

Računovodstvo troškova u hotelijerstvu

Posavec, Marija

Undergraduate thesis / Završni rad

2023

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:191:557695>

Rights / Prava: [Attribution 4.0 International](#)/[Imenovanje 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-12**



Repository / Repozitorij:

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



SVEUČILIŠTE U RIJECI
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
Preddiplomski sveučilišni studij

MARIJA POSAVEC

Računovodstvo troškova u hotelijerstvu - primjeri termi

Cost accounting in the hotel industry – examples of terms

Završni rad

Zabok, 2023.

SVEUČILIŠTE U RIJECI
Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu
Preddiplomski sveučilišni studij
Poslovna ekonomija u turizmu i ugostiteljstvu
Studijski smjer: Menadžment u turizmu

Računovodstvo troškova u hotelijerstvu – primjeri termi

Cost accounting in the hotel industry – examples of terms

Završni rad

Kolegij:	Računovodstvo	Student:	Marija Posavec
Mentor:	Prof. dr. sc. Dubravka Vlašić izv.prof.	Matični broj:	24557

Zabok, rujan 2023.

IZJAVA O AUTORSTVU RADA I
O JAVNOJ OBJAVI OBRANJENOG ZAVRŠNOG RADA

Marija Posavec

24557

(ime i prezime studenta)

(matični broj studenta)

Racunovodstvo troškova u hotelijerstvu – primjeri termi

(naslov rada)

Izjavljujem da sam ovaj rad samostalno izradila/o, te da su svi dijelovi rada, nalazi ili ideje koje su u radu citirane ili se temelje na drugim izvorima, bilo da su u pitanju knjige, znanstveni ili stručni članci, Internet stranice, zakoni i sl. u radu jasno označeni kao takvi, te navedeni u popisu literature.

Izjavljujem da kao student–autor završnog rada, dozvoljavam Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci da ga trajno javno objavi i besplatno učini dostupnim javnosti u cjelovitom tekstu u mrežnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci.

U svrhu podržavanja otvorenog pristupa završnim radovima trajno objavljenim u javno dostupnom digitalnom repozitoriju Fakulteta za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Sveučilišta u Rijeci, ovom izjavom dajem neisključivo imovinsko pravo iskorištavanja bez sadržajnog, vremenskog i prostornog mog završnog rada kao autorskog djela pod uvjetima *Creative Commons* licencije CC BY Imenovanje, prema opisu dostupnom na

U Opatiji, rujan 2023.


Potpis studenta

Sažetak

Računovodstvo troškova pruža informacije korisnicima unutar poduzeća kako bi oni temeljem tih informacija mogli donositi poslovne odluke usmjerene operativnom poslovanju poduzeća i osigurali njegovo poslovanje i daljnji napredak. Računovodstvo troškova preuzima informacije evidentiranih aktivnosti iz financijskog računovodstva koje se odnose na kategoriju troškova, posebice prirodnih vrsta troškova te korištenjem raznih metoda i sistema obračuna troškova navedene informacije oblikuje tako da menadžeri iste mogu koristiti prilikom analize, planiranja i kontrole tekućih i budućih aktivnosti poduzeća. Ono osigurava raspodjelu troškova po pojedinim aktivnostima te omogućuje objektivno praćenje troškova što ima za rezultat jasan odnos troška i cijene usluge. Resurs koji poduzeće treba žrtvovati kako bi stvorilo novi proizvod ili uslugu, izražen u novčanim jedinicama nazivamo trošak. Sve ekonomske odluke temelje se na troškovima stoga je njihovo praćenje od velikog značaja za svako dobro poslovanje nekog poduzeća. Upravo iz tog razloga vrlo je bitno razabrati o kojim se točno troškovima radi, pratiti ove troškove i koristiti one metode koje su adekvatne kako bi se njima upravljalo. Pravilno evidentiranje troškova daje informacijsku podlogu upravljanja poduzećem i njegovim poslovanjem te omogućuje optimizaciju troškova.

Ključne riječi: računovodstvo troškova; troškovi; upravljanje troškovima

Sadržaj

Uvod	1
1. Računovodstvo troškova – pojam i sadržaj	3
1.1. Vrste troškova	6
1.1.1. Troškovi prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku	7
1.1.2. Troškovi prema reagiranju na stupanj aktivnosti	8
1.1.3. Troškovi prema mjestima nastanka	10
1.1.4. Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje	10
1.2. Metode upravljanja troškovima	11
2. Specifičnosti računovodstva troškova u termama	19
2.1. Specifičnosti poslovanja u termama	19
2.2. Računovodstveni sustavi izvješćivanja za terme	22
2.3. Računovodstvo troškova u termama	25
3. Računovodstvo troškova na primjeru termi Tuhelj i termi Jezerčica	26
3.1. Troškovi u termama Tuhelj	27
3.2. Troškovi u termama Jezerčica	30
3.3. Usporedba troškova termi	32
Zaključak	35
Bibliografija	37
Popis ilustracija	42

Uvod

Računovodstvo troškova ima značajnu ulogu u prikupljanju, sistematiziranju, pripremi i dostavljanju informacija internim korisnicima, posebice menadžerima. Menadžeri koriste ove informacije kao temelj za donošenje specifičnih poslovnih odluka za pojedino poduzeće. One su vrlo značajne za kontrolu tekućeg poslovanja, ali i za planiranje budućih aktivnosti te daljnji rast i razvoj poduzeća. Računovodstvo troškova, prije svega, osigurava informacije vezane uz troškove i troškovnu komponentu poslovanja. Dakako, sve ekonomske odluke temelje se na troškovima budući da su oni nezaobilazan dio svakog poslovanja. Pogrešna je pretpostavka kako su troškovi isključivo negativan pojam jer oni čine sastavni dio poslovanja i predstavljaju sve resurse koji se ulažu kako bi se postiglo nešto vrijednije u obliku novog proizvoda ili usluge. Menadžment mora imati dostupne sve potrebne informacije o troškovima koji nastaju pri obavljanju aktivnosti poduzeća kako bi ih se moglo pravovremeno kontrolirati. Stoga je nužno da se upravo troškovima posveti velika pozornost.

Predmet i svrha ovog rada je računovodstvo troškova odnosno obrada samog teorijskog pojma kao i ostalih srodnih pojmova vezanih uz troškove kako bi se pobliže pojasnio ovaj segment računovodstva. Teorijski dio razradit će se i dopuniti kroz konkretan primjer poslovanja termi.

U radu se koriste metode deskripcije, analize i komparacije, a kroz grafikone i slike dodatno se objašnjava i prikazuje teorijski i praktični sadržaj. Izvori podataka koji se koriste za ovaj rad su preuzeti iz knjiga, članaka te internetskih izvora s ciljem prikupljanja što više informacija na navedenu problematiku rada.

Rad se sastoji iz 3 poglavlja. U prvom poglavlju pobliže se objašnjava pojam računovodstva troškova gdje se definira njegova svrha, cilj te povezanost i međuodnos sa ostalim dijelovima računovodstva sa kojim je ono usko povezano. Objašnjava se terminologija troškova kao i ostali pojmovi vezani uz njih, a koje je bitno razlikovati kako bi se u potpunosti razumio pojam samih troškova. Također, ono obrađuje i podjelu troškova koja je uvelike bitna jer poduzeće mora znati o kojim je točno troškovima riječ kako bi moglo odabrati metode za njihovo upravljanje. Metode upravljanja troškovima vrlo su bitne za optimalizaciju troškova te dobro poslovanje poduzeća, a one će također biti pobliže pojašnjene u sklopu prvog poglavlja. U drugom poglavlju objasniti će se specifičnosti poslovanja u termama, a teorija iznesena u prva dva poglavlja prezentirati će se na primjeru termi što će omogućiti lakše razumijevanje korištene

terminologije. Na kraju rada slijedi zaključak gdje su iznesena završna razmatranja autorice na temelju svih stečenih informacija i istraživanja tijekom pisanja ovog rada.

1. Računovodstvo troškova – pojam i sadržaj

Računovodstvo troškova je dio računovodstvenog informacijskog sustava namijenjenog prikupljanju, praćenju i evidentiranju troškova u poslovanju s ciljem pružanja ovih informacija prvenstveno internim korisnicima za potrebe odlučivanja.

Postoje brojne definicije i pojmovna određenja troškova upravo zbog različitih shvaćanja mnogih autora koji su obrađivali ovu tematiku te zbog što boljeg razumijevanja istog. Jedna od najčešćih definicija troškova je sljedeća: „Trošak je novčani izraz upotrijebljenih resursa koji se koriste u svrhu ostvarivanja određenog učinka ili postizanja specifičnog cilja.“¹ Dakle, kako bi se postigao određeni učinak potrebna je potrošnja određenih dobara i/ili usluga. Bitno je istaknuti kako troškovi ne predstavljaju nužno negativan pojam budući da se njihova vrijednost prenosi, odnosno rad ulaže s ciljem postizanja nečeg vrjednijeg. U suštini, troškovi predstavljaju određeno „uništenje“ ili „konzumiranje“ dobara u procesu proizvodnje kako bi se dobili još bolji i korisniji proizvodi ili učinci.

Pojmovi kao što su utrošak, izdatak, rashod i gubitak, često se povezuju uz pojam troška, ali često puta se i miješaju s pojmom troška iako oni ustvari imaju u potpunosti drugo značenje.

Utrošak predstavlja fizička ulaganja materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinaka, a izražava se u naturalnim jedinicama.² Utrošak je prirodni pokazatelj elemenata koji se u procesu proizvodnje potroše, a neki od elemenata su radni sati, sati korištenja strojeva i druge opreme, skladišna evidencija i ostalo.

Izdatak je povezan uz novac i definira se kao smanjenje novčanih sredstava odnosno odljev novca iz poslovnog subjekta.³ Bitne razlike između troškova i izdataka jesu vremenskog karaktera. Navedeno se odnosi na vrijeme plaćanja ili podmirivanja pojedine usluge jer ukoliko je usluga plaćena u isto vrijeme kada je i završena zaključuje se kako su u tom slučaju trošak i izdatak jednaki. Ukoliko je usluga plaćena prije njena završetka tj. unaprijed, zaključit će se to kao izdatak, a trošak će se obračunati kasnije.

Pod pojmom rashoda obuhvaćaju se svi troškovi prodanih proizvoda ili usluga. Rashodi se također definiraju i Međunarodnim standardima financijskog izvještavanja (MSFI). Nadalje, gubitak predstavlja negativan rezultat poslovanja te se ne definira kao trošak.

¹ American Institute of Certified Public Accountants. Committee on Terminology, “*Cost, expense and loss; accounting terminology bulletins*”, strana 41.

² <https://plaviured.hr/troskovi-u-poslovanju/>

³ <https://plaviured.hr/troskovi-u-poslovanju/>

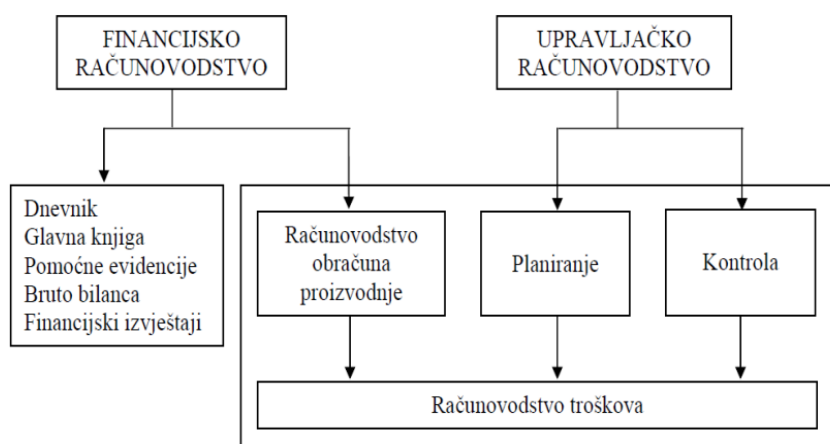
Osnovna svrha samog računovodstva je pružiti informacije donositeljima odluka koje su ključne za poslovno odlučivanje. Ono obuhvaća pripremu specifičnih računovodstvenih informacija sukladno informacijskim zahtjevima internih i eksternih korisnika.

Računovodstvo troškova usko je povezano sa upravljačkim računovodstvom koje obuhvaća pripremu i upotrebu računovodstvenih informacija za potrebe menadžmenta odnosno kako bi menadžerima pomogli u planiranju i kontroli poslovanja poduzeća te samom donošenju poslovnih odluka. Izvještaji upravljačkog računovodstva moraju sadržavati različite informacije koje u najboljoj mjeri zadovoljavaju potrebe donositelja odluka. Često se prikupljaju i uređuju informacije koje pomažu menadžerima kod donošenja specifičnih poslovnih odluka.

Mnogo puta upravljački računovođe, osim računovodstvenih informacija, moraju koristiti informacije koje se prikupljaju iz drugih izvora unutar i izvan poduzeća, a ne odnose se na računovodstvo. Mnogi izvještaji upravljačkog računovodstva sadrže veliku količinu informacija o troškovima potrebnih prilikom praćenja poslovanja, ali i izrade prognoze budućih poslovnih rezultata. Prognoza prihoda od prodaje multinacionalne korporacije, međutim, može zahtijevati istraživanje tržišta, pretpostavke o budućim ekonomskim uvjetima, razumijevanje ugovora o međunarodnoj razmjeni i bliskost s brojnim stranim kulturama.⁴

Na slici u nastavku prikazana je funkcionalna struktura računovodstva iz koje se može vidjeti odnos računovodstva troškova s drugim područjima računovodstva.

Slika 1. Funkcionalna struktura računovodstva



Izvor: Gulin, Perčević, Financijsko računovodstvo, strana 6.

⁴ Meigs, Meigs, Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja, strana 986.

Iz slike se može vidjeti kako je računovodstvo troškova povezano s financijskim i upravljačkim računovodstvom. Računovodstvo troškova preuzima sve potrebne podatke iz financijskog računovodstva koje su vezane uz troškove te ih dalje detaljnije raščlanjuje. Zatim navedene podatke kvalificira kao računovodstvene informacije koje su neophodne za upravljanje u sklopu upravljačkog računovodstva.

Budući da se svako donošenje odluka u poduzeću velikim dijelom temelji na troškovima jer bez njih nije moguće učinkovito upravljati poduzećem, računovodstvo troškova stoga ima velik značaj u osiguranju informacija vezanim uz troškove.

Postoji više načina obuhvaćanja troškova, no naglasak je na obuhvaćanju troškova poslovanja prema mjestima njihova nastanka, prema reagiranju na stupanj zaposlenosti, prema nositeljima troškova i slično.

Računovodstvo troškova sastavni je dio internog obračuna, a njegov primarni zadatak je preuzimanje svih aktivnosti iz financijskog računovodstva koje se odnose na evidentiranje troškova, posebice prirodnih vrsta troškova, obračuni troškova kroz različite metode i sisteme te njihova daljnja obrada koja će uvelike pomoći menadžmentu u planiranju i kontroliranju budućih aktivnosti poduzeća.

Ono obuhvaća interni sustav evidencije te omogućuje kontrolu i analizu troškova namijenjenu potrebama internih korisnika. Za planiranje i kontroliranje aktivnosti poduzeća, menadžmentu su potrebne sve informacije o nastalim troškovima poslovnih aktivnosti. Upravo te informacije su od velike koristi za menadžment obzirom da temeljem njih prati i upravlja poslovanjem tj. procjenjuje i utvrđuje profitabilnost pojedinih aktivnosti poduzeća i efikasnost rada svakog pojedinog odjela.

Računovodstveni koncepti i praksa koji se odnose na mjerenje troškova izvođenja različitih poslovnih aktivnosti i mjerenje troškova proizvodnje raznih proizvoda nazivamo računovodstvo troškova.⁵ U slučaju da poduzeće proizvodi više različitih proizvoda, računovodstveni sustav takvog poduzeća trebao bi osigurati zasebne informacije o troškovima koji nastaju u proizvodnji svakog proizvoda ili grupe proizvoda, kao i o troškovima nastalim u dijelu ostalih poslovnih aktivnosti.

Troškovno računovodstvo odnosi se na skup pravila i procedura koje osiguravaju raspodjelu troškova i prihoda po pojedinim aktivnostima na usluge, posebno uzimajući u obzir troškove

⁵ Meigs, Meigs, Računovodstvo: temelj poslovnog odlučivanja, strana 988.

koji se mogu izravno pripisati određenoj usluzi ili proizvodu – izravne troškove, i troškove koji se ne mogu izravno pripisati određenoj usluzi ili proizvodu - neizravne troškove.⁶ Sustav troškovnog računovodstva omogućuje objektivni mehanizam praćenja troškova što onda naposljetku rezultira jasnim odnosom troška i cijene svake usluge.

1.1. Vrste troškova

Troškove je potrebno razlikovati prema više kriterija jer svaki od njih ima svoju funkciju i svrhu temeljem koje kojom menadžeri donose poslovne odluke, a informacije povezane uz troškove vrlo su važne u svakom poduzeću, poslovnoj jedinici odnosno pojedinom proizvodu ili usluzi poduzeća. Prije svega, važne su za poslovno odlučivanje te je sa time povezano kvalitetno upravljanje samim troškovima koji nastaju prilikom izvođenja aktivnosti.

U nastavku slijedi prikaz svih kategorija vrsti troškova.

Slika 2. Vrste troškova

Rb.	Kriterij	Vrsta troškova
I.	Troškovi prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku (prirodni troškovi)	1. Troškovi trajne imovine 2. Troškovi tekuće imovine 3. Troškovi rada 4. Troškovi usluga 5. Ostali troškovi
II.	Troškovi prema načinu obuhvaćanja Po poslovnim funkcijama (funkcionalni troškovi)	1. Troškovi planiranja, konstrukcije i projektiranja. 2. Troškovi pripreme rada 3. Troškovi neposredne proizvodnje 4. Troškovi nabave, prodaje, distribucije, uskladištenja. 5. Troškovi financijskog poslovanja 6. Troškovi kontrole
III.	Troškovi prema segmentu (centrima odgovornosti) i mjestima troška	1. Troškovi segmenta (proizvoda, organizacijske jedinice, zemljopisnog segmenta), 2. Troškovi: profitnog centra, troškovnog centra, prihodnog centra, investicijskog centra 3. Troškovi po mjestima troška
IV.	Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje	1. Direktni (izravni) pojedinačni ili troškovi izrade 2. Indirektni (neizravni) opći ili režijski troškovi
V.	Troškovi prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (prema dinamičnosti)	1. Fiksni troškovi (apsolutno fiksni i relativno fiksni) 2. Varijabilni troškovi (progressivni, proporcionalni i regresivni)
VI.	Troškovi prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju i mogućnosti kontrole	1. Kontrolabilni (mogućnost kontrole znatna) 2. Nekontrolabilni (mogućnost kontrole neznatna)
VII.	Troškovi s obzirom na utjecaj na poslovni rezultat	1. Pozitivni troškovi 2. Negativni troškovi
VIII.	Troškovi prema ulaganju u poslovni proces	1. Primarni troškovi (prvi put ulaze u proces) 2. Sekundarni troškovi (više puta ulaze u proces)
IX.	Troškovi prema doprinosu kvaliteti	1. Troškovi za kvalitetu (troškovi preventivne i troškovi ispitivanja) 2. Troškovi zbog (ne)kvalitete (troškovi unutarnjih propusta i propusta uočenih nakon isporuke)

Izvor: Majcen, Troškovi u teoriji i praksi, strana 38.

⁶<https://www.hakom.hr/UserDocsImages/2020/posta/Naputak%20za%20ra%C4%8Dunovodstveno%20razdvajanje%20i%20tro%C5%A1kovno%20ra%C4%8Dunovodstvo-20200305%20pdf.pdf>

Na slici su predstavljene sve kategorije vrsti troškova koje se mogu koristiti prilikom sastavljanja izvještaja o troškovima za potrebe menadžmenta kako bi na temelju njih mogli donositi poslovne odluke. U nastavku se obrađuju neke od značajnih kategorija vrsti troškova i to: troškovi prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku, prema reagiranju na stupanj aktivnosti, prema mjestima nastanka i prema načinu raspoređivanja na nositelje.

1.1.1. Troškovi prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku

Troškovi po pojavnom obliku ili prema prirodnoj vrsti predstavljaju sve troškove koji su utrošeni u procesu rada, poput rada ljudi s različitih osnova, radnih sata, energije i sličnog, odnosno oni su razlog nastajanja troškova. Prirodni se troškovi dijele na troškove rada, troškove trajne imovine, tekuće imovine, troškove usluga te ostali troškove.

Troškovi rada odnose se zapravo na trošak rada zaposlenih. Ova vrsta troškova vrlo je značajna u poduzećima koja se bave proizvodnjom budući da takva vrsta poduzeća uvijek zahtijeva i veći broj radnika, a to je tako i kod poduzeća koja se bave uslužnim djelatnostima. Također, ova vrsta troškova ima značajnu ulogu u formiranju cijene proizvoda. Ovdje ubrajamo, primjerice, plaće za rad, troškove poreza, prireza, doprinosa i razne druge naknade za rad te koje je prilikom izrade plaća potrebne obračunati te ostale troškove zaposlenih kao što su prijevoz, osposobljavanje za rad, razne oblike edukacija i drugo.

Troškovi trajne imovine odnosno troškovi sredstava za rad nastaju tako što upotrebom sredstava za rad, tijekom određenog vremenskog perioda, ona gube na svojoj vrijednosti što se zatim izražava pojmom amortizacije i deprecijacije. Amortizacija je tehnika koja se koristi za utvrđivanje gubitka u vrijednosti dugotrajne materijalne imovine uslijed korištenja, trošenja i starosti ili promjene tržišnih uvjeta.⁷ Deprecijacija je pad vrijednosti domaće valute u odnosu na stranu valutu na deviznom tržištu uzrokovana odnosom ponude i potražnje za valutom.⁸ Uz amortizaciju i deprecijaciju, u ove se troškove još ubrajaju i troškovi tekućeg i investicijskog održavanja.

Troškovi tekuće imovine odnosno troškovi predmeta rada ključan su faktor za sami proces rada. U procesu proizvodnje predstavljaju osnovu budućeg proizvoda odnosno predstavljaju materijale ili sirovine koji se koriste za izradu novih proizvoda.

⁷ <https://hr.gadget-info.com/difference-between-depreciation>

⁸ <https://finance.hr/devalvacija-prilika-za-povecanje-konkurentnosti-ili-dugova/>

U *troškove usluga* ubrajamo troškove prijevoza, bankovne i financijske usluge, pravne, zdravstvenu zaštitu, poštanske, komunalne usluge te usluge servisiranja instalacija, opreme i drugo.

Ostali troškovi odnose se na poreze, carine, doprinose i ostale troškove unutar zakonske regulative. Ovdje spadaju i troškovi koji proizlaze iz ugovora koje poduzeće ima s drugima, a kao primjer možemo navesti kamate te najmnine. Također, tu možemo još dodati premije, provizije, naknade te sve ostalo u svrhu pribavljanja financijskih sredstava za poduzeće.

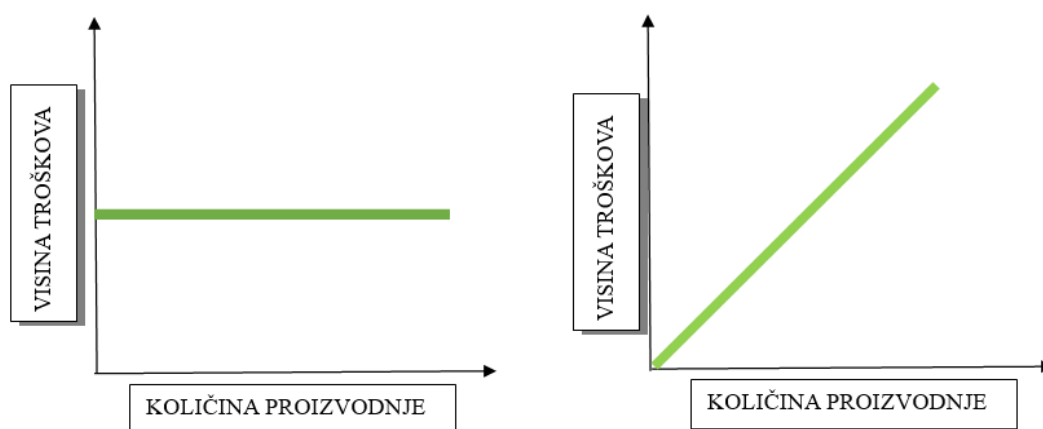
1.1.2. Troškovi prema reagiranju na stupanj aktivnosti

Troškovi prema reagiranju na stupanj aktivnosti razlikuju: fiksne, varijabilne i mješovite troškove.

Fiksni troškovi definiraju se kao oni troškovi koji ostaju isti bez obzira na promjene aktivnosti poslovanja. Neki od primjera fiksnih troškova su amortizacija, troškovi najmnine, trošak najma opreme, trošak obvezne pričuve, naknade troškova energenata tj. električne energije, vode, plina, troškovi vezani uz korištenje toplinske mreže i odvoz komunalnog otpada, trošak interneta i fiksne telefonske linije, trošak usluge knjigovodstvenog servisa i drugo.

Na grafičkom prikazu u nastavku prikazuje se kretanje ukupnih i prosječnih fiksnih troškova. Na prvom grafu prikazano je kretanje fiksnih troškova koji ostaju isti bez obzira na promjene aktivnosti, a na drugom grafu prikazano je kretanje fiksnih troškova po jedinici učinka odnosno po jedinici proizvedenih proizvoda.

Grafikon 1. Kretanje fiksnih troškova



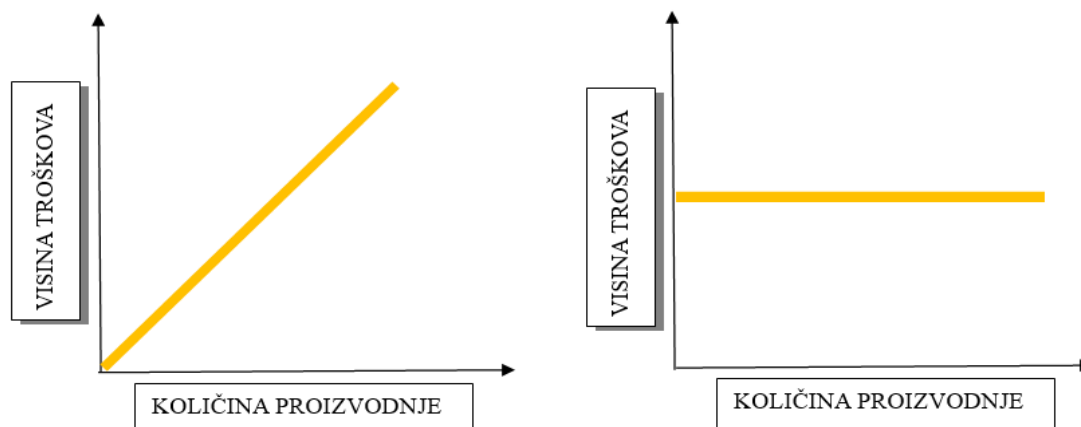
Izvor: izrada autorice prema <https://policonomics.com/typology-of-costs/>

Zahvaljujući nepromijenjivosti njihovog ukupnog iznosa i promijenjivosti stupnja zaposlenosti odnosno iskorištenja kapaciteta, prosječni fiksni troškovi po jedinici učinka, odnosno jedinici proizvedenih proizvoda su promijenjivi.⁹ Pri porastu obujma aktivnosti poslovanja odnosno kada je količina proizvodnje veća, fiksni troškovi opadaju te ih nazivamo degresivnima. Također, postoji i obrnuta situacija gdje kod manje količine proizvodnje fiksni troškovi rastu stoga ih nazivamo progresivnima.

Varijabilni troškovi se mijenjaju tj. rastu ili padaju u ukupnom iznosu s promjenom stupnja aktivnosti poslovanja kao što su primjerice troškovi zaposlenika, sirovina, energije i sličnog. Proporcionalno-varijabilni troškovi mijenjaju se isto kao i promjena stupnja aktivnosti poslovanja u odnosu na progresivno-varijabilne troškove koje karakterizira brži rast od promjene stupnja aktivnosti poslovanja, a degresivno-varijabilne troškove karakterizira sporiji rast.

Grafički prikaz u nastavku prikazuje kretanje varijabilnih troškova gdje su na prvom grafu prikazani varijabilni troškovi koji se mijenjaju s promjenom aktivnosti poslovanja, a na drugom su grafu prikazani proporcionalno-varijabilni troškovi odnosno troškovi po jedinici učinka tj. proizvoda.

Grafikon 2. Kretanje varijabilnih troškova



Izvor: izrada autorice prema <https://policonomics.com/typology-of-costs/>

Mješoviti troškovi specifični su po tome što posjeduju karakteristike i fiksnih i varijabilnih troškova. Oni su zapravo varijabilni troškovi s fiksnom karakteristikom odnosno fiksni troškovi s karakteristikom varijabilnih troškova. Klasičan primjer mješovitih troškova jest trošak

⁹ Kapić, Računovodstvo II izdanje, 336.strana

telefona budući da trošak telefona ima fiksni mjesečni iznos koji osoba mora platiti te varijabilni iznos koji se mijenja ovisno o potrošnji.

1.1.3. Troškovi prema mjestima nastanka

Prilikom donošenja poslovnih odluka, informacija o tome gdje točno nastaju određeni troškovi, vrlo je bitna te je ova podjela troškova jedna je od ključnih stavki koju treba definirati da bi se mogao objasniti njihov utjecaj na proces rada odnosno kako bi se moglo otkriti mjesto gdje nastaju prekomjereni troškovi.

Mjesto troška označava prostorne dijelove poduzeća u kojima nastaju troškovi koji su potrebni za djelatnost poduzeća, a vrlo je važno pravilno ga detektirati kako bi poduzeće moglo ustanoviti podrijetlo nastanka troška. Odnosi se na određene dijelove poduzeća kao što su razni odjeli, skladišta, sektori i ostalo te ovisi o djelatnosti kojom se poduzeće bavi. U suštini, poduzeća koriste mjesta troška kako bi detaljnije analizirala izvor troškova te kako bi mogla procijeniti koja mjesta troška stvaraju više odnosno manje troškova te kako bi se moglo njima lakše upravljati.

Utvrđivanje troškova po mjestima njihova nastanka daje poduzeću mogućnost kontroliranja i analiziranja istih kao i poticanje zaposlenih na veću produktivnost rada te na samo smanjenje troškova. Povećanom produktivnošću i smanjenjem troškova, radnici pridonose ekonomskom uspjehu poduzeća. Također, vrlo je važno utvrditi troškove po mjestima njihova nastanka kako bi se stvorila mogućnost za obračun troškova po nosiocima.

Troškove po mjestima nastanka dijelimo na troškove izrade i režijske troškove. U procesu proizvodnje nastaju troškovi izrade u koje ubrajamo troškove materijala, energije, zaposlenih i troškove sredstava za rad. U pripremnoj i završnoj fazi procesa proizvodnje nastaju režijski troškovi. U režijske troškove ubrajmo, primjerice, troškove tehničke kontrole, troškove tehnološke energije, kamate na tuđi kapital, putne troškove i dnevnice te troškove održavanja i čišćenja.

1.1.4. Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje

Raspored troškova prema mjestima nastanka predstavlja prvi korak sistematizacije troškova nakon čega slijedi raspoređivanje troškova na nositelje koje predstavlja drugi korak. Tako se svakom mjestu troška može pripisati njegovog nositelja u obliku određenog proizvoda ili usluge. Uzrok nastanka troška može se pripisati bilo kojem indikatoru koji ima određeni utjecaj na troškove kao što je na primjer fond odrađenih sati zaposlenika ili prihod od prodaje. Kod

rasporeda troškova na nositelje, troškovi se povezuju na proizvode zbog kojih su uopće nastali te se u tom segmentu troškovi dijele na direktne i indirektne.

Direktne troškove može se direktno povezati sa određenim proizvodom ili uslugom odnosno njenim nastankom. Direktni trošak je onaj trošak koji se može dovesti u izravnu vezu s nositeljem troška koji ga je izazvao. U direktne troškove ubrajaju se troškovi direktnih stranih usluga, direktne radne snage, troškovi sredstava za rad te troškovi materijala koji su korišteni za izradu određenih proizvoda ili realizaciju usluge.

Indirektni troškovi definiraju se kao troškovi koji se ne mogu pratiti odnosno povezati s nositeljem troška. U trenutku nastajanja ne mogu se povezati uz pojedini proizvod budući da nastaju kao zajednički troškovi za više mjesta u jednom poduzeću. U indirektno troškove ubrajaju se: troškovi režijskog materijala, troškovi održavanja, energije, amortizacije te transporta.

1.2. Metode upravljanja troškovima

Računovodstvo ima za zadatak pružiti menadžmentu poduzeća pravovremene i kvalitetne informacije o proizvodima koje to poduzeće proizvodi te o njihovoj profitabilnosti. Na temelju tih informacija, menadžment će donijeti poslovne odluke koje će na posljetku utjecati na maksimizaciju profita. Ukoliko su pružene informacije nekvalitetne, posljedice donošenih poslovnih odluka mogu biti katastrofalne za poduzeće. Upravo iz tog razloga potrebno je da pružene informacije budu pravovremene, točne, precizne odnosno kvalitetne te se one koriste povezane s različitim metodama upravljanja troškovima.

U svakom poduzeću prilikom obavljanja raznih aktivnosti i samog poslovanja nastaju troškovi. Ono što je nemoguće jest suzbiti sve troškove koji nastaju, a također poduzeće ne može niti poslovati ukoliko oni ne nastaju. Za menadžment je od velike važnosti optimizacija troškova kako bi se oni mogli minimizirati u svrhu ostvarivanja željenog rezultata poslovanja. Menadžment također mora imati sve potrebne informacije koji su sve troškovi bitni odnosno nužni za poslovanje poduzeća, koje troškove može smanjiti te na posljetku koliki bi oni uopće trebali biti. Upravo iz tog razloga je od ključne važnosti da se koriste različite metode i načini raspoređivanja troškova kako bi se njima moglo upravljati.

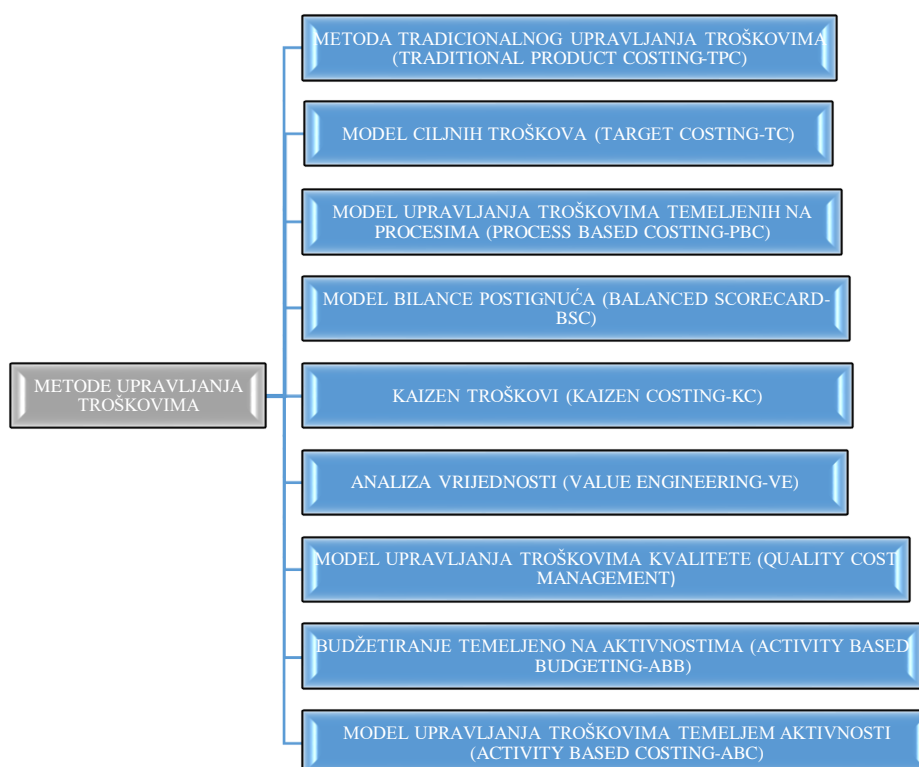
Upravljanje troškovima odnosno *Cost Management* najveću pažnju pridaje optimizaciji troškova te je ključno za uspješno vođenje poslovanja poduzeća. Ono uključuje sve aktivnosti menadžmenta koje su vezane uz planiranje, kontroliranje i racionalizaciju troškova, kako u

kratkoročnom pogledu tako i u dugoročnom. Upravljanje troškovima omogućuje ostvarivanje dobrih poslovnih rezultata uz što niže troškove, no bez negativnih posljedica na poslovanje. Kako bi se efikasno upravljalo troškovima vrlo je važno znati jedinični trošak svakog proizvoda ili usluge koju poduzeće pruža jer se na taj način najbolje utječe na njihovu profitabilnost.

Za primjer je moguće uzeti troškove jednog lanca hotela gdje se pojavljuju različiti troškovi po prirodnoj vrsti kao što su troškovi najma, održavanja, energije, administracije, zaposlenika i slično. Ukoliko takav jedan hotelski lanac želi smanjiti svoje troškove može se odlučiti za smanjenje troškova električne energije koji zauzimaju veliki dio u ukupnim troškovima. Takva će odluka pridonijeti smanjenju troškova što će utjecati na veći financijski dobitak, a samim time i usluga tog hotela postat će profitabilnija, no u tom slučaju može doći do smanjenja kvalitete te usluge čemu treba pridati veliku pažnju kod donošenja odluka o smanjenju troškova. Ukoliko se kvaliteta usluge smanji, poduzeće bi moglo izgubiti svoje kupce, a time i sami profit stoga pri odlučivanju o smanjenju troškova svakako treba voditi računa o tome da kvaliteta usluge ostane nepromijenjena.

Menadžment koristi razne metode upravljanja troškovima kako bi mogao pronaći najbolje rješenje za njihovu optimizaciju te općenito za donošenje poslovnih odluka. Metode upravljanja troškovima prikazane su na sljedećoj slici.

Slika 3. Metode upravljanja troškovima



Izvor: izrada autorice prema Vidas, Petrović, Bedeković, Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti

Model tradicionalnog upravljanja troškovima (Traditional product costing-TPC) zasigurno je jedan od najstarijih modela upravljanja troškovima koji se primjenjuje u poslovnim poduzećima više od jednog stoljeća. Troškovi su kod ovog modela kategorizirani u više skupina kao što su troškovi izravnog materijala, izravnog rada, proizvodne, prometne i upravne režije.¹⁰ Ovaj tradicionalni model daje odgovor menadžmentu gdje je zapravo određeni trošak nastao. Nastoji obuhvatiti troškove izravnog rada i materijala dok se troškovi režije kategoriziraju kao pridodani troškovi. Metoda je često korištena kao jedan od glavnih modela upravljanja troškova, no ima znatne nedostatke. Ne uspijeva u potpunosti zadovoljiti potrebe za poslovnim odlučivanjem i donošenjem strateških odluka poduzeća. Pruža informacije čiji je karakter kratkoročnog vijeka te se informacije dobivene ovom metodom mogu upotrijebiti podosta ograničeno. Također, nije dovoljno dinamična te u nedovoljnoj mjeri uvažava samo tržište.

Model ciljnih troškova (Target Costing-TC) omogućuje promjene u strukturi poslovanja na način da postiže smanjenje troškova poslovanja te održava profitabilnost proizvoda ili usluga koje određeno poduzeće nudi tržištu. Tradicionalno, smanjenje troškova i kontrola troškova aktivnosti usmjerena je na fazu proizvodnje, a ne toliko na dizajn i fazu razvoja proizvoda.

¹⁰ Pavlović, Škrtić, Mikroekonomika, str. 102

Stoga je model ciljnih troškova efektivna menadžment metoda kojom se upravljaju i kontroliraju troškovi životnog ciklusa proizvoda u fazi njegova razvoja i dizajna.

Slika 4. Izračun ciljnih troškova



Izvor: izrada autorice prema Hussein, „Prakse obračuna ciljnih troškova: pregled literature“, strana 34.

Navedeni izračun daje uvid u proces odlučivanja o ciljnim troškovima odnosno o mogućnosti snižavanja troškova ovom metodom s time da se uzimaju u obzir zahtjevi tržišta. Dobiveni ciljni troškovi trebali bi biti odraz zahtjeva tržišta odnosno kupca te bi njihove želje i potrebe trebale biti na prvom mjestu. Prodajnom cijenom, poduzeće mora ostvariti željeni profit i konkurirati na tržištu kako bi ga osvojio.

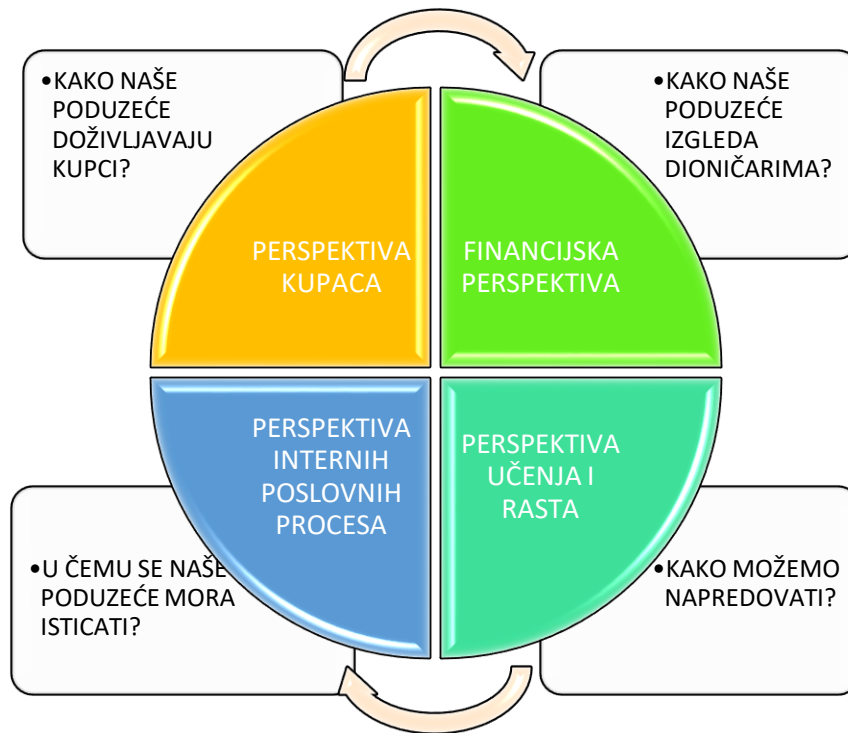
Uspjeh metode ciljnih troškova uvelike ovisi o vjerodostojnim informacijama prikupljenima s tržišta. Stoga, odjel nabave igra jednu od glavnih uloga u povezivanju ciljeva ove metode sa željama kupaca i zahtjevima tržišta kroz interaktivno uključivanje dobavljača.

Model bilance postignuća (Balanced Scorecard-BSC) izvorno je bio namijenjen za profitne organizacije, no kasnije je prilagođen i za neprofitne organizacije i vladine agencije. Njen nastanak polazi od ideje promatranja strateških mjera uz tradicionalne financijske mjere kako bi se dobio uravnoteženiji prikaz učinka.¹¹ Ključna prednost njezine primjene leži u tome što poduzećima daje način da povežu razne komponente strateškog planiranja i upravljanja kako bi postojala vidljiva veza između projekata na kojima ljudi rade, praćenja njihovog uspjeha, strateških ciljeva poduzeća te misije, vizije i strategije koja se želi postići.

Model bilance postignuća nalaže da poduzeće slijedi četiri ključna područja, a to su financijska perspektiva, perspektiva kupaca, internih poslovnih procesa i perspektiva učenja i rasta što je prikazano na slici u nastavku.

¹¹ <https://balancedscorecard.org/bsc-basics-overview/>

Slika 5. Ključna područja modela bilance postignuća



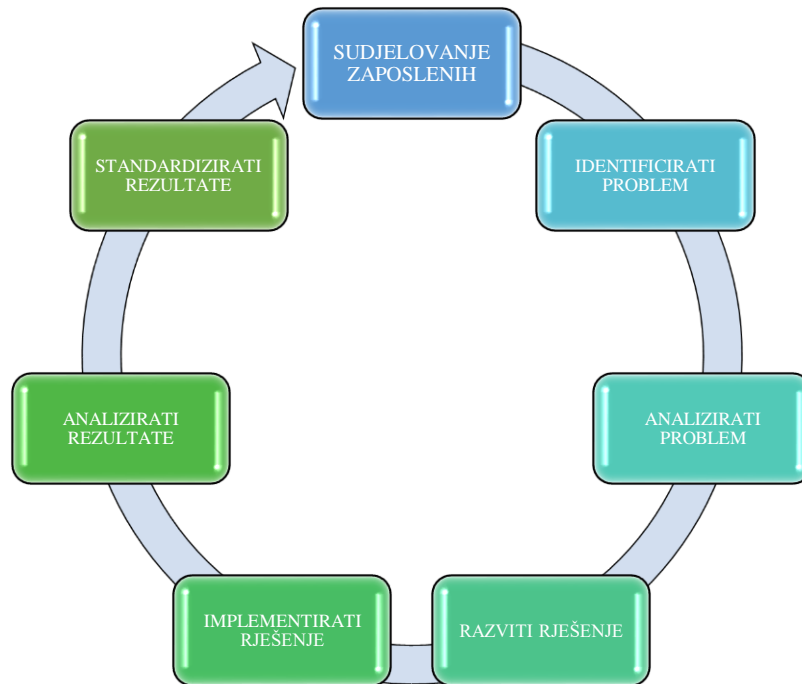
Izvor: izrada autorice prema <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2>

Kod financijske perspektive, cilj poduzeća je osigurati povrat uloženih sredstava i upravljati ključnim rizicima poslovanja. Za postizanje tih ciljeva, poduzeće može uvesti nove proizvode ili usluge, poboljšati trenutne usluge poduzeća te smanjiti troškove poslovanja. Na profitabilnost poduzeća uvelike može utjecati zadovoljstvo kupca te je ono najveći pokazatelj uspješnosti poslovanja. Interni procesi poduzeća govore koliko dobro poduzeće radi, a bilanca postignuća ovdje može pomoći na način da stavi u perspektivu mjere i ciljeve kojima će poslovanje poduzeća postati učinkovitije. Konkurencija zahtjeva kontinuirano poboljšavanje postojećeg te uvođenje novih proizvoda s boljim i novijim mogućnostima, a to je ono što se želi naglasiti perspektivom učenja i rasta. Ovdje se želi istaknuti i važnost ulaganja u zaposlene te njihovo učenje i obrazovanje, razvijanje vještina i sposobnosti kako bi mogli pridonijeti uspjehu poduzeća.

Kaizen troškovi (Kaizen Costing-KC) jesu metoda koja je usredotočena na smanjenje troškova na temelju kvalitete, produktivnosti i odnosa između uprave i radne snage. Stoga, poboljšanje se mora stvarati i implementirati svaki dan kako bi se smanjili troškovi organizacije, a istovremeno povećala produktivnost i kvaliteta. Smanjenje troškova, u svakom slučaju, mora biti usklađeno sa stvaranjem vrijednosti.

Fokusirana je na vrijednost i profitabilnost faze proizvodnje i novih i postojećih proizvoda. Temelji se na unošenju malih promjena kao što je smanjenje otpada, poboljšanje produktivnosti, sigurnosti i djelotvornosti. Smanjenje otpada odnosi se na eliminaciju svih nepotrebnih aktivnosti kao što su čekanje, neophodni koraci i slično, a takva eliminacija vodi smanjenju troškova i povećanju produktivnosti.

Slika 6. Proces Kaizen troškova



Izvor: izrada autorice prema <https://kontoprom.com/?strana=novosti&broj=266>

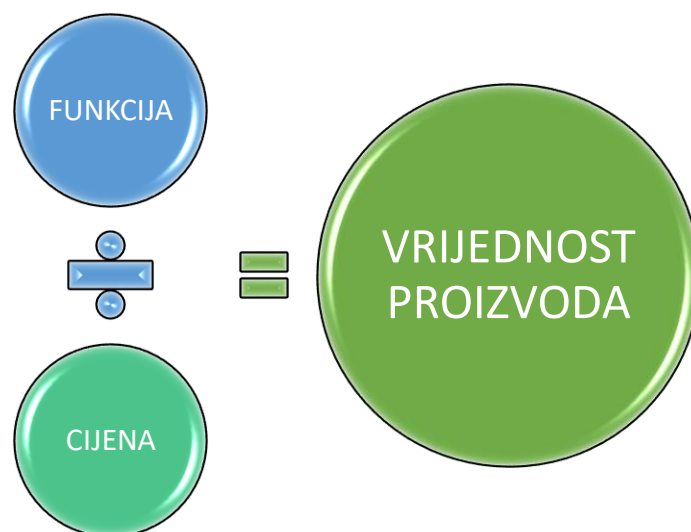
Zaposlenici i kupci kod ove metode imaju velik utjecaj. Uključenost zaposlenih u cjelokupni proces rada od velikog je značaja jer svaki radnik posjeduje vrijedne i jedinstvene ideje te je davanje ideja i prijedloga poticano. Zadovoljstvo kupaca je, naravno, na prvom mjestu. Poduzeće treba razumijeti potrebe i zahtjeve kupaca kako bi napravljeni proizvodi izazvali što veće zadovoljstvo te kako bi ih se moglo poboljšati sukladno njihovim željama.

Model upravljanja troškovima temeljenih na procesima (Process Based Costing-PBC) metoda je u kojoj proizvodi prolaze kroz više procesa. Troškovi se dodjeljuju pojedinačnim procesima, u prosjeku prema broju jedinica proizvedenih tijekom navedenog razdoblja. Ukoliko je više procesa uključeno u proizvodnju jednog proizvoda dolazi do pitanja koji je proces stvorio trošak. Ova metoda pomaže u davanju odgovora na to pitanje tako da identificira pojedine troškove dodjeljene svakom procesu što zatim omogućuje menadžmentu daljnje odlučivanje. Poduzeće može koristiti danu metodu za utvrđivanje relevantnih troškova, direktnih i

indirektnih, za svaki proces. Uobičajeno se koristi u proizvodnim jedinicama kao što su papir, čelik, sapuni, lijekovi, biljna ulja, boje, guma, kemikalije i slično.

Analiza vrijednosti (Value engineering-VE) odnosno njezin koncept razvio se 1940-ih usred Drugog svjetskog rata.¹² Zbog rata, nabavni inženjer Lawrence Miles i drugi tražili su zamjene za materijale i komponente jer ih je kronično nedostajalo. Često se pokazalo da te zamjene smanjuju troškove i daju jednake ili bolje performanse. Miles je definirao vrijednost proizvoda kao omjer dva elementa, funkcije i cijene. Omjer funkcije i troška implicira da se vrijednost proizvoda može povećati ili poboljšanjem njegove funkcije ili smanjenjem njegove cijene.

Slika 7. Formula za vrijednost proizvoda



Izvor: izrada autorice prema <https://www.investopedia.com/terms/v/value-engineering.asp#:~:text=Value%20engineering%20is%20the%20review,taking%20away%20from%20its%20purpose>

Konačna formula za vrijednost često se definira kao funkcija podijeljena s troškom pri čemu analiza vrijednosti nastoji maksimizirati funkciju uz minimiziranje troškova. Vrijednost proizvoda definirana je kao najisplativiji način proizvodnje predmeta bez oduzimanja njegove namjene. Ova metoda promiče zamjenu materijala i metoda jeftinijim alternativama, a da to ne utječe na funkcionalnost.

Model upravljanja troškovima kvalitete (Quality Cost Management-QCM) karakterizira upravljanje ukupnim troškovima poduzeća te se bavi utvrđivanjem i optimizacijom troškova kvalitete. Troškovi kvalitete povezani su sa sprječavanjem, otkrivanjem i otklanjanjem

¹² <https://www.investopedia.com/terms/v/value-engineering.asp#:~:text=Value%20engineering%20is%20the%20review,taking%20away%20from%20its%20purpose>.

problema povezanih s kvalitetom proizvoda.¹³ Nastaju prilikom pokušaja osiguravanja odgovarajuće kvalitete, ali i kod gubitaka kada ona nije postignuta. Ublažavanje problema s kvalitetom može uvelike povećati profitabilnost poslovanja poduzeća, a to je ujedno i način zadržavanja postojećih i privlačenje novih kupaca. Ovom metodom želi se postići najoptimalniji odnos između ukupnih troškova kvalitete i razine kvalitete koje određeno poduzeće nudi kupcima kako bi zadovoljilo njihove želje i potrebe.

Budžetiranje temeljeno na aktivnostima (Activity Based Budgeting-ABB) model je koji je dizajniran obrnuto od ABC modela. Ovaj model otklanja poteškoće i pogreške tradicionalnih modela upravljanja troškovima. Za razliku od tradicionalnih modela, ABB model identificira bezvrijedne troškove, fokus stavlja na radno opterećenje i troškove procesa te mjeri temeljni uzrok nastanka nekog troška.

Model je usmjeren na planiranje aktivnosti koje su korisne za predstavljanje vrijednosti kupcima. Ovakav pristup bolji je od tradicionalnih metoda zbog veće usmjerenosti na kupce te veće motivacije članova poduzeća za poboljšanje procesa koji trebaju zadovoljiti potrebe kupaca. Također je i puno stroži od tradicionalnih modela budući da oni imaju tendenciju samo prilagođavanja prethodnih proračuna kako bi se uzeo u obzir poslovni razvoj. Shodno tome, svaka aktivnost u poduzeću koja uzrokuje trošak, pomno se ispituje zbog potencijalnih načina za stvaranje učinkovitosti te se zatim razvijaju proračuni na temelju tih rezultata.

Model omogućuje veću kontrolu nad procesom proračuna. Planiranje prihoda i rashoda odvija se na preciznoj razini koja pruža korisne detalje u vezi s raznim projekima. Omogućuje menadžmentu veću kontrolu nad procesom proračuna i usklađivanje proračuna s općim ciljevima poduzeća.¹⁴

Model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (Activity Based Costing-ABC) razvili su Cooper i Kaplan krajem 1980-ih godina kao svojevrsnu kritiku tradicionalnog računovodstva troškova.¹⁵ To je jedna od tehnika u okviru upravljačkog računovodstva koja omogućava utvrđivanje uzročno posljedičnih odnosa između troškova i usluga ili proizvoda.¹⁶ Prema ovoj metodi, proizvode i usluge promatramo kao slijed aktivnosti, a pod aktivnostima se

¹³ <https://www.accountingtools.com/articles/what-are-quality-costs.html>

¹⁴ <https://www.investopedia.com/terms/a/abb.asp>

¹⁵ Rogošić, Perica, Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metode, strana 154.

¹⁶ <https://www.hakom.hr/UserDocsImages/2020/posta/Naputak%20za%20ra%C4%8Dunovodstveno%20razdvajanje%20i%20tro%C5%A1kovno%20ra%C4%8Dunovodstvo-20200305%20pdf.pdf>

podrazumijevaju procesi koji su doveli do stvaranja određenog proizvoda ili usluge. Te aktivnosti zapravo daju vrijednost proizvodima te doprinose njihovoj kvaliteti, no pojavljuju se i one koje ne pridonose na isti način te je njih potrebno eliminirati. Upravo na taj način dolazi do smanjenja troškova bez da se utječe na kvalitetu proizvoda čime poduzeće može ostvariti i povećati konkurentsku prednost na tržištu.

Model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti otkriva poveznice između izvedbe određene aktivnosti i zahtjeva koje te aktivnosti postavljaju na resurse poduzeća tako da menadžmentu može dati jasniju sliku o tome kako proizvodi, kupci, objekti, regije ili kanali distribucije stvaraju prihode i troše resurse.¹⁷ Na taj način menadžment može usmjeriti pažnju na poboljšavanje aktivnosti.

Ključna prednost korištenja ove metode jest što daje korisne informacije o tome kako se novac troši, je li pojedini odjel isplativ te kako mjeriti odnosno usporediti svoje poduzeće s konkurencijom u cilju poboljšanja kvalitete. Nadalje, daje poticaj menadžmentu da procjeni učinkovitost i isplativost aktivnosti poduzeća, a to im pomaže u prepoznavanju aktivnosti koje će ispuniti ciljeve i strategiju poduzeća te zadovoljiti zahtjeve kupaca.

2. Specifičnosti računovodstva troškova u termama

Terme kao segment ponude hotelskih poduzeća specifične su jer kroz usluge smještaja, hrane i pića u svojoj ponudi nude i usluge koje su povezane sa termalnim izvorima. Kroz slijedeća potpoglavlja predstaviti će se i detaljnije obraditi koje su to specifičnosti termi, te sukladno tome predstaviti računovodstveni okvir poslovanja koji se razvio za potrebe termi te sami troškovi koji su karakteristični za terme.

2.1. Specifičnosti poslovanja u termama

Hotelijerstvo je djelatnost čiji su elementi proizvoda i usluge međusobno povezani i složeni.¹⁸ Hotel je objekt u kojemu se gostima obvezno pružaju usluge smještaja i doručka, a mogu se

¹⁷ Kumar, Mahto, "Trenutni trendovi primjene obračuna troškova temeljem aktivnosti", strana 11.

¹⁸ Peršić, Vlašić, Janković, "Importance of accounting information for increasing competitiveness of health-tourism – Case study Croatia", strana 12.

pružati i druge ugostiteljske usluge kojima se zadovoljavaju potrebe turista.¹⁹ Hotel se može definirati kao kompleksan, klasičan i reprezentativan ugostiteljski objekt.

Postoje različiti kriteriji klasifikacije razvrstavanja hotela, no smatra se kako je najbolji kriterij prema veličini budući da je taj podatak najjednostavniji za razumjeti te uspoređivati. Prema tome, hoteli se raspoređuju na male (do 100 soba), srednje velike (od 100 do 200 soba) i velike hotele (više od 200 soba).

Prema statistici Ministarstva turizma, hoteli se u Republici Hrvatskoj razvrstavaju na način prikazan na tablici u nastavku.

Tablica 1. Hoteli u Republici Hrvatskoj prema veličini

VRSTA HOTELA	UKUPNO OBJEKATA	BROJ SMJEŠTAJNIH JEDINICA
HOTELI S DVIJE ZVJEZDICE	30	2.353
HOTELI S TRI ZVJEZDICE	298	20.158
HOTELI S ČETIRI ZVJEZDICE	354	31.232
HOTELI S PET ZVJEZDICA	52	7.345
UKUPNO	734	61.088

Izvor: obrada autorice statističkom izvješću preuzetog s Državnog zavoda za statistiku

Iz tablice je vidljivo kako većina hotela u Republici Hrvatskoj pripada hotelima od 200 i više soba te se može zaključiti kako većinu hotela čine upravo veliki hoteli s četiri zvjezdice.

Poslovne odluke u hotelskim poduzećima vrlo su posebne prirode i razlikuju se od onih u drugim gospodarskim granama zbog posebnosti njihove djelatnosti. Hoteli rade u vrlo konkurentnom okruženju stoga je vrlo važno konstantno proučavati nove trendove i aktualnosti na tržištu te uzeti u obzir ekonomske, društvene i tehnološke promjene. Danas se trend međunarodnog turizma usredotočio na pronalazak alternativnih oblika turizma čije su karakteristike usluga ekološka prihvatljivost, aktivna rekreacija i autentičnost. Upravo iz tog razloga sve više ljudi posjećuje termalne izvore kako bi iskoristili terapijska i blagotvorna svojstva te uživali u zdravstvenim tretmanima u kombinaciji s drugim rekreacijskim i kulturnim aktivnostima.

Termalni turizam je alternativni oblik turizma koji se temelji na korištenju toplog izvora za sprečavanje i vraćanje tjelesnog i psihičkog zdravlja.²⁰ S vremenom se razvio korištenjem

¹⁹ https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_08_88_2723.html

²⁰ Radnić Alkier, Gračan, Fišter, „Repositioning of thermal spa tourism of north-west Croatia in accordance with the european thermal spa tourism trends“, strana 74.

novih tehnologija i aktivnosti povezanim s zdravstvenim i wellness uslugama kao što su sauna, masaža i druge tehnike opuštanja te nizom terapijskih i preventivnih tretmana. Smatra se oblikom turizma u kojem je vrlo bitno stručno i kontrolirano korištenje različitih ljekovitih činitelja, postupaka i programa fizičkih aktivnosti kako bi se očuvalo psihičko, fizičko i duhovno zdravlje turista s ciljem poboljšavanja kvalitete života. Temeljni činitelji termalnog turizma su termomineralne vode, klima, čistoća zraka, šetnice i staze, prirodno okruženje i ostalo.

Termalna lječilišta odnosno toplice bazirane su uglavnom na klasičnim i tradicionalnim terapijskim programima, no kontinuirano implementiraju nove, alternativne i moderne trendove poput indijskih, kineskih i istočnjačkih terapijskih metoda. Razne ponude poput vodenih parkova, centara ljepote i drugog, danas se sve češće nalaze u ponudi termalnih toplica.

Izvori termalne i mineralne vode temelj su medicinske ponude sjeverozapadne Hrvatske. Sva termalna lječilišta sjeverozapadne Hrvatske imaju organizirane medicinske programe koji su usmjereni prema liječenju i rehabilitaciji bolesnika te medicinskoj prevenciji bolesti. Temelj razvoja zdravstvenog turizma su prirodni i ljekoviti činitelji budući da danas sve više turista spoznaje važnost zdravlja i ono im daje motivaciju za putovanje.

Tablica u nastavku prikazuje smještajne kapacitete termi sjeverozapadne Hrvatske odnosno smještajni kapaciteti u samim termama i u njihovom okrugu.

Tablica 2. Smještajni kapaciteti termi sjeverozapadne Hrvatske

TERME	BROJ KREVETA
VARAŽDINSKE TOPLICE	973
KRAPINSKE TOPLICE	245
STUBIČKE TOPLICE	560
TERME JEZERČICA	108
TERME TUHELJ	231

Izvor: Radnic Alkier, Gračan, Fišter, „Repositioning of thermal spa tourism of north-west Croatia in accordance with the european thermal spa tourism trends“, strana 74.

Većina smještajnih kapaciteta prikazanih u tablici nalazi se unutar termalnih toplica te u većim gradovima u blizini terma. Sjeverozapadna Hrvatska raspolaže lošom smještajnom ponudom budući da ju uglavnom čine hoteli s tri zvjezdice te privatni smještaj u sobama što negativno utječe na privlačenje turista u termalne toplice. Unutar smještajnih kapaciteta turistima su na raspolaganju različiti sadržaji kao što su kuglane, fitness, streljane, stolni tenis, teniski tereni,

tereni za odbojku, rukomet i mini golf. Ponuda sadrži i velik broj planinskih staza koje su dobro uređene i adekvatno obilježene.

2.2. Računovodstveni sustavi izvješćivanja za terme

USALI (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry) predstavlja općeprihvaćeni standard praćenja rezultata poslovanja u svjetskom hotelijerstvu koji je namijenjen menadžerima, vlasnicima, investitorima te financijskim institucijama.²¹ Usmjeren je na praćenje i izvještavanje o svim vrstama prihoda i troškova po odjeljenjima odnosno segmentima u hotelu kao i na iskazivanje ključnih pokazatelja poslovanja pojedinog segmenta. Ove informacije pripremljene su u skladu sa specifičnom djelatnošću hotela, a obuhvaćaju odjel smještaja, prehrane i pića te ostale odjele u hotelu. Na ovaj način pripravljena izvješća omogućuju vanjsku upotrebu internih rezultata postignutih po segmentima, a menadžment na taj način ispunjava njihove informacijske zahtjeve za donošenje operativnih odluka i procjenu učinka.

Ovaj jedinstveni sustav od velikog je značaja za hotelijerstvo jer prije svega daje smjernice, ne samo računovodstvenim i financijskim stručnjacima za njihov svakodnevni rad, već i menadžerima, vlasnicima, poduzetnicima te svim internim i eksternim korisnicima računovodstvenih informacija. Uz smjernice, otklanja se broj pogrešaka ili manje poželjnih metoda izvješćivanja te se one mogu eliminirati.

Za potrebe primjene izvještavanja po segmentima u uslugama zdravstvenog turizma postoji standard USFRS (Uniform system of Financial Reporting for Spas) koji predstavlja prvi uspješno organiziran napor za uspostavljanje jedinstvenog okvira računovodstvenog sustava za lječilišnu industriju te uspostavu standardiziranih formata i klasifikacije računa za usmjeravanje korisnika u pripremi i prezentaciji financijskih izvješća.²² Unutarnji i vanjski korisnici, na taj način, mogu usporediti financijski položaj i operativne rezultate pojedinih objekata u zdravstveno-turističkoj djelatnosti.

Izvještavanje po segmentima, po standardima USFRS-a, ima 19 pratećih izvještaja a to su: masaža, njega kože, kosa, nokti, fitness, hrana i piće, zdravlje i wellness, članarine i naknade, maloprodaja, ostali operativni odjeli, zakupnine i drugi prihodi, pomoćni rad, neizravni

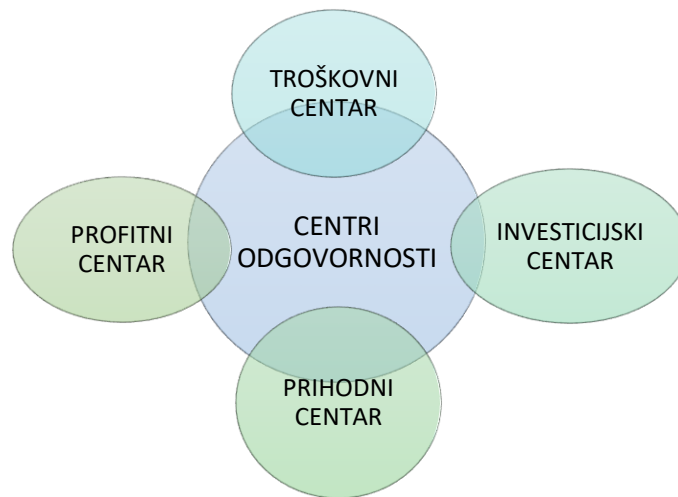
²¹ <https://www.hotelijer.hr/usali-standard-izvjestavanja-u-hotelijerstvu/>

²² Peršić, Vlašić, Janković, "Importance of accounting information for increasing competitiveness of health-tourism – Case study Croatia", strana 3.

operativni troškovi, administracija, marketing, održavanje objekata i komunalije, fiksni troškovi, savezni i državni porezi na dohodak te porezi na plaće i beneficije zaposlenika.²³

Kako bi se moglo izvještavati po segmentima unutar određenog poduzeća trebaju se odrediti centri odgovornosti. Na slici u nastavku prikazana je podjela centara odgovornosti kojima menadžment dobiva određenu odgovornost za ostvarene prihode, nastale troškove, uložena sredstva i slično.

Slika 8. Podjela centara odgovornosti



Izvor: obrada autorice prema <https://hr.mcfairbanks.com/1835-responsibility-center>

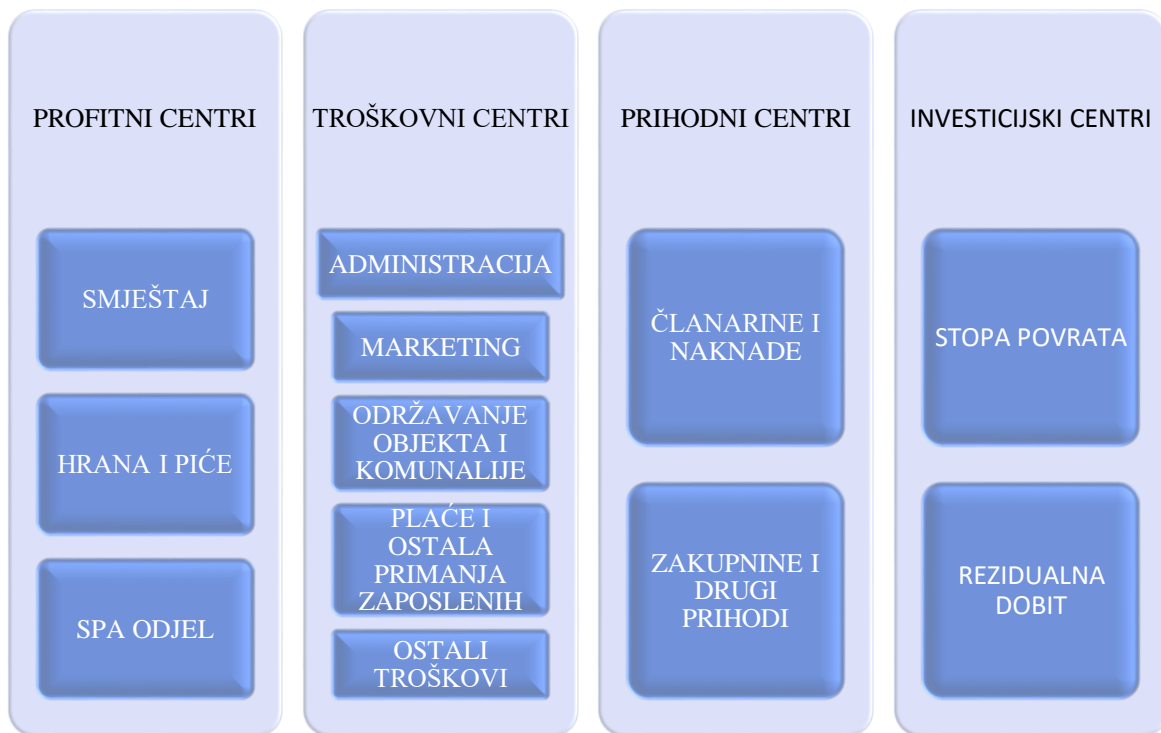
Centri odgovornosti sastoje se od troškovnih, profitnih, prihodnih i investicijskih centara. U troškovnim centrima potrebno je kontrolirati te opravdati visinu i strukturu nastalih troškova dok su profitni centri mjesta gdje se kontroliraju prihodi, troškovi i interni rezultati. Prihodni centri su ponajviše odgovorni za ostvarivanje prihoda od prodaje, a investicijski centri moraju promatrati dobit te povrat uložениh sredstava tijekom vremena. Svakom centru odgovornosti može se zaračunati mjesto troška gdje su nastali određeni troškovi koji su potrebni za djelatnost poduzeća.

Na razini centara odgovornosti upravljačko računovodstvo treba kvantitativno i kvalitativno pratiti prava, obveze, procese i ostvarene rezultate menadžmenta centara odgovornosti. Ono treba pripremiti proračune centara odgovornosti i osigurati podatke o rezultatima unutar njih te prezentirati izvještaje o uspjehu kao što su izvještaj o dobiti i odgovornosti.

²³ Ibidem

Na sljedećoj slici prikazana je podjela centara odgovornosti na primjeru termi, a svaki navedeni odjel ispod pojedinog centra odgovornosti označuje mjesto troška gdje nastaju troškovi koji su nužni za djelatnost poduzeća.

Slika 9. Podjela centara odgovornosti na primjeru termi



Izvor: obrada autorice prema http://www.untag-smd.ac.id/files/Perpustakaan_Digital_1/ACCOUNTING%20Cost%20Accounting%20%20-%20Traditions%20and%20Innovations,%204th%20edition.pdf

Kod svakog pojedinog centra odgovornosti nastaju određeni troškovi. U termama djeluje specifičan spa odjel unutar kojeg se pružaju, uglavnom, wellness usluge stoga taj odjel ima i značajno veću količinu nastalih troškova. Spa odjel obuhvaća usluge poput masaže, hidroterapije, pilinga i maska za tijelo i lice, specijalne tretmane za lice i tijelo, usluge depiliranja, njege kose i noktiju, usluge fitnessa te ostale wellness i zdravstvene usluge. Sve te usluge stvaraju troškove, a u njih također ulaze i razni troškovi zaposlenih kao što su plaće, edukacije te razne druge beneficije kao i oprema koja je potrebna za rad.

2.3. Računovodstvo troškova u termama

Industrija salona i toplica zahtijeva mnogo ekonomske odgovornosti. Menadžment mora točno i dosljedno mjeriti, nadzirati i upravljati učinkom svojeg poduzeća te vidjeti kakav je u usporedbi s konkurencijom unutar svoje industrije. Upravo iz tog razloga vrlo je bitno knjigovodstveno praćenje poslovanja koje obuhvaća evidentiranje poslovne knjige, praćenje rashoda, duga, izradu proračunskih tablica, korištenje knjigovodstvenog softvera za rezervacije te praćenje povrata poreza.

Svako poduzeće na mjesečnoj bazi ima fiksne i varijabilne troškove. Fiksni troškovi na primjeru termi su najamnina, komunalne usluge, oprema i zalihe te osiguranje.

Najmnina predstavlja velik trošak u termalnom turizmu. Mjesečna najamnina temelju se na veličini toplica i njihovoj lokaciji. Lokacija na kojoj se nalaze terme mora biti pomno izabrana kako bi imala što više prednosti za lječenje, a koje bi joj u isto vrijeme mogle doprinjeti povećanju prihoda. Vrlo je bitna i infrastruktura odnosno je li lokacija lako dostupna, ima li dovoljno parkirnih mjesta slično. Troškovi komunalnih usluge kao što su struja, voda, plin, internet i ostalo mogu biti visoke na kraju mjeseca stoga je kupnja energetski učinkovite opreme vrlo dobra odluka kako bi se smanjili troškovi komunalnih usluge. Termalna lječilišta zahtijevaju veliku količinu opreme i zaliha što uključuje stolove za masažu, masažna ulja i kozmetika, posteljina, proizvode za čišćenje i ostalo. Kako bi se troškovi održali pod kontrolom preporučuje se kupovina veće količine opreme te dogovor oko popusta s dobavljačima. U svakom poduzeću osiguranje je neophodno za zaštitu imovine, a u lječilišnom turizmu, osiguranje od ozljeda klijenata je obavezno.

U varijabilne troškove ubrajaju se troškovi rada, troškovi marketinga i promidžbe te troškovi održavanja.

Troškovi rada obuhvaćaju plaće za zaposlenike, beneficije, naknade, edukacije i slično. Jedan od najvećih troškova predstavlja upravo trošak rada budući da zaposlenici čine velik dio ukupnog poslovanja. Vrlo je bitno pružiti zaposlenicima dobre uvjete kroz beneficije i plaću kako bi poduzeće privuklo profesionalno i stručno osoblje koje će na kraju pozitivno utjecati na poslovanje poduzeća. Troškovi održavanja također predstavljaju velik trošak u termama jer je potrebno da su sve prostorije termi čiste i uredne u svakom trenutku. Kako bi poslovanje jednog poduzeća uistinu bilo uspješno ono se mora promovirati stoga su marketing i promidžba ključne i neizostavne komponente uspješnog poslovanja. Raznim marketing strategijama i reklamiranjem poduzeća pokušavaju privući nove klijente i zadržati one postojeće no to će ipak

u konačnici biti zadatak kvalitete pruženih usluga. Troškovi marketinga i promidžbe mogu varirati ovisno o implementiranim strategijama.

3. Računovodstvo troškova na primjeru termi Tuhelj i termi Jezerčica

Terme Tuhelj d.o.o. je društvo odgovorno za odmor, rekreaciju, zdravstveni turizam te također djeluje kao putnička agencija. Glavne djelatnosti kojima se bavi je hotelsko poslovanje, kupališno poslovanje, usluge vezane uz njegu tijela i rekreaciju, priprema i posluživanje hrane i pića te pružanje ostalih usluga. Terme Tuhelj u posljednjih nekoliko godina znatno su pridonijele porastu posjeta turista Krapinsko-zagorskoj županiji, a svi njihovi programi i ponude pripremaju se individualizirano.

Terme Tuhelj raspolažu ukupnom aktivom u iznosu od 200.767.368 kuna, kapitalom u iznosu od 82.843.775 kuna i obvezama od 117.923.593 kuna u 2019.godini. Prema raspoloživim podacima iz Računa dobiti i gubitka, ukupni prihodi iznosili su 73.919.991 kuna, a ukupni rashodi 65.917.336 kuna.

U 2020.godini terme Tuhelj raspolažu ukupnom aktivom u iznosu od 204.047.907 kuna, kapitalom u iznosu od 60.599.921 kuna i obvezama od 143.447.986 kuna. Prema raspoloživim podacima iz Računa dobiti i gubitka, ukupni prihodi iznosili su 44.675.740 kuna, a ukupni rashodi su iznosili 66.919.594 kuna.

U 2021.godini terme Tuhelj raspolažu ukupnom aktivom u iznosu od 199.299.628 kuna, kapitalom u iznosu od 64.776.365 kuna i obvezama od 134.523.263 kuna. Prema raspoloživim podacima iz Računa dobiti i gubitka, ukupni prihodi iznosili su 70.063.189 kuna, a ukupni rashodi su iznosili 65.886.746 kuna.

Terme Jezerčica je društvo s ograničenom odgovornošću za turizam i ugostiteljstvo, a neke od osnovnih djelatnosti kojima se bave uljučuju pružanje usluga u zdravstvenomi športskom turizmu, pružanje usluge smještaja, hrane i pića te ostale djelatnosti vezane uz zdravstveni turizam i rekreaciju.

Terme Jezerčica raspolažu ukupnom aktivom u iznosu od 51.942.724 kuna, kapitalom u iznosu od 3.707.934 kuna i obvezama od 48.234.790 kuna u 2019.godini. Prema raspoloživim podacima iz Računa dobiti i gubitka, ukupni prihodi iznosili su 21.723.596 kuna, a ukupni rashodi 20.868.145 kuna.

U 2020.godini terme Jezerčica raspoložu ukupnom aktivom u iznosu od 48.441.105 kuna, kapitalom u iznosu od 2.558.961 kuna i obvezama od 45.882.144 kuna. Prema raspoloživim podacima iz Računa dobiti i gubitka, ukupni prihodi iznosili su 15.744.494 kuna, a ukupni rashodi su iznosili 16.893.467 kuna.

U 2021.godini terme Jezerčica raspoložu ukupnom aktivom u iznosu od 45.586.087 kuna, kapitalom u iznosu od 4.030.949 kuna i obvezama od 41.555.138 kuna. Prema raspoloživim podacima iz Računa dobiti i gubitka, ukupni prihodi iznosili su 21.476.612 kuna, a ukupni rashodi su iznosili 20.004.424 kuna.

Terme Tuhelj raspoložu s 264 smještajnih jedinica i imaju 177 zaposlenih, a terme Jezerčica raspoložu s 47 smještajnih jedinica te imaju 54 zaposlenih. Slijedom navedenog, potrebno je naglasiti da prilikom usporedbe treba uzeti u obzir razlike u broju smještajnih jedinica odnosno kapacitetu te broju zaposlenih kod termi. Upravo zbog te razlike, terme Tuhelj pokazuju puno veće iznose u odnosu na terme Jezerčica.

U nastavku će se detaljnije prikazati troškovi terma Tuhelj i terma Jezerčica za 2019., 2020. i 2021.godinu te će se naposljetku isti usporediti i komentirati.

3.1. Troškovi u termama Tuhelj

Terme Tuhelj objavljuju informacije o troškovima u financijskim izvještajima odnosno poziciji poslovnih rashoda te bilješkama uz financijske izvještaje br. 4.7.2. U sljedećoj tablici prikazani su svi poslovni rashodi te detaljna struktura troškova za razdoblje od 2019. do 2021.godine.

Tablica 3. Poslovni rashodi termi Tuhelj

	2019.GODINA (u kn)	2020.GODINA (u kn)	2021.GODINA (u kn)
Troškovi sirovina i materijala	19.782.483	12.576.146	19.078.985
Troškovi prodane robe	543.923	303.947	416.739
Ostali vanjski troškovi	10.566.245	9.147.506	9.908.109
Troškovi osoblja	16.510.941	13.219.796	14.482.570
Amortizacija	10.256.077	11.129.515	11.747.118
Ostali troškovi	5.456.913	3.121.820	4.984.934
Vrijednosno usklađivanje	148.733	45.206	4.561
Rezerviranja	290.927	2.373.129	2.519.615
Ostali poslovni rashodi	117.768	11.734.424	187.599
POSLOVNI RASHODI	63.674.009	63.651.488	63.330.230

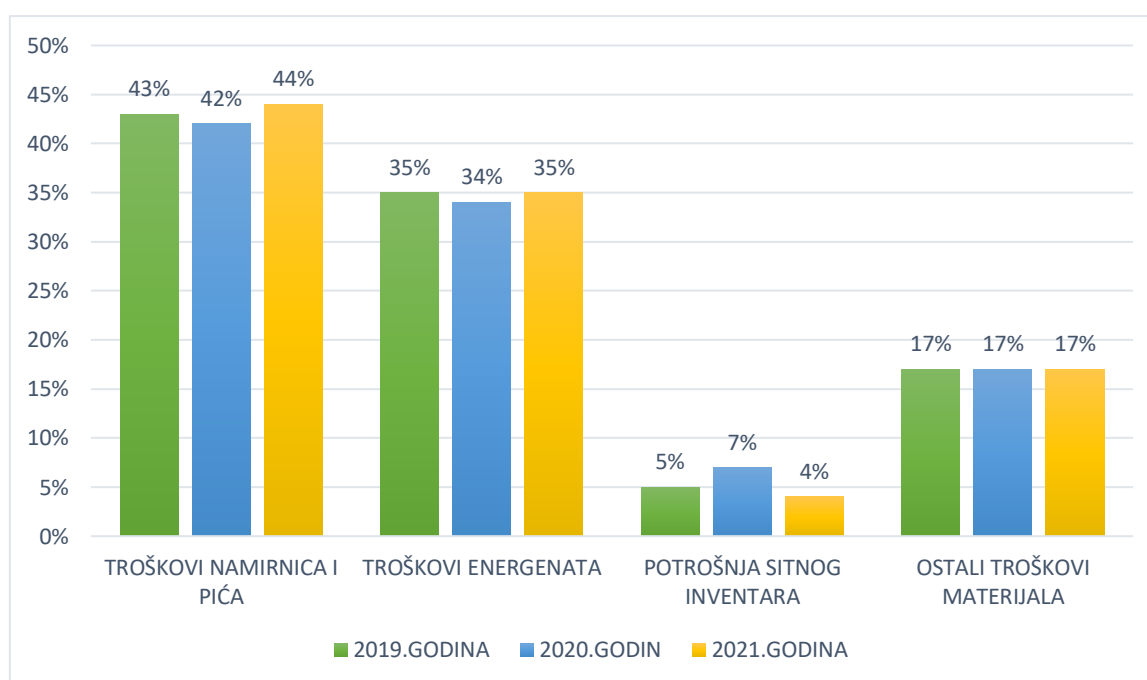
Izvor: obrada autorice prema financijskim izvještajima dostupnim na <http://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/prijava.do>

Najveći troškovi su troškovi sirovina i materijala, troškovi osoblja, amortizacije te ostali vanjski troškovi. U 2019. i 2021. godini najveći troškovi su bili troškovi sirovina i materijala, a u 2020. godini to su bili troškovi osoblja.

Kod nematerijalne imovine primjenjuje se model nabavne vrijednosti i nematerijalnu imovinu se vodi prema njezinoj nabavnoj vrijednosti umanjenoj za amortizacijske popravke vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjenja, a njezin obračun obavlja se linearnom metodom.

Na sljedećem grafikonu prikazana je struktura troškova materijala i sirovina za razdoblje od 2019. do 2021. godine.

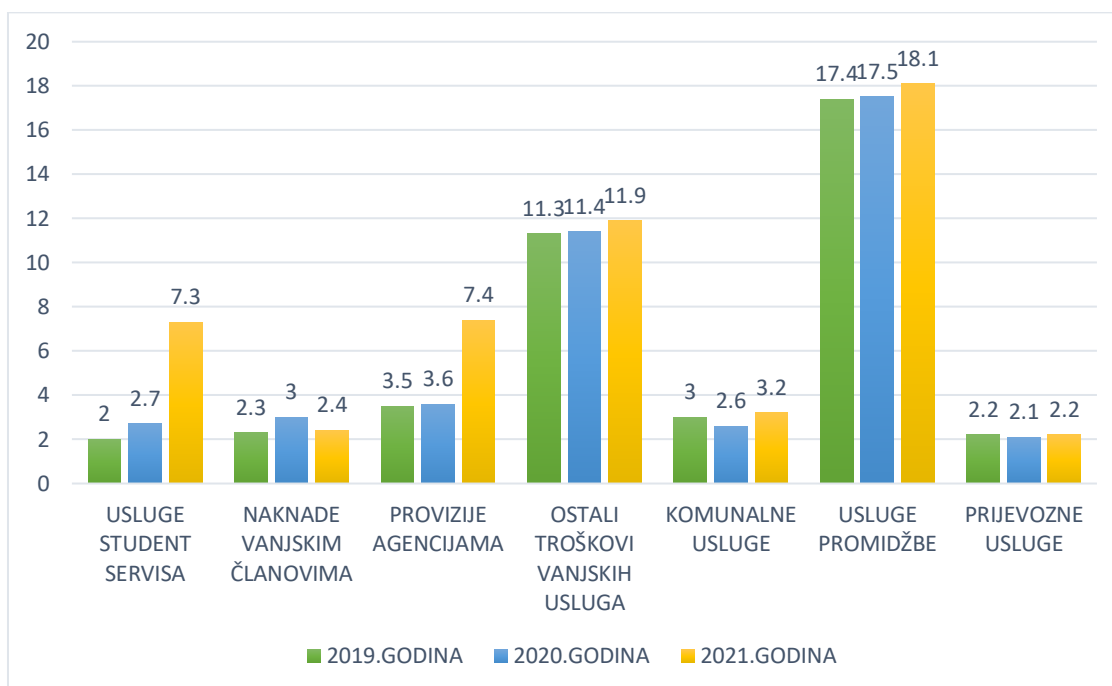
Grafikon 3. Struktura troškova materijala i sirovina za razdoblje od 2019. do 2021. godine



Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima dostupnim na <https://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

Troškovi namirnica i pića predstavljaju najveći trošak termi Tuhelj, a oni su bili najveći 2021. godine. Povećanje troškova materijala i sirovina u 2021. godini povezano je s višim prihodima od prodaje. Troškovi energenata najmanji su u 2020. godini, a razlog tome je obustava poslovanja na određeno vrijeme za vrijeme pandemije. Potrošnja sitnog inventara najveća je u 2020. godini, a najmanja u 2021. godini. U troškove ostalog materijala uključeni su troškovi čišćenja, potrošnog materijala za ugostiteljstvo, smještaj i wellness i ostalo, a oni su svake godine ostajali na istoj razini.

Grafikon 4. Struktura troškova usluga za razdoblje od 2019. do 2021.godine

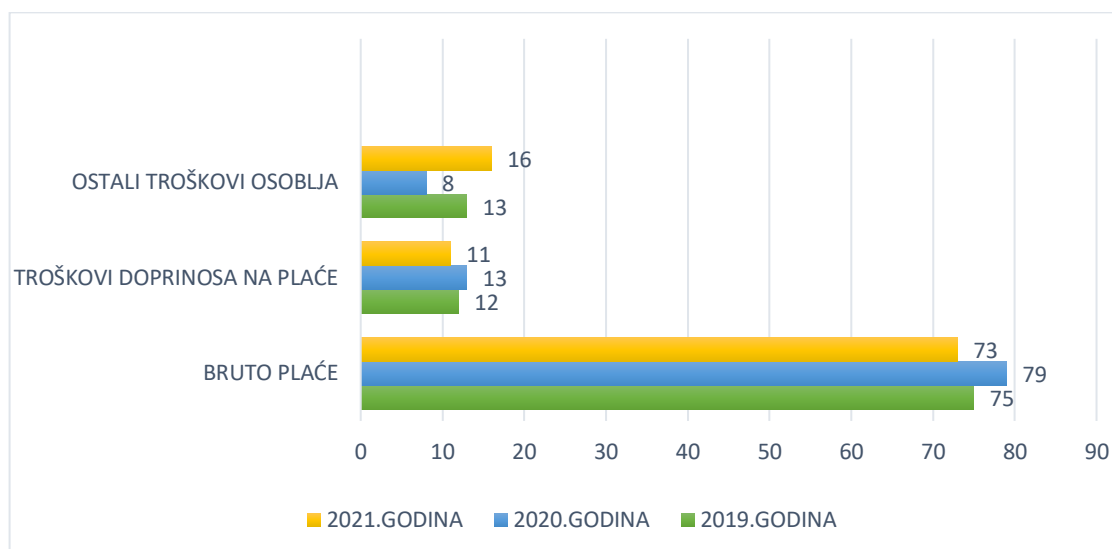


Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima dostupnim na <https://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

Troškovi promidžbe predstavljaju najveći trošak usluga, a najveći su bili 2021.godine. Najniži troškovi su troškovi prijevoznih usluge koji su u sve tri godine otprilike ostajali na istoj razini. Ostali troškovi koji nisu prikazane na grafikonu su troškovi usluge tekućeg održavanja, bankovne usluge, provizije na kreditne kartice, premije osiguranja, odvjetničke usluge, usluge pranja, članarina i ostalo.

Sljedeći grafikon prikazuje strukturu troškova osoblja za razdoblje od 2019. do 2021.godine.

Grafikon 5. Struktura troškova osoblja za razdoblje od 2019. do 2021. godine



Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima dostupnim na <https://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

Troškovi bruto plaća predstavljaju najveći trošak osoblja, a najveći su bili 2020.godine. Troškovi doprinosa na plaće bili su najveći 2020.godine, a najmanji 2021.godine. U ostale troškove ubrajaju se troškovi prijevoza, bonusa i nagrada zaposlenika, a oni su bili najveći 2021.godine.

3.2. Troškovi u termama Jezerčica

Terme Jezerčica objavljuju informacije o troškovima u financijskim izvještajima odnosno poziciji poslovnih rashoda te bilješkama uz financijske izvještaje br. 2.2.1. U sljedećoj tablici prikazani su svi poslovni rashodi te detaljna struktura troškova za razdoblje od 2019. do 2021.godine.

Sljedeća tablica prikazuje sve poslovne rashode za razdoblje 2020. i 2021.godine, a u nastavku će se svaki detaljnije obraditi s ciljem prikaza strukture troškova.

Tablica 4. Poslovni rashodi termi Jezerčica

	2019.GODINA (u kn)	2020.GODINA (u kn)	2021.GODINA (u kn)
Troškovi sirovina i materijala	5.950.983	4.047.078	4.906.789
Troškovi prodane robe	329.474	197.316	315.054
Ostali vanjski troškovi	1.612.773	1.232.758	1.490.358
Troškovi osoblja	6.079.914	5.057.643	5.417.753
Amortizacija	4.091.431	4.140.084	3.808.902
Ostali troškovi	2.042.399	1.434.751	2.558.904
Vrijednosno usklađivanje	35.616	9.589	

Rezerviranja	236.741		
Ostali poslovni rashodi	1.587	8.205	917.186
POSLOVNI RASHODI	20.380.918	16.127.424	19.414.946

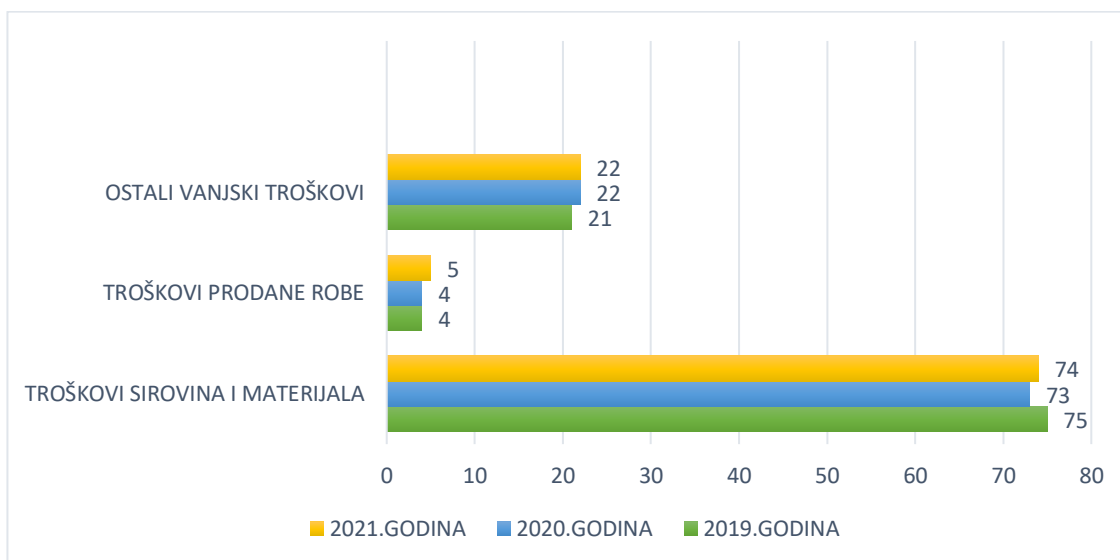
Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima dostupnim na <https://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

Najveći troškovi su troškovi sirovina i materijala, troškovi osoblja, amortizacije te ostali troškovi. U sve tri godine najveći troškovi su troškovi osoblja. U 2019. i 2021. godini nakon troškova osoblja, najveći troškovi su troškovi sirovina i materijala, a u 2020. godini su to troškovi amortizacije.

Dugotrajna nematerijalna imovina mjeri se po njezinom trošku nabave umanjenom za akumuliranu amortizaciju i akumulirane gubitke od umanjenja vrijednosti. Dugotrajna nematerijalna imovina s ograničenim vijekom upotrebe se amortizira u korisnom vijeku upotrebe primjenom proporcionalne odnosno linearne metode amortizacije koja započinje kad je imovina raspoloživa za upotrebu. Dugotrajna nematerijalna imovina s neodređenim vijekom upotrebe se ne amortizira već se testira na umanjenje uspoređujući iznos imovine koji se može nadoknaditi s knjigovodstvenom vrijednošću imovine.

Na sljedećem grafikonu prikazana je struktura materijalnih troškova za razdoblje od 2019. do 2021. godine.

Grafikon 6. Struktura materijalnih troškova za razdoblje od 2019. do 2021. godine



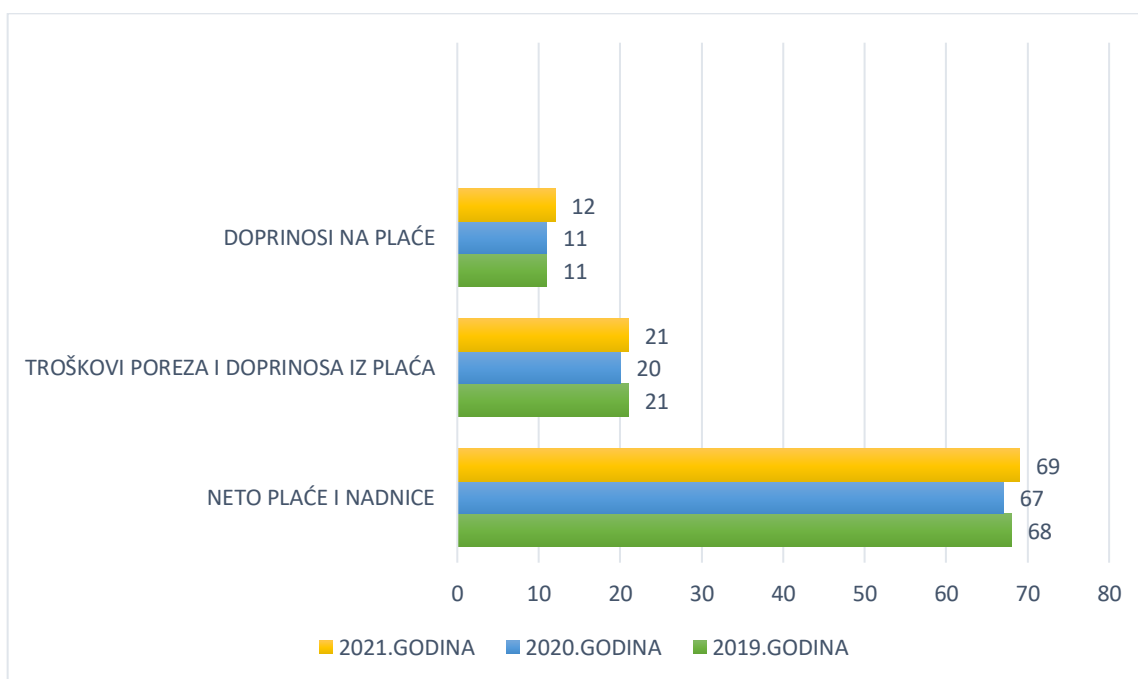
Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima dostupnim na <https://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

Troškovi sirovina i materijala predstavljaju najveći trošak za terme Jezerčica u sve tri godine, a najveći su troškovi bili 2019. godine. Pod troškovima sirovina i materijala obuhvaćaju se

utrošene sirovine i materijal, energija i gorivo te otpis sitnog inventara. Troškovi prodane robe porasli su u 2021.godini u odnosu na 2019. i 2020.godinu za što je zaslužno povećanje prihoda od prodaje. Ostali vanjski troškovi nisu se znatno mijenjali, no najniži su u 2019.godini. Ostali vanjski troškovi obuhvaćaju troškove raznih usluge kao što su poštanske, prijevozne, usluge održavanja, najamnine, provizije turističkih agencija i ostalo.

Sljedeći grafikon prikazuje strukturu troškova osoblja u razdoblju od 2019. do 2021.godine.

Grafikon 7. Struktura troškova osoblja za razdoblje od 2019. do 2021.godine



Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima dostupnim na <https://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

Troškovi neto plaća i nadnica predstavljaju najveći trošak osoblja, a najveći je bio u 2021.godini dok je u 2020.godini bio najmanji. Povećani troškovi neto plaća i nadnica u 2021.godini ukazuju na to da je poduzeće zaposlilo nove djelatnike shodno povećanom obujmu poslovanja, dok je stanje u 2020.godini sa manje djelatnika radilo u poduzeću zbog nastale pandemije koronavirusa te smanjenog obujma poslovanja. Troškovi poreza i doprinosa iz plaća namanji su 2020.godine, a u 2019. i 2021.godini na istoj su razini. Troškovi doprinosa na plaće najveći su 2021.godine dok su u preostale dvije godine na istoj razini.

3.3. Usporedba troškova termi

Sljedeća tablica prikazuje materijalne troškove, troškove osoblja, smortizaciju te ostale troškove termi Tuhelj i termi Jezerčica u razdoblju od 2019. do 2021.godine.

Tablica 5. Troškovi termi Tuhelj i termi Jezerčica

	TERME TUHELJ			TERME JEZERČICA		
	2019.	2020.	2021.	2019.	2020.	2021.
MATERIJALNI TROŠKOVI	30.892.650	22.027.599	29.403.833	7.893.230	5.477.152	6.712.201
TROŠKOVI OSOBLJA	16.510.941	13.219.796	14.482.570	6.079.914	5.057.643	5.417.753
AMORTIZACIJA	10.256.077	11.129.515	11.747.118	4.091.431	4.140.084	3.808.902
OSTALI TROŠKOVI	5.456.913	3.121.820	4.984.934	2.042.399	1.434.751	2.558.904
UKUPNI RASHODI	63.674.009	63.651.488	63.330.230	20.380.918	16.127.424	19.414.946

Izvor: izrada autorice prema financijskim izvještajima dostupnim na <https://rgfi.fina.hr/JavnaObjava-web/jsp/prijavaKorisnika.jsp>

Iz tablice je vidljivo kako su sve pozicije troškova pa tako i ukupni rashodi veći za sve tri godine u termama Tuhelj u odnosu na terme Jezerčica a što proizlazi iz činjenice koja je ranije spomenuta da su Terme Tuhelj puno veći kompleks od Termi Jezerčica.

U 2020.godini može se zamijetiti lošije poslovanje oba poduzeća u odnosu na preostale dvije godine. Rezultat je to pandemije koronavirusa zbog koje su na snagu stupile stroge mjere zaštite: potpuno zatvaranja objekata na određeno vrijeme kao i zatvaranja granica što je uzrokovalo puno manje turističkih dolazaka i noćenja posebno stranih, a samim time se smanjio i obujam poslovanja. Rezultat toga bili su i manji troškovi u 2020.godini u odnosu na 2019.godinu. Terme Tuhelj u 2020.godini imale su visoke troškove sudskog spora te troškove renovacije hotela za vrijeme obustave poslovanja stoga njihovi troškovi nisu značajno manji u odnosu na 2019.godinu. U 2021.godini povećao se obujam poslovanja kod oba poduzeća što je vidljivo i u skladu sa porastom troškova u tom periodu u odnosu na 2020.godinu.

Prilikom uspoređivanja ovih dviju termi treba uzeti u obzir i veličinu poduzeća, broj zaposlenih i broj smještajnih kapaciteta. Terme Tuhelj su prema veličini poduzeća srednje veliki dok se terme Jezerčica vode kao srednje poduzeće. Terme Jezerčica raspolažu s 47 smještajnih jedinica odnosno ukupnim smještajnim kapacitetom od 103 kreveta, a terme Tuhelj raspolažu s 264 smještajnih jedinica. Terme Tuhelj također imaju i kongresni centar za prihvata do 500 ljudi. Terme Tuhelj imaju 177 zaposlenih dok terme Jezerčica imaju 54 zaposlenih. Samim time terme Tuhelj imaju više iznose a njihovi izvještaji prezentiraju puno detaljnije informacije o troškovima troškova u odnosu na terme Jezerčica. Terme tuhelj imaju više smještajnih kapaciteta što im omogućuje da ostvaruju veće prihode od poslovanja. Naravno, veći prihodi

generiraju i veće troškovi budući da se trebaju pokriti, primjerice, veći troškovi zaposlenih, energenata, vode, održavanja i ostalog.

Terme Tuhelj su po svim parametrima veće poduzeće u odnosu na terme Jezerčica stoga bi za njihovu usporedbu trebalo računati pokazatelje koji se koriste u analizi, što nije područje ovog rada. Ono što se može zaključiti je da s obzirom na veće kapacitete i veći obujam poslovanja, terme Tuhelj u svojim financijskim izvještajima imaju puno detaljnije opisanu strukturu troškova u odnosu na terme Jezerčica.

Zaključak

U teorijskom dijelu ovoga rada razradio se pojam računovodstva troškova i samih troškova te svega što oni obuhvaćaju čime se može zaključiti kako troškovi predstavljaju ključnu stvaku u donošenju odluka o poslovanju poduzeća. Njima menadžment može kontrolirati i planirati buduće aktivnosti poslovanja, a na taj način može poboljšati samo poslovanje poduzeća te povećati njegovu vrijednost. Upravo iz tog razloga je bitno da menadžment zna upravljati troškovima odnosno minimalizirati ih kako bi se na kraju mogao ostvariti željeni profit. Računovodstvo troškova u tu svrhu pomaže menadžmentu tako što pribavlja informacije iz financijskog računovodstva koje su vezane uz troškove i neophodne za njihovo upravljanje.

Kako bi se lakše razumio teorijski dio ovog završnog rada, napravljen je praktičan dio na primjeru termi Tuhelj i termi Jezerčica. Termalni turizam je specifičan oblik turizma koji se mnogo razvio u posljednjih nekoliko godina shodno željama i potrebama turista za odmorom i relaksacijom, ali i zbog sve većih potreba lječenja zdravstvenih tegoba prirodnijim putem. U praktičnom dijelu ovoga rada, uz razne grafikone i tablice, analizirani su financijski izvještaji termi Tuhelj i termi Jezerčica, a na kraju su njihovi rezultati međusobno uspoređivani s ciljem pokazivanja kako pojedino poduzeće posluje u odnosu na drugo.

Nakon analize troškova svakog pojedinog poduzeća te na kraju usporedbe istih, može se zaključiti kako je 2020.godina bila vrlo teška za poslovanje oba poduzeća. Nakon uspješne 2019.godine uslijedila je pandemija koronavirusa zbog koje je smanjen obujam poslovanja. Troškovi redovnog poslovanja uglavnom su bili smanjeni u 2020.godini u odnosu na 2019. i 2021.godinu budući da je zbog pandemije bilo i obustavljeno poslovanje na određeno vrijeme. Kod termi Tuhelj troškovi su bili nešto veći u 2020.godini zbog visokih troškova sudskog spora te troškova renovacije hotela. Povećanje troškova nakon što su se smanjila ograničenja zbog pandemije uistinu ne čudi jer se su se znatno povećali prihodi od prodaje. Nakon analize svakog pojedinog poduzeća te njihove usporedbe, moglo bi se ustanoviti kako su terme Tuhelj u puno boljoj poslovnoj poziciji te kako je njihov krajnji rezultat u velikoj mjeri bolji od termi Jezerčica. No, svakako treba imati na umu kako terme Tuhelj imaju znatno veće kapacitete i veći broj zaposlenih u odnosu na terme Jezerčica stoga je uistinu teško usporediti njihov krajnji rezultat. Ako se uzmu u obzir kapaciteti i broj zaposlenih termi Tuhelj i termi Jezerčica, može se zaključiti kako oba poduzeća posluju vrlo dobro s onim što imaju na raspolaganju.

Prema praktičnom primjeru može se vidjeti kako povećanje troškova nije nužno loša stvar te ne predstavlja uvijek nešto negativno. Povećanje troškova može uistinu biti vrlo pozitivna stvar

jer sa sobom može vući povećanje prihoda kao što je slučaj u termama Tuhelj i termama Jezerčica. Naposljetku, može se zaključiti kako računovodstveno praćenje troškova te analiza financijskih izvještaja mogu uvelike pomoći uspješnom poslovanju poduzeća te mu dati priliku da se razvija, raste i napreduje u budućim poslovnim pothvatima.

Bibliografija

American Institute of Certified Public Accountants. Committee on Terminology, “*Cost, expense and loss; accounting terminology bulletins*”, 4.izdanje, American Institute of Accountants, 1957.

https://egrove.olemiss.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1358&context=dl_aia (pristupljeno 23. travnja 2023.)

Bunja Đani, „Turističko ugostiteljstvo“, Zadar, 2006., Sveučilište u Zadru

<http://djelatnici.unizd.hr/~gianni/skripta.pdf> (pristupljeno 17. kolovoza 2023.)

Drkljača Miroslav, Metode upravljanja troškovima, Električka, Stilloeks, broj 4, (2004), 16-22

https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf (pristupljeno 30. travnja 2023.)

Ferenčak Ivan, “Počela Ekonomike”, Osijek, Ekonomski fakultet u Osijeku, 2003.

https://nasaskriptarnica.weebly.com/uploads/9/7/3/4/9734823/ivan_ferenak_-_poela_ekonomike.pdf (pristupljeno 30. travnja 2023.)

Galičić Vlado, „Poslovanje hotelskog odjela smještaja“, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu“, Opatija, 2017., Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Gulin Danimir, Hrvoje Perčević, Financijsko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2013.

Gulin Danimir, Janković Sandra, Dražić Lutilsky Ivana, Perčević Hrvoje, Peršić Milena, Vašiček Vesna, Upravljačko računovodstvo. Zagreb, 2011. Sveučilišna tiskara d.o.o.

Grebenar Vladimir, “*Upravljačko Računovodstvo u balanced scorecard organizacijama*”,

Obrazovanje za poduzetništvo, 8.dio, 1.izdanje (2018.) <https://hrcak.srce.hr/file/298492> (pristupljeno 25. lipnja 2023.)

Hussein H. Hamood , „*Target costing practices: a review of literature*“ Asia-Pacific Management Accounting Journal, 6. dio, 1. izdanje, (2011), 25-46

https://ir.uitm.edu.my/id/eprint/29695/1/AJ_HUSSEIN%20H.%20HAMOOD%20APMAJ%20B%201.pdf (pristupljeno 05. srpnja 2023.)

<https://www.tandfonline.com/doi/pdf/10.1080/1331677X.2010.11517420>

Ivanković Gordana, Sandra Janković, Sandra Perišić “Framework for performance measurement in hospitality industry” , Economic Research- Ekonomska istraživanja, 23.dio, (2010), 12-23
Kapić Jadranka, Računovodstvo II izdanje, Sarajevo, Ekonomski fakultet u Sarajevu, 2011.

Kumar Nitin, Dalgobind Mahto, “Current Trends of Application of Activity Based Costing”, Global Journal Inc., 13.dio, 3.izdanje (2013.) <file:///C:/Users/Win10/Downloads/SSRN-id2764035.pdf>
(pristupljeno 25. lipnja 2023.)

Kurniawan Surya Hadi, Nengzih. i Saudi J Bus Manag Stud, “Proposed Application of Activity Based Budgeting (ABB) Method in Natural Gas Usage Cost Management on Frits Production ” Saudijski časopis za poslovne i menadžment studije, br.5, (2020.), 554-560

Miloloža Ivan, “Impact of Leadership Style to the Business Performance: Balanced Scorecard Approach”, Entrenova, (2016.), 8-9 <https://hrcak.srce.hr/file/365225> (pristupljeno 20. lipnja 2023.)

Meigs Robert F., Walter B. Meigs, Računovodstvo: Temelj poslovnog odlučivanja, Zagreb, Mate, 1999.

Majcen Željko, Troškovi u teoriji i praksi, Zagreb, Informator, 1976.

Naputak za računovodstveno razdvajanje i troškovno računovodstvo davatelja univerzalne usluge, Hrvatska regulatorna agencija za mrežne djelatnosti, 2020.
<https://www.hakom.hr/UserDocsImages/2020/posta/Naputak%20za%20ra%C4%8Dunovodstveno%20razdvajanje%20i%20tro%C5%A1kovno%20ra%C4%8Dunovodstvo-20200305%20pdf.pdf>
(pristupljeno 20. travnja 2023.)

Pavlović Josip, Marica Škrtić, Mikroekonomika, Zagreb, Mikrorad d.o.o., 1997.

Perčević Hrvoje i Ivana Dražić Lutilsky, Računovodstveni modeli ocjene profitabilnosti proizvodi, Zagreb, Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, 2006. <hrcak.srce.hr/file/16857> (pristupljeno 30. lipnja 2023.)

Peršić Milena, Dubravka Vlašić, Sandra Janković „Importance of accounting information for increasing competitiveness of health-tourism – Case study Croatia“
https://bib.irb.hr/datoteka/850142.Persic_Vlasic_Jankovic_EuroCHRIE_2016.pdf (pristupljeno 15. kolovoza 2023.)

Podrug Najla, Ivona Vrdoljak Raguž, Ivana Pavković, “Istraživanje primjene bilance postignuća u hrvatskim poduzećima”, *Ekonomski misao i praksa*, br.2, (2012), 693-712

<https://hrcak.srce.hr/file/138624> (pristupljeno 17. lipnja 2023.)

Radnic Alkier Romina, Gračan Daniela, Fišter Maja, „Repositioning of thermal spa tourism of north-west Croatia in accordance with the european thermal spa tourism trends“, *Tourism and Hospitality Management*, br. 15., izdanje 1. (2009), 73-84 <https://hrcak.srce.hr/file/266780> (pristupljeno 20. kolovoza 2023.)

Rogošić Andrijana i Ivana Perica, “Strateško menadžersko računovodstvo-pregled metoda”, *Ekonomski pregled*, Split, 67, 153-176, (2016.) <https://hrcak.srce.hr/file/234873> (pristupljeno 10. svibnja 2023.)

Singh Jagdeep I Harwinder Singh “Kaizen Philosophy: A Review of Literature”, Icfai Sveučilišni tisak, 2009.

file:///C:/Users/Win10/Downloads/5_1_Kaizen_Philosophy_A_Review_of_Literature_Kaize.pdf (pristupljeno 08. srpnja 2023.)

Vidas, Ivana, Sanja Petrović i Mladena Bedeković „Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti“ 2019. <https://hrcak.srce.hr/file/334799> (pristupljeno 04. srpnja 2023.)

Internetski izvori:

<https://plaviured.hr/troskovi-u-poslovanju/> (pristupljeno 23. travnja 2023.)

https://www.fina.hr/novosti/-/asset_publisher/pXc9EGB2gb7C/content/troskovi-osoblja-i-troskovi-rada-kod-poduzetnika-u-hrvatskoj-u-2021.-godini?_com_liferay_asset_publisher_web_portlet_AssetPublisherPortlet_INSTANCE_pXc9EGB2gb7C_assetEntryId=984829 (pristupljeno 30. travnja 2023.)

<https://www.rrif.hr/dok/preuzimanje/RRIF-RP2012.pdf> (pristupljeno 10. srpnja 2023.)

https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/Uputa_fiksni_troskovi_ozujak_2021.aspx (pristupljeno 30. srpnja 2023.)

<https://hr.economy-pedia.com/11037793-cost-center> (pristupljeno 10. lipnja 2023.)

<https://www.definebusinessterms.com/hr/mjesto-troska/> (pristupljeno 28. travnja 2023.)

<https://policonomics.com/typology-of-costs/> (pristupljeno 30. travnja 2023.)

<https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2> (pristupljeno 15. lipnja 2023.)

<https://www.investopedia.com/terms/b/balancedscorecard.asp> (pristupljeno 08. srpnja 2023.)

<https://balancedscorecard.org/bsc-basics-overview/> (pristupljeno 08. srpnja 2023.)

<https://www.techtarget.com/searchcio/definition/balanced-scorecard-methodology#:~:text=The%20balanced%20scorecard%20is%20a,organization's%20strategic%20goals%20are%20met> (pristupljeno 08. srpnja 2023.)

<https://www.professionalacademy.com/blogs/marketing-theories-balanced-scorecard/> (pristupljeno 09. srpnja 2023.)

<https://www.clearpointstrategy.com/blog/what-is-a-balanced-scorecard-definition>

<https://kontoprom.com/?strana=novosti&broj=266> (pristupljeno 15. lipnja 2023.)

<https://www.wallstreetmojo.com/process-costing/> (pristupljeno 10. srpnja 2023.)

<https://www.investopedia.com/terms/v/value-engineering.asp#:~:text=Value%20engineering%20is%20the%20review,taking%20away%20from%20its%20purpose> (pristupljeno 16. lipnja 2023.)

<https://www.gsa.gov/real-estate/design-and-construction/engineering/value-engineering> (pristupljeno 15. srpnja 2023.)

<https://www.accountingtools.com/articles/what-are-quality-costs.html> (pristupljeno 16. lipnja 2023.)

<https://www.aicpa-cima.com/resources/article/activity-based-budgeting-abb> (pristupljeno 20. srpnja 2023.)

<https://www.indeed.com/career-advice/career-development/activity-based-budgeting> (pristupljeno 20. srpnja 2023.)

<https://www.investopedia.com/terms/a/abb.asp> (pristupljeno 17. lipnja 2023.)

<https://www.financestrategists.com/accounting/cost-accounting/activity-based-costing/> (pristupljeno 20. srpnja 2023.)

<https://www.investopedia.com/terms/a/abc.asp> (pristupljeno 17. srpnja 2023.)

<https://hr.gadget-info.com/difference-between-depreciation> (pristupljeno 15. kolovoza 2023.)

<https://finance.hr/devalvacija-prilika-za-povecanje-konkurentnosti-ili-dugova/> (pristupljeno 15. kolovoza 2023.)

https://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_08_88_2723.html (pristupljeno 15. kolovoza 2023.)

<https://podaci.dzs.hr/media/y1llwoan/si-1722-turizam-u-2022.pdf> (pristupljeno 20. kolovoza 2023.)

Popis ilustracija

Tablice

Tablica 1. Hoteli u Republici Hrvatskoj prema veličini	20
Tablica 2. Smještajni kapaciteti termi sjeverozapadne Hrvatske	22
Tablica 3. Poslovni rashodi termi Tuhelj	29
Tablica 4. Poslovni rashodi termi Jezerčica	32
Tablica 5. Troškovi termi Tuhelj i termi Jezerčica	35

Grafikoni

Grafikon 1. Kretanje fiksnih troškova	8
Grafikon 2. Kretanje varijabilnih troškova	9
Grafikon 3. Struktura troškova materijala i sirovina za razdoblje od 2019. do 2021.godine	30
Grafikon 4. Struktura troškova usluga za razdoblje od 2019. do 2021.godine	31
Grafikon 5. Struktura troškova osoblja za razdoblje od 2019. do 2021.godine	32
Grafikon 6. Struktura materijalnih troškova za razdoblje od 2019. do 2021.godine	33
Grafikon 7. Struktura troškova osoblja za razdoblje od 2019. do 2021.godine	34

Slike

Slika 1. Funkcionalna struktura računovodstva	4
Slika 2. Vrste troškova	6
Slika 3. Metode upravljanja troškovima	13
Slika 4. Izračun ciljnih troškova	14
Slika 5. Ključna područja modela bilance postignuća	15
Slika 6. Proces Kaizen troškova	16
Slika 7. Formula za vrijednost proizvoda	17
Slika 8. Podjela centara odgovornosti	24
Slika 9. Podjela centara odgovornosti na primjeru termi	25