

Dr. sc. MILENA PERŠIĆ, redoviti profesor
Fakultet za turistički i hotelski menadžment Opatija, Sveučilište u Rijeci, Hrvatska
MAJDA ŠALE
Turistička zajednica Općine Baška, Hrvatska

REZULTATI ISTRAŽIVANJA IZGRAĐENOSTI RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIJSKOG SUSTAVA TURISTIČKE ZAJEDNICE DESTINACIJE

UDK 657:338.48(497.5)

Primljeno: 10.09.2002.

Prethodno priopćenje

Turistička zajednica destinacije predstavlja temeljnu ćeliju u sustavu turističkog organiziranja u Hrvatskoj, na čelu s Hrvatskom turističkom zajednicom. Zadatak joj je da stvara, promiče i koordinira aktivnosti vezane za identitet, sadržaj i kvalitetu turističke ponude destinacije. Kako su menadžmentu turističke zajednice u donošenju poslovnih odluka potrebne relevantne informacije, pristupilo se istraživanju stupnja izgrađenosti njihova računovodstvenog informacijskog sustava. Istraživanje je obavljeno anketnim upitnikom, koji je upućen na 82 najveće turističke zajednice gradova, općina, mjesta i otoka u Istarskoj, Primorsko-goranskoj, Ličko-senjskoj, Zadarskoj, Šibensko-kninskoj, Splitsko-dalmatinskoj, Dubrovačko-neretvanskoj, Krapinsko-zagorskoj, Bjelovarsko-bilogorskoj, Koprivničko-križevačkoj i Zagrebačkoj županiji. Ispunjeni upitnik su poslale 42 turističke zajednice, što čini više od 50% izabranog uzorka, pa se isti ocjenjuje reprezentativnim. Rezultati istraživanja upućuju na potrebu podizanja kvalitete računovodstvenih informacija. To znači prilagodbu načina i izvora njihove pripreme prvenstveno u području internog obračuna, te povezivanje sa ostalim izvorima informacija, što metodološki mora biti usklađeno u fazama planiranja, kontrole i izvješćivanja.

Ključne riječi: turistička zajednica, destinacija, računovodstveni informacijski sustav, izvješćivanje, menadžment.

UVOD

U gospodarskom razvoju Hrvatske, turizam je jedna od najperspektivnijih djelatnosti. No, komparativne prednosti još uvijek nisu pretvorene i u konkurentske prednosti što znači da treba uložiti puno napora da bi se uspješno vodio korak sa susjednim i konkurentskim turističkim zemljama. No, usprkos i tome, turizam se u Hrvatskoj "dogđa" i to je dovoljan argument da se na nacionalnoj i lokalnoj razini stalno ulažu naponi na njegovu razvoju i kontinuiranom poboljšanju kvalitete. Značajnu ulogu u promicanju hrvatskog turizma imaju turističke zajednice koje djeluju 10-tak godina, a ustrojavaju se od razine turističkog mjesta do nacionalne razine. Njihov je temeljni zadatak promicanje turizma na području na kojem djeluju i to na nacionalnom i međunarodnom planu. Njihov djelokrug rada i izvori financiranja regulirani su

prvenstveno «Zakonom o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma»¹, «Zakonom o boravišnoj pristojbi»² i «Zakonom o članarinama u turističkim zajednicama»³, ali i drugim podzakonskim aktima.

U sustavu djeluje Hrvatska turistička zajednica (HTZ) i 322 ostale turističke zajednice (TZ) i to 21 TZ županije, 102 TZ grada, 168 TZ općina i 29 TZ mjesta, kao i jedna otočna TZ. Ispitane su 42 «temeljne» TZ (20 gradskih, 20 općinskih, 1 mjesta i 1 otočna TZ)⁴, što formalno čini samo 13% ukupnog broja TZ-a, no one po financijskoj snazi (više od 30%), značenju turističkih regija u kojima djeluju (Istra, Kvarner, Dalmacija...), kao i tipu turističke ponude destinacije (odmorišni, kongresni, toplički...) u cijelosti reprezentiraju stvarnu situaciju, potrebe i mogućnosti turističkog organiziranja u Republici Hrvatskoj. Anketirane TZ vlastiti rad i aktivnosti temelje na Statut-u i Poslovnik o radu Skupštine, a većina ih koristi i odredbe Poslovnika o radu Nadzornog odbora (83%), Poslovnika o radu turističkog ureda (95%). Osim toga, preko 50% zajednica ima i Pravilnik o radu turističkog ureda, Pravilnik o odabiru i izlučivanju arhivske građe, Sistematizacija radnih mjesta, Pravilnik o plaćama i sl.

Ozbiljnost pristupa ispunjavanju upitnika omogućava da se sagledaju kvantitativni odnosi, ali i da se ocijeni kvalitativni pristup podlogama relevantnim za izgradnju informacijskog sustava i sustava izvješćivanja u TZ. To je utoliko značajnije, kada se zna da čak 45% TZ u prosjeku ima samo jednog do dva stalno zaposlena radnika (direktor ureda i još jedan), s time da se u ljetnim mjesecima po potrebi zapošljavaju još 2 - 4 sezonca. Samo u 10 većih TZ stalno je zaposleno od 3 do 7 radnika, no u malim TZ slabije financijske snage, poslove obavljaju volonteri. Specifična je samo TZ otoka, koja ima samo jednog zaposlenog ali nema u sustavu reguliran siguran način financiranja (sporazumno je financiraju zainteresirane otočne TZ i lokalna samouprava). U TZ se zapošljavaju turističkih radnici visokog stupnja obrazovanja (70% ispitanika ima visoku stručnu spremu), koji uz to moraju imati i potrebna specifična znanja (znanje jezika, organizacijske sposobnosti, komunikativnost i sl.).

¹ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. br. 30/94.

² Zakonom o boravišnoj pristojbi, N.N. br. 30/94.

³ Zakon o članarini u turističkim zajednicama, N.N. br. 30/94.

⁴ Anketni upitnik je ispunila: Turistička zajednica Grada Poreča; Turistička zajednica Grada Buzeta; Turistička zajednica Grada Novigrada; Turistička zajednica Grada Umaga; Turistička zajednica Općine Brtonigla; Turistička zajednica Grada Čabra; Turistička zajednica Grada Delnica; Turistička zajednica Grada Rijeke; Turistička zajednica Grada Opatije; Turistička zajednica Grada Kastva; Turistička zajednica Grada Krka; Sve turističke zajednice Grada Malog Lošinja; Turistička zajednica Grada Novi Vinodolski; Turistička zajednica Općine Baška; Turistička zajednica Općine Malinska; Turistička zajednica Općine Njivice-Omišalj; Turistička zajednica Općine Dobrinj; Turistička zajednica Otoka Krka; Turistička zajednica Općine Lovran; Turistička zajednica Općine Lokve; Turistička zajednica Općine Fužine; Turistička zajednica Mjesta Lopar; Turistička zajednica Grada Senja; Turistička zajednica Grada Paga; Turistička zajednica Grada Novalje; Turistička zajednica Općine Karlobag; Turistička zajednica Općine Plitvička jezera; Turistička zajednica Grada Nina; Turistička zajednica Grada Zadra; Turistička zajednica Općine Sukošan; Turistička zajednica Općine Tisno; Turistička zajednica Općine Starigrad; Turistička zajednica Grada Trogira; Turističke zajednice Grada Vodice; Turistička zajednica Općine Šolta; Turistička zajednica Općine Baška Voda; Turistička zajednica Općine Orebić; Turistička zajednica Općine Župa Dubrovačka; Turistička zajednica Grada Daruvara; Turistička zajednica Grada Đurđevca; Turistička zajednica Općine Stubičke Toplice i Turistička zajednica Grada Samobora.

Rad TZ se najčešće (56% slučajeva) odvija u prostoru u najmu ili ustupljenom od nekog drugog gospodarskog subjekta (10 %), a samo 34% TZ posjeduje vlastite nekretnine. Radno vrijeme TZ se prilagođava zahtjevima posla, što znači da ima naglašeni sezonski utjecaj. Tako se tijekom ljetnih mjeseci kod 75% TZ organizira cjelodnevno pružanje informacija gostima u okviru «TIC-a» (turističkog informacijskog centra), dok se izvan glavne sezone (radno vrijeme od 8-15 sati) pripremaju promotivni materijali, nastupi na sajmovima, organiziraju i podržavaju akcije lokalne samouprave i lokalnog stanovništva, te operacionaliziraju zadaci TZ županijske i HTZ-a. Samo najveće gradske TZ rade tijekom cijele godine cjelodnevno ili dvokratno, odnosno prilagođavaju radno vrijeme prema potrebama grada ili frekvenciji gostiju.

Navedeno ukazuje na okvir djelovanja sustava turističkih zajednica, koji se do sada potvrdio kao nezaobilazan činitelj u kreiranju sadržaja i razvoja turističkih destinacija, čime je i opravdao svoju ulogu u hrvatskom turizmu. No treba naglasiti da je taj sustav u pojedinim segmentima manjkav, nedovoljno učinkovit ili nedovoljno transparentan, odn. ponekad previše prakticistički orijentiran. Kako je poznato da samo učinkovit sustav može doprinijeti uspješnijem regionalnom razvoju i boljem pozicioniranju turističke destinacije na svjetskom turističkom tržištu, potrebno je u njihovom daljnjem razvoju uvažavati mogućnost uključivanja u globalne procese. Jedna od temeljnih pretpostavki, koju u ovom području treba ispuniti, je ustrojiti transparentniji informacijski sustav, u kojem posebno mjesto treba imati računovodstveni informacijski sustav.

1. RAČUNOVODSTVENI INFORMACIJSKI SUSTAV TURISTIČKE ZAJEDNICE KAO NEPROFITNE ORGANIZACIJE

Za pripremu vrijednosno izraženih informacija u informacijskom sustavu TZ zadužen je računovodstveni informacijski sustav, kao podsustav menadžment informacijskog sustava TZ. Stoga se pristupilo istraživanju uloge računovodstva u informacijskom sustavu TZ, a temeljeno na pretpostavci da sustav nije cjelovit, da do sada nije sistematičnije ocjenjivan s polazišta uvažavanja specifičnosti djelatnosti TZ i zahtjeva koje u tom pogledu postavljaju propisi o neprofitnim organizacijama.⁵

Naime, TZ kao proračunska organizacija je pravna osoba čiji cilj poslovanja nije usmjeren na ostvarivanje profita, koja se ne financira izravno iz proračuna, ali ima osigurane redovite vlastite izvore prihoda (boravišna pristojba, članarina, pomoći, potpore, donacije...), temeljene na već citiranim zakonskim propisima. Upravo na ovim polazištima treba graditi sustav informacija za poslovno odlučivanje menadžmenta TZ i turističke destinacije.

⁵ Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, N.N. br. 11/93.

1.1. Načela računovodstva TZ kao neprofitne organizacije

Da bi se uspješno moglo udovoljiti zahtjevima korisnika, potrebno je uvažavati bar neka temeljna načela računovodstva neprofitnih organizacija, koja je bitno različita od one za profitne organizacije i nalaze različit pristup ovom problemu, a to je primjena:

- Računovodstvene osnove iskazivanja poslovnih događaja (puni nastanak događaja; novčana osnova obračuna; modificirani oblik nastanka događaja i modificirani oblik nastanka događaja na novčanoj podlozi)⁶
- Drugačije strukture poslovnih knjiga (dnevnik I i II; glavna knjiga I - knjiga prihoda, primitaka i izdataka; glavna knjiga II – knjiga imovine, obveza i izvora vlasništva; dnevnik I i dnevnik II – veza s glavnom knjigom; knjiga ulaznih računa; knjiga izlaznih računa; knjiga nabavki; knjiga kapitalne imovine; knjiga javnog duga; druge pomoćne knjige prema zahtjevima korisnika...)⁷
- Posebnog sustava izvješćivanja po načelu fondovskog računovodstva (A - Fond redovite djelatnosti; B – Fond kapitalnih projekata; C – Fond zastupanja; D - Vlastiti fond i E - Ostali fondovi)⁸

Te će se specifičnosti uvažavati u ocjeni rezultata istraživanja i u predlaganju potrebnih unapređenja. Praksa pokušava prepoznati ove probleme, ali često ne otkriva pravi put i način za njihovo otklanjanje, što se posebno odnosi na osiguranje metodološke podloge za pripremu relevantnih računovodstvenih informacija prema ovim specifičnim propisima i njihovu uključivanje u sustav planiranja i kontrole. Implementacijom teorijskih spoznaja i njihovom prilagođavanju stvarnim zahtjevima prakse, pomoći će se u rješavanju nedoumica i u realizaciji tekućih zadataka radu, kao pretpostavke da se otklone nesporazumi ili čak nepravilnosti. Pri tom je značajno uvažavati preporuke koje daje «IFAC – PSC» tj. Komitet za javni sektor koji djeluje u okviru Međunarodne federacije računovođa⁹. Pored toga u kreiranju informacijskog sustava TZ treba uvažavati informacijske zahtjeve menadžmenta TZ destinacije, jer se najčešće nisu sagledavale stvarne potrebe prakse, niti je u literaturi to bilo potpunije elaborirano.

Da bi se pristupilo sustavnom rješavanju problematike izgradnje računovodstvenog informacijskog sustava, kao neraskidivog dijela ukupnog informacijskog sustava TZ, moraju se istražiti elementi funkcioniranja računovodstvenog informacijskog sustava na razini TZ, promatrano iz ugla, da ono ne može biti kočnicom daljnjeg kvalitetnog razvoja menadžmenta na razini turističke destinacije, već da mora zadovoljiti sve njihove relevantne informacijske zahtjeve.

⁶ "Elements of the Financial Statements of National Governments" – Study 2, IFAC & PSC.

⁷ Temeljeno na odredbama čl. 10 – 14 Pravilnika o računovodstvu i računskom planu proračuna, N.N. br 98/94 i 15/96.

⁸ Više o tome Spajić, F.: Računovodstvo neprofitnih organizacija – fondovi kao računovodstvene jedinice, RIF br. 5, Zagreb, 1994. str. 34.

⁹ Više o tome «Elements of the Financial Statements of National Governments», studija IFAC-PCS, preuzeto iz «Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika», RIF, Zagreb, 1995. str. 35.

Ograničenje u sagledavanju mjesta i uloge računovodstvenog informacijskog sustava u TZ stoji u činjenici da TZ prosječno zapošljavaju samo dva radnika, a samo najveće imaju od 3 – 7 zaposlenih. Stoga veseli podatak da čak 45 % anketiranih TZ samostalno vodi računovodstvene poslove (1-2 radnika), no to ujedno i ukazuje na potrebu da se postojeći kadrovi iskoriste kvalitetnije i sadržajnije. 39% TZ (pretežito manjih) te poslove povjerava knjigovodstvenim (računovodstvenim) servisima¹⁰, a ostali sklapaju ugovore o povremenim poslovima. No i u slučajevima kada se ti poslovi povjeravaju trećim licima, dio evidencija TZ vode samostalno (npr. poslovi blagajne, saldakonti kupaca i dobavljača i sl.).

Samo 21% anketiranih TZ primjenjuje kopirnu metodu knjiženja (ručno), njih 45% koristi standardni softver, a čak 30% ima uveden specijaliziran softver, prilagođen specifičnostima djelatnosti, koji svakako daje i veće mogućnosti. Informatizacijom računovodstvenog praćenja poslovnih promjena otvorene su veće mogućnosti za izvješćivanje svih relevantnih korisnika prema standardima prisutnim u svjetskom hotelijerstvu i turizmu, što za TZ znači potrebu definiranja inputa, sadržaja i outputa internog obračuna, svakog segmenta djelatnosti ili zemljopisnog segmenta, na način kako je to definirano odredbama Međunarodnog Računovodstvenog Standarda 14¹¹. Primjenom ovih načela osigurava se jednoobraznost u načinu obuhvaćanja, klasifikacije i organizacije podataka o relevantnim prihodima, troškovima, imovini, kapitalu i obvezama, kao pretpostavke njihove prezentacije u ciljnim izvještajima, prilagođenim informacijskim zahtjevima menadžmenta i upravnih tijela TZ i turističke destinacije.

O kvaliteti internog obračuna ovisi i kvaliteta podataka iskazanim u izvještajima za eksterne korisnike, predviđenim važećim propisima zemlje. Razradom specifičnih izvještaja za sustav TZ u Republici Hrvatskoj, osigurala bi se mogućnost usporedbe rezultata sa širim i užim okruženjem i kvalitetnije mogla ocijeniti situacija u odnosu na konkurenciju i prosjek grupacije. Da bi se to postiglo potrebno je:

- a) informatički i sadržajno postaviti interni kontni plan
- b) donijeti računovodstvene politike, prilagođene zahtjevima neprofitnih organizacija
- c) uvesti odgovarajući sustav izvješćivanja, baziran na najpogodnijem sustavu i metodi obračuna troškova i rezultata.

Slijedom navedenog pokušalo se ocijeniti, koliko postojeća praksa udovoljava navedenim zahtjevima. Tako je utvrđeno da 55% anketiranih TZ ima razrađen vlastiti kontni plan, koji može udovoljiti navedenim zahtjevima, u ručnoj, ali i u informatičkoj obradi podataka. Izvješćivanje po segmentima u TZ odnosi se prvenstveno na vezivanje prihoda i rashoda za pojedine manifestacije i aktivnosti. Stoga ohrabruje podatak da 39% anketiranih TZ razvrstava prihode i troškove po ovom kriteriju, od čega njih 24% to povezuje s mjestom troška gdje je poslovni događaj nastao, a 15% s odgovarajućom

¹⁰ Mjesečna naknada je u prosjeku od 400,00 – 1000,00 Kn mjesečno, a za dvije veće TZ od 3.000,00 do 3.650,00 Kn.

¹¹ Međunarodni računovodstveni standard 14 (MRS 14), je računovodstveni standard kojim se regulira način i uvjeti izvješćivanje po segmentima kao izvještajnim djelovima poslovnog sustava ili drugih organizacijskih cjelina, čija polazišta treba prilagoditi specifičnostima djelatnosti TZ i informacijskim zahtjevima menadžmenta TZ i destinacije.

organizacijskom cjelinom. O računovodstvenim politikama, koje trebaju adekvatno pratiti ovu problematiku nije bilo posebnog izjašnjenja. Većina ispitanika je zadovoljna kvalitetom računovodstvene regulative (preko 60% TZ), iako je dio ispitanika imao primjedbe na dio računovodstvene regulative (20% TZ), čijom primjenom se iskrivljuje slika eksterno iskazanih rezultata, čime izvještaji postaju netransparentnima.

Navedeno ukazuje da računovodstvo TZ mora uz specifičnosti djelatnosti uvažavati ciljeve i zadatke koje proizlaze iz propisa, kojima se regulira sustav izvješćivanja u neprofitnim organizacijama, što znači da unutar zakonskih okvira i pravila struke treba uložiti napore da se:¹²

- metodološki uskladi sustav računovodstvenog planiranja (proračuna) i računovodstvenog praćenja (poslovne knjige) svih kategorija relevantnih za TZ, a kao pretpostavke za učinkovitu kontrolu i transparentnost izvješćivanja
- osigura sustavno prezentiranje elemenata financijskog položaja, ali i svih promjena u financijskom položaju TZ, ovisno o uzrocima tih promjena
- ovisno o njihovim informacijskim zahtjevima prezentirati pojedinim strukturama korisnika rezultate ciljnih aktivnosti u TZ
- ustrojiti sustav izvješćivanja za ukazivanje na promjene u strukturi prihoda, izdataka (rashoda, troškova) po tipovima fondova, te glavnim uzročnicima, po definiranoj dinamici (dnevno, tjedno, mjesečno, kvartalno, polugodišnje, godišnje i kumulativno)
- stalno ukazivati na mogućnosti prilagođavanja zakonskim ograničenjima i na potrebu prilagodbe zakonskih i drugih propisa, stvarnim promjenama u praksi.

Navedena istraživanja potvrđuju da su stvorene osnovne pretpostavke da se i u sustavu TZ pristupi uvođenju elemenata menadžerskog računovodstva, čime bi se menadžmentu TZ i destinacije osigurala veća kvaliteta informacija. Obzirom na karakter i specifičnosti djelatnosti TZ kao neprofitnih organizacija poseban se naglasak treba staviti na ulogu računovodstva u pripremi informacija za izradu budžeta, a kao pretpostavke uspješnu koordinaciju relevantnih prihoda i rashoda, a temeljeno na sveprisutnim standardima u svjetskom hotelijerstvu i turizmu. Vrijednost je računovodstvenih informacija upravo u sagledavanju njihova utjecaja na upravljanje relevantnim priljevima i odljevima, čime se prikupljena sredstva od zakonom definiranih izvora, stavljaju u korelaciju sa koristima koje je od njihova ulaganja imala turistička destinacija i ukupan turistički razvoj, pa se nameće potreba njihova detaljnijeg sagledavanja.

1.2. Računovodstvene informacije za upravljanje prihodima u TZ

Prihodi su ekonomska kategorija, koja se prema Okviru MRS-a definira kao «povećanje budućih ekonomskih koristi, a povezano s povećanjem imovine ili

¹² Razrađeno i prilagođeno prema: Rezek – Hosch: Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1985. str. 99.

smanjenjem obveza, na način da prihod mora biti zarađen..... tj. da se priznaju samo one stavke koje mogu biti pouzdano izmjerene i imaju zadovoljavajući stupanj izvjesnosti»¹³. U turističkoj zajednici se temeljem odredbi «Zakona o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma», «Zakona o boravišnoj pristojbi» i «Zakona o članarinama u turističkim zajednicama»¹⁴, ali i iz drugih izvora koje potvrđuju iskustva iz prakse, mogu se ostvarivati slijedeće vrste prihoda:

- iz boravišne pristojbe (sukladno posebnim propisima)
- iz članarina (sukladno posebnim propisima)
- iz namjenskih sredstava proračuna jedinica lokalne samouprave
- druga ciljna namjenska sredstva
- iz priloga, potpora, subvencija, donacija
- iz vlastite djelatnosti
- iz zajmova, kredita i pozajmica.

Najznačajniji prihod turističke zajednice je boravišna pristojba, koja čini 85 - 95% ukupnih prihoda u 54% anketirane TZ. Zakonom o boravišnoj pristojbi je uređen cijeli sustav naplate i raspoređivanja boravišne pristojbe, a na njega se nadovezuju i određeni podzakonski akti, kojima se reguliraju druga relevantna područja, koja indirektno utječu na visinu i dinamiku ostvarenih prihoda od boravišne pristojbe. To se prvenstveno odnosi na¹⁵:

- Pravilnik o postupku prijave i odjave turista i načinu vođenja popisa turista
- Uredbu o utvrđivanju visine boravišne pristojbe
- Naredbu o razdobljima glavne sezone, posezone, posezone i van sezone u turističkim mjestima
- Uredba o utvrđivanju visine godišnjeg paušalnog iznosa boravišne pristojbe za korisnike stalnog veza u luci nautičkog turizma i drugo.

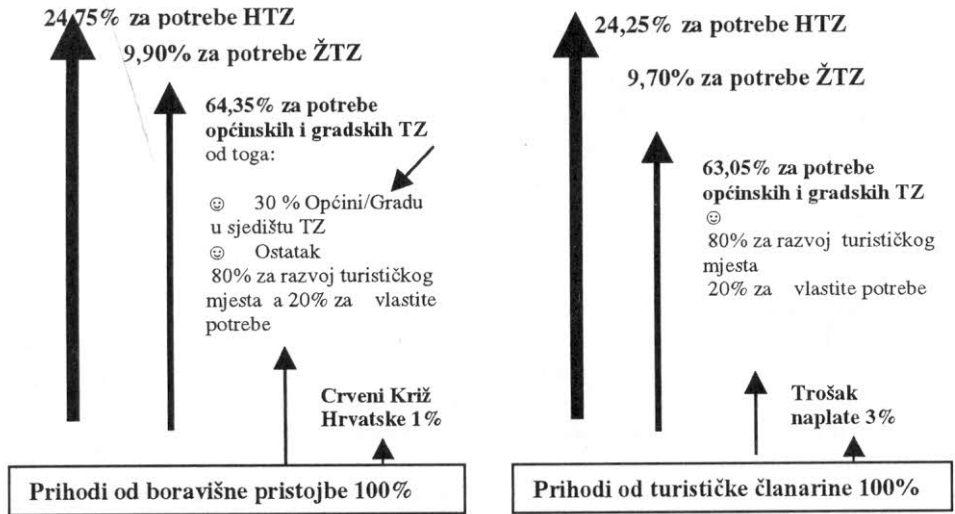
Po učestalosti, sigurnosti i visini ostvarenih prihoda slijedi turistička članarina (sa prosječnim učešćem od 10% - kod 30% anketiranih; odnosno s učešćem od 4-10% kod 24% anketiranih TZ). Turistička članarina je značajna jer predstavlja izvorne prihode TZ, obzirom da su Zakona o članarinama u turističkim zajednicama precizno utvrđeni obveznici plaćanja članarine, a i način utvrđivanja osnovice za obračun članarine povezano sa kategorijom turističkog mjesta. Pri tom se moraju uvažavati i drugi propisi, vezani za registraciju, sjedište i područje djelatnosti, te relevantni računovodstveni propisi, što često otežava sam proces prikupljanja informacija o stvarnim obveznicima i visini obveze plaćanja turističke članarine. Boravišna pristojba i članarina su izvorni prihodi TZ mjesta, koja se usmjeravaju na razinu TZ grada ili općine, a za potrebe TZ županija i HTZ, a od preostalih sredstava se samo 20% smije trošiti za funkcioniranje TZ, a 80% se usmjerava u razvoj turističkog mjesta (slika 1). Otočna TZ je izvan ovih ključeva raspodjele.

¹³ Prema : International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Board Publications Department, London, 2002. p. F – 29.

¹⁴ N.N. br. 30/94; 35/95; 42/95; 52/95.

¹⁵ N.N. br. 35/95, 42/95, 52/95 i 64/00.

Slika 1. Raspodjela prihoda od boravišne pristojbe i članarine u sustavu TZ Hrvatske

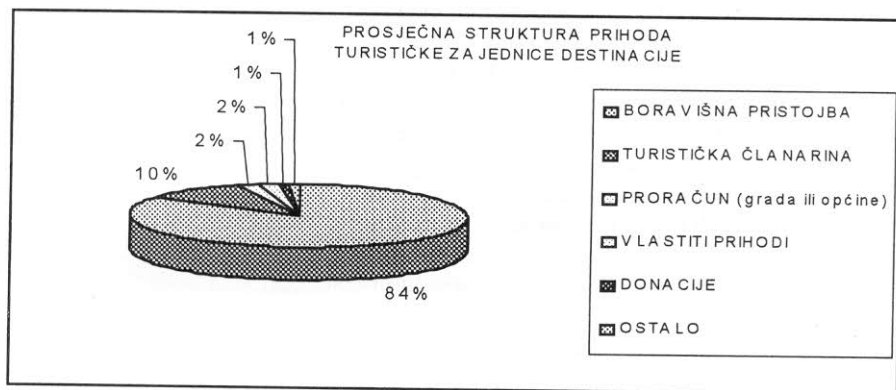


Izvor: Dokumentacija TZ Općine Baška, Baška

Osim boravišne pristojbe i članarine u strukturu prihoda TZ ulaze i svi ostali oblici, koji ovise o poslovnoj politici i mogućnostima pojedine TZ. Dakle, ulaze i sufinancirana sredstva za pojedine aktivnosti, donacije, te sredstva iz proračuna općina i gradova, koja mogu biti veoma značajna ako se provodi zajednička razvojna politika na razini destinacije. Specifičnost je prisutna kod TZ otoka koja ima drugačiju strukturu prihoda, koje osiguravaju udružene turističke zajednice otoka (6 općinskih i jedna gradska TZ).

U prosjeku istraživanog uzorka odnos prihoda od boravišne pristojbe i članarine kreće se u omjeru 85:10 u korist boravišne pristojbe, a najveći je tu utjecaj sezonosti u turističkim mjestima, koja ostvaruju najveći broj noćenja u 4 turistička mjeseca. Kod 24% TZ zapaženi su i značajni prihodi od vlastite djelatnosti, koji se ostvaruju prodajom suvenira, razglednica, karata za koncerte ili od određenih kulturnih, sportskih i drugih manifestacija (npr. prihodi od ribarskih zabava, karnevala...) i sl. Strukturu prihoda, koje ostvaruju prosječna TZ destinacije, a temeljeno na rezultatima istraživanog uzorka prikazuje slika br. 2.

Slika 2. Prosječna struktura prihoda na razini turističke zajednice destinacije



Izvor: Rezultati ankete istraživanog uzorka TZ destinacije (op.cit. pod 4)

Neovisno o tome što su prihodi TZ regulirani zakonom, ili postoji dobra suradnja ukupnog menadžmenta i lokalne uprave i samouprave na razini turističke destinacije, ostvarivanje prihoda spada u teže zadatke menadžmenta TZ. Naime, prema izjavama ispitanika u anketi, njih čak 80% stalno se susreće s problemom naplate boravišne pristojbe, a obuhvaćanje obveznika plaćanja turističke članarine također često sporna kategorije. Nepostojanje jedinstvenog sustava evidencije što sustav čini netransparentnim, nije uvijek moguće s pozicija TZ točno prepoznati sve obveznike plaćanja turističke članarine, jer to ovisi o dokumentacijskoj osnovi i kvaliteti kontrole ostvarivanja prihoda, što je u direktnoj nadležnosti Porezne uprave. Već je sustavom prezentiranih propisa ukazano na to kako je visina ostvarene boravišne pristojbe u direktnoj korelaciji sa stupnjem izgrađenosti registracije i kontrole prijavljivanja gostiju, posebno kod privatnih iznajmljivača, na koje TZ destinacije najčešće ne može utjecati, jer je to u ingerenciji Državnog inspektorata. Stoga izgradnja sustava informacija o izvornim prihodima TZ destinacije sa sobom povlači i unapređenje sustava kontrole naplate prihoda, ali i uvođenje sustava kvalitete, podizanja gostoljubivosti i drugih neračunovodstvenih segmenata ukupne turističke ponude, svih sudionika na lokalnoj razini.

1.3. Računovodstvene informacije za upravljanje rashodima u TZ

Rashodi su ekonomska kategorija, koja se prema Okviru MRS-a definira kao «smanjenje budućih ekonomskih koristi, što proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveza, uz uvjet da se mogu pouzdano izmjeriti. Rashodi se priznaju u izravnoj povezanosti s prihodima, što se naziva povezivanje - sučeljavanje i uključuje istodobno ili kombinirano priznavanje prihoda i rashoda koji proizlaze izravno ili zajednički iz istih transakcija, a temeljem postupaka sistematične i racionalne alokacije»¹⁶. Najznačajniji dio rashoda naziva se troškovima, a to je onaj dio rashoda «koji nastaju u skladu s ciljem, svrhom i zadacima poslovanja.. Predstavljaju

¹⁶ Prema : International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Board Publications Department, London, 2002. p. F - 29 / F - 30.

vrijednosno izražene utroške rada, stalne i tekuće imovine, te tuđih usluga nastalih u poslovnom procesu, isključivo radi stvaranja učinaka».¹⁷

Zbog sezonskog karaktera djelatnosti i zbog neujednačenosti pritjecanja prihoda u odnosu na stvarne zahtjeve posla, potrebno je prepoznati i u praksi koristiti pojmovno i vremensko razgraničenje nastajanja rashoda u odnosu na moment priznavanja troška, što se javlja kao:¹⁸

- a) vremenski nesklad rashoda i troškova
- b) rashodi kojim nemaju karakter troška
- c) troškovi koji nemaju karakter rashoda
- d) vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda i troškova.

Strukturu ponude TZ čine usluge, koje definiraju karakter i visinu rashoda, a u njihovoj se strukturi kao najznačajniji javljaju upravo ciljni rashodi, koji imaju karakter troška. Stoga će se u nastavku sagledati upravo struktura troškova TZ uz uvažavanje polazišta definiranih u Okviru MRS-a, po kojem se troškovi moraju sagledati u povezanosti s aktivnostima za koje su korisnici voljni izdvojiti prihode. Time se ujedno menadžment TZ upućuje na osiguranje informacija o relevantnim prihodima i relevantnim troškovima pojedine ciljne aktivnosti.

Istraživanjem se došlo do temeljne strukture troškova, kao ciljnih rashoda koji nastaju pri ostvarivanju zadaća turističkih zajednica, a to su najčešće:

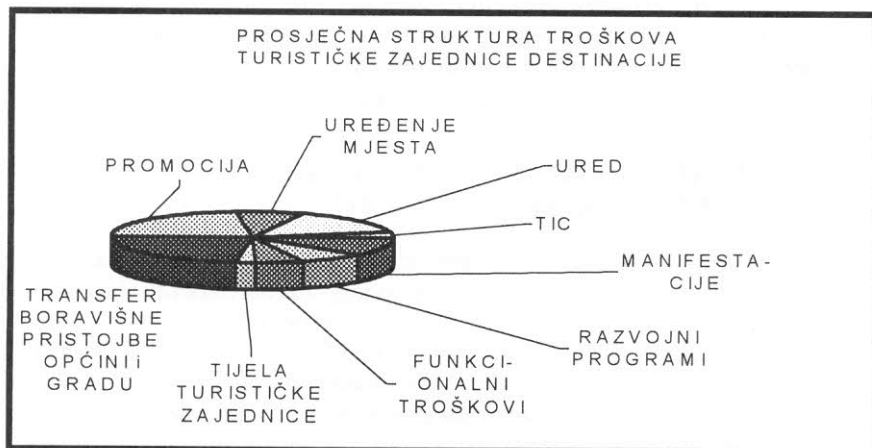
- troškovi promotivnih aktivnosti i nastupa na sajmovima, na koje se u prosjeku troši od 30-70% prihoda (68% anketiranih TZ)
- troškovi uređenja mjesta su u strukturi prihoda prosječno zastupljeni sa 10-30%
- troškovi ureda kreću se u okviru propisanih 20% (no neki ispitanici ne kontroliraju ove troškove dovoljno i oni se kreću između 25-30% prihoda)
- za potrebe funkcioniranja turističkog informativnog centra (TIC) izdvaja se od 5 do 20% prihoda
- troškovi manifestacija i ponude drugih kulturnih sadržaja sudjeluju u strukturi prihoda sa 15-30%
- od ostalih troškova se posebno izdvajaju ulaganja u razvojne programe (do 10% učešća), funkcionalni troškovi (do 7% učešća), troškovi funkcioniranja tijela TZ - Turističko vijeće, Skupština, Nadzorni odbor (od 1-5% učešća).

Prosječna struktura rashoda ostvarena na razini TZ destinacije, može se sagledati, nakon što se od 100% ostvarenih prihoda, 30% izdvoji Gradu ili Općini destinacije na kojoj je sjedište TZ. Od preostatka sredstava kojima raspolaže TZ destinacije (preostalih 70% uzima se kao baza 100%) izdvaja se prosječno 30% za promociju, 10% za uređenje mjesta, 20% za troškove ureda, 5% za TIC, 15% za manifestacije, 10% su razvojni programi, 7% su funkcionalni troškovi i 3% troškovi tijela TZ (turističko vijeće, nadzorni odbor, skupština, komisije...), na način kako je to prikazano na slici br. 3.

¹⁷ Peršić, M.: Rashodi i prihodi, poglavlje u knjizi "Računovodstvo", HZRFD, Zagreb, 1995. str. 152.

¹⁸ Više o tome: Ulrich, H., Hill, W., Kunz, B.: Brevier des Rechnungswesens, Verlag Paul Haupt, Bern - Stuttgart, 1985. str. 15.

Slika 3. **Prosječna struktura rashoda turističke zajednice destinacije**



Izvor: Rezultati ankete istraživnog uzorka TZ destinacije (op.cit. pod 4)

U utvrđivanju troškova funkcioniranja same TZ «troškovi ureda» nemaju sve TZ isti pristup, jer primjenjuju različitu osnovicu izračuna. Tako 36% TZ te troškove utvrđuje u postotku od 20% od neto prihoda boravišne pristojbe i članarine, jedna od bruto prihoda boravišne pristojbe i članarine, a 21% TZ taj iznos obračunavaju u postotku od bruto ostvarenih prihoda, što su vjerojatno i razlozi što u strukturi troškova ovi troškovi premašuju propisanih 20%. No treba primijetiti da nekoliko turističkih zajednica uopće nema uspostavljen sustav planira troškove ureda, što je najčešće slučaj u malim TZ u kojoj nema zaposlenih, već temeljen zadatke obavljaju volonteri. One TZ koje u svojoj ponudi imaju i ponudu TIC-a (45% TZ) u strukturi troškova se posebno izdvaja i ova stavka, no neke (njih 30%), te troškove planiraju u sklopu troškova ureda. Relativno mali broj (4 TZ) ne izdvajaju posebno troškove za TIC, već se ovisno o prirodnoj vrsti troška isti uključuju u ukupne troškove TZ. Samo 30% TZ posebno iskazuje transfer boravišne pristojbe Gradu ili Općini svoje destinacije, iako je to najčešće predmet različitih kontrola, obzirom da se radi o zakonskoj obvezi.

Turistička društva, koja su u prošlosti odigrala značajnu ulogu u razvoju turizma, danas su rijetka jer nemaju status pravne osobe i ono značenje što su nekada imala. Oko 25% ispitanog uzorka je ipak pristupilo organiziranju turističkih društava, a njihove troškove prati kao posebnu organizacijsku cjelinu tj. pa ona sukladno odredbama MRS-a 14 imaju posebnu poziciju u financijskom planu (budžetu), po kojim se pozicijama trebaju i pratiti relevantni podaci u internom obračunu, što je i u skladu i s važećim odredbama zakona.

Upoznavanje strukture troškova kao ciljnih rashoda i njihova sučeljavanja sa odgovarajućim prihodima, podloga koja će informacijski sustav TZ moći usmjeriti k cilju oblikovanja transparentnog izvješćivanja sukladno informacijskim zahtjevima eksternih i internih korisnika. Upoznavanje sustava je pretpostavka za izbor metodološkog postupka u računovodstvenom informacijskom sustavu, temeljno na opće prihvaćenim računovodstvenim načelima, uvažavanje specifičnosti djelatnosti i

računovodstva neprofitnih organizacija. Problematiku prepoznavanja temeljnih prihoda (boravišna pristojba, turistička članarina, donacije, subvencije) treba sagledavati u korelaciji sa odgovarajućim vrstama troškova, te obraditi s teorijskog aspekta i sa aspekta stvarnih informacijskih zahtjeva menadžmenta turističke zajednice, kao osnovnog internog korisnika računovodstvenih informacija.

2. RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE I MENADŽMENT INFORMACIJSKI SUSTAV TURISTIČKE ZAJEDNICE

Dostignuti stupanj razvoja računovodstva TZ pretežito je na razini drugog stupnja¹⁹, temeljenog na polazištima financijskog računovodstva. Za taj stupanj razvoja je karakteristično da ne može udovoljiti svim informacijskim zahtjevima menadžmenta, niti njegove informacije mogu biti podlogom za upravljanje turističkom destinacijom. To upućuje na potrebu ustrojavanja odgovarajućeg menadžerskog računovodstvo, podobnog za pripremu relevantnih upravljačkih informacija. U njegovu ustrojavanju treba uvažavati odredbe MRS-a 14²⁰ odnosno SFAS-a 131 (GAAP-ovi odn. US računovodstveni standardi)²¹. Kako u teoriji nema adekvatnih modela za turističke zajednice, a praksa ih još nije dovoljno razvila, potrebno ih je prilagoditi specifičnim uvjetima poslovanja turističkih zajednica.

Istraživanje se temelji na spoznaji da razradom ovih standarda turističke zajednice dobivaju metodološku podlogu pripreme relevantnih informacija oblikovanih prema opće poznatim standardima metode Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI)²², na način da se preuzmu načela izvješćivanja i prilagode specifičnostima djelatnosti turističke zajednice. Suvremena informatička tehnologija pretpostavka je suvremene organizacije, te bržeg protoka podataka i pravovremene pripreme informacija. Računovodstveni softver se više ne smije prepuštati informatičarima, već menadžmentu TZ i destinacije, koji treba sudjelovati u njegovu kreiranju, a istraživanja pokazuju da se to u nekim TZ već događa.

2.1. Menadžment informacijski sustav TZ destinacije

Ustrojavanje računovodstvenog informacijskog sustava treba promatrati kroz sustav povratne veze unutar menadžment informacijskog sustava TZ destinacije kao ukupnog informacijskog prostora djelovanja menadžmenta TZ i turističke destinacije. Menadžment informacijski sustav se sagledava kroz njegove podsustave, koji moraju udovoljiti informacijskim zahtjevima svih korisnika. U njegovu definiranju treba

¹⁹ Više o tome: Kaplan,R.S., Cooper,R.: Cost & Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Performance, Harvard Business Scholl Press, Boston, 1998. str. 12 i Ferrara,W.L. – Cost/Management Accounting: The 21th Century Paradigm, prilog u knjizi Readings in Management Accounting (red. Young,S.M.), Prentice Hall, 2001. str. 3 –5.

²⁰ International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Board Publications Department, London, 2002. str. 14-1 do 14 –41.

²¹ Delaney,P.R. & oth.: GAAP 2002 - Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2002, John Wiley & Sons, Inc, New York... 2002. str. 838 – 856.

²² Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, American, IX Edition, Hotel & Motel Association, New York, 1996.; Selig,E.R. & Wolfe,F.I.: HFTP Member Preferences for The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 10th Edition, The Bottomline, Volume 17, No. 8, str. 8 – 30.

uvažavati prirodu djelatnosti određenu «izvođačkim podsustavom», povezanošću inputa, sadržaja i outputa računovodstvenog i neračunovodstvenog «informativnog podsustava», te uz uvažavanje informativnih zahtjeva menadžmenta i upravljačkih struktura u fazi odlučivanja, što predstavlja «upravljački podsustav».

Polazišna osnovica u kreiranju menadžment informativnog sustava TZ destinacije je upoznavanje stvarnih karakteristika «izvođačkog sustava», tj. elemenata iz sadržaja i utjecajnih veličina iz okruženja, koje utječu na oblikovanje takovog informativnog sustava, koji će moći zadovoljiti sve informativne zahtjeve menadžmenta TZ, kao upravljačkog sustava. Rezultati istraživanja omogućavaju da se prepoznaju neke jake i slabe strane, ali isto tako mogućnosti i prijetnje prisutne u poslovanju TZ destinacije, kako slijedi:

- a) JAKE STRANE
 - a.a. Sustav TZ se profesionalno bavi promicanjem turizma
 - a.b. Ima zakonski propisane izvore financiranja
 - a.c. Objedinjuje zajedničke ciljeve sustava na unapređenju sadržaja za kvalitetniji boravak turista i promociju turističkog proizvoda destinacije
 - a.d. Djeluje u pravcu očuvanja i unapređenja turističkog proizvoda, te zaštiti okoliša na području na kojem turistička zajednica djeluje
 - a.e. Svojim programima utječe na turističku politiku mjesta.
- b) SLABE STRANE
 - b.a. Poteškoće u naplati izvornih prihoda
 - b.b. Nedovoljno jasno postavljeni odnosi sa državnim institucijama
 - b.c. Nedovoljno razvijeni odnosi sa lokalnom upravom i samoupravom
 - b.d. Dinamika i opseg priljeva, najčešće neusklađena s dinamikom odljeva
 - b.e. Poteškoće u ostvarivanju i registriranju prihoda od vlastite djelatnosti
 - b.f. Skroman profesionalni aparat
 - b.g. Preveliki odljev sredstava ostalim korisnicima u sustavu i okruženju.
- c) MOGUĆNOSTI
 - c.a. Izmjenom propisa i boljom koordinacijom osigurati preduvjete za povećanje opsega naplate i učinkovitiju kontrolu izvornih prihoda
 - c.b. Standardizirati sustav izvješćivanja o naturalnim podacima
 - c.c. Standardizirati sustav izvješćivanja o vrijednosno izraženim podacima
 - c.d. Računovodstvena izvješća uskladiti s mogućnostima koje daju standardi u svjetskoj hotelskoj industriji i turizmu
 - c.e. Omogućiti kontrolu racionalnosti trošenja izdvojenog dijela izvornih prihoda, koji se upućuju lokalnoj upravi i samoupravi (Grad, Općina), a ima za cilj razvoj turističkog mjesta
 - c.f. Staviti naglasak na one aktivnosti TZ koje se ističu kvalitetom programa, koje bi trebale imati prioritet kod izglasavanja poticaja na višim hijerarhijskim razinama u sustavu TZ.
- d) PRIJETNJE
 - d.a. Zakonski propisi i drugi provedbeni akti nemaju ugrađen dovoljno efikasan sustav, koji bi osigurao učinkovitu naplatu izvornih prihoda
 - d.b. Određenim segmentima u sustavu TZ prijeti ukidanje, zbog neadekvatno riješenog sustava financiranja (npr. male i otočne TZ)

- d.c. Nedostaje strategija razvoja turizma na razini turističke destinacije, a status turizma u gospodarskom sustavu Hrvatske nije jasno definiran
- d.d. Sustav TZ često je opterećen i komunalnim problemima
- d.e. Promocija destinacije kao jedne od najvažnijih zadaća TZ, često se stavlja u drugi plan iza tekućih i manje značajnih zadataka
- d.f. Nejasno definirana nadležnost i djelokrug rada TZ, koja često preuzima i ulogu agencije tj. umjesto opće-društvenih obavlja komercijalne poslove
- d.g. Zadaci koji se najčešće postavljaju pred zaposlene, često nisu primjereni broju i stvarnim mogućnostima zaposlenih

Navedeno treba poznavati, te djelovati u pravcu korištenja komparativnih prednosti, a otklanjanja uskih grla, a temeljeno na upravljačkim informacijama, podobnim za donošenje cilju usmjerenih odluka. Vrijednosni izraz informacija za menadžment mora osigurati menadžersko računovodstvo TZ, ustrojeno po načelima neprofitnih organizacija, a koje će uvažavati sve relevantne zahtjeve menadžment informacijskog sustava. Menadžment informacijski sustav TZ destinacije oblikuje se na polazištima odredbi Statuta TZ, kojim se u pravilu uređuje:

- zadaća TZ određene hijerarhijske razine u sustavu
- prava, obveze i odgovornosti članova turističke zajednice
- djelokrug, ustrojstvo, način izbora i opoziva, te mandat tijela TZ
- način predstavljanja i zastupanja TZ
- način odlučivanja u TZ
- način ostvarivanja javnosti rada
- način donošenja općih akata.

Korisnici informacija u menadžment informacijskom sustavu su uz direktora ureda i predsjednika TZ i sve one upravljačke strukture, koje su uključene u upravljanje TZ destinacije. Tako se u okviru menadžment informacijskog sustava trebaju zadovoljiti informacijski zahtjevi članova Turističkog vijeća i njemu komplementarnog Nadzornog odbora i upravljačko tijelu - Skupština TZ. U sustavu TZ destinacije nužno je osigurati i relevantne informacije za potrebe TZ županije, a posebno za HTZ, koja ima zadatak da temeljem čl. 60. «Zakona o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma», provodi nadzor nad radom cijelog sustava TZ. Informacije menadžment informacijskog sustava korisne su i za veliki broj povremenih korisnika kao što su inspeksijske službe, državni inspektorat, porezna uprava, statistika, policija i drugi.

U izvršavanju svoje kontrolne funkcije HTZ prati rad svih TZ u sustavu na način da ocjenjuje kvalitetu svih relevantnih akata od osnivanja do provedbene dokumentacije, način rada tijela i donesene odluke i način njihove provedbe na svim tijelima (skupština, turističko vijeće, nadzorne odbor, komisije, odbori...). Poseban se nadzor provodi nad aktivnostima i rezultatima Ured TZ (direktor, zaposleni, ugovori o radu i sl.), a s ciljem da troškovi Ureda ostanu u zakonskom okviru od 20%. Kontroliraju se i troškovi programa na način da se uspoređuju s planom i programom rada, a posebno s financijskim planom (budžetom), čiji sadržaj, transparentnost i kvaliteta izrade trebaju postati podlogom i zadanim okvirom mogućih izdataka.

U tom je pogledu posebna odgovornost na «zakonskom predstavniku TZ», a to je najčešće «direktor TZ», pred kojeg se postavlja zadatak da konceptijski postavi,

koordinira i unapređuje menadžment informacijski sustav. U dijelu u kojem se posebne zadaće postavljaju pred računovodstveni informacijski sustav, prava i dužnosti direktora TZ su sljedeće:²³

- da u utvrđenim rokovima odgovarajućim tijelima nadležnim za financiranje neprofitne organizacije dostavlja izvještaj korištenja sredstava predviđenih za njezin rad te izvještaj o prihodima koje je neprofitna organizacija zaradila od svoje djelatnosti u određenom razdoblju
- da u utvrđenim rokovima odgovarajućim tijelima državne uprave i drugim nadležnim organima dostavlja temeljne financijske izvještaje i godišnje izvješće sastavljene u skladu s Pravilnikom
- da na temelju zakona i drugih propisa odlučuje o korištenju sredstava za rad neprofitne organizacije
- da se brine o pravilnom i pravodobnom naplaćivanju prihoda koje neprofitna organizacija stječe obavljanjem svoje djelatnosti
- da se brine o pravilnoj uporabi imovine koja je neprofitnoj pravnoj osobi dana na korištenje
- da se brine o pravilnom rukovanju sredstvima depozita i sredstvima na evidentnim računima
- da se brine o organiziranju financijskog i materijalnog poslovanja i poduzima odgovarajuće mjere radi zakonite uporabe sredstava neprofitne organizacije.

2.2. Menadžersko računovodstvo TZ destinacije

Moderno menadžersko računovodstvo orijentirano je na planiranje i kontrolu parcijalnih rezultata, što znači da računovodstvo treba osigurati relevantne informacije za sastavljanje budžeta po segmentima aktivnosti i zemljopisnim segmentima, koje treba i pratiti po istoj metodološkoj osnovi. Umjesto upravljanja parcijalnim rezultatom interni obračun kao podsustav menadžerskog računovodstva treba uvažavati specifičnosti TZ kao neprofitne organizacije, koja je pod stalnim utjecajem suda javnosti. Upravo u tome je bitna razlika u ustrojavanju računovodstvenog informacijskog sustava i sustava izvješćivanja turističke zajednice. Naglasak je na osiguranju uspješnosti segmentiranja aktivnosti, ali i na osiguranju relevantnih informacija za sagledavanje međuzavisnosti određenih prihoda i rashoda. Upravljanje prihodima i troškovima pojedinih aktivnosti TZ, znači povezati ih s poslovnim odlukama menadžera u fazi planiranja i kontrole. Polazeći od ovih pretpostavki, pred menadžersko računovodstvo turističke zajednice se stavlja obveza osiguranja relevantne informacijske osnove za donošenje cilju usmjerenih odluka (slika 4).

Istraživanja su ukazala da se značajna pažnja poklanja računovodstvenom praćenju podataka, koji ostaju na razini financijskog računovodstva, odnosno samo njegova podsustava - knjigovodstva, koje prema odredbama Pravilnika²⁴ upućuje odgovornu osobu da:

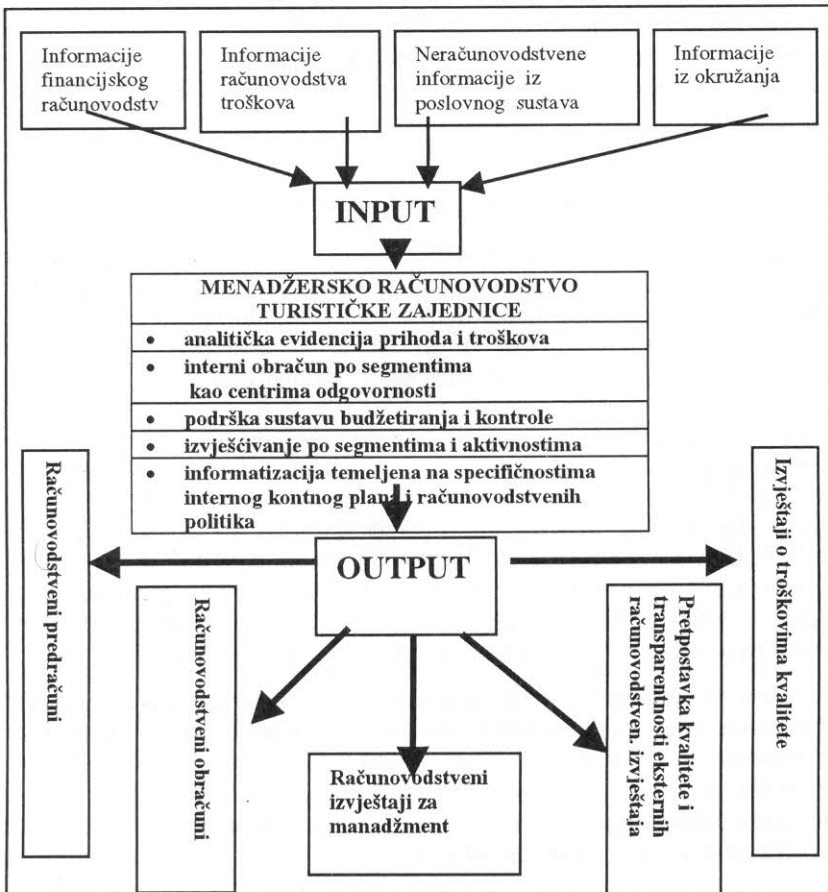
- organizira knjigovodstvo i druge propisane evidencije, te da se brine o točnosti i ažurnosti knjigovodstva

²³ Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, N.N. br. 112/93

²⁴ Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, N.N. br. 112/93.

- organizira poslove obračunavanja obveza i uredno likvidiranje dokumenata po osnovi osobnih izdataka, materijalnih izdataka i po drugim osnovama, da organizira poslove primanja i izdavanja materijala i sitnog inventara, te rukovanje stvarima opreme i dugim sredstvima
- provjerava, utvrđuje i svojim potpisom potvrđuje zakonsku ispravnost i računsku točnost dokumenata na osnovi koji se izdaju nalozi za isplatu
- temeljem propisa i drugih akata, a prema pisanom odobrenju izdaje naloge za isplatu obveza iz dokumenata o financiranju (financijskom planu, po proračunu o korištenju sredstava fondova, da se brine o pravilnom obračunavanju i plaćanju propisanih poreza i o pravilnoj likvidaciji i isplaćivanju svih obveza neprofitne organizacije
- poduzima mjere radi zakonite uporabe sredstava prema dokumentu po kojem se financira neprofitna organizacija.

Slika 4. Polazišta ustroja menadžerskog računovodstva turističke zajednice



Izvor: Prijedlog autora

Kadrovski potencijali u TZ je takve kvalitete, da bi se moglo pristupiti unapređenju zadataka u računovodstvu i poboljšanju metodološke podloge, čime bi se moglo osigurati kvalitetnije informacije za menadžment u specifičnim područjima odlučivanja. To se prvenstveno odnosi na potrebu uključivanja podataka iz poslovnog i financijskog plana (budžeta) u sustav računovodstvene evidencije, radi bolje kontrole naplate i mogućnosti osiguranja tekućih informacija o odstupanjima planiranog u odnosu na ostvareno.

Sukladno odredbama Zakona TZ planiraju svoje programe rada i postavljaju i donose financijski plan. Naime, sve anketirane TZ su se izjasnile da je donošenje naturalno i vrijednosno izraženih planova njihova obaveza, koju izvršavaju do kraja tekuće za slijedeću godinu. Tako se financijski – vrijednosni plan (budžet) donosi do kraja studenog u 80% anketiranih TZ, dok ih ostatak donosi najkasnije do kraja prosinca tekuće godine. Iako računovodstveni informacijski sustav nije razvijan u pravcu osiguranja svih relevantnih informacija za izradu budžeta, 90% ispitanih TZ je zadovoljna stupnjem razvoja računovodstvene funkcije, kao bazom koja osigurava relevantne podatke za izradu plana (budžeta).

Time se ujedno ukazuje na potrebu bolje edukacije menadžmenta TZ u pogledu mogućnosti koje pruža menadžersko računovodstvo. To potvrđuju i odgovori vezani za mogućnost kontrole troškova, gdje se u 56% slučajeva kao element kontrole uzimaju podaci iz prethodnog razdoblja, u 71% slučajeva su to podaci iz plana, a samo u 50% slučajeva je to budžet, a u tragovima su to podaci iz okruženja. U uvjetima razvijenog menadžerskog računovodstva, budžet bi trebalo predstavljati temeljnu podlogu kontrole troškova, što znači da se predračuni i obračuni moraju sastavljati po istoj metodološkoj osnovi, stvarno prilagođenoj informacijskim zahtjevima menadžmenta TZ. To bi osiguralo i veći stupanj preciznosti u sastavljanju budžeta, pa ne bi dolazilo da čestih rebalansa ili do velikih odstupanja između budžetiranih i ostvarenih veličina. Tako će rebalans plana i programa TZ u 29% slučajeva uslijediti kada su odstupanja veća od 10%, u 20% slučajeva kada su odstupanja veća od 20%, u 15% slučajeva po odluci turističkog vijeća, a ostale TZ ne rade rebalans bez obzira na visinu odstupanja.

Menadžersko računovodstvo se ustrojava da može osigurati cilju usmjerene izvještaje za menadžment. Već je naglašena uloga budžeta kao računovodstvenog predračuna, sa kojim metodološki moraju biti usklađeni računovodstveni obračuni. No, poseban se naglasak stavlja na cilju usmjerene izvještaje za menadžment, među koje bi posebno mjesto trebalo pripasti izvještajima o troškovima kvalitete, kojima bi se objedinili uloženi naponi na podizanju kvalitete ponude na razini turističke destinacije. Na postavljeno pitanje, koji se financijski izvještaji za menadžment pripremaju, dobiveni su slijedeći odgovori:

- financijski plan i program rada
- poslovni ugovori
- izvješća o ostvarenim noćenjima i broju posjetitelja
- izvješća o prihodima i rashodima
- izvješća o prihodima boravišne pristojbe
- izvješća o prihodima turističke članarine
- izvješća o dužnicima
- završni račun turističke zajednice
- tromjesečna, polugodišnja i godišnja izvješća

Između navedenog, članovima Skupštini se na odobravanje dostavlja program rada s financijskim planom, završni račun, izvještaj o strukturi prihoda i rashoda, kao i Turističkom vijeću, čiji je zadatak donošenje operativnih poslovnih odluka. Stav je svih

anketiranih TZ da su specificirana izvješća značajna informacijska osnova za poslovno odlučivanje na razini TZ destinacije. Navedeno još jednom potvrđuje da se u TZ sastavljaju izvješća temeljem podataka iz financijskog računovodstva i statističke evidencije, koje smatraju dostatnim. Pod izvještajima menadžerskog računovodstva mogu smatrati samo «tromjesečna, polugodišnja i godišnja izvješća», koja ispitanici posebno ne elaboriraju. No, 30% anketiranih TZ povremeno sastavlja izvještaje o odstupanjima ostvarenog u odnosu na planirano, ovisno o potrebi i zahtjevima Turističkog vijeća ili Nadzornog odbora. Najčešće se (40% TZ) se ova izvješća sastavljaju godišnje i prilažu temeljnim financijskim izvještajima, kada se upućuju Skupštini ili Turističkom vijeću na ocjenu. Već je naglašeno da se u izvješćivanju menadžmenta u TZ mogu koristiti modificirani standardni oblici izvješćivanja koji se u svjetskoj hotelskoj industriji i u turizmu javljaju pod nazivom «Uniform System of Accounts the Lodging Industry», ali 60% anketiranih TZ je navelo da im ova problematika nije poznata, a istovremeno 50% zaposlenih u anketiranim TZ se slažu da bi trebalo donijeti standarde izvješćivanje, prilagodene specifičnim zahtjevima menadžmenta u sustavu TZ.

ZAKLJUČAK

Rezultati istraživanja provedenih u cilju ocjene izgrađenosti računovodstvenog informacijskog sustava TZ destinacije i uloge koju imaju ili bi trebale imati vrijednosno izražene informacije u izvršavanja tekućih zadataka menadžmenta u turističkoj destinaciji, ukazuju da još nisu iskorištene sve mogućnosti, ali i da bi prethodno trebalo eliminirati neke činitelje smetnje. To se prvenstveno odnosi na unapređenje međusobnih odnosa i poboljšanje koordinacije svih subjekata na horizontalnoj razini turističke destinacije, ali i vertikalno u sustavu TZ. To se prvenstveno odnosi bolju organiziranost i sustavnost u provođenju kontrole prihoda, čime bi se svi sudionici u sustavu turističke ponude doveli u ravnopravan položaj, a TZ osigurao kontinuirani priljev prihoda, sukladno financijskom planu. U te mjere bi spadala:

- bolja i učinkovitija kontrola privatnog smještaja, na način da bi se sankcioniralo neprijavlivanje raspoloživih smještajnih kapaciteta (posebno weekend stanova i kuća, te kuća i stanova stranaca), kao i neprijavlivanje gostiju ili lažno prijavljivanje gostiju kao “prijatelja”kuće
- na razini turističke destinacije ustrojiti jedinstvenu evidenciju obveznika turističke članarine, te boljom kontrolom prijava osigurati redoviti priljev boravišne pristojbe, čemu je trenutno ograničavajući činitelj neučinkovitost Državnog inspektorata i neusklađenost evidencija Porezne uprave i Statistike
- jasnije definirati ulogu Predsjednika TZ i Direktora ureda TZ i njihova prava i obveze u odnosima s lokalnom samoupravom i drugim tijelima u okruženju
- sadašnju dvojnost nadležnosti u suradnji s Državnim inspektoratom staviti u funkciju kvalitetnije kontrole, uključivši i interes gostiju kao obveznika boravišne pristojbe, po uzoru na razvijene turističke zemlje (npr. kao u Austriji, prijavnica kojom gost, koji je uredno prijavljen i plaća boravišnu pristojbu, ostvaruje popust na veliki broj usluga koje koristi – prijevoz, bazen, žičara...).

O kvaliteti sustava izvješćivanja na razini TZ destinacije, anketirani su primijetili da je da je sustav TZ opterećen velikim brojem različitih izvještajima u kojima često treba iskazivati istu vrstu podataka za razne vrste korisnika. Ovakav «podanički» odnos prema vanjskim korisnicima na svim razinama, ostavlja premalo prostora za kreativan rad. Nužno bi bilo kreirati jedinstveni softver za statističko

praćenja dogovorenog minimuma podataka i izvješćivanja u sustavu. To se isto odnosi i na razradu internog kontnog plana, kojim bi se spojile specifičnosti djelatnosti TZ i zahtjevi koji proizlaze iz propisa o neprofitnim organizacijama, čime bi se nedvojbeno doprinijelo unapređenju izvješćivanja o vrijednosno izraženim informacijama u okviru sustava. Treba problematizirati i mogućnost korištenja «vlastitog fonda» - fond tipa C²⁵ za sve aktivnosti vlastite djelatnosti, kojom bi TZ mogla ostvarivati vlastite prihode (od prodaje suvenira, karata, posredničke djelatnosti...). Unaprijediti suradnju u sustavu i osigurati stjecanje novih znanja, uvođenjem programa permanentnog obrazovanja, kao obveze svih sudionika u sustavu, te se zalagati da ulaganja u permanentno obrazovanje i razvoj budu porezno priznati.

LITERATURA

1. Anketni upitnik je ispunila: Turistička zajednica Grada Poreča; Turistička zajednica Grada Buzeta; Turistička zajednica Grada Novigrada; Turistička zajednica Grada Umaga; Turistička zajednica Općine Brtonigla; Turistička zajednica Grada Čabra; Turistička zajednica Grada Delnica; Turistička zajednica Grada Rijeke; Turistička zajednica Grada Opatije; Turistička zajednica Grada Kastva; Turistička zajednica Grada Krka; Sve turističke zajednice Grada Malog Lošinja; Turistička zajednica Grada Novi Vinodolski; Turistička zajednica Općine Baška; Turistička zajednica Općine Malinska; Turistička zajednica Općine Njivice-Omišalj; Turistička zajednica Općine Dobrinj; Turistička zajednica Otoka Krka; Turistička zajednica Općine Lovran; Turistička zajednica Općine Lokve; Turistička zajednica Općine Fužine; Turistička zajednica Mjesta Lopar; Turistička zajednica Grada Senja; Turistička zajednica Grada Paga; Turistička zajednica Grada Novalje; Turistička zajednica Općine Karlobag; Turistička zajednica Općine Plitvička jezera; Turistička zajednica Grada Nina; Turistička zajednica Grada Zadra; Turistička zajednica Općine Sukošan; Turistička zajednica Općine Tisno; Turistička zajednica Općine Starigrad; Turistička zajednica Grada Trogira; Turističke zajednice Grada Vodice; Turistička zajednica Općine Šolta; Turistička zajednica Općine Baška Voda; Turistička zajednica Općine Orebić; Turistička zajednica Općine Župa Dubrovačka; Turistička zajednica Grada Daruvara; Turistička zajednica Grada Đurđevca; Turistička zajednica Općine Stubičke Toplice i Turistička zajednica Grada Samobora.
2. Delaney, P. R. & oth.: GAAP 2002 - Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles 2002, John Wiley & Sons, Inc, New York... 2002.
3. Elements of the Financial Statements of National Governments- Study 2, IFAC & PSC
4. Elements of the Financial Statements of National Governments, studija IFAC-PCS, preuzeto iz «Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika», RIF, Zagreb, 1995.
5. Ferrara, W. L. - Cost/Management Accounting: The 21th Century Paradigm, prilog u knjizi Readings in Management Accounting (red. Young, S.M.), Prentice Hall, 2001.
6. International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Board Publications Department, London, 2002.
7. Kaplan, R. S., Cooper, R.: Cost & Effect - Using Integrated Cost Systems to Drive Performance, Harvard Business Scholl Press, Boston, 1998.
8. Peršić, M.: Rashodi i prihodi, poglavlje u knjizi "Računovodstvo", HZRFD, Zagreb, 1995.
9. Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, N.N. br. 112/93.
10. Pravilnik o računovodstvu i računskom planu proračuna, N.N. br. 98/94 i 15/96.
11. Rezek - Hosch: Introduction to Governmental and Not-for-profit Accounting, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1985.
12. Selig, E. R. & Wolfe, F. I.: HFTP Member Preferences for The Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, 10th Edition, The Bottomline, Volume 17, No. 8.
13. Spajić, F.: Računovodstvo neprofitnih organizacija - fondovi kao računovodstvene jedinice, RIF br. 5, Zagreb, 1994.
14. Ulrich, H., Hill, W., Kunz, B.: Brevier des Rechnungswesens, Verlag Paul Haupt, Bern - Stuttgart, 1985.
15. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, American, IX Edition, Hotel & Motel Association, New York, 1996.
16. Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, N.N. br. 11/93.
17. Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, N.N. br. 112/93.

²⁵ Više o tome Vašiček, V.: Fondovsko računovodstvo kao računovodstveni model primjeren financijskom izvještavanju u državnim i nedržavnim (nevladinim) neprofitnim organizacijama, URiR, Federacije BiH, Sarajevo, Neum, 2001. str. 251.

18. Vašiček, V.: Fondovsko računovodstvo kao računovodstveni model primjeren financijskom izvještavanju u državnim i nedržavnim (nevladinim) neprofitnim organizacijama, URiR, Federacije BiH, Sarajevo, Neum, 2001.
19. Zakon o članarini u turističkim zajednicama, N.N. br. 30/94.
20. Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. br. 30/94.
21. Zakon o boravišnoj pristojbi, N.N. br. 30/94.

Summary

STUDY RESULTS REGARDING THE IMPLEMENTATION LEVEL OF INFORMATION TECHNOLOGY SYSTEMS IN THE ACCOUNTING OF TOURIST ASSOCIATIONS IN THE DESTINATION

The tourist association of the destination represents the fundamental cell within the system of tourist organizations in Croatia, headed by the Tourist Association of Croatia. The task of the association is to create, promote and coordinate the activities linked to the identity, context and quality of the tourist offer of the destination. As the managements of tourist association need to be well-informed in order to make the proper decisions, a survey was carried out regarding the implementation level of information technology systems in accounting. The survey was carried out using questionnaires that were sent to 82 of the largest tourist associations of the cities, municipalities, towns and islands of the following counties: Istria, Primorsko-Goranska, Ličko-Senjska, Zadarska, Šibensko-Kninska, Splitsko-Dalmatinska, Dubrovačko-Neretvanska, Krapinsko-Zagorska, Bjelovarsko-Bilogorska, Koprivničko-Križevačka and the Zagreb County. Answered questionnaires were returned by 42 tourist associations, which constitutes more than 50% of the selected sample, making it a representative sample. The results of the study indicate the need to improve the quality of accounting based information. This calls for the need of making adjustments in the data preparation methods and sources, primarily in the sphere of internal accounting. Also stronger connections are required with other sources of information. Methodologically, this should be coordinated through the phases of planning, controlling and reporting.

Key words: tourist association; destination; accounting information reporting system; management.

Zusammenfassung

FORSCHUNGSRISULTATE DES AUFBAU DES RECHUNGSWESENS INFORMATIONSSYSTEM DER DESTINATIONSFREMDENVERKEHRSGEMEINSCHAFT

Die Fremdenverkehrsgemeinschaft der Destination stellt die Grundeinheit im Fremdenverkehrsorganisierungssystem Kroatiens mit der Kroatischen Zentrale für Tourismus an der Spitze dar. Ihre Aufgabe besteht in der Gründung, Promotion und Koordinierung der Aktivitäten bezüglich der Identität, Inhalt und Qualität des touristischen Angebots der Destination. Da das Management der Fremdenverkehrsgemeinschaft beim Treffen einer Betriebsentscheidung relevante Informationen benötigt, wurde die Stufe des Aufbaus des Rechnungswesens Informationssystem erforscht. Zu diesem Zweck wurde ein Fragebogen erstellt, der an 82 größte Fremdenverkehrsgemeinschaften der Städte, Gemeinden, Orte und Inseln in Gespanschaften Istarska, Primorsko-goranska, Ličko-senjska, Zadarska, Šibensko-kninska, Splitsko-dalmatinska, Dubrovačko-neretvanska, Krapinsko-zagorska, Bjelovarsko-bilogorska, Koprivničko-križevačka und Zagrebačka verschickt wurde. Der ausgefüllte Fragebogen wurde von 42 Fremdenverkehrsgemeinschaften zurückgeschickt, was mehr als die Hälfte des ausgewählten Sample darstellt. Aufgrund dessen wird es als repräsentativ bewertet. Die Forschungsergebnisse verweisen auf die Notwendigkeit der Verbesserung der Qualität der Rechnungswesensinformationen. Dies bedeutet die Anpassung der Art und der Quelle ihrer Vorbereitung in erster Linie im Bereich der betriebsinternen Abrechnung und ihre Verbindung mit anderen Informationsquellen, was methodologisch in den Phasen der Planung, Kontrolle und Berichterstattung in Einklang gebracht werden muß.

Schlüsselwörter: Fremdenverkehrsgemeinschaft, Destination, Rechnungswesens Informationssystem, Berichterstattung, Management.