u razdoblju nastanka rashodi jer se u ukupnom nastalom iznosu nadoknađuju iz prihoda istog razdoblja. U ove se troškove ubrajaju troškovi administracije i prodaje. Osim troškova koji u vremenskom pomaku postaju rashodi i troškova koji su u razdoblju nastanka rashodi, u rashode se uključuju i iznosi izdataka koji nemaju obilježje troška (svjesno i s ciljem žrtvovani resursi) kao što su kazne, naknade šteta, naknadni popusti, otpisi nenaplativih potraživanja, vrijednosna usklađivanja odnosno umanjenja imovine, negativne tečajne razlike i slično.

Rashodi su, dakle, širi pojam od troškova, a iz vremenskoga slijeda proizlazi da kod rashoda koji se izražavaju iznosom troška nastanku rashoda prethodi nastanak troška.¹²¹

4.2. Vrste troškova u ugostiteljstvu

U literaturi se susreću različite kriteriji utvrđivanja, raščlanjivanja i obuhvaćanja troškova. S obzirom na pojedine kriterije troškove se može podijeliti na sljedeći način:

- troškovi po prirodi odnosno trošenju pojedinih elemenata proizvodno-uslužnoga procesa (troškovi amortizacije, troškovi rada, troškovi materijala, troškovi energije, troškovi usluga održavanja i sl.);
- troškovi po mjestima njihova nastanka ili mogućnosti njihova obuhvaćanja po nositeljima troška (direktni ili indirektni troškovi);
- troškovi po reagiranju na stupanj zaposlenosti (fiksni ili varijabilni);
- troškovi po mogućnosti dodjeljivanja segmentima ili centrima odgovornosti (kontrolabilni i nekontrolabilni troškovi; osnovni i oportunitetni troškovi);
- troškovi po odnosu prema učincima - proizvodima i uslugama (troškovi proizvoda ili troškovi razdoblja; potpuni ili djelomični troškovi);
- troškovi po načinu njihova predviđanja i pouzdanosti primjene (normalni, normativni, čvrsti, planski, fleksibilni planski, standardni troškovi);
- troškovi prema posebnim zahtjevima (troškovi aktivnosti i/ili procesa, ciljani troškovi, troškovi kvalitete, troškovi okoliša i dr.).

121] Više u: I. Santini, *Troškovi u poslovnom okruženju*, HIBIS d.o.o., Centar za ekonomski consulting, Zagreb, 1999., str. 2–6.

Uz navedene postoje i drugi kriteriji za klasifikaciju i razvrstavanje troškova.

4.2.1. Troškovi po njihovoj prirodi

Prirodne vrste troškova u ugostiteljskom poduzeću, odnosno troškovi po pojavnom obliku prate tijek odvijanja procesa pripreme i pružanja usluga smještaja, prehrane, točenja pića i pružanja ostalih ugostiteljskih usluga od trenutka kreiranja do trenutka realizacije učinaka na turističkom tržištu. Nazivaju se i osnovnim vrstama troškova. To su:

- troškovi sredstava za rad,
- troškovi predmeta rada,
- troškovi rada,
- troškovi usluga,
- porezi i doprinosi neovisni o poslovnom rezultatu ugostiteljskoga poduzeća.

Navedena podjela ima nedostatke koji proizlaze iz činjenice da se neki troškovi mogu uvrstiti u više navedenih prirodnih vrsta te da se zbog internih obračuna u okviru poduzeća neki troškovi pojavljuju nekoliko puta pod različitim nazivima. Stoga je primjerenija podjela na:

- troškovi materijala - troškovi sirovina materijala, energije i rezervnih dijelova, troškovi sitnog inventara, ambalaže, ukalkulirana rezerviranja materijalnih troškova;
- troškovi usluga - troškovi usluga prijevoza, troškovi održavanja, troškovi promocije ugostiteljskoga objekta, naknadni troškovi radnicima, premije osiguranja i dr.;
- amortizacija - amortizacija stalnih sredstava i revalorizacija amortizacije;
- bruto-plaće - ukalkulirane bruto-plaće i ukalkulirane naknade plaća;
- porezi i doprinosi neovisni o poslovnom rezultatu - doprinosi na bruto-plaće, doprinosi komorama, udruženjima, turističkoj zajednici, porez na promet koji ne plaća gost i dr.

Navedena podjela je osnovna podjela troškova, a podjela po drugim troškovima je zapravo razvrstavanje prirodnih vrsta troškova s drugih aspekata.

4.2.2. Troškovi po mjestima njihova nastanka ili mogućnosti njihova obuhvaćanja po nositeljima troška

Mjesta troškova se definiraju se kao prostorno i funkcionalno zaokruženi dijelovi ugostiteljskoga poduzeća u kojem ili povezano s kojim su troškovi nastali. To mogu biti pojedine organizacijske jedinice strukturirane unutar ugostiteljskoga objekta: prijamni odjel, odjel hrane i pića, odjel domaćinstva, odjel održavanja i druge organizacijske jedinice. Sukladno s tim razvrstavanje troškova po mjestima njihova nastanka temelji se na činjenici kako je trošak nastao: funkcionalno, prostorno ili po odgovornosti zaokružene cjeline, odnosno definirane prema zahtjevima kalkulacije učinaka.¹²²

Po funkcionalnom načelu mjesta troška oblikuju se u okviru:

- funkcije nabave,
- funkcije marketinga,
- funkcije prodaje,
- funkcije upravljanja,
- funkcije proizvodnje odnosno obavljanja ugostiteljskih usluga,
- funkcije ljudskih potencijala i dr.

Navedeni troškovi temeljnih poslovnih funkcija mogu se dalje razvrstati po podjeli tih funkcija ili po prirodnim vrstama. Primjerice, troškovi prodaje mogu se razvrstati na troškove istraživanja turističkoga tržišta, troškove promocije, troškove posrednika i sl. Mjesta troška po prostornom načelu mjesta slijede lokaciju organizacijske jedinice (hotel A, hotel B, restoran A, restoran B itd.) ili mjesto gdje se usluga prodaje, odnosno kome je namijenjena (njemačko tržište, englesko tržište, skandinavsko tržište itd.). Po kriteriju područja odgovornosti troškovi se razvrstavaju prema hijerarhijskoj razini odlučivanja.

Evidentiranjem troškova po mjestima troškova stvaraju se pretpostavke za praćenje i analizu ekonomičnosti, za stvaranje odgovornosti za uspjehe i neuspjehe ugostiteljskoga poduzeća, te za obračun troškova po nositeljima.

122] M. Peršić, S. Janković, op. cit., str. 90.

Nositelji troškova su učinci zbog kojih troškovi nastaju.¹²³ Svako mjesto troška ima svog nositelja ili više njih, učinak koji može biti proizvod ili ugostiteljska usluga. Nositelji troškova mogu biti:

- interni nositelji troškova,
- eksterni, odnosno konačni nositelji troškova.

Interni nositelji troškova u ugostiteljskom poduzeću su, primjerice, djelomične usluge koji se prenose s jednog nositelja troška na drugi dok se ne dođe do konačnog nositelja troškova (integriranog ugostiteljskoga proizvoda). Eksterni nositelji troškova su ugostiteljske usluge i proizvodi namijenjeni prodaji, odnosno korisnicima ugostiteljskih usluga.

Prema mogućnosti raspodjele troškova na nositelje troškovi se razvrstavaju prema zajedničkim karakteristikama pojedinih skupina proizvoda i usluga i sl. Nositelji troškova u ugostiteljskom poduzeću su proizvodi i ugostiteljske usluge: noćenje - soba, pansion, polupansion, pojedinačna jela i slastice, pića i napitci, pojedine izvanugostiteljske usluge i sl. Raspoređivanje troškova na nositelje obavlja se uz pomoć kalkulacija, direktnim i indirektnim uračunavanjem u cijenu proizvoda ili usluge.

Dio troškova ugostiteljskoga poduzeća može se neposredno obuhvatiti po mjestima i nositeljima, a dio samo po mjestima troškova. S obzirom na to razlikuju se:

- direktni troškovi
- indirektni troškovi.

Direktni troškovi se neposredno pribrajaju mjestu troška, dok se indirektni troškovi prenose putem ključa ili posebnih obračunskih lista. Direktno troškove je moguće neposredno ustanoviti za svaku jedinicu usluge na osnovu standarda, normativa ili neke druge osnove (npr. namirnice i pića). Oni već od samog početka i tijekom proizvodnje, odnosno pružanja ugostiteljskih usluga, terete nositelje troška.

Indirektni se troškovi ne mogu neposredno prenijeti na usluge ili proizvode, već ih je moguće prenijeti uz pomoć odgovarajućeg metodološkog postupka i izabranih metoda kalkulacije. U ugostiteljskom poduzeću su to tzv. troškovi pogonske režije i opći troškovi uprave i prodaje. To su, dakle, troškovi zajednički za sve nositelje.

123] A. Jelavić et al., op. cit., str. 193.

Samo pojedina mjesta troška ugostiteljskoga poduzeća imaju sposobnost troškove nastale na tom mjestu pokriti vlastitim prihodima. Ta se mjesta nazivaju aktivnim mjestima troškova. Za razliku od aktivnih, pasivna mjesta su ona mjesta troška kod kojih su rashodi veći od prihoda ili se prihodi uopće ne ostvaruju, kao što je primjerice u odjelu promocije. Međutim, svako mjesto troška ima svoje opravdanje i doprinos u poslovanju ugostiteljskoga poduzeća bez obzira da li je korist neposredna (aktivno mjesto) ili neposredna (pasivno mjesto).

4.2.3. Troškovi po reagiranju na stupanj zaposlenosti

Za ugostiteljsko poduzeće je od posebnog značaja podjela prirodnih vrsta troškova ovisno o reagiranju na stupanj zaposlenosti (obujam poslovanja, stupanj aktivnosti i sl.). Temeljem ovog kriterija troškovi se mogu podijeliti na:

- varijabilne troškove i
- fiksne troškove.

Varijabilni troškovi su oni troškovi koji u ukupnom iznosu rastu i padaju s porastom stupnja korištenja kapaciteta, ali po jedinici učinka ostaju nepromijenjeni (materijal izrade (namirnice i piće), pogonska energija, nabavna vrijednost trgovačke robe, plaće sezonaca, stimulacije, provizije turističkim agencijama, doprinosi po osnovi realizacije i dr.). Svi izravni (direktni) troškovi imaju karakter varijabilnih troškova (troškovi materijala izrade, plaća izrade, funkcionalne amortizacije, izravnih tuđih usluga i sl.). Ovi se troškovi neposredno mogu vezati uz jedinicu učinka. U kategoriju varijabilnih troškova uključen je i onaj dio neizravnih (općih, režijskih) troškova koji se proporcionalno mijenjaju s promjenom stupnja zaposlenosti.

Varijabilni troškovi u ugostiteljskim poduzećima mogu se kretati proporcionalno, degresivno i progresivno, ovisno o iskorištenosti kapaciteta. Većina varijabilnih troškova se mijenja u istom odnosu s promjenom prometa odnosno iskorištenosti kapaciteta (namirnice i pića i dr.), odnosno proporcionalno. Degresivno kretanje pokazuju uglavnom troškovi pomoćnog materijala koji se koriste u proizvodnji hrane, te neki drugi materijalni troškovi (rastu sporije od rasta prometa zbog racionalnijeg korištenja u većoj proizvodnji). Progresivno kretanje varijabilnih troškova može se javiti u ugostiteljskim poduzećima koja posluju sezonski i to u vrijeme produžetka sezone, npr. povećane provizije turističkim agencijama, povećani troškovi materijala u proizvodnji hrane zbog

povećanih cijena poljoprivrednih proizvoda izvan sezone itd. U odnosu na iskorištenost kapaciteta razlikuju se, dakle, tri zone troškova:

- zona degresivnosti troškova - obilježava je nedovoljna iskorištenost kapaciteta; troškovi rastu sporije od iskorištenosti kapaciteta, pa svako povećanje iskorištenosti djeluje na smanjenje prosječnog troška;
- zona proporcionalnosti troškova - je zona u kojoj je prosječni trošak najniži; prosječni troškovi prije i nakon te zone viši su, pa utvrđivanje granica zone ima izuzetno značenje za racionalno poslovanje;
- zona progresivnosti troškova - karakterizira je rast prosječnog troška i visok stupanj iskorištenosti kapaciteta; progresija prosječno neproporcionalnog varijabilnog troška je veća od degresije prosječnog fiksnog troška, pa prosječni trošak raste.

Fiksni troškovi su oni troškovi koji u ukupnom iznosu ostaju neizmijenjeni u definiranom razdoblju. Povećanje ili smanjenje stupnja zaposlenosti (broj noćenja, pansiona, obroka i sl.) ne dovodi do njihove promjene. Ukoliko dolazi do porasta stupnja korištenja kapaciteta, fiksni troškovi se prevaljuju na veći broj proizvedenih proizvoda ili pruženih usluga. Fiksni troškovi se još nazivaju i troškovi razdoblja ili troškovi instaliranog kapaciteta, jer nastaju neovisno o tome da li se kapaciteti koriste ili ne. Udio fiksnih troškova u hotelskim poduzećima doseže od 60 do 80 % ukupnih troškova poslovanja. U restoraterstvu je njihov udio u ukupnim troškovima znatno niži.

Borković i Kobašić izvršili su podjelu fiksnih troškova na sljedeći način:¹²⁴

1. Apsolutno fiksni troškovi:

- plaće stalno zaposlenih radnika,
- amortizacija,
- kamate na kredite,
- premije osiguranja,
- ukalkulirano investicijsko održavanje i dr.

2. Relativno fiksni troškovi:

- plaće sezonskih i ostalih radnika,
- troškovi tekućeg održavanja, energija, voda, gorivo,

124] V. Borković, A. Kobašić, op. cit., str. 40.

- razne društvene obveze,
- doprinosi komorama i udruženjima,
- otpisi sitnog inventara,
- promocija i sl.

Troškovi rada u ugostiteljstvu imaju karakter fiksnog troška, jer se javljaju neovisno o broju ostvarenih ugostiteljskih usluga. Plaće stalno zaposlenih radnika su fiksna veličina koja ostaje nepromijenjena. Osim stalno zaposlenih u ugostiteljskim poduzećima koji posluju sezonski prisutan je dio sezonskih radnika. Njihov broj vezuje se uz očekivanu veličinu prometa u određenom razdoblju godine. Pojavljuju se tijekom jednog razdoblja u godini i nisu neposredno ovisni o veličini prometa i oscilacijama u korištenju kapaciteta ugostiteljskoga objekta.

Relativno fiksni troškovi mogu se smatrati mješovitim troškovima (troškovi koji sadrže i komponentu varijabilnih i komponentu fiksnih troškova). Onaj dio mješovitih troškova koji imaju pretežito varijabilni karakter javljaju se pod nazivom progresivni ili degresivni troškovi. Progresivni se povećavaju bržim tempom od rasta stupnja zaposlenosti, primjerice, troškovi prekovremenog rada i sl. Degresivni troškovi su varijabilni troškovi koji rastu sporije od rasta stupnja zaposlenosti, što znači da sadrže i komponentu fiksnih troškova. Relativno fiksni troškovi (stupnjeviti troškovi) ostaju nepromijenjeni unutar određenog stupnja zaposlenosti, nakon čega bilježe pomak i to stupnjevito.

Poslovanje ugostiteljskoga poduzeća često je neravnomjerno raspoređeno tijekom godine, posebice poduzeća koja sezonski posluju. U ugostiteljskim poduzećima u kojima se usluge pružaju ravnomjerno s nastankom troškova, troškovi terete usluge u trenutku u vremenu njihova pružanja, odnosno u vremenu nastanka troškova. Sa svrhom ravnomjernog raspoređivanja troškova tijekom poslovne godine, ugostiteljska poduzeća s neravnomjernim poslovanjem raspoređuju troškove iz razdoblja kada ne ostvaruju prihode (pasivno razdoblje) na razdoblje kada ih ostvaruju (aktivno razdoblje).

Apsolutno fiksni troškovi ravnomjerno se raspoređuju na sve mjesece u godini, dok se relativno fiksni troškovi koji nastaju tijekom realizacije proizvoda i ugostiteljskih usluga raspoređuju razmjerno korištenju kapaciteta.

U svrhu raspoređivanja fiksnih troškova tijekom mjeseca može se primijeniti sljedeća formula:

$$FT_m = \frac{FT}{Q} \times q$$

gdje je:

FT_m - fiksni troškovi za tekući mjesec

FT - ukupni fiksni troškovi

Q - ukupan broj ostvarenih ugostiteljskih usluga

q - broj ugostiteljskih usluga tijekom mjeseca.

Tako raspoređeni fiksni troškovi daju realne poslovne rezultate i stvaraju pretpostavke za ispravno praćenje troškova tijekom mjeseca.

Ugostiteljska poduzeća različita po osnovnoj djelatnosti imaju i različitu strukturu troškova. U restoraterstvu je karakterističan visok udio varijabilnih troškova u ukupnim troškovima, dok je u hotelijerstvu prisutan visok udio fiksnih troškova kao posljedica relativno velikog broja zaposlenih na jedinicu kapaciteta i visoke vrijednosti stalne imovine. Kretanje troškova u ovisnosti o stupnju zaposlenosti u pansionom hotelu čija se zaposlenost mjeri brojem ostvarenih pansiona, a kretanje fiksnim i varijabilnim troškovima izraženo indeksnim brojevima, prikazano je u tablici 14.

Tablica 14: Kretanje varijabilnih i fiksnih troškova u ovisnosti o stupnju zaposlenosti

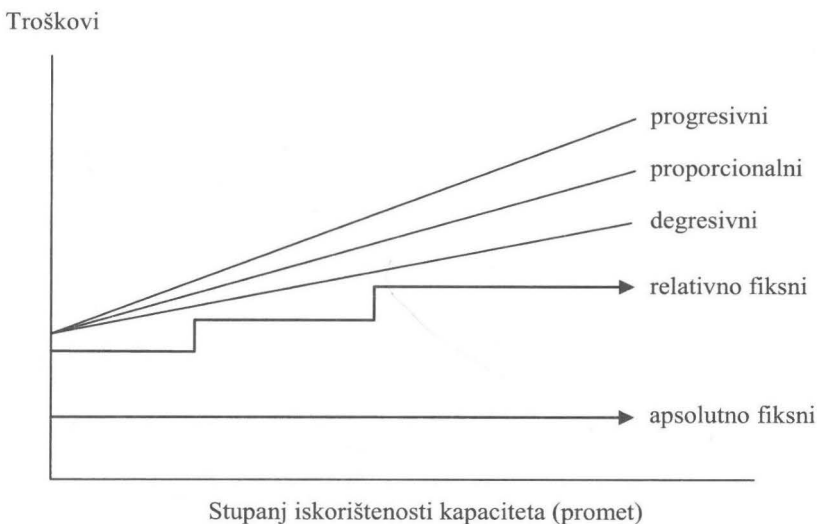
Ostvareni broj pansiona	Fiksni troškovi	Varijabilni troškovi		
		Proporcionalni troškovi	Degresivni troškovi	Progresivni troškovi
100	100	100	100	100
110	100	110	108	111
120	100	120	115	123
130	100	130	122	135

Izvor: V. Borković, A. Kobašić, *Poslovanje ugostiteljskih poduzeća*, Fakultet za turizam i vanjsku trgovinu Sveučilišta u Splitu, Dubrovnik, 1993., str. 41.

Iz podataka u tablici vidljivo je da fiksni troškovi ostaju nepromijenjeni bez obzira na razinu zaposlenosti kapaciteta (ostvareni broj pansiona), dok se varijabilni troškovi mijenjaju s promjenom dinamike zaposlenosti, odnosno ostvarenog broja pansiona. Proporcionalni troškovi prate rast prometa, degresivni troškovi rastu sporije od rasta prometa, a progresivni troškovi rastu brže od rasta prometa (ostvarenog broja pansiona). Fiksni troškovi ostaju nepromijenjeni u određenoj zoni zaposlenosti te se povećavaju prijelazom u "višu" zonu zaposlenosti. U ugostiteljskom poduzeću može, na određenom stupnju zaposlenosti, zbog nastojanja da se stvore uvjeti za prelazak u "višu" fazu zaposlenosti (primjerice, kada hotelsko poduzeće koje posluje sezonski želi produžiti sezonu), doći do porasta relativno fiksnih troškova: povećanja troškova energije i goriva zbog zagrijavanja prostorija, povećanja izdataka za promociju, usluge održavanja, dodatnih troškova rada u produženoj sezoni i sl. Apsolutni troškovi tijekom cijelog tog razdoblja ostaju nepromijenjeni, a varijabilni troškovi se većinom mijenjaju u istom odnosu s obzirom na razinu zaposlenosti ugostiteljskoga poduzeća, odnosno iskorištenost kapaciteta (namirnice i pića i sl.).

Imajući na umu kretanja varijabilnih troškova razumljivo je da se i ukupni troškovi u ugostiteljskom poduzeću mogu kretati proporcionalno, degresivno i progresivno u odnosu na jedinicu usluge (slika 7).

Slika 7: Kretanje ukupnih troškova u ugostiteljskom poduzeću s obzirom na iskorištenost kapaciteta



Izvor: V. Borković, A. Kobašić, *Poslovanje ugostiteljskih poduzeća*, Fakultet za turizam i vanjsku trgovinu Sveučilišta u Splitu, Dubrovnik, 1993., str. 41.

Degresivno kretanje ukupnih troškova posljedica je degresivnog kretanja varijabilnih troškova i fiksnih troškova koji se pri većoj zaposlenosti relativno smanjuju po jedinici (raspoređuju se na veći broj usluga). Progresivno kretanje nastaje pod utjecajem relativno fiksnih i varijabilnih troškova. Može nastati zbog opterećenosti kapaciteta – dodatna radna snaga, prekovremeni rad, povećani troškovi održavanja itd. Između područja degresije i područja progresije nalazi se područje optimalne zaposlenosti u kojem ugostiteljsko poduzeće ostvaruje najniže troškove po jedinici proizvoda, odnosno pružene usluge. Pod pretpostavkom da su prodajne cijene ugostiteljskih usluga iste bez obzira na stupanj zaposlenosti u području optimalne zaposlenosti i dobit po jedinici ugostiteljske usluge biti će najveća.

Ugostiteljska poduzeća koja posluju tijekom cijele godine u području optimalne zaposlenosti ostvaruju najpovoljnije financijske rezultate po jedinici proizvoda, jer su cijene proizvoda približno jednake tijekom cijele godine. Međutim, za ugostiteljska poduzeća koja imaju sezonsko poslovanje ili posluju tijekom cijele godine uz izrazite sezonske oscilacije i koja mijenjaju cijene po sezonama, nije zagantirano ostvarenje maksimalne dobiti u području optimalne zaposlenosti. U ugostiteljskim poduzećima sa sezonskim poslovanjem područje optimalne zaposlenosti uglavnom je vezano za razdoblje sezone poslovanja. S obzirom da kapaciteti tijekom sezone poslovanja nisu gotovo nikad potpuno zaposleni njihova se zaposlenost može povećati:¹²⁵

- intenzivnijim korištenjem kapaciteta tijekom sezone,
- produženjem sezone.

Sezonski hoteli u Republici Hrvatskoj posluju uglavnom 4 do 6 mjeseci, a tijekom tog razdoblja nastoje što intenzivnije koristiti svoje kapacitete. Prosječna iskorištenost hotelskih kapaciteta u Republici Hrvatskoj je niska i iznosi 126 dana. S obzirom na trajanje sezone od 120 do 180 dana, za razdoblje do 120 dana može se smatrati prvom zonom zaposlenosti, razdoblje od 180 do 220 dana drugom zonom zaposlenosti, a iznad 220 dana trećom zonom zaposlenosti. U tom slučaju područje optimalne zaposlenosti bilo bi unutar prve zone poslovanja jer nakon tog razdoblja dolazi do porasta relativno fiksnih troškova i varijabilni troškovi, a usluge se prodaju po nižim cijenama, pa je i dobit manja nego u prvoj zoni poslovanja.

U kontekstu praćenja troškova po reagiranju na stupanj zaposlenosti potrebno je ukazati i na granične troškove. Predstavljaju iznos za koji se mijenjaju

125] Ibid., str. 42.

ukupni troškovi ugostiteljskoga poduzeća, kada se prodaja proizvoda ili usluga poveća za jednu količinsku jedinicu (proizvoda ili usluga). To su, dakle, dodatni troškovi za dodatni dio proizvodnje odnosno pružanja ugostiteljskih usluga, odnosno onaj dio troškova koji ne bi nastao kad se ne bi proizvela posljednja jedinica proizvoda ili usluge.

Razmatranjem troškova prema reagiranju na stupanj zaposlenosti uočava se da se pri svakom novom stupnju zaposlenosti (primjerice, produženju sezone i sl.) pojavljuju novi troškovi, i to uglavnom oni koji su vezani direktno za novu jedinicu proizvoda ili usluge. Granični troškovi u ugostiteljstvu su posebice važni za oblikovanje cijene ugostiteljskih proizvoda.

Ugostiteljski objekt za smještaj će, tako, ukoliko ima uvjete, nastojati produžiti sezonu poslovanja, uz pretpostavku da neće zbog niskih cijena po kojima nudi usluge izvan turističke sezone i visokih troškova koje zahtijeva izvansezonsko poslovanje smanjiti dobit ostvarenu tijekom sezone.

Veliki broj ugostiteljskih objekata za smještaj nalazi svoj interes u poslovanju izvan sezone po cijenama koje odgovaraju graničnim troškovima. Naime, uz prihode od smještaja ostvaruju i neke druge prihode, odnosno dodatne prihode od izvanpansionske potrošnje i dužu zaposlenost sezonskih radnika. Granični troškovi predstavljaju donju granicu prodajne cijene po kojoj se isplati poslovati kraće razdoblje. Kada su prihodi od dodatne prodaje manji od graničnih troškova nije isplativo povećavati prodaju, jer se u tom slučaju stvaraju gubici. Ukoliko dakle, ugostiteljsko poduzeće želi produžiti sezonu može ponuditi usluge po cijeni koje će biti jednake od graničnih troškova po jedinici usluge. Ako je moguće postići višu cijenu razlika između vrijednosti graničnih troškova i postignute cijene predstavlja čisti prihod. Apsolutno fiksni troškovi pri tome se isključuju; oni moraju biti pokriveni prihodima ostvarenim u razdoblju predviđenog stupnja zaposlenosti ugostiteljskoga objekta. Raspoređuje ih se na odgovarajući broj ugostiteljskih usluga ostvarenih uz normalne uvjete poslovanja.

Primjer: Hotel smješten u turističkoj destinaciji orijentiranoj na ljetni odmorišni turizam, posluje u razdoblju od lipnja do kolovoza. Svoje poslovanje želi produžiti na predsezonu (svibanj) i posezonu (rujan i listopad). Tijekom sezone ostvaruje 50.000 noćenja, a produženjem sezone dodatnih 5.000 noćenja. Promjenjivi troškovi (relativno fiksni i varijabilni troškovi) porasli su produženjem sezone za 180.000 kuna. Granični troškovi po noćenju iznosili su 224 kune, što znači da bi hotel produženjem sezone mogao naplaćivati noćenje po toj cijeni da bi zadržao ranije ostvarenu dobit. Međutim, ako naplaćuje noćenje po cijeni od 240 kuna osigurava povećanje dobiti ostvarene u sezoni.

Tablica 15: Donja granica prodajne cijene pansionskih noćenja u hotelu "X"

u kn

Troškovi	Razdoblje		Ukupno
	sezona (50.000)	izvan sezona (+5.000)	
Apsolutni troškovi	4.000.000		4.000.000
Relativni i varijabilni troškovi	2.800.000	1.120.000	3.920.000
Dobit	2.000.000	80.000	2.800.000
Ukupan prihod	8.800.000	1.200.000	10.720.000

Izvor: Izradio autor.

Pomoću graničnih troškova mogu se mjeriti i učinci promjene prodajnih cijena, promjene iznosa troškova i promjene veličine prometa. Pri tome se mogu utvrditi potrebne promjene cijena da bi se kompenzirao učinak rasta troškova, i koliki promet treba ostvariti uz pretpostavku da se mijenjaju cijene, a da troškovi ostaju isti. Za izračunavanje gornje granice koristi se sljedeća formula:

$$P = \frac{FT + V}{C - T_g}$$

gdje je:

P - promet

FT - fiksni troškovi

V - željeni višak

C - prodajna cijena

T_g - granični trošak

U konkretnom slučaju, u danom primjera zamišljenog hotela, potreban promet uz nepromijenjenu cijenu i troškove bio bi sljedeći:

$$P = \frac{4.000.000 + 80.000}{400 - 224} = 23.181$$

Uz promjenu cijene dolazi do promjene potrebne razine ostvarenog prometa koji osigurava jednak financijski rezultat. Porast cijene omogućit će veći financijski rezultat uz isti promet, smanjenje prometa uz isti financijski rezultat. Suprotno, povećanje graničnih troškova zahtijevati će rast prometa za isti financijski rezultat i, obrnuto, smanjenje graničnih troškova uzrokovati će uz isti financijski rezultat smanjenje prometa.

U kontekstu analiziranja troškova s obzirom na reagiranje na zauzetost odnosno iskorištenost kapaciteta potrebno je ukazati na reagibilnost i remanenciju troškova.

Reagibilnost troškova je osjetljivost troškova na promjene iskorištenosti kapaciteta. Koeficijent te osjetljivosti može se izračunati kao odnos između intenziteta troškova i intenziteta porasta iskorištenosti kapaciteta, izražen u postotku:

$$h = \frac{\Delta T\%}{\Delta Q\%}$$

gdje je:

h = koeficijent reagibilnosti troškova

ΔT = prirast troškova ($T_2 - T_1$)

ΔQ = prirast količine ($T_2 - T_1$)

ΔQ = prirast troškova u postotku

ΔQ = prirast količine učinka u postotku

Koeficijent reagibilnosti može biti 0, 1, manji od 1 i veći od 1:

- 0 - nema rasta troškova; riječ je samo o fiksnim troškovima unutar izračunatih stupnjeva iskorištenosti kapaciteta,

- 1 - intenzitet porasta troškova jednak je intenzitetu porasta količine učinaka; troškovi su proporcionalni između izračunatih stupnjeva iskorištenosti kapaciteta,
- > 1 - intenzitet rasta troškova brži je od intenziteta rasta količine učinaka; radi se o progresivnosti troškova između izračunatih stupnjeva iskorištenosti kapaciteta,
- osjetno > 1 - između izračunatih stupnjeva iskorištenosti kapaciteta pojavljuju se i relativno fiksni troškovi,
- < 1 - intenzitet rasta troškova je sporiji od rasta količine učinka; riječ je o regresivnosti troškova između izračunatih stupnjeva iskorištenosti kapaciteta.

Remanencija troškova, odnosno otpornost, inverzibilnost troškova pojavljuje se kod smanjivanja iskorištenosti kapaciteta, a očituje se u tome da se troškovi smanjuju kod smanjenja iskorištenosti kapaciteta. Troškovi koji nastaju pri smanjivanju iskorištenosti kapacitete nazivaju se remanentni troškovi, a izračunavaju se kao razlika između troškova istog stupnja iskorištenosti kapaciteta prije povećanja i nakon smanjivanja. Remanencija troškova nastaje, prvenstveno, kao posljedica relativno fiksnih troškova, a ponekad i neproporcionalno varijabilnih troškova.

Poznavanje troškova s obzirom na stupanj zauzetosti, odnosno iskorištenosti kapaciteta veoma je važna za ugostiteljsko poduzeće, posebice za poduzeća koja žele produžiti turističku sezonu i na razdoblje manje iskorištenosti kapaciteta.

4.2.4. Troškovi po mogućnosti dodjeljivanja segmentima ili centrima odgovornosti

Na razini centara odgovornosti u ugostiteljskom poduzeću mogu se pratiti svi varijabilni troškovi i dio fiksnih troškova koji se nedvojbeno mogu dodijeliti određenom segmentu. Takva kombinacija troškova naziva se kontrolabilni troškovi. Nasuprot kontrolabilnim troškovima su nekontrolabilni troškovi, a to su oni troškovi za koje ne postoji opravdanje obuhvaćanja na toj hijerarhijskoj razini.

Nakontrolabilne troškove menadžeri centra odgovornosti nemaju mogućnost utjecaja u kratkom roku. Potrebno je, također, istaknuti da kontrolabilan trošak na nižoj hijerarhijskoj razini ne može biti istovremeno kontrolabilan trošak na

višoj razini, odnosno na razini poslovnog sustava. S druge strane, nekontrolabilan trošak može u kratkom roku postati kontrolabilan u dugom roku. Primjerice, troškovi amortizacije su u kratkom roku nekontrolabilni jer se na njihovu visinu ne može utjecati, ali na dugi rok, primjerice nakon odluke menadžmenta o realizaciji investicijskog projekta, moguće je pratiti utjecaj te odluke na visinu troška amortizacije koji na duži rok postaje kontrolabilan.¹²⁶

S aspekta ekonomike poduzeća potrebno je pratiti i analizirati troškove koji se javljaju uz strateške poslovne odluke, i to u uvjetima kada je prisutna potreba proširenja asortimana ugostiteljskih proizvoda i usluga u uvjetima ograničenja kapaciteta. Troškovi povezani s otklanjanjem “uskih grla”, u uvjetima ograničenih kapaciteta nazivaju se oportunitetnim troškovima. Oni zapravo predočuju žrtvovani poslovni rezultat (ponekad i žrtvovani doprinos za pokriće apsolutno fiksnih troškova i dobitka) koji bi se realno mogao ostvariti u slučaju drugačije poslovne odluke.¹²⁷ Oportunitetni troškovi u hotelijerstvu najčešće se javljaju kod izbora različitih kanala prodaje ili ciljnih tržišnih segmenata.

4.2.5. Troškovi po odnosu prema učincima - proizvodima i uslugama

Nositelji troškova su učinci zbog kojih nastaje trošak, odnosno, proizvodi i ugostiteljske usluge. Oni dovode do kategorije troškova proizvoda ili troškova proizvodnje. To su troškovi koji nastaju u procesu proizvodnje, a mogu se nedvojbeno dodijeliti jednom proizvodu ili usluzi. Troškovi proizvoda se uvijek vezuju uz jedinicu proizvoda ili usluge, što znači da utječu na visinu troškova koja će se iskazati u strukturi vrijednosti zaliha gotovih proizvoda. Njihovo uključivanje u vrijednost zaliha ovisi o tome primjenjuje li se pristup ukupnih troškova ili pristup troškova prodanih učinaka. O tome ovisi i rezultat, ovisno o tome da li će se prihodi ostvareni prodajom tih učinaka suprotstavljati ukupnim ili varijabilnim troškovima proizvoda. U ugostiteljskim poduzećima nema zaliha gotovih proizvoda, pa se tim pristupom utvrđuje vrijednost interno i/ili tržišno priznatih učinaka.

Suprotno troškovima proizvoda nastaju troškovi razdoblja. To su oni troškovi koji se ne mogu neposredno dodijeliti pojedinom proizvodu ili ugostiteljskoj usluzi, već su rezultat aktivnosti onih poslovnih funkcija koje nisu direktno

126] M. Peršić, S. Janković, op. cit., str. 94.

127] A. Jelavić et al., op. cit., str. 191.

angažirane na stvaranju proizvoda i ugostiteljskih usluga, već stvaraju uvjete poslovanja. Troškovi razdoblja ne ulaze u vrijednost učinaka, ali ni u vrijednost rashoda, već se pokrivaju iz prihoda razdoblja i najčešće imaju karakter fiksnih troškova uz sva njihova obilježja. Užim pojmom troškova razdoblja obuhvaćeni su tzv. troškovi neproizvodnje. U ovu skupinu troškova uključeni su:

- troškovi marketinga
- troškovi prodaje
- troškovi administracije i sl.

Cilj troškova neproizvodnje je osigurati kriterije za planiranje, praćenje i kontrolu troškova poslovnih funkcija, kako bi se realno procijenilo kolika je njihova vrijednost, a čime se doprinosi procesu racionalizacije njihovih troškova.

4.3. Planiranje, analiza i racionalizacija troškova u poduzeću

Planiranje troškova sastavni je dio ukupnog planiranja poslovanja ugostiteljskoga poduzeća. Temelji se na planiranju količine proizvoda i usluga ugostiteljskoga poduzeća. Provodi se u sklopu planiranja prihoda. Baza plana je, primjerice, planiranje prihoda ranijih razdoblja, zaprimljene rezervacije, narudžbe i prognoze prodaje i sl.¹²⁸ Ukupan plan troškova u ugostiteljskom poduzeću obuhvaća:

- plan troškova materijala
- plan troškova kadrova
- plan ostalih direktnih troškova.

Plan troškova materijala sastavlja se posebno za hranu, piće i ostale usluge. Obuhvaća troškove materijala onih usluga koje su namijenjene gostima. Pri izradi ovog plana polazi se od relativnog udjela troškova materijala u planiranom prihodu usluga hrane i pića. Taj je udio kod ugostiteljskih poduzeća često različit, a utvrđuje se na temelju vlastitih kalkulacija ugostiteljskoga poduzeća i postavlja kao cilj za buduće vremensko razdoblje. Kao model obračuna troškova može se uzeti postotak udjela materijala u visini od 35 % kod hrane, 22 % kod pića te 50

^{128]} T. Luković, U. Lebefromm, *Controlling - Konceptija i slučajevi*, prva knjiga, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, 2009., str. 359.

% za ostale usluge.¹²⁹ Troškovi materijala mogu se planirati na temelju normativa za sirovine, namirnice i pića, dok se utrošak energenata može planirati na temelju iskustava o trošenju u slični objektima.

Plan troškova kadrova utvrđuje se na temelju potrebnog broja kadrova u ugostiteljskom poduzeću, a obuhvaća bruto plaće stalnih i sezonskih kadrova (socijalna davanja, naknade i davanja za mirovinsko osiguranje, troškovi prijevoza, porezi, prirezi, naknade za korištenje godišnjeg odmora, božićnice i sl.). Planu troškova kadrova se treba posvetiti posebna pozornost s obzirom da su troškovi kadrova jedna od najvećih stavki u ugostiteljstvu.

Mjesečni plan troškova kadrova izrađuje se na temelju plana prihoda usluga smještaja, hrane i pića, odnosno planirane iskorištenosti kapaciteta. Posebno se izrađuje za stalno zaposlene kadrove, a posebno za sezonski zaposlene kadrove za odjeljenja smještaja, prehrane i pića. Pri planiranju treba uzeti u obzir i da li u ugostiteljski objekt dolaze grupe gostiju ili individualni gosti te u kojem vremenskom razdoblju gosti dolaze u ugostiteljski objekt u većem broju, kako bi se što bolje rasporedili kadrovi s obzirom na obim posla, da li će se uzimati dodatno osoblje ili će se preraspodijeliti osoblje iz drugih odjeljenja. Zaposleni kadar na općim poslovima (uprava, odjel prodaje i marketinga i sl.) nije u korelaciji s iskorištenosti kapaciteta, te se određuje u skladu s potrebama ugostiteljskoga poduzeća i obično je fiksna tijekom cijele godine.

Temeljem planirane produktivnosti rada za svaki odjel ugostiteljskoga poduzeća određuje se standardni broj sati rada po djelatniku za pojedina odjeljenja. Godišnji odmori, slobodni dani, slobodni sati i sl. sastavni su dio kvantitativnog plana. Kao rezultat se dobiva neto planirano vrijeme rada po djelatniku u satima i danima.

Plan troškova kadrova potrebno je izraditi za svaki odjel, a obuhvaća bruto plaće i naknade djelatnika, troškove osiguranja, prijevoza, prehrane i druge troškove.

Plan ostalih direktnih troškova obuhvaća:

- troškove pranja rublja,
- provizije turističkim agencijama za agencijske goste,
- troškove cvijeća, dekoracije i sl. za javne prostorije (hol, recepcija, restoran i sl.),

¹²⁹ M. Peršić, S. Janković, op. cit., str. 128.

- materijal za čišćenje (sav materijal za čišćenje soba, javnih prostorija, restorana i dr.),
- strane usluge čišćenja,
- papirnu konfekciju i tiskanice,
- otpisano rublje,
- TV pretplatu,
- glazbu i zabavu,
- telefon,
- tekuće održavanje i dr.

Jedan od temeljnih zadataka ekonomike poduzeća je analiza troškova. Analiza je aktivnost usmjerena na istraživanje uzroka odstupanja ostvarenih od planiranih iznosa. Tek nakon provedene analize može se pristupiti otklanjanju nastalih odstupanja. Analiza, nadalje, omogućava dolaženje do spoznaja o mogućnosti smanjenja troškova i povećanja ekonomičnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća i u konačnici ostvarenja veće dobiti. Analizirati se mogu troškovi po vrstama troškova, funkcijama, mjestima i nositeljima troškova. Za ugostiteljstvo je važno analiziranje:

- kretanja troškova prema njihovom reagiranju na stupanj zaposlenosti (zauzetosti kapaciteta),
- kretanja fiksnih i varijabilnih troškova,
- graničnih troškova,
- kvantitativan odnos troškova i prihoda.

Ovisno o značenju pojedinih troškova analiza se može obavljati u različitim vremenskim intervalima te usporedbom s drugim ugostiteljskim poduzećima. Analizu troškova prati veliki broj problema, među kojima se mogu izdvojiti sljedeći:

- veliki dio troškova javlja se kao indirektni ili zajednički troškovi te je njihovo raspoređivanje po mjestima, funkcijama i nositeljima troškova,
- indirektni troškovi se prenose po mjestima putem određenih ključeva koji ne odražavaju stvarno stanje,
- česte su promjene cijena koje znatno odstupaju od planskih cijena.

Analizu nije moguće izvršiti za sve troškove, pa ju je potrebno ograničiti na one troškove koji prezentiraju kretanje osnovnih grupa troškova. Analiziraju se

troškovi materijala, troškovi rada, troškovi prodaje, troškovi nabave i dr. Pri tome se koriste različiti pokazatelji:

$$1. \text{ Iskorištenje materijala} = \frac{\text{otpad materijala}}{\text{ukupni materijal}}$$

$$2. \text{ Troškovi rada} = \frac{\text{plaće}}{\text{ukupni troškovi}} \text{ i } \frac{\text{plaće}}{\text{ukupni prihod}}$$

$$3. \text{ Troškovi stalne imovine} = \frac{\text{amortizacija}}{\text{ukupni troškovi}} \text{ i } \frac{\text{troškovi održavanja i osiguranje}}{\text{ukupni troškovi}}$$

$$4. \text{ Troškovi prodaje} = \frac{\text{troškovi prodaje}}{\text{vrijednost prodaje}}$$

$$5. \text{ Troškovi nabave} = \frac{\text{zavisni troškovi nabave}}{\text{nabavna vrijednost robe}} \text{ ili } \frac{\text{troškovi skladištenja}}{\text{nabavna vrijednost robe}}$$

Analiza troškova može biti interna analiza i eksterna analiza. Interna analiza je usmjerena na postizanje ciljeva ugoditeljskoga poduzeća, te daje informacije o odstupanju od planiranih troškova. Eksterna analiza se provodi usporedbom s drugim poduzećima. Pri tome se pojavljuju različiti čimbenici koji otežavaju usporedbu. Ti čimbenici su:

- različita lokacija uspoređivanog poduzeća i njegovih objekata - lokacijske prednosti odražavaju se na poslovanje poduzeća; utjecaj lokacije može se promatrati kroz neposredno smanjivanje ili povećavanje troškova repromaterijala, tuđih usluga, održavanja i transporta;
- različita veličina poduzeća i objekta - bitno utječe na troškove jer su, u pravilu, fiksni troškovi većih objekata proporcionalno manji nego odgovarajući troškovi manjih objekata u odnosu na jedinicu proizvoda i usluga; veličina objekta utječe na racionalnije korištenje reprodukcijских materijala, radne snage i sl.;
- različit stupanj zaposlenosti (iskorištenosti kapaciteta) - fiksni troškovi se različito raspoređuju na različitom stupnju zaposlenosti kapaciteta, što otežava usporedbu kod poduzeća s različitim stupnjem zaposlenosti,

- različita tehnička opremljenost i tehnički uvjeti - veći stupanj opremljenosti smanjuje troškove rada i obrnuto;
- različita kvalifikacijska struktura osoblja - bolja kvalifikacijska struktura smanjuje troškove i obrnuto;
- različita struktura proizvoda i usluga - odražava se na troškove kroz angažiranje pojedinih čimbenika proizvodnje;
- razlike u internim učincima i organizaciji rada - interni učinci, kao rezultat bolje organizacije rada, povoljnih uvjeta rada i bolje tehničke opremljenosti, stimulativnih mjera nagrađivanja, opće klime u poduzeću i dr., imaju veliki utjecaj na kretanje troškova;
- razlike u vrijednosti imovine i uvjetima njenog aktiviranja - u vezi s vrijednosti imovine najviše su evidentni troškovi amortizacije, održavanja, troškovi osiguranja i sl., koji su različiti u odnosu na vrijednost imovine ugostiteljskoga poduzeća.

Temeljem izvršene analize troškova pronalaze se načini sniženja troškova. Na sniženje troškova utječe veći broj čimbenika:

- količinski (bolje korištenje materijala, povećanje stupnja zaposlenosti kapaciteta i sl.);
- vrijednosni (nabava po povoljnijim cijenama, povoljne cijene prijevoza i sl.);
- stimulativni (premije za uštede, povoljni uvjeti rada, normativi i sl.);
- supstitucija materijala jeftinijim, izdašnijim i sl., uz uvjet da kvaliteta ostane na istoj razini.

Racionalizacija i povećanje proizvodnosti rada, stimulativna raspodjela plaća prema radnom učinku, stvaranje povoljne radne klime u poduzeću, smanjenje fluktuacije kvalitetnih radnika i sl., čimbenici su koji utječu na snižavanje troškova rada.

Troškovi različitih funkcija u ovisnosti su od organiziranosti i stručnosti nositelja pojedinih funkcija. Tako se primjerice, troškovi u proizvodnji hrane mogu smanjiti ekonomičnijim korištenjem materijala, ali i boljom organizacijom tehnološkog procesa. Na sniženje troškova može se utjecati i ubrzanjem procesa proizvodnje korištenjem poluproizvoda, odnosno prethodno pripremljenih proizvoda.

Racionalizacija troškova prodaje uključuje poznavanje čimbenika koji utječu na visinu troškova prodaje: planiranje prodaje, organizacija odjela prodaje,

politika prodaje i posebno cijena, provizije, popusti, putni troškovi, izdaci za dnevnicu prodajnog osoblja i sl.

Praćenje i kontrola troškova važan je čimbenik njihove racionalizacije. Stoga se u velikim ugostiteljskim poduzećima strukturiraju odjeli kontrole čijim se djelovanjem postižu uštede na svim razinama i vrstama troškova.

4.4. Proračun troškova za različite stupnjeve iskoristivosti kapaciteta

Uspješnost poslovanja ugostiteljskoga poduzeća bitno ovisi o poznavanju koštanja proizvodnje odnosno pružanja usluga (količine učinaka). Za preračunavanje troškova količine učinaka koriste se poznati troškovi iskorištenosti kapaciteta. Pri tome je potrebno odrediti odnos između prosječnoga promjenjivog, prosječnoga dopunskog i graničnoga troška.

Prosječni varijabilni trošak je prosječni varijabilni trošak svih učinaka određenog stupnja iskorištenosti kapaciteta, a dobije se prema jednadžbi:

$$v = \frac{V}{Q}$$

gdje je:

v = prosječni varijabilni trošak

V = promjenjivi varijabilni trošak

Q = količina učinaka

Suprotno tome, prosječni dopunski trošak (t_d) je prosječni trošak dopunske količine učinaka, a dobije se uz pomoć sljedeće jednadžbe:

$$t_d = \frac{T_d}{Q_d}$$

gdje je:

t_d = prosječni dopunski trošak

T_d = dopunski trošak

Q_d = dopunska količina učinaka

Dopunski trošak (T_d) predstavlja razliku troškova između dva stupnja iskorištenosti kapaciteta ($T_2 - T_1$), a sadrži varijabilne troškove (iznimno i dio fiksnih, i to relativno fiksnih troškova). U slučaju sezonskog hotela koji želi posloovati i izvan sezone, prosječni promjenjivi troškovi sadržavati će i relativno stalne troškove (primjerice, troškove grijanja), a ako povećava kapacitet i apsolutno stalne troškove.

Gраниčni trošak (t_g) je trošak proizvedene posljednje jedinice učinaka (proizvoda i usluga) i u pravilu sadrži samo varijabilne troškove. Predstavlja razliku troškova između dva stupnja iskorištenosti kapaciteta ($T_2 - T_1$), kad se ti stupnjevi iskorištenosti razlikuju samo za jednu jedinu jedinicu učinka (kada je $Q_2 - Q_1 = 1$).

U slučaju da su svi varijabilni troškovi proporcionalni, za sve razine iskorištenosti kapaciteta prosječni varijabilni, prosječni dopunski i granični trošak biti će uvijek isti ($v = t_d = t_g$).

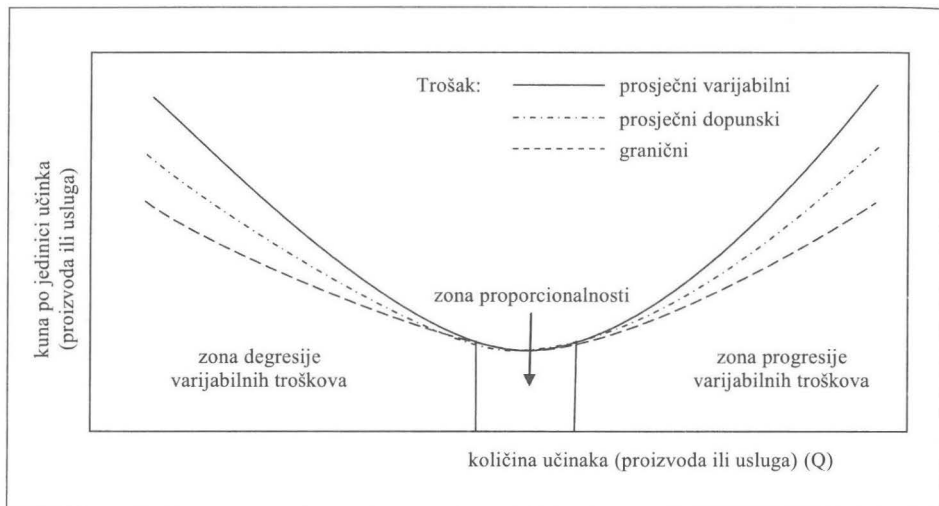
Ako postoje neproporcionalno varijabilni troškovi, prosječni varijabilni, prosječni dopunski i granični trošak neće biti uvijek isti. Identificiraju se tri moguća odnosa između njih:¹³⁰

- zona degresivnosti varijabilnih troškova - povećanjem iskorištenosti kapaciteta (povećanjem količine učinaka) prosječni varijabilni trošak se smanjuje, prosječni dopunski trošak se smanjuje brže od prosječnog varijabilnog, a najbrže se smanjuje granični trošak; $t_g < t_d < v$,
- zona proporcionalnosti varijabilnih troškova - prosječni varijabilni trošak se ne mijenja, dok ukupni promjenjivi troškovi rastu razmjerno povećanju količine učinaka, pa prosječni dopunski i granični troškovi ostaju nepromijenjeni; $t_g = t_d = v$,
- zona progresivnosti varijabilnih troškova - povećanjem količine učinka raste prosječni varijabilni trošak, prosječni dopunski trošak raste brže od prosječnog varijabilnog troška, a prosječni dopunski trošak je veći od prosječnog varijabilnog; $t_g > t_d > v$.

Odnos prosječnog varijabilnog, prosječnog dopunskog i graničnog troška može se prikazati grafički na slici 8.

130] A. Jelavić et al., op. cit., str. 257.

Slika 8: Odnos varijabilnog, prosječnog dopunskog i graničnog troška



Izvor: A. Jelavić et al., *Ekonomika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1995., 3.

Uz poznat prosječni varijabilni trošak za Q_1 i koeficijent reagibilnosti varijabilnih troškova između Q_1 i Q_2 , može se izračunati prosječni dopunski trošak za dopunsku količinu učinaka. Pri tome se koristi sljedeća jednadžba:

$$t_d = v_1 h_v, \text{ odnosno } v_1 = \frac{t_d}{h_v}$$

gdje je:

v_1 = prosječni dopunski trošak za dopunsku količinu učinaka

t_d = prosječni varijabilni trošak za Q_1

h_v = koeficijent reagibilnosti varijabilnih troškova između Q_1 i Q_2 .

Primjer:

Varijabilni troškovi pri pružanju 1.000 usluga polupansiona iznose 300.000 kuna. Koliko će iznositi prosječni trošak za dopunsku količinu učinaka, ako je koeficijent reagibilnosti varijabilnih troškova između realiziranih 1.000 i 1.500 noćenja 0,95?

$$v_1 = \frac{300.000}{1.000} = 300 \text{ kuna/polupansionu}$$

$$t_d = 300 \times 0,95 = 285 \text{ kuna/polupansionu.}$$

Izračun prosječnog troška može se izvršiti dijeljenjem ukupnih troškova (T) s realiziranom količinom proizvoda ili usluga (količinom učinaka) (Q):

$$t = \frac{T}{Q}$$

gdje je:

t = prosječni trošak

T = ukupni troškovi (suma varijabilnih i fiksnih troškova)

Q = količina učinaka.

U slučaju kada su svi varijabilni troškovi proporcionalni, te je promjenjivi varijabilni trošak uvijek isti bez obzira na količinu učinaka, prosječni trošak može se izračunava na sljedeći način:

$$T = \frac{F}{Q} + v_p$$

gdje je:

T = ukupni troškovi

F = fiksni troškovi

Q = količina učinaka

v_p = prosječni varijabilni trošak.

Kod proporcionalnih varijabilnih troškova visina prosječnog varijabilnog i prosječnog dopunskog troška jednaka je.

Primjer:

Fiksni troškovi ugostiteljskoga poduzeća iznose 2.000.000 kuna. Svi varijabilni troškovi su proporcionalni i iznose po realiziranom polupansionu 200 kuna. Prosječni troškovi za realizaciju 10.000, 15.000 i 20.000 usluga polupansiona iznose:

$$t_{10.000} = \frac{2.000.000}{10.000} + 200 = 400 \text{ kuna/polupansionu,}$$

$$t_{15.000} = \frac{2.000.000}{15.000} + 200 = 333,33 \text{ kune/polupansionu,}$$

$$t_{20.000} = \frac{2.000.000}{20.000} + 200 = 300 \text{ kuna/polupansionu.}$$

Iz primjera je vidljivo da se u slučaju proporcionalnih varijabilnih troškova ukupni troškovi smanjuju s rastom količine učinka, u ovom slučaju polupansiona.

4.5. Troškovi, prihodi i iskorištenost kapaciteta

Dobit kao rezultat poslovanja ugostiteljskoga poduzeća temeljni je čimbenik njegovoga opstanka na turističkom tržištu. Stoga menadžment treba sagledati odnos troškova i prihoda na određenom stupnju iskorištenosti kapaciteta ugostiteljskoga poduzeća, kako bi došao do saznanja da li poduzeće posluje s dobitkom ili gubitkom, odnosno pri kojem će stupnju iskorištenosti kapaciteta postići maksimalno mogući pozitivni poslovni rezultat (dobit). Na poslovni rezultat ugostiteljskoga poduzeća u kratkom razdoblju utječe visina varijabilnih troškova koji nastaju na različitim stupnjevima iskorištenosti kapaciteta, dok fiksni troškovi ostaju nepromijenjeni, ali samo do gornje granice iskorištenosti kapaciteta, nakon čega nastupaju oportunitetni troškovi.

Analiza troškova i prihoda u odnosu na iskorištenost kapaciteta usko je povezana uz točku pokrića troškova. Točka pokrića može se izraziti u:

- u količini učinka i
- visini prihoda.

U točki pokrića troškova (granica rentabilnosti) troškovi i prihodi jednaki su u promatranom obračunskom razdoblju, najčešće poslovnoj godini. To je, dakle, točka u kojoj nema ni dobitka ni gubitka, odnosno financijski rezultat poslovanja jednak je nuli. Analizom točke pokrića može se doći do tzv. sigurnosnih koeficijenata (ili stopa) koje pokazuju koliko ugostiteljsko poduzeće može podnijeti djelovanje negativnih utjecaja na poslovanje (pad potražnje na turističkom tržištu, smanjenje prodajnih cijena ugostiteljskih proizvoda i usluga, povećanje cijene inputa i sl.), a da pri tome ne posluje s gubitkom.

Točka pokrića troškova dobije se računski, kao odnos fiksnih troškova i razlike prodajne cijene i prosječnog varijabilnog troška, prema sljedećoj jednadžbi:

$$Q_{pt} = \frac{F}{c - v}$$

gdje je:

- Q_{pt} = točka pokrića troškova (u količini)
- F = fiksni troškovi
- c = prodajna cijena
- v = prosječni varijabilni trošak.

Točka pokrića troškova izražena količinom učinaka odnosno količinom realiziranih proizvoda i usluga u ugostiteljskom poduzeću govori sljedeće:

- ako je tijekom obračunskog razdoblja prodana manja količina proizvoda i usluga od točke pokrića troškova, ugostiteljsko poduzeće će poslovati s gubitkom na kraju obračunskog razdoblja;
- ako je tijekom obračunskog razdoblja prodana količina proizvoda i usluga jednaka točki pokrića troškova, ugostiteljsko poduzeće posluje na granici rentabilnosti (nema ni dobitka ni gubitka);

- ako je tijekom obračunskog razdoblja prodana veća količina proizvoda i usluga od točke pokrića troškova ugostiteljsko poduzeće će ostvariti dobit.

Primjer:

Ugostiteljsko poduzeće raspolaže kapacitetom od 50 smještajnih jedinica te tijekom obračunskog razdoblja (poslovna godina) može ostvariti 18.000 noćenja. Pri pružanju usluga smještaja za 12.000 noćenja ima sljedeće troškove: fiksni 2.000.000 kuna i varijabilni 700.000 kuna. Prodajna cijena je 350 kn po noćenju. Uz koji će postotak iskorištenosti kapaciteta (zauzetost smještajnih jedinica) to poduzeće imati prihode dostatne za pokriće troškova?

$$v = \frac{700.000}{12.000} = 58,33 \text{ kune/noćenju}$$

$$Q_{pt} = \frac{2.000.000}{350 - 58,33} = 6.857 \text{ noćenja.}$$

Q_{pt} pokazuje da će ugostiteljsko poduzeće u danim uvjetima u poslovnoj godini već s 6.857 ostvarenih noćenja ostvariti prihode potrebne za pokriće troškova.

Osim količinski, točka pokrića troškova može se izraziti u postotku iskorištenosti kapaciteta ($Q_{pt\%}$). Dobije se iz odnosa potrebne količine učinaka i kapaciteta:

$$Q_{pt\%} = \frac{Q_{pt}}{Q_{max}} \cdot 100$$

U danom primjeru točka pokrića iznosi:

$$Q_{pt\%} = \frac{6.857}{18.000} = 38,1\%$$

To znači da je ugostiteljskom poduzeću u danim uvjetima dovoljno da u obračunskom razdoblju (poslovnoj godini) iskoristi 38,1% svojih kapaciteta za

pokriće troškova. Ako iskoristi kapacitet ispod tog postotka ostvariti će gubitak, a ako iskoristi kapacitet iznad tog postotka ostvariti će dobitak.

Točka pokrića se mijenja u ovisnosti o promjenama prodajnih i nabavnih cijena, promjeni odnosa između varijabilnih i fiksnih troškova, odnosno u ovisnosti o svim čimbenicima koji utječu na troškove i prihode ugostiteljskoga poduzeća.

Kada su varijabilni troškovi neproporcionalni izračunavanje točke pokrića je otežano, jer zbog nepoznate točke pokrića (koji se traži) nije poznat ni koeficijent reaktivnosti varijabilnih troškova. Izračun točke pokrića u tom slučaju nije točan, pa može poslužiti samo kao orijentacijska točka za donošenje odluka.

Točka pokrića izražava se u količini učinka samo u slučaju kada poduzeće proizvodi samo jedan učinak, odnosno kada u svojoj ponudi ima samo jednu vrstu proizvoda ili usluge. Kada je, međutim, riječ o više vrsta proizvoda ili usluga, točka pokrića izražava se visinom prihoda. Ako je poznat Q_{pt} točka pokrića se izračunava na sljedeći način:

$$C_{pt} = c \cdot Q_{pt}$$

gdje je:

C_{pt} = točka pokrića izražena u prihodima

Q_{pt} = točka pokrića troškova

c = prodajna cijena.

Kada se radi o više vrsta učinaka primjenjuje se sljedeća jednadžba:

$$C_{pt} = \frac{C \cdot F}{C - V}$$

gdje je:

C_{pt} = točka pokrića izražena u prihodima

F = fiksni troškovi

C = prihodi

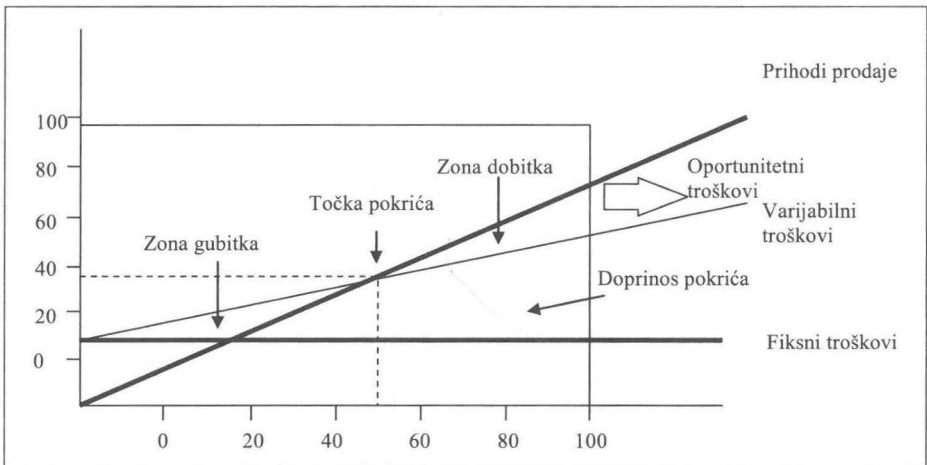
V = varijabilni troškovi.

Točku pokrića izraženu u visini prihoda treba shvatiti kao orijentacijsku točku jer ne daje sasvim točne podatke.

Odnos prihoda, troškova i rezultata na određenom stupnju iskoristivosti kapaciteta može se grafički prikazati slikom 9. Iz grafičkog prikaza jasno se mogu iščitati osnovni odnosi između troškova i prihoda s obzirom na stupanj iskoristivosti kapaciteta:

- ako ugostiteljsko poduzeće ne koristi svoje kapacitete (miruje), ostvarit će gubitak u visini fiksnih troškova;
- ako ugostiteljsko poduzeće koristi svoje kapacitete ispod točke pokrića, također će ostvariti gubitak, ali će se taj gubitak smanjivati s visinom iskoristivosti kapaciteta;
- ako je iskorištenost kapaciteta ugostiteljskoga objekta jednaka točki pokrića, ugostiteljsko poduzeće neće ostvariti ni dobitak ni gubitak;
- ako je iskorištenost kapaciteta veća od točke pokrića, ugostiteljsko poduzeće će ostvariti dobitak; s povećanjem iskorištenosti kapaciteta raste dobit ugostiteljskoga poduzeća;
- maksimalnu dobit ugostiteljsko poduzeće će ostvariti pri gornjoj granici iskorištenosti kapaciteta.

Slika 9: Grafički prikaz odnosa troškova, prihoda i rezultata na određenom stupnju iskoristivosti kapaciteta



Izvor: R. H. Garrison, E. W. Noreen, *Managerial Accounting*, 10th ed., McGraw-Hill Irwin, Boston, New York, 2003., str. 232.

Za svako ugostiteljsko poduzeće potrebno je unaprijed utvrditi kakav se poslovni rezultat može očekivati pri određenoj iskorištenosti kapaciteta i u danim uvjetima, kako bi se mogli planirati troškovi i prihodi pri realizaciji proizvoda i usluga ugostiteljskoga poduzeća, te formirati cijene proizvoda i usluga.

4.6. Funkcionalna analiza vrijednosti ugostiteljskih usluga

Funkcionalna analiza vrijednosti ugostiteljskih usluga koristi se u otkrivanju i smanjenju nepotrebnih troškova ugostiteljskoga poduzeća, a da pri tome kvaliteta proizvoda i usluga ostane na istoj razini. Analiziraju se funkcije, troškovi i vrijednosti proizvoda i usluga. Funkcionalnom analizom raščlanjuju se funkcije proizvoda na sastavne elemente, a ispitivanjem odnosa funkcija i troškova dolazi se do spoznaja o troškovima pojedinih funkcija na temelju kojih se donose zaključci o visini troškova i njihovoj opravdanosti.

Turist izabire onaj proizvod odnosno uslugu kojom će zadovoljiti svoje potrebe. Zadovoljenje potreba ovisno je o funkcijama koje proizvod ili usluga imaju. Turist će, dakle, izabrati onaj proizvod ili uslugu koji će zadovoljiti njegove potrebe. Pri tome je potrebno razlikovati stvarne i željene funkcije proizvoda i usluge.

Ugostiteljsko poduzeće, kao pružatelj usluga nastoji oblikovati uslugu s funkcijama koja će zadovoljiti potrebe turista, odnosno koje turista traži. Usluge s većim brojem funkcija omogućavaju veće zadovoljenje potreba turista. Međutim, veći broj funkcija povećava troškove pružanja ugostiteljskih usluga i u konačnici povećava cijenu usluge. Stoga je potrebno naći optimum između broja funkcija i cijene proizvoda. U svrhu postizanja optimuma između funkcija usluga i troškova njihove realizacije potrebno je istražiti funkcije usluga, s jedne strane, i troškove sadržane u procesu pružanja ugostiteljski usluga. Cilj je istraživanja maksimalna racionalizacija procesa pružanja ugostiteljskih usluga, ali i poslovanja ugostiteljskoga poduzeća u cjelini.

Istraživanjem funkcija dolazi se do sljedećih spoznaja:

- koje funkcije ugostiteljska usluga ima, ili koje trenutno obavlja,
- koje funkcije treba obavljati sa stajališta turista i
- koje funkcije obavljaju usluge konkurentnih poduzeća.

Cilj funkcionalne analize vrijednosti je utvrditi i ukloniti nepotrebne troškove, pa je u svrhu njezina provođenja potrebno poznavati troškove i teoriju troškova. Troškovi za, potrebe funkcionalne analize vrijednosti, dijele se na:

- troškove vezane uz ugostiteljsku uslugu (varijabilne troškove) i
- troškove vezane za kapacitet i pripravnost ugostiteljskoga poduzeća (fiksne troškove).

Za analizu vrijednosti ugostiteljskih usluga najpogodnija je kalkulacija cijene proizvodnje, koja daje informacije o troškovima na koje se može neposredno utjecati. Uz primjenu funkcionalne analize vrijednosti i oblikovanjem proizvoda temeljenog na istraživanju, ugostiteljsko poduzeće nastoji otkloniti nedostatke pružene usluge, povećati kvalitetu proizvoda i usluga te učiniti proizvod i uslugu privlačnijom turističkoj potražnji.

5. POSLOVNI REZULTAT UGOSTITELJSKOGA PODUZEĆA

Rezultat ugostiteljskoga poduzeća može se izraziti u različitim pojavnim oblicima. Fizički izražen rezultat ugostiteljskoga poduzeća je proizvod odnosno usluga. U uvjetima naturalnog gospodarstva on je, ujedno i jedini pojavni oblik rezultata rada, što znači da se proizvod odnosno usluga koristi za namirenje potreba samog ugostiteljskoga poduzeća. Međutim, u robnom gospodarstvu, ugostiteljska poduzeća egzistiraju kao ponuditelji ugostiteljskih proizvoda i usluga, koji čine dio ukupne ugostiteljske ponude turističke destinacije, odnosno turističkoga proizvoda regije, države. Ugostiteljska poduzeća sudjeluju u formiranju turističkoga proizvoda razmjerno veličini realiziranih proizvoda i usluga.

Poslovni rezultat ugostiteljskoga poduzeća iskazuje se i vrijednosno kao razlika između ukupnih prihoda i ukupnih rashoda u obračunskom razdoblju, najčešće poslovnoj godini. Utvrđuje se računom dobiti ili gubitka koji se sastavlja na kraju obračunskog razdoblja (u pravilu na kraju kalendarske godine).

5.1. Obračun poslovanja ugostiteljskoga poduzeća

Svi gospodarski subjekti, pa tako i ugostiteljska poduzeća, imaju temeljnu svrhu svojih aktivnosti, racionalno gospodariti resursima poduzeća s konačnim ciljem ostvarenja profita odnosno dobiti. Zakonski je propisana obveza poduzećima, bez obzira na veličinu, da najmanje jedanput godišnje naprave obračun poslovanja. Obveza je poduzetnika na početku poslovanja i najmanje jednom i to na kraju poslovne godine, popisati imovinu i obveze i navesti njihove pojedinačne vrijednosti u količinama i u novčanom iznosu, a na kraju razdoblja uskladiti knjigovodstveno stanje s popisanim stanjem. Obračun poslovanja sastoji se od više analitičkih izvještaja, odnosno isprava koje su propisane posebnim zakonskim aktima i drugim propisima.

Temeljni financijski izvještaji su:¹³¹

- Bilanca (Balance Sheet ili Statement of Financial Position)

131] K. Žager, L. Žager, op. cit., str. 33.

- Račun dobiti i gubitka (Income Statement ili Statement of Earnings ili Profit and Loss Statement ili P & L Statement)
- izvještaj o zadržanoj dobiti (Statement of Retained Earnings)
- Izvještaj o novčanom toku (Statement of Cash Flow).

Zakona o računovodstvu u Republici Hrvatskoj pod financijskim izvještajima podrazumijeva:¹³²

- bilancu,
- račun dobiti i gubitka,
- izvještaj o novčanom toku,
- izvještaj o promjenama kapitala i
- bilješke uz financijske izvještaje.

Svi navedeni izvještaji međusobno su povezani i upućeni jedni na druge. Neki su statičkog karaktera (npr. bilanca) jer prikazuje situaciju u određenoj točki vremena, a drugi upućuju na promjene ekonomskih kategorija određenog razdoblja te stoga imaju dinamički karakter (npr. račun dobiti i gubitka). Promatrani zajedno, u međusobnoj interakciji, govore o “zdravstvenom stanju” nekog poduzeća, a utvrditi i razumjeti to “stanje” znači imati mogućnost donositi primjerene i racionalne poslovne odluke.

U izradi financijskih izvještaja koriste se računovodstveni standardi. Hrvatski standardi financijskog izvještavanja (HSFI) su računovodstvena načela i pravila sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja koje primjenjuje računovodstvena struka. Temelj su za sastavljanje i objavu financijskih izvještaja malih i srednjih poduzetnika u Republici Hrvatskoj. Nakon što su dugo vremena svi poduzetnici u Republici Hrvatskoj sastavljali i objavljivali financijske izvještaje sukladno Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI) (engl. International Financial Reporting Standards - IFRS), 2008. godine objavljeni su i potom primjenjivani Hrvatski standardi financijskog izvještavanja s ciljem pojednostavljenja procesa sastavljanja i objave financijskih izvještaja malim poduzetnicima te smanjenja troškova. Hrvatski standardi financijskoga izvještavanja utemeljeni su u Međunarodnim standardima financijskoga izvještavanja te u osnovi, uz manje razlike, predstavljaju njihovu pojednostavljenu verziju. U Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja

132] Zakon o računovodstvu, op. cit., čl. 15.

naznačene su temeljne koncepcije na kojima počiva sastavljanje i prezentacija financijskih izvještaja. Svrha standarda je:¹³³

- propisati osnovu za sastavljanje i prezentaciju financijskih izvještaja,
- pomoć revizorima u formiranju mišljenja da li su financijski izvještaji izrađeni u skladu s Hrvatskim standardima financijskog izvještavanja,
- pomoć korisnicima financijskih izvještaja pri tumačenju podataka i informacija koje su sadržane u financijskim izvještajima.

Poslovanje ugostiteljskih poduzeća je pod snažnim utjecajem promjena na svjetskom turističkom tržištu, što nameće potrebu uspostave sustava izvještavanja na međunarodno prihvatljivim temeljima. Međunarodni računovodstveni standardi podrazumijevaju dogovorena pravila o pripremanju, priznavanju i prezentaciji računovodstvenih stavki poslovnih subjekata. Sukladno promjenama u okruženju, kao što su neujednačen makroekonomski razvoj, ubrzan razvoj financijskog tržišta kapitala i sl., standardi se kontinuirano mijenjaju, nadopunjuju i stavljaju izvan uporabe.

Neusklađenost izvještavanja na međunarodnoj razini i nemogućnost uspoređivanja poslovnih rezultata poduzeća koja djeluju na međunarodnom tržištu, nametnula je potrebu harmonizacije izvještavanja. Godine 2002. zemlje članice Europske Unije donose odluku o jedinstvenom pristupu računovodstvenom izvješćivanju od 2005. godine, a temeljeno na reviziji postojećih Međunarodnih računovodstvenih standarda i oblikovanju novih Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Godine 2002. donijeta je Odluka o harmonizaciji u području financijskog izvještavanja zemalja Europske Unije, a već 2003. godine pristupilo se kreiranju nacрта Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja i reviziji većine postojećih Međunarodnih računovodstvenih standarda. U lipnju 2003. godine donijet je i prvi Međunarodni standard financijskog izvještavanja. Njegov je zadatak bio postaviti koncepciju i pojasniti metodološke osnove prve primjene Međunarodnog standarda financijskog izvještavanja, kako kod sastavljanja godišnjeg obračuna, tako i kod sastavljanja izvještaja tijekom godine uz primjenu Međunarodnog računovodstvenog standarda 34. Do siječnja 2012. godine doneseno je osam Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja obuhvaćaju Međunarodne računovodstvene standarde, njihove dopune i povezana tumačenja te Međunarodne standarde financijskog izvještavanja, njihove dopune i povezana tumačenja, koji su utvrđeni od Europske komisije i objavljeni u službenom

133] Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, <http://www.propisi.porezna-uprava.hr> (14.06.2012.)

listu Europske Unije. Harmonizacijom objavljivanja financijskih informacija osigurava se visoki stupanj transparentnosti, te postiže učinkovitost djelovanja na cjelovitom prostoru tržišta kapitala europske zajednice, ali i na unutarnjem tržištu svake pojedine zemlje.

Osim informacija za vanjske korisnike, ugostiteljsko poduzeće treba osigurati informacije i menadžmentu za donošenje relevantnih odluka. U tu svrhu hotelska poduzeća koriste standarde izvještavanja prihvaćene na razini svjetske hotelske industrije i poznate pod nazivom “Uniform System of Accounts for the Lodging Industry” (USALI). Sustav je ustanovljen 1926. godine od strane Udruge hotela New Yorka, a do 2012. godine je doživio deveto izdanje. To je općeprihvaćeni standard praćenja poslovanja u hotelijerstvu razvijenih tržišnih ekonomija, te je sve zastupljeniji i u Hrvatskoj.

Standardizirani izvještaji sustava USALI namijenjeni su prvenstveno internim korisnicima, ali zbog međunarodno prihvaćene jedinstvene metodološke osnove, istovremeno osiguravaju i pretpostavke za eksterno uspoređivanje podataka o interno ostvarenim rezultatima. Sustav USALI mora zadovoljiti četiri najvažnije odlike: proizvesti informaciju, odabrati informaciju prema individualnoj potrebi korisnika, osigurati informaciju pravodobno i podržati proces odlučivanja. Pojednostavljeno, osoba koja treba pojedinu informaciju dobije upravo onu informaciju koja joj je potrebna te je dobije u vrijeme kada joj je ona potrebna. Druga korist tog sustava je to što kroz standardiziranje izvještaja, omogućava usporedbu vlastitih pokazatelja poslovanja s konkurentskim pokazateljima, budući da su iskazana po istoj metodi.

Na obračun uspjeha ugostiteljskoga poduzeća osim kvantitativnih promjena stanja djeluju i promjene vrijednosti pojedinih stavki kao posljedica kretanja cijena i drugih utjecajnih čimbenika, pa računovodstveni standardi posebnu pozornost daju načinu vrednovanja pojedinih stavki. Kvantitativne i vrijednosne promjene u konačnici utječu na poslovni rezultat ugostiteljskoga poduzeća, ali i na konačno stanje, odnosno na vrijednost ugostiteljskoga poduzeća.

5.2. Bilanca stanja ugostiteljskoga poduzeća

Bilanca (engl. Balance sheet, njem. Bilanz, franc. Bilan, tal. Bilancio) je statistički računovodstveni odnosno financijski izvještaj kojim se predočava vrijednosno stanje imovine i njezinih izvora (kapitala i obveza) na određeni dan, odnosno dan bilanciranja. Izmijenjenim Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (NN br. 136/2009.) naziv “bilanca” je zamijenjen

nazivom "Izvještaj o financijskom položaju". Tim nazivom je zamijenjen i naziv bilanca u izmjenama i dopunama Zakona o trgovačkim društvima u Republici Hrvatskoj (NN br. 137/09).

Bilancia je temeljni financijski izvještaj koji prikazuje financijski položaj ugostiteljskoga poduzeća. Pod financijskim položajem uobičajeno se podrazumijeva stanje i međuodnos imovine, obveza i kapitala određenog ugostiteljskoga poduzeća.¹³⁴ Bilanca se definira i kao sustavni pregled imovine, obveza i kapitala na određeni datum.¹³⁵ Na osnovi bilance mogu se spoznati mnoga činjenična stanja o poslovanju poduzeća, a bilanca prije svega služi kao podloga analize financijskog položaja. Stoga je za ispravno sagledavanje financijskog položaja neophodno uvažavati veze koje postoje između osnovnih dijelova bilance.

Prema vremenu sastavljanja bilanca može biti:¹³⁶

- proračunska (planska ili prethodna) u koju se unose vrijednosti stanja imovine, dugova (obveza) i kapitala s kojima poduzeće planira raspolagati na dan bilanciranja;
- obračunska (stvarna ili naknadna) u koju se unose vrijednosti s kojima poduzeće doista raspoláže na dan bilanciranja.

Neke od najznačajnijih vrsta bilance prema razlogu i cilju sastavljanja su:¹³⁷ početna bilanca, zaključna (konačna ili završna) bilanca, probna bilanca, skraćena bilanca, konsolidirana bilanca, zbrojna bilanca, primopredajna bilanca, fuzijska bilanca, diobena bilanca, sanacijska bilanca, stečajna bilanca, likvidacijska bilanca, i dr.

Bilancia se sastoji se od aktivnog i pasivnog dijela. U aktivnom se dijelu predočava vrijednosno stanje imovine, a u pasivnom dijelu stanje vlasničkog kapitala (vlasničke glavnice) i obveza (dugova), odnosno izvora imovine. Na pasivnoj strani bilance posebno se označava vlasnički kapital koji ne treba promatrati kao određenu obvezu.

Vrijednost aktive uvijek je jednaka vrijednosti pasive, pa iz toga proizlazi da u bilanci između aktive i pasive postoji ravnoteža. Bilančna ravnoteža se može predočiti na sljedeći način:

134] K. Žager, L. Žager, op. cit., str. 34.

135] Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, NN br. 12/2012.

136] A. Vinković Kravaica, E. Ribarić Aidone, D. Krivačić, *Abeceđa računovodstva u teoriji i praksi*, Veleučilište u Rijeci, Veleučilište u Karlovcu, Rijeka – Karlovac, 2007., str. 132.

137] Ibid, str. 132.

Aktiva = Pasiva

ili

Imovina = Vlasnički kapital + Obveze

Ta jednakost sama po sebi ne govori ništa o financijskom stanju ugostiteljskoga poduzeća jer ona uvijek postoji.

Bilanca sadrži i izvanbilančnu aktivnu i izvanbilančnu pasivnu. Izvanbilančna aktiva prikazuje vrijednost tuđe imovine (sredstava) koja se nalazi na privremenom korištenju kod ugostiteljskoga poduzeća, a izvanbilančna pasiva prikazuje podrijetlo (izvore) tuđe imovine koja je prikazana u izvanbilančnoj aktivni.

Razlike početnog i završnog stanja svake pojedine stavke bilance (na početku i na kraju godine) rezultat su promjena prisutnih tijekom obračunskog razdoblja. Te promjene mogu biti kvantitativne (koje ujedno rezultiraju i vrijednosnim promjenama) i vrijednosne promjene (povećanje vrijednosti pojedine stavke bez utjecaja kvantitativnih promjena). Razlike iznosa mogu nastati i zbog toga što se pojedine stavke "gase", a pojedine javljaju.

Sa stajališta ekonomike poduzeća posebno su značajni podaci koji iskazuju kvantitativne promjene i podaci koji iskazuju promjene vrijednosti ugostiteljskoga poduzeća. Informacije koje se dobivaju iz bilance olakšavaju proučavanje likvidnosti i solventnosti poduzeća.

Aktivnu, odnosno imovinu ugostiteljskoga poduzeća čine sva sredstva (novac, oprema, i dr.) kojima ugostiteljsko poduzeće raspolaže, odnosno sva sredstva koja imaju neku vrijednost i koja su u vlasništvu ugostiteljskoga poduzeća. Knjigovodstvenim rječnikom, aktiva je iskaz stanja imovine u svim pojavnim i funkcionalnim oblicima, a sastoji se od:¹³⁸

A. Potraživanja za upisani, a neuplaćeni kapital

B. Dugotrajna imovina:

- nematerijalna imovina,
- materijalna imovina,
- financijska imovina,
- potraživanja.

138] D. Gulini et. al., *Računovodstvo*, op. cit., str. 56.

C. Kratkotrajna imovina (obrotna sredstava). To su:

- zalihe,
- potraživanja,
- financijska imovina,
- novac u banci i blagajni.

D. Plaćeni troškovi budućeg razdoblja i nedospjela naplata prihoda.

E. Gubitak iznad visine kapitala.

Imajući na umu da svako poduzeće teži povećanju imovine, što je ujedno i uvjet povećanja obujma poslovanja ugostiteljskoga poduzeća, na kraju godine bi imovina ugostiteljskoga poduzeća trebala biti veća nego na početku godine, odnosno ugostiteljsko poduzeće bi tijekom godine trebalo povećati materijalnu osnovu kojom će ući u poslovanje tijekom sljedeće godine.

Utvrđivanje kvantitativnih promjena (smanjenja ili povećanja) otežano je time što se svi oblici imovine izražavaju vrijednosno, pa razlika u vrijednosti može nastupiti zbog kvantitativnih promjena ili zbog smanjivanja, odnosno povećanja vrijednosti.

Promjene u sastavu i vrijednosti imovine uvijek na neki način utječu na poslovni rezultat poduzeća pojedine poslovne godine, jer dio uloženi sredstava može, ali i ne mora biti realiziran do kraja godina. To je posebice izraženo kod kratkotrajne imovine koja, da bi se nastavio kontinuitet poslovanja, mora iz godine u godinu biti barem jednaka.

Smanjenje imovine nastupa njenim korištenjem u poslovanju, ali mogu nastupiti i slučajevi izravnog kvantitativnog smanjivanja imovine što izravno utječe na povećanje rashoda ugostiteljskoga poduzeća, pa time i na umanjenje poslovnog rezultata. Slučajevi kvantitativnoga smanjenja imovine tijekom poslovanja ugostiteljskoga poduzeća su:

- rashodovanje sredstava za rad,
- rashodovanje sitnog inventara,
- manjkovi dugotrajne imovine (u obliku stvari),
- manjkovi kratkotrajne imovine (u obliku stvari),
- otpis zaliha kratkotrajne imovine.

Kvantitativno smanjenje imovine može nastati i tijekom poslovanja, primjerice, rasip, kalo, lom, a upropaštavanje imovine poduzeća nadoknađuje se iz ukupno prihoda (kao trošak poslovanja ili izvanredan rashod).

Suprotno navedenom pojavljuje se kvantitativno (a time i vrijednosno) ili samo vrijednosno povećanje imovine. Ti slučajevi u ugostiteljskim poduzećima su:

- izrada vlastitih sredstava za rad, uz troškove niže od tržišne vrijednosti tih sredstava (primjerice, poluproizvodi i proizvodi koji se koriste u kuhinji),
- održavanje ugostiteljskih objekata vlastitim radom, a uz troškove koji su niži od tržišne cijene tih radova,
- utvrđivanje viškova dugotrajne imovine, u obliku sredstava,
- utvrđivanje viškova kratkotrajne imovine, u obliku sredstava,
- primljene dotacije, bez obveze vraćanja.

Na strani pasive bilance stanja iskazuju se obveze i kapital. U shemi bilance pasivu se može iskazati na sljedeći način:¹³⁹

A. Kapital i rezerve:

- upisani kapital
- premije na emitirane dionice
- revalorizacijska rezerva
- rezerve.

B. Dugoročna rezerviranja za rizike i troškove

C. Dugoročne obveze

D. Kratkoročne obveze

E. Odgođeno plaćanje troškova i prihod budućeg razdoblja.

Sva imovina kojom ugostiteljsko poduzeće raspolaže i koju kontrolira ima svoje izvore od kojih je pribavljena. Izvori imovine su fizičke i pravne osobe koje ulažu u poduzeće (vlasnici, dobavljači, banke i druge financijske institucije, građani i sl.). Kako bi se što bolje sagledali izvori imovine klasificira se prema određenim kriterija.

139] Ibidem, str. 285 i 286.

S obzirom na vlasništvo, izvore imovine klasificira se na:

- vlastite izvore (kapital ili glavnica) i
- tuđe izvore (obveze).

S obzirom na rok dospijeca razlikuje se:

- kratkoročne izvore (kratkoročne obveze),
- dugoročne izvore (dugoročne obveze) i
- trajne izvore (kapital ili glavnica).

Vrijednost imovine koja potječe od "ne" vlasnika javlja se u velikom broju pozicija koje se u bilanci iskazuju pod nazivom "obveze". Sve obveze imaju neki rok dospijeca ili vrijeme u kojem imovinu treba vratiti njezinim vlasnicima (npr. dobavljačima, bankama i drugim vjerovnicima). Rok za povrat može biti do jedne godine (kratkoročne obveze) ili preko jedne godine (dugoročne obveze).

Razlika između ukupne imovine i ukupnih obveza je vlasnička glavnica, odnosno kapital poduzeća. Kapital je ustvari onaj dio imovine koji pripada vlasnicima nakon što se odbiju sve obveze. U praksi se naziva i neto imovina (kapital = imovina - obveze). Vlasnički kapital ili vlasnička glavnica označava vrijednost kapitala koji pripada vlasnicima poduzeća neovisno o obliku vlasništva, a računski je jednaka ukupnoj vrijednosti imovine smanjenoj za sve dugove poduzeća.¹⁴⁰ Primarno se formira pri samom osnivanju poduzeća, a vlasnik može i dodatno ulagati u svoje poduzeće, i tada povećava imovinu poduzeća kao i obveze prema vlasniku, tj. kapital poduzeća. Uvećanje kapitala je moguće i u slučaju uspješnog poslovanja, odnosno zadržavanja određene zarade, odnosno dobiti poduzeća. Dakle, na povećanje kapitala ugostiteljskoga poduzeća utječu dodatna ulaganja vlasnika i zadržani dobiti. Na smanjenje kapitala utječe raspadjela kapitala vlasnicima te ostvareni gubici u poslovanju.

Navedene promjene iskazuju se u bilanci stanja, bez obzira da li je riječ o smanjivanju ili povećavanju vrijednosti imovine ugostiteljskoga poduzeća, ili o smanjenju ili povećanju kapitala i obveza. One utječu i na poslovni rezultat koji se utvrđuje u računu dobiti i gubitka.

¹⁴⁰] Ja. Deželjin et al.: op. cit., str. 108.

U računu dobiti i gubitka uspoređuju se suprotne ekonomske kategorije – prihodi i rashodi s ciljem utvrđivanja njihovih međusobnih razlika, odnosno rezultata poslovanja. Poslovni rezultat je, dakle, razlika između prihoda i rashoda. Može biti pozitivan i negativan. Ako su kumulativno iskazani prihodi veći od kumulativno iskazanih rashoda, onda je rezultat poslovanja pozitivan (ugostiteljsko poduzeće ostvaruje dobit), a ako su kumulativno iskazani prihodi manji od kumulativno iskazanih rashoda, onda je rezultat poslovanja negativan (ugostiteljsko poduzeće ostvaruje gubitak).¹⁴¹ Temeljem navedenog, račun dobiti ili gubitka može se definirati kao instrument koji izražava stupanj uspješnosti poslovanja poduzeća u izvjesnom razdoblju. Pokazuje primjerice, koliko se, u promatranom razdoblju, povećala ili smanjila masa kapitala poduzeća, ali ne i njezino stanje prije i nakon tog razdoblja. Dok bilanca izražava stanje imovine i njezinih izvora u određenom trenutku, račun dobiti ili gubitka izražava stupanj uspješnosti poslovanja u određenom razdoblju. Kod stanja je naglasak na određenom trenutku, a kod uspjeha – na vremenskom intervalu. Trajnim smanjenjem stavaka imovine dolazi se i do smanjenja vlastitoga kapitala poduzeća.¹⁴² Analogno, vlastiti kapital poduzeća se povećava kada poslovne transakcije rezultiraju povećanjem vrijednosti aktive. Osnovni elementi računa dobiti i gubitka su:

- prihod,
- rashod,
- dobit prije oporezivanja (ili gubitak),
- porez na dobit i
- dobit nakon oporezivanja (ili gubitak) - poslovni rezultat.

5.3.1. Prihodi

Prihodi nastaju tijekom odvijanja poslovnog procesa u ugostiteljskom poduzeću, kao posljedica povećanja imovine ili smanjenja obveza i to onog dijela koji će kasnije imati utjecaja na promjenu visine (povećanje) kapitala. Prihodi su povećanje ekonomske koristi tijekom obračunskog razdoblja u obliku priljeva ili povećanja sredstava ili smanjenja obveza što ima za posljedicu povećanje glavnice,

141] John A. Tracy, *Kako čitati i razumjeti financijski izvještaj*, TEB, Zagreb, 1994., str. 18.

142] Pojedine poslovne promjene u imovini ne rezultiraju i simultanim promjenama u vlastitome kapitalu.

ali ne one u svezi s uplatama od strane vlasnika. Ovisno o karakteru prihoda razlikuju se:

- poslovni prihodi,
- prihodi financiranja i
- izvanredni prihodi.

U ugostiteljskom poduzeću najviše su zastupljeni poslovni prihodi, ali i prihodi financiranja koji se ostvaruju plasmanom vlastitog kapitala na tržište. Izvanredni prihodi se javljaju neplanski zbog povećanja imovine ili smanjenja obveza.

Poslovne prihode ugostiteljsko poduzeće ostvaruje iz osnovne djelatnosti, kao rezultat aktivnosti na stvaranju određene strukture i obujma učinaka i njihova plasmana na tržištu, sukladno svrsi i cilju poslovanja. U poslovne prihode ugostiteljskoga poduzeća ubrajaju se:

- prihodi od prodaje proizvoda i usluga (na turističkom tržištu),
- prihodi od prodaje trgovačke robe,
- prihodi od dodatnih usluga (wellness i sl.),
- prihodi od zakupnine,
- prihodi od subvencija, dotacija i sl.,
- ostali poslovni prihodi.

U strukturi prihoda ugostiteljskoga poduzeća najviše su zastupljeni prihodi od prodaje proizvoda i usluga, koji se priznaju kao prihod kada je prodavatelj učinka prenio na kupca značajni dio rizika i koristi, a kao posljedicu prijenosa vlasništva, s tim da ne postoji velika neizvjesnost u pogledu naplate i drugih čimbenika kojima se označava dovršenost posla (učinjenih ili budućih troškova u svezi s predmetom poslovanja). Osim ciljnih prihoda ostvarenih na turističkom tržištu, u poslovne prihode ugostiteljskoga poduzeća ubrajaju se i procijenjene vrijednosti proizvoda i usluga utrošenih za vlastite potrebe.¹⁴³

U analiziranju poslovnih prihoda ugostiteljskoga poduzeća potrebno je imati na umu da obujam poslovanja ugostiteljskoga poduzeća i iznos ukupnih prihoda u znatnoj mjeri ovisi o cijeni ugostiteljskih usluga i uvjetima prodaje. Ugostiteljsko poduzeće, posebice poduzeća u hotelijerstvu, često posluju s diferenciranim cijenama ovisno o vremenskom razdoblju pružanja usluga, a često

143] M. Peršić, S. Janković, op. cit., str. 85.

odobravaju i proviziju turističkim agencijama. Iznos prihoda se tako smanjuje pri realizaciji usluga s nižim cijenama. Sniženje cijena može uslijediti i naknadno zbog eventualnih nedostataka u kvaliteti pruženih usluga. Niže cijene ujedno znače i manji uspjeh za ugostiteljsko poduzeće.

Prihode financiranja ugostiteljsko poduzeće ostvaruje kada njegovom imovinom raspolažu druga poduzeća. U prihode od financiranja ubrajaju se:

- prihodi od kamata,
- prihodi od dividendi,
- prihodi od revalorizacije uloga u bankama i od revalorizacije potraživanja,
- prihodi od ostalih interesa i slični prihodi s povezanim i nepovezanim poduzećima,
- prihodi od transakcija na tržištu kapitala i sl.

Prihodi financiranja mogu se shvatiti kao učinak djelotvornog iskorištavanja sredstava koja nisu trajno ili potpuno angažirana u vlastitom poslovnom procesu, pa je potrebno težiti njihovom ostvarenju u različitim slučajevima.

Izvanredni prihodi su neplanirani prihodi, a odnose se na prihode protekle godine te na prihode koji nastaju ali ne obavljaju djelatnost poduzeća. To mogu biti:

- prihodi od dotacija,
- prihodi od primljenih odobrenja,
- prihodi od prodaje dugotrajne imovine,
- prihodi od inventurnih viškova,
- prihodi od otpisa obveza,
- prihodi od naplaćene akontacije,
- otpis obveza prema dobavljačima i otpis obveza prema primljenim zajmovima i sl.

Zastupljenost određene skupine prihoda ovisna je o prirodi djelatnosti ugostiteljskoga poduzeća, organizacijskom ustrojstvu ugostiteljskoga poslovnog sustava kao i o stupnju razvijenosti odnosa poslovnog sustava s okruženjem. U hotelskom poslovnom sustavu prihodi od redovitih aktivnosti nastaju kroz bruto priljev novca od pripreme i pružanja usluga smještaja, prehrane, pića i ostalih turističkih usluga. Međutim, prihod nastaje i kada postoji izvjesnost naplate

prodanih proizvoda i pruženih usluga što označava povećanje potraživanja (po fakturi, po kreditnoj kartici, čeku, narudžbenici i sl.). Prihodi se mogu ostvariti i od drugih naknada koji proizlaze iz tijeka redovitih aktivnosti hotelskog poslovnog sustava, kao što je prodaja robe, ustupanje resursa drugim korisnicima (kamate, dividende) i sl. Pretpostavka za priznavanje prihoda je da se ova vrsta prihoda može mjeriti u vrijeme prodaje ili pružanja usluga, odnosno da se može realno očekivati i njegova konačna naplata. U protivnom se priznavanje ovih prihoda odgađa.¹⁴⁴

Prihodi ugostiteljskoga poduzeća raspoređuju se na dio za podmirenje rashoda i obveza.

5.3.2. Rashodi

Rashodi čine negativnu komponentu financijskog rezultata. Posljedica su trošenja, odnosno smanjivanja imovine ili povećanja obveza ugostiteljskoga poduzeća. Vrijednost rashoda ugostiteljskoga poduzeća čine vrijednosti koje su morale biti utrošene u poslovnom procesu, kao što su primjerice, sirovine, strojevi, energija, ljudski rad i dr., a koji su neophodni u ostvarivanju poslovnih učinaka.¹⁴⁵

Rashodi iskazani u računu dobiti i gubitka mogu, ali i ne moraju nastati u skladu sa svrhom i ciljem poslovanja, jer se u rashode uključuju i razni neposlovni trošci i gubici. Dok prihodi imaju utjecaj na povećanje glavnice ili kapitala poduzeća, rashodi imaju suprotan utjecaj, oni utječu na smanjenje imovine ili kapitala poduzeća. Rashodi, dakle, ukazuju na povećanje obveza ili smanjenje imovine i vlasničkog kapitala. Rashodi su smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku odljeva ili iscrpljenja sredstava što ima za posljedicu smanjenje glavnice, ali ne one u svezi s raspodjelom glavnice vlasnicima. U računu dobiti i gubitka iskazuju se kao negativna komponenta poslovnog uspjeha, te se u ovisnosti o njihovom karakteru razvrstavaju na:

- poslovne rashode,
- rashode financiranja i
- izvanredne rashode.

144] Ibid., str. 85. i 86.

145] K. Žager, L. Žager, op. cit., str. 48.

U normalnim uvjetima poslovanja najzastupljeniji su poslovni rashodi, u uvjetima visoke inflacije rashodi financiranja imaju vrlo visok udio, a izvanredni rashodi se javljaju neredovito.

Poslovni rashodi nazivaju se i ciljnim rashodima, a nastaju u svezi stvaranja učinaka i slijede svrhu i cilj poslovanja. Povezani su s osnovnom djelatnošću ugostiteljskoga poduzeća, a njihova visina i struktura ovise o vrsti učinaka i obujmu djelatnosti, pa su po svom karakteru najbliži definiciji troškova. Poslovni rashodi ugostiteljskoga poduzeća su:¹⁴⁶

- rashodi proizvodnje povezani s resursnom osnovicom stvaranja učinaka,
- rashodi nabave fiksne imovine i robe,
- troškovi amortizacije,
- rashodi prodaje ugostiteljskih proizvoda i usluga,
- administrativni rashodi,
- drugi rashodi potrebni za odvijanje osnovnih radnih procesa,
- naknadne korekcije koje se izravno smatraju rashodima poslovanja.

Rashodi financiranja uglavnom nastaju kao posljedica korištenja tuđeg novca. Iznos tih rashoda odražava uspješnost vođenja financijske politike ugostiteljskoga poduzeća u zadanim tržišnim uvjetima, a najčešći rashodi su:

- kamate koje ugostiteljsko poduzeće treba dati kao naknadu za korištena tuđa sredstva,
- negativne tečajne razlike,
- korekcije vrijednosti (smanjenje) financijskih plasmana i sl.

Rashodi financiranja odražavaju uspješnost vođenja financijske politike ugostiteljskoga poduzeća u zadanim tržišnim uvjetima.

Izvanredni rashodi nastaju na osnovi neplaniranog smanjenja poslovne imovine ili neplaniranog povećanja obveza. To znači da se ne mogu planirati i u pravilu se ne povezuju s procesom pružanja ugostiteljskih usluga, već se otpisuju na teret rezultata poslovanja tekućeg obračunskog razdoblja. Nastaju tijekom tekuće godine, sa svrhom pokrića gubitka prethodne godine na teret rezultata tekuće godine.

Posebno je potrebno istaknuti da svi rashodi nemaju karakter troškova. Samo oni rashodi koji nastaju neposredno radi stvaranja učinaka, sadržajno

146] M. Peršić, S. Janković, op. cit., str. 80.

odgovaraju troškovima poslovanja. U troškove se, dakle, ubrajaju samo oni poslovni i finansijski rashodi koji su nastali radi stvaranja učinka.

5.3.3. Rezultat poslovanja

Uz poslovanje ugostiteljskoga poduzeća nedvojbeno se vežu pojmovi “poslovni uspjeh” i “rezultat poslovanja”. Pod pojmom poslovni uspjeh podrazumijeva se uspjeh u poslovanju, primjerice, ostvarenje turističkih dolazaka i noćenja, polupansiona, obroka, zadovoljavanje potreba turističkoga tržišta, zaposlenost raspoloživih kapaciteta i sl. Tako shvaćen i izražen poslovni uspjeh ne mora biti uspješan i u vrijednosnom iskazu. Uspješnost poslovanja definira se kao sposobnost ostvarivanja određenih ciljeva. Najčešći cilj je profitabilnost poslovanja.

Rezultat poslovanja je razlika između iznosa kumuliranih prihoda i iznosa kumuliranih rashoda. Uvijek se izražava vrijednosno. Utvrđuje se računom dobiti i gubitka koji se sastavlja po isteku obračunskog razdoblja (poslovna godina), a izražava se vrijednosno. Za razliku od poslovnog uspjeha, rezultat poslovanja može biti pozitivan (uspješan) i negativan (neuspješan). Ako su prihodi ugostiteljskoga poduzeća veći od rashoda govori se o dobiti. U suprotnom, ako su rashodi veći od prihoda govori se o gubitku. Moguće je da prihodi i rashodi budu jednaki, a poslovni rezultat je u tom slučaju 0. Navedeno se može sažeto prikazati na sljedeći način:

$$\text{Prihodi} - \text{rashodi} = \text{Financijski rezultat.}$$

pri čemu vrijedi:

$$\text{prihodi} > \text{rashoda} \rightarrow \text{dobit}$$

i

$$\text{rashodi} > \text{prihoda} \rightarrow \text{gubitak.}$$

Obračun poslovanja podliježe primjeni određenih načela, kao što su:¹⁴⁷

- načelo kontinuiteta (usporedivosti) - zabranjuje promjene načina vrednovanja i iskazivanja stavki prihoda i rashoda bez opravdanoga razloga;

147] Ibid., str. 301.

- načelo realizacije - zahtijeva vezivanje prihoda za prodaju, a ne za naplatu;
- načelo uzročnosti - zahtijeva povezivanje prihoda i rashoda po njihovoj uzročnosti, a njihovu korelaciju po obračunskom razdoblju;
- načelo opreznosti - zahtijeva objektiviziranje ne samo ostvarenih (realiziranih) već i iniciranih gubitaka.

Sastavljanje obračuna poslovanja u skladu s navedenim načelima omogućuje utvrđivanje realnog poslovnog rezultata. Rezultat poslovanja se može poboljšati:

- povećanjem prihoda uz nepromijenjene rashode,
- smanjenjem rashoda uz nepromijenjene prihode,
- većim povećanjem prihoda od povećanja rashoda,
- većim smanjenjem rashoda od smanjenja prihoda.

Suprotna kretanja dovest će do slabijeg rezultata poslovanja. Cilj ugostiteljskoga poduzeća nije samo smanjenje rashoda, već je bitno da odnos između rashoda odnosno vrijednosti ukupnih inputa u procesu realizacije ugostiteljske usluge, i vrijednosti ukupnih outputa, bude što povoljniji. Opravdano je i povećanje rashoda ako to može dovesti do još većeg povećanja prihoda.

Za poslovni uspjeh često se koristi termin "dobit", dok se za negativni rezultat koristi termin "gubitak". Isti se termini koriste i za stavke koje se u kalkulacijama prodajne cijene izražavaju kao razlika između prodajne cijene i cijene koštanja. Međutim, ugostiteljsko poduzeće koje je u kalkulacijama imalo dobit, može završiti poslovanje s negativnim rezultatom.

Načelo ekonomije da prihodi trebaju biti veći od rashoda zahtijeva i da prodajna cijena pojedinog učinka bude veća od troškova potrebnih za ostvarenje učinka (ugostiteljski proizvod ili uslugu). Ukupni prihodi poslovanja, i u njemu sadržani poslovni rezultati utvrđuju se tek obračunom poslovanja po isteku obračunskog razdoblja. Unatoč tome, ugostiteljsko poduzeće treba unaprijed računati s rashodima koje će trebati podmiriti. U cijenu pojedinog učinka, uz iznos vrijednosti utrošenih sredstava potrebno je unaprijed ukalkulirati i sve neizbježne obveze te iznos bruto-plaća. Kalkulacija cijene učinka temelji se na kalkulaciji cijene koštanja, ali i na kalkulativnoj dobiti iz koje će ugostiteljsko poduzeće moći formirati svoj rezultat poslovanja, te iz njega zadovoljiti svoje potrebe i podmiriti obveze o kojima ovisi postignut rezultat. Realno je da je

visina kalkulativne dobiti barem onolika da može podmiriti obveze ugostiteljskoga poduzeća.¹⁴⁸

Na isti način kao što dobit u kalkulaciji pojedinog učinka čini pozitivnu razliku između prodajne cijene i cijene koštanja, tako se i dobit ugostiteljskoga poduzeća može utvrditi kao razlika između vrijednosti prodanih učinaka po ostvarenim prodajnim cijenama i iznosa u njih uloženi stvarnih troškova, odnosno cijena koštanja. Međutim, takav se rezultat u obračunu poslovanja neće ostvariti, jer na poslovni rezultat utječu i ostali prihodi (prihodi od zakupnine, prihodi od subvencija, prihodi financiranja, izvanredni prihodi i dr.) i ostali rashodi (rashodi financiranja, izvanredni rashodi).

Navedeno upućuje na zaključak da struktura cijene učinaka i struktura ukupnog prihoda prema kojoj se utvrđuje poslovanje ugostiteljskoga poduzeća nisu identične.

Postoje i slučajevi kada ugostiteljsko poduzeće prodaje svoje učinke i po cijeni nižoj od cijene koštanja. Međutim, razdoblje u kojem se to događa ne smije biti duže, jer će poduzeće ostvarivati gubitke i u krajnjem će slučaju doći do prestanka poslovanja. Gubitak koji ostvari, ugostiteljsko poduzeće mora pokriti iz svojih rezervi ili sredstava drugih koji su zainteresirani za njegov opstanak.

Prihodi, rashodi i poslovni rezultat iskazuju se u računu dobiti i gubitka. Utvrđuju se prema nastanku događaja, odnosno priznaju se onda kada su zarađeni, kad su nastali (a ne kad je novac stvarno primljen ili isplaćen) i unose se u račun dobiti i gubitka razdoblja na koji se odnose. To znači da se prihodi priznaju i evidentiraju u poslovnim knjigama onda kada su stvarno nastali, odnosno kada je usluga smještaja, hrane i pića i druga usluga ugostiteljskoga poduzeća prodana, odnosno izvršena i kada su zadovoljeni minimalni uvjeti.¹⁴⁹ Prihodi se priznaju samo onda kad su stvarno izvjesni, sigurni, dok se rashodi priznaju i kadu su mogući (načelo opreznosti).

Dobit je konačno mjerilo uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća. Stoga mnoga ugostiteljska poduzeća koriste račun dobiti i gubitka za kontrolu svojih odjela odnosno profitnih centara. Primjerice, unutar hotelskog poduzeća

148] A. Jelavić et al., op. cit., str. 312.

149] Prema MRS-u za priznavanje prihoda potrebno je ostvariti nekoliko uvjeta, prije svega: 1) da je roba, proizvod, stvarno prodan kupcu ili da je usluga izvršena, 2) da se vrijednost prihoda može mjeriti i 3) da ne postoji velika neizvjesnost glede naplate potraživanja.

može se razlikovati račun dobiti i gubitka za: hotele, apartmane, autokampove, all inclusive, à la carte, sport, najam i sl., a može se iskazati račun dobiti i gubitka za svaki profitni centar zasebno.

Nakon što je utvrđen pozitivan poslovni rezultat ugostiteljskoga poduzeća, donosi se odluka o raspoređivanju poslovnog rezultata. Ugostiteljsko poduzeće ostvarivanjem dobiti ostvaruje ujedno i dio svojih ciljeva, kao što je jačanje financijskog potencijala, a time i jačanje svog položaja na turističkom tržištu. Stoga se može reći da je raspoređivanje dobiti jedna od najznačajnijih odluka menadžmenta ugostiteljskoga poduzeća.

Kada je poslovni rezultat negativan, poduzeće nema što raspoređivati već slijedi nastojanje menadžmenta kako će naći sredstva za pokriće gubitka i omogućiti daljnje postojanje i poslovanje ugostiteljskoga poduzeća.

Iz dobiti se, prvenstveno, podmiruju obveze prema državi (npr. porez na dobit), a potom slijedi raspoređivanje na način o kojem odluku donosi samo ugostiteljsko poduzeće.

Svaka država zakonskim propisima regulira stope poreza iz dobiti. U Republici Hrvatskoj stopa poreza na dobit je 20%. Time država posredno utječe na usmjeravanje slobodnog kapitala. Država određuje i doprinose iz rezultata, kao način zahvaćanja u rezultat poduzeća radi financiranja pojedinih društvenih djelatnosti ili javnih potreba (znanost, obrazovanje, prometna infrastruktura i sl.). Rješenja o tome, kao i stope zahvaćanja različiti su od države do države.¹⁵⁰

Rezultat poslovanja ugostiteljskoga poduzeća pripada vlasnicima kapitala. Dvojbe koje se odnose na raspoređivanje dobiti su:

- koliko izdvojiti za povećanje trajnog kapitala poduzeća,
- koliko izdvojiti i isplatiti suvlasnicima kapitala uloženog u poduzeće,
- da li treba i koliko izdvojiti iz rezultata za zaposlene u poduzeću.

Svako ugostiteljsko poduzeće, kao gospodarski subjekt, ima za cilj osigurati kontinuitet poslovanja i povećati trajni kapital poduzeća. Međutim, ostvareni rezultat ne mora uložiti u povećanje trajnog kapitala poduzeća, već ga može podijeliti vlasnicima trajnog kapitala ili ga može rasporediti na zaposlene u poduzeću. S obzirom na različite interese i stajališta poduzetnika i vlasnika poduzeća, uputno je već pri usvajanju plana ugostiteljskoga poduzeća za predstojeće plansko razdoblje, predvidjeti način i razmjere raspoređivanja

150] A. Jelavić et al., op. cit., str. 316.

planirane dobiti. Dio dobiti potrebno je namijeniti i za rezervu ako poduzeće nije tu potrebu osiguralo već u ranijim razdobljima. Veća rezerva će se osigurati ako se obujam poslovanja povećava, a posebice ako se posluje s rizikom. Dio ostvarene dobiti ugostiteljsko poduzeće može ostaviti i dalje neraspoređen, pa se tim iznosom, do njegova konačnog rasporeda, može koristiti kao kratkotrajnom (tekućom) imovinom.

5.4. Utvrđivanje vrijednosti ugostiteljskoga poduzeća

Ugostiteljska poduzeća djeluju na dinamičnom globalnom turističkom tržištu, na kojem se može naći u različitim situacijama, koja mogu s manje ili više efekata utjecati na vrijednost poduzeća. Da bi donio relevantne poslovne odluke menadžment ugostiteljskoga poduzeća, osim informacija o eventualnoj uspješnosti, odnosno neuspješnosti poslovanja poduzeća, treba raspolagati i informacijama o vrijednosti poduzeća kao cjeline. Te informacije važne su i za eksterne korisnike, kao što su poslovni partneri, banke i dr.

Vrijednost poduzeća je veličina koja se različito definira, ovisno o pristupu procjeni vrijednosti. Temeljne su koncepcije vrijednosti poduzeća:¹⁵¹

- knjigovodstvena vrijednost poduzeća,
- reproduksijska vrijednost poduzeća,
- likvidacijska vrijednost poduzeća,
- tržišna vrijednost poduzeća,
- ekonomska vrijednost poduzeća.

Knjigovodstvena vrijednost poduzeća se temelji na bilanci poduzeća i, pojednostavljeno, vrijednost je neto imovine poduzeća kao razlike knjigovodstveno procijenjene vrijednosti aktive i knjigovodstveno procijenjenih svih obveza.

Reproduksijska vrijednost poduzeća je varijanta knjigovodstvene vrijednosti; prema reproduksijskoj vrijednosti prosuđuje se vrijednost poduzeća na temelju novčanih iznosa koji bi bili potrebni da se zamijeni postojeća dugotrajna imovina potpuno istom imovinom. Likvidacijska vrijednost označava vrijednost koju mogu ostvariti financijeri poduzeća iz likvidacijske mase formirane prodajom poduzeća, nakon podmirenja administrativnih troškova likvidacije i tražbina vjerovnika i fiskusa. Tržišna vrijednost poduzeća je vrijednost poduzeća ostvarena

151] F. Bahtijarević-Šiber, *Leksikon menadžmenta*, Masmedia, Zagreb, 2001., str. 704.

u trenutku njegove kupoprodaje, rezultat je pregovora i postizanja dogovora među zainteresiranim stranama. Ekonomska vrijednost poduzeća se temelji na njegovoj sposobnosti osiguranja čistih novčanih tokova u budućnosti, a definira se kao sadašnja vrijednost budućih iznosa novčanih tokova koje će ono generirati.

Procjena vrijednosti poduzeća je postupak utvrđivanja ekonomske vrijednosti poduzeća. Razlozi za procjenu vrijednosti poduzeća su raznovrsni, a mogu se svrstati u tri skupine:¹⁵²

- Razlozi za utvrđivanje vrijednosti poduzeća koji služe poduzetničkim odlukama: kupovina odnosno prodaja poduzeća, dioba ili organizacijsko osamostaljenje pojedinih dijelova poduzeća (uključujući istupanje, ulazak ili primjenu partnera), udruživanje (fuzija) većeg broja pravno samostalnih poduzeća, razdvajanje većeg poduzetničkog udruženja (asocijacije) s namjerom dosadašnjih vlasnika da osnuju novo udruženje, procjena poduzeća koje je u gospodarskim teškoćama pa će mu procjena vrijednosti pomoći da nađe rješenje koje mu najbolje odgovara (sanaciju, likvidaciju, stečaj).
- Razlozi za utvrđivanje vrijednosti, kada o uzrocima i posljedicama ne odlučuju vlasnici, nego je namjena vrednovanja samo izvješće o odgovarajućoj cijeni: razdvajanje, također lišavanja vlasničkog prava poduzeća odnosno organizacijski samostalnih dijelova poduzeća ili vlasničkih udjela, odluke pri obnovama, demontažama i određivanje vojnih odšteta (reparacija), pravna ocjena kod pitanja koja se tiču poduzetničkog ugovora, prijenos ili udruživanje imovine, prijedlog za podmirenje izdvojenih partnera ili manjinskih dioničara, pravna podjela baštine u kojoj je i poduzeće, ako ga želi preuzeti samo jedan baštinik.
- Ostali razlozi za utvrđivanje vrijednosti poduzeća: porezne potrebe, zakup, povećanje ili produženje kredita, unutarnja poduzetnička procjena imovinskog ili financijskog položaja te poslovne uspješnosti.

Vrijednost ugostiteljskoga poduzeća utvrđuje se različitim metodama procjenjivanja koje uzimaju u obzir više čimbenika o kojima ovisi vrijednost poduzeća. Uz bilancu ugostiteljskoga poduzeća, istražuje se položaj i perspektive ugostiteljskoga poduzeća na turističkom tržištu i u budućem poslovanja. Metode procjene vrijednosti ugostiteljskoga poduzeća razmatraju:

- koja je vrijednost imovine poduzeća i

152] F. Koletni, Koliko vrijedi poduzeće – Teorijski i praktični aspekti vrednovanja poduzeća, Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb, 1991., str. 20.

- koliku dobit poduzeće želi postići.

Pri tome se polazi od zatečenog stanja i ostvarenih rezultata poslovanja u prethodnom razdoblju, te se projicira buduće poslovanje za razdoblje od tri do pet godina. Korisno je izvršiti procjenu uz korištenje više metoda i temeljem dobivenih podataka donijeti konačni stav.

Metode procjene vrijednosti poduzeća mogu se svrstati u dvije osnovne skupine, i to:¹⁵³

- statičke metode - procjenjuju vrijednost poduzeća po vrijednosti imovine na određeni dan, kao polaznog podatka (na temelju podataka bilance stanja);
- dinamičke metode - procjenjuju vrijednost poduzeća polazeći od uspjeha u poslovanju koji je poduzeće ostvarilo, ali s težištem na procjenu dobiti koju poduzeće može ostvariti u budućem poslovanju (na temelju podataka računa dobiti i gubitka); to su metode koje se temelje na profitnoj snazi poduzeća.

No, osim vrijednosnih podataka izraženih u financijskim izvještajima poduzeća, postoje i podaci koje ovi izvještaji ne sadrže, a odnose se, primjerice, na:

- goodwill,
- nezaštićene patente,
- zaključene kupoprodajne ugovore,
- poboljšanja turističke infrastrukture koje se očekuje,
- dobivene koncesije za plažu i druge objekte namijenjene poboljšanju kvalitete proizvoda i usluga,
- dobivena odobrenja za korištenje zemljišta za određene svrhe (tenis, golf i sl.) i dr.

Uz navedene slučajeve postoje i slučajevi koji umanjuju vrijednost ugostiteljskoga poduzeća, a nisu evidentirani u bilanci, kao što su, primjerice, obveze po avansima, obveze za stipendije, obveze prema zaposlenima za rješavanje stambenih pitanja i dr. Navedeni slučajevi utječu na vrijednost ugostiteljskoga poduzeća i nužno ih je uzeti u obzir bez obzira koja će se metoda procjene vrijednosti poduzeća uporabiti.

153] A. Jelavić et al., op. cit., str. 319.

Pri klasifikaciji metoda temeljenih na imovini poduzeća S. Orsag polazi od temeljnih koncepcija vrijednosti ugostiteljskih poduzeća te identificira sljedeće metode procjene vrijednosti:¹⁵⁴

- metoda knjigovodstvene vrijednosti poduzeća,
- metoda neto unovčive vrijednosti poduzeća: tržišna vrijednost poduzeća i likvidacijska vrijednost poduzeća i
- metoda reprodukcijске vrijednosti.

Svrha metode knjigovodstvene vrijednosti (nazivane i neto knjigovodstvena vrijednost) poduzeća je procijeniti knjigovodstvenu vrijednost poduzeća po elementima imovine i obveza, odnosno po bilančnim pozicijama. Zbog toga je bilanca poduzeća početna podloga za procjenu vrijednosti njegovih imovinskih oblika. Metoda knjigovodstvene vrijednosti je primjerena za početak procjene vrijednosti poduzeća, odnosno za početnu orijentaciju u postupku procjenjivanja. U pravilu nije upotrebljiva za poduzeća koja kotiraju na tržištu kapitala. Osnovni je nedostatak ove metode što se temelji na povijesnim podacima iz knjigovodstva i što ne uzima u obzir kritički pristup sadašnjem i budućem poslovanju. Osim toga, moguće je da poduzeće u bilanci skriva i određene gubitke, pa je potrebno prilagoditi vrijednosti iskazane u bilanci trenutku kada se obavlja procjena. Tu se prvenstveno misli na tretman nedodirljive imovine te aktivni saldo vremenskih razgraničenja, dakle, višak unaprijed plaćenih troškova spram troškova koji su unaprijed obračunati, odnosno unaprijed ukalkulirani. Uz to se pojavljuju i problemi određivanja tzv. bruto i neto vrijednosti poduzeća, problemi tretmana imovine nepotrebne za poslovanje kao i problemi razotkrivanja drugih skrivenih dobitaka i gubitaka u prezentiranoj bilanci poduzeća.

Zbog mogućnosti prikaza nerealnih podataka pojedinih stavki aktive i pasive, kao posljedica, primjerice promjena cijena prouzročeni inflacijom ili drugim čimbenicima, potrebno je izvršiti korekciju vrijednosti pojedinih stavki. Nakon ispravljanja stavaka aktive i pasive moguće je utvrditi knjigovodstvenu vrijednost poduzeća kao razlike knjigovodstvene aktive i iznosa obveza iskazanih u pasivi poduzeća, uz pomoć sljedećeg izraza.

$$V_k = I_k - O_k,$$

gdje je:

- V_k - knjigovodstvena vrijednost poduzeća
- I_k - knjigovodstvena vrijednost imovine u bilanci stanja poduzeća
- O_k - knjigovodstvena vrijednost obveza u bilanci stanja poduzeća.

154] S. Orsag, *Vrednovanje poduzeća*, Infoinvest, Zagreb, 1997., str. 67.

Neto unovčiva vrijednost je procjena vrijednosti imovine poduzeća sa stajališta određivanja njezine tržišne vrijednosti temeljem dva koncepta vrijednosti:

- tržišne vrijednosti i
- likvidacijske vrijednosti.

Kod metode procjene tržišne vrijednosti riječ je o pronalaženju tržišne vrijednosti imovine pod pretpostavkom da će se ona kontinuirano koristiti u poslovanju poduzeća. Procjenjuje se uz sljedeće pretpostavke:¹⁵⁵

- poduzeće se prodaje bez prijekne potrebe i u nominalnim rokovima,
- za procjenu vrijednosti imovine i obveza poduzeća koriste se tržišne cijene,
- tržišne su cijene one koje vrijede u vremenu procjenjivanja vrijednosti poduzeća,
- implicitno se u vrijednost poduzeća uključuje samo neotpisana vrijednost osnovnih sredstava, jer tržišne cijene vode računa o funkcionalnoj sposobnosti i zastarjelosti tih sredstava.

Problem procjene naglašeniji je kod tzv. fiksne imovine nego kod tekuće imovine. Naime, kako se procjena utemeljuje na novcu koji će se realizirati od utrška takve imovine, lakše je utvrditi tekuću vrijednost onih imovinskih oblika koji se brzo pretvaraju u novac nego onih imovinskih oblika koji su vremenski znatno udaljeniji od novca, jer su i računovodstveno upotrijebljene cijene takve imovine znatno bliže njihovim tekućim tržišnim cijenama. Vrlo često će kod nekih oblika tekuće imovine knjigovodstvene cijene odgovarati tekućim tržišnim cijenama u tolikoj mjeri da prilagodbe neće biti nužne.

Za razliku od tržišne vrijednosti imovine poduzeća, koja tretira poduzeće kao entitet koji nastavlja s poslovanjem, likvidacijska vrijednost imovine poduzeća pretpostavlja njegovu prisilnu likvidaciju. Do likvidacije poduzeća dolazi:

- u slučaju kada poduzeće odlukom vlasnika prestaje s radom ili
- likvidacijom poduzeća na osnovi utvrđenog stečaja.

Metodom likvidacijske vrijednosti poduzeća procjenjuje se neto utrživa vrijednost imovine koja se može realizirati u novcu njezinom prisilnom prodajom, umanjena za eventualne troškove demontaže i druge zavisne troškove likvidacije

155] J. Bendeković, *Procjene ekonomske vrijednosti poduzeća*, Ekonomski pregled, Zagreb, 6/1991., str. 288.

imovine, kao i za troškove likvidacije samog poduzeća kao legalnog entiteta koje posjeduje tu imovinu. Riječ je, dakle, o svojevrsnoj prinudnoj prodajnoj vrijednosti umanjenoj za obveze kod kojih na umu treba imati i same troškove likvidacije koji, u slučaju dugog trajanja postupka mogu biti vrlo ozbiljni (npr. troškovi suda, stečajnog upravitelja, oglasa prodaje i dr.).

Metoda likvidacijske vrijednost poduzeća može se usporediti s metodom neto knjigovodstvene vrijednosti uz razliku da je objektivno polazno stanje bitno nepovoljnije (tendira prema zatvaranju), naročito iz razloga jer, u pravilu:¹⁵⁶

- postupak likvidacije mora biti brz,
- oprema i druga imovina je zastarjela,
- ima malo zainteresiranih kupaca,
- na tržištu se nudi slična imovina,
- potencijalni kupci znaju o čemu je riječ (likvidacija).

Likvidacijska vrijednost poduzeća predstavlja njegovu minimalnu vrijednost koja se može ostvariti prodajom poduzeća, po pravilu, u uvjetima prisilne prodaje. Stoga ona predstavlja i minimalnu cijenu ispod koje se pregovori oko utemeljenja cijene poduzeća ne mogu voditi.

Likvidacijska vrijednost poduzeća može se odrediti uz pomoć sljedećeg izraza:¹⁵⁷

$$V_1 = I_1 - O_1$$

gdje je:

V_1 - likvidacijska vrijednost poduzeća

I_1 - likvidacijska vrijednost imovine

O_1 - vrijednost obveza.

Likvidacijska je vrijednost poduzeća jednaka vrijednosti imovine u prinudnoj prodaji odnosno u likvidaciji poduzeća umanjenoj za obveze poduzeća.

[156] J. Perić, *Osnove vrednovanja poduzeća*, Fintrade&tours d.o.o., Rijeka, 2005., str. 103.

[157] J. Bendeković, op. cit., str. 201.

Metoda reprodukcijске vrijednosti može se primijeniti pri procjeni vrijednosti ugostiteljskoga poduzeća u slučajevima:

- kada ugostiteljsko poduzeće želi proširiti svoje poslovanje, te procjenjuje da li će preuzeti neko postojeće ugostiteljsko poduzeće ili će izgraditi nove ugostiteljske objekte;
- u slučaju kada dioničari, odnosno vlasnici ugostiteljskoga poduzeća procjenjuju da li se isplati prodati (ili likvidirati) vlastito poduzeće ili neki njegov dio (kapacitet) i utemeljiti novo;
- kada ugostiteljsko poduzeće posjeduje izuzetno vrijednu imovinu koju dioničari (vlasnici) žele realizirati; riječ je najčešće o nematerijalnoj imovini, primjerice, položaj na turističkom tržištu koju se želi prodati u trenutku kada postiže na tržištu najveću vrijednost, i osnovati novo poduzeće.

Reprodukcijška (zamjenska) vrijednost poduzeća jednaka je cijeni koja pokazuje trošak zamjene cjelokupne postojeće imovine novom imovinom. Definira se i kao iznos koji pokazuje kolika je cijena, odnosno trošak “dupliranja” postojećeg poduzeća po važećim tržišnim cijenama. Reprodukcijska (zamjenska) vrijednost poduzeća jednaka je trošku nabave cjelokupne imovine umanjene za obveze poduzeća, i može se prikazati sljedećim izrazom:

$$V_r = I_r - O_r$$

gdje je:

V_r - reprodukcijska (zamjenska) vrijednost poduzeća

I_r - reprodukcijska (zamjenska) vrijednost imovine

O_r - vrijednost obveza.

Uz pomoć metoda temeljenih na procjeni prosperiteta (zarade, profitne snage poduzeća) procjenjuje se vrijednost poduzeća na temelju profita izraženog kroz dobit ili novčanim tokovima koje poduzeće može generirati za svoje vlasnike u budućnosti. Koncept na kojem se temelje ove metode je ekonomski koncept vrijednosti. Međutim, za poduzeća čije dionice kotiraju na tržištu kapitala mogu se koristiti i metode procjene tržišne vrijednosti njihovih dionica.

Slično kao i kod metoda temeljenih na imovini, polazna osnova metoda temeljenih na procjeni profitne snage poduzeća su financijska izvješća, ali se ne temelje na bilanci stanja, već na bilanci uspjeha, odnosno na podacima iz računa dobiti i gubitka.

Procjenjivanjem vrijednosti poduzeća dinamičkim pristupom utvrđuje se ekonomska ili poslovna vrijednost poduzeća. Pri tome se procjenjuje financijski višak koji će poduzeće ili njegov dio ostvariti u budućnosti. Svođenjem tog financijskog viška na sadašnju vrijednost primjenom odgovarajuće diskontne stope, utemeljene prema raspoloživim standardima profitabilnosti, određuje se ekonomska vrijednost određenog imovinskog oblika.

Poslovna (ekonomska) vrijednost poduzeća definira se u općem obliku kao:¹⁵⁸

$$V_p = \sum_{n=1}^t \frac{(NP - NI)_n}{(1 + p)^n}$$

gdje je:

V_p – ekonomska (poslovna) vrijednost poduzeća

NP – novčani primici od poslovanja

NI – novčani izdaci od poslovanja

p – diskontna stopa

n – godina u razdoblju poslovanja.

Koncept ekonomske vrijednosti pogodan je za procjenu vrijednosti financijske imovine, posebno vrijednosnih papira, koju karakterizira relativno lako identificiranje budućih novčanih tokova. Taj se koncept koristi i za procjenu sadašnje vrijednosti dugova i drugih obveza poduzeća. Suština ovog koncepta je u procjeni potencijalnih budućih novčanih tokova nekretnina na temelju mogućnosti njihove alternativne upotrebe.

U okviru dinamičkoga pristupa procjene vrijednosti poduzeća razvijene su tri metode:¹⁵⁹

- metoda cijena/zarade,
- metoda dobiti od dividendi,
- metoda analize tijeka gotovine.

158] Z. Aralica, *Povezanost vrijednosti kapitala i odabranih pokazatelja u proizvodnim poduzećima*, Ekonomski pregled, br. 12, Zagreb, 2005., str. 1200.

159] J. Perić, op. cit., str. 108.

Metoda cijena/zarada naziva se i P/E metoda (od eng. riječi Price/Earning - cijena/zarada). Procijenjena vrijednost poduzeća ovom metodom čini višekratnih jednogodišnje zarade poduzeća. Njihova vrijednost utvrđuje se dnevnim praćenjem tržišne cijene dionica.

$$\text{Dobit po dionici} = \frac{\text{dobit nakon oporezivanja}}{\text{prosječni broj izdanih i uplaćenih dionica}}$$

Nakon utvrđivanja dobiti po dionici, utvrđuje se pokazatelj Price/Earnings Ratio (P/E), odnosno:

$$P/E = \frac{\text{tržišna vrijednost običnih dionica}}{\text{dobit po običnoj dionici (EPS)}}$$

Što je odnos cijena/zarade veći, veća je i vrijednost poduzeća na tržištu. Veći P/E ukazuju na bržu mogućnost stvaranja dobiti.

Metoda dobiti po dividendi definira vrijednost poduzeća kao sadašnju vrijednost svih dividendi koje će poduzeće isplatiti, uz pretpostavku da će dividende u budućnosti rasti po nepromijenjenoj stopi. Procjena vrijednosti po ovoj metodi proizlazi iz vrijednosti dionica i to povlaštenih i običnih, a izračunava se temeljem sljedećeg izraza:

$$V_{pd} = \frac{I_{pd}}{p} \times 100$$

gdje je:

V_{pd} – vrijednost povlaštene dionice

I_{pd} – godišnji iznos dividende povlaštene dionice

p – diskontna stopa.

Uporabom ove metode, poduzeća čija je dobit veća i koja isplaćuju veće dividende imaju i veću vrijednost. Ekonomska vrijednost poduzeća definira se izrazom:

$$V_p = \frac{D}{(1+p)^n}$$

gdje je:

V_p – ekonomska (poslovna) vrijednost poduzeća

D – dividenda

p – diskontna stopa

n – broj godina poslovanja poduzeća.

Metodom procjene vrijednosti na osnovi novčanog toka utvrđuje se iznos svih neto primitaka i vrijednost imovine na kraju njezinog ekonomskog vijeka. Neto primici se iskazuju iznosom dobiti koju poduzeće može ostvariti kroz godine koje slijede, odnosno dok traje ekonomski vijek poduzeća. Na taj iznos dodaje se i iznos neutrošene amortizacije. Procjenu vrijednosti poduzeća može se izvršiti i za neko kraće razdoblje, ali se i tada vrijednost imovine unosi kao primitak u posljednjoj godini.¹⁶⁰ Kod ove metode računa se da će tijekom cijelog vijeka trajanja cijena biti nepromijenjena, ali se ne smije zanemariti da primici i izdaci neće imati istu vrijednost kao u trenutku kada se procjenjuje vrijednost poduzeća. Stoga je potrebno sve primitke i izdatke u budućnosti diskontirati, odnosno svesti na sadašnju vrijednost. Isto vrijedi i za ostatak vrijednosti poduzeća po isteku predviđenog razdoblja ili ekonomskog vijeka trajanja.

Informacije dobivene procjenjivanjem vrijednosti ugostiteljskoga poduzeća realne su u onoj mjeri u kojoj je primijenjena odgovarajuća metoda procjene.

160] A. Jelavić et al., op. cit., str. 325.

6. USPJEŠNOST I EKONOMSKA MJERILA USPJEŠNOSTI POSLOVANJA UGOSTITELJSKOGA PODUZEĆA

Ugostiteljska poduzeća posluju u konkurentnom i složenom tržišnom okruženju, što menadžmentu otežava donošenje ispravnih odluka koje dovode do postizanje maksimalnog poslovnog rezultata. Ako se uspjeh ugostiteljskoga poduzeća shvati kao kompleksan rezultat djelovanja unutarnjih i vanjskih čimbenika, njegovo pouzdano ocjenjivanje moguće je uz osiguranje metodoloških pretpostavki svođenja parcijalnih učinaka pojedinih čimbenika na zbirni učinak, koji je izraz kvalitete ukupnog poslovanja. Tako mjerenom uspješnosti poslovanja moguće je u budućoj poslovnoj politici minimalizirati (i u najboljem slučaju otkloniti) negativne, a poticati pozitivne utjecaje. Na temelju potpunih informacija i saznanja dobivenih mjerenjem uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća menadžment može izravno utjecati na efikasnost i uspješnost te kontinuitet i razvoj ugostiteljskoga poduzeća.

6.1. Pojmovno određenje uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća

Uspješnost poslovanja ugostiteljskoga poduzeća može se promatrati s različitih stajališta (ekonomskog tehničkog, pravno i sl.), pa se u skladu s tim može i različito vrednovati. Primjerice, s ekonomskog aspekta, smatra se da je ugostiteljsko poduzeće ostvarilo cilj svog poslovanja u najširem smislu riječi ako je ostvarilo povoljan ekonomski uspjeh. Tako promatrana uspješnost poslovanja može se sagledati kroz odnos između postignutih rezultata poslovanja i ulaganja te trošenja uložених elemenata reprodukcije u poslovanje.

Sa stajališta građevinara i arhitekata poslovanje će biti uspješno, ako se izgradi ugostiteljski objekt iznimnih tehničkih i arhitektonskih svojstava, te ako su se pri izgradnji poštivali postojeći građevinski normativi i prikladne tehnološke metode. S mišljenjem građevinskog inženjera zasigurno će se neće složiti ugostitelj ako utvrdi da razmještaj hotelskih prostoriја nije funkcionalan te ako se pri izgradnji više vodilo računa o dizajnu, a ne funkcionalnosti objekta. S mišljenjem ekonomista i inženjera ne mora se složiti arhitekta koji je mišljenja da bi učinci bili veći da se više vodilo računa o estetici samog objekta.

Za ekonomistu nisu u prvom planu interesantne tehničke, tehnološke i estetske karakteristike ugostiteljskoga objekta osim u onom dijelu koliko utječu na uspjeh poslovanja s ekonomskog aspekta. Stoga je definiranje poslovnoga uspjeha kao izraz kvalitete ekonomije u ugostiteljskom poduzeću ovisno o njegovim ekonomskim ciljevima.

Opći ekonomski ciljevi ugostiteljskoga poduzeća su:

- služiti interesima korisnika ugostiteljskih usluga, interesima zaposlenih u ugostiteljskom poduzeću i interesima društvene zajednice,
- osigurati trajni kontinuitet poslovanja ugostiteljskoga poduzeća,
- ostvariti rentabilnost poslovanja,
- osigurati razumnu ekspanziju ugostiteljskoga poduzeća.

Kako bi se razmotrila ekonomska uspješnost poslovanja ugostiteljskoga poduzeća menadžment treba dati odgovore na sljedeća pitanja:

- Jesu li pružene ugostiteljske usluge kvalitativno i kvantitativno dovoljne s obzirom na zahtjeve i potrebe turista te s obzirom na kvalitetu i količinu elemenata koji su ulaganja u radni proces?
- Zadovoljava li odnos između vrijednosti učinaka i vrijednosti uložених elemenata?
- Jesu li sredstva koja su bila na raspolaganju iskorištena racionalno, odnosno da li je poslovanjem ostvaren najveći mogući profit u odnosu na utrošene elemente proizvodnje i pružanja usluga?

Obavljanje ugostiteljske djelatnosti, odnosno realizacija ugostiteljskih usluga preko mreže ugostiteljskih objekata, podrazumijeva odgovarajuća ulaganja, s ciljem ostvarivanja poslovnih rezultata. Vrijednosni pokazatelj proizvedenih i prodanih proizvoda i usluga u ugostiteljstvu, označava se kao ostvareni promet (realizacija ugostiteljskih usluga). S obzirom na složenost i heterogenost proizvoda u ugostiteljstvu, struktura realizacije prema vrsti usluga predstavlja značajan indikator poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća. Pretežna orijentiranost pojedinim vrstama proizvoda ukazuje na karakter rada, tržišnu orijentaciju, pa i stupanj razvijenosti ugostiteljske djelatnosti. Prema podacima Državnog zavoda za statistiku za 2010. godinu, u strukturi realizacije prema vrsti usluge u djelatnosti pružanja smještaja te pripreme i usluživanja hrane i pića najzastupljenije je sudjelovanje prometa smještaja s udjelom od 53,3 %, a slijedi promet hrane i pića s udjelom od 29,5 %, alkoholnih i bezalkoholnih pića s

udjelom od 12,6 % i ostalog prometa s udjelom od 4,6 %.¹⁶¹ Dok je u djelatnosti Smještaj dominantno sudjelovanje prometa smještaja s udjelom od 52,9 %, u djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića najveći udio u prometu ostvaruje se od prometa hranom i napicima (63,9 %), što je i razumljivo s obzirom na orijentiranost djelatnosti prema različitim ugostiteljskim proizvodima. Razmjerno visini ulaganja u kapacitete smještaja, sa stajališta ocjene ekonomske uspješnosti poslovanja, osnovano je očekivati visoku zastupljenost usluge smještaja u strukturi ukupnog prometa djelatnosti smještaja. Viši nivo tehničke opremljenosti jedinica za smještaj povlači za sobom i odgovarajuća ulaganja, pa time i cijenu kao realni vrijednosni ekvivalent. Veći obujam realiziranih usluga smještaja ukazuje na stupanj isplativosti odgovarajućih ulaganja.

Specifičnosti ugostiteljskoga poslovanja, a time i realizacije prema vrsti usluge, odražavaju se i na kretanja osnovnih ekonomskih pokazatelja, odnosno mjerila ekonomske uspješnosti ugostiteljskoga poduzeća.

6.2. Ekonomska mjerila uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća

Osiguranje uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća podrazumijeva provođenje i praćenje ostvarenja poslovnih rezultata odgovarajućim mjerilima. Različiti pokazatelji koji se koriste u praksi za izračunavanje uspješnosti poslovanja primjenjuju se i u ugostiteljstvu. U ekonomskoj teoriji se razmatraju sljedeća ekonomska mjerila uspješnosti poslovanja:

- proizvodnost rada,
- ekonomičnost i
- rentabilnost.

Mjerenjem proizvodnosti rada, ekonomičnosti i rentabilnosti dobivaju se informacije o odnosu poslovnog rezultata (učinka) i količine utrošenih (uloženih) elemenata radnog procesa potrebnog za taj poslovni rezultat (učinak). Dobiveni koeficijenti pokazuju kvalitetu procesa reprodukcije i uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća.

Stavljanjem u odnos učinaka i elemenata radnog procesa potrebnog za taj učinak mogu se kod svakog ekonomskog mjerila pratiti:

¹⁶¹] SLJH-2011, <http://www.dzs.hr> (29.07.2012.)

- izdašnost – stavljanjem u odnos učinka i elemenata radnog procesa pokazuje se koliko je ostvareno učinaka na jedinicu elemenata radnog procesa; povećanje učinaka rezultira povećanjem izdašnosti;
- štedljivost – stavljanje u odnos elemenata radnog procesa i učinka pokazuje koliko je utrošeno elemenata radnog procesa za ostvarenje jedinice učinka; smanjenjem količine elemenata radnog procesa povećava se štedljivost.

Veći koeficijent u mjerenju “izdašnosti” ujedno znači i veću izdašnost, odnosno postojećim elementima ostvaruje se veći učinak i obrnuto, a u mjerenju “štedljivosti” on označava slabiju štedljivost što znači da se ostvaruje veći utrošak elemenata po jedinici učinka. S obzirom na recipročnost navedenih veličina, to je i njihov umnožak jednak jedinici.

Komparacijom pokazatelja uspješnosti može se dobiti pouzdana ocjena poslovanja ugostiteljskoga poduzeća. Pri tome se komparacija provodi u odnosu na plan, prostor i vrijeme, pa se identificira:¹⁶²

- planska komparacija – kompariraju se ostvareni i unaprijed predviđeni, odnosno planirani pokazatelji uspješnosti poslovanja;
- vremenska komparacija – kompariraju se ostvareni pokazatelji u određenom razdoblju i ostvareni pokazatelji poslovanja u baznom ili nekom drugom prethodnom razdoblju;
- prostorna komparacija – kompariraju se ostvareni pokazatelji na jednom mjestu s odgovarajućim pokazateljima postignutim na nekom drugom prostorno odvojenom mjestu (hotelski objekti locirani u različitim destinacijama u okviru jednog hotelskog poduzeća, odjeli unutar ugostiteljskoga objekta i sl.).

Posebno je potrebno voditi računa da mjerenje ekonomičnosti poslovanja bude realno, jer ono služi za donošenje menadžerskih odluka, a o njihovoj adekvatnosti ovisi i poslovna uspješnost ugostiteljskoga objekta u budućem razdoblju.

6.2.1. Mjerenje proizvodnosti rada u ugostiteljstvu

Principom proizvodnosti rada iskazuje se težnja gospodarskog subjekta za ostvarenjem što većeg obima proizvodnje odnosno prometa sa što manje uloženom

^{162]} A. Jelavić et al., op. cit., str. 330.

ljudskog rada. To je jedno od mjerila uspješnosti kojim se, dakle, predočuje učinkovitost rada izražena odnosom između ostvarene količine učinaka i količine ljudskog rada upotrijebljenog za njeno ostvarenje. Povećanje proizvodnosti rezultira skraćanjem vremena rada, povećanjem obima proizvodnje i prometa, nižom cijenom koštanja, povećanjem konkurentnosti ugostiteljskoga poduzeća, većom motiviranosti zaposlenih, boljim nagrađivanjem zaposlenih i sl.

Čimbenici proizvodnosti rada ugostiteljskoga poduzeća su brojni i raznovrsni: prirodni, društveni, tehnički, ekonomski i organizacijski. Promatraju se kao eksterni (objektivnog karaktera) i interni (subjektivnog karaktera). Ugostiteljsko poduzeće može utjecati na interne čimbenike, dok na eksterne ne može, već im se treba prilagoditi. U interne čimbenike ubrajaju se: tehnička opremljenost u procesu rada, odnosno stupanj modernizacije i automatizacije (to se posebice odnosi na opremljenost kuhinja ugostiteljskih objekata), organizacija rada, stručna osposobljenost i kvalificiranost zaposlenih, organizacijska klima, međuljudski odnosi, uvjeti rada, sustav nagrađivanja i sl. U eksterne čimbenike ubrajaju se: nedostatak stručnih kadrova na tržištu rada i sl.

Tehnika mjerenja proizvodnosti rada u ovisnosti je o razini za koju se proizvodnost rada izračunava. Naime, nije ista metodika mjerenja proizvodnosti rada na razini ugostiteljstva kao djelatnosti i na razini ugostiteljskoga poduzeća. Razlog tome je što je proizvodnja (pružanje ugostiteljskih usluga) na razini ugostiteljske djelatnosti znatno kompleksnija i raznovrsnija nego realizacija ugostiteljskih usluga na razini ugostiteljskoga poduzeća. Uobičajeno se učinci na razini gospodarstva u cjelini, pojedinih gospodarskih grana svode na bruto domaći proizvod, društveni proizvod i nacionalni dohodak. Prema podacima Državnog zavoda za statistiku dodana vrijednost u djelatnosti Hoteli i restorani u Republici Hrvatskoj iznosila je 11,6 mlrd. kuna u 2007. godini, te je u ukupnoj bruto dodanoj vrijednosti sudjelovala s udjelom od 4,3%.

Proizvodnost rada u ugostiteljstvu može se mjeriti naturalnim (fizičkim) i vrijednosnim pokazateljima.

Na razini ugostiteljstva kao djelatnosti proizvodnost rada u naturalnim jedinicama može se primijeniti jedino na pojedinim proizvodima, pa se ne može ocijeniti proizvodnost rada ugostiteljstva kako cjelini. To se čini na način da se izračuna proizvodnost rada za ključne proizvode ili skupine proizvoda, te se na temelju njihove proizvodnosti procjenjuje razina proizvodnosti rada u ugostiteljstvu kao gospodarskoj djelatnosti.

S obzirom da je predmet proučavanja ugostiteljsko poduzeće, proizvodnost rada je potrebno razmotriti s njegovog gledišta. Na razini ugostiteljskoga poduzeća

varijable koje se koriste u izračunu proizvodnosti rada su količina učinka (pruženih ugostiteljskih usluga) i količina rada (utrošeni rad). Proizvodnost rada se, dakle, iskazuje kao količina proizvoda i usluga koja je izrađena u jedinici rada (broj zaposlenih, broj radnih sati) potrebnog za izradu jedinice proizvoda ili usluge. Riječ je naturalnoj formi predstavljanja proizvodnosti, koja se može izraziti na dva načina:

$$\text{proizvodnost rada (P)} = \frac{\text{količina rada (količina učinka) (Q)}}{\text{utrošeni rad (R)}}$$

ili

$$\text{proizvodnost rada (P)} = \frac{\text{utrošeni rad (R)}}{\text{količina rada (količina učinka) (Q)}}$$

Prva formula iskazuje odnos iskazane proizvodnje ili prometa i utrošenog rada. Količina učinka odnosno fizički obujam proizvodnje može se izraziti brojem proizvoda odnosno usluga. U ugostiteljskom objektu to može biti broj noćenja, broj proizvedenih obroka, broj pansionskih dana i sl. Utrošeni rad se izražava brojem radnih sati, a može se koristiti i broj zaposlenih. Druga formula iskazuje utrošen rad za proizvodnju jediničnog proizvoda, odnosno obavljanje pojedinačnih usluga.

Koeficijent koji se dobije na temelju navedenih formula predočuje proizvodnost rada. U praksi se češće koristi prva formula, jer iskazuje logičniji slijed: veći koeficijent znači veću proizvodnost rada.

U ugostiteljskim objektima ovaj se pokazatelj može koristiti samo na pojedinim radnim mjestima, kao što je, primjerice, kuhinja, slastičarnica, pekara i sl. Međutim, ni na tim radnim mjestima to nije jednostavno, jer proizvodnost rada ovisi o opremljenosti ugostiteljskoga objekta i o vrsti usluge. Kod pansionskih hotela može se, primjerice, koristiti broj pansionskih obroka u odnosu na broj radnika u kuhinji. Za određene grupe poslova, primjerice, recepcije i katova proizvodnost rada se može mjeriti odnosom broja ostvarenih usluga s brojem radnika, odnosno određenim radnim vremenom. Za to mogu poslužiti sljedeći odnosi elemenata za mjerenje proizvodnosti rada:

- ostvareni broj noćenja po radniku,
- broj postelja (soba) po radniku.

Radi ilustracije prikazati će se postupak izračunavanja proizvodnosti rada navedenim metodama na primjeru hotelskog poduzeća.

Primjer 1:

Elementi:

- broj turističkih noćenja: 717.788
- broj zaposlenih: 881.

Uvrštenjem navedenih podataka u opću formulu, dobiva se:

$$\text{proizvodnost rada} = \frac{\text{broj učinaka}}{\text{utrošeni rad}} = \frac{717.788}{881} = 814,7 \text{ noćenja/1 zaposleniku,}$$

odnosno upotrebom recipročne formule:

$$\text{proizvodnost rada} = \frac{\text{utrošeni rad}}{\text{količina učinka}} = \frac{881}{717.788} = 0,0012 \text{ zaposlenika/1 noćenju}$$

Svaki zaposlenik u hotelskom poduzeću je dakle, realizirao 814,7 noćenja, odnosno za jedno noćenje bilo je potrebno 0,0012 radnika

Primjer 2:

Elementi:

- broj postelja: 4.658
- broj zaposlenih: 881

Uvrštenje navedenih podataka u opću formulu, dobiva se:

$$\text{proizvodnost rada} = \frac{\text{broj učinaka}}{\text{utrošeni rad}} = \frac{4.658}{881} = 5,28 \text{ postelja/1 zaposleniku,}$$

odnosno upotrebom recipročne formule:

$$\text{proizvodnost rada} = \frac{\text{utrošeni rad}}{\text{količina učinka}} = \frac{881}{4.658} = 0,19 \text{ zaposlenika/1 postelji.}$$

Ovaj pokazatelj predstavlja pretpostavljenu proizvodnost, odnosno pokazatelj opremljenosti rada koji treba osigurati i odgovarajuću proizvodnost rada; ne uzima u obzir iskorištenost kapaciteta, odnosno stvarni rad.

Prema nekim pokazateljima kao optimalan broj zaposlenih u odnosu na broj postelja u hotelima uzima se u relaciji od 3,5 do 5 postelja po jednom zaposlenom. Međutim, ovaj pokazatelj je potrebno pratiti i ocjenjivati u odnosu na kategoriju hotela, jer viša kategorije hotela znači i širi asortiman usluga i potrebu za većim brojem zaposlenih.

U cilju ekonomske uspješnosti, važno je odrediti pravo mjerilo proizvodnosti. Ako se kao zadatak postavi samo količina učinka, to može utjecati na povećanje proizvodnosti, ali i pad kvalitete. Tako npr. ako je sobarica plaćena po broju očišćenih soba ili konobar po broju posluženih obroka/gostiju, to mijenja njihovo ponašanje i narušava se standardni postupak čišćenja soba ili posluživanja na štetu kvalitete (urednosti soba i kvalitete servisa).¹⁶³

Mjerenjem ostvarene proizvodnosti stvara se mogućnost komparacije s koeficijentom dobivenim u prethodnom razdoblju, odnosno sagledavanja dinamike proizvodnosti uz pomoć indeksnih pokazatelja. Indeks proizvodnosti pokazuje uzastopne promjene kretanja proizvodnosti izražene u postocima ($I_p = P_1/P_0 \times 100$), odnosno predstavlja dinamiku kretanja proizvodnosti rada u različitim vremenskim razdobljima. Povećanje proizvodnosti iskazuje se rastom postotka proizvodnje ili prometa u jedinici vremena u tekućem (P_1) u odnosu na bazno razdoblje (P_0). U suprotnom, smanjenje postotka utrošenog rada po jedinici proizvoda ili usluge znači smanjenje proizvodnosti rada između tekućeg i baznog razdoblja.

Proizvodnost rada u ugostiteljskom poduzeću iskazuje se i korištenjem vrijednosnih metoda mjerenja proizvodnosti rada. Pri tome se ostvareni učinci (obim proizvodnje, odnosno pruženih usluga) množe odgovarajućom cijenom, a zatim tako dobivene vrijednosti proizvodnje dijele se utrošenim radom. Izražava se sljedećom formulom:

$$P = \frac{\sum \text{količina učinaka} \times \text{cijene} (\sum Q)}{\text{utrošeni rad (broj zaposlenika (S) ili sati rada (s))}}$$

163] I. Avelini Holjevac, *Kontroling - upravljanje poslovnim rezultatom*, Hotelijski fakultet, Opatija, 1998., str. 161.

Prednost korištenja vrijednosne metode sastoji se u tome što se njome može izraziti ukupan učinak svakog ugostiteljskoga poduzeća, pa se može mjeriti proizvodnost rada poduzeća koje ima široki asortiman proizvoda.

Nedostatak ove metode je u tome što se pri istom fizičkom opsegu, promjenom cijene na tržištu, vrijednost proizvodnje može povećati ili smanjiti, pa time i proizvodnost rada. Međutim, takav pad ili porast proizvodnosti rada nije rezultat rada ili zalaganja zaposlenih već rasta cijena na tržištu. Ovaj se nedostatak otklanja uvođenjem stalnih ili standardnih cijena. Kao stalne cijene najčešće se uzimaju cijene baznog razdoblja ili planske cijene. Njihovim korištenjem dobivaju se realne informacije o proizvodnosti rada.

U segmentu realizacije ugostiteljskih usluga najčešće se koristi pokazatelj: ostvareni prihod po radniku.

Primjer 1:

Elementi:

- broj turističkih noćenja: 717.788
- cijena: 350 kn
- broj zaposlenih: 881.

Uvrštenje navedenih podataka u formulu, dobiva se:

$$P = \frac{717.788 \times 350}{881} = 285.159,81 \text{ kn prihoda od noćenja/1 radniku}$$

Primjer 2:

Elementi:

- prihod poduzeća: 251.225.800,00 kn
- broj zaposlenih: 881

Stavljanjem u odnos ova dva elementa mjerenja proizvodnosti rada, dobije se:

$$P = \frac{251.225.800,00}{881} = 285.159,81 \text{ kn prihoda/1 zaposleniku.}$$

Specifičnosti poslovanja i obavljanja radnih procesa u ugostiteljskim poduzećima odražavaju se i na mjerenje i izražavanje proizvodnosti rada. Riječ je o individualizaciji radnog procesa u ugostiteljskom objektu, što podrazumijeva relativnu samostalnost za svako radno mjesto, uz pretpostavku odgovarajuće funkcionalne povezanosti koja se osigurava adekvatnom organizacijom prostora i redoslijedom radnih operacija. I u uvjetima optimalne prostorne i procesne organizacije rada, poslovi obavljanja usluga s izrazitom osobnom komponentom znatno su složeniji od mehaniziranih i automatiziranih operacija u proizvodnim djelatnostima. Zbog ograničene primjene mehanizacije i automatizacije, a može se reći i neznatne primjene mehanizacije i automatizacije u procesu rada, pa shodno tome i angažiranja znatnog broja zaposlenih, poslovanje u ugostiteljstvu ne karakterizira visoka proizvodnost rada. Upravo suprotno, ona je niža nego u proizvodnim djelatnostima. Podjela radnog procesa po pojedinim sektorima odnosno organizacijskim jedinicama unutar ugostiteljskoga objekta, nameće potrebu mjerenja proizvodnosti rada po pojedinim organizacijskim jedinicama. U prijemnom odjelu, primjerice, pojedine grupe poslova, posebice poslovi recepcionara vezani su uz neposredan kontakt i komunikaciju s gostom, pa se teško može očekivati povećanje proizvodnosti primjenom tehničkih i tehnoloških inovacija. Isto se odnosi na poslove usluživanja u sektoru hrane i pića. No, postoje i poslovi koji su posljednjih godina automatizirani, kao što su poslovi vezani uz rezervacije (elektronički sustav rezervacija), prijavu gosta (check in), praćenje zaduženja gosta po osnovi konzumiranja različitih komponenti proizvoda hotela, objavljanje gosta i naplata računa (check out). Informatizacija prijemnog odjela znatno je pridonijela povećanju proizvodnosti rada u ovom odjelu.

Ograničavajući čimbenik povećanja proizvodnosti rada je i sezonsko zapošljavanje u ugostiteljstvu. Naime, nerijetko se, zbog nedostatka kvalificiranog osoblja, angažiraju kadrovi neodgovarajućih stručnih profila i niže razine kvalificiranosti u odnosu na zahtjeve radnog mjesta. Jedan od uzroka niže proizvodnosti rada ovih zaposlenika je i njihov položaj u poduzeću, te niska motiviranost uslijed statusa sezonskog djelatnika. Nezadovoljavajućoj proizvodnosti sezonskih djelatnika pridonosi i nedostatak iskustva, odvajanje vremena neophodnog za obučavanje i uključivanje u proces rada, nedovoljna financijska stimulacija i sl. Uvjeti rada također su jedan od čimbenika koji utječu na proizvodnost rada. Rad u ugostiteljstvu karakterizira višesatno stajanje na nogama, rad noću, prekovremeni rad, rad u otežanim uvjetima (visoke temperature, klima uređaji, buka, slaba osvjetljenost i sl.). U takvim uvjetima česta su odsustva s posla što utječe na smanjenje proizvodnosti rada. Neadekvatna projektna rješenja mogu uzrokovati prostorno-funkcionalnu neusklađenost radnog procesa, a time i nižu proizvodnost. Kod pansionskih hotela često se angažira isti obujam

zaposlenosti dva i tri puta tijekom dana, što povećava fizičke napore i zamore te negativno utječe na proizvodnost rada. Imajući na umu specifičnosti uvjeta rada i vremenski diskontinuitet radnog procesa, u suvremenom ugostiteljstvu se sve više insistira na pogodnostima za zaposlene, a u funkciji povećanja proizvodnosti rada (prostorije za odmor, prehrana i zdravstvena zaštita, odmor i sl.).¹⁶⁴

Ljudski čimbenik je ključni nositelj radnog procesa u ugostiteljstvu, što posebno dolazi do izražaja u kontekstu sagledavanja proizvodnosti rada, ali i drugih ekonomskih pokazatelja uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća.

6.2.2. Ekonomičnost poslovanja u ugostiteljskim poduzećima

Pod ekonomičnošću se podrazumijeva stupanj štedljivosti u ostvarivanju učinaka, koja se izražava odnosom ostvarenih učinaka i utrošenih elemenata radnog procesa (količine rada, predmeta rada, sredstava za rad i tuđeg rada), odnosno stavljanjem u odnos outputa i inputa. U praksi se pokazatelji ekonomičnosti izražavaju odnosom ostvarenih prihoda po jedinici rashoda,¹⁶⁵ pri čemu se koriste podaci iz računa dobiti i gubitka. Izražava se koeficijentom.

Ugostiteljsko poduzeće teži postizanju što povoljnijeg odnosa između ostvarene realizacije i utrošenih sredstava. Interes mu je proizvesti što veću količinu proizvoda odnosno pružiti što veći broj usluga uz što manje ukupne troškove poslovanja. Pri tome se ne smije zanemariti kvaliteta proizvoda odnosno pružene usluge. Osnova za povećanje ekonomičnosti je u iznalaženju mogućnosti za smanjenje troškova, odnosno za povećanje realiziranih proizvoda i usluga uz održavanje iste razine troškova.

Ekonomičnost se, dakle, iskazuje odnosom količine proizvedenih proizvoda ili pruženih ugostiteljskih usluga (ostvareni učinci) i utrošenih elemenata radnog procesa:

$$\text{Ekonomičnost (E)} = \frac{\text{ostvareni učinci (Q)}}{\text{utrošeni elementi radnog procesa (T)}}$$

¹⁶⁴] Lj. Kosar, op. cit., str. 241.

¹⁶⁵] K. Žager, L. Žager, op. cit., str. 173.

Troškovi odvijanja radnog procesa sadržani su u: troškovima rada, troškovima sredstava za rad, troškovima predmeta rada i troškovima tuđeg rada. Stoga se ekonomičnost može promatrati po pojedinim segmentima, kao: ekonomičnost rada (Q/T_R), ekonomičnost sredstava za rad (Q/T_S) i ekonomičnost predmeta rada (Q/T_P). Ključni čimbenik povećanja ekonomičnosti je čovjek, s obzirom da njegov odnos prema sredstvima rada i predmetu rada determinira racionalnost u korištenju i postizanju ušteda, odnosno sniženju ukupnih troškova poslovanja.

Ovisno o veličini koeficijenta dobivenih izračunom, poslovanje može biti ekonomično, neekonomično i na granici ekonomičnosti:

- $E > 1$ = poslovanje je ekonomično,
- $E < 1$ = poslovanje je neekonomično,
- $E = 1$ = poslovanje je na granici ekonomičnosti.

Ekonomičnost poslovanja se mjeri naturalnom i vrijednosnom metodom. Naturalnom metodom stavlja se odnos fizički izraženi elemente količine proizvodnje i količine troškova. Primjenjuje se u mjerenju obima proizvodnje ili usluga u odnosu na pojedinačne kategorije troškova. Tako je naturalni pokazatelj proizvodnosti segment pojedinačnog mjerenja ekonomičnosti. Odnosom između ukupne količine proizvoda i utrošenog materijala za njegovu proizvodnju, utvrđuje se koeficijent ekonomičnosti materijala. Pojedinačno se ekonomičnost može izraziti i preko intenziteta korištenja sredstava, pri čemu se utvrđuje količina proizvedenih proizvoda i pruženih usluga u određenom vremenskom razdoblju rada određenog sredstva. Rezultati dobiveni naturalnom metodom pojedinačnog mjerenja ekonomičnosti omogućuju sagledavanje dostignutog stupnja proizvodnosti, intenziteta korištenja sredstava u skladu s njihovim proizvodnim i uslužnim mogućnostima, kao i za kontrolu primjene normativa materijala.¹⁶⁶

Vrijednosna metoda izračuna ekonomičnosti koristi se za pojedinačna mjerenja i na razini ugovornog poduzeća kao cjeline (opće mjerenje). Opći vrijednosni izraz ekonomičnosti je odnos između vrijednosno izražene ukupne realizacije proizvoda i usluga i ukupnih troškova:

$$\text{Ekonomičnost (E)} = \frac{\text{ostvareni učinci (Q)} \times \text{prodajna cijena (Cp)}}{\text{utrošeni elementi radnog procesa (T)} \times \text{nabavna cijena (Cn)}}$$

166] Lj. Kosar, op. cit., str. 242.

$$\text{Ekonomičnost (E)} = \frac{\text{vrijednost proizvoda i pružene usluge}}{\text{troškovi}}$$

Pojedinačni vrijednosni izraz ekonomičnosti sagledava se odnosom ostvarene realizacije proizvoda i usluga i troškova rada (bruto plaća zaposlenih), troškova sredstava rada (amortizacija, troškovi održavanja, osiguranja, kamate na kredite) i troškova predmeta rada (troškovi sirovina, poluproizvoda, gotovih proizvoda koji služe kao materijal za izradu, odnosno njihove nabavne cijene, troškovi energenata i sl.).

Kod mjerenja ekonomičnosti vrijednosnim pokazateljima, prirodni pokazatelji se korištenjem stalnih cijena transformiraju u vrijednosne. Korištenjem stalnih cijena eliminiraju se utjecaji promjene cijena na ekonomičnost. Međutim, njihovo korištenje ne pruža realne informacije o ekonomičnosti, odnosno vrijednosti ostvarenje proizvodnje (prometa) i troškova jer se ne uvažavaju tržišni čimbenici. Mjerenje ekonomičnosti na temelju stalnih cijena nema karakter vrijednosnog mjerenja već količinskog. Tako izračunat koeficijent ekonomičnosti može poslužiti kao realna informacija za sagledavanje stupnja napora zaposlenih u ugostiteljskom poduzeću u ostvarivanju ekonomije poslovanja poduzeća i njegovih organizacijskih jedinica. Mjerenje ekonomičnosti na temelju stalnih cijena pruža podatke o ekonomičnom korištenju elemenata radnog procesa. Smatra se da ekonomičnost mjerena na temelju stalnih cijena daje iste rezultate koji bi se dobili uporabom prirodne metode. Zbog toga se za mjerenje ekonomičnosti koriste i pokazatelji ostvarenog prometa na bazi prodajnih cijena, kao i pokazatelji stvarnih troškova na bazi nabavnih cijena materijala, odnosno cijena koštanja. Mjerenje ekonomičnosti primjenom stalnih i stvarnih cijena omogućava procjenu realnosti planskih kalkulacija, kao i sagledavanje intenziteta djelovanja tržišnih čimbenika na ostvarene rezultate.

Primjer: Ugostiteljsko poduzeće je u 2010. godini ostvarilo promet proizvoda i usluga u vrijednosti od 40 mil. kuna, pri čemu je imalo sljedeće troškove:

- troškovi materijala 15.000.000 kn,
- amortizacija 3.200.000 kn,
- bruto plaće 8.500.000 kn.

Potrebno je izračunati pojedinačnu (parcijalnu) i opću ekonomičnost.

Pojedinačna ekonomičnost iznosi:

$$\frac{\text{vrijednost proizvoda i usluga}}{\text{troškovi materijala}} = \frac{40.000.000}{15.000.000} = 1,67 \text{ vrijednost proizvoda i usluga za svaku novčanu jedinicu troška materijala}$$

$$\frac{\text{vrijednost proizvoda i usluga}}{\text{amortizacija}} = \frac{40.000.000}{3.200.000} = 12,5 \text{ vrijednost proizvoda i usluga za svaku novčanu jedinicu amortizacije}$$

$$\frac{\text{vrijednost proizvoda i usluga}}{\text{bruto plaće zaposlenih}} = \frac{40.000.000}{8.500.000} = 4,71 \text{ vrijednost proizvoda i usluga za svaku novčanu jedinicu osobnih dohodaka zaposlenih}$$

Ukupna ekonomičnost iznosi:

$$\frac{\text{vrijednost proizvoda i usluga}}{\text{ukupni troškovi}} = \frac{40.000.000}{26.700.000} = 1,50 \text{ vrijednost proizvoda i usluga za svaku novčanu jedinicu ukupnog troška poslovanja}$$

Na temelju koeficijenta ekonomičnosti može se pouzdano ocijeniti kvaliteta ekonomije poslovanja. Potrebno je, dakle, kao i kod proizvodnosti rada, komparirati ostvarenu ekonomičnost u odnosu na planiranu u različitim vremenskim razdobljima, u odnosu na ista ili slična ugostiteljska poduzeća, odnosno s prosjekom ugostiteljstva kao djelatnosti, skupinom ugostiteljskih poduzeća i sl. Komparacija ostvarene ekonomičnosti poslovanja u tekućem u odnosu na prethodno (bazno) razdoblje obavlja se uz pomoć indeksnih pokazatelja. Indeks ekonomičnosti je odnos ekonomičnosti u tekućem i baznom razdoblju:

$$I_E = \frac{I_1}{I_0} \times 100$$

Povećanje ekonomičnosti može se postići:

- smanjenjem količine elemenata radnog procesa,
- nižim nabavnim cijenama elemenata radnog procesa,
- ostvarenjem većih prodajnih cijena proizvoda i usluga,
- povećanjem količine učinaka (proizvoda i usluga) uz nepromijenjene troškove.

Poslovanje ugostiteljskoga objekta prate visoki troškovi poslovanja svih elemenata radnog procesa, s ograničenom mogućnošću ušteda, što se nepovoljno odražava na ekonomičnost. Udio cijene inputa u prodajnoj cijeni je vrlo visok, a često i veći od 90%. Povećanje ekonomičnosti u ugostiteljstvu moguće je postići racionalizacijom cjelokupnog poslovanja. To podrazumijeva racionalizaciju u svim segmentima. Mjerama racionalizacije može se utjecati na troškove i angažiranje imovine za ostvarenje poslovnih rezultata. Smanjenje troškova moguće je postići na svakom radnom mjestu gdje se proizvode i prodaju proizvodi i usluge racionalizacijom radnog procesa, kao i u svakoj fazi poslovnog procesa (nabavi, pripremi, proizvodnji, prodaji i sl.).¹⁶⁷

Kod proporcionalnih troškova materijala moguće je direktno utjecati na njihovo smanjenje, jer je utrošak materijala ovisan o obujmu proizvodnje. Smanjenje troškova materijala može se postići i smanjenjem utroška po jedinici usluge, nabavom potrebnog materijala po nižim cijenama, boljom organizacijom snabdijevanja bez nepotrebnog stvaranja zaliha i skladištenja materijala.

Utrošak materijala po jedinici proizvoda odnosno usluge ovisan je o:

- znanju i iskustvu radnika pri nabavi, skladištenju, organizaciji tehnološkog procesa i samog korištenja materijala,
- kvaliteti korištenog materijala, čime se utječe na smanjenje gubitka (otpad, škart),
- organizaciji manipuliranja s materijalom,
- organizaciji unutarnjeg transporta i sl.

Cilj racionalizacije utroška materijala je smanjiti gubitke na materijalu koji se javljaju u obliku kvara, loma i otpada te otkloniti svaki bespotrebni utrošak energije. Racionalizacija utroška materijala postiže se pravilnim odabirom i racionalnim korištenjem materijala, boljim skladištenjem i stručnim rukovanjem, utvrđivanjem, primjenom i kontrolom normativa utroška i sl.

167] V. Borković, A. Kobašić, op. cit., str. 54.

Povećanje ekonomičnosti može se postići tijekom nabave materijala, uštedom na nabavnim cijenama, što podrazumijeva bolju organizaciju nabave i jeftiniju nabavu. Ušteta pri nabavi materijala u znatnoj mjeri ovisi o zaposlenima u nabavnom odjelu, njihovom kreiranju adekvatne nabavne politike temeljene na istraživanju tržišta, efikasnoj organizaciji i planiranju nabave i sl. Uštete se mogu postići nižim nabavnim cijenama materijala i nižim zavisnim troškovima nabave (transportni troškovi, troškovi skladištenja, čuvanja i sl.), te kupovine kvalitetnog materijala što omogućava njegovu bolju iskorištenost. Uspješnost nabave podrazumijeva da se uz angažiranje minimalnih financijskih sredstava, ljudi i opreme postignu optimalne količine robe na zalihi. Nabava materijala mora biti strogo planirana, kako se ne bi pojavile velike količine zaliha koje bi utjecale na smanjenje ekonomičnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća.

Racionalizacija troškova u ugostiteljstvu moguća je i u segmentu stalne imovine bilo tijekom investiranja u novi objekt, modernizacijom i rekonstrukcijom objekta ili tijekom poslovanja. Kod izgradnje ugostiteljskoga objekta potrebno je donijeti dobru investicijsku odluku, odnosno izabrati optimalnu lokaciju, tip i veličinu ugostiteljskoga objekta, opremiti ugostiteljski objekt na način da omogućí ostvarenje dobrih ekonomskih rezultata (primjerice, suvremena oprema u kuhinji ugostiteljskoga objekta koja omogućava postizanje visoke proizvodnosti i ekonomičnosti). Tijekom poslovanja važno je postići optimalno korištenje kapaciteta i odgovarajućim organizacijskim mjerama i odnosom prema imovini utjecati na smanjenje troškova. To se postiže stručnim rukovanjem, pravilnim i redovitim tekućim održavanjem, čuvanjem objekata i sl.

Smanjenje troškova rada je ograničeno. Naime, troškovi bruto plaća stalno zaposlenih u ugostiteljskom objektu su fiksni, a u objektima sezonskog poslovanja vrlo su teško primjenjive uštete po osnovi zapošljavanja manjeg broja sezonskih radnika. Međutim, uštete se mogu postići organizacijskim i kadrovnim mjerama. Adekvatnom organizacijom rada može se zaposlenima olakšati rad i poboljšati uvjeti rada. To se postiže pravilnom podjelom rada, postavljanjem "pravog čovjeka na pravo mjesto", racionalnim rasporedom radnog vremena, normiranjem rada, standardizacijom rada i sl. U suvremenim uvjetima poslovanja organizacija rada mora biti fleksibilna. Različit intenzitet potražnje ugostiteljskih usluga tijekom dana i godine izaziva neujednačen ritam rada i znatnije gubitke vremena, pa organizacija rada treba omogućiti mobilnost radnika u skladu s intenzitetom rada i potrebama na pojedinim zadacima. Kadrovske mjere se odnose na: selekciju i odabir kadrova kako bi se ostvarilo načelo "pravi čovjek na pravom mjestu", praćenjem radnih učinaka i planiranjem napredovanja djelatnika, motiviranjem i stimuliranjem rada zaposlenika uporabom različitih motivatora, permanentnim

obrazovanjem zaposlenika kako bi se povećala efikasnost zaposlenika, istraživanjem uzroka nezadovoljstva djelatnika, predlaganjem mjera za njihovo otklanjanje i sl. Od osobite je važno povezati organizacijske ciljeve i rezultate s individualnim ciljevima i rezultatima rada. Ako zaposleni ostvaruju svoje individualne ciljeve biti će motiviraniji za obavljanje danih im zadataka, što će u konačnici utjecati i na efikasnost.

Povećanje efikasnosti može se postići i povećanjem prodajne cijene pod utjecajem tržišnih kretanja. Međutim, u ugostiteljstvu se cijene formiraju godinu dana unaprijed, pa je pri formiranju cijena potrebno voditi računa i o povećanju troškova tijekom godine.

Povećanje ekonomičnosti odraz je i poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća, kojom se u ovisnosti od konkretnih karakteristika ugostiteljskoga objekta (tip, kapacitet, kategorija, lokacija, razdoblje poslovanja) definiraju aktivnosti koje će rezultirati povećanjem obima prometa ugostiteljskih proizvoda i usluga, odnosno unaprjeđenjem kvalitete integriranog proizvoda ugostiteljskoga poduzeća.

6.2.3. Rentabilnost poslovanja u ugostiteljskim poduzećima

Rentabilnost je ekonomsko mjerilo uspješnosti, koje pokazuje unosnost uloženog kapitala u nekom vremenskom razdoblju, odnosno u nekom poslu. Iskazuje se kroz odnos poslovnog rezultata odnosno profita i uloženog kapitala. Poduzeće teži ostvariti što više poslovnog rezultata uz što manje uloženog kapitala.

Ugostiteljsko poduzeće ostvaruje dobit kada su mu prihodi veći od rashoda, a u suprotnom ostvaruje gubitak. Za poduzeće koje ostvaruje dobit kaže se da je rentabilno, a za poduzeće koje ostvaruje gubitak da je nerentabilno. Ako poduzeće tijekom jednog obračunskog razdoblja ostvari prihod jednak rashodu, odnosno ako ostvari vrijednost ukupne realizacije na nivou ukupnih troškova poslovanja, tada posluje na pragu rentabilnosti. Riječ je o donjoj granici rentabilnosti, pri čemu je cijena ugostiteljskih proizvoda i usluga izjednačena s prodajnom cijenom. Prag rentabilnosti je, u biti, jedna od točaka na liniji kretanja obima prometa ugostiteljskih proizvoda i usluga, ispod koje rashodi po jedinici proizvoda odnosno usluge premašuju prodajnu cijenu proizvoda odnosno usluge. U toj su točki rashodi i cijena izjednačeni, a iznad nje, prodajna cijena premašuje rashode, pa se počinje iskazivati rentabilnost poslovanja. Ugostiteljsko poduzeće treba

utvrditi prag rentabilnosti, odnosno kojim stupnjem iskorištenosti kapaciteta i po kojoj cijeni može osigurati pokriće poslovnih rashoda.

Rentabilnost poslovanja ugostiteljskoga poduzeća može se izraziti sljedećom formulom:

$$\text{Rentabilnost} = \frac{\text{poslovni rezultat ugostiteljskog poduzeća (profit, dobit)}}{\text{uloženi kapital}} \times 100$$

Koeficijentom se iskazuje koliko se jedinica poslovnog rezultata ostvari na jedinicu uloženog kapitala. S obzirom da bi koeficijent dobiven ovom formulom bio dosta neodređen, potrebno je mjerenje rentabilnosti u ugostiteljskom poduzeću preciznije odrediti. U tom kontekstu uobičajeno se koriste pokazatelji marže profita te rentabilnost ukupne imovine i rentabilnost vlastitog kapitala.

Marža profita pokazuje koliki je prirast dobiti na jedinicu ukupnog prihoda ugostiteljskoga poduzeća. Izračunava se temeljem podataka iz računa dobiti i gubitka. Razlikuje se neto maržu profita od bruto marže profita, a razlika se očituje u obuhvatu poreza u brojniku pokazatelja:

$$\text{Neto marža profita} = \frac{\text{neto dobit} + \text{kamate}}{\text{ukupni prihod}}$$

$$\text{Bruto marža profita} = \frac{\text{dobit prije poreza (bruto dobit)} + \text{kamate}}{\text{ukupni prihod}}$$

Usporedbom pokazatelja neto i bruto marže profita dobije se podatak o tome koliko relativno u odnosu na ostvareni ukupni prihod iznosi porezno opterećenje. Ako se marža profita pomnoži s koeficijentom obrta ukupne imovine (koji se dobije stavljanjem u odnos ukupnog prihoda i ukupne imovine), kao rezultat će se dobiti pokazatelj rentabilnosti imovine (neto ili bruto). To znači da se povećanjem koeficijenta obrta i/ili povećanjem marže profita može povećati rentabilnost. Koeficijent obrtaja imovine pokazuje efikasnost uporabe imovine, odnosno koliko se ostvari prihoda po jedinici imovine. Mali koeficijent obrtaja pokazuje veliko angažiranje sredstava u imovini poduzeća za određeni obujam prodaje.¹⁶⁸

168] Z. Cerović, op. cit., str. 764.

Neto i bruto rentabilnost ukupne imovine izračunava se uporabom sljedećih formula:

$$\text{Neto rentabilnost ukupne imovine} = \frac{\text{neto dobit} + \text{kamate}}{\text{ukupna imovina}}$$

$$\text{Bruto rentabilnost ukupne imovine} = \frac{\text{dobit prije poreza (bruto dobit)} + \text{kamate}}{\text{ukupna imovina}}$$

Kod rentabilnosti imovine, kao i kod marže profita, razlika u obuhvatu poreza je u brojniku pokazatelja. Prema tome, razlika između ta dva pokazatelja upućuje na relativno porezno opterećenje u odnosu na ukupnu imovinu. Osim navedenih pokazatelja, u kontekstu pokazatelja profitabilnosti obično se računa i rentabilnost vlastitog kapitala (glavnice):

$$\text{Rentabilnost vlastite imovine} = \frac{\text{neto dobit}}{\text{vlastiti kapital (glavnica)}}$$

Pokazatelj rentabilnosti vlastite imovine upućuje na ostvarenu dobit za svaku jedinicu vlastitog kapitala.

Pokazatelje ostvarene rentabilnosti može se uspoređivati kao i kod prethodna dva pokazatelja uspješnosti poslovanja (produktivnost i ekonomičnost).

Primjer:

Tablica 16: Podaci o rezultatima poslovanja ugostiteljskoga poduzeća

Element	Planirano	Ostvareno
ukupni prihod	205.164.055	216.995.367
ukupni rashod	195.749.499	207.577.850
dobit	9.414.556	9.417.517
porez na dobit (20%)	1.882.911	1.883.503
neto dobit	7.531.645	7.534.014
vlastiti kapital	930.650.548	930.650.548

Treba usporediti ostvarenu i planiranu rentabilnost.

Koeficijenti planirane i ostvarene rentabilnosti vlastitog kapitala iznose:

$$R_{pl} = \frac{\text{neto dobit}}{\text{vlastiti kapital (glavnica)}} = \frac{7.531.645}{930.650.548} = 0,0081 \text{ kn}$$

- planirano je 0,0081 kn dobiti na svaku kunu vlastitog kapitala (0,8%)

$$R_{ost} = \frac{\text{neto dobit}}{\text{vlastiti kapital (glavnica)}} = \frac{7.534.014}{930.650.548} = 0,0081 \text{ kn}$$

- planirano je 0,0081 kn dobiti na svaku kunu vlastitog kapitala (0,8%)

Indeksi ostvarene i planirane rentabilnosti iznose:

$$I_r = \frac{R_{ost}}{R_{pl}} = \frac{0,008}{0,008} \times 100 = 100$$

Poduzeće je ostvarilo dobit koju je planiralo.

Ugostiteljsko poduzeće može uspoređivati rentabilnost i u različitim vremenskim razdobljima.

Primjer 2:

Podaci o rezultatima poslovanja ugostiteljskoga poduzeća u 2010. i 2011. godini

Element	2010.	2011.
ukupni prihod	211.465.721	216.995.367
ukupni rashod	203.425.315	207.577.850
dobit	8.040.406	9.417.517
porez na dobit (20%)	1.608.081	1.883.503
neto dobit	6.432.325	7.534.014
vlastiti kapital	930.650.548	930.650.548

Koeficijenti rentabilnosti ukupne imovine 2010. i 2011. godine iznose:

$$R_{2010} = \frac{\text{neto dobit}}{\text{vlastiti kapital (glavnica)}} = \frac{8.040.406}{930.650.548} = 0,0086 \text{ kn dobiti/1 kn vlastitog kapitala}$$

$$R_{2011} = \frac{\text{neto dobit}}{\text{vlastiti kapital (glavnica)}} = \frac{7.534.014}{930.650.548} = 0,0081 \text{ kn dobiti/1 kn vlastitog kapitala}$$

$$\Delta R = R_{2011} - R_{2010} = 0,0081 - 0,0086 = - 0,00005$$

Poduzeće je u 2011. godini imalo 0,00005 kn dobiti manje za svaku kunu vlastitog kapitala.

$$I_r = \frac{R_{2011}}{R_{2010}} = \frac{0,0081}{0,0086} \times 100 = 94,2$$

Poduzeće je u 2011. godini ostvarilo 5,8% manje dobiti po jedinici vlastitog kapitala nego u 2010. godini.

Pokazatelji rentabilnosti mogu se koristiti i pri usporedbi dvaju ili više ugostiteljskih poduzeća.

Ugostiteljsko poduzeće može na rentabilnost utjecati povećanjem cijena, međutim, povećanje cijena u ugostiteljstvu, pa time i povećanje rentabilnosti je poprilično ograničeno. To je posebice izraženo kod ugostiteljskih poduzeća koja djeluju u turističkim odredištima i koja svoje usluge nude pretežno na inozemnom tržištu. Konkurencija na tržištu određuje gornju granicu cijene, a ugostiteljska poduzeća moraju prihvatiti uvjete koji djeluju na turističkom tržištu. Osim toga, prisutno je i sezonsko diferenciranje prodajnih cijena, determinirano različitim pritiscima turističke potražnje. Najveći pritisak potražnje je u punoj sezoni tzv. "špici" (zimskoj ili ljetnoj), što dozvoljava formiranje prodajnih cijena na osjetno višoj razini nego u razdoblju van sezone. Time se postiže veća razlika između inputa i outputa, što predstavlja osnovu za ostvarivanje boljeg financijskoga rezultata, a time i rentabilnosti. Realnije je, međutim, na povećanje rentabilnosti utjecati povećanjem prometa, odnosno većom iskoristivosti kapaciteta i većim brojem heterogenih ugostiteljskih usluga.

Rentabilnost je pod znatnim utjecajem proizvodnosti i ekonomičnosti. Sva tri principa poslovanja iskazuju sveobuhvatnu dimenziju uspješnosti poslovanja.

6.3. Povezanost i međusobna ovisnost ekonomskih mjerila uspješnosti poslovanja

S obzirom na varijable koje se koriste u izračunu proizvodnosti, ekonomičnosti i rentabilnosti evidentno je da su ovi pokazatelji uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća u međusobnoj povezanosti.

Rezultati mjerenja uspješnosti poslovanja kroz proizvodnost, ekonomičnost i rentabilnost mogu biti istosmjerni, ali se mogu kretati i u različitim smjerovima od jednog do drugog razdoblja. Tako je moguć porast proizvodnosti rada i pad ekonomičnosti ako je od jednog do drugog razdoblja smanjen utrošak rada po jedinici učinka, uz znatno veće povećanje utroška ostalih elemenata.¹⁶⁹

Razumljivo je da veća proizvodnost rada omogućuje i veću ekonomičnost. Razlog tome je što veća proizvodnost rada uvjetuje manju količinu rada po jedinici proizvoda, a time i manji utrošak jednog od elemenata radnog procesa. Uvjet koji pri tome treba biti zadovoljen je da se cijena rada, kao i iznos utroška sredstava rada, predmeta rada i tuđih usluga ne smije povećati.

U praksi se javlja i situacija rasta proizvodnosti rada i smanjenje ekonomičnost kada se ljudski rad zamjenjuje radom skupih strojeva.

Isto se tako može smanjiti proizvodnost rada i povećati ekonomičnost, kada se poveća utrošak količine rada, a smanjuju troškovi ostalih elemenata radnog procesa.

Između ekonomičnosti i rentabilnosti također postoji međusobna uvjetovanost, pa čak i veća nego kod proizvodnosti i ekonomičnosti. Stoga je intencija poduzeća da se ta dva mjerila kreću u istom smjeru. Normalno je da pozitivan poslovni rezultat determinira kretanjem rentabilnosti i ekonomičnosti u pozitivnom smjeru. Porast ekonomičnosti, uz istu vrijednost uložениh sredstava rezultira i porastom rentabilnosti. Međutim, ova se dva mjerila mogu kretati i u suprotnom smjeru. Može se, primjerice, dogoditi da nakon većih investicijskih ulaganja poraste relativno više vrijednost poslovnih sredstava nego poslovni rezultat, pa će se istovremeno rentabilnost smanjiti iako je ekonomičnost porasla.

169] Više u: A. Jelavić et al., op. cit., str. 365.

Proizvodnost rada i rentabilnost se, također, mogu kretati istovremeno i raznosmjerno. Rast proizvodnosti rada, kroz manju količinu rada po jedinici proizvoda, uzrokovati će veću rentabilnost. Međutim, u slučaju promjena cijena na tržištu, proizvodnost rada i rentabilnost kretati će se u različitim smjerovima.

Ugostiteljsko poduzeće teži što uspješnijem poslovanju povećanjem proizvodnosti, ekonomičnosti i rentabilnosti. Nesklad između ova tri ekonomska mjerila uspješnosti poslovanja može imati negativne posljedice na poslovni uspjeh ugostiteljskoga poduzeća.

6.4. Čimbenici uspješnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća

Na uspješnost poslovanja ugostiteljskoga poduzeća, odnosno na kretanje proizvodnosti rada, ekonomičnosti i rentabilnosti, djeluje veliki broj čimbenika.

U najvažnije čimbenike proizvodnosti rada i ekonomičnosti ugostiteljskoga poduzeća ubrajaju se:

- prirodni
- ljudski
- organizacijski
- društveni
- tehnički.

Prirodni čimbenici imaju utjecaja na proizvodnost rada i ekonomičnost poslovanja ugostiteljskoga poduzeća. Primjerice, ako su temperature tijekom ljetne sezone iznimno visoke efikasnost rada djelatnika će biti smanjenja, a utrošak energije uporabom klima uređaja veći, kao i sati rada klima uređaja.

Ljudski čimbenici su: kvalifikacijska struktura radnog kolektiva, međuljudski odnosi, intenzitet rada, raspodjela plaća radnika po rezultatima rada i prema radu, kadrovska politika. S obzirom da je ugostiteljstvo radno intenzivna djelatnost, posebno je značajan utjecaj ljudskog čimbenika na proizvodnost i ekonomičnost ugostiteljskoga poduzeća.

Tehnički čimbenici manifestiraju se kroz stupanj razvoja i primjene mehanizacije, automatizacije, kompjutorizacije i sl. Kompjutorizacijom pojedinih procesa rada u ugostiteljstvu, skraćuje se vrijeme trajanja radnog procesa, a time se povećava efikasnost rada. Uporaba novih tehničkih i tehnoloških rješenja posebice je značajna u kuhinji.

Organizacijski čimbenici su: podjela rada, radni uvjeti, zaštita na radu itd. Boljom organizacijom rada i olakšanjem radnih uvjeta u ugostiteljstvo (češći odmori, pozitivna organizacijska klima i sl.) postiže se veća proizvodnosti rada i ekonomičnost poslovanja.

Društveni čimbenici su: turističko tržište, mjere ekonomske i turističke politike, porezne olakšice ugostiteljskim poduzećima itd.

Uz navedene čimbenike proizvodnosti rada i ekonomičnosti na rentabilnost ugostiteljskoga poduzeća znatan utjecaj imaju i sljedeći čimbenici:

- brzina obrtaja sredstava,
- iskorištavanje osnovnih sredstava,
- kreditna i fiskalna politika na razini države,
- razina financijskih i izvanrednih prihoda,
- razina financijskih i izvanrednih rashoda.

Poznavanje čimbenika koju utječu na proizvodnost rada, ekonomičnost i rentabilnost stvara pretpostavke za oblikovanje poslovne politike kojom će se determinirati mjere za njihovo povećanje u ugostiteljskom poduzeću.

7. POLITIKA CIJENA U UGOSTITELJSTVU

Cijena određuje vrijednost ugostiteljskoga proizvoda i usluge. Bez naznačene cijene proizvod u ugostiteljstvu je nepotpun. Ekonomski aspekt analiziranja ugostiteljskoga poduzeća daje važno mjesto razmatranju cijena, tim više što je cijena ugostiteljskih proizvoda i usluga jedan od konstitutivnih elemenata turističkoga tržišta. Ugostiteljska poduzeća se često koriste cijenom u postizanju konkurentске prednosti na turističkom tržištu. Uvažavajući marketinšku koncepciju politika cijena se determinira kao koordinirana aktivnost u obliku mjera poslovne politike, usmjerene na zadovoljenje dva osnovna cilja: zadovoljenje potreba turista (potrošača) i ostvarenje ekonomskog rezultata. Zadovoljenje potreba turista je uvjet ostvarenja ekonomskih ciljeva ugostiteljskoga poduzeća. Cijena je, dakle, instrument poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća, pa je i politika cijena važan segment poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća.

Značaj cijena u ekonomskoj teoriji i praksi ogleđaju se u činjenici da se putem cijena odražavaju svi važniji pokazatelji funkcioniranja ugostiteljskoga poduzeća.

7.1 Posebnosti formiranja cijena ugostiteljskih usluga

Politika cijena obuhvaća proces donošenja odluka o cijenama. Osnovni ciljevi politike cijena su:

- osiguravanje ujednačenosti u određivanju cijena unutar pojedinih subjekata,
- utjecanje na ponašanje kupca i
- kontrola ponašanja i usklađivanje cijena sa zakonskim propisima.

S obzirom veliku diferenciranost proizvoda i usluga u ugostiteljstvu te segmentiranost turističke potražnje kojoj je namijenjena ugostiteljska usluga, ugostiteljska poduzeća različito formiraju cijene. Osnovna razlika u formiranju cijena odnosi se na formiranje cijena u hotelijerstvu i restoraterstvu, a i unutar

ova dva segmenta ugostiteljstva cijene se različito formiraju. Cijene ugostiteljskih usluga mogu se, dakle, podijeliti u dvije osnovne skupine:¹⁷⁰

- cijene smještaja (pansiona, polupansiona, noćenja, dnevnog najma u apartmanima, boravka u autokampovima i smještaja u domaćinstvima);
- cijene ostalih – vanpansionskih usluga.

Cijene smještaja predstavljaju osnovnu veličinu pozicioniranja hotelijerstva na inozemnom tržištu. O formiranju tih cijena ovisi kako će turistička potražnja prihvatiti hotelsku ponudu na inozemnom tržištu. Zbog toga kod formiranja tih cijena treba maksimalno poštivati kriterije koji karakteriziraju inozemno tržište.

U hotelijerstvu se cijene različito formiraju u hotelima koji posluju u gradskim poslovnim centrima i u turističkim destinacijama koje su orijentirane ka sezonskom poslovanju.

Hotele u poslovnim centrima karakterizira cjelogodišnje poslovanje s prilično ujednačenim intenzitetom iskorištenosti kapaciteta i jednakim prodajnim cijenama. Različita događanja u destinaciji, kako što su manifestacije, sajmovi i sl. mogu tijekom njihova održavanja utjecati na nešto više cijene ugostiteljskih usluga. Poslovna politika gradskih hotela uglavnom je usmjerena na segment gostiju čiji je motiv poslovno putovanje ili posjeta nekoj manifestaciji. Ti se posjetitelji obično zadržavaju kraće vrijeme i nisu potrebne značajnije marketinške aktivnosti za njihovo privlačenje u destinaciju. Cijene se ne moraju prilagođavati konkurenciji na inozemnom tržištu, što je jedan od olakšavajućih čimbenika formiranja cijena.

Hoteli smješteni u turističkim destinacijama uglavnom posluju sezonski (zimski i ljetni sezona), s različitim intenzitetom, a cijene ugostiteljskih usluga diferenciraju se po sezonama. U glavnoj turističkoj sezoni, koja traje dva do tri mjeseca, cijene se povećavaju do maksimuma kojeg određuje konkurencija, kako bi se osiguralo pokriće fiksnih troškova poslovnog razdoblja i ostvarila odgovarajuća dobit. Udaljavanjem od glavne turističke sezone formiraju se niže cijene kojima se nastoji privući potencijalne turiste i u drugim razdobljima godine i time što više popuniti ugostiteljski objekt. U razdobljima izvan glavne sezone nastoje se ostvariti prihodi koji će pokriti i nešto premašiti granične troškove. Hotelski objekti obično formiraju dvije do četiri različite sezonske cijene. Tako se formiraju cijene u: glavnoj sezoni, predsezoni i posezoni te razdoblju međusezone (kasno proljeće i rana jesen). Na trajanje pojedinih

170] P. Ružić, op. cit., str. 155.

dijelova sezone utječe intenzitet turističke potražnje i ponuda turističke destinacije. S obzirom da su u glavnoj sezoni cijene hotelskih usluga najveće, hoteli nastoje produžiti to razdoblje, ili intenzivirati korištenje kapaciteta u razdoblju u kojem se postižu najpovoljnije cijene.

Za diferencijaciju cijena ne koristi se samo kriterij intenziteta turističke potražnje tijekom godine. U uporabi je:¹⁷¹

- kriterij vremena – kada se ugostiteljski proizvod i usluga kupuju;
- kriterij različitih kategorija turista – pojedinci, obitelji, različite socio-profesionalne skupine itd.;
- kriterij broja poslova – popust za skupine, sniženja za dulji boravak i sl.;
- kriterij položaja u prodajnom kanalu – ako prodaje agencija daje joj se provizija;
- kriterij načina korištenja i geografski kriteriji – razlike u cijeni za domaće i strane goste, različite cijene za različita tržišta i sl.

Hotelska poduzeća često formiraju tri skupine cijena kojima se obraćaju inozemnom tržištu:

- individualne cijene,
- alotmanske cijene i
- grupne cijene.

Individualne cijene su one kojima se hotelska poduzeća obraćaju individualnim gostima na domaćem i raznim inozemnim tržištima. U pravilu su veće od ostalih i služe kao podloga za izračun alotmanskih i grupnih cijena.

Alotmanske cijene su one cijene koje hotelska poduzeća ugovaraju s posrednicima posebnim ugovorom o alotmanu, a koje posrednik dalje ugrađuje u vlastitu konačnu cijenu integralnog turističkoga proizvoda ili paket-aranžmana. Te su cijene, u pravilu, manje od individualnih.

Grupne cijene su one koje se, u pravilu, posebno formiraju ovisno od vremena i prirode pojedinih grupnih aranžmana.

Ugostiteljski objekti koji pružaju usluge hrane i pića (restoratestvo) cijene svojih usluga formiraju prema tržišnim uvjetima u određenom vremenu.¹⁷² One

171] J. Senečić, B. Vukonić, *Marketing u turizmu*, Mikrorad, Zagreb, 1997., str. 93.

172] V. Borković, A. Kobašić, op. cit., str. 50.

se mijenjaju u ovisnosti od promjena cijena materijala i općih promjena cijena u zemlji. Kod formiranja ovih cijena, ugostiteljska poduzeća moraju voditi računa o troškovima poslovanja, a kalkulacijom troškova određuje se donja granica koja omogućuje postizanje pozitivnih financijskih učinaka.

Prodajne cijene utvrđuju se putem kalkulacija za više srodnih usluga, na primjer, alkoholna pića, bezalkoholna pića, pojedine vrste hrane i sl. One nisu uvijek na razini kalkuliranih cijena, jer na njihovo kretanje utječu, osim troškova, i drugi čimbenici, kao što su kretanja na tržištu i konkurencija. No, u odnosu na cijene u hotelijerstvu, prodajna cijena u restoraterstvu je znatno bliža kalkuliranoj cijeni.

7.2. Metode formiranja cijena ugostiteljskih usluga

Metode za određivanje cijena su “skup postupaka pomoću kojih poduzeće određuje cijene u svojoj poslovnoj praksi.”¹⁷³ Ugostiteljsko poduzeće će odabrati onu metodu tekućeg i strateškog formiranja cijena svog proizvoda koja će biti realna, privlačna segmentu turističkoga tržišta kojem je proizvod namijenjen i profitabilna za poduzeće. Metode za formiranje cijena mogu se klasificirati u tri glavne skupine:¹⁷⁴

- troškovno orijentirane metode,
- tržišno orijentirane metode,
- konkurentski orijentirane metode.

Troškovno orijentirane metode, nazvane i metode “troška plus” u obzir uzimaju troškove ugostiteljske usluge, ali zanemaruju ekonomski aspekt ponude i potražnje, odnosno ignoriraju konkurenciju i pretpostavljaju da na tržištu postoji određena potražnja za proizvodom neovisno o njegovoj cijeni. Polaze od toga da se na ukupne troškove dodaje određeni iznos planirane dobiti koja osigurava akumulaciju. Ovim metodama je moguće formirati prodajnu cijenu jedino ako su je turisti spremni platiti, imajući u vidu i konkurenciju i mogućnost supstitucije. U ugostiteljstvu se ova metoda rijetko koristi i najčešće se kombinira s drugim metodama; a nije ju moguće koristiti u turističkom ugostiteljstvu.

Tržišno orijentirane metode vode računa o uvjetima na odabranom tržištu. Razlikuju se dvije osnovne metode: metoda određivanja cijena prema potražnji

173] S. Bratko et. al., *Marketing*, Sinergija, Zagreb, 2001.str. 353.

174] P. Kotler, J. Bowen, Makens, J., *Marketing for Hospitality and Tourism*, Prentice Hall, 1995., str. 394.

(za utvrđivanje cijena koristi se razina potražnje) i metoda najniže cijene (temelji se na određivanju najniže cijene proizvoda koja je jednaka na svim tržištima).

Metoda određivanja prodajne cijene ugostiteljskih usluga prema potražnji uzima u obzir kompleks djelovanja brojnih čimbenika, kao što su: elastičnost potražnje u odnosu na cijenu, segmentaciju turističkoga tržišta, vrijeme korištenja usluga, prostorno-geografske čimbenike vezane za ponudu (prometna dostupnost i stupanj turističke atraktivnosti resursa). Suština primjene ove metode zasniva se na kolebanju potražnje u odnosu na relativno stalan kapacitet raspoložive ponude. U uvjetima kada je potražnja veća od raspoloživih kapaciteta, moguće je formirati više prodajne cijene, dok se u uvjetima smanjene potražnje (manje od raspoloživog kapaciteta ponude) rast prometa stimulira nižim prodajnim cijenama. S obzirom na postojanje određenih zakonitosti u ponašanju potražnje za ugostiteljskim uslugama (sezonsko kolebanje determinirano promjenama intenziteta djelovanja prirodno rekreativnih svojstava turističkih resursa, pod utjecajem klimatskih čimbenika, raspoloživog fonda slobodnog vremena i vremenske distribucije godišnjih odmora, i sl.), utvrđivanje prodajne cijene ugostiteljskih usluga svodi se na okvire tržišnih cijena za istovrsne usluge istog tipa i kvalitete (u objektima iste kategorije).¹⁷⁵

Konkurentski orijentirane metode za rezultat imaju povećanje prodaje ili povećanje udjela na tržištu. Cijene konkurencije se posebice uzimaju u razmatranje kada je na tržištu veliki broj konkurenata i kada je njihova veličina značajna.

S obzirom na specifičnost poslovanja ugostiteljskih poduzeća koriste različite kombinacije navedenih metoda, vodeći pri tome računa o troškovima, platežnoj sposobnosti turista i o konkurenciji.

7.3. Utjecaj tržišnih čimbenika na formiranje cijena ugostiteljskih usluga

Cijena predstavlja generički izraz pokušaja iskazivanja vrijednosti ugostiteljskoga proizvoda i usluge novčanim jedinicama.¹⁷⁶ Budući da je tako vidljiva ona može biti jedina varijabla na osnovu koje potencijalni turisti donose odluke o kupnji ugostiteljskoga proizvoda. Služi za razlikovanje ugostiteljskoga proizvoda na turističkom tržištu.

175] Lj. Kosar, op. cit., str. 236.

176] F. Ruža et al., *Ekonomika poduzeća, Uvod u poslovnu ekonomiju, Tiva – Tiskara Varaždin, Varaždin, 2002.*, str. 148.

Cijena je tržišna kategorija, odnosno jedan od konstitutivnih elemenata turističkoga tržišta, i kao takva neposredno utječe na povećanje i smanjenje turističke potražnje. Cijena obavlja funkciju regulatora na tržištu, jer s jedne strane utječe na uspjeh ponuđača, a s druge strane na ponašanje kupca. To je jedini element marketing miksa koji ostvaruje prihod, dok ostali elementi ostvaruju troškove. Međutim, u kombinaciji s ostalim elementima marketing miksa (proizvod, plasman i promocija), doprinosi optimalizaciji plasmata i postizanju maksimalno mogućeg prihoda.

Kao element marketing miksa cijena ima utjecaj na pozicioniranje proizvoda u okviru ciljnog segmenta. Cijenom se na tržištu iskazuje potreba za određenim proizvodom i konkretizira učinak među nositeljima turističkoga proizvoda. Cijenu ugostiteljskoga proizvoda određuje turističko tržište, pri čemu je dominantniji utjecaj turističke potražnje. To znači da stvarni troškovi znatno slabije utječu na cijenu od, na primjer, platežne sposobnosti nekog segmenta turističke potražnje.¹⁷⁷ Troškovi određuju donju granicu ispod koje ugostiteljsko poduzeće stvara gubitak, a stvarnu prodajnu cijenu određuje turistička potražnja. Na visinu cijene, presudni značaj, dakle, imaju vanjski čimbenici. Ona se, dakle, mora formirati tako da privuče kupca, omogući ponuđaču konkurentnost na tržištu i osigura rentabilnost poslovanja.

Čimbenici koji utječu na formiranje prodajnih cijena ugostiteljskih objekata su brojni, a sveobuhvatno se mogu podijeliti u dvije skupine:

- unutarnji čimbenici – troškovi utječu na visinu prodajnih cijena, ali nemaju značajniji utjecaj na njihovo formiranje, kao ni ostali unutarnji čimbenici (uvjeti rada, odnosi u ugostiteljskom poduzeću i sl.);
- vanjski čimbenici – razvijenost tržišta, stadij u životnom ciklusu proizvoda, diferencijacija proizvod, stil kupnje potrošača, elastičnost cijene i konkurencija.

Utjecaj vanjskih čimbenika na formiranje prodajnih cijena dan je u daljnjem tekstu, uz pretpostavku da na turističkom tržištu nema znatnijeg odstupanja od općih zakonitosti tržišta.

Cijene ugostiteljskih usluga u pojedinim fazama njihovog životnog ciklusa kreću se i ponašaju različito. S aspekta utvrđivanja cijena usluga, posebno su značajne dvije faze: faza uvođenja i faza opadanja, odnosno ponovnog "oživljavanja". U fazi uvođenja ugostiteljskoga proizvoda i usluge na turističko tržište prodajne su cijene prije svega odraz sredstava uloženi u takav proizvod.

177] J. Senečić, B. Vukonić, op. cit., str. 93.

Ako je riječ o jednostavnom proizvodu, o hotelskoj usluzi na primjer, tada je takva cijena određena troškovima izgradnje i kategorije objekta, odnosno usluge. Za agencije u fazi uvođenja proizvoda na tržište prodajne su cijene obično povezane s troškovima "proizvodnje", a to znači relativno visoke, jer priprema proizvoda na tržište najčešće opterećuje tu fazu životnog ciklusa proizvoda. Po pravilu, dobit ili profit u toj je fazi relativno malen, jer se politikom nižih cijena teži uspostavljanju što povoljnijih tržišnih pozicija za novi proizvod, odnosno uslugu. U fazi opadanja, s druge strane, politikom snižavanja cijena teži se održanju ranije stečenih pozicija na turističkom tržištu. Faza oživljavanja, koja u pravilu podrazumijeva modernizaciju ugostiteljskoga objekta, obogaćivanje novim proizvodima i sadržajima, primjenu modernijih organizacijskih modela poslovanja i sl. dozvoljava određeno povećanje cijena. U fazi rasta cijene ugostiteljskih usluga imaju trend rasta, dok su u fazi zrelosti one relativno stabilne i dosta visoke.

Diferencijacija proizvoda i usluga u ugostiteljstvu provodi se s više aspekata. U hotelijerstvu se provodi kategorizacijom objekata i stvaranjem specifičnih osobina i kvalitete usluge. Cijene usluga ugostiteljskih objekata različite kategorije međusobno se razlikuju, ali se razlikuju i cijene usluga istih kategorija ugostiteljskih objekata. Diferencijacija proizvoda i usluga posebice se očituje sa stajališta turističke sezone. Specifičnost turističkom tržištu daju karakteristike ponude i potražnje, pa na ovom tržištu cijene rastu s povećanjem potražnje. S druge strane, pri smanjenju potražnje i cijena turističkoga proizvoda pada, čak i do razine fiksnih troškova. Cilj je niskim cijenama privući turiste i u vrijeme kada im manje odgovara. S obzirom da su svi fiksni troškovi ukalkulirani u cijenu koja se ostvaruje u glavnoj sezoni, za ugostiteljsko poduzeće prihodi koje ostvari izvan sezone predstavljaju ekstraprofit. Cjenovna diferencijacija ugostiteljskoga proizvoda često se provodi ovisno o tome da li uslugu turist kupuje izravno ili posredstvom turističke agencije, putuju li turisti pojedinačno ili u organiziranoj skupini.

F. Rocco ističe da se stil kupnje očituje ponajviše u učestalosti kupnje pa su proizvodi koji se kupuju odjednom u većim količinama, pogodni za stimulativnu politiku cijena.¹⁷⁸ Tom logikom se koriste turističke agencije pri plasiranju velikog broja turističkih aranžmana, pa je njihova cijena vrlo niska.

178] F. Rocco, *Marketing: osnove i načela*, Birotehnika, Zagreb, 1991., str. 61.

Elastičnost cijene ugostiteljskih usluga odnosi se na raspon između najviše i najniže prodajne cijene. Ako se uzme u obzir sezonska diferencijacija cijena i raspon cijena između vrlo visoke cijene koja se može postići u punoj sezoni i najniže cijene koja se postiže izvan sezone, može se steći dojam o vrlo visokoj elastičnosti cijena ugostiteljskih usluga. Međutim, vremensko razdoblje u kojem pritisak potražnje dozvoljava postizanje najviših prodajnih cijena vrlo je kratak (kao i veličina fizičkog prometa u tom razdoblju), pa se u skladu s tim, ne može govoriti o visokoj elastičnosti. Osim toga, potrebno je imati na umu i limitirajuće čimbenike koji određuju gornju granicu cijene (stanje na turističkom tržištu, cijene u renomiranim turističkim destinacijama, platežnu moć pojedinih segmenata turističke potražnje, promjene u ponašanju turista, koje dolaze primjerice s modom ili s nekim navikama potrošača koje postaju “trendom” ponašanja i sl.). Donju granicu određuju troškovi poslovanja.

Elastičnost cijene ugostiteljskih usluga pokazuje osjetljivosti u količini potražnje s obzirom na promjenu cijene. Turistička potražnja je posebno elastična u području cijena, pa nositelji ponude ugostiteljskih usluga nastoje smanjiti cijene u razdoblju male količine potražnje. Time se nastoji zadržati intenzitet popunjenosti kapaciteta. U uvjetima kada motiv posjete nije prvenstveno determiniran zadovoljenjem turističkih potreba, elastičnost potražnje u odnosu na cijenu u znatno manjoj mjeri dolazi do izražaja. Takav je slučaj s korisnicima usluga u hotelima gradskog (poslovnog) i prolaznog tipa. Elastičnost potražnje se, inače, u praksi odražava na smanjenje količine prometa uslijed povećanja cijena, odnosno povećanjem uslijed smanjenja cijena. Turistička potražnja uobičajeno reagira na promjenu cijena povećanjem ili smanjenjem potražnje. U ugostiteljstvu su prisutna odstupanja od navedenog standarda; umjesto proporcionalnog opadanja prometa kao posljedice povećanja cijena, dolazi do njihovog progresivnog kretanja. Pojednostavljeno, promet se brže smanjuje od tempa rasta cijena. S druge strane, sniženje cijena obično ne dovodi do proporcionalnog rasta količine prometa, već se njegovo povećanje ostvaruje regresivnim kretanjem. Brže smanjenje prometa u odnosu na rast, odnosno sporije povećanje u odnosu na pad cijena, ukazuje na veću reaktivnost potražnje na povećanje, nego na sniženje cijena. To je i razumljivo s obzirom da je riječ o zadovoljenju turističkih potreba, odnosno potreba koje su izvan sfere egzistencije.

Konkurencija je, svakako, jedan od najznačajnijih tržišnih čimbenika koji utječu na formiranje cijena ugostiteljskih usluga. Promatrano na makrorazini razumljivo je da pozicioniranost države na međunarodnom turističkom tržištu jednim dijelom determinira cijene ugostiteljskih proizvoda i usluga. To je posebice izraženo kada je na većim geografskim prostorima sličnih prirodnih atraktivnosti,

primjerice Mediteran, prisutna ponuda ugostiteljskih objekata približno standardizirane kvalitete, odnosno doživljajni aspekt korisnika, prvenstveno se zasniva na nematerijalnim komponentama ugostiteljskoga proizvoda. Pojednostavljeno, ugostiteljski objekt ima ograničenu mogućnost samostalnog formiranja cijena u uvjetima međunarodne konkurencije. Razumljivo je da je utjecaj konkurencije prisutan i na lokalnoj razini. Pri tome se misli na relativno mali raspon cijena za isti tip i kategoriju ugostiteljskoga objekta. Odstupanja u cijeni osnovnih ugostiteljskih usluga ugostiteljskih objekata iste kategorije i tipa najčešće se svode na razlike u mikrolokaciji, prometnoj povezanosti, dizajnu i opremljenosti, pogodnosti za pružanje dodatnih usluga i dr.

Osim navedenih tržišnih čimbenika koji utječu na formiranje cijene ugostiteljskih usluga nikako se ne smije zanemariti utjecaj i drugih vanjskih čimbenika, među kojima se posebno izdvaja:¹⁷⁹ prostorno-geografski kriterij (lokacija objekata u odnosu na različite vrste i tipove turističkih resursa različitog stupnja atraktivnosti), vremenski kriterij (vrijeme korištenja usluga, dužina boravka), kriteriji segmentacije tržišta (spol, dob, individualna i organizirana putovanja, platežna moć potencijalnih turista, način života, stavovi, zanimanje, motivacija za putovanje i sl.), pozicija u kazalu prodaje, uvjeti naplate, vrste usluga i sl. Djelovanje navedenih čimbenika dolazi do izražaja na mikrorazini, odnosno u poslovnom okruženju ugostiteljskoga poduzeća. Zbog toga je razumljivo uvažavanje navedenih čimbenika.

U politici cijena ugostiteljskih usluga važno mjesto zauzima lokacija. Ugostiteljski objekt može smještanjem na iznimno atraktivnoj lokaciji iskoristiti lokaciju za formiranje svojih usluga. Tako su u turizmu pojmovi kao što su pogled na more ili pogled na planinski vrh dobili konkretnu cijenu, pa se čak uz te mogućnosti u cjenicima nalaze iznosi doplate koje će turist morati platiti želi li se koristiti navedenim prednostima lokacije.¹⁸⁰ Posebnost cijena u ugostiteljstvu je što je u cijeni ugostiteljskih usluga uključena naknada za priznatu vrijednost komparativnih i konkurentnih prednosti destinacije u kojoj se objekt nalazi. Prirodne vrijednosti, klimatske pogodnosti, reljefne posebnosti i sl. nemaju tržišnu vrijednost, ali zajedno s ostalim elementima turističke ponude destinacije sudjeluju u formiranju cijena ugostiteljskih usluga. Veća vrijednost atraktivnih čimbenika omogućuje formiranje veće cijene od prosječne za određenu kvalitetu usluge. Područja koja su na temelju prirodnih i društvenih atraktivnosti te prometne dostupnosti izgradili svoj imidž atraktivne turističke destinacije, stvaraju pretpostavke za ostvarenje dodane dobiti nositeljima ponude u destinaciji. Ta

179] Lj. Kosar, op. cit., str. 235.

180] J. Senečić, B. Vukonić, op. cit., str. 96.

dobit se naziva “turističkom rentom”. Tako se smatra da vrednovanje turističkih atraktivnosti i ljestvica preferencija koja se na toj osnovi stvara ima odlučujuću ulogu u oblikovanju cijena ugostiteljskih usluga.¹⁸¹

Formiranje cijena ugostiteljskih usluga je složen postupak, a konačna cijena proizvoda plasiranoga na tržište sadrži troškove koji se pojavljuju za vrijeme procesa stvaranja proizvoda, troškove njegove tržišne prezentacije i željeni povratni iznos uložениh sredstava, odnosno profit. Ona je odraz, s jedne strane kalkulacije na bazi troškova, a s druge strane, kupovne moći turista te drugih uvjeta na tržištu. Raspon mogućnosti potencijalnih korisnika ugostiteljskih usluga na turističkom tržištu je velik i među različitim kategorijama turista različit, pa je i potencijalni raspon cijena velik. Stoga je iznimno važno formirati cijenu koja će, s jedne strane zadovoljiti potrebe i zahtjeve ugostiteljskoga poduzeća (za realizacijom odgovarajućeg profita), a s druge strane potrebe i mogućnosti onih koji te usluge izravno konzumiraju, korisnike ugostiteljskoga proizvoda i usluge. Cijena ugostiteljskoga proizvoda, dakle, mora zadovoljiti ugostiteljsko poduzeće kao ponuđača ugostiteljskih usluga i korisnika ugostiteljskih usluga (turistu).

7.4. Kalkulacija cijena ugostiteljskih usluga

Sagledavanje specifičnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća s aspekta troškova i formiranja cijena ugostiteljskih usluga dolazi se do potrebe definiranja pojma kalkulacije i metodoloških postupaka kalkulacije cijena u ugostiteljstvu.

7.4.1. Pojam i vrste kalkulacija

Etimologija pojma “kalkulacija” može se tražiti u latinskoj riječi “calculus”, što znači kamenčić za brojenje (računanje). Kalkulacija označava proračun, odnosno obračunski postupak kojim se izračunavaju cijene. To mogu biti cijene koštanja, nabavne cijene, prodajne cijene i druge cijene. Osim utvrđivanja cijena, kalkulacija služi i kao temelj za donošenje poslovnih odluka, za kontrolu troškova i za kontrolu ekonomičnosti. Predstavlja određeni način razmišljanja, odnosno vaganje i ocjenu svrsishodnosti troškova, uočavanje povezanosti troškova i učinaka, ocjenu pravilnosti raspoređivanja troškova. Kalkulacija omogućava dolaženje do spoznaja što cijena treba pokriti, odnosno da li se utrošeni elementi

181] I. Domjan, *Turističko ugostiteljstvo*, Školska knjiga, Zagreb, 1974., str. 138.

procesa rada pokrivaju u cijelosti ili ne. To se postiže kalkuliranjem troškova i cijena. Utrošci ovise o poduzeću, dok cijene elemenata procesa rada i cijene učinaka određuje tržište.¹⁸²

Zadatak je kalkulacije obuhvatiti i rasporediti troškove. Obuhvaćanje troškova podrazumijeva popisivanje troškova prema određenim kriterijima (vrstama, mjestima i sl.), a raspoređivanje troškova podrazumijeva prenošenje obuhvaćenih troškova na učinke. Svrha je obuhvaćanja i raspoređivanja troškova što potpunije i preciznije opterećenje jednog učinka upravo onim troškovima koje taj učinak prouzrokuje. Kalkulativnim postupcima se omogućava:

- praćenje dinamike poslovanja s aspekta strukturalnih promjena u ugostiteljskom poduzeću,
- izračunavanje standardnih troškova¹⁸³ i cijena koštanja,
- analiza i kontrola poslovanja,
- financijsko planiranje,
- uspoređivanje poslovanja ugostiteljskoga poduzeća s konkurentnim poduzećima,
- utvrđivanje iznosa gubitaka uslijed nastalih šteta.

Strukturno, kalkulacija se sastoji od nekoliko elemenata, a elementi se razlikuju ovisno o tome koja se cijena izračunava (elementi strukture cijene koštanja, elementi strukture prodajne cijene, elementi strukture nabavne cijene i dr.), ali i o vrstama kalkulacije s obzirom na troškove (klasična kalkulacija, kalkulacija temeljem procesa i sl.). Klasična kalkulacija obično sadrži stavke troška direktnog materijala, direktnog rada i opće troškove proizvodnje. Elementi klasične kalkulacije prodajne cijene mogu biti sljedeći:

1. direktni troškovi materijala
2. amortizacija
3. bruto-plaće zaposlenih
4. ostali direktni troškovi stvaranja učinaka
5. opći troškovi stvaranja učinaka

182] A. Jelavić et al., op. cit., str. 231.

183] Standardni trošak definira se kao planirani jedinični trošak proizvoda, komponenti ili usluga proizvedenih u obračunskom razdoblju. T. Lucey, *Costing*, Continuum, London, 2002., str. 415.

6. opći troškovi uprave

I. Cijena koštanja (troškovi od 1 do 6)

7. dobit – gubitak

II. Prodajna cijena bez poreza na promet

8. porez na promet

III. Prodajna cijena.

Prodajna cijena se utvrđuje na tržištu, pa razlika između prodajne cijene bez poreza na promet i cijene koštanja čini dobit odnosno gubitak: ako je prodajna cijena veća od cijene koštanja postoji dobitak, a ako je manja, nastaje gubitak. U praksi, kalkulacija ima znatno više elemenata nego što je iznijeto. Posebno se iskazuju troškovi za svaku važniju sirovinu i materijal, a često se kao posebni elementi izdvajaju “neposredni troškovi usluga”, “neposredni troškovi energenata” i sl.

Kalkulacija temeljem procesa opće troškove detaljno prikazuje u obliku pojedinih procesa. Izrađuje se uz pomoć popisa procesa, koji se temelji na grupiranju procesa u četiri razine, pri čemu svaki proces iskazuje njegov uzročnik, trošak po uzročniku, broj uzročnika te ukupne troškove.¹⁸⁴ Kalkulacija temeljem procesa može imati različite stupnjeve detaljnosti te se oblikovati u skladu sa zahtjevima poduzeća. Procesi se, primjerice, mogu diferencirati na one koji stvaraju vrijednost i one koji ne stvaraju vrijednost. U tablici 17 je dan primjer kalkulacije temeljem procesa.

U primjeni je više vrsta i metoda kalkulacije. Uobičajeno vremensko razdoblje za koje se izrađuje kalkulacija je razdoblje od godinu dana (za sezonsko poslovanje – sezona). S obzirom na vremensko razdoblje u kojem se obavlja razlikuje se sljedeće vrste kalkulacija:

- prethodna (planska) kalkulacija,
- naknadna (obračunska) kalkulacija.

184] P. Turney, *Common Cents, The ABC Performance Breakthrough*, Cost Technology, Hillsboro, OR, 1991., str. 163.

Tablica 17: Kalkulacija jela

	Uzročnik	trošak po uzročniku	broj uzročnika	ukupni troškovi
Procesi jedinice proizvoda				
Priprema jela	sati rada	31,25	12 minuta	6,24
Posluživanje jela	sati rada	66,67	3 minute	3,33
Procesi grupe proizvoda				
Priprema u kuhinji	jela	0,625	1 jelo	0,63
Nabavljanje namirnica	nabavki	2,25	2 nabave	4,50
Procesi održavanja proizvoda				
Istraživanje novih recepata	jela	0,1	1 jelo	0,10
Procesi poduzeća				1,20
Ukupni troškovi procesa				16,00
Troškovi materijala (nabavna cijena utrošenih namirnica)				14,00

Izvor: M. Peršić, S. Janković, *Menadžersko računovodstvo hotela*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006., str. 424.

Prethodna (planska) kalkulacija izrađuje se prije početka poslovne godine ili poslovnog razdoblja, a temelji se na normativima utrošaka predmeta i sredstava rada, radnim normama i propisima koji reguliraju poreze i doprinose. Osnova za izradu prethodne kalkulacije su: izvještaji o financijskom poslovanju poduzeća iz prethodnih godina, statistička dokumentacija o ekonomskim pokazateljima poslovanja na nivou djelatnosti, ocjena uvjeta na tržištu repromaterijala, sagledavanje odnosa ponude i potražnje za određenim proizvodima i uslugama, globalna razvojna strategija u okviru djelatnosti, poslovna strategija poduzeća i sl. Svrha joj je utvrđivanje cijene učinaka prije početka proizvodnje proizvoda i pružanja usluga ugostiteljskoga poduzeća. Uspoređujući koliko učinak košta (cijena koštanja) i prodajnu cijenu, moguće je izračunati isplativost proizvodnje proizvoda i pružanja usluga u ugostiteljskom poduzeću.

Naknadna (obračunska) kalkulacija izrađuje se na kraju poslovnog razdoblja i služi za utvrđivanje stvarnog učinka koštanja. Pomoću nje se može utvrditi kolika je ostvarena dobit ili gubitak kad je na tržištu utvrđena prodajna cijena, odnosno kolika bi trebala biti prodajna cijena ako je poduzeće samo utvrđuje.

Svrha naknadne kalkulacije je utvrditi stvarne troškove i kontrola prethodne kalkulacije. Podaci iz naknadne kalkulacije uspoređuju se s pokazateljima iz prethodne kalkulacije i utvrđuju se odstupanja u odnosu na plan. Ukoliko su odstupanja iznad uobičajenih, odnosno očekivanih, a posebice ako je riječ o višim troškovima poslovanja, potrebno je identificirati čimbenike koji su to uzrokovali i analizirati njihovo djelovanje.

Specifičnosti poslovanja u ugostiteljskom poduzeću s aspekta karakteristika troškova, ukazuju na važnost odabira adekvatne metode kalkulacije u funkciji utvrđivanja cijena pojedinih proizvoda i usluga. Heterogenost strukture i organizacija plasmana proizvoda ugostiteljskoga poduzeća sastavljenog od pojedinih komponenti (proizvoda i usluga) nameće potrebu utvrđivanja pojedinačnih cijena koštanja, s ciljem formiranja tržišno prihvatljivih prodajnih cijena. Specifičnost proizvoda ugostiteljskoga poduzeća ogleda se, između ostalog, i u nemogućnosti prethodnog utvrđivanja jedinstvene prodajne cijene, što je razumljivo s obzirom na prostorno i vremensko preklapanje procesa njegove finalizacije i konzumiranja pojedinih njegovih komponenti.

7.4.2. Metode kalkulacije

U ugostiteljstvu su u primjeni različite metoda kalkulacije, koje se sveobuhvatno mogu grupirati u tri grupe:

- kalkulacija cijena koštanja,
- kalkulacija dopunskog troška i
- kalkulacija cijene proizvodnje.

Kalkulacija cijena koštanja je klasična kalkulacija koja se primjenjuje u svim poduzećima, dok se kalkulacija dopunskog troška i kalkulacija cijene proizvodnje izrađuju u svrhu donošenja kratkoročnih poslovnih odluka.

Kalkulacija cijene koštanja, kako je iz samog naziva razvidno, utvrđuje cijenu koštanja ili prosječan trošak učinaka. Mogućnosti primjene pojedinih kalkulativnih metoda određene su vrstom proizvoda, odnosno usluga u ugostiteljskom poduzeću. U ugostiteljstvu se pri izradi kalkulacije cijene koštanja koriste sljedeće metode:

- divizijska (djelidbena) metoda i
- dodatna (adicijska) metoda.

Divizijska (djelidbena) metoda kalkulacije koristi se u uvjetima potpune homogenosti asortimana, pa su i mogućnosti njene primjene u ugostiteljstvu dosta ograničene. Divizijska kalkulacijom utvrđuje se iznos troškova, odnosno cijena koštanja po jedinici proizvoda ili usluge, dijeljenjem (divizijom) ukupnih troškova proizvodnje konkretnog proizvoda (pružanja konkretne usluge) ukupnim brojem jedinica (učinaka), pri čemu se koristi sljedeća formula:¹⁸⁵

$$\text{Jedinična cijena} = \frac{\text{ukupni troškovi} + \text{razlika}}{\text{količina učinaka (broj usluga)}}$$

Primjena divizijske (djelidbene) metode ne zahtijeva podjelu troškova na direktne i indirektna. S obzirom da se koristi u poduzećima s istovrsnim proizvodima i uslugama, u ugostiteljskim poduzećima se može parcijalno primjenjivati, primjerice, za utvrđivanje cijene koštanja jedne vrste pića, odnosno noćenja (u smještajnim jedinicama iste vrste i kategorije).

Složenija vrsta divizijske (djelidbene) metode je djelidbena metoda kalkulacije s ekvivalentnim brojevima. Koristi se u slučaju kada ugostiteljsko poduzeće pruža više usluga ili proizvoda koji se međusobno razlikuju po kvaliteti, dimenzijama, opremljenosti i u konačnosti po visini troškova koje prouzrokuju, odnosno kada učinci nisu istovrsni. Ekvivalentni brojevi odražavaju relativne odnose među troškovima koje pojedina usluga ili proizvod uzrokuje. Pojedini autori smatraju da se ova metoda može koristiti pri kalkuliranju cijene noćenja tj. cijene usluga smještaja kad hotel raspoláže sobama različite kvalitete (jednokrevetne, dvokrevetne, sobe s kadom, sobe s tušem, s balkonom ili bez nje itd.). Primjena navedene metode na ugostiteljske usluge prikazana je primjerom u tablici 18.

Tablica 18: Primjena djelidbene metode s ekvivalentnim brojevima

Usluge	Broj jedinica	Odnos troškova	Ekvivalentni brojevi
Usluga A	100	1,0	100
Usluga B	180	1,2	216
Usluga C	150	1,6	240
	430		556

185] V. Borković, A. Kobašić, op. cit., str. 51.

Ukupni troškovi = 124.000

$$\text{Prosječni troškovi} = \frac{124.000}{430} = 288,4$$

$$\text{Vrijednost ekvivalentnog broja} = \frac{\text{ukupni troškovi}}{\text{ekvivalentni broj}} = \frac{124.000}{556} = 223$$

Troškovi usluge A = 100 x 223 = 22.300 kuna cijena = 223 kn

Troškovi usluge B = 216 x 223 = 48.168 kuna cijena = 223 kn

Troškovi usluge C = 240 x 223 = 53.520 kuna cijena = 223 kn

Dotatna (adicijska) kalkulacija koristi se u ugostiteljskim poduzećima koja se odlikuju heterogenošću asortimana, posebice u sektoru prehrane. Koristi se pri izračunavanju cijena jela i pića. Ova se metoda kalkulacije sastoji u određivanju cijene koštanja dodavanjem (adicijom) postotnog udjela indirektnih troškova na jedinične iznose direktnih troškova. S obzirom da su direktni troškovi po jedinici proizvoda (usluga) poznati, adicijska metoda se sastoji u raspoređivanju indirektnih troškova na pojedinačne proizvode odnosno usluge. Uz indirektno troškove dodaje se i razlika u cijeni koja se želi postići.

Jedinična cijena = direktni troškovi + % indirektnih troškova

$$\% \text{ indirektnih troškova} = \frac{\text{ukupni troškovi} - \text{direktni troškovi}}{\text{direktni troškovi}} \times 100$$

U ugostiteljstvu, posebice u sektoru hrane i pića, u primjeni je i kalkulacija s primjenom marže. Marža je razlika između nabavne i prodajne cijene jela i pića, a izražava se u postotku koji se dodaje na iznos nabavnih cijena i zavisnih troškova osnovnog materijala koji direktno ulazi u pripadajuću uslugu ili proizvod. Visina marže ovisi o nabavnoj cijeni materijala, planiranoj dobiti, visini ostalih (indirektnih tj. neraspoređenih) troškova, vrsti i kategoriji ugostiteljskoga objekta, sezoni poslovanja, konkurenciji i sl. Pomoću marže se utvrđuje udio indirektnih troškova i dobiti u prodajnoj cijeni. Visina marže treba osigurati pokriće svih indirektnih troškova poslovanja i akumulaciju, odnosno treba osigurati pokriće svih troškova koji opterećuju prodajnu cijenu neke usluge i ostvarenje planirane dobiti. U sustav marže, dakle, ulaze:

- indirektni materijali troškovi,

- tuđe usluge,
- dnevnice za službena putovanja i terenski izdaci,
- izdaci za promociju proizvoda i usluga,
- izdaci za reprezentaciju,
- ostali materijalni troškovi,
- amortizacija,
- troškovi zaposlenih u bruto iznosu,
- obveze iz rezultata poslovanja i
- akumulacija.

Kalkulacija s primjenom marže većim dijelom se temelji na prethodnoj (planskoj) kalkulaciji. Na nabavnu cijenu osnovnog materijala dodaje se postotak marže, dobiven temeljem odnosa između planiranog prometa, umanjenog za planiranu vrijednost osnovnog materijala i planirane vrijednosti osnovnog materijala.

$$\% \text{ marže} = \frac{\text{planirani promet} - \text{planirana vrijednost osnovnog materijala}}{\text{planirana vrijednost osnovnog materijala}} \times 100$$

Heterogenost proizvoda i usluga u ugostiteljskom poduzeću, posebice u sektoru hrane i pića, uključuje i različite prostorne, tehnološke i organizacijske oblike realizacije (pansionski restoran, à la carte restoran, aperitiv bar, noćni bar i dr.). To znači da se za svaku poslovnu cjelinu u okviru sektora prehrane mogu utvrditi različiti iznosi marže, iskazani u postocima nabavne vrijednosti osnovnog materijala. Marža, dakle, varira u ovisnosti od vrste proizvoda i mjesta njegove realizacije. Marža se može povećati ili smanjiti i bez promjene prodajne cijene. To se uglavnom događa pri promjeni nabavnih cijena materijala ili smanjenja troškova. Za maržu se, stoga može reći da je varijabilna.

Pri izračunu prodajne cijene hrane nabavna cijena ne bi smjela biti veća od 37 % prodajne cijene jela. Kod pića, nabavna cijena ne bi smjela biti veća od 24 % prodajne cijene pića.

Neka je p% željeni trošak prodaje hrane i neka je nabavna cijena jednaka p% od prodajne cijene jela. Ako se označi s P nabavnu cijenu, S prodajnu cijenu (neto prodajnu cijenu tj. cijenu bez poreza), tada je prema postotnom računu od 100 neto prodajna cijena jednaka:

$$S = \frac{P \cdot 100}{p},$$

tj.

$$\text{neto prodajna cijena} = \frac{\text{nabavna cijena}}{\text{trošak prodaje hrane}} \times 100$$

U cijeni posluženih alkoholnih i bezalkoholnih pića, piva i vina treba uračunati i porezne obveze (porez na dodanu vrijednost (PDV) i porez na potrošnju). Za izračunavanje iznosa PDV-a, odnosno poreza na potrošnju (ako je poznata maloprodajna cijena proizvoda) koriste se preračunate stope. Ako se označi:

p – postotak poreza na dodanu vrijednost,

p' – postotak poreza na potrošnju,

tada je preračunata stopa za porez na dodanu vrijednost p_1 :

$$p_1 = \frac{100 \cdot p}{100 + p + p'},$$

preračunata stopa za porez na potrošnju p_2 :

$$p_2 = \frac{100 \cdot p'}{100 + p + p'}.$$

Primjer 1: Sastavite kalkulaciju bruto prodajne cijene za jedan obrok pomfrita na temelju sljedećih normativa i podataka o jediničnoj cijeni potrebnih namirnica (uz 5 % varijabilnih troškova).

Namirnica	Jedinica mjere	Potrebna količina	Jedinična cijena
Krumpir	kg	0,30	2,50
Ulje	l	0,07	12,20
Sol	kg	0,005	2,50

- a) Izračunajte bruto prodajnu cijenu pomfrita pod pretpostavkom da trošak namirnica iznosi 34 % od neto prodajne cijene.

Namirnica	Jedinica mjere	Potrebna količina	Jedinična cijena	Cijena utroška
Krumpir	kg	0,30	2,50	0,75
Ulje	l	0,07	12,20	0,85
Sol	kg	0,005	2,50	0,01
Ukupno:				1,61

(trošak prodaje hrane: 34 %)

Cijena utroška za 1 obrok + 5% (varijabilni troškovi)	1,61 0,21
Nabavna cijena po obroku	1,82
Neto prodajna cijena (nabavna cijena \times 100 : željeni trošak prodaje) + 22% PDV	5,32 1,21
Bruto prodajna cijena	6,53

Bruto prodajna cijena pomfrita je 6,53 kn, približno 7 kn.

- b) Izračunajte bruto prodajnu cijenu pomfrita pod pretpostavkom da marža iznosi 200 %.

Cijena utroška za 1 obrok + Marža 200%	1,61 4,83
Neto prodajna cijena + 22% PDV	6,44 1,42
Bruto prodajna cijena	7,86

Bruto prodajna cijena za jedan obrok pomfrita je 7,86 kn, odnosno približno 8,00 kn.

Primjer 2: Izračunajte bruto prodajnu cijenu punjene paprike na temelju sljedećeg normativa za 10 obroka i podataka o jediničnoj cijeni potrebnih namirnica. Marža je 150 %, PDV 25 %.

Namirnica	Jedinica mjere	Potrebna količina	Jedinična cijena	Cijena utroška
paprika	kg	2,00	10,00	20,00
meso (mljeveno)	kg	1,20	40,00	48,00
riža	kg	0,15	8,00	1,20
luk	kg	0,05	6,00	0,30
umak od rajčice	kg	1,50	14,00	21,00
sol	kg	0,02	6,00	0,12
peršin	vezica	1,00	2,00	2,00
Ukupno:				92,62

Cijena utroška za jedan obrok: $92,62 \text{ kn} : 10 = 9,26 \text{ kn}$.

Cijena utroška za 10 obrok	92,62
+ Marža 150%	138,93
Neto prodajna cijena	231,55
+ 25% PDV	57,89
Bruto prodajna cijena	289,44

Bruto prodajna cijena iznosi 289,44 kn za 10 obroka, odnosno za jedan obrok bruto prodajna cijena iznosi 28,94 kn, odnosno približno 29,00 kn.

Prikazane metode kalkulacije, osim kalkulacije s primjenom marže, odnose se na utvrđivanje cijene koštanja. Postizanje što povoljnije cijene koštanja po jedinici proizvoda ili usluge, predstavlja, između ostalog, važan preduvjet ekonomske uspješnosti ugostiteljskoga poduzeća.

Kalkulacija dopunskog troška i politika diferenciranih prodajnih cijena primjenjiva je u ugostiteljskim poduzećima. Činjenica je da većina ugostiteljskih poduzeća ne mogu tijekom cijele godine iskoristavati svoje kapacitete do zone optimalnosti i prodavati proizvode i usluge iznad cijene koštanja. Naime, ugostiteljsko poduzeće koje posluje sezonski želi iskoristiti svoje kapacitete i izvan sezone, odnosno želi postići kontinuitet poslovanja kroz čitavu godinu, osigurati više posla svojim djelatnicima i poboljšati svoj poslovni rezultat. To

može postići samo poticanjem i korištenjem kapaciteta izvan sezone, a za to mu mogu poslužiti diferencirane cijene: više cijene u sezoni kad je potražnja veća, a niže u izvansezonskim razdobljima kada je potražnja manja.

Ugostiteljsko poduzeće locirano na obali mora, u pravilu, u potpunosti iskorištava svoje kapacitete tijekom sezone (srpanj i kolovoz), kad su uvjeti za provođenje ljetnog odmora najpovoljniji. U predsezoni i posezoni manja je iskorištenost kapaciteta, a u ostalim mjesecima vrlo slaba. Stoga se postavlja pitanje da li je isplativo koristiti kapacitete izvan glavne turističke sezone, po nižim cijenama?

Kalkulacija prosječnog troška navodi na zaključak da se ne isplati pružati ugostiteljske usluge ako prodajna cijena nije iznad cijene koštanja. Međutim, ugostiteljsko poduzeće ima stalne troškove koji postoje i opterećuju poduzeće bez obzira na to da li su njegovi kapaciteti nedovoljno ili potpuno iskorišteni. Stoga se uz kalkulaciju prosječnog troška upotrebljava (povremeno ili stalno) i kalkulacija dopunskog troška, a shodno tome primjenjuje se i politika diferenciranih prodajnih cijena. To se posebice odnosi na iskorištavanje kapaciteta u turističkoj sezoni i izvan turističke sezone.

Bit kalkulacije dodatnog troška je da se postojeća realizacija proizvoda i usluga optereti svim troškovima koji ulaze u te proizvode i usluge, a dodatna realizacija proizvoda i usluga samo troškovima koje ta realizacija (proizvodnja proizvoda i pružanje usluga) uzrokuje. To su u pravilu samo varijabilni troškovi, ali mogu biti i relativno stalni troškovi.

Razlika između kalkulacije cijene koštanja i kalkulacije dopunskoga troška može se uočiti iz sljedećeg primjera.

Primjer: Ugostiteljsko poduzeće nudi usluge hrane i pića. Troškovi pružanja usluge smještaja za 9.000 noćenja iznose: direktni troškovi materijala 50.000 kuna, bruto plaće zaposlenih 150.000 kuna, ostali varijabilni troškovi 100.000 kuna, amortizacija 300.000 kuna, stalni opći troškovi stvaranja učinka 80.000 kuna i stalni troškovi uprave 70.000 kuna. Prodajna cijena je 140 kuna.

Ugostiteljsko poduzeće može prodati još 3.000 noćenja, ali po cijeni od 80 kuna. Troškovi usluga smještaja za 12.000 noćenja iznose: direktni troškovi materijala 240.000, bruto plaće zaposlenih 200.000 kuna, ostali varijabilni troškovi 1.333.333 kuna, amortizacija 300.000 kuna, stalni opći troškovi stvaranja učinka 80.000 kuna i stalni troškovi uprave 70.000 kuna (ukupno 2.223.333 kune).

Kalkulacija cijene koštanja i kalkulacija dopunskog troška prikazane su u tablicama 19 i 20.

Tablica 19: Kalkulacija cijene koštanja usluge smještaja u ugostiteljskom poduzeću "A"

Elementi	cijena po 1 noćenju, u kunama	za 12.000 noćenja, u kunama
Direktni troškovi materijala	20,00	240.000
Bruto plaće zaposlenih	16,67	200.000
Ostali varijabilni troškovi	11,11	133.320
Amortizacija	25,00	300.000
Stalni opći troškovi stvaranja učinka	6,67	80.000
Stalni opći troškovi uprave	5,84	70.000
I. Cijena koštanja	85,29	1.023.320
Dobit	5,29	63.480
II. Prodajna cijena/vrijednost	80,00	960.000

Izvor: Izračun autora.

Tablica 20: Kalkulacija dopunskog troška usluge smještaja u ugostiteljskom poduzeću "A"

Elementi	za 9.000 noćenja		za 3.000 noćenja	
	cijena po 1 noćenju, u kunama	ukupno, u kunama	cijena po 1 noćenju, u kunama	ukupno, u kunama
Direktni troškovi materijala	20,00	50.000	20,00	60.000
Bruto plaće zaposlenih	16,67	150.000	16,67	50.000
Ostali varijabilni troškovi	11,11	100.000	11,11	33.330
Amortizacija	33,33	300.000	-	-
Stalni opći troškovi stvaranja učinka	8,89	80.000	-	-
Stalni opći troškovi uprave	7,78	70.000	-	-
I. Cijena koštanja	97,81	750.000	47,78	143.330
Dobit	42,19	379.710	32,22	96.670
II. Prodajna cijena/vrijednost	140,00	1.120.290	80,00	240.000

Izvor: Izračun autora.

Prema kalkulaciji cijene koštanja, cijena noćenja iznosi 85,29 kuna. S obzirom da je prodajna cijena od 80,00 kuna manja od cijene koštanja, prema ovoj kalkulaciji nije isplativo dodatno iskorištenje kapaciteta od 3.000 noćenja.

Prema kalkulaciji dodatnog troška prosječni dopunski trošak noćenja iznosi 47,78 kuna po noćenju. S obzirom da je prodajna cijena od 80,00 kuna veća od prosječnog dopunskog troška, po ovoj je kalkulaciji isplativa dodatna iskorištenost kapaciteta od 3.000 noćenja. Po svakom noćenju dobit iznosi 32,22 kune, odnosno za dodatnih 3.000 noćenja 240.000 kuna.

Prema kalkulaciji cijene koštanja dobit za ostvarenih 12.000 noćenja iznosi 960.000 kuna. Kako se 3.000 noćenja ne može prodati po cijeni od 140,00 kuna, neće se ostvariti kalkulirana visina dobiti. Nasuprot tome, kalkulacija dopunskog troška pokazuje da će se ostvariti dobit u visini od 379.710 kuna za 9.000 noćenja, a ako se ostvari dodatnih 3.000 noćenja i prodaja po cijeni od 80,00 kuna, ostvarit će se dodatna dobit u visini od 96.670 kuna, što s dobiti za 9.000 noćenja čini ukupnu dobit od 476.380 kuna.

U slučaju kada dopunska proizvodnja i pružanje usluga u ugostiteljskom poduzeću izaziva i relativno stalne troškove (nabavka novih sredstava i sl.), realizaciju dopunskih proizvoda i usluga treba opteretiti i tim troškovima.

Primjer: Ugostiteljsko poduzeće locirano na obali mora raspoložiti objektima za smještaj i prehranu kapaciteta 1.000 pansionskih usluga na dan. U srpnju i kolovozu poduzeće ostvaruje: 50.000 pansionskih usluga po cijeni od 700 kuna, u lipnju i rujnu 25.000 po cijeni od 500 kuna, u travnju, svibnju i listopadu 20.000 po cijeni od 400 kuna i u siječnju, veljači, ožujku, studenom i prosincu 10.000 po cijeni od 250 kuna. Prosječni promjenjivi trošak iznosi 195 kuna po pansionskoj usluzi, a stalni troškovi 16 mil. kuna.

Tablica 21: Kalkulacija dopunskog troška ugostiteljskoga poduzeća

Mjesec	Pansionske usluge	u tis. kuna			Prodajna cijena	u tis. kuna	
		Fiksni troškovi	Varijabilni troškovi	Troškovi ukupno		Prihod dopunski	Dobit dopunska
VII, VIII	50.000	16.000	10.000	26.000	700	35.000	-
VI, IX	25.000		5.000	5.000	500	12.500	7.500
IV, V, X	20.000		3.500	3.500	400	8.000	4.500
I-III, XI, XII	10.000		2.000	2.000	250	2.500	500
Ukupno	105.000	16.000	20.500	36.500	-	58.000	12.500

Izvor: Izračun autora.

Kada bi se primijenila kalkulacija cijene koštanja, prosječna cijena pansionskih usluga iznosila bi 350 kn, a prosječna prodajna cijena oko 420 kn. Kada bi ugostiteljsko poduzeće tijekom godine ostvarilo 105.000 pansionskih usluga uz prosječnu cijenu, dobit bi bila ista kao i pri kalkulaciji prosječnog dopunskog troška. Međutim, ako su prodajne cijene iste u sezoni i izvan sezone, poduzeće će svoje usluge lako prodati u sezoni, dok će izvan sezone iste usluge prodati u znatno manjoj količini ili ih neće prodati. To bi za posljedicu imalo znatno smanjenje iskorištenosti kapaciteta, a time i poslovnog rezultata. U navedenom primjeru, kada bi u izvansezonskim mjesecima promet opao za više od 60 %, poduzeće bi ostvarilo gubitak.

U slučaju kada iskorištenost kapaciteta izvan sezone izaziva dodatne stalne troškove zbog povećanja pripravnosti (kao što su, primjerice, troškovi grijanja i sl.) te relativno fiksni troškovi, potrebno ih je uzeti u obzir i pri kalkulaciji prosječnog dopunskog troška i s njima teretiti učinke koji su ih uzrokovali.

Kalkulacija cijene proizvodnje (direct costing) je kalkulacija kod koje se polazi od pretpostavke da samo varijabilni trošak i relativno fiksni trošak podliježe promjeni pa samo njega treba ukalkulirati u proizvod. Proizvodnja određene količine učinaka ne utječe na apsolutno fiksne troškove, jer su to troškovi koji ovise o veličini kapaciteta ugostiteljskoga poduzeća. Fiksni trošak je vremenski trošak stalne pripravnosti ugostiteljskoga poduzeća za proizvodnju proizvoda i pružanje usluga koji u cijelosti treba nadoknaditi iz prihoda ostvarenih za svako obračunsko razdoblje. Dakle, svi troškovi koji nisu varijabilni smatraju se troškovima vremenskog karaktera i nadoknađuju se iz prihoda realizacije kao i fiksni troškovi.

Sukladno navedenom kalkulacija cijene proizvodnje obračunava samo troškove koji izazivaju proizvodnju učinaka (proizvoda i usluga), odnosno samo promjenljive i relativno stalne troškove (troškovi učinka), a apsolutno fiksni troškovi (troškovi kapaciteta) čitavim svojim iznosom terete prihod ugostiteljskoga poduzeća u vremenu s kojim su u svezi (kada su obračunati kao troškovi).

Prednosti metode kalkulacije proizvodnje ogledaju se u sljedećem:

- poslovni rezultat poduzeća je realniji jer su pokriveni svi apsolutni fiksni troškovi vremena za koji se poslovni rezultat utvrđuje i svi varijabilni i relativno fiksni troškovi prodanih učinaka (proizvoda i usluga);
- proces planiranja, praćenja i obračuna troškova se pojednostavljuje;
- odgovornost za kretanje troškova može se preciznije odrediti;
- donošenje kratkoročnih odluka vezanih za politiku cijene se pojednostavljuje.

Metoda kalkulacije proizvodnje ima i određena ograničenja. Podjela troškova na troškove učinka i troškove kapaciteta subjektivne je prirode, a zbog toga što cijena koštanja ne sadrži sve troškove nastaju određeni problemi pri dugoročnom planiranju cijena i pri utvrđivanju dugoročne poslovne politike.

Prikaz obračuna troškova s aspekta primjene pojedinih metoda kalkulacije ističe specifičnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća s troškovnog aspekta. Heterogenost i brojnost pojedinačnih proizvoda i usluga integriranih u proizvodnju ugostiteljskoga poduzeća, nameće potrebu primjene metodoloških postupaka obračuna troškova, uz istovremeno oslanjanje na planirane pokazatelje. Odabirom adekvatne metode kalkulacije utječe se na poslovni rezultat ugostiteljskoga poduzeća.

8. PRINCIPI PRODAJE U UGOSTITELJSTVU

Za svako ugostiteljsko poduzeće jedan od najznačajnijih pokazatelja uspješnosti poslovanja je ostvareni promet proizvoda i usluga, odnosno ostvareni obujam prodaje ugostiteljskih proizvoda koji se iskazuje u fizičkim (broj turističkih dolazaka, broj turističkih noćenja, broj obroka i sl.) i vrijednosnim pokazateljima (prihod). Prodaja je glavno sredstvo u ostvarivanju ciljeva poslovanja ugostiteljskoga poduzeća (zadovoljenje potreba turista, dobit, zadovoljenje potreba ostalih sudionika u prodajnom lancu i sl.). Ugostiteljsko poduzeće prodajom ugostiteljskih proizvoda i usluga ostvaruje prihod, i utječe na visinu troškova i dobiti.

8.1. Funkcija marketinga u ugostiteljstvu

Tržišni zakoni ponude i potražnje, s naglašenim inozemnim osobinama, utječu na organizaciju prodaje ugostiteljskih usluga, na sustav analize i obrade tržišta, na praćenje promjena i formiranje odgovora kroz formiranje cijena usluga, ali i na strukturu integriranog ugostiteljskoga proizvoda, koji odražavaju karakter ponude ugostiteljskoga poduzeća. Utječu na kanale distribucije (odabir turističkih agencija, način ugovaranja – alotman itd.), odabir promocijskih sredstava itd.¹⁸⁶ Značaj funkcije marketinga je u tome da se cjelokupno poslovanje ugostiteljskoga poduzeća usmjeri prema turističkom tržištu.

Najstarija koncepcija (druga polovica 19. st.) je proizvodna orijentacija kod koje se potencirala kvaliteta proizvodnje i cijena proizvoda zbog velike potražnje za industrijskom proizvodnjom. Zasićenjem tržišta naglasak se u sljedećoj razvojnoj fazi preusmjerio na prodajnu koncepciju, odnosno na prodaju i distribuciju kao osnovnog sredstva stvaranja maksimalnog profita. U drugoj polovici 20. stoljeća zbog izlizanosti i neefikasnosti prodajne orijentacije ustoličena je marketing koncepcija. Prema koncepciji marketinga ključ za postizanje ciljeva organizacije sastoji se u određivanju potreba i želja ciljnih tržišta i u odnosu prema konkurenciji uspješnijem i djelotvornijem transferu željenih zadovoljenja.¹⁸⁷ U biti, koncepcija marketinga je fokusiran na tržište i orijentiran na kupca koordinirani marketinški

186] Z. Cerović, op. cit., str. 445.

187] B. Grbac, *Rekonceptija marketinga*, Ekonomija, RIFIN, br. 1/1996., str. 15.

napor, usmjeren na stvaranje zadovoljenja kupca kao ključa u zadovoljavanju organizacijskih ciljeva.¹⁸⁸ Marketing, dakle, podrazumijeva ljudsku aktivnost u vezi s tržištem, kao i tržišno poslovanje za ostvarenje mogućih razmjena radi zadovoljavanja ljudskih potreba i želja.

U literaturi je prisutan veći broj definicija marketinga, među kojima se ističu sljedeće:

- Marketing je društveni i upravljački proces kojim - putem stvaranja, ponude i razmjene proizvoda od vrijednosti s drugima, pojedinci i grupe dobivaju ono što im je potrebno ili što žele (P. Kotler).
- Marketing je proces upravljanja koji identificira, predviđa i zadovoljava zahtjeve potrošača ostvarujući pri tome profit (UK Chartered Institute of Marketing).
- Marketing je proces kojim se planira i provodi stvaranje ideja, roba i usluga, određivanje njihovih cijena, promocija i distribucija da bi se ostvarila razmjena koja će zadovoljiti ciljeve pojedinaca i organizacija¹⁸⁹ (American Marketing Association).

Sve definicije ističu važnost potrošača koji su polazište svih marketinških aktivnosti. Identificiranje i optimalno zadovoljavanje njihovih potreba sustavom proizvoda i usluga osnovni je marketinški cilj uz ostvarenje maksimalnog profita kao osnovnog pokretača djelovanja svih gospodarskih činioca. U promjenjivoj okolini svi nositelji ponude moraju trajno inovirati proizvodni program kako ne bi došli u raskorak sa sve složenijim potrebama potrošača.

Suvremeno poslovanje nedvojbeno zahtijeva primjenu marketinga i marketinške koncepcije. Promjene u poduzetničkim promišljanjima i pomicanje fokusa s reagiranja na razvoj na stvaranje tržišta, rezultirale su da marketing postane poduzetnički način razmišljanja, filozofija vođenja poduzeća prema kojoj su sve poslovne aktivnosti dosljedno usmjerene na sadašnje i buduće potrebe tržišta (gosti, konkurenti i ekološki uvjeti). Tržište se sve više pomiče u središte poduzetničkih razmišljanja, a ponašanje koje je nekoć bilo prvenstveno orijentirano na proizvod, potiskuje strateško djelovanje orijentirano na tržište.

188] P. Kotler, op. cit., str. 20.

189] J. Previšić, Đ. Ozretić Došen, *Međunarodni marketing*, Masmedia, Zagreb, 1999., str. 6. prema Ferell, O.C., Lucas, G.: *An Evolution of Progress in The Development of a Definition of Marketing*, Journal of The Academy of Marketing Science, 1987., str. 17.

Prenijevši opću teoriju marketinga na ugostiteljstvo i uvažavajući specifičnosti ugostiteljske usluge, može se reći da je marketing u ugostiteljstvu sustavna i koordinirana aktivnost ugostiteljskih poduzeća u povezivanju proizvoda s potražnjom na turističkom tržištu na profitabilnoj osnovi. Tako definirana marketinška aktivnost podrazumijeva razmjenu takvog ugostiteljskoga proizvoda koji će optimalno zadovoljiti potrebe i želje potencijalnih korisnika i polučiti očekivanim poslovnim rezultatom ugostiteljskoga poduzeća. Osnovna je, dakle, zadaća marketinga maksimalno zadovoljiti korisnika ugostiteljskih usluga, s jedne strane, i ostvariti dobit, s druge strane.

S obzirom na karakteristiku ugostiteljstva kao djelatnosti koja objedinjuje proizvodne i uslužne aktivnosti, odnosno karakteristike ugostiteljske djelatnosti kao proizvodno uslužne djelatnosti, razumljivo je da ugostiteljska poduzeća primjenjuju marketinšku koncepciju poslovanja na način koji je primjeren ugostiteljstvu. Potrebno je, pri tome, naglasiti da s teorijskog i praktičnog stajališta nema bitnih razlika u odnosu na čiste oblike proizvodne ili uslužne djelatnosti, no određena prilagođavanja u uspostavi marketinškog sustava su nužna.

Ugostiteljska poduzeća međusobno se razlikuju s obzirom na karakter usluge koje pružaju, ali i druge značajke (veličina poduzeća, tržišni segment kojem upućuju svoj proizvod, način distribucije i kanali prodaje, poslovna strategija, elementi politike cijena, specifičnosti na tržištu, uvjeti poslovanja i sl.). Marketing, stoga, kao poslovna funkcija mora uzeti u obzir posebnosti ugostiteljskoga poduzeća te pojedine aktivnosti prilagođavati tim posebnostima.

Kreiranje i razvoj te pružanje istaknute i ustaljene razine usluga jedno je od najvažnijih pitanja u ugostiteljskom poslovanju. Razina usluga postiže se tehnikom usluživanja i zadovoljstvom korisnika usluge, a počinje s vrhovnim menadžmentom i proteže se prema dolje do najniže razine, izvršitelja usluge. Najnižem izvršnom osoblju utvrđena usluga daje kompetencije za rješavanje zahtjeva korisnika i prilagodbu sustava usluživanja ovisno o zadovoljstvu korisnika usluge. Davatelji usluga stvaraju svoje vrijednosti u djelotvornoj interakciji kroz uslužne postupke zajedno s korisnicima ugostiteljskih usluga.

Primjena marketing koncepcije u ugostiteljskom poduzeću podrazumijeva uvažavanje:

- specifičnosti odnosa koji vladaju na turističkom tržištu;
- specifičnosti ugostiteljske usluge (neopipljivost, heterogenost, istodobnost stvaranja i potrošnje i neodvojivost) te

- specifičnost turista kao korisnika ugostiteljske usluge i njegovo ponašanje na turističkom tržištu.

Marketing u ugostiteljstvu se, dakle, javlja kao suma pojedinačnih marketinških aktivnosti, gdje ih u trenutku tog zajedništva karakterizira objekt na koji je usmjeren čitav marketinški napor, a to je korisnik ugostiteljske usluge (turist). Pokazuje bit odnosa koji proizlaze iz prisutnosti marketinških aktivnosti na tržištu ugostiteljskih usluga, te podrazumijeva primjenu marketing načela na proces proizvodnje, razmjene i potrošnje u ugostiteljstvu. Marketing u ugostiteljstvu shvaća se kao osnova postavljanja i provođenja poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća koje svoj prihod ostvaruje na turističkom tržištu.

Pretpostavka uspješnog poslovanja ugostiteljskoga poduzeća je usmjeravanje podjednake pozornosti na zaposlene i na korisnike usluga. To proizlazi iz činjenice da je dobit poduzeća uzročno-posljedično vezana uz zadovoljstvo korisnika usluge, s jedne strane, i djelatnika poduzeća s druge strane. Ugostiteljstvo je radno intenzivne djelatnost u kojoj kvaliteta usluge umnogome ovisi o stručnosti i znanju zaposlenih. Uzročno-posljedičnu vezu zaposlenih i korisnika ugostiteljskih usluga čini pet karika: ¹⁹⁰

- željena uslužna dobit i rast – rezultira kvalitetom usluga ugostiteljskoga poduzeća;
- zadovoljni i lojalni korisnici usluga – rezultira zadovoljnim gostima koji ostaju lojalni, vraćaju se u objekt u kojem im je pružena usluga i prenose pozitivne informacije o ugostiteljskom objektu;
- veća vrijednost usluge – rezultira većom koristi i efikasnijim vrijednosnim kreacijama isporučene usluge i zadovoljnijim korisnicima usluga;
- zadovoljni i efikasni djelatnici – rezultira lojalnim i ustrajnim djelatnicima;
- unutarnja kvaliteta usluga – rezultira iznimnom selekcijom djelatnika, visokom kvalitetom radne okoline i orijentiranošću na potrebe i zahtjeve korisnika usluge.

U suvremenim uvjetima poslovanja četiri elementa marketing miksa (proizvod, cijena, plasman i promocija) mogu se nadograditi novim elementima.

190] D. Ružić, op. cit., str. 52.

Booms i Bitner (1981.) predlažu prošireni marketing miksa dodavanjem sljedećih elemenata:¹⁹¹

- ljudi (people) – svi ljudi su direktno ili indirektno uključeni u oblikovanje usluge i važan su dio proširenom marketing miksa. Znanje zaposlenih, menadžmenta i korisnika usluga često ima značajnu vrijednost u ukupnom proizvodu i usluzi;
- proces (process) – aktualne procedure, mehanizmi i tijek aktivnosti kojima se usluge realizirane i pružene;
- fizički dokazi (physical evidence) – okruženje u kojem se usluge pružaju i gdje su pružatelj usluge i korisnik usluge u interakciji; i bilo koja materijalna dobra koja olakšavaju pružanje usluga ili uslužnu komunikaciju.

Prošireni 7 P model marketing miksa primjereniji je za uslužnu djelatnost. Prva dva dodana P su eksplicitna (ljudi i proces), a posljednji je implicitni čimbenik. Booms i Bitner također sugeriraju da se u “plasman” uključi i pristupačnost usluge, a u promociju aktivnosti zaposlenih u uslužnom objektu.

D. Ružić ističe potrebu da se uz vanjski marketing u poduzeća koja pružaju ugostiteljske usluge primjenjuje i unutarnji i interaktivni marketing.¹⁹² Za razliku od vanjskog marketinga koji je orijentiran prema korisnicima usluga i obuhvaća aktivnosti usmjerene na njihovo privlačenje, unutarnji marketing podrazumijeva da ugostiteljska poduzeća moraju djelotvorno uvježbati izvršno uslužno osoblje i sve pomoćno osoblje kako timskim radom osigurati zadovoljstvo gostiju. Gost mora biti središte njihovih aktivnosti. Svi u poduzeću moraju primjenjivati marketing, a ne samo odjel marketinga. U praksi unutarnji (interni) marketing mora prethoditi vanjskom (eksternom) marketingu kako bi se postigla nužna interakcija.

Interaktivni marketing znači da kvalitetu osigurava dvosmjerna komunikacija između uključenih strana. Interaktivni marketing predstavlja integrirani proces kojeg poduzeća koriste kako bi razumjele ponašanje potrošača, tehnologiju i ostale resurse u cilju stvaranja i upravljanja vrijednošću za potrošača i odnosima s potrošačima čime povećavaju vrijednost za uključene strane kroz relevantne marke, proizvode (usluge), ideje i poruke komunicirane i isporučene ciljanim potrošačima putem odgovarajućih kanala i u odgovarajuće

191] S. W. Brown et al., *Service quality, Multidisciplinary and Multinational perspectives*, Macmillan Inc., New York, 1991., str. 26.

192] D. Ružić, op. cit., str. 54.

vrijeme.¹⁹³ Nešto jednostavniju definiciju daje Varadarajan i Yadan (2009.) prema kojima interaktivni marketing predstavlja primjenu informacijske mreže i uređaja priključenih na mrežu za interakciju između organizacija i njihovih potrošača u kontekstu aktivnosti i procesa koje provodi organizacija za stvaranje, komuniciranje i isporučivanje proizvoda koji pružaju vrijednost potrošačima tijekom razmjene. Ta informacijska mreža je danas Internet, a uređaji priključeni na mrežu mogu biti mobilni telefoni, kompjutori, tableti i drugi uređaji koji se pojavljuju na tržištu. U interaktivnom marketingu turisti mogu utjecati na oblikovanje ugostiteljske usluge s obzirom na njihove preferencije. Interaktivnost mijenja način provođenja gotovo svih tradicionalnih aktivnosti marketinga, poput metoda određivanja cijena, prodaje i marketinške komunikacije. Istovremeno dovodi do novih metoda i tehnika marketinga.

Ono što ugostiteljsko poduzeće diferencira od konkurencije je viša razina kvalitete usluga. Ugostiteljska poduzeća, poput mnogih proizvodnih poduzeća, pridružila su se pokretu totalne kvalitete. Prihvaća se činjenica kako isticanje u kvaliteti može dati potencijalnu konkurentsku prednost koja vodi povećanju prodaje i profitnom učinku, te se kvalitetom nastoje nadmašiti očekivanja potencijalnog turista. Očekivanja turista temelje se na prošlim iskustvima (opazanjima), informacijama “od usta do usta” i promotivnim porukama. Ukoliko korištena usluga premašuje očekivanu uslugu, turist je skloniji ponovnom konzumiranju već iskušane ugostiteljske usluge, nego promjeni pružatelja usluge. Ugostiteljsko poduzeće treba utvrditi očekivanja kvalitete ciljne skupine kojoj usmjerava svoj proizvod. Kvalitetu je, međutim, teško odrediti i procijeniti, a iako veća razina kvalitete rezultira i većim zadovoljstvom korisnika usluge, ona iziskuje i veće troškove. Međutim, investicije u kvalitetu usluge rezultiraju povećanjem lojalnosti turista (gosta), što u konačnici dovodi do povećanja prodaje i ostvarenja većeg profita.¹⁹⁴

D. Ružić kao jednog od ključnih čimbenika u uspješnom uslužnom poslovanju navodi dosljednost. Ona znači da će gost dobiti očekivanu uslugu. U hotelskom poslovanju to znači da će gost po dolasku u hotel uvijek biti uslužben pićem dobrodošlice. U restoranskom poslovanju to znači da će određeno jelo imati uvijek isti okus. Iako se dosljednost čini jednostavnom i logičnom zadaćom ugostiteljskoga poduzeća, to često nije tako. Na dosljednost utječe veliki broj čimbenika: nejasna poslovna politika ugostiteljskoga poduzeća, nekoordiniranost poslova i zadataka, promjenjivost zahtjeva za uslugama i sl.

193] V. Shankar, E. C. Malhouse, *Moving interactive marketing forward*, Journal of Interactive Marketing 20, br. 1/2006., str. 2.

194] D. Ružić, *Marketing u turističkom ugostiteljstvu*, op. cit., str. 55.

Marketinškim aktivnostima ugostiteljsko poduzeće nastoji odgovoriti na izazove s turističkoga tržišta, ali i utjecati na tržište. Prema Kotleru, od marketinga se traži da poduzeće dovede u položaj u kojem će “preživjeti” i čak rasti u okruženju karakterističnom po različitim interesnim skupinama i tržištima. Pritom poduzeće mora uspjeti ne samo analizirati raznoliko okruženje u kojem se nalazi već na njega isto tako i utjecati, te prognozirati i pokretati tendencije razvoja.¹⁹⁵ Posebno je važno da aktivnosti ugostiteljskoga poduzeća prelade granice pukog reagiranja na tržišne odnose, te da ponajprije pronađu svoj izraz u kreativnom djelovanju. Preko inovativnih usluga tržištu treba odaslati nove impulse kako bi se na taj način inducirala potražnja i usmjerila na vlastito poduzeće te dugoročno veza za vlastiti ugostiteljski objekt.

8.2. Posebnosti prodaje ugostiteljskih usluga

Prodaja je jedna od osnovnih marketinških funkcija, a zadatak joj je plasirati odnosno prodati robu na tržištu. Ugostiteljski proizvod poprima stvarne karakteristike proizvoda – robe tek kad se na tržištu potvrdi njegova upotrebna vrijednost, tj. kad se njime zadovolje turističke potrebe pojedinog korisnika.¹⁹⁶ Dakle, ugostiteljski proizvod svoju uporabnu vrijednost potvrđuje na turističkom tržištu. Prodaja u tom smislu ni nema neki drugi zadatak nego plasirati (prodati) robu na tržištu.

Sve aktivnosti vezane za izlazak ugostiteljskoga proizvoda na tržište naziva se plasmanom.¹⁹⁷ Plasman, dakle, podrazumijeva sve napore i akcije koje se poduzimaju da bi ugostiteljski proizvod stigao na turističko tržište i pronašao kupca. O plasmanu se može govoriti na mikro i na makro razini ovisno o tome da li se u aktivnostima marketinga angažiraju država, regija ili destinacija. Međutim, o prodaji se govori samo na jednoj razini i to na razini ugostiteljskoga poduzeća.

Zadaci prodaje su mnogostruki, a međusobno trebaju biti usuglašeni s temeljnim zadacima marketinga ugostiteljskoga poduzeća. Najvažniji zadaci prodaje su sljedeći:¹⁹⁸

195] P. Kotler, *Marketing management*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 2003., str. 41.

196] J. Senečić, B. Vukonić, op. cit., str. 126.

197] B. Berc Radišić, *Marketing u hotelijerstvu*, Hotelijerski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 1999., str. 35.

198] S. Bratko et al., op. cit., str. 312.

- provedba aktivnog, kontinuiranog istraživanja tržišta prodaje,
- sudjelovanje u programiranju poslovne i razvojne strategije poduzeća za marketing i prodaju,
- razrada elemenata taktike nastupa na domaćem i inozuemnom tržištu u odnosu prema profiliranju marketinškog miksa (proizvodi, usluge, cijene, distribucija, promocija itd.),
- organizacija prodaje (unutrašnja i vanjska),
- razvoj poslovnih odnosa na tržištu, poglavito u odnosima s potrošačima,
- praćenje i izučavanje troškova prodajnog poslovanja,
- razvoj tržišnog informacijskog sustava za područje prodaje,
- sustavno unaprjeđenje prodaje, podizanje stručnosti i djelotvornosti,
- poticanje kreativnosti ljudskih potencijala prodaje,
- poticanje i uvođenje novih, suvremenih načina i metoda prodaje (posebno se to odnosi na mogućnosti koje nudi snažan razvoj informatičke tehnologije).

Cilj prodaje može biti samo jedan: prodati što više proizvoda i/ili usluga i pri tome ostvariti što povoljniji financijski rezultat. Dakle, količina prodaje i krajnji poslovni učinak uzajamno su povezani i ovisni, ali u tu računicu treba uključiti i troškove, i to kako troškove proizvodnje takve količine proizvoda (usluga), tako i troškove same prodaje. Formuliranje cilja prodaje treba biti u korelaciji i sa situacijom na tržištu, jednako na strani ponude (konkurencije) kao i na strani potražnje (kakve proizvode/ usluge i koju količinu može tržište apsorbirati). Međutim, cilj prodaje može biti i ispunjenje nekih drugih ciljeva nositelja prodaje, odnosno takvi se ciljevi mogu međusobno nadovezivati (npr. veličina prodaje s planiranom investicijom, s obrazovanjem ili doškolovanjem kadrova itd.). Formiranje ciljeva prodaje temelji se na relevantnim informacijama koje se dobivaju istraživanjem tržišta.

Prodaja ugostiteljskih usluga je kompleksan pojam, jer se manifestira na prostranom turističkom tržištu, u raznim oblicima i nepoznatom kupcu. Kada je riječ o prodaji ugostiteljskih usluga teoretičari se slažu da je posrijedi više međusobno povezanih aktivnosti, ali da je riječ i o vrlo specifičnom procesu. Poseban problem je što se ugostiteljski proizvod ne može pokazati tržištu prije samog kupoprodajnog akta. Prodaja se vrlo često obavlja u mjestu stalnog boravka turista, a proizvod se dobiva i konzumira u drugom mjestu i u drugo

vrijeme. Čak i onda kada se prodaja obavlja u mjestu turističke konzumacije (npr. na recepciji hotela ili u restoranu), dio aktivnosti prodaje kojim se nastoji djelovati na odluku kupca, obavlja se u mjestu stalnog boravka potencijalnog turista. Problematici prodaje ugostiteljskih usluga treba dodati i činjenicu da se prodaja ugostiteljskih usluga, na međunarodnom tržištu, posebice smještajnih kapaciteta, često provodi mnogo mjeseci unaprijed, što znači da godinu dana unaprijed nositelji ponude moraju formirati cijenu i ponuditi ih na tržištu bez mogućnosti njihovih naknadnih promjena. Za nositelje ponude prodaja nastupa tek s dolaskom turista u samu turističku destinaciju.

Specifičnosti ugostiteljske usluge, koje rezultiraju odvojenošću akta prodavanja od konzumacije izazvale su potrebu posebnog načina organiziranja prodaje i naglasili veliko značenje posrednika. Turističke agencije pojavljuju se kao posrednici u prodaji smještajnih kapaciteta. S aspekta prodaje u ugostiteljstvu posebno mjesto zauzima turoperator koji su u prodaji uveli pojam zakupa, i to zakupa velikih kapaciteta ponude unaprijed (posebno kod hotelijera), na osnovu čega stječu mogućnost dobivanja nižih cijena od davatelja ugostiteljske usluge, što im omogućava oblikovanje turističkih aranžmana po nižim cijenama. "Zakonom velikih brojeva" turoperator osiguravaju prodaju velikog broja i unaprijed zakupljenih kapaciteta davatelja ugostiteljskih usluga, a potencijalnom tržištu pružaju mogućnost putovanja i u destinacije koje bi bez njihovog sudjelovanja mnogim potencijalnim turistima bile nedostupne. Takvom aktivnošću turoperator su na turističko tržište otvorili put za afirmaciju novih destinacija, te su često izravno utjecali na turistički razvoj pojedinih zemalja. Problemi vezani uz prodaju velikog broja zakupljenih kapaciteta doveli su do osmišljavanja novih načina prodaje, a uporaba kompjutera i uspostava elektroničkih rezervacijskih sustava umnogome je olakšala takvu prodaju. Ugostiteljska poduzeća koriste vlastite ili neovisne online rezervacijske sustave, koji im omogućuju prisutnost na širem tržištu (primjerice, booking.com)

Ugostiteljska poduzeća, međutim, mogu se pojaviti na turističkom tržištu i bez posrednika. U tom slučaju troškovi prodaje su niži jer nestaje trošak posrednika, prodaja postaje ekonomičnija i prihod veći.

Kompleksnost prodaje ugostiteljskih usluga zahtijeva stalno osmišljavanje prodajnih i promocijskih aktivnosti kako bi se došlo do kupca. Za efikasnu prodaju potrebna je odgovarajuća strategija prodaje ugostiteljskoga proizvoda na temelju koje se realiziraju planovi rasta i razvoja. Jezgru strategije plasmana čine metodičko i sistemsko proučavanje problematike plasmana, istraživanje tržišta, analiza konkurencije i potencijalnih partnera u kanalima distribucije, te predviđanje i planiranje razvoja u budućnosti. Velika korist ugostiteljskom

poduzeću pri odabiru strategije prodaje mogu biti informacije kao što su: odakle gosti dolaze, o kojem se segmentu tržišta radi, na koji način vrše rezervaciju i kojim prijevoznim sredstvima dolaze, što žele i očekuju, i dr. Istraživanje tržišta i dobivanje relevantnih informacija o gostima jedan je od temeljnih čimbenika uspješne prodaje.

Uspješnost prodaje ugostiteljskoga proizvoda ovisi o više internih i eksternih čimbenika. Od internih čimbenika bitni su: kvaliteta i cijena hotelskog proizvoda, promidžbene aktivnosti, financijske mogućnosti, organizacija službe i mreže marketinga, te kreativnost marketing menadžmenta. Od eksternih čimbenika bitni su: kupovna moć i navike stanovništva, te stanje konkurencije na turističkom tržištu.

Uspješnost prodaje ovisi i organizaciji same prodaje. U okviru djelatnosti smještaja, posebice u hotelima, potrebno je izabrati i definirati:¹⁹⁹

- organizacijsku strukturu službe marketinga i prodaje,
- koordinaciju s drugim službama u kojima se izvršavaju ostale poslovne funkcije (nabavna, kadrovska, financijsko-računovodstvena, razvojna i dr.),
- mikro organizaciju (tehniku i tehnologiju rada),
- asortiman ponude i njegovu dobru promociju.

Proces prodaje hotelskih kapaciteta može se svesti na nekoliko faza:

- iznalaženje potencijalnih izvora za poslovanje hotela,
- znalaženje i oblikovanje proizvoda i usluga koje potencijalni gosti žele kupiti,
- prodaja proizvoda i usluga tim gostima,
- usluživanje gostiju na način da potroše maksimalni iznos novca i
- uvjeravanje tih gostiju da se ponovno vrate.

Kako je više puta istaknuto prodaja ugostiteljskih proizvoda je kompleksna i ne postoji neka magična formula za ostvarenje uspješne prodaje. No, ona se može olakšati ako se sljedeći principi:

- uvijek unaprijed planirati,

199] V. Galičić, S. Ivanović, M. Lupić, op. cit., str. 67.

- informirati sve zaposlene u hotelu o tome što se namjerava učiniti,
- što se očekuje od kampanje u prodaji,
- kako svaki zaposleni u tome može pomoći.

Pretpostavka za uspješnu prodaju je definiranje adekvatne prodajne politike kao sastavnog dijela poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća.

8.3. Prodajna politika ugostiteljskoga poduzeća

Marketinškom strategijom ugostiteljsko poduzeće strukturira zadani okvir djelovanja, a instrumentima prodajne politike konkretizira se stvarni proces djelovanja. Instrumenti prodajne politike dovode pojedino ugostiteljsko poduzeće u položaj aktivnog sudjelovanja u oblikovanju tržišta prodaje. Izraz instrumenti politike prodaje pritom obuhvaćaju mnoštvo mogućih opcija djelovanje koje stoje na raspolaganju ugostiteljskom poduzeću za ciljani utjecaj na okruženje kako bi osiguralo svoj položaj na tržištu.²⁰⁰ Prodajnom politikom ugostiteljsko poduzeća usmjerava aktivnosti vezane za prodaju, a u cilju ostvarivanja poslovne politike ugostiteljskoga poduzeća. Prodajna politika obuhvaća:²⁰¹

- formuliranje ciljeva prodaje (cilj može biti prodaja što veće količine smještajnih kapaciteta te ostvarenje što većeg profita ali i ispunjenje nekih drugih ciljeva npr. doškolovanje kadrova);
- utvrđivanje načela kojima se mora rukovoditi proces prodaje;
- utvrđivanje sredstava koja osiguravaju ostvarenje postavljenih ciljeva prodaje.

Politika prodaje treba odgovoriti kome i gdje će ugostiteljsko poduzeće plasirati svoj proizvod, a ako se taj plasman ne realizira u potrebnom opsegu, onda koje minimalne promjene u poslovanju treba izvesti da bi se ostvarili određeni rezultati. Ona predstavlja sponu između “proizvodnje” ugostiteljskih proizvoda i usluga i potencijalne potražnje na tržištu. Pri definiranju prodajne

200] J. Grgona, A. Supić, *Uloga marketinške koncepcije u hotelskom poslovanju*, Ekonomska misao i praksa, br. 1/2007., str. 54.

201] J. Senečić, B. Vukonić, op. cit., str. 129.

politike ugostiteljska poduzeća moraju posebno voditi računa o sljedećim odrednicama:²⁰²

- Filozofija marketinga – nužno je implementirati nove odrednice marketinške politike i postaviti novi odnos prema potencijalnim kupcima i prilagođavati se preferencijama svakog pojedinog kupca.
- Istraživanje tržišta – na osnovi analize tržišta, preferencija kupaca i aktivnosti konkurenata definira se tržišni udio poduzeća što predstavlja temelj budućih prodajnih projekcija i aktivnosti.
- Politika prodajnih cijena – diferenciraju se različite metode formiranja cijena: metoda troškovi plus, metoda na osnovi ciljnog profita, metoda na osnovi percipirane vrijednosti, metoda tekućih cijena, metoda zatvorenih ponuda za postizanje različitih ciljeva: opstanak, maksimiziranje tekućeg profita, vodstvo u tržišnom udjelu, vodstvo u kvaliteti proizvoda.
- Promocija – obuhvaća promocijski miks: ekonomsku propagandu, odnose s javnošću, publicitet, osnovnu prodaju i unaprjeđenje prodaje kako bi se pozitivno proizvod predstavio i pozicionirao u svijesti potencijalnog potrošača. Ime, imidž, brand, boja i ostale promocijske konstante postaju odlučujuća karika u procesu izbora proizvoda. Nužno je stvoriti novu predodžbu o proizvodu koja uključuje komponentu povezanu sa svijesti, komponentu vezanu sa stavom i komponentu povezanu s očekivanjima turista.
- Kanali prodaje – diferenciraju se direktni i indirektni kanali prodaje u sustavu distribucije s ciljem pronalaženja potencijalnih kupaca i širenja tržišta.
- Politika proizvoda – diferenciranjem i kvalitativnim unaprjeđivanjem proizvoda i asortimana poduzeće treba odgovoriti na izazove dinamičnog turbulentnog tržišta i tako se približiti preferencijama potrošača i generirati nove trendove na tom tržištu.

Predlaganje mjera za unaprjeđivanje procesa prodaje – permanentno poboljšanje distribucijskih kanala i metoda prodaje kako bi se povećale izlazne performanse procesa proizvodnje.

202] I. Mandić, *Poslovna i razvojna politika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Osijek, 2001., str. 39.

Prodajna politika treba rezultirati optimalnim iskorištenjem kapaciteta, uz maksimalno ispunjavanje potreba i želja gostiju i ostvarivanje zadovoljavajućega poslovnog rezultata (profita).

Specifičnost prodaje u ugostiteljstvu rezultirala je formiranjem različitih načina prodaje ugostiteljskih usluga. Ugostiteljsko poduzeće odabire onaj način ili njihovu kombinaciju koja mu najviše odgovara u odnosu na njegove poslovne karakteristike.

8.4. Kanali prodaje ugostiteljskih usluga

Funkcija prodaje ugostiteljske usluge ostvaruje se aktivnošću ugostiteljskih poduzeća, a njihova heterogenost determinirala je i različite načine organizacije prodaje. Te načine određuje sama ugostiteljska usluga kao objekt razmjene, ali i pripadnost pojedinog poduzeća određenom segmentu ugostiteljstva. Ugostiteljska poduzeća mogu svoj proizvod i uslugu uputiti na turističko tržište:

- putem izravne (direktne) distribucije – turist kupuje proizvod izravno od njegova proizvođača, primjerice na recepciji hotela;
- putem neizravne (indirektne) distribucije – ugostiteljsko poduzeće svoj proizvod “distribuirá” na turističko tržište preko posrednika (turistička agencija, turoperator i sl.).

Razlika između ova dva osnovna puta (kanala) prodaje je što u prvom slučaju ugostiteljsko poduzeće provodi distribuciju u vlastitom aranžmanu, a u drugom slučaju prenosi funkciju distribucije na posredničko poduzeće. S obzirom na kanale prodaje govori se o izravnoj i neizravnoj prodaji ugostiteljske usluge. Ugostiteljska poduzeća kombiniraju navedene načine prodaje.

8.4.1. Izravna prodaja ugostiteljskih usluga

Ugostiteljsko poduzeće može svoje usluge prodavati vlastitim izravnim kanalom što zahtijeva ogromne napore, troškove i izloženost prodaje riziku. Izravnom prodajom poduzeće se susreće s heterogenom turističkom potražnjom, snažnom konkurencijom na turističkom tržištu i sl. Pod izravnim putovima (kanalima) prodaje u podrazumijeva se:

- prodaja u vlastitom prodajnom odjelu, na recepciji hotela, u restoranu i dr.,
- prodaja preko vlastite mreže prodajnih punktova,
- prodaja preko pošte ili prodaja putem narudžbi (kataloga i sl.),
- prodaja preko vlastite mreže poslovnica ili prodajnih centara,
- prodaja pomoću videotehnike i posredstvom vlastitog rezervacijskog sustava.

Ugostiteljski objekt prodaje usluge smještaja:²⁰³

- izvršavanje rezervacija i
- neposredna prodaja onog dijela smještajnog kapaciteta koji nije bio unaprijed prodan (prodaja “last minute”).

Prodaja ugostiteljskoga proizvoda putem rezervacija zahtijeva prethodne radnje, na temelju kojih dolazi do rezervacije. To podrazumijeva stupanje u kontakt s gostom ili trajno komuniciranje (hotelsko dopisivanje). Rezervirati znači unaprijed osigurati uslugu (sobu, obrok, saunu ili slično). Rezervacija mora biti u pisanom obliku, te sadržavati sljedeće elemente:

- ime i prezime gosta,
- vrijeme boravka gosta (datum dolaska, sat i početna usluga te datum odlaska, sat i završna usluga),
- vrste usluge i broj osoba (jednokrevetna soba, apartman, ručak ili slično),
- cijena i uvjeti plaćanja.

Rezervacija se može uvjetovati polaganjem akontacije u određenom iznosu, a valjana je tek onda kad je podnesen dokaz o uplati. Stoga se ovaj oblik rezervacije zove uvjetovana rezervacija. Otkaz rezervacije sa strane hotela nije moguć u redovnom poslovanju, to je moguće jedino uslijed više sile. Ako pak gost nepravovremeno otkáže rezervaciju, hotel ima pravo na naknadu štete. Rok za otkaz rezervacije u sezonskom poslovanju je najmanje sedam, odnosno tri dana ranije u gradskim hotelima.

Hotelska poduzeća su razvila različite rezervacijske sustave koji im omogućuju izravnu prodaju usluga. To mogu biti rezervacijski sustavi pojedinačnih hotelskih

203] Ibid., str. 68.

poduzeća, rezervacijski sustavi hotelskih lanaca, ili neovisni online rezervacijski sustavi.

Sve popularnija je i prodaja “last minute”. Hotel nastoji izravnim kanalima prodaje plasirati onaj dio smještajnih kapaciteta koji nije bio unaprijed prodan. To često radi online prodajom na vlastitih web stranica, a nižom cijenom nastoji privući potencijalne turiste i povećati iskorištenost kapaciteta. Vrlo često je riječ o terminima kraćim od sedam dana, a gosti koji koriste “last minute” aranžmane u pravilu troše manje od drugih gostiju. Prednost “last minute” ponude u odnosu na redovnu ponudu, osim nižih cijena, je kraći proces rezervacije zahvaljujući online ažuriranju podataka koje klijentima omogućuje uštedu vremena i razgledavanje samo onih objekata koji su slobodni u terminu u kojem žele realizirati svoj godišnji odmor. Na internetu je prisutan veći broj web stranica koje nude “last minute” aranžmane, a neke od njih poput www.lastminute.hr profilirali su se isključivo za prodaju “last minute” aranžmana.

Individualni gosti često kupuju usluge smještaja i direktno od “proizvođača” usluge “licu mjesta”, na recepciji objekta za smještaj.

8.4.2. Neizravna prodaja ugostiteljskih usluga

Da bi izravno nastupili na turističkom tržištu ugostiteljska poduzeća moraju angažirati velika sredstva i kadrovski potencijal, a zbog prostranog tržišta teško mogu pokriti prodajom šire tržište. Osim toga izloženi su rizicima prodaje, a i na tržištu su suočeni s jakom konkurencijom. Kompleksnog prodaje i dodatna angažiranost u ovom segmentu poslovanja čest je razlog zašto se ugostiteljska poduzeća odlučuju za korištenje neizravnih kanala prodaja.

Neizravna prodaja je ona prodaja gdje umjesto ugostiteljskoga poduzeća, usluge na tržište plasiraju posrednici. Pod indirektnim putovima prodaje podrazumijeva se:²⁰⁴

- prodaja preko turoperatora,
- prodaja preko posrednika - turističke agencije,
- prodaja preko prijevoznicičke organizacije.

204] Ibid.

Svaki od navedenih kanala prodaje ima određeno značenje u prodaji ugostiteljskih usluga, a ugostiteljsko poduzeće će izabrati onaj kanal prodaje koji mu najviše odgovara u danom trenutku poslovanja.

Neizravnoj prodaji u ugostiteljstvu se pripisuju mnoge prednosti, koje se mogu sagledati i sa stajališta ugostiteljskoga poduzeća i sa stajališta potencijalnog kupca (turiste). U prednosti neizravne prodaje sa stajališta kupca ubraja se: mogućnost informiranja i savjetovanja u mjestu boravka ili u blizini u svakom trenutku, mogućnost izbora i usporedbe proizvoda u sklopu određenog aranžmana putem prospekta te mogućnost kupnje svih parcijalnih proizvoda u paketu. Prednosti neizravne prodaje s aspekta ugostiteljskoga poduzeća mogu se sagledati u sljedećem: u boravišnom mjestu kupca ugostiteljsko poduzeće ne mora samo nuditi usluge, potrebno mu je manje kontakata, mogućnost provođenja distribucije na širem tržištu posredstvom specijaliziranih posrednika koji detaljno poznaju ekonomske i društvene uvjete u nekoj zemlji, čime ugostiteljsko poduzeće štedi svoje vrijeme i novac, a time je i cijena ugostiteljskih usluga niža. Prednosti kod poslovanja posredstvom agencije očituju se i u sigurnosti iskorištenosti kapaciteta i duljeg zadržavanja gostiju. Menadžment ugostiteljskoga poduzeća, obično svjestan svih navedenih prednosti svoju prodajnu politiku u velikoj mjeri usmjerava na poduzeća turističkoga posredovanja. To su u prvom redu turističke agencije, domaće i strane. Domaćim agencijama odobrava se provizija u iznosu od 3% od ostvarenih prihoda, a provizija stranih agencija iznosi 11%. Ugostiteljsko poduzeće obično daje na raspolaganje agencijama 50% svojih kapaciteta, a ostatak prodaje direktno individualnim gostima.

Uz prednosti neizravne prednosti vežu se i nedostaci, koji se očituju u nižoj cijeni, odgođenom plaćanju, te u plaćanju provizije.

Neizravna prodaja uključuje prodaju smještajnih kapaciteta hotela posrednicima putem rezervacija i putem ugovora:

- ugovor o alotmanu,
- ugovor o zakupu kapaciteta,
- ugovor na temelju rezervacije.

Ugovorom o alotmanu hotelijer stavlja na raspolaganje organizatoru putovanja određeni kapacitet kroz jedno poslovno razdoblje, sezonu ili godinu. Putnička agencija se obvezuje popuniti hotel odnosno kapacitete koji su joj stavljeni na raspolaganje, pa tiska brošuru i sastavlja paket-aranžman. O prodaji

mora obavještavati hotel. Ovaj ugovor se naziva još i ugovor na sreću zbog toga što agencija nije dužna dati naknadu ukoliko nije uspjela prodati kapacitete. Ugovori se potpisuju na formularima čije klauzule obvezuju potpisnike, a u njima su odredbe iz zakona dotične zemlje o zaštiti potrošača, gosta.

Kod ugovora o zakupu kapaciteta hotel se obvezuje staviti na raspolaganje agenciji uglavnom dio kapaciteta s osobljem i inventarom, a putnička agencija obvezuje se da za zakupljene kapacitete isplati hotelijeru ugovorenu nadoknadu, i to uglavnom unaprijed, za određeno vrijeme. Pozitivna strana ovog ugovora je što nema rizika popunjavanja, a negativna je što se po ovakvim ugovorima postižu niske cijene.

Ugovor na temelju rezervacije nastaje kad hotelijer potvrdi agenciji rezervaciju i da potvrdu o izvršenoj rezervaciji. Ovaj ugovor može biti i uređen tako da hotel i agencija sklapaju okvirni ugovor definirajući sve kao po ugovoru o alatmanu, a hotel treba samo potvrditi ili ne potvrditi uslugu zbog zauzetosti hotela.

Ugostiteljsko poduzeće će odabrati onaj način neizravne prodaje koja će mu donijeti najveće koristi.

8.5. Internet kao kanal distribucije ugostiteljskih usluga

Najočitiji tehnološki izazov u turizmu je brzo širenje informacija i općenito komunikacija putem interneta. Te aktivnosti odvijaju se na strani potražnje u obliku B2C online trgovine, ali i na strani ponude u obliku B2B online trgovine tj. komunikacije. Ta teza počiva na međusobnoj sinergiji turizma i interneta. Promjene u svjetskom turizmu, pa time i u ugostiteljstvu, pod utjecajem su globalnih megatrendova, a internet je jedan od njih. Internet je u ugostiteljstvu promijenio klasične metode i koncepte poslovanja, a koristi se u različitim područjima poslovanja, kao što su komunikacijski, transakcijski i distribucijski kanali. Ugostiteljstvo nije samo segment gospodarstva u kojem internet ima široku primjenu, već on ima i dugu tradiciju uporabe informacijskih tehnologija. Upravo zbog ovisnosti ponude i razmjene informacija u proizvodnom i distribucijskom lancu, ugostiteljstvo se pokazalo prikladnim za usvajanje informatičkih tehnologija i interaktivnih medija. Tradicionalni način poslovanja, time je postao prošlost, dok je internet postao čimbenikom razvoja ugostiteljstva u budućnosti. Sve više usluga koje se pružaju turistima zasniva se na upotrebi interneta kao glavnoga komunikacijskog kanala, koji omogućuje istovremeno smanjivanje troškova poslovanja i povećanje broja klijenata. U praksi to znači da

turisti imaju mogućnost direktne komunikacije s krajnjim pružateljima turističkih usluga, i u mogućnosti su identificirati, zadovoljiti pa čak i promijeniti zahtjeve za turističkim proizvodima. S druge strane pružatelji usluga mogu efikasnije udovoljiti sve kompleksnijim zahtjevima korisnika svojih usluga.

Za ugostiteljstvo se može reći da je predvodnik u korištenju internet usluga u vlastitom poslovanju. U 2006. godini više od 89% ugostiteljskih poduzeća (s 10 i više zaposlenih) u Europskoj uniji imalo je svoju vlastitu web stranicu, dok je primjerice zastupljenost web stranica u drugim djelatnostima bila oko 61%. Što se tiče pružanja usluga putem web stranica, smještajni sektor je još više ispred drugih djelatnosti. Oko 63% poduzeća koja se bave turističkim smještajem nude izravan pristup katalozima i cijenama, dok je u ostalim djelatnostima to slučaj s tek 28 % poduzeća.²⁰⁵

Osim na strani ponude, internet i informacijske tehnologije imaju snažan utjecaj i na strani potražnje. Razvoj Interneta i elektroničke trgovine, konvergencija između informacijskih i komunikacijskih tehnologija i multimedije, širenje mobilne tehnologije (GSM, UMTS itd.) i navigacijskih sustava (GPS), a u novije vrijeme pojava društvenih mreža i Web 2.0, snažno su utjecali na potrošače pri odluci o turističkim putovanjima i na taj način na konkurentnost destinacije. Na strani potražnje, internet omogućuje potencijalnim turistima brže traženje informacija, prikupljanje podataka iz različitih izvora (npr. destinacija, online putničkih agencija, hotela itd.), usporedbu različitih ponuda putovanja, rezerviranje i kupnju online putovanja. Potrošačima je omogućeno kreiranje vlastitog putovanja, odabir najbolje ponude, last minute rezervacija i dr. Prema podacima Internet World Statistics, u Europi oko 476,2 milijuna ljudi surfa internetom ili 58,3% ukupne populacije,²⁰⁶ a putovanja i turističke usluge najpopularniji su proizvod web-a. Oko 44% internet korisnika u Europi koristilo je u travnju 2011. godine internet usluge putovanja i turističke usluge, što je u odnosu na 2010. godinu rast od 5%. Velika Britanija je vodeće europsko tržište online putovanja s udjelom od 66,5%, što je 8% više nego u 2010. godini. Irska i Španjolska imaju slične pokazatelje rasta, s udjelom od 58,7% odnosno 57,3%. Iako Rusija trenutno ima najnižu stopu rasta korištenja usluga putovanja putem interneta, 18. je tržište s udjelom od 27,8 %, i rast posjetitelja usluga putovanja

205] B. Knauth, *Tourism and the Internet in the European Union*, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-NP-06-020/EN/KS-NP-06-020-EN.PDF, (1.06.2012.)

206] Internet World Stats, *Internet Users in the World*, <http://www.internetworldstats.com/stats.htm>, (4.07.2012.)

i turističkih usluga za 41% u odnosu na 2009. godinu. Top 10 europskih tržišta u području putovanja u travnju 2011. godine bili su:²⁰⁷

- Velika Britanija – 66,5 % udjela (8 % rasta u odnosu na 2010. godinu),
- Irska – 58,7 % (+ 5 % u odnosu na 2010. godinu),
- Španjolska – 57,3 % (-5 % u odnosu na 2010. godinu),
- Nizozemska – 55,6 % (+3 % u odnosu na 2010. godinu),
- Francuska – 56,0 % (+3 % u odnosu na 2010. godinu),
- Švicarska – 50,9 % (+3 % u odnosu na 2010. godinu),
- Njemačka – 50,5 % (+12 % u odnosu na 2010. godinu),
- Švedska – 47,3 % (+47,3 % u odnosu na 2010. godinu),
- Italija – 47,2 % (-8 % u odnosu na 2010. godinu),
- Belgija – 45,4 % (-15% u odnosu na 2010. godinu).

Expedia Inc. (uključujući TripAdvisor Sites, Expedia Sites i Hotels.com Sites) bili su najposjećenije web stranice u travnju 2011. godine s više od 21,7 milijuna posjetitelja. Slijedi Priceline.com Inc. S 16,4 milijuna posjetitelja i rastom od 10 % u odnosu na 2010. godinu, što je ujedno i najveća stopa rasta među 10 najposjećenijih web stranica putovanja u 2011. godini. Značajan dio posjetitelja Princeline.com posjetio je i hotelski rezervacijski sustav Booking.com, koji je u travnju 2011. godine zabilježio posjet od 15,8 milijuna posjetitelja. Grupa SNCF (French National Railway Corporation) je treća najposjećenija web stranica u travnju 2011. godine s 9,3 milijuna posjetitelja.²⁰⁸

Korištenje internet usluga vezanih za putovanje i smještaj jedan je od najčešćih internet aktivnosti; čak 47 % svih internet korisnika koristi takve usluge. Uporaba usluga koje nudi Internet vezanih uz putovanje i smještaj raste s razinom obrazovanja. Dok samo 7 % korisnika internet usluga s niskom razinom školske spreme koristi usluge vezane za putovanja i smještaj, čak 47 % korisnika ovih usluga ima visoko obrazovanje.

Primarni izvor informacija za većinu turista Europske Unije pri odabiru putovanja je preporuka prijatelja i rodbine. Prema istraživanju Eurobarometra

207] NewMedia TrendWatch, European Travel Commission, *Europa*, <http://www.newmediatrendwatch.com/regional-overview/103-europe%3Fshowall%3D1> (2.07.2012.)

208] Ibid.

o stavovima Europljana prema turizmu, u 2010. godine taj je izvor informacija izabralo tri od deset ispitanika (29 %), a za nešto više od četvrtine ispitanika tražilo je informacije na Internetu, dok ih je 18% odabralo putovanje na temelju vlastitog iskustva. Oko 11% ispitanika kao izvor informacija koristilo je turističku agenciju, a manji broj ispitanika (4-5 %) odabralo je neki drugi izvor informacija. Za 58% građana Europske Unije preporuka prijatelja i rodbine je prvi ili drugi najvažniji izvor informacija pri donošenju odluka o putovanju i planiranju odmora. Internet smatra glavnim izvorom informacija 45 % ispitanika, a manji udio (29%) navodi osobno iskustvo. Ostale ocjene su informacije turističkih agencija (21%), nekomercijalne brošure (primjerice, regionalnih turističkih udruga, 13%), komercijalni vodiči (13%) i mediji (primjerice, novine, TV ili radio, 10%). Uspoređujući rezultate istraživanja provedenih u razdoblju od 2009. do 2011. godine za većinu izvora informacija koji su korišteni prilikom donošenja odluka o putovanju i planiranju odmora nema značajnijih promjena. Ipak, povećanje je zabilježeno u udjelu ispitanika koji smatraju da je Internet glavi izvor informacija (od 38 % u 2009. godini, na 42 % u 2010. godini i 45 % u 2011. godini). Značajan je porast udjela ispitanika u Hrvatskoj koji smatraju internet glavnim izvorom informacija, i to s 27 % u 2010. godini na 38 % u 2011. godini.²⁰⁹

Online putovanja zauzimaju sve značajnije mjesto na turističkom tržištu. Vrijednost europskog online tržišta rapidno se povećala u razdoblju od 1998. do 2008. godine s 0,2 na 58,4 mlrd. eura. U 2008. godini vrijednost tržišta online putovanja porasla je za 17 % u odnosu na 2007. godinu. Porastao je i udio prodaje putem interneta u ukupnom turističkom prometu s 0,1 % na 12,6 % (tablica 22). U 2009. godini procijenjen je rast online putovanja za 12 % ili 65,2 mlrd. eura (25% udjela tržišta).

209] Survey on the attitudes of Europeans towards tourism, Analytical report, European Commission Eurobarometar, 2011., http://ec.europa.eu/public_opinion/flash/fl_328_en.pdf, (3.06.2012.)

Tablica 22: Trendovi na tržištu online putovanja u Europi, 1998.–2008. i projekcija u 2009. godini

Europa	Tržište (mlrd. eura)	Internet prodaja (mlrd. eura)	Udio Internet prodaje na tržištu, %	Rast Internet prodaje, u %
1998.	200	0,2	0,1	-
1999.	212	0,8	0,4	257
2000.	227	2,5	1,1	216
2001.	223	5,0	2,3	99
2002.	221	8,9	4,0	77
2003.	215	14,0	6,5	57
2004.	220	21,2	9,6	51
2005.	235	30,4	12,9	43
2006.	247	40,3	16,3	32
2007.	254	49,8	19,6	24
2008.	260	58,4	22,5	17
2009.	254	65,2	25,7	12

Izvor: Marcussen, C. H. *Trends in European Internet Distribution – of Travel and Tourism Services*, <http://www.crt.dk/UK/staff/chm/trends.htm>, (7.07.2012.)

Velika Britanija je na online turističkom tržištu u 2008. godini sudjelovala s udjelom od 30 %, a slijedi Njemačka s udjelom od 18 %. Ukoliko se europsko turističko online tržište promatra s aspekta integralnog dijela europskog online tržišta uviđaju se povezanosti. Tako prema posljednjim dostupnim istraživanjima više od 60 % europske populacije redovito pristupa Internetu iz kuće ili posla. Još jedan od trendova u kupnji turističkih usluga je i promjena omjera između posredničke i direktne prodaje u europskom putničkom online turizmu. Zabilježen je pozitivan pomak u korist direktne prodaje. Putem direktnih distribucijskih kanala u 2008. godini realizirano je 64 % online putovanja, a preko posrednika 36 %, ²¹⁰ za razliku od 1998. godine kada je direktna prodaja sudjelovala s 45 %, a preko posrednika s 55 %.

210] C. H. Marcussen, *Trends in European Internet Distribution – of Travel and Tourism Services*, <http://www.crt.dk/UK/staff/chm/trends.htm>, (7.07.2012.)

S aspekta prodaje posebno zanimljivo područje su online rezervacijski sustav. Njihovo prvo obilježje je značaj koji imaju za hotel. Cilj je, naime, svakog hotela popuniti smještajni kapacitet odnosno ostvariti što veću prodaju hotelskih usluga. Druga važna značajka rezervacijskih sustava je da oni povezuju hotel s vanjskim okruženje, odnosno s klijentom (gostom ili posrednikom) koji se nalazi u vanjskom sustavu u odnosu na hotel. Neovisni online rezervacijski sustavi i online turističke agencije (OTA), kao što su primjerice, booking.com, venera.com, adriatica.net i drugi, imaju određene prednosti koje ih čine vrlo atraktivnim rješenjima za elektroničku distribuciju ugostiteljskih proizvoda i usluga. Njihova najvažnija prednost je niska cijena i nizak rizik korištenja. Pri tome se misli na činjenicu da se takvi sustavi obično financiraju po načelu naplate provizije za već prodane proizvode, a ne po načelu naplate paušalnih naknada. To je vrlo važno malim ugostiteljskim poduzećima, koja na raspolaganju imaju ograničena sredstva za promotivne i prodajne aktivnosti, jer im jamči da će proviziju morati platiti samo u slučaju da se posredovanjem takvog distribucijskog kanala stvori određeni prihod. Naknade koje takvi online rezervacijski sustavi naplaćuju kreću se između 10 i 30 % od cijene proizvoda, a s povećanjem provizija osigurava se i veća zastupljenost i bolja vidljivost smještajnog objekta na stranicama rezervacijskih sustava. Dodatna prednost ovih sustava je i njihovo vrlo jednostavno i intuitivno korištenje pa krajnji korisnici (mala turistička poduzeća) ne moraju imati visoku razinu informatičkog znanja, budući da se sve informacije (tekst i multimedija) o smještajnom objektu koji se prodaje, vrlo lako ažuriraju putem jednostavnog web sučelja.

Internet, dakle, mijenja način prodaje ugostiteljskih usluga. Izravnom prodaju putem interneta, ugostiteljska poduzeća smanjuju troškove poslovanja i djeluju na različitim segmentima tržišta, na kojima inače ne bi mogli biti prisutna.

9. EKONOMIKA INVESTICIJA U UGOSTITELJSTVU

Ekonomika investicija definira se kao gospodarenje na području investiranja od pojave ideje o potrebi investiranja do završetka investicijskih ulaganja.²¹¹

Ugostiteljski proizvod brzo zastarijeva, kako zbog dotrajalosti objekata i sredstava rada, zastarijevanja znanja zaposlenih, tehničkog i tehnološkog razvoja, organizacijskih promjena, ali i promjena preferencija turista. Sve to iziskuje kontinuirana ulaganja, bilo da je riječ o ulaganjima u stalnu i tekuću imovinu ili u znanje zaposlenih.

Investicije se usmjeravaju investicijskom politikom. To je djelatnost kojom se planira, ostvaruje i kontrolira realni razvoj ugostiteljskoga poduzeća putem ulaganja u elemente poslovnog procesa. Investicijskom politikom se planira i ostvaruje proširenje postojećih i izgradnja novih ugostiteljskih objekata i njihovo opremanje. Sastavni je dio razvojne politike koju ugostiteljska poduzeća donose za duže razdoblje. Konkretizira se planovima razvoja i poslovanja (godišnjim i višegodišnjim), na način da se planira dinamika investicijske izgradnje po vrsti i veličini kapaciteta te izboru i iznosu novčanih sredstava.

Investicijska politika treba voditi računa o tržišnim zahtjevima, ali i o mogućnosti investiranja. Ugostiteljsko poduzeće može ulagati u izgradnju smještajnih i drugih kapaciteta samo u granicama svojih financijskih mogućnosti i mogućnostima izvršenja obveza po uzetim zajmovima i kreditima. Ugostiteljstvo se ubraja u niže akumulativnu djelatnost te je pretežit dio ugostiteljskih objekata (posebice objekti za smještaj) izgrađen kreditima. Princip konzistentne investicijske politike je da u financiranju razvojnih programa prevladavaju vlastita sredstva nad tuđim izvorima sredstava.

9.1. Investicije i motivi investiranja u ugostiteljstvu

Investicije²¹² obuhvaćaju sva ulaganja u ljude, ljudsku inteligenciju, znanost, obrazovanje, kulturu, socijalnu zaštitu, kao i ulaganja u materijalna dobra, kao što su zgrade, oprema, zalihe. U prenesenom ekonomskom značenju investirati znači

211] A. Jelavić, op. cit., str. 459.

212] Riječ investicija dolazi od latinskog in (= u) + vestire = odjenuti, obući.

transformirati ekonomska dobra u oblik, koji omogućuje povećanje dohotka. U širem smislu investicije su dio domaćeg proizvoda, odnosno nacionalnog dohotka, koji se ulaže u fiksne i poticajne fondove. U najširem smislu investicije su sva ulaganja materijalnih i novčanih sredstava u gospodarskim i negospodarskim djelatnostima ili pak pretvaranje tih sredstava u vrijednosne papire i druge pravne poslove za dobivanje dohotka.²¹³

U financijskom smislu investicije imaju sveukupno drugačije značenje i označavaju kupovanje vrijednosnih papira, kao što su dionice, obveznice i sl. Investicijske aktivnosti poduzeća odnose se na davanje ili primanje kredita, na kupnju ili prodaju vrijednosnica (npr. obveznica ili dionica drugih poduzeća), te na kupnju ili prodaju produktivne trajne imovine. Investicijska djelatnost uključuje i kreditnu glavnicu, ali isključuje kamate ostvarene po tim kreditima jer kamate pripadaju operativnoj djelatnosti.²¹⁴

Na razini poduzeća, investicijom se smatra trajno ulaganje novčanih sredstava u sredstva za proizvodnju, tj. u trajna obrtna i stalna sredstva.²¹⁵ Investicije se shvaćaju i kao “ulaganja kapitala” u određeni posao, ali i “uloženi kapital” u dotični posao.²¹⁶

Da bi zadovoljila potrebe turista za ugostiteljskim uslugama, ugostiteljska poduzeća u skladu sa financijskim mogućnostima investiraju novčana sredstva u proširenje svojih smještajnih i drugih kapaciteta i adekvatno ih opremaju. Investicije su, dakle, dugoročna ulaganja u ljude, osnovna i obrtna sredstva s ciljem povećanja kvalitete usluga i dohotka. Karakter investicija imaju sva novčana ulaganja koja ugostiteljsko poduzeće usmjerava u izgradnju vlastite infrastrukture, smještajnih i drugih objekata, nabavu osnovnih i obrtnih sredstava.

Investira se u osnivanje novog poduzeća, ali i u proširenje postojećeg poduzeća.²¹⁷ Jedan od temeljnih motiva gospodarenja nekog poduzeća je profit, odnosno maksimalizacija profita. To je ključni razlog zbog čega je poduzeće sklono ka investiranju. Pri tome poduzeće, dakako, očekuje da će njegov profit u nekom doglednom vremenu (rok isplativosti investicija) biti veći od troškova investiranja.

213] V. Stipetić et. al., *Ekonomija narodnog bogatstva*, Foto Soft, Zagreb, 1991., str. 228.

214] Z. Ivanović, op. cit., str. 110.

215] M. Karić, *Ekonomika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Osijek, 2001., str. 180.

216] A. Jelavić, op. cit., str. 459.

217] B. Kovačević, *Osnove ekonomije*, Mikrorad i Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 1999., str. 110.

U svakom slučaju riječ je o ulaganjima u sadašnjosti, sa svrhom postizanja efekata (koristi) u budućnosti: sredstva se ulažu tijekom procesa investiranja, a koristi nastaju nakon njegovog završetka i postoje tijekom cijelog vremena korištenja završene investicije. Po tome se investicije razlikuju od ulaganja u tekuće poslovanje. Ulaganjem u tekuće poslovanje stvaraju se istovremeno i troškovi što odmah rezultira stvaranjem učinaka, odnosno prihoda. S obzirom da se investicije iskorištavaju u budućnosti, troškovi i prihodi, također nastaju u budućnosti. Investicije poduzeću moraju osigurati povećanje ukupnog prihoda u dovoljnoj mjeri da to rezultira i povećanjem profita. Investicije su uvijek popraćene neizvjesnošću da li će se sve odvijati kako je bilo predviđeno u trenutku investiranja (visina ulaganja, rok izgradnje i dr.), ali i tijekom iskorištavanja investiranja (prodaja ugostiteljskih usluga, cijene inputa i outputa, vijek trajanja iskorištenosti investicije i sl.). Povećanjem vijeka izgradnje i vijeka trajanja investicije povećava se i neizvjesnost. Što su izgradnja i vijek trajanja iskorištenosti duži, to je i veća neizvjesnost.

U ekonomskom sustavu na makrorazini depresivni razvojni trend, pogotovo dugoročniji, investitori nisu skloni povećavanju investicija. Ukoliko ekonomski sustav daje naznake izlaska iz depresije i njegov ulazak u prosperitetnu fazu poduzeća će nastojati povećavati investiranje. Kriva procjena općih tendencija kretanja ekonomskog sustava ili nedostatak prijeko potrebnih informacija povećavaju rizik ulaganja. Iz tog razloga investitori nastoje smanjiti rizik od ulaganja na što je moguće manju mjeru. Značajnu rizičnost potencira stabilnost ili nestabilnost poreznog sustava neke zemlje. Ukoliko ne postoji trajniji pouzdan porezni sustav teško i nerado se ulazi u investicije, jer se ne mogu procijeniti buduća poreska opterećenja. Stoga u razvijenim tržišnim ekonomskim sustavima nisu učestale reforme poreskih sustava, jer se na taj način stabiliziraju investicijska ulaganja i smanjuje se rizičnost poslovnih pothvata. Investitori tako utvrđuju "graničnu stopu poreza" na prinos od investicija. Ona je u biti dodatni porez plaćen na dodatnu jedinicu dohotka. Ukoliko je dodatni porez veći od dodatne jedinice dohotka porezni sustav ne stimulira investicijsko ulaganje.

Teorijske granice investicija, investicijski minimum (kao donja granica) i investicijski maksimum (kao gornja granica) ne bi se smjele prelaziti (prebaciti ili podbaciti). Prebacivanje minimuma dovodi do smanjenja supstance poduzeća ili promašenog investiranja, a prebacivanje maksimuma do prekapacitiranja. Osim teorijskih granica postoje i praktične granice koje se javljaju u određenim uvjetima poslovanja, a definiraju se kao:²¹⁸ tržišne mogućnosti (tržišni limit),

218] P. Ružić, *Vodič u ekonomiku i organizaciju ugostiteljskog poduzeća*, Visoka poslovna škola s.p.j. Višnjan, Poreč, 2006., str. 166.

mogućnost financiranja (raspoloživa financijska sredstva), tehničke granice definirane tehnologijom i veličinom kapaciteta, granice definirane ekonomskom politikom (poticaji i restrikcije), granice definirane rentabilnošću i granice definirane likvidnošću. S obzirom da u slučaju probijanja navedenih granica mogu nastupiti višestruke posljedice, investitori moraju voditi računa da prije investicijske odluke realno ocijene održivost tih granica. Investicije obilježavaju sljedeće komponente:²¹⁹

- komponente uspjeha - odnose se na očekivanje da se svaka investicija poduzima s ciljem da u budućnosti pridonosi uspjehu poduzeća;
- komponente likvidnosti - odnose se na očekivanja da će svaka investicija doprinijeti jačanju likvidnosti i solventnosti poduzeća;
- komponente rizika - dolazi do izražaja kod investicijskog projekta koji se planski usmjerava željenim vrijednostima, postavljenim zadacima i zaradama, kada ostvareni primici i izdaci odgovaraju planiranim veličinama prihoda i troškova, pa se time smanjuju poslovni rizici.

Investicije služe za:²²⁰ moderniziranje i unaprjeđivanje sredstava za proizvodnju, proširenje proizvodnih kapaciteta, izgradnju novih objekata, unaprjeđivanje znanstveno istraživačkog rada, povećanje vlastite kratkotrajne imovine i drugih oblika unaprjeđivanja i proširivanja poslovanja. Ono je od životne važnosti za svako poduzeće.

Ugostiteljsko poduzeće može imati različite motive investiranja. Motive investiranja ugostiteljsko poduzeće nalazi obično u potrebama, a ciljevi investiranja su zadovoljenje tih potreba. Potrebe koje dovode do investiranja mogu se podijeliti na:²²¹

- društvene potrebe za investiranjem i
- potrebe poduzeća za investiranjem.

Ugostiteljsko poduzeće ne živi izolirano samo za sebe, već je njegovo poslovanje povezano i ovisno o okruženju. Ono mora sagleda potrebe društva (okruženja) i nastojati im udovoljiti ne samo iz društvenih razloga, već i da bi sebi osiguralo što povoljnije uvjete i što bolje poslovne efekte. Raznovrsne društvene potrebe koje se mogu podmiriti investiranjem u poduzeću, mogu se svrstati u sljedeće četiri skupine:

219] B. Blažević, *Financije za poduzetnike i menadžere nefinancijske*, Adamić, Rijeka, 2003., str. 324.

220] K. Grabowsky, *Priručnik za investitore*, TEB, Zagreb, 1997., str. 19.

221] *Ibid.*, op. cit., str. 18.

- potrebe destinacije za podizanjem smještajne ponude, unaprjeđenjem izvansmještajne ugostiteljske ponude, odnosno njezine raznolikosti, te povećanje kvalitete i obogaćivanje sadržaja zabave, sporta i trgovine,
- potrebe destinacije za promjenom strukture smještajne ponude,
- potrebe za povećanjem dohotka ugostiteljske djelatnosti,
- potrebe povećanja neto deviznog efekta,
- potreba povećanja gospodarske stabilnosti zemlje.

Potrebe ugostiteljskoga poduzeća za investiranjem podrazumijevaju:

- postizanje kapaciteta koji je nužan za obavljanje poslovanja,
- efikasno angažiranje raspoloživih sredstava,
- zadržavanje sadašnje pozicije na turističkom tržištu ili njegovo poboljšanje,
- rekonstrukcija ugostiteljskoga modernizacija opreme u objektu radi povećanja kategorije i kvalitete usluga,
- proširenje objekta radi povećanja obujma poslovanja,
- proširenje asortimana ugostiteljskih usluga (izgradnja rekreacijskih, wellness i drugih objekta radi obogaćivanja ponude)
- izgradnja objekata radi razvijanja dopunskih djelatnosti radi obogaćivanja ponude,
- izgradnja infrastrukturnih objekata radi normalnog funkcioniranja ugostiteljskoga objekta i udobnijeg boravka gostiju,
- nabava prometnih sredstava radi prijevoza gostiju i robe.

Poseban značaj u globaliziranom gospodarstvu daje se investicijama u intelektualni kapital ugostiteljskoga poduzeća. Intelektualni kapital obuhvaća tri komponente: ljudski kapital, strukturalni kapital i potrošački kapital. Ljudski kapital obuhvaća sposobnost, znanje, vještine i iskustvo zaposlenih plus dinamiku djelovanja inteligentne organizacije u promjeni konkurencijske okoline. Strukturalni kapital je infrastrukturna podrška ljudskom kapitalu (organizacija poslovanja, sustav informacijske tehnologije, imidž poduzeća i sl.). Potrošački kapital je odnos između ugostiteljskoga poduzeća i korisnika njegovih usluga.

Investicije u intelektualni kapital pretpostavka su uspješnosti poslovanja i razvoja ugostiteljskoga poduzeća.

Potrebe se ne uočavaju, već predviđaju. Samo će tako do investicijske inicijative doći pravodobno, pa će s jedne strane društvene potrebe, a i potrebe ugostiteljskoga poduzeća, biti na vrijeme podmirene, a s druge strane osigurat će se da investicije budu što uspješnije i da se negativne strane konkurentske borbe svedu na što manju mjeru. Svaki motiv za investiranje treba temeljito proučiti, ekonomski i marketinški uvjerljivo obrazložiti.

9.2. Vrste investicija u ugostiteljstvu

U literaturi se navodi veći broj različitih podjela investicija, pri čemu se koriste različiti kriteriji. S aspekta ugostiteljskoga poduzeća, a koristeći kriterij izvora financiranja, investicije mogu biti:

- bruto investicije - ukupna ulaganja iz vlastitih i tuđih izvora financiranja,
- neto investicije - ulaganja iz svih izvora financiranja, osim iz amortizacije; dobiju se tako da se od bruto investicija odbije amortizacija,
- nove investicije - to su neto investicije uvećane za investicije financirane iz slobodnog dijela amortizacije (dijela amortizacije koji je ostao).

S obzirom na utjecaj na proizvodno-uslužni proces razlikuju se:

- ulaganje u zamjenu - ulaganje namijenjeno zamjeni dotrajalih sredstava kako bi se proizvodno-uslužni proces u ugostiteljskom poduzeću nastavio;
- ulaganje u racionalizaciju - ulaganje s ciljem smanjenja troškova proizvodno-uslužnoga procesa, povećanja prihoda, odnosno multipliciranja profita poslovanja;
- ulaganje u proširenje pružanja ugostiteljskih usluga - ulaganje u nove ugostiteljske objekte, kao i sredstva rada kako bi se povećali kvantitativni i kvalitativni rezultati poslovanja, odnosno ostvario rast i razvoj ugostiteljskoga poduzeća.

S obzirom na strukturu investicije mogu biti:

- investicije u osnovna sredstva i

- investicije u trajna obrtna sredstva.

Investicijama u osnovna sredstva povećavaju se proizvodni i uslužni kapaciteti ugostiteljskoga poduzeća, dok se investicijama u trajna obrtna sredstva omogućuje normalno iskorištenje kapaciteta ugostiteljskoga poduzeća.

S obzirom na tehničku strukturu investicija u osnovna sredstva investicije u ugostiteljstvu razvrstavaju se na:

- zemljišta i infrastrukturu,
- građevinske objekte (objekti za pružanje usluga smještaja (hoteli, moteli, turistička naselja i sl.), objekti namijenjeni pružanju usluga hrane i pića (restorani, slastičarne i sl.), objekti koji služe za razonodu i zabavu (wellness, i sl.), ostali objekti (praonice, garaže i sl.)),
- sportske objekte (tenis tereni, nogometna igrališta, tereni za košarku i sl.)
- opremu (transportna sredstva, uređaji za klimatizaciju i grijanje prostorija, strojevi za pranje i glačanje rublja, strojevi za čišćenje voća i povrća, kuhanje kave, točenje i miješanje pića i sl.),
- ostale investicije (studije, projekti, obrazovanje kadrova i sl.).

S obzirom na utjecaj u proizvodno-uslužnom procesu, investicije se mogu podijeliti na:²²²

- Investicije u zamjenu - investicije sa svrhom zamjene dotrajalih sredstava novima.
- Investicije u racionalizaciju (modernizaciju) - investicije u svrhu poboljšanja procesa rada, povećanja proizvodnosti, sniženja troškova poslovanja, poboljšanja kvalitete proizvoda i kvantitativnog povećanja proizvodnje i pružanje ugostiteljskih proizvoda i usluga. Ovaj oblik investicija je dosta čest u ugostiteljstvu, s obzirom da stalni rast zahtjeva gostiju i tehnoloških promjena zahtijeva adaptaciju i modernizaciju ugostiteljskih objekata.
- Investicije u proširenje proizvodnje - investicije s namjerom povećanja proizvodnje u kvantitativnom i kvalitativnom smislu. To znači proširenje djelatnosti i ostvarivanje većih ekonomskih rezultata. Ovaj oblik investicija u ugostiteljstvu je vezan i za angažiranje tuđih financijskih sredstava,

222] M. Novak, Ž. Popović, *Razvojna politika*, Informator, Zagreb, 1980., str. 21.

odnosno za uzimanje kredita, s obzirom da ugostiteljska poduzeća mogu samostalno ostvariti dovoljno kapitala za nova ulaganja.

S obzirom na funkciju u procesu rada investicije se dijele na:²²³

- investicije usmjerene u proširenu reprodukciju i
- investicije usmjerene na prostu reprodukciju.

Cilj investicija usmjerenih u proširenu reprodukciju je proširenje postojećih i izgradnja novih ugostiteljskoga objekta. Investicije u prostu reprodukciju imaju za cilj održavanje postojećih ugostiteljskih objekata i zamjenu dotrajale opreme.

S obzirom na značaj koji investicije imaju za ugostiteljsko poduzeće mogu se podijeliti na:

- bruto investicije i
- neto investicije.

Bruto investicije su ulaganja u prostu i proširenu reprodukciju odnosno održavanje postojećih objekata za smještaj i opremu u njima i izgradnju i opremanje novih. Neto investicije podrazumijevaju ulaganja u proširenu reprodukciju, odnosno izgradnju i opremanje novih ugostiteljskih objekata.

S obzirom na efekte koje ostvaruju, investicije se dijele na:

- aktivirane investicije i
- neaktivirane investicije.

Aktivirane investicije su one investicije uložene u izgradnju i opremu objekata za smještaj koji već posluje, dok se pod neaktiviranim investicijama podrazumijevaju investicije usmjerene u izgradnju i opremanje ugostiteljskih objekata koji još nisu dovršeni, a čija je izgradnja u tijeku.

9.3. Odnos investicija i razvoja ugostiteljskoga poduzeća

Investicije su važne za razvoj ugostiteljskoga poduzeća. Neophodan su uvjet za pokretanje čimbenika koji utječu na razvoj poduzeća. Svaka investicija bi trebala donijeti određene proizvodne, ekonomske i financijske učinke i omogućiti ostvarenje razvojne politike u onom dijelu koji se odnosi na konkretnu investiciju.

223] F. Radišić, op. cit., str. 108.

Iz te činjenice proizlazi da je razvoj, između ostalog, i funkcija investicija. Mogućnosti investiranja ovise o stupnju razvijenosti ugostiteljskoga poduzeća, ali i o općem stupnju razvijenosti turističke destinacije. Razvoj i investicije su, dakle, u međuovisnosti. Ta međuovisnost, međutim, nije funkcionalna, što znači da isti iznos i struktura investicija ne daje isto povećanje prometa ugostiteljskim uslugama u različitim etapama razvoja ugostiteljskoga poduzeća, niti isti iznos i struktura investicija ne daju isto povećanje prometa ugostiteljskih usluga u različitim destinacijama u isto vrijeme.

Investicijama se poboljšava opremljenost zaposlenih u ugostiteljskom poduzeću što utječe na povećanje njihove proizvodnosti. Osim toga, uvođenjem tehničkih i tehnoloških inovacija u poduzeće povećava se tehnička i ekonomska efikasnost poduzeća (veća štedljivost i veća proizvodnost, uz istovremeno poboljšanje kvalitete učinaka).

Proces investiranja mora biti definiran u skladu s principima razvojne politike. Ti principi su:²²⁴

- Likvidnost - sposobnost pretvaranja imovine u sredstvo plaćanja koje omogućuje poduzeću izvršenje svih obveza.
- Sigurnost - mogućnost ostvarenja definiranih ciljeva u uvjetima rizika i neizvjesnosti koji neće dovesti u pitanje opstanka i poslovanje poduzeća. Orijentacija uvijek mora biti prema sigurnosti poduzeća te se poslovanje ne smije izlagati nepotrebnim rizicima.
- Rentabilnost - usmjeravanje prema ostvarenju što većeg profita u odnosu na uloženi kapital.

Cilj je investiranja povećati materijalnu osnovu koja omogućava poslovanje u skladu s poslovnim politikom poduzeća. S obzirom na stalne promjene na turističkom tržištu i sve brži razvoj tehnike i tehnologije, pred ugostiteljsko poduzeće se postavljaju zahtjevi kontinuiranog istraživanja turističkoga tržišta, praćenje razvoja u segmentu opremljenosti ugostiteljskih objekata, kao i drugih sredstava koja omogućuju efikasnije poslovanje, te utvrđivanja postoje li razlozi mijenjanja materijalne osnove poslovanja. Investicije same po sebi ne stvaraju efekte, već su oni samo nužni preduvjet za postizanje željenog cilja definiranog razvojnom i poslovnim politikom ugostiteljskoga poduzeća. Uz investicije se

²²⁴] C. Stipanović, op. cit., str. 50.

moraju ostvariti i svi principi dobrog poslovanja. Da bi bile uspješne, investicije moraju počivati na nekoliko načela.²²⁵

1) Jasnoća ciljeva investiranja. Ne može se postaviti kvalitetna investicijska politika i uspješno realizirati, te ostvariti željeni efekt, ako se od samog početka ne definiraju jasni ciljevi koji se žele postići realizacijom investicijske politike.

2) Preispitivanje opravdanosti investicija. Zacrtaivanje investicijske politike i pojedinih investicijskih zahvata ne treba izvršiti bez prethodnog ispitivanja da li će takve investicije dati očekivane efekte i jesu li uopće svrhovite. Svakako da takva ispitivanja nisu tako detaljna kao ona koja će se provesti u sklopu donošenja investicijske odluke, ali već pri postavljanju investicijske politike, treba sagledati osnovne značajke predviđenih investicija i na temelju toga ocijeniti jesu li takve investicije uopće svrhovite.

3) Mogućnosti alternativnih rješenja. Ne smiju se nikad zaboraviti da, često, istom cilju vodi više putova i da se najkraćim putem ne stiže uvijek najbrže. Prvobitno odabrani način rješavanja nekog investicijskog problema ne mora biti i najbolji. Uvijek je potrebno izraditi nekoliko varijanti i odabrati najbolju. Zbog toga se ne smije investicijskom politikom decidirano odabrati određeno investicijsko rješenje, već je potrebno samo načelno ukazati na način rješavanja problema, a dati mogućnost da se u procesu donošenja konačne investicijske odluke izabere najbolja varijanta.

4) Mogućnosti kooperacije. Često postoje situacije da pojedino poduzeće raspoláže viškom kapaciteta. Ulaskom u kooperativne odnose ili zajedničkim ulaganjem sredstava, može se uštedjeti mnogo vremena, truda i novca, pod uvjetom da se sve organizacijski dobro riješi. Važno je da se investicijskom politikom predvidi i mogućnost zajedničkih ulaganja kako bi se do istog cilja došlo uz manje napora.

5) Ravnoteža ciljeva, snaga i sredstava. Svaka težnja većim dostignućima uvijek je pozitivna i jedino nazočnost takvih težnji osigurava progres. Međutim, i u to zahtjeva realnost. Ne smiju se investicijskom politikom postaviti poduzeću takvi ciljevi koji prelaze njegove objektivne mogućnosti, bilo financijske, bilo kadrovske, bilo organizacijske, bilo koje druge. Tako postavljena investicijska politika može djelovati upravo u suprotnom smjeru, može destimulirati realizatore te politike, jer će uvidjeti da ni uz najveće svoje napore neće moći izvršiti postavljene im zadatke. Takav raskorak između želja i mogućnosti, obično,

225] A. Ž. Batarelo et. al., *Upravljanje investicijama: vodič za investitore*, FEB – Biro za privredno savjetovanje, Zagreb, 1994., str. 33.

vodi velikim teškoćama, a često i slomu cjelokupne investicijske politike, pa i razvoja.

6) Temeljnost u pripremi – kratkoća u realizaciji. Efekti investiranja postižu se u budućnosti i to obično u nešto daljnjoj budućnosti. U razdoblju od stvaranja ideje o investiciji do njezine realizacije i početka ostvarivanja efekata, obično proteče i više godina. U tom vremenu moguće su mnoge promjene u gospodarstvu pa se objektivno ne mogu više ostvariti očekivani efekti. Tu mogućnost treba eliminirati. Takvo što može se postići na dva načina: da vrijeme realizacije investicije traje što manje i da se u pripremanjima poduzeće osigura protiv svega što može očekivati da će se događati. I jedno i drugo može se postići samo temeljitim pripremanjima, pa se stoga preporučuje da je bolje ako pripreme traju malo dulje, ali da budu temeljitije, a prividno izgubljeno vrijeme višekratno će se nadoknaditi.

Kao bitnu pretpostavku (i pokretača) razvoja poduzeća, investiranje (investicijski proces) u pravilu obilježava:

- kompleksnost,
- dugotrajnost,
- dugoročnost aranžmana,
- priprema i realizacija u uvjetima nesigurnosti i rizika.

Kod investicija treba uvijek imati na umu da su ona sadašnja ulaganja u svrhu postizanja višekratnih efekata u budućnosti, kao i to da se investicijama ne postiže samo poboljšanje poslovnih rezultata, već da su investicije prijeko potrebne kako poduzeće ne bi zaostalo za razvojem gospodarstva, te da bez investiranja svako poduzeće vrlo brzo počne nazadovati i zaostajati za drugim poduzećima, što može rezultirati njegovim nepostojanjem.

Politika investiranja sastavni je dio poslovne politike poduzeća, kojom se definiraju osnovne smjernice kretanja i razvoja ugostiteljskoga poduzeća. Činjenica je, međutim, da investicije ne znače same po sebi razvoj. Potrebno je istovremeno osigurati brojne pretpostavke relevantne za ostvarenje tog razvoja. Posebno je značajno da se time ostvaruje određeni razvoj resursa, čimbenika, elemenata i aktivnosti u ostvarivanju ciljeva ugostiteljskoga poduzeća, njegovih vlasnika, zaposlenih, države, poslovnih partnera i lokalnog stanovništva.

Proces investiranja započinje donošenjem investicijske odluke.

9.4. Investicijska odluka

Pod investicijskom odlukom misli se na donošenje odluke o ulaganju novca i o njegovoj vezanosti za dulje vremensko razdoblje. Tu odluku uvijek prati rizik da li će se uložena sredstva vratiti i da li će se postići poslovni rezultat koji osigurava odgovarajuću naknadu vlasnicima kapitala, odnosno da li će se moći vratiti tuđa sredstva s utvrđenim obvezama (ako su za financiranje korištena tuđa sredstva). Ako projekt u koji je investirano ne donosi povoljan poslovni rezultat, odnosno ako projekt u povoljnim rokovima ne vraća uložena sredstva, postoji rizik od gubitka uložених sredstava. Donošenju odluke, dakle, prethodi izrada potrebne stručne dokumentacije kojom će se utvrditi da li je ulaganje ekonomski opravdano.

S obzirom na dalekosežne posljedice investicijske odluke donose oni koji ulažu svoja sredstva, jer oni snose i rizik investiranja. Pri donošenju odluke treba ocijeniti da li su osigurani dostatni izvori za financiranje investicija: vlastiti i tuđi. Ako sredstva nisu osigurana, a krene se u investiranje, može se dogoditi da izgradnja objekte traje duže nego što je to investicijskim projektom predviđeno, pa će i cijena izgradnja biti veća nego što je to planirano. Sve to se može odraziti na buduće poslovanje poduzeća. Stoga je potrebno prije donošenja odluke razmotriti sve čimbenike koji bi mogli utjecati na tijek financiranja (monetarna i kreditna politika zemlje, mjere stimuliranja ili destimuliranja investicijskih ulaganja i sl.), te razmotriti i ocijeniti izvore i sigurnost izvora financiranja investicija.

Proces investiranja ukazuje na to da investicijska odluka nije jednokratna. Sastoji se od niza odluka koje se ne donose istovremeno, pa se može promatrati kao slijed odluka. Može se poistovjetiti s poslovnim odlukama, te se odvija u nekoliko faza:²²⁶

- nastanak zamisli o potrebi investiranja,
- utvrđivanje mogućih i prihvatljivih investicijskih rješenja,
- definiranje prosudbe i izbor metoda za ocjenu prihvatljivosti investicijskih rješenja,
- donošenje konačne investicijske odluke.

226] A. Jelavić et al., op. cit., str. 463.

Jednom kada je investicijska odluka donijeta, odlučivanje o investiranju nije završeno. Stoga se i te faze mogu uključiti u faze donošenja odluke, a obuhvaćaju:²²⁷

- pripremu izvođenja,
- građenje i
- pripremu pružanja ugostiteljskih usluga.

Investicijska odluka se donosi temeljem investicijske dokumentacije. Na osnovi podataka iz investicijske dokumentacije potrebno je:

- realno ocijeniti visinu investicijskih ulaganja,
- realno ocijeniti buduću iskorištenost investicije i realnost predviđenog poslovnog rezultata,
- ocijeniti relativnu vrijednost investicije²²⁸,
- izabrati najpovoljniju investiciju,
- izabrati najpovoljniji izvor financiranja investicije.

Donošenjem investicijske odluke na temelju navedenih ocjena stvaraju se pretpostavke za efikasnu realizaciju investicijskoga projekta.

9.5. Planiranje i ocjena investicijskoga projekta

Investicijski projekt (plan) je skup aktivnosti kojima se planira ostvarivanje ciljeva razvoja i ulaganje kapitala. Definira se i kao međusobna zavisna kombinacija interdisciplinarnih aktivnosti, kojih je cilj izrada informacijsko-dokumentacijske osnove za donošenje investicijskih odluka.²²⁹ Investicijski projekt oslanja se na informacije koje dolaze iz različitih sektora poduzeća, primjerice, odjel marketinga, odjel recepcije, odjel hrane i pića i sl. Svaka pojedinačna aktivnost unutar investicijskog projekta definira se investicijskim programom.

227] Ibid.

228] Relativna vrijednost investicija dolazi do izražaja pri usporedbi dvaju ili više projekata ili pri usporedbi projekta s nekom zadanom veličinom, primjerice kamatnom stopom. Utvrđuje se na temelju razmatranja i usporedbi visina investicijskih ulaganja, te prihoda i troškova koristeći se metodom ocjene rentabilnosti investicijskih projekata.

229] S. Andrijašević, T. Račić-Žlibar, *Rječnik osiguranja*, Masmedia, Zagreb, 1997., str. 105.

Investicijski projekti u ugostiteljstvu su različiti, a najčešće su to:

- investiranje u izgradnju novog ugostiteljskoga objekta,
- investiranje u rekonstrukciju i adaptaciju ugostiteljskoga objekta,
- investiranje u opremanje ugostiteljskoga objekta,
- investiranje u uvođenje novog i proširenja postojećeg asortimana i kvalitete ugostiteljskih usluga,
- investiranje u istraživačke i razvojne projekte u ugostiteljstvu,
- investiranje u istraživanje tržišta,
- investiranje u obrazovanje i obuku kadrova.

Aktivnosti obuhvaćene investicijskim projektom predmetom su istraživanja u sljedećem tekstu.

9.5.1. Planiranje investicijskoga projekta

Značaj investicija u razvoju ugostiteljskoga poduzeća determinira potrebu njihovog detaljnog planiranja. Osnovu za planiranje investicija čine razvojni planovi ugostiteljskoga poduzeća. Početku planiranja investicija prethode određeni preduvjeti, među kojima prvenstveno dolazi do izražaja povećanje plasmana i financijska sposobnost investitora za poduzimanje planiranih investicija. Ocjena postojanja tih preduvjeta temelji se na prethodnim ispitivanjima i to: istraživanju tržišta o mogućnosti plasmana i ocjeni sadašnje i buduće financijske sposobnosti investitora.

Investicijski projekt ima dugoročni (strateški) karakter. Pojedinačne aktivnosti u okviru investicijskog projekta definiraju se investicijskim programom. To je osnovni dokument kojim se dokazuje tehnička i ekonomska opravdanost investicije. Mora biti realan i uključivati sve mogućnosti neobjektivnog prikazivanja pojedinih elemenata. Svaka investicija podrazumijeva izradu posebnog investicijskog programa, čiji je cilj utvrđivanje ekonomske opravdanosti i tehničke izvodljivosti određene investicije.²³⁰

Investicijski projekti međusobno se razlikuju ovisno o vrijednosti investicije i od njene predmetne određenosti. Razlike postoje i kad je u pitanju pojedini

230] V. Borković, A. Kobašić, op. cit., str. 94.

proizvodni čimbenici, kao i vrijeme izgradnje, odnosno nabava, složenost procesa investiranja i sl. Osim toga postoje različite metodologije za izradu investicijskih projekata koje koriste institucije za odobravanje projekata, ali i njihovo financiranje. Posebno se pri razlikovanju investicijskog projekta uzima u obzir: projekt odnosno predmet investiranja, poduzeće kao investitor, financijski i drugi subjekti koji sudjeluju u financiranju i uvjeti okruženja u kojem se investicija treba realizirati.

Osnovni elementi investicijskog projekta mogu biti:

- sažetak ulaganja,
- informacije o poduzetniku (investitoru),
- opis djelatnosti investitora,
- analiza dosadašnjeg financijskog poslovanja,
- opis postojeće imovine investitora,
- ocjena razvojnih mogućnosti ulagatelja,
- lokacija,
- tehnički elementi ulaganja,
- dinamika i struktura zaposlenih,
- analiza tržišta,
- dinamika realizacije ulaganja,
- ekonomsko-tržišna ocjena,
- analiza osjetljivosti projekta,
- zaključna ocjena projekta.

Investicijskim projektom predviđaju se svi relevantni elementi sadržaja i realizacije procesa investiranja, u smislu izgradnje i osiguranja odnosno osposobljenosti objekta i/ili opreme za uporabu, ali i za proces korištenja resursa, kao predmeta investicija. Očigledno je da faza investiranja, kao faza angažiranja sredstava investicija, počinje u trenutku donošenja investicijske odluke o prihvaćanju, odnosno usvajanju investicijskog projekta i njegovoj realizaciji. Ako

se projekt ne prihvati ili ako nema sredstava i drugih uvjeta za njegovu realizaciju, ostaju ulaganja u projekt kao takav. Ona će biti element (dio) ukupnih investicija tek kad dođe do realizacije projekta.²³¹

Proces osmišljavanja investicijskog projekta shvaća se kao proces planiranja investicijskog procesa. Taj proces A. Jelavić i suradnici dijele u tri faze:²³²

- faza pripreme investicijskoga projekta,
- faza ocjene investicijskoga projekta,
- faza izvedbe investicijskoga projekta.

Pripremom investicijskog projekta obuhvaćen je skup aktivnosti, od same ideje o potrebi investiranja, identifikacije mogućih i prihvatljivih investicijskih rješenja te procjene koristi i troškova samog investicijskoga rješenja.

Ocjena investicijskoga projekta obuhvaća definiranje kriterija i izbora metoda za ocjenu mogućih i prihvatljivih investicijskih rješenja, za izradu analitičko-dokumentacijske osnove za izbor projekta i odnošenje odluke.

Izvedba investicijskoga projekta obuhvaća pripremu izgradnje, izgradnju i pripremu realizacije investicijskoga projekta.

Navedene aktivnosti odnose se na svaku fazu planiranja investicijskoga projekta, ali se i međusobno isprepliću. Već na samom početku planiranja investicija potrebno je pripremiti investicijska rješenja, ocijeniti njihovu ekonomsku prihvatljivost te sagledati mogućnosti njihove izvodljivosti u danim uvjetima. Tijekom procesa planiranja potrebno je ponoviti navedene aktivnosti, ali detaljnije i točnije. Potrebe za sve većim detaljiziranjem i što većom točnošću rastu s približavanjem početka pružanja ugostiteljskih usluga.

Proces planiranja investicijskih projekata temelji se na relevantnim informacijama, na temelju kojih se izrađuju analitičke i sintetičke studije. Najčešće analitičke studije u ugostiteljstvu su:

- analiza turističkoga tržišta, a posebice onog segmenta tržišta kojem je ugostiteljski proizvod namijenjen (analiza cijena ugostiteljskoga proizvoda),
- analiza tržišta nabave i nabavne cijene,
- idejni projekti,

231] D. Ž. Grozdanović, V. M. Sekulić, op. cit., str. 497.

232] A. Jelavić et al., op. cit., str. 464.

- lokacija,

studija potreba za kadrovima.

Temeljem analitičkih studija izrađuju se sintetičke studije, koje se mogu podijeliti na:²³³

- predinvesticijsku studiju,
- investicijsku studiju i
- izvedbenu studiju.

Svaka od navedenih studija sadrži elemente pripreme, ocjene i izvedbe investicijskoga projekta. Međusobno se razlikuju u intenzitetu zastupljenosti pojedinih elemenata.

Predinvesticijska studija se donosi sa svrhom dostave podataka potrebnih za ocjenu o tome koji su investicijski projekti na toj razini ekonomski prihvatljivi za buduću razradu. U ovoj se studiji identificiraju potrebe za gradnjom novih ili proširenjem postojećih ugostiteljskih objekata, daju odgovori o potrebama za učincima investicijskih projekta, te daje ocjena prihvatljivosti na temelju jednostavnih metoda ocjene prihvatljivosti. Detaljnije se razrađuju samo neke informacije, kao što su analiza potreba za učincima analiza tehničko-tehnološkoga aspekta, dok se drugim informacijama daje manje pozornosti.

Nakon predinvesticijske studije izrađuje se investicijska studija, i to samo za one projekte koji su ocjenjeni kao ekonomski opravdani u vijeku korištenja projekta. Sadrži detaljnu analitičko-dokumentacijsku osnovu kojom se prikazuju svi bitni tehnološko-tehnički i ekonomsko-financijski aspekti investicijskoga projekta na temelju kojih se donosi ili odbacuje investicijska odluka. Sadrži informacijsku osnovu u pogledu analize turističkoga tržišta, tehnološko-tehničke, lokacijske, organizacijske i ekonomsko-financijske analize s ocjenom uspješnosti i prihvatljivosti investicijskoga projekta za izvedbu.

Izvedbena studija ima zadatak planirati izvedbu projekta na najprihvatljiviji način. Donosi se nakon investicijske studije, a svrha joj je ubrzati pripremu i izgradnju. Elementi ove studije nalaze se u predinvesticijskoj i investicijskoj studiji, a njen sastavni i završni dio je mrežni plan koji predstavlja koncept vođenja izvedbe projekta.

²³³] Ibid., str. 465.

9.5.2. Priprema investicijskoga projekta

Tijekom procesa pripreme investicijskoga projekta potrebno je analizirati tržišni, tehničko-tehnološki i ekonomsko-financijski aspekt. Pri tome se izrađuju:

- analize razvojne mogućnosti i sposobnost investitora (ugostitelja),
- analize turističkoga tržišta,
- tehničko-tehnološka analiza,
- analiza lokacije ugostiteljskoga objekta i
- ekonomsko-financijska analiza.

Analiza razvojne mogućnosti i sposobnosti investitora (ugostitelja) izrađuje se sa svrhom utvrđivanja svih čimbenika (objektivnih i subjektivnih) koji mogu pozitivno i/ili negativno utjecati na provođenje i uspješnost realizacije planiranog investicijskoga projekta. Sastoji od općih informacija o investitoru, tehničko-tehnološkim uvjetima i dostignutoj tržišnoj aktivnosti, analizi dosadašnjeg poslovanja i konačno, ocjeni razvojnih mogućnosti investitora.

Cilj analize tržišta je utvrditi mogućnosti plasmana ugostiteljskih proizvoda i usluga na turističkom tržištu i ulaznih troškova nabave (inputa) za određeni projekt. Analiza se, stoga, sastoji od dva dijela:

- analize tržišta prodaje i
- analize tržišta nabave.

S obzirom da je osnovni zadatak svakog ugostiteljskoga poduzeća optimalno zadovoljenje potreba tržišta i ostvarivanje zadovoljavajuće razine profita kao temeljnog pokretača svih tržišnih aktivnosti analiza tržišta prodaje je nužna kako bi se pravovremeno i sa što je moguće većom preciznošću utvrdile karakteristike i potrebe ciljnog segmenta kupaca. Analiza tržišta prodaje treba dati relevantan uvid u informacije koje se odnose na tržište potražnje, predviđanje prodaje, ponude, kapaciteta, ponude konkurencije i sl.

Analiza tržišta prodaje obuhvaća:

- osnovne karakteristike proizvoda odnosno usluge (detaljan opis proizvoda/ usluge, opis proizvoda/usluge konkurencije, životni vijek proizvoda/ usluge);

- analizu i procjenu potražnje za učincima projekta: karakteristike potencijalnih korisnika ugostiteljskih proizvoda/usluge, percepciju potencijalnog korisnika ugostiteljske usluge o ugostiteljskom proizvodu i usluzi, značajke potražnje na turističkom tržištu, cijene na turističkom tržištu i po pojedinim segmentima turističkoga tržišta, način plasmana ugostiteljskoga proizvoda/usluge;
- analizu i ocjenu ponude: ponuda na turističkom tržištu, konkurencija na turističkom tržištu;
- promotivne aktivnosti u suradnji s drugim ugostiteljskim poduzećima u destinaciji i turističkom zajednicom, a svrhu što bolje plasmana na turističkom tržištu.

Tržište nabave definirano je ugostiteljskom uslugom koju poduzeće plasira na tržište te osnovnim i obrtnim sredstvima potrebnim za realizaciju ugostiteljske usluge. Analiza tržišta nabave obuhvaća:

- izvore i mogućnosti izbora sirovina i drugog inputa u proizvodnji ugostiteljskih proizvoda i usluga,
- nabavne cijene inputa,
- mogućnost i kontinuitet nabave.

Tehničko-tehnološka analiza temelji se na namjeni projekta kako bi se odredila primjena adekvatnih tehničkih i tehnoloških rješenja. Obuhvaća:

- izvornu ideju - što je potaknulo investitora u iznaženje tehnolojske i tehničke inovacije;
- opis tehničkog rješenja - podaci i opisi zemljišta, građevina, energetske postrojenja, proizvodne, transportne, informacijske i druge opreme s proizvođačima, izvođačima i dobavljačima;
- tehnički kapacitet - kapacitet izvršenja usluga, tehnički i ekonomski optimum projekta i sl.;
- materijalni input proizvodnji - standardni utrošak, kvaliteta i cijene;
- utrošak energije i sl.

Lokacija je jedan od najvažnijih čimbenika poslovanja ugostiteljskoga poduzeća. To je najbolje izraženo često parafraziranom ocjenom osnivača hotelskoga lanca "Hilton", koji je na pitanje o tri najvažnija čimbenika uspjeha hotela, odgovorio: lokacija, lokacija i lokacija. Analiza lokacije obuhvaća:

- makroanalizu lokacije,
- mikroanalizu lokacije,
- analizu čimbenika koji utječu na izbor lokacije,
- izbor lokacije.

Pod lokacijom se podrazumijeva smještaj ugostiteljskoga objekta. Ono se u ugostiteljstvu svodi na izbor najpovoljnijeg mjesta za gradnju ugostiteljskoga objekta, promatrano s makro i mikro gledišta.

Izbor lokacije ugostiteljskoga objekta pod utjecajem je velikog broja čimbenika: ekonomskih i neekonomskih. U ekonomske čimbenike izbora lokacije najčešće se ubrajaju: udaljenost emitivnog tržišta, udaljenost izvora sirovina, udaljenost i izdašnost izvora energije, raspoloživost i blizina radne snage, raspoloživost vode, priroda zemljišta na kojem se objekt gradi, mogućnost širenja, raspoloživost i razvijenost infrastrukture, uvjeti transporta. Neekonomski čimbenici su: razni interesi društva i destinacije u kojoj se ugostiteljski objekt gradi (zapošljavanje stanovništva, sprječavanje depopulacije, poboljšanje pozicije turističke destinacije na turističkom tržištu i sl.).

Motiv dolaska gostiju u turističku destinaciju bitno određuje lokaciju ugostiteljskoga objekta. Ako je motiv dolaska odmor i rekreacija, s makro aspekta će preferirati područja koja najbolje osiguravaju realizaciju takvog motiva, dok će s mikro aspekta preferirati lokaciju bliže kupalištu, na mirnijem mjestu, itd. S druge strane, ako je motiv dolaska gosta u destinaciju poslovne prirode, gost će preferirati lokaciju koja će mu osigurati najbolju komunikaciju s poslovnim partnerom (blizina institucija poslovnog partnera, pogodne lokalne prometne veze, poslovni centar i sl.). Iako na izbor potencijalnog gosta utječu i drugi čimbenici, kao što je kvaliteta objekta i usluge, ambijent, cijena i sl., lokacija ipak ima presudan značaj uz pogodnost ostalih čimbenika. Slična je situacija i s drugim ugostiteljskim objektima, koji nude usluge prehrane i pića. Kod ovih ugostiteljskih objekata također će prednost imati onaj objekt koji je povoljnije smješten u odnosu na pretežne korisnike usluga.

Lokacija ugostiteljskoga objekta ima utjecaj na ekonomičnost poslovanja putem troškova. Ovisno o lokaciji troškovi su podložni snižavanju, odnosno povećanju. Utjecaj lokacije na troškove posebno je izražen kod troškova sredstava rada i predmeta rada, a može biti prisutan i kod drugih troškova (primjerice troškovi radne snage, kako je prethodno vidljivo). Na troškove sredstava rada lokacija utječe kroz:

- troškove izgradnje ugostiteljskoga objekta (otkup zemljišta, uređenje zemljišta, pristup mehanizacije, organizacija gradilišta, doprema materijala i sl.);
- troškove održavanja ugostiteljskoga objekta (utjecaj atmosferskih čimbenika na trajanje objekta, utjecaj blizine mora na trajnost betonskih konstrukcija, pojavu korozije i sl.);
- troškove transporta (veća udaljenost od centara nabave potrebnih sirovina i drugih materijala utječe na rast troškova prijevoza);
- troškove nabave osnovnih materijala (mogućnost kontinuiteta nabave sirovina i potrebnog materijala za proizvodnju ugostiteljskih proizvoda i usluga, nužnost držanja zaliha, gubici u transportu i sl.);
- troškove energije i vodoopskrbe (mogućnost priključenja na vodovodnu mrežu, elektromrežu, plinski sustav, ili samostalno osiguranje izvora energije).

Utjecaj lokacije na proizvodnost rada u ugostiteljskom objektu odražava se u korištenju raspoloživog fonda radnog vremena, što je povezano s korištenjem kapaciteta; neadekvatna lokacija može rezultirati nezadovoljavajućim korištenjem kapaciteta, što za posljedicu ima nedovoljno korištenje radne snage i u, konačnici, gubitke). Lokacija može otežati obavljanje radnog procesa zbog teškoća u snabdijevanju, transportu, prijevozu djelatnika na posao i dr. S obzirom da je riječ o radno intenzivnoj djelatnosti važno je da na odabranoj lokaciji ugostiteljskoga objekta postoje raspoloživi kadrovi. Ako je riječ o destinaciji s pretežito starijom populacijom i radno neaktivnim stanovništvom, ugostiteljsko poduzeće će morati potražiti djelatnike s drugih područja što može utjecati na rast troškova poslovanja. Angažiranje neodgovarajuće strukture zaposlenih rezultira nezadovoljavajućom proizvodnošću rada.

Lokacija ima bitan utjecaj i na cijenu ugostiteljskih usluga. Za istu kvalitetu mogu postići različite cijene u ovisnosti o lokaciji objekta. To je posebice izraženo u hotelijerstvu, gdje hoteli smješteni na povoljnijoj lokaciji postižu veće cijene u odnosu na hotele iste kategorije smještene na manje povoljnoj lokaciji.

Zbog utjecaja lokacije na navedena ekonomska načela, ali i na druge okolnosti poslovanja, posebno na one na strani prihoda, može doći do znatnijeg povećanja ili smanjenja rentabilnosti uloženog kapitala i, općenito, rentabilnosti poslovanja. Pogodna lokacija, dakle, stvara pretpostavke za veću iskorištenost kapaciteta. Ugostiteljski objekt smješten u razvijenoj turističkoj destinaciji postiže veću iskorištenost kapaciteta od onog smještenog u nedovoljno razvijenoj turističkoj

destinaciji. Primjerice, hoteli u primorskom dijelu Hrvatske postižu u pravilu bolju iskorištenost kapaciteta nego oni u kontinentalnom dijelu Hrvatske, zbog duže sezone poslovanja, boljeg postotka iskorištenosti i relativno većih cijena. To je rezultat makrolokacije. Također, s aspekta makrolokacije, hoteli smješteni u poslovnim središtima (primjerice, u gradu Zagrebu) bolje koriste svoje kapacitete od hotela u primorskim destinacijama Hrvatske. S aspekta mikrolokacije, hoteli u poslovnim središtima bolje koriste svoje kapacitete ako su povoljnije smješteni u odnosu na glavni motiv dolaska njihovih korisnika. Tako će primjerice, hoteli smješteni neposredno uz poslovni centar bolje iskoristiti svoje kapacitete od hotela lociranih na periferiji grada. S druge strane u priobalnim destinacijama hoteli smješteni u samo more bolje iskorištavaju svoje kapacitete od onih udaljenijih.

Kriterij izbora lokacije ugostiteljskoga objekta znatno se razlikuje od općih kriterija izbora lokacije nekog drugog gospodarskog subjekta, što proizlazi iz specifičnosti poslovanja ugostiteljskoga poduzeća. Tako utjecaji koji za druge gospodarske subjekte imaju presudno značenje, za ugostiteljske objekte mogu imati samo djelomično značenje. Tako primjerice, blizina emitivnih tržišta za ugostiteljski objekt ima samo relativno značenje, jer ugostiteljski objekt posjećuju gosti iz različitih krajeva svijeta. Prometna dostupnost, odnosno dostupnost destinacije u kojoj se objekt nalazi različitim prometnim sredstvima, pri tome ima značajan utjecaj.

Blizina izvora sirovina i uvjeti opskrbe osnovnim materijalom manjeg je značenja za objekt koji pruža usluge smještaja, poput hotela, nego za objekt koji pruža usluge prehrane i pića. Restoran i njemu slični objekti troši veće količine namirnica, pa će njegova blizina izvoru namirnica utjecati na smanjenje troškova prijevoza namirnica i drugog materijala, i omogućiti kontinuitet opskrbe bez potrebe za zalihama.

Pri smještaju ugostiteljskoga objekta posebno je potrebno voditi računa o razvijenosti ponude destinacije u kojoj će biti smješten objekt. Ponuda destinacije nastaje kao kombinacija velikog broja čimbenika, fiksnih i varijabilnih te mogućnosti turističkoga djelovanja destinacije u kojoj se turistička ponuda formira. mogućnosti turističkoga djelovanja destinacije u kojoj se turistička ponuda formira. Fiksni ulazni čimbenici su oni koji se ne mogu mijenjati ili se mijenjaju dugoročno, kao što su slike krajolika, znamenitosti, prirodne atrakcije, smještajni objekti itd., dok u varijabilne čimbenike ulaze različite turističke robe kao i rad potreban za odgovarajuće povezivanje tih roba i njihovo plasiranje na tržište. Mogućnost turističkoga djelovanja "proizvode" fiksni čimbenici na

pojednim razinama hijerarhijske ljestvice (od razine poduzeća do nacionalne razine), a menadžment turističke zajednice ih treba povezati i stvoriti optimalnu cjelinu – ponudu koja rezultira tržišnom privlačnošću.²³⁴ O razvijenosti turističke destinacije posebno je potrebno voditi računa kada je u planu izgradnja hotela namijenjena gostima koji će duže boraviti u destinaciji. Pri odabiru kategorije hotelskog objekta, također, je potrebno voditi računa o bogatstvu sadržaja u destinaciji. Ako je destinacija nedovoljno razvijena, hotel visoke kategorije teško će postići dobre poslovne rezultate, jer nedostatak izvanhotelskih usluga odbija turiste, prvenstveno one bolje platežne moći. To može rezultirati posjetom gostiju srednje i niže kupovne moći, što će utjecati na cijenu hotelskih usluga, koje će biti niže u odnosu na planirane cijene, namijenjene gostima veće platežne moći. Nemogućnost realizacije cijena usluga na razini prosjeka kategorije hotela dovodi do poslovnog gubitka.

Ekonomsko-financijska analiza obuhvaća sve veličine iz analize turističkoga tržišta, tehnološko-tehničke analize i analize lokacije svedene na vrijednosne veličine. Posebna pozornost pridaje se cijeni proizvedenog učinka (outputa) i uložnim troškovima (inputa). Proračun vrijednosnih veličina temelji se na pretpostavci da je ekonomski vijek trajanja projekta ograničen te da je potpuno zatvoren reprodukcijski ciklus. Ekonomski vijek trajanja projekta u ugostiteljstvu ovisi o trajanju potražnje za učincima projekta i tehničko-ekonomskom trajanju osnovnih sredstava. Trendovi na strani turističke potražnje podložni su stalnim promjenama što utječe i na trajanje potražnje za ugostiteljskim proizvodom i uslugom, odnosno na zastarijevanje ugostiteljskoga proizvoda i usluge. Uređaji i oprema ugostiteljskoga objekta doživljavaju stalne promjene pod utjecajem tehničkih i tehnoloških inovacija, te će o brzini tih promjena ovisiti i ekonomski vijek trajanja ugostiteljskoga proizvoda odnosno usluge.

Zadatak je ekonomsko-financijske analize osigurati jasnu, kvantitativno-argumentiranu i pouzdanu informacijsku podlogu za ocjenu ekonomske efikasnosti u razdoblju pružanja ugostiteljskih usluga. Analiza sadrži:²³⁵

- ulaganja u osnovna sredstva: visinu ulaganja po nabavnoj vrijednosti, strukturu ulaganja, dinamiku ulaganja;
- ulaganja u trajna obrtna sredstva: visinu trajnih obrtnih sredstava, strukturu ulaganja, dane vezivanja, koeficijent obrtaja;

234] D. Magaš et. al., *Razvoj turističke ponude Gorskog kotara*, Hotelijerski fakultet Opatija, Opatija, 1999., str. 121.

235] Modificirano prema: A. Jelavić et al., op. cit., str. 470.

- izvore financiranja investicije: vrste, strukturu i visinu financiranja;
- obveze prema izvorima financiranja: rokovi vraćanja, interkalarne kamate, kamate, anuitete;
- proračun troškova: troškovi namirnica, materijala, energenata i drugih predmeta rada, amortizacija, plaće zaposlenih, troškovi tuđih usluga, troškovi poreza i doprinosa;
- poslovni rezultat: ukupan prihod, rashodi, poslovni rezultat i njegovo raspoređivanje;
- tijekom novčanih sredstava;
- bilanca stanja.

Informacije dobivene tijekom pripreme investicijskoga projekta podloga su realne ocjene učinkovitosti investicijskoga projekta.

9.5.3. Ocjena učinkovitosti investicijskoga projekta

Svaki investicijski projekt podliježe ocjeni. Ocjenu investicijskoga projekta čini skup određenih aktivnosti i postupaka čiji je cilj sagledavanje svrhe, opravdanosti, individualnih, šire i zajedničkih interesa budućih ulaganja s aspekta poduzeća i društva u cjelini. Zadaci ocjene investicijskoga projekta mogu biti različiti i mnogobrojni. Njihova brojnost i različitost ovisit će od svrhe same ocjene, a u kontekstu metodološke ocjene investicijskoga projekta mogu se navesti sljedeći zadaci:²³⁶

- utvrđivanje ciljeva razvoja i utjecaj investicijskoga projekta na razvojnu politiku poduzeća;
- utvrđivanje kriterija za ocjenu pozitivnih i negativnih učinaka investicijskoga projekta izvedenih iz ciljeva razvoja;
- utvrđivanje kvantitativno–analitičkih metoda za ocjenu investicijskoga projekta;
- izrada dokumentacijsko–informativne osnove za one metode pomoću kojih će se investicijski projekt ocjenjivati;

236] Skupina autora, *Priručnik za planiranje investicijskih projekata*, HKGBO, Zagreb, 1994., str. 2.

- utvrđivanje metoda pomoću kojih će se obavljati ocjena efikasnosti investicijskoga projekta;
- utvrđivanje najefikasnijeg investicijskoga projekta;
- donošenje investicijske odluke.

Učinkovitost investicije se može ocjenjivati s gledišta područja na kojem se gradi (društvena efikasnost) i s gledišta investitora - ugostitelja (individualna efikasnost).

Za ocjenu učinkovitosti investicijskoga projekta koristi se različiti kriteriji, koji mogu biti kvantitativni i kvalitativni. Način procjene pomoću odgovarajućih kriterija naziva metodom ocjene učinkovitosti (efikasnosti).²³⁷

Kvalitativne metode sastoje se u ispitivanju okolnosti u kojima će se investirati i odvijati poslovanje izgrađenog ugostiteljskoga objekta. Njihova primjena u ocjenjivanju učinkovitosti potencijalne investicije posebno je korisna u ugostiteljstvu jer se ugostiteljski objekti grade na duži rok korištenja. Kvalitativne metode se temelje na informacija dobivenim istraživanja tržišta i drugim istraživanjima, kao i analizama okolnosti, kao što su: pogodnosti lokacije, prometna dostupnost, pozicioniranost na turističkom tržištu, te se predviđaju buduća kretanja turističke potražnje, tehnoloških promjena, i opće tendencije razvoja. U odnosu na analizirane okolnosti potrebno je utvrditi kakva vrsta i kategorija ugostiteljskoga objekta najbolje odgovara tim okolnostima, a potom se ocjenjuje ekonomsko efikasnost takvog objekta.

Iako se temeljem kvalitativnih metoda dobivaju veoma značajne informacije o učinkovitosti investicijskoga projekta, u praksi su ipak više zastupljene kvantitativne metode.

Kvantitativne metode učinkovitosti investicijskoga projekta u ugostiteljstvu primjenjive su i sa stajališta ugostiteljskoga poduzeća i sa stajališta društva. Sa stajališta društva, odnosno destinacije u kojoj se gradi ugostiteljski objekt, najčešće se primjenjuje metoda utvrđivanja kapitalnog koeficijenta. Ova se metoda temelji na odnosu investicija i očekivanih rezultata (iz poslovanja ugostiteljskoga objekta), prema formuli:

$$k = \frac{I}{P}$$

gdje je:

k - kapitalni koeficijent

I - vrijednost investicije

P - vrijednost učinka

237] V. Borković, A. Kobašić, op. cit., str. 95.

Metoda utvrđivanja kapitalnog koeficijenta, međutim, kod investiranja u objekte namijenjene turistima (tzv. turistički objekti) ne daje realnu sliku odnosa ulaganja i koristi koje takav objekt donosi destinaciji odnosno području u kojem je smješten. Činjenica je da potrošnja turista nije ograničena samo na objekt u kojem su smješteni, već da troše i u drugim objektima i djelatnostima u turističkoj destinaciji, a da pri tome ti objekti i destinacije imaju znatno manja ili gotovo nikakva ulaganja od objekta u kojem su turisti smješteni. Investicije u ugostiteljski objekt su gotovo u cijelosti namijenjene budućim korisnicima ugostiteljskih usluga, pa je stoga i velika disproporcija između investicija i očekivane koristi, posebice kada je riječ o sezonskim objektima. Procjenjuje se da takvi objekti sudjeluju s 80% svih komercijalnih ulaganja u turizam jednog odredišta, a realiziraju tek oko 50% potrošnje turista u tim odredištima. Upravo zbog značaja koje ugostiteljski objekti imaju na lokalnu zajednicu na području na kojem su smješteni, različitim mjerama na lokalnoj, regionalnoj i državnoj razini potiče se njihova izgradnja i uz slabiji kapitalni koeficijent nego kod drugih djelatnosti.

Znatno bolje rezultate efikasnosti investicijskoga projekta daje cost-benefit analiza. To je metoda ekonomske analize kojom se uspoređuju i vrednuju sve prednosti i svi nedostaci nekog investicijskoga projekta analizom troškova (cost) i koristi (benefit). Pri tome se uspoređuju ekonomske i sociokulturni troškovi te ekonomske i sociokulturne koristi koje nastaju u destinaciji. Zbog složenosti ova analiza je teško primjenjiva na pojedinačnim projektima.

Za ocjenu efikasnosti projekta sa stajališta poduzeća koriste se različite kvantitativne metode, koje se mogu podijeliti na metode za ocjenu solventnosti i metode za ocjenu rentabilnosti.

Pod solventnošću investicijskoga projekta podrazumijeva se sposobnost projekta da može na vrijeme podmiriti svoje dospjele obveze. Ocjena solventnosti projekta donosi se temeljem analize financijskih tijekova projekta (primitke, izdatke i neto-primitke). Projekt je solventan ako su neto-primitci u financijskom tijeku jednaki ili veći od nule, a nesolventan ako su neto primitci negativni. U razdoblju izvedbe projekta nesolventnost se može rješavati smanjivanjem planiranih investicija i/ili povećanjem izvora financiranja.²³⁸

U najznačajnije metode za ocjenu rentabilnosti investicijskoga projekta ubrajaju se:

- metoda stope rentabilnosti,

238] A. Jelavić, op. cit., str. 484.

- metoda anuiteta,
- metoda sadašnjih vrijednosti,
- metoda povrata uložених sredstava.

U ocjeni rentabilnosti investicijskoga projekta ocjenjuje se odnos između dobiti i investiranih sredstava. U tom slučaju koristi se sadašnja vrijednost efekta i ulaganja u stalnim cijenama. S ciljem usporedivosti i ekonomske učinkovitosti ti iznosi se diskontiraju na sadašnju vrijednost. Rentabilnost poslovanja uvjetovana je investicijama, i obrnuto. Ta je međuovisnost između investicija i rentabilnosti sadržana u činjenici da se rentabilnost ostvaruje po osnovi razvoja resursa, elemenata, faktora i aktivnosti koji su relevantni za efikasnosti ugostiteljskoga poduzeća u obliku i preko rentabilnosti.

Činjenica je da je dinamika rentabilnosti, kao kriterij efikasnosti poduzeća, bitan čimbenik razine i dinamike sredstava akumulacije kao izvora novih investicija. Na određeni način to vrijedi i za sredstva amortizacije s obzirom da težnja za što većom stopom rentabilnosti pretpostavlja ne samo kontinuitet proste već i proširene reprodukcije.

Uvođenje novih tehnoloških rješenja u poslovanje ugostiteljskoga poduzeća treba rezultirati povećanjem prometa ugostiteljskih usluga, smanjenjem troškova pa time i povećanjem dobiti. To je moguće uz istraživanje tržišta, uvođenje inovacija ili promjenama u asortimanu ugostiteljskih usluga, ali i druga ulaganja u marketing istraživanja, unaprjeđenje prodaje i sl. S druge strane unaprjeđenje tehnike i svakako poboljšanje materijalne osnove treba omogućiti viši nivo tehničke opremljenosti rada, skraćivanja ciklusa reprodukcije, višu razinu likvidnosti, veći koeficijent obrtnih sredstava.

Stope rentabilnosti izračunavaju se metodom rentabilnosti samo za jednu (tzv. reprezentativnu) godinu iz razdoblja pružanja ugostiteljskih usluga, i to korištenjem sljedeće formule:

$$r_{\%} = \frac{C - T}{\bar{K}_t} \times 100$$

gdje je:

- $r_{\%}$ - stopa rentabilnosti
- C - prihodi
- T - troškovi
- \bar{K}_t - prosječni trajni kapital.

Kada se želi izračunati stopa rentabilnosti ukupne imovine umjesto trajnog kapitala, koristi se sljedeća formula:

$$r_{u\%} = \frac{C - (T - T_k)}{\bar{K}} \times 100$$

gdje je:

$r_{u\%}$ - stopa rentabilnosti ukupne imovine

C - prihodi

T - troškovi

T_k - kamata na kredite

\bar{K} - prosječni trajni kapital.

Stopa rentabilnosti može se izračunati i uz pomoć dobiti reprezentativne godine (B). Tada se koristi sljedeća formula:

$$r_{\%} = \frac{B}{\bar{K}_t} \times 100, \text{ odnosno}$$

$$r_{u\%} = \frac{B + T_k}{\bar{K}} \times 100$$

Pri primjeni metode rentabilnosti polazi se od premisli da se isplati ulagati ako je stopa rentabilnosti veća od kamatne stope ($k\%$), odnosno ako je $r_{\%} > k_{\%}$. Kod usporedbe nekoliko projekata, rentabilniji je onaj projekt koji ima veću stopu rentabilnosti.

Primjena metode rentabilnosti ima određene prednosti i nedostatke u odnosu na druge metode. U prednosti ove metode ubrajaju se jednostavnost njezine uporabe, a točnost ovisi o pravilnom izboru reprezentativne godine i o točnosti procjene elemenata za izračunavanje stope. Nedostatak metode vezan je uz ekonomski vijek korištenja projekta, koji može biti duži ili kraći, a što ova metoda ne uzima u obzir.

Primjer:

Ocjenjuju se dva investicijska projekta (A i B) temeljem sljedećih elemenata:

		Investicijski projekt	
		A	B
Početna investicijska ulaganja			
trajni kapital	(mil.)	180.000	230.000
kredit	(mil.)	140.000	180.000
Ekonomski vijek korištenja	(god.)	10	14
Podaci za reprezentativnu godinu			
prihodi	(mil.)	90.000	122.000
kamate na kredite	(mil.)	9.000	11.000
ostali troškovi	(mil.)	39.000	67.000
prosječni trajni kapital	(mil.)	170.000	200.000
prosječni kapital	(mil.)	90.000	100.000

Stope rentabilnosti iznose:

a) investicijski projekt A

$$r_{\%1} = \frac{90.000 - (9.000 + 39.000)}{170.000} \times 100 = 24,7\%$$

$$r_{u\%1} = \frac{90.000 - 39.000}{170.000 + 90.000} \times 100 = 19,6\%$$

b) investicijski projekt B

$$r_{\%2} = \frac{122.000 - (11.000 + 67.000)}{200.000} \times 100 = 22\%$$

$$r_{u\%1} = \frac{122.000 - 67.000}{200.000 + 100.000} \times 100 = 18,3\%$$

Uz pretpostavku da je kamatna stopa 10%, može se zaključiti da je investicijski projekt isplativ. Rentabilnije je ulagati u projekt A, jer je $r_{\%1} > r_{\%2}$. Nedostatak

primijenjene metode može se uočiti ako se uspoređi ekonomski vijek korištenja projekata: projekt B ima manju rentabilnost, ali duži vijek korištenja.

Metoda anuiteta je metoda koja se najčešće koristi u ocjeni učinkovitosti investicijskoga projekta u ugostiteljstvu. Razlog tome je što se u investicijskim projektima u ugostiteljstvu pretežito koriste tuđa sredstva. Anuitet je iznos kojim se otplaćuju kredit ili zajam u određenom vremenskom razdoblju. Predstavlja utvrđeni iznos koji se postupno otplaćuje prema amortizacijskom planu. U anuitet je uključen i dio duga i pripadajuće kamate, a određuje se tako da po dospijeću dug bude u potpunosti isplaćen.

Kriterij za ocjenu rentabilnosti investicija pomoću metode anuiteta je razlika između godišnjih prihoda i godišnjih rashoda (tekući izdaci + kapitalni troškovi). Ako su godišnji prihodi viši od godišnjih rashoda, investicija je svrsishodna. Anuitet se izračunava množenjem uloga s anuitetnim faktorom prema sljedećoj formuli: ²³⁹

$$a = \frac{(1+s)^n \cdot s}{(1+s) - 1}$$

gdje je:

a - anuitetni faktor

s - kalkulativne kamate (kamatna stopa)

n - broj godina (trajanje projekta).

Nedostatak metode anuiteta je u što uzima u obzir samo razdoblje otplate, a ne i kasniju korist od investicije; hotelski objekti, primjerice, imaju vijek trajanja duži od vremena otplate kredita.

Metodom sadašnje vrijednosti ocjenjuje se vrijednost investicijskoga projekta, pri čemu se prihodi, troškovi i ostale vrijednosti u ekonomskom vijeku projekta diskontiranjem svode na sadašnju vrijednost. Ova metoda otklanja nedostatke prethodnih metoda i uzima u obzir ekonomski vijek korištenja investicijskoga projekta, te sve elemente svodi na sadašnju vrijednost uz pretpostavku da jedna novčana jedinica koja će se, npr. dobiti za pet godina, vrijedi manje od jedne novčane jedinice danas. Obrazac za izračunavanje sadašnje vrijednosti je: ²⁴⁰

239] V. Borković, A. Kobašić, op. cit., str. 96.

240] A. Jelavić, op. cit., str. 475.

$$U = \sum_{i=1}^n \frac{C_i}{\left(1 + \frac{k_{\%}}{100}\right)^i} - \sum_{i=1}^n \frac{T_i - A_i}{\left(1 + \frac{k_{\%}}{100}\right)^i} - K_u + \frac{K_{ov}}{\left(1 + \frac{k_{\%}}{100}\right)^n}$$

gdje je:

U - sadašnja vrijednost projekta

C_i - prihod investicije

T_i - trošak investicije

A_i - godišnji iznos amortizacije investicije

K_u - početna investicijska ulaganja

K_{ov} - obrtna sredstva u nedovršenoj proizvodnji i zalihama poluproizvoda

$k_{\%}$ - diskontirana kamatna stopa.

Kod izračunavanja kapitalizirane vrijednosti može se odvojeno izračunati prihod i rashod. Ako je "k" veće kad se diskontira prihod nego "k" kod diskontiranja rashoda, onda je kapitalizirana vrijednost ulaganja pozitivna i obrnuto.

Metoda sadašnje vrijednosti ne može izravno poslužiti kao mjera za uspoređivanje projekata, jer je to apsolutna veličina ovisna o veličini projekta. Ovaj nedostatak može se ukloniti izračunavanjem relativnog pokazatelja koji u vezu neto sadašnju vrijednosti i ulaganje, a dobije se uz pomoć sljedeće formule:

$$u = \frac{U}{K_u}$$

gdje je:

u - neto sadašnja vrijednost po jedinici početnog ulaganja

U - sadašnja vrijednost projekta

K_u - početna investicijska ulaganja.

Projekt koji ima veći "u" rentabilniji je.

Nedostatak metode sadašnje vrijednosti je u tome što diskontna stopa utječe na svođenje vrijednosti, a nju obično utvrđuje donositelj odluke.

Metodom povrata uložениh sredstava procjenjuje se razdoblje potrebno da bi se kumuliralo dovoljno sredstva za povrat ulaganja. Što je razdoblje kraće, to

je projekt rentabilniji i obrnuto. Kraće razdoblje označava i manju neizvjesnost projekta. Nedostaci ove metode isti su kao kod metode stope rentabilnosti.

Vrijeme povrata ulaganja može se izračunati uz pomoć sljedeće formule:²⁴¹

$$G_{pu} = \frac{K_u}{C - (T - A)} \quad \text{ili}$$

$$G_{pu} = \frac{K_u}{B + A}$$

gdje je:

- G_{pu} - vrijeme povrata ulaganja
- K_u - početna investicijska ulaganja
- C - prihod investicije
- T - trošak investicije
- B - dobit.

Kako bi se donijela ispravna odluka u ulaganju na temelju metode povrata ulaganja, vrijeme za povrat ulaganja mora biti manje od zadanog vremena i od ekonomskog vijeka korištenja projekta. U suprotnom, odluka će biti negativna.

Nedostatak je ove metode što ne uzima u obzir prihod koji će se ostvariti nakon amortizacijskog roka, odnosno povrata uloženi sredstava. Ipak, zbog jednostavnosti izračunavanja, u praksi se često primjenjuje.

Osim navedenih metoda, postoje i druge metode, ali se one rjeđe primjenjuju, bilo zbog složenosti izračunavanja ili zbog nepouzdanosti rezultata.

241] Ibid., str. 474.

9.5.4. Izvedba investicijskoga projekta

Izvedbu investicijskoga projekta čini skup aktivnosti čiji je cilj ostvarenje zamisli iz investicijske studije. Planiranje izvedbe investicijskoga projekta ima za cilj da investiranje bude efikasno i ekonomično. Izvedbu investicijskoga projekta izgradnje novog ugostiteljskoga objekta za smještaj može se podijeliti u tri faze:

- priprema izgradnje,
- građenje,
- priprema pružanja ugostiteljskih usluga.

Priprema izgradnje obuhvaća sve aktivnosti kojima se stvaraju pretpostavke za izgradnju ugostiteljskoga objekta, kao što je izbor izvođača radova, opreme i materijala te ugovaranje, izrada investicijsko-tehničke dokumentacije i slično.

Građenje je faza izvedbe investicijskoga projekta koja obuhvaća sve aktivnosti vezane za gradilište, kao što su ugovaranje građevinskih radova, nadzor izgradnje ugostiteljskoga objekta, dobivanje uporabne dozvole i sl.

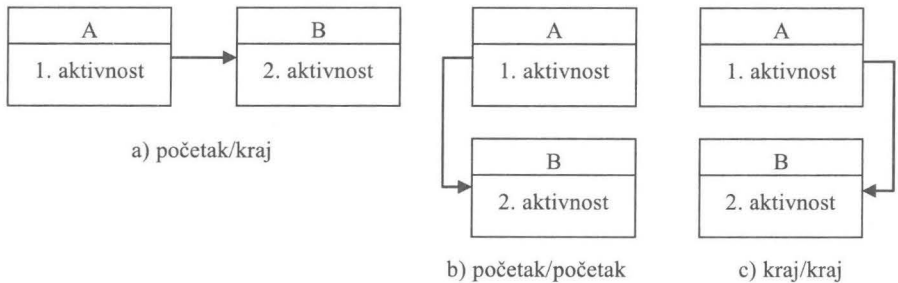
Fazom pripreme pružanja ugostiteljskih usluga obuhvaćene su sve aktivnosti koje omogućuju pružanje ugostiteljskih usluga.

Za planiranje izvedbe investicijskoga projekta koriste se različite metode, među kojima su najzastupljenije: linearno programiranje i mrežno planiranje.

Metodu linearnog programiranja razvio je američki matematičar George Dantzig 1947. godine. To je metoda pomoću koje se traži optimalna vrijednost (minimum ili maksimum) funkcije cilja s pri zadanim ograničenjima koje treba uvažiti, i koji su međusobno povezani linearnim vezama, tj. ograničenjima u obliku linearnih jednadžbi ili nejednadžbi. Da bi se problem riješio uz pomoć metode linearnog programiranja potrebno je postaviti matematički model koji se sastoji od funkcije cilja ili kriterija i ograničenja u obliku jednadžbi ili nejednadžbi.

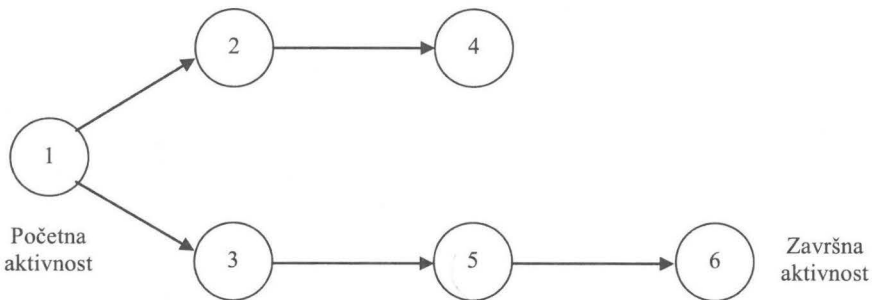
Mrežni plan je matematički model tijeka izvedbe projekta u proračunatom vremenu. To je, u biti, vrsta dinamičkih planova, kojim se grafički prikazuje dinamika izvođenja radova, pomoću dijagrama koji se sastoji od niza aktivnosti međusobno povezanih vezama, koje predstavljaju zavisnosti među aktivnostima. Veze se prikazuju linijama orijentiranim strelicama. Podrazumijeva da je veza orijentirana od lijeva na desno, te da je lijeva aktivnost prethodna, a desna naredna (slika 11).

Slika 11: Veze između aktivnosti



Metoda mrežnoga planiranja omogućava grafički prikaz odvijanja pojedinih aktivnosti i njihovu međuovisnost, preko mrežnog dijagrama, čime se dobiva logična struktura realizacije određenog investicijskoga projekta i omogućava detaljna analiza vremena realizacije pojedinih aktivnosti i projekta u cjelini. Svaka aktivnost ima svoj početak i završetak, a u mrežnom planu je određeno realno vrijeme trajanja svake aktivnosti. Mrežni plan se izrađuje kao grafički prikaz izvedbe projekta (slika 12).

Slika 12: Mrežni dijagram



Optimalizacija izvedbe projekta omogućena je stalnim praćenjem izvedbe, analizom izvršenih radova po mrežnom planu i potrebnim intervencijama.

LITERATURA

Knjige:

1. Antony, R. N., Reece, J. S., *Računovodstvo: Financijsko i upravljačko računovodstvo*, RRI F, Zagreb, 2004.
2. Avelini Holjevac, I., *Ekonomska analiza radnih procesa u hotelu*, Informator, Zagreb, 1987.
3. Avelini Holjevac, I., *Kontrolling- upravljanje poslovnim rezultatom*, Hotelijerski fakultet, Opatija, 1998.
4. Bahtijarević-Šiber, F. et al., *Organizacijska teorija*, Informator, Zagreb, 1991.
5. Batarelo, A. Ž. et. al., *Upravljanje investicijama: vodič za investitore*, FEB – Biro za privredno savjetovanje, Zagreb, 1994.
6. Belak, V. et. al., *Računovodstvo poduzetnika s primjerima knjizenja*, V. izmijenjena i dopunjena naklada, RRI F, Zagreb, 2006.
7. Berc Radišić, B., *Marketing u hotelijerstvu*, Hotelijerski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 1999.
8. Blažević, B., *Financije za poduzetnike i menadžere nefinancijske*, Adamić, Rijeka, 2003.
9. Blažević, B., *Turizam u gospodarskom sustavu*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2007.
10. Borković, V., Kobašić, A., *Poslovanje ugostiteljskih poduzeća*, Fakultet za turizam i vanjsku trgovinu Sveučilišta u Dubrovniku, Dubrovnik, 1993.
11. Bratko, S. et. al., *Marketing*, Sinergija, Zagreb, 2001.
12. Brown, S. W. et al., *Service quality, Multidisciplinary and Multinational perspectives*, Macmillan Inc., New York, 1991.

13. Buble, M., *Management*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, Split, 1993.
14. Cerović, Z., *Hotelski menadžment*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2003.
15. Cingula, M., *Kako izraditi poslovni plan i investicijski elaborat*, RRI d.o.o., Zagreb, 2001.
16. Deželjin, J., Vujić, V., *Vlasništvo - poduzetništvo - menadžment*, Alineja, Zagreb, 1992.
17. Deželjin, Ja. et. al., *Računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 1995.
18. Domjan, I., *Turističko ugostiteljstvo*, Školska knjiga, Zagreb, 1974.
19. Dulčić, A., Petrić, L., *Upravljanje razvojem turizma*, Mate, Zagreb, 2001.
20. Frlić, A., *Hotelijerstvo*, Školska knjiga, Zagreb, 1976.
21. Galičić, V., Ivanović, S., Lupić, M., *Hotelska prodaja i recepcijsko poslovanje*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2005.
22. Galičić, V., Šimunić, M., *Informacijski sustavi i elektroničko poslovanje u turizmu i hotelijerstvu*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2006.
23. Garrison, R. H., Noreen, E. W., *Managerial Accounting*, 10th ed., McGraw-Hill Irwin, Boston, New York, 2003.
24. Gorupić, D., *Poduzeće - postanak i razvoj poduzetništva i poduzeća*, Informator, Zagreb, 1990.
25. Gorupić, D., *Poslovna politika poduzeća*, Centar za obrazovanje rukovodnih kadrova u privredi, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 1993.
26. Grabowsky, K., *Priručnik za investitore*, TEB, Zagreb, 1997.
27. Grozdanović, D. Ž., Sekulić, V. M., *Ekonomika preduzeća*, Univerzitet u Kragujevcu, Ekonomski fakultet, Kragujevac, 2006.

28. Gulin, D. et al., *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, 2004.
29. Gulin, D. et al., *Računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2003.
30. Holoway, J. C., *The Business of Tourism*, Prentice Hall, London, 2002.
31. Horngren, Ch. T., Datar, S. M., Foster, G., *Cost Accounting - A managerial Emphasis*, Prentice Hall, New Jersey, 2003.
32. Horvat, Đ. et al., *Poduzetnička ekonomija*, Trgovačka akademija, Zagreb, 2006.
33. Ivanović, S., *Kuharstvo III*, Školska knjiga, Zagreb, 1998.
34. Ivanović, S., *Kuharstvo I*, Školska knjiga, Zagreb, 2001.
35. Ivanović, Z., *Financijski menadžment*, Hotelijerski fakultet Opatija, Opatija, 1997.
36. Jelavić, A. et al., *Ekonomika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, Mikrorad d.o.o., Zagreb, 1995.
37. Karić, M., *Ekonomika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Osijek, 2001.
38. Popović, Ž., Vitezić, N., *Revizija i analiza, instrumenti uspješnog donošenja poslovnih odluka*, drugo, izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2009.
39. Koletni, F., *Koliko vrijedi poduzeće - Teorijski i praktični aspekti vrednovanja poduzeća*, Savez računovodstvenih i financijskih radnika Hrvatske, Zagreb, 1991.
40. Kosar, Lj., *Hotelijerstvo*, Teorija i praksa, Viša hotelijerska škola, Beograd, 2002.
41. Kotler, P., Bowen, J., Makens, J., *Marketing for Hospitality and Tourism*, Prentice Hall, 1995.

42. Kotler, P., *Marketing management*, Prentice Hall, Englewood Cliffs, New Jersey, 2003.
43. Kotler, P., *Upravljanje marketingom - 1*, Informator, Zagreb, 1994.
44. Kovačević, B., *Osnove ekonomije*, Mikrorad i Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 1999.
45. Kreitner, R., *Management*, Houghton Mifflin Company, Boston, 1989.
46. Lashley, C., Lee-Ross, D., *Organization Behaviour for Leisure Services*, Butterworth Heinemann, Burlington, 2003.
47. Luccey, T., *Costing*, Continuum, London, 2002.
48. Luković, T., Lebefromm, U., *Controlling - Konceptija i slučajevi*, prva knjiga, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, 2009.
49. Magaš, D. et. al., *Razvoj turističke ponude Gorskog kotara*, Hotelijerski fakultet Opatija, Opatija, 1999.
50. Mandić, I., *Poslovna i razvojna politika poduzeća*, Ekonomski fakultet Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Osijek, 2001.
51. Marković, I., *Financiranje - Teorija i praksa financiranja trgovačkih društava*, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2000.
52. Mencer, I., *Strateški menadžment i poslovna politika*, Vitagraf, Rijeka, 2003.
53. Novak, M., Popović, Ž., *Razvojna politika*, Informator, Zagreb, 1980.
54. Orsag, S. *Financiranje emisijom vrijednosnih papira*, Institut za javne financije – Zagreb, Zagreb, 1992.
55. Orsag, S., *Vrednovanje poduzeća*, Infoinvest, Zagreb, 1997.
56. Perić, J., *Osnove vrednovanja poduzeća*, Fintrade&tours d.o.o., Rijeka, 2005.
57. Peršić, M., Janković, S., *Menadžersko računovodstvo hotela*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006.
58. Previšić, J., Ozretić Došen, Đ., *Međunarodni marketing*, Masmedia, Zagreb, 1999.

59. Popović, Ž., *Ekonomska analiza poslovanja*, Informator, Zagreb, 1979.
60. Radišić, F., *Ekonomika i organizacija poslovanja u hotelijerstvu*, Otokar Keršovani Opatija, Opatija, 1988.
61. Rocco, F., *Marketing: osnove i načela*, Birrotehnika, Zagreb, 1991.
62. Rocco, F., *Teorija i primjena istraživanja marketinga*, Školska knjiga, Zagreb, 1971.
63. Ruža, F., et al., *Ekonomika poduzeća*, Uvod u poslovnu ekonomiju, Tiva - Tiskara Varaždin, Varaždin, 2002.
64. Ružić, D., *Marketing u turističkom ugostiteljstvu*, Ekonomski fakultet Sveučilišta Jurja Strossmayera u Osijeku, Osijek, 2007.
65. Ružić, P., *Vodič u ekonomiku i organizaciju ugostiteljskoga poduzeća*, Visoka poslovna škola s.p.j. Višnjan, Poreč, 2006.
66. Santini, I., *Troškovi u poslovnom okruženju*, HIBIS d.o.o., Centar za ekonomski consulting, Zagreb, 1999.
67. Senčić, J., Vukonić, B., *Marketing u turizmu*, Mikrorad, Zagreb, 1997.
68. Sikavica, P., Novak, M., *Poslovna organizacija*, Informator, Zagreb, 1999.
69. Skupina autora, *Priručnik za planiranje investicijskih projekata*, HKGBO, Zagreb, 1994.
70. Stipanović, C., *Koncepcija i strategija razvoja u turizmu - Sustav i poslovna politika*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment Sveučilišta u Rijeci, Opatija, 2006.
71. Stipetić, A., *Infrastruktura željezničkog prometa*, Fakultet prometnih znanosti Sveučilišta u Zagrebu, Zagreb, 1999.
72. Stipetić, V. et al., *Ekonomija narodnog bogatstva*, Foto Soft, Zagreb, 1991.
73. Štambuk, M., *Ekonomika i organizacija u ugostiteljstvu*, II izdanje, Školska knjiga, Zagreb, 1972.
74. Tracy, John A., *Kako čitati i razumjeti financijski izvještaj*, TEB, Zagreb, 1994.

75. Traverso, D. K., *Poduzetničke tehnike*, M. E. P. Zagreb, 2003.
76. Turney, P., *Common Cents, The ABC Performance Breakthrough, Cost Technology*, Hillsboro, OR, 1991.
77. Vajić, I. et al.: *Menagement i poduzetništvo*, Centar za poduzetništvo, Mladost, 1994.
78. Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E., Krivačić, D., *Abeceda računovodstva u teoriji i praksi*, Veleučilište u Rijeci, Veleučilište u Karlovcu, Rijeka – Karlovac, 2007.
79. Wehrich, H., Koontz, H.: *Menedžment*, Mate, Zagreb, 1994.
80. Zekić, Z., *Menadžment • poduzetnička ekonomija •*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2007.
81. Zelenika, R., *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci, Rijeka, 2000.
82. Žager, K., Žager, L., *Analiza financijskih izvještaja*, Masmmedia, Zagreb, 2005.
83. Žugaj, M., Dumičić, K., Dušak, V., *Temelji znanstvenoistraživačkog rada • Metodologija i metodika*, drugo, dopunjeno i izmijenjeno izdanje, Fakultet organizacije i informatike Sveučilišta u Zagrebu, Varaždin, 2006.

Članci:

1. Aralica, Z., *Povezanost vrijednosti kapitala i odabranih pokazatelja u proizvodnim poduzećima*, Ekonomski pregled, br. 12/2005.
2. Bendeković, J., *Procjene ekonomske vrijednosti poduzeća*, Ekonomski pregled, Zagreb, 6/1991.
3. Grbac, B., *Rekonceptija marketinga*, Ekonomija, RIFIN, br. 1/1996.
4. Popović, Ž., *Izbor i određivanje razvojnih ciljeva u poduzeću*, Slobodno poduzetništvo, Zagreb, 19/1998.

5. Shankar, V., Malhotra, E. C., *Moving interactive marketing forward*, Journal of Interactive Marketing 20, br. 1/2006.
6. Varadarajan, R., Yadav, M. S., *Marketing Strategy in an Internet - Enabled Environment: A Retrospective on the First Ten Years of JIM and a Prospective on the Next Ten Years*, Journal of Interactive Marketing, br. 23/2009.
7. Veselica, V., *Razumijevanje poduzeća i njegovo financiranje*, Ekonomski pregled, br. 3-4/2000.
8. Vitezić, N., *Interna revizija i kontrola*, Zbornik radova savjetovanja "Interna revizija i kontrola", Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Opatija, 1999.
9. Vujević, K., Balen, M., *Pokazatelji uspješnosti poslovanja poduzeća pomorskog prometa*, Pomorstvo, br. 2/2006., str. 33-45.

Ostali izvori:

1. Analiza turističkoga prometa u Republici Hrvatskoj, Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Zagreb, 2012.
2. Andrijašević, S., Račić-Žlibar, T., *Rječnik osiguranja*, Masmedia, Zagreb, 1997.
3. Bahtijarević-Šiber, F., *Leksikon menadžmenta*, Masmedia, Zagreb, 2001.
4. Eurostat, <http://epp.eurostat.ec.europa.eu> (4.05.2012.)
5. InterContinental Hotels Group, <http://www.ichotelsgroup.com> (18.06.2012.)
6. Internet World Stats, Internet Users in the World, <http://www.internetworldstats.com/stats.htm>, (4.07.2012.)
7. Klaić, B., *Rječnik stranih riječi*, Nakladni zavod Matice Hrvatske, Zagreb, 2009.

8. Knauth, B., *Tourism and the Internet in the European Union*, http://epp.eurostat.ec.europa.eu/cache/ITY_OFFPUB/KS-NP-06-020/EN/KS-NP-06-020-EN.PDF, (1.06.2012.)
9. Marcussen, C. H., *Trends in European Internet Distribution - of Travel and Tourism Services*, <http://www.crt.dk/UK/staff/chm/trends.htm>, (7.07.2012.)
10. Metodologija za statističku primjenu Nacionalne klasifikacije djelatnosti 2007. - NKD 2007., NN, br. 102/2007.
11. NewMedia TrendWatch, European Travel Commission, Europa, <http://www.newmediatrendwatch.com/regional-overview/103-europe%3Fshowall%3D1> (2.07.2012.)
12. Odluka o izmjenama i dopunama Odluke o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, NN br. 12/2012.
13. Odluka o Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. - NKD 2007., NN, br. 58/07.
14. Okvir za primjenu Hrvatskih standarda financijskog izvještavanja, <http://www.propisi.porezna-uprava.hr> (14.06.2012.)
15. Popis kategoriziranih turističkih objekata, hotela, kampova i marina u Republici Hrvatskoj, Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Zagreb, 2012.
16. Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina "restorani", "barovi", "catering objekti" i "objekti jednostavnih usluga", NN, br. 82/07, 82/09.
17. Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, pročišćeni tekst, NN, br. 88/07, 58/08, 62/09.
18. Pravilnik o razvrstavanju, minimalnim uvjetima i kategorizaciji ugostiteljskih objekata kampova iz skupine "Kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj", NN, br. 75/08, 45/09.
19. Pravilnik za dodjelu oznake kvalitete ugostiteljskoga objekta vrste hotel, NN, br. 36/12.

20. Statistički ljetopis Republike Hrvatske 1990-2011., Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb.
21. Strategija razvoja hrvatskog turizma do 2010. godine, Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Zagreb, 2003.
22. Survey on the attitudes of Europeans towards tourism, Analytical report, European Commission Eurobarometar, 2011., http://ec.europa.eu/public_opinion/flash/fl_328_en.pdf, (3.06.2012.)
23. The new SME definition, User guide and model declaration, European Commission, 2005.
24. Tomas 2010 - Stavovi i potrošnja turista u Hrvatskoj, Institut za turizam, Zagreb, 2011.
25. Tourism Highlight, UNWTO, Madrid, 2012.
26. Turizam u 2010., Statistička izvješća, br. 1436, Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb, 2012.
27. Ugostiteljstvo u 2010. godini, Statistička izvješća, br. 1435, Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb, 2011.
28. Zakon o amortizaciji, NN, br. 177/04.
29. Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o poticanju razvoja malog gospodarstva, NN, br. 63/2007.
30. Zakon o računovodstvu, NN, br. 109/2007.
31. Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, (neslužbeno pročišćeni tekst Ministarstva turizma), NN 138/06, 152/08, 43/09 i 88/10.

POPIS TABLICA

Tablica 1. Ugostiteljske usluge	2
Tablica 2. Podjela ugostiteljstva	6
Tablica 3. Turistički potencijal u izabranim državama Mediterana, 2011. godine	7
Tablica 4. Povijesni razvoj ugostiteljstva	10
Tablica 5. Pokazatelji razvoja ugostiteljstva i turizma u Republici Hrvatskoj, 1970.-2011.	32
Tablica 6. Posebne ekonomike poduzeća	41
Tablica 7. Metode ekonomike poduzeća	60
Tablica 8. Povezanost poslovne politike i planiranja poduzeća	83
Tablica 9. Procjena potrebnih obrtnih sredstava u ugostiteljskom poduzeću "X"	102
Tablica 10. Pregled obračunane amortizacije linearnom metodom	109
Tablica 11. Pregled obračunane amortizacije metodom aritmetičke progresije	111
Tablica 12. Pregled obračunane amortizacije metodom opadajućega salda (degresivna metoda)	113
Tablica 13. Pregled obračunane amortizacije funkcionalnom metodom . .	114
Tablica 14. Kretanje varijabilnih i fiksnih troškova u ovisnosti o stupnju zaposlenosti	129
Tablica 15. Donja granica prodajne cijene pansionskih noćenja u hotelu "X"	133

Tablica 16. Podaci o rezultatima poslovanja ugostiteljskoga poduzeća . . .	201
Tablica 17. Kalkulacija jela	219
Tablica 18. Primjena djelidbene metode s ekvivalentnim brojevima	221
Tablica 19. Kalkulacija cijene koštanja usluge smještaja u ugostiteljskom poduzeću "A"	228
Tablica 20. Kalkulacija dopunskog troška usluge smještaja u ugostiteljskom poduzeću "A"	228
Tablica 21. Kalkulacija dopunskog troška ugostiteljskoga poduzeća	230
Tablica 22. Trendovi na tržištu online putovanja u Europi, 1998.–2008. i projekcija u 2009. godini	253

POPIS SLIKA

Slika 1.	Ugostiteljstvo u sustavu turizma	16
Slika 2.	Teorijska i praktična dimenzija ekonomike poduzeća	40
Slika 3.	Ekonomika ugostiteljskih poduzeća	52
Slika 4.	Povezanost ekonomike ugostiteljskih poduzeća s makroekonomskim i mikroekonomski disciplinama	55
Slika 5.	Povezanost ekonomike ugostiteljskih poduzeća s neekonomskim disciplinama	57
Slika 6.	Kriteriji razvrstavanja malog gospodarstva u Republici Hrvatskoj i Europskoj uniji	69
Slika 7.	Kretanje ukupnih troškova u ugostiteljskom poduzeću s obzirom na iskorištenost kapaciteta	130
Slika 8.	Odnos varijabilnog, prosječnog dopunskog i graničnog troška	144
Slika 9.	Grafički prikaz odnosa troškova, prihoda i rezultata na određenom stupnju iskoristivosti kapaciteta	150
Slika 10.	Osnovni poslovni financijski tok	162
Slika 11.	Veze između aktivnosti	288
Slika 12.	Mrežni dijagram	288



Prof.dr.sc. Slobodan Ivanović

izvanredni je profesor i predstojnik Zavoda za ugostiteljstvo na Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija. Nositelj je kolegija na stručnom, preddiplomskom i diplomskom studiju te na specijalističkom poslijediplomskom studiju „Menadžment u turizmu i ugostiteljstvu“ i na poslijediplomskom doktorskom studiju „Poslovna ekonomija u turizmu i ugostiteljstvu“. Aktivno suraduje u nastavi i znanstveno-istraživačkom radu sa srodnim znanstvenim institucijama u zemlji i inozemstvu.

Nositelj je počasne titule Visiting Professora i Professora Honoris Causa kao predavač na inozemnom sveučilištu. Objavio je preko 150 znanstvenih i stručnih radova u međunarodno priznatim časopisima i zbornicima, a objavio je i tri sveučilišna udžbenika u koautorstvu kao i dva stručna udžbenika. Sudjelovao na međunarodnim znanstvenim konferencijama na kojima je putem konferencijskih priopćenja izlagao svoja znanstvena istraživanja koja su nakon znanstvene recenzije objavljena kao izvorni znanstveni radovi i prethodna priopćenja. Uključen je u izradi više znanstvenih i stručnih studija i projekata. Član je uredničkoga odbora u priznatim inozemnim znanstvenim časopisima.

Mentor je na znatnom broju magistarskih radova i doktorskih disertacija. Predlagatelj je i voditelj verificiranoga programa cjeloživotnoga obrazovanja „Specijalist odjela hrane i pića“ od strane Ministarstva znanosti, obrazovanja i športa RH, koji se izvodi na matičnom Fakultetu.

Dobitnik je priznanja za najuspješnijega prosvjetnog djelatnika u Republici Hrvatskoj povodom svjetskog dana učitelja.

