

SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA TURISTIČKI I HOTELSKI MENADŽMENT
OPATIJA
POSLIJEDIPLOMSKI STUDIJ
MENADŽMENT U SUVREMENOM HOTELIJERSTVU

Majda Šale

**RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE ZA
MENADŽMENT TURISTIČKE ZAJEDNICE
DESTINACIJE**

-MAGISTARSKI RAD-

Opatija, 2004.

SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA TURISTIČKI I HOTELSKI MENADŽMENT
OPATIJA
POSLIJEDIPLOMSKI STUDIJ
MENADŽMENT U SUVREMENOM HOTELIJERSTVU

**RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE ZA
MENADŽMENT TURISTIČKE ZAJEDNICE
DESTINACIJE**

-MAGISTARSKI RAD-

Mentor: Prof. dr.sc. Milena Peršić

Pristupnik: Majda Šale

Opatija, 2004.

PREDGOVOR

Sustav turističkih zajednica kreira i provodi politiku promicanja hrvatskog turizma i turističkog razvoja. U proteklom desetljeću od kada turističke zajednice (u nastavku TZ) imaju i pravni status, sustav je znatno doprinio razvoju turističke djelatnosti destinacije kroz svoje temeljne aktivnosti. Kao osoba involvirana u proces donošenja poslovnih odluka u TZ, uočila sam nedostatak relevantnih informacija, posebno onih koje se odnose na vrijednosni izražaj odvijanja poslovnih procesa i stanja. Naime, zbog nedostatka računovodstvenih informacija, slika o vrijednosnim odnosima u sustavu TZ se iskrivljuju, što često u očima javnosti stvara sliku o zatvorenosti ovih sustava i o upitnoj učinkovitosti menadžmenta TZ. To se posebno naglašava u području realizacije zacrtanih ciljeva i provođenja planiranih aktivnosti od značaja za turistički razvoj destinacije.

Navedeno ukazuje na potrebu da se ustroji takvo računovodstvo TZ koji će moći osigurati takvu informacijsku osnovicu, koja će udovoljavati relevantnim informacijskim zahtjevima menadžmenta TZ. To je ujedno i osnovna prepostavka donošenja poslovnih odluka menadžmenta TZ, u dijelu od značaja za efikasno upravljanje poslovnim rezultatom. Dobro ustrojen sustav internih obračuna, osigurava također eksternim korisnima i široj javnosti transparentne informacije o namjenskom trošenju sredstava prikupljenih članarinom, turističkom pristojbom i donacijama.

Zahtjevi menadžmenta usmjerene su i prema računovodstvu, čiji je zadatak da osigura adekvatne i pravovremene informacije, te da ih pravovremeno prezentira kroz sustav internih i eksternih računovodstvenih izvještaja, s ciljem da bi se pravovremeno mogla uočiti neželjena odstupanja od budžeta, te pravovremeno otkloniti uzroke njihova nastanka. Kako sustav internog izvješćivanja u TZ nije izgrađen, u pristupu su korištena iskustva svjetske hotelske industrije (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry – USALI), te mogućnost njihove prilagodbe specifičnostima poslovanja neprofitnih organizacija, a kao polazišta za ustrojavanje računovodstvenog informacijskog sustava, koji će osigurati racionalan i transparentan sustav izvješćivanja.

Navedeno je bio i temeljni motiv za odabir ove teme, koja je obrađivana na polazištima nedostatka prakse, te mogućnosti koje nudi računovodstvena teorija i praksa razvijenih turističkih zemalja. Kako do sada u teoriji nije sistematicnije obrađivan menadžment informacijski sustav TZ, s polazišta mogućnosti koje nudi računovodstvo kao izvor

vrijednosnih informacija. Kao direktorica ureda turističke zajednice destinacije i sama sam u djelokrugu svoga rada uočila određene probleme, koji su posljedica nedostatka ovih informacija, pa sam svoje istraživanje usmjerila u tom pravcu, a s ciljem mogućeg doprinosa u funkcioniranju pojedine TZ i sustava u cijelini. Temeljeno na vlastitom iskustvu, uvjerenja sam da svaki doprinos unapređenju turizma pojedine destinacije, doprinijeti će se i uspješnjem razvoju turizma u Republici Hrvatskoj.

Željela bih se zahvaliti svima koji su me u mojim nastojanjima podrili i pomagali mi da dođem do cilja. Stoga dugujem zahvalnost svim direktorima TZ koji su izdvojili dio svoj vremena, te mi popunjavanjem anketnih upitnika omogućili jasnije sagledavanje temeljnih i tekućih problema funkcioniranja TZ. Usudim se stoga naglasiti da je ovaj rad i svojevrsni medij, kroz koje smo svi jednoglasno mogli progovoriti o ključnim činiteljima koji tište sustav TZ i koje je moguće rješavati samo sveobuhvatnim akcijama na svim razinama odlučivanja.

Posebno se želim zahvaliti uvaženoj profesorici dr. sc. Mileni Peršić, koja mi je pomogla u oblikovanju ove teme, kao i na svesrdnoj pomoći i podršci koju mi je pružila. Osjećala sam se od samog početka sigurno, jer me stručno vodila i pomagala mi da ustrajem u realizaciji ovog rada, a tek sam na kraju shvatila u kako sam se upustila u obradu jedne složene i nedovoljno istražene problematike.

Za mene kao istraživača i autora ovog rada, biti će posebno zadovoljstvo ako bude poslužio kolegama i kolegicama u TZ kao putokaz za postizavanje veće menadžerske efikasnosti. Svjesna sam da će se naići na nedostatke i propuste, te na mnoga otvorena pitanja koja dalje treba istraživati. No, ako poruke iz ovog rada budu prihvaćene, biti će to za mene kao autora dodatno priznanje i poticaj za daljnji rad, svjesna da samo pravovremena i transparentna informacija može osigurati donošenje relevantnih poslovnih odluka od značaja za razvoj turizma na lokalnoj, nacionalnoj i međunarodnoj razini.

RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE ZA MENADŽMENT TURISTIČKE ZAJEDNICE DESTINACIJE

	Strana.
PREDGOVOR	
SADRŽAJ:	
1. UVOD	
1.1. Postavljanje problema	
1.2. Svrha i ciljevi istraživanja	
1.3. Metode istraživanja	
1.4. Radna hipoteza i očekivani znanstveni doprinos	
1.5. Kompozicija rada	
2. TURISTIČKE ZAJEDNICE KAO NEPROFITNE ORGANIZACIJE U HRVATSKOJ I KONKURENTNIM ZEMLJAMA	
2.1. Pojam, sadržaj, aktivnosti neprofitnih organizacija	
2.2. Pravni okvir djelovanja turističkih zajednica u Hrvatskoj	
2.3. Specifičnosti poslovanja turističkih zajednica	
2.4. Hrvatska turistička zajednica	
2.5. Turistička zajednica županije	
2.6. Turistička zajednica uže destinacije	
2.7. Sustav turističkog organiziranja u Europi	
2.7.1. <i>Sustav turističkog organiziranja u Austriji</i>	
2.7.2. <i>Sustav turističkog organiziranja u Švicarskoj</i>	
2.7.3. <i>Sustav turističkog organiziranja u Njemačkoj</i>	
2.7.4. <i>Sustav turističkog organiziranja u Italiji</i>	
2.7.5. <i>Sustav turističkog organiziranja u Španjolskoj</i>	
2.8. Sličnosti i različitosti turističkog organiziranja	
2.9. Menadžment informacijski sustav TZ destinacije	
3. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE POSLOVANJA TURISTIČKE ZAJEDNICE	
3.1. Okvir računovodstva neprofitnih organizacija	
3.2. Financijsko računovodstvo turističke zajednice	
3.2.1. <i>Kontni plan turističke zajednice</i>	
3.2.2. <i>Poslovne knjige i računovodstvene isprave</i>	
3.2.3. <i>Primjena modificiranog načela nastanka događaja</i>	
3.3. Računovodstvo troškova	
3.3.1. <i>Prepoznavanje i obuhvaćanje prihoda turističke zajednice</i>	
3.3.2. <i>Boravišna pristojba</i>	
3.3.3. <i>Turistička članarina</i>	
3.3.4. <i>Ostali prihod</i>	
3.3.5. <i>Rashodi, utrošci, izdaci i troškovi poslovanja</i>	
3.3.6. <i>Prirodne vrste troškova</i>	
3.3.7. <i>Ostali oblici i mogućnosti obuhvata</i>	
4. MODEL IZGRADNJE MENADŽERSKOG	

RAČUNOVODSTVA TURISTIČKE ZAJEDNICE DESTINACIJE	
4.1. Pristup problemu	
4.2. Specifičnosti inputa u menadžerskom računovodstvu turističke zajednice	
4.3. Sadržaj rada menadžerskog računovodstva turističke zajednice	
4.3.1. <i>Izbor sustava i metoda obračuna</i>	
4.3.2. <i>Interni obračun po segmentima kao centrima odgovornost</i>	
4.3.3. <i>Podrška sustavu budžetiranja i kontrole</i>	
4.3.4. <i>Informatizacija temeljena na specifičnostima internog kontnog plana po standardima USALI</i>	
4.4. Računovodstveni izvještaji kao output menadžerskog računovodstva	
4.4.1. <i>Računovodstveni predračuni kao prognostički izvještaji</i>	
4.4.1.1. <i>Budžetiranje prihoda u turističkoj zajednici</i>	
4.4.1.2. <i>Budžetiranje troškova u turističkoj zajednici</i>	
4.4.1.3. <i>Sustav budžetiranja po segmentima u turističkoj zajednici</i>	
4.4.2. <i>Sustav računovodstvenih izvještaja turističke zajednice po standardima USALI</i>	
4.4.2.1. <i>Dnevni izvještaji u turističkoj zajednici</i>	
4.4.2.2. <i>Mjesečni izvještaji u turističkoj zajednici</i>	
4.4.3. <i>Međuzavisnost internog i eksternog izvješćivanja</i>	
ZAKLJUČAK	
LITERATURA	
POPIS SLIKA	
POPIS TABLICA	
POPIS SHEMA	
PRILOG : Anketni upitnik	
SAŽETAK	
SUMMARY	
KLJUČNE RIJEČI	

1. UVOD

2. Postavljanje problema

Turistička zajednica destinacije¹ predstavlja temeljnu čeliju u sustavu turističkog organiziranja u Hrvatskoj, s ciljem da na čelu s Hrvatskom turističkom zajednicom, stvara, promiče i koordinira aktivnosti vezane za identitet, sadržaj i kvalitetu turističke ponude destinacije kao temeljni zadatak menadžmenta turističke destinacije. Dakle, menadžment turističke zajednice destinacije u kreiranju i provođenju politike promicanja turizma i turističkog razvoja, treba raspolagati relevantnim informacijama.

Jedan od značajnijih izvora informacija je i računovodstveni informacijski sustav, koji osigurava informacijsku osnovicu o vrijednosno izraženim kategorijama, koje osiguravaju ocjenu uspješnosti upravljanja turističkom destinacijom. Stoga je na putu realizacije zacrtanih ciljeva i zadataka, koji proizlaze iz odgovarajućih zakonskih propisa i pravila struke potrebno osigurati informacijsku podlogu za koordinirano djelovanje sustava. Donošenje poslovnih odluka vezanih za usklađivanje s globalnim procesima, menadžment više ne može temeljiti samo na intuiciji i iskustvu, već je potrebno ustrojiti i primjeren sustav izvješćivanja koji sadrži informacije iz poslovnog sustava i okruženja, koje nisu cijelovite bez vrijednosno izražene komponente.

Krajnji je cilj ovog istraživanja postavljanje modela računovodstvenog informacijskog sustava u turističkoj zajednici, kao jednog od značajnijih izvora upravljačkih informacija za menadžment. Pri tom se naglasak stavlja na budućnosti orientiranu ulogu računovodstva, što znači da se sagledavaju elementi menadžerskog računovodstva, koje je potrebno definirati za specifične uvjete poslovanja neprofitnih organizacija u koje spadaju i turističke zajednice. Poseban se stoga naglasak stavlja na ulogu računovodstva u pripremi informacija za izradu budžeta, a kao prepostavke uspješne kontrole parcijalnih rezultata. Računovodstvene informacije ove vrste značajne su kao kvalitativna prepostavka upravljanja parcijalnim rezultatima, tj. vrijednosnom izrazu ulaganja i koristi pojedinih zemljopisnih segmenata ili segmenata aktivnosti.

Na ovim polazištima se treba temeljiti i pristup izboru metoda obračuna troškova i njihovo sučeljavanje s relevantnim prihodima, kao

¹ U nastavku će se kao i u predgovoru za pojam "turistička zajednica" koristiti skraćenica TZ.

metodološkoj podlozi upravljanja parcijalnim rezultatima u turističkim zajednicama kao neprofitnim organizacijama. Naime, prema važećim propisima se na razini globalnog rezultata prihodi izjednačuju sa priljevima , a rashodi s odjeljima finansijskih sredstava, što često dovodi do pogrešnih poslovnih odluka. Stoga je potrebno ustrojavanje menadžerskog računovodstva, koji će osigurati transparentno izvješćivanje o prihodima i rashodima pojedinih segmenata djelatnosti (manifestacije, projekti , promotivne aktivnosti....) odnosno zemljopisnih segmenata (turističke zajednice nižeg reda, turistički uredi , informativni centri), a kao prepostavke, da menadžmentu i upravljačkim tijelima osigura relevantnu informacijsku osnovicu.

3. Svrha i ciljevi istraživanja

Turističke zajednice destinacije (u nastavku - TZ), osnovane su u razdoblju od 1992 –1994 godine, kao pravne osobe, čiji je zadatak u jačanju i promicanju hrvatskog turizma i gospodarskih interesa turističko – hotelijerskog gospodarstva. Do danas je sustav saživio u dovoljnoj mjeri da se može ocijeniti, njegov nedvosmisleni doprinos razvoju turističke djelatnosti destinacije , uvažavajući interes domicile stanovništva , gospodarskih sustava i lokalne samouprave, slijedeći zahtjeve koji proizlaze iz globalnih procesa na svjetskom turističkom tržištu.

Može se reći da je u tom razdoblju postavljena optimalna organizacija rada i poslovanja, ali istovremeno nije dovoljno učinjeno na organizaciji prikupljanja vlastitih prihoda od obveznika prema propisima (boravišna pristojba, turistička članarina ...), što bitno utječe na učinkovitost realizacije zacrtanih aktivnosti TZ. Sam sustav računovodstva nije jasno definiran , niti mu se posvećuje dužna pažnja, što znači da niti računovodstvene informacije ne predstavljaju značajan resurs u donošenju poslovnih odluka menadžmenta TZ i šire.

Istraživanjem će se dokazati kako postoji potreba za ustrojavanjem takvog menadžerskog računovodstva TZ, koji će moći udovoljiti informacijskim zahtjevima menadžmenta TZ i šire. Takvim pristupom će se eliminirati činjenica da priučeni računovođe ili nespecijalizirani računovodstveni servisi pripremaju računovodstvene informacije prema propisima i za vanjske korisnike ili isključivo na upit. U praksi je prisutan neredovit, neusklađen i necjelovit sustav izvješćivanja o vrijednosno izraženim podacima, što sustav čini netransparentnim kako za menadžment tako i za upravljačka tijela koji kod eksternih korisnika i u široj javnosti ostavlja dojam o nemamjenskom trošenju sredstava.

Stoga se nameće potreba izrade modela računovodstvenog informacijskog sustava, koji bi korisnicima računovodstvenih informacija u TZ mogao osigurati transparentnu informacijsku osnovicu za planiranje i kontrolu pojedinih aktivnosti. Dakle, cilj je ovog istraživanja pripremiti metodološku podlogu pripreme onih informacija koje imaju vrijednosni iskaz, a koje omogućavaju ocjenu učinkovitosti poslovnih odluka, odgovornih u sustavu TZ.

U istraživanju će se uvažavati svi tekući propisi o neprofitnim organizacijama, te mogućnosti primjene onih odredbi međunarodnih računovodstvenih standarda (MRS)² koji predstavljaju polazište za ustrojavanje menadžerskog računovodstva, te koji trebaju osigurati prepoznavanje utjecaja pojedine poslovne odluke na strukturu prihoda, rashoda i rezultata po segmentima djelatnosti i zemljopisnim segmentima TZ.

U kreiranju menadžerskog računovodstva TZ, korisno je aplicirati poruke koje proizlaze iz međunarodno prihvaćenih standarda izvješćivanja svjetske hotelske industrije, kao specifična razrada MRS-14. To je standardni sustav poznat kao Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), koji će se u tom istraživanju preraditi i prilagoditi specifičnostima djelatnosti TZ-a, te aplicirati na sustav računovodstvenih izvještaja za menadžment i upravljačka tijela TZ. Poznavanje ove metode i odgovarajuća primjena u praksi, otvaraju se menadžmentu TZ široke mogućnosti. Naime, prema svojim objektivnim potrebama i potrebama sustava moguće je razraditi i aplicirati specifičan sustav računovodstvenih izvještaja, vodeći pri tom računa o relevantnosti informacija zajedničkog korisnika i o racionalnosti u izvješćivanju.

Razrada i aplikacije modela izvješćivanja temeljenog na standardima USALI zahtjeva temeljnu pripremu u izradi relevantne metodološke podloge koji treba biti usklađen u fazi planiranja i u fazi kontrole. Samo će se tako osigurati informacijska podloga o ostvarenju rezultatima u pojedinim segmentima djelatnosti ili zemljopisnim segmentima.

Iako je USALI orijentiran na hotelsku industriju moguće je modifikacijom u primjeni standardiziranih postupaka osigurati kvalitetnu podlogu za informacije za upravljanje sustavom TZ prilagođenih svim

² Međunarodni računovodstveni standardi 2000., (prijevod) HZRFD, 2000. Okvir međunarodnih standarda; str. 875

MRS-1 – Prezentiranje finansijskih izvještaja; str.63.

MRS-14 – Izvještaji po segmentima., str. 243

skupinama i javnosti, a radi ocjene kvalitete namjenskog trošenja finansijskih sredstava u TZ, sukladno donesenim odlukama.

4. Metode istraživanja

Istraživanje se temelji na relevantnoj metodološkoj podlozi (povijesna metoda, metoda analize i sinteze, metoda uzoraka, metoda apstrakcije i konkretizacije, indukcije i dedukcije, metoda komparacije, klasifikacije, generalizacije i specijalizacije).

Temeljeno na povijesnoj metodi, konzultirana je relevantna suvremena znanstvena i stručna literatura u području definirane teme, o mogućnostima ekonomske valorizacije poslovnih aktivnosti TZ i načinu pripreme relevantne informacijske osnovice za poslovno odlučivanje menadžmenta. Proučeni su i metodološka načela, uobičajena u znanstveno – istraživačkom radu u društvenim djelatnostima, posebno u području ekonomskih istraživanja. Problemima se pristupa dijalektički i naglašava se geneza njihova razvoja. Primjenom sintetičke metode sažeti će se rezultati terenskog istraživanja radi uopćavanja zakonitosti, a sagledati će se utjecaj različitih metodoloških postupaka na konkretizaciju rezultata. Navedeno ima za cilj oblikovanje teorijskih spoznaja u ovom nedovoljno istraženom području, ali i za oblikovanje relevantnih prijedloga za praksu.

Analiza postojećeg stanja temeljit će se na metodi uzoraka. Istraživanje je provedeno na reprezentativnom uzorku sustava TZ u Republici Hrvatskoj. Naime u Hrvatskoj djeluje Hrvatska turistička zajednica (HTZ) i 21 TZ županije, 102 TZ grada, 168 TZ općina i 29 TZ mjesta, kao i jedna otočna TZ.

Sastavljen je ciljni anketni upitnik i proveden od rujna do studenog 2002. godine i koji je upućen na 82 najveće TZ gradova, općina i mjesta u Istarskoj, Primorsko-goranskoj, Ličko-senjskoj, Zadarskoj, Šibensko-kninskoj, Splitsko - dalmatinskoj, Dubrovačko - neretvanskoj, Krapinsko - zagorskoj, Bjelovarsko- bilogorskoj, Koprivničko - križevačkoj i Zagrebačkoj županiji.

Ispunjeni upitnik vratile su 42 TZ³, dakle 50% izabranog uzorka, pa se dobiveni rezultati ocjenjuju reprezentativnim. Uzorkom je obuhvaćeno

³ 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 Deltine, Turistička zajednica Grada Rijeke, Turistička zajednica Grada Opatije, Turistička zajednica Grada Kastva, Turistička zajednica Grada Krka, Turistička zajednica Grada malog Lošinja, Turistička zajednica Grada Novi

13% fizičkog broja TZ koje čine 30% ukupnog potencijala u sustavu TZ-a u tri najznačajnije turističke regije (Istra, Kvarner, Dalmacija). Pokrivaju sve značajnije tipove turističke ponude destinacije i to odmorišni, kongresni, toplički turizam.. Dakle, ovako promatrani uzorak u cijelosti reprezentativan za ovo istraživanje, jer odražava suštinu problematike turističkog organiziranja u Republici Hrvatskoj.

U obradi rezultata prikupljenih temeljem anketnog upitnika, koristili su se logički i analitički postupci najprije analize i zatim sinteze relevantnih spoznaja koje imaju zajednička obilježja, a primjenom metode apstrakcije i generalizacije pristupilo se otkrivanju zakonitosti ponašanja u sustavu TZ-a. Temeljem induktivne metode oblikovao se sud problematici koja se istražila s ciljem da se potvrди ili odbaci postavljena hipoteza vezana za kvalitetu internog izvješćivanja u sustavu TZ.

Tijekom istraživanja naglasak je stavljen na klasifikaciju činitelja bitnih za prepoznavanje veza i odnosa unutar sustava a kao polazišta da se metodom komparacije dođe do željenog cilja. Primjenom deduktivne metode se dobiveni rezultati istraživanja oblikuju u formi modela koji ima polazišta u temeljnim odrednicama turističkog organiziranja u Hrvatskoj pri čemu je provedena i odgovarajuća komparacija sa turističkim sustavima stranih zemalja. Metodološkom podlogom međunarodnih računovodstvenih i turističkih standarda, bilo je polazište za oblikovanje modela računovodstvenog informacijskog sustava, primjerenog informacijskim zahtjevima menadžmenta u sustavu TZ.

5. Radna hipoteza i očekivani znanstveni doprinos

Primijenjen je dakle kompleksan pristup istraživanju na način da su se relevantne komponente, značajne za dokazivanje radne hipoteze i to:

- da TZ destinacije na čelu s Hrvatskom turističkom zajednicom stvaraju i promiču identitet hrvatskog turizma u svijetu;

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 Sukošanj, Turistička zajednica Općine Tisno; Turistička zajednica Općine Starigrad; Turistička zajednica Grada Trogira; Turistička zajednica 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.

- da je zakonskim propisima i međunarodnim računovodstvenim standardima reguliran sustav eksternog izvješćivanja u sustavu TZ, ali i sustav eksternog nadzora nad poslovanjem;
- da su u praksi sustava TZ uočene nedorečenosti i nedosljednosti informacijskog sustava, posebno se u organizaciji i realizaciji prikupljanja prihoda, kao i u usklađivanju dinamike priljeva i odljeva finansijskih sredstava, a povezano sa problematikom vremenskog razgraničavanja prihoda i primitaka, troškova i izdataka.

Upravo na ovim polazištima temelje se sljedeće radne hipoteze:

- 1. TZ destinacije nema učinkovite kontrole naplate izvornih prihoda, nedostaje metodološka podloga za upravljanje troškovima, a nema ni transparentan sustav internog izvješćivanja o efikasnosti ulaganja u pojedine sadržaje TZ*
- 2. Prilagodbom menadžerskog računovodstva temeljnim informacijskim zahtjevima menadžmenta TZ na svim razinama u sustavu, biti će moguće osigurati relevantnu informacijsku osnovicu za upravljanje TZ destinacije, a temeljeno na propisima o računovodstvu neprofitnih organizacija i međunarodnim računovodstvenim standardima.*

Očekivani znanstveni doprinos ovog istraživanja imati će teorijsku i praktičnu vrijednost. Teorijski doprinos se očekuje u obradi specifičnosti ustroja menadžerskog računovodstva u TZ, s posebnim osvrtom na TZ destinacije, uz uvažavanje standarda računovodstvenog izvješćivanja menadžmenta u turizmu. Poseban se znanstveni doprinos očekuje u području aplikacije standardnih izvještaja koji se koriste u svjetskoj hotelskoj industriji na specifičnosti TZ destinacije, prilagodbom njihove forme i sadržaja specifičnim zahtjevima menadžmenta turističke destinacije.

Ovako koncipiran računovodstveni informacijski sustav TZ destinacije, bi nakon što saživi u praksi, omogućio sustavno izvješćivanje o vrijednosnoj komponenti donesenih poslovnih odluka menadžmenta turističke destinacije. A to je i temeljna prepostavka da donesene poslovne odluke i ostvareni rezultati postanu kontinuirano dostupni i transparentni na način koji odgovaraju stvarnim informacijskim zahtjevima internih i eksternih korisnika, ali i široj javnosti.

6. Kompozicija rada

Magistarski rad se uz uvod i zaključak sastoji od tri međusobno logički povezanih dijelova koja su razvrstana kroz poglavlja i to:

- uvod
- specifičnosti računovodstva TZ kao neprofitnih organizacija
- način i oblici računovodstvenog praćenja poslovanja TZ
- model izgradnje menadžerskog računovodstva TZ destinacije
- zaključak
- literatura

U uvodnom dijelu se obrazlože predmet i istraživanja, opravdanost predložene teme, slijedi problematiziranje svrhe, cilja, i metoda istraživanja, a postavljene su i dvije međusobno uvjetovane radne hipoteze.

U drugom se poglavlju problematizira funkcioniranje TZ u Hrvatskoj, a temeljeno na propisima o neprofitnim organizacijama i stranoj praksi.

Poseban se naglasak stavlja na propise koji reguliraju vođenje računovodstva neprofitnih organizacija tj. na Zakonu o računovodstvu, Uredbe i Pravilnike. No da bi se ovi propisi mogli adekvatno primjenjivati u sustavu turističkih organizacija, moraju se promatrati u kontekstu odredbi Zakona o TZ i promicanju hrvatskog turizma, da bi se ocijenilo ustrojstvo, način rada i funkcioniranje i gospodarenje TZ. Pri tom će se ocjenjivati i interni akti TZ (statut, pravilnici i sl.) koji čine dio pravne osnove njihova rada i djelovanja. Sve to sagledati će se u komparaciji s iskustvima Austrije, Švicarske, Njemačke, Italije i Španjolske.

Ovisno o usmjerenosti na korisnike, a uz uvažavanje propisa o neprofitnim organizacijama obuhvatit će se posebnosti financijskog računovodstva, računovodstva troškova i menadžerskog računovodstva neprofitnih organizacija. Poseban se naglasak stavlja na problematiku prepoznavanja temeljnih prihoda (boravišna pristojba, turistička članarina...), a u cilju da se sustav učini transparentnijim. Biti će istražena i temeljna struktura prirodnih vrsta troškova u međuzavisnosti sa osnovnom djelatnošću i specifičnostima programa. Uz uvažavanje teorijskih polazišta ukazati će se na stvarne poslovne potrebe turističke zajednice.

U četvrtom će se poglavlju naglasak staviti na karakteristike ustrojavanja menadžerskog računovodstva. Na polazištima MRS 14⁴, odnosno US standarda GAAP- u okviru (SFAS 131 – Statements of Financial Accounting Standards). Kako u teoriji nema adekvatnih modela internog obračuna za TZ, a praksa ih još nije dovoljno razvila, potrebno je u Hrvatskoj koja primjenjuje MRS-e iste prilagoditi specifičnim uvjetima poslovanja TZ.

U istraživanju se polazi od spoznaje da se razradom MRS-a 14 (SFAS-a 131 osigurava metodološka podloga pripreme relevantnih informacija za turistički menadžment uz uvažavanje standarda sustava izvješćivanja u hotelijerstvu tj. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI) prilagođeno specifičnostima djelatnosti TZ. Suvremena informatička tehnologija povezana dobrom organizacijom, treba biti u funkciji bržeg protoka podataka i pravovremene pripreme informacija. Računovodstveni softver treba kreirati u suradnji s menadžmentom turističke zajednice destinacije, da bi isti u cijelosti mogao udovoljiti zahtjevima korisnika računovodstvenih informacija, tj. prvenstveno menadžmentu TZ i destinacije u cjelini.

Moderno menadžersko računovodstvo orijentirano je na planiranje i kontrolu prihoda, troškova i rezultata. Ovo su i polazišta za novi pristup sastavljanju budžeta po segmentima aktivnosti i zemljopisnim segmentima, a po istoj metodološkoj osnovi treba pratiti i ostvarenje, što je prepostavka uspješne kontrole i upravljanja parcijalnim rezultatima. Dobro ustrojen interni obračun računovodstva troškova kao podsustav menadžerskog računovodstva, prepostavka je za izgradnju učinkovitog sustava izvješćivanja.

TZ je kao neprofitna organizacija orijentirana zadovoljenju javnih potreba u turizmu i stoga, pod stalnim utjecajem suda javnosti. Njene su aktivnosti različite od onih u gospodarstvu, pošto joj je osnovni zadatak obavljanje društveno korisne aktivnosti, a ne prvenstveno ostvarivanje profita (iako može uključivati i neke aktivnosti koje donose profit). Naglasak je u sustavu izvješćivanja TZ i na osiguranju relevantnih informacija o izvorima prihoda, te o troškovima pojedinih aktivnosti po segmentima koji se mogu povezati s poslovnim odlukama menadžera TZ ali drugih tijela, a nužna su prepostavka uspješnog planiranja i kontrole. Polazeći od ovih prepostavki, pred menadžersko računovodstvo TZ se stavlja obveza osiguranja relevantne informacijske osnove za donošenje

⁴ MRS-14 se u Europi i nekim drugim zemljama koje primjenjuju računovodstvo prate po međunarodnim računovodstvenim standardima, isti se sadržaj u SAD-u regulira GAAP-om
GAAP – Generally Accepted Accounting Principles

cilju usmjerenih odluka u području upravljanja imovinom, kapitalom, obvezama, ali posebno u upravljanju prihodima i rashodima po segmentima. Takav računovodstveni informacijski sustav treba promatrati kroz sustav povratne veze unutar TZ kao cjelovite organizacije.

Ona se sagledava kroz segmente kao njene podsustave, koji su definirani prirodom djelatnosti (izvođački podsustav), povezanošću inputa, sadržaja i outputa računovodstvenog i ne računovodstvenog sustava (informacijski podsustav), te utjecajnim veličinama u fazi odlučivanja (upravljački podsustav). Upravo će se na ovim polazištima oblikovati model menadžerskog računovodstva TZ, uz uvažavanje međunarodnih računovodstvenih standarda i standarda izvješćivanja sa specifičnostima turističke djelatnosti s naglaskom na oblikovanje izvještajnih segmenata temeljeno na aktivnostima TZ, a uz izbor metodološke podloge relevantne za pripremu upravljačkih informacija, koje sadržajem i rokovima odgovaraju dinamici poslovanja TZ-a.

Zaključna razmatranja se temelje na rezultatima analize postojećeg računovodstvenog informacijskog sustava u TZ i stvarnim spoznajama o potrebi njenog prilagođavanja i praksi. Navedeno se može promatrati u kontekstu cilja zbog kojeg su TZ destinacije i osnovane, te zadaće koju ona ima u osiguranju informacija i specifičnosti za neprofitne organizacije , a temeljeno na odgovarajućim propisima i standardima.

Predloženi model ustrojavanja menadžerskog računovodstva TZ rezultat je kritičkog sagledavanja potreba i mogućnosti sustava, doprinosa računovodstvenog informacijskog sustava u osiguranju relevantnih upravljačkih informacija za menadžment TZ. Ovako oblikovan sustav informacija treba biti u funkciji unapredjenja ponude turističke destinacije, pa će se računovodstvene informacije sagledati uvijek kao segment ukupnog menadžment informacijskog sustava turističke destinacije kao cjeline.

2. TURISTIČKE ZAJEDNICE KAO NEPROFITNE ORGANIZACIJE U HRVATSKOJ I KONKURENTNIM ZEMLJAMA

2.1. Pojam , sadržaj i aktivnosti neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije razvile su se sa razvitkom društva u cjelini.

Danas ih u suvremenim državama ima veliki broj, a zavise o stupnju razvitka te razini implementiranja socijalnih kategorija države i društva. Postoje razne definicije sadržaja, mesta i uloge neprofitne organizacije, ali se općenito može reći da su to "organizacije koje nemaju oblik vlasništva koja se mogu prodati ili kupiti , već imaju za cilj pružanje društveno željenih usluga, bez ostvarenja profita ili dobiti"⁵.

U Hrvatskoj se neprofitne organizacije prema Zakonu o udružama definiraju kao "svaki oblik dobrovoljnog udruživanja više građana i pravnih osoba sa sjedištem u Republici Hrvatskoj koji se, radi zaštite i promicanja zajedničkih ekoloških, gospodarskih, informacijskih, kulturnih, etničkih i nacionalnih, prosvjetnih, strukovnih, športskih, tehničkih, zdravstvenih i drugih interesa i ciljeva te njihovih uvjerenja, bez namjere stjecanja dobiti, podvrgavaju pravilima koja uređuju ustroj i djelovanje toga oblika udruživanja"⁶.

Dakle, "neprofitna organizacija" predstavlja pravnu osobu , različitu po veličini, djelatnosti i opsegu djelatnosti, a koja za cilj nema ostvarivanje prihoda ili stvaranja dobiti , već je osnovana radi zadovoljenja društvenih potreba i potreba svojih članova. Karakteristike neprofitnih organizacija, kojima se razlikuju od profitnih su sljedeće:⁷

- djelatnost nije usmjerena ka stvaranju profita
- imaju posebnu zakonsku regulativu kao i porezni tretman za razliku od profitnih organizacija,
- razvoj organizacije usmjeren je pretežito na pružanje usluga
- veća su ograničenja u određivanju ciljeva i formuliranju strategija,
- manja zavisnost od finansijske podrške stranaka, što znači da uspješnost ne zavisi od finansijske podrške klijenata,
- dominantnost visokog stupnja profesionalizma (posebno izraženo u strukovnim udruženjima),
- različitost u načinu upravljanja organizacijama
- različitost u strukturi upravljanja (podjele ovlasti)

⁵ Crnković, B.,:Interna revizija, Mikrorad, Zagreb, 1997., str.10

⁶ Zakon o udružama, N. N. br. 70/97, Članak 2, str.232

⁷ Vašiček, V., D. Vašiček., K. Sirovica: Računovodstvo neprofitnih organizacija, RRIF Plus, Zagreb, 1998.g. , str. 10.

- tradicija neadekvatne upravljačke kontrole. Iz ciljeva poslovanja (odsustvo profita kao motiva) može proizići odsustvo značajne upravljačke kontrole.

Definiranje pravne osobe kao proračunskog korisnika ili neprofitne organizacije važno je radi pravilne primjene računovodstvenih propisa. Ustrojstvo pojedinih neprofitnih organizacija te njihovo djelovanje, uređuju sljedeći propisi:

- Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija (N.N., br. 112/93.)
- Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija (N.N. 20/94; 40/94.)
- Uredba o računovodstvu proračuna (N.N.96/94; 108/96; 119/01.)
- Zakon o društvenim organizacijama i udruženjima građana (N.N.,10/90, 19/90., 26/93.)
- Zakon o političkim strankama (N.N. br. 76/93.)
- Zakon o športu (N.N.60/92.)
- Zakon o pravnom položaju vjerskih zajednica (N.N. 14/78; 26/93.)
- Zakon o ustanovama (N.N.76/93.)
- Zakon o zdravstvenoj zaštiti (N.N.10/95.)
- Zakon o zdravstvenom osiguranju (N.N.1/97.)
- Zakon o radu (N.N.38/95 do 65/95.)
- Zakon o porezu na dohodak (N.N.25/95; 106/96.) ,
- Zakon o državnoj reviziji (N.N. br.70/93 i 48/95.) i
- Ostali propisi u svezi s obavljanjem djelatnosti.

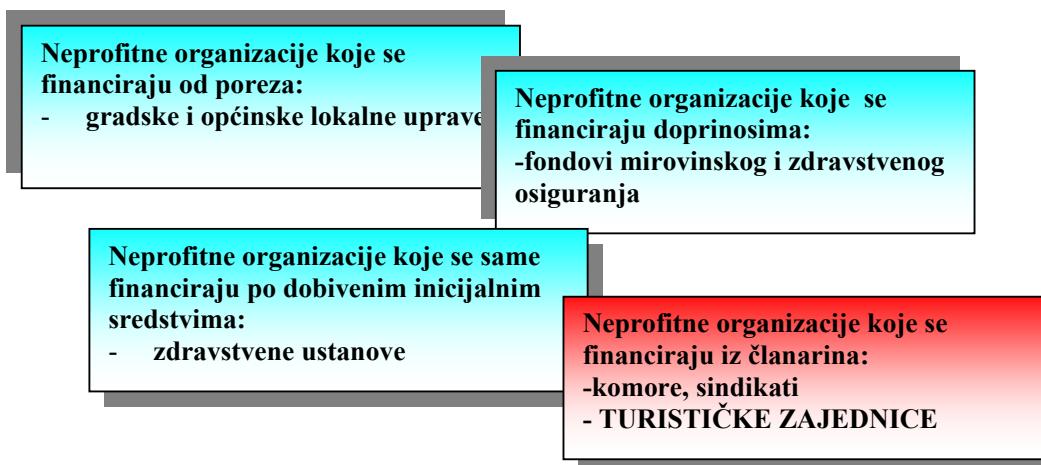
Neprofitne organizacije financiraju se djelomice porezima i doprinosima, članarinama, zakladama i fondacijama, ovisno o njihovoj organizacijskoj strukturi i podjeli, a njihove usluge distribuiraju se na temelju potreba , dok se potražnja za tim uslugama isključuje. U neprofitne organizacije u Republici Hrvatskoj spadaju: Republika Hrvatska i tijela državne uprave, jedinice lokalne samouprave, vjerske zajednice, političke stranke, sindikati, komore, udruge građana, zaklade i fondovi osnovani u karitativne i humanitarne svrhe, ostale neprofitne organizacije čiji je status uređen posebnim rješenjima ovlaštene porezne uprave, ostale neprofitne organizacije osnovane na temelju posebnih propisa (FINA, HAK, turističke zajednice, komore i sl.), te različite ustanove sukladno odgovarajućem zakonu.⁸

Svaki od navedenih oblika organizacije je pravna osoba čije je ustrojstvo i osnivanje utvrđeno Zakonom, samostalno je u obavljanju svoje

⁸ Crnković, B., Interna revizija, Mikrorad, Zagreb, 1997., str. 11.

djelatnosti i u poslovanju sukladno zakonu, na zakonu utemeljenom propisu i aktu o osnivanju. Podjela neprofitnih organizacija ovisno o načinu financiranja prikazan je na slici br. 1.

Slika br. 1. Podjela neprofitnih organizacija ovisno o načinu financiranja



Izvor: Grupa autora.,; Računovodstvo neprofitnih organizacija, HZRFID; Zagreb, 2000., str. 15

Neprofitne organizacije međusobno se i razlikuju ovisno da li su proračunski korisnici tj. da li se plaće i ostali izdaci poslovanja financiraju izravno iz državnih ili lokalnih proračuna, ili su neprofitni korisnici.

a) Prema Uredbi o računovodstvu proračuna, obveznici računovodstva proračuna su:

- ministarstva i ostala tijela državne uprave i državne vlasti
- tijela državne vlasti
- jedinice lokalne i područne uprave i samouprave
- druge pravne osobe kojima se sredstva za plaće i za ostale izdatke izdvajaju iz proračuna .

b) Prema Uredbi o računovodstvu neprofitnih organizacija obveznici računovodstvenog sustava su :

- udruge građana
- političke stranke
- sindikati
- zdravstvene organizacije
- TURISTIČKE ZAJEDNICE**
- komore i druge pravne osobe koje djeluju kao neprofitne organizacije

2.2. Pravni okvir djelovanja turističkih zajednica u Republici Hrvatskoj

TZ u Republici Hrvatskoj pravne su osobe čije su članice pravne i fizičke osobe iz turističkih djelatnosti, a sa područja na kojem su formirane. TZ formiraju se devedesetih godina, kada su doneseni zakoni o organizaciji sustava TZ-a od razine turističkog mjesta do razine Republike. Cilj je osnivanja TZ da se profesionalno i učinkovito bave promicanjem turizma sa osiguranim načinom financiranja.

Zakoni su usvojeni 1991., a već sljedeće 1992. godine donesen je i Zakon o područjima županija, gradova i općina, na temelju kojeg je došlo do ustroja županija i formiranih novih općina, što je omogućilo da se TZ usklade s teritorijalnim ustrojem. Ustrojavanjem TZ regulirano je:

- Zakon o TZ i promicanju hrvatskog turizma,⁹
- Zakon o članarinama u TZ,¹⁰
- Zakon o boravišnoj pristojbi.¹¹

Zakon o TZ uređuje ustrojstvo i način rada TZ, te utvrđuje osnovna načela njihova financiranja i gospodarenja. Uz Zakon doneseni su i provedbeni propisi:

- Pravilnik o proglašenju i razvrstavanju turističkih mjesta u razrede¹²,
- Pravilnik o obrascima i načinu vođenja Upisnika TZ¹³,
- Pravilnik o posebnim uvjetima koje moraju ispunjavati zaposleni u turističkom uredu TZ općine, grada, županije i glavnom uredu Hrvatske turističke zajednice¹⁴.

Zakon o članarinama u TZ utvrđuje kriterije za razvrstavanje turističkih mjesta u razrede, skupine gospodarske djelatnosti i stope po kojima se obračunava i plaća članarina TZ. Doneseni su i provedbeni propisi u formi «Uputa u svezi plaćanja članarine u TZ»¹⁵.

Zakon o boravišnoj pristojbi uređuje sustav naplate i raspoređivanja boravišne pristojbe, a prate ga provedbeni propisi:

⁹ Narodne Novine br. 30/94

¹⁰ Narodne Novine 35/95 i 52/95

¹¹ Narodne Novine br. 35/95, 42/95, 52/95 i 64/00

¹² Narodne Novine br. 75/94, 69/97, 60/98, 78/99

¹³ Narodne Novine br. 45/94

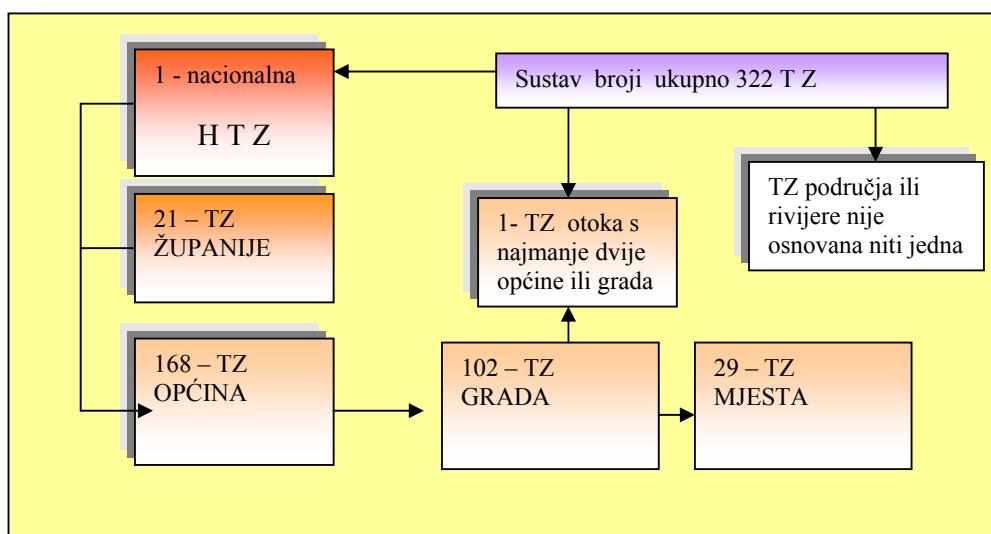
¹⁴ Narodne Novine br. 134/98, 23/99, 98/100

¹⁵ Narodne Novine br. 69/96

- Uredba o utvrđivanju visine boravišne pristojbe ¹⁶,
- Naredba o razdobljima glavne sezone, predsezone posezone i van sezone u turističkim mjestima ¹⁷,
- Uredba o utvrđivanju visine godišnjeg paušalnog iznosa boravišne pristojbe za korisnike stalnog veza u luci nautičkog turizma ¹⁸

“Paketom turističkih zakona” se po uzoru na razvijene turističke zemlje definira sustav TZ te status i razvrstavanje turističkih mjesta u razrede, ustrojstvo i zadaće TZ, financiranje i funkcioniranje sustava i sl. TZ postale su interesne organizacije koje su i osmišljene da povezuju različite subjekte u turizmu, usmjerene određenim ciljevima, a koje ovise o načinu njenog osnivanja. Navedena zakonska regulativa usmjerava TZ na rad prema svjetski priznatim standardima, karakterističnim za moderno funkcioniranje TZ u okviru ustrojstva od turističkog mesta kao destinacije, do Hrvatske turističke zajednice kao nacionalne turističke organizacije.

Slika br. 2. Sustav turističkih zajednica u Republici Hrvatskoj



Izvor: Ministarstvo turizma, arhiva 2003.

2.3. Specifičnosti poslovanja turističkih zajednica

TZ destinacije predstavlja funkcionalno, prostorno, ekonomski i organizacijski zaokruženu cjelinu. Njena je funkcija u destinaciji kvalitetno zadovoljiti potrebe gostiju od općeg društvenog značaja, bez ostvarenja dobiti. Ona treba biti pokretač razvoja destinacije i aktivno se postaviti u odnosu na otkrivanje i prezentiranje relevantnih motiva

¹⁶ Narodne Novine 62/00, 58/01

¹⁷ Narodne Novine br. 83/95, 95/95

¹⁸ Narodne Novine br. 77/00, 58/01

gostiju, na način da se postavi kao koordinatorsko tijelo svih gospodarskih subjekata. Motivirana općom društvenom koristi, a ne profitom, zahtjeva pripremu takvih informacija koje su primjerene neprofitnim institucijama. TZ kao poslovni sustav može se u svojoj strukturi promatrati kroz informacijski i izvođački podsustav. Upravljački podsustav su jasno definirani informacijski zahtjevi menadžmenta nužni za upravljanje TZ, a to su prvenstveno zahtjevi za pripremu informacija o očekivanim odnosima u budućnosti. Informacijski sustav ima zadatak da osigura informacijsku osnovicu odlučivanja, a sukladno zahtjevima eksternih i internih korisnika, a posebno zahtjevima menadžmenta i upravljačka tijela TZ.

Turističke zajednice se odlikuju specifičnim obilježjima , a koja proizlaze iz prirode djelatnosti. Samim time definirana je svrha i cilj poslovanja TZ. Njihove su zadaće i zajednički ciljevi :¹⁹

- Unapređenje općih uvjeta boravka turista i to osobito podizanje kvalitete turističkih i drugih komplementarnih usluga, očuvanjem i stvaranjem prepoznatljivog i privlačnog turističkog okružja i osiguranjem turističkog gostoprимstva na području za koje su osnovane,
- Promocija turističkog proizvoda područja za koje su osnovane, sukladno sustavu promicanja turizma i njegovim posebnim i općim zadaćama od razine mjesta do razine republike, a radi uključivanja u europske i svjetske turističke tokove,
- Razvijanje svijesti o važnosti i gospodarskim, društvenim i drugim učincima turizma te potrebi i važnosti očuvanja i unapređenja svih elemenata turističkog proizvoda određenog područja, a osobito zaštite okoliša.

Specifičnosti poslovanja TZ manifestiraju se u internim radnim procesima, a koji su rezultat provođenja temeljnih zadaća koje su definirane Zakonom²⁰, a odnose na temeljne zadaće i ciljeve. Osnovni im je zadatak unapređenje općih uvjeta boravka turista podizanje kvalitete turističkih i drugih komplementarnih usluga. Moraju osigurati uvjete za stvaranje prepoznatljivog i privlačnog turističkog okružja i turističkog gostoprимstva na području za koje su osnovane. Na svom području osiguravaju promociju od razine mjesta do razine republike, a radi uključivanja u europske i svjetske turističke tijekove. Imaju i značajnu edukativnu ulogu u podizanju i razvijanju svijesti o važnosti gospodarskih , društvenih i drugih učinaka turizma, te o potrebi i važnosti

¹⁹ Narodne Novine 30/94, čl. 7

²⁰ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. br. 30/94, čl. 26, str. 1033

očuvanja i unapređenja okoliša, kao velike komparativne prednosti, koje se treba pretvoriti u konkurentsку prednost.

Djelovanje TZ temelji se na načelu opće korisnosti, bez ostvarivanja neposredne dobiti. TZ ostvaruje svoje zadaće za potrebe zadovoljenja društvenih potreba i potreba svojih članova, pa se pred menadžment TZ postavlja i specifična uloga koja se znatno razlikuje od profitne organizacije.

Da je u pitanju profitna organizacija (npr. hotel), uspješnost menadžera mjerila bi se stupnjem ostvarenog profita, dok se uspješnost TZ kao neprofitne organizacije pojedinačno ili u cijelini može mjeriti stupnjem zadovoljenja općih i zajedničkih potreba zajednice, u interesu područja destinacije na kojoj djeluje, odnosno obujmom i kakvoćom pruženih usluga u odnosu na raspoložive resurse (uređeni parkovi, raznovrsne kulturne manifestacije, kvalitetan katalog i sl.).

TZ osniva se radi promicanja turizma Republike Hrvatske i jačanja gospodarskih interesa pravnih i fizičkih osoba, u djelatnostima ugostiteljstva i turizma ali i s njima neposredno povezanih djelatnosti.

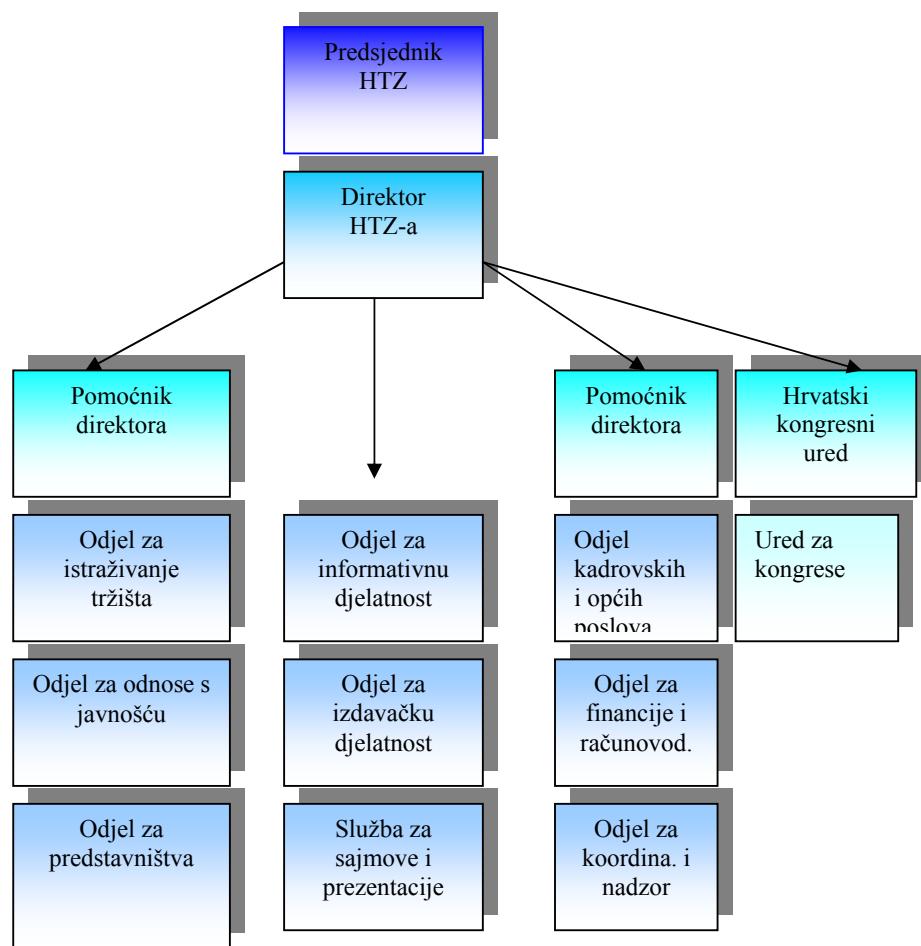
Sustav je postavljen interesno i profesionalno, a pravni preduvjeti regulirani su Zakonom i Statutom pojedine TZ. Zakonom o TZ definirana je piramidalna struktura TZ kao nosioca razvojnih i tekućih aktivnosti, a osmišljene su na način da kao interesne organizacije povezuju različite subjekte u turizmu.

Shodno zakonskim odredbama u kojima su precizno definirane zadaće TZ, teško je provoditi u praksi. Najveći problem čini mali broj zaposlenih, te često nedovoljna finansijska sredstva koja bi kvalitetno mogla pokriti brojne aktivnosti sa ciljem unapređenja uvjeta boravka, kulture ili promocije.. No, TZ bi sasvim sigurno mogle i morale utjecati na cijekupnu turističku politiku u destinaciji, dobrom i kvalitetnom organizacijom i suradnjom sa svim važnijim gospodarskim subjektima.

2.4. Hrvatska turistička zajednica

Na čelu piramide sustava turističkih zajednica Hrvatske je Hrvatska turistička zajednica (HTZ), kao nacionalna turistička organizacija koja ima zadatak promidžbe hrvatskog turizma na međunarodnom planu kao najvažnijoj aktivnosti, ali i sve ostale zadatke koji proizlaze iz važećih propisa.

Slika br. 3. Unutarnje ustrojstvo Hrvatske turističke zajednice



Izvor: www.htz.hr.2002.

Na čelu Hrvatske turističke zajednice je zbog značenja po funkciji, ministar turizma kao predsjednik, a operativne poslove koordinira direktor ureda HTZ-a.

Glavnu direkciju HTZ-a čine tri glavna odjela:

- odjel za istraživanje tržišta (strateški marketing i istraživanje)
- odjel za informacije
- administrativni odjel (kadrovi i opći poslovi)

U poslove istraživanja tržišta spada praćenje tržišnih trendova kao okvir za osmišljavanje i prezentaciju vlastitog turističkog proizvoda. Odjel za informacije HTZ ima zadatak da prikupljaju, organiziraju, čuvaju i distribuiraju podatke i informacije o svim aspektima putovanja i boravka koji u zemlji i inozemstvu mogu biti od koristi za razvoj turizma u Hrvatskoj. Administrativni odjel vodi uobičajene administrativne poslove te pruža podršku drugim odjelima u njihovu radu. U sklopu ovog odjela

obavljaju se poslovi ureda direktora, financija, računovodstva, pravni, kadrovski i opći poslovi. Ustrojstvo, organizacija i način rada stručnih i administrativnih odjela HTZ-a počiva na određenim načelima:²¹

Načelo integralnosti koji nalaže da sve TZ po hijerarhiji primjenjuju sustavan i cjelovit pristup. Tu se naglasak stavlja na načelo suradnje HTZ-a sa TZ nižih razina. Njihova suradnja okrenuta je i prema inozemstvu. Naglasak je i na koordinaciji, usmjeravanju rada, profesionalnoj pomoći i nadzoru nad djelovima sustava. Za ostvarenje ovih ciljeva potrebne su aplikacije suvremene tehnologije i visoka stručnost i profesionalnost kadrova.

Tijela Hrvatske turističke zajednice su:²²

- Sabor HTZ-a
- Turističko vijeće
- Nadzorni odbor
- Predsjednik HTZ

Sabor HTZ-a čine po dva predstavnica TZ-a županija, TZ-a Grada Zagreba i TZ-a područja. Turističko vijeće HTZ-a ima deset članova i predsjednika, od kojih devet članova bira Sabor HTZ-a, a jednog člana delegira Hrvatska gospodarska komora. Predsjednik Hrvatske turističke zajednice je ujedno i predsjednik turističkog vijeća kao i Sabora HTZ-a. Nadzorni odbor Hrvatske turističke zajednice ima najmanje tri člana, koje bira ili imenuje sabor Hrvatske turističke zajednice i Ministarstvo turizma.

Hrvatska turistička zajednica (HTZ)²³ ima zadatku objedinjavanje sveukupne turističke ponude Republike Hrvatske, stoga ustrojava i provodi operativno istraživanje tržišta za potrebe promocije hrvatskog turizma. Izrađuje programe, planove promocije hrvatskog turističkog proizvoda vodeći računa o posebnostima svakog turističkog područja.

Njeno djelovanje temelji se na strategiji razvoja hrvatskog turizma i marketinškoj strategiji turističkog proizvoda Republike Hrvatske. Ustrojava, provodi, nadzire promotivne aktivnosti ukupnog turističkog proizvoda Republike Hrvatske prema smjernicama koje donosi Sabor HTZ-a. HTZ definira program rada i realizira ga u okviru finansijskog plana HTZ-a, a koji su podloga za ocjenu svrhotvornosti i djelotvornosti

²¹ Prema: Telišman-Košuta, N.; Ustrojstvo Glavne direkcije Hrvatske turističke zajednice, Turizam br. 11-12/92., str. 180

²² Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. 30/94, čl. 10, str. 1031

²³ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. br. 30/94, čl. 46, str. 1035

poduzetih promidžbenih radnji i njihovom unapređenju postignutim učincima.

HTZ ustrojava hrvatski turistički informacijski sustav u okviru informacijskog sustava Republike Hrvatske uz uvažavanje europskih standarda. U tim okvirima obavlja opću i turističku informativnu djelatnost, prikuplja i sređuje sve vrste turističkih informacija i stavlja ih na raspolaganje javnosti. Osim toga koordinira poticaje svih TZ te gospodarskih i drugih subjekata u turizmu, na poslovima unapređenja i promidžbe hrvatskog turizma.

Osniva turistička predstavnštva i ispostave u inozemstvu, te organizira i nadzire rad u njima, surađuje s nacionalnim turističkim organizacijama drugih zemalja, specijaliziranim međunarodnim regionalnim turističkim organizacijama, posebno na unapređenju multinacionalnih i regionalnih promotivnih turističkih projekata i programa. Prati, analizira i ocjenjuje aktivnosti, te u kreiranju ocjenjuje izvršavanje planovima i programima utvrđenih zadaća županijskih TZ. HTZ ima veoma značajnu ulogu u sustavu TZ u ocjenjivanju i sankcioniranju svrhovitosti i urednosti trošenja sredstava.

Na ovim polazištima utvrđuje smjernice budućih planova i programa, na način da usklađuje interes, pruža potporu i koordinira načine izvršenja programskih zadataka TZ u sustavu. HTZ je odgovoran za poduzimanje mjera i osmišljavanje aktivnosti za razvoj i promicanje turizma u turistički manje razvijenim dijelovima Hrvatske. Ovisno o zahtjevima tržišta i obavlja druge poslove kojima se osigurava uspješno djelovanje sustava TZ-a i provedbu svih postavljenih planova, programa i zadaća u čijem je središtu promidžba hrvatskog turističkog proizvoda.

Prema važećim propisima HTZ ostvaruje svoje prihode²⁴ prikupljene u TZ destinacije kroz:

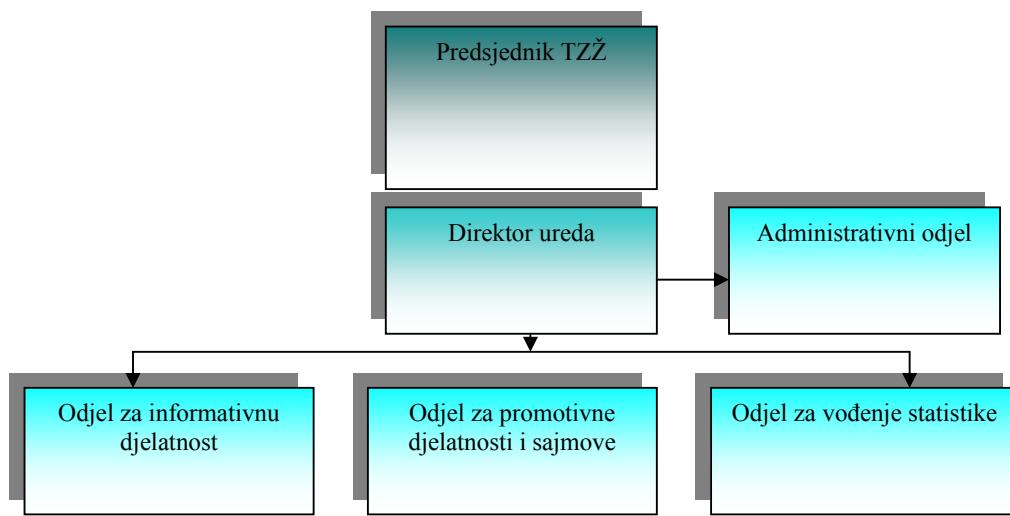
- boravišnu pristojbu 24,75%;
- turističku članarinu 24,25%,
- ali i iz sredstva državnog proračuna i zajmova i dragovoljnih priloga.

²⁴Zakon o broavišnoj pristojbi, N.N. 35/95, čl. 9, str. 1088; Zakon o članarinama u turističkim zajednicama, N.N. 35/95, čl. 11, str. 1091

2.5. Turističke zajednice županije

Sljedeći oblik u hijerarhiji, odnosno u sustavu TZ-a u Hrvatskoj je Turistička zajednica županije koja se osniva na regionalnoj razini i sadašnjem pravnom ustroju pokriva područje jedne županije, iako bi bilo primjereno da se taj oblik prilagodi specifičnostima određene destinacije.

Slika br. 4. Unutarnje ustrojstvo Turističke zajednice županije



Izvor: Obrada autora na modelu TZ županije Primorsko-goranske, 2003.

Svi stručni poslovi obavljaju se u turističkom uredu Turističke zajednice županije (TZŽ), na čijem se čelu nalazi direktor ureda. Direktor ureda kao i svi zaposleni u turističkom uredu moraju ispunjavati posebne uvjete koje propisuje Ministar turizma²⁵. Direktor ureda zastupa TZ, a za svoj rad odgovara turističkom vijeću i predsjedniku TZ. Članovi TZ županije su sve TZ općina, gradova i mjesta. Tijela TZ županije²⁶ su skupština, turističko vijeće, nadzorni odbor i predsjednik.

Skupštinu TZ županije čine predstavnici članova TZ. Njihov broj utvrđuje se statutom, tako da je svaka TZ zastupljena najmanje s jednim predstavnikom. Veći broj predstavnika pojedinačne TZ ovisi o turističkom značaju područja za koje je osnovana, a određuje se razmjerno udjelu TZ u ukupnim prihodima TZ županije. Turističko vijeće TZ županije ima predsjednika i osam članova, od kojih šest članova bira skupština TZ, jednog člana delegira županijsko poglavarstvo, a jednog

²⁵ Pravilnik o posebnim uvjetima koje moraju ispunjavati zaposleni u turističkom uredu turističke zajednice općine, grada, županije i glavnom uredu HTZ-a, N.N. 134/98, 23/99, 98/00.

²⁶ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. 30/94, čl. 43, str. 1035

člana županijska gospodarska komora. Nadzorni odbor ima najmanje tri člana koje bira ili imenuje skupština TZ uz predstavnika županijskog poglavarstva. Dužnost predsjednika TZ županije obnaša član poglavarstva županije zadužen za područje turizma.

TZ županije obavlja aktivnosti²⁷ od značaja za regionalni razvoj turizma. Tu prvenstveno spadaju aktivnosti na poticanju, očuvanju, unapređivanju i promicanju svih postojećih turističkih resursa i potencijala županije. To se ostvaruje kroz suradnju i koordinaciju s pravnim i fizičkim osobama koje su neposredno i posredno uključene u regionalni turistički promet. Temeljni joj je zadatak poticanje i pomaganje razvoja turizma u općinama i gradovima koji nisu turistički razvijeni. Zadužena je za pružanje stručne i svake druge moguće pomoći TZ općina ili gradova u svim pitanjima važnim za njihovo djelovanje i razvoj. Odgovorna je za poticanje, koordinaciju i ustrojavanje, gospodarskih, kulturnih, športskih i drugih priredbi i događanja (manifestacija) značajnih za cijelu županiju.

Izrađuje programe i planove promocije turističkog proizvoda županije, vodeći računa o posebnostima svakog turističkog mesta, te utvrđuje, ustrojava i provodi radnje promocije turističkog proizvoda županije, sukladno osnovnim smjernicama HTZ-a. S tim u vezi provodi dnevno prikupljanje i mjesecnu obrada podataka o turističkom prometu i svih drugih podataka bitnih za praćenje izvršenja postavljenih ciljeva i zadaća. Dužna je osigurati transparentne informacije izradivanje polugodišnje i godišnje izvještaje te analiza i ocjene ostvarenja programa rada i finansijskog plana TZ županije. Obavlja i druge poslove koje joj povjere TZ općina ili gradova te HTZ-a.

Financiranje TZ županije osigurava se prema propisima i to 9,70% od uplaćenih sredstava članarine u TZ i 9,90% od prikupljenih sredstava boravišne pristojbe. Pored navedenih izvora prihoda, TZ županija mogu ostvariti prihode iz proračuna županije, zajmova, dodatnih sredstava članova.²⁸

2.6. Turistička zajednica uže destinacije

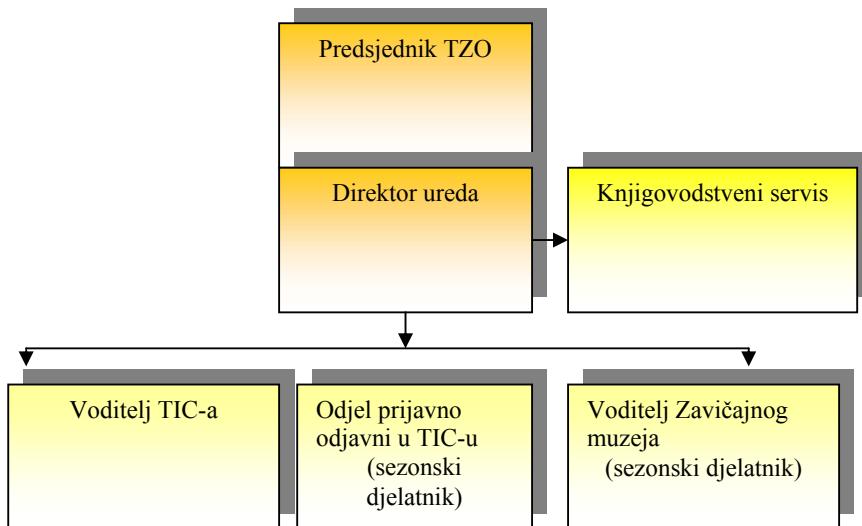
Najniža razina piramidalne strukture u sustavu TZ su TZ općina i gradova, odnosno TZ mjesta. U općini ili gradu, na području kojih je najmanje jedno turističko mjesto, osniva se TZ općine ili grada.

²⁷ Zakon o turističkim zajedicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. 30/94, čl. 39, str. 1034

²⁸ Zakon o turističkim zajedicama i promicanju hrvatskog turizma, boravišnoj pristojbi i članarinama u turističkim zajedicama, N.N. 30/95, 35/95

Unutarnje ustrojstvo TZ destinacije, ovisi o veličini TZ i o stvarnim aktivnostima te TZ. Na modelu TZ općine Baška, prikazuje se način mogućeg ustrojstva jedne TZ uže destinacije (sl. 5.)

Slika br.5. Unutarnje ustrojstvo Turističke zajednice destinacije



Izvor: Obrada autora na modelu TZ općine Baška, 2003.g.

Unutarnje ustrojstvo TZ destinacije uređuje se Statutom.²⁹ Ministarstvo turizma daje suglasnost na Statut TZ, a njime se definira osnivanje TZ, upravljačka tijela i zadaci u mandatu od četiri godine. Svaka TZ definira svoje specifične zadatke, te djelokrug, ustrojstvo, način izbora i opoziva, kao i mandat tijela TZ. Predsjednik TZ predstavlja, a direktor turističkog ureda zastupa svaku TZ, ali se način odlučivanja u TZ utvrđuje prema visini udjela članova u prihodima TZ. Značajno je i koliko pojedini predstavnici utječu u određenoj turističkoj destinaciji. Sam karakter TZ destinacije kao neprofitne organizacije nalaže ostvarivanje javnosti rada, a što se u svakom konkretnom slučaju propisuje statutom TZ destinacije.

TZ destinacije (općine, grada ili mjesta)³⁰ ima kao i one na višim hijerarhijskim razinama zadatke da potiče, unapreduje i promiče izvorne vrijednosti (tradicija, običaji, etnološko blago i dr.). Turističko područje na kojem djeluje TZ destinacije treba učiniti podobnim za gospodarsko korištenje, na način da se potiče suradnja i koordinacija s pravnim i fizičkim osobama, koje su neposredno ili posredno uključene u turistički promet. TZ ima zadatku da organizira i sprovodi zajedničko dogovaranje

²⁹ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. br. 30/94, čl. 9., str. 1031

³⁰ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. br. 30/94, čl. 26, str. 1033

radi utvrđivanja i provedbe politike razvoja turizma i njegove promidžbe u okviru sveobuhvatne politike gospodarskog razvoja destinacije.

Suvremeni turizam čini ponude kulturnih, umjetničkih, gospodarskih, športskih i drugih priredbi koje pridonose obogaćivanju turističke ponude destinacije, a čije poticanje, koordinacije i organizacije čini važan dio sadržaja aktivnosti TZ destinacije. Osim toga TZ destinacije ima zadatak da organizira aktivnosti za poticanje zaštite, održavanja i obnove kulturno-povijesnih spomenika i drugih materijalnih dobara od interesa za turizam i njihovo uključivanje u turističku ponudu. Njen je također zadatak da potiče, organizira akcije u cilju očuvanja turističkog prostora, unapređivanje turističkog okružja i zaštite čovjekova okoliša na području destinacije kojom upravlja.

Njen je također zadatak poticanje i pomaganje razvoja turizma u mjestima koja nisu turistički razvijena, a imaju turističke resurse i tradicije. TZ ima zadatak i da organizira aktivnosti za programe i planove promocije slijedeći koncepciju i smjernice HTZ-a i TZŽ jer su oni osmišljeni za organizaciju, provođenje i nadzor svih aktivnosti promocije turističkog proizvoda destinacije. TZ destinacije imaju obvezu vođenja jedinstvenog popisa turista za svoje područje poglavito radi kontrole naplate boravišne pristojbe i stručne obrade podataka. U tu svrhu se operativno organizira dnevno prikupljanje, te tjedna i mjesecna obrada podataka o turističkom prometu na području destinacije, ali i drugih pokazatelja bitnih za praćenje izvršenja postavljenih ciljeva i zadaća.

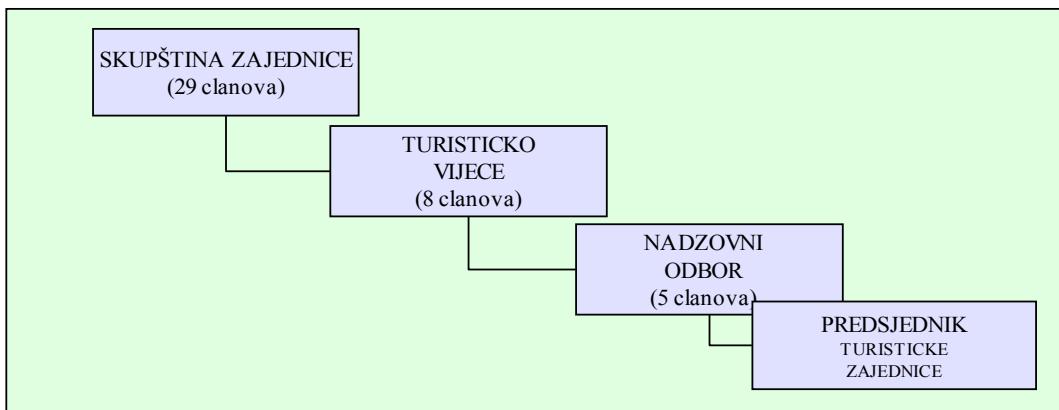
Periodično se izrađuju izvješća o izvršenju zadaća, analizira se stanje i ocjenjuje ostvarenje prihvaćenog programa rada i finansijskog plana. Kao i TZ višeg ranga organiziranosti i TZ destinacije kao svoja Tijela³¹ ustrojavaju: skupštinu, turističko vijeće, nadzorni odbor i na čelu TZ destinacije je njen predsjednik. Primjer sadržaja aktivnosti i načina djelovanja tijela TZ destinacije u praksi prezentira se na TZ općine Baška. Broj članova turističkog vijeća TZ destinacije definiran je Zakonom. Svaka turistička zajednica ima različite članove u Skupštini, jer se taj dio definira Statutom, vodeći računa o prihodima i drugim relevantnim okolnostima. Broj članova u Nadzornom odboru također je određen Statutom zajednice, a može imati od tri do pet članova (slika 6).

Skupština TZ predstavlja najviše i najbrojnije tijelo koji upravlja TZ destinacije. Čine ju članovi i predstavnici članova TZ. Njihova prava u upravljanju TZ utvrđuju se prema visini udjela članova u prihodima TZ i

³¹ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. 30/94, čl.10, str. 1031

njihovom značaju za ukupni razvoj turizma. Zadaće Skupštine TZ su da donosi statut, poslovnik o radu skupštine, te odlučuje o izboru i razrješenju članova turističkog vijeća i nadzornog odbora. Skupština donosi godišnji program rada, financijski plan i prihvata godišnje financijsko izvješće o poslovanju TZ destinacije. Onosi odluke o osnivanju i ustroju turističkog ureda i informativnih centara, te rješava druga pitanja koja su predviđena statutom TZ destinacije.

Slika br. 6. Tijela turističke zajednice destinacije



Izvor : Obrada autora na modelu TZ općine Baška

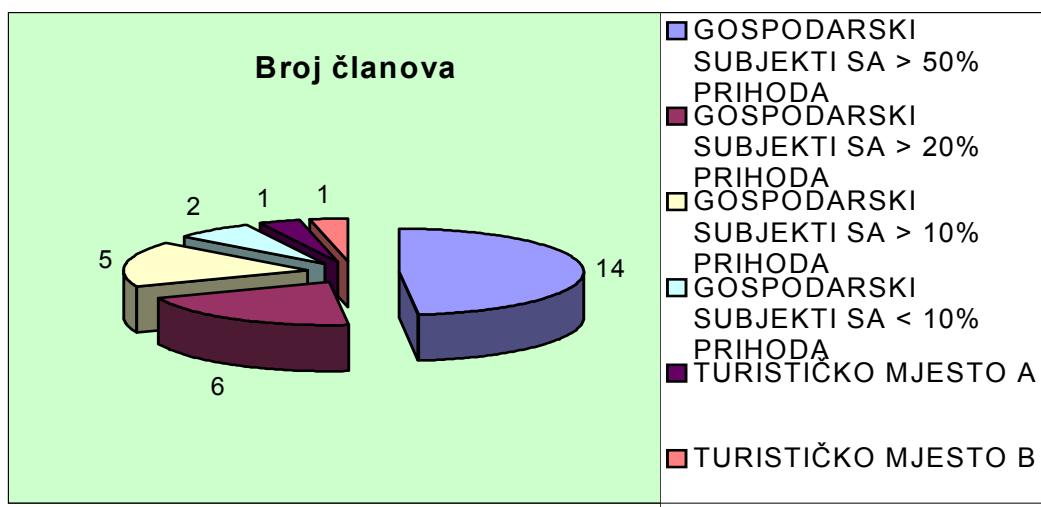
Iako Skupština predstavlja najviše tijelo upravljanja Zajednicom, praksa pokazuje da se aktivnosti Skupštine svode na formalno donošenje godišnjeg programa i financijskog plana i ostalih propisa koja su definirana kao njegove zadaće. Skupština se obično saziva dva puta godišnje i to kada se prihvata završni račun i kada se donosi program rada i financijski plan. Takav oblik aktivnosti ne može bitno utjecati na kvalitetu rada i odluka. Osim toga kriteriji po kojima se biraju članovi Skupštine ne garantiraju uvijek stručnost i konkretnost donesenih odluka.

Naime rad i rezultati rada TZ se mogu znatno usporiti zbog slabe stručnosti i nezainteresiranosti pojedinih članova ili interesnih skupina. Dobar je način funkcioniranja Skupštine ako se Statutom definira zastupljenost članova prema prihodima na način da najveći broj članova predstavlja najjače turističke subjekte (otelijere, agencije, iznajmljivače i sl.). Zbog heterogenosti turističke ponude u Skupštini su zastupljeni oni koji značajno sudjeluju u turističkoj ukupnoj ponudi destinacije (ugostitelji, trgovci, kulturne udruge i dr.).

Treba voditi računa i o tome da izabrani članovi aktivno sudjeluju u radu TZ destinacije, pa bi bilo najbolje da to budu top ili middle menadžmenta gospodarskih subjekata koji su i sami zainteresirani za turistički razvoj

destinacije. Njihove odluke doprinose imageu destinacije, a indirektno i samom pravnom ili fizičkom subjektu kojeg predstavljaju. Dakle, najveći mogući broj članova dolazi iz gospodarskog sustava koji ostvaruje preko 50% prihoda (14), slijede ih ostali gospodarski subjekti , ali se u strukturi javljaju i predstavnici dislociranih turističkih mesta koje treba motivirati za vođenje zajedničke turističke politike.

Slika br. 7. Broj članova Skupštine turističke zajednice



Izvor : Obrada autora na modelu TZ općine Baška

Turističko vijeće TZ destinacije predstavlja izvršno tijelo tj. menadžment TZ, a za svoj rad odgovorno je Skupštini TZ destinacije. Ono obavlja poslove utvrđene Zakonom i Statutom. Broji osam članova i bira se predsjednik . Glavni je zadatak Turističkog vijeća da provodi odluke i zaključke Skupštine te predlaže osnovne smjernice i godišnji program rada, kao i finansijski plan TZ-a. Ono podnosi Skupštini izvješće o izvršenju programa i finansijskom poslovanju. Turističko vijeće radi na sjednicama, a odluke donosi u pravilu javnim glasovanjem. Turističko vijeće predstavlja i najaktivnije tijelo zajednice. Obično se sjednice turističkog vijeća sazivaju jednom mjesечно i tu članovi svojim aktivnim sudjelovanjem utječe na politiku turizma cijele destinacije, stoga je značajna njihova struktura, poznavanje problematike i vizionarski pristup u koordinaciji aktivnosti svih subjekata u TZ destinacije. Ono je u praksi sastavljeno od različitih subjekata. Najčešće su to hotelijeri, predstavnici agencija, trgovaca, ugostitelja, iznajmljivača te delegiranih subjekata od strane lokalne uprave. Važno je osigurati njihovo funkcioniranje kao tima, a pogrešno ako se pojedine interesne skupine nametnu i djeluju na štetu ostalih.

Nadzorni odbor TZ destinacije broji od tri do pet članova (neparan broj), a bira ih ili imenuje Skupština TZ, a jedan je uvijek predstavnik lokalne samouprave destinacije. Nadzorni odbor između sebe bira predsjednika.

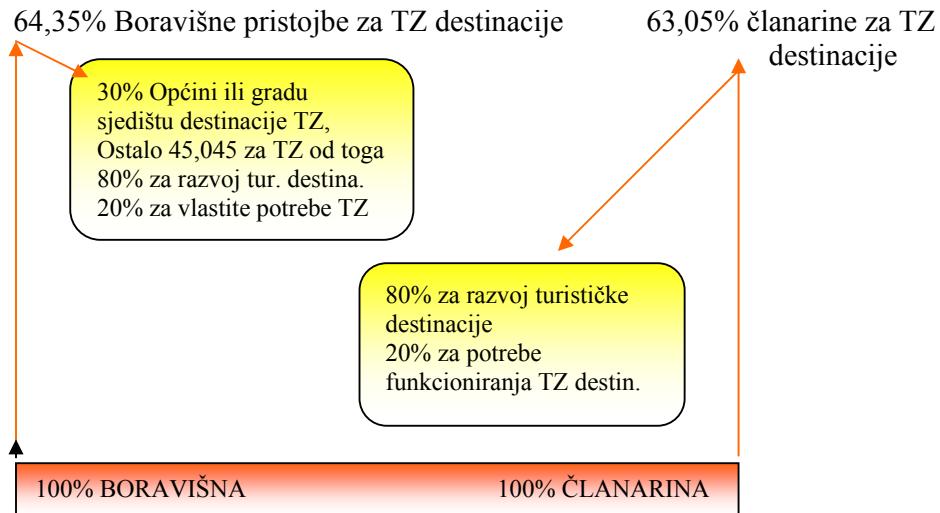
Glavna mu je zadaća nadzor nad vođenjem poslova i raspolaganjem imovinom TZ , na način da prati izvršenje i provedbu programa rada kao i finansijskog plana TZ. O obavljenom nadzoru podnosi pisano izvješće turističkom vijeću i skupštini TZ. Nadzorni odbor se kao i Skupština sastaje dva puta godišnje. No, ukoliko želi korektno obavljati svoju ulogu nadzorni odbor se može sazivati i češće, npr. prilikom primopredaje poslova i pri izboru novog direktora ureda, zbog problema nastalim zbog neizvršavanja obveze uplate boravišne pristojbe ili članarine, zbog kontrolu utrošenih sredstava TZ kao i ocijene njihovog namjenskog trošenja. Zbog toga je važno da članovi Nadzornog odbora dobro poznaju područje računovodstva i financije, ali i prateće poslove da bi mogli obavljati ulogu kontrole i internog revizora poslovanja TZ.

Predsjednik TZ destinacije predstavlja TZ, a bira ga Skupština TZ destinacije na prijedlog poglavarstva. Utjecaj lokalne samouprave na TZ može biti različit, ovisno o jačini i značenju same destinacije. Lokalna samouprava ima zakonsko pravo predložiti predsjednika TZ, ali ga Skupština TZ ne mora izabrati. Ako je izabrani predstavnik određene interesne skupine, tako ono preko njega može utjecati na finansijski plan, program rada, imovinu TZ i samo gospodarenje u turističkim zajednicama. Veoma je značajno da to bude stručna i odgovorna osoba koja će osigurati kvalitetni i uravnoteženi razvoj , a time i turističke destinacije. Predsjednik TZ je osoba koji predstavlja TZ , saziva i predsjeda skupštini i turističkom vijeću. Njegova je uloga da organizira, koordinira i usklađuje rad i aktivnost TZ u skladu sa zakonom, da sudjeluje u pripremi sjednica skupština i turističkog vijeća, da potpisuje odluke i druge akte koje donosi skupština i turističko vijeće. Mandat predsjednika TZ destinacije bira se na četiri godine.

Financiranje cijelog sustava TZ započinje na razini turističke destinacije gdje se ostvaruje boravišna pristojba i članarina. No, prihodi se mogu ostvariti i u proračunima grada ili općine , a moguće je i zaduženje kod banaka ili poslovnih partnera, a ostvaruju se i dragovoljni prihodi (slika 8.) Od prikupljenih sredstava boravišne pristojbe TZ destinacije ostaje 64,35 % sredstava, od čega 30% se doznačuje općini ili gradu na kojoj djeluje TZ na kojem je osnovana. Od preostalih sredstava , TZ sa 20% može raspolagati za vlastite aktivnosti i za administrativne potrebe, dok 80% mora utrošiti za potrebe turističke promidžbe i razvoja. Prihod od članarine raspoređuje se po sličnim kriterijima, ali se ne izdvaja 30% za

potrebe grada ili općine, ali se izdvaja za potrebe porezne uprave 3% od ukupno uplaćene članarine. Navedena se sredstva troše namjenski.

Slika br. 8. Model rasporeda boravišne pristojbe turističke zajednice destinacije



Izvor: Obrada autora prema važećim propisima

2.7. Sustav turističkog organiziranja u Evropi

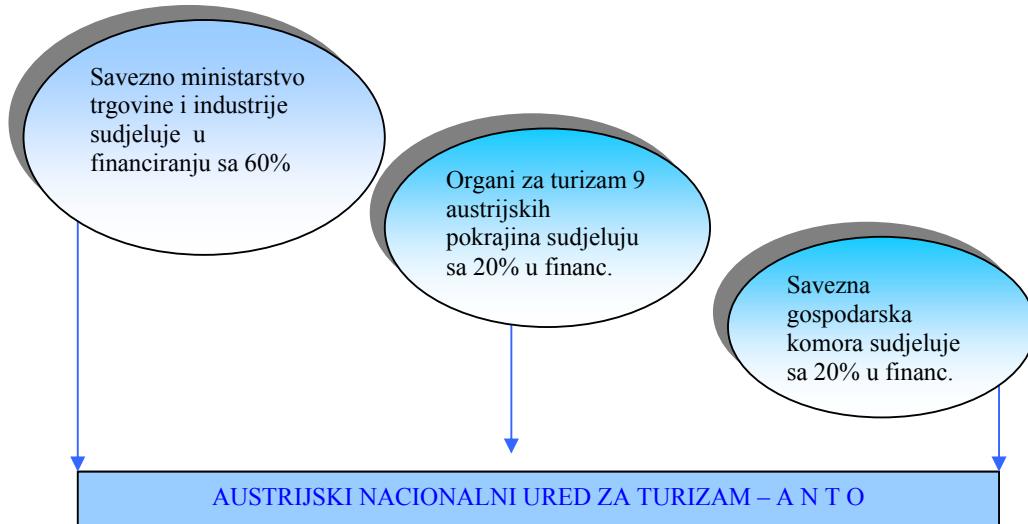
2.7.1. Sustav turističkog organiziranja u Austriji

Austrija spada u red vodećih svjetskih turističkih zemalja u turizmu, iako je po broju stanovnika i po veličini srednje europsko velika zemlja. Na to je utjecao snažan gospodarski rast, dostignuti stupanj razvijenosti svih grana djelatnosti, te orijentacije u turizmu po kojoj se Austrija ističe kao prvorazredna destinacija. Turizam se u Austriji vodi preko "Austrijskog nacionalnog ureda za turizam" (ANTO) sa sjedištem u Beču (kao HTZ u Hrvatskoj). Osnovna mu je uloga koordiniranje promidžbe, osmišljavanje marketinških akcija, te kontinuirano istraživanje i razvoj marketing i ispitivanje tržišta.

ANTO-m predsjedava savezni sekretar trgovine i industrije. Upravni odbor čine 7 članova, a u njemu su predstavnici osnivača, (tri visoka dužnosnika, dva profesionalna djelatnika u turizmu, te jedan predstavnik pokrajine i jedan predstavnik političkih stranaka). Pored ANTO-a postoji još devet pokrajinskih turističkih ureda, koji se financiraju najvećem dijelom subvencijama pokrajinske vlade i pokrajinske trgovačke komore, ali iz fonda za unapređenje turizma. Ovaj se fond formira iz doprinosova za

razvoj destinacije , a po kriteriju ostvarenog prihoda. ANTO je registriran kao udruga te djeluje kao neprofitna organizacija, a osnivači su mu:³²

Slika br. 9. ANTO – Austrijski nacionalni ured za turizam



Izvor: Obrada autora

Na čelu pokrajinskog turističkog ureda je predsjednik, kojeg bira Upravni odbor. Promidžbu u inozemstvu obavlja Nacionalni ured za turizam i Turistički ured pokrajine. Na lokalnoj razini je ustrojeno još i 1700 turističkih ureda, koje posluju kao samostalne organizacije, a na čelu im je direktor.

Financiraju se doprinosima lokalnih članova, subvencijama lokalnih vlasti, iz saveznog fonda za unapređenje turizma, te iz drugih komercijalnih prihoda. Jedan od prihoda je i boravišna pristojba, čiji iznos određuje svaka pokrajina, a naplatu provode hotelijeri i drugi sudionici u turističkoj djelatnosti. Ostvarenim prihodima raspolažu turistički uredi koji provode politiku upravnih tijela.

Gost plaća boravišnu pristojbu, a ona se smatra njegovim doprinosom razvoju turizma destinacije u postotku od noćenja,³³ a sam prijavljen gost uživa popuste na veliki broj usluga koje koristi (prijevoz do žičare, bazen, žičara i sl.). Sredstva od boravišne pristojbe se prvenstveno koriste se za promidžbu, istraživanje tržišta, odnosno općenito za marketing.

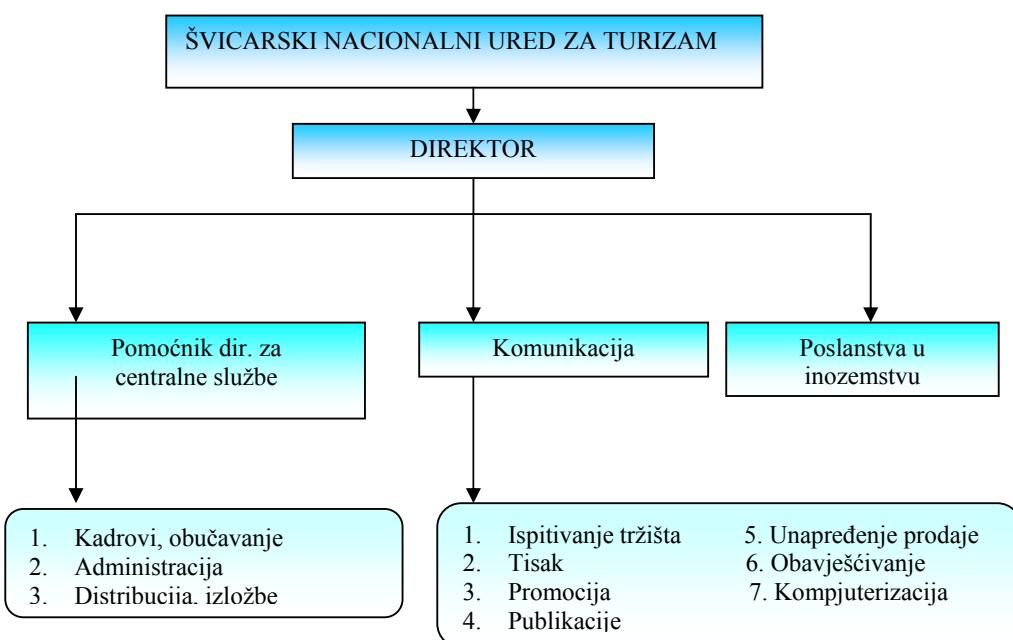
³² Kolesar, S., :”Nacionalne i regionalne strukture organizacija za promidžbu turizma u Europi”, časopis Turizam br. 7-8/94, str.123.

³³ Wolfgang, J. K.,: Turistički marketing u Beču.,Turizam 9-10/94, str.158

2.7. 2. Sustav turističkog organiziranja u Švicarskoj

Struktura turističke organizacije u Švicarskoj, ima sličnosti s austrijskim modelom. Švicarski Nacionalni ured za turizam smješten je u Zürichu. Njegova je uloga koordinacija marketinga, promidžbe i ispitivanje tržišta.³⁴ Registriran je kao udruga koji se financira u omjerima 2/3 švicarske željeznice, pošte, zrakoplovne kompanije, hotelijeri, a 1/3 čine dobrovoljni prilozi od strane 400 organizacija svih vrsta. Jednom godišnje saziva se Skupština, te se bira Odbor koji broji 105 članova. Financijsku kontrolu obavlja OFIAMT, odnosno Savezni uredi industrije, umjetnosti i obrta.

Slika br. 10. Švicarski nacionalni ured za turizam



Izvor: Hollier, R.,: Les structures nationales et regionales des organismes officiels de tourisme en Europe, Turizam br. 7-8/94. str. 135

U Švicarskoj regionalnoj strukturi djeluje i 13 regionalnih turističkih ureda od kojih svaki bira predsjednika i direktora, kojeg imenuje Upravni odbor. Ovih 13 ureda kontrolira 26 kantona, ali i rad lokalnih turističkih ureda. Jedan regionalni ured može obuhvaćati jedan ili više kantona. Turistički uredi plaćaju doprinos u proračun Nacionalnog ureda. Izvor prihoda je boravišna pristojba koja se naplaćuje na lokalnoj općinskoj razini. Boravišnu pristojbu naplaćuju hotelijeri i druga turistička poduzeća, a prikupljaju kantonale vlasti. Distribuciju sredstava

³⁴ Kolesar, S.,: Nacionale i regionalne strukture organizacija za promidžbu turizma u Europi, Turizam br. 7-8/94, str. 125.

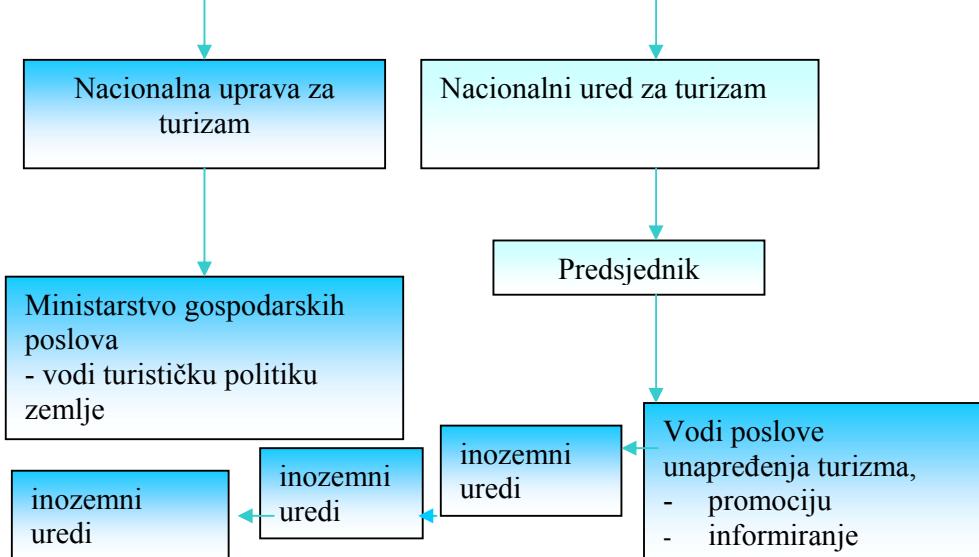
boravišne pristojbe regionalnim i kantonalnim uredima provodi Odjel za financiranje dotičnog kantona.

Na Nacionalnoj razini nema boravišne pristojbe, pa niti distribucije tih sredstava. Boravišna pristojba koja ostaje lokalnom uredu, koristi se isključivo za razvoj infrastrukture, dok se na razini kantona ta sredstva mogu koristiti za promidžbu. Kantonalna vlada slobodno odlučuje o redistribuciji boravišne pristojbe regionalnim i lokalnim turističkim uredima.

2.7.3. Sustav turističkog organiziranja u Njemačkoj

U Njemačkoj kao i u nekim drugim europskim zemljama djeluje Nacionalna uprava za turizam i Nacionalni ured za turizam, dok se turistička politika vodi u Ministarstvu gospodarskih poslova. Promidžba i turističko informiranje u nadležnosti je “ D Z T”-a (Deutsche Zentrale für Tourismus), odnosno Nacionalnog ureda za turizam, smještenog u Frankfurtu.³⁵

Slika br. 11. Njemački nacionalni ured za turizam



Izvor: Obrada autora

Na čelu mu je predsjednik koji ima funkciju Ministra gospodarstva. Članstvo udruge DZT-a broji 16 članova. Financiranje osigurava država i članovi udruge, te kompanije za zračni promet, aerodromi, željeznice,

³⁵ Kolesar, S.,: Nacionalne i regionalne strukture organizacija za promidžbu turizma u Evropi, časopis Turizam br. 7-8/94. str.123.

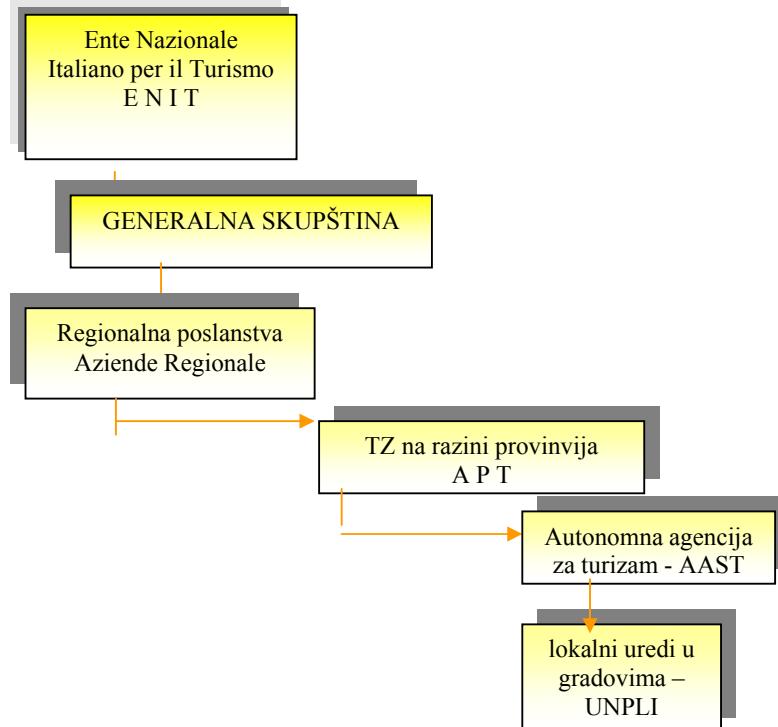
hotelska udruženja, turooperatori, udruga povijesnih gradova, ministarstva rada, financija i sl. Konzulativni odbor od 26 članova objedinjuje razne predstavnike regionalnih vlasti. Posebno su formirani Komiteti za marketing i za specijalizirane radne skupine. Nacionalni ured za turizam ima urede u inozemstvu, a najveći dio sredstava namjenski se troši na promidžbu.

Internu promidžbu na razini regije vrše regionalne udruge (Fremdenverkehrsverband), koje se financiraju dijelom iz članarina svojih članova (uključujući općinske turističke uredi, hotele, agencije i dr.), a jednim dijelom i one subvencioniraju Nacionalnu udrugu za turizam.

2.7.4. Sustav turističkog organiziranja u Italiji

Institucija zadužena za turizam u Italiji je “E N i T” (Ente Nazionale Italiano per il Turismo) i ima sjedište u Rimu. Na čelu ENIT-a nalazi se predsjednik koji je ujedno i predsjednik Generalne Skupštine koja se sastaje dva puta godišnje i broji 52 člana.

Slika br.12. Talijanski nacionalni ured za turizam



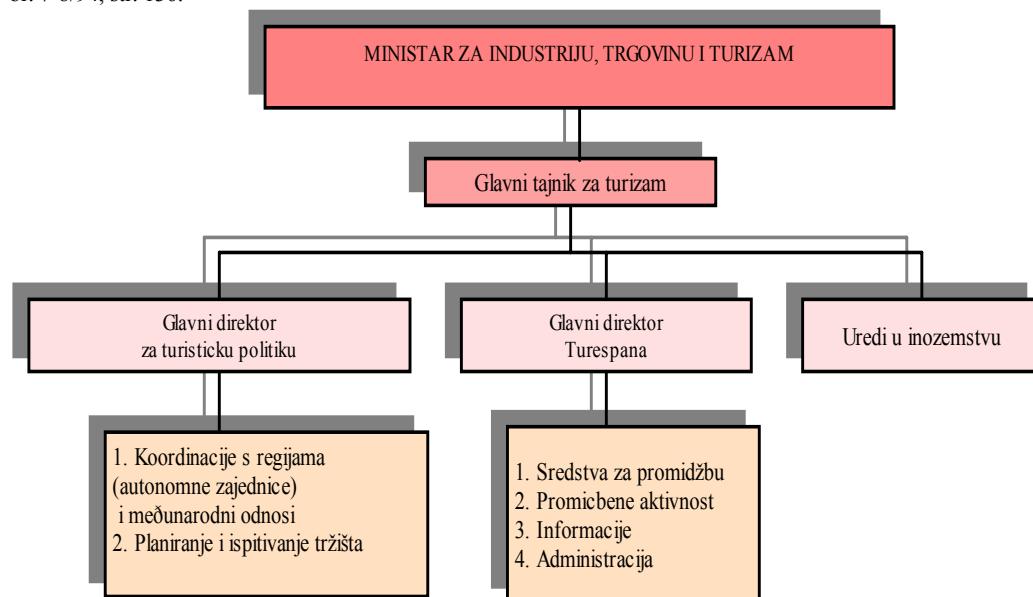
Izvor: Obrada autora

Nacionalna organizacija bavi se najprije promidžbenim aktivnostima u zemlji i u inozemstvu, te informiranjem i međunarodnim odnosima. Devedesetih godina započinje sa prestrukturiranjem ENIT-a, prvenstveno radi pojednostavljenja rada i operacionallijeg donošenja odluka. Tako svaka regija u Italiji ima svoja regionalna poslanstva (Aziende Regionale) kojih ima 20, a ona se opet dijele na 90 provincija, kojima odgovara 90 turističkih zajednica na razini provincija (Azienda Promozione Turistica – APT). Na lokalnom nivou , 400 velikih gradova ili centara posjeduju svoj AAST (Autonomna agencija za odmor i turizam). Uz to postoje i brojni lokalni uredi “pro loco” grupirani u Nacionalnu uniju (UNPLI).

2.7.5. Sustav turističkih organizacija u Španjolskoj

Slika br. 13. Španjolski nacionalni ured za turizam

Izvor: Hollier, R.; Les structures nationales es regionales des ogranismes officiels de tourisme en Europe, Turizam br. 7-8/94, str. 136.



Španjolska je zemlja koja ima važnu ulogu u međunarodnom turizmu. To je zemlja koja se održava na drugom mjestu po broju dolazaka i potrošnji turista u svijetu. Značajna je destinacija za sva godišnja doba, zbog svoje velike raznolikosti svoga kulturnoga i prirodnog nasljedja ³⁶. Španjolska, iako izrazito turistička receptivna zemlja nema zasebno Ministarstvo za turizam, već je ono u sklopu Ministarstva za industriju, trgovinu i turizam, a u čijem je sastavu Generalni sekretarijat za turizam izravno

³⁶ Kozak, M: Prikaz turističkog razvitka Maloorce; School of Tourism and Hotel Management, Mugla University, Turska, Turizam br.1/2002. str. 65

zadužen za koordinaciju turističke politike i promocije u zemlji i u inozemstvu.

Generalnog sekretara za turizam imenuje Vlada na prijedlog ministra. Nacionalna organizacija za promociju je "Turespaña", sa sjedištem u Madridu. Turespaña predstavlja "Administrativnu službu za komercijalnu namjenu", sa glavnim zadatkom izrade plana marketinga za Španjolsku, te realizaciju zajedničkih ulaganja s regijama ili autonomnim zajednicama. Pored organa odgovoran za promidžbu, u Španjolskoj postoje još i 17 "Autonomnih zajednica" od kojih svaka obuhvaća jednu ili nekoliko od 50 tradicionalnih provincija. Svaka od tih zajednica ima svoju vladu i administraciju sa samofinanciranjem, uključujući razne oblike direkcija za turizam (vijeća).

Financiranje na tri razine (Generalni sekretarijat za turizam, Autonomne zajednice i Provincije) se temelji na društvenim sredstvima. Na općinskoj razini, financiranje je mješovito pa sadrži sredstva države iz proračuna "Autonomne zajednice" i sredstva iz općinskog poreza.

2.8. Sličnosti i različitosti turističkog organiziranja u Europi

Turističke organizacije imaju veliko značenje u svim zemljama gdje turizam doprinosi nacionalnom dohotku i gospodarskom razvitu. Činjenica je da turizam iz godine u godinu dobiva sve veće značenje u razvoju gospodarstva mnogih europskih zemalja, pa takav dinamičan turistički razvoj neminovno zahtjeva i stvaranje organizacija, tijela, službi (javnih, privatnih, državnih), koji će voditi opsežniju brigu i nadzor nad svim oblicima turističke djelatnosti. Općenito se može naglasiti da regionalni ustroj turističkih organizacija u turističkim zemljama Austrije, Italije, Njemačke, Švicarske i Španjolske neovisno što postoje kontradiktornosti i različite organizacijske koncepcije, ima značajnih sličnosti, kao i pokušaja međusobnog usklađivanja.

Ono što je karakteristično za većinu turističkih zemalja je dakle regionalizacija i stvaranje analognih struktura na nacionalnoj, regionalnoj i lokalnoj razini. Dok su te tri razine prisutne u Austriji, Njemačkoj, Italiji i Španjolskoj, Švicarska je uvela četiri razine i to nacionalnom, regionalnom, razini okruga i lokalnoj razini .

Uočeno je sve veće smanjenje udjela države dok se povećava udio regionalnih struktura. Uloga države i dalje ostaje značajna kao koordinator aktivnosti od općeg interesa za turistički razvoj zemlje.

Većina zemalja odvaja aktivnosti unapređenja turističke djelatnosti od vođenja turističke politike. Tako npr. Njemačka ima dvije razine Nacionalnu upravu za turizam koji vodi brigu o promidžbi zemlje. Nasuprot njoj Španjolska kao izrazito receptivna zemlja nema Ministarstvo turizma, već te zadatke obavlja Ministarstvo za industriju, trgovinu i turizam, na čelu sa Generalnim sekretarijatom koji jedinstveno koordinira i turističku politiku zemlje i promidžbu u inozemstvu. Uočeno je da Austrija i Švicarska imaju u strukturi turističkog organiziranja najviše sličnosti, jer se Nacionalni ured za turizam kao dio mješovitog Ministarstva trgovine i industrije brine za turističku politiku koju prate regionalni uredi.

Austrija i Švicarska imaju sličnosti u dijelu financiranja, jer se financiraju jednim dijelom iz regionalne "boravišne pristojbe", a jednim dijelom dijelom i putem statutarnog partnerstva. Dakle u financiranju sudjeluju Savezno Ministarstvo trgovine i industrije, Organ za turizam austrijskih pokrajina i Gospodarska Komora, a u Švicarskoj Vlada, Konfederacije, Udruga hotelijera, Organizacija za cestovni promet, željeznica, pošta, zrakoplovne kompanije, a nisu zanemarene ni dobrovoljni prilozi privatnih i državnih organizacija.

Italija je u procesu racionalizacije nadležnog Ministarstva turizma izvršila preraspodjelu tog proračuna u korist regija (20 Azienda Regionale). Španjolska Turespana ima originalan status "Administrativne službe za komercijalnu namjenu", pa se financirana od strane države, i od doprinosa regionalnih organa i profesionalnih subjekata, a slično je i u Njemačkoj gdje financiranje osigurava u principu država i članovi Udruge (njih 16, uključujući kompanije za zračni promet, aerodrome, željeznice, hotelska udruženja, turooperatori i sl.)

Uspoređujući svaku od tih zemalja posebno, vidljivo je da je hrvatski model turističkih organizacija (TZ) baziran najviše na iskustvu Austrije. Ona je u pojedinim segmentima i apliciran kao model. Značajke turističkog organiziranja u Hrvatskoj su da djeluju dvije zasebne strukture i to:

- a) Ministarstvo turizma kao državna službena organizacija odgovorna za promidžbu hrvatskog turizma i
- b) Hrvatska turistička zajednica kao operativna institucija za potrebe promocije hrvatskog turističkog proizvoda u zemlji i u inozemstvu.

Turistička politika provodi se na tri razine (nacionalnoj, regionalnoj i lokalnoj), a integrira se zajedničkom politikom i ciljevima. Način financiranja je osiguran propisima, a najveći dio sredstava (preko 60%)

ostaje lokalnoj turističkoj organizaciji odnosno regiji za infrastrukturni razvoj i za promociju destinacije. Boravišna pristojba je određena Zakonom i odlukama Vlade Republike Hrvatske. Učešće ostalih turističkih subjekata u financiranju turističkih organizacija, regulirano je obveznim doprinosom u obliku članarine, koja obvezuje sve članove uključene u rad turističke organizacije na području regije i destinacije. Turističke organizacije imaju karakteristike neprofitne organizacije iako mogu organizirati i određene profitne aktivnosti.

U usporedbi sa austrijskim modelom koncepcija organiziranja turističkih organizacija u Hrvatskoj je slična, a razlika se može uočiti u činjenici da se u Hrvatskoj financiranje temelji na zakonskim odredbama (turistička članarina i pristojba) dok je u Austriji značajnija zastupljenost interesno financiranje zainteresiranih hotelijera i drugih sudionika u turističkoj ponudi.

2.9. Menadžment informacijski sustav turističke zajednice destinacije

Informacijski sustav je organizirani i međusobno povezan sustav ljudi, strojeva i procedura, programiran za stvaranje procesuiranog tijeka odgovarajućih informacija, prikupljenih iz unutarnjeg i vanjskog okruženja poslovnog sustava, za njihovu uporabu kao baze za donošenje poslovnih odluka.³⁷ Informacije iz informacijskog sustava podloga su menadžmentu za donošenje poslovnih odluka i najvažniji su menadžerski resurs. Za uspješni informacijski sustav važno je informatičko praćenje poslovnih transakcija kao prepostavka za osiguranje informacija potrebnih menadžmentu u odgovarajućem vremenu i formatu.

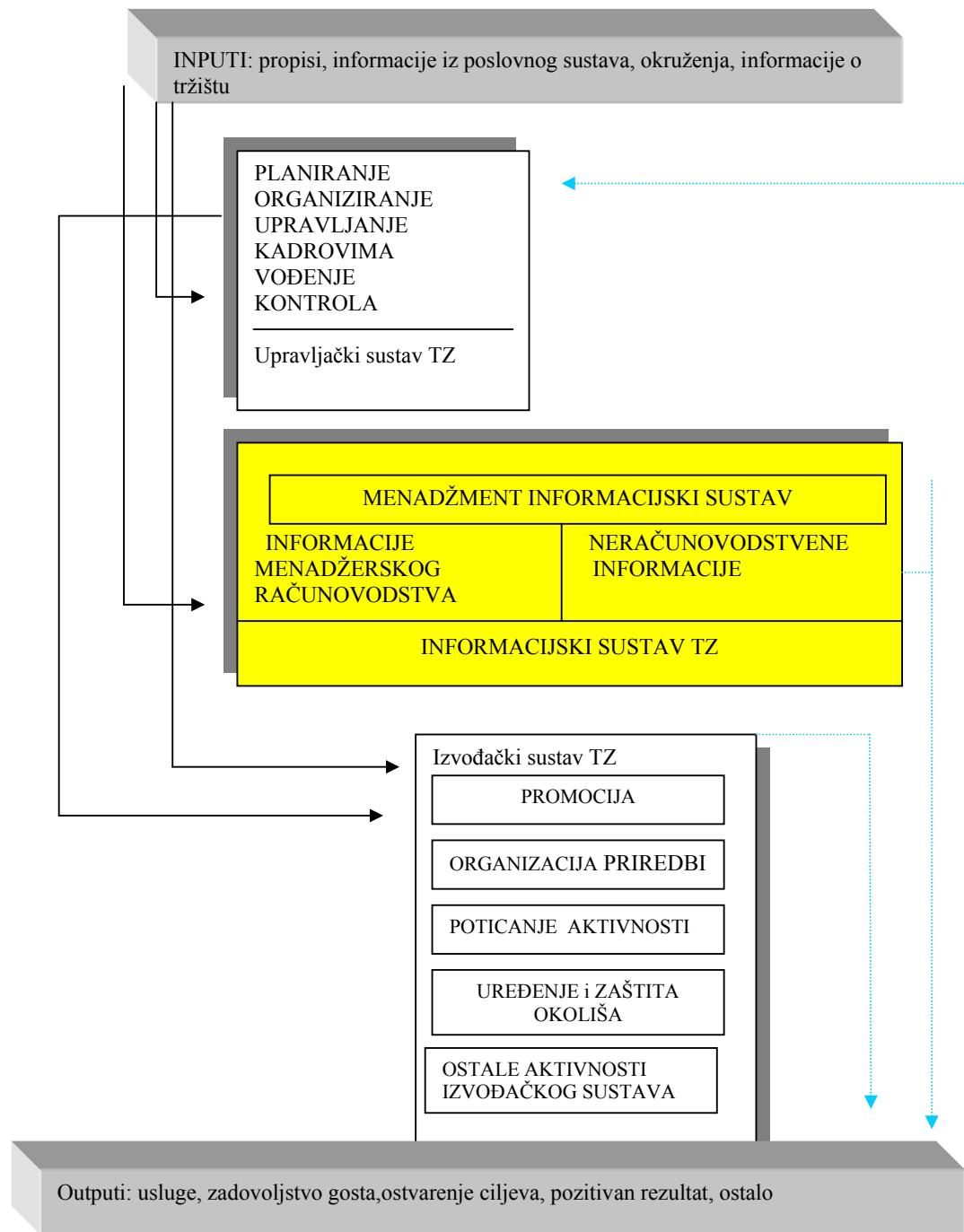
Menadžmentu TZ kao korisniku potrebne su kvalitetne i pravovremene informacije. Polazišna osnovica u kreiranju menadžment informacijskog sustava TZ je upoznavanje stvarnih karakteristika njenog "izvođačkog sustava". To su elementi iz sadržaja i utjecajne veličine iz okruženja koji utječu na oblikovanje informacijskog sustava. Funtcioniranje TZ oblikuju njene temeljne funkcije čije se upravljanje temelji na informacijama o očekivanim stanjima i rezultatima, odnosu prihoda i izdataka povezanih s njenim temeljnim aktivnostima.

Funkcija upravljanja u TZ se odnosi na postavljanje ciljeva, planiranja i organiziranja, vođenje i kontrolu, koje se ostvaruju kroz procese donošenja odluka. Upravljačke informacije kod TZ se koriste u

³⁷ Cerović, Z.: Hotelski menadžment., Fakultet za turistički i hotelski menadžment Opatija, Opatija, 2003. str. 787

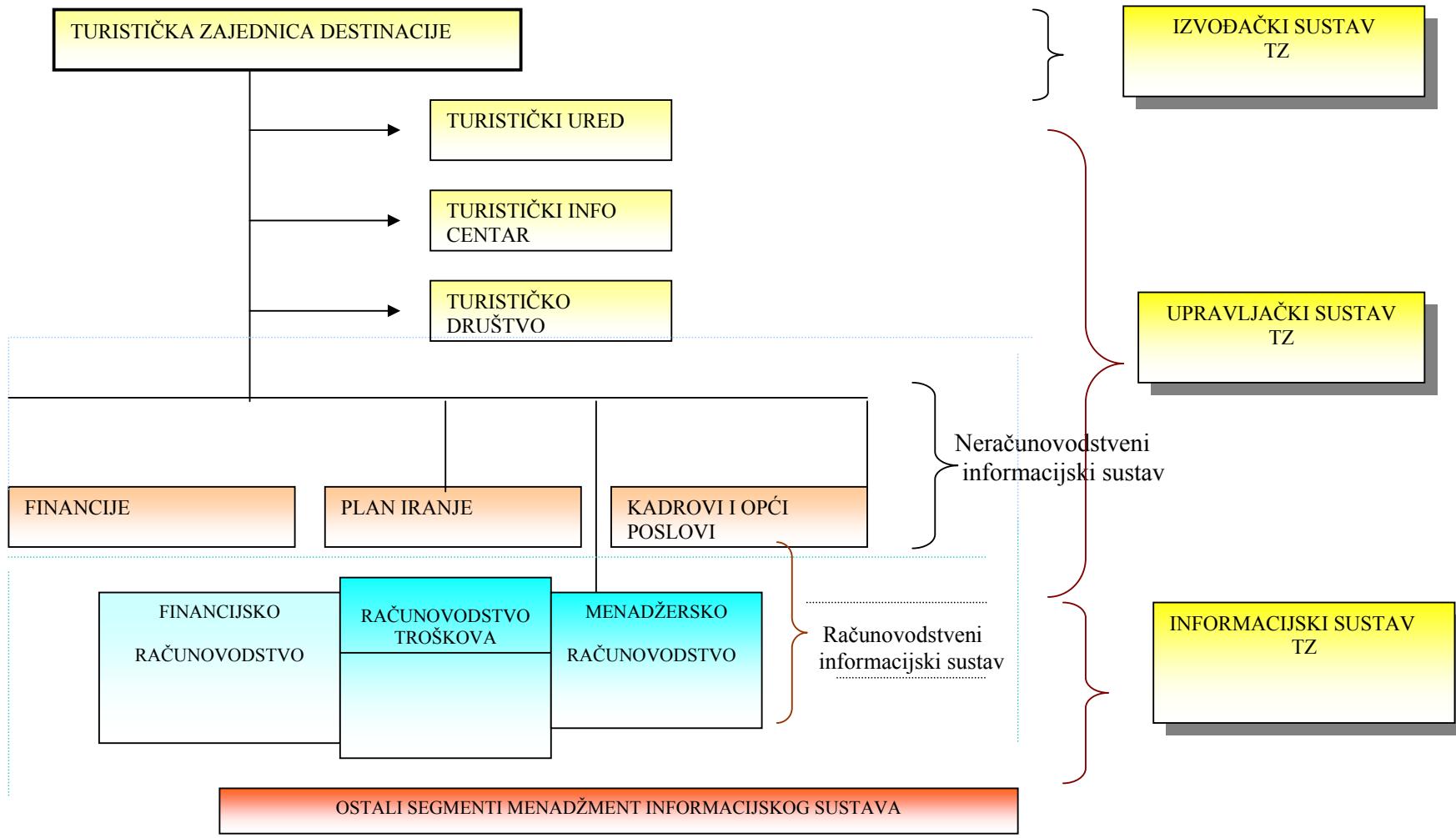
određivanju općih ciljeva, u ocjenjivanju uspjeha TZ u cjelini ili pojedinaca.

Slika br.14. Mjesto i uloga menadžment informacijskog sustava u turističke zajednice destinacije



Izvor: Prilagođeno prema: Peršić, M., Ilić, S.: Hotelijerstvo Hrvatske u međunarodnom informacijskom prostoru , zbornik radova, Dubrovnik, 1996

Slika br.15. Izvođački, upravljački i informacijski sustav turističke zajednice destinacije



Izvor: Prijedlog autora

Upravljačke informacije menadžerskog računovodstva su finansijske prirode i povezane su sa odlukama, međutim upravljačka računovodstvena informacija često uključuje i ocjene ne računovodstvenih informacija, kao što su npr. stanja na emitivnim tržištima, mogući efekti različitih akcija na okolinu, imidž destinacije i sl. U TZ kao poslovnom sustavu upravljačke informacije su relevantne za potrebno znanje koje menadžmentu omogućuje usmjeravanje prema određenim zadacima i cilju kojeg žele ostvariti. Njihovo prikupljanje, razvrstavanje, odabiranje i obradu treba sadržajno i vremenski prilagoditi specifičnim uvjetima djelatnosti TZ.

Dosadašnja istraživanja u sustavu TZ pokazala su da sustav nije cjelovit, te da do sada nije sistematičnije ocjenjivan s polazišta uvažavanja specifičnosti djelatnosti TZ i zahtjeva koje u tom pogledu postavljaju propisi o neprofitnim organizacijama. Naime TZ kao proračunska organizacija je pravna osoba čiji cilj poslovanja nije usmjeren u stvaranje profita, niti se formira izravno iz proračuna, ali ima osigurane redovite vlastite izvore prihoda (boravišna pristojba, članarina, pomoći, potpore i sl.). Upravo na tim polazištima treba graditi sustav informacija za poslovno odlučivanje menadžmenta TZ destinacije, na polazištima odnosa prikazanog na slici br. 15. Svaku TZ obilježavaju određene jake i slabe strane, mogućnosti i prijetnje prisutne u njenom poslovanju kako slijedi:

a) JAKE STRANE

- ima sve preduvjete da se profesionalno bavi promicanjem turizma
- ima zakonski propisane izvore financiranja
- ima mogućnost djelovanja na unapređenje sadržaja kvalitetnijeg boravka turista i ponudi turističkog proizvoda destinacije,
- djeluje u pravcu očuvanja i unapređenja turističkog proizvoda i na zaštititi okoliša na teritoriju na kojem TZ djeluje,
- svojim programima utječe na razvoj turističke politike mjesta.

b) SLABE STRANE

- prisutne su poteškoće u naplati izvornih prihoda
- nedovoljno su jasno postavljeni odnosi s državnim institucijama, odnosi s lokalnom upravom i samoupravom nisu jasno definirani niti su razgraničene nadležnosti,
- zbog sezonskih oscilacija dinamika i opseg priljeva, najčešće nije usklađena s dinamikom i potrebama odljeva finansijskih sredstava,
- prisutne su poteškoće u registriranju obveznika uplate temeljnih prihoda kao i u njihovoj stvarnoj naplati ,

- relativno skroman profesionalan aparat često nije u mogućnosti udovoljiti svim zahtjevima,
- rascjepkanost programa dovodi do prevelikog odljeva sredstava malim korisnicima u sustavu i okruženju, koji ne mogu dati obilježje prepoznatljivosti ponude.

c) MOGUĆNOSTI

- izmjenom propisa i boljom koordinacijom biti će moguće osigurati preduvjete za povećanje opsega naplate i učinkovitiju kontrolu izvornih prihoda,
- postoje realne prepostavke za standardizaciju u sustav izvješćivanja o naturalnim vrijednosno izraženim podacima, kao i u usklađivanju sa standardima izvješćivanja u svjetskoj hotelskoj industriji i turizmu,
- unaprijediti sustav kontrole posebno u području racionalnosti trošenja izdvojenog dijela izvornih prihoda, koji upućuju lokalnoj upravi (Grad i Općina), a ima za cilj razvoj turističkog mesta,
- pojačati aktivnosti na uključivanje u zajedničke programe s ostalim TZ za koje se očekuju poticaji na višim hijerarhijskim razinama u sustavu TZ.

d) PRIJETNJE

- zakonski propisi i drugi provedbeni akti nemaju ugrađen dovoljan efikasan sustav, koji bi osigurao učinkovitu naplatu izvornih prihoda,
- određenim TZ prijeti ukidanje, zbog neadekvatno riješenog sustava financiranja (npr. otočne TZ),
- najčešće nedostaje strategija razvoja turizma na razini turističke destinacije , što se često javlja kao posljedica neriješenog statusa turizma u gospodarskom sustavu Hrvatske,
- zbog nedovoljno jasnog poslovnog razgraničenja s lokalnom samoupravom, sustav TZ je često opterećen i komunalnim problemima,
- promocija destinacije kao jedne od najvažnijih zadaća TZ se najčešće stavlja u drugi plan , a financije i ljudski potencijali se nepotrebno usmjeravaju na rješavanje tekućih i manje značajnih zadataka,
- zbog nejasnog definiranja nadležnosti i djelokrug rada TZ , ona često preuzima ulogu agencije, pa se komercijalni poslovi stavljaju ispred opće- društvenih,
- zadaci koji se često postavljaju pred zaposlene, često nisu primjereni broju i stvarnim mogućnostima zaposlenih.

U oblikovanju informacijskog sustava TZ treba naglasak staviti na komparativne prednosti i otklanjanje uskih grla, što znači da se uz pripremu informacija za tekuće poslovno odlučivanje za donošenje cilju usmjerjenih odluka potrebno je njihovo preusmjeravanje na sva područja.

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 TZ
- 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 tijelo- skupština TZ.

U sustavu TZ destinacije nužno je osigurati i relevantne informacije za potrebe TZ županije, a posebno za Hrvatsku turističku zajednicu koja ima zadatak da temeljem čl. 60. "Zakona o TZ i promicanju hrvatskog turizma" provodi nadzor nad radom cijelog sustava TZ. Informacije menadžment informacijskog sustava korisne su i za velik broj povremenih korisnika kao što su inspekcijske službe, državni inspektorat, porezna uprava, statistika, policija i dr.

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, nadzorni odbor, komisije i sl.). Poseban se nadzor provodi na aktivnostima i rezultatima Ureda TZ (direktor, zaposleni, ugovori o radu i sl.) , a s ciljem da troškovi Ureda ostanu u zakonskom okviru od 20%.

Kontrolira se izvršenje i troškovi programa, na način da se uspoređuju s planom i budžetom čiji sadržaj, transparentnost i kvaliteta izrade trebaju biti podlogom za ocjenu realnosti nastalih izdataka, uz ostvarenje prethodne godine. U tom pogledu posebna je odgovornost na zakonskom predstavniku TZ, a to je najčešće direktor ureda TZ, pred kojeg se

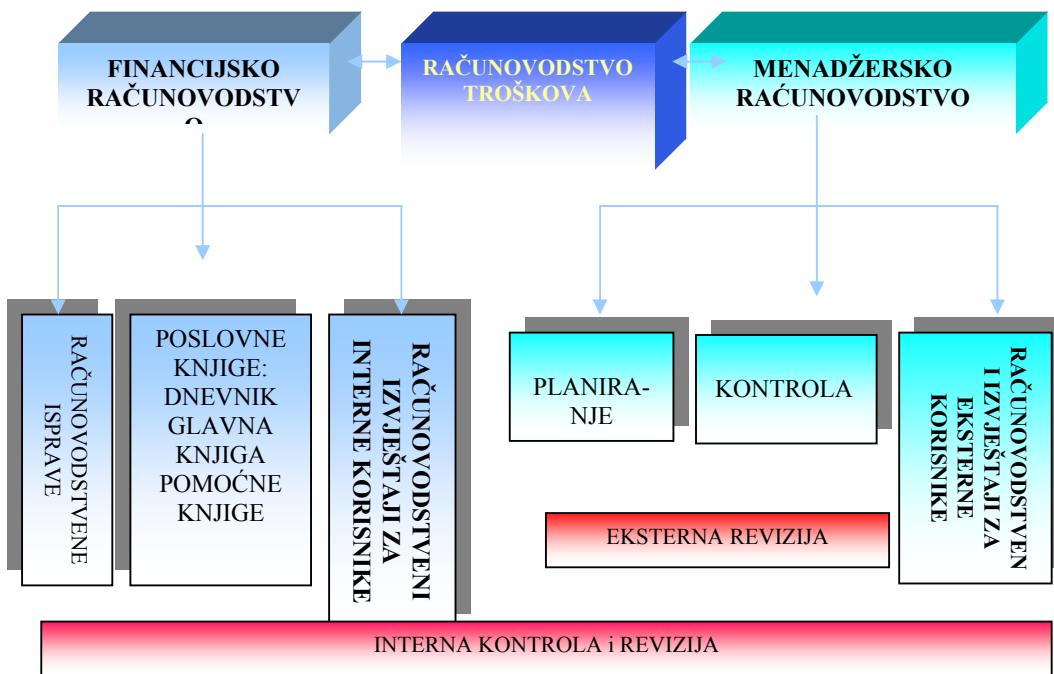
postavlja zadatak da koncepcijski postavi, koordinira i unapređuje menadžment informacijski sustav. Posebne zadaće postavljaju se pred ured TZ, da osigura pripremu računovodstvenih informacija i to:

- ◆ 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 finansijske 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 finansijskog i materijalnog poslovanja i poduzima odgovarajuće mјere radi zakonite uporabe sredstava neprofitne organizacije.

3. RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE POSLOVANJA TURISTIČKE ZAJEDNICE

Računovodstvo predstavlja najvažniji i najvjerojatniji kvantitativni sustav informacija, prisutan u svim organizacijama, a neophodan u procesu poslovnog odlučivanja. Računovodstvo u osnovi prati i proučava "sirove podatke" te ih sistematizira u informacije koji će se koristiti u procesu odlučivanja. Jednostavno se definira kao "jezik biznisa"³⁸, ili kao vještina bilježenja, razvrstavanja, skraćenog prikazivanja i interpretiranja u novčanom obliku izraženih poslovnih događaja koji su bar djelomično financijske naravi i interpretiranje iz njih proizašlih rezultata".³⁹ Struktura računovodstva u TZ mora imati opća polazišta u općoj strukturi prilagođenoj na polazištima odnosno prikazanih na slici br. 16.

Slika br. 16. Funkcionalna struktura računovodstva



Izvor: Prijedlog autora

Svrha financijskog računovodstva je pribavljanje korisnih informacija za menadžment o financijskom položaju i poslovnim rezultatima TZ. Ono priprema informacije po općeprihvaćenim računovodstvenim načelima, prema računovodstvenim standardima i propisima koji važe za TZ. Financijski izvještaji se prezentiraju po općeprihvaćenim

³⁸ Charles,T., Horngren, Walter T., Harrison, Jr. Accounting Prentice Hall, 1989, str.1.

³⁹ Prema Habek, M.,; Sustav i ustrojstvo izvješčivanja menadžera iz računovodstvenih i drugih izvora podataka., RRIIF, Zagreb,1995. Str. 10.

računovodstvenim načelima MRS-a. Izvještaji se prezentiraju na kraju poslovne godine, tromjesečno ili mjesečno. Izvještaji pokrivaju tekuće razdoblje poslovanja TZ. Korisnici informacija iz finansijskog računovodstva su vanjski korisnici (Skupština TZ, porezna tijela, banke i ostala javnost), ali ih koristi i menadžment TZ (Turističko vijeće, nadzorna tijela, direktor ureda i drugi).

Za donošenje menadžerskih odluka potrebno je imati i informacije koje će menadžer koristiti u planiranju i kontroli poslovnih aktivnosti, a informacije takve vrste dati će menadžersko računovodstvo. Prezentirani izvještaji iz menadžerskog računovodstva pokrivaju bilo koje razdoblje u tijeku poslovne godine, a njihovi korisnici su menadžment TZ, više od vanjskih korisnika.

Menadžersko računovodstvo je usmjereni na prikupljanje podataka iz "internih i eksternih izvora, analize, obradu i interpretiranje i komuniciranje rezultirajućim informacijama unutar sustava tako da menadžment može uspješnije planirati, donositi odluke i nadzirati operacije.⁴⁰ Ako se uzme da je troškovno računovodstvo podsustav menadžerskog računovodstva tada se temeljne razlike između finansijskog i menadžerskog računovodstva mogu sagledati iz sh. br. 1.

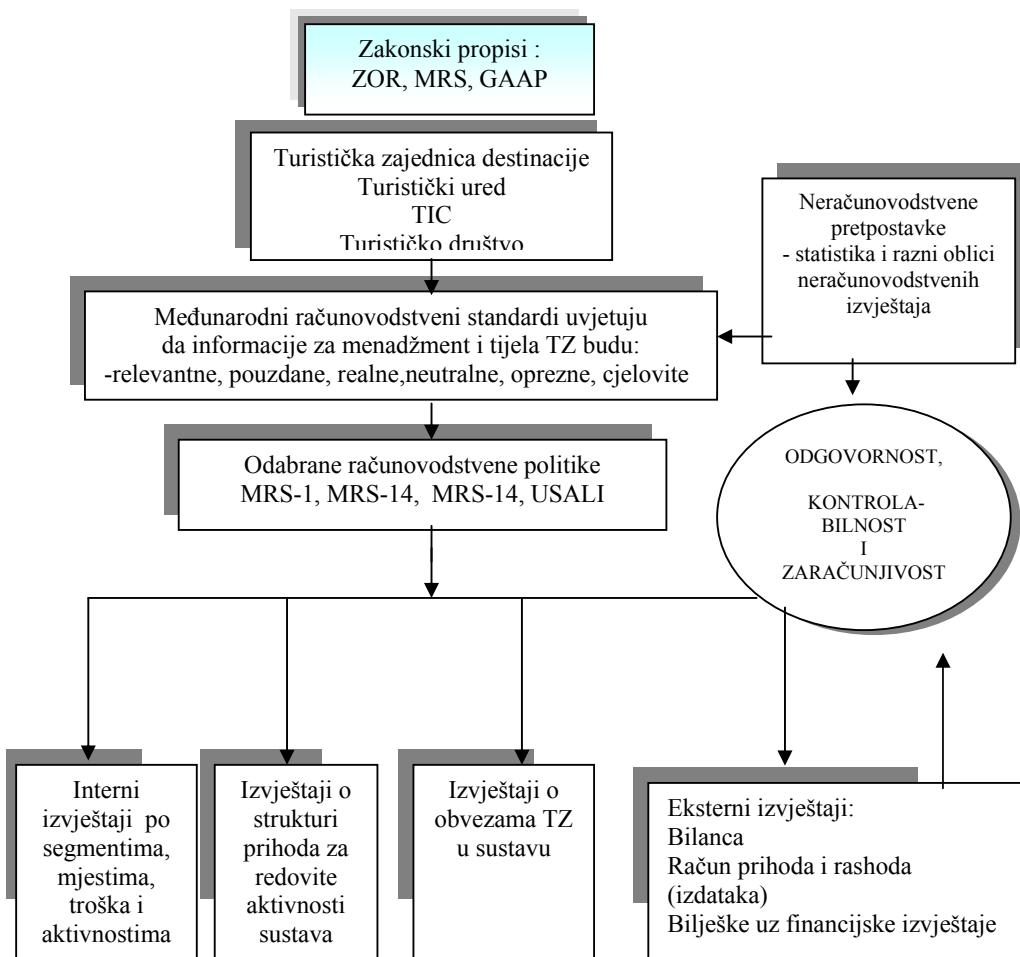
Shema br.1. Temeljne razlike između finansijskog i menadžerskog računovodstva

FINANCIJSKO RAČUNOVODSTVO	MENADŽERSKO RAČUNOVODSTVO
➤ <i>obvezno po zakonu</i>	➤ <i>nije obvezno</i>
➤ <i>formalizirano</i>	➤ <i>neformalizirano</i>
➤ <i>eksterni obračun</i> <ul style="list-style-type: none"> - izdataka - prihoda - globalnog rezultata 	➤ <i>interni obračun</i> <ul style="list-style-type: none"> - troškova poslovanja - prihoda - rezultata po segmentima
CILJ OBRAĆUNA	CILJ OBRAĆUNA
➤ <i>obračun globalnog rezultata</i>	➤ <i>obračun internih parcijalnih rezultata po segmentima</i>
➤ <i>usmjeren eksternim korisnicima prema MRS-1</i>	➤ <i>usmjeren menadžmentu kao interni korisnik (MRS-14 i 34)</i>

Izvor: Prilagođeno prema Belak, V.;: Menadžersko računovodstvo, Zagreb, 1995., str. 9,

⁴⁰ Belak, V.;: Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb, 1995.str. 8.

Slika br. 17. Računovodstveni informacijski sustav turističke zajednice



Izvor: Obrada autora prema Spremić, I.: Računovodstveni politike, u knjizi "Računovodstvo društva kapitala", Progres, 1993. str. 14

Menadžersko računovodstvo se mora nadovezati na dobro ustrojeno finansijsko računovodstvo, a s ciljem da se osiguraju vrijednosno izražene informacije o specifičnostima poslovanja TZ. Računovodstvo troškova u užem smislu, a menadžersko računovodstvo u širem smislu podrazumijeva "prikupljanje, klasifikaciju i obradu prikazivanja informacija koje menadžerima pomažu u ispunjavanju ustrojstvenih ciljeva.⁴¹

Informatizacija je u suvremenim uvjetima prepostavka za dobro funkciranje računovodstvenog informatičkog sustava. Treba osigurati prikupljanje podataka, obradu i čuvanje podataka, te kreiranje informacija i njihovo dostavljanje korisnicima. Računovodstveni informacijski sustav mora biti tako ustrojen da je dovoljno da samo

⁴¹ Belak, V.,: Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb, 1995. str. 6.

jednom uđe u sustav, ali da se zatim višestruko koristi. Uz višestruke prednosti za funkcioniranje sustava informatika za računovodstvo znači i osiguranje pravodobnih i pouzdanih informacija i brži protok podataka . Izrada računovodstvenog softvera se stoga ne smije prepuštati isključivo informatičarima, već u njegovu kreiranju treba aktivno sudjelovati menadžment TZ, koji treba osigurati “informacije koje će omogućiti alternative odlučivanja i odabir iz tih alternativa optimalne odluke za primjenu”⁴².

3.1. Okvir računovodstva neprofitnih organizacija

Računovodstvo neprofitnih organizacija je poseban oblik računovodstva čiji je zadatak ustrojavanje poslovnih knjiga i obavljanje drugih računovodstvenih poslova, a prema propisima koji neprofitne organizacije obvezuje kako bi vlasnik sredstava (država, zakonom propisano tijelo koje upravlja sredstvima i drugi) dobivali povratne informacije o obavljanju zacrtane aktivnosti i trošenju dodijeljenih sredstava, te provodio nadzor nad ukupnim djelovanjem svake neprofitne organizacije.⁴³ Zakonski propisi kojima se regulira računovodstvo neprofitnih organizacija su:

1. Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija ⁴⁴,
2. Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija ⁴⁵.

Navedeni akti su osnovica računovodstvenog praćenja neprofitnih organizacija kojima se uređuje definiranje obveznika primjene propisa, način prikupljanja i obrade podataka, te vrste i sadržaj knjigovodstvenih isprava, poslovne knjige, metodološka podloga izrade računskog plana, postavljanje računovodstvenih politika, načina procjenjivanja bilančnih pozicija i priznavanje prihoda i rashoda.

Pravilnik o knjigovodstvu neprofitnih organizacija pobliže definira metodološku osnovicu primjene Uredbe o ustrojstvu računovodstva neprofitnih organizacija, a njegov sadržaj čine:⁴⁶

1. Opće prihvaćena računovodstvena načela,

⁴² Habek,M.,: Sustav i ustrojstvo izvješćivanja menadžera i informatizacija trgovackog društva, RRIF, Zagreb,1995. str.5

⁴³ Vašiček, V., Vašiček, D., Sirovica,K.,: Računovodstvo neprofitnih organizacija, II izmijenjeno i dopunjeno izdanje, RRIF, Zagreb, 2000., str.16

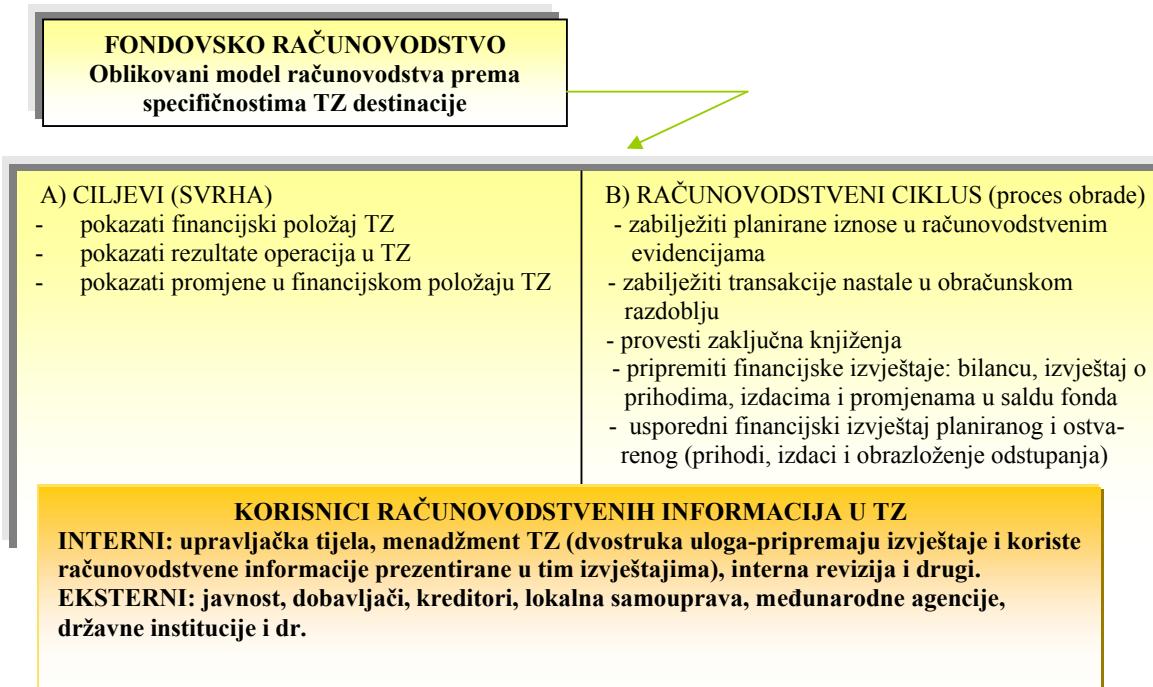
⁴⁴ Narodne Novine br. 112/93, primjenjuje se od 01. siječnja 1994.g.

⁴⁵ Narodne Novine br. 20/94, 40/94

⁴⁶ Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, Narodne Novine br.20/94,40/94.: Članak 2.

2. Poslovne knjige i knjigovodstvene isprave,
3. Ustrojstvo knjigovodstva,
4. Prava i odgovornosti ovlaštenih osoba,
5. Popis imovine i obveza,
6. Revalorizaciju i prepravljanje finansijskog izvještaja,
7. Računski plan,
8. Fondovsko računovodstvo i
9. Stope ispravka vrijednosti.

Slika br.18. Obilježja računovodstva turističke zajednice



Izvor: Prilagođeno prema Michael, H., Granof: Government and Not-Profit Accounting, Concepts and Practices, John Wiley&Sons, New York, Chichester, Weinheim, Brisbane, Singapore, Toronto, 1998., str.12-17

TZ kao neprofitne organizacije primjenjuju fondovsko računovodstvo. Fondovsko računovodstvo uređeno je Pravilnikom o knjigovodstvu i računskom planu za neprofitne organizacije i ono je za TZ i obvezatno. Njegova specifična obilježja koja ga zasigurno razlikuju od svakog drugog računovodstvenog sustava, je oblik računovodstvenog izražavanja putem "fonda" kao posebne računovodstvene cjeline. Fond naime omogućuje da se posebno za svaki dio djelatnosti i u ukupnosti prati i iskazuje cjelokupno poslovanje TZ kao cjeline. Sukladno članku 37. Pravilnika Fond je definiran kao "računovodstvena jedinica za

evidentiranje imovine, obveza i preostalog salda fonda koji se utvrđuje na kraju obračunskog razdoblja".⁴⁷

U Hrvatskoj je definirano pet osnovnih fondova, koji nose oznaku slova fonda i njegov naziv kako slijedi:

- A. Fond redovite djelatnosti**
- B. Fond kapitalnih projekata**
- C. Fond zastupanja**
- D. Vlastiti fond**
- E. Ostali fondovi**

A- Fond redovite djelatnosti je skup računa glavne knjige u kojoj se evidentira imovina (sredstva), obveze, izvori financiranja, prihodi i izdaci iz područja osnovne djelatnosti radi koje je TZ kao neprofitna organizacija i osnovana. Fond A evidentira one poslovne promjene koje održavaju vezu TZ s osnivačem ili financijerom u TZ kao neprofitne organizacije. TZ destinacije većinom obavljaju samo onu djelatnost radi koje su osnovane i tada koriste ovaj fond. No mogu koristiti i druge fondove npr. fond kapitalnih projekata u trenutku kada budu nabavljele neku dugotrajnu imovinu, vlastiti fond za profitne djelatnosti i sl.

B- Fond kapitalnih projekata je poseban fond preko kojeg se evidentira samo proces nabave dugotrajne imovine.

Dugotrajna imovina je ona imovina ⁴⁸ čiji je vijek trajanja duži od jedne godine i pojedinačna vrijednost u trenutku nabave veća od 100 € (protuvrijednosti u kunama). Po završetku procesa nabavke ili izgradnje, imovina se prenosi u – Fond redovite djelatnosti ili u vlastiti fond. Dakle u procesu rada vodi se najčešće u fondu A dugotrajna imovina gdje vrši ispravak vrijednosti i obračun amortizacije. Njegova je funkcija formiranje nabavne vrijednosti dugotrajne imovine, te osiguranje informacija o ukupnim ulaganjima u novu dugotrajnu imovinu TZ kao organizacije u razdoblju investiranja.

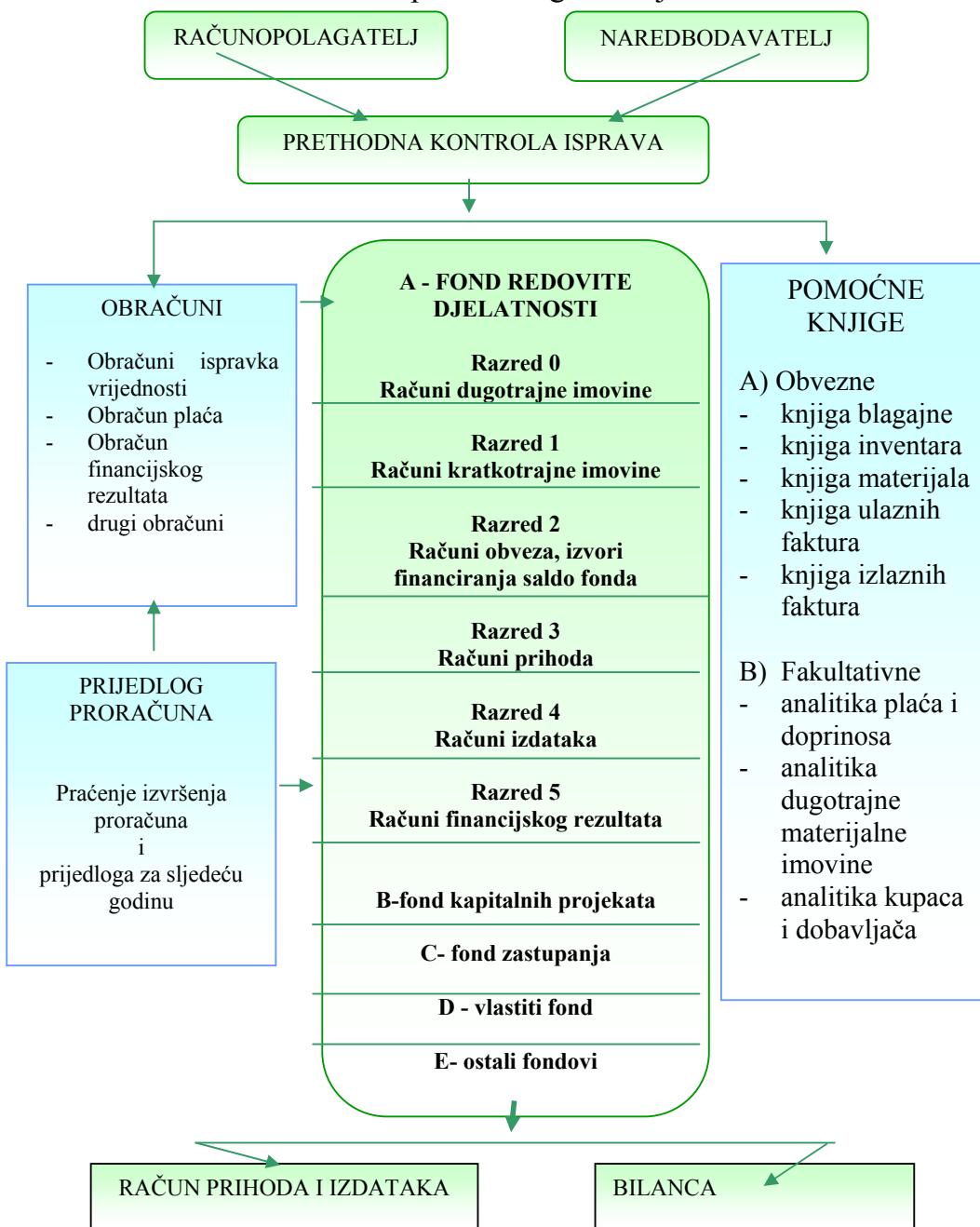
C- Fond zastupanja je predviđen kao posebna računovodstvena jedinica ili posebna glavna knjiga u okviru koje se evidentira imovina, kapital obveze, prihodi i izdaci u slučaju kad bi turistička zajednica kao neprofitna organizacija zastupala interes drugih pravnih ili fizičkih osoba (npr. iznajmljivača i sl.). Tako se može fond zastupanja ustrojiti kada Hrvatska turistička zajednica prikuplja sredstva za određenu

⁴⁷ Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija; Narodne novine br. 20/94, 40/94;

⁴⁸ Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, N.N. br.112/93, čl.34.

namjenu, te po toj osnovi formira "Fond zastupanja" sa zadatkom da prikupljena sredstva doznačuje TZ nižeg ranga (županija, gradova i općina), a ta sredstva se onda tretiraju kao *transferi i prihod od transfera*.

Slika br.19. Instrumenti i organizacija računovodstva turističke zajednice kao neprofitne organizacije

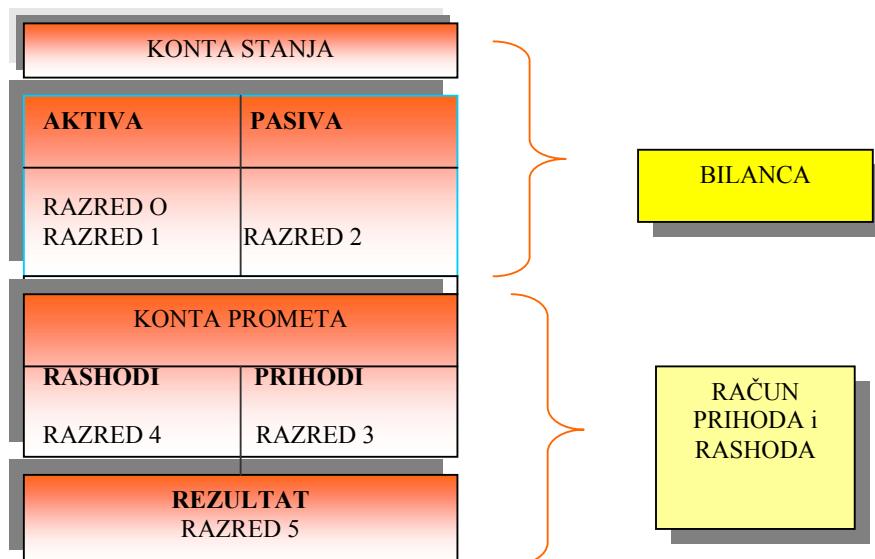


Izvor: Prilagođeno prema :Grupa autora: Računovodstvo neprofitnih organizacija, RRIF, Zagreb, 1997. str. 81

D- Vlastiti fond karakterizira razgraničenje vlasništva nad imovinom

a koji se prenosi na TZ kao neprofitnu organizaciju od one imovine koju TZ koristi za samostalno obavljanje djelatnosti (gospodarska djelatnost). Dakle, ako TZ kao neprofitna organizacija ima mogućnosti organiziranja neke vlastite aktivnosti (npr. izrada ili prodaja suvenira, tako se za nju otvara fond D). Razlika prihoda i rashoda ostvarene u fondu vlastite djelatnosti, oporezuje se kao svaki rezultat u poslovnim sustavima, koji vode računovodstvo prema Zakonu o računovodstvu. Dakle, za taj dio aktivnosti turistička zajednica kao neprofitna organizacija mora voditi računovodstvo za poduzetnike, utvrditi ostvareni rezultat, te obračunati, prikazati i platiti porez. **E-Ostali fondovi** vode se po istim načelima kao i prethodni fondovi, ali samo onda ako fond A-D nije dostatan za evidentiranje svake posebne aktivnosti. Najčešće se koriste kada neprofitna organizacija dobije sredstva za posebne namjene izvan redovite djelatnosti ili neki zadatak.

Slika br.20. Raspored konta u kontnom planu turističke zajednice



Izvor: Prilagođeno prema grupi autora: Računovodstvo neprofitnih organizacija, II izmijenjeno i nadopunjeno izdanje, HZRIFD; Zagreb, 2000., str.106.

Računovodstvo TZ temelji se na opće prihvaćenim računovodstvenim načelima “istinitosti, točnosti, pouzdanosti, dosljednosti, opreznosti, isticanju suštine iznad forme i pojedinačnom iskazivanju pozicija, a to su i načela prihvaćena u okviru MRS-a. Za vođenje evidencije treba poštivati pravila pri ustrojavanju kontnog plana propisanog Pravilnikom⁴⁹, temeljenom bilančnom načelu i kodnom sustavu. Zadani su obvezatni sintetički računi koji se raščlanjuju na analitičke i subanalitičke prema potrebama svake pojedine TZ.

⁴⁹ Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, N.N. br.112/93.

Kontni plan je tehnička osnovica vođenja poslovnih knjiga, posebice glavne knjige. Propisivanjem njegova sadržaja i rasporeda zadani su okviri minimalnog opsega podataka koje njegovom primjenom knjigovodstvo treba osiguravati. TZ vode fondovsko računovodstvo, pa su obvezne ispred broja konta staviti oznaku fonda na koji se taj konto odnosi. Bilančno načelo znači da je slijed pozicija u kontnom planu sastavljen prema njihovom položaju u bilanci i drugim izvještajima. U pravilu najprije se računskim planom razrađuju pozicije koje pripadaju aktivi, zatim pasivi, a onda pozicije prihoda i rashoda, koji se u fondovskom računovodstvu izjednačuju s primicima i izdacima. Na kraju dolaze računi kojima se iskazuje finansijski rezultat⁵⁰.

1.2. Finansijsko računovodstvo turističke zajednice

Računovodstveni informacijski sustav TZ destinacije temelji se na polazištima finansijskog računovodstva. To podrazumijeva pripremu i pružanje informacija o poslovnom procesu, te obradu i upotrebu podataka koji prikazuju stvarne poslovne događaje. Usmjereno je na osiguranje osnovnih podataka potrebnih za sastavljanje propisanih temeljnih finansijskih izvještaja za potrebe vanjskih korisnika. Ono je i podloga za utvrđivanje obveza koje propisuje država, pa je stoga sadržaj finansijskog računovodstva formaliziran zakonom. Finansijsko računovodstvo obuhvaća odgovarajući dio svih računovodstvenih funkcija i predstavlja jednu sustavnu cjelinu knjigovodstva, računovodstvenog planiranja, računovodstvenog nadzora, računovodstvene analize.

Ono obuhvaća poslovne procese i stanja, globalno za TZ kao cjelinu. Finansijsko računovodstvo se organizira na polazištima temeljnih računovodstvenih pretpostavki, a to su:⁵¹

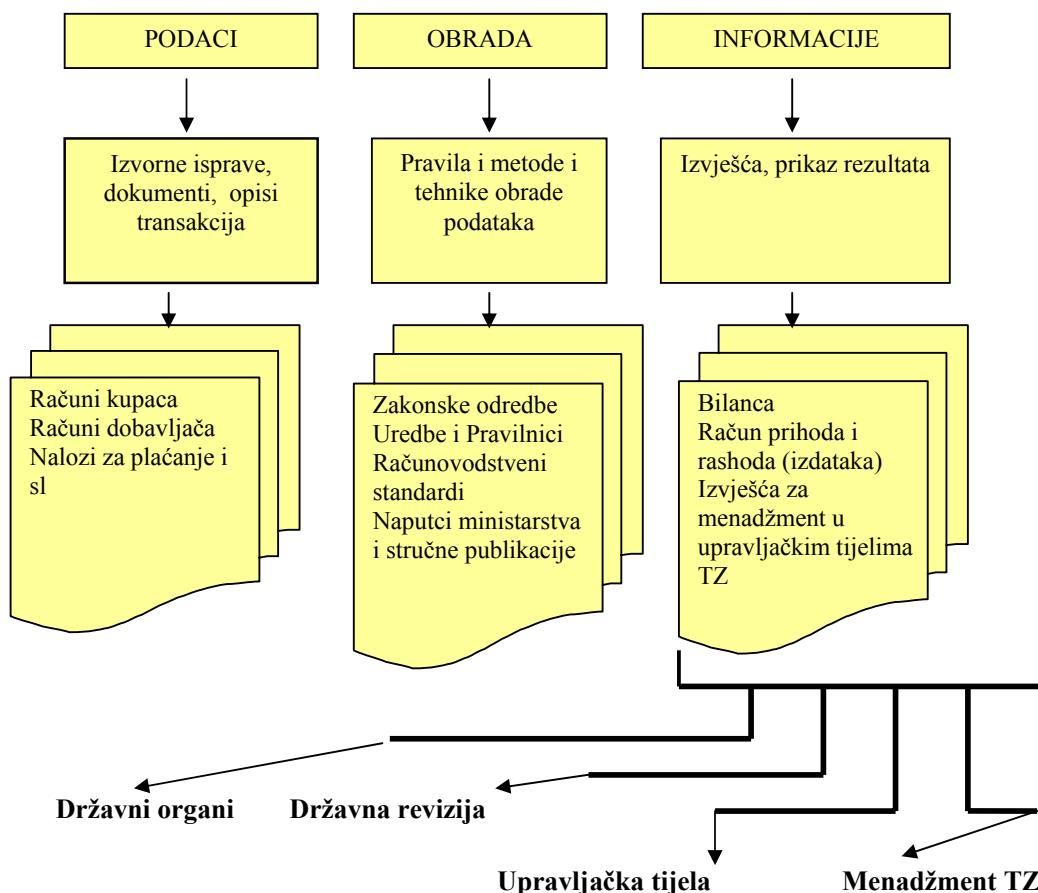
- koncept subjekta (računovodstvo se vodi za subjekte – izvještajne jedinice vodeći računa o karakteristikama TZ kao neprofitne organizacije),
- koncept neograničenog vremena poslovanja – pretpostavka da će izvještajna jedinica nastaviti poslovanje kroz godinu dana,
- koncept periodičnosti, odnosno određenog vremenskog razdoblja koji i zahtijeva izvješćivanje u određenim vremenskim intervalima, s time da se u finansijskim izvještajima jasno mora vidjeti razdoblje na koje se izvještaji odnose,

⁵⁰ Brkanić, V., i ostali :Računovodstvo neprofitnih organizacija., RRIF, Zagreb, 1997., str. 75.

⁵¹ Prema Larson/Pyle: Fundamental Accounting Principles, 11 th edition, Irwin Homenwood, Illinois, 1998., str.13

- koncept novčanog mjerenja (stabilne valute), što podrazumijeva da finansijski izvještaji imaju novčani izraz vrijednosti i da se kupovna moć novčane jedinice ne mijenja (inflacija, deflacija), jer su u protivnom izvještaji neusporedivi.

Slika br. 21. Financijsko računovodstvo turističke zajednice



Izvor. Prilagođeno prema Belak, V.,: Menadžersko računovodstvo, Zagreb, 1995, str. 18.

Sustav financijskog računovodstva sa svojim instrumentima i metodama omogućava da se svi poslovni događaji unesu u poslovne knjige i u temeljne finansijske izvještaje, koji postaju temelj društvene kontrole poslovanja TZ. Pri tom se podaci koji ulaze u poslovne knjige prikupljaju na temelju izvornih dokumenata (računovodstvenih isprava), a podaci iz poslovnih knjiga se unose u temeljne računovodstvene izvještaje. Računovodstvene isprave, poslovne knjige i računovodstveni izvještaji predstavljaju instrument finansijskog računovodstva, koji se temelji na odredbama:

- zakonskih propisa
- računovodstvenih standarda

- pravila struke, te na
- uredbama , pravilnicima i preporukama ministarstva financija

Finansijsko računovodstvo u TZ osigurava sintetizirane podatke koji se prezentiraju u finansijskim izvještajima tj. u bilanci, te računu prihoda i izdataka, uz koje se sastavljaju bilješke uz finansijske uz finansijske izvještaje.

3.2.1. Kontni plan TZ

Kontni plan za TZ propisan je Pravilnikom⁵². On sadrži razrede, skupine računa i obvezne sintetičke račune grupirane na način:

RAZRED 0 DUGOTRAJNA IMOVINA			
00	NEMATERIJALNA IMOVINA	04	OSTALA MATERIJALNA IMOVINA
000	Osnivački izdaci	042	Knjige, umjetnička djela, spomenici kulture
001	Izdaci za istraživanje i razvoj	043	Ulaganja u računarske programe
002	Patenti, licence, koncesije	049	Ostala nespomenuta materijalna imovina
009	Ostala nematerijalna imovina		
01	ISPRAVAK VRJEDNOSTI NEMATERIJALNE IMOVINE	05	ISPRAVAK VRJEDNOSTI OSTALE MATERIJALNE IMOVINE
010	Ispravak vrijednosti osnivačkih izdataka	053	Ispravak vrijednosti ulaganja u računarske programe
011	Ispravak vrijednosti zaštitnih znakova patenta i licenci	059	Ispravak vrijednosti ostale materijalne imovine
019	Ispravak vrijednosti ostale materijalne imovine		
02	MATERIJALNA IMOVINA	06	FINANCIJSKA IMOVINA (DUGOROČNA)
020	Zemljišta	060	Ulaganja u vrijednosne papire
021	Šume		
022	Gradevinski objekti	061	Dani krediti, depoziti
023	Postrojenja i oprema	062	Dugoročni zajmovi odobreni drugima
024	Alati	063	Ostala dugoročna ulaganja
025	Uredski inventar	069	Ispravak vrijednosti finansijske imovine
026	Pokućstvo		
027	Prijevozna sredstva		
028	Stambene zgrade i stanovi		
029	Objekti za odmor i rekreaciju		
03	ISPRAVAK VRJEDNOSTI MATERIJALNE IMOVINE	07	DUGOROČNA POTRAŽIVANJA
032	Ispravak vrijednosti građevinskih objekata	070	Potraživanja za dane predujmove
033	Ispravak vrijednosti postrojenja i opreme	071	Ostala potraživanja
034	Ispravak vrijednosti alata	079	Ispravak vrijednosti dugoročnih potraživanja
035	Ispravak vrijednosti uredskog materijala		
036	Ispravak vrijednosti pokućstva		
037	Ispravak vrijednosti prijevoznih sredstava		
039	Ispravak vrijednosti objekata za odmor i rekreaciju		
RAZRED 1 KRATKOTRAJNA IMOVINA			
10	ZALIHE MATERIJALA	12	KRATKOROČNA POTRAŽIVANJA
100	Zalihe materijala redovne djelatnosti	120	Potraživanja od komitenata
101	Zalihe materijala za posebne namjene	121	Potraživanja od zaposlenih
102	Ostale zalihe	122	Potraživanja od države i drugih institu.
11	ZALIHE SITNOG INVENTARA	128	Ostala potraživanja

⁵² Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu za neprofitne organizacije, N.N. br. 20/94; 40/94

	110	Sitan inventar za redovne potrebe	
	111	Sitan inventar za posebne potrebe	
	112	Ostali sitan inventar	
13	FINANCIJSKA IMOVINA		14 NOVAC U BANCI I BLAGAJNI
	130	Vrijednosni papiri	140 Novčani računi u bankama
	131	Dani krediti, depoziti, kaucije	142 Blagajna
	132	Ostala kratkotrajna imovina	143 Čekovi i mjenice
			147 Prolazni računi
			149 Ostala novčana sredstva
RAZRED 2			
OBVEZE, IZVORI FINANCIRANJA I SALDO FONDA			
20	DUGOROČNE OBVEZE		23 KRATKOROČNE OBVEZE ZA JAVNA DAVANJA
	200	Obveze po osnovi zajmova	230 Obveze za porez na dohodak
	201	Obveze po dugoročnim kreditima	231 Obveze za pritez na porez na dohodak
	202	Obveze po vrijednosnim papirima	232 Obveze za doprinose iz plaća
	209	Ostale dugoročne obveze	233 Obveze za porez na dodanu vrijednost
21	KRATKOROČNE OBVEZE		235 Ostale obveze za ostale poreze, doprinose
	210	Obveze po osnovi zajmova	24 OSTALE KRATKOROČNE OBVEZE
	211	Obveze po kratkoročnim kreditima	240 Ostale obveze iz redovitog poslovanja
	212	Obveze za predujmove i depozite	241 Ostale obveze iz drugih odnosa
	213	Obveze po vrijednosnim papirima	249 Ostale kratkoročne obveze
	214	Obveze prema zaposlenima	25 IZVORI FINANCIRANJA OD OSNIVAČA
	219	Ostale kratkoročne obveze	250 Izvori financiranja iz proračuna
22	OBVEZE IZ POSLOVNIH ODNOSA		251 Izvori financiranja iz fonda
	220	Obveze iz poslovnih odnosa-tuzemni dobavljači	252 Izvori financiranja iz članarina i sl.
	221	Obveze iz poslovnih odnosa-inozemni dobavljači	253 Ostali izvori financiranja
RAZRED 3			
PRIHODI			
30	PRIHODI ZA REDOVITU DJELATNOST		32 OSTALI PRIHODI
	300	Prihodi iz proračuna	320 Prihodi od kamata
	301	Prihodi od doprinosa	329 Ostali prihodi
	302	Prihodi od članarina i naknada	
	304	Prihodi od djelatnosti	
	305	Ostali prihodi	
31	PRIHODI OD GOSPODARSKE DJELATNOSTI		33 IZVANREDNI PRIHODI
	310	Prihodi ostvareni od gospodarske djelatnosti	330 Prihodi od šteta i viškova
	311	Prihodi od drugih aktivnosti	339 Ostali izvanredni prihodi
	319	Ostali prihodi gospodarske djelatnosti	
RAZRED 4			
IZDACI - RASHODI			
40	MATERIJALNI IZDACI -TROŠKOVI		44 IZDACI IZ FONDA ZASTUPANJA
	400	Potrošni materijal	440 Izdaci za isplaćene mirovine, invalidnine
	401	Potrošena energija	441 Izdaci za isplate dječjeg doplatka
	402	Potrošeni rezervni dijelovi	449 Izdaci za isplate refundacija plaća
	405	Izdaci sitnog inventara, ambalaže	
41	VANJSKI IZDACI -IZDACI ZA USLUGE		46 NEMATERIJALNI IZDACI POSLOVANJA
	410	Prijevozne usluge	460 Dnevnice za službena putovanja
	411	Usluge izrade proizvoda	461 Nadoknada izdataka zaposlenima
	412	Usluge održavanja	462 Nadoknade članovima stručnih timova
	414	Usluge najma	463 Izdaci za reprezentaciju

415	Usluge promidžbe	464	Premije osiguranja
416	Intelektualne usluge	465	Bankovne usluge i izdaci platnog prometa
417	Komunalne usluge	466	Doprinosi i članarine
418	Grafičke usluge	467	Porezi koji ne ovise o dobitku
419	Ostali vanjski izdaci -troškovi	468	Transferi
42	IZDACI ZA ZAPOSLENE-NADNICE I PLAĆE	47	OSTALI IZDACI POSLOVANJA
420	Plaće zaposlenih	470	Ostali izdaci poslovanja
421	Naknade plaća	471	Manjak, provalne krađe na zalihamama
422	Porez na dohodak	479	Ostali nespomenuti izdaci
423	Prirez na porez na dohodak	48	FINANCIJSKI RASHODI
424	Doprinos za mirovinsko i invalidsko osiguranje	480	Kamate iz poslovnih odnosa
425	Doprinos za zdravstveno osiguranje	481	Tečajne razlike
426	Doprinos za doplatak za djecu	482	Zatezne kamate
427	Doprinos za zapošljavanje iz i na plaće	489	Ostali slični izdaci
429	Ostali izdaci za zaposlene		
43	AMORTIZACIJA		
430	Amortizacija		
431	Revalorizacija		

**RAZRED 5
FINANCIJSKI REZULTAT**

50	VIŠAK (MANJAK) PRIHODA
500	Višak prihoda
501	Manjak prihoda
509	Prijenos u saldo fonda

**RAZRED 6
SLOBODNI RAZRED – IZVANBILANČNI ZAPISI**

60	AKTIVNI RAČUNI	65	PASIVNI RAČUNI
600	Sredstva (tuda) u optjecaju	650	Izvori sredstava
601	Prava (stečena)	651	Izvori prava
602	Vrijednosti u manipulaciji	652	Obveze za vrijednosti u manipulaciji

Izvor: Kontni plan za neprofitne organizacije

Kontni plan kakav je propisan u Pravilniku o knjigovodstvu i računskom planu za neprofitne organizacije koristi heterogeni krug neprofitnih organizacija koje se na različit način financiraju, pa im je i djelovanje različito. Upravo zato TZ moraju postupiti analitičkoj razradi propisanog kontnog plana sukladno potrebama da bi se osigurala učinkovito praćenje poslovanja, te omogućilo realno izvješćivanje korisnicima informacija.

Računovodstvo TZ mora uz specifičnosti djelatnosti uvažavati ciljeve i zadatke koje proizlaze iz propisa, kojima se i regulira sustav izvješćivanja u neprofitnim organizacijama, a to znači da se unutar zakonskih okvira i pravila struke ulože dodatni napor:

- ◆ da se informatički i sadržajno postavi interni kontni plan,
- ◆ da se donesu adekvatne računovodstvene politike, prilagođene zahtjevima neprofitnih organizacija,
- ◆ da se sustav izvješćivanja mora bazirati na najpogodnijem sustavu i metodi obračuna troškova.

Istraživanja koje je proveo autor u TZ utvrđeno je da većina ispitanih TZ ima vlastiti kontni plan neovisno da li se računovodstvo vodi ručno ili je uvedena informatička obrada. No, o računovodstvenim politikama se čelni ljudi u TZ nisu posebno izjašnjavali, a većina ispitanika je iskazala zadovoljstvo kvalitetom računovodstvene regulative (60%). To potvrđuje da se računovodstvenom praćenju pristupa prvenstveno s formalne strane, te da se ne stavlja naglasak na ne računovodstveno praćenje poslovanja TZ. TZ je obvezna prema propisima voditi poslovne knjige radi osiguranja informacija o stanju i kretanju imovine, obveza i kapitala, rashoda i prihoda, te sastavljati finansijska izvješća prema računovodstvenim načelima za zadovoljenje informacijskih zahtjeva korisnika.

Sastavljanje finansijskih izvještaja je za TZ obveza⁵³, te oni čine podlogu u poslovnom odlučivanju i upravljanju. Oni moraju biti pouzdani i usporedivi, stoga je potrebno prilikom njihova sastavljanja uvažavati određena pravila i kriterije dok se eksterna izvješćivanja baziraju na kriterijima objektivnosti i harmonizacije, interna izvješća se moraju bazirati na kriteriju odgovornosti. Računovodstveni standardi formirani su iz potrebe za jednoobraznim iskazivanjem stanja i tokova obuhvaćenih u računovodstvenim izvještajima, a predstavljaju detaljniju razradu računovodstvenih načela u pogledu obuhvaćanja i obrade računovodstvenih podataka, formiranja računovodstvenih informacija, te njihovo prezentiranje i čuvanje.⁵⁴

Računovodstvena načela određuju koncepciju računovodstva i razrađuju njegove osnovne karakteristike i osnovicu za oblikovanje računovodstvenih politika. Računovodstvene politike odnose se na računovodstveni sadržaj ekonomskih kategorija i na njihovo iskazivanje i interpretiranje. Računovodstvene politike obuhvaćaju načela, konvencije, metode, pravila i postupke prilikom izrade i prezentiranja računovodstvenih izvještaja⁵⁵. Računovodstvene politike donosi menadžment TZ temeljeno na postavljenim ciljevima poslovnog sustava na način da pojedinačne ciljeve treba podrediti ostvarenju općeg cilja određene razine TZ i njene uloge u cijelom sustavu⁵⁶. Izbor

⁵³ Sve neprofitne organizacije koje primjenjuju fondovsko računovodstvo imaju obvezu sastavljanja finansijskih izvještaja, članak 12.; st. 7, Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, N.N. br.11/93.

⁵⁴ Kodeks računovodstvenih načela Hrvatske, Zagreb, 1990., str. 4.

⁵⁵ International Accounting Standards, IAS 1, The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, London 1989, str. 28.

⁵⁶ Više o tome Tadijačević,S.,; Značaj računovodstvenih politika u vođenju poslovne politike poduzeća, zbornik referata: Gospodarska politika Hrvatske, Hrvatsko društvo ekonomista, Pula, 1996. str.51.

računovodstvenih politika ima utjecaj na uspješnost menadžmenta TZ turističke destinacije.

Primjena MRS-a u TZ moguće je na način da se njihov sadržaj i prilagodi specifičnim potrebama praćenja poslovnih tokova u TZ s ciljem da se prilagode potrebama sastavljanja izvještaja propisanih za TZ. Kako je u Hrvatskoj primjena MRS-a obvezna (odredbama čl. 15 Zakona o računovodstvu), finansijski izvještaji u TZ moraju biti sastavljeni na podlozi primjene MRS-a, a što omogućava komunikaciju među TZ, jer ovi izvještaji predstavljaju osnovni izvor informacija eksternim korisnicima u procesu prosudbe njihove učinkovitosti. Uz odredbe MRS-a, ZOR-a, Pravilnika i odredbi vezanih uz finansijsko računovodstvo, mora se poznavati metodologija internog izvješćivanja, koji je zadatak računovodstva troškova i menadžerskog računovodstva.

U praksi se nadzor i kontrola troškova provodi samo u okviru finansijskog računovodstva, koristeći metodološki postupak modificiranog načela nastanka događaja opće prihvaćenog u sustavu neprofitnih organizacija u koje spada i TZ. Navedeno se može u potpunosti zadovoljiti zahtjevima informacija za transparentnim izvješćivanjem eksternih i internih korisnika, što je i svojevrsna zakonska obveza prema menadžmentu TZ destinacije. Za menadžment TZ značajne su informacije oblikovane sučeljavanjem temeljnih prihoda (boravišna pristojba, turistička članarina, donacije i sl.) sa odgovarajućim vrstama troškova, uz uvažavanje teorijskog aspekta parcijalnih rezultata i standarda izvješćivanja u računovodstvu i turizmu (MRS-14, SFAS 131, USALI)⁵⁷.

Dostignuti stupanj razvoja računovodstva TZ pretežito je na razini drugog stupnja⁵⁸, dakle ustrojen na polazištima finansijskog računovodstva. Za taj stupanj je karakteristično da ne može udovoljiti stvarnim informacijskim zahtjevima menadžmenta, pa ove informacije mogu biti podlogom za upravljanje turističkom destinacijom. Dakle, potrebno je izabrati odgovarajući model menadžerskog računovodstva, koji će biti podoban za pripremu relevantnih upravljačkih informacija za menadžment turističke destinacije. Kako u teoriji nema adekvatnih modela za TZ, a praksa ih još nije dovoljno razvila, istraživanje ove vrste se nametnula kao potreba, povezano na sve načine informacijskim

⁵⁷ International Accounting Standards 2002, International Accounting Standard Board Publications Department, London, 2002. str. 14-1 do 14-41

⁵⁸ Više o tome: Kaplan, R., Cooper, R.: Cost & Effect – Using Integrated Cost System to Drive Performance, Harvard Business School Press, Boston, 1998. str. 12 i Ferrara, W.L. – Cost/Management Accounting: The 21 th Century Paradigm, prilog u knjizi Readings in Management Accounting (red. Young, S.M.), Prentice Hall, 2001. str. 3-5

zahтevima menadžmenta TZ, usmјereno na potencijalnog gosta koji traži usluge visoke razine kvalitete.

3.2.2. Poslovne knjige i računovodstvene isprave

Poslovne knjige su javne isprave, koje imaju zadatak TZ pružiti informacije o stanju i utjecaju pojedinih poslovnih promjena na iskazano stanje ili uspjeh aktivnosti. Prema propisima o neprofitnim organizacijama vode se sljedeće poslovne knjige:

- Dnevnik
- Glavna knjiga
- Knjiga blagajne
- Knjiga inventara
- Knjiga materijala
- Knjiga ulaznih i izlaznih računa
- Ostale poslovne knjige

Poslovne knjige se krajem godine moraju zaključiti, uvezati i čuvati, najmanje glavna knjiga 10 godina, a pomoćne knjige 5 godina.⁵⁹

Dnevnik je osnovna poslovna knjiga koja se vodi u računovodstvu i kronološki prati sve poslovne događaje. Može se organizirati i voditi kao jedinstvena temeljna knjiga ili kao više knjiga specijaliziranih za pojedine događaje i transakcije. Njegova je osnovna zadaća da osigura uvid u slijed odvijanja poslovnih događaja i transakcija. Dnevnik može biti organiziran u obliku zasebnih listova ako se obrada podataka u knjigovodstvu obavlja ručno. Ako je računovodstvo informatizirano tada unos u glavnu knjigu osigurava kopija kronološkog slijeda i kontrolu unosa podataka, pa se dnevnik ustrojava u okviru integralnog informacijskog sustava.

Glavna knjiga predstavlja sustavnu evidenciju unosa poslovnih događaja na račune propisanog računskog plana za neprofitne organizacije.

U glavnu knjigu se knjiže poslovne promjene nastale pod utjecajem poslovnih događaja u procesu reprodukcije.

Glavna knjiga predstavlja najvažniju računovodstvenu knjigu dvojnog sustava knjigovodstva. Ne može biti niti jedna promjena na imovini, kapitalu, obvezama, rashodima i prihodima koja bi bila izvan obuhvata glavne knjige. Glavnu knjigu čine dva zasebna dijela i to:

- bilančnu evidenciju na kontima bilančnih pozicija na kojima se bilježe poslovne promjene koje imaju izravan utjecaj na stanje i uspjeh poslovanja,

⁵⁹ Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, N.N.11/93, čl. 10.

- izvanbilančnu evidenciju, a nemaju izravan utjecaj na bilo koju poziciju u bilanci, ali su značajne za kontrolu nekih poslovnih procesa pa se po potrebi unose u bilješke uz finansijske izvještaje.

Pomoćne knjige se vode kao raščlanjeni dijelovi konta glavne knjige ili podacima dopunjaju pojedina konta sintetičke evidencije. TZ najčešće koriste: *knjigu blagajne, knjigu inventara, knjigu materijala i knjigu ulaznih i izlaznih računa i drugo.*

U knjizi blagajne se prati sav promet gotovine u prometu s drugim pravnim osobama, ako su uplate ili isplate ograničene do 1000,00 kn. Može se voditi knjiga za platni promet u kunama (kunska blagajna), ili za devizni platni promet (devizna blagajna). Način plaćanja gotovim novcem i visina blagajničkog maksimuma određena je Odlukom o uvjetima i načinu plaćanja gotovim novcem.

Knjiga inventara služi za evidenciju sve pokretne i nepokretne stalne imovine redoslijedom njihova nabavljanja, odnosno rashodovanja ili otudivanja. Za tekuću imovinu vodi se knjiga materijala u koju se unosi i količina, cijena, ukupna vrijednost i druge poslovne promjene na analitički raščlanjenim kontima po svakoj vrsti materijala posebno.

U knjizi ulaznih i knjizi izlaznih računa prate se dužničko-vjerovnički odnosi. Knjiga ulaznih računa prati redoslijed poslovnih događaja od svakog dobavljača, tako da se unosi svota koja se po ulaznom računu treba platiti, rok dospijeća plaćanja, dan plaćanja i drugi podaci značajni za likvidnost. Njima nasuprot stoji knjiga izlaznih računa koja prati redoslijed izlaznih računa, prema sadržaju potraživanja prvenstveno kupaca za koje se pojedinačno vodi svota koja se po izlaznom računu treba platiti, rok dospijeća računa, dan plaćanja i dr. Informacije iz ovih knjiga značajne su za ocjenu stupnja likvidnosti određene nefitne organizacije.

Knjigovodstvena isprava je pisani dokaz o izvršenoj transakciji, temeljem koje se unose podaci u poslovne knjige. Osim toga, one se koriste kao podloga za obavljanje nadzora poslovanja. Sastavljaju se na mjestu i u vrijeme nastanka poslovnog događaja. Isprava mora biti točna i istinita, što je svojim potpisom dužan ovjeriti zakonski predstavnik turističke zajednice ili osoba na koju je prenesena ovlast zakonskog predstavnika. Knjigovodstvene isprave se mogu različito podijeliti, a najčešće se promatraju prema mjestu nastanka i dijele na interne i eksterne. Interne isprave nastaju unutar knjigovodstva, te omogućavaju unos onih poslovnih promjena, čije originalne isprave ne mogu poslužiti

kao temelj evidencije, stoga se nazivaju i izvedene računovodstvene isprave. Eksterne isprave nastaju kod poslovnih partnera, tj. izvan TZ, a predstavljaju dokaz o nastaloj poslovnoj promjeni, a to su najčešće fakture za obavljene usluge.

3.2.3. Primjena modificiranog načela nastanka događaja

Osnovna računovodstvena pravila koje primjenjuju TZ kao neprofitne organizacije, temelje se na Pravilniku koji između ostalog obrazlaže načela po kojima se trebaju priznati poslovni događaji u poslovnim knjigama. Osnove iskazivanja transakcija i poslovnih događaja su:⁶⁰

1. Novčana osnova računovodstvene transakcije
2. Modificirano načelo novčane transakcije
3. Modificirano načelo poslovnog događaja

Prema novčanoj osnovi računovodstvenog iskazivanja, poslovni događaji i transakcije priznaju se u trenutku kada je novac primljen ili isplaćen. To ima određene prednosti i nedostatke. Prednosti su u jednostavnosti i preciznosti izražavanja i mjerena elemenata finansijskih izvještaja, kao i mogućnosti koju pruža za kontinuirani nadzor nad dinamikom prikupljanja i trošenja novca.

Ograničenja ovog pristupa se posebno naglašava kroz dužničko-vjerovnički odnos, pa se sa stajališta korisnosti računovodstvene informacije dovode u sumnju opravdanosti primjene ove metode. To se može ilustrirati primjerom kada se stavljanje imovine u upotrebu u cijelosti priznaje kao izdatak pa u bilanci nemamo evidentiranu imovinu koja se prenosi u iduća razdoblja. Nastala obveza za tu imovinu ne bilježi se do trenutka dok faktura ne dospije na izmirenje, a tada se knjiži kao izdatak. Tako se prate samo oni poslovni događaji koji iza sebe imaju novčani tok, odnosno gdje su priljevi povezani s prihodima i odljevi novca povezani rashodima, ali ne i s imovinskim dijelovima.

Stoga se kao nedostatak novčane osnove ističe nemogućnost prezentiranja realnog izvještaja o finansijskom položaju (bilanca) zbog nedostatka vrijednosnog mjerena materijalne imovine. Isto je tako upitna i realnost iskazanog poslovnog rezultata, pošto je naglasak samo na primicima i izdacima, odnosno na novčanom toku kao saldu tih odnosa, ali ne i na realnosti obuhvaćenih prihoda i rashoda u jedinici vremena.

⁶⁰ IFAC - (Međunarodna federacija računovođa), "Perspectives on Accrual Accounting", New York, 1997. Str. 13

Modificirano načelo nastanka događaja ili modificirano načelo nastanka događaja na novčanoj osnovi sličan je računovodstvenom načelu nastanka događaja ili novčanoj osnovi računovodstva..Uobičajena modifikacija u finansijske izvještaje uključuje informacije o transakcijama i događajima koji će imati za posljedicu novčane primitke ili izdatke unutar kraćeg razdoblja jer obuhvaća novčane tijekove razdoblja te neka potraživanja ili obveze. Nedostaci se i ovdje pojavljuju jer uobičajena modifikacija nastavka događaja isključuje iz finansijskih izvještaja vrijednost imovine angažirane u poslovnom procesu . Najveći je nedostatak dosljedne primjene novčane osnove u načinu prikazivanja imovine i obveza u finansijskim izvještajima, što je nedostatno za upravljanje imovinom u TZ.

Načelo nastanka događaja (eng. accrual), podrazumijeva da se finansijski efekti poslovnih događaja priznaju i knjiže u trenutku nastanka, a ne kada se primi ili isplati novac, ili njegov ekvivalent. Modificirano načelo samo po sebi ukazuje da je to vrsta modifikacije (prilagodbe) načela nastanka događaja, koji se odnosi na priznavanje prihoda i izdataka. Pri tome prihod označava sve primitke koji uvjetuju povećanje imovine neprofitne organizacije, za razliku od izdataka, koji uvjetuju odljev, odnosno smanjenje imovine.

Modificirano načelo nastanka događaja koje se provodi u praksi ima sljedeće karakteristike :⁶¹

- Dugotrajna i kratkotrajna imovina obračunava se i knjiži po stvarnoj ili po procijenjenoj nabavnoj vrijednosti (kupovna cijena uvećana za uvozne carine, porez na promet, izdatke, prijevoz i sve druge izdatke nastale u procesu nabave).
- Amortizacija dugotrajne imovine u upotrebi se ne provodi, ukoliko neprofitna organizacija nije vlasnik. Tada se obavlja samo ispravak vrijednosti po prosječnim godišnjim stopama utvrđenim Pravilnikom na način da se za isti iznos umanjuje i imovina i izvori financiranja.
- Kada je neprofitna organizacija vlasnik imovine koja se vodi u vlastitom ili nekom drugom fondu, obračun amortizacije vrši se prema načelu korisnog vijeka trajanja sredstava prema ZOR (kao za poduzetnike).
- Sitan inventar se otpisuje jednokratno neovisno od vijeka trajanja.
- Za obračunsko razdoblje priznaje se samo onaj prihod koji je u tom razdoblju i naplaćen, odnosno onaj prihod za koji postoji dovoljno jamstvo da će biti naplaćen u roku od 20 dana od isteka tok

⁶¹ Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, N.N. 20/94, 40/94, čl. 34

obračunskog razdoblja, a ne prema odredbama MRS-18 kao za poduzetnike.

- Izdaci za zalihe priznaju se, u trenutku isplate dobavljaču, a ne u trenutku trošenja materijala ili druge kratkotrajne imovine. Kako TZ često na zalihamu imaju velike količine promotivnog materijala (kataloga, cjenika, planova i sl.) za koje su plaćeni određeni iznosi dobavljaču, izdatak je priznat u trenutku isplate, a ne u trenutku stvarnog trošenja materijala (dostava materijala na sajmove npr.).

Navedeni i drugi primjeri pokazuju da ovo načelo ne osigurava realnu informaciju za menadžment TZ. Stoga bi trebalo pristupiti izmjeni propisa ili primijeniti pravilo prisutno kod dugotrajne imovine tj. da se u trenutku isplate dobavljaču knjiži samo izdatak, a da se zalihe knjiže po nabavnoj vrijednosti u glavnoj knjizi. Istovremeno u pomoćnim evidencijama, a u izvanbilančnim zapisima treba osigurati evidenciju da se u svakom trenutku ima uvid u vrijednost preostalih zaliha u trenutku trošenja materijala informaciju o preostalim zalihamu koje su priznate kao trošak. Pri stvarnom trošenju tj. pri prebacivanju materijala na sajmove trebalo bi knjižiti smanjenje vrijednosti zaliha i izvora financiranja kao kod otpisa dugotrajne imovine, što je prema sadašnjim propisima u suprotnosti s ovim načelom, i u tom bi dijelu propise trebalo prilagoditi stvarnim zahtjevima prakse.

Navedeno opravdava i izvorna definicija pojma imovina “kao resursa ili prava kojima poduzeće raspolaže ili su pod njegovom kontrolom kao rezultat prethodnih transakcija ili događaja, a s kojima će se ostvariti predviđeni poslovni poduhvat od kojeg se očekuje da će u budućnosti poduzeću priskrbiti ekonomsku korist”.⁶² Imovina se u organizaciji može pribaviti na različite načine, iz različitih izvora, pod različitim uvjetima. Računovodstveni pojmovi vezani uz pojam imovine su *aktiva i pasiva..* Aktiva prikazuje imovinu po vrsti i namjeni, a pasiva porijeklo imovine u određenom trenutku , pri čemu se obvezе javljaju kao privremeni izvor imovine koje treba podmiriti o dospijeću. Primjenom modificiranog načela kod neprofitnih organizacija se jednostavno zanemaruju neke bitne odrednice ovih odredbi MRS-a.

U TZ se koristi dugotrajna (stalna) i kratkotrajna (tekuća) imovina. Dugotrajna imovina TZ vodi se u razredu 0 propisanog kontnog plana i to:

- u grupi 00 i 01: Nematerijalna imovina i ispravak vrijednosti
- u grupi 02 i 03: Materijalna imovina i ispravak vrijednosti

⁶² Deželjin, Ja., Računovodstvo, HZRFID, Zagreb, 1995, str. 82

- u grupi 04 i 05: Ostala materijalna imovina i ispravak vrijednosti
- u grupi 06: Financijska dugoročna imovina i ispravak vrijednosti
- u grupi 07: Potraživanja (dugoročna) i ispravak vrijednosti

Poslovne promjene i transakcije u svezi s nabavom (kupnjom ili izgradnjom) dugotrajne materijalne i nematerijalne imovine evidentiraju se u Fondu B. Kako je već naglašeno da se po modificiranom načelu nastanka događaja ne obračunava amortizacija, te da cijelokupna nabavna vrijednost predstavlja rashod, a vrijednost imovine predate u upotrebu pokriva se iz ostvarenih prihoda, odnosno rezerviranih za tu namjenu. Rezervirana sredstva za nabavu moraju se stornirati na računima s oznakom A (fond redovne djelatnosti) i prenijeti na račune s oznakom B (kapitalni projekti), gdje se primjenom uvećanih sredstava sučeljavaju s fakturama dobavljača čijim se plaćanjem i gase stavke u fondu B.

Opravdanje za to je u činjenici da se imovina TZ kao neprofitne organizacije ne koristi u profitne svrhe, pa se plaćanje dobavljaču prikazuje kao rashod, a ne kao osnova za aktiviranje stalne imovine. Ako TZ odluči ipak obračunati amortizaciju prema načelu korisnog vijeka trajanja sredstava, a sukladno odredbama MRS-a 4 koji vrijedi za poduzetnike, tada je to moguće samo u okviru Fonda D- vlastiti fond, ukoliko angažira neku vlastitu propisnu djelatnost.

Kratkotrajnu imovinu TZ čine zalihe materijala i sitnog inventara (gr. 10 i 11), a koje se na zalihi iskazuju po nabavnoj vrijednosti, a potrošnja se bilježe na gr. 40 – izdaci već u trenutku kada su fakture u svezi s njihovom nabavom isplaćene. To se posebno negativno odražava na mogućnost kontrole sitnog inventara i velikih količina promotivnog materijala. Gr.12 su kratkoročna potraživanja (komitenti, zaposleni, država i druge institucije), gr. 13 je kratkoročno naplativa financijska imovina, dok se novac u banci i blagajni knjiži na gr. 14 (žiro račun, blagajna i sl.).

Dugoročne obveze knjiže se na gr. 20 (zajmovi, dugoročni krediti, vrijednosni papiri, ostale dugoročne obveze), a kratkoročne na gr. 21 (kratkoročni krediti, obveze prema zaposlenima i sl.). Gr.25 - trajni izvor imovine TZ je računovodstveni ekvivalent kapitalu kod profitnih organizacija, koje osigurao osnivač, a to je dio pasive koji ne predstavlja obvezu sve dok TZ posluje. Trajni izvori mogu se povećati iz vlastite djelatnosti (gr.26), ali iz drugih osnova (gr.27 i 28) i to prijenosom stvari ili druge materijalne imovine, namjenskim dotacijama u stvarima ili unošenjem pozitivnog salda fonda. Umanjenja trajnih izvora imovine mogu nastupiti zbog otpisa ili ispravka vrijednosti dugotrajne imovine,

pokrića negativnog salda ili manjka prihoda na teret izvora po odluci osnivača, prijenosom imovine i izvora na drugu neprofitnu organizaciju. Gr.30 – evidencija prihoda od redovite djelatnosti uključuje prihode od proračuna, od članarina i naknada od transfera, vlastite djelatnosti, te ostale izvanredne prihode.

Već je naglašeno d se rashodi kod neprofitnih organizacija izjednačuju s izdacima obračunskog razdoblja, a zbog primjene modificiranog načela nastanka događaja. Tako se na gr. 40 prate potrošene sirovine, materijali za čišćenje, uredski materijal, energija i sl., na gr. 41 se obuhvaćaju izdaci za usluge (prijevozne, izrade proizvoda, usluge održavanja, intelektualne usluge, usluge najma, komunalne usluge, grafičke usluge), na gr. 42 izdaci za zaposlene (neto plaća = bruto – doprinosi – porez – pirez), na gr. 43 amortizacija ali samo imovine iz vlastitog fonda, a na gr. 46 nematerijalni izdaci poslovanja (službena putovanja i putni izdaci, naknade izdataka za premije osiguranja i dr.). Iskazane svote prihoda i izdataka trebaju biti u ravnoteži, a ako nisu utvrđuju se razlike odnosno viška ili manjka prihoda koji se tada prenose u saldo fonda.

3.3. Računovodstvo troškova turističke zajednice

Računovodstvo troškova (interno računovodstvo), sa svojim je informacijama okrenuto internim korisnicima. Ono obuhvaća formiranje informacija o elementima koji sudjeluju u poslovnom procesu već od trenutka kada su na raspolaganju, iako se još ne troše, zatim o troškovima ugrađenim u poslovne učinke i finansijskom rezultatu pojedinih sastavnih dijelova cjelokupnog poslovnog procesa⁶³. Kako TZ nije profitna organizacija takvo računovodstvo se orientira na kontrolu troškova i opravdanost trošenja prema programu.

Osnovni je sadržaj računovodstva troškova u TZ višestruka analitička obrada, klasifikacija, evidentiranje i raspodjela troškova, te izvješćivanje o tekućim i planiranim troškovima i njihovim relativnim odnosima. Prihode treba pratiti analitički za kraća obračunska razdoblja (polugodišnje, mjesечно dnevno), na način da se moraju sučeliti sa troškovima i izdacima. To sučeljavanje je važno, jer se određene vrste ne ostvaruju ravnomjerno tijekom cijele godine (npr. boravišna pristojba u pojedinim turističkim mjestima ostvaruje se samo u ljetnim mjesecima), pa ih je potrebno vremenski razgraničiti sukladno planiranim aktivnostima koji izazivaju rashode. Ovisno o tome dali se radi o primorskoj, kontinentalnoj ili gorskoj TZ, te ovisno dali spada u A, B, C

⁶³ Grupa autora, "Računovodstvo IV izdanje", HZRFID, Zagreb 1995., str. 20.

ili D razred, polazište je za utvrđivanje visine, strukture prihoda i troškova koji izazivaju određenu vrstu izdataka.

Dok je finansijsko računovodstvo pretežito okrenuto eksternim korisnicima, a takvo računovodstvo je neutralno u odnosu na donositelje odluka tj. na menadžere. Informacije o aktivnostima koja su se već dogodile nisu dostatne menadžmentu TZ u donošenju poslovnih odluka, posebno u procesu kratkoročnog i strategijskog planiranja, jer se ne uzimaju u obzir realno očekivane buduće transakcije. Stoga se javlja potreba da se u TZ ustroji menadžersko računovodstvo, koje će menadžmentu TZ osigurati informacijsku osnovicu za donošenje cilju usmjerenih odluka.

3.3.1. Prepoznavanje i obuhvaćanje prihoda turističke zajednice

Prihodi su ekomska kategorija, koja se prema okviru MRS-a definira kao "povećanje ekonomskih koristi, a povezano s povećanjem imovine ili smanjenjem obveza, na način da prihod mora biti zarađen, tj. da se priznaju samo one stavke koje pouzdano mogu biti izmjerene i imaju zadovoljavajući stupanj izvjesnosti".⁶⁴

U TZ se temeljem odredbi "Zakona o TZ i promicanju hrvatskog turizma", Zakona o boravišnoj pristojbi " i "Zakona o članarinama u turističkim zajednicama"⁶⁵, ali i iz drugih izvora koja potvrđuju iskustva iz prakse, mogu ostvariti sljedeće 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, pozajmica

3.3.2. Boravišna pristojba

Najznačajniji prihod TZ je boravišna pristojba. Zakonom o boravišnoj pristojbi je uređen cijeli sustav naplate i raspoređivanja boravišne pristojbe, a na njega se nadovezuju određeni zakonski akti, kojima se

⁶⁴ Prema: International Accounting Standards 2002, International Standard Board Publications Department, London, 2002. p F-29

⁶⁵ Narodne Novine br. 30/94; 35/95; 52/95

reguliraju druga relevantna područja, koja indirektno utječu na visinu i dinamiku ostvarenih prihoda od boravišne pristojbe, a odnosi se na :⁶⁶

- Pravilnik o postupku prijave i odjave turista i načinu vođenja popisa turista⁶⁷
- Uredbu o utvrđivanju visine boravišne pristojbe⁶⁸
- Naredbu o razdobljima glavne sezone , podsezone, van sezone u turističkim mjestima⁶⁹
- Uredba o utvrđivanju visine godišnjeg paušalnog iznosa boravišne pristojbe za korisnike starnog veza u luci nautičkog turizma⁷⁰

Osnovni prihodi upravo ovise od adekvatnog reguliranja prijave gostiju u sustav TZ. Prijavljanje u TZ obvezuje sve privatne i fizičke osobe koje pružaju uslugu noćenja u smještajnom objektu da u roku od 24 sata po dolasku prijave sve osobe kojima se pruža usluga noćenja u smještajnom objektu, te da u roku od 24 sata odjave njihov boravak. Prijava je obvezatna i za vlasnike kuća i stanova za odmor, te svih osoba koja u razdoblju od 15. lipnja -15. rujna borave u turističkom mjestu, te je i za njih utvrđen isti rok prijave i odjave (24 sata) u TZ.

Takvi podaci poslužiti će TZ u statističke svrhe, a mogu pružiti i relevantne podatke o pravnoj i fizičkoj osobi koja je pružila uslugu u smještajnom objektu (praćenje iskorištenosti kapaciteta smještajnog objekta, usporedba sa prethodnim razdobljima i sl.). Ovi su podaci potrebni za MUP (Ministarstvo unutarnjih poslova Republike Hrvatske), ali su oni i osnova za planiranje i kontrolu prihoda TZ. Boravišna pristojba se naplaćuje i za korisnike starnog veza u luci nautičkog turizma, (visinu boravišne pristojbe na prijedlog ministra turizma utvrđuje Vlada Republike Hrvatske u prvoj polovini tekuće godine za slijedeću godinu)⁷¹.

TZ za prijavljivanje turista koriste razrađena softverska rješenja raznih informatičkih institucija⁷², a moguć je i prihvati podataka od naplatitelja usluga putem e-maila, modema, disketom sa detaljnim dnevnikom prihvata podataka i drugo.

⁶⁶ Narodne Novine br. 35/95, 42/95, 52/95 i 64/00

⁶⁷ Narodne Novine br. 45/94, 32/96, 71/97

⁶⁸ Narodne Novine br. 62/00, 58/01, 75/02

⁶⁹ Narodne Novine br. 83/95 i 95/95

⁷⁰ Narodne Novine br.77/00, 58/01, 75/02

⁷¹ Za 2002. godinu utvrđena visina boravišne pristojbe u iznosu od 7,00 Kn za period glavne sezone, za turistička mjesta razvrstana u A razrede, Narodne Novine br. 58/01.

⁷² Aplikacije "Istra informatički inžinjerинг d.o.o." instalirane su u preko 80 turističkih zajednica, a prema aplikacijama " Milčetić informatički servis" koristi sve turističke zajednice na otoku Krku i sl.

Boravišnu pristojbu plaćaju osobe koje koriste uslugu noćenja u smještajnom objektu u kojem se obavlja ugostiteljska ili turistička djelatnost, u turističkom mjestu, izvan svog prebivališta. Boravišna pristojba plaća se po svakom ostvarenom noćenju, a odnosi se jednako na domaće i strane državljane⁷³. Boravišnu pristojbu naplaćuje pravna i fizička osoba (vlasnik smještajnog objekta, gdje je ostvareno noćenje) istodobno s naplatom pružene usluge. Prema utvrđenim pravilima koje propisuje Zakonom o boravišnoj pristojbi, naplaćena boravišna pristojba uplaćuje se na poseban račun TZ.

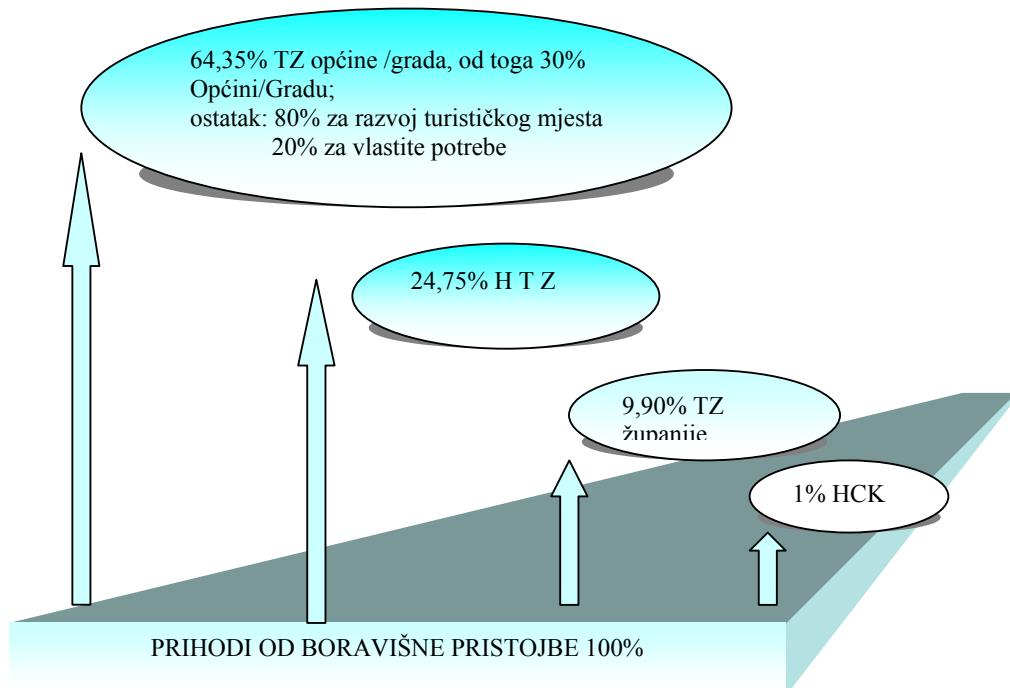
Pod smještajnim objektom razumijeva se : hotel, pansion, motel, turistički apartman, odmaralište, odmaralište za djecu i mladež, kamp kuća i stan za odmor, stan za iznajmljivanje, planinarski dom, prenoćište, vez u luci nautičkog turizma, kao i svi drugi objekti u kojima se pružaju gostima usluge noćenja. stanu. Za razliku od gostiju koji boravišnu pristojbu plaćaju tokom cijele godine, vlasnici kuća i stanova za odmor tu obvezu imaju samo u razdoblju od 15. lipnja do 15. rujna. . Boravišnu pristojbu plaća i vlasnik kuće ili stana za odmor u turističkom mjestu, kao i sve osobe koje borave u toj kući ili stanu. Boravišna pristojba je prihod turističkih zajednica. Prikupljena sredstva od boravišne pristojbe raspoređuju se na način kako to prikazuje slika (22).

Visina boravišne pristojbe utvrđena je Uredbom koju donaša Vlada Republike Hrvatske u prvoj polovini tekuće godine za slijedeću godinu, a na prijedlog ministra turizma. Po Zakonu⁷⁴ su oslobođena plaćanja boravišne pristojbe djeca do dvanaest godina starosti, slijepi i gluhe osobe s tjelesnim invaliditetom, sudionici školskih izleta organiziranih od strane školske ustanove, osobe upućene na liječenje od strane zdravstvene ustanove, dugogodišnji stalni gosti u turističkom mjestu zaslužni za unapređenje turizma (na prijedlog mjesnog odbora, a po odluci turističkog vijeća TZ), pripadnici MUP-a, Ministarstva obrane (u obavljanju službene zadaće), sezonski radnici s prijavljenim boravkom u turističkom mjestu, putnici na putničkom brodu u međunarodnom pomorskom prometu (kada se brod nalazi u sidrištu ili vezu u luci), vlasnici izvorne stare obiteljske kuće (stečene nasljeđivanjem od ostavitelja koji je imao prebivalište u turističkom mjestu i članovi njegove uže obitelji kada borave u toj kući). Osobama od 12 do navršenih 18 godina starosti plaćaju boravišnu pristojbu umanjenu za 50%.

⁷³ Na strane državljane ne primjenjuju se odredbe da vlasnik stana ili kuće, ima pravo na popust, odnosno da plaća boravišnu pristojbu umanjenu za 70%, ili da može plaćati boravišnu pristojbu u paušalnom iznosu, kako je to predviđeno za državljane Hrvatske, a prema čl. 5, i 12. Zakona o boravišnoj pristojbi; Narodne Novine br. 35/95, 42/95, 52/95 i 64/100, čl. 6; :

⁷⁴ Zakon o boravišnoj pristojbi; čl. 3 i 4 str. 36 ; Narodne Novine br. 35/95, 42/95, 52/95 i 64/00, :

Slika br. 22. Raspored prihoda od boravišne pristojbe u sustavu turističkih zajednica Hrvatske



Izvor: Obrada autora prema važećim propisima

Boravišna pristojba kao prihod TZ, raspoređuje se po određenom ključu, u određenom omjeru, na način da zadovolji sve zainteresirane strane koje prema Zakonu imaju pravo na tu podjelu⁷⁵. Slikovito prikazano moglo bi se prikazati na način:

Gost (vlasnik kuće za odmor, prijatelj i dr.) platio je 100 Kn boravišne pristojbe turističkoj zajednici, za provedeno vrijeme u destinaciji.

- 100 Kn raspoređiti će se (automatizmom sa prijelaznog računa) na način da se odmah raspodijeli 1 Kn za potrebe Hrvatskog crvenog križa (1%)⁷⁶, a ostatak se dijeli :
 - 24,75 Kn za potrebe nacionalne turističke zajednice - HTZ (24,75%)
 - 9,90 Kn za potrebe turističke zajednice županije (9,90 %)
 - 64,35 Kn za potrebe općinske ili gradske turističke zajednice (64,35 %).
- Općinska ili gradska turistička zajednica će od svog dijela, podmiriti obvezu prema svojoj općini ili gradu sa iznosom od 19,31 Kn (30%), za potrebe uređivanja naselja u funkciji turizma, a od preostalog dijela novca, odnosno 45,04 Kn, turistička zajednica će utrošiti na način da:
 - 36,03 Kn usmjeri u razvoj turističkog mesta (80%), a
 - 9,01 Kn (20%) ima pravo utrošiti za potrebe svoga ureda.

⁷⁵ Prema Zakonu o boravišnoj pristojbi Narodne Novine br. 30/94, čl. 9. nije određeno da se 1% izdvaja za HCK, već je to regulirano samo Zakonom o crvenom križu, N.N. br. 92/01, čl. 12, a primjenjuje se od 01.01.2002. godine, (opaska autora).

⁷⁶ Narodne Novine 92/01, Zakon o crvenom križu, čl. 12

Dobivena sredstva TZ u destinaciji koristiti će za poboljšanje uvjeta boravka turista u turističkom mjestu (uredjenjem parkova, biciklističkih staza, šetnica, plaža itd), za promicanje turizma na području na kojem djeluju (oglašavanja, tiskanje promotivnih materijala, kataloga, cjenika, letaka i sl.), te za redovitu djelatnost TZ (rad ureda, turističkog informativnog centra, turističkih društva i sl.).

3.3.3. Turistička članarina

Drugi po važnosti prihod TZ je turistička članarina i to odmah iza boravišne pristojbe. Predstavlja izvorne prihode TZ. Za razliku od boravišne pristojbe, gdje istu plaća gost u smještajnom obliku, ili u luci nautičkog turizma kao vlasnik plovila, turistička članarina je obveza svih pravnih i fizičkih osoba koji u turističkom mjestu obavljaju ugostiteljske, turističke i s turizmom neposredno povezanim djelatnostima, a u okviru svojih poslovnih jedinica. Zakon o članarinama u TZ precizno utvrđuje obveznike plaćanja članarine, kao i način utvrđivanja osnovice za obračun članarine.

Turističku članarinu plaća pravna i fizička osoba koja u turističkom mjestu ima svoje sjedište ili podružnicu, pogon, filijalu, a koja trajno ili sezonski ostvaruje prihod obavljanjem ugostiteljskih, turističkih i s turizmom neposredno povezanih djelatnosti⁷⁷. Visina članarine je povezana sa kategorijom turističkog mjesta. Turistička mjesta u Republici Hrvatskoj razvrstavaju se u razrede na temelju službenih podataka Državnog zavoda za statistiku (petogodišnji prosjek ostvarenog broja noćenja u turističkom mjestu i koeficijentu specifičnog turističkog prometa). Akt o razvrstavanju turističkog mesta donosi ministar turizma, a ona se razvrstavaju u A, B, C i D razred.

A - razred spadaju sva ona turistička mjesta gdje su granične vrijednosti pokazatelja četverostruka srednja vrijednost pokazatelja (broj noćenja, koeficijent turističkog prometa, te 2,5 puta veća srednja vrijednost pokazatelja koeficijenta specifičnog turističkog prometa). Primjer turističkog mesta razvrstanog u A razred je npr. Baška, koja po broju ostvarenih noćenja prelazi 600.000 noćenja, a koeficijent turističkog prometa je 4, odnosno na svakog stanovnika otpada 400 noćenja.

B- razred spadaju sva ona turistička mjesta ako njegove pojedinačne vrijednosti pokazatelja prelaze najmanje dvije od tri granične vrijednosti pokazatelja, a to su dvostruka srednja vrijednost pokazatelja za broj

⁷⁷ Zakon o članarinama u turističkim zajednicama, Narodne Novine br. 35/95, čl.10, str. 1091.

noćenja i koeficijent intenziteta turističkog prometa, te srednja vrijednost pokazatelja koeficijenta specifičnog turističkog prometa. Primjer turističkog mjesta svrstanog u B razred je npr. Vrbnik.

C- razred spadaju ona turistička mjesta čije pojedinačne vrijednosti pokazatelja prelaze 50% srednjih vrijednosti pokazatelja, npr. Fužine

D- razred će obuhvatiti ona turistička mjesta čije pojedinačne vrijednosti pokazatelja ne prelaze 50% srednjih vrijednosti pokazatelja, npr. Vrbovsko.

Srednja vrijednost pokazatelja utvrđuje se na način da se vrijednosti pokazatelja svih turističkih mjesta poredaju po veličini u niz posebno za svaki od pokazatelja, nakon čega se za svaki niz izračunava medijan, koji predstavljaju srednje vrijednosti pokazatelja. Članarina se plaća po točno utvrđenim stopama, ovisno o razredu turističkog mjesta gdje je sjedište ili poslovna jedinica osobe, te o skupini u koju je razvrstana djelatnost kojom se pravna ili fizička osoba bavi.

Tablica. br.1. Model naplate turističke članarine za turistička mjesta razvrstana u razrede (A, B, C i D)

I skupina

RAZRED TURISTIČKOG MJESTA			
A	B	C	D
0,25	0,23	0,20	0,18
PRAVNE OSOBE		FIZIČKE OSOBE	
- ugostiteljske usluge smještaja	- ugostiteljska turistička djelatnost		
- ugostiteljske usluge prehrane	- čuvanje životinja turistima		
- turističko posredovanje	- usluge škola skijanja, surfa, ios.		
- usluge marina u pomorskom prom.	- usluge iznajmljivanja opreme		
- usluge marina u riječnom prometu	- djelatnost luka nautičkog turizma		
- prijevoz putnika i robe	- djelatnost usluga u prometu		
- prijevoz putnika u zračnom prometu	- prodaja suvenira		
- prijevoz putnika u cestovnom prom	- sezonske radnje i zanatstvo		
- mjenjačnice	- usluge građana u domaćinstvima		
- uređenje i održavanje parkova	- usluge građana na plovnim objektima		
- bankarske organizacije	- ostale usluge		

II skupina

RAZRED TURISTIČKOG MJESTA			
A	B	C	D
0,20	0,18	0,15	0,13
PRAVNE OSOBE		FIZIČKE OSOBE	
- aerodromske usluge		- usluge iznajmljivanja vozila	
- usluge u cestovnom prometu		- usluge taksi prijevoza	
- prijevoz putnika taksi uslugom		- glazbenici	
- javne garaže, prostori za parkiranje		- zlatari i draguljari	

III skupina

RAZRED TURISTIČKOG MJESTA			
A	B	C	D
0,15	0,13	0,10	0,08
PRAVNE OSOBE		FIZIČKE OSOBE	
- popravak i održavanje cestovnih vozila		- organiziranje sportskih i drugih priredbi	
- brijačnice i vlasuljarske radnje		- usluge održavanja vozila i plovila	
- pranje i čišćenje odjeće i rublja		- usluge fotografa	
- usluge u kućanstvima		- usluge pedikera i kozmetičke usluge	

izvor: Obrada autora prema važećim propisima

I skupina trgovina

RAZRED TURISTIČKOG MJESTA			
A	B	C	D
0,05	0,048	0,043	0,040
PRAVNE OSOBE		FIZIČKE OSOBE	
- trgovina na malo ne prehrambene proizvode		- trgovina na malo ne prehrambene proizvode	

II skupina trgovina

RAZRED TURISTIČKOG MJESTA			
A	B	C	D
0,04	0,038	0,035	0,033
PRAVNE OSOBE		FIZIČKE OSOBE	
- trgovina na malo prehrambenim proizv.		- trgovina na malo prehrambenim proizv.	
- trgovina na malo mješovitom robom		- trgovina na malo mješovitom robom	

III skupina trgovina

RAZRED TURISTIČKOG MJESTA			
A	B	C	D
0,03	0,028	0,025	0,023
PRAVNE OSOBE		FIZIČKE OSOBE	
- trgovina na veliko		- trgovina na malo svim proizvodima	

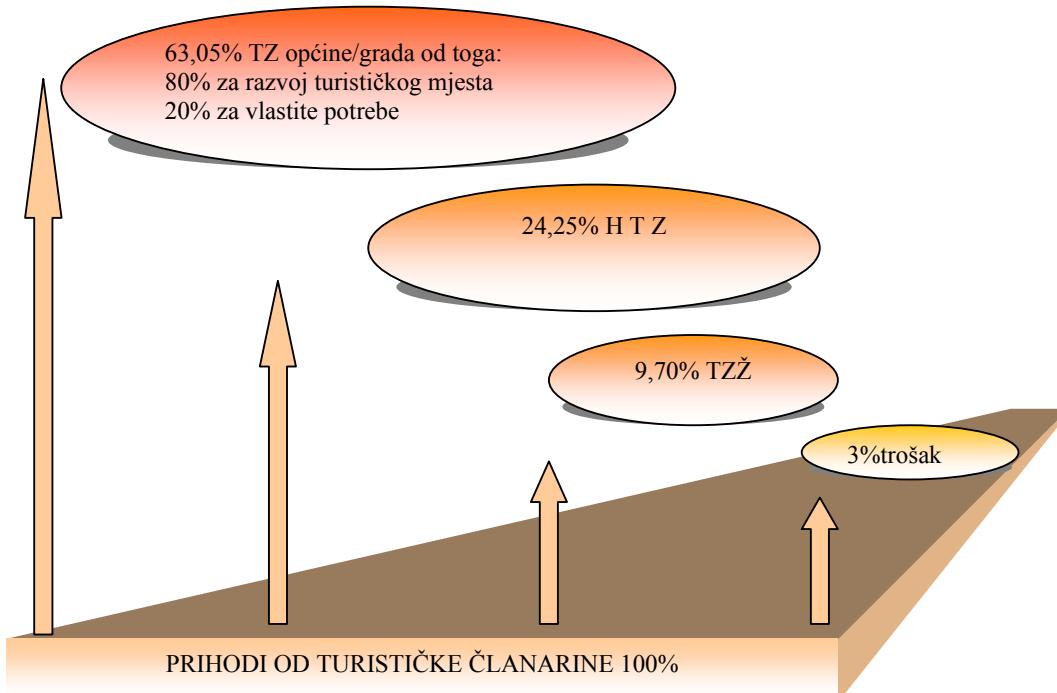
IV skupina trgovina

RAZRED TURISTIČKOG MJESTA			
A	B	C	D
0,02	0,013	0,010	0,010
PRAVNE OSOBE		FIZIČKE OSOBE	
- vanjska trgovina prehrambenim proiz.		- vanjska trgovina svim proizvodima	
- vanjska trgovina ne prehrambenim proiz.			

Izvor: obrada autora prema važećim propisima

Turistička članarina kao jedan od temeljnih izvora prihoda TZ, u mnogim TZ predstavlja osnovu za prikupljanje broja glasova u upravljačkim tijelima (skupština, turističko vijeće, nadzorni odbor i sl.), a regulirano Statutom svake TZ i Zakonom⁷⁸. Poslove evidencije obračuna i naplate članarine od pravnih i fizičkih osoba obavlja Porezna uprava, koja za taj posao i uzima naknadu od 3% za svaku uplaćenu članarinu.

Slika br.23. Raspored prihoda od turističke članarine u sustavu turističkih zajednica Hrvatske



Izvor: Obrada autora

Ostatak se korisnicima dostavlja prema ključu u kojem su zastupljeni i Hrvatska turistička zajednica sa 24,25%, turistička zajednica županije sa 9,70% i turistička zajednica destinacije (općinska ili gradska) sa 63,05%.

⁷⁸ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, Narodne Novine 30/94, čl. 27, str. 1034.

Sredstva članarine koja pripadaju turističkom mjestu ,TZ općine ili grada, raspoređuje sukladno planiranim zadacima i njihovom izvršenju u turističkom mjestu , vodeći računa da 20% sredstava turistička zajednica može koristiti za svoje potrebe , a 80% sredstava za potrebe turističkog mjesa. Radi lakšeg praćenja velikog broja obveznika i njihovih uplata, poželjno je da turističke zajednice ustroje evidencije preko računala (pregled i listanje izvještaja o uplatama po članovima).

3.3.4. Ostali prihodi

TZ mogu još ostvariti prihode ⁷⁹

1. Proračuna općine, grada , županije i Republike Hrvatske,
2. Zajmova (od kamata itd.)
3. Dragovoljnih prihoda (sponzorstva, donacija i sl.)
4. Prihodi od vlastite djelatnosti (prodaja ulaznica, karata, suvenira i sl.)

Prihodi od proračuna pojavljuju se povremeno, kao jednokratna pomoć iz općinskog (gradskog proračuna) za određene aktivnosti (mogu biti i zajedničke). Prihodi po toj osnovi planiraju u proračunu temeljem pisanog dokumenta ili dogovora. Ova se sredstva koriste za financiranje aktivnosti zajednice samo za odredene namjene. Takvi prihodi mogu se ostvariti i od strane županije, i Republike Hrvatske, a temeljem javnih natječaja kojim se podupiru aktivnosti od nacionalnih interesa (namjenska sredstva za spomeničke komplekse, muzeje i sl.). Za dobivanje sredstava u tom slučaju potrebno je dokazivati opravdanost ulaganja što znači priložiti i čitav niz dokumenata, elaborata, finansijskih planova, troškovnika, koji prate investiciju i njeno izvršenje.

Prihodi od kamata mogu se ostvariti temeljem novčanih sredstava koja tijekom godine TZ ima na žiro računu, ali i od kamata pozitivnih plasmana u banci ili u druge poslovne sustave.

Prihodi od sponzorstva i donacija su također vrsta ostalih prihoda, koji se ostvaruju najčešće zato da pokriju troškove određenih aktivnosti za koje se i tražilo sponzorstvo npr. za sufinanciranje ribarske manifestacije, za maškare , pučke zabave, za sajamske prezentacije i sl.

Pored navedenih izvora prihoda, pojedine TZ mogu ostvariti prihode od **vlastite djelatnosti** (od prodaje ulaznica za muzej kulturne manifestacije, od prodaje suvenira, razglednica, karata i sl.). Takvi prihodi nisu značajni, te u prosjeku čine do 2% prihoda, ali imaju veliku

⁷⁹ Prilagođeno prema odredbama čl. 59.Zakona o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma; Narodne Novine br. 30/94, str. 1036, 1037.

promidžbenu vrijednost. Obzirom da TZ kao neprofitna organizacija nije porezni obveznik, treba voditi računa da njeni vlastiti prihodi ne premaše limit od dozvoljenog iznosa od 85.000,00 Kn. Ukoliko se TZ orijentira na obavljanje određene profitne aktivnosti, koja će opravdati preorijentaciju na sustav PDV-a, tada za taj dio mora voditi i vlastiti fond D sukladno odredbama Zakona o računovodstvu.

3.3.5. Rashodi, utrošci , izdaci i troškovi poslovanja

Rashodi su ekomska kategorija, koja se prema MRS-a definira kao “smanjenje budućih ekonomskih koristi što proizlazi iz smanjenja imovine ili povećanja obveze, 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”⁸⁰.

Uz pojam rashoda usko su povezani **utrošci** koji predstavljaju fizičko ulaganje materijalnih vrijednosti i dobara u stvaranju učinaka. Utrošci se mogu definirati kao “utrošene količine ili prepostavljeni utrošeni dijelovi sredstava za rad, usluga i radne snage u poslovnom procesu koji dovodi do proizvoda i obavljenih usluga”⁸¹. Utrošci se najčešće izražavaju fizičkim jedinicama mjere, a u računovodstvu ih je moguće posredno obuhvatiti, ako su valorizirani odgovarajućim sustavom vrijednosti.

Najznačajniji dio rashoda naziva se **troškovima**, a to je onaj dio rashoda “koji nestaju u skladu s ciljem, svrhom i zadacima poslovanja. Predstavljaju vrijednosno izražene utroške rada, stalne tekuće imovine, te tudi usluga nastali u poslovnom procesu, isključivo radi stvaranja učinka”⁸². Trošak se može definirati i kao resurse koje treba žrtvovati ili kojih se treba odreći radi postizanja specifičnog cilja⁸³. On nema karakter rashoda (npr. plaća djelatnika koja se ukalkulira, a ne isplaćuje, očekivani riziko i sl.).

Pojam **izdataka** vezuje se uz izdavanje, odnosno smanjenje gotovine ili novčanih vrijednosti u obračunu . Izdaci , dakle predstavljaju izlaz novca iz poslovnog sustava, a postoje gotovinski i obračunski izdaci, koji i proizlaze iz obračunskog i gotovinskog plaćanja. Izdaci mogu nastati

⁸⁰ Prema: International Accounting Standards 2002, International Accounting Standards Board Publications Department, London, 2002. p.F –29/F-30

⁸¹ Grupa autora: Riječnik računovodstva i financija, Informator, Zagreb, 1984., str. 209.

⁸² Peršić, M.: Rashodi i prihodi, poglavje u knjizi “Računovodstvo”, HZRFD, Zagreb, 1995.str.152

⁸³ Horngren, C., T., G.: Cost Accounting: A Managerial Emphasis, Prentice Hall, New Jersey, 1991., str. 25., preuzeto od Belak, V. Menadžersko računovodstvo, ibid str. 130

prilikom stvaranja učinka, ali i neovisno o tomu. To znači da izdaci mogu, ali i ne moraju imati karakter troška. Izdaci nastaju zbog aktivnosti investiranja poslovnog sustava (kupnja stalne imovine), financijske aktivnosti (otplata kreditorima), ili poslovne aktivnosti (isplate obveza prema dobavljačima, isplate plaća i sl.).

Ove se ekonomske kategorije javljaju u TZ kao neprofitnoj organizaciji na specifičan način, pa zaslužuju detaljniju razradu i sagledavanje. Odnos rashoda i troškova uvjetovan je utjecajima, iako se poslovna aktivnost odvija kao cjelogodišnje. Stoga je potrebno pojmovno i vremenski razgraničiti moment nastajanje rashoda u odnosu na moment priznavanja troška, pa se mogu javiti :⁸⁴

- a) vremenski neusklađeni rashodi i troškovi
- b) rashodi koji nemaju karakter troška
- c) troškovi koji nemaju karakter rashoda ili se
- d) rashodi i troškovi po vrsti vrijednosno ne podudaraju

Vremenski nesklad između rashoda i troškova javljaju se zbog različitih zahtjeva koji se postavljaju u pogledu vremenske dinamike iskazivanja rezultata, a zbog sezonskog karaktera poslovanja, jer visina pojedinih troškova u internom obračunu neće uvijek biti jednaka visini rashoda obuhvaćenim u financijskom računovodstvu. Naime u financijskom računovodstvu se po modificiranim načelima rashodi izjednačuju s izdacima.

Tako će na primjer TZ koja je u iznajmljenom poslovnom prostoru, iznos zakupnine kao rashod prikazati jednom godišnje, a mjesечно će u interni obračun morati ukalkulirati otpadajući dio godišnjeg iznosa zakupnine kao trošak. Stoga je uvođenje internog obračuna važno iz razloga što po modificiranim načelima financijsko računovodstvo priznaje kao rashod samo izdatke, a ne stvarnu visinu troškova, pa se iz financijskog računovodstva ne dobivaju relevantne informacije za upravljanje poslovanjem.

Izdaci i rashodi koji nemaju karakter troška, a javljaju se u financijskom računovodstvu TZ i ne rezultiraju stvaranjem učinaka, npr. izvanredni rashodi, štete i sl.) isključuju iz internog obračuna i prikazuju samo u eksternim izvještajima. Troškovi koji nemaju karakter rashoda se u internom obračunu pojavljuju kao dodatni troškovi, jer ne rezultiraju izdacima niti se kao rashodi iskazuju u financijskom računovodstvu (a što

⁸⁴ Ulrich, H., Hill, W., Kunz, B.: Brevier des Rechnungswesens, Verlag Paul Haupt, Bern – Stuttgart, 1985.str. 15

je slučaj kada TZ nije likvidna pa ima stavku obračunate, a neisplaćene plaće sve do momenta njihove realizacije.

Vrijednosno nepodudaranje pojedinih vrsta rashoda i troškova se po modificiranom načelu ne može suočiti u finansijskom računovodstvu, pa se te informacije moraju osigurati u internom obračunu tj. u računovodstvu troškova. Računovodstvo troškova usmjereno je internim korisnicima i osigurava informacije o nastalim troškovima po pojedinim učincima, dok je cilj finansijskog računovodstva da zadovolji interes eksternih korisnika i javnosti, a posebno poreznih organa.

Cilj obuhvaćanja ukupnih rashoda u finansijskom računovodstvu TZ je što realnije vrednovanje i zaračunavanje pojedinom obračunskom razdoblju, radi sučeljavanja sa prihodima, što je po modificiranom načelu teško ostvariti. S obzirom na uvjete poslovanja TZ, a za što realnije i dosljednije obuhvaćanje troškova potrebno je:

- osigurati obuhvaćanje i razvrstavanje troškova po razdobljima
- uvesti nadzor i kontrolu nad ključnim troškovima
- informatizirati obradu podataka i pripremu informacija za ocjenu budućih stanja i promjena u TZ.

3.3.6. Prirodne vrste troškova, odnosno troškovi po pojavnom obliku

Podjela troškova prema prirodnoj vrsti odnosno po pojavnom obliku, temelji se na porijeklu njihova nastanka. Ta se podjela smatra temeljnom podjelom troškova, obvezatno je za finansijsko računovodstvo, a temelj preuzimanja u računovodstvo troškova i kasnije u menadžersko računovodstvo TZ. Omogućuje utvrđivanje svrhe zbog kojeg su određeni troškovi i nastali, te osigurava jednoobrazno evidentiranje i praćenje. Zbog primjene modificiranog načela nastanka događaja će se u finansijskom računovodstvu troškovi obračunskog razdoblja priznati samo ako su nastali unutar zakonski definiranog obračunskog razdoblja (I-VI ili I-XII) i to samo onda ako su istovremeno povezani s izdacima, tj. ako su i isplaćeni.

Osnovne vrste prirodnih vrsta troškova su:⁸⁵

- troškovi stalne (dugotrajne) imovine
- troškovi tekuće (kratkotrajne) imovine
- troškovi rada – plaće zaposlenih

⁸⁵ Grupa autora: "Računovodstvo, HZRFD, IV izdanje, Zagreb, 1995., str. 165

Vezano za sudjelovanjem stalne imovine u poslovnim procesima nastaju troškovi amortizacije, ali samo u slučajevima kada je TZ vlasnik te imovine i samo onda ako obavlja vlastitu djelatnost, koja se vodi u vlastitom fondu – “D”. U takvu stalnu imovinu se još mogu uvrstiti troškovi održavanja, premije osiguranja, kamate na kredite i drugi. Specifičnost je računovodstva TZ kao neprofitne organizacije da se vrijednost stalne (dugotrajne) imovine ispravlja na teret financiranja, što znači da nema stalnu imovinu u upotrebi kao temelj obračuna amortizacije. Ako se amortizacija obračuna tada se primjenjuje računovodstveno načelo korisnog vijeka trajanja za imovinu u fondu “D” prema MRS –4, na način kako to primjenjuju i poduzetnici⁸⁶, uz uvjet da se primjenjuje vremenska metoda amortizacije po prosječnim godišnjim stopama utvrđenim Pravilnikom (grupa 43).

Troškovi kratkotrajne imovine (grupa 40) nastaju utrošcima sitnog inventara, robe, energije i drugo, prijevozne usluge, poštanske, telefonske usluge, usluge drugih pravnih osoba, tekuće i investicijsko održavanje, usluge najma za korištenje tuđe imovine, intelektualne usluge, autorski honorari, knjigovodstvene usluge, agencijске usluge, usluge promidžbe, komunalne usluge i drugo. Njihova visina i dinamika proizlazi iz prirode te imovine, ali i iz poslovne politike koja se vodi u TZ.

Troškovi rada (grupa 42) predstavljaju vrijednosno izražena ulaganja umnih i fizičkih sposobnosti zaposlenih, a troškovno se manifestiraju kao plaće zaposlenih, naknade plaće (bolovanja na teret TZ do 42 dana, dopusti, državni blagdani i sl.), porez na dohodak, prirez, doprinos za MIO i invalidsko osiguranje, doprinos za zdravstveno osiguranje, doplatak za djecu, doprinos za zapošljavanja i sl. Zbog primjene modificiranog računovodstvenog načela nastanka događaja, u obračunskom se razdoblju troškovi rada priznaju samo u visini isplate i to ako je ona izvršena do najkasnije 20 dana nakon isteka obračunskog razdoblja.

Obračun plaća i naknada knjiži se temeljem izvatka sa žiro računa tj. po isplati plaća i naknada. Iznimno na kraju godine, tj. kada se plaća za prosinac isplati do 20. siječnja slijedeće godine za obračunatu plaću tereti se konto troškova i obveza prije isplate plaća (kao kod poduzetnika). Za obračun plaća terete se konta iz skupine 42 i odobravaju konta obveze za plaće i naknade da bi se tek u sljedećoj godini provela knjiženja zatvaranja navedenih računa, nakon što stignu izravno sa žiro računa. To je samo jedna od brojnih primjera nelogičnosti u primjeni modificiranog

⁸⁶ Međunarodni računovodstveni standard MRS-4., International Accounting Standards Committee, London, 2000.

načela nastanka događaja koji su u suprotnosti sa odredbama MRS-a i računovodstvenim načelima.

Na kontima grupe 46 knjiže se nematerijalni troškovi poslovanja (dnevnice za službena putovanja, izdaci prijevoza na službenom putovanju, računi noćenja za vrijeme službenog puta, naknade zaposlenima, naknade stručnim timovima, reprezentacija koja nastaje iz osobite pažnje prema poslovnom partneru, novinaru, gostu, premije osiguranja, bankarske usluge itd.). Na grupi 47 knjiže se redoviti transferi TZ za prikupljena sredstva od boravišne pristojbe koji se doznačuju jedinicama lokalne samouprave kojima teritorijalno pripadaju, a iznose 30% prihoda od neto boravišne pristojbe. Tu se knjiže i ostali izdaci poslovanja, a odnose se prvenstveno za stručnu literaturu, službena glasila, za obrazovanje, potpore i sl.

3.3.7. Ostali oblici i mogućnosti obuhvaćanja troškova

Troškovi se mogu promatrati na više razina, jer se različite informacije o troškovima koriste za različite svrhe odlučivanja, pa se o istim troškovima u nekom obračunskom razdoblju pripremaju različite ciljne informacije. Područje utjecaja menadžmenta TZ su prihodi i troškovi, koji se u menadžerskom računovodstvu moraju na odgovarajući način i analitički pratiti. Ciljne informacije i mogući analitički pristup troškova prikazan je na slici broj 24.

Već je u prethodnom poglavlju naglašeno da se u finansijskom računovodstvu obuhvaćaju podjela troškova prema prirodnim svojstvima (porijeklo njihova nastanka), ali to nije dostačno jer ne daje odgovore zbog koje su određeni troškovi nastali. Prirodne vrste troškova obuhvaćaju troškove stalne imovine (amortizacija, osiguranje imovine, investicijsko i tekuće održavanje itd., finansijske imovine (plaće zaposlenih), troškove iz dužničko vjerovničkih odnosa (energija, usluge), te troškove tekuće materijalne imovine, troškovi materijala (sitnog inventara, zaliha itd.). Ove vrste troškova potrebno je dalje obuhvatiti prema mjestima njihova nastanka. Smisao njihova alociranja troškova na mesta njihova nastanka jest osigurati temelje za povezivanje po načelu odgovornosti. Praćenje troškova po mjestima "tretira se kao instrument koji primjenom odgovarajućeg metodološkog postupka osigurava obuhvaćanje i obračunavanje već nastalih troškova po onim mjestima koja su ih i izazvala⁸⁷.

⁸⁷ Mönnel, W., Gabler: Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden, 1992. str. 69

Troškovi po mjestima se dijele na direktne (izravne) troškove i indirektne (neizravne) opće, režijske troškove. Mjesta troška se uža razina od segmenta a mogu se oblikovati prema:⁸⁸ funkcionalnom načelu, prostornom načelu, načelu odgovornosti za nastanak troškova i prema načelu obuhvaćanja troškova po nosiocima troškova. Prema stupnju zaposlenosti troškovi mogu biti fiksni i varijabilni, a mijenjaju se prema stupnju aktivnosti ili opsegu obavljenih usluga u istom razdoblju. Fiksni su oni čija je ukupna visina nepromjenjiva u određenom razdoblju neovisno o promjenama stupnja aktivnosti (održavanje stalne imovine, amortizacija, intelektualne usluge, troškovi menadžmenta i administracije). Diskrecijski troškovi nastaju kao posljedica određenih menadžerskih odluka, kao što su troškovi za reklamu, ulaganja u edukaciju, učenje stranih jezika, oglašavanje i sl.

Troškovi se mogu dalje sagledati kao stvarni (povijesni i tekući) ili planski troškovi, odnosno standardni troškovi⁸⁹. Stvarni su troškovi odraz stvarno nastalih troškova u određenom razdoblju, ako su ti troškovi nastali u proteklim razdobljima nazivaju se povijesnim troškovima, a ako se odnose na tekuće razdoblje nazivaju se tekućim troškovima. Planski se troškovi definiraju za određeno buduće razdoblje. Karakteristika je planskih troškova da se ne predviđaju za jedinicu učinka, već za cijelokupnu aktivnost i za točno određen stupanj zaposlenosti.

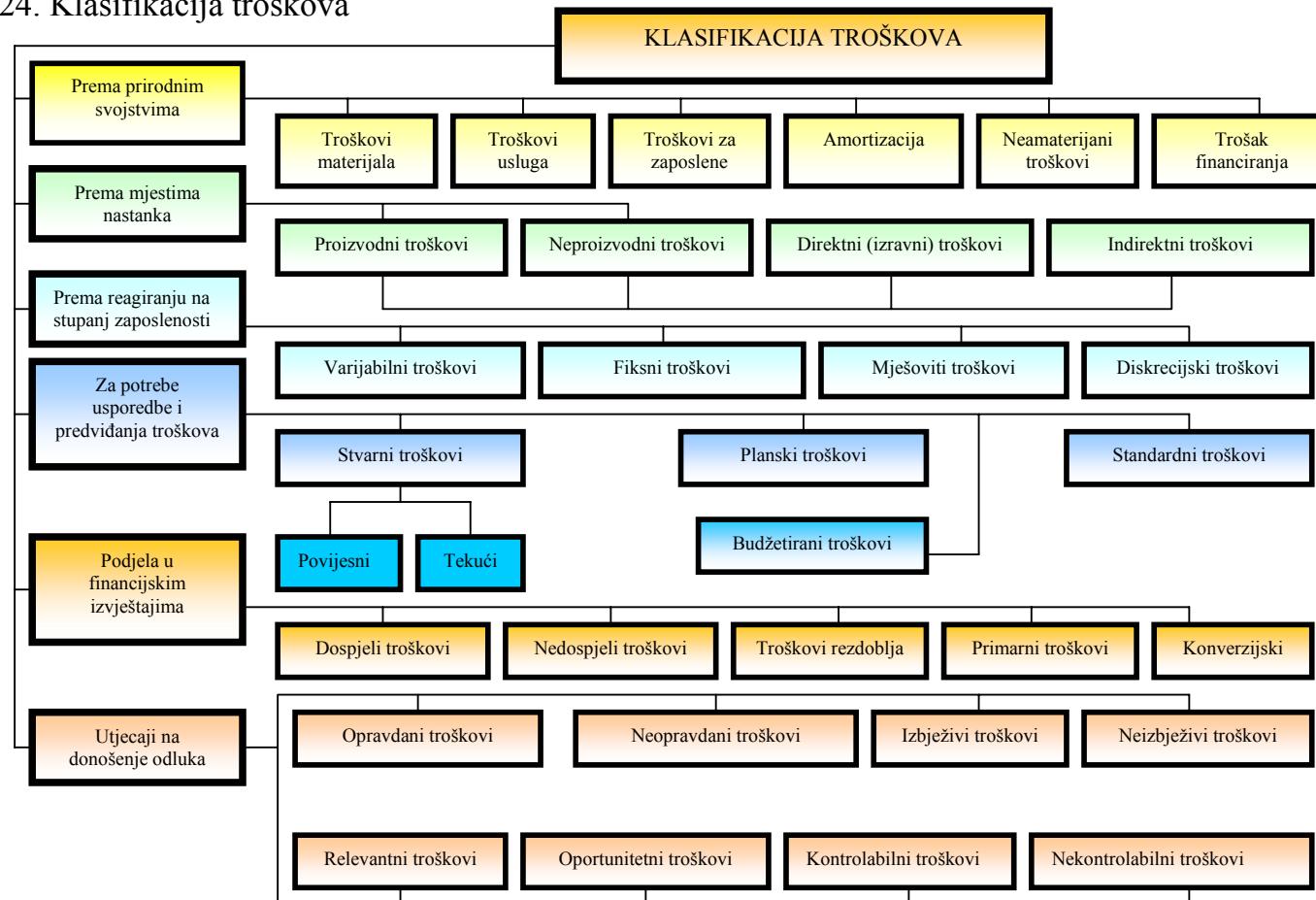
Standardni troškovi su proračunski troškovi koje bi trebali uvrstiti u realizaciju određenog "učinka". To su "predviđeni troškovi koji se postavljaju u svrhu obračuna troškova poslovanja, a radi usporedbe stvarnih i očekivanih veličina po mjestima nastanka"⁹⁰. Po standardnim troškovima se ne podrazumijevaju već nastali troškovi, već je to ona razina troškova koja bi trebala nastati ukoliko se ostvare predviđeni uvjeti privređivanja, tj. planirani opseg i struktura učinaka u poslovnom sustavu.

⁸⁸ Niethammer, R.,: Grundsätze u.Beispiele zur Systematisierung von Kostenarten und Kostenstellen, Gabler, Wiesbaden, 1992. str. 407.

⁸⁹ Peršić, M.,: Moderni sustavi obračuna troškova.,: Izabrane teme iz "Troškovno i upravljačko računovodstvo", HZRFD, Zagreb, 1998. str. 32-39

⁹⁰ Dvorak, W.,: Die Standardkostenrechnung als Ergebnis der Budgetierung und Basis der Soll-Ist Kostenvergleichs, područje u knjizi red. Jacob, H.,: Moderne Kostenrechnung "verlag Dr. Th Gabler KG, Wiesbaden 1978, str. 56

Slika br. 24. Klasifikacija troškova



Izvor: Belak, V.,: Menadžersko računovodstvo, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 1998. str. 145

Obzirom na odgovornosti menadžmenta troškovi se mogu sagledati kao:⁹¹

- opravdani troškovi poslovanja predviđeni budžetom
- neopravdani troškovi koji nastaju kao posljedica pogrešnih poslovnih odluka ili propuštanja potrebnih zahvata u svezi s kontrolom troškova,
- izbjegzivi troškovi koji prekoračuju minimalne troškove za održavanje poslovne aktivnosti
- neizbjegzivi troškovi, a to su minimalni troškovi za održavanje poslovnih aktivnosti uključivši i troškove koji nastaju na temelju zakonskih propisa.

Relevantni troškovi će nastati u budućnosti povezano s alternativama o kojima se odlučuje. Oportunitetni troškovi su tzv. "nepravi troškovi", a predstavljaju izgubljenu dobit neprihvaćene varijante.

Kontrolabilni su troškovi oni čiju visinu direktor ureda TZ može direktno utjecati (pranje troškova grijanja ili troškova telefona), a nekontrolabilni troškovi su oni na koje se ne može u kratkom roku neposredno utjecati (porezi, doprinosi, fiksni troškovi).

Slika br.25. Mogućnosti obuhvaćanja troškova u TZ



Izvor: Obrada autora

Dosadašnja praksa u TZ bliska je primarnom zadatku obuhvaćanja i razvrstavanja troškova, dok je nadzor i tekuća kontrola ekonomičnosti utroška u drugom planu. To znači da se obuhvaćanje troškova i prihoda u menadžerskom računovodstvu u TZ mora orijentirati na prognostičku funkciju tj. pripremu i pružanje podataka i njenu ocjenu budućih stanja i kretanja u kontekstu jasno preciziranih kratkoročnih i (dugoročnih)

⁹¹ Belak, V.;: Menadžersko računovodstvo, Zagreb, 1995. str. 155-160

ciljeva poslovanja i razvoja poslovnog sustava. Prve informacije o stvarno nastalim troškovima osiguravaju analitička knjigovodstva ustrojena prema internom kontnom planu koji je donijela TZ, pri čemu treba uvažiti specifičnosti poslovanja i postignuti nivo organizacije poslovnog sustava kao i stupanj razvoja menadžerskog računovodstva.

Dakle, troškovi izravnog rada (plaće i ostali troškovi), materijala (troškovi za gospodarsku djelatnost) mogu se neposredno dodijeliti segmentima. Troškovi investicijskog i tekućeg održavanja mogu se rasporediti direktno. Troškove energije i trošak vode rasporediti će se po segmentima ako su odvojeni, ako nisu onda je potrebno voditi evidenciju utrošenih kWh. Ostali troškovi komunalnih usluga i ostalih usluga raspoređuju se temeljem postotka prihoda.

Tablica br. 2. Razvrstavanje troškova po načelu odgovornosti

Vrste troška	Temeljne Zadaće TZ	Administ opći poslovi	URED TZ	TIC	Osta -lo
Troškovi za promociju	x				
Troškovi za kulturu	x				
Troškovi za manifestacije	x				
Troškovi za uređenje mjesta	x				
Troškovi za TIC	x			x	
Troškovi za turističku ambulantu	x				
Troškovi za policiju	x				
Troškovi za upravljačka tijela TZ	x				
Troškovi ureda	x				
Troškovi za muzej	x				
Troškovi za galeriju	x				
Plaće zaposlenih	x	x	x	x	
Troškovi ugovorenih usluga čišćenja	x		x	x	
Troškovi knjigovodstvenog servisa	x		x	x	
Troškovi intelektualnih usluga	x	x	x	x	
Kancelarijski materijal		x	x	x	
Pristojbe i pretplate	x	x			
Doprinosi i naknade		x	x	x	
PTT usluge		x	x	x	
Zatezne kamate		x	x	x	
Troškovi putovanja i smještaja na sl. putu	x	x			
Troškovi oglašavanja	x				
Troškovi održavanja			x		
Troškovi Zampa		x			
Energija			x	x	
Voda			x	x	
Osiguranje					x
Kamate					x
Otpisi					x
Amortizacija					x

Izvor: Prijedlog autora

3.4. Dostignuti stupanj razvoja računovodstvenog informacijskog sustava turističkih zajednica u Republici Hrvatskoj

Već je naglašeno da se računovodstveno praćenje poslovanja TZ u Republici Hrvatskoj vodi kao fondovsko računovodstvo. Cilj je osigurati informacijsku osnovicu o tome koliko TZ određene hijerarhijske razine u sustavu doprinosi zadovoljenju širih društvenih potreba i unapređenju turizma u Hrvatskoj. Ovo se računovodstvo temelji na propisima o neprofitnim organizacijama, uz naglasak da se TZ ne financira izravno iz proračuna, već da su joj propisno osigurani drugi izvori financiranja (boravišna pristojba, turistička članarina, donacije, pomoći, potpore i sl.).

U tim uvjetima se primjenjuju oni propisi koji naglasak stavljuju na društvenu kontrolu namjenskog trošenja sredstava, a ne na ostvarenje profita, a to znači primjenu:

- načela nastanka poslovnog događaja,
- načela novčane mase iskazivanja računovodstvenih podataka i
- načela fondovskog računovodstva

Prema važećim propisima naglašavaju se ova načela kao nužna pretpostavka za jednostavan i transparentan sustav potreban menadžmentu TZ na svim razinama odlučivanja. Uz uvažavanje ovih polazišta pristupilo se istraživanju stvarnih odnosa računovodstva u sustavu TZ u Republici Hrvatskoj, ali i drugih relevantnih odnosa koji na to mogu direktno ili indirektno utjecati. U tom cilju oblikovana je i provedena anketa na uzorku sa obuhvaćenim 42 TZ destinacije, koje se međusobno razlikuju po svom statusu (grad, općina, mjesto i otočna TZ). Uzorkom je obuhvaćeno 13% fizičkog broja TZ u Republici Hrvatskoj, koje čine 30% ukupnog potencijala u sustavu TZ u tri najznačajnije turističke regije Istra, Kvarner i Dalmacija. Pokrivaju sve značajnije tipove turističke ponude destinacije, odmorišni, kongresni, toplički turizam, pa je kao uzorak dovoljno reprezentativan za ovo istraživanje.

Ozbiljnost pristupa ispunjavanju upitnika omogućava da se sagledaju kvantitativni odnosi, ali i da se ocijeni i kvalitativni pristup podlogama relevantnim za izgradnjom učinkovitijeg informacijskog sustava i sustava izvješćivanja u TZ. Analiza ankete u dijelu koja obuhvaća pitanja vezana uz poslovanje govori da veličina i snaga TZ je glavni okvir za ustroj računovodstva. Tako 45% TZ ima zaposlenog jednog do dva stalno zaposlena djelatnika, od čega je jedan direktor ureda, a da tek u ljetnim mjesecima zapošljavaju još nekoliko sezona (2-4). Samo desetak većih, a najčešće gradskih TZ, sa stalnim izvorima prihoda imaju i do sedam djelatnika zaposleno. No postoje i TZ koje nemaju niti jednog zaposlenog

djelatnika, već taj posao obavljaju volonteri. No, u svim TZ zaposleni djelatnici imaju visoki stupanj obrazovanja, pa 70% njih ima visoku stručnu spremu, te posjeduju druga specifična znanja (poznavanje svjetskih jezika, visoke organizacijske sposobnosti, poznavanje ekonomike turizma i komunikativnost).

O značenju računovodstvene funkcije u TZ govori dosta podataka, pa tako:

- 45% anketiranih samostalno vode računovodstvene poslove.
- 39% njih te poslove povjerava računovodstvenim servisima uz prosječnu naknadu od 400-1000, 00 kn mjesечно.
- tek nekoliko TZ računovodstvene poslove djelomično povjeravaju trećim licima, na način da dio vodi samostalno (knjiga blagajne, saldakonti kupaca i dobavljača i sl.

Knjigovodstveni poslovi su kod najvećeg broja TZ informatizirani, na način da ih :

- 45% koristi standardni softver
- 30% njih se potrudilo oblikovati specijalizirani softver sukladno stvarnim zahtjevima,
- 21% TZ računovodstvene poslove obavlja ručno udovoljavajući minimalnim zahtjevima vanjskih korisnika.

Za vođenje računovodstvene evidencije:

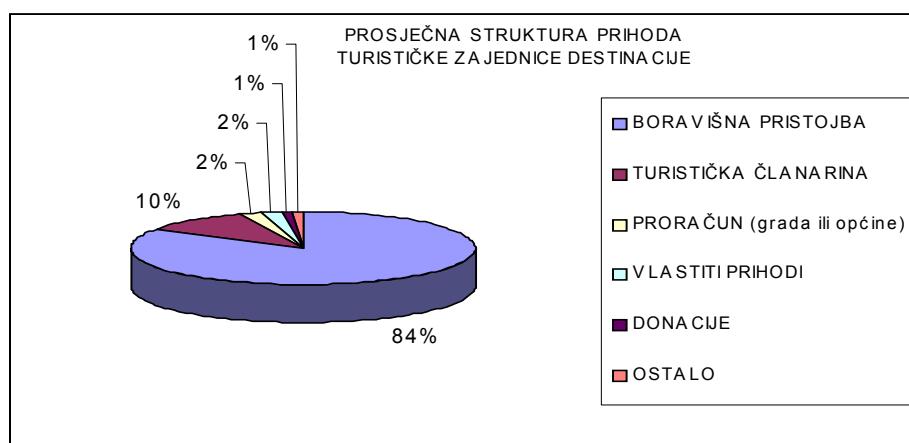
- 55% anketiranih TZ razradila su vlastiti kontni plan koji može udovoljiti svim specifičnim zahtjevima, bilo da se radi o ručnoj ili informatičkoj obradi podataka,
- 60% ispitanika zadovoljna je kvalitetom računovodstvene regulative i informacijama koje iz toga dobivaju, dok
- 20% njih smatra da modificirano načelo nastanka događaja iskrivljava sliku eksterno prezentiranih rezultata što izvještaje čini netransparentnima.
- 39% anketiranih TZ izjasnilo se da vezuje prihode i troškove po aktivnostima, te da izvješća daje po segmentima (MRS-14), dok pod pojmom segmenta se u
- 24% TZ smatra mjesto troška gdje je poslovni događaj i nastao, dok
- 15% TZ pod segmentom smatra organizacijsku cjelinu
- ostali taj pojam ne prepoznaju.

Daljnja istraživanja su potvrdila da su boravišna pristojba i turistička članarina najznačajniji prihodi TZ. Tako boravišna pristojba čini 85-95% ukupnih prihoda TZ, a turistička članarina ovisno o značenju i jačini

turističkog gospodarstva čini prihode pojedine TZ⁹². Ostatak prihoda ostvaruje se od sufinanciranja pojedinih aktivnosti, donacija, sredstva iz proračuna od strane lokalne samouprave, sponzora, HTZ-a i sl. Ova sredstva su u strukturi značajna samo ako se radi zajedničkim akcijama od šireg značenja i prate koncepciju razvoja destinacije na dugi rok. Kako 24% TZ ostvaruje zapažene prihode od vlastite djelatnosti (prodaja razglednica, suvenira, karata ili ulaznica za kulturne manifestacije), nameće se potreba vođenja i Fonda vlastite djelatnosti – “D”.

Slika br. 26. Prosječna struktura prihoda na razini TZ destinacije

Izvor: Prijedlog autora



Neovisno o tome što su prihodi TZ regulirani zakonom i usprkos dobre suradnje menadžmenta TZ i lokalne uprave i samouprave, naplata prihoda je često otežana, pa čak ponegdje i sporna. Tako čak 80% ispitanika ističe problem naplate boravišne pristojbe i turističke članarine, bilo iz razloga što nije uvijek moguće nedvojbeno identificirati obveznika plaćanja turističke članarine, bilo što ne postoji jedinstveni sustav evidencije, ili pak nedorečenost propisa omogućava izbjegavanje realizacije zakonskih odredbi. To cijeli sustav čini netransparentnim.

Prema definicijama iz osnovnih turističkih zakona, naglasak se stavlja na temeljne zadaće TZ koje definiraju karakter i visinu izdataka, stoga je anketom ispitano koliko su u internom obračunu realno dostupne informacije o relevantnim prihodima i troškovima pojedine ciljne aktivnosti, a povezano s osnovnim zadaćama TZ, koja proizlazi iz plana i programa aktivnosti i finansijskog plana. Prosječna struktura rashoda ostvarena na razini TZ može se sagledati nakon što se od 100% ostvarenih prihoda, 30% izdvoji Gradu ili Općini destinacije na kojoj je sjedište TZ. Transfer boravišne pristojbe Gradu ili općini je i zakonska

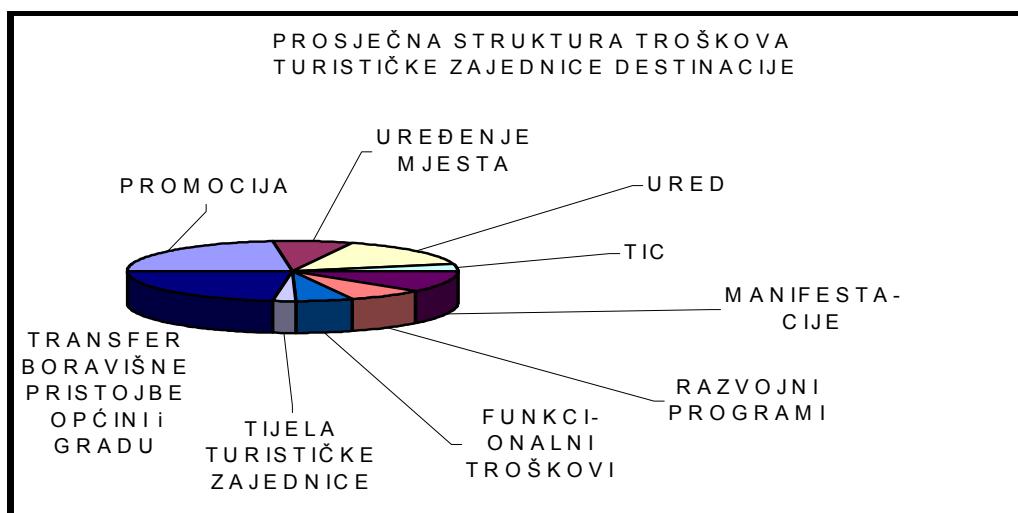
⁹² Po prihodima je jedina specifična otočna TZ, gdje sredstva i upravu osiguravaju udružene TZ (6 općinskih i 1 gradska TZ) uz učešće jedinica lokalne samouprave i uprave otoka.

obveza, pa je taj dio i najčešće predmet različitih kontrola. Uočeno je da ne postoji dosljedna i transparentna evidencija njihove raspodjele, samo 30% anketiranih daje kao posebnu stavku taj transfer.

Od preostalih sredstava kojima raspolaže (preostalih 70% uzima se kao baza 100%, temeljem istraženog uzorka utvrđeno je da se izdvaja prosječno:

- 30% za promotivne aktivnosti
- 10% za uređenje mjesta
- 20% za troškove ureda
- 5% za T I C
- 15% za manifestacije
- 10% za razvojne programe
- 7% za funkcionalne troškove i
- 3% troškovi za upravljačka tijela TZ

Slika br. 27. Prosječna struktura rashoda TZ destinacije



Izvor: Prijedlog autora

Izdaci ureda TZ trebali bi se kretati unutar 20% ostvarenih prihoda. U rashode ureda TZ spada: materijal (za čišćenje, uredski, tekući i investiciono održavanja i sl.), energija, izdaci za usluge, prijevozne usluge (prijevoz, HT, poštarina i sl.), usluge održavanja, usluge najma (prostora i opreme i sl.) intelektualne i osobne usluge, komunalne usluge, grafičke usluge, te vanjski izdaci i sl. Značajan dio čine i izdaci za zaposlene (neto plaće, doprinosi, porezi, prirezi i sl.), ali i nematerijalni izdaci (dnevnice, putni izdaci, nadoknade izdataka zaposlenima, reprezentacija, osiguranje imovine, bankovne usluge, te ostali izdaci za

stručno usavršavanje, literatura, kamate i tečajne razlike. U okviru ostalih rashoda ulazi nabavna vrijednost imovine i izdaci upravljačkih tijela TZ.

U utvrđivanju troškova funkciranja same TZ (troškovi ureda), nemaju sve TZ isti princip, već primjenjuju različitu osnovicu izračuna. Tako 36% TZ te troškove utvrđuje u postotku 20% neto prihoda boravišne pristojbe i članarine, jedna TZ izračunava od bruto prihoda boravišne pristojbe i članarine, a 21% TZ taj iznos obračunavaju u postotku od bruto ostvarenih prihoda, pa su i to razlozi što u strukturi troškova ovi troškovi premašuju propisanih 20%. Nekoliko nalih TZ ne iskazuje troškove ureda, jer nemaju niti zaposlene djelatnike, pa taj posao obavljaju volonteri. One TZ koje u svojoj ponudi imaju i ponudu TIC-a, a tako se izjasnilo 45% TZ u strukturi troškova posebno iskazuju stavke za TIC, kao jednu od zadaća TZ, iako 36% TZ ne planira te troškove u sklopu ureda TZ, ili ih uključuje u ukupne troškove.

Turistička društva, koja su u prošlosti odigrala značajnu ulogu u razvoju turizma, danas se rjeđe osnivaju. Jedan od razloga je i što turističko društvo nije pravna osoba, pa se osniva samo ako za to postoji ekomska opravdanost i potreba. Samo 25% ispitanika izjasnilo se da imaju turistička društva koja predstavljaju zasebnu organizacijsku cjelinu i koja se vodi kao djelatnost ili zemljopisni segment, po odredbama MRS.14. Temeljem navedenog istraživanja može se zaključiti da je djelovanje sustava TZ nezaobilazan činitelj u kreiranju sadržaja razvoja turističkih destinacija, iako se pokazao u pojedinim segmentima manjkav, nedovoljno učinkovit i nedovoljno transparentan.

Neučinkovitost je posebno naglašena kod ostvarivanja prihoda i to boravišne pristojbe i turističke članarine, čija je visina propisana zakonom, ali je u praksi njihova realizacija povezana sa stupnjem izgrađenosti registracije i kontrole prijavljivanja gostiju, u ingerenciji Državnog inspektorata, pa na njih TZ destinacije najčešće ne može utjecati. Istraživanjem se došlo i do temeljnih struktura troškova, kao ciljnih rashoda koji i nastaju pri ostvarivanju zadaća TZ, pa su i tu utvrđeni neujednačeni troškovi kod funkciranja same TZ. Informatizacija računovodstvenog praćenja poslovnih promjena je nedovoljno razvijena, te ne postoji jednoobraznost u načinu obuhvaćanja, klasifikacije i organizacije podataka o relevantnim prihodima, troškovima, imovini i obvezama.

Da bi se postigla bolja organiziranost potrebno je :

- unaprijediti odnose u turističkoj destinaciji i TZ
- informatički i sadržajno postaviti interni kontni plan,

- donijeti računovodstvene politike prilagođene zahtjevima neprofitnih organizacija
- izgraditi sustav računovodstvenih informacija o prihodima, troškovima, što za sobom povlači i unapređenje sustava kontrole naplate prihoda i namjenskog trošenja sredstava,
- uvesti odgovarajući sustav izvješćivanja.

Dalje je potrebno uložiti napore da se:⁹³

- 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 finansijskog položaja, ali i svih promjena u finansijskom položaju TZ, ovisno o uzrocima tih promjena,
- Prezentiraju rezultati ciljnih aktivnosti u TZ pojedinim strukturama korisnika ovisno o njihovim informacijskim zahtjevima
- Ustroji sustav izvješćivanja o prihodima, izdacima, rashodima i troškovima unutar fondova prema uzrocima i dinamici (dnevno, tjedno, mjesечно, kvartalno, polugodišnje, godišnje, kumulativno)
- Ukaže na potrebu prilagođavanja zakonskim propisima, stvarnim promjenama u praksi i mogućnostima razvoja.

Navedena istraživanja potvrđuju da su stvorene osnovne pretpostavke da se sustavu pristupi uvođenjem elemenata menadžerskog računovodstva, čime bi se menadžemntu TZ i destinacije osigurala veća kvaliteta informacija. S obzirom na karakter i specifičnosti djelatnosti TZ kao neprofitne organizacije poseban se naglasak treba staviti ulogu računovodstva u pripremi informacija za izradu budžeta, a kao pretpostavku uspješne koordinacije relevantnih prihoda i izdataka, 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.

⁹³ Razrađeno i prilagođeno prema Rezek-Hosch: Introduction to Governmental and No-for-profit Accounting, Prentice – Hall, Inc. Englewood Cliffs., New Jersey, 1985. str. 99

4. MODEL IZGRADNJE MENADŽERSKOG RAČUNOVODSTVA TURISTIČKE ZAJEDNICE DESTINACIJE

Uspješno upravljanje TZ danas postaje sve složeniji profesionalniji posao na svim hijerarhijskim razinama sustava. Intuitivno donošenje odluka o složenim tržišnim uvjetima poslovanja postaje sve teže i nesigurnije pa se sve više javlja potreba za razvijanjem računovodstvenog sustava koji će menadžmentu TZ osigurati odgovarajuće informacije za planiranje, kontrolu i donošenje relevantnih odluka. Iz dosadašnje prakse djelovanja TZ vidljivo je da samo finansijsko računovodstvo više ne može udovoljiti tim zahtjevima, jer je usmjeren na osiguranje informacija i izvješća za vanjske korisnike tj. priprema, obrađuje i upotrebljava računovodstvene podatke i informacije finansijskih pozicija poslovnog sustava u formi kako je to predviđeno zakonom.

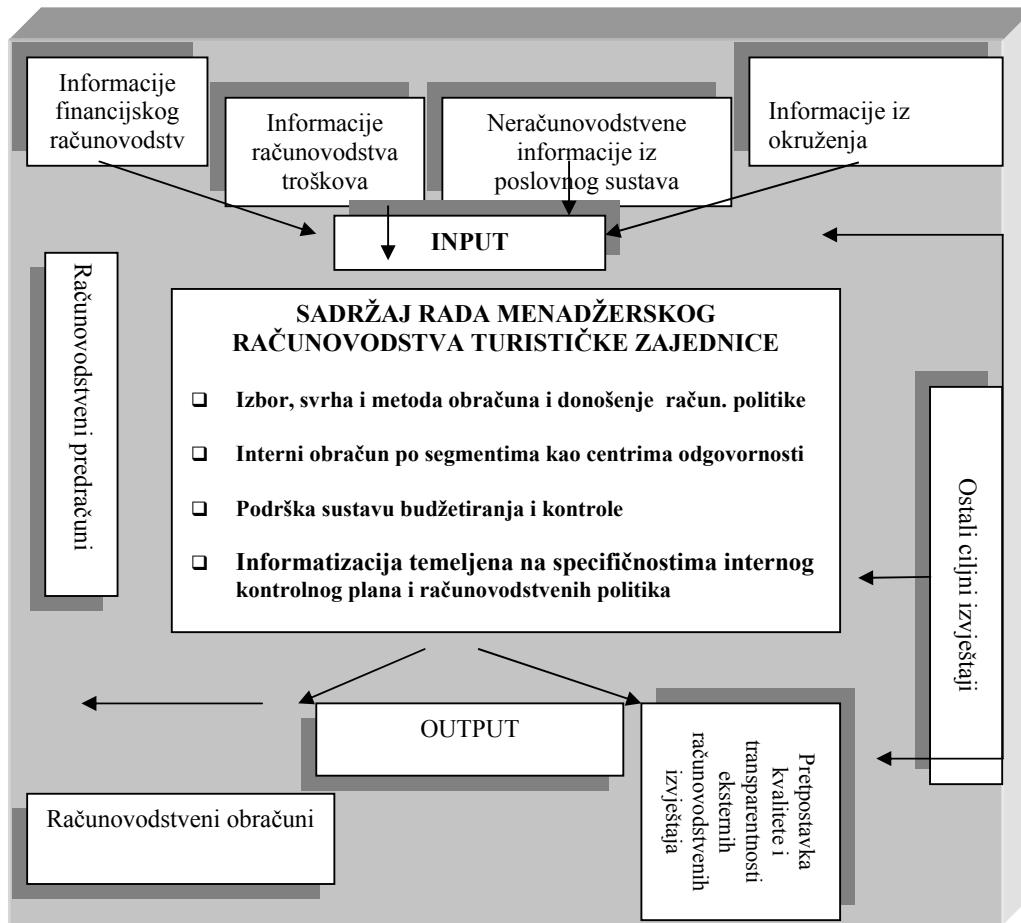
Dakle, u TZ se javlja potreba za izgradnjom menadžerskog računovodstva, usmjerenog na informacijske zahtjeve menadžmenta. Ustrojstvo menadžerskog računovodstva u TZ usmjerava se pripremi cilja usmjerenih informacija koje imaju namjensku uporabu za menadžment. Tako se menadžersko računovodstvo nadograđuje na finansijsko računovodstvo s ciljem da se osigura osnovica za ocjenu budućeg poslovanja što se može temeljiti na podacima iz prošlosti. Menadžersko računovodstvo se tako javlja kao jedan od temeljnih podsustava menadžment informacijskom sustavu. Menadžersko računovodstvo u TZ djeluje u okviru računovodstvenog sustava TZ, pa iako nije obvezatno njegovo ustrojavanje pomaže menadžmentu u ocjeni budućih stanja i kretanja u TZ.

4.1.Pristup problemu

Menadžersko, upravljačko ili interno računovodstvo, je segment računovodstva u okviru računovodstvenog informacijskog sustava orijentiran na zahtjeve menadžmenta u području planiranja, poslovnog odlučivanja i kontrole rezultata. Informacije iz menadžerskog računovodstva omogućavaju menadžmentu pripremanje i oblikovanje odluka, ali i nadzor nad izvođenjem. Ima veliki broj definicija menadžerskog računovodstva, jedna od njih je da ono znači "primjenu određenih koncepcija, procesa, tehnika, interdisciplinarnih aplikacija i specijalnih istraživanja u pribavljanju, obradi i interpretaciji povijesnih i prepostavljenih finansijskih podataka i informacija o nečemu ili nekom

poslovnom događaju”⁹⁴. Informacije menadžerskog računovodstva pomažu menadžerima razumjeti porijeklo poslovnog događaja u kontroli sadašnjeg stanja, a najviše pri planiranju budućih poslovnih aktivnosti i rezultata.

Slika br. 28. Polazišta ustroja menadžerskog računovodstva turističke zajednice



Izvor: Prijedlog autora prema: Peršić, M., Turčić, M., : Informacije upravljačkog računovodstva u funkciji povećanja uspješnosti u hotelijerstvu, XXXVI simpozij HZFRD Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, Pula- Zagreb, svibanj, 2001., str. 167

Uspješno ostvarivanje menadžerskog računovodstva zahtjeva visoku poduzetničku kulturu s razvijenim planiranjem i nadzorom. Informacije menadžerskog računovodstva vezane su uz slobodan izbor metodološke podloge podobne za pripremu informacija u okviru izabranog sustava i metode obračuna troškova u računovodstvu troškova, ali i vezano za donesene računovodstvene politike. Ustroj menadžerskog računovodstva nije propisano zakonom ni za profitne ni za neprofitne organizacije. O

⁹⁴ Belak, V.;: Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb, 1995., str. 8

njegovom ustroju odlučuje menadžment, a izvješća menadžerskog računovodstva prilagođavaju se sadržajem i dinamikom stvarnim potrebama menadžmenta u hijerarhijskoj strukturi. Stoga će menadžemnt svake TZ oblikovati sastav specijaliziranih informacija za donošenje određenih poslovnih odluka.

Područje obuhvata menadžerskog računovodstva su troškovi, prihodi i određeni rezultati koji se odnose na buduće razdoblje u okviru užih organizacijskih cjelina, procesa i aktivnosti, a za kraća vremenska razdoblja. U cilju razvoja djelatnosti TZ trebaju i uvoditi ona računovodstvena izvješća koja su sadržajem i tehnološki primjerena razvojnim ciljevima TZ da podižu učinkovitost menadžmenta i uspješnost poslovnog sustava. Na ustroj menadžerskog računovodstva ne utječe modificirano načelo obuhvaćanja poslovnih promjena kao na finansijsko računovodstvo, pa se mogu iskazati realnije veličine o utjecaju odluka menadžmenta ili upravljačkih tijela na efikasnost funkcioniranje pojedinih TZ ili cijelog sustava.

Moderno menadžersko računovodstvo orijentirano je na planiranje i kontrolu podataka za uže organizacijske cjeline i za kraća vremenska razdoblja. Menadžersko računovodstvo treba osigurati podatke za sastavljanje budžeta po segmentima aktivnosti i zemljopisnim segmentima koje zatim treba pratiti u računovodstvenoj evidenciji po istoj metodološkoj osnovi po kojoj su i planirani. Kod ustrojavanja računovodstvenog informacijskog sustava i sustava izvješćivanja TZ naglasak se stavlja na prepoznavanju segmenta aktivnosti, te na osiguranje relevantnih informacija za sagledavanje međuzavisnosti određenih prihoda i izdataka koji imaju karakter troška.

Polazišta ustroja menadžerskog računovodstva trebaju biti usmjereni tako da podupiru menadžment u donošenju odluka i rješavanju problema. Zadaci menadžerskog računovodstva u TZ usmjereni su ka pomaganju menadžerima da razumiju događaje u prošlosti, da kontroliraju sadašnjost, te planiraju budućnost. Svoje zadatke menadžersko računovodstvo ostvaruje putem sustava metode i obračuna po segmentima kao centrima odgovornosti. Centri odgovornosti u TZ definiraju se izvješćivanjem po standardima metode USALI, na temelju koje menadžersko računovodstvo pomaže menadžerima da na osnovi prikupljenih informacija iz finansijskog računovodstva, računovodstva troškova i ne računovodstvenih informacija ocjene odgovornosti za rezultat u cjelini. Output informacija menadžerskog računovodstva služi menadžerima za donošenje odluka, u obliku predračuna, obračuna izvještaja i računovodstvenih informacija za potrebe kontrole.

Upravljanje prihodima i troškovima pojedinih aktivnosti TZ, znači povezati ih s poslovnim odlukama menadžera u fazi planiranja i kontrole. Polazeći od tih pretpostavki pred menadžersko računovodstvo TZ se stavlja obveza osiguranja relevantne informacijske osnove za donošenju cilju usmjerenih odluka. Broj zaposlenih je ograničavajući činitelj, ali obrazovni i stručni nivo zaposlenih nameće potrebu u području računovodstvenog informacijskog sustava TZ i poboljšanje metodološke podloge sukladno dostignutom stupnju razvoja računovodstvene funkcije u svijetu, a što je sve pretpostavka da se osiguraju kvalitetne informacije za menadžment u TZ.

Kako se u TZ javljaju specifična područja odlučivanja potrebno je i menadžersko računovodstvo prilagoditi tim zahtjevima. Prva faza prilagodbe je povezivanje podataka iz budžeta s podacima iskazanim u računovodstvenoj evidenciji, koji moraju biti metodološki usklađeni i bolje kontrole odstupanja planiranog u odnosu na ostvareno. Pretpostavke za to postoje jer prema istraživanjima u praksi TZ 80% anketiranih TZ u Hrvatskoj donosi budžet do kraja studenog ili najkasnije do kraja prosinca tekuće godine. Najčešće se izrađuje master budžet, tj. budžet za TZ kao cjelinu i čak 90% ispitanika smatra da su podaci računovodstvene funkcije dostatni kao podloga za master budžeta.

To dokazuje da je budžetiranje više prilagođeno eksternim korisnicima, a ne stvarnim potrebama menadžmenta u TZ, za čije bi potrebe budžet trebao izradivati kao temeljnu podlogu kontrole troškova po segmentima, a time i ocjenu odgovornosti menadžmenta u TZ, ali i upravljačkih tijela za donošene odluke i njihov utjecaj na unapređenje turizma određene turističke destinacije. Menadžmentu TZ za uspješno vođenje potrebno je osigurati informacije o poslovnim procesima i stanjima, kako bi mogao ocijeniti i kontrolirati unutrašnje organizacijske odnose i pratiti financijske i informacijske tokove u poslovnim procesima i u okruženju. Pri tome se mora stalno voditi briga o postavljenim ciljevima, ograničenjima i posebnostima aktivnosti u TZ.

4.2.Specifičnosti inputa u menadžerskom računovodstvu turističke zajednice

Menadžersko računovodstvo se ustrojava da može osigurati cilju usmjerene izvještaje za menadžment. Zadaci koji se postavljaju pred menadžersko računovodstvo polaze od temeljnih ciljeva TZ čijem su ostvarenju podređene aktivnosti svih poslovnih funkcija. Glavni je cilj TZ udovoljiti zahtjevima postavljenog cilja TZ, a na korist cijeloj destinaciji u kojoj djeluje TZ. Za rezultate poslovanja su odgovorni menadžeri TZ,

te oni u tom procesu moraju stalno voditi brigu da se zacrtani planovi i programi ostvare i izvrše, pa su im stoga i potrebne ekskluzivne menadžerske informacije koje u svojoj strukturi kao zaseban dio sadrže informacije menadžerskog računovodstva. Zadatak je menadžerskog računovodstva da osigura metodološku podlogu koja se sastoji u prikupljanju, obradi i prezentiranju upravljačkih informacija za menadžment sukladno postavljenim ciljevima TZ.

Informacija dobivena iz menadžerskog računovodstva za potrebe menadžmenta TZ mora biti prikupljena iz finansijskog računovodstva (obuhvaćaju računovodstvene informacije iz prošlosti), računovodstva troškova (kontrolira se sadašnjost), te dati ne računovodstvene informacije i informacije iz okruženja kao podlogu za planiranje budućnosti. Informacije iz TZ predstavljaju najznačajniji dio inputa u menadžerskom računovodstvu, jer se radi o smislenom i na sustavan način prezentiranim sustavu pojedinačno utvrđenih planiranih zadataka, povezanih sa potrebnim finansijskim sredstvima za njihovo izvršenje.

Shema br. 2. Temeljni elementi programa rada turističke zajednice

AKTIVNOSTI	SADRŽAJI
1. Promocija	<ul style="list-style-type: none"> ▪ izrada kataloga, cjenika, brošura, postera, vodiča, info letaka i sl.
2. Organizacija priredbi i događaja	<ul style="list-style-type: none"> ▪ poticanje, organiziranje kulturnih, sportskih, umjetničkih i drugih aktivnosti od značaja za destinaciju
3. Poticanje aktivnosti	<ul style="list-style-type: none"> ▪ zaštita, održavanje i obnova kulturno-povijesnih spomenika od interesa za turizam
4. Uređenje i zaštita okoliša	<ul style="list-style-type: none"> ▪ poticanje i organiziranje akcija unapređenja turističkog okružja
5. Ostale aktivnosti TZ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ osnivanje TIC-a, razvoj turizma u mjestima i područjima manje razvijena

Izvor: obrada autora

Prema Zakonu godišnji program rada je polazište za planiranje i kontrolu i izvršenju temeljnih zadaća TZ, na poticanju, unapređivanju i promicanju izvornih vrijednosti, organizaciji, kulturnih, umjetničkih i drugih manifestacija, održavanje i zaštita kulturno-povijesnih spomenika, očuvanjem turističkog prostora i unapređenju turističkog okružja, izradi programa i planova promocije, pripremi izvješća o izvršenju zadaća, analiza i ocjena ostvarenja programa rada i finansijskog plana TZ, ustrojavanjem Turističkog informativnog centra (TIC-a) i u obavljanju

drugih poslova od interesa za promicanje turizma na području destinacije⁹⁵.

Godišnje planove je potrebno uskladiti s mjesnim odborima, lokalnom upravom (Grada ili Općine) i gospodarskim čimbenicima na području djelovanja TZ. Za sve aktivnosti potrebno je definirati:

- rokove
- cijenu i
- nositelje aktivnosti

Pored toga potrebno je dati popis svake aktivnosti posebno i njenom značenju na ukupni turistički razvoj destinacije.

Navedeno se mora temeljiti na stručnoj ocjeni svih potencijala turističke destinacije i njihovoј učinkovitosti na imidž i sadržaj, što znači da će obuhvatiti:

- smještajne kapacitete destinacije
- turistički promet destinacije
- utjecaje prisutne na emitivnim tržištima značajnim za destinaciju
- učinkovitost svakog segmenta ponude izvršene kroz pojedinačne aktivnosti dok programu rada prethodi određivanje ciljeva, a slijedi izrada projekta i smjernica

Realnost planiranja zahtjeva poznavanje makroekonomskih činitelja razvoja, ali i situacije na lokalnoj razini (npr. broj obveznika uplata boravišne pristojbe i članarine, broj smještajnih jedinica, uređenje nove kategorizacije i sl. Navedeno potvrđuje da se i u praksi prepoznaže značenje finansijskih u nefinansijskih podataka kao input u menadžerskom računovodstvu.

Svi anketirani u sustavu naglasak stavlju na informacije o prihodima i izdacima što znači i na potrebu realnosti njihove procjene uz primjenu kvalitetne računovodstvene institucije jer je to jedno od temeljnih prepostavki za realno poslovno odlučivanje na razini TZ destinacije.

Operacionalizaciji i programu rada prethodi određivanje ciljeva, a slijedi izrada projekata, zadatka i smjernica. Ostvaruje se primjenom specifičnih instrumenata definiranih programom i sredstvima.

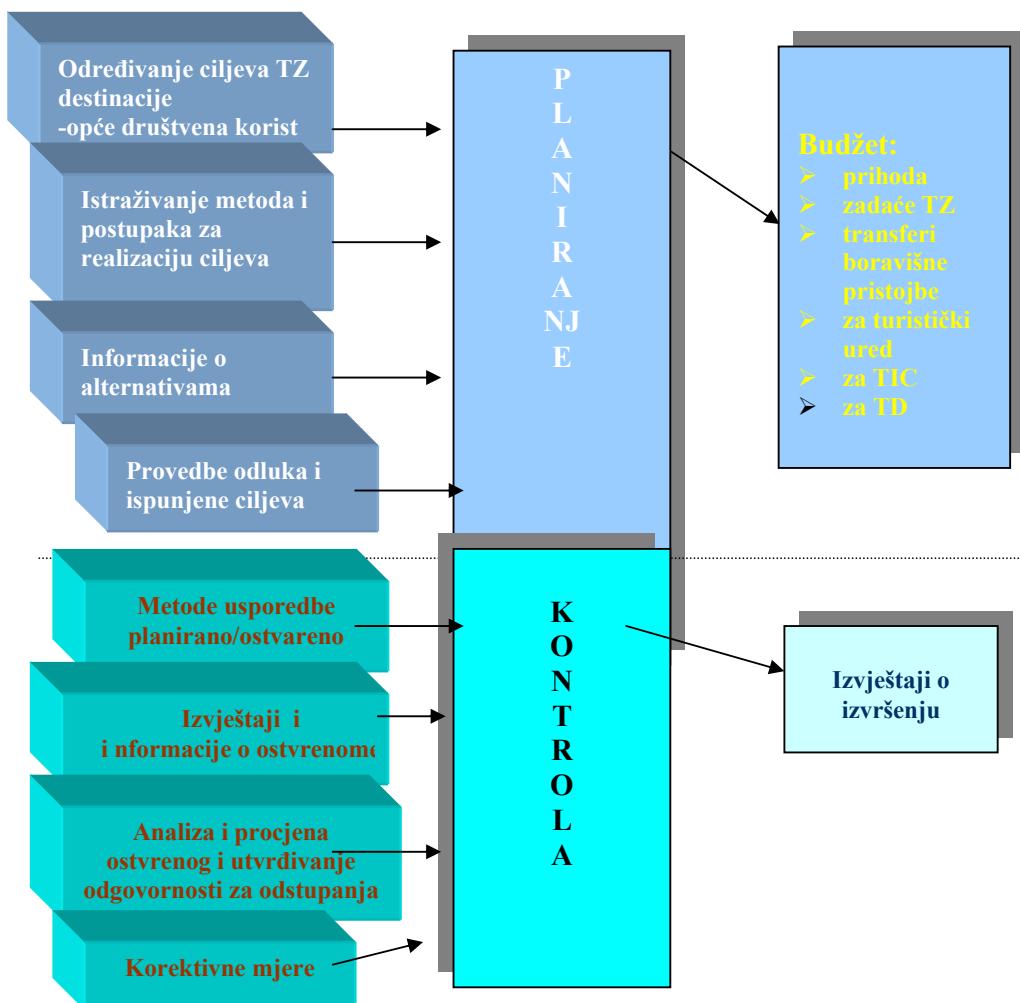
Kada se naturalni planovi kao input u sustavu menadžerskog računovodstva iskažu dolazimo do vrijednosnog plana proračuna ili budžeta. Planiranje i budžetiranje treba zapravo sagledati kroz spoznaju⁹⁶

⁹⁵ Zakon o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. 30/94, čl. 56, str. 1036

⁹⁶ Deželjin, J., Gulin, D., Peršić, M., Spajić, F.: Troškovno i upravljačko računovodstvo, HZRFD, Zagreb, 1998., str. 18

da se u budžetu iskazuje samo vrijednosno iskazane veličine, a u planu svaki predviđeni očekivani zadatak koji se može količinski i vrijednosno kvantificirati. Ako je budžetiranje dio procesa planiranja i kontrole performansi budućeg poslovanja, izražen vrijednosno "za budžet se može reći da predstavlja formalno izvješće o očekivanim rezultatima u budućnosti"⁹⁷, jer je to "kvantificiran finansijski izraz ciljeva što ih postavlja menadžment poslovnog sustava".⁹⁸

Slika br.29. Proces planiranja u menadžerskom računovodstvu turističke zajednice destinacije



Izvor: Prijedlog autora prema Gulin,D., Master i fleksibilan proračun: u knjizi grupe autora "Troškovno i upravljačko računovodstvo", HZRFD,Zagreb, 1998. str.186.

⁹⁷ Belak, V.,: Menadžersko računovodstvo,RRIF., Zagreb 1995., str. 173

⁹⁸ Smith, J., L., Keith, R., M., Stephens,W., L.,: Managerial Accounting Mebrambhill, New York, 1988., str. 13

4.3.Sadržaj rada menadžerskog računovodstva turističke zajednice

Menadžersko računovodstvo kao dio informacijskog sustava ima zadatak da “priprema informacije za različite razine menadžmenta i prepostavka je kontrole..., priprema izvještaje o ostvarenim rezultatima i odstupanjima od budžeta, a u cilju osiguranja detaljnih informacija za poslovno odlučivanje”⁹⁹. Menadžersko računovodstvo djeluje u okviru računovodstvenog informacijskog sustava TZ. U fazi uvođenja menadžerskog računovodstva nužno je uvažiti specifičnosti djelatnosti i organizacijski ustroj TZ.

Računovodstvo odgovornosti ¹⁰⁰ je dio menadžerskog računovodstva čiji zadatak je osiguranje informacijske osnovice za ocjenu doprinosa pojedinog menadžera u ostvarenom pojedinačnom ili globalnom rezultatu, a što u TZ znači odgovornost za ispunjenje ciljeva i zadataka ove vrlo korisne neprofitne organizacije značajne za razvoj turizma destinacije i šire. Stoga u sadržaj menadžerskog računovodstva ulaze podaci i ne računovodstvene informacije koji se mogu povezati s određenim troškovima i prihodima u postupku oblikovanja ciljne informacije usmjerene donošenju one poslovne odluke, koje proizlaze iz poslovnog plana, budžeta ili propisa.

Dakle menadžersko računovodstvo kao podrška djelovanja menadžmenta ustrojiti će se u TZ kako bi se osigurala informacijska osnovica za ocjenjivanje i kontrolu unutrašnjih organizacijskih odnosa i odgovornosti menadžera. TZ i tijelo u izvršavanju temeljnih zadaća i menadžersko računovodstvo treba biti ustrojeno u sustav povratne veze, vodeći računa o financijskim i informacijskim tijekovima u poslovnim procesima, jer je samo na taj način moguće usmjeravanje poslovnog sustava ka postavljenom cilju. Odluke ne donosi računovođa već menadžer TZ, stoga je i odgovoran da osigura za vlastite potrebe i za svoja upravljačka tijela pripremu relevantnih informacija koje će mu omogućiti donošenje cilju usmjerenih poslovnih odluka.

Informacije menadžerskog računovodstva mu trebaju pomoći da:

- u fazi postavljanja cilja optimira broj i kvalitetu aktivnosti, sukladno raspoloživim sredstvima i okruženju,

⁹⁹ Schmidgall, R.S., : Hospitality Industry Managerial Accounting, fourth edition, Educational Institute, American Hotel & Motel Association, Lansing-Michigan, 1997. str. 16

¹⁰⁰ Ferrara, W.L., Doughtery,F.P., Boer, G.B., Dame Publications, Inc.Houston; 1991., str. 9 i 10

- u fazi planiranja realno predviđanje prihoda i rashoda uskladijenih s planom i programom rada TZ i razvojnim konceptom turističke destinacije kao cjelinu,
- u fazi nadzora osigurati metodološke pretpostavke za uspoređivanje svih elemenata predviđenog i ostvarenog po segmentima, a u cilju utvrđivanja odstupanja i razloga zašto je do odstupanja došlo,
- u fazi izvješćivanja se naglasak stavlja na prilagodbe računovodstvenih izvještaja stvarnim potrebama menadžmenta, zahtjevima i mogućnostima računovodstvene službe, uvažavajući načelo ekonomičnosti,
- u fazi razvoja osigurati informacije za ocjenu utjecaja na otklanjanje uskih grla u poslovnim procesima i stanjima, a sve u cilju izvršenja temeljnih zadataka TZ kao neprofitne organizacije.

Dakle uloga je menadžerskog računovodstva u TZ destinacije ciljne relevantne i kvalitetne informacije za donošenje odluka na razini centara odgovornosti, a za ocjenu izvršenja budžetom postavljenih zadataka. Izvještaji menadžerskog računovodstva su okrenuti budućnosti, a njihov broj, postavljanje, dinamika može biti fleksibilno (zbog ograničenog broja zaposlenih) uz informatičku podršku. Najveća vrijednost informacije menadžerskog računovodstva je ocjena odgovornosti direktora ureda, turističkog vijeća i predsjednika TZ destinacije za izvršenje planom i programom definirane zadatke. Stoga je potrebno osigurati dobru koordinaciju svih sudionika u sustavu, a transparentne informacije moraju biti dostupne u svakom trenutku direktno iz sustava.

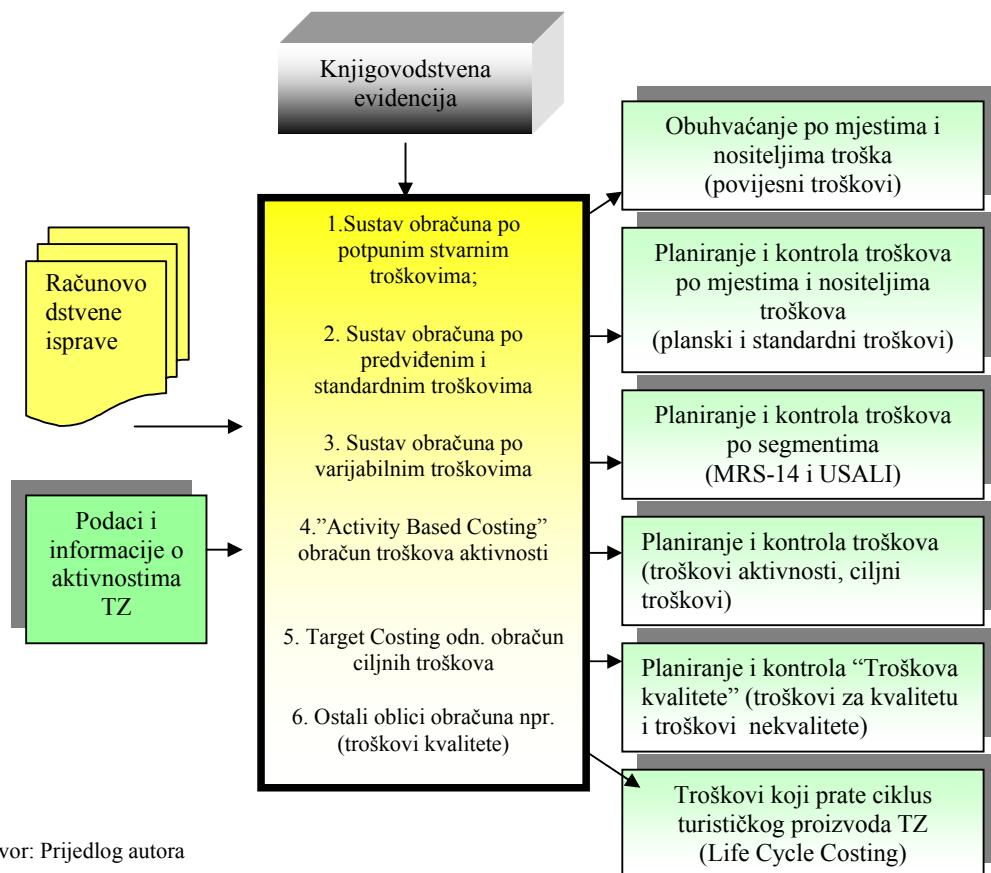
4.3.1. Izbor sustava i metoda obračuna i donošenje računovodstvenih politika

Obračun troškova započinje obuhvaćanjem svih prirodnih vrsta troškova nastalih unutar obračunskog razdoblja na način da se troškovi mogu obuhvatiti kao:

- Potpuni stvarni troškovi
- Predviđeni potpuni troškovi
- Standardni troškovi
- Varijabilni troškovi
- Troškovi aktivnosti
- Ciljni troškovi i
- Troškovi kvalitete

Izbor sustava i metoda obračuna temelji se na teorijskom okviru prikazanim na slici br. 30.

Slika br. 30. Mogući oblici i metode obračuna troškova



Izvor: Prijedlog autora

Obračun po potpunim stvarnim troškovima obuhvaća i razvrstava već nastale troškove zaključene u knjigovodstvenoj evidenciji. Dakle zadatak je ove metode da registrira i realno valorizira stvarne utroške elemenata poslovnog procesa, te da ih na osnovu vjerodostojne dokumentacije obuhvati po mjestima i nosiocima njihova nastanka. Ovaj sustav obuhvata nije podoban za donošenje važnijih poslovnih odluka, jer pruža informacije povijesnog karaktera, pa se može reći da zadovoljava samo u pogledu obuhvaćanja i razvrstavanja troškova, ali i ne u pogledu osiguranja informacija prognostičkog karaktera. Stoga je ovaj sustav potrebno nadograditi uvođenjem sustava obračuna po predviđenim troškovima, da bi se mogli ocijeniti troškovi budućih aktivnosti.

Najkvalitetniji oblik predviđenih troškova su standardni troškovi, a to su oni troškovi koji bi trebali nastati ukoliko se ostvare predviđeni uvjeti privređivanja,¹⁰¹ a rezultat su pažljivog promatranja i analiziranja proteklih događaja, na način da su pitanja i odgovori okrenuti budućnosti.

¹⁰¹ Dvorak, W.: Die Standardkostenrechnung als Ergebnis der Budgetierung und Basis der Soll-Ist Kostenvergleichs...; Moderne Kostenrechnung, Verlag Dr. Th. Gabler KG, Wiesbaden 1978., str. 56

Polazeći od specifičnosti djelatnosti TZ kao neprofitne organizacije moguće je standardizirati troškove za elemente procesa rada važnih u izvršenju temeljnih zadaća TZ kao neprofitne organizacije. Standardni troškovi spadaju u područje finansijskih standarda materijalnog porijekla, a utvrđuju se radi kontrole stvarnih troškova a s ciljem osiguranja realnog budžetiranja i obračun rezultata po segmentima.

Obračun po varijabilnim troškovima polazi od podjele troškova na varijabilnu i fiksnu komponentu, radi osiguranja informacije o utjecaju poslovnih odluka menadžemnta na uspješno izvršenje zadataka postavljenih planom i programom rada TZ. Naime u kratkom se roku može utjecati samo na varijabilne troškove, a ne i na fiksne troškove. Obračun po varijabilnim troškovima polazi od pretpostavke da se jedinici učinka, mjestu troška, odnosno segmentu trebaju zaračunati samo oni troškovi koje je ta hijerarhijska razina stvarno i izabrala temeljeno na načelu uzročnosti.

Zadatak je menadžerskog računovođe da prepozna i prezentira menadžmentu TZ sve troškove na koje on može utjecati, a to su direktni troškovi i relevantni varijabilni troškovi. Svi oni troškovi na koje se u kratkom roku ne može utjecati predstavljaju kategoriju fiksnih, kao nekontrolabilni troškovi koji se mijenjaju samo temeljem strateških odluka. Obračun po varijabilnim troškovima se u modificiranom obliku uspješno može primijeniti u TZ na polazištima ove globalne sheme:

Shema br. 3. Obračun po varijabilnim troškovima

PRIHODI OSTVARENİ IZ SVIH IZVORA	XXXXXX
(-) DIREKTNI TROŠKOVI	XXXXXX
(-) OSTALI VARIJABILNI TROŠKOVI	XXXX
(-) KONTROLABILNI FIKSNI TROŠKOVI	XXX
<u>(-) NEKONTROLABILNI FIKSNI TROŠKOVI</u>	<u>XXX</u>
= VIŠAK / MANJAK	XXX

Izvor: Prijedlog autora prema shemi obračuna po varijabilnim troškovima s više stupnjeva doprinosa pokrića

TZ ostvaruje svoje izvorne prihode temeljem zakona, dakle ne iz neposrednog pružanja usluga, već od boravišne pristojbe i turističke članarine u zakonskoj odredbi. Ovako prikupljeni prihodi se povezuju sa segmentima i sučeljavaju s određenim troškovima (direktni i varijabilni troškovi kao kontrolabilni troškovi) tj. onim troškovima kojima se mogu

direktno vezati uz aktivnosti segmenta. Na ovu razinu prihoda i varijabilnih troškova menadžment može svojim odlukama neposredno utjecati i doprinijeti racionalizaciji i troškova i većoj učinkovitosti ulaganja izvornih prihoda.

Troškovi aktivnosti su oni troškovi koji se prenose direktno na učinke, odnosno na aktivnosti koji su te troškove i izazvali. Ova metoda obračuna troškova poznata pod nazivom ABC metoda (Activity Based Costing) koristi se kao pomoć u identificiranju strukture troškova učinka unutar pojedinih aktivnosti, a cilj je da se na vrijeme ukaže na mogućnost njihova smanjenja ili minimiziranja već na samom početku. Ova metoda obračuna omogućava da se aktivnostima zaračunavaju samo oni troškovi koji su ih stvarno i izazvali. Podršku racionalizaciji troškova daje i Target Costing metoda¹⁰², odnosno metoda obračuna ciljnih troškova ili planiranih troškova gdje se kod aktivnosti prate samo određena struktura direktnih troškova (materijal izrade, direktne strane usluge i varijabilni dio općih troškova). Ciljni trošak je krajnji zadatak menadžmenta TZ uključene u definiranje i izvršavanje temeljnih zadaća TZ koje se manifestiraju kroz aktivnosti u budućnosti, da pronađu put i načine jeftinog načina provođenja aktivnosti, ali na način da zadrži maksimalnu kvalitetu.

Troškovi zbog kvalitete su "oni troškovi koji se javljaju kada poslovni proces kreće krivo, kada su greške već nastale, neovisno o tome da li je učinak već došao do kupca ili je za tu svrhu pripremljen"¹⁰³. Nastali su zbog internih propusta. Troškovi kvalitete nisu samostalne stavke u strukturi troškova internog obračuna, pa je za njihovo iskazivanje potrebno ustrojiti poseban obračun koji će otkriti neželjena odstupanja, utvrditi uzroke pojave troškova kvalitete, spriječiti greške i tako utjecati na minimiziranje troškova njihova otklanjanja.

Uz izbor sustava i metode obračuna potrebno je donijeti i ostale računovodstvene politike. Računovodstvene politike u TZ donosi menadžment (direktor ureda) uz pomoć menadžerskog računovođe, a s ciljem da se računovodstvena načela i standardi prilagode stvarnim zahtjevima menadžmenta i specifičnosti TZ kao sustava. Pri donošenju računovodstvenih politika specifičnih za menadžersko računovodstvo TZ prvenstveno se polazi od odredbi MRS-a 14 i MRS-a 34. Temeljno

¹⁰² Peršić, M.: Moderni sustavi obračuna troškova: "Troškovno i upravljačko računovodstvo, Izabrane teme, Hrvatska udruga računovodstvenih eksperata, Zagreb, 1998. str. 45

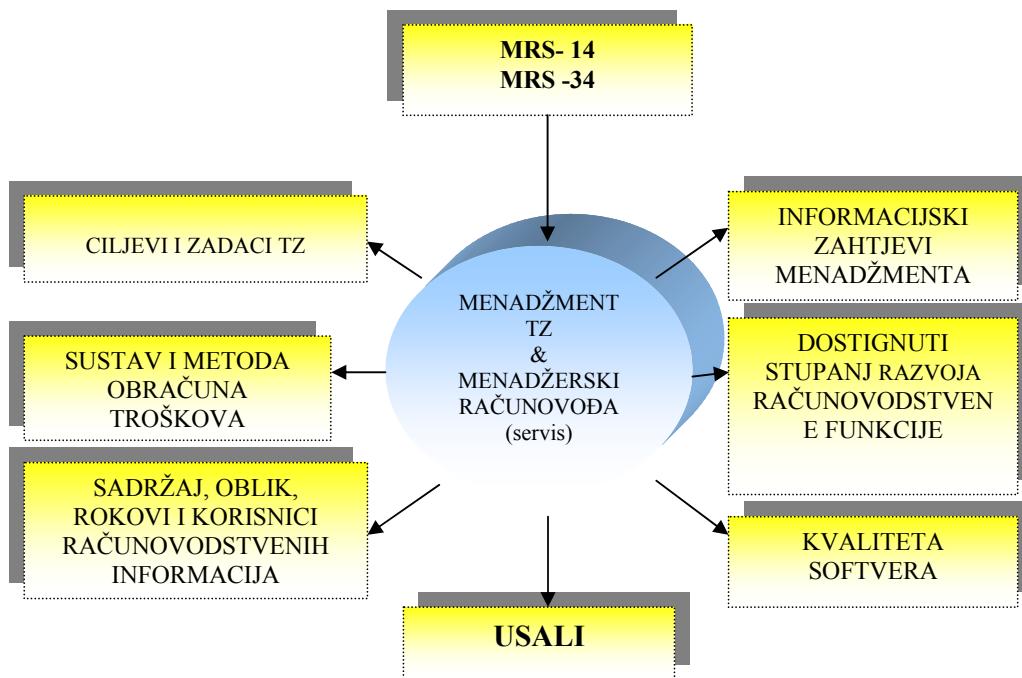
¹⁰³ Peršić, M.: Upravljanje troškovima kvalitete u sustavu obračuna prema aktivnostima, zbornik radova, XXXIV. simpozija Računovodstvo, revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, HZRFD, Zagreb-Pula, 1999. str. 131-153

pitanje računovodstvenih politika u TZ je osiguranje transparentnih informacija o izvršenju društvene zadaće TZ u okruženju.

Izbor i oblikovanje računovodstvenih politika u menadžerskom računovodstvu TZ mora imati polazište u MRS-14, ali i u MRS-34 na način da se osiguraju informacije koje su:¹⁰⁴

- relevantne za potrebe donošenja odluka korisnika
- vjerno predočuju rezultate i finansijski položaj sustava TZ
- održavaju ekonomsku bit poslovnih događaja i transakcija, a ne samo zakonsku formu,
- neutralne su i nepristrane,
- oprezne su,
- cjelovite su u svim važnim dijelovima.

Slika br.31. Pristup izgradnji računovodstvenih politika u menadžerskom računovodstvu turističke zajednice destinacije



Izvor: Prijedlog autora

Pri tom se naglasak u TZ treba staviti na odgovornost, što znači da informacija mora biti personalizirana tj. dovesti u vezu s osobom čije su odluke utjecale na rezultat aktivnosti. Druga značajka je kontrolabilnost koja treba omogućiti kontrolu troškova, a to znači da menadžersko računovodstvo mora osigurati takvu raščlanu troškova, da se u svakom

¹⁰⁴ Međunarodni računovodstveni standardi 2000., International Accounting Standards Committee, str. 72

trenutku mogu kontrolirati fiksni i varijabilni troškovi. Treća značajka je zaračunljivost, što znači da u računovodstvenim izvještajima treba iskazati povezanost određenih troškova s određenim iznosima prihoda.

Računovodstvene politike u menadžerskom računovodstvu moraju imati polaznost u informacijskim zahtjevima menadžmenta u TZ. Kvaliteta informacija određuje sustav obračuna troškova izgrađenost računovodstvene funkcije i prilagođenost sustava te jasno postavljeni kriteriji za pripremu prognostičkih informacija prezentiranih u izvještaju za koje treba definirati oblik, korisnike, učestalost sastavljanja i sl. Nema jedinstvenog modela oblikovanja računovodstvenih politika, već one moraju odražavati stvarne potrebe određene TZ i mogućnost menadžerskog računovodstva da tim zahtjevima udovolji.

4.3.2. Interni obračun po segmentima kao centrima odgovornosti

Odredbe Međunarodnog računovodstvenog standarda 14¹⁰⁵ (MRS-14) – Izvješćivanje po segmentima, područje internog obračuna čija polazišta treba prilagoditi specifičnostima djelatnosti TZ i informacijskim zahtjevima menadžmenta TZ destinacije. Cilj je ovog standarda utvrditi načela po kojima treba ustrojiti menadžersko računovodstvo da bi se mogli pratiti izvještaji po segmentima u TZ na način kako to zahtjeva menadžment TZ destinacije. Za svaki segment potrebni su podaci o izvorima prihoda i s njima povezanim troškovima i izdacima, a segmenti moraju biti prepoznatljivi u strukturi ponude TZ.

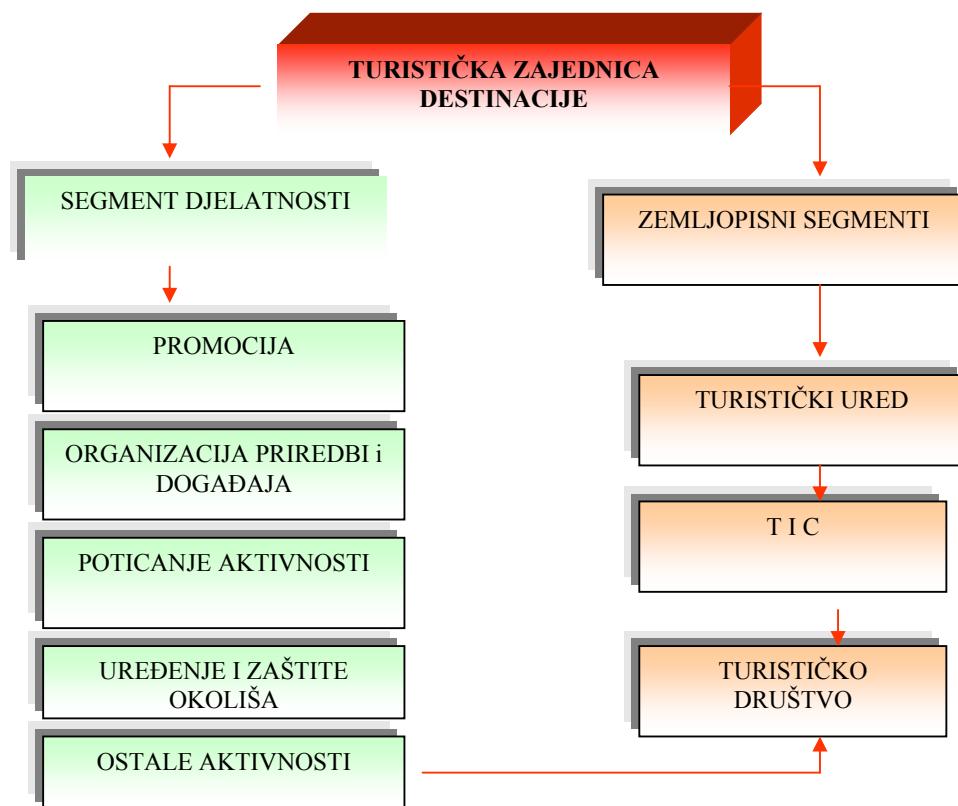
Na polazištima odredbe MRS-14 protumačiti će se značenje pojedinih odredbi za specifične uvjete rada i poslovanja TZ kako slijedi:

- a) segmenti djelatnosti su organizacijski dijelovi cjeline ili aktivnosti TZ
- b) zemljopisni segmenti se javljaju na drugoj lokaciji ili imaju aktivnosti različite ciljne korisnike (različita tržišta)
- c) prihod koji se može neposredno obuhvatiti po određenom segmentu ili mu se može nedvojbeno pripisati ovisno o aktivnostima naziva se prihod segmenta TZ
- d) rashod pojedinog segmenta u TZ je ciljni izdatak nastao s izvršenjem realnih zadataka tog segmenta ili se opravdano može pripisati tom segmentu.

¹⁰⁵ Medunarodni računovodstveni standard-14 (mrs-14), predstavlja izmijenjeni i dopunjeni sadržaj dosadašnjeg MRS-a 14, a ima za cilj utvrditi načela za iskazivanje finansijskih informacija po segmentu da bi se korisnicima finansijskih izvještaja omogućilo bolje razumijevanje, procjenu i da bi se dalo što više informacija u poslovnom sustavu.; Međunarodni računovodstveni standardi 2000., International Accounting Standards Committee, London (str. 248-255)

Ustrojavanjem menadžerskog računovodstva po segmentima podrazumijeva prepoznavanje i jasno definiranje onih procesa i aktivnosti koje će biti opravdano voditi kao izvještajne segmente djelatnosti ili zemljopisne segmente, jer su oni prepostavka za prezentiranje transparentnih informacija o opravdanosti izvođenja određenih aktivnosti i njihove pokrivenosti budžetiranim prihodima. Stoga se mora osigurati u menadžerskom računovodstvu ista metodološka osnovica za planiranje i kontrolu. Prijedlog pristupa u oblikovanju segmenata u TZ prikazan je na sl. 32.

Slika br.32. Mogući segmenti kao centri odgovornosti u strukturi turističke zajednice destinacije



Izvor: Prijedlog autora

Uvođenje koncepcije MRS-14 u TZ zahtjeva:¹⁰⁶

- jasno definiranje interne organizacijske strukture radi prepoznavanja i jasnog definiranja svakog pojedinog segmenta, njegove izražajne snage i učinkovitost i izvješćivanja na toj razini,
- selektiranje segmenta na primarne i sekundarne

¹⁰⁶ Prema International Accounting Standards IAS 14: Segment reporting (revised) 1997., časopis Accountancy, London br.10/97., str. 107

- donošenje relevantnih računovodstvenih politika
- sadržajno definiranje svake značajnije stavke prihoda i troškova segmenta i osigurati sučeljavanje prihoda (primitaka) i troškova (izdataka) segmenta
- prikazivanje međuzavisnosti komponenata troškova (izdataka) i prihoda (primitaka) sa njima povezanim imovinskim dijelovima
- odvojeno iskazivanje internih prihoda ostvarenih u prometu među segmentima, rezultat segmenta
- prihvatanje metodologije za informacije koje su bile prezentirane u ranijim izvještajima, ako je došlo do značajnih promjena u računovodstvenim politikama segmenta (usporedbe)
- prihodi segmenta moraju se objavljivati uvijek kada je relativno učešće segmenta u ukupnim prihodima poduzeća 10% i više

TZ je specifična neprofitna organizacija koja svoje prihode po segmentima ostvaruje temeljem Zakona (boravišna pristojba, članarina, namjenska sredstva proračuna lokalnih jedinica, vlastitom gospodarskom djelatnošću), a izravno ih vezuje uz segmente temeljem definiranih programa rada. Imovina segmenta je ona koja se angažira u izvršavanju tih zadaća, a može se izravno pripisati segmentu ili rasporediti na taj segment (potraživanja, ulaganja i druga imovina koja stvara prihode). Obveze segmenata čine one poslovne obveze koje proizlaze iz poslovnih aktivnosti segmenata i druge koje se mogu izravno pripisati segmentu.

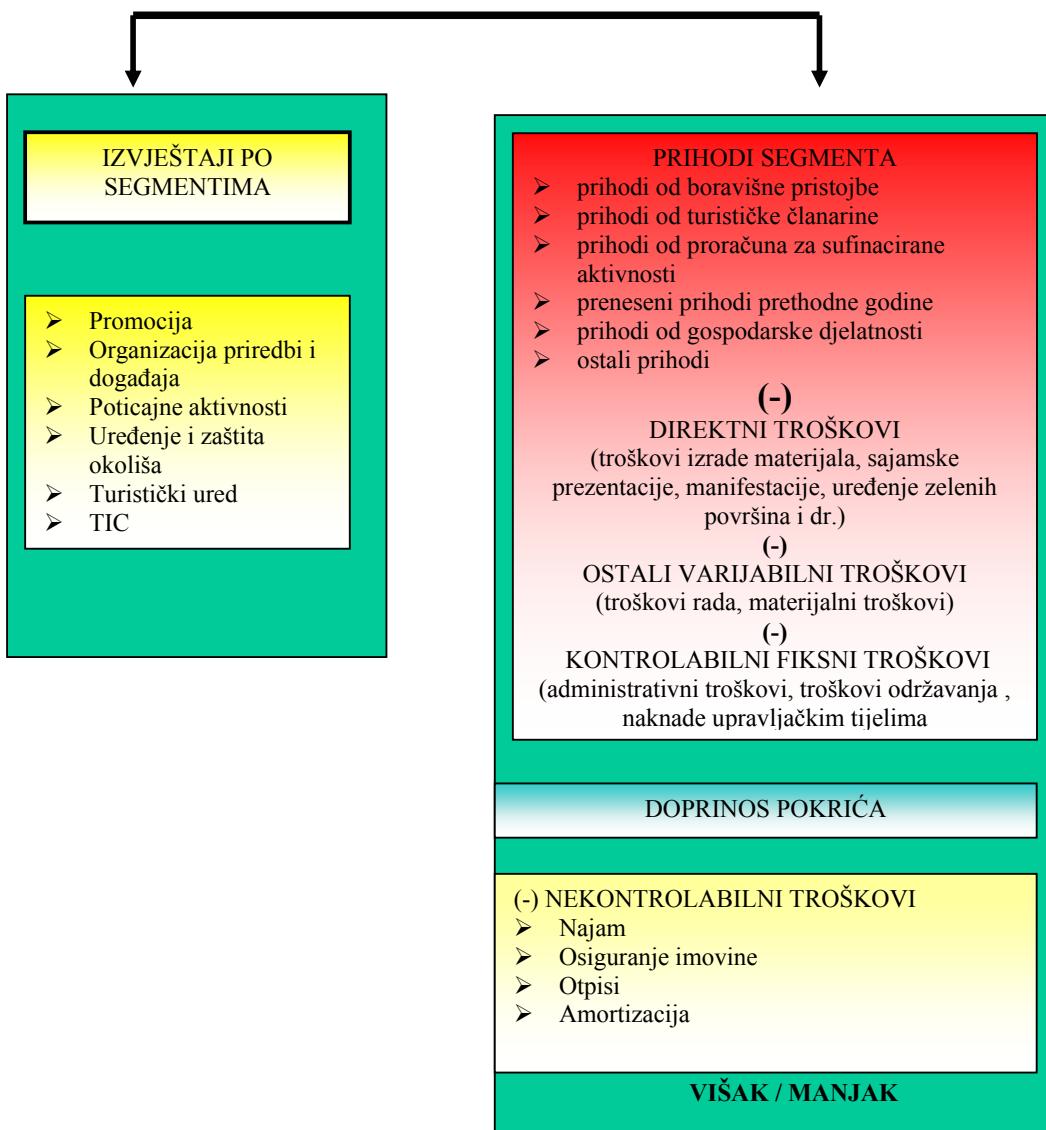
Menadžersko računovodstvo mora osigurati takvu informacijsku osnovicu po segmentima koja će omogućiti kontrolu odgovornosti menadžmenta TZ za donecene poslovne odluke s polazišta ocjene i utjecaja na šиру zajednicu te treba stvoriti uvjete za:

- bolje razumijevanje odnosa u strukturi aktivnosti temeljenih na poslovnim odlukama donešenim u prošlosti,
- kvalitetniji pristup ocjeni mogućnosti i rizika u bliskoj i daljnjoj budućnosti,
- stvaranje informacijske osnovice za potpuniju prosudbu o opravdanosti ulaganja u određene sadržaje i programe i o efikasnosti menadžmenta TZ na ostvarenju postavljenih globalnih i pojedinih ciljeva na razini TZ.

Rezultati istraživanja pokazuju da u izvršenju tekućih zadataka menadžment TZ ne koristi sve mogućnosti koji bi mu transparentno menadžersko računovodstvo omogućavalo. Naime, sustav je opterećen velikim brojem različitih izvještaja za eksterne korisnike na način da se ista vrsta podataka unosi u različite svrhe čime se zaposleni pretvaraju u prepisivače podataka, na uštrb kreativnosti i kvalitete izvršavanja

temeljnih zadaća TZ kao sustava. Naime, TZ destinacije obavljaju društveno korisnu djelatnost, pa je cilj ustroja menadžerskog računovodstva osiguranje podataka za izvješćivanje po segmentima, a što pokazuje slika br.33

Slika br. 33. Obračun po segmentima za interne korisnike turističke zajednice (MRS 14)



Izvor: Prijedlog autora prema Uniform System of Accounting for the Lodging Industry, The Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, USA, 1996. str. 238

Cilj nije ocjena dobitaka, već ocjena učinkovitosti ulaganja sredstava boravišne pristojbe i članarine, kao i drugih sredstava poreznih obveznika u određene društveno i turistički korisne aktivnosti. Menadžersko računovodstvo stoga treba osigurati metodologiju po kojoj se istovrsni podaci mogu međusobno uspoređivati. Iako TZ kao neprofitne organizacije formalno nisu obvezne primjenjivati MRS-14, njegova je primjena korisna kao podloga za ocjenu odgovornosti jer:

- ◆ MRS- u 14 osigurava na razini cijelog sustava TZ jedinstvene kriterije za obuhvaćanje i iskazivanje troškova po pojedinim segmentima,
- ◆ izbjegavaju se prigovori lokalne samouprave i građanstva, jer se argumentiranim, transparentnim podacima ukazuje na učinkovitost donesenih odluka menadžmenta TZ,
- ◆ olakšava se nadzor nad poslovanjem određene TZ ako se posebno prate kao segmenti TIC, Turističko društvo, Turistički ured i sl. zbog uloge koju imaju u izvršavanju zadaća i programa koje je moguće kontrolirati,
- ◆ osigurava se podloga za realno praćenje odstupanja ostvarenog u odnosu na budžetirano i lociranje odgovornosti i projiciranje razdobljima za argumentirano dokazivanje opravdanosti ili štetnosti podržavanja određenih aktivnosti

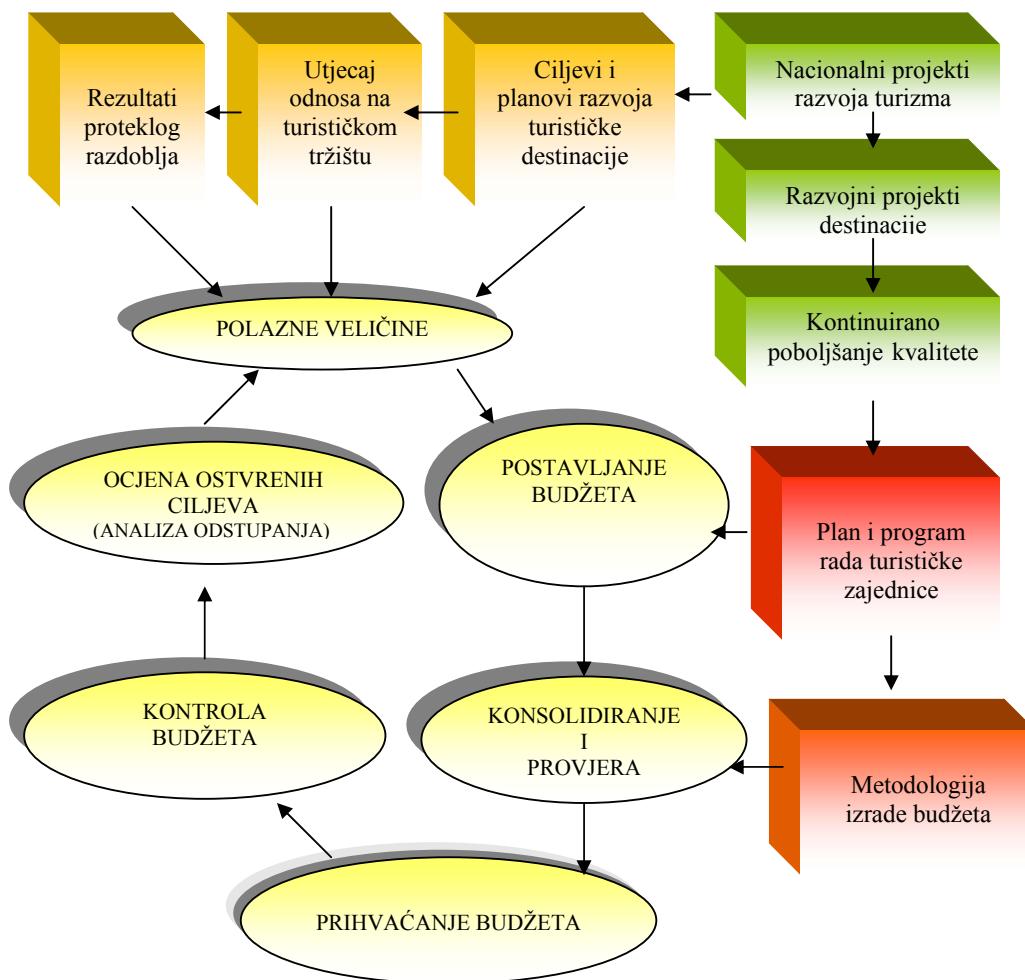
4.3.3. Podrška sustavu budžetiranja i kontrole

Menadžersko računovodstvo ima zadatak da osigura metodološku podlogu za izradu budžeta, kao posebnog izvješća za menadžment u cilju osiguranja informacija za kraća vremenska razdoblja i kontrolu poslovnog rezultata i uže organizacijske cjeline. U pristupu budžetiranju računovodstvo ima ulogu osigurati odgovarajuće informacije uvažavajući proces prikazan na slici br. 34. Budžet kao instrument menadžmenta predstavlja:¹⁰⁷

- točno i pravodobno analitičko sredstvo
- mogućnost predviđanja performansi
- pomoći u alokaciji raspoloživih resursa
- mogućnost kontrole tekućih performansi
- pravodobno upozorenje na odstupanje od predviđenog
- pravodobni signal nadolazećih mogućnosti i prijetnji
- mogućnost korištenja performansi iz prošlosti kao orijentir za budućnost

¹⁰⁷ Buble, M.,: Budgeting – instrument hotelskog kontrolinga, Hotelska kuća 96, Hotelijerski fakultet Opatija, 1996., str. 218

Slika br.34. Relevantni činitelji od utjecaja na budžetiranje



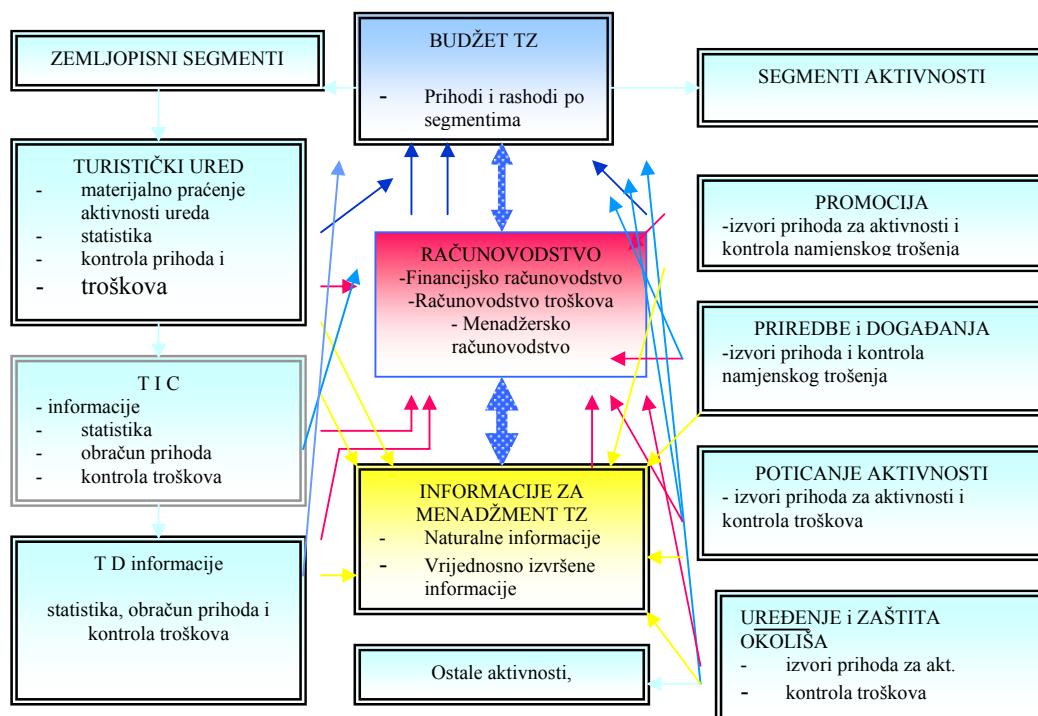
Izvor: Prilagođeno prema Welsch, G., Hilton, R., Gordon, P.; Budgeting profit planning and control, Prentice Hall, NJ, 1986, p.73.

Da bi budžet TZ osigurao izvršenje zadaća koje mu je namijenjeno, menadžersko računovodstvo mora na temelju relevantnih inputa, a uz uvažavanje polazišta nacionalne turističke politike i odrednica vlastitog programa rada osigurati metodološku osnovicu za izražavanje postavljenih ciljeva. Nezaobilaznu ulogu menadžerskog računovodstva u izvršavanju tih zadataka potvrđuju i istraživanja prema kojima 8% TZ donosi budžet¹⁰⁸ do kraja studenog, a preostalih 20% do kraja prosinca tekuće godine.

¹⁰⁸ Anketa provedena na uzorku od 42 TZ gradova, općina mjesta u sustavu TZ, a na osnovu kojih su dobiveni rezultati, op. cit. str. 5

Računovodstveni predračuni predstavljaju rezultat rada menadžerskog računovodstva u dijelu gdje se vrijednosno izražavaju planske obveze menadžmenta TZ na slijedeću godinu. To je dio sustava planiranja u kojem se kvantificiraju ciljevi i u programu rada izraženi naturalni podaci se svode na finansijski izraz. Time se osiguravaju informacije o budućim poslovnim procesima i stanjima posebno u strukturi izvornih prihoda (boravišna pristojba i turistička članarina). Svođenje operativnih planova na zajednički vrijednosni izraz, te definiranje mjere njihove realizacije u planskom razdoblju od jedne godine predstavlja vrijednosno planiranje, proračun odnosno "budžetiranje"¹⁰⁹.

Slika br.35. Pristup izradi budžeta u turističkoj zajednici



Izvor: Prijedlog autora

Budžet je dakle dio outputa menadžerskog računovodstva, a njegova izrada mora uključivati sve sudionike u sustavu TZ. Jedna od temeljnih zadaća menadžerskog računovodstva u TZ destinacije je kvantificiranje aktivnosti definiranih programom rada kroz vrijednosni izraz kao temeljnog računovodstvenog predračuna koji mora biti usklađen metodološki sa računovodstvenim obračunima, ukoliko se žali postići cilj, a to je kontrola društvene opravdanosti namjenskog trošenja proračunskih prihoda. Izrada budžeta počinje tijekom rujna kada se pristupa pripremi i izradi budžeta koordinacijom gospodarskih subjekata unutar destinacije

¹⁰⁹ Peršić, M.,: Budžet- izvor prognostičkih informacija za menadžemnt, Troškovno i upravljačko računovodstvo, Izabrane teme, Zagreb, 1998., str. 64

(hotelijeri, turističke agencije, vlasnici kampova, ugostitelji, općinska i gradska uprava i samouprava i ostali, ali i s ostalim TZ da se pristupa zajedničkom financiranju projekata od općeg interesa (npr. sa TZ otoka). Kvaliteta proračuna ovisi o koordinaciji svih sudionika u sustavu što znači da treba osigurati transparentnost sustava.

Treba naglasiti da će menadžersko računovodstvo moći ispuniti svoju ulogu u sustavu budžetiranja, samo ako se osigura mogućnost da svi sudionici u sustavu TZ iznesu svoje prijedloge i prihvate konsenzusom konačni budžet TZ. Tek će tada biti osobno zainteresirani za njegovu što realniju provedbu što znači da će odstupanja biti manja. Primjenom standarda USALI u kreiranju menadžerskog računovodstva TZ, mogu se sve standardi uspješno primijeniti i u procesu budžetiranja. Naime, USALI, jasno naglašava ulogu svih sudionika u sustavu budžetiranja, što prilagođeno na specifičnost djelatnosti TZ prikazuje slijedeće shema (4).

Shema br. 4. Rokovi i zadaci u sustavu budžetiranja po metodi USALI

TKO	ŠTO	KADA
Skupština, turističko vijeće, direktor ureda	Sjednice na kojima se donose smjernice i koncipira sustav budžetiranja	Listopad
Direktor ureda, te voditelji segmenata aktivnosti ili zemljopisnih segmenata	Preciziranje elemenata za izradu budžeta segmenata, predlaganje parcijalnih budžeta za TIC, Ured, Turističko društvo, za poslove promocije, za manifestacije i za zaštitu okoliša	Studeni
Menadžerski računovoda ili računovodstveni servis	Vrijednosno izražavanje stavki, pojedinog budžeta po segmentima te njihova konsolidacija na razini TZ kao cjeline	Studeni
Direktor ureda članovi turističkog vijeća	Usuglašavanje parcijalnih budžeta unutar ponuđenih alternativnih mogućnosti	Prosinac
Upravljačka tijela TZ Turističko vijeće i Skupština	Ocjena i odobravanje budžeta po segmentima i za TZ kao cjeline	Prosinac

Izvor: Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, American Hotel & Motel Association, New York, 1996. str. 178-182.

Sjednice na kojima se donose smjernice i koncipira sustav budžetiranja saziva i koordinira predsjednik TZ, a s ciljem da se temeljem raspoložive informacijske osnovice postave što realnije i objektivnije smjernice. Cilj je donošenja glavnog budžeta koji će se predstaviti skupštini TZ, pa je

značajno da se u njegovoj pripremi pristupi ozbiljno i odgovorno. Pri sastavljanju smjernica potrebno je voditi računa da se:¹¹⁰

- ◆ ukaže na temeljne zadaće TZ koje treba izvršiti za potrebe sustava i okruženja,
- ◆ jasno procijeniti sve poslovne mogućnosti sustava prvenstveno kroz mogućnost realnog predviđanja temeljnih prihoda od boravišne pristojbe i članarine,
- ◆ realno ocijeniti šanse i rizike na turističkom tržištu , ali i u destinaciji, od utjecaja na prihode i izdatke,
- ◆ realna procjena zahtjeva okruženje sa određenim izdacima povezanim sa planiranim programom rada, a u okvirima realnih prihoda u odnosu na realne mogućnosti turističke destinacije i mjesto u hijerarhijskom odnosu u strukturi sustava TZ.

U kreiranju osnovnih smjernica budžeta učešće uzimaju svi članovi vijeća TZ, koji trebaju biti i osobno motivirani za njegovu uspješnu realizaciju, ali i suočiti odgovornost ukoliko se zabilježe značajnija odstupanja. Zbog mogućeg konflikta ciljeva u izradi budžeta po segmentima djelatnosti stavlja se zadatak direktoru ureda da koordinira sve članove turističkog vijeća, te da maksimalno uvaži njihove prijedloge, a u okvirima realnih prihoda.

Proces budžetiranja u TZ polazi i od procjena očekivanih prihoda, a na osnovu informacija marketinških službi prodaje gospodarskih subjekata na nivou destinacije, ali i drugih informacija prikupljenih od županije i Hrvatske. Ukoliko su polazišta u informacijama hotelskih kuća (kao i ostalih smještajnih objekata) pozitivna, odn. iskazuju trend povećanja noćenja (povećanje kapaciteta, nova tržišta i sl.), struktura prihoda u TZ će se povećavati (boravišna pristojba i turistička članarina) i obrnuto smanjivati će se sa manje ostvarenih noćenja i sl.

Polazište za budžetiranje prihoda u tekućoj godini biti će ostvareni prihodi u protekloj godini, a uz mogućnost praćenja prihoda na široj razini (shema br. 7. sa prikazom prihoda Turističke zajednice Primorsko-goranske županije) realno će se procijeniti mogućnosti ostvarenja prihoda TZ destinacije. U sastavljanju budžeta troškova treba uvažavati trendove uočene na strani prihoda, odnosno specifične troškove svesti na realne osnove sukladno budžetu prihoda.

¹¹⁰ Obradeno prema "Operations Budgeting and Budgetary Control., Uniform System Accounts for the Lodging Industry (Sektion 12), American Hotel & Motel Association, New York, 1996. str. 178.

Tablica br.3. Usporedba ostvarenih prihoda s okruženjem

Red. broj	TURISTIČKA ZAJEDNICA	BORAVIŠNA PRISTOJBA	TURISTIČKA ČLANARINA	UKUPNO
1	2	3	4	5
1.	OPATIJA	403.212,89	85.118,41	488.331,30
2.	IČIĆI	61.180,49	7.828,36	69.008,85
3.	LOVRAN	78.749,23	14.082,96	92.832,19
4.	MEDVEJA	44.742,75	1.150,08	45.892,83
5.	MOŠ. DRAGA	90.741,90	7.891,38	98.633,28
6.	MATULJI	3.552,47	23.755,35	27.307,82
7.	RIJEKA	41.842,12	446.871,32	488.713,44
8.	KOSTRENA	6.379,62	5.460,61	11.840,33
9.	BAKAR	1.282,08	5.674,87	6.956,95
10.	KRALJEVICA	48.972,55	5.985,08	54.957,63
11.	ČAVLE	0,00	4.258,12	4.258,12
12.	JELENJE	-	2.202,20	2.202,50
13.	KASTAV	26,90	19.469,93	19.496,83
14.	CRKVENICA	265.133,26	24.662,62	289.795,88
15.	DRAMALJ	80.111,10	1.496,90	81.608,00
16.	SELCE	188.960,80	4.817,80	193.778,02
17.	JADRANOVO	24.705,15	562,47	25.267,62
18.	N. VINODOLSKI	197.565,71	23.192,90	220.758,61
19.	VINODOLSKA	2.662,43	1.623,57	4.286,00
20.	KRK	352.117,23	33.286,05	385.403,28
21.	MALINSKA	182.680,90	16.528,78	199.209,68
22.	NJVICE-OMIŠALJ	276.260,67	15.935,48	292.196,15
23.	PUNAT	327.071,56	20.775,51	347.847,07
24.	BAŠKA	363.924,30	24.591,34	388.515,64
25.	DOBRINJ	71.563,28	5.182,30	76.745,58
26.	VRBNIK	7.235,65	2.031,91	9.267,56
27.	CRES	306.398,27	24.494,21	330.892,48
28.	MALI LOŠINJ	837.884,58	74.254,12	912.138,70
29.	RAB	581.863,68	72.594,52	654.458,20
30.	LOPAR	254.664,31	10.371,73	265.036,04
31.	ČABAR	71,27	2.800,93	2.872,20
32.	DELNICE	2.184,09	7.060,16	9.244,25
33.	FUŽINE	2.821,29	2.144,49	4.965,78
34.	LOKVE	693,78	1.263,65	1.957,43
35.	RAVNA GORA	435,00	1.057,33	1.492,33
36.	SKRAD	99,83	694,87	794,70
37.	MRKOPALJ	2.145,38	434,41	2.579,79
38.	VRBOVSKO	2.068,75	6.753,39	8.822,14
39.	BROD MORAVICE	0,00	204,38	204,38
UKUPNO:		5.112.004,69	1.008.564,79	6.120.569,48

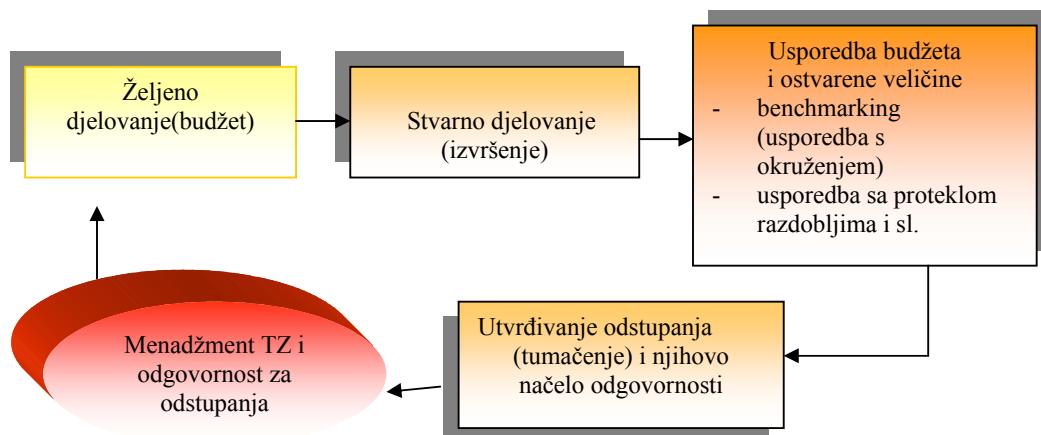
Izvor: Financijski izvještaj za prihode od boravišne pristojbe i turističke članarine Turističke zajednice Primorsko-goranske županije u razdoblju siječanj-listopad 2002.

Kontrola aktivnosti predviđenih, vrijednosno izraženih u budžetu, ostvaruje se kroz:

- Skupštinu TZ destinacije
- Nadzorni odbor
- Turističko vijeće
- druge oslone u sustavu Hrvatske turističke zajednice
- inspekcijski nadzor (Državni inspektorat, Porezna uprava, MUP i sl.).

U tom smislu je potrebno organizacijski i sadržajno u menadžerskom računovodstvu osigurati dostupnost podataka za kontrolu ostvarenog u odnosu na predviđeno i to na svim razinama sustava. Tako se na razini Hrvatske turističke zajednice prati, analizira i ocjenjuje izvršavanje planova i programa pojedine TZ, a naglasak se stavlja na svrhovitost i urednost trošenja sredstava, što je ujedno i osnovica utvrđivanje smjernica budućih planova i programa¹¹¹. Osnovnu ulogu u kontroli imaju predračuni.

Slika br.36. Povezanost sustava budžetiranja i kontrole



Izvor: Prijedlog autora

Polazište u djelovanju računovodstvene kontrole je mjerjenje i uspoređivanje. Stoga je u menadžerskom računovodstvu potrebno točno definirati veličine koje će se kontrolirati, način njihove kontrole, te način izvješćivanja o utvrđenim odstupanjima, pri čemu je veoma značajna uloga informatizacije. Kontrolu treba prilagoditi specifičnim potrebama

¹¹¹ Prema zakonu o turističkim zajednicama i promicanju hrvatskog turizma, N.N. br. 30/94, čl. 49, str. 1035

menadžmenta u TZ uz naglasak da može biti učinkovita samo ako postoje određeni standardi sustavnog kontroliranja, a rezultat je pri tom informacija o vrsti i karakteru odstupanja.

Kontrolni postupci u TZ mogu služiti u svrhu prevencije, detekcije ili korekcije učinjenih pogrešaka i moguće je na njih utjecati u svim fazama procesuiranja podataka. Da bi menadžersko računovodstvo bilo u mogućnosti da izvrši tu zadaću mora primijeniti relevantne instrumente, pri čemu posebnu ulogu ima dostignuti stupanj informatizacije.

Metode kontrole menadžmenta odnosi se na praćenje izvršenja budžeta, a određuju veličine koje se uspoređuju i obično se razlikuje:

- usporedba budžetiranih veličina s ostvarenim,
- usporedba budžetiranog, ostvarenog i očekivano
- usporedba ostvarenog s ostvarenim u prethodnom razdoblju i s okruženjem (benchmarking)

Kako menadžment TZ posluje kako u internom tako i u eksternom okruženju, kontrola prihoda dvostruko je usmjereni (interno/eksterno). Interno okruženje obuhvaća fizičke, ljudske i informacijske aspekte koji se odnose na poslovnu funkciju (turistički ured, tic, turističko društvo). Eksterno ili vanjsko okruženje uključuje obveznike uplate boravišne pristojbe i turističke članarine (hotelijeri, turističke agencije, ugostitelji i dr.). Pri tom je i neophodno poznavati interne, odnosno eksterne činitelje za kontrolu prihoda, a to su prije svega statistički podaci o broju kuća i stanova za odmor i popis vlasnika kuća, te broj i imena obveznika uplate boravišne pristojbe i turističke članarine.

Pri tom treba uvažavati i utjecajne veličine na prihode, a to su makroekonomski pokazatelji na nivou države, te pojedinačni budžeti gospodarskih subjekata u destinaciji. Usporedba budžetiranih i ostalih prihoda omogućava djelovanje menadžmenta u TZ da se:

- a) utvrdi uzrok odstupanja (stanje na tržištu, slabiji booking, neizvršavanje uplata obveznika i sl.)
- b) poduzmu odgovarajuće mjere za sprečavanje odstupanja
- c) locira odgovornost menadžera ili tijela u sustavu TZ ili u okruženju

Budžet predstavlja i polazište utvrđivanja objektiviziranih kriterija kontrole i izvješćivanja, jer omogućuje utvrđivanje odstupanja ostvarenog u odnosu na predviđeno, a koje se manifestira kao povoljno ili nepovoljno za donošenje poslovnih odluka menadžemnta. To i nameće menadžmentu potrebu da definira granicu tolerancije u odnosu na visinu utvrđenih odstupanja.

Shema br. 5. Odstupanja troškova i prihoda

Karakteristike	Odstupanja troškova	Odstupanja prihoda
Povoljna	Stvarni troškovi manji od budžetiranih troškova (rezultat su utjecaja menadžemnta na smanjenje troškova, rebalans plana, bolja tržišna situacija i sl.)	Stvarni prihodi veći od budžetiranih prihoda, rezultat su bolje naplate izvornih prihoda, veći broj noćenja, kvaliteta usluga, smanjenje cijena i drugi tržišni uvjeti
Nepovoljna	Stvarni troškovi veći od budžetiranih troškova, rezultat su loše procjene budžetiranih veličina, povećanje aktivnosti TZ, nestabilno tržište, povećanje poreza i sl.	Stvarni prihodi manji od budžetiranih prihoda, rezultat je nepovoljog stanja na tržištu, zakazan sustav kontrole državnih organa, neuplata izvornih prihoda od strane obveznika i dr.

Izvor: prilagođeno prema Spajić, F., Gulin, D.: Stanje i smjernice računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u RH, ibid, str. 76

4.3.4. Informatizacija temeljena na specifičnostima internog kontnog plana po standardima USALI

USALI je skraćenica od “Uniform System of Accounts for the Lodging Industry”, a taj je naziv razvijen iz sustava “Uniform System of Accounts for Hotels” – USAH koji se prvi puta pojavljuje još 1926. godine od “Hotel Assotiation of New York”. USALI je IX varijanta standarda izvješćivanja široko prihvaćenih u svjetskoj hotelskoj industriji,¹¹² a predstavlja sustav klasifikacije, organizacije i prezentiranja vrijednosno izraženih podataka u izvještajima za hotelske menadžere na razini aktivnosti i centra odgovornosti¹¹³. Navedena se metodologija može uspješno primijeniti i u drugim djelatnostima, jer je to prvi uspješno organiziran pokušaj uspostave jedinstvenog sustava izvješćivanja o internim rezultatima na eksternom planu.

Menadžersko računovodstvo ima zadatak osigurati podatke za uspoređivanje i kontrolu učinkovitosti zadataka na standardiziranim polaznim veličinama, te iskazivanje internih rezultata poslovanja po toj metodološkoj osnovi. Uvede li se standardi u sustav TZ otvara se mogućnost za usporedbu pojedine TZ sa ostalim u okruženju po istoj metodološkoj osnovi. Njegova primjena ne ovisi o zakonskoj regulativi

¹¹² Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, ninth revised edition, American Hotel & Motel Association, New York, 1996.

¹¹³ Peršić, M.,: Standardi računovodstvenog izvješćivanja u hotelijerstvu, Hotelska kuća, Opatija, 1998., str. 562

modificiranog načela nastanka događaja, već nalaže kreativni pristup bilježenju, prikupljanju i prezentiranju podataka i informacija o internim poslovnim procesima i stanjima uz uvažavanje TZ i odredbi MRS-a 14. Kako se danas na razini svjetske hotelske industrije USALI prihvata kao uspješno organiziran sustav primjene računovodstva odgovornosti kao podsustav menadžerskog računovodstva pa se njegova načela mogu uspješno aplicirati i u TZ. Podaci i informacije iz ovih izvještaja osiguravaju osnovu za ocjenu odgovornosti menadžmenta za namjensko trošenje ciljnih prihoda u obavljanju društveno korisne aktivnosti.

Po standardnim kriterijima, a uz poštivanje relacije u budžetiranim troškovima i odgovornosti u osiguranju metodološke osnove u menadžerskom računovodstvu TZ, pristupit će se sastavljanju internih izvještaja, poštujući pri tom načela definiranja prihoda i izdataka po segmentima. Dakle menadžersko računovodstvo u TZ mora biti pripreman za usmjereno na ocjenu odgovornosti osoba ili tijela koje su određene odluke donijele, a to se prezentira u sustavu TZ. S ciljem da se ocjenjuju odnosi u strukturi prihoda i troškova po pojedinim segmentima, a ovisno o ciljevima usporedbe u užem i širem okruženju.

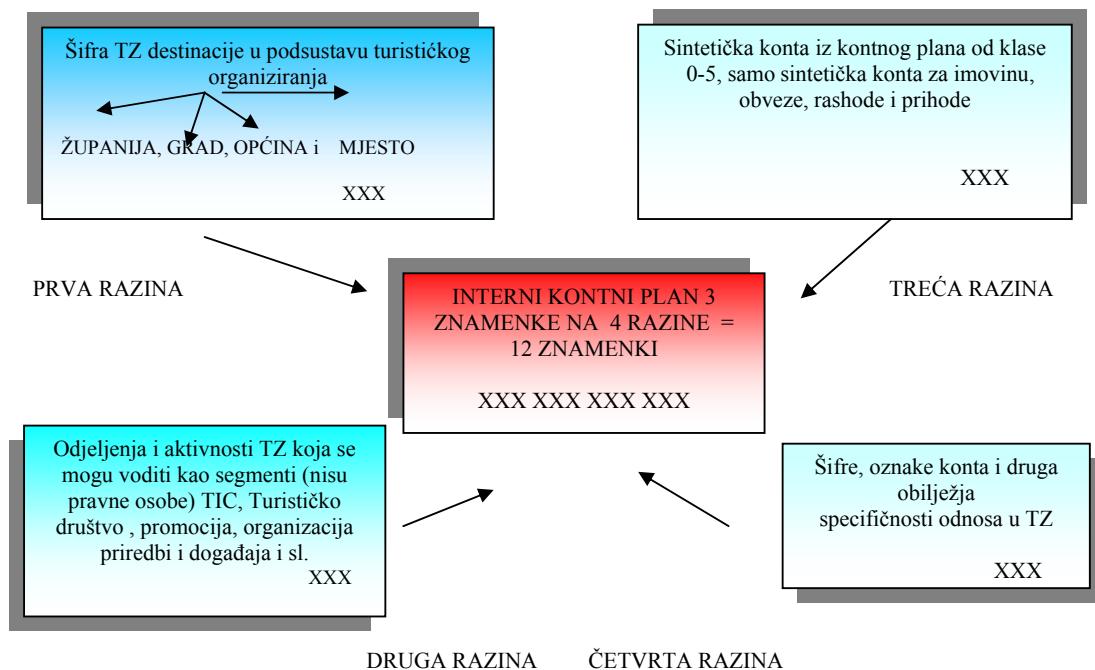
Kako o kvaliteti internih izvještaja ovisi i kvaliteta eksterno prezentiranih izvještaja, koji podliježu ocjeni šire javnosti, može se naglasiti da primjena metodologije USALI u sustavu TZ doprinosi i općem ugledu određene TZ destinacije unutar cjeline sustava. Iako se definirani izvještaji u sustavu USALI u formi i sadržaju ne mogu direktno primijeniti u TZ, oni su polazište za oblikovanje vlastitog sustava internih izvještaja u pojedinoj TZ, a tim se zahtjevima mora prilagoditi menadžersko računovodstvo.

Kako je sustav TZ u Hrvatskoj sličan sustavima turističkog organiziranja u Europi, bilo bi moguće osigurati i usporedne podatke na širem planu jer transparentna, međunarodno prihvatljiva metodologija olakšava ocjenu postignuća ako se temelji na istoj metodologiji, ali isto tako i ocjenu odgovornosti u odnosu na tendencije u okruženju. Istraživanja potvrđuju da TZ u Hrvatskoj nisu upoznate s mogućnostima koje pruža sustav USALI, niti tim zahtjevima prilagođavaju svoje menadžersko računovodstvo. To ujedno znači da prednosti ovih standardnih izvještaja nisu ugrađene u informacijski sustav TZ u Hrvatskoj. No kako 50% anketiranih TZ smatra da bi trebalo donijeti standarde izvješćivanja u sustavu TZ, koji bi bili prilagođeni specifičnim zahtjevima menadžmenta u sustavu TZ, opravdava ovo istraživanje u cilju postavljanja modela.

Osnovna zadaća u prilagođavanju menadžerskog računovodstva standardima izvješćivanja u sustavu USALI, a u cilju zadovoljenja informacijskih zahtjeva menadžmenta potrebno je između ostalog informatički i sadržajno postaviti interni kontni plan koji će omogućiti da se informatički obuhvate podaci koji će direktno ulaziti u ciljne izvještaje. Prema istraživanjima utvrđeno je da većina TZ ima vlastiti kontni plan, ali on nije usklađen sa zahtjevima metodologije USALI. Kontni plan treba postaviti kao sustav računa na 4 razine , na način da se svaka razina seleкционira.

U raščlanjivanju konta na četiri razine koristi se dekadski sustav od maksimalno 000-999 brojeva, dvanaestoznamenkastih oznaka, od kojih svaka od 4 razine osigurava da se prepozna globalna i pojedinačna pripadnost svakog pojedinog podatka . Kod unosa se podatak razvrstava prema tijeku TZ u sustavu i vrsti promjene mjestu nastanka poslovnog događaja, a sve s ciljem da se podatak učini dostupnim bez daljnje obrade za potrebe svrstavanja računovodstvenih predračuna i obračuna , te u kontroli i analizi poslovanja.

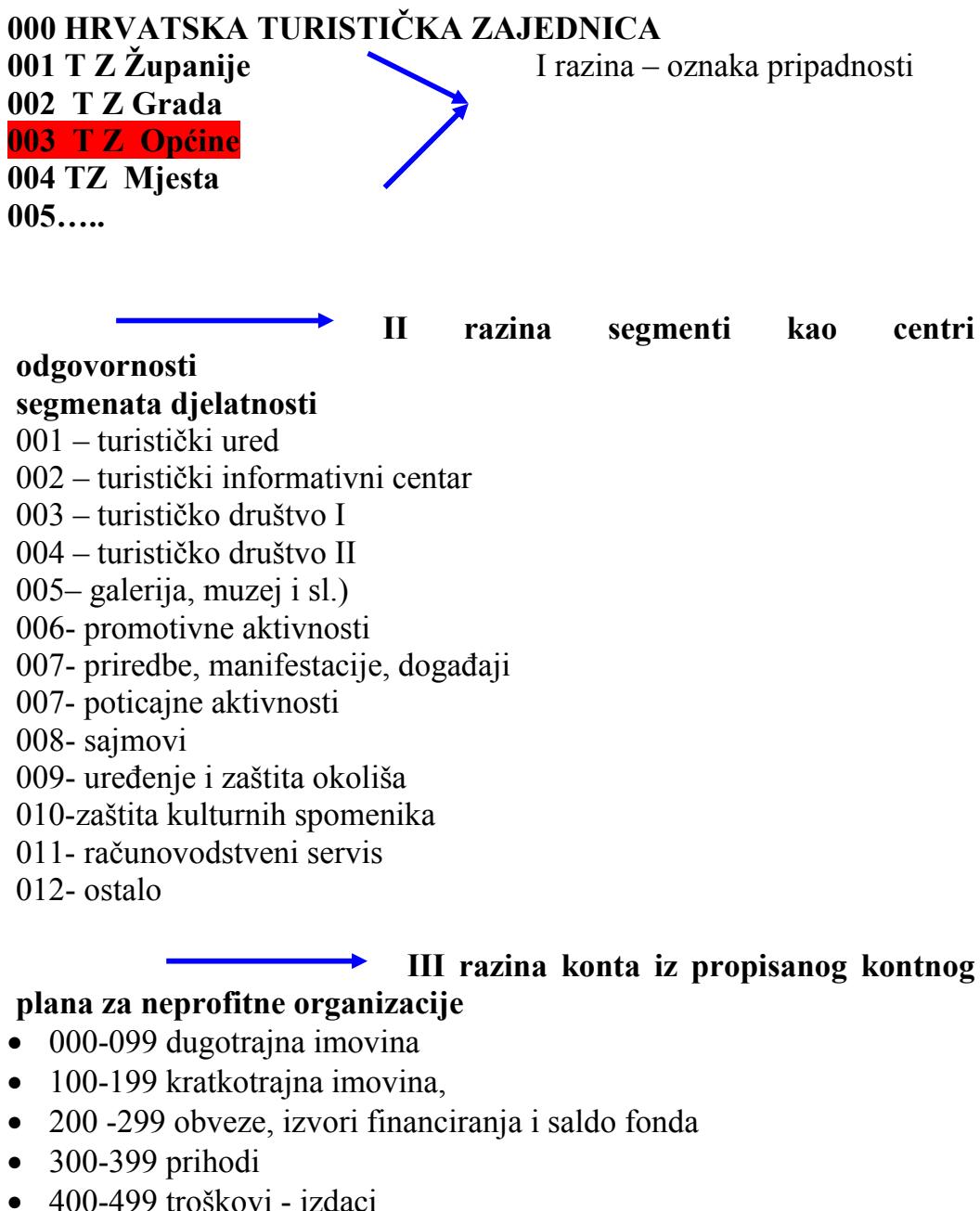
Slika br.37. Interni kontni plan turističke zajednice



Izvor: Prema Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, American Hotel&Motel Association, East Lansing, USA, 1996. str. 189-198

Prva razina brojeva označava položaj određene TZ destinacije, druga razina značajna je jer označava centre odgovornosti (segmenti djelatnosti i zemljopisni segmenti). Treća razina odnosi se na sintetička konta jedinstvenog kontnog plana neprofitnih organizacija, a četvrta obuhvaća sva analitička konta, šifre i druge oznake detaljnije raščlane podataka koji obilježavaju specifičnost djelatnosti TZ. Razrada je moguća na sljedeći način: (shema br. 6)

Shema br. 6. Razrada kontnog plana TZ



- 500-599 finansijski rezultat
- 600-699 izvanbilančni konti

—————> **IV razina predstavljaju**

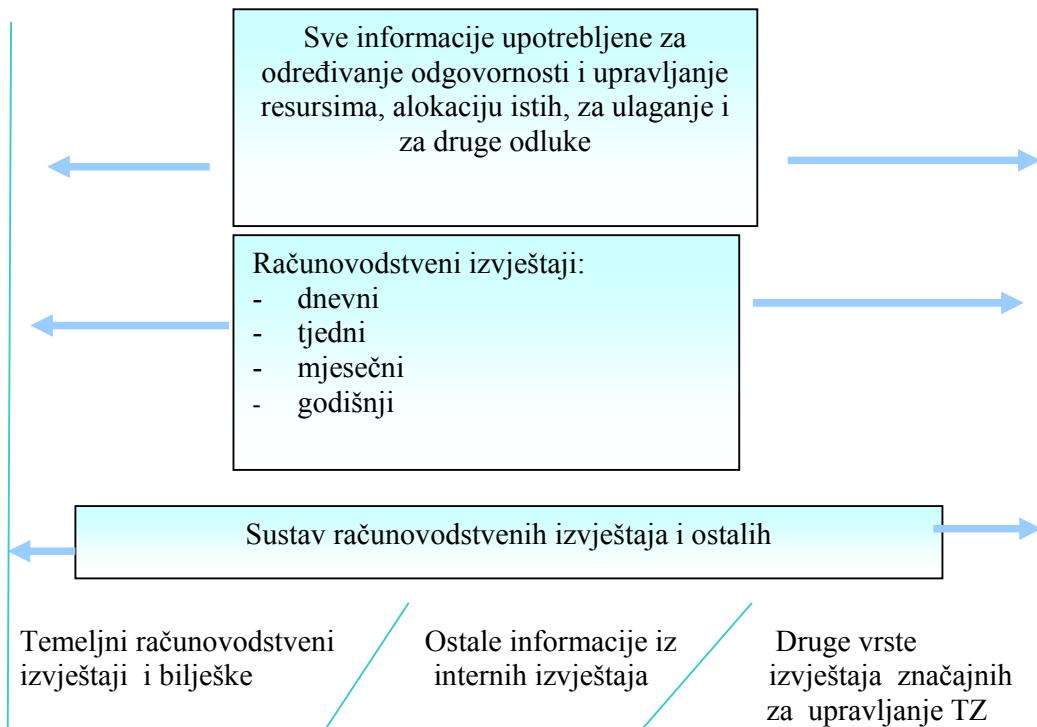
- 001-katalozi
- 002-cjenici
- 003-šetnice
- 004-planovi mjesta
- 005-posteri
- 006-novogodišnje čestitke
- 007-sajamske prezentacije
- 008-oglašavanja
- 009-zajedničko oglašavanje s gospodarskim subjektima
- 010- web stranice
- 011-zračna snimanja
- 012-novinari
- 013-studijske grupe
- 014-master plan
- 015- ostale promotivne akcije
- 020-manifestacije za maškare
- 021-kulturne manifestacije
- 022-prigodne manifestacije
- 023-izložbe
- 030-uređenje muzeja
- 031-arheološka istraživanja
- 032-nastupi Kulturnog društva
- 033-promocije knjiga
- 034- održavanje zelenih površina
- 035-uređenje novih površina
- 036-akcija cvijeća
- 037-akcija "Velim Hrvatsku"
- 038-akcija čišćenja podmorja
- 039-akcija "najljepši vrt i balkon"
- 040-održavanje šetnice
- 050- zakup prostora
- 051-zakup opreme
- 060-program tz otoka
- 061-ured TZ otoka
- itd.....

Ovako postavljen kontni plan mora biti ugrađen u softver internog obračuna, usklađen strukturom TZ, prilagođen zahtjevima sustava obračuna, te stvarnim informacijskim zahtjevima internih korisnika u TZ.

4.4. Računovodstveni izvještaji kao output menadžerskog računovodstva

Menadžersko računovodstvo ima kreativnu slobodu da pripremi računovodstvene izvještaje (interne izvještaje) za potrebu menadžmenta TZ na način kako je primjereno njihovim stvarnim organizacijskim zahtjevima (MRS 14 i MRS 34). Kada se izvještaji pripremaju i za druge korisnike, tj. za širu javnost treba svakako voditi računa da takvi izvještaji budu u skladu s Međunarodnim računovodstvenim standardima (MRS-1).

Shema br.7. Sustav računovodstvenih izvještaja



Izvor: Prilagođeno prema Vašiček, V., Vašiček, D., Sirovica, K., : Računovodstvo neprofitnih organizacija, Zagreb, 2000, str. 56., : Codification of Governmental Accounting and Financial Reporting Standards, op.cit. str. 5

Sustav računovodstvenih izvještaja menadžerskog računovodstva TZ treba temeljiti na polazištima računovodstvene teorije na odredbama MRS-a 14 i 34 i standardima "Uniform System of Accounts for the Lodging Industry". Pri tom treba osigurati prikupljanje i obradu podataka na način da se poslovni događaj informatičkim resursima i sistemom sažimanja usmjerava u odgovarajući računovodstveni izvještaj. Cilj je

oblikovanja onih informacija, koji će menadžmentu osigurati donošenju cilju usmjerenih odluka.

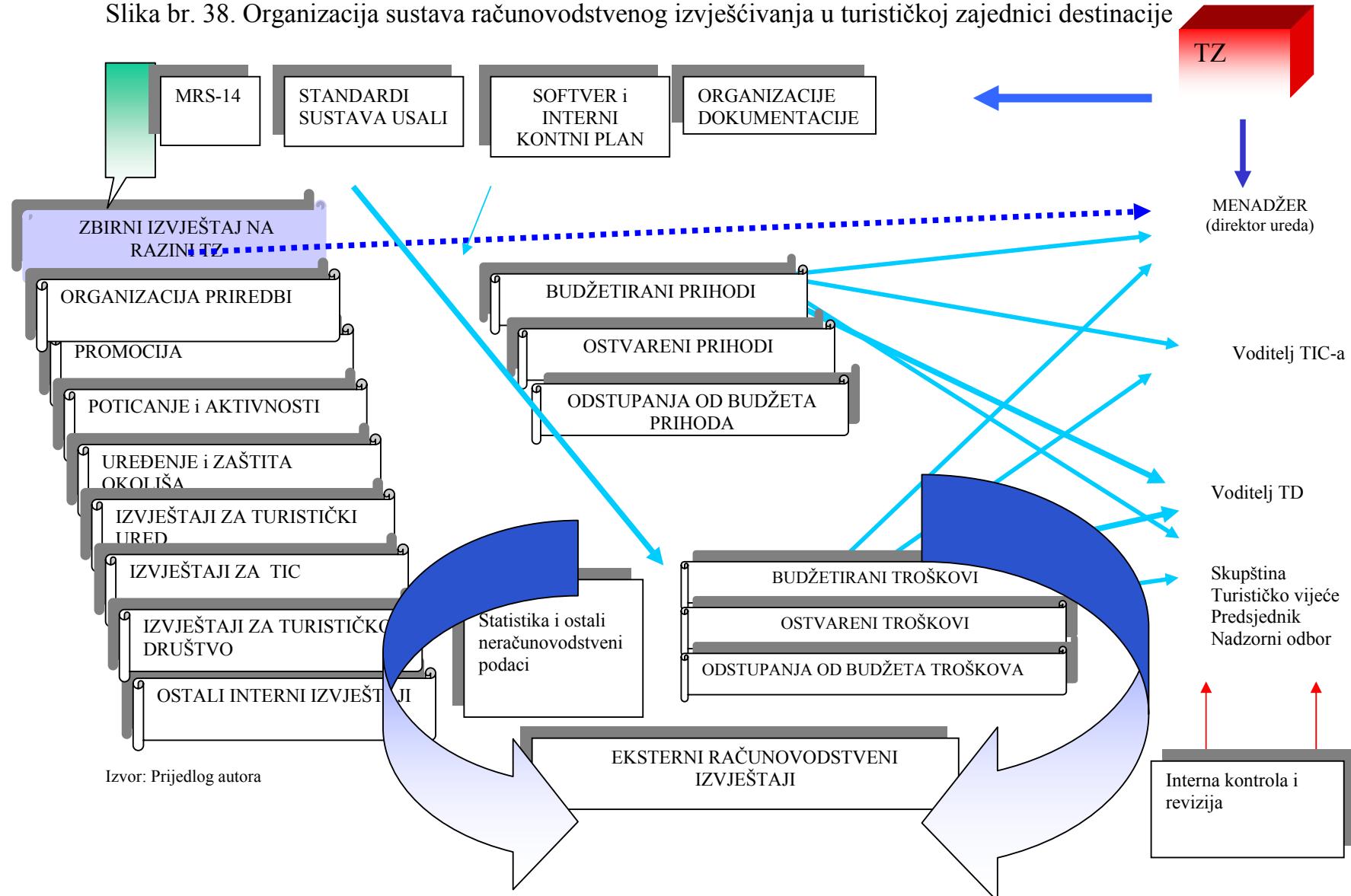
Svrha sastavljanja i prezentiranja računovodstvenih izvještaja je pružiti važnu, razumljivu, pouzdanu i usporedivu informaciju o poslovanju TZ, te o uspješnosti upravljanja i raspolažanju imovinom. Koncepcijski okvir računovodstvenog izvješćivanja "predstavlja sustav međusobno povezanih kategorija koje opisuju ciljeve, funkciju i ograničenja računovodstvenog izvješćivanja"¹¹⁴. Ciljeve računovodstvenog izvješćivanja moguće je postići uvažavajući kvalitativne karakteristike elemenata računovodstvenih izvještaja i problematiku priznavanja i mjerenja pozicija u računovodstvenim izvještajima. Prilikom sastavljanja računovodstvenih izvještaja TZ prihvata koncepte koje primjenjuju svi subjekti, pa tako i neprofitne organizacije, a to su:

1. Koncept subjekta - gdje se računovodstvo vodi za subjekte (izvještajne jedinice), a ne za osobe koje upravljaju njima, na primjeru TZ koje vode fondovsko računovodstvo, svaki se fond zasebno identificira u finansijskim izvještajima);
2. Koncept neograničenog vremena-kao pretpostavka da će TZ nastaviti poslovanje iz godine u godinu;
3. Koncept perodičnosti, odn. određenog vremenskog razdoblja koji zahtijeva izvješćivanje u određenim vremenskim intervalima, s obveznom naznakom razdoblja na koje se računovodstveni izvještaji odnose;
4. Koncept novčanog mjerenja, što prepostavlja da računovodstveni izvještaji prikazuju samo činjenice koje je moguće izraziti u novčanim izrazima vrijednosti.

Ukupnost računovodstvenih izvještaja treba predočiti finansijske učinke poslovnih događaja, svrstavajući ih u skupine prema njihovim srodnim ekonomskim obilježjima. Temeljni računovodstveni izvještaji najznačajniji su izvor informacija za komuniciranje s eksternim korisnicima. Oni obuhvaćaju opće ciljeve računovodstvenog izvješćivanja, a sadrže sustavno prikazane standardne informacije koje je potrebno dopuniti bilješkama (pojedine pozicije) sa statističkim podacima, rezultatima kontrole i analize, prognozama, stanjem na tržištu, zakonskim propisima i zahtjevima normi i sl.

¹¹⁴ Žager, K.-L. Žager.,; Računovodstveni standardi, finansijski izvještaji i revizija, drugo izdanje, Inžinjerski biro, Zagreb, 1996. str. 49

Slika br. 38. Organizacija sustava računovodstvenog izvješćivanja u turističkoj zajednici destinacije



Temeljni računovodstveni izvještaji pružaju sumarne preglede finansijskih pozicija svih fondova i grupa računa i rezultate operacija, a tu spadaju bilanca, račun prihoda i rashoda (izdataka) i bilješke uz finansijske izvještaje. Korisnici temeljnih računovodstvenih izvještaja su upravljačka tijela TZ: skupština, turističko vijeće, predsjednik TZ, nadzorni odbor, županijske TZ, Hrvatska turistička zajednica, bankarske institucije, revizija i dr.

Ostale informacije iz internih izvještaja pružaju podatke (za interne korisnike) koji su rezultat određenih okolnosti, a potrebne su korisnicima za donošenje poslovnih odluka (npr. razlike koje proizlaze iz promjene cijena i dr.), a obuhvaćaju zbirne izvještaje na razini TZ (segmenata pojedinih aktivnosti). Korisnici takvih računovodstvenih izvještaja su menadžment TZ (od direktora ureda, voditelja turističkog društva do predsjednika i turističkog vijeća).

Računovodstveni izvještaji kao produkt računovodstvene obrade sadrže standardizirane i uobičajene informacije koje korisnicima ponekad nisu dovoljne za donošenje konačne odluke, pa ih je ponekad potrebno pribaviti i iz drugih izvora, a mogu utjecati na kvalitetu računovodstvenih izvještaja. Tako su druge vrste izvještaja značajne za upravljanje zadovoljavaju specifične potrebe za informacijama uvjetovane specifičnim okolnostima kao npr. kod

- pojave specifičnih zakonskih zahtjeva
- predočavanja računovodstvenih izvještaja kod kojih se upotrebljene računovodstvene osnove razlikuju od općeprihvaćenih računovodstvenih načela, izvještaja koji se temelje na specifičnim elementima ili stavkama i dr.

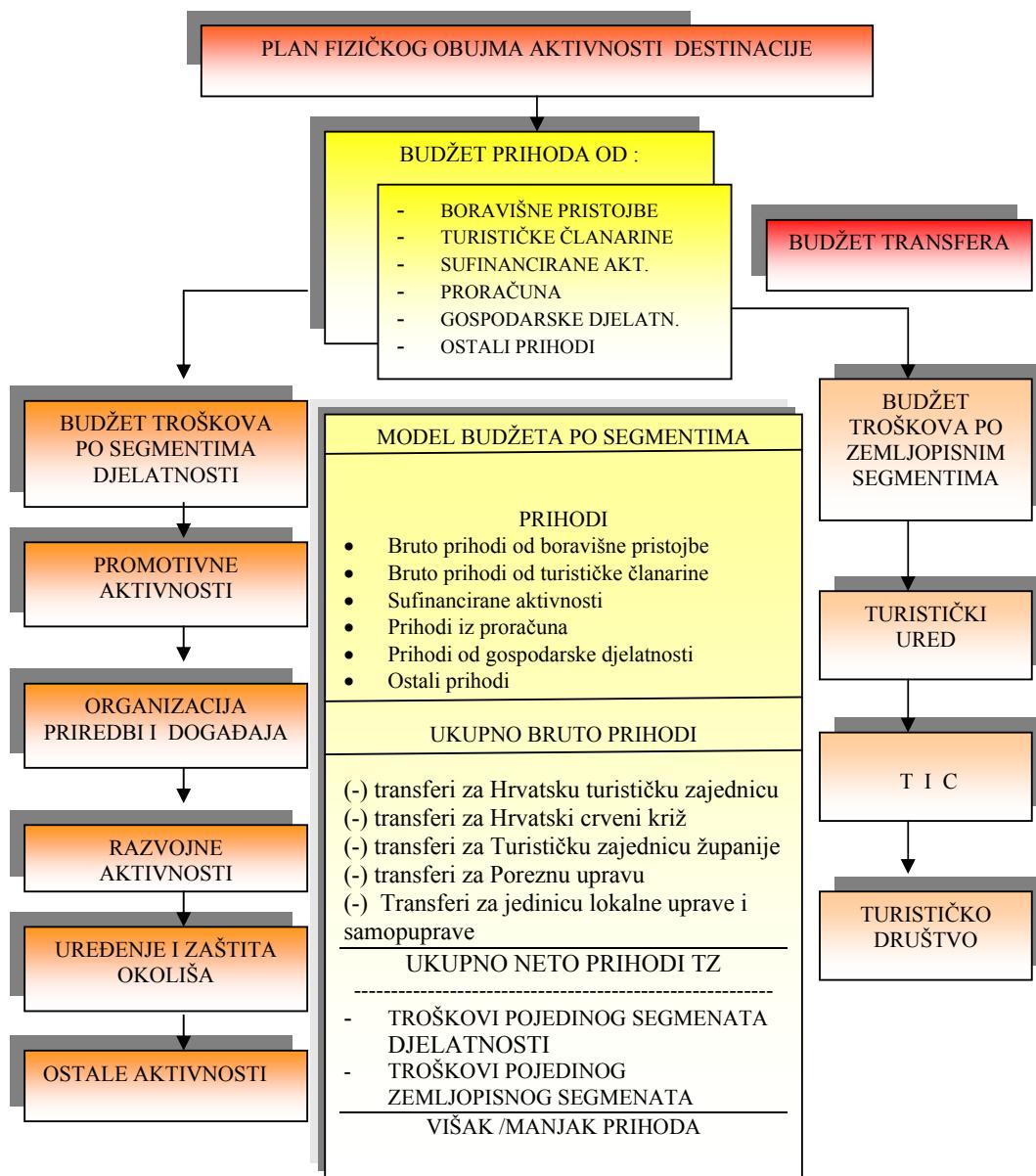
4.4.1.Računovodstveni predračuni kao prognostički izvještaji

Računovodstveno izvješćivanje započinje izradom budžeta uz uvažavanje svih informacijskih zahtjeva korisnika prvenstveno mendažmenta TZ i upravljačkih tijela. Budžet je baza za kontrolu svih aktivnosti poslovnog procesa TZ, stoga se izgrađuje po segmentima tj. na način kako je regulirano MRS-om 14 i standardima izvješćivanja USALI. Dakle, budžet temeljen na standardima USALI pretpostavka je za kontrolu po segmentima, mjestima troška i aktivnostima u TZ (slika 39).

Menadžmentu TZ i upravljačkim tijelima podaci u budžetu predstavljaju putokaz kako bi se trebale odvijati pojedine aktivnosti, na način da odražava mogućnosti tržišta i turističke destinacije. Prihvaćanjem

standarda USALI i njihovom primjenom u sustavu budžetiranja u TZ definiraju se prepostavke za upravljanje imovinom, prihodima i rashodima. Menadžment TZ u suradnji s upravljačkim tijelima, a uz stručnu potporu menadžerskog računovodstva koristiti će podatke iz budžeta kao instrument u ostvarivanju ciljeva (budžetiranih prihoda, rashoda i rezultata), te u ocjeni realizacije planiranih aktivnosti. Stoga se budući prihodi i troškovi moraju kreirati kroz organizacijski ustroj segmenata kao centra odgovornosti.

Slika br.39. Model strukture budžeta prema standardima sustava



Izvor: Prijedlog autora

Kvaliteta računovodstvenih predračuna temeljena na metodološkoj osnovici standarda USALI polazi od uvažavanja vremenske dinamike prezentiranja izvještaja, a uključuje i relevantne komponente koji ti izvještaji sadržavaju, sukladno prihvaćenom sustavu obračuna i informacijama koje pojedinim korisnicima treba osigurati.

4.4.1.1. Budžetiranje prihoda u turističkoj zajednici

Realno postavljen budžet rezultirati će vrijednostima sa vrlo malim odstupanjima. Iz primjera tablice br.4. budžet je postavljen na razini ostvarenih vrijednosti iz prethodne godine, kada se radi o temeljnim izvornim prihodima (boravišna pristojba i članarina). Postavka takvog budžeta se temelji na pretpostavci da ne postoji realna osnova za povećanjem prihoda (po osnovi izvornih prihoda, boravišne pristojbe i članarine), jer su ispitane okolnosti koje su utjecale na rezultat prethodne godine (maksimalno iskorišteni postojeći kapaciteti, ostvarena maksimalna noćenja, a što je vidljivo iz statističkih pokazatelja, smanjeni kapaciteti, preuređenje objekata za veću kategoriju i dr.), sa ciljem postizanja kvalitete, a ne kvantitete. Sa višom cijenom usluga su manja očekivanja u ostvarenju turističkih noćenja, a što direktno utječe na prihode od boravišne pristojbe.

Tabelica br.4. Budžet prihoda turističke zajednice destinacije

OPIS	BUDŽET 2003.	OSTVARENJE 2002.	+/- % u odnosu na ostvarenje prethodne godine
I BRUTO PRIHODI			
1. Bruto boravišna pristojba	3.400.000,00	3.395.000,00	-
1.1. za HCK 1% ☺	34.000,00	-	-
1.2. za HTZ 25% (24,75%) ☺	841.500,00	848.750,00	-
1.3. za TZŽPG 10% (9,90%) ☺	336.600,00	339.500,00	-
1.4. za TZO 65% (64,35%) ☺	2.187.900,00	2.206.750,00	-1%
2. Bruto turistička članarina	239.000,00	250.965,00	-5%
2.1. za Poreznu upravu 3%	7.170,00	7.529,00	-5%
2.2. za HTZ 24,25%	57.957,00	60.859,00	-5%
2.3. za TZŽPG 9,7%	23.183,00	24.343,00	-5%
2.4. za TZO 63,05	150.689,00	158.233,00	-5%
3. UKUPNO OSNOVNI PRIHODI	3.639.000,00	3.645.965,00	-
4. Prihodi iz prethodne godine	200.000,00	350.000,00	43%
5. Prihodi od sufins. aktivnosti	100.000,00	71.137,00	+41%
6. Prihodi od djelatnosti	50.000,00	50.000,00	-
7. Ostali prihodi	10.000,00	22.619,00	-56%
8. Izvanredni prihodi	5.000,00	--	-
9. BRUTO PRIHODI	4.004.000,00	4.139.721,00	-3%
10. PRIHODI TZO (1.4+2.4+3-8)	2.703.589,00	2.858.739,00	-5%
10. Transferi boravišne pr. 30% za općinu	656.370,00	662.025,00	-1%
11. PRIHODI TZO	2.047.219,00	2.196.714,00	-7%

Prihode od turističke članarine je teže planirati, jer ne postoji pouzdana informacija o stvarnim obveznicima i visini obveze plaćanja turističke članarine. Kontrolu naplate kao i nadzor vrši Porezna uprava. Osim boravišne pristojbe i članarine u strukturi prihoda TZ se planiraju i ostali oblici, koji ovise o poslovnoj politici i mogućnostima pojedine TZ (sufinancirana sredstva za pojedine aktivnosti, sredstva iz proračuna općina i gradova, donacije i dr.), od ostalih prihoda, najčešći se pojavljuju prihodi od vlastite djelatnosti koje TZ može realizirati aktivnostima (prodajom karata, suvenira, ulaznica i dr.).

Tablica br.5. Kontrola ostvarenja prihoda TZ

Redni br.	OPIS	Budžet prihoda za 2003.	Ostvareni prihodi za 2003.	Indeks
1.	Prihod od boravišne pristojbe	2.187.900,00	2.150.000,00	98
2.	Prihod od turističke članarine	150.689,00	132.000,00	88
3.	Prihod od sufinciranih aktivnosti	100.000,00	100.000,00	100
4.	Prihodi od gospodarske djelatnosti TZ	50.000,00	52.000,00	104
5.	Preneseni prihodi	200.000,00	200.000,00	100
6.	Ostali prihodi	10.000,00	8.000,00	80
7.	Izvanredni prihodi	5.000,00	-	-
8.	UKUPNO PRIHODI	2.703.589,00	2.642.000,00	98

Izvor: Prijedlog autora prema dokumentaciji TZ općine Baška

Usporedba budžetiranih veličina s ostvarenim pokazat će realnost budžeta, kao što je u ovom primjeru vidljivo da su ostvarene veličine posebno od boravišne pristojbe u granicama budžetiranih veličina, sa odstupanjima do 2%, dok članarina zaostaje za 12%, pa je to pravi signal menadžmentu TZ da uz suradnju i pomoć Porezne uprave utvrdi prave razloge odstupanja (provjeri broj obveznika kao i izvršavanje zakonskih obveza uplate turističke članarine od strane obveznika). Ostali prihodi također su realizirani u pravcu budžetiranih veličina, odnosno u dijelu prihoda od vlastite gospodarske djelatnosti su premašeni za 4%, (bolja prodaja karata, suvenira, ulaznica i sl.).

Budžetirane veličine u usporedbi s očekivanim vrijednostima važan je pokazatelj menadžmentu TZ za prilagođavanje budžeta, sa mogućnošću njegove korekcije na osnovu očekivanih vrijednosti. Očekivane vrijednosti su one za koje se pouzdano može pretpostaviti da će se realizirati (npr. prihod od boravišne pristojbe koji će se realizirati do kraja godine, kao i akontacije turističke članarine koje nisu ušle u obračunato

razdoblje. Na ovom primjeru je vidljivo da se očekuje ostvarenje prihoda od boravišne pristojbe, i to će se realizirati više nego je to predviđeno u budžetu, a procjena je očekivanih vrijednosti i za turističku članarinu za 1.463,00 kn u plusu.

Tablica br.6. Kontrola odstupanja od budžeta prihoda

Redni broj.	Opis	Budžet	Ostvareno	Očekivane vrijednosti ostvarenja	Odstupanja od budžeta (4+5) - 3
1.	2.	3.	4.	5.	6.
1.	Prihod od boravišne pristojbe	2.187.900,00	2.150.000,00	50.000,00	+12.100,00
2.	Prihod od turističke članarine	150.689,00	132.000,00	20.000,00	+1.463,00
3.	Sufinancirane aktivnosti	100.000,00	100.000,00	-	-
4.	Prihodi od djelatnosti	50.000,00	52.000,00	-	+2.000,00
5.	Preneseni prihodi	200.000,00	200.000,00	-	-
6.	Ostali prihodi	10.000,00	8.000,00	-	-2.000,00
.	Izvanredni prihodi	5.000,00	-	-	-
8.	Ukupni prihodi	2.703.589,00	2.642.000,00	70.000,00	8.411,00
9.	Transferi -boravišne pr. za jedinice lokalne uprave i samouprave 30% -	656.370,00	480..000,00	180.000	3.630,00
10.	Prihod TZO	2.047.219,00	2.162.000,00	-110.000,00	4.781,00

Prijedlog autora uz dokumentaciju TZO Baška

Stavka pod brojem 9 –transferi boravišne pristojbe za općinu u dijelu od 30% kako to nalaže i Zakonska obveza, pokazuje pak da TZ nije svoju obvezu prema općini izvršila po primitku prihoda od boravišne pristojbe, već da to izvršenje radi sa zakašnjnjem. No, tu je potrebno utvrditi i razloge (dogovor sa općinom, pretplaćeni iznosi u prethodnim razdobljima i sl.). Prihod TZ u ovom je slučaju premašen u odnosu na budžet zbog ne isplate zakonske obveze prema lokalnoj upravi i samoupravi u iznosu od 30% boravišne pristojbe, pa će se nakon isplate razlike od 180.000 (165.000,00 Kn duga +15.000,00 kn očekivane vrijednosti), moći realnije sagledati odstupanje prihoda od budžetiranih vrijednosti, odnosno prihodi TZ će iznositi 2.052.000,00 kn što je na razini budžetiranih prihoda, čime je utvrđen uzrok odstupanja.

Praćenje obveznika uplate boravišne pristojbe, značajne su informacije za kontrolu prihoda po osnovi boravišne pristojbe. Stavljanjem u odnos uplaćenu boravišnu pristojbu sa ostvarenim noćenjima, izračunata je prosječno uplaćena boravišna pristojba na nivou destinacije, a što na ovom primjeru iz tabelice br.7 iznosi 4,84 Kn, što je realan pokazatelj i dobro ostvarenje naplate. Budžet kao formalno izvješće o prihodima u budućnosti, predstavlja značajan instrument planiranja i kontrole ostvarivanja prihoda i kontrole odstupanja od prihoda, što zahtjeva da

podaci u budžetu budu metodološki usklađeni sa podacima u izvještajima o izvršenju.

Tablica br.7. Prosječno uplaćena boravišna pristojba po subjektima

Redni broj	SUBJEKTI	BRUTO UPLAĆENA BORAVIŠNA PRISTOJBA	OSTVARENA NOĆENJA I-XII mј.	Prosjek boravišne pristojbe u kn
1.	HOTELI BAŠKA,d.d.	2.020.073,00	430.238	4,69
2.	CORINTHIATOURS	267.914,00	51.350	5,21
3.	AVENTURA	17.273,00	5.447	3,17
4.	GULIVER	79.098,00	16.356	4,83
5.	EUROTOURS	33.664,00	6.393	5,26
6.	ARA	82.704,00	17.554	4,71
7.	POLO LINE	143.922,00	26.200	5,49
8.	PRIMATURIST	261.664,00	54.425	4,80
9.	SPLENDIDO	170.516,00	38.759	4,39
10.	ŠILOTURIST	97.113,00	17.056	5,69
11.	RIVATURIST	20.540,00	4.098	5,01
12.	SAMOSTALNI IZNAJMLJIVAČI	55.292,00	10.040	5,50
13.	DJEĆJE ODMARALIŠTE «DANE ŠUMENJAK»	24.336,00	10.886	2,29
14.	DJEĆJE ODM. «CELEA»	27.747,00	12.122	2,29
15.	DJEĆJE ODM. «POŽEGA»	1.445,00	3.135	0,46
16.	VIKENDAŠI	40.688,00	-	-
17.	PRIJATELJI	56.011,00	-	-
	UKUPNO	3.400.000,00	704.059	4,83

Izvor: Obrada autora

4.4.1.2. Budžetiranje troškova u turističkoj zajednici

Na osnovu prihoda TZ planski su razrađeni troškovi koji se odnose na aktivnosti TZ, odnosno nastaju pri ostvarivanju zadaća TZ (promotivne aktivnosti, organizacija priredbi, uređenje i zaštita okoliša i dr.), a uključuju troškove povezane s tim aktivnostima. Specifični su troškovi turističkog ureda TZ destinacije koji se kreću u okviru propisanih 20% od prihoda boravišne pristojbe i članarine, a obuhvaćaju sljedeće troškove (tablica br.8.)

Budžet troškova ureda TZ utvrđuje se visinom u iznosu od 20% od neto prihoda boravišne pristojbe i članarine. No, vrijednosno izraženo taj postotak često ne pokriva sve nastale troškove u uredu, pa menadžment TZ često uzima različitu osnovicu izračuna u utvrđivanju troškova funkcioniranja same TZ (od bruto iznosa, od bruto ostvarenih ukupnih

prihoda i sl.). U troškove ureda spadaju materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi rada i ostali troškovi. No, kada bi pojedini troškovi koji su nastali zbog nekih od aktivnosti, temeljnih zadaća TZ teretili direktno aktivnost, a ne turistički ured, zasigurno bi turistički ured mogao funkcionirati u okviru zakonski predviđenih iznosa od 20% (npr. dnevnice i hotelski računi koji su nastali zbog promotivnih aktivnosti i sajamskih prezentacija, pa je te troškove i neophodno locirati na troškove aktivnost promocije, a ne ureda, ali kada su u pitanju seminari, obrazovni programi i sl. razumljivo je da će ti troškovi za dnevnice i hotelski računi teretiti troškove ureda).

Tablica br.8. Budžet troškova turističke zajednice destinacije

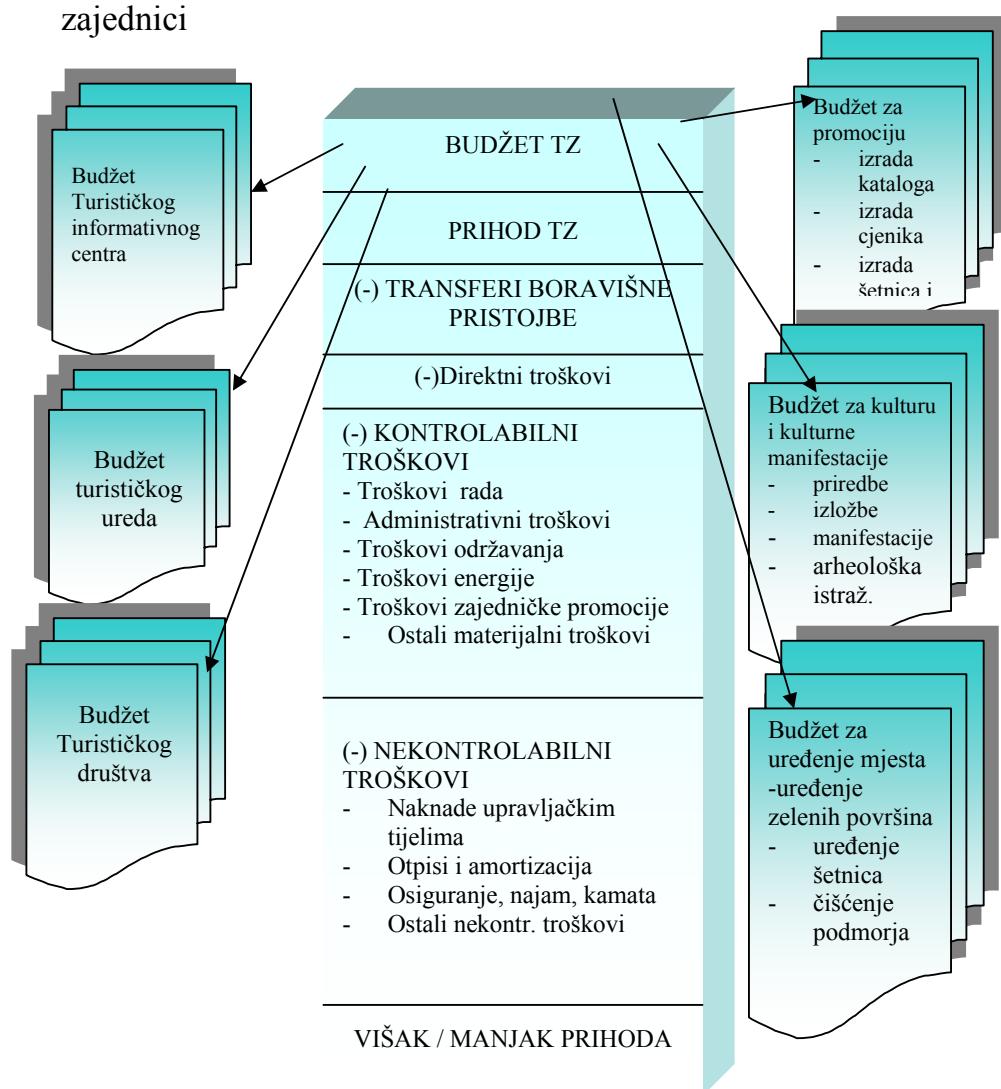
OPIS			
SPECIFIČNI TROŠKOVI TZ	BUDŽET	OSTVARENJE	% odnos budžeta prema ostvarenju preth. godine
	2003.	2002.	2003/2002
1. MATERIJALNI TROŠKOVI (1-3)	26.000,00	25.000,00	104%
1.1. Materijal za čišćenje	4.000,00	3.000,00	
1.2. Uredski potrošni materijal	3.000,00	3.000,00	
1.3. Materijal za održavanje	3.000,00	3.000,00	
2. ENERGIJA	15.000,00	14.000,00	
3. SITAN INVENTAR U UPOT.	1.000,00	2.000,00	
4. TROŠKOVI USLUGA	54.000,00	58.000,00	93%
4.1. Prijevozne usluge	10.000,00	9.000,00	
4.2. Poštarnina, usluge telefona	10.000,00	12.000,00	
4.3. Komunalne usluge	4.000,00	6.000,00	
4.4. Intelektualne usluge	25.000,00	25.000,00	
4.5. Ostali vanjski izdaci	5.000,00	6.000,00	
5. Troškovi rada	180.000,00	180.000,00	-
6. Ostali troškovi	70.000,00	75.000,00	93%
6.1. Dnevnice, hotelski računi	20.000,00	25.000,00	
6.2. Doprinosi na zdr. na sl. putu	5.000,00	-	
6.3. Usluge student servisa	5.000,00	5.000,00	
6.4. Reprezentacija	10.000,00	15.000,00	
6.5. Osiguranje imovine	5.000,00	5.000,00	
6.6. Porezi i bankarske usluge	5.000,00	7.000,00	
6.7. Ugovori o povremenim poslov.	20.000,00	18.000,00	
7. Ostali troškovi	5.000,00	3.000,00	166%
8. UKUPNO TROŠKOVI	335.000,00	341.000,00	98%

Izvor: Obrada autora prema podacima TZ općine Baška za odnosne godine

4.4.1.3. Sustav budžetiranja po segmentima u turističkoj zajednici

Sustav budžetiranja u TZ čini cjelinu međusobno povezanih pojedinačnih budžeta segmenata aktivnosti i njihovih odnosa, koji prikazuju okvirne rezultate ukupnih aktivnosti budućeg poslovanja. Za TZ se kao cjelinu sastavlja glavni budžet, koji se sastoji od operativnog i finansijskog budžeta. Operativni budžet se sastoji od budžeta ciljnih programa i budžeta segmenata poslovanja (odnos. centra odgovornosti). Budžet ciljnih programa obuhvaća procijenjene prihode i troškove najvažnijih programa, a to su u TZ njene temeljne zadaće, dok budžet segmenata poslovanja predstavlja iskaz očekivane uspješnosti centra odgovornosti (zasebnog segmenta poslovanja TZ).

Slika br.40. Elementi troškova u strukturi budžeta u turističkoj zajednici



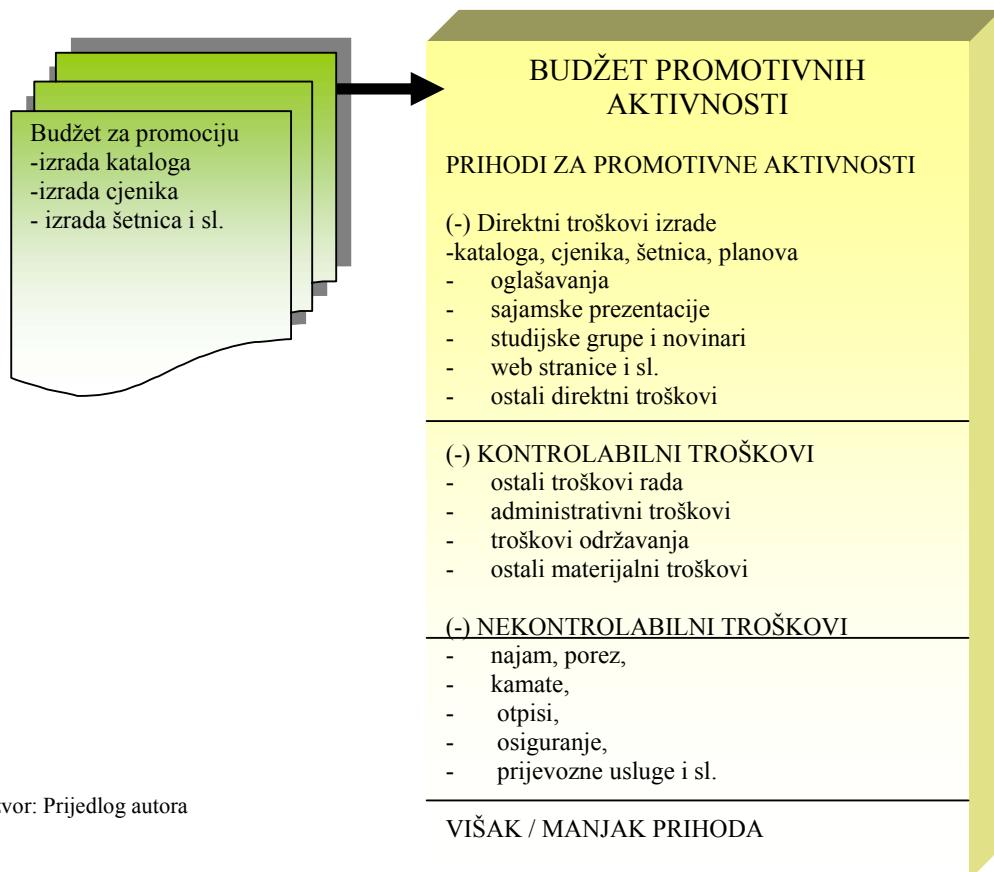
Izvor: Prijedlog autora

U TZ destinacije se preporuča sastaviti budžete sljedećih ciljnih programa kao segmenta djelatnosti:

1. budžeti za promotivne aktivnosti
2. budžeti za organizaciju priredbi i događaje
3. budžeti za poticanje i aktivnosti
4. budžeti za uređenje i zaštitu okoliša i ostale aktivnosti
5. budžeti za ostale aktivnosti

Temeljem gornjih polazišta prezentirati će se modeli budžeta temeljnih segmenata, značajnih za poslovanje TZ, te dati odgovarajuće obrazloženje.

Slika br.41. Budžet promotivnih aktivnosti kao segmenta djelatnosti



Izvor: Prijedlog autora

Budžetom segmenata promotivnih aktivnosti osigurava se sustav prognostičkih informacija koji na jednostavan, ali kvalitetan način ukazuju na cilj i zadatke što ih treba ostvariti u definiranom razdoblju. Ovaj dio budžeta iskazuje troškovne komponente za promotivne aktivnosti koje su rezultat planiranih akcija na izradu kataloga, cjenika, tiskanje plana, šetnica, postera, brošura i sl.). To znači da je potrebno osigurati prihode za pokriće svih uvedenih troškova koji su potrebni za realizaciju tih aktivnosti (od direktnih troškova izrade, kontrolabilnih i nekontrolabilnih troškova). Za postizanje željenih ciljeva potrebno je

ostvariti vrijednosno izražene elemente u budžetu jer će kao instrument kontrole imati utjecaja na odgovornost menadžmenta za postignute rezultate. Kako je TZ neprofitna organizacija rezultati se iskazuju kroz višak ili manjak prihoda.

Shema br. 8. Budžet ureda TZ kao zemljopisnog segmenta

<u>PRIHODI UREDA TZ</u>
- Prihodi od izvora sredstava (20% na neto prihode)
- Prihodi od vlastite djelatnosti
- ostali prihodi
<u>(-) KONTROLABILNI TROŠKOVI</u>
- nabavka materijala
- nematerijalni troškovi
- troškovi za zaposlene
- naknade plaća
- stimulativni dio plaća
- nagrade
- porezi i doprinosi na plaće
- naknade upravljačkim tijelima
<u>(-) NEKONTROLABILNI TROŠKOVI</u>
- osiguranje
- kamate iz poslovnog odnosa
- amortizacija
- otpis sitnog inventara
VIŠAK / MANJAK PRIHODA

Izvor: Prijedlog autora

Budžet troškova ureda kao zemljopisnog segmenta vrijednosni je iskaz očekivane organiziranosti i racionalnosti menadžera ovog centra odgovornosti. Polazi se od budžetiranja prihoda koji za turistički ured ne smiju premašiti 20% od neto prihoda boravišne pristojbe i članarine. Dakle, mogu se kretati samo u tim okvirima. Tako se u kontrolabilne troškove mogu uvrstiti nematerijalni troškovi, troškovi za zaposlene, naknade plaća, porezi i doprinosi, stimulacije, nakanade upravljačkim tijelima i ostalo, a na njih u jednom dijelu menadžer može utjecati. U nekontrolabilne troškove spadaju osiguranje imovine, kamate iz poslovnog odnosa, troškovi amortizacije, otpis sitnog inventara i sl, a na njih menadžer u kratkom roku ne može utjecati. Direktor ureda TZ kao odgovorna osoba ovog segmenta aktivno sudjeluje u izradi ovog budžeta i neposredno je odgovaran za postizanje zadataka koji iz njega proizlaze.

Dakle, kao zasebne cjeline se obuhvaća Turistički ured, Turistički informativni centar (TIC) i Turističko društvo. Operativni budžet se

sastavlja za TZ u cjelini, ali i za svaki segment djelatnosti i zemljopisni segment zasebno. U strukturi svakog budžeta javljaju se relevantni prihodi i troškovi koji se prema standardima USALI dijele na direktne troškove, kontrolabilne i nekontrolabilne fiksne troškove. Razlika budžetiranih prihoda i troškova iskazuju se na kraju kroz višak / manjak prihoda. Pri ustroju sustava budžetiranja polazi se od:¹¹⁵

- stupnja obveznosti podataka
- stupanj detaljnosti podataka
- fleksibilnosti u prilagođavanju na promijenjene uvjete poslovanja

Stupanj obveznosti budžetiranih podataka može se odrediti kao kvalitativna, kvantitativna i vremenska obveznost (namijenjena finansijska sredstva mogu se koristiti samo za utvrđene aktivnosti, kroz utvrđenu visinu sredstava, u određenom za tu aktivnost vremenu). Stupanj detaljnosti podataka određuje specifičnosti u budžetu, a fleksibilnost označava stupanj prilagođavanja sustava budžetiranja promjenama unutar TZ i njeno prilagođavanje okolini.

4.4.2. Sustav računovodstvenih izvještaja TZ po standardima USALI

Računovodstveni obračuni moraju biti metodološki uskladjeni s računovodstvenim predračunima kako po strukturi tako i po sadržaju. Za računovodstvene obračune važna je vremenska razina prezentiranja izvještaja, koja se mora temeljiti na ocjeni stvarnih informacijskih zahtjeva menadžmenta kao i mogućnostima računovodstvene funkcije da direktno iz obračuna osigura tražene informacije, pri čemu značajnu ulogu ima dostignuti stupanj informatizacije. Dinamiku izvješćivanja treba temeljiti na odgovorima dobivena na slijedeća pitanja:

- ♣ Kada je stvarno informacija potrebna menadžmentu ?
- ♣ Kada je određena informacija realno dostupna?
- ♣ Koji je minimum podataka, koji može zadovoljiti ciljne informacijske zahtjeve?

Vremenska dimenzija izvješćivanja je okvir različitih mogućnosti prezentiranja relevantnih, vrijednosno izraženih informacija menadžmentu i tijelima TZ kroz izvještaje kojima se osiguravaju:

- ♣ dnevne informacije
- ♣ mjesecne informacije
- ♣ kvartalne informacije
- ♣ polugodišnje i godišnje informacije

¹¹⁵ Wolbold., M.; Budgetierung bei Kontinuierlichhen Verbesserungsprozessen, Controlling Praxis, München, 1995., str. 70

Kod ustrojavanja internog obračuna vodi se računa da se troškovi raščlane na varijabilnu i fiksnu komponentu. To je polazište za iskazivanje kontrolabilnih i nekontrolabilnih troškova. Naime, u kontrolabilne troškove ulaze svi direktni troškovi, ostali varijabilni troškovi i onaj dio fiksnih troškova na koje menadžment može utjecati, a oni se mogu do odgovarajuće razine uključiti u dnevne, odnosno mjesecne izvještaje TZ što nalaže da se detaljno upoznaju i kvalitetno obuhvate.

Poznavanje kvalitetnih elemenata intputa u strukturi prihoda i troškova važno je jer se iz tako koncipiranih izvještaja mogu ocijenjivati odluke menadžmenta i tijela TZ s polazišta utjecaja na uspješnost pojedinog segmenta. Stoga iskazane veličine treba sagledati u apsolutnom, ali i u relativnom odnosu prema izabranim ostvarenjima. Doprinos pokrića je važan pokazatelj za profitabilne djelatnosti, jer pokazuje na visinu i strukturu pojedinačno ostvarenih rezultata po segmentima. Za TZ taj je podatak samo od relativne važnosti, jer omogućuje kontrolu razine pokrića, odn. dostatnost namjenskih troškova za planirane troškove. Doprinos pokrića pokazuje da li je razina prihoda dostatna da se iz nje pokriju svi kontrolabilni troškovi.

U mjesecnim je izvještajim važno pratiti i **ostvarenja u prethodnom razdoblju**. Po istoj metodologiji se unose podaci iz **mjesecnog budžeta** za utvrđivanje odstupanja na relaciji tekuće u odnosu na ranije ostvareno i budžetirano. Pored podataka za **tekuće razdoblje** iskazuju se i **kumulativni** budžetirani podaci, te kumulirani podaci za tekuću i proteklu godinu. Tako se osigurava pouzdana informacija o globalnim i parcijalnim rezultatima i o njihovom relativnom odnosu prema usporednim veličinama u TZ. Rekapitulacija mjesecnog stanja iskazanog u pojedinačnim izvještajima sumarno se iskazuju u zbirnom izvještaju o internom rezultatu, koji se sastoji se od nekoliko razina. Prva razina polazi od brutto i netto prihoda i njihove ciljne svrhe iskazane kroz segmente djelatnosti i zemljopisne segmente npr. promocija, organizacija priredbi, poticanje aktivnosti i sl.. Ovi se prihodi umanjuju za varijabilne troškove, a razliku predstavlja doprinos pokrića kao rezultat prve razine odgovornosti.

Na drugoj razini odbijaju se i dio kontrolabilnih fiksnih troškova koji se neposredno mogu zaračunati poslovnoj aktivnosti, ali se ne mogu direktno povezati s jedinicom učinka (transferi, administrativni troškovi i sl.). Treća razina rezultata je ona na koju menadžer TZ ne može bitno utjecati u kratkom roku. Ovu kategoriju troškova djelomično kontroliraju

upravljačka tijela TZ, a djelomično su uvjetovani prirodom djelatnosti, ustrojem sustava i dugoročnim poslovnim odlukama (osiguranje imovine, kamate i sl.). Mjesečne izvještaje koristi menadžment TZ (najčešće direktor TZ), ali i članovi nadzornog odbora, turističkog vijeća TZ.

Na osnovu ovako prezentiranih izvještaja raspolažu podacima neophodnim za donošenju cilju usmјerenih poslovnih odluka. Iako im nije osnovna namjena, ovi su izvještaji dobra podloga i za tumačenje prezentiranih izvještaja, jer sadržavaju razradu onih podataka koji ulaze u globalna izvješća, a koji su i predmet sagledavanja interne i eksterne revizije. Navedene informacije moraju metodološki prezentirana na način da se mogu usporedjivati s budžetom, a odražavati ostvareno u navedenom obračunskom razdoblju, što znači da moraju biti direktno dostupne iz računovodstvene evidencije.

Kvaliteta informatizacije se ogleda u mogućnosti da se podatak koji uđe u sustav na mjestu i vremenu nastanka poslovnog događaja, direktno usmјereno u određeni računovodstveni izvještaj, pri čemu velika pomoć pruža kontni plan raščlanjen po načelima sustava USALI.

4.4.2.1. Dnevni izvještaji u TZ

U definiranju dnevnih izvještaja potrebno je voditi računa da se u njima mogu obuhvatiti samo one informacije koje je realno moguće obuhvatiti direktno iz baze podataka, a značajne su za operativno poslovno odlučivanje. Dnevni izvještaji moraju obuhvatiti minimalno slijedeće informacije:

- Uplate boravišne pristojbe i turističke članarine po obveznicima uplate
- Direktne troškove koji se mogu obuhvatiti i nedvojbeno dodijeliti odgovarajućim aktivnostima i po istim kriterijima sučeliti s prihodima namijenjenim u tu svrhu
- Razliku kumulativno obuhvaćenih prihoda i direktnih troškova prema budžetu i ostvarenju prethodnog razdoblja, a radi ocjene dinamike ostvarenja budžeta
- O visini i strukturi priljeva i odljeva novca od značaja za održavanje dnevne likvidnosti
- Dnevna statistika: pregled broja gostiju po strukturi i smještajnim jedinicama; pregled ostvarenih noćenja; pregled broja vikendaša i prijatelja ; ostvarena noćenja po domaćinstvima i sl.

Shema br.9. Dinamika izvješćivanja korisnika računovodstvenih informacija u turističkoj zajednici

KORISNICI INFORMACIJA	DINAMIKA IZVJEŠĆIVANJA													
	DNEVNO	TJEDNO	MJESEČNO	GODIŠNJE										
DIREKTOR UREDA	<ul style="list-style-type: none"> ➤ dnevno izvješće noćenja/dolazaka ➤ naplata boravišne pristojbe ➤ naplata turističke članarine ➤ naplata boravišne pristojbe vikendaša i prijatelja ➤ struktura troškova po aktivnostima ➤ dnevna blagajna ➤ dnevna likvidnost 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ naplata boravišne pristojbe ➤ naplata turističke članarine ➤ naplata boravišne i prijave vikendaša i prijatelja ➤ Struktura troškova po aktivnostima 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ zbirni izvještaj o noćenjima/dolascima TU11 ➤ zbirni izvještaj o naplati boravišne pristojbe ➤ zbirni izvještaj o naplati turističke članarine ➤ struktura troškova po aktivnostima ➤ Odstupanja (od budžeta prihoda, odstupanja od budžeta troškova) ➤ blagajnički izvještaj 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Temeljna finansijska izvješća ➤ Izvješća o noćenjima/dolascima ➤ Naplata boravišne pristojbe po subjektima ➤ Naplata turističke članarine po subjektima ➤ Izvješća o svim segmentima (djelatnosti i zemljopisni segm.) ➤ odstupanja ostvareno/budžetirano; u odnosu na prethodno razdoblje ➤ popis imovine 										
VODITELJ TIC-a	<ul style="list-style-type: none"> ➤ dnevno izvješće noćenja/dolazaka gostiju /vikendaša ➤ izvješće o naplati bruto prihoda boravišne pristojbe vikendaša ➤ izvješće o naplati prodane robe (suveniri i ulaznice) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ izvješće o naplati bruto prihoda boravišne pristojbe ➤ izvješće o odstupanjima ostvareno/budžetirano 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ mjesečni izvještaj TU 11 ➤ izvještaj o naplaćenim prihodima od boravišne pristojbe paušalo i od prijatelja ➤ Izvještaj o prihodima prodane robe (suveniri) ➤ odstupanja od budžeta prihoda, odstupanja od budžeta troškova 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Pregled naplate boravišne pristojbe vikendaša i prijatelja ➤ Izvješće o ostvarenim prihodima prodane robe (suvenira) ➤ Rezultat višak/manjak ➤ Odstupanja od budžeta prihoda i troškova ➤ popis imovine 										
VODITELJ TURISTIČKOG DRUŠTVA	<ul style="list-style-type: none"> ➤ dnevno izvješće o noćenjima/dolascima gostiju i vikendaša ➤ izvješće o naplati bruto prihoda boravišne pristojbe vikendaša ➤ izvješće o naplati prodane robe (suveniri) 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ izvješće o naplati bruto prihoda boravišne pristojbe ➤ izvješće o odstupanjima ostvareno /budžetirano 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ mjesečni izvještaj TU 11 ➤ izvještaj o naplaćenim prihodima od boravišne pristojbe paušalo i od prijatelja ➤ Izvještaj o prihodima prodane robe (suveniri) ➤ odstupanja od budžeta prihoda, odstupanja od budžeta troškova 	<ul style="list-style-type: none"> ➤ Pregled naplate boravišne pristojbe vikendaša i prijatelja ➤ Izvješće o ostvarenim prihodima prodane robe (suvenira) ➤ Rezultat višak/manjak ➤ Odstupanja od budžeta prihoda i troškova ➤ popis imovine 										
KORISNICI INFORMACIJA	D			D	P	NO	D	P	TV	NO	D	P	TV	NO

Legenda : Tjela TZ : D- direktor, P-predsjednik; TV –turističko vijeće, NO – nadzorni odbor

Izvor: Prijedlog autora

Tablica br.9. Model dnevnog izvještaja za menadžment TZ

PRIHODI	DNEVNO					KUMULATIVNO				
	Ostvaren na dan 01.07.	Budžet		Prethodno razdoblje		Ostvare no do dana 01.07.	Budžet		Prethodno razdoblje	
		Iznos	Odst	Iznos	Ods t		Iznos	Odst	Iznos	Ods
Boravišna pristojba	27.000	30.000	-10%	29.000	-7%	452.381	482.625	-6%	485.000	-1%
Turistička članarina	1.500	2.000	-25%	1.900	-21%	90.162	100.880	-11%	102.000	-1%
Ostali prihodi	4.000	4.200	-5%	4.000	-	80.000	90.000	-11%	90.000	-
UKUPNO BTO PRIHODI	32.500	36.200	-10%	34.900	-7%	622.000	673.505	-8%	677.000	-1%
Transferi boravišne pristojbe 30% (-)	8.100	9.000	-10%	8.700	-7%	135.714	144.788	-6%	145.500	-1%
UKUPNO NETO PRIHODI TZ	24.400	27.200	-10%	26.200	-7%	486.828	528.717	-8%	531.500	-1%
DIREKTNI TROŠKOVI (-)	21.000	24.000	-12%	22.000	-5%	390.000	400.000	-2%	405.000	-2%
Relativno učešće u prihodima	86%	88%		84%		80%	76%		76%	
VIŠAK/MANJAK	3.400	3.200	+6%	4.200	-20%	96.286	128.717	-25%	126.500	-24%
PRILJEV	32.500	36.200	-10%	34.900	-7%	622.000	673.505	-8%	677.000	-8%
ODLJEV	8.100	15.000	-45%	10.000	-19%	185.714	244.788	-24%	245.500	-24%

Izvor: Prijedlog autora

Tablica sadrži podatke o dnevnom ostvarenju i ostvareni kumulativ mjeseca do tog dana. Kao usporedna veličina uzimaju se podaci iz budžeta temeljenog na planu aktivnosti i planskog razdoblja, kao i relevantni podaci iz prethodnih razdoblja. Ovo su polazišta za ocjenu stanja i usmjeravanje procesa prema željenom cilju. Sljedom metodologije USALI se na dnevnim, mjesечnim i ostalim izvještajima najprije iskazuju podaci o brutto prihodima koji se dnevno ostvaruju i koje je moguće obuhvatiti npr. brutto prihodi boravišne pristojbe, oni se umanjuju za transfer boravišne pristojbe 30% za jedinicu lokalne uprave i samouprave i izdvajaju se ostvareni netto prihodi.

Od netto prihoda izdvajaju se direktni troškovi koji se mogu dnevno obuhvatiti i dodijeliti nekoj od aktivnosti TZ, uz informaciju o njihovom učešću u prihodima TZ. Kumulativ očekivanih (budžetiranih) i

ostvarenih, i u prethodnom razdoblju brutto prihoda, direktnih troškova i netto prihoda poslužiti će kao baza za usporedbu. Održavanje dnevne likvidnosti prati se kroz informacije o priljevu i odljevu novca. Menadžmentu TZ prezentirati će se i ostale tražene informacije (dnevni broj gostiju po objektima, dnevna popunjenošć kapaciteta, a u usporedbi sa prethodnim razdobljem).

Tablica br. 10. Statistika - pregled broja gostiju za dan 01. 07.....

JEDINICE			HOTELI		KAMPOVI		KUĆNA RADINOST	
ukupno	Domaći	Strani	Domaći	Strani	Domaći	Strani	Domaći	Strani
5.940	247	5.653	19	949	48	1.918	180	3.033
PROŠLA GODINA								
6.100	209	5.891	25	980	46	1.898	138	3.013
97%	118%	96%	76%	97%	104%	101%	130%	101%

Izvor: Prijedlog autora

4.4.2.2. Mjesečni izvještaji u TZ

Za upravljanje TZ najznačajniji su mjesečni računovodstveni izvještaji koji čine nezaobilazni dio sustava računovodstvenog izvješćivanja menadžmenta TZ. Kako su oni značajni za ocjenu poslovanja i ostvarivanje budžetom definiranih zadataka sastavljaju se po segmentima uz naglasak da je u sastavljanju računovodstvenih obračuna potrebno koristiti istu metodologiju informacijskih zahtjeva menadžmenta TZ.

Shema br.10. Sustav mjesečnih računovodstvenih izvještaja u TZ



Izvor: Prijedlog autora

Pripremiti i prezentirati mjesečne izvještaje moguće je samo uz stvarne organizacijske strukture i drugih mogućnosti pojedine TZ. Sustav mjesečnih izvještaja temelji se na sustavu postavljenom u fazi budžetiranja, mora biti podržan informatički i omogućiti da se iskazuje po

svim segmentima (aktivnosti i zemljopisnim) na način da se iskažu budžetirani podaci, ostvarenje i da se mogu utvrditi odstupanja. U nastavku će se promatrati sustav mjesecnih izvještaja primjerenih poslovanju TZ destinacije i podobnih za prezentiranje informacija potrebnih menadžmentu i tijelima TZ za odlučivanje.

Prezentacija mjesecnih izvještaja temelji se na podacima o ostvarenim vrijednostima i njihova usporedba sa budžetom i vrijednostima iz prethodnog razdoblja. Tako je iz tabelice br.11. vidljivo da su prihodi u srpnju realizirani u planiranim iznosima, odnosno premašeni za 2%, ali su odstupanja kod sredstva iz proračuna za određene aktivnosti pa je potrebno utvrditi uzroke odstupanja. Negativan predznak pojedinih ostvarenih veličina upozorenje su menadžmentu TZ da svojim odlukama utječu na smanjenje troškova na pojedinim aktivnostima, ali uz zadržavanje postojeće kvalitete. Pozitivan predznak odstupanja kod kontrolabilnih troškova ukazuje da su troškovi manji od predviđenih budžetom (šetnice za 8%, info vodič za 7%, letak za plažu za 10%), pa je i tu potrebno utvrditi uzrok odstupanja (tiskan manji broj reprinta kataloga ili cjenika, popusti i sl.). Aktivnost promocije je rezultirala viškom od 18.533,00 kn.

U kumulativi se prate ukupne vrijednosti određenog razdoblja, a prate se prihodi u odnosu na planirane vrijednosti, kao i usporedba sa prethodnim razdobljem. Menadžemnt TZ će na osnovu mjesecnog izvještaja ocijeniti poslovanje i ostvarivanje budžetom definiranih zadataka, te utvrditi interne ili eksterne utjecaje na ovakav rezultat (neispunjavanje zakonske obveze uplate boravišne pristojbe ili članarine od obveznika, kao interni utjecaj do makroekonomskega utjecaja, manji broj dolazaka gostiju kao eksternih faktora).

Za kvalitetnije praćenje vrijednosnih podataka izvještaj će nadopuniti podaci o broju obveznika uplate boravišne pristojbe i članarine, o broju recepcija u destinaciji koje vrše naplatu boravišne pristojbe te mjesecni izvještaji Državnog zavoda za statistiku o broju dolazaka i broju ostvarenih noćenja (obrazac TU-11). Kumulativno će se prikazati na obrascu TU-21 podaci za kulturne spomenike i sl. Npr. uz mjesecne izvještaje mogu se prezentirati slijedeći statistički podaci:

- broj gostiju na manifestacijama kreće se od 150 u zatvorenom prostoru do nekoliko tisuća na otvorenom prostoru
- broj posjetitelja na izložbama kreće se od 100-200 posjetilaca
- broj individualnih posjetitelja u muzeju za srpanj bilo 180, grupnih 20
- broj prodanih ulaznica 150
- broj gratis ulaznica 20.....

Tablica br.11. Izvještaj za segment promotivne aktivnosti (VII mjesec)

PRIHODI	MJESEČNO					KUMULATIVNO				
	Ostvare no 01.- 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje		Ostvare no do 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje	
		Iznos	Ods t	Iznos	Ods t		Iznos	Ods t	Iznos	Ods t
Boravišna pristojba	39.000	40.000	-5%	39.000	-	230.000	231.000	-1%	235.000	-1
Turistička članarina	2.033	2.011	+1%	2.088	-3%	23.000	24.600	-6%	25.000	-1
Sufinancirane aktivnosti	30.000	30.000	-	25.000	+20 %	30.000	30.000	-	15.000	+200
Proračun općine/grada	5.200	3.000	+73 %	3.000	-27%	5.000	5.000	-	5.000	-
Preneseni prihodi	2.300	2.300	-	3.200	-28%	16.100	16.100	-	22.400	-28
UKUPNO PRIHODI	78.533	77.311	+2 %	72.288	+2 %	304.100	306.700	-1%	302.400	+1
KONTROLABILNI TROŠKOVI	45.000	45.000	-	45.000	-	275.000	275.000	-	280.000	-2%
plan mjesta	5.000	5.000	-	5.000	-	28.000	26.000	+5%	27.000	+3%
karta šetnice	5.500	6.000	-8%	6.000	-8%	23.000	23.000	-	26.000	-12%
info vodič	4.800	5.000	-4%	5.000	-4%	24.000	25.000	-4%	25.000	-4%
letak za plažu	3.700	4.000	-8%	-	-	5.000	6.000	-17%	5.000	-
oglašavanja u medijima	10.200	11.000	-8%	10.000	+2%	48.000	49.000	-2%	49.000	-2%
prezentacije	5.000	5.000	-	8.000	-37%	30.000	30.000	-	33.000	-9%
nastupi na sajmovima	5.200	5.000	+4%	5.000	+4%	89.000	90.000	-2%	90.000	-2%
udruženi nastupi	5.600	4.000	+40 %	6.000	-7%	28.000	26.000	+7%	25.000	+7%
NEKONTROLABILNI TROŠKOVI	15.000	15.200	-2%	15.000	-	29.000	30.000	-4%	22.000	+31 %
prijevoz u centralno skl.	1.800	2.000	-10%	-	-	2.000	2.000	-	2.000	-
materijalni troškovi	6.000	6.000	-	6.000	-	15.000	16.000	-6%	12.000	+33 %
nematerijalni troškovi	4.000	4.000	-	4.000	-	8.000	9.000	-12%	5.000	+80 %
reprezentacija	3.200	3.200	-	5.000	-36%	4.000	3.000	+33	3.000	-
UKUPNO TROŠKOVI	60.000	60.200	-1%	60.000	-	304.000	305.000	-1%	302.000	+1 %
REZULTAT višak/manjak	18.533	17.111		12.288		100	1.700		400	

Izvor: Obrada autor

Tablica br. 12. Izvještaj za segment organizacija priredbi i događaja (VII mjesec)

	MJESEČNO					KUMULATIVNO				
PRIHODI	Ostvare no 01.- 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje		Ostvare no do 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje	
	Iznos	Odst	Iznos	Odst	Iznos	Odst	Iznos	Odst		
Boravišna pristojba	27.225	25.153	+8%	20.000	+36 %	182.000	183.000	-1%	190.000	-4%
Turistička članarina	1.000	1.000	-	1.000	-	15.000	18.000	-17%	20.000	-10%
Sufinancirane aktivnosti	13.000	14.000	-8%	28.000	-53%	20.000	20.000	-	25.000	-20%
Proračun općine/grada	3.000	5.000	-40%	8.000	-53%	10.000	10.000	-	15.000	-34%
Prenesena sredstva	2.300	2.300	-	3.200	-28%	16.100	16.100	-	23.000	-30%
UKUPNO PRIHODI	46.525	47.453	-2%	60.200	-24 %	243.100	247.100	-2%	273.000	-9%
KONTRO LAMILNI TROŠKOVI	32.000	34.000	-6%	35.000	-9%	226.000	226.000	-	230.000	-2%
KULTURNO LJETO	20.000	20.000	-	21.000	-5%	170.000	170.000	-	170.000	-
-nastupi klapa	6.000	6.000	-	6.000	-	50.000	50.000	-	50.000	-
-kazališne predstave	4.000	6.000	-33%	7.000	-43%	15.000	15.000	-	15.000	-
-zabavne grupe	-	-	-	-	-	85.000	90.000	-6%	90.000	-6%
-sakralni koncerti	10.000	8.000	+25 %	8.000	+25 %	20.000	15.000	+33 %	15.000	+33 %
RIBARSKI DAN	7.000	9.000	-23 %	10.000	-30 %	38.000	40.000	-5%	40.000	-5%
-povorka ribara	2.000	2.000	-	3.000	-33%	6.000	6.000	-	6.000	-
-limena glazba	4.000	5.000	-20%	4.500	-12%	15.000	20.000	-25%	20.000	-25%
ostalo	1.000	2.000	-50%	2.500	-60%	17.000	14.000	+21 %	14.000	+21 %
IZLOŽBE	5.000	5.000	-	4.000	+25 %	17.000	16.000		20.000	-15 %
NEKONTROL LAMILNI TROŠKOVI	14.000	12.000	+16 %	15.000	-7%	18.000	18.000	+6%	18.000	-
prijevozne usluge	3.000	3.000	-	3.000	-	5.000	5.000	-	4.500	+11 %
ZAMP	4.000	4.000	-20%	5.000	-20%	6.000	5.000	+20 %	6.500	-8%
REDARI	7.000	5.000	-	7.000	-	7.000	8.000	-12%	7.000	+14 %
Ukupno troškovi	46.000	46.000	-6%	50.000	-8%	243.000	242.000	-	248.000	-2%
REZULTAT višak/manjak	+225	+1.453		+10.200		+100	+5.100		+25.000	

Izvor: Prijedlog autora

Tablica br. 13. Izvještaj za segment poticanje aktivnosti (VII mjesec)

PRIHODI	MJESEČNO					KUMULATIVNO				
	Ostvare no 01.- 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje		Ostvare no do 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje	
		Iznos	Odst	Iznos	Odst		Iznos	Odst	Iznos	Odst
Boravišna pristojba	19.000	20.000	-5%	18.000	+5%	78.000	78.000	-	75.000	+4%
Turistička članarina	2.000	2.000	-	1.000	+100%	9.000	9.000	-	6.500	+38%
Sufinancirane aktivnosti	20.000	20.000	-	18.000	+11%	29.000	30.000	-4%	30.000	-
Proračun općine/grad-a	10.000	10.000	-	10.000	-	10.000	10.000	-	5.000	+100%
Prenesena sredstva	2.300	2.300	-	3.000	-23%	16.100	16.100	-	15.000	+7%
UKUPNO PRIHODI	53.300	54.300	-2%	50.000	+7%	142.100	143.100	-1%	131.500	+9%
KONTROLABILNI TROŠKOV I	20.000	20.000	-	25.000	-20%	60.000	69.000	-13%	70.000	-1%
Arheološka istraživanja	12.000	10.000	+20%	15.000	-20%	50.000	50.000	-	70.000	-28%
Uređenje muzeja	8.000	10.000	-20%	10.000	-20%	10.000	19.000	-46%	20.000	-4%
NEJONTR O-LABILNI TROŠKOV I	10.500	10.000	+5%	10.000	+5%	27.000	27.000	-	30.000	-10%
Tiskanje ulaznica	-	-	-	-	-	2.000	2.000	-	2.000	-
Nabava suvenira	3.000	3.000	-	2.500	+20%	5.000	5.000	-	8.000	-37%
Troškovi održavaja	2.000	2.000	-	2.000	-	5.000	5.000	-	5.000	-
Plaće za zaposlene	5.000	5.000	-	5.000	-	15.000	15.000	-	15.000	-
Ostali troškovi	-	-	-	500	-	-	-	-	-	-
Ukupno troškovi	30.500	30.000	+2%	35.000	-13%	87.000	96.000	-9%	100.000	-13%
REZULTAT višak/manjaka	+22.800	+24.300		+15.000		+55.100	+47.100		+31.500	

Izvor: Prijedlog autora

Tablica br. 14. Izvještaj za segment uređenje i zaštita okoliša (VII mjesec)

PRIHODI	MJESEČNO					KUMULATIVNO				
	Ostvare no 01.- 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje		Ostvareno do 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje	
		Iznos	Odst	Iznos	Odst		Iznos	Odst	Iznos	Ods t
Boravišna pristojba	20.000	23.000	-13%	26.000	-23%	150.000	160.000	-4%	167.000	-4%
Turistička članarina	3.000	4.000	-25%	3.000	-	15.000	15.000	-	17.000	-12%
Sufinancirane aktivnosti	20.000	20.000	-	21.000	-5%	19.000	20.000	-5%	30.000	-33%
Proračun općine/grada	-	-	-		-	-	-	-	-	-
Prenesena sredstva	2.300	2.000	+15%	3.000	+15%	16.100	16.100	-	18.400	-12%
UKUPNO PRIHODI	45.300	49.000	-8%	53.000	-14%	200.100	211.100	-5%	232.400	-9%
KONTRO LABILNI TROŠKOVI	28.000	28.000	-	24.000	+16	115.000	100.000	+15%	100.000	-
Održavanje zelenih površina	25.000	25.000	-	22.000	+14	70.000	70.000	-	70.000	-
Akcija cvijeća	-	-	-	-	-	10.000	5.000	+100%	5.000	+100%
Uređenje novih površina	-	-	-	-	-	20.000	15.000	+33%	15.000	+33%
Održavanje šetnica	1.500	1.500	-	1.000	+50	5.000	5.000	-	5.000	-
Akcija “birajmo najljepši vrt”	1.500	1.500	-	2.000	-25%	10.000	5.000	+100%	5.000	-
NEKONTR O- LABILNI TROŠKOVI	17.000	19.800	-14%	18.000	-6%	60.000	80.000	-25%	80.000	-25%
Prijevozne usluge za sadnice	4.000	4.300	-7%	4.500	-12%	10.000	15.000	-34%	15.000	-33%
Troškovi za navodnjavanj e	8.500	9.000	-6%	9.000	-6%	25.000	35.000	-28%	38.000	-8%
Ostali troškovi	4.500	6.500	-30%	4.500	-	25.000	30.000	-17%	27.000	+11%
Ukupno troškovi	45.000	47.800	-6%	42.000	+7%	175.000	180.000	-3%	180.000	-
Rezultat Višak/manjak	+300	+1.200		+11.000		+25.100	+20.000		+20.000	

Izvor. Prijedlog autora

Tablica br.15. Izvještaj za segment turistički ured TZ (VII mjesec)

PRIHODI	MJESEČNO					KUMULATIVNO				
	Ostvare no 01.- 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje		Ostvare no do 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje	
		Iznos	Ods t	Iznos	OdSt		Iznos	Ods t	Iznos	Ods t
Boravišna pristojba	10.000	10.000	-	10.000	-	140.000	148.000	-5%	140.000	+6 %
Turistička članarina	1.000	1.000	-	1.000	-	10.000	10.000	-	10.000	-
Prihodi od vlastite djelatnosti	20.000	20.000	-	22.000	-9%	52.500	50.000	+5%	50.000	+5 %
Ostali prihodi	2.500	3.000	-17 %	2.000	+25 %	2.500	3.000	-17%	3.000	-13%
Prenesena sredstva	2.000	2.000	-	2.000	-	13.000	13.000	-	14.000	-7%
UKUPNO PRIHODI	35.500	36.000	-1%	37.000	-4%	218.000	224.000	-3%	217.000	-
KONTROLABILNI TROŠKOV I	27.000	27.000	-	28.000	-4%	80.000	85.000	-6%	85.000	-6%
Troškovi nabave materijala	2.000	1.800	+11 %	1.500	+33 %	3.000	2.000	+50 %	3.000	-
Materijalni troškovi	8.000	8.200	-2%	10.000	-20%	18.000	17.000	+6%	17.000	+5 %
Nematerijalni troškovi	6.000	5.000	+20 %	5.500	+9%	10.000	12.000	-17%	14.000	-15%
Troškovi za plaće zaposlenih	11.000	12.000	-8%	11.000	-	49.000	49.000	-	50.000	-2%
Ostali troškovi	-		-			-	-	-	1.000	
NEKONTR-O-LABILNI TROŠKOV I	7.000	8.000	-12 %	8.000	-13%	19.000	20.000	-5%	20.000	-
Troškovi rada po Ugovoru	4.000	4.000	-	5.000	-20%	10.000	10.000	-	11.000	-9%
Bankarske provizije	1.000	1.000	-	1.000	-	1.500	2.000	-25%	2.000	-
Amortizacija	2.000	2.000	-	1.900	+5%	7.500	8.000	-7%	7.000	+14 %
Ostali troškovi		1.000		100	-					-
Ukupno troškovi	34.000	35.000	-3%	35.000	-3%	99.000	105.000	-6%	105.000	-
Rezultat Višak/manjakk	+1.500	+1.000		+2.000		119.000	119.000		112.000	

Izvor. Prijedlog autora

Tablica br.16. IZVJEŠTAJ ZA SEGMENT T I C TZ (VII MJESEC)

PRIHODI	MJESEČNO						KUMULATIVNO				
	Ostvareno 01.-31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje		Ostvareno do 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje		
		Iznos	Odst	Iznos	Odst		Iznos	Odst	Iznos	Odst	
Boravišna pristojba	5.000	5.000	-	6.000	-17%	50.000	50.000	-	48.000	+4%	
Turistička članarina	1.000	1.000	-	1.000	-	6.000	6.500	-8%	6.500	-	
Prihodi od vlastite djelatnosti	3.000	3.000	-	3.000	-	23.000	20.000	+15%	20.000	-	
Ostali prihodi			-		-	-		-		-	
Prenesena sredstva	2.300	2.300	-	3.000	-24%	16.000	16.000	-	14.000	+14%	
UKUPNO PRIHODI	11.300	11.300	-	13.000	-14%	95.000	92.500	+3%	88.500	+5%	
KONTROLABILNI TROŠKOVI	7.000	7.000	-	8.000	-13%	54.000	54.000	-	55.000	-2%	
Troškovi izrade materi.	1.500	2.000	-25%	2.500	-40%	4.000	4.500	-12%	4.000	+1	
Materijalni troškovi	2.000	2.000	-	2.000	-	4.000	4.500	-12%	4.500	-	
Nematerijalni troškovi	1.500	1.000	+50%	2.000	-40%	3.000	3.000	-	3.000	-	
Troškovi rada po ugovoru	2.000	2.000	-	2.000	-	35.000	35.000	-	35.000	-	
Ostali troškovi	-	-	-	-	-	13.000	7.000	+85%	7.500	-7%	
NEKONTROLABILNI TROŠKOVI	4.300	4.300	-	5.000	-14%	23.000	25.000	-8%	23.000	-	
Troškovi rada po Ugovoru	3.000	3.000	-	4.000	-25%	20.000	22.000	-9%	20.000	-	
Bankarske provizije	1.000	500	+100%	500		2.000	2.000	-	2.000	-	
Ostali troškovi	300	800		500		1.000	1.000	-	1.000	-	
Ukupno troškovi	11.300	11.300	-	13.000	-14%	77.000	79.000	-3%	78.000	+1%	
Rezultat Višak/manjak	-	-	-	-		+18.000	+13.500		+10.500		

Izvor. Prijedlog autora

Tablica br.17. Izvještaj za segment turističko društvo TZ (VII mjesec)

PRIHODI	Ostvareno 01.-31.07.	MJESEČNO				KUMULATIVNO				
		Budžet		Prethodno razdoblje		Ostvareno do 31.07.	Budžet		Prethodno razdoblje	
		Iznos	Odst	Iznos	Odst		Iznos	Odst	Iznos	Odst
Boravišna pristojba	5.000	5.000	-	6.180	-19%	40.000	40.000	-	35.000	+14%
Turistička članarina	1.000	1.000	-	1.000	-	5.000	5.500	-9%	5.000	+10%
Prihodi od vlastite djelatnosti	5.000	4.000	+25%	5.000	-	10.000	10.000	-	10.000	-
Ostali prihodi		1.000	-		-			-		-
Prenesena sredstva	2.000	2.000	-	2.500	-20%	14.000	14.000	-	16.000	-15%
UKUPNO PRIHODI	13.000	13.000	-	14.680	-11%	69.000	69.500	-	66.000	+5%
KONTROLABILNI TROŠKOVI	12.000	12.000	-	12.000	-	36.000	36.000	-	35.000	+3%
Troškovi izrade materi.	2.000	2.000	-	2.500	-20%	6.000	6.000	-	6.000	-
Materijalni troškovi	2.000	2.500	-20%	1.500	+33%	8.000	6.000	+33%	6.000	-
Nematerijalni troškovi	2.000	2.00	-	2.000	-	5.000	4.500	+11%	5.000	-25%
Troškovi rada po ugovoru	4.000	4.500	-12%	4.500	-12%	10.000	8.000	+25%	10.000	-
Ostali troškovi	2.000	1.000	+100%	1.500	+33%	7.000	11.500	-39%	8.000	-15%
NEKONTROLABILNI TROŠKOVI	1.000	1.000	-	2.000	+100%	17.000	20.000	-15%	18.000	+11%
Student servis	1.000	1.000	-	1.000	-	10.000	10.000	-	12.000	-17%
Bankarske provizije				500		1.500	2.000	-25%	2.000	-
Ostali troškovi				500		5.500	8.000	-30%	4.000	-
Ukupno troškovi	13.000	13.000	-	14.000	-7%	53.000	56.000	-5%	53.000	+5%
Rezultat Višak/manjak	-	-	-	+680		+16.000	+13.500		+13.000	

Izvor. Prijedlog autora

Tablica br.18. Zbirni mjesecni izvještaj o internom rezultatu po segmentima

Broj	AKTIVNOSTI	PRIHODI SEGMENTA	DIREKTNI TROŠKOVI	OSTALI TROŠKOVI	DOPRINOS POKRICA
Izvještaji po segmentima					
1.	➤ PRIHODI OD BORAVIŠNE PRISTOJBE	178.893,00			
2.	➤ PRIHODE OD ČLANARINE	11.033,00			
3.	➤ PRIHODI OD PRORAČUNA ZA AKTIVNOSTI	18.200,00			
4.	➤ PRIHODI OD SUFINANCIRANJA	83.000,00			
5.	➤ PRENESENI PRIHODI	15.500,00			
6.	➤ PRIHDI OD GOSPODARSKE DJELATNOSTI	28.000,00			
7.	➤ OSTALI PRIHODI	2.500,00			
	PRIHODI TZ	337.126,00			
8.	TRANSFER BORAVIŠNE PRISTOJBE 30% (-)			53.668,00	
	UKUPNI PRIHODI TZ	283.458,00			
AKTIVNOSTI SEGMENTA TZ					
9.	➤ PROMOCIJA	45.000,00			
10.	➤ ORGANIZACIJA PRIREDBI i DOGAĐANJA	32.000,00			
11.	➤ POTICANJE AKTIVNOSTI	20.000,00			
12.	➤ UREĐENJE i ZAŠTITA OKOLIŠA	28.000,00			
13.	➤ TURISTIČKI URED	20.000,00			
14.	➤ TIC	7.000,00			
15.	➤ TURISTIČKO DRUŠTVO	12.000,00			
	TROŠKOVI AKTIVNOSTI SEGMENTA TZ	164.000,00			119.458,00
	NEKONTROLABILNI TROŠKOVI (-)				
16.	➤ TROŠKOVI RADA PO UGOVORU		25.000,00		
17.	➤ AMORTIZACIJA		7.000,00		
18.	➤ OSTALI TROŠKOVI		36.000,00		
	OSTALI ZAJEDNIČKI TROŠKOVI		68.800,00		
	UKUPNO:	283.458,00	164.000,00	68.800,00	50.658,00
	VIŠAK PRIHODA				50.658,00

Izvor: Prijedlog autora

Mjesečni izvještaj za **segment organizacije priredbi i događanja** sadrži podatke o ostvarenim prihodima, koje treba usmjeriti u svrhu izvršenja planskih zadataka. U prikazanom modelu se može uočiti pozitivno ostvarenje u odnosu na budžetirane vrijednosti. No u odnosu na prethodno razdoblje su znatna odstupanja, a razlog je što sredstva iz proračuna za sufinanciranje određenih aktivnosti nisu ostvarena. Menadžment treba poduzeti odgovarajuće akcije da se u buduće ti uzroci otklone. Da menadžment drži kontrolabilne troškove unutar plana, može se uočiti na modelu, gdje su oni manji od predviđenog u budžetu. Naime utrošeno je na aktivnosti za organizaciju priredbi i manifestacija 9% manje sredstava, radi njihove racionalizacije i boljeg vremenskog rasporeda, što dokazuje podatak o kumulativnim troškovima, koji se kreću u predviđenim okvirima.

Mjesečni izvještaj za **poticanje aktivnosti** (u modelu su obuhvaćena ulaganja u aktivnosti “arheoloških istraživanja lokaliteta” i «uređenje muzeja»), ukazuje da se prihodi kreću u planiranim okvirima a odstupanja od 2% u odnosu na budžet rezultat su nižeg ostvarenja prihoda od boravišne pristojbe u odnosu na planirano. Troškovi planirani za poticajne aktivnosti su preraspoređena i to u većem postotku za arheološka istraživanja (20% veća od budžetiranih vrijednosti) a na teret planiranih sredstava uređenje muzeja (troškovi 20% manji od predviđenih). Navedeno ima opravdanje u činjenici da su arheološka istraživanja su se u tijeku izvođenja radova zahtjevala otvaranje i nekih novih lokaliteta, koje je bilo potrebno bez odlaganja istražiti, što je uzrokovalo i određene nove troškove. Rebalansom budžeta će menadžment moći pokriti troškove ovih aktivnosti, obzirom na utvrđeni višak na drugim stavkama (22.800,00 kn), a i zbog opravdanosti ovakvog pristupa. Potvrdu za to nalazi se i u promatranju kumulativnih prihoda za navedeno razdoblje, gdje je u odnosu na budžet nema značajnih odstupanja, ali su zato troškovi manji za 9%. Navedno treba biti i rezerva za pokrivanje troškova onih aktivnosti, koje još nisu došle na naplatu, ali i zbog navedene činjenice da je došlo do ušteda troškova na uređenja muzeja za 46%.

Aktivnost **uređenja i zaštite okoliša** su uz promotivne aktivnosti jedna je od najintezivnijih aktivnosti TZ, pa je od posebne važnosti praćenje visine i strukture tih troškova. Na modelu je prezentirana situacija prema kojoj su prihodi ostvareni za 8% niže od budžeta. Razlog tome je manja naplata planiranih prihoda od boravišne pristojbe i članarine. Manjak tekućeg priliva boravišne pristojbe i članarine pokriven je sredstvima prenesenim iz prethodne godine. No i u okviru manjih priljeva, svi su fiksni izdaci realizirani po planu i to prvenstveno za mjesечно održavanje

zelenih površina prema fiksnim ugovorima s vanjskim pružateljima tih usluga. Ovi troškovi imaju karakter direktnih troškova. I kumulatino se može uočiti manji priljev za za 5% manji u onosu na budžet, a porast direktnih troškova za 15%. To znači da je uz gornje razloge, potrebno utvrditi i ostale, koji su mogli biti uzrokom povećanja kontrolabilnih troškova (npr. akcija sadnje cvijeća, optemenjivanje uređenje novih zelenih površina i sl.). Upravo zbog prijenosa sredstava iz prethodne godine, ali i zbog eliminiranja nekih nekontrolabilnih troškova (25%), utvrđen je višak prihoda od 25.000,00 kn.

Turistički ured kao segment, sudjeluje u raspodjeli prihoda ostvarenih od boravišne pristojbe i članarine, i to u zakonski određenom iznosu od 20% neto ostvarenih prihoda. Može ostvarivati i sredstava od vlastite gospodarske djelatnosti (npr. prodaja suvenira, karata i sl). Obzirom da je TZ neprofitna organizacija i nije u sustavu PDV-a, prema važećim propisima, ovi se prihodi mogu ostvarivati samo do visine od 85.000,00 kn. U turističkom uredu se knjiže i ostali financijski i izvanredni prihodi kao što su npr. prihodi od kamata, naplata otpisanih potraživanja i sl. Ovi prihodi moraju biti dostatni za pokriće svih specifičnih troškova ureda, materijalni i nematerijalni, plaće i naknade zaposlenih, te ostale troškove iz redovnog poslovanja. Na modelu je vidljivo da su mjesечni prihodi realizirani u okvirima budžeta, iako su kod troškova zabilježena određena odstupanja (npr. za nabavku materijala se utrošilo više od predviđenog, nematerijalni troškovi su veći za 1000 kn, odnosno 20%). Ovo je upozorenje za utvrđivanje uzroka odstupanja, tim više što se odstupanja bilježe i u kumulativnom iznosu za razdoblje od sedam mjeseci.

Mjesečnim izvještajima **turističkog informativnog centra (TIC) i turističkog društva (TD)**, prezentiraju se menadžmentu TZ podaci o tome da li su nastali prihodi i troškovi nastali u okvirima budžeta i da li ima odstupanja u odnosu na prethodno razdoblje. Budžet se sastavlja na temelju plana aktivnosti, a modelom je potvrđeno da TIC djeluje u okviru budžetiranih troškova, koje pokriva predviđenim prihodima. Manja su odstupanja uočena kod troškova materijala i nematerijalnih troškova, što treba detaljnije ispitati. Kumulativni podaci ukazuju na uštede u odnosu na budžet, pošto su troškovi za 3% manji od predviđenih i kreću se na razini troškova iz prethodnog razdoblja. Kako su prihodi u odnosu na prethodno razdoblje veći i to za 5%, moći će se isti usmjeriti kod rebalansa za podmirenje prioritetnih zahtjeva. Kod mjesecnog izvještaja za TD je uočljivo da se i prihodi i troškovi kreću u predviđenim budžetiranim veličinama, sli su zabilježena i smanjenja materijalnih troškova i troškova rada po Ugovoru za tekući mjesec, što nije slučaj sa kumulativnim ostvrenjem, gdje su oni veći za 33% u odnosu na budžet.

Temeljem podataka iz pojedinačnih izvještaja, a korištenjem metodologije iskazivanja temeljene na standardima USALI, pristupa se sastavljanju **zbirnog mjesecnog računovodstvenog izvještaja TZ** o interno ostvarenim rezultatima. Zbirni izvještaj daje transparentnu sliku odnosa u strukturi prihoda i troškova po centrima odgovornosti, te stoga čini nezaobilazni i neophodni dio sustava računovodstvenog izvješćivanja menadžmenta TZ, suradnika, upravljačkih tijela TZ, finansijskih institucija i javnosti. Podaci bi trebali biti dostupni direktno iz baze podataka, što znači da treba osigurati odgovarajući softver, da se oni preuzimaju direktno iz ciljnih izvještaja pojedinih segmenata. Zbirni mjesecni izvještaj sadrži:

- podatke o ukupnim prihodima segmenata TZ
- podatke o neto prihodima segmenata, kada se izdvoji zakonska obveza transfera od 30% boravišne pristojbe za lokalne uprave i samouprave
- podatke o troškovima segmenata aktivnosti, tj. one troškove koje se nedvojbeno mogu pripisati segmentu i predstavljaju tipične troškove segmenata, a razliku predstavlja doprinos pokrića koji moraju biti dostatni za nekontrolabilne troškove
- podaci o nekontrolabilnim troškovima, odnosno troškovima na razini TZ
- podaci o višku/manjku prihoda u odnosu na rashode (izdatke)

Zbirni mjesecni izvještaj mora se prilagoditi potrebama i zahtjevima za informacijama menadžmenta TZ i drugih korisnika uvažavajući realne potrebe, specifičnosti djelatnosti TZ, kao i njenu organizacijsku strukturu, te značenje pojedinih aktivnosti i procesa za ukupni rezultat. Mjesecni zbirni izvještaj o internom rezultatu poslužiti će dalje kao podloga za analizu odstupanja, na način prikazan u tablici 19.

U zbirnom mjesecnom izvještaju o odstupanjima po segmentu se na početku pojavljuju podaci o bruto prihodima boravišne pristojbe i članarine, koji umanjeni za odgovarajuće transfere daju informaciju o ostvarenim neto prihodima TZ (za Hrvatski crveni križ, Hrvatsku TZ, TZ županije, Poreznu upravu i lokalnu upravu i samoupravu). Informacija o bruto prihodima je važna i zbog upoznavanja izvora podataka o prihodima i problemima koji se mogu javiti vezano uz njihovo što realnije obuhvaćanje. Osim neto prihoda od izvora sredstava TZ još se i prikazuju prihodi za sufinancirane aktivnosti (donacije, sufinanciranja i sl.); proračunska sredstva lokalnih uprava i samouprava za određene aktivnosti (namjenska sredstva); te vlastiti prihodi po osnovi gospodarske djelatnosti (prodaja karata, suvenira i sl.).

Tablica br.19. Mjesečni zbirni izvještaj o odstupanjima po segmentima

	Mjesečno ostvarenje 1.7.-31.07.	Budžet 01.-31.07	Prethodno razdoblje	Odstupanje od budžeta	Odstupanje u odnosu na prethodno razd.	IZVJEŠTAJNE VELIČINE	Godišnji kumulativ ostvarenja 12 mј. (06. preth.-07. tekućeg)	Godišnji kumulativ prema budžetu (06.preth. – 07 tekućeg)	Odstupanje od budžeta	Godišnji kumulativ prošle godine	Odstupanje u odnosu na prošlu godinu
1.	278.000,00	284.500,00	277.900,00	-2%	-	Bruto prihodi boravišne pristojbe	3.341.000,00	3.400.000,00	-2%	3.395.000,00	-2%
						(-)					
2.	2.780,00	2.845,00	2.779,00	-2%	-	1%HCK	33.410,00	34.000,00	-2%	-	-
3.	68.805,00	70.414,00	68.780,002	-2%	-	24,75% HTZ	826.831,00	841.500,00	-2%	848.750,00	-3%
4.	27.522,00	28.166,00	27.512,00	-2%	-	9,90% TZŽ	330.759,00	336.600,00	-2%	339.500,00	-3%
5.	178.893,00	183.076,00	178.829,00	-2%	-	(=) Prihodi TZ	2.150.000,00	3.187.900,00	-2%	2.206.750,00	-3%
6.	53.668,00	54.923,00	53.648,00	-2%	-	(-) 30% transferi boravišne prist.	645.000,00	656.370,00	-2%	662.025,00	-3%
7.	125.225,00	128.153,00	125.180,00	-2%	-	(=)A) Neto prihodi	1.505.000,00	1.531.530,00	-2%	1.544.725,00	-3%
8.	17.500,00	19.050,00	16.000,00	-8%	+9%	Bruto prihodi Turističke.Člana.	209.700,00	239.000,00	-12%	250.965,00	-16%
						(-)					
9.	525,00	572,00	480,00	-8%	+9%	3% Por. uprava	6.291,00	7.170	-12%	7.529,00	-16%
10.	4.244,00	4.620,00	3.880,00	-8%	+9%	24,25% HTZ	50.851,00	57.957,00	-12%	60.859,00	-16%
11.	1.698,00	1.848,00	1.552,00	-8%	+9%	9,70% TZŽ	20.341,00	23.183,00	-12%	24.343,00	-16%
12.	11.033,00	12.011,00	10.088,00	-8%	+9%	(=) B)Neto prihodi	132.215,00	150.689,00	-12%	158.233,00	-16%
13.	136.258,00	140.164,00	135.268,00	-3%	-	A,B, neto prihodi	1.637.215,00	1.682.219,00	-3%	1.702.958,00	-16%
14.	15.500,00	15.500,00	19.900,00	-3%	-22%	Prenesena sredstva	200.000,00	200.000,00	-	350.000,00	-42%
15.	131.700,00	133.000,00	145.000,00	-1%	+5%	Ostali prihodi TZ	160.000,00	165.000,00	-3%	143.756,00	+12%
16.	283.458,00	288.364,00	300.168,00	-2%	-6%	PRIHODI TZ	1.997.215,00	2.047.219,00	-3%	2.196.714,00	-9%
						(-)KONTROLA-BILNI TROŠKOVI					
17.	45.000,00	45.000,00	45.000,00	-	-	PROMOCIJA	400.000,00	400.000,00	-	430.000,00	-7%
18.	32.000,00	34.000,00	35.000,00	-6%	-9%	PRIREDBE i DOGAĐAJI	240.000,00	235.000,00	+2%	260.000,00	-8%
19.	20.000,00	20.000,00	25.000,00	-	-20%	POTICANJE AKTIVNOSTI	70.000,00	69.000,00	+1%	80.000,00	-13%

20.	28.000,00	28.000,00	24.000,00	-	+16%	UREĐENJE I ZAŠT. OKOLIŠA	320.000,00	330.000,00	-	340.000,00	-6%
21.	20.000,00	27.000,00	28.000,00	-26%	-29%	TURISTIČKI URED	305.000,00	310.000,00	-2%	310.000,00	-7%
22.	7.000,00	7.000,00	8.000,00	-	-14%	TIC	95.000,00	95.000,00	-	95.000,00	--6%
23.	12.000,00	12.000,00	12.000,00	-	-	TURISTIČKO DRUŠTVO	80.000,00	80.000,00	-	85.000,00	
24.	164.000,00	173.000,00	177.000,00	-5%	-8%	Ukupno direktni troškovi	1.510.000,00	1.519.000,00	-1%	1.600.000,00	-6%
25.	119.458,00	115.364,00	123.168,00	+4%	-3%	DOPRINOS = POKRIĆA	487.215,00	528.219,00	-8%	596.714,00	-18%
26.	68.800,00	70.300,00	73.000,00	-3%	-7%	(-) NEKONTROLA- BILNI TROŠKOVI najam, osiguranje, amortizacija i sl.	360.000,00	400.000,00	-10%	425.000,00	-15%
27.	50.658,00	45.064,00	50.168,00	+12%	-	Višak / Manjak	127.215,00	128.219,00	-1%	171.714,00	-26%

Izvor: obrada autora prema standardima USALI

	HOTELI	KUĆNA RADINOST	ODMARALIŠTA	STATISTIKA	Ukupno mjesечно uplaćeno	Odstupanje u odnosu na prethodno razdoblje
28.	148.563,00	112.425,00	17.012,00	Uplate boravišne pristojbe po subjektima	278.000,00	-
29.	9.666,00	7.834,00	-	Uplate članarine po subjektima	17.500,00	-8%
30.	158.229,00	120.259,00	17.012,00	UKUPNO	295.500,00	+1%
30.	298.612	252.315	7.002	Ostvarena noćenja	557.929	-2%

Izvor: Prijedlog autora

Svaka stavka prihoda uspoređuje se sa vrijednostima iz budžeta kao i sa prethodnim razdobljem, pa se utvrđuju odstupanja (od budžeta i u odnosu na prethodno razdoblje). Odstupanja mogu imati pozitivan i negativan predznak, a ukazuju na poremećaje (ukoliko su odstupanja veća) koja mogu znatno utjecati na daljnji poslovni tijek TZ.

Osim prihoda TZ, u internom mjesecnom izvještaju prezentirati će se pojedinačni podaci o troškovima segmenta aktivnosti (promocija, priznati i događaji, poticanje aktivnosti, uređenje i zaštita okoliša, ured, TIC, turističko društvo i dr.), na način da se obuhvate svi kontrolabilni troškovi koji se mogu pripisati segmentu, a koji se i pokrivaju u jednom dijelu od pripadajućih prihoda za aktivnost. Doprinos pokriće ostvaren na razini centra odgovornosti (segmenta aktivnosti), predstavlja razliku između prihoda i direktnih troškova izraženih u apsolutnom iznosu, a kojima će se pokriti ostali nekontrolabilni troškovi koji su nastali, a na koje direktor ne može u datom momentu utjecati.

U mjesecnom izvještaju o odstupanjima prezentirati će i podaci o kumulativnim prihodima i troškovima ostvarenim u prethodnom razdoblju, ali i onima koji predstavljaju tekuću prognozu očekivanog temeljenu na prošlogodišnjem ostvarenju i njegovu prilagođavanju stvarnim utjecajima na tržištu. Višak ili manjak prihoda predstavlja mjesecni rezultat po segmentima aktivnosti. Za svako veće odstupanje od budžeta potrebno je utvrditi uzroke te pripremiti mjere za njihovo suočenje u budžetirane okvire.

Uz zbirni mjesecni izvještaj o internom rezultatu po segmentima potrebno je nadopuniti podatke iz poslovnog sustava i statistikom kojom će se dati podaci o broju ostvarenih noćenja i dolazaka; o naplaćenoj boravišnoj pristojbi i članarini po subjektima, te podaci o prosječnoj naplaćenoj boravišnoj pristojbi.

4.4.3. Međuzavisnost internog i eksternog izvješćivanja

U TZ kao neprofitnoj organizaciji ustrojavanje sustava računovodstvenih izvještaja ima za cilj, korisnicima pružiti relevantne i pouzdane informacije o TZ kao izvještajnoj jedinici, ali i o njenim segmentima na način da su te informacije korisne za donošenje poslovnih odluka kao i za ocjenu odgovornosti menadžmenta. Informacije iskazane u godišnjim izvještajima su namijenjeni eksternim korisnicima i moraju se sastavljati prema odredbama MRS-a 1 i prema propisima o neprofitnim organizacijama.

Specifičnosti sastavljanja eksternih računovodstvenih izvještaja za TZ kao neprofitne organizacije primarno imaju svrhu da:¹¹⁶

- uspoređuju aktualne tekuće zadatke sa usvojenim proračunom
- odmjeravaju financijske uvjete i rezultate aktivnosti
- da daju podršku u udovoljavanju financijsko relevantnim zakonima po pravilima i proceduri

Dakle, da bi se zadovoljila uobičajena potreba većine korisnika za kvalitetnom informacijom, a koja je potrebna prilikom donošenja različitih odluka, potrebno je ustrojiti računovodstveni sustav kao cjelovitu i sveobuhvatnu evidenciju nastalih poslovnih događaja vezanih za funkcije ostvarivanja proračuna. Uspoređivanjem aktualnih tekućih zadataka sa usvojenim proračunom osigurava se relevantna i pouzdana informacija potrebna menadžmentu za donošenje ekonomskih odluka – **informacija kao podrška upravljanju.**

Odmjeravanje financijskih uvjeta i rezultata aktivnosti rezultirati će informacijama koje će omogućiti kontrolu vezano uz raspolažanje sredstvima i imovinom TZ – **informacija kao podrška internoj kontroli i reviziji**, sa svrhom ukazivanja na to jesu li stekeni i upotrebljeni izvori u skladu sa relevantnim zakonima, pravilima i proceduri.

Računovodstveni financijski izvještaji¹¹⁷ predočavaju financijsku strukturu, financijski položaj i transakcije koje je poduzelo neko poduzeće. Svrha sastavljanja i prezentiranja financijskih izvještaja je pružiti važnu, razumljivu, pouzdanu i usporedivu informaciju o poslovanju izvještajne jedinice, posebno o resursima koje kontrolira i o uspješnosti upravljanja i raspolažanja njima.¹¹⁸ Cilj je financijskih izvještaja da pruže informacije o financijskom položaju, uspješnosti i novčanom toku poduzeća, a koja je korisna širokom krugu korisnika u donošenju ekonomskih odluka.

Ukupnost financijskih izvještaja treba predočiti financijske učinke poslovnih događaja, svrstavajući ih u skupine prema njihovim srodnim ekonomskim obilježjima. Temeljem zakonskih propisa i Uredbe o računovodstvu neprofitnih organizacija (čl. 12. i 17.) i Pravilniku o

¹¹⁶ Prema Vašiček, V.,: Računovodstvena osnova kao determinanta oblikovanja financijskih izvještaja proračuna, HZRFID, Zagreb, 1997., str. 320

¹¹⁷ Prema MRS-1.,: Prezentiranje financijskih izvještaja, International Accounting standard Committee, London, 2000., str. 68

¹¹⁸ Žager, K., Žager, L.,: Računovodstveni standardi, financijski izvještaji i revizija, II izdanie, Inženjerski biro, Zagreb, 1996. str. 53-54

knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, TZ sastavljaju računovodstvene informacije, poštujući temeljna obilježja računovodstva koja se za neprofitne organizacije temelji na modificiranom računovodstvenom načelu nastanka događaja i fondovskom računovodstvu kao temeljnog načelu procjenjivanja. U temeljne finansijske izvještaje spadaju:¹¹⁹

- Bilanca
- Račun prihoda i izdataka
- Bilješke uz finansijska izvješća

Sadržaj bilance, računa prihoda izdataka su propisani, dok je forma izvještaja slobodna. Ovi izvještaji pružaju najznačajniji izvor informacija za eksterne korisnike u koje spada državna revizija, ministarstva, lokalna samouprava, skupština TZ, komisije i druga upravljačka tijela TZ.

Bilanca je temeljni finansijski izvještaj i najvažnije je finansijsko-računovodstveno izvješće jer sadržava informacije o finansijskom položaju u TZ, tj. o stanju imovine, obveze, izvore financiranja i o saldu fonda za tekuće obračunsko razdoblje (siječanj-prosinac poslovne godine) i to za svaki fond posebno, odnosno svaki se fond zasebno identificira u finansijskim izvještajima. To je posebno važno za one TZ koje pored redovne djelatnosti obavljaju i gospodarsku djelatnost, pa je nužno osigurati podatke o poslovanju te jedinice. Bilanca predstavlja pregled aktive i pasive na određeni dan (31.prosinac) U aktivu se unosi prvo dugotrajna imovina sljedećih skupina: nematerijalna, materijalna, finansijska imovina i potraživanja, a zatim kratkotrajna imovina sljedećih skupina: zalihe, potraživanje i novac kao najlikvidniji dio imovine unosi se na kraju aktive. Pasiva polazi od dugova: dugoročni i kratkoročni, slijede izvori financiranja i saldo fonda.

Specifičnost je bilance TZ kao neprofitne organizacije da se zbroj svota izvora financiranja iz određenih skupina računa (25,26,27) upisuju u poziciju B-izvora financiranja u tijeku obračunskog razdoblja (evidencija transakcija u svezi nabavom imovine), povećanje ili smanjenje na računima izvora financiranja iskazuje se u bilanci, ovisno o tome tko je ustupio ili dao TZ određenu imovinu. U bilancu se na kraju unosi višak ili manjak prihoda pojedinog razdoblja koji predstavlja saldo fonda (razlika između imovine fonda i obveza izvora financiranja fonda). Npr. ako TZ kupi novi computer sa programskim sadržajem, potrebno je ustrojiti Fond - B (kapitalni projekti), a po završetku procesa nabave, nabavljeno sredstvo se prenosi u odgovarajući fond (fond redovne djelatnosti ili

¹¹⁹ Baica, Z.,: "Finansijska izvješća neprofitnih organizacija za 1999. godinu, Financije i računovodstvo, br. 1-2/2000. str. 137-144

vlastiti fond. U bilanci na kraju godine doći će do povećanja vrijednosti materijalne imovine.

Račun prihoda i izdataka predstavlja pregled prihoda i izdataka te finansijski rezultat za određeno razdoblje (za jednu poslovnu godinu). Osnovne računovodstvene kategorije ovog temeljnog finansijskog izvještaja su : prihod, izdatak , čijem se sučeljavanjem unutar razdoblja mogu utvrditi parcijalni rezultati unutar ukupnih aktivnosti TZ tj. višak (manjak) prihoda – saldo fonda. račun prihoda i izdataka propisan je kao obveza sastavljanja, ali nije propisan oblik obrazaca. U poziciji prihoda iskazuju se svi prihodi po skupinama i vrstama (prihodi od proračuna, članarina, transfera, vlastite djelatnosti i ostali prihodi), kao i izdataka po skupinama. Podaci o prihodima i izdacima za tekuće obračunsko razdoblje (siječanj-prosinac) iskazuje se za svaki fond posebno. Račun prihoda i izdataka mora sadržavati i usporedne podatke obračunskog razdoblja iz prethodnih razdoblja.

Bilješke uz finansijska izvješća sastavljaju se temeljem Uredbe ¹²⁰, a predstavljaju minimum podataka i informacija kojima se pobliže obrazlažu pojedine kategorije iz temeljnih izvješća i to:

1. obrazloženje odstupanja od planiranih prihoda i rashoda;
2. broj djelatnika na početku razdoblja;
3. broj djelatnika na kraju razdoblja;
4. struktura viška prihoda nad rashodima

Svrha je finansijskih bilježaka da obrazlože i pruže dopunske podatke i računovodstvene informacije iz spomenutih prije finansijsko-računovodstvenih izvješća, pa one moraju sadržavati minimum podataka i informacija povezanih sa tumačenjem odstupanja od planiranih prihoda i rashoda, strukture viška prihoda nad rashodima i druge relevantne podatke posebno povezane uz stavke izvanbilančne evidencije.

Izvanbilančna evidencija je posebno važna (bilančna pozicija E u aktivi i pasivi), jer se tu knjiže poslovni događaji koji u trenutku evidentiranja nemaju utjecaja na pozicije aktive i pasive u bilanci (npr. tuđa sredstva u korištenju, ali podaci o toj evidenciji služe za kontrolu materijalnih i nematerijalnih vrijednosti koje nisu obuhvaćene u bilanci. Odstupanja od planiranih prihoda i izdataka, prva je obvezatna bilješka, a daje obrazloženje o razlozima koji su utjecali na odstupanja, što nalaže da se prouči program rada, budžet i drugi interni i eksterni utjecaji.

¹²⁰ Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, N.N. 11/93.

Struktura viška prihoda nad izdacima, specifičnost je neprofitnih organizacija, utvrđuje se na osnovu finansijskog rezultata TZ. Rukovodeći se prema načelu modificiranog nastanka događaja i primjene fondovskog računovodstva višak (manjak) prihoda u odnosu na izdatke potrebno je učiniti zasebno za svaku jedinicu (fond) i ukupno za neprofitnu organizaciju u cijelini. Pozitivna ili negativna razlika koja proizlazi iz finansijskog rezultata proizlazi iz dobre organizacije (ili loše) menadžmenta TZ kao i dobro pripremljenog budžeta. Za finansijski rezultat, a posebno ako rezultira negativno, bez posebnih okolnosti koje mogu utjecati na rezultat (politička situacija, depresija na tržištu i sl.) mora postojati odgovornost.

TZ su temeljem odredbi MRS-a 34¹²¹ obvezne sastavljati izvješća i za kraće vremensko razdoblje. Kako se radi o neprofitnim organizacijama u tumačenju informacija treba voditi računa o modificiranom načelu nastanka događaja, pošto se u TZ prihodi izjednačuju s primicima, a rashodi se izjednačuju s izdacima razdoblja što najčešće nije odraz stvarne dinamike aktivnosti. Uvođenjem internog obračuna omogućiti će se sastavljanje izvještaja o odnosima unutar fondova po pojedinim segmentima aktivnosti

Stoga da bi se prihodima i izdacima TZ moglo kvalitetno upravljati potrebno je osigurati i one računovodstvene informacije koje će omogućiti internim korisnicima donošenje poslovnih odluka, što znači da se u internom obračunu uključi stvarna slika aktivnosti TZ. U tom dijelu naglasak se stavlja na elemente koji imaju karakter troška i učinka. To je značajno za osiguranje informacija za potrebe planiranja i kontrole tekućih aktivnosti TZ, za ocjenu odgovornosti menadžmenta TZ od strane upravljačkih tijela i javnosti o opravdanosti izvršenja zadaća predviđenih programom rada te finansijskim planom. Interni obračun zajednički je nazivnik za dio usmјeren internim korisnicima, a obuhvaća zadaće računovodstva troškova menadžerskog računovodstva. Njegova je zadaća priprema vrijednosno izraženih računovodstvenih informacija, koje će menadžmentu pomoći u ispunjavanju postavljenih ciljeva.

Temeljni cilj izgradnje sustava internih računovodstvenih izvještaja u TZ destinacije i šire znači:

1. Osigurati relevantnu i pouzdanu informacijsku podlogu potrebnu za donošenje poslovnih odluka,
2. Omogućiti učinkovitu kontrolu odgovornosti menadžmenta

¹²¹ Međunarodni računovodstveni standard MRS-34 – Finansijsko izvješćivanje za razdoblja u tijeku godine; Međunarodni računovodstveni standard 2000., International Standards Committee, London, str. 619

3. Oblik, sadržaj, rokove i modalitete pristupanja informaciji oblikovati kao podršku upravljanju TZ.

Taj zadatak može obaviti ovlašteni menadžerski računovođa zaposlen u TZ, ali i specijalizirani ovlašteni računovodstveni servis po načelima outsourcinga. Sastavljanje i prikaz računovodstvenih izvještaja ima svrhu zadovoljiti uobičajene potrebe većine korisnika za kvalitetnom informacijom koja je potrebna prilikom donošenja određene poslovne odluke. Odgovornost za uspješno izvršenje temeljnih funkcija TZ snosi menadžment, kao profesionalno tijelo koji kroz svoje menadžerske funkcije (planiranje, organiziranje, vođenje i kontrolu) imaju formalni autoritet nad sustavom koji vode.

U ocjeni uspješnosti djelovanja i nadzora nad radom sustava postoje određene posebnosti i problemi. Za razliku od gospodarstva čija se uspješnost mjeri stupnjem ostvarenog profita, uspješnost TZ pojedinačno i u cjelini se mjeri obujmom i kvalitetom pruženih usluga u odnosu na raspoložive mogućnosti i resurse u destinaciji.

Za TZ kao proračunske jedinice informacije iz računovodstvenog informacijskog sustava imaju veopma važnu ulogu u ocjeni učinkovitosti njegova menadžmenta na ocjeni opravdanosti nastanka troškova i prihoda u vezi na zadovoljenju širih društvenih potreba destinacije. Sagleda li se računovodstveni informacijski sustav kao sustav podrške upravljanju, tada se uočava da je njegova nerazvijenost na razini sustava TZ ograničavajući faktor, te se nameće potreba njegova što boljeg usklajivanja sa suvremenim trendovima razvoja u ovoj djelatnosti.

Cilj ovog istraživanja biti će postignut ako potakne menadžment TZ na uspostavu sustava računovodstvenog izvješćivanja na način da će te informacije biti korisne menadžmentu i upravljačkim tijelima u TZ. Na polazištima ovog modela moguće je izgraditi sustav i dinamiku izvješćivanja primjerenu specifičnostima određene TZ, na način da svaki korisnik može dobiti onaj interni izvještaj koji mu osigurava osnovicu za poslovno odlučivanje. Neovisno o tome da li je menadžersko računovodstvo organizirano ili se koriste usluge specijaliziranih servisa. Izvještaje treba koncipirati prema veličini TZ i raspoloživoj informatičkoj tehnologiji te prilagoditi određenim informacijskim potrebama menadžmenta u TZ.

Bilo bi poželjno da se pokrene inicijativa od strane HTZ-a za organiziranjem specijaliziranih servisa, pogotovo za zadovoljenje potreba dominantne većine manjih TZ u sustavu. Za menadžment su svakako

najznačajnije informacije po segmentima, a te se informacije i najviše traže i od strane upravljačkih tijela. U praksi su najčešće ove informacije nedostupne jer postojeći voditelji knjigovodstva ne posjeduju takva znanja, a direktori TZ se bave tekućim zadacima, a specijalizirani servisi još ne postoje.

Posebno se često traži od jedinica lokalne uprave i samouprave, ali i drugih internih skupina informacije o namjenskom trošenju sredstava, o sučeljavanju određenih poslovnih prihoda i troškova po segmentima i aktivnostima, dakle tekuće informacije moraju biti raspoložive. Stoga je veoma značajno da cijelokupni menadžment TZ, tj. njegova upravljačka tijela budu uključeni u koncipiranje, oblikovanje i razradu sustava budžetiranja, a na način zasnovanom na internom izvješćivanju radi osiguranja informacija u odnosu na budžetirano i sa njima povezanim podacima, o dinamici uplate boravišne pristojbe i turističke članarine, o donacijama i sl. Temeljem eksternih, a posebno internih izvještaja menadžmentu se osiguravaju relevantne informacije koje se mogu svrstati u slijedeće skupine:

Shema br.11. Pristup definiranju strukture informacija za menadžment turističke zajednice

1.	<i>SADRŽAJ</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Informacije o relevantnim prihodima ▪ Informacije o kontrolabilnim troškovima (posebno naznačiti direktne, varijabilne i kontrolabilne fiksne troškove i osobu koja na njih može utjecati) ▪ Informacije o rezultatima poduzetih aktivnosti (uplate boravišne pristojbe, članarine, ali povezano s ostvarenim noćenjima, strukturom obveznika, plaćanje i sl) ▪ Relevantni statistički pokazatelji (USALI i TU –11)
2.	<i>NAČIN ISKAZIVANJA</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Dnevni prihodi i direktni troškovi ▪ Mjesečni prihodi i kontrolabilni troškovi ▪ Godišnji ukupni prihodi i ukupni troškovi
3.	<i>USPOREDNA VELIČINA</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Budžet ▪ Ostvarenje prethodnih razdoblja (kumulativ)
4.	<i>BENCH-MARKING</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Lokalna konkurenca ▪ Sustav TZ-a u Hrvatskoj ▪ Ostali sustavi turističkih organizacija u okruženju
5.	<i>KORISNIK</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Direktor ureda, upravljačka tijela TZ (TV, NO, predsjednik TZ, Skupština, revizija, javnost, porezni organi
6.	<i>SVRHA</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Upravljanje TZ
7.	<i>NAPOMENE</i>	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Računovodstveni podaci interpretiraju se sukladno stanju na turističkom tržištu, u turističkoj destinaciji, a uz korištenje pokazatelja ciljne statistike

Izvor: Prijedlog autora

ZAKLJUČAK

Potreba za ustrojavanjem sustava računovodstvenih informacija podobnih kao podloga menadžmentu u donošenju poslovnih odluka bio je glavni cilj i svrha ovog istraživanja. Činjenica je da još uvijek računovodstveni sustav TZ nije saživio s praksom, na način da računovodstvene informacije postanu značajan i nezaobilazan resurs u ocjeni učinkovitosti menadžmenta. Naime, rezultati ankete sprovedene tijekom 2002. godine ukazuju da se na razini sustava ustrojava financijsko računovodstvo samo na razini zakonske obveze bilo da se organizira u vlastitoj režiji TZ (knjigovođe) ili se koriste usluge knjigovodstva općeg tipa servisa. Nedostatak informacija ove vrste postaje u praksi limitirajući činitelj transparentnosti djelovanja menadžmenta TZ u okruženju.

Primjena MRS-14 standarda internog izvješćivanja unutar sustava definiranog međunarodnim računovodstvenim standardima u praksi TZ još uvijek nije saživjelo. Stoga se pristupilo istraživanju mogućnosti ustrojavanja takvog internog obračuna koji će uvažavati specifičnosti djelatnosti u osiguravanju informacija temeljenih na MRS- u 14 koji reguliraju izvješćivanje po segmentima. Taj pristup osigurava sustav TZ bez obzira na veličinu i strukturu i posebne zadaće koje se vezuju uz pojedine TZ destinacije. Polazište uvijek mora biti u sagledavanju specifičnosti djelatnosti TZ kao neprofitne organizacija i njihovog utjecaja na strukturu prihoda (ovisno o mogućim izvorima i strukturi) i strukturu troškova (raspoređenim na kontrolabilne i nekontrolabilne) i mogućnost organiziranja računovodstvene funkcije.

U modeliranju menadžerskog računovodstva TZ pošlo se od analognih iskustava prisutnih u svjetskoj hotelskoj industriji, a sagledavala se mogućnost primjene standarda jedinstvenog sustava izvješćivanja o internim ostvarenim rezultatima . Taj se sustav naziva “Uniform System of Accounts for the Lodging Industry” (USALI), a temeljna mu je vrijednost da upućuje sustav internih izvještaja po segmentima, a to su u TZ dislocirani dijelovi poput TIC-a, infopunkta, turističkog ureda (zemljopisni segment) ili tipičnih aktivnosti kao što je promocija, uređenje mjesta, događaji i sl. (segmenti djelatnosti).

Specifičnosti računovodstva TZ kao neprofitne organizacije sagledano je kroz njene funkcije i uz uvažavanje propisa o neprofitnim organizacijama (Zakon o računovodstvu , Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija i Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija). Da bi se opći propisi o neprofitnim organizacijama prilagodili specifičnostima djelatnosti uvažavane su

relevantne odredbe Zakona o TZ i promicanju hrvatskog turizma, ali i pozitivna iskustva turističkog organiziranja u Austriji, Švicarskoj, Njemačkoj, Italiji Španjolskoj. Cilj je bio uvažiti sve one utjecajne veličine, koje mogu biti od značaja za oblikovanje modela. Polazišne osnove u istraživanju su bile posebnosti finansijskog računovodstva i računovodstva troškova u TZ s naglaskom na mogućnosti praćenja temeljnih prihoda (boravišna pristojba i turistička članarina) i temeljnih troškova aktivnosti sagledavane u međuzavisnosti sa zahtjevima osnovne djelatnosti i specifičnostima programa.

Kritički stav u odnosu na dostignuti stupanj razvoja finansijskog i troškovnog računovodstva u TZ bio je osnovom za oblikovanje modela menadžerskog računovodstva TZ koji će udovoljiti svim ranije naznačenim pretpostavkama. Ustrojavanju menadžerskog računovodstva prišlo se na polazištima MRS-a14. Cilj je menadžerskog računovodstva u TZ da menadžmentu i upravljačkim tijelima osigurava relevantne informacije kroz primjereno sustav izvještaja. Kako u praksi takav sustav još nije razvijen ustrojavanju menadžerskog računovodstva pristupilo se postepeno uz prilagođavanje zahtjevima metodološke podloge definirane standardima sustava USALI.

To je zahtjevalo razradu internih izvještaja po segmentima u okviru koji su definirani elementi prihoda, rashoda i rezultata. Menadžersko računovodstvo u TZ preuzima zadatku pripreme metodološke osnove za planiranje i kontrolu prihoda i troškova po segmentima aktivnosti i zemljopisnim segmentima u okviru kojih se mogu paralelno iskazivati budžetirane veličine i pratiti njihovo ostvarenje. Osiguranje iste metodološke podloge pretpostavka je kontrole i upravljanje aktivnostima po segmentima. Na taj način je omogućen direktni i učinkoviti pristup vrijednostima izraženim informacijama kroz sustav izvješćivanja. To je posebno važno, jer je TZ kao neprofitna organizacija orijentirana na zadovoljenje javnih potreba u turizmu i stoga je stalno pod budnim okom javnosti.

Menadžersko računovodstvo ima zadatku osigurati vrijednosno izražene informacije o očekivanim prihodima, troškovima za temeljne aktivnosti i segmente TZ, te o odstupanjima ostvarenog od budžetiranog. Korištenjem ovih informacija menadžmentu i upravljačka tijela TZ mogu donositi relevantne poslovne odluke, a te su informacije ujedno i podloga za ocjenu njihove odgovornosti od strane eksternih korisnika i javnosti. Oblikovanje menadžerskog računovodstva TZ na ovim polazištima ima za cilj pružiti relevantne informacije primjerene stvarnim zahtjevima menadžmenta i upravljačkih tijela TZ pri čemu su uvaženi zahtjevi da se :

- definiraju tekući informacijski zahtjevi internih korisnika
- procijene mogućnosti računovodstvene službe da udovolji stalnim i povremenim potrebama za računovodstvenim informacijama
- oblikuje metodološka podloga i struktura budžeta po segmentima aktivnosti i zemljopisnim segmentima
- izvrši izbor sustava i metode obračuna
- donesu računovodstvene politike primjerene specifičnim zahtjevima u TZ
- izvješćivanje prilagodi zahtjevima USALI

Istraživanja su potvrdila da većina TZ spada u manje sustave, koji nisu u mogućnosti samostalno organizirati menadžersko računovodstvo, sposobno udovoljiti svim ovim zahtjevima. Da bi se mogle koristiti pogodnosti koje menadžersko računovodstvo pruža, a ne se izlagati velikom trošku preporuča se na razini cijelog sustava TZ inicirati osnivanje specijaliziranih računovodstvenih servisa, ali i drugih relevantnih tijela, kao pomoć u rješavanju otvorenih pitanja značajnih za osiguranje veće efikasnosti u funkcioniranju menadžmenta. To bi mogao biti poticaj za osnivanje koordinacije ili udruge na razini HTZ-a odn. gospodarske komore, a s ciljem poticanja i unapređenja ove djelatnosti specijaliziranih servisa menadžerskog računovodstvenog servisa.

Po uzoru na slične aktivnosti u svijetu, ovakvim bi se oblikom organiziranja mogle pružati savjetničke usluge, poticati publicistička djelatnost, organizirati najbolji oblik permanentnog obrazovanja s relevantnim obrazovnim institucijama. Potrebno je poticati izradu i održavanje specijaliziranog softvera za praćenje dogovorenog kvantuma podataka i postavljanje jedinstvenog sustava izvješćivanja. U tu svrhu nužno je poboljšati koordinaciju svih subjekata na horizontalnoj razini turističke destinacije, ali i vertikalno u sustavu TZ, gdje je uloga TZ županije i HTZ-a nezaobilazna.

Zadatak je HTZ-a da izgradi integralni informacijski sustav za sve TZ temeljen na specijaliziranom sustavu, te da osigura izvješćivanje na jedinstvenim osnovama, čime se osigurava temeljna pretpostavka za transparentnost sustava i uspoređivanje na jedinstvenim osnovama. Kvalifikacijska struktura zaposlenih u sustavu TZ izrazito je povoljna za organiziranje permanentnog obrazovanja, kao obveze svih zaposlenih za sticanjem nedostajućih znanja, uvjetovanih razvojem znanosti i tehnologije i promjenama na svjetskom tržištu u okviru globalizacijskih procesa.

LITERATURA

1. Anketni upitnici: Turistička zajednica Grada Poreča, Turistička zajednica Grada Buzeta, Turistička zajednica Grada Novigrada, Turistička zajednica Grada Umaga, Turistička zajednica Općine Brtonigla, Turistička zajednica Grada Čabre, Turistička zajednica Grada Delnice, Turistička zajednica Grada Rijeke, Turistička zajednica Grada Opatije, Turistička zajednica Grada Kastva, Turistička zajednica Grada Krka, Turistička zajednica 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 Sukošanj, Turistička zajednica Općine Tisno; Turistička zajednica Općine Starigrad; Turistička zajednica Grada Trogira; Turistička zajednica Grada Vodice; Turistička zajednica Općine Šolta; Turistička zajednica Općine Baška Voda; Turistička zajednica Općine Orebic; Turistička zajednica Općine Župa Dubrovačka; Turistička zajednica Grada Daruvara; Turistička zajednica Grada Đurdevca; Turistička zajednica Općine Stubičke Toplice i Turistička zajednica Grada Samobora.
2. Accountancy časopis br. 10, London, 1997.
3. Baica, Z.: Financijska izvješća neprofitnih organizacija za 1999. godinu, Financije i Računovodstvo br. 1-2/2000.
4. Belak,V.,:
 - Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb, 1995.
 - Menadžersko računovodstvo, RRIF, Zagreb 1998.
5. Brkanić, V., Domazet, T., Habek, M., Lončar-Galek, D., Turković-Jerža, L., Uročić, I., Vranar, K.,: Računovodstvo neprofitnih organizacija, RRIF, Zagreb, 1997.
6. Buble, M.,: Budgeting- instrument hotelskog kontrolinga, Hotelska kuća 96., Opatija 1996.
7. Caplan, R.; S. Cooper, R.,: Cost & Effect – Using Integrated Cost System to Drive Performance, Harvard Business School Press, Boston, 1998.
8. Cerović, Z.,: Hotelski menadžment; Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija, 2003.
9. Charles,T., Horngren; Walter,T., Harrison, Jr.: Accounting, Prentice Hall, 1989.
10. Crnković, B., : Interna revizija, Mikrorad, Zagreb, 1997.
11. Deželjin, Ja., Džajić, Lj., Mrša, J., Proklin, P., Peršić, M.; Spremić I., : Računovodstvo, HZRFID, Zagreb, 1995.
12. Dvorak, W., : Standarkostenrechnung als Ergebnis der Budgetierung u. Basis der Soll-Ist Kostenvergleichs; Moderne Kostenrechnung; Wiesbaden, 1978.
13. Ferrara,W.,L.,: Cost Management Accounting, the 21.th Century Paradigm, prentice Hall, 2001.
14. Ferrara, W.,L., Doughtery, F., P., Boer, G., B.,: Dame publications Inc.- Houston, 1991.
15. Grupa autora: Računovodstvo, IV izdanje, HZRFID, Zagreb, 1995.
16. Grupa autora: Rječnik računovodstva i finansija, Informator, Zagreb, 1984.
17. Gulin,D., : Master i fleksibilan proračun , : Troškovno i upravljačko računovodstvo, HZFRD, Zagreb, 1998.
18. Habek, M.,:
 - Sustav i ustrojstvo izvješćivanja menadžera i informatizacija trgovackog društva, RRIF, Zagreb, 1995.
 - Sustav i ustrojstvo izvješćivanja menadžera iz računovodstvenih i drugih izvora podataka , RRIF, Zagreb, 1995.
19. Hollier, R., : Les structures nationales et regionales des organismes officiels de tourisme on Europe, Turizam br. 7-8/94
20. Horngren, C.,T., G.,: Cost Accounting: A Managerial Emphasis Prentice Hall, New Jersey, 1991.
21. International Accountig Standards 2002. – International Accounting Standards Board Publications Department, London, 2002.
22. International Standard Committee, London 2000.
23. International Accounting Standards, IAS, 1 , The Institute of Chartered Accountants in england and Wales, London 1989
24. Kolesar, S., : Nacionalna regionalna struktura organizacija za promidžbu turizma u Europi, Turizam br. 7-8/ 94.
25. Kozak, M.,: School of Tourism and Hotel Management, Mugla University, Turska, Turizam br. 1-2/2002.

26. Kodeks računovodstvenih načela Hrvatske, Zagreb, 1990.
27. Larson-Pyle: Fundamental Accounting Principles, eleven edition Homenwood, Illinois, 1998.
28. Michael, H.; Granof Goverment and Not Profit Accounting Concepts and Practices, John Wiley &sons, New York Chichester, Weinheim, Brisbane, Singapore, Toronto, 1998.
29. Mönnel, W., Gabler: Handbuch Kostenrechnung, Wiesbaden, 1992.
30. Niethammer, R., : Grundsätze u. Biespiele zur Systemisierung von Kostenarten und Kosten Stellen, gabler, Wiesbaden, 1992
31. Peršić, M.:
 - Rashodi i prihodi , poglavlje u knjizi "Računovodstvo, HZRFD, Zagreb, 1995.
 - Moderni sustav obračuna troškova, u knjizi grupe autora: Troškovno i upravljačko računovodstvo", HZRFD, Zagreb, 1998
 - Upravljanje troškovima kvalitete u sustavu obračuna prema aktivnostima, Zbornik radova XXXIV Simpozija Računovodstvo revizija i financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, HZRFD, Zagreb- Pula, 1999.
 - Standardi računovodstvenog izvješćivanja u hotelijerstvu, Hotelska kuća Opatija, Hotelijerski fakultet, 1998
32. Peršić, M., Ilić, S.: Hotelijerstvo Hrvatske u međunarodnom informacijskom prostoru, XXX Simpozij Računovodstvo, Revizija i Financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, Dubrovnik, 1996.
33. Peršić, M., Turčić, M.,: Informacije upravljačkog računovodstva u funkciji povećanja uspješnosti u hotelijerstvu, XXX VI Simpozij, HZFRD, Računovodstvo, Revizija i Financije u suvremenim gospodarskim uvjetima, Pula-Zagreb, 2001.
34. Pravilnik o knjigovodstvu i računskom planu neprofitnih organizacija, Narodne Novine 20/94;26/93, 112/93
35. Pravilnik o proglašenju i razvrstavanju turističkih mesta u razrede, Narodne Novine br. 75/94; 69/97; 60/98, 78/99
36. Pravilnik o obrascima i načinu vođenja Upisnika Turističke zajednice, Narodne Novine br. 45/94
37. Pravilnik o posebnim uvjetima koje moraju ispunjavati zaposleni u turističkom uredi Turističke zajednice općine, grada županije i u Glavnem uredi HTZ-a, Narodne Novine br. 69/96
38. Rezek-Hosch: Introduction to Governmental and No-For Profit Accounting, Prentice Hall Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1985.
39. Spajić, F., Gulin, D.,: Stanje i smjernice razvoja računovodstva i troškova i upravljačkog računovodstva u Republici Hrvatskoj, HZRIFD, Zagreb, 1997.
40. Spremić, I.,: Računovodstvo društva i kapitala, Progres, 1993.
41. Smith, J.,L., Keith, R., M., Stephens, W., L.,: Managerial Accounting, Membramhill, New York, 1988.
42. Schmidgall, R., S., : Hospitality Industry Managerial Accounting, fourth edition, Educational Institute, Amarican Hotel& Motel Association, Lansing-Michigan, 1997.
43. Tadijačević, S.,: Značaj računovodstvenih politika u vodenju poslovne politike poduzeća; Gospodarska politika Hrvatske, Hrvatsko društvo ekonomista, Pula, 1996.
44. Telišman -Košuta, N., : Ustrojstvo Glavne direkcije Hrvatske turističke zajednice, Turizam br. 11-12/92.
45. Turk, I., Kavčić, S., Kolotec-Novak, M., : Poslovodno računovodstvo, Slovenski Institut za reviziju, Ljubljana, 1997.
46. Uredba o računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne Novine br. 112/93
47. Uredba o računovodstvu proračuna, Narodne novine br. 96/94, 108/96, 119/01
48. Uredba o utvrđivanju visine boravišne pristojbe, Narodne Novine br. 62/00, 58/01.
49. Uredba o utvrđivanju visine godišnjeg paušalnog iznosa boravišne pristojbe za korisnike stalnog veza u luci nautičkog turizma, Narodne Novine br. 77/00; 58/01
50. Ulrich, H.; Hill, W, Kunz, B.,: Brevier des Rechnungswesens Verlag Paul Haupt, Bern- Stuttgart, 1985.
51. Uniform System for the Lodging Industry, American Hotel&Motel Association, New York, 1996.
52. Vašiček, V., Vašiček, K.; Širovica: Računovodstvo neprofitnih organizacija, RRIF, Plus Zagreb, 2000.
53. Vašiček, V., : Računovodstvena osnova kao determinante oblikovanja finansijskih izvještaja proračuna, HZRIFD, Zagreb, 1997.
54. Zakon o udružama, narodne novine 70/97
55. Zakon o društvenim organizacijama i udruženjima građana, Narodne novine br. 10/90; 19/90, 26/93
56. Zakon o političkim strankama, Narodne novine br 76/93

57. Zakon o Turističkim zajednicama i promicanju Hrvatskog turizma, Narodne Novine br. 30/94
58. Zakon o članarinama u Turističkoj zajednici , Narodne novine br. 35/95; 52/95
59. Zakon o boravišnoj pristojbi , Narodne novine br. 35/95; 42/95;; 52/95, 64/00
60. Zakon o Crvenom križu, Narodne novine br. 92/01
61. Žager, K., Žager, L.: Računovodstveni standardi, finansijski izvještaji i revizija, II izdanje, Inžinjerski biro, Zagreb, 1996.
62. Wolbold, M., : Budgetierung bei Kontinuierlichen Verbesserung sprozessen, Controloing praxis, München, 1995.
63. Wolfgang, J., K.,: Turistički marketing u Beču; Turizam br. 9-10/94
64. www.htz.hr

POPIS SLIKA

SLIKA	NAZIV SLIKE	Strana
1.	Podjela neprofitnih organizacija ovisno o načinu financiranja	
2.	Sustav TZ u Republici Hrvatskoj	
3.	Unutarnje ustrojstvo H TZ –a	
4.	Unutarnje ustrojstvo TZ županije	
5.	Unutarnje ustrojstvo TZ destinacije	
6.	Tijela TZ destinacije	
7.	Broj članova skupštine TZ	
8.	Model rasporeda boravišne pristojbe TZ destinacije	
9.	ANTO – Austrijski nacionalni ured za turizam	
10.	Švicarski nacionalni ured za turizam	
11.	Njemački nacionalni ured za turizam	
12.	Talijanski nacionalni ured za turizam	
13.	Španjolski nacionalni ured za turizam	
14.	Mjesto i uloga menadžment informacijskog sustava u TZ destinacije	
15.	Izvođački upravljački i informacijski sustav TZ destinacije	
16.	Funkcionalna struktura računovodstva	
17.	Računovodstveni informacijski sustav TZ	
18.	Instrumenti i organizacija računovodstva TZ kao neprofitne organizacije	
19.	Raspored konta u kontnom planu TZ	
20.	Obilježja računovodstva TZ	
21.	Financijsko računovodstvo TZ	
22.	Raspored prihoda od boravišne pristojbe	
23.	Raspored prihoda od turističke članarine u sustavu TZ Hrvatske	
24.	Klasifikacija troškova	
25.	Mogućnost obuhvaćanja troškova u TZ	
26.	Prosječna struktura prihoda na razini TZ destinacije	
27.	Prosječna struktura rashoda na razini TZ destinacije	
28.	Polazišta ustroja menadžerskog računovodstva u TZ	
29.	Proces planiranja u menadžerskog računovodstva TZ destinacije	
30.	Mogući oblici i metode obračuna troškova	
31.	Pristup izgradnji računovodstvenih politika u menadžerskom računovodstvu TZ destinacije	
32.	Mogući segmenti kao centri odgovornosti u strukturi TZ destinacije	
33.	Obračun po segmentima za interne korisnike TZ destinacije	
34.	Relevantni činitelji od utjecaja na budžetiranje	
35.	Pristup izradi budžeta (MRS-14)	
36.	Povezanostsustava budžetiranja i kontrole	
37.	Interni kontni plan TZ	
38.	Organizacija sustava računovodstvenog izvješćivanja u TZ destinacije	
39.	Model strukture budžeta prema standardima sustava	
40.	Elementi troškova u strukturi budžeta u TZ	
41.	Budžet promotivnih aktivnosti kao segment djelastnosti	

POPIS TABLICA

TABELA	NAZIV TABLICE	Strana
1.	Model naplate turističke članarine za turistička mjesta razvrstana u razrede (A, B, C i D)	
2.	Razvrstavanje troškova po načelu odgovornosti	
3.	Usporedba ostvarenih prihoda s okruženjem	
4.	Budžet prihoda TZ destinacije	
5.	Kontrola ostvarenja prihoda	
6.	Kontrola odstupanja od budžeta prihoda	
7.	Prosječno uplaćena boravišna pristojba po subjektima	
8.	Budžet troškova TZ destinacije	
9.	Model dnevnog izvještaja za menadžment TZ	
10.	Pregled broja gostiju na dan oq+1.07.	
11.	Izvještaj za segment promotivne aktivnosti (VII mjesec)	
12.	Izvještaj za segment organizacija priredbi i događaja (VII mjesec)	
13.	Izvještaj za segment poticanje aktivnosti (VII mjesec)	
14.	Izvještaj za segment uređenje i zaštita okoliša (VII mjesec)	
15.	Izvještaj za segment turistički ured TZ (VII mjesec)	
16.	Izvještaj za segment TIC-a TZ (VII mjesec)	
17.	Izvještaj za segment Turističko društvo TZ (VII mjesec)	
18.	Zbirni mjesечni izvještaj o internom rezultatu poslovanja	
19.	Mjesečni zbirni izvještaj o odstupanjima po segmentima	

POPIS SHEMA

SHEMA	NAZIV SHEME	Strana
1.	Temeljne razlike između finansijskog i menadžerskog računovodstva	
2.	Temeljni elementi programa rada TZ	
3.	Obračun po varijabilnim troškovima	
4.	Rokovi i zadaci u sustavu budžetiranja po metodi USALI	
5.	Analiza odstupanja	
6.	Razrada kontnog plana TZ	
7.	Sustav računovodstvenih izvještaja	
8.	Budžet ureda TZ kao zemljopisnog segmenta	
9.	Dinamika izvješćivanja korisnika računovodstvenih informacija u TZ	
10.	Sustav mjesечnih računovodstvenih izvještaja u TZ	
11.	Pristup definiranju strukture informacija za menadžment TZ	

PRILOG: ANKETNI UPITNIK

I OPĆI PODACI O ANKETIRANOJ TURISTIČKOJ ZAJEDNICI

1. NAZIV -----
2. STATUS
 - a) županije
 - b) grada
 - c) općine
 - d) mjesta
3. BROJ ZAPOSLENIH
 - a) stalnih (_____)
 - b) sezonskih (_____)

4. SRUČNA SPREMA I TIP OBRAZOVANJA STALNO ZAPOSLENIH:
STRUČNA SPREMA: OBRAZOVNA INSTITUCIJA:
a) visoka stručna spremam (_____)

b) viša stručna spremam (_____)

c) srednja stručna spremam (_____)

d) niža stručna spremam i bez stručne spreme (_____)

5. VLASNIČKA STRUKTURA PROSTORA (zaokružiti):

 - a) vlastiti prostor
 - b) prostor u najmu
 - c) prostor u sklopu nekog subjekta
 - d) ostalo

6. RADNO VRIJEME

 - a) u sezoni od _____ do _____
 - b) izvan sezone od _____ do _____

7. OPĆI AKTI TURISTIČKE ZAJEDNICE

 - a) Statut (datum donošenja) _____ (zadnja izmjena) _____
 - b) Poslovnik o radu Skupštine (datum donošenja) _____
 - c) Poslovnik o radu Turističkog vijeća (datum donošenja) _____
 - d) Poslovnik o radu Nadzornog odbora (datum donošenja) _____
 - e) Ostalo (navesti koji opći akti) _____

8. FUNKCIONIRANJE TIJELA TURISTIČKE ZAJEDNICE
(broj sjednica prosječno godišnje)

 - a) Skupština _____
 - b) Turističko vijeće _____
 - c) Nadzorni odbor _____

II RAČUNOVODSTVENO PRAĆENJE POSLOVANJA TURISTIČKE ZAJEDNICE

1. DA LI POSLOVE RAČUNOVODSTVA VODITE:

 - a) u samoj turističkoj zajednici (broj zaposlenih na tim poslovima _____)
 - b) povjeravate ih računovodstvenom servisu u cijelosti
(uz mjesecnu naknadu od _____)
 - c) djelomično vodite u TZ a djelomično u računovodstvenom servisu
(razgraničite poslove i obrazložite)

d) ostale napomene _____

2. OBLIK VODENJA POSLOVNIH PROMJENA (neovisno o mjestu vođenja):

 - a) ručno
 - b) primjenom standardnog programa
 - c) primjenom specijaliziranog programa za turističke zajednice
 - d) ostalo _____

3. DA LI IMATE RAZRAĐEN VLASTITI KONTNI PLAN (zaokružite):
 (DA) (NE)
ako je odgovor pozitivan, navedite do koje se razine troškovi obuhvaćaju :
 - a) samo na razini pojavnog oblika poslovnog događaja za TZ kao cjelinu

- b) uz vezivanje za organizacijsku jedinicu TZ
 - c) uz vezivanje za mjesto troška (gdje je poslovni događaj nastao)
 - d) uz vezivanje za pojedinu aktivnost ili manifestaciju
 - e) uz vezivanje za druge posebne zadatke
 - f) ostalo

4. DALI POSTOJEĆI ZAKONSKI PROPISI U POTPUNOSTI ODGOVARAJU KVALITETI PRAĆENJA POSLOVNHIH PROMJENA U TZ

ako je odgovor (DA) (NE) NE, navedite moguća područja poboljšanja

5. KOJI SU TEMELJNI IZVORI PRIHODA VAŠE TZ

- a) boravišna pristojba (%) _____
b) članarina (%) _____
c) donacije (%) _____
d) vlastiti prihodi (%) _____
e) ostalo
(%) _____ obrazložite

S kojim se problemima susrećete u ostvarivanju planiranih prihoda

6. KOJA JE TEMELJNA STRUKTURA TROŠKOVA U VAŠOJ TZ:
VRSTA TROŠKA: %UČEŠĆE

7. PO KOJIM KRITERIJIMA UTVRĐUJETE TROŠKOVE UREDA

- a) od ukupnih prihoda izdvajate 20% troškove ureda
 - b) od neto prihoda boravišne pristojbe i članarine izdvajate 20%
 - c) od bruto prihoda boravišne i članarine izdvajate 20%
 - d) ne planirate troškove ureda
 - e) ostalo
(obrazložite)

8. PO KOJIM KRITERIJIMA PRATITE TROŠKOVE TURISTIČKOG INFORMATIVNOG CENTRA (TIC-a)

- a) kao jednu od zadaća turističke zajednice, za koji se u finansijskom planu (budžetu) posebno definiraju troškovi
 - b) oni predstavljaju dio troškova Ureda turističke zajednice
 - c) troškovi TIC-a se posebno ne izdvajaju, već vode na razini TZ kao cjeline

9. PO KOJIM KRITERIJIMA PRATITE TROŠKOVE TURISTIČKOG DRUŠTVA

- a) kao dio troškova Ureda turističke zajednice
 - b) kao posebnu organizacijsku cjelinu prema finansijskom planu (budžetu) TZ
 - c) ne izdvajaju se od ostalih troškova TZ

- d) turističko društvo nije osnovano

III PLANIRANJE I KONTROLA

1. PLANIRANJE U VAŠOJ "TZ" ZNAČI DONOŠENJE NATURALNIH I VRIJEDNOSNO IZRAŽENIH PLANOVA I TO (može i više odgovora):
 - a) Plana poslovanja za razdoblje od više godina (DA) (NE) koliko _____ od jedne godine (DA) (NE) ako je odgovor (DA), plan se donosi najkasnije do _____
 - b) Programa rada za tekuću godinu (DA) (NE)
ako je odgovor (DA), program se donosi najkasnije do _____
 - c) Financijskog plana (budžeta) (DA) (NE)
ako je odgovor (DA), budžet se donosi najkasnije do _____
 - e) Ostali oblici (koji) _____
a donose se _____
2. DA LI RAČUNOVODSTVENA FUNKCIJA OSIGURAVA RELEVANTNE PODATKE ZA IZRADU VRIJEDNOSNOG PLANA-BUDŽETA (zaokružite)
(DA) (NE)
- ako je odgovor NE, kako to poboljšati _____

-
3. FUNKCIJA KONTROLE SE U VAŠOJ "TZ" OSTVARUJE KROZ:
 - a) sustav internih kontrola
(obrazložite) _____

 - b) internu reviziju (obrazložite) _____

 - c) Eksternu reviziju (obrazložite) _____

 - d) Računovodstvenu kontrolu (obrazložite) _____

 - e) Inspekcije (obrazložite) _____

 - f) Ostalo _____

 - 4.) KOJE MJERE KONTROLE BI MOGLE POMOĆI U OSTVARIVANJU VEĆIH PRIHODA TZ:

 - 5.) KOJE MJERE KONTROLE BI MOGLE POMOĆI U RACIONALIZACIJI TROŠKOVA TZ:

 - 6.) U KONTROLI TROŠKOVA KAO USPOREDNU VELIČINU (normalu) KORISTITE (zaokružite):
 - a) planirane veličine
 - b) podatke iz prethodnih razdoblja
 - c) podatke iz finansijskog plana odn. budžeta
 - d) podatke iz okruženja

e) ostalo
(obrazložite) _____

7.) REBALANS POSLOVNOG PLANA, PROGRAMA ILI BUDŽETA PROVODI SE KADA (zaokružite)

- a) kada su odstupanja ostvarena u odnosu na predviđeno više od 10%
- b) kada su odstupanja ostvarenog u odnosu na predviđeno više od 20%
- c) bez obzira na odstupanja ne idemo u rebalans plana
- d) ostalo
(obrazloženje) _____

IV) SUSTAV IZVJEŠĆIVANJA U SUSTAVU TURISTIČKIH ZAJEDNICA

1.) KOJE IZVJEŠTAJE PRIPREМАTE KAO INFORMACIJSKU PODLOGU DONOŠENJA POSLOVNHIХ ODLУKA ZA:

a) Skupštinu TZ _____

b) Turističko vijeće TZ _____

c) Nadzorni odbor TZ _____

d) Predsjednika TZ _____

e) Direktora TZ _____

f) Ostalo _____

2.) DA LI U SASTAVLJANJU IZVJEŠTAJA O INTERNIM REZULTATIMA PRIMJENJUJETE STANDARDE METODE "UNIFORM SYSTEM OF ACCOUNTS FOR THE LODGING INDUSTRY"

- a) da
- b) djelomično
- c) ne
- d) nismo dovoljno upoznati s ovom metodom
- e) to nije potrebno
- f) što je to
- g) ova metoda nije primjenjiva na TZ
- h) ostalo _____

3.) DA LI SASTAVLJATE IZVJEŠTAJE O ODSTUPNJIMA OSTVARENOG U ODNOSU NA PLANIRANO:

a) dnevno -koja _____

b) tjedno-koja _____

c) mjesечно-koja _____

d) godišnje – koja _____

e) povremeno-koja i na čiji zahtjev _____

f) takva se izvješća ne izrađuju-zašto _____

4.) NAVEDITE STUPANJ KORISNOSTI POJEDINIХ IZVJEŠĆА ZA TEKUĆE POSLOVNO ODLUČIVANJE:

a) neophodna _____

b) korisna _____

c) neutralna _____

d) ne pripremaju se a koristila bi: _____

- 5.) NAVEDITE KOJE INFORMACIJE O ODSTUPANJIMA OD PRIHODA I TROŠKOVA OCJENJUJETE:

a) neophodna _____

b) korisna _____

c) neutralna _____

nepotrebнима _____

Sugestije _____

6.) DA LI SMATRATE DA JE POTREBNO DONIJETI STANDARDE IZVJEŠĆIVANJA U SUSTAVU TURISTIČKIH ZAJEDNICA:

(DA) (NE)

ako je odgovor DA, objasnite što bi ovim standardima trebalo obuhvatiti

7.) KOJI BI SE MINIMUM PODATAKA TREBAO ISKAZIVATI NA SVIM RAZINAMA "TZ", DA BI SUSTAV "TZ" BIO TRANSPARENTAN:

a) prihodi: _____

b) rashodi: _____

c) statistički podaci _____

8.) ŠTO BI VI JOŠ PREDLOŽILI U SVRHU UNAPREĐENJA RADA I SUSTAVA IZVJEŠĆIVANJA U TURISTIČKIM ZAJEDNICAMA?

SAŽETAK

RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE ZA MENADŽMENT TURISTIČKE ZAJEDNICE DESTINACIJE

TZ destinacije predstavlja temeljnu čeliju 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. Kao neprofitne organizacije, TZ međutim nemaju sistematičnije riješeno ustrojavanje računovodstvenog informacijskog sustava, a što je neophodno menadžmentu TZ za poslovno odlučivanje, temeljeno na znanstvenim i

stručnim osnovama. Za menadžment TZ su posebno važne informacije o poslovnom rezultatu, koje su rezultat specifičnih poslovnih aktivnosti i procesa.. Sustav računovodstvenog izvješćivanja potrebno je temeljiti na stvarnim zahtjevima menadžmenta TZ, posebno na segmentima aktivnosti i zemljopisnim segmentima kao centrima odgovornosti proizašlih iz specifičnosti djelatnosti (turistički ured, TIC, turističko društvo), uz poštivanje zakonskih odredbi na kojima počiva TZ.

Primjenju standardnih postupaka računovodstvenog izvješćivanja, omogućiti će uvođenje sustava Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), koji je već poznat i primjenjivan u hotelskoj industriji, a predstavlja razradu Međunarodnog računovodstvenog standarda 14 (Izvješćivanje po segmentima). Kako se do sada sustav USALI nije primjenjivao na TZ, potrebno ga je uskladiti sa specifičnim zahtjevima ove djelatnosti. Organizacijski u TZ treba prvo ustrojiti menadžersko računovodstvo, s posebnim naglaskom na ulogu računovodstva u pripremi informacija za budžet, kao pretpostavke uspješne kontrole parcijalnih rezultata. Potrebno je i osigurati pristup metodi obračuna troškova i njihovo sučeljavanje s relevantnim prihodima. Menadžersko računovodstvo će osigurati za potrebe menadžmenta transparentno izvješćivanje o prihodima i rashodima pojedinih segmenata djelatnosti (promocija, aktivnosti i događanja, uređenje i zaštita okoliša i sl.). U tu svrhu provedeno je i istraživanje u sustavu TZ, na uzorku od 42 TZ, a što je 50% izabranog uzorka, a s ciljem da se ocjeni stanje i mogućnosti unapređenja sustava. Komparativnom analizom teorijskih spoznaja, strane prakse i postignuća razvijenih poslovnih sustava postavljen je model sustava izvješćivanja primijeren specifičnostima poslovanja i stvarnim potrebama menadžera u TZ.

KLJUČNE RIJEČI

turistička zajednica, destinacija, računovodstveni informacijski sustav, izvješćivanje, menadžment, menadžersko računovodstvo.

SUMMARY

ACCOUNTING INFORMATION FOR THE MANAGEMENT OF THE TOURIST ASSOCIATION DESTINATIONS

The Tourist Associations is the fundamental cell in the organisational system of the tourist industry in Croatia, headed by the Croatian Tourist Association. Its task is to create, promote and coordinate activities

connected with the identity, content and quality of the tourist offer of Destinations. As non-profit organisations, tourist associations do not have a systematic accounting information system, which is essential to the management of tourist associations in order to make business decisions on a scientific and professional basis. Information on the outcome of specific business activities and processes, i.e. business results, is of utmost importance to the tourist associations management. The accounting reporting system should be based on the actual requests and needs of the tourist associations management, particularly of the activity segments and geographical segments as centers of responsibility which result from the specific activities of the trade (tourist offices, TIC, tourist societies). The system must also comply with the legislative regulations that apply to tourist associations. The implementation of the Uniform System of Accounts for the Lodging Industry (USALI), which is already established and used in the hotel industry and is an elaboration of the International Accounts standard 14 (segment reporting), will enable the use of standard reporting procedures in accounting. As the USALI has not been used in tourist associations up to now, compliance must be ensured bearing the specific requests of tourist association in mind. The first organisational step is to set up managerial accounting in tourist association with special attention given to the role of the accounts department in preparing information concerning the budget, which will facilitate the successful control of partial results. A method for expense accounting and the comparison of earnings and expenditure must be ensured. Managerial accounting will ensure transparent reporting on the expenditure and earnings of certain segments (promotion, activities and events, landscaping and environmental protection, etc.) For this reason, research was carried out in the tourist association system among 42 tourist associations taken as samples, which is 50% of the total number of tourist associations. The aim of this research was to assess the current state of affairs and the possibility of system improvement. A reporting model suited to the real needs of managers in tourist association and adjusted to the specific features of the business has been established. This has been a result of the comparative analysis of theoretical findings, foreign practice and achievements of developed business systems.

KEY WORDS:

Tourist association, destination, accounting information system, reporting, management, managerial accounting