

Dr. sc. SANDRA JANKOVIĆ, docent
Fakultet za turistički i hotelski menadžment u Opatiji, Sveučilište u Rijeci

NEDOSTACI RAČUNOVODSTVENOG EVIDENTIRANJA POSLOVNOG REZULTATA U HOTELSKOJ INDUSTRIJI

Unatoč razvijenim modernim sustavima mjerenja poslovnog rezultata, hotelska industrija u Hrvatskoj još uvijek ostaje orijentirana tradicionalnim oblicima i vrlo sporo se prilagođava suvremenim sustavima. Od 1926. godine hotelska industrija posjeduje vlastiti sustav evidentiranja i izvješćivanja poslovnog rezultata. Istraživanja pokazuju da je u posljednjih desetak godina povećan broj hotelskih poduzeća u Hrvatskoj koji uvodi metodu USALI. Iako se u osam desetljeća svojeg postojanja USALI poboljšavao i prilagođavao, danas ne udovoljava zahtjevima modernih sustava mjerenja i upravljanja poslovnim rezultatom. Stoga ga treba nadopuniti modernim računovodstvenim metodama, koje će nadomjestiti njegove nedostatke. Predlaže se integracija s obračunom troškova procesa.

Ključne riječi: poslovni rezultat, USALI, hotelska industrija

UVOD

U posljednjih desetak godina svjedoci smo razvoja novih sustava mjerenja i upravljanja poslovnim rezultatom. To je prije svega posljedica promjena koje se dešavaju u poduzeću i njegovom okruženju, kao i razvoja novih pristupa menadžmentu. Dolazi do promjena u strukturi direktnih i općih troškova: dok udio općih troškova rapidno raste, udio direktnih troškova značajno se smanjuje. Životni vijek proizvoda postaje sve kraći, što znači da kupci postaju sve zahtjevniji. Brzi razvoj tehnike i tehnologije te jačanje konkurencije također doprinose razvoju novih sustava mjerenja i upravljanja poslovnim rezultatom.

Zabrinjavajuća je međutim činjenica, da unatoč razvijenim modernim sustavima mjerenja poslovnog rezultata, hotelska industrija još uvijek uglavnom ostaje orijentirana

tradicionalnim oblicima evidentiranja, mjerenja i upravljanja poslovnim rezultatom te se vrlo sporo prilagođava suvremenim sustavima.

1. RAČUNOVODSTVENO IZVJEŠĆIVANJE REZULTATA POSLOVANJA

Računovodstveni izvještaji čine završnu fazu računovodstveno-informacijskog sustava. U njima su sadržane najvažnije informacije o poslovanju nekog poslovnog subjekta. Osnovni konceptijski okvir kao i sadržaj temeljnih računovodstvenih izvještaja uređen je MRS-1, koji se u Hrvatskoj primjenjuje od 1998., a propisuje izradu bilance, računa dobiti i gubitka, izvještaja o novčanim tijekovima, izvještaja o promjenama vlasničke glavnice te bilješke uz financijske izvještaje.¹ Navedene izvještaje sastavlja financijsko računovodstvo, okrenuti su eksternim korisnicima i rijetko se koriste u interne svrhe.

Poslovni rezultat poduzeća predstavlja zbroj svih njegovih učinaka određenog razdoblja, te se obično izražava kao količina proizvoda i usluga, prihod i dobit.²

Prihod i dobit kategorije su koje se prezentiraju u temeljnom računovodstvenom izvještaju računu dobiti i gubitka. MRS-1 propisuje minimalan broj pozicija koje ovaj izvještaj mora sadržavati te pregled podataka koji mogu biti prezentirani u samom izvještaju i bilješkama. Glede strukture računa dobiti i gubitka MRS-1 omogućava sastavljanje ovog izvještaja na osnovi troškova prodanih učinaka i na osnovi ukupnih troškova.

Da bi iskazani poslovni rezultat u računu dobiti i gubitka bio što realniji MRS-1 nalaže temeljne računovodstvene pretpostavke koje treba uvažavati prilikom sastavljanja izvještaja: kontinuitet poslovanja, nastanak događaja, dosljednost, značajnost te iskazivanje stavaka prema bruto načelu.

Iskazivanje parcijalnih rezultata poslovanja potrebnih za interne korisnike zadatak je troškovnog odnosno internog računovodstva. Ono za razliku od financijskog računovodstva nije regulirano propisima ni zakonom o računovodstvu. Zadatak troškovnog računovodstva je preuzimanje prirodnih vrsta troškova iz financijskog računovodstva te njihova daljnja analitička obrada, obuhvaćanje, razvrstavanje i alociranje po različitim kriterijima izabranog sustava i metode obračuna. U hotelskoj industriji se ostvareni rezultati pojedinih odjeljenja iskazuju prema metodologiji USALI-a.

¹ Međunarodni računovodstveni standardi 2000, prijevod s engleskog jezika, Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, Zagreb, 2000, MRS 1

² Avelini Holjevac I., Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom, Hotelijerski fakultet Opatija, 1999

2. IZVJEŠĆIVANJE REZULTATA POSLOVANJA U HOTELSKOJ INDUSTRIJI

2.1 Pojam i svrha metode USALI

Svjetska hotelska industrija od 1926. godine posjeduje vlastiti sustav evidentiranja i izvješćivanja poslovnog rezultata.³ U početku poznat kao USoAfH (*Uniform System of Accounts for Hotels*) u devetom izdanju preimenovan je u USALI (*Uniform System of Accounts for Lodging Industry*). USALI predstavlja prvi uspješno organiziran pokušaj uspostave jedinstvenog sustava izvješćivanja kako u hotelskoj industriji, tako i u ostalim granama djelatnosti uopće, pružajući jedinstvenu metodološku osnovicu za evidentiranje i iskazivanje poslovnog rezultata.

USALI predstavlja priručnik koji se može koristiti u svrhe eksternog i internog računovodstva. U svojem prvom dijelu detaljno prezentira temeljne računovodstvene izvještaje: bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjenama glavnice, izvještaj o novčanim tokovima, te bilješke uz financijske izvještaje, kao i izvještaj o imovini kojom upravlja menadžment kompanija, te izvještaje za mala poduzeća. Sadržaj i konceptijski okvir navedenih izvještaja definiran je US-GAAP-om. Drugi dio predstavlja osnovu za iskazivanje kratkoročnog rezultata poslovanja, dajući upute za sastavljanje 32 interna izvještaja. Prvi dio koji je okrenut eksternom računovodstvu nije u skladu sa MRS-om 1 (Prezentiranje financijskih izvještaja), čiju primjenu nalaže Zakon o računovodstvu (N.N. br. 90/92). Naime, budući da je USALI razvijen u SAD-u i temelji se na odrednicama US GAAP-ova tj. američkim računovodstvenim standardima, postoje bitne razlike u odnosu na izvještaje koje propisuje Zakon o računovodstvu, koji je baziran na koncepciji MRS-eva te IV i VII direktivi Europske Unije. Stoga naglasak primjene USALI-a ne treba u Hrvatskoj biti na eksternom izvješćivanju, već na oblikovanju standardiziranih internih izvještaja i izvješćivanju poslovnog rezultata centara odgovornosti.

2.2 Teorijski okvir

Za uvođenje sustava USALI posebno značenje ima utvrđivanje izvještajnih cjelina, a to su u prvom redu profitni centri odgovornosti, kao mjesta na kojima se mogu kontrolirati prihodi, troškovi i interni rezultati, ali i odgovarajući broj troškovnih centara odgovornosti, za koje treba osigurati uvjete za kontrolu opravdanosti visine i strukture troškova.

³ Hotel Association of New York City, (HANYC), Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 9th Revised Edition, Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, 1996

USALI predlaže slijedeća 32 interna izvještaja (Departmental Statements):

▪ Schedule 1 – smještaj	(Rooms)
▪ “ 2 – hrana	(Food)
▪ “ 3 – piće	(Beverage)
▪ “ 4 – telekomunikacije	(Telecommunications)
▪ “ 5 – garaže i parkinzi	(Garage and Parking)
▪ “ 6 – golf tereni	(Golf Course)
▪ “ 7 – prod. golf opreme	(Golf Pro Shop)
▪ “ 8 – gostinsko rublje	(Guest Laundry)
▪ “ 9 – zdravstvena ponuda	(Health Centre)
▪ “ 10 – bazen	(Swimming Pool)
▪ “ 11 – tenis tereni	(Tennis)
▪ “ 12 – prod. tenis opreme	(Tennis Pro Shop)
▪ “ 13 – ostala odjeljenja	(Other Operated Departments)
▪ “ 14 – najmovi i ostali prihoda	(Rentals and Other Income)
▪ “ 15 – adminis. i opći poslovi	(Administrative and General)
▪ “ 16 – kadrovi	(Human Resources)
▪ “ 17 – informacijski sustav	(Information System)
▪ “ 18 – sigurnost	(Security)
▪ “ 19 – marketing	(Marketing)
▪ “ 19 a – naknade za franšizu	(Franchise Fees)
▪ “ 20 – transport	(Transportation)
▪ “ 21 – investicijsko i tek. održav.	(Property Operation and Maintenance)
▪ “ 22 – energenti	(Utility Costs)
▪ “ 23 – naknade menadžmentu	(Management Fees)
▪ “ 24 – najam, porez i osig. imov.	(Rent, Property Taxes and Insurance)
▪ “ 25 – kamate	(Interest Expense)
▪ “ 26 – otpisi i amortizacija	(Depreciation and Amortization)
▪ “ 27 – porezi	(Income Taxes)
▪ “ 28 – praonica	(House Laundry)
▪ “ 29 – plaće i nadnice	(Salaries and Wages)
▪ “ 30 – naknade plaća i povl. zaposl.	(Payroll Taxes and Employee Benefits)
▪ Poseban izvještaj o igrama na sreću	(Statement for Gaming Operations - Casino Department)

Prvih 14 izvještaja sastavlja se za profitne centre odgovornosti te nose određene zajedničke karakteristike, slijedeći teorijski okvir slijedeće sheme:

Prihodi ostvareni realizacijom učinaka odjeljenja	xxxxxx
(-) Direktni i varijabilni troškovi učinaka odjeljenja	xxxx
<hr/>	
(=) Doprinos pokriva (kontribucijska marža; profit iz poslovnih aktivnosti; bruto rezultat aktivnosti...)	xxxxx

Ostalih 18 izvještaja sastavlja se za troškovne centre te vrlo detaljno obuhvaća sve njihove direktne troškove, grupirajući ih u tri skupine: troškove plaća i naknada, ostale troškove kadrova te ostale troškove.

Svih 32 izvještaja sumiraju se i prezentiraju u zbirnom izvještaju o ostvarenom rezultatu, koji prikazuje poslovni rezultat na 6 različitih nivoa:

- Poslovni rezultat profitnih odjeljenja koji predstavlja doprinosa pokriva pojedinih profitnih odjeljenja
- Poslovni rezultat nakon odbitka neraspoređenih troškova
- Poslovni rezultat prije odbitka kamata, amortizacije i poreza na dobit
- Poslovni rezultat prije odbitka amortizacije i poreza na dobit
- Poslovni rezultat prije odbitka poreza na dobit
- Neto poslovni rezultat

Slika 1 Shema zbirnog izvještaja o poslovnom rezultatu

	<i>SMJEŠTAJ</i>	<i>HRANA I PIĆE</i>	<i>OSTALE USLUGE</i>
	Neto prihod	Neto prihod	Neto prihod
Direktni troškovi	- Troškovi prodaje - Troškovi rada - Ostali dir. troškovi	- Troškovi prodaje - Troškovi rada - Ostali dir. troškovi	- Troškovi prodaje - Troškovi rada - Ostali dir. troškovi
	Rezultat prof. odjelj.	Rezultat prof. odjelj.	Rezultat prof. odjelj.
Indirektni (Opći) troškovi			Σ Rez. profitnih odjeljenja - Admin. i opći tr. - Marketing - Održavanje - Energija = Dobit nakon odbitka nerasp. tr. - Najamnine, porez na imov. i osigur. = Dobit prije odb. kta, amort. i poreza - Tr. kamata = Dobit prije odb. am. i por. na dobit - Amortizacija - Dob/gub od prodaje imovine = Dobit prije odb. poreza na dobit - Porez na dobit = NETO DOBIT

2.3 Pretpostavke uvođenja

Da bi se svi podaci u internom obračunu mogli obuhvatiti po metodi USALI potrebno je:⁴

- a) informatički i sadržajno postaviti interni kontni plan
- b) donijeti računovodstvene politike
- c) uvesti obračun po djelomičnim troškovima

Kontni plan se postavlja kao sustav računa, čiji je zadatak omogućiti obuhvaćanje svih relevantnih podataka ovisno o veličini poduzeća i obliku vlasništva, uvažavajući slijedeća 4 nivoa:

Prvi nivo

XXX: (od 000–999) položaj u vlasničkoj strukturi

Drugi nivo

XXX: (od 000–999) prihodni i troškovni centri odgovornosti

Treći nivo

XXX: (od 000–999) sintetička konta koja čine sastavni dio bilance i računa dobitka i gubitka

Četvrti nivo

XXX: (od 000 – 999) analitička konta koja se najčešće koriste za obuhvaćanje elemenata u strukturi rashoda i prihoda

Ovo je najširi okvir koji informatički treba postaviti, a za stvarne potrebe poduzeća moguće su i druge kombinacije, ovisno o veličini poduzeća i stvarnim informacijskim zahtjevima menadžmenta. Definirati kontni okvir (tj. razine podataka) i kontni plan (tj. brojeve i naziv konta) pretpostavka je za razvrstavanje svakog podataka već kod prvog unosa i to prema vrsti promjene i mjestu njenog nastanka, a s ciljem da taj podatak bude dostupan pri izradi računovodstvenih izvještaja, kao i za zadovoljenje potreba kontrolinga pri izradi planova, kontroli i analizi poslovanja

Računovodstvene politike donosi menadžment uz pomoć računovodstva, s ciljem da se računovodstvena načela i standardi prilagode stvarnim zahtjevima menadžmenta. Pri donošenju računovodstvenih politika treba uvažavati odredbe MRS-eva, kao i uputstva o načinu obuhvaćanja svake vrste prihoda i rashoda, koje treba iskazati u 32 interna standardna izvještaja predviđena metodom USALI.

Obračun po varijabilnim troškovima polazi od pretpostavke da se jedinici učinka, mjestu troška odnosno odjeljenju, trebaju zaračunati samo oni troškovi koje je ta hijerarhijska razina stvarno i izazvala, a to je kategorija troškova koje ta hijerarhijska razina može i kontrolirati. Zadatak računovodstva je upravo prepoznati sve troškove na koje menadžer odgovarajuće hijerarhijske razine može utjecati. To su npr. na razini jednog proizvoda ili usluge tj. učinka samo njegovi direktni troškovi, na razini mjesta troška su to njegovi varijabilni troškovi, a na razini odjeljenja su to svi varijabilni troškovi i onaj dio

⁴ Peršić, M., Ilić, S., Vlašić, D., Accounting Standards in Globalisation Process, International Conference Tourism And Insurance In The Contemporary Socio-Economic Conditions, University St. Clement Ohridski Bitola, Faculty Of Tourism And Hospitality Ohrid, Ohrid Mai 2003.

općih troškova na koje ta razina menadžmenta zaista može utjecati. Svi oni troškovi, na koje određena razina menadžmenta ne može utjecati, predstavljaju kategoriju tzv. nekontrolabilnih troškova za tu razinu menadžmenta te oni na izvještaje o internom poslovanju nemaju bitnog utjecaja.

2.4 Praksa hrvatskog hotelijerstva

Istraživanja u Hrvatskoj pokazuju da sva hotelska poduzeća izabranog uzorka (42% hotela Hrvatske)⁵ sastavljaju temeljne računovodstvene izvještaje bilancu, račun dobiti i gubitka te bilješke sukladno zahtjevima MRS-1. Izvještaj o novčanim tijekovima sastavlja 89,4% uzorka dok je izvještaj o promjenama vlasničke glavnice zastupljen u svega 42,2% uzorka.

Glede metoda obračuna troškova, u praksi hrvatskog hotelijerstva pretežito su zastupljene klasične metode obračuna (po stvarnim troškovima i punoj cijeni koštanja), što znači te da je računovodstvo još uvijek uglavnom orijentirano eksternim korisnicima. Ipak, ohrabrujući je podatak da je u posljednjih desetak godina povećan broj hotelskih poduzeća koji uvodi metodu USALI. Istraživanje naime ukazuje slijedeće:

- 40% - u potpunosti uvedeno
- 29% - djelomično uvedeno
- 4% - u postupku uvođenja
- 21% - imaju namjeru uvesti
- 6% ne smatra potrebnim uvođenje

Vezano za učestalost sastavljanja internih izvještaja predviđenih metodom USALI, bitno je naglasiti da se od profitnih odjeljenja sastavljaju izvještaj za smještaj, hranu i piće, telekomunikacije i najmove, dok se od troškovnih centara sastavljaju izvještaji o troškovima kadrova, energije, administrativne troškove i sl., što je vidljivo iz slijedeće tablice:

⁵ Peršić, M., Ilić, S., Vlašić, D., *Accounting Standards in Globalisation Process*, International Conference *Tourism And Insurance In The Contemporary Socio-Economic Conditions*, University St. Clement Ohridski Bitola, Faculty Of Tourism And Hospitality Ohrid, Ohrid Mai 2003.

Tablica 1.: Učestalost sastavljanja USALI izvještaja

<i>Izvjestaji</i>	<i>br. pod.</i>	<i>Izvjestaji:</i>	<i>br. pod.</i>
1. Smještaj	30	17. Informacijski sustavi	5
2. Hrana	30	18. Sigurnost	3
3. Piće	29	19. Marketing	15
4. Telekomunikacije	13	19a. Naknada franšize	0
5. Garaža i parkirališta	5	20. Transport	6
6. Golf tereni	0	21. Inv. i tek. održavanje	11
7. Prod. golf opreme	0	22. Energenti	18
8. Gostinsko rublje	6	23. Nakn. menadžmentu	5
9. Zdravstveni centar	4	24. Najam, porez i osiguranje	14
10. Bazen	7	25. Kamate	13
11. Tenis	6	26. Amortizacija	16
12. Prod. tenis opreme	1	27. Porez na dobit	10
13. Ostala prof. odjelj.	8	28. Praonica	7
14. Najam I ost. prih.	20	29. Plaće i nadnice	20
15. Administr. i opći poslovi	15	30. Naknade, plaća i povl. zaposl.	10
16. Kadrovi	20	31. Igre na sreću	1

Izvor: Peršić, M., Ilić, S., Vlašić, D., *Accounting Standards in Globalisation Process*, International Conference *Tourism And Insurance In The Contemporary Socio-Economic Conditions*, University St. Clement Ohridski Bitola, Faculty Of Tourism And Hospitality Ohrid, Ohrid Mai 2003.

3. NEDOSTACI USALI METODE

U osam desetljeća svojeg postojanja USALI se konstantno poboljšavao i prilagođavao novim zahtjevima, doživivši 9 novih izmijenjenih izdanja, pri čemu je u tijeku priprema novog, 10 izdanja. Unatoč ovoj činjenici, potrebno je konstatirati da danas USALI ne zadovoljava zahtjeve modernih sustava mjerenja i upravljanja poslovnim rezultatom.

U USALI skupnom računu dobiti i gubitka se od utvrđenog poslovnog rezultata I (zbroy svih doprinosa pokriva profitnih odjeljenja) odbija dio općih troškova poslovanja tj. zajednički troškovi poslovnih odjeljenja ili kako se još nazivaju neraspoređeni operativni troškovi, koji se obuhvaćaju na razini poduzeća kao cjeline. Odbijanjem ovih troškova dobiva se druga razina bruto rezultata ili EBITDA (Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortizacion), poznata iz prethodnih izdanja USALI-a kao GOP (Gross Operating Profit).⁶

USALI je koncipiran kao obračun po djelomičnim troškovima i time orijentiran kratkoročnim odlukama. U vrijeme rasta općih troškova poslovanja ne pruža osnovu za

⁶ Deveto izdanje USALI-a zamjenjuje pojam GOP pojmom EBITDA budući da se smatra da troškovi kamata, poreza i amortizacije ne smiju biti uključeni u nivo poslovnog rezultata koji će služiti kao usporedna valičina.

njihovo mjerenje i upravljanje. Osnovni problem predstavlja činjenica, da se opći troškovi ne alociraju na profitna odjeljenja već ostaju „u bloku“ u računu dobiti i gubitka. Troškovi koji ostaju u bloku neraspoređeni su troškovi uprave, ljudskih resursa, marketinga, energije, tekućeg i investicijskog održavanja, amortizacije i slično.⁷ Opći troškovi u konačnici značajno utječu na krajnji rezultat profitnih odjeljenja, što znači da će taj rezultat ovisiti i o kvaliteti upravljanja općim troškovima. Stoga menadžmentu treba osigurati poseban instrumentarij kojim će utjecati na racionalizaciju ukupnih općih troškova. Uvođenjem novih sustava i metoda obračuna osigurati će se taj instrumentarij, a time i doprinos optimalizaciji ukupnog rezultata hotelskog poslovnog sustava.

Obračunom po djelomičnim troškovima nije moguće utvrditi punu cijenu koštanja pojedinog učinka kao ni rezultat grupe učinaka za određeno razdoblje. Ne može se točno izračunati koji ukupni troškovi učinka moraju dugoročno biti pokriveni. USALI ne predstavlja osnovu za obračun troškova tržišnih segmenata. Hotelski menadžment mora znati koji su mu segmenti najprofitabilniji a koji manje profitabilni, kako bi sukladno tim informacijama donio odgovarajuće mjere i oduke vezane za politiku prodaje.

Dakle, za donošenje dugoročnih, strateških odluka potrebno je poznavati potpune troškove učinka. To su uvidjeli i izdavači USALI-a budući da u 9. izdanju po prvi puta napominju da je potrebno neraspoređene opće troškove pripisati profitnim odjeljenjima kako bi se dobio kompletan rezultat odjeljenja. Javiti će se slučajevi kada će menadžeri tražiti ukupne troškove operativnih odjeljenja, primjerice kada budu trebali profitabilnost pojedinih odjeljenja, kod određivanja prodajnih cijene usluga kao i kod odluka o outsourcingu pojedinih usluga.⁸ Uključivanjem općih troškova, menadžeri profitnih odjeljenja nadgledati će i troškove uslužnih odjeljenja, budući da će im njihovi troškovi biti pripisani. No, za alociranje općih troškova potrebno je odrediti ključeve. Interesantno je da 9. varijanta USALI-a izbacuje listu prijedloga ključeva za alokaciju iz 8. izdanja i zamjenjuje ih navodima da je potrebno odrediti razumnu i fer bazu za alokaciju troškova, te da prilikom izbora baza treba koristiti sistematičan i logičan pristup koji će se temeljiti na konzumiranju resursa. Neraspoređene opće troškove treba grupirati u dvije kategorije.⁹

1. Opće troškove koji se mogu direktno dodijeliti profitnim odjeljenjima (pr. troškove radionice koji su nastali prilikom popravka ledomata u restoranu treba pripisati restoranu)
2. Opće troškove koje se treba alocirati na odjeljenja na bazi konzumiranih resursa

⁷ Ovi troškovi u hotelskoj industriji čine oko 35% ukupnih troškova.

⁸ HANYC, Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 9th Revised Edition, Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, 1996, str.183

⁹ Ibid, str.183

Osim odabira odgovarajuće baze, potrebno je odabrati i metodu alokacije. 9. izdanje USALI-a navodi tri načina koji se koriste u praksi:¹⁰

1. Direktna metoda kod koje se neraspoređeni troškovi raspoređuju samo na profitna odjeljenja temeljem ključeva kao što su prihodi, troškovi rada ili metri kvadratni.
2. Indirektna ili postepena metoda raspoređuje troškove na profitna odjeljenja postupno (u fazama), i to na način da se uvijek raspoređuju opći troškovi uslužnog odjela na sva preostala odjeljenja (dakle profitna i preostala uslužna tj. troškovna odjeljenja)
3. Recipročna ili algebarska metoda je najpreciznija, te zbog toga i najprihvatljivija. Kod nje dolazi do međusobne alokacije i među troškovima uslužnih odjeljenja.

Vidimo da USALI daje smjernice za alokaciju općih troškova i time kombinira obračun po djelomičnim i po potpunim troškovima. Odustaje od primjene klasičnih ključeva, budući da ona dovode do iskrivljenih informacija o troškovima. Ta iskrivljenja mogu dovesti u praksi do situacije da se u računovodstvu iskazuju zadovoljavajući poslovni rezultati pojedinih učinaka, dok ti učinci u stvarnosti ostvaruju gubitke.

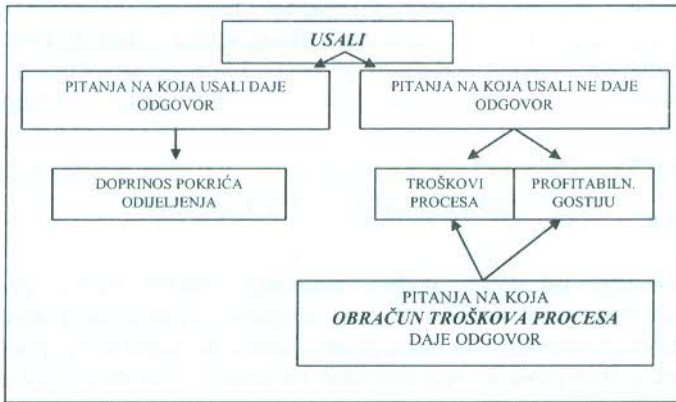
Mnogi autori koji obrađuju problematiku hotelske industrije upućuju na nužnost kombiniranja obračuna po djelomičnim i po potpunim troškovima u hotelskoj industriji.¹¹

Obračun troškova u hotelu koji se bazira isključivo na djelomičnim troškovima i na USALI metodi ne udovoljava novim zahtjevima. Novim zahtjevima ne udovoljavaju ni tradicionalne metode obračuna po potpunim troškovima upotrebom klasičnih ključeva. Potrebno je tražiti nova rješenja, koja će uvažavati specifičnosti poslovanja hotelske industrije. Predlaže se nadopunjavanje USALI metode sa modernim metodama obračuna troškova i to prije svega obračunom troškova procesa, budući da ona uz pomoć procesa obračunava potpune troškove učinaka te pruža osnovicu za upravljanje općim troškovima.

¹⁰ Ibid, str.184

¹¹ Usporedi Holleis, W., Controlling in der Hotellerie Leitfadens für ein PC-gestütztes System, Paul Haupt Bern, 1993; Kunz, B.R., Die Kosten des Hotels in ihrer Struktur und ihrer Abhängigkeiten, 3. Auflage, Paul Haupt Bern und Stuttgart, 1985; Potter, G., Schmidgall, R.S., Hospitality management accounting: current problems and future opportunities, International Journal of Hospitality Management, Vol.18, No.4, 1999, str. 387-400; Schaezing, E., Management in Hotellerie und Gastronomie, Deutscher Fachverlag, 1996

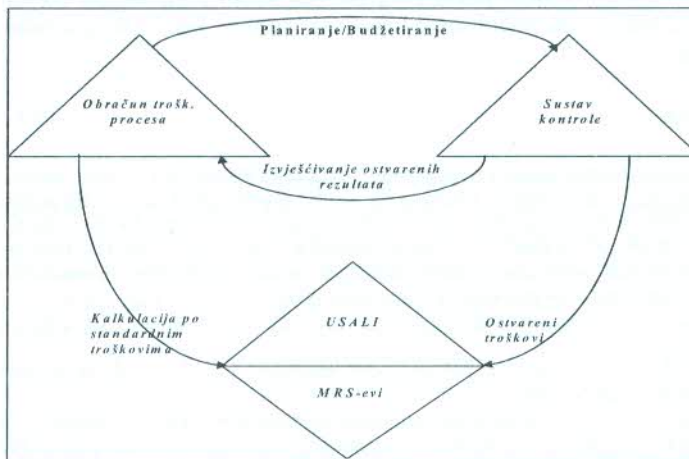
Slika 2 Daljnji razvoj metode USALI



Izvor: Ilic, S., Prozeßkostenrechnung als Instrument der markt- und wertorientierten Unternehmensführung in der Hotellerie, Dissertation, Wirtschaftsuniversität Wien, Wien 2001

To ne znači da USALI treba zamijeniti sa obračunom troškova procesa niti da ih treba gledati kao konkurente, već da se te dvije metode međusobno nadopunjavaju. USALI treba biti orijentirana kratkoročnim, a obračun troškova procesa dugoročnim, strateškim odlukama.

Slika 3 Integrirani sustav mjerenja poslovnog rezultata



Izvor: Ilic, S., Prozeßkostenrechnung als Instrument der markt- und wertorientierten Unternehmensführung in der Hotellerie, Dissertation, Wirtschaftsuniversität Wien, Wien 2001

USALI i obračun troškova procesa ne smiju biti zasebne cjeline već moraju biti integralni dio sustava mjerenja poslovnog rezultata, temeljem kojeg će se sastavljati računovodstveni izvještaji bazirani na primjeni MRS-a, interni izvještaji temeljem USALI metode te obračunavati troškovi temeljem procesa. Time će se osigurati i kvalitetna informacijska osnovica za potreba kontrolinga pri izradi planova, kontroli i analizi poslovnog rezultata.

ZAKLJUČAK

Hotelska industrija od 1926. godine posjeduje vlastiti sustav evidentiranja i izvješćivanja poslovnog rezultata. To je prvi uspješno organiziran pokušaj uspostave jedinstvenog sustava izvješćivanja za neku granu djelatnosti. Istraživanja pokazuju da je u posljednjih desetak godina povećan broj hotelskih poduzeća u Hrvatskoj koji uvodi metodu USALI.

Iako se u osam desetljeća svojeg postojanja USALI poboljšavao i prilagođavao, danas ne udovoljava zahtjevima modernih sustava mjerenja i upravljanja poslovnim rezultatom. Stoga ga treba nadopuniti modernim metodama, koje će nadomjestiti njegove nedostatke. Predlaže se integracija s obračunom troškova procesa. Obračun troškova procesa predstavlja računovodstveni sustav koji temeljem trošenja procesa dodjeljuje troškove troškovnim objektima odnosno proizvodima, uslugama, kupcima, tržišnim segmentima.

Obračuna troškova procesa metoda je koja menadžerima pruža točne informacije o profitabilnosti proizvoda i usluga, što predstavlja nužnu pretpostavku za utvrđivanje optimalnog programa tj. asortimana proizvoda, vođenje politike cijena, snižavanja troškova i sl. Ona predstavlja osnovu za poboljšanje korištenja resursa kao i izbjegavanje strateških grešaka upravljanja.

LITERATURA

1. Avelini Holjevac I., Kontroling: upravljanje poslovnim rezultatom, Hotelijerski fakultet Opatija, 1999
2. Holleis, W., Controlling in der Hotellerie Leitfaden für ein PC-gestütztes System, Paul Haupt Berne, 1993
3. Hotel Association of New York City, (HANYC), Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 9th Revised Edition, Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, 1996
4. Ilic, S., Prozeßkostenrechnung als Instrument der markt- und wertorientierten Unternehmensführung in der Hotellerie, Dissertation, Wirtschaftsuniversität Wien, Wien 2001
5. Kunz, B.R., Die Kosten des Hotels in ihrer Struktur und ihrer Abhängigkeiten, 3. Auflage, Paul Haupt Bern und Stuttgart, 1985
6. Međunarodni računovodstveni standardi 2000, prijevod s engleskog jezika, Hrvatska zajednica računovoda i financijskih djelatnika, Zagreb, 2000.
7. Peršić, M., Ilić, S., Vlašić, D., Accounting Standards in Globalisation Process, International Conference Tourism And Insurance In The Contemporary Socio-Economic Conditions, University St. Clement Ohridski Bitola, Faculty Of Tourism And Hospitality Ohrid, Ohrid Mai 2003.
8. Potter, G., Schmidgall, R.S., Hospitality management accounting: current problems and future opportunities, International Journal of Hospitality Management, Vol.18, No.4, 1999, p.p. 387-400
9. Schaetzing, E., Management in Hotellerie und Gastronomie, Deutscher Fachverlag, 1996