

Troškovi u hotelskom poslovanju

Filipović, Ružica

Undergraduate thesis / Završni rad

2019

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **The University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić / Veleučilište s pravom javnosti Baltazar Zaprešić**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:129:342998>

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

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-24**

Repository / Repozitorij:

[Digital Repository of the University of Applied Sciences Baltazar Zaprešić - The aim of Digital Repository is to collect and publish diploma works, dissertations, scientific and professional publications](#)



**VELEUČILIŠTE
s pravom javnosti
BALTAZAR ZAPREŠIĆ**

Stručni studij Poslovanje i upravljanje

RUŽICA FILIPOVIĆ

TROŠKOVI U HOTELSKOM POSLOVANJU

STRUČNI ZAVRŠNI RAD

Zaprešić, 2019. godine

**VELEUČILIŠTE
s pravom javnosti
BALTAZAR ZAPREŠIĆ**

**Stručni studij Poslovanje i upravljanje
Usmjerenje Poslovna ekonomija i financije**

STRUČNI ZAVRŠNI RAD

TROŠKOVI U HOTELSKOM POSLOVANJU

Mentor:
Univ.spec.oec. Zlatko Rešetar

Student:
Ružica Filipović

Naziv kolegija:
EKONOMIKA TROŠKOVA

JMBAG studenta: 0234052412

SAŽETAK:

Ovaj stručni rad bavi se problematikom troškova u hotelskom poslovanju. Rad se sastoji od tri cjeline koje su podijeljene na više malih specijaliziranih segmenata. U prvom dijelu rada razrađuje se pojam hotelijerstva, povijest istoga, te vrste hotela. Osnovni mu se značaj sastoji u zadovoljavanju potreba turista u uslugama smještaja i drugim uslugama koje se pružaju u smještajnim hotelskim objektima. Hotelijerstvo u nas, slično kao i u drugim zemljama, ima višestruki društveni i gospodarski značaj. U drugoj cijelini se obrađuju troškovi, vrste troškova te kriteriji podjele troškova. Treća cjelina ovoga rada je ujedno i najvažnija. U prvom dijelu cjeline govori se o uobičajnim troškovima u hotelskom poslovanju, a u drugom dio cjeline rezerviran je za troškove u hotelskom poslovanju na primjeru poduzeća Imperial Riviera d.d.. Zadnji dio rada je zaključak.

Ključne riječi: hotelijerstvo, troškovi, troškovi u hotelskom poslovanju

SUMMARY:

This final paper deals with cost issues in the hotel business. The paper consists of three units, which are divided into several small specialized segments. The first part of the paper deals with the concept of hotel management, its history, and the types of hotels. Basic importance of hotel industry is to satisfy the needs of tourists in accommodation services and other services provided in hotel accommodation facilities. The hotel industry in our country, like in other countries, has multiple social and economic significance. The second part of the paper deals with costs, types of costs and cost-sharing criteria. The third part of this paper is also the most important, and its divided to two parts. The first part discusses the usual costs in the hotel business, and in the second part is reserved for expenses in the hotel business, for example by the Imperial Riviera Company d.d .. The last part of the paper is a conclusion.

Key words: hotel business, costs, cost in hotel business

Sadržaj

Uvod.....	1
1. Hotelijerstvo	2
1.1. Povijest i razvoj hotelijerstva	3
1.2. Djelatnost i poslovanje u hotelijerstvu	5
1.3. Vrste hotela	5
1.3.1. Hotel prema lokaciji	6
1.3.2. Hotel prema ponudi	7
1.3.3. Hotel prema veličini	9
1.3.4. Hoteli prema razini usluge	10
1.3.5. Hoteli prema vlasništvu.....	10
2. Troškovi	13
2.1. Kriterij podjele troškova	15
2.1.1. Troškovi prema vremenu nastanka	17
2.1.2. Troškovi prema funkciji	18
2.2.3. Troškovi prema položaju finansijski izvještaja.....	19
2.2.4. Troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima	20
2.2.5. Troškovi prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti.....	21
2.2.6. Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka	22
2.2.7. Troškovi prema mogućnosti kontrole od strane menadžmenta.....	23
3. Troškovi u hotelskom poslovanju	24
3.1. Prikaz troškova hotela Imperial Riviera d.d.	25
4. Zaključak.....	29
Literatura	30
Popis slika i tablica.....	31

Uvod

U prvom dijelu rada razrađeno je hotelijerstvo. Hotelijerstvo je dio globalnog poduzetništva objedinjeno jednim općim pojmom i zajedničkim nazivom - turizam. Kao temeljna turistička receptiva pojavljuje se hotelijerstvo, koje se zbog svojeg ogromnog obujma poslovanja i utjecaja na gospodarstvo određene zemlje, danas se naziva i hotelska industrija. Ugostiteljski objekt koji je osnovni reprezentant te hotelske industrije je hotel. To je ugostiteljski objekt u kome se pružaju usluge smještaja i ostale usluge na hotelijerski način, što je osnovno poimanje hotela kao objekta u kome se pružaju hotelijerske usluge.

Drugi dio rada bavi se troškovima koji su je jedna od najznačajnijih računovodstveno-ekonomskih kategorija koja zauzima veliki dio fokusa menadžera na različitim razinama odgovornosti, ali i ekonomskih teoretičara. Menadžment svih poslovnih subjekata zahtijeva od računovodstva informacije koje se velikim dijelom odnose na strukturu i visinu troškova.

U trećem dijelu rada prikazani su troškovi hotela Imperial Riviera koja je jedna je od deset najvećih turističkih kompanija u Hrvatskoj, nastala pripajanjem društva Hoteli Makarska d.d. društvu Imperial d.d. u lipnju 2019. godine. Rješenjem Trgovačkog suda u Rijeci u lipnju 2019. godine izvršeno je pripajanje društva Hoteli Makarska d.d. društvu Imperial d.d., kao i promjena naziva tvrtke te od 29. lipnja 2019. godine tvrtka posluje pod nazivom Imperial Riviera d.d. Pripajanjem dvaju društava uvećala se i smještajna ponuda te sada Imperial Riviera svojim gostima nudi šest hotela, tri turistička naselja i dva kampa, odnosno ukupni kapacitet za 9.000 turista.

1. Hotelijerstvo

Pojmovno riječ „hotel” i „hotelijerstvo” dolaze od latinske riječi „hospes” i francuske „hote”, što znači gost i gostoprimac (domaćin).¹

Hotelijerstvo kao tercijalna djelatnost pruža turistima usluge smještaja i druge usluge za vrijeme njihovog privremenog boravka u smještajnim objektima. Pružanjem usluga turistima hotelijerstvo ostvaruje značajan dio turističke potrošnje. Stoga, ovu djelatnost nazivamo i receptivnom turističkom djelatnošću. Kao receptivna turistička djelatnost, suvremeno hotelijerstvo se može promatrati sa užeg i šireg motrišta. Hotelijerstvo u užem smislu je djelatnost koja turistima i poslovnim ljudima pruža usluge smještaja, prehrane i pića u svojim objektima. Hotelijerstvo u širem smislu je djelatnost koja turistima, poslovnim ljudima i domicilnom stanovništvu pruža usluge smještaja, prehrane i pića, te rekreacijske usluge i prodaje robu u kategoriziranim smještajnim objektima. Hotelijerstvo u nas, slično kao i u drugim zemljama, ima višestruki društveni i gospodarski značaj.

Osnovni mu se značaj sastoji u zadovoljavanju potreba turista u uslugama smještaja i drugim uslugama koje se pružaju u smještajnim hotelskim objektima. Hotelijerstvo omogućuje turistima privremeni boravak, razonodu, obavljanje umnih i fizičkih sposobnosti narušenih svakodnevnim radom i životnim tegobama. To sve utječe pozitivno na njihovo životno zadovoljstvo. Za pripremanje i pružanje usluga gostima, u hotelijerstvu se troše proizvodi velikog broja gospodarskih grana, čime ova djelatnost sudjeluje u robnom prometu između proizvođača i potrošača, te bržem ukupnom privrednom razvoju područja na kojem djeluje².

U hotelijerstvu se nalazi zaposlenje velikog broja mladih stručnih i drugih radnika, pa tako ono doprinosi ublažavanju nezaposlenosti, što je jedno od ključnih problema svijeta. U hotelskim objektima borave i komuniciraju turisti iz raznih krajeva i zemalja. To doprinosi njihovom međusobnom upoznavanju i zbližavanju.³

¹ Serge Perrot (1977.), *Role et fonctions de l'hôtellerie*, Editions J. Lanore- CLT, Pariz, str. 16.

² Radišić F. (1989.), *Ekonomika i organizacija poslovanja u hotelijerstvu*, str. 21.

³ Radišić F. (1989.), *Ekonomika i organizacija poslovanja u hotelijerstvu*, str. 21.

1.1. Povijest i razvoj hotelijerstva

Povijest hotela povezuje se s ranim biblijskim vremenima. Grčka termalna kupališta gradila su se za odmor i oporavak. Kasnije su Rimljani pak gradili vile u kojima su nudili smještaj putnicima. Oni su bili prvi koji razvili termalna kupališta u Engleskoj, Švicarskoj te Srednjem istoku. Kasnije, pojavom karavana, karavan-saraji (stanice) bili su mjesta na kojima se odmaralo na rutama Srednjeg istoka. Samostani i opatije (redovnička ustanova kojom upravlja opat ili opatica) bile su prve građevine koje su pružale odmor putnicima na regularnoj osnovi. Vjerski redovi sagradili su prva svratišta (hoteli smješteni van grada, danas uglavnom uz autocestu; ponuda jela je ograničena i imaju manji prostor za jelo od restorana; standard se ne označava zvjezdicama), hospicije (konačište uz samostan) i bolnice koji su bili na raspolaganju onima koji su bili u prolazu. Svratišta su bila sve brojnija, no nisu još pružala uslugu prehrane. Odmorišta su pak bila mjesta na kojima su se ljudi odmarali nakon dugih putovanja. Pružala su i prihvat konja. Brojna utočišta iznikla su za hodočasnike i križare na putu za Svetu zemlju. Tada su putovanja postajala sve opasnija. Inn-ovi su se istovremeno počeli pojavljivati u većem dijelu Europe. Neki od njih ostali su poznati, kao npr. Les Trois Rois u Baselu koji datira iz srednjeg vijeka. U Kini i Mongoliji je napravljeno oko 1200 odmorišta za putnike i kurire. U Europi, preciznije u Belgiji, otvoren je inn Cour Saint Georges u Gantu, a u Engleskoj (Grantham, Lincolnshire) otvoren je The Angel Inn.⁴

U Francuskoj, početkom 15. stoljeća, zakon je zahtijevao da se hotelska poduzeća registriraju. Engleski zakon također je uveo ista pravila za inn-ove. U to vrijeme izgrađeno je oko 1500 spa objekata u Češkoj, Carlsbad (Karlovy Vary) i Marienbad (Marianske Lazne). Tijekom tog razdoblja je u Engleskoj registrirano više od 600 inn-ova. Njihova unutrašnja dvorišta bila su popločena s prilazom kroz lučni trijem. Spavaće sobe bile su smještene na dvije strane dvorišta, kuhinja i sobe za zajedničko korištenje bile su s prednje strane, a staje i skladišta iza. U to je vrijeme u Francuskoj objavljen prvi vodič za turiste. Hotelska industrija počela se razvijati u Europi. Karakteristične oznake visjele su na objektima koji su bili poznati po svojoj finoj kuhinji. Sredinom 18. stoljeća u Americi pojavili su se džentlmen klubovi i masonske lože, a u Engleskoj pola stoljeća prije. Za vrijeme Luisa XIV izgrađen je Place

⁴ <https://hotelijer.wordpress.com/povijest-hotelijerstva/>

Vendome u Parizu, prvi primjer višenamjenskog objekta gdje su bili smješteni butici, uredi, apartmani i hoteli.⁵

Prvi javni hotel je otvoren u New Yorku 1792.godine pod nazivom City Hotel. S druge strane, prvi moderni hotel je otvoren u Bostonu 1809.godine pod nazivom Tremont. Nije moglo proći ni bez poslovnog hotela pod nazivom Buffalo Statler, otvoren 1908.godine. Odatle je niz hotela preplavio Amerikance i ostatak svijeta s istaknutim imenima poput Radisson, Marriot i Hilton. Ali što je pokrenulo početak moderne ere za putničku industriju? Mnogi tvrde da je za to zaslužan nastanak krstarenja. Ta nova putnička era je započela osnivanjem Peninsular & Oriental (parne navigacijske tvrtke) 1822.godine. Tvrtka je započela kao brodska linija između europskih zemalja, ali je vrlo brzo rasla i započela krstarenja i na drugim kontinentima. Transatlantski brodovi uljepšali su putničku industriju, a potražnja za hotelima je odjeknula svom snagom. Poslijeratni porast potrošača bio je još jedan razlog za rast turističke industrije. Dok su oceanski brodovi započinjali svoju revoluciju, ono što je uistinu naglo skočilo jest dolazak mlaznih zrakoplova u šezdesete.⁶

Tržište hotela je zaživjelo 1983.godine. Gotovo svaki mogul je bio zainteresiran za izgradnju i kupovinu hotela. Interes za stvaranje hotela je rastao i od tada nije prestao. Ono što je napravilo najveću razliku, osim jeftinih letova, bilo je stvaranje interneta i napredak tehnologije. Ovaj globalni sustav računalnih mreža promijenio je Svijet. Bio je to početak web stranica hotela, te raznih kanala za prodaju putem kojih se hoteli mogu oglašavati u svrhu multiplikacije posjetitelja. Štoviše, gosti sada mogu ocijeniti svoj boravak i ostaviti svoju iskrenu recenziju na temelju svog iskustva. Sada je nama gostima jednostavno pronaći hotel koji nam se sviđa, na savršenom mjestu, pa čak i izvršiti rezervaciju bez napuštanja udobnosti vlastite kuće.⁷

⁵ <https://hotelijer.wordpress.com/povijest-hotelijerstva/>

⁶ <https://megabooker.hr/povijest-hotelijerstva-od-practicnosti-do-ekstravagancije/>

⁷ <https://megabooker.hr/povijest-hotelijerstva-od-practicnosti-do-ekstravagancije/>

1.2. Djelatnost i poslovanje u hotelijerstvu

Hotelijerstvo kao gospodarska djelatnost prijema gostiju i pružanja usluga smještaja prehrane i pića poznata je od davnina. Od kad je čovjek počeo putovati trebao je smještaja prehrane i pića. Aktivnosti u hotelskoj organizaciji usmjerene su na ostvarivanje ciljeva poslovne politike i planiranih zadataka nazivaju se poslovanjem. Obujam, struktura, dinamika i smjer poslovanja se planiraju. Poslovanjem hotelska organizacija ispunjava svoju društvenu funkciju zadovoljavanja potreba ljudi u uslugama smještaja i drugim hotelskim uslugama. Poslovanje hotelske organizacije u određenom vremenu može biti pozitivno, kada su ostvareni prihodi veći od rashoda, i negativno, kada je situacija obrnuta. Uspješnost poslovanja prvenstveno zavisi od faktora unutar hotelske organizacije, ali i od kretanja na turističkom tržištu i mjera ekonomske politike. Poslovanje treba biti temeljeno na ekonomskim principima i načelima funkcionalne organizacije, prilagođene specifičnostima hotelijerstva. Poslovanje u hotelijerstvu ima svoje nosioce, organizatore, a to su hotelske organizacije, specijalizirane za obavljanje hotelijerske djelatnosti. Hotelska organizacija ne bi mogla uspješno razvijati svoje poslovanje bez konkretna suradnje sa poslovnim partnerima koji, direktno ili indirektno, sudjeluju u formiranju hotelijerske ponude. Osnovna svrha i cilj poslovanja je ostvarivanje zadovoljavajuće razine dobiti kroz zadovoljavanje želja i potreba potrošača. Prihodi uvijek moraju biti veći od rashoda. Međutim, osim nastojanja da ostvare dobit, suvremene organizacije pa tako i hoteli, nastoje biti pozitivna snaga u društvenom i ekološkom okruženju u kojem djeluju. Mogućnost ostvarivanja dobiti ovisi o orijentiranosti hotela tržištu, što znači da hotel treba kroz svoju ponudu nuditi određenu uslugu potrošačima za vrijeme njihova boravka u hotelskim objektima.⁸

1.3. Vrste hotela

Teško je načiniti razliku između odmorišnog i poslovnog turizma, odnosno oštro odijeliti zahtjeve za odmorišnim i poslovnim turizmom. Isto tako, teško je jednoznačno podijeliti hotele prema istovrsnim kriterijima. Iako se hoteli često dijele prema veličini, kvaliteti i vlasništvu, najčešća podjela hotela je prema kriterijima koji su navedeni u slici.

⁸ Raddišić (2005.), Promocija u hotelijerstvu, Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija, Zagreb, str. 3.

Slika 1. Podjela hotela prema različitim kriterijima



Izvor: Galičić, V. (2017). Poslovanje hotelskog odjela smještaja. Sveučilište u Rijeci-Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija, str. 41.

1.3.1. Hotel prema lokaciji

Ako se ima na umu šire područje na koje se smješta neka vrsta ugostiteljsko-turističke djelatnosti, tada se govori o makrolokaciji (Hrvatska kao turistička destinacija za goste iz udaljenih zemalja, kao dio Europske turističke ponude). Naprotiv, kad je u pitanju smještaj na određeno konkretno mjesto, govori se o mikrolokaciji (smještaj hotela ili restorana u nekoj turističkoj destinaciji, mjestu ili gradu). Koliko je važna lokacija pojedinog ugostiteljskoga objekta, najbolje svjedoči izjava jednog od velikana svjetskog hotelijerstva, Ellswortha Milтона Statlera, koji je naveo da postoje tri temeljna preduvjeta za poslovni uspjeh hotela, a to su „lokacija, lokacija i lokacija“.

Prema kriteriju lokacije hotela, oni se mogu podijeliti u sljedeće vrste:

- Urbani (gradski ili komercijalni) hoteli su smješteni pretežito u gusto naseljenim središtima velikih gradova (London, New York, Tokio, Zagreb i dr.) u kojima odsjedaju, uglavnom, poslovni ljudi. Gosti takvih hotela očekuju najraznovrsniju i

najsadržajnije ponudu, s najvećom razinom kvalitete (World Class Service). Za vrijeme boravka u takvim hotelima, gostima su na raspolaganju najsuvremenija tehnička pomagala i informacijska tehnologija.

- Suburbani hoteli su hoteli koji se nalaze u predgrađu gradskih područja (Sesvete ili Zaprešić u odnosu na Zagreb). Udaljenost od centra velikog grada ovisi od broja stanovnika i marketinške orijentacije.
- Odmorišni (resort) hoteli su hoteli koji se nalaze u zaokruženim područjima izvan naseljenih gradova: u planinama, na moru, otocima, egzotičnim destinacijama itd. Ovi hoteli su svojim sadržajima namijenjeni gostima koji su kao motiv svojeg putovanja i boravka odabrali odmor, odnosno korištenje dužeg odmora.
- Airportel (airport hotel ili aerodromski hotel) je hotel smješten u zoni ili samom kompleksu zračne luke (engl. airport). Takav je hotel uređen, prije svega, za goste i putnike u zračnom prijevozu.
- Botel (boat hotel) (engl. boat – brod) je vrsta specijaliziranog ugostiteljskoga objekta koji nudi usluge smještaja i servis za nautičare i stalno usidrene brodove. Botel je brod koji služi kao hotel ili hostel. Prema veličini, boteli mogu biti mali pa sve do velikih.
- Motel (motor hotel) je kratica od motorist i hotel, tj. hotel za motoriste koji je lociran uz ili u neposrednoj blizini glavnih prometnica (auto-cesta ili drugih važnih prometnica) kojima su glavni gosti putnici sa svojim vozilima u tranzitu. Motel je jedan od 17 posebnih standarda za hotele predviđenih u „Pravilniku o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine HOTELI“.
- Tranzitni hotel je hotel koji služi za kratki boravak gostiju, a najčešće se nalazi u tranzitnoj zoni međunarodnih zračnih luka. U toj zoni, putnici čekaju između dva leta zrakoplova (obično najmanje šest sati, koliko najduže mogu ostati).⁹

1.3.2. Hotel prema ponudi

Ovisno o ponudi koja dominira u nekom hotelu, odnosno vrsti gostiju koji posjećuju te hotele, u suvremenom se hotelijerstvu pojavljuje nekoliko tipičnih vrsta hotela, od kojih su najznačajnije sljedeće:

⁹ Galičić, V. (2017). Poslovanje hotelskog odjela smještaja. Sveučilište u Rijeci- Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija, str. 43.

- Kongresni hoteli, u pravilu su hoteli velikog smještajnog kapaciteta i koji raspolažu s velikim dvoranama za različite namjene, s najsuvremenijom opremom i tehničkim pomagalicama. Uz to, hoteli nude veliki odabir svih mogućih ugostiteljskih, zabavnih i rekreacijskih sadržaja.
- Garni hoteli su hoteli koji uobičajeno nude samo usluge smještaja, dok rijetki takvi hoteli nude i usluge doručka. Po kapacitetu, to su manji hoteli s tek 20 do 30 soba. Kako u pravilu, osim usluga noćenja, ne nude nikakve dopunske usluge, imaju primamljive i prihvatljive cijene za goste.
- Casino hoteli su hoteli u kojima su temeljne usluge igre na sreću (kockanje). Iako ovi hoteli imaju kategoriju luksuznih hotela, ipak je u njima najbitnija oprema i prostori za igre na sreću. Suvremeni casinó hoteli u svoju ponudu sve više uključuju i dodatne usluge, kao na primjer golf, tenis, vrhunske restorane, ekstravagantne priredbe, charter letove i dr. Kockarnice u ovakvim hotelima rade od 00,00 do 24,00 sata 365 dana u godini. Neki casinó hoteli imaju i do 4.000 postelja, pod jednim krovom.
- Eko-hotel je hotel, koji je opremljen prema ekološkim principima, od same gradnje do plahti u sobama. Obilježava ga potpuna organska ponuda hrane i pića kontroliranog, ekološkog porijekla, prirodna kozmetika, smanjenje elektrosmoga, ekološko grijanje, posebni menui, vlastiti vrt s voćem i povrćem uzgojenim bez kemije.
- Biohotel je hotel, koji je u svojem poslovanju fokusiran na obveznu upotrebu ekološki proizvedene hrane. Ponuda biohotela temelji se na svježoj, lokalno uzgojenoj i sezonskoj hrani, dok je korištenje gotovih jela, koncentriranih juha, umaka i preljeva za salate zabranjeno. U njemu se visoki ekološki standardi odnose i na unutarnju opremu, dizajn i hotela i okolice, što u kombinaciji daje hotelu ugodan i prirodan okoliš.
- Fortuna hotel je hotel koji je od prodajne službe hotelskoga poduzeća odabran kao objekt koji će u određenom periodu poslovanja (koji karakterizira nizak stupanj turističke potražnje) nuditi cijene smještaja po nižim, za tržište prihvatljivim cijenama.
- Hostel je objekt u kojem se pretežito mlađim gostima pružaju usluge smještaja, a mogu se pružati i usluge prehrane, pića i napitaka. Smještajne jedinice u hostelu su sobe i/ili spavaonice. Ugostiteljski sadržaji za pripremu i usluživanje hrane, pića i napitaka u hostelu mogu biti smješteni i u građevini koja se nalazi u neposrednoj

blizini i izvan građevine u kojoj se nalaze smještajne jedinice. Hostel je ugostiteljski objekt niže kvalitete smještaja i komfora od hotela.¹⁰

1.3.3. Hotel prema veličini

U određivanju kriterija za klasifikaciju hotela, prema njihovoj veličini, postoje metodičke razlike, koje mogu uzrokovati poteškoće u usporedbi hotelskih industrija u različitim zemljama. Smatra se da je najbolji kriterij za razvrstavanje hotela prema veličini i broju zaposlenih, jer je taj podatak:

1. neovisan (otporan na inflaciju)
2. jasan (jednostavan za razumjeti) i
3. komparabilan (usporediv).

Prema nekim kriterijima, pojam hotel označava smještajne objekte od 50 pa čak do 2.000 soba, pa i više, jer neki hoteli danas imaju i više od 5000 soba. Prema tim standardima, moguća je podjela hotela u sljedeće četiri kategorije:

- do 149 soba
- od 150 do 299 soba
- od 300 do 600 soba
- više od 600 soba.

Prema kriteriju veličine hotela, postoje i drukčije podjele, pa se tako prema jednoj klasifikaciji hoteli razvrstavaju u:

- male hotele (do 100 soba)
- srednje velike hotele (od 100 – 200 soba)
- velike hotele (više od 200 soba).

¹⁰ Garičić. Z.,; Poslovanje hotelskog odjela smještaja, FMTU, Opatija, 2017, str. 44

1.3.4. Hoteli prema razini usluge

Najčešća percepcija široke javnosti na razinu usluge koja se pruža u hotelima, odnosno na cijenu usluge u tim hotelima je da se hoteli dijele na jeftine, srednje kvalitetne i luksuzne hotele. Cjenovni razredi hotela predstavljaju razine cijena u odnosu na kvalitetu usluge u hotelima. Kvaliteta usluge u hotelima određuje se u pravilu brojem zvjezdica, a hoteli s 5 zvjezdica nude najbolju uslugu. U suvremenom hotelijerstvu prepoznaju se tri razine kvalitete usluge:

1. Vrhunska usluga (World-Class ili First-Class Service) je najviša razina kvalitete usluge, vrhunska usluga u hotelijerstvu, koja se mora pružati u hotelima najviše kategorije. Podrazumijeva i najvišu cijenu usluge. Ovu razinu usluga može se dovesti u korelaciju s hotelima koji su kategorizirani u prvu kategoriju i označavaju se s 5*.

2. Srednja usluga (Mid-Range Service), srednja razina kvalitete usluge u hotelijerstvu, koja se mora pružati u hotelima srednje kategorije, a to je u aktualnom hotelijerskom trenutku hotel s 4*.

3. Ekonomska/ograničena usluga (Economy/Limited Service) je najniža razina kvalitete usluga u hotelijerstvu i može se dovesti u korelaciju s hotelima koji su kategorizirani u treću kategoriju i označeni s 3*.

Ovakav pristup dovođenja u vezu razine usluga i kategorije hotela može naći svoje opravdanje, jer bi daljnje spuštanje razine kvalitete na četvrtu kategoriju hotela, odnosno hotela s 2* išlo prema nečemu što današnje zahtjevno tržište ne prihvaća, osim u rijetkim izuzecima tijekom ljetnih mjeseci, kada potražnja pristaje na kratkotrajno korištenje usluga skromne kvalitete u hotelima s 2*.¹¹

1.3.5. Hoteli prema vlasništvu

Prema vlasništvu, hoteli se mogu podijeliti na nekoliko različitih vrsta, a najčešće se pojavljuju sljedeće:

1. nezavisni hoteli

¹¹ Galičić, V. (2017). Poslovanje hotelskog odjela smještaja. Sveučilište u Rijeci- Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija, str. 41.

2. hoteli s menadžerskim ugovorima

3. franšizni hoteli

4. timeshare hoteli

5. condo hoteli.

Nezavisni hoteli su hoteli koji posluju samostalno. Ponekad, iz nekih svojih interesa, ti se hoteli mogu udružiti u tzv. formalne skupine (udruge, zajednice ili organizacije) s ciljem pospješivanja poslovanja međusobnom suradnjom (npr. međusobnim preporukama gostiju). Nezavisni hoteli nisu vezani uz neki hotelski sustav, već samostalno i nezavisno vode svoju poslovnu politiku, marketinšku politiku, politiku prodaje i cijena te zauzimaju svoju specifičnu nišu na turističkom tržištu. Primjenjuju opće poznate standarde, poštuju nacionalne pravilnike o kategorizaciji, ali nemaju neke međunarodne priznate standarde. Rijetko su uvršteni u globalne distribucijske sustave, nastup na tržištu je samostalan, a temelj tržišnog nastupa jesu stalni gosti. Nezavisni hotel može opstati na turističkom tržištu, ali u posebnim uvjetima i ako su to manji hoteli, i ako već imaju prepoznatljivog gosta. Veliki hoteli sve teže mogu opstati kao nezavisni hoteli.

Hoteli s menadžerskim ugovorima su takvi hoteli čiji su vlasnici zasnovali ugovorni odnos s hotelskim lancem (na primjer, samo za upravljanje hotelom, tj. samo menadžment). U tom slučaju, hotelski lanac ugovara s nezavisnim hotelom samo poslove menadžmenta. Vlasnici tih hotela plaćaju ugovorni iznos menadžmentu (Management Fee), odnosno hotelskom lancu. Ugovor o menadžmentu je novijeg datuma i sve se više rasprostranjuje svijetom. To je ugovor između pravne osobe koja je vlasnik hotela, s jedne strane i menadžment kompanije (Management Corporation), s druge strane, koja daje standarde, pravila i garantira kvalitetu i zaštitu kvalitete na tržištu, donosi veću zaradu vlasniku hotela, ali mu ne daje nikakvu garanciju za stvarnu veću zaradu.

Timeshare hoteli su hoteli u kojima posjetitelji ugovorom kupuju sobu ili apartman i tako postaju stalni vlasnici samo za to ugovorom određeno vremensko razdoblje u godini (obično jedan, dva ili više tjedana). To znači da jedna smještajna jedinica ima više suvlasnika.

Obveze pružatelja usluge (ugostitelja) su:

1. obveza predaje turističkoga objekta
2. obveza održavanja turističkoga objekta.

Obveze korisnika usluge (gosta, agencije) su:

1. obveza korištenja turističkoga objekta pažnjom dobra domaćina
2. obveza plaćanja naknade za vremensko korištenje turističkoga objekta
3. obveza vraćanja turističkoga objekta po isteku vremena korištenja.

Condo hoteli (Condotel, Hotel-condo; Condominium hotel) su hoteli slični timeshare hotelima, ali za razliku od njih, ovo su vrsta suvlasničkih hotela, u kojima postoji samo jedan vlasnik jedne smještajne jedinice. Vlasnik može upravi društva javiti vrijeme u godini kada ne želi koristiti svoju smještajnu jedinicu, pa u tom slučaju uprava društva može tu jedinicu, u tom razdoblju, dati u najam drugim posjetiteljima. Manji dio prihoda od najma pripada upravi društva, a veći dio vlasniku smještajne jedinice, koji plaća upravi društva godišnji ugovoreni iznos za troškove vođenja, održavanja i čišćenja te smještajne jedinice.¹²

¹² Galičić, V. (2017). Poslovanje hotelskog odjela smještaja. Sveučilište u Rijeci- Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija, str. 41.

2. Troškovi

Trošak je jedna od najznačajnijih računovodstveno-ekonomskih kategorija koja zauzima veliki dio fokusa menadžera na različitim razinama odgovornosti, ali i ekonomskih teoretičara. Menadžment svih poslovnih subjekata zahtijeva od računovodstva informacije koje se velikim dijelom odnose na strukturu i visinu troškova.

Prije same razrade vrsta troškova i njihovog pojedinačnog objašnjenja, potrebno je naglasiti razliku između troškova i rashoda. Često se iz svakodnevnog govora može interpretirati kako između pojmova trošak i rashod stoji znak jednakosti, što nije uistinu tako. Postoje različite koncepcije i brojna pojmovna određivanja troška, ali može se reći da troškovi predstavljaju u novcu izraženu vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili stvaranju određenih učinaka. Drugi autori trošak definiraju kao resurse kojih se treba odreći ili koje treba žrtvovati kako bi se postigli specifični ciljevi koji se najčešće ogledaju u proizvodnji proizvoda. S druge strane, rashod predstavlja smanjenje ekonomske koristi kroz obračunsko razdoblje u obliku iscrpljivanja ili odljeva imovine ili povećanja obveza, što za posljedicu ima smanjenje glavnice (kapitala), ali se rashodima ne smatraju smanjenje sredstava ili povećanje obveza izravno povezana s raspodjelom glavnice.³ Također treba razlikovati pojmove utrošaka i izdataka, pri čemu "utrošci predstavljaju fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranje učinaka (proizvoda)", dok su "izdaci smanjenje novčanih sredstava, odnosno odljev novca iz poslovnog subjekta".¹³

U trenutku njihovog nastajanja, svi troškovi ne postaju ujedno i rashodi. Samo dospjeli troškovi predstavljaju rashode, pa se shodno tome može doći do zaključka kako je trošak općenito širi pojam od rashoda. Nedospjeli ili kapitalizirani troškovi mogu se definirati kao troškovi nabave i troškovi proizvoda (proizvodnje) koji se u trenutku nastajanja iskazuju kao imovina i prezentiraju u bilanci poslovnog subjekta. Nedospjeli troškovi postaju rashodi u onom obračunskom razdoblju u kojem se imovina, na koju ti troškovi se odnose, proda, daruje, uništi ili na neki drugi način otuđi (manjkovi, krađa), odnosno kada se više od nje ne očekuje da će biti od ekonomske koristi za poduzeće. Tada nedospjeli troškovi postaju dospjeli te se iskazuju kao rashodi. Uz ove troškove potrebno je spomenuti i administrativne

¹³ Vinković-Kravaica, A., Ribarić-Aidone, E., Krivačić, D., Abeceda računovodstva - u teoriji i praksi, Veleučilište u Rijeci i Veleučilište u Karlovcu, Rijeka - Karlovac, 2007., str. 447.

troškove prodaje i uprave koji se ne mogu vezati zajedno s troškovima proizvodnje proizvoda niti se mogu iskazivati kao imovina poslovnog subjekta u njegovoj bilanci. Takvi troškovi postaju rashodi u razdoblju u kojem i nastaju te zajedno sa dospjelim troškovima proizvodnje proizvoda čine ukupne rashode poslovnog subjekta u obračunskom razdoblju u kojem su nastali. Na kraju, svi troškovi postaju rashodi, samo je pitanje kada, odnosno u kojem obračunskom razdoblju ili vremenu.¹⁴

¹⁴ Dražić-Lutilsky, I. et al., Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010., str. 392

2.1. Kriterij podjele troškova

Ovisno o autorima i školama kojima pripadaju, u računovodstvenoj literaturi postoje različiti kriteriji klasifikacije troškova, osim već navedene, na dospjele i nedospjele. Isti troškovi istovremeno mogu biti razvrstani na više načina, a način koji se upotrebljava prilikom razvrstavanja tih troškova najviše ovisi o ciljevima i namjeni razvrstavanja. Također, menadžment mnogo puta zahtijeva izvještaje o troškovima klasificirane na način da oni najkorisnije posluže svrsi, odnosno da budu najrelevantniji menadžmentu prilikom donošenja poslovnih odluka. Potrebe menadžmenta se mogu uokviriti u pet sljedećih namjena:

1. Vrednovanje zaliha – menadžment mora imati informaciju o tome koji su troškovi uključeni u troškove zaliha poslovnog subjekta;
2. Utvrđivanje dobiti – menadžment mora znati koji troškovi se oduzimaju od prihoda u izvještaju o dobiti pri utvrđivanju dobiti odnosno profita za određeno razdoblje;
3. Financijsko planiranje – informacije o troškovima menadžment upotrebljava prilikom planiranja i postavljanja financijskih ciljeva;
4. Kontrola poslovanja – informacije o stvarnim troškovima potrebne su menadžmentu za ocjenu izvršenja u odnosu na planirane troškove;
5. Odlučivanje – menadžment se mora često koristiti informacijama o troškovima pri izboru između alternativa.¹⁵

Svaka od pet prethodno navedenih namjena zahtijeva drugačiju klasifikaciju troškova kako bi se dobili rezultati koji najzornije prikazuju situaciju. Tako npr. ukoliko je riječ o vrednovanju zaliha, sam menadžment odlučuje o izboru metode vrednovanja zaliha, odnosno o troškovima koji se obračunavaju po proizvodima u izvještajima koji se pripremaju za menadžment. Računovodstvena teorija najčešće ističe sljedećih sedam podjela troškova:

- 1) troškovi prema vremenu nastanka; a) povijesni troškovi, b) sadašnji (zamjenski) troškovi, c) budući (planirani) troškovi,

¹⁵ Dražić-Lutitsky, I. et al., Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010., str. 393

- 2) troškovi prema funkciji; a) proizvodni troškovi, b) neproizvodni troškovi,
- 3) troškovi prema položaju u financijskim izvještajima; a) troškovi proizvoda i troškovi razdoblja, b) primarni i konverzijski troškovi, c) nedospjeli i dospjeli troškovi,
- 4) troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima; a) direktni troškovi, b) indirektni troškovi,
- 5) troškovi prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti (opsegu proizvodnje); a) varijabilni troškovi, b) fiksni troškovi, c) mješoviti troškovi,
- 6) troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka; a) relevantni troškovi, b) irelevantni troškovi,
- 7) troškovi prema mogućnosti kontrole od strane menadžmenta; a) kontrolirani troškovi, b) nekontrolirani troškovi.¹⁶

¹⁶ Dražić-Lutilsky, I. et al., Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010., str. 394

2.1.1. Troškovi prema vremenu nastanka

Prema vremenu nastanka troškovi se općenito mogu podijeliti na povijesne i budžetirane (buduće) troškove. No, pored ove podjele, u pojedinoj računovodstvenoj literaturi u okviru ovog kriterija navode se i zamjenski i ili sadašnji troškovi.¹⁷

Povijesni troškovi su troškovi koji su nastali u prošlom obračunskom razdoblju. To su troškovi na koje menadžment više ne može utjecati i koji su evidentirani u računovodstvenoj evidenciji i prezentirani u financijskim izvještajima koji se odnose na prošlo razdoblje. Povijesni troškovi su odraz aktivnosti i poslovnih odluka koje je menadžment poduzeo i donio u obračunskom razdoblju. Na temelju tih troškova mjeri se razina ostvarenja ciljeva i uspješnosti menadžmenta. Također su iznimno značajni jer se na konceptu povijesnih troškova temelji inicijalno mjerenje imovine u računovodstvu. Povijesni troškovi uključeni u vrijednost imovine su nedospjeli troškovi koji se iskazuju u bilanci poslovnog subjekta. Nasuprot tome, povijesni troškovi koji nisu uključeni u vrijednost imovine su dospjeli troškovi koji imaju karakter rashoda te se nadoknađuju iz prihoda istog obračunskog razdoblja. Ovi dospjeli troškovi iskazuju se u izvještaju o dobiti poslovnog subjekta. Budući ili budžetirani troškovi su troškovi za koje se očekuje da će nastati u budućem obračunskom razdoblju. Onu su sastavni dio ukupnog glavnog poslovnog plana poslovnog subjekta i predstavljaju očekivane učinke aktivnosti koje menadžment planira poduzeti u budućem razdoblju odnosno razdoblju za koje se sastavlja glavni poslovni plan. Menadžment sastavlja plan troškova direktnog materijala, plan troškova direktnog rada, općih troškova proizvodnje, troškova prodaje, administrativnih troškova te troškova prodanih proizvoda. Plan troškova direktnog materijala, troškova direktnog rada i općih troškova proizvodnje prikazuju očekivane troškove proizvodnje s obzirom na planiranu količinu proizvodnje. Plan troškova prodanih proizvoda prikazuje dio planiranih troškova proizvodnje za koje se očekuje da će tijekom planskog razdoblja biti priznati u rashode s obzirom na planiranu količinu prodaje. Plan troškova prodaje prikazuje očekivane troškove prodaje s obzirom na planiranu količinu prodaje u planskom razdoblju, dok plan administrativnih troškova prikazuje očekivane troškove različitih administrativnih funkcija poslovnog subjekta u planskom razdoblju. Zato se za buduće troškove kaže da su to planski odnosno budžetirani troškovi. U okviru ovog

¹⁷ Dražić-Lutitsky, I. et al., Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010., str. 394

kriterija klasifikacije troškova navode se i zamjenski ili sadašnji troškovi koji se definiraju kao iznosi troškova koji će nastati prilikom nabave nove imovine sličnih karaktera.¹⁸

2.1.2. Troškovi prema funkciji

Drugi način na koji teoretičari klasificiraju troškove je onaj prema pojedinim funkcijama u poslovnom subjektu. Svaki od poslovnih subjekata ima određen broj sektora, odnosno poslovnih funkcija kao što su npr. računovodstvo, prodaja, nabava, ljudski resursi i sl., i za svaki od tih sektora moguće je pratiti troškove. Drugi način praćenja troškova je da se svi sektori objedine po pitanju troškova i podijele na proizvodne i neproizvodne. Iz toga proizlazi da se troškovi prema funkcijama u poslovnom subjektu mogu podijeliti na:

- proizvodne i

neproizvodne.

Troškove koji se ne vezuju s procesom proizvodnje nazivaju se neproizvodni troškovi. U te troškove spadaju troškovi uprave, prodaje i administracije. Obilježje neproizvodnih troškova je da se oni prenose na rashode u razdoblju njihovog nastanka, odnosno u obračunskom razdoblju u kojemu su nastali, što nije slučaj kod proizvodnih troškova. S računovodstvenog stajališta ovakva klasifikacija podjele troškova je iznimno važna budući da se temeljem nje provodi postupak raspodjele troškova. Raspodjelom troškova utvrđuje se koji troškovi postaju rashodima u obračunskom razdoblju u kojemu su i nastali, a koji ulaze u vrijednost zaliha proizvodnje i gotovih proizvoda, odnosno koji se kapitaliziraju. Za ovakvu vrstu klasifikacije troškova potrebno je poduzeti određene predradnje, tj. stvoriti preduvjete koji podrazumijevaju prilagodbu ne samo računovodstvenog informacijskog servisa i računovodstvene funkcije, već i prilagodbu cijelog poslovnog subjekta.¹⁹

¹⁸ Gulin, D., Perčević, H., Tušek, B., Žager, L. (2012.) Poslovno planiranje, kontrola i analiza, HZRFD, Zagreb, str. 24- 25.

¹⁹ Dražić-Lutilsky, I. et al., Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010., str. 398.

2.2.3. Troškovi prema položaju financijski izvještaja

Ključno pitanje kod ovog kriterija klasifikacije troškova jest kapitalizira li se određeni trošak u vrijednosti imovine i time prezentira u bilanci ili se priznaje kao rashod u razdoblju nastanka te kao takav prezentira u računu dobiti i gubitka. Prema ovom kriteriju troškovi se klasificiraju kao: o nedospjeli i dospjeli troškovi o troškovi proizvoda i troškovi razdoblja. Nedospjeli troškovi su troškovi nastali prilikom stjecanja određene imovine te se od njih očekuje buduće ekonomske koristi koje su utjelovljenje u odnosnoj imovini. Stoga se ovi troškovi kapitaliziraju odnosno uključuju u vrijednost imovine te se kao takvi prezentiraju u bilanci sve do razdoblja otuđenja imovine kada se priznaju kao rashodi i kao takvi prezentiraju u računu dobiti i gubitka. Dospjeli troškovi su troškovi od kojih se ekonomske koristi ostvaruju u razdoblju nastanka, a ne u budućem razdoblju te se temeljem toga ovi troškovi priznaju kao rashodi u razdoblju nastanka.²⁰

To su troškovi prodaje i administracije te troškovi otuđene imovine. Troškovi proizvoda i troškovi razdoblja ključni su za proizvodne subjekte. Troškovi proizvoda sastoje se od svih troškova koji su povezani s proizvodnom funkcijom poslovnog subjekta. Oni uobičajeno uključuju troškove materijala, rada te ostale troškove povezane s proizvodnjom proizvoda. U računovodstvenom smislu, troškovi proizvoda se u razdoblju nastanka kapitaliziraju kao zalihe proizvodnje čime se oni priznaju kao imovina u bilanci, a njihovo priznavanje u rashode se odgađa do razdoblja prodaje gotovih proizvoda. Dovršenjem gotovih proizvoda, troškovi proizvoda koji se odnose na dovršenu količinu proizvoda računovodstveno se preknjižavaju sa zaliha proizvodnje na zaliha gotovih proizvoda. Troškovi razdoblja su troškovi koji se priznaju kao rashodi u razdoblju nastanka. Oni ne utjelovljuju buduće ekonomske koristi i odnose se na troškove koji nastaju u neproizvodnim funkcijama poslovnog subjekta (nabava, prodaja, financije i računovodstvo i sl.). Troškovi proizvoda i troškovi razdoblja ključni su za proizvodne subjekte. Troškovi proizvoda sastoje se od svih troškova koji su povezani s proizvodnom funkcijom poslovnog subjekta. Oni uobičajeno uključuju troškove materijala, rada te ostale troškove povezane s proizvodnjom proizvoda. U računovodstvenom smislu, troškovi proizvoda se u razdoblju nastanka kapitaliziraju kao zalihe proizvodnje čime se oni priznaju kao imovina u bilanci, a njihovo priznavanje u rashode se odgađa do razdoblja prodaje gotovih proizvoda. Dovršenjem gotovih proizvoda, troškovi proizvoda

²⁰ Perčević, H. (2018.) Računovodstvo 2 – evidentiranje poslovnih procesa, HZRFD, Zagreb, str. 175.

koji se odnose na dovršenu količinu proizvoda računovodstveno se preknjižavaju sa zaliha proizvodnje na zalihe gotovih proizvoda. Troškovi razdoblja su troškovi koji se priznaju kao rashodi u razdoblju nastanka. Oni ne utjelovljuju buduće ekonomske koristi i odnose se na troškove koji nastaju u neproizvodnim funkcijama poslovnog subjekta (nabava, prodaja, financije i računovodstvo i sl.). Troškovi razdoblja obuhvaćaju troškove prodaje i troškove administracije, tj. one troškove kod kojih se ekonomske koristi ostvaruju u razdoblju njihovog nastanka.²¹

2.2.4. Troškovi prema mogućnosti obuhvata po nositeljima

Nositelji se općenito smatraju korisni učinci koji su rezultat određenih poslovnih procesa i aktivnosti koji su uzrokovali nastanak troška. Uobičajeno se pod nositeljima troškova smatraju proizvodi i usluge koje utjelovljuju ekonomske koristi i čijom prodajom se ostvaruje priljev tih ekonomskih koristi u poslovni subjekt i to u obliku prihoda i novčanih primitaka. Prema mogućnosti obuhvata nastalih troškova po nositeljima troškovi se dijele na:

- direktne troškove – troškovi koje je moguće pratiti po nositeljima. To su troškovi koji se izravno mogu pridružiti tj. dovesti u vezu s učincima koji su ih uzrokovali. Obuhvaćaju troškove direktnog materijala, direktnog rada te ostale direktne troškove. Svi direktni troškovi direktno se pridružuju nositeljima koji su ih uzrokovali.
- indirektni troškovi – troškovi koji se ne mogu direktno pratiti po nositeljima. S obzirom da se oni ne mogu direktno pridružiti nositeljima koji su ih uzrovali, njih je potrebno alocirati na nositelje pomoću odgovarajućih računovodstvenih metoda alokacije (npr. metoda radnog naloga, procesna metoda, ABC metoda). Indirektni troškovi mogu se promatrati u širem i užem smislu.

U širem smislu indirektni troškovi obuhvaćaju opće troškove proizvodnje i neproizvodne troškove (troškove prodaje i amortizacije). U užem smislu obuhvaćaju samo opće troškove proizvodnje. Problem alokacije indirektnih troškova na nositelje odnosi se samo na indirektno proizvodne troškove (opće troškove proizvodnje). Upravo je alokacija indirektnih troškova proizvodnje jedan od ključnih problema troškovnog i upravljačkog računovodstva s obzirom da se sve poznate računovodstvene metode alokacije općih troškova proizvodnje temelje na određenim bazama (ključevima) za alokaciju. Izbor i primjena odgovarajuće metode iznimno

²¹ Cherington, J. O., Hubbard, E. D., Luthy, D.H. (2005.) Cost Accounting: A Managerial Approach, West Group, Chicago, str. 21.

je bitna i treba uvažavati karakteristike proizvodnog procesa subjekta kako bi informacija o ukupnom i jediničnom trošku pojedinog proizvoda bila što je moguće objektivnija te primjerenija u svrhu poslovnog odlučivanja.²²

2.2.5. Troškovi prema ponašanju na promjenu razine aktivnosti

Prema ovom kriteriju troškovi se promatraju i klasificiraju prema tome mijenjaju li se s promjenom u razini proizvodnje, prodaje ili neke druge identificirane aktivnosti u poslovnom subjektu. Analizirajući troškove prema njihovom ponašanju odnosno reagiranju na promjene razine aktivnosti, troškovi se uobičajeno mogu klasificirati na:

- fiksne troškove
- varijabilne troškove²³

Međutim pojedini autori pored ove podjele navode i tzv. mješovite troškove.

Fiksni troškovi su oni troškovi koji se u masi ne mijenjaju s promjenom razine aktivnosti odnosno troškovi koji ne reagiraju a promjenu razine aktivnosti. Iznos ukupnih fiksnih troškova u određenom razdoblju je nepromijenjen i neovisan o promjeni razine aktivnosti.⁶ To ne znači da se iznos fiksnih troškova nikada ne mijenja, već da moguća promjena u iznosu fiksnih troškova nije uzrokovana promjenama u razini aktivnosti (razina proizvodnje ili prodaje). Oni se javljaju u poslovnom subjektu i kada nema aktivnosti. U većini poduzeća, koja se bave trgovinom ili pružanjem usluga, najveći dio troškova čine upravo fiksni troškovi. Fiksni troškovi dijele se na: o apsolutno fiksne troškove – smatraju se oni fiksni troškovi koji su nepromijenjeni i neovisni promjeni razine aktivnosti npr. troškovi amortizacije, najamnine, komunalne naknade, članarine i sl.) o relativno fiksni troškovi – smatraju se oni fiksni troškovi koji su nepromijenjeni do određene razine aktivnosti nakon koje se povećavaju te ostaju u tom statusu do sljedeće značajne promjene razine aktivnosti.

Varijabilni troškovi su troškovi koji reagiraju na promjene razine aktivnosti odnosno stupnja iskorištenja kapaciteta na način da se povećavaju usporedno s porastom razine aktivnosti odnosno smanjuju usporedno sa smanjenjem razine aktivnosti. Ako nema aktivnosti nema ni

²² Gulin, D., Perčević, H., Tušek, B., Žager, L. (2012.) Poslovno planiranje, kontrola i analiza, HZRFD, Zagreb, str. 27.

²³ Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2003.) Cost Accounting – A Managerial Emphasis, Prentice Hall, str. 32.

varijabilnih troškova. Svi varijabilni troškovi ne reagiraju jednako na promjene razine aktivnosti te se još mogu podijeliti na:

- proporcionalne varijabilne koji se mijenjaju u istoj proporciji kao i promjena razine aktivnosti
- progresivno varijabilne koji se mijenjaju brže od promjene razine aktivnostima
- degresivno varijabilne koji se mijenjaju sporije od promjene razine aktivnosti

S obzirom na podjelu varijabilnih troškova, ponašanje jediničnih varijabilnih troškova ovisi o vrsti varijabilnog troška u masi. U literaturi, a i u praksi se dosta često javljaju i mješoviti troškovi. Predstavljaju specifične troškove koji imaju obilježja fiksnih i varijabilnih troškova. Nazivaju se mješovitima jer imaju fiksnu i varijabilnu komponentu pa se sukladno tome oni javljaju ili kao varijabilni troškovi s komponentom fiksnih troškova ili kao fiksni troškovi s komponentom varijabilnih troškova.⁸ Jedan dio troškova je varijabilan, a drugi dio je fiksni. Za potrebe upravljanja troškovima nužno je mješovite troškove razdvojiti, a njihovu fiksnu i varijabilnu komponentu primjenom odgovarajućih metoda. Često se još nazivaju i poluvarijabilni troškovi.²⁴

2.2.6. Troškovi prema značajnosti za donošenje poslovnih odluka

Poslovna odluka predstavlja izbor između različitih alternativa orijentiranih k ostvarenju cilja. Kako bi menadžer mogao donijeti neku odluku, mora raspolagati s odgovarajućim informacijama koje mu omogućavaju i olakšavaju postupak donošenja odluke. Nerijetko će informacije o troškovima biti jedne od najvažnijih i najtraženijih informacija od strane menadžmenta u svrhu poslovnog odlučivanja. Stoga se troškovi s aspekta značajnosti za donošenje poslovnih odluka dijele na:

- relevantne troškove – to su troškovi koji predstavljaju dio informacijske podloge za donošenje poslovnih odluka odnosno to su oni troškovi koje menadžeri uzimaju u obzir pri donošenju odluka. S obzirom da je sama odluka buduća aktivnost i relevantni troškovi su buduća troškovi koji su povezani s alternativama o kojima se odlučuje. U relevantne troškove se uključuju i oportunitetni troškovi koji se mjere koristima koje bi se ostvarile odabirom

²⁴ Gulin, D. (2011.) Upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, str. 127-128.

alternative od koje se odustaje. Oportunitetni troškovi su troškovi izgubljene mogućnosti i u računovodstvenom smislu nemaju značenje troškova.

- irelevantne troškove – to su troškovi koji nisu značajni za donošenje poslovne odluke odnosno koji se ne uzimaju u obzir pri donošenju poslovnih odluka. Oni nisu informacijska podloga za odlučivanje s obzirom da će ti troškovi nastati bez obzira na izabranu alternativu. Irelevantni troškovi su troškovi koji su isti kod svake alternative i zbog toga se isključuju iz analize troškova prilikom odlučivanja.²⁵

2.2.7. Troškovi prema mogućnosti kontrole od strane menadžmenta

Za svaki nastali trošak u poslovnom subjektu netko je odgovoran. Menadžmentu je važno utvrditi za koje je troškove on odgovoran, iz razloga što on na te troškove može utjecati i kontrolirati ih. Mogućnost kontrole troškova i njihova podjela odnosi se na određenu organizacijsku razinu ili jedinicu u okviru cjelokupne organizacije. U središtu ove podjele je menadžer na određenoj organizacijskoj razini i njegova mogućnost kontrole i utjecaja nad određenim troškovima. Prema mogućnosti kontrole troškove je moguće podijeliti na:

- kontrolirane i
- nekontrolirane.

Kontrolirani troškovi su oni troškovi koje menadžer može kontrolirati u promatranom vremenskom razdoblju. Za te troškove odgovoran je menadžer i na njih može u dovoljnoj mjeri utjecati. Sama organizacijska struktura i razina na kojoj se menadžer nalazi uvelike utječe na mogućnost kontrole troškova. Što je menadžer na višoj organizacijskoj razini, to je njegova odgovornost za troškove veća. Za razliku od kontroliranih troškova, menadžment ne može u promatranom razdoblju utjecati i biti odgovoran za nekontrolirane troškove.²⁶

²⁵ Sikavica, P. (2014.) Poslovno odlučivanje, Školska knjiga, Zagreb, str. 39.

²⁶ Dražić-Lutilsky, I. et al., Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010., str. 404

3. Troškovi u hotelskom poslovanju

Kako prihode tako i troškove, potrebno je, što je moguće više, rasporediti po pojedinim odjelima (poslovnim jedinicama) poduzeća kako bi se ekonomičnost pojedinačnih poslovnih jedinica što preciznije mogla analizirati. U ovu vrstu troškova uvrštavaju se svi troškovi koji zavise od dinamike poslovanja do poslovnog rezultata I, tzv. Gross Operating Profit (G.O.P.). Ovdje nisu uvršteni troškovi stalnih sredstava kao što su kamate ili amortizacija.

- Troškovi osoblja dodjeljuju se pojedinačnim odjelima poduzeća. Pojedini odjeli vrše funkciju više poslovnih jedinica, te kao takvi ne mogu se jasno svrstati u odjel za logistiku ili restoran (npr. to su tehnika, uprava, prodaja, knjigovodstvo). Ukoliko se određeni troškovi osoblja ne mogu pridružiti nekom “profitnom centru” (kao npr. logistika, F&B (eng. Food & Beverage – jelo i piće, sporedni odjeli), onda ih je potrebno rasporediti na određene “troškovne centre” kao npr. marketing ili administrativni odjel. Troškovi osoblja sastoje se iz bruto plaća i svih drugih troškova u vezi s osobljem, kao što su: zakonski propisani doprinosi na i iz plaće, socijalno i mirovinsko osiguranje, dobrovoljni socijalni izdaci poput premija, putnih troškova itd.
- Robni troškovi su, prije svega, svi troškovi koji nastaju u gastro odjelu. Robni troškovi za interne prilike, kao što je jelo i piće za osoblje, pozivnice/čašćenje u okviru PR-aktivnosti (aktivnosti u vezi s poslovima s javnošću) prebacuju se na određena mjesta nastajanja troškova (osoblje, reklama). Nadalje, robni troškovi su “Cost of Sales” – troškovi prodaje u sporednim odjelima poduzeća (npr. tisak, kozmetički salon), tj. robni troškovi artikala i proizvoda koji se prodaju u ovim sporednim odjelima hotela.
- U administrativnim troškovima su obuhvaćeni svi troškovi koji su u vezi s administracijom poduzeća. U ovu kategoriju, između ostalog, ubrajaju se telefonska pretplata, troškovi štampanja, odvjetnički troškovi, članarine u stručnim udruženjima, provizija za kreditne kartice. U ovu skupinu troškova ne uključuju se administrativni troškovi imovinskih društava. U poziciji “administracija i generalno” iskazani su direktni troškovi koji se pridružuju pojedinim odjelima poduzeća.
- Troškovi marketinga podrazumijevaju sve troškove koji nastaju npr.: prilikom štampanja prospekata, oglasa, angažiranja fotografa, putni troškovi u vezi s marketing prodajom, pozivnice za poslovne partnere, pokloni za kupce, provizije za putne manifestacije, troškovi održavanja home pagea na internetu.

- Pod repariranjem i održavanjem podrazumijevaju se troškovi koji nastaju usljed popravki u vezi s uljepšavanjem poduzeća, renoviranje u manjem obujmu i održavanje aparata i strojeva. Ovi troškovi podjednako zavise od starosti i tehničke opremljenosti poduzeća.
- Pozicija troškova energije osim čistih energetske troškova sadrži i troškove vode, ispuštanja otpadnih voda i odvoz otpada.
- Popravke u svrhu osiguranja kao i renoviranja koja prelaze okvire nadoknade normalne iskorištenosti kao što su npr.: novo dizajniranje interijera restorana, novi mebl namještaj u gostinskim sobama itd. financiraju se iz rezervi za održavanje. U okviru hotelijerstva uobičajeno je da se kao rezerva za održavanje poduzeća (moderniziranje, FF&E) godišnje izdvaja 1–4% od ostvarenog prihoda. Ovim iznosom osigurano je da zgrada može biti održavana u besprijekornom stanju, te time ostati konkurentna na tržištu

3.1. Prikaz troškova hotela Imperial Riviera d.d.

Imperial Riviera d.d. jedna je od deset najvećih turističkih kompanija u Hrvatskoj, nastala pripajanjem društva Hoteli Makarska d.d. društvu Imperial d.d. u lipnju 2019. godine. Nova tvrtka spoj je kvalitete i poslovne tradicije Imperiala i Hotela Makarska dulje od pet desetljeća. Imperial Riviera uz još veći investicijski potencijal ima strategiju daljnjeg rasta i razvoja obje destinacije. Gosti su dobili novu ponudu koja proizlazi iz raznolikosti destinacija.

Spajanjem triju manjih ugostiteljska poduzeća 1965. godine osnovana je tvrtka Imperial. To je razdoblje popraćeno s gotovo čudesnim učincima na ekonomskom, socijalnom i demografskom planu, što osnivanju Tvrtke daje povijesnu dimenziju u razvoju otoka i šire regije, a posebno turističkog razvoja. Imperial je od svog postojanja bio i ostao glavni nositelj turističkog razvoja otoka Raba, a njegov je strateški cilj povećanje kvalitete usluga i konkurentnosti uz ulaganje u djelatnike, proizvode i destinaciju. Pored kontinuiranog ulaganja u svoje objekte i sadržaje, kroz društveno odgovorno poslovanje Imperial sudjeluje u organizaciji i financiranju kulturnih i zabavnih manifestacija, u razvoju sporta i radu udruga i velikom doprinosu u promociji destinacije. U svom sastavu Imperial danas ima četiri hotela, dva turistička naselja i dva auto kampa, odnosno ukupni osnovni kapacitet za 7.400 turista. Od kraja 2016. godine, nakon uspješno provedene privatizacije, Imperial je pod upravljanjem Valamar Riviere i Allianz ZB d.o.o., što je dodatna garancija dugoročnog razvoja Imperiala i

otoka Raba. Rješenjem Trgovačkog suda u Rijeci u lipnju 2019. godine izvršeno je pripajanje društva Hoteli Makarska d.d. društvu Imperial d.d., kao i promjena naziva tvrtke te od 29. lipnja 2019. godine tvrtka posluje pod nazivom Imperial Riviera d.d. Pripajanjem dvaju društava uvećala se i smještajna ponuda te sada Imperial Riviera svojim gostima nudi šest hotela, tri turistička naselja i dva kampa, odnosno ukupni kapacitet za 9.000 turista.²⁷

Slika 2. Broj zaposlenika Imperijal Riviere na dan 30.9.2019.

Naziv	Destinacija Rab	Destinacija Makarska	Ukupno
Rad na određeno	46	2	48
Stalni sezonac - mjere	125	105	230
Stalni	215	105	320
Sezonac	204	94	298
Total:	590	306	896

Izvor: <http://www.imperial-riviera.hr/hr/investitori/financijska-izvjesca/>

Na dan 30.09.2019. godine u Imperial Rivieri d.d. bilo je zaposleno ukupno 896 radnika (Imperial d.d. 2018.: 547) od čega je 320 stalnih, 48 na određeno, 298 sezonaca, te 230 stalnih sezonaca. Od toga na Rabu je 215 stalnih, 46 na određeno, 204 sezonaca i 125 stalnih sezonaca. U podružnici Makarska je zaposleno 105 stalnih, 2 na određeno, 94 sezonaca te 105 stalnih sezonaca.

²⁷ <http://www.imperial-riviera.hr/hr/o-nama/povijest-imperial-d-d/>

Slika 3. Poslovni rashodi podružnica Imperial Rivera d.d.

Poslovni rashodi podružnica Imperial Rivera d.d.

(u kunama)	01.01.-30.09. 2018	01.01.-30.09. 2019 Destinacija Rab	Indeks 19/18 Destinacija Rab	29.06.-30.09. 2019 Destinacija Makarska	01.01.-30.09. 2019 Imperial Riviera
Ukupni poslovni rashodi	118.444.473	140.949.241	119,0	30.624.752	171.573.993
Materijalni troškovi	36.299.317	44.332.953	122,1	11.262.321	55.595.274
Troškovi osoblja	29.770.329	37.627.953	126,4	8.677.876	46.305.829
Amortizacija	28.024.691	34.337.326	122,5	7.170.673	41.507.999
Ostali troškovi	16.620.943	20.815.613	125,2	3.512.059	24.327.672
Rezerviranja	0	0	0,0	0	0
Vrijednosna usklađenja	0	0	0,0	0	0
Ostali poslovni rashodi	7.729.193	3.835.395	49,6	1.824	3.837.219

Izvor: <http://www.imperial-riviera.hr/hr/investitori/financijska-izvjesca/>

Ukupni poslovni rashodi u periodu 01.01.2019. - 30.09.2019. iznose 171.573.993 HRK te su za 53.129.520 HRK veći od prošlogodišnjih. Sama destinacija Rab, koja je usporediva sa prošlogodišnjim razdobljem, ostvarila je porast od 22.504.768 HRK, dok se 30.624.752 HRK odnosi na destinaciju Makarska.

Promatrano po stavkama:

- Materijalni troškovi tekuće godine iznose 55.595.275 HRK, za 19.295.958 HRK veći su od prošlogodišnjih; destinacija Rab ostvarila je porast od 8.033.636 HRK, 11.262.322 HRK odnosi se na destinaciju Makarska.
- Najznačajniji porast zabilježen je na poziciji Troškova sirovina i materijala od 10.927.235,22 HRK, od čega je destinacija Rab ostvarila porast od 4.742.098 HRK. Veći rast evidentiran je na pozicijama nabavke sitnog inventara koji proizlazi iz investicija te na troškovima električne energije (potpisan novi trogodišnji ugovor sa opskrbljivačem sa značajno većim jediničnim cijenama sukladno tržišnim uvjetima).
- Ostali vanjski troškovi veći su za 8.289.234 HRK. Makarska sudjeluje sa 5.059.453 HRK, a porast na destinaciji Rab od 3.229.780 HRK proizlazi iz rasta na pozicijama agencijskih provizija radi uvećanog broja noćenja i izmjena segmenata prodaje, te komunalnih usluga radi novog načina obračuna troškova. Značajniji je porast evidentiran i na troškovima animacije te troškovima pranja rublja.
- Troškovi osoblja iznose 46.305.829 HRK što je 16.535.499 HRK više u odnosu na usporednu godinu od čega efekt iskazivanja troška destinacije Makarska iznosi

8.677.875 HRK dok se preostalo povećanje odnosi na planom predviđeno poboljšanje materijalnih uvjeta zaposlenika vezano između ostalog i uz podizanje razine usluge te uvođenje novih koncepata u rekonstruiranim objektima.

- Amortizacija za prvih 9 mjeseci 2019. iznosi 41.507.999 HRK. Porast na destinaciji Rab od 6.312.635 HRK u odnosu na prošlu godinu nastao je prvenstveno radi investicija u dugotrajnu imovinu.
- Destinacija Makarska u Ostalim troškovima sudjeluje sa 3.512.058 HRK, a porast od 4.194.670 HRK na destinaciji Rab ostvaren je velikim dijelom radi fakturirane management naknade koja proizlazi iz Ugovora između Imperial Riviere d.d. i Valamar Riviere d.d. za upravljanje hotelsko-turističkim objektima i sadržajima. Porast je evidentiran i na poziciji troškova za komunalnu naknadu radi ranije primljenog obračuna u odnosu na prethodnu godinu te na poziciji isplaćenih nagrada za radne rezultate.
- Ostali poslovni rashodi od 3.837.219 HRK za 3.891.975 HRK manji su od prošlogodišnjih ostvarenih u istom razdoblju. Na ovakav rezultat utjecala su dva događaja:
 - Prošle je godine na poziciji Ostali poslovni rashodi knjižen iznos od 6.449.600 HRK na ime rezervacija za sudske sporove.
 - Ove je godine proknjižen iznos od 3.424.510 HRK radi umanjenja vrijednosti građevinskog dijela zgrade objekta koji je u investiciji (procijenjeni dio zgrade objekta koji se ruši). Prošle je godine na istoj poziciji knjižen iznos od 1.002.855 HRK.

4. Zaključak

Poznato je da su hoteli naročito intenzivni po stalnim sredstvima i osobljem. Time je u ovim poduzećima zastupljen veliki udio fiksnih troškova koji ostavljaju malo prostora za manipuliranje varijabilnim troškovima. Fiksni troškovi su oni troškovi koji postoje i kada zbog smanjene potražnje u poduzeću nema ni učinka, tj. radi se o troškovima koji ne zavise od stupnja poslovanja poduzeća, npr. to su najamnine, kamate. Varijabilni troškovi zavise od dinamike poslovanja poduzeća, tj. radi se o troškovima koji nastaju samo kada u poduzeću postoji učinak. Drugim riječima to znači da vrijedi sljedeće: varijabilne troškove reducirati što je moguće više da bi se mogla postići konkurentna cijena usluge i ekonomski održivo upravljanje poduzećem. Postalo je moderno pričati o troškovima. To otprilike odgovara duhu vremena. Neki se žale da se previše priča o troškovima ili da su postali isključiva tema razgovora. Ovo vrijedi pogotovo za situaciju kada se pri tome izgube drugi važni aspekti. Koliko god je to s jedne strane uvjerljivo, temeljno izrađen menadžment troškova je instrument bez kojeg uspješan hotelijer i ugostitelj ne može raditi. Analiza troškova uvijek se treba razmatrati u kontekstu s prihodima u poduzeću.

Literatura

Knjige i stručni članci:

1. Serge Perrot (1977.), Role et fonctions de l'hotellerie, Editions J. Lanore- CLT, Pariz.
2. Radišić, F. (1989.), Ekonomika i organizacija poslovanja u hotelijerstvu.
3. Radišić, F. (2005.), Promocija u hotelijerstvu, Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija, Zagreb
4. Galičić, V. (2017). Poslovanje hotelskog odjela smještaja. Sveučilište u Rijeci- Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija
5. Vinković-Kravaica, A., Ribarić-Aidone, E., Krivačić, D., Abeceda računovodstva - u teoriji i praksi, Veleučilište u Rijeci i Veleučilište u Karlovcu, Rijeka - Karlovac, 2007.
6. Dražić-Lutinsky, I. et al., Računovodstvo, III. izmijenjeno izdanje, RRiF, Zagreb, 2010.
7. Gulin, D., Perčević, H., Tušek, B., Žager, L. (2012.) Poslovno planiranje, kontrola i analiza, HZRFD, Zagreb.
8. Perčević, H. (2018.) Računovodstvo 2 – evidentiranje poslovnih procesa, HZRFD, Zagreb.
9. Vinković-Kravaica, A., Ribarić-Aidone, E., Krivačić, D., Abeceda računovodstva - u teoriji i praksi, Veleučilište u Rijeci i Veleučilište u Karlovcu, Rijeka - Karlovac, 2007.
10. Cherington, J. O., Hubbard, E. D., Luthy, D.H. (2005.) Cost Accounting: A Managerial Approach, West Group, Chicago.
11. Sikavica, P. (2014.) Poslovno odlučivanje, Školska knjiga, Zagreb.

Internet izvori:

1. <https://hotelijer.wordpress.com/povijest-hotelijerstva/> (2.11.2019)
2. <https://megabooker.hr/povijest-hotelijerstva-od-prakticnosti-do-ekstravagancije/> (3.11.2019)
3. <http://www.imperial-riviera.hr/hr/o-nama/povijest-imperial-d-d/> (23.11.2019)
4. <http://www.imperial-riviera.hr/hr/investitori/financijska-izvjesca/> (23.11.2019)

Popis slika i tablica

Slika 1. Podjela hotela prema različitim kriterijima

Slika 2. Broj zaposlenika Imperijal Riviere na dan 30.9.2019.

Slika 3. Poslovni rashodi podružnica Imperial Rivera d.d.