

Univerzitet Singidunum  
Departman za posleddiplomske studije

## **Master rad**

**Tema:**

**Budžet prihoda i troškova u hotelijerstvu**

Mentori:

Prof. dr Krunoslav Čačić

Student:

Dragan Stanić

21/2006

Beograd, 2012

# SADRŽAJ

|                                                                                                                                     |    |
|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| UVOD .....                                                                                                                          | 1  |
| 1. TEORIJSKO-METODOLOŠKE OSNOVE .....                                                                                               | 3  |
| 1.1 Predmet istraživanja .....                                                                                                      | 3  |
| 1.2. Naučni cilj istraživanja .....                                                                                                 | 3  |
| 1.3. Hipoteze i naučni doprinos .....                                                                                               | 3  |
| 1.4. Metode istraživanja .....                                                                                                      | 4  |
| 1.5. Struktura rada .....                                                                                                           | 4  |
| 2. KARAKTERISTIČNI TRŽIŠNI ODNOSI U<br>TURIZMU I HOTELIJERSTVU .....                                                                | 5  |
| 2.1. Najvažnije implikacije tržišnih odnosa na poslovanje<br>preduzeća u turizmu i hotelijerstvu .....                              | 10 |
| 2.2. Ciljevi, nadležnosti i odgovornosti menadžmenta turističkih i<br>hotelijerskih preduzeća u<br>donošenju poslovnih odluka ..... | 13 |

### 3. BUDŽET PRIHODA I TROŠKOVA U HOTELIJERSTVU

|                                                  |    |
|--------------------------------------------------|----|
| (OPERATIVNO BUDŽETIRANJE) .....                  | 18 |
| 3.1. Vrste budžeta.....                          | 19 |
| 3.2. Horizonti budžetiranja .....                | 19 |
| 3.3. Razlozi budžetiranja .....                  | 21 |
| 3.4. Odgovorno osoblje za pripremu budžeta ..... | 22 |

### 4. PROCES PRIPREME BUDŽETA .....

|                                                            |    |
|------------------------------------------------------------|----|
| 4.1. Finansijski ciljevi .....                             | 24 |
| 4.2. Predviđanje prihoda .....                             | 25 |
| 4.3. Predviđanje troškova i profita .....                  | 29 |
| 4.3.1. Projektovani finansijski troškovi .....             | 32 |
| 4.4. Fleksibilni budžeti .....                             | 33 |
| 4.5. Budžetiranje za novi objekat za smeštaj gostiju ..... | 38 |

### 5. BUDŽETSKA KONTROLA .....

|                                                      |    |
|------------------------------------------------------|----|
| 5.1. Utvrđenje odstupanja .....                      | 45 |
| 5.2. Utvrđenje značajnijih odstupanja .....          | 46 |
| 5.3. Analiza odstupanja .....                        | 51 |
| 5.3.1. Analiza odstupanja kod prihoda .....          | 51 |
| 5.3.2. Analiza odstupanja kod troškova rada .....    | 54 |
| 5.4. Utvrđivanje problema i akcija menadžmenta ..... | 61 |
| 5.5. Ponovno prognožiranje .....                     | 62 |

### 6. BUDŽETIRANJE U HOTELIJERSKIM PREDUZEĆIMA SA

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| VIŠE POSLOVNIH JEDINICA .....      | 63 |
| 6.1. Prednosti i mane budžeta..... | 65 |

|                  |    |
|------------------|----|
| ZAKLJUČAK .....  | 68 |
| LITERATURA ..... | 71 |

## U V O D

Budžetiranje se ponekad naziva *planiranje profita*, što je bolji naziv jer se izbegava konotacija da budžetiranje implicira ograničavanje troškova i rashoda. Dobro pripremljen plan budžeta obezbeđuje okvir, ne za škrtarenje, već za solidan razuman rast koji će verovatno biti ostvaren jer postoji budžet. Ovo obično uključuje uvećanje, ne umanjenje, u troškovima da bi se pomoglo da poslovanje realizuje svoj plan za rast prodaje. Zato što je planirano unapred na logičkim osnovama, jedno takvo povećanje troškova i rashoda minimiziraće povećanje u troškovima zahtevanim za ostvarivanjem navedenih budžetskih ciljeva. Preciznije, budžet (1) utvrđuje ciljeve organizacije poslovanja i (2) definiše kako će oni biti ostvareni.

Ponekad se budžetiranje meša sa prognoziranjem ili projektovanjem. Ovo je greška zato što prognoziranje predstavlja „šta ako“ funkciju. Ono projektuje kakvi će budući rezultati biti *ako* je tačna specifična pretpostavka. Na primer, koliki će biti profit sektora zaduženog za sobe (smeštaj) ukoliko plate pojedinačno budu uvećane za 5.000 NJ mesečno. Budžet, sa druge strane, utvrđuje ciljeve organizacije i precizira kako ih treba ostvariti. Na primer, ako je cilj uvećanje

prodaje soba za 20 procenata, budžet bi projektovao 20 procenata uvećanje u prodajama i uvećanje u troškovima – rashodima koje bi pratilo ovo planirano uvećanje u prodajama, a takođe bi bilo indikovano da li želimo da uvećamo prodaje većim reklamiranjem na televiziji ili novinama ili plaćanjem većih provizija turističkim agencijama. Ako hotel, na primer, ima 90 procenata iskorišćenost kapaciteta, budžet bi takođe mogao da ima potrebu za uključivanjem dodatnih sredstava za studiju izvodljivosti radi utvrđivanja da li je gradnja više soba opravdana.

Iako je budžet sam po sebi samo plan, od pomoći je menadžmentu u izvršavanju njihove leaderske uloge kreiranjem jasnih i specifičnih ciljeva za organizaciju. Štaviše, budžet koji se priprema na mesečnoj osnovi pomaže menadžmentu da bude svestan ukoliko se ciljevi budžeta ne ispunjavaju, i dopušta menadžmentu da preduzme popravnu leadersku akciju gde je to neophodno.

Tokovi savremenog poslovanja preduzeća zahtevaju planirano, organizovano i kontrolisano poslovanje. Osnov uspeha svakog preduzeća je definisan cilj poslovanja. Da bi se došlo do ostvarenja cilja neophodno je planiranje i organizovanje poslovanja, kao i permanentna kontrola istog. Plan poslovanja se postavlja za određen vremenski period. Kvantitativno predstavljanje poslovnog plana izraženo planiranim finansijskim vrednostima naziva se budžet.

U savremenim svetskim tokovima hotelijerstvo predstavlja izuzetno značajnu privrednu delatnost. Kao uslužna delatnost pripada tercijalnom sektoru i nalazi se u samom vrhu profitabilnosti. Naime, hotelijerstvo danas predstavlja jednu od osnova ukupnog privrednog razvoja mnogih zemalja u svetu.

Menadžment hotelskih kompanija svoje poslovanje ne može da zasniva na nagađanjima i po intuiciji. Neophodno je pravilno i dobro osmišljeno finansijsko izveštavanje. Pouzdano i ispravno finansijsko izveštavanje bazira se na informacijama iz poslovanja kompanije i predstavlja osnov za formiranje vrednosnih komponenti koje kasnije čine budžet.

Budžet u poslovanju hotelskog preduzeća pojavljuje se kao zadati poslovni plan, ali i kao instrument kontrole efikasnosti poslovanja. Naime, putem budžeta menadžment hotelskog preduzeća je u mogućnosti da poredi planirane i ostvarene vrednosti u poslovanju svog preduzeća i na taj način ima uvid u rezultate svog poslovanja.

Uzevši u obzir važnost postojanja finansijskog poslovnog plana i njegovu nezaobilaznost u savremenom hotelskom poslovanju predmet ovog rada je upoznavanje sa osnovama budžetiranja, procesom budžetiranja kao i primenom budžetiranja u hotelskom poslovanju. Dat je prikaz budžetiranja kroz prizmu planske, a i kontrolne funkcije.

## **1. TEORIJSKO–METODOLOŠKE OSNOVE**

### **1.1 PREDMET ISTRAŽIVANJA**

U okviru ovog rada obrađuje se kontrola poslovanja hotelskog preduzeća putem operativnog budžeta, jedan od koraka u planiranju poslovanja privrednog društva. Predmet istraživanja je budžetiranje u hotelskom poslovanju, a fokus će biti stavljen na operativni (jednogodišnji) budžet i njegovu kontrolnu ulogu. Naime, biće izvršeno poređenje planiranih vrednosti i ostvarenih vrednosti u jednogodišnjem poslovanju i dati komentari za definisana odstupanja vrednosti.

### **1.2 NAUČNI CILJ ISTRAŽIVANJA**

Naučni cilj našeg istraživanja je opis elemenata funkcija i činilaca kontrole poslovanja sa elementima klasifikacije.

Društveni cilj jeste pomoć u rešavanju kontrole poslovanja konkretnog hotelskog preduzeća, odnosno ukazivanje na moguća rešenja sistema kontrole sličnih hotelskih društava.

### **1.3 HIPOTEZE I NAUČNI DOPRINOS**

U istraživanju polazimo od sledeće generalne hipotetičke tvrdnje:

- priroda ekonomskog i pravnog sistema, kao i suština političkog sistema determinišu kontrolu poslovanja privrednih subjekata, a samim tim i hotelsko privredno društvo preko i pomoću operativnog budžeta.

Našu generalnu hipotezu operacionalizujemo preko i pomoću sledećih pojedinačnih hipoteza:

- Planiranje poslovanja preduzeća je racionalan korak usmeren na definisanje poslovnih ciljeva i razradu načina njihovog ostvarenja;
- Osnov svakog uspešnog poslovanja preduzeća je postojanje poslovnog plana;
- Budžetiranje je finansijsko planiranje za budućnost na osnovu postavljenih poslovnih ciljeva;
- Budžetiranje predstavlja kontrolni mehanizam preduzeća u toku poslovanja;
- Putem kreiranog budžeta – poslovnog plana, vrši se poređenje i analiza poslovnih rezultata, kontroliše se menadžment i definišu centri odgovornosti.

Naučni doprinos našeg istraživanja se ogleda u objedinjavanju teorijskih sugestija i praktičnih iskustava kontrole poslovanja. U tom smislu, doprinos se ogleda u definisanju i objedinjavanju pojmova vezanih za proces budžetiranja. U praktičnom smislu, kroz aplikaciju primene budžetiranja putem studije slučaja, u jednoj od veoma bitnih privrednih grana, biće pokazana i dokazana neizbežnost postojanja plana poslovanja radi uspešnosti u današnjem poslovnom vrtlogu.

## **1.4 METODE ISTRAŽIVANJA**

Naš teorijsko-metodološki pristup je dijalektički. U istraživanju će biti primenjene osnovne sintetičke i osnovne analitičke metode. Od opštenaučnih metoda biće primenjene hipotetička i deduktivna metoda.

Od metoda za prikupljanje materijala biće zastupljeni: studija slučaja, statistički metod, metod ispitivanja i metod analize dokumenata.

## **1.5 STRUKTURA RADA**

Interdisciplinarnost predmeta istraživanja, sistem postavljenih hipoteza i ciljevi istraživanja opredelili su sledeću strukturu rada:

- ✚ U tački 1 rada obrazlažu se predmet istraživanja, opravdanost predložene teme, cilj i metod istraživanja, kao i postavljene hipoteze.
- ✚ U tački 2 analiziraju se karakteristični tržišni odnosi u turizmu i hotelijerstvu. Obrađuju se najvažnije implikacije tržišnih odnosa na poslovanje preduzeća u turizmu i hotelijerstvu, kao i ciljevi, nadležnosti i odgovornosti menadžmenta turističkih i hotelijerskih preduzeća u donošenju poslovnih odluka. Jedna od takvih je i odluka o budžetiranju.
- ✚ U tački 3 rada analizira se proces tzv. operativno budžetiranje o hotelijerstvu (budžet prihoda i troškovi).
- ✚ U tački 4 rada analizira se proces pripreme budžeta kroz njegove najvažnije elemente: finansijske ciljeve, predviđanje prihoda, predviđanje troškova i predviđanje neto profita.
- ✚ U tački 5 analizira se proces budžetske kontrole putem utvrđivanja odstupanja, utvrđivanja značajnijih odstupanja, analize značajnih odstupanja, utvrđivanja problema i delovanja u cilju korekcije problema a sve to na hipotetičkom primeru hotela „X”.
- ✚ U tački 6 analizira se budžetiranje u hotelijerskim kompanijama koje u svom sastavu imaju nekoliko poslovnih jedinica.

Na kraju rada data su zaključna razmatranja, kao i analiza postavljenih hipoteza.

## **2. KARAKTERISTIČNI TRŽIŠNI ODNOSI U TURIZMU I HOTELIJERSTVU**

Na turističkom tržištu ispoljavaju se veoma karakteristični odnosi tražnje i ponude. Svakako najvažniji od njih je onaj koji određuje izrazito dominirajuću poziciju tražnje u odnosu na ponudu. Literatura iz ove oblasti, a i svakodnevna praksa i iskustva brojnih preduzeća i organizacija koje se pojavljuju na turističkom tržištu, uvek potvrđuju takve startne pozicije dva subjekta.<sup>1</sup> Iz toga proizilazi da su potrošači ti koji kroz razne domene svog tržišnog ponašanja faktički određuju bazične odnose na turističkom tržištu i odgovarajuće aktivnosti brojnih pripadajućih preduzeća i organizacija.<sup>2</sup>

Turistička tražnja je veoma heterogena u pogledu želja i zahteva koje postavlja pri svojim putovanjima, kao i u pogledu ekonomskih mogućnosti da te želje i zahteve ispuni. Turistički potrošač svako putovanje ocenjuje i vrednuje kao jedinstveni proizvod (set usluga) i svoj stepen zadovoljstva određuje prema ukupnim osećanjima koje je imao tokom konzumiranja takvog, jedinstvenog proizvoda vezanog za putovanje u celini. Ovaj problem je posebno značajan zbog toga što ponuda (kod međunarodnih putovanja čak i iz više zemalja) mora biti tako sinhronizovana da postigne potreban stepen zadovoljstva potrošača za celo putovanje, odnosno za sve pripadajuće usluge brojnih preduzeća i organizacija koje obezbeđuju jedinstvenost proizvoda. Pri tom se ispoljavaju još i sledeće tri bitne refleksije posmatranog problema:

1. *prva*, turistički proizvod (a to je inače karakteristično i za ceo uslužni sektor) mora biti stalno u svesti potrošača. To znači da se konstantno mora negovati odnos sa njima na bazi unapređivanja kvaliteta proizvoda i drugih instrumenata tržišnog nastupa. Jer, potrošač je mnogo vredniji od vrednosti imovine koja se može kupiti. A u tome i jeste problem – potrošača je teško „kupiti”, odnosno pridobiti ga ili preoteti od konkurenata,

2. *druga*, turistički potrošači kao subjekti tražnje na tržištu po pravilu ne upoređuju samo količinu usluga koju dobijaju za svoj novac (kao u klasičnom slučaju razmene), već tome pridodaju i kvalitet tih usluga. Stoga su spremni da plate višu cenu za istu količinu usluga ukoliko one svojim kvalitetom zadovoljavaju njihove zahteve. Sa druge strane, ovu karakteristiku dodatno potencira činjenica da u pogledu osnovnih zahteva turističkih potrošača postoji

---

<sup>1</sup> Videti npr. Dulčić A., Petrić L.: Upravljanje razvojem turizma, Mate, Zagreb, 2001., str. 54-55.

<sup>2</sup> U ovom radu imaće se u vidu termini kao što su kupac, korisnik i potrošač i oni će se upotrebljavati kao sinonimi, s obzirom da to uglavnom odgovara definisanju ovih pojmova u oblasti turizma (detaljnije o određivanju pojmova kupac, korisnik i potrošač u opštem slučaju videti u Maričić B.: Ponašanje potrošača, Savremena administracija, Beograd, 2002., str. 13-15.).

visoka supstitucionalnost, tj. mogućnost zamene proizvoda jedne destinacije istim ili veoma sličnim proizvodom neke druge destinacije. Zato kvalitet ponude u destinaciji, a ne količina i asortiman ponuđenih usluga u odnosu na cenu, postaje opredeljujući faktor u izboru konkretne turističke destinacije od strane potrošača, odnosno ključni faktor njene tržišne konkurentnosti,

3. *treća*, potrošači u turizmu se na tržištu pojavljuju kao pripadnici brojnih segmenata. To znači da ispoljavaju veoma različite zahteve po raznim osnovama, praćene izrazito diferenciranim ekonomskim mogućnostima zadovoljavanja. U ovom pogledu posebno treba izdvojiti dva velika segmenta po osnovu bazičnog motiva putovanja. Radi se o segmentu poslovnih putovanja i o segmentu klasičnih (čistih) turističkih putovanja. I jedan i drugi se u praksi tretiraju kao turistički segmenti sa pripadajućim podsegmentima među kojima postoje značajne razlike u pogledu zahteva za kvalitetom i drugim osobinama jedinstvenog turističkog proizvoda koje očekuju pri svojim putovanjima. To ukupne odnose tražnje i ponude na turističkom tržištu dodatno čini složenijim i doprinosi pomenutoj dominirajućoj poziciji potrošača u odnosu na heterogenu ponudu koja je prinuđena da se svojim proizvodom, cenama i ostalim instrumentima poslovne politike prilagođava takvoj tražnji.

Može se zaključiti da će potrošači u turizmu uvek nastojati da ostvare ciljne funkcije, tj. da maksimiziraju zadovoljenje potreba uz minimiziranje izdataka. Ponašanje subjekata turističke ponude je usmereno ka maksimiranju razlika između prihoda i troškova poslovanja, tj. na maksimiranje profita. Profit preduzeća, kao i odnos prihoda i troškova zavisi od cene dobra koja se modelira na tržištu dobara i cene proizvodnih faktora, koja se modelira na tržištu faktora (tržištu rada, tržištu kapitala i tržištu prirodnih resursa). Stoga je ponašanje subjekata turističke ponude determinisano, sa jedne strane, troškovima „proizvodnje” turističkih dobara, a s druge strane, sticanjem prihoda od prodaje tih dobara na tržištu.

Međudejstvo mnogih faktora na turističkom tržištu pokazuje da se ono, po svojim konstitutivnim elementima, ne razlikuje od ostalih tržišta. Naime, videli smo, i „ono ima svoje subjekte: turističku tražnju i ponudu, objekat razmene (proizvod, uslugu) i cenu.”<sup>3</sup> Funkcionisanjem, odnosno međudejstvom ovih

---

<sup>3</sup> Bakić O.: Marketing u turizmu, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000., str. 53. U vezi sa navedenim predmetom razmene (proizvod, usluga) u ovom radu se polazi od generalnog, neproizvodnog karaktera bazičkih turističkih delatnosti, te će se ovi izrazi koristiti (uz uključivanje termina uslužni program) kao sinonimi koji podrazumevaju neophodno teorijsko distanciranje između proizvoda i usluga u turizmu i kao pojednostavljenje u korišćenju pojedinih termina iz metodologije marketinga (misli se na korišćenje termina proizvod, odnosno usluga kao instrument marketinga u turizmu).

sastavnih delova ispoljavaju se određene posebnosti turističkog tržišta, pa se o njemu može govoriti kao tržištu posebne vrste, odnosno tržištu „sui generis”.

Te posebne odlike turističkog tržišta ukratko se mogu podvesti pod (a) *veoma visoku elastičnog tražnje* na ekonomske (naročito na prihode domaćinstva, cene i druge), a pogotovo na vanekonomske faktore (ratni ili politički sukobi, prirodne katastrofe, epidemije bolesti itd.), zatim, njenu sezonsku usmerenost, visoku pokretljivost koja omogućava ne samo lake i brze prostorne, već i tržišne promene (promene destinacije) i drugo; (b) *izrazitu neelastičnost ponude*, pre svega zbog njene vezanosti za neki prostor i njegove prirodne i antropogene atraktivnosti (koje ne može ni brzo ni lako da menja u skladu sa adekvatnim promenama tražnje), zatim nemogućnost skladištenja usluga (koje zahtevaju fizičko prisustvo gosta i kod kojih su simultani procesi „produkcije” i konzumiranja), veliku raznorodnost (heterogenost) privrednih i drugih delatnosti koje su neophodne za servisiranje jednog (jedinственог) turističkog putovanja, visok stepen supstitucionalnosti koji (zbog identičnih prirodnih i antropogenih aktivnosti, recimo na Mediteranu) potencira obezbeđenje konkurentnosti za svaku destinaciju, visoki učešće fiksnih (naročito kapitalnih) troškova u najvažnijim delanostima i drugo.

Za pripadajuća preduzeća i organizacije koji su pod uticajem takvih odnosa u svakodnevnom funkcionisanju tržišnih subjekata u turizmu, imperativ uspeha predstavlja izbor poslovne koncepcije i odluke koja će u skladu sa njom optimizirati rezultate.<sup>4</sup> Jasno, koncepcija marketinga je odgovarajući izbor preduzeća koja su na ovakvom tržištu, a upravljačke odluke koje se u njima donose moraju se zasnivati na zahtevima i mogućnostima tražnje. Pri tom treba polaziti od činjenice da je marketing pristup u potpunosti zasnovan na tržišnoj orijentaciji svakog preduzeća i organizacije. Opšti trendovi marketinga se stalno prilagođavaju tržišnim izazovima, a oni imaju značajnu upotrebljivost i za ponašanje preduzeća i organizacija na turističkom tržištu i mogu se sintetizovati u sledećih nekoliko stavova:<sup>5</sup>

---

<sup>4</sup> Uvažavajući teorijske rasprave i pri tom navođene dokaze u literaturi, termin „turistička preduzeća” ne bi trebalo koristiti kao tačan za pripadajuća saobraćajna, ugostiteljska, agencijska i druga preduzeća u turizmu (o ovim raspravama detaljnije u Antunac I.: Turizam i ekonomska teorija, Institut za istraživanje turizma, Zagreb, 1985., str. 18-39). Pri tom se imaju u vidu i postojeća rešenja na planu klasifikacije privrednih delatnosti. Ipak, zbog stilskog pojednostavljivanja, u ovom radu koristiće se izraz „turistička preduzeća”, uz prihvatanje manjkavosti koje on ima u teorijsko-metodološkom pogledu.

<sup>5</sup> Na osnovu Kotler Ph.: Upravljanje marketingom, Mate, Zagreb, 2001., citirano prema navedenom radu Čačić K. u zborniku radova „Hotelska kuća 2004.”.

- „sve je izraženija orijentacija na odnos kvaliteta i odgovarajuće vrednosti proizvoda i usluga i kroz to, na satisfakciju potrošača;

- izgradnja veza i odnosa sa kupcima (Relationship Marketing) i njihovo zadržavanje je imperativ savremenog poslovanja, uz izraženo nastojanje da se smanji tzv. stopa izgubljenih kupaca. American Airlines sa programom Frequent Flyer, tj. besplatnih milja na bazi zarađenog bonusa i Marriott sa programom uvaženih gostiju (Honored Guest Program) i dobijanje kvalitetnijih ili besplatnih soba prikupljanjem određenog broja bodova, su među preduzećima – pionirima u ovoj oblasti koja uspešno primenjuju tzv. programe marketinga a bazi učestalosti kupovima i pripadajućih finansijskih povlastica;

- sve više je naglašena orijentacija preduzeća na upravljanje poslovnim procesima i na integrisanju poslovnih funkcija, sve u cilju postizanja kvaliteta usluge i zadovoljenja kupaca;

- sve više je naglašeno globalno razmišljanje i lokalno planiranje, tj. planiranje lokalnog tržišta, jer se sa njegovim problemima preduzeća suočavaju u svakodnevnom biznisu. Preduzeća moraju razmišljati globalno, ali planiranje i delovanje mora biti okrenuto ka lokalnom tržištu;

- sve je važnija izgradnja strategijskih saveza i mreža da bi se postigla konkurentska prednost. Pri tom se u turističkom poslovanju sreću brojni promeri, a ovaj trend će, pored ostalih, svakako biti važan i u turističko-ugostiteljskoj privredi naše zemlje u narednim godinama;

- sve više je naglašen direktni i online marketing, uključujući sve intenzivnije korišćenje Interneta („mreže nad mrežama”) i ostale komunikacione tehnologije (u turizmu kroz kompjuterizaciju plaćanja i elektronski novac) koja doprinosi poboljšanju kupovina i prodaja od strane potrošača (i time u njihovim očima podiže ukupnu vrednost proizvoda i usluga), ali i poboljšanju tih transakcija među samim preduzećima, npr. korišćenjem kompjuterizovanih rezervacionih sistema – KRS i globalnih distributivnih sistema – GDS;

- sve više je naglašen marketing usluga, a one odražavaju stepen privredne razvijenosti konkretne zemlje, tj. destinacija. Tako, na primer, u društvenom proizvodu SAD učešće usluga (tercijarnog sektora) je 80%, u V. Britaniji 73%, u Francuskoj i Australiji po 71%, Kanadi 66%, Japanu 63% itd.;<sup>6</sup>

---

<sup>6</sup> Kotler Ph., Bowen J., Makens J.: cit. rad, str. 41.

- sve veća je zastupljenost i ostale visoke tehnologije u raznim industrijama, uključujući i turističku industriju, što zbog velikih ulaganja potencira njihovu uspešnost na tržištu;

- sve više je značajan kodeks etičkog ponašanja u marketingu i uopšte, na tržištu roba i usluga i sve izraženiji otpor raznim mogućim manipulacijama u promociji i prodaji i kvalitetu proizvoda i usluga.”

Za turistička preduzeća je posebno važan strategijski aspekt u primeni koncepcije marketinga, tim pre što su ona uvek usmerena na dugi poslovni rok u uslovima navedenog, često nepredvidivog tržišta (naročito kada su u pitanju konkretna područja i zemlje, tj. destinacije). Strategijsko planiranje je nužna podloga brojnih poslovnih aktivnosti u turizmu. Recimo samo da veliki organizatori putovanja (organizovana putovanja čine danas skoro 50% ukupnih međunarodnih turističkih putovanja) pripremu svog produkta (paket aranžman) počinju i do 24 meseca pre početka putovanja. Priprema podrazumeva ulaganja (troškove) koja će prihod doneti tek znatno kasnije. Otuda su veoma bitne poslovne strategije koje će na izričito tržišnoj podlozi minimizirati rizike takvog i sličnih ponašanja turističkih preduzeća koja su usmerena ka potrošačima i njihovim preferencijama. Prema jednom pristupu, hotelska, a to važi u potpunosti i za druga preduzeća u turizmu, bi trebalo da primenjuju sledeće takve poslovno-tržišne strategije pri strategijskom i taktičkom odlučivanju: strategiju segmentacije, targetiranja, pozicioniranja i diferenciranja.<sup>7</sup>

## **2.1. NAJVAŽNIJE IMPLIKACIJE TRŽIŠNIH ODNOSA NA POSLOVANJE PREDUZEĆA U TURIZMU I HOTELIJERSTVU**

Složeno i dinamično turističko tržište sa ukratko opisanim karakterističnim odnosima presudno utiče na strategijsko, taktičko i operativno ponašanje bazičnih preduzeća i na njihove više ili manje uspešne poslovne rezultate. Veoma je osoben odnos *tržište – troškovi* unutar turističkih preduzeća, jer tek sa uključivanjem i troškovnog aspekta može da se ocenjuje konačan poslovni uspeh. Taj međuosnos

---

<sup>7</sup> Bakić O., Janićević S., Živković D.: Marketing strategije beogradskih hotelskih kuća „Moskva” i „Majestic”, Zbornik radova „Hotelska kuća 2004.”, HORES, Beograd, 2004., str. 34-45.

ima brojne implikacije na poslovnu politiku, a na ovom mestu izdvojiće se sledeća dva domena sa pripadajućim poddomenima:

1. Prilagođavanje veličine i strukture preduzeća
2. Postizanje konkurentske prednosti

1. *Prilagođavanje veličine i strukture preduzeća* tržišnim odnosima, pre svega ciljnim segmentima tražnje, dovelo je do izrazite polarizacije na veliki broj malih (tzv. familijarnih) i mali broj velikih, međunarodno orijentisanih preduzeća koja, često uz podršku finansijskog, industrijskog, trgovačkog ili drugog kapitala ostvaruju globalni rast i razvoj i imaju snažan uticaj na ukupno tržište putovanja u svetu. Između su srednja ili velika preduzeća u nacionalnim ili regionalnim okvirima.

Mala (do 50 zaposlenih) i srednja preduzeća (50-250 zaposlenih) brojčano dominiraju svetskom turističkom privredom. To posebno važi za mala preduzeća i objekte u turizmu kojih recimo u Evropskoj uniji, sa manje od 9 prosečno zaposlenih po objektu (prosečan kapacitet oko 45 ležaja) ima čak 1,3 miliona, što čini 96% ukupnog broja hotela i restorana u ovoj grupaciji.<sup>8</sup> Odnosno, prema drugom izvoru, tzv. mikropreduzeća u turizmu EU imaju prosečno 6 zaposlenih osoba. Istovremeno, 94% svih preduzeća u turističkoj industriji EU ima manje od 10 zaposlenih.<sup>9</sup> Slično je u SAD, Meksiku i mnogim drugim turističkim destinacijama.

Jednostavne organizacione strukture – mali objekat ili prodajno mesto – ova preduzeća u hotelsko-restoranskoj, agencijskoj, trgovinskoj i drugim bazičnim turističkim delatnostima akcentiraju troškove i njihovu kontrolu kao njima dostupan i izvestan metod da povećaju efikasnost poslovanja. Tržište je za njih znatno veća prepreka u tom pogledu, pa su stoga prirodno upućeni na saradnju i partnerstvo, npr. kroz lance ili konzorcijume hotela ili malih (klasičnih) putničkih agencija, strategijske saveze i slično. Osnovni cilj je da se ne samo parira velikim firmama na tržištu prodaje, već sve češće i da se obezbedi eventualna investiciona podrška, unapređivanje kvaliteta (kroz istruktaže, seminare, kurseve i druge oblike za povezana mala preduzeća) i ukupnog razvoja u kome će preduzetnici osetiti viši stepen poslovne sigurnosti.

---

<sup>8</sup> Institut za poljoprivredu i turizam: cit. rad, str. 9.

<sup>9</sup> Zečević B.: Izazovi marketinga hotelskih kuća iz sektora malih i srednjih preduzeća, Zbornik radova „Hotelska kuća 2004.“, HORES, Beograd, 2004., str. 130.

S druge strane, velika preduzeća u turizmu su često multinacionalna i sa veoma složenom organizacionom strukturom. Koristeći vlasničku (ulagačku) i nevlasničku (ugovornu) podlogu, ona su neretko globalno orijentisana i uspešna u tom rastu.<sup>10</sup> Između ostalog, to se može videti iz sledećih podataka o najvećim korporativnim hotelskim lancima sveta.

Cendant Corporation je kompanija sa 53.000 zaposlenih (na kraju 2001. godine) i sa portfoliom koji uključuje brojne heterogene poslove: brokerske poslove, osiguranje, RENT-A-CAR, poslove putničkog agenta i odgovarajuće distribucije i druge poslove, dok se u hotelijerstvu sa svojih 9 marki pojavljuje isključivo kao davalac franžize, te tako, na ugovornoj (nevlasničkoj) podlozi kontroliše poslovanje u preko 6.500 hotela koji pripadaju tim markama u više zemalja. Praktično, radi se o velikom i složenom poslovnom sistemu u kome se hotelski poslovi uspešno plasiraju i razvijaju.

Još bolji primer tipično turističkog velikog poslovnog sistema je TUI – Touristik Union International koji je do pre pet godina bio vodeći nemački turoperator i hotelijer, a danas je faktički najveća turistička kompanija Evrope i sveta. U sistem su uključeni poslovi nekoliko desetina specijalizovanih turoperatora (sa britanskim Thomason-om koji je pre nekoliko godina priključen sistemu zajedno sa pripadajućim avio kompanijama i agencijama) koji pokrivaju brojna inicijativna tržišta (zemlje), zatim hotelskih lanaca i klubova (285 objekata sa 75.000 soba), saobraćajnih kompanija (flota od 88 aviona, šesta po kapacitetu u Evropi, nekoliko luksuznih pomorskih i dvadesetak rečnih brodova za organizovana krstarenja), receptivnih putničkih agencija (32 u brojnim turističkim destinacijama), poslovi vodičke i ostalih službi u receptivnim destinacijama (poznati TUI Service), poslovi agencijske maloprodaje paket aranžmana (RETAILER-i), rezervacija i informacija i drugi.<sup>11</sup> Sa 70.000 zaposlenih i izuzetno složenom organizacionom strukturom koja je dobrim delom nastajala na vlasničkoj osnovi, TUI je danas vodeća turistička kompanija sa brojnim markama u turooperatorskom, hotelijerskom, saobraćajnom i informatičkom poslovanju.

Ekspanzija i pokazatelji uspeha u svetskim razmerama upućuju na zaključak da velike kompanije u turizmu veoma dobro poznaju tržište i njegove zahteve i da opravdano primenjuju odgovarajuću poslovnu koncepciju. Za razliku od malih, velikih preduzeća u turizmu se u znatno većem obimu suočavaju sa problemima troškova, njihovog kontrolisanja i smanjivanja. Standardi radnih operacija su

---

<sup>10</sup> O tome detaljno Čačić K.: Poslovanje preduzeća u turizmu, Ekonomski fakultet, Beograd, 1995.

<sup>11</sup> Geschäftsbericht 2001 – Aus Preussag wird TUI, Preussag AG, Hannover, 2002.

praktično jedino rešenje, koje naravno doprinosi i kvalitetu usluga i štiti potrošače, ali se razvijanjem velikog poslovnog sistema uvek otvaraju problemi u vezi sa obimom i strukturom troškova.

2. *Postizanje konkurentske prednosti* je domen poslovnog odlučivanja o kome će u ovom radu kasnije biti znatno više reči. Stoga se ovde može ukratko navesti da on uvek mora da uključi *tehnološku* i *organizacionu* komponentu. U prvom slučaju se prednost postiže adekvatnim izborom strategija tehnološkog razvoja (samostalno ili kupovinom tuđih rešenja), što je u oblasti turizma veoma značajno u informacionoj tehnologiji, tehnologiji usluživanja, prevoza i drugim po pravilu skupim tehnologijama. Troškovi i brzina primene (vreme) će svakako biti polazni faktori u odlučivanju za ove potrebe.<sup>12</sup> U drugom slučaju se ocenjuje doprinos svakog pojedinačnog dela (strategijske poslovne jedinice) stvaranju dodatne vrednosti i to u kontekstu lanca i sistema vrednosti u preduzeću.<sup>13</sup> Bitne aktivnosti koje čine lanac vrednosti su naročito važne u velikim, multinacionalnim turističkim kompanijama. Njihove strategijske jedinice mogu postići konkurentsku prednost fokusirajući se na troškove i sopstvene resurse i dati bitan doprinos u prevazilaženju prethodno pomenutog problema sa kojim se u međuočnosu tržište-troškovi suočavaju velika preduzeća u turizmu.<sup>14</sup>

## **2.2. CILJEVI, NADLEŽNOSTI I ODGOVORNOSTI MENADŽMENTA TURISTIČKIH I HOTELIJERSKIH PREDUZEĆA U DONOŠENJU POSLOVNIH ODLUKA**

Upravljanje ili menadžment (Management) se definiše kao „kontinualan proces kojim se pokreće i usmerava poslovna aktivnost radi ostvarivanja svrhe poslovanja preduzeća. Rezultat procesa upravljanja je poslovna odluka i njena realizacija u poslovnoj aktivnosti. Rezultat poslovne aktivnosti preduzeća su određeni proizvodi i usluge kojima se podmiruju potrebe potrošača, privrede i društva, što je osnova za ostvarenje dobiti. Upravljanjem se alociraju izvori na one poslovne aktivnosti (proizvode i usluge) za kojima postoje uočene i identifikovane potrebe i zahtevi u privredi i društvu.”<sup>15</sup> Upravljanje kao stalni i dinamički proces

---

<sup>12</sup> Spasić V.: Transfer tehnologije kao razvojna strategija preduzeća u turizmu, autorovo izdanje, Beograd, 2003., str. 17.

<sup>13</sup> Milisavljević M.: Savremeni strategijski menadžment, IEN PRESS, Beograd, 2002., str. 164.

<sup>14</sup> Todosijević R., Todosijević-Lazović S.: Faktori izbora strategije razvoja za turističku destinaciju, Zbornik radova „Hotelska kuća 2004.”, HORES, Beograd, 2004., str. 97-100.

<sup>15</sup> Milisavljević M.: Savremeni strategijski menadžment, cit. rad, 2002., str. 3

kroz faze planiranja, organizovanja i kontrolu, integriše, koordinira i usmerava aktivnosti podsistema stavljajući ih u racionalni odnos sa sredinom u kojoj preduzeće obavlja svoju poslovnu aktivnost. Kroz planiranje se usmerava poslovna aktivnost, kroz organizovanje osposobljava preduzeće da efikasno ostvaruje planske odluke, dok kontrola ustanovljava rezultate koji su ostvareni preduzetim akcijama na bazi planskih odluka.<sup>16</sup> Ovome se, u literaturi, dodaju još dve funkcije menadžmenta: komandovanje (izdavanje službenih direktiva) i koordinacija (kako bi se obezbedilo zajedničko postizanje željenih ciljeva u vezi s organizacijom resursa i poslovnih aktivnosti preduzeća).<sup>17</sup> U tom smislu, menadžment preduzeća, polazeći od potencijala preduzeća i ograničavajućih faktora rasta i razvoja, će nastojati da osmisli *strategije* koje će omogućiti dostizanje željenih ciljeva.

Savremeni menadžment obično pristupa formulisanju ciljeva koji će mu kasnije poslužiti kao pouzdani orijentiri prema kojima treba usmeriti poslovnu aktivnost preduzeća. Međutim, definisanje realnih i dostižnih ciljeva u uslovima čestih promena u okruženju i samom preduzeću je izuzetno složen posao. Osim toga, formulisanje ciljeva preduzeća zahteva višestran pristup koji je određen pluralizmom interesa velikog broja stejkholdera (stejkholderi koji definišu okruženje i stejkholderi koji definišu poslovni proces) i isprepletanošću unutrašnjih i spoljašnjih uticaja koji prate poslovanje preduzeća.<sup>18</sup> U tradicionalnoj ekonomskoj teoriji već je davno formulisan cilj koji se ogleda u maksimiranju profita. Menadžerske teorije preduzeća shvataju kao „koaliciju” stejkholdera (menadžera, radnika, deoničara, dobavljača, kupaca, institucija koje imaju interes u uspehu ili performansama preduzeća) čiji članovi imaju konfliktne ciljeve koji se moraju ispuniti ako preduzeće želi da opstane. Osnovna karakteristika „menadžerskog posla” je odvajanje vlasništva od uprave. Ovo odvajanje vlasništva omogućuje upravi da odstupi od maksimizacije profita (koja maksimira korisnost vlasnicima) i teži ciljevima koji maksimiraju njenu sopstvenu korisnost. Stoga je osnovnog obeležje svih menadžerskih teorija da menadžeri maksimiraju svoju vlastitu korisnost, zavisno od minimalnog profitnog ograničenja (koje se određuje na nivou primerenom da zadovolji sledeće uslove: da politika dividende bude prihvatljiva većini deoničara, da se preduzimaju investicione aktivnosti koje će zadovoljavati funkcionisanje preduzeća, da se izbegnu situacije relativnog pada cena akcija (deonica) na berzi i rizika od njihovog preuzimanja od drugih).<sup>19</sup> Ne ulazeći detaljnije u menadžerske teorije preduzeća, istakli bi smo da je odgovor na

---

<sup>16</sup> Ibid, str. 4.

<sup>17</sup> Hannagan T.: Management, concepts and practices, Pitman Publishing, London, 1995., str. 11.

<sup>18</sup> Atkinson A., Banker R., Kaplan R., Joung M.: Management Accounting, Prentice Hall International, Inc, New Jersey, 1997., str. 504.

<sup>19</sup> Videti detaljnije: Koutsoyannis A.: Moderna mikroekonomika, Mate, Zagreb, 1996., str. 324-383.

pitanje koja je svrha, odnosno cilj poslovanja preduzeća veoma kompleksan. Sigurno je da se pri tome zahtevi stejkholdera ne smeju nikako zaobići ukoliko preduzeće želi njihovu podršku na putu ka konkurentskom uspehu.

Noviji pogledi na ove probleme osnovnu svrhu poslovanja preduzeća vide u kreiranju *vrednosti* koja se distribuira između različitih stejkholdera.<sup>20</sup> Ranije je napomenuto da postoje dve grupe stejkholdera. U prvu grupu (okruženje) se ubrajaju vlasnici, kupci i šira društvena javnost, a u drugu (poslovni proces) zaposleni i dobavljači.<sup>21</sup>

1. *Stejkholderi koji definišu okruženje.* Posebna uloga u ovome pripada vlasnicima, jer oni obezbeđuju primarni izvor kapitala bez koga je nemoguće zamisliti poslovanje preduzeća. Vlasnici očekuju da će ulaskom u koaliciju sa drugim stejkholderima ostvariti zadovoljavajući povraćaj uloenog kapitala kao nagradu za rizik koji su preuzeli na sebe prilikom investiranja i to su ujedno primarni ciljevi upravljanja modernim korporativnim preduzećima (sekundarni se odnose na zahteve i očekivanja ostalih grupa stejkholdera).

U novije vreme sve se više poklanja pažnja kreiranju vrednosti za vlasnike, odnosno deoničare ili akcionare, kao primarnom cilju poslovanja savremenih korporativnih preduzeća. U tom smislu, ističe se da stvorena vrednost na komercijalnom tržištu mora biti valorizovana na tržištu kapitala kako bi se povećalo bogatstvo deoničara. To se može postići: putem ostvarenja povraćaja ili novčanog toka koji premašuje troškove kapitala; kroz povećanje cena akcija i kapitalnih dobitaka kroz rast zarade po akciji; kroz rast dividendi i smanjenje troškova finansiranja po osnovu upotrebe pozajmljenog (tuđeg) kapitala.<sup>22</sup>

Potrošači u turizmu su ti koji određuju šta turistička preduzeća moraju uraditi ukoliko žele da ostvare svoje primarne ciljeve. U tom smislu se ističe da fokus poslovanja preduzeća u turizmu treba da bude stvaranje *vrednosti* za potrošače (kontinuiranim poboljšanjem usluga čije koristi moraju nadmašiti cenu koju su kupci spremni da plate).

Šira društvena javnost je u neku ruku specifičan stejkholder, jer ona omogućuje povezivanje preduzeća i drugih stejkholdera. Naime, društvena zajednica je pre svega zainteresovana da preduzeće prilikom ugovaranja odnosa sa vlasnicima, zaposlenima, kupcima i dobavljačima postupa etički i u skladu sa

---

<sup>20</sup> Atkinson A., Banker R., Kaplan R., Joung M.: cit. rad, str. 504.

<sup>21</sup> Ibid, str. 504-508. i 511-516.

<sup>22</sup> Videti detaljnije: Tuševljak S., Rodić.: Finansije preduzeća, Conessec institut, Beograd, 2003., str. 72-97.

važecom zakonskom regulativom. Osim toga, ona očekuje da neka od preduzeća postanu socijalni lideri na koje će se ugledati i ostala. Poštovanje ovih zahteva može obezbediti preduzeću dobar društveni imidž putem koga onda može lakše povećati prodaju, povećati bogatstvo svojih vlasnika i drugo.

2. *Stejkholderi koji definišu poslovni proces* (zaposleni, dobavljači i distributeri) osmišljavaju, stvaraju i isporučuju proizvode i usluge potrošačima. Zato su oni primarno odgovorni za poslovni proces u preduzeću.

Efikasno upravljanje podrazumeva kontinuirano donošenje poslovnih odluka čije ishodište i okviri definišu ciljevi preduzeća. Radi se o čitavom spektru različitih odluka koje se donose na različitim nivoima upravljačkih ingerencija. S obzirom da se odluke donose na različitim nivoima upravljanja, one se međusobno razlikuju po značaju, vremenskom horizontu na koji se odnose i prostoru koji pokrivaju. Obično proces poslovnog odlučivanja počinje donošenjem strategijskih ili dugoročnih odluka od strane tzv. top menadžmenta, a nastavlja se donošenjem kratkoročnih odluka kojima se konkretizuju donete odluke od strane vrhovne uprave na taktičkim i operativnim nivoima menadžmenta. Strategijske odluke „obuhvataju sve aspekte interakcije između eksternog sveta i interne strukture i procesa koji su presudni za budućnost jednog preduzeća. To su, na primer, odluke o diversifikaciji, razvoju proizvoda ili tržišta, investicijama, dezinvesticijama, o uvođenju novih sistema upravljanja, promenom organizacione strukture.”<sup>23</sup> Strategijske odluke mogu se u preduzeću donositi na tri nivoa:

„Na nivou preduzeća kao celine, na nivou relativno osamostaljenih organizacionih jedinica koje mogu imati karakter centra dobiti i biti strategijska poslovna jedinica i na nivou pojedinih poslovnih funkcija. Pretpostavka racionalnosti odlučivanja na različitim nivoima je postojanje strukture ciljeva, politike, jasne organizacione strukture, razvijenog upravljačkog informacionog sistema i strategijske kontrole od strane rukovodstva preduzeća.”<sup>24</sup>

Sa strategijskim odlukama menadžeri npr. hotelskog preduzeća se susreću već na samom početku poslovnog života: problemi tipa graditi ili ne graditi hotel ili depadans; koliko zaposliti radnika; kakvu opremu i uređaje nabaviti; kupiti ili prodati preduzeće ili njegov deo; organizovati hotelske klubove kao nove oblike adaptiranja smeštajne ponude tržišnim tendencijama ili ne; graditi ili ne graditi luksuzne ili pak jeftine (budget) hotele itd. Odluke ovakvog tipa zahtevaju stalno

---

<sup>23</sup> Babić V.: Strategijsko odlučivanje, Institut za ekonomiku i finansije, Beograd, 1995., str. 21

<sup>24</sup> Milisavljević M.: Strategijski menadžment, Čigoja štampa, Beograd, 2000., str. 104.

preisptivanje, pogotovu zbog poznatih karakteristika turističke tražnje i usmeravanje ka primarnom cilju poslovanja preduzeća. Zato se obično za dugoročne odluke kaže da su to putevi ka željenom stanju stvari, usled čega su one u osnovi teške i nerutinske i po preduzeće su sudbonosne.

Kratkoročne odluke predstavljaju odraz napora menadžmenta da se postojeći resursi unutar samog preduzeća efikasno koriste i usmere ka dostizanju poslovnih ciljeva. Kao izazivači kratkoročnih odluka u turističkom preduzeću mogu poslužiti sledeći problemi: koji proizvod – uslugu uvrstiti u uslužni program; koliko jedinica proizvoda – usluga (prenoćišta, pansiona i dr.) treba „proizvoditi”, odnosno ostvariti u određenom vremenskom periodu; treba li napustiti pojedine proizvode – usluge iz uslužnog programa; na koji način koristiti ograničene smeštajne kapacitete (da li produžiti sezonu poslovanja ili ne) itd. Sve su to na prvi pogled, svakodnevni problemi, čak i rutinskog karaktera, ali njihovo ne rešavanje ili odlaganje mogu ozbiljno ugroziti poslovanje preduzeća.

Navedena podela odluka na dugoročne i kratkoročne je potrebna samo radi njihovog lakšeg razumevanja. U praksi se, naime odluke gotovo nikada ne mogu posmatrati izdvojeno, pogotovo što svaka od njih zahteva odgovarajuće angažovanje kapaciteta preduzeća. Iz toga proističe da sve odluke u osnovi imaju dugoročni karakter, s obzirom da svaka od njih ima dugoročne posledice na poslovanje preduzeća.

Bitno je napomenuti da donete pojedinačne odluke na različitim nivoima odlučivanja (strategijskom, taktičkom i operativnom) moraju biti uključene u jedinstvenu poslovnu politiku turističkog preduzeća. Područja odgovornosti menadžmenta preduzeća predstavlja i obavezu polaganja računa o stanju i uspehu poslovanja pred višim nivoima autoriteta (nadređenim menadžerima), koje izveštavaju o stepenu ispunjenja postavljenih ciljeva. Međutim, ovim se ne završava polaganje računa. Vrhovni menadžment, dalje, polaže račun vlasnicima kapitala preduzeća, poreskim i državnim organima, kao i sveukupnoj ekonomskoj i društvenoj javnosti, u kojoj su korisnici usluga (potrošači) svakako najvažniji ocenjivači.

„Konkretno, i strategijom i taktikom prolaziće se kroz marketing proces koji treba da obuhvati: a) Dijagnozu (analiza turističkog tržišta, ponašanje potrošača, trendovi sa stanovišta turističkog proizvoda i sl.); b) Prognozu; c) Analizu slabih i

jakih tačaka; d) Marketing ciljeve; d) Budžet; f) Program za svaki od instrumenata marketing miksa; g) Kontrolu.”<sup>25</sup>

Operativne odluke donosi prva linija menadžera tzv. supervizori koji u direktnoj vezi sa zaposlenima – izvršiocima ostvaruju ciljeve i planove razvijene od strane srednjeg nivoa menadžmenta. Operativni menadžeri se bave kontrolom širokog spektra različitih dnevnih aktivnosti i odgovorni su za ekonomičnost trošenja, iskorišćenost kapaciteta, kontrolu zaliha, raspored odvijanja proizvodno-uslužnog procesa, osiguranje blagovremene usluge kupcu na licu mesta i slično.

### **3. BUDŽET PRIHODA I TROŠKOVA U HOTELIJERSTVU (OPERATIVNO BUDŽETIRANJE)**

Svaki racionalni menadžer planira budućnost.<sup>26</sup> Neki planovi su formalni a drugi opet neformalni. Budžeti su formalni planovi reducirani na novčane jedinice – NJ (dolare, evre i sl.). Budžeti pružaju odgovore na mnoga pitanja, uključujući sledeća:

1. Koji su predviđeni prihodi za tekući mesec?
2. Koliki su budžetirani troškovi za ovu godinu?
3. Koliko soba se očekuje da će biti „prodato” tokom bilo kog datog meseca, i kolika je očekivana prosečna cena sobe?
4. Koji je iznos budžeta prihoda od poslovanja odeljenja za telefone za ovaj mesec?
5. Koja je procenjena deprecijacija za ovu godinu?

---

<sup>25</sup> Bakić O.: Marketing u turizmu, cit. rad. str. 222.

<sup>26</sup> Čerović, S.: Strategijski menadžment u turizmu, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009. str. 18

6. Koliko su stvarni prihodi od hrane i pića sa budžetiranim iznosima za ovaj mesec?
7. Koji je projektovani neto profit za ovu godinu?

### **3.1. VRSTE BUDŽETA**

U hotelijerskom poslovanju priprema se nekoliko vrsta budžeta. Operativni budžet (budžet poslovanja), takođe se naziva i budžetom prihoda i troškova, zato što uključuje planove menadžmenta za generisanje prihoda i činjenje rashoda za jedan dati period. Operativni uključuje ne samo budžete poslovnih operativnih odeljenja (budžete za sobe, hranu, piće, telefon, i druge profitne centre), već i budžete za centre usluga kao što su marketing, knjigovodstvo, i ljudski resursi. Pored toga, budžet poslovanja uključuje planirane izdatke za deprecijaciju, troškove kamate i druge fiksne troškove. Zato operativni budžet (budžet poslovanja) jeste detaljni operativni plan od strane centara profita, centara troškova unutar centara profita (kao što je odeljenje održavanja unutar odeljenja soba), i centara usluge.<sup>27</sup> On uključuje sve prihode i sve rashode koji se javljaju u bilansu uspeha i povezanim programima filijala. Godišnji operativni budžeti obično su podeljeni na mesečne periode. Neke informacije se redukuju na dnevnoj bazi za potrebe menadžmenta u poslovima kontrole. Budžet poslovanja omogućuje menadžmentu da ostvari dve od svojih glavnih funkcija: planiranje i kontrolu.

Druga dva tipa budžeta su budžet gotovine (gotovinski budžet) i budžet kapitala (kapitalni budžet). Budžet gotovine je plan menadžmenta za gotovinska primanja i plaćanja. Budžetiranje kapitala odnosi se na planiranje nabavke opreme, zemljišta, zgrada i druge imovine i opreme.

### **3.2. HORIZONTI BUDŽETIRANJA**

---

<sup>27</sup> Schmidgall S.R.: Managerial Accounting for the Hospitality Industry, Educational Institute, Michigan, 1997, str. 305-344

Jednogodišnji operativni budžet mora biti podeljen na mesečne planove kako bi ga menadžment uspešno koristio kao pomoć u praćenju poslovanja. Mesečni planovi dopuštaju menadžmentu da izvrši merenje sveukupne performanse poslovanja nekoliko puta tokom jedne godine. Neki elementi mesečnog plana se zatim redukuju na nedeljne i dnevne osnove. Na primer, mnoga poslovanja za smeštaj gostiju imaju planove dnevnih prihoda koji se razlikuju po vrsti objekta, po danu u nedelji i po godišnjem dobu. Dnevni prihod se upoređuje sa ovim ciljevima dnevnog prihoda na osnovu dnevnog izveštaja o poslovanju. Svaka značajna razlika (odstupanje) zahteva analizu, utvrđivanje uzroka i ukoliko je to potrebno, korektivnu akciju. Pored toga, svakog meseca svi iznosi prihoda i rashoda upoređuju se sa budžetiranim iznosima a sva značajna odstupanja se analiziraju i objašnjavaju. Alternative mesečnim analizama godišnjih budžeta koriste trinaest četvornedeljnih segmenata ili 4-4-5 kvartalni plan. 4-4-5 plan sastoji se od dva četvornedeljna plana praćena jednim petonedeljnim, što je jednako sa 13 nedelja u kvartalu. 4 od ova kvartalna plana koriste se kao budžet godišnjeg poslovanja.

Mnoge hotelijerske organizacije preduzeća takođe pripremaju budžete poslovanja na dugoročnoj osnovi. Uobičajeni dugoročni period je pet godina. Petogodišnji plan se sastoji od pet godišnjih planova. Godišnji planovi za drugi/petu godinu manje je detaljan nego godišnji plan tekuće godnine. Kada se koriste godišnji budžeti, budžet za sledeću godinu koriste se kao početna tačka za pripremanje budžeta poslovanja. Procedura dugoročnog budžeta koristi se za revidiranje i ažuriranje sledeće četiri godine i dodaje se peta godina plana.<sup>28</sup>

Dugoročno planiranje, koje se takođe naziva strateškim planiranjem, smatra se suštinskim za kontrolisani razvoj velikih hotelijerskih organizacija.<sup>29</sup> Ono ne razmatra samo prihode i rashode (kao što to čine godišnji operativni planovi), već takođe evaluiraju i selektuju između glavnih alternativa one koje pružaju dugoročni pravac u hotelijerskom poslovanju. Glavna direktivna razmatranja mogu obuhvatati sledeće:

1. Evaluiranje u pogledu toga da li će predloženo sticanje imati pozitivan efekat na postojeće poslovanje ili da li će ometati ili nauditi postojećem poslovanju.

---

<sup>28</sup> Nikolić D.: Poslovne finansije u hotelijerstvu, Visoka hotelijerska škola strukovnih studija, Beograd

<sup>29</sup> Čačić K.: Poslovanje hotelskih preduzeća, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010

2. Utvrđivanje da li bi hotelijersko poslovanje trebalo da ekspanzira na strana tržišta.
3. Utvrđivanje da li bi lanac restorana sa brzom uslugom trebalo da doda doručak u svoju postojeću ponudu ručka i večere.
4. Razmatranje da li bi poslovanje gde postoji jedan objekat trebalo da doda još soba ili možda ekspanzira i uključi u vlasništvo još jedan objekat.

### 3.3. RAZLOZI BUDŽETIRANJA

Mnoge male organizacije u hotelijerskoj industriji nisu formalizovale svoje budžete poslovanja. Često, sveukupni ciljevi, ciljevi prodaje, projekcije troškova, i željena suština ostaju „u glavi“ vlasnika/menadžera. Međutim ima više razloga zašto bi svako hotelijersko poslovanje trebalo da koristi formalizovanje budžetiranja. Nekoliko od njih kratko će biti opisani:<sup>30</sup>

1. Budžetiranje zahteva od menadžmenta da ispita alternative pre nego što izabere jedan poseban pravac delovanja. Na primer, postoje cenovne alternative za svaki prodati proizvod i/ili uslugu. Takođe, ima puno različitih marketinških odluka koje moraju biti donete, kao što su odluke gde se reklamirati, koliko se reklamirati, kako se promovisati, kada se promovisati, i tako dalje. Takođe postoji nekoliko pristupa u pogledu zaposlenih, a svaki od njih će imati uticaja na kvalitet pružene usluge. U skoro svakoj oblasti prihoda i rashoda, nekoliko tokova delovanja je raspoloživo u hotelijerskom poslovanju. Budžetiranje menadžmentu pruža efikasno sredstvo evaluacije ovih alternativa.

2. Budžetiranje pruža jedan standard poređenja. Na kraju jednog računovodstvenog perioda, menadžment je u mogućnosti da uporedi stvarne operativne rezultate sa formalnim planom poslovanja. Značajna odstupanja mogu se analizirati kako bi sugerisala mogući uzrok/uzroke koji zahtevaju dodatno istraživanje i moguću korektivnu akciju. Dok priprema budžeta ne zavisi od budžetske kontrole, nije efikasno ne koristiti budžete u svrhe kontrole. Fokus poslednjeg dela ovog poglavlja upravo je na procesu kontrole.

3. Budžetiranje omogućuje menadžmentu da gleda unapred, posebno kada je reč o strateškom planiranju. Suviše često menadžment ili rešava tekuće

---

<sup>30</sup> Hales A.J.: Accounting and Financial Analysis in the Hospitality Industry, Elsevier, Burlington, 2005., str. 229-245

probleme ili revidira prošle. Budžetiranje od menadžmenta zahteva da anticipira budućnost. Razmatranja budućnosti mogu biti i eksterna i interna. Eksterna razmatranja u pogledu budućnosti obuhvataju ekonomiju, inflaciju i glavnu konkurenciju. Interna razmatranja su prvenstveno reakcije hotelijerskog poslovanja na eksterna razmatranja. Hotelijerska poslovanja bi trebalo da na agresivan način pokušaju da oblikuju svoje okruženje a ne da samo na njega reaguju.

4. Kada se participativno budžetiranje praktikuje, proces budžeta uključuje sve nivoe menadžmenta. Ovo uključivanje motiviše menadžere nižih hijerarhijskih nivoa zato što oni imaju realni input u proces a nisu samo primorani da se drže budžetskih brojeva koji su im nametnuti. Suviše često pristupi autokratskog budžetiranja rezultiraju „neuspešnim“ menadžerima koji krive one koji su pripremali budžet (menadžere višeg nivoa) umesto da prihvate odgovornost za slabe operativne rezultate.

5. Budžetski proces pruža jedan kanal komunikacije gde se ciljevi poslovanja saopštavaju najnižim menadžerskim nivoima. Pored toga, niži nivoi menadžera u mogućnosti su da reaguju na ove ciljeve i sugerišu operativne ciljeve kao što su prodane sobe, prihodi od soba, trošak rada u vezi soba, i tako dalje. Kada se budžet koristi kao standard poređenja, operativni rezultati se takođe saopštavaju nižem nivou menadžera. Ovo dozvoljava fidbek ovim menadžerima. Šta više od nižeg nivoa menadžera se zahteva da objasne značajna odstupanja – zašto postoje, koji su njihovi uzroci i kakve akcije treba preduzeti.

6. Konačno, do stepena na kome su cene funkcija troškova, budžetski proces (koji pruža procene budžetskih izdataka) omogućuje menadžerima da daju svoje cene u odnosu na svoje rashode. Promene cena mogu biti rezultat planiranja, dopuštajući da takve promene budu adekvatno implementirane. Promene cena načinjenih na osnovu trenutnog podsticaja često rezultiraju neprofesionalnim davanjem cene, kao što su precrtane promene cena na menijima, slabo informisano osoblje koje daje pogrešne cene, i druge slične situacije.

### **3.4. ODGOVORNO OSOBLJE ZA PRIPREMU BUDŽETA**

Celokupni budžetski proces obuhvata i pripremu budžeta i kontrolu budžetiranja. Glavna svrha budžetiranja jeste dozvoliti menadžmentu da ostvari tri od svojih funkcija: planiranje, izvršavanje, i kontrolu.<sup>31</sup>

U većini hotelijerskih organizacija, odbor direktora odobrava budžet poslovanja, za čiju pripremu se odabira glavni izvršni direktor (engleski skraćeno CEO – Chief executive officer). Direktor obično odabira kontrolora koji koordiniše proces pripreme budžeta. Međutim, budžetiranje nije finansijska funkcija u kojoj knjigovođe, računovođe, i kontrolor imaju isključivu odgovornost. Kontrolor omogućava proces pripreme budžeta inicijalnim pružanjem informacija operativnim menadžerima. Glavni input za budžet trebalo bi da dođe od menadžera operativnih odeljenja (profit centara) koji rade sa menadžerima nižeg nivoa i od menadžera odeljenja za usluge.

Kontrolor dobija operativne planove menadžera odeljenja i formuliše ih u jedan sveobuhvatni operativni budžet. Zatim se vrši revizija od strane glavnog izvršnog direktora (SEO) i budžetske komisije (ukoliko postoji). Ukoliko je sveobuhvatni budžet poslovanja zadovoljavajući u pogledu ispunjavanja finansijskih ciljeva, glavno izvršno službeno lice i kontrolor ga prezentuju odboru direktora. Ukoliko nije zadovoljavajući, onda se elementi kod kojih se zahteva promena vraćaju šefovima odgovarajućih odeljenja na reviziju i izmenu. Ovaj proces se može ponoviti nekoliko puta sve dok se ne pripremi zadovoljavajući budžet.

Finalni budžet bi u idealnom slučaju trebalo da bude rezultat sveukupnog truda tima a ne da predstavlja dekret nametnut od strane glavnog izvršnog direktora (SEO). Ovaj pristup u kome menadžment participira trebalo bi da rezultira uvećavanjem motivacije menadžera odeljenja.

## **4. PROCES PRIPREME BUDŽETA**

Najvažniji elementi u procesu pripreme budžeta su sledeći:<sup>32</sup>

---

<sup>31</sup> Deveau T.L., Deveau M.P., Portocarrero J de N., Escoffier M.: Front Office Management and Operations, Prentice Hall, New Jersey, 1996. str. 331

- Finansijski ciljevi
- Predviđanja prihoda
- Predviđanja troškova
- Predviđanja neto profita

#### 4.1. FINANSIJSKI CILJEVI

Proces budžeta poslovanja počinje tako što odbor direktora utvrđuje finansijske ciljeve. Najvažniji finansijski cilj utvrđen u mnogim organizacijama, i hotelijerskim i poslovnim firmama uopšte, jeste uvećanje dugoročnog profita. Uvećanje dugoročnog profita može značiti da poslovanje ne uvećava svoj profit za sledeću godinu. Na primer, u sledećoj godini, profiti mogu biti uvećani reduciranjem napora u odnosima sa javnošću i važnih projekata održavanja; međutim, dugoročna umanjena u okviru ovih programa mogu naškoditi finansijskoj dobrobiti hotelijerskog establišmenta. Alternativni cilj utvrđen od strane institucionalnih poslovanja u uslugama ishrane (na primer, usluge bolničke ishrane) jeste ograničavanje troškova. Kako više ovih poslovanja generiše ograničene prihode od usluge ishrane, ograničenje troškova je kritično u cilju omogućavanja ovih operatora kako bi bili jednaki.

Drugi cilj bi moglo biti pružanje usluge visokog kvaliteta, čak iako to znači činjenje većih troškova rada nego što je to dopustivo da bi se uvećali profiti. Drugi ciljevi utvrđeni od strane hotelijerskih organizacija bili su vrhunski establišment u jednom segmentu hotelijerske industrije, establišment sa najbržim rastom i/ili priznat kao hotelijersko poslovanje sa najboljom reputacijom. Još puno ciljeva moglo bi se nabrojati. Kritična tačka je ta da odbor mora utvrditi najvažnije ciljeve. Oni se zatim saopštavaju glavnom izvršnom direktoru (CEO) i predstavljaju osnovu za formulisanje budžeta poslovanja.

Kada menadžment kompanije vodi hotel za nezavisne vlasnike, očekivanja vlasnika i dugoročna i kratkoročna moraju biti uzeta u obzir u potpunosti.

---

<sup>32</sup> Schmidgal S.R., Hayes K.D., Ninemeier D.J.: Restaurant financial basics, John Wiley and Sons, Inc., 2002., str. 217

Generalno, vlasnici zadržavaju pravo da odobre operativni budžet. Zbog toga, ne uzeti njihova mišljenja u obzir najverovatnije će rezultirati njihovim odbijanjem plana, a isto tako i ugroziti odnose i stvoriti potrebu da se budžet ponovo kreira. Nekoliko od najvećih hotelskih lanaca, kao što su Hilton, Hajat i Westin, upravljaju sa više hotela nego što ih imaju u vlasništvu.<sup>33</sup> Tako njihovi menadžment timovi u objektima kojima upravljaju moraju raditi zajedno u bliskom odnosu sa vlasnicima svakog hotela.

## **4.2. PREDVIĐANJE PRIHODA**

Predviđanje prihoda je sledeći korak u pripremanju bužeta poslovanja. Kako bi menadžeri profitnih centara (na primer, menadžeri odeljenja za sobe) bili u mogućnosti da predvide prihod za svoja odeljenja, mora im se pružiti informacija u pogledu ekonomskog okruženja, marketing planova, budžetiranja kapitala, i detaljnih istorijskih finansijskih operativnih rezultata njihovih odeljenja.

Informacije koje se tiču ekonomskog okruženja obuhvataju stavke kao što su:<sup>34</sup>

1. Očekivana inflacija za sledeću godinu
2. Sposobnost poslovanja da gostima plasira povećanja troškova
3. Promene u konkurentnim uslovima – na primer, pojavljivanje nove konkurencije, zatvaranje bivših konkurenata i tako dalje
4. Očekivani nivoi potrošnje od strane gostiju za proizvode/usluge ponuđene od strane hotelijerskog poslovanja
5. Trendovi poslovnih putovanja

---

<sup>33</sup> Čačić K.: Poslovanje hotelskih preduzeća, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010., str. 71

<sup>34</sup> Schmidgall S.R.: cit. rad, str. 321

6. Trendovi turističkih putovanja

7. Za međunarodna poslovanja, drugi faktori kao što su očekivane plate/kontrole cena i političko okruženje mogu zahtevati razmatranje.

Ilustraciju navedenog prikazuje primer u tabeli 1<sup>35</sup>

**Tabela 1: Uvećanja prihoda od usluga smeštaja (soba)**

|      |              | <u><b>Uvećanje u odnosu na prethodnu godinu</b></u> |          |
|------|--------------|-----------------------------------------------------|----------|
|      | <b>Iznos</b> | <b>Iznos</b>                                        | <b>%</b> |
| 20x1 | NJ 100.000   | -                                                   | -        |
| 20x2 | 110.000      | 10.000                                              | 10       |
| 20x3 | 121.000      | 11.000                                              | 10       |
| 20x4 | 133.100      | 12.100                                              | 10       |

Da bi ova informacija bila korisna, mora se izraziti u brojevima koji se mogu koristiti. Na primer, što se tiče inflacija i sposobnosti poslovanja da uveća svoje cene, informacija dobijena od strane šefova odeljenja može se izraziti u sledećim frazama: očekuje se da će inflacija biti 4% u sledećoj godini, a cene svih proizvoda i usluga mogu biti uvećane za prosečni maksimum od 5%, sa 2,5% uvećanjem koje stupa na snagu 1. januara i 1. jula.

Marketing planovi obuhvataju, ali nisu time i ograničeni, planove reklamiranja i promovisanja. Kakvo reklamiranje se planira za predstojeću godinu, i kakvo je u poređenju sa prošlim? Koji rezultati se očekuju od različitih reklamnih

---

<sup>35</sup> Op. cit., str. 322

kampanja? Kakvo promovisanje će se koristiti i kada u toku budžetske godine? Kakvi rezultati se mogu očekivati? Da li su umanjene cene soba i besplatni obroci deo vikend promocija? Odgovori na ova pitanja i mnogi drugi moraju se dati kako bi menadžeri bili u mogućnosti da pripreme svoje budžete.

Informacija budžetiranja kapitala obuhvata vreme dodavanja svojine i opreme. Za postojeću svojinu, odnosno objekat, datum završetka renoviranja sobe za goste mora biti predviđen kako bi se efikasno procenile prodaje sobe. Renoviranje hotelskog restorana, dodavanje soba, i tako dalje jesu oblasti koje moraju biti pokrivena pre predviđanja prodaja i izdataka za predstojeću godinu.

Protekla (prošla, istorijska) finansijska informacija trebalo bi da bude detaljno predstavljena od strane sektora (odeljenja). Analiza bi trebalo da bude barem na mesečnoj osnovi, a u nekim slučajevima i na dnevnoj osnovi. Količine i cene bi takođe trebalo dati. To jest, broj svakog tipa prodate sobe i prosečnu prodajnu cenu po tržišnom segmentu – poslovanje, grupa, turista, i ugovor – trebalo bi obezbediti. Generalno, trebalo bi obezbediti finansijsku informaciju za najmanje dve prethodne godine. Kontrolor bi trebalo da bude pripremljen da ukoliko se to od njega zatraži, obezbedi i dodatne prethodne informacije.

Istorijska finansijska informacija često služi kao osnova na kojoj menadžeri grade svoja predviđanja prihoda. Ovaj tip budžetiranja nazvan je **inkrementalno budžetiranje**. Na primer, prihod od soba u hotelu za 20x1 kroz 20x4 prikazan je u Primeru 1. Od godine 20x1 do 20x4, iznos prihoda uvećan je 10% za svaku godinu. Zbog toga, ukoliko budući uslovi izgledaju slični onima iz prethodnih godina, prihod od soba za 20x5 budžetiraće se na NJ 1.464.100, što je uvećanje od 10% u odnosu na 20x4.

Alternativni pristup bužetiranju prihoda zasnovanog na uvećanju prihoda tekuće godine za određeni procenat predstavlja zasnivanje predviđanja prihoda na prodaje i jedinične cene. Ovaj primer uzima u obzir dve promenljive od jedinične prodaje i cena odvojeno. Na primer, analiza prošle finansijske informacije u Primeru 2 pokazuje procenat iskorišćenosti soba uvećan 2% od 20x1 do 20x2, 1% od 20x2 do 20x3, i 2% od 20x3 do 20x4. Prosečne cene sobe uvećane su za NJ 2, NJ 3 i NJ 4 u toku poslednje tri godine. Zbog toga, pretpostavljajući da će u perspektivi u budućnosti biti slično, osoba koja predviđa može koristiti procenat od 1% uvećanja iskorišćenosti i NJ 5 povećanje u prosečnoj ceni sobe kao osnovu za

predviđanje 20x5 prihoda od soba. Formula za predviđanje prihoda od soba je sledeća: Raspoložive sobe x procenat iskorišćenosti x prosečna cena = predviđeni prihod od soba

Raspoložive sobe x procenat iskorišćenosti x prosečna cena = predviđeni prihod od

$$36.500 \quad x \quad 76 \quad x \quad \text{NJ } 54 \quad = \quad \text{NJ } 1.497.960$$

#### **Primer 2 Prihod od soba 20x1 – 20x4**

**Tabela 2: Prihod od soba 20x1 – 20x4 godine**

| <b>Godina</b> | <b>Prodate sobe</b> | <b>% iskorišćenosti</b> | <b>Prosečne cene sobe</b> | <b>Prihodi od soba</b> |
|---------------|---------------------|-------------------------|---------------------------|------------------------|
| 20x1          | 25.550              | 70                      | Nj 40                     | Nj 102.200             |
| 20x2          | 26.280              | 72                      | 42                        | 110.376                |
| 20x3          | 26.645              | 73                      | 45                        | 119.902,5              |
| 20x4          | 27.375              | 75                      | 49                        | 134.137,5              |

Pojednostavljeni pristup u predviđanju prihoda od soba zamišljen je kao ilustracija procesa. Mnogo detaljniji (i adekvatniji) pristup obuhvataće dalje razmatranje, kao što je sledeće: različiti tipovi raspoloživih soba i njihove cene, različite cene soba naplaćene različitim gostima (na primer, grupe na konvencijama, poslovni putnici i turisti), različite cene naplaćene za noćenja radnim danom nasuprot vikendima, i različite cene bazirane na sezonama (posebno za hotele koji podležu sezonskim promenama, i tako dalje). Pored toga, menadžeri drugih profit centara, kao što su ishrana, piće, telefon, gift šopovi, moraju predvideti svoj prihod za narednu godinu.

Iako se predviđanja prodaje često koriste kao kratkoročna predviđanja, mnogi od ovih koncepata su relevantni u predviđanju prihoda za godišnji budžet. Pored oslanjanja na istorijsku informaciju mnogi hoteli, posebno hoteli gde se izvode konvencije koji imaju glavne konvencije bukirane godinu ili više unapred, u mogućnosti su da se oslone delimično na rezervacije sobe prilikom predviđanja prodaje i soba i hrane i pića. Ipak, za aktivnosti koje nisu rezervisane toliko unapred, mora se obaviti predviđanje.

#### **4.3. PREDVIĐANJE TROŠKOVA I PROFITA**

Sledeći korak u procesu formulacije budžeta jeste procenjivanje troškova. Kako se izdaci kategorišu i u odnosu na operativna odeljenja (direktni/indirektni) i u odnosu na to kako reaguju na promene u obimu (fiksni/promenljivi), predviđanje izdataka slično je pristupu koji se koristi u predviđanju prihoda. Međutim, pre nego što su šefovi odeljenja u mogućnosti da procene izdatke, moraju im se pružiti informacije koje se tiču sledećeg:<sup>36</sup>

1. Očekivana uvećanja troškova za snabdevanje, hranu, piće, i drugi rashodi
2. Uvećanja troškova rada, uključujući troškove benefita i poreza na plate

Šefovi odeljenja profit centara procenjuju svoje promenljive rashode u odnosu na projektovane prihode svojih odeljenja. Na primer, istorijski, odeljenje za hranu načinilo je troškove ishrane u iznosu od 35% od prodaje hrane. Za sledeću godinu, menadžer odeljenja za hranu odlučuje da budžet bude 35%. Zbog toga, uvećavanje projektovane prodaje hrane za 35% rezultira projektovanim troškom od prodaje hrane. Ostali varijabilni rashodi mogu biti na sličan način procenjeni. Drugi način za procenu rashoda zasniva se na standardnim iznosima. Na primer, hotel može imati standard rada koji zahteva da lica koje čiste sobe čiste dve sobe

---

<sup>36</sup> Schmidgal S.R., Hayes K.D., Ninemeier D.J.: cit. rad, str. 221

na sat. Po tom standardu u koliko se budžetiraju prodaje 800 soba u toku jednog meseca, budžetiraće se 400 radnih sati za lica koja obavljaju taj rad. Ukoliko je prosečna cena rada po satu NJ 7,50, budžetira se NJ 3.000 za lica koja čiste sobe za taj period. Benefiti zaposlenog koji se odnose na lica koja čiste sobe predstavljaju dodatne troškove koji se takođe moraju uzeti u obzir.

Drugi primer je konfor sobe za goste. Ukoliko tipični paket koji se odnosi na konfor uključuje sapun, tečnost za ispiranje usta, šampon i tako dalje i košta NJ 2 po sobi, onda kada su predviđene prodaje 800 soba, budžet koji se odnosi na snabdevanje gostiju – konfor iznosiće NJ 1.600.

Fiksni troškovi se projektuju na osnovu iskustva i očekivanih promena. Na primer, pretpostavimo da su supervizori u odeljenju hrane dobili platu od NJ 85.000 za proteklu godinu. Pretpostavimo zatim da novi nivo plate supervizora iznosi NJ 90.000 plus drugi ekvivalent od pola vremena koji treba dodati u iznosu od NJ 15.000 troška za sledeću godinu. Tako će fiksni troškovi plata supervizora za sledeću godinu biti NJ 105.000. Drugi fiksni rashodi projektuju se na sličan način.

Šefovi sektora (odeljenja) centara usluge takođe vrše procenu troškova za svoja odeljenja. Odeljenja usluge u hotelu obuhvataju opšte kategorije rashoda administrativnih i opštih marketinga, vođenje i održavanje objekta, troškovi komunalija, ljudski resursi, informacioni sistemi, bezbednost i transport. Šefovi odeljenja centara usluge proceniće svoje rashode na osnovu iskustva i očekivanih promena. Generalno, istorijski iznosi se koriguju kako bi reflektovali više troškove. Na primer, pretpostavimo da plate računovodstvenog odeljenja hotela za 20x1 su bile NJ 150.000. Pretpostavimo zatim da se uvećanja plate za 20x2 limitiraju na prosek od 5%. Zbog toga, 20x2 budžet za plate računovodstvenog odeljenja utvrđuje se na iznos NJ 157.500.

Različit pristup budžetiranju, **budžetiranje zasnovano na nuli**, primenljiv je u budžetiranju odeljenja za usluge. Za razliku od inkrementalnog pristupa, budžetiranje zasnovano na nuli zahteva da svi rashodi budu opravdani. Drugim rečima, pretpostavlja se da svako odeljenje startuje sa 0 dolara (nula osnova) i mora opravdati sve budžetirane iznose. Da pogledamo na primeru koji ilustruje razlike između inkrementalnog pristupa i budžetiranja zasnovanog na nuli.

Pretpostavimo da odeljenje marketinga nekog hotela ima ukupan budžet odeljenja od NJ 500.000 u 20x1. U 20x2, uvećanja troškova se očekuju do prosečnih 5%, a novo reklamiranje u gradskom mesečnom magazinu se očekuje da će koštati NJ 500 mesečno. Po inkrementalnom pristupu, budžet marketinga biće utvrđen u iznosu NJ 531.000, i određen kao što sledi:

$$\text{NJ } 500.000 + \text{NJ } 500(12) + \text{NJ } 500.000(.05) = \text{NJ } 531.000$$

Po budžetiranju zasnovanom na nuli, odeljenje marketinga bi moralo opravdati svaku budžetiranu NJ. To jest, zahtevala bi se dokumentacija koja prikazuje da su svi budžetirani iznosi troškovno opravdani.

To znači da bi svi troškovi za plate, nabavku, reklamiranje i tako dalje morali biti prikazani u pogledu ostvarivanja većih benefita od njihovih troškova.

Pristup budžetiranju zasnovan na nuli u hotelima izgleda da je limitiran na odeljenja usluge. Međutim, kako je ukupni trošak ovih odeljenja otprilike 25% ukupnog prihoda prosečnog hotela, ukupan iznos može biti značajan.

**Tabela 3** Budžet troškova kamate za 20x2 god.

| Dug                 | Glavnica   | Kamatna stopa | Vreme    | Iznos        |
|---------------------|------------|---------------|----------|--------------|
| Plaćanje hipoteke   | NJ 500.000 | 8%            | Godina   | NJ 40.000    |
| Zajam od partnera A | 500.000    | 12            | godina   | 60.000       |
| Zajmovi obrtnog     | 200.000    | 7             | 6 meseci | <u>7.000</u> |

|          |  |      |  |                |
|----------|--|------|--|----------------|
| kapitala |  |      |  |                |
|          |  | Zbir |  | <u>107.000</u> |

#### 4.3.1. Projektovani fiksni troškovi

Sledeći korak u procesu formulisanja budžeta predstavlja projektovanje fiksnih troškova. Fiksni troškovi obuhvataju deprecijaciju, troškove osiguranja, poreze na imovinu, troškove rentiranja, i slične troškove. Ovi troškovi su fiksni i oni se projektuju na osnovama iskustva i očekivanih promena za sledeću godinu.

Primer 3 ilustruje kako se budžet za troškove kamate za period 20x2 utvrđuje procenjivanjem troškova kamate na osnovu tekućih i projektovanih pozajmljivanja. Na osnovu proračuna datih u Primeru 3, budžet predviđen za troškove kamate za period 20x2 je NJ107.000.

Iako se gore pomenuti troškovi smatraju fiksnim troškovima, menadžment i/ili odbor mogu biti u mogućnosti da utiču na te fiksne iznose za tu određenu godinu. Na primer, porezi na imovinu se generalno zasnivaju na procenjenoj valuaciji i poreskoj stopi na imovinu. Umanjenje u procenjenoj valuaciji rezultiraće umanjeanjem poreza na imovinu za određen hotel. Tako, ukoliko je neki objekat precejenjen, menadžment bi trebalo da se izbori za umanjeње koje će, ako je uspešno, sniziti troškove poreza na imovinu. Neki hoteli su imali uspeha u

dobijanju umanjena u svojim procenama i tako su reducirali ovaj „fiksni“ trošak za određenu godinu.

Konačni korak u procesu formulisanja budžeta odnosi se na kontrolora koji formuliše celokupan budžet na osnovu predloga datih od strane operativnih odeljenja i odeljenja usluge. Predviđeni neto dohodak je rezultat ovog procesa. Ako je ova suština prihvatljiva odboru direktora i/ili vlasnicima, formulisanje budžeta je kompletno. Ukoliko ovaj krajnji rezultat nije prihvatljiv, onda se od šefova odeljenja zahteva da ponovo prerade svoje budžete kako bi odboru i/ili vlasnicima obezbedili jedan prihvatljiv budžet. Mnoge promene mogu biti predložene u ovom procesu „prerade“, kao što su promene cena, marketinške promene, umanjena troškova, da pomenemo samo neke od njih. Često odbor ili vlasnik daju željeni krajnji iznos pre nego što se budžet priprema. Još češće od toga, budžeti se moraju preraditi nekoliko puta pre nego što se dođe do prihvatljivog budžeta.

#### **4.4. FLEKSIBILNI BUDŽETI**

Budžeti o kojima smo do sada govorili jesu fiksni budžeti (ponekad ih nazivaju statičkim) na samo jednom jedinom nivou aktivnosti koja je planirana. Međutim, bez obzira na to koliko je sofisticiran budžetski proces, gotovo je neverovatno da će nivo aktivnosti predviđene budžetom biti egzaktno realizovan. Zbog toga, kada se koristi fiksni budžet, odstupanja u pogledu nekoliko stavki budžetske linije, a posebno u pogledu prihoda i varijabilnih rashoda, mogu se skoro uvek očekivati. Alternativni pristup bio bi budžetiranje za nekoliko različitih nivoa aktivnosti. Na primer, hotel može imati budžet za tri nivoa plaćene iskorišćenosti kapaciteta, kao što su 69%, 71% i 73%, čak iako se veruje da će nivo aktivnosti najverovatnije biti na nivou od 71%. Sa fleksibilnim budžetiranjem, prihodi i varijabilni troškovi se menjaju sa svakim nivoom aktivnosti, dok fiksni troškovi ostaju konstantni. (videti primer 5)

Primer 4 sadrži tri hipotetička budžeta sažetih poslovanja za Hotel "X". Fleksibilno budžetiranje reflektuje iskorišćenost kapaciteta za nivoe od 69%, 71%,

i 73%. Statički budžet za Hotel "X" (Primer 5) zasnovan je na iskorišćenosti od 71%. Vrste opservacija koje bi trebalo učiniti u pogledu fleksibilnog budžetiranja reflektovanog u Primeru 4 obuhvataju sledeće:<sup>37</sup>

1. Uvećanje/smanjenje prihoda sa iskorišćenošću.
2. Uvećanje/smanjenje rashoda odeljenja sa iskorišćenošću kapaciteta.
3. Samo neznatno povećanje/smanjenje neraspoređenih operativnih rashoda, pošto je najveći deo ovih rashoda fiksni.
4. Fiksni troškovi ostaju konstantni kao što je to očekivano.
5. Neto profit se menja sa aktivnošću, ali ne toliko koliko prihod.
6. Neto prihod kao procenat ukupnog prihoda za sva tri nivoa aktivnosti je kao što sledi:

**Tabela 4 Lista operativnog budžeta hotela „X”**

| <b>Budžet poslovanja<br/>(lista)<br/>Hotel „X”<br/>za godinu 20X2</b> |                    |              |
|-----------------------------------------------------------------------|--------------------|--------------|
|                                                                       | <b>Kalkulacija</b> | <b>Iznos</b> |
| Prihod                                                                |                    |              |
| Sobe                                                                  | 365x20x0,71x35,5   | 183.996      |

<sup>37</sup> Schmidt S.R.: cit. rad, str. 336

|                                                               |                      |               |
|---------------------------------------------------------------|----------------------|---------------|
| Telefon                                                       | 183.996x0,027        | <u>4.968</u>  |
| Ukupno                                                        |                      | 188.964       |
| Troškovi odeljenja:                                           |                      |               |
| Sobe                                                          |                      |               |
| Plata                                                         | 18399,60x0,16        | 2943,90       |
| Pranje                                                        | 183996,60x0,01       | 184,00        |
| Posteljina                                                    | 18399,60x0,02        | 368,00        |
| provizija                                                     | 18399,60x0.01        | 184,00        |
| Svi drugi troškovi                                            | 18399,60x0.015       | <u>276,00</u> |
| Ukupno                                                        |                      | 3955,90       |
| Telefon                                                       |                      | <u>496,80</u> |
| Prihodi odeljenja                                             |                      |               |
| Sobe                                                          |                      | 144.437       |
| Telefon                                                       |                      | <u>0</u>      |
| Ukupno                                                        |                      | 144.437       |
| Neraspoređeni<br>operativni troškovi                          |                      |               |
| Administracija                                                | 2.700+0,05(188.964)  | 36.448        |
| Održavanje i<br>komunalije                                    | 8.500+0,084(188.964) | <u>24.373</u> |
| Ukupno                                                        |                      | <u>60.821</u> |
| Ukupni profit nakon<br>neraspoređenih<br>operativnih troškova |                      | 83.616        |
| Osiguranje                                                    |                      | 6.000         |
| Porezi na imovinu                                             |                      | 6.600         |
| Deprecijacija<br>(Amortizacija)                               |                      | 15.700        |
| Troškovi kamate                                               |                      | <u>13.050</u> |
| Profit pre poreza                                             |                      | 42.266        |

|                  |             |               |
|------------------|-------------|---------------|
| Porezi na profit | 42.266x0,30 | <u>12.680</u> |
| Neto profit      |             | <b>29.586</b> |

|                       |            |                  |   |         |   |              |
|-----------------------|------------|------------------|---|---------|---|--------------|
| Iskorišćenost<br>69%: | kapaciteta | Neto profit      | = | 27.237  | = | <u>14,8%</u> |
|                       |            | Ukupni<br>prihod |   | 183.641 |   |              |
| Iskorišćenost<br>71%: | kapaciteta | Neto profit      | = | 29.586  | = | <u>15,7%</u> |
|                       |            | Ukupni<br>prihod |   | 188.964 |   |              |
| Iskorišćenost<br>73%: | kapaciteta | Neto profit      | = | 31.935  | = | <u>16,4%</u> |
|                       |            | Ukupni<br>prihod |   | 194.287 |   |              |

### Primer 5    Fleksibilni budžet poslovanja – Hotela „X”

Tabela 5: Fleksibilni budžet Hotela „X”

| <b>Budžet    poslovanja<br/>(lista)<br/>Hotel “X”<br/>za godinu 20X2</b> |            |            |            |
|--------------------------------------------------------------------------|------------|------------|------------|
| <b>Nivoi aktivnosti - % iskorišćenosti</b>                               |            |            |            |
|                                                                          | <b>69%</b> | <b>71%</b> | <b>73%</b> |

|                                                               |                         |                         |                         |
|---------------------------------------------------------------|-------------------------|-------------------------|-------------------------|
| Prihod                                                        |                         |                         |                         |
| Sobe                                                          | \$17881,30              | \$18399,60              | \$189.17,90             |
| Telefon                                                       | <u>482,80</u>           | <u>496,80</u>           | <u>5.10,80</u>          |
| Ukupno                                                        | 18364,10                | 18896,40                | 194.28,70               |
| Rashodi odeljenja:                                            |                         |                         |                         |
| Sobe                                                          | 2844,50                 | 3955,90                 | 4067,30                 |
| Telefon                                                       | <u>482,80</u>           | <u>496,80</u>           | <u>510,80</u>           |
| Ukupno                                                        | 4327,30                 | <u>4452,70</u>          | <u>4578,10</u>          |
| Prihodi odeljenja                                             |                         |                         |                         |
| Sobe                                                          | 14036,80                | 14443,70                | 14850,60                |
| Telefon                                                       | <u>0</u>                | <u>0</u>                | <u>0</u>                |
| Ukupno                                                        | 14036,80                | 14443,70                | 14850,60                |
| Neraspoređeni<br>operativni rashodi                           |                         |                         |                         |
| Administracija                                                | 3618,20                 | 3644,80                 | 3671,40                 |
| Održavanje i<br>komunalije                                    | <u>2392,60</u>          | <u>2437,30</u>          | <u>2482,00</u>          |
| Ukupno                                                        | <u>6010,80</u>          | <u>6082,10</u>          | <u>6153,40</u>          |
| Ukupni dohodak nakon<br>neraspoređenih<br>operativnih rashoda | 80.260                  | 83.616                  | 86.972                  |
| Osiguranje                                                    | 600,00                  | 600,00                  | 600,00                  |
| Porezi na imovinu                                             | 660,00                  | 660,00                  | 660,00                  |
| Deprecijacija                                                 | 1570,00                 | 1570,00                 | 1570,00                 |
| Kamata                                                        | <u>1305,00</u>          | <u>1305,00</u>          | <u>1305,00</u>          |
| Dohodak pre poreza na<br>dohodak                              | 3891,00                 | 4226,60                 | 4562,20                 |
| Porezi na dohodak                                             | <u>1167,30</u>          | <u>1268,00</u>          | <u>1368,70</u>          |
| Neto dohodak                                                  | <b><u>\$2723,70</u></b> | <b><u>\$2958,60</u></b> | <b><u>\$3193,50</u></b> |

Zbog toga, minimalno zahtevani procenat marže profita od 15% može se realizovati jedino na budžetiranim nivoima iskorišćenosti kapaciteta od 71% i 73%. Pošto 69% dostiže manje od ciljanih 15% marže profita, od menadžmenta bi se moglo zahtevati da revidiraju budžet sa nivoom od 69% u pokušaju ostvarivanja željenog neto prihoda.

Fleksibilni budžet je relativno lako pripremiti korišćenjem kompjutera. Odnos između prihoda i rashoda izražava se u formulama, a kompjuter je uz manju ljudsku asistenciju u mogućnosti da uradi preostalo. Najveći benefit od fleksibilnog budžeta jeste pružanje krajnjih rezultata za alternativne nivoe aktivnosti menadžmentu i vlasnicima. Više nivoa aktivnosti može se projektovati.

Kao znak opreza, međutim, prognozeri bi trebalo da shvate da će različiti nivoi aktivnosti najverovatnije uticati na cene i možda na povezane troškove. Na primer, cena sobe u iznosu od NJ 35,50 korišćena je u tri nivoa iskorišćenosti kapaciteta u fleksibilnom budžetu poslovanja korišćenom u Hotelu „X”. Međutim, u cilju uvećanja iskorišćenosti iznad 73%, redukcija prosečne cene mogla bi biti neophodna, a veća redukcija cena mogla bi se zahtevati za iskorišćenost preko 80% ili za neke druge veće iznose.

#### **4.5. BUDŽETIRANJE ZA NOVI OBJEKAT ZA SMEŠTAJ GOSTIJU**

Prethodno rečeno pokriva budžetiranje za postojeće kapacitete za smeštaj gostiju. Međutim, hotelu u prvoj godini nedostaju podaci iz prošlosti. Kako će se onda pripremiti budžet?<sup>38</sup>

Sasvim sigurno, jedan od izvora za budžetiranje za prvu godinu nekog hotela jeste studija izvodljivosti za objekat koja se generalno priprema da bi se obezbedilo

---

<sup>38</sup> Nikolić D.: Poslovne finansije u hotelijerstvu, VHS, Beograd, 2009., str. 265

finansiranje objekta. Ova studija pruža rezime poslovanja uključujući prodaje, direktne rashode profit centara i opšte operativne troškove. Međutim, oni koji predviđaju ne bi trebalo da se u potpunosti oslanjaju na ove brojke iz dva glavna razloga.

Prvo, studija se priprema da obezbedi finansiranje, a cifre nisu iskazane detaljno po mesecima, vrsti tržišta i tako dalje. Drugo, studija se priprema pre izgradnje hotela, što je verovatno dve godine pre otvaranja hotela; zato su cifre na neki način datirane. Bez obzira, to bi bio set cifara sa kojima bi se počelo. Ove brojke bi trebalo ažurirati na osnovu trenutnih cena soba, cena rada, kao i drugih rashoda.

Ako je novi hotel deo nekog lanca hotela, mogu se dobiti informacije o trošku sličnih objekata. Kada se pažljivo koriste, ove informacije će biti racionalno korisne.

Konačno, mali broj novih hotela ili restorana uopšte ima bilans profit u svojoj prvoj godini.<sup>39</sup> Neočekivani rashodi će nastajati sve dok se „bagovi“ ne otklone i dok tržište ne shvati da objekat postoji. Zbog toga, inicijalni budžet bi trebalo da dozvoli za ove troškove više od uobičajenih a verovatno i niže prihode od željenih. Kritična potreba je imati dovoljno gotovine da se nov objekat dovede u tačku gotovinske pozitivne nule, što se obično odlaže do druge ili treće godine poslovanja.

## **5. BUDŽETSKA KONTROLA**

Da bi se budžeti efikasno koristili u svrhe kontrole, budžetski izveštaji moraju se pripremati periodično (generalno na mesečnom nivou) za svaki nivo

---

<sup>39</sup> Nikolić D.: Budžetiranje kapitala malih preduzeća u hotelijerstvu, Hoellink, VHS, Beograd, br. 7-8/2006, str. 187

finansijske odgovornosti. U nekom hotelu, ovo će obično zahtevati budžetske izveštaje za profit, trošak i centre usluge.<sup>40</sup>

Budžetski izveštaji mogu imati više oblika. Primer 6, sumirani bilans uspeha korišćen u Šeraton Korporaciji priprema se mesečno i predstavlja rezime čitavog poslovanja hotela. Koristi ga menadžment hotela a takođe je dostupan izvršnim direktorima i finansijskim analitičarima. Pored odstupanja od budžeta, odstupanja od prošlogodišnjeg stanja takođe su prikazana kako bi se budžet stavio u perspektivu a menadžmentu pružila informacija o trendu.<sup>41</sup>

Primer 6 je budžetski izveštaj odeljenja za Odeljenje soba. On pruža dalju analizu elemenata koji čine prihodi, plate, benefiti, i ostale troškove. Ovaj izveštaj, koji je dostupan korporativnom menadžmentu takođe ide na sledeći nivo menadžmenta koji je ispod generalnog menadžera i kontrolora.<sup>42</sup>

Kako bi izveštaji bili korisni, oni moraju biti pravovremeni i relevantni. Budžetski izveštaji izdati nedeljama nakon kraja knjigovodstvenog perioda suviše su zakasneli da bi menadžerima dopustili da ispituju odstupanja, utvrde uzroke i preduzmu pravovremena delovanja.

**Tabela 6 Mesečni zbirni bilans uspeha**

|                                         | <u>Mesec<br/>aktuelni</u> | <u>Mesec<br/>budžet</u> | <u>Mesec<br/>prethodna<br/>godina</u> | <u>Budžetsko<br/>odstupanje</u> | <u>Odstupanje<br/>od<br/>prethodne<br/>godine</u> |
|-----------------------------------------|---------------------------|-------------------------|---------------------------------------|---------------------------------|---------------------------------------------------|
| # hotelskih soba                        | 0                         | 0                       | 0                                     | 0                               | 0                                                 |
| Raspoložive sobe                        | 0                         | 0                       | 0                                     | 0                               | 0                                                 |
| Zauzete sobe- prelazno-<br>korporativno | 0                         | 0                       | 0                                     | 0                               | 0                                                 |
| - prelazno-                             | 0                         | 0                       | 0                                     | 0                               | 0                                                 |

<sup>40</sup> Stanišić M., Nikolić D.: Kontrola i revizija hotelskog poslovanja, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2007. str. 271

<sup>41</sup> Videti detaljnije: Schmidgal S.R.: cit. rad, str. 305-344

<sup>42</sup> Isto, str. 336-341

|                              |   |   |   |   |   |
|------------------------------|---|---|---|---|---|
| odmor                        |   |   |   |   |   |
| - grupa-<br>korporativno     | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - grupa-<br>asocijacija      | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - grupa-<br>odmor            | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - avio<br>kompanija          | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| -<br>permanentno             | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| -<br>komplimentarno          | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ukupan broj zauzetih<br>soba | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| % iskorišćenosti soba        | - | - | - | - | - |
| Prosečna cena                | - | - | - | - | - |
| Ukupni prihod                | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Sobe- prihod                 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - plate & benefiti           | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - ostali rashodi             | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ukupni profit od soba        | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Hrana- prihod od outleta     | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - prihod od banketa          | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - ukupni prihod od<br>hrane  | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Pića- prihod od outleta      | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - prihod od banketa          | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - ukupni prihod od<br>pića   | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Hrana & piće – ostali        | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

|                                        |   |   |   |   |   |
|----------------------------------------|---|---|---|---|---|
| prihodi                                |   |   |   |   |   |
| Hrana & piće – ukupni prihod           | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Hrana & piće – trošak prodaja          | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - plate & benefiti (koristi)           | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| - ostali rashodi                       | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ukupni profit od hrane & pića          | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Profit od kazina                       | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| MOD profit                             | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Rentiranje & ostali prihodi            | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ukupni profit od operativnih odeljenja | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Režijski troškovi                      | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Administrativni & opšti                | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Marketing                              | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Poslovanje objekta                     | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Energija                               | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ukupni režijski troškovi               | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Bruto operativni profit                | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Kapitalni rashodi                      | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Imovina & R/E porezi                   | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Osiguranje                             | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Rentiranje ne-afilisano                | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

|                                                    |   |   |   |   |   |
|----------------------------------------------------|---|---|---|---|---|
| Ostalo (reklame) & odbijanja                       | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ukupni kapitalni & ostali rashodi                  | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Gotovinske zarade                                  | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Deprecijacija                                      | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Amortizacija pre otvaranja                         | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Operativni prihod hotela                           | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Troškovi kamate                                    | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Prihod od kamate                                   | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Državni/lokalni porez na dohodak                   | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Profit hotela pre oporezivanja                     | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| ITT Šeraton pre oporezivanja                       | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Osnovne zarade menadžmenta                         | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Takse za licencu                                   | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Takse za marketing                                 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Podsticajne takse                                  | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ukupni honorari menadžmenta                        | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Samo hoteli kao zajednička ulaganja :              | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| ITT ekviti Šeratona pre oporezivanja (J.V. hoteli) | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Troškovi kamate (dug treće strane)                 | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

|                                            |   |   |   |   |   |
|--------------------------------------------|---|---|---|---|---|
| Državni & lokalni porezi na profit         | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Operativni profit                          | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |
| Ukupni prihod od taksi i operativni profit | 0 | 0 | 0 | 0 | 0 |

### Primer 7 Mesečni bilans uspeha – odeljenje za sobe

| Aktuelno         | %           | Budžet           | Godina do datuma |                  | %           | Prošlogod | % |
|------------------|-------------|------------------|------------------|------------------|-------------|-----------|---|
|                  |             |                  |                  |                  |             |           |   |
| 2.576.465        | 59,6        | 2.656.900        | 58,2             | 2.605.121        | 63,1        |           |   |
| 1.454.681        | 33,6        | 1.581.400        | 34,6             | 1.241.069        | 30,0        |           |   |
| 0                | 0,0         | 0                | 0,0              | 1.200            | 0,0         |           |   |
| 291.221          | 6,7         | 329.100          | 7,2              | 280.829          | 6,8         |           |   |
| 3.408            | 0,1         | 0                | 0,0              | 1.925            | 0,0         |           |   |
| 4.325.774        | 100,0       | 4.567.400        | 100,0            | 4.130.145        | 100,0       |           |   |
| 581.480          | 13,4        | 644.800          | 14,1             | 585.479          | 14,2        |           |   |
| 31.794           | 0,7         | 0                | 0,0              | 30.978           | 0,8         |           |   |
| 317.898          | 7,3         | 348.200          | 7,6              | 355.799          | 8,6         |           |   |
| <b>931.172</b>   | <b>21,5</b> | <b>993.000</b>   | <b>21,7</b>      | <b>972.256</b>   | <b>23,5</b> |           |   |
| 22.729           | 0,5         | 38.500           | 0,8              | 24.795           | 0,6         |           |   |
| 65.516           | 1,5         | 64.000           | 1,4              | 87.046           | 2,1         |           |   |
| 83.710           | 1,9         | 73.900           | 1,6              | 77.973           | 1,9         |           |   |
| 125.659          | 2,9         | 99.000           | 2,2              | 87.787           | 2,1         |           |   |
| 1.499            | 0,0         | 0                | 0,0              | 0                | 0,0         |           |   |
| 13.443           | 0,3         | 20.200           | 0,4              | 14.311           | 0,3         |           |   |
| 5.241            | 0,1         | 5.900            | 0,1              | 7.888            | 0,2         |           |   |
| 95.025           | 2,2         | 106.300          | 2,3              | 99.572           | 2,4         |           |   |
| 102.282          | 2,4         | 103.600          | 2,3              | 93.501           | 2,3         |           |   |
| 13.404           | 0,3         | 22.400           | 0,5              | 23.718           | 0,6         |           |   |
| 15.499           | 0,4         | 16.000           | 0,4              | 20.248           | 0,5         |           |   |
| 2.597            | 0,1         | 4.000            | 0,1              | 1.787            | 0,0         |           |   |
| 493              | 0,0         | 800              | 0,0              | 0                | 0,0         |           |   |
| 6.799            | 0,2         | 0                | 0,0              | 0                | 0,0         |           |   |
| 41.952           | 1,0         | 23.400           | 0,5              | 23.654           | 0,6         |           |   |
| 595.848          | 13,8        | 578.000          | 12,7             | 562.281          | 13,6        |           |   |
| 1.527.019        | 35,3        | 1.571.000        | 34,4             | 1.534.537        | 37,2        |           |   |
| <b>2.798.755</b> | <b>64,7</b> | <b>2.996.400</b> | <b>65,6</b>      | <b>2.595.608</b> | <b>62,8</b> |           |   |

| Tekući |       |         |      |         |       |                             | period   |  |
|--------|-------|---------|------|---------|-------|-----------------------------|----------|--|
| Aktuel | %     | Budžet  | %    | Prošlar | %     |                             |          |  |
| 308.38 | 66.1  | 278.100 | 57.1 | 280.35  | 71.8  | Prihod                      | Prihod   |  |
| 126.46 | 27.1  | 172.800 | 35.5 | 85.962  | 22.0  | Čista                       | Prolazno |  |
| 0      | 0.0   | 0       | 0.0  | 0       | 0.0   | Permanentno                 |          |  |
| 30.951 | 6.6   | 36.000  | 7.4  | 23.670  | 6.1   | Avio-kompanija              |          |  |
| 663    | 0.1   | 0       | 0.0  | 635     | 0.2   | Extra prihod                |          |  |
| 466.46 | 100.0 | 486.900 | 100  | 390.61  | 100.0 | Likvidni prihod             |          |  |
|        |       |         |      |         |       | plate&benefiti              |          |  |
| 66.357 | 14.2  | 73.800  | 15.2 | 65.210  | 16.7  | radovno plate               |          |  |
| 2.934  | 0.6   | 0       | 0.0  | 2.078   | 0.5   | premijske plata             |          |  |
| 39.298 | 8.4   | 41.500  | 8.5  | 43.619  | 11.2  | benefiti                    |          |  |
| 108.58 | 23.3  | 115.300 | 23.7 | 110.90  | 28.4  | total                       |          |  |
| 8      |       |         |      | 7       |       |                             |          |  |
|        |       |         |      |         |       | drugi troškovi              |          |  |
| 0      | 0.0   | 4.200   | 0.9  | 3.581   | 0.9   | posteljina,porcelain,staklo |          |  |
| 9.376  | 2.0   | 8.000   | 1.6  | 8.000   | 2.0   | usluzovno čišćenje          |          |  |
| 10.007 | 2.1   | 8.600   | 1.8  | 8.449   | 2.2   | pranje                      |          |  |
| 15.606 | 3.3   | 10.700  | 2.2  | 9.680   | 2.5   | operativne zalibe           |          |  |
| 0      | 0.0   | 0       | 0.0  | 0       | 0.0   | putovanja&zabava            |          |  |
| 1.500  | 0.3   | 2.200   | 0.5  | 1.319   | 0.3   | uniforme                    |          |  |
| 569    | 0.1   | 1.100   | 0.2  | 211     | 0.1   | obuka                       |          |  |
| 12.666 | 2.7   | 11.100  | 2.3  | 13.177  | 3.4   | provizije                   |          |  |
| 12.679 | 2.7   | 12.300  | 2.5  | 6.481   | 1.7   | rezervacije                 |          |  |
| 975    | 0.2   | 2.400   | 0.5  | 5.188   | 1.3   | com.nad&molazno             |          |  |
| 814    | 0.2   | 2.000   | 0.4  | 1.900   | 0.5   | čakablovska tv& video       |          |  |
| 0      | 0.0   | 500     | 0.1  | 415     | 0.1   | dekoracija                  |          |  |
| 20     | 0.0   | 100     | 0.0  | 0       | 0.0   | blagajna sobe               |          |  |
| 516    | 0.1   | 0       | 0.0  | 0       | 0.0   | sobe nasle odlaska          |          |  |
| 4.822  | 1.0   | 2.100   | 0.4  | 2.163   | 0.6   | nejasno                     |          |  |
| 69.550 | 14.9  | 65.300  | 13.4 | 60.565  | 15.5  | ostali ukupni troškovi      |          |  |
| 178.13 | 38.2  | 180.600 | 37.1 | 171.47  | 43.9  | ukupni rashodi              |          |  |
| 288.32 | 61.8  | 306.300 | 62.9 | 219.14  | 56.1  | Profit odeljenja            |          |  |

Relevantna finansijska informacija obuhvata samo prihode i troškove za koje se odgovornim smatra šef pojedinačnog odeljenja. Na primer, uključivanje raspoređenih režijskih troškova, kao što su administrativne i opšte naknade u budžetski izveštaj odeljenja za sobe prilično je besmisleno gledajući iz ugla kontrole zato što menadžer sektora (odeljenja) za sobe (smeštaj) nije u mogućnosti da utiče na ove troškove. Dalje, oni se odbijaju od rashoda kod kojih menadžer odeljenja za sobe može imati aktivnu kontrolu.

Relevantno izveštavanje takođe zahteva dovoljno detalja koji će omogućiti razumno rasuđivanje u pogledu budžetskih odstupanja. Naravno, trebalo bi izbegavati preteranu količinu informacija (što generalno rezultira neuspehom menadžmenta da adekvatno deluje).

Postoji pet koraka u procesu budžetske kontrole:<sup>43</sup>

## 1. Utvrđivanje odstupanja

<sup>43</sup> Schmidgal S.R.: cit. rad, str. 340

2. Utvrđivanje značajnih odstupanja
3. Analiza značajnih odstupanja
4. Utvrđivanje problema
5. Delovanje u cilju korekcije problema

### **5.1. UTVRĐIVANJE ODSUPANJA**

Odstupanja se utvrđuju korišćenjem budžetskog izveštaja u komparaciji stvarnih rezultata sa budžetom. Budžetski izveštaj bi trebalo da obelodani i mesečna odstupanja i odstupanja na godišnjem nivou do današnjeg datuma. Analiza odstupanja se generalno fokusira na mesečna odstupanja, zato što su odstupanja na godišnjem nivou do određenog datuma suštinski suma mesečnih odstupanja.

Primer 8 je januarski 20x2 zbirni budžetski izveštaj za Hotel „X”. Ovaj budžetski izveštaj sadrži samo mesečne finansijske informacije i ne odvaja brojke na nivou godine do određenog datuma, pošto je januar prvi mesec fiskalne godine za Hotel „X”.

Odstupanja prikazana u ovom izveštaju obuhvataju i odstupanja novčanih jedinica i procentualna odstupanja. Odstupanja dolara rezultiraju iz oduzimanja aktuelnih rezultata od budžetskih cifri. Na primer, prihod od soba za Hotel „X” bio je 14.940 NJ, dok je prihod budžetiranih soba bio 15.620 NJ, što rezultira razlikom od 680 NJ. Razlika je data u zagradi kako bi se oslikalo nepovoljno odstupanje. Odstupanje u novčanim jedinicama smatra se povoljnim ili nepovoljnim na osnovu situacija prikazanim u Primeru 9.

Procentualna odstupanja se utvrđuju deljenjem odstupanja novčanih jedinica sa budžetiranim iznosom. Za prihod od soba (Primer 8), (4,35%) je rezultat

deljenja NJ(680) sa NJ15.620. Odstupanja bi trebalo utvrditi za sve linijske stavke izveštaja budžeta zajedno sa indikacijom da li je odstupanje povoljno ili nepovoljno. Vrsta odstupanja može se indikovati oznakom „+“ za povoljno odstupanje i „-“ za nepovoljno odstupanje, „F“ za povoljno i „U“ za nepovoljno, ili postavljanjem zagrada oko nepovoljnih odstupanja a povoljna odstupanja prikazivanjem bez zagrada kao što je prikazano u Primeru 8. Neka preduzeća jednostavno označavaju nepovoljna odstupanja zvezdicom.

## 5.2. UTVRĐIVANJE ZNAČAJNIJIH ODSUPANJA

Bukvalno sav budžetirani prihod i stavke troškova u budžetskom izveštaju razlikovaće se od aktuelnih iznosa, sa mogućim izuzetkom kada su u pitanju fiksni troškovi. Ovo se samo može očekivati, zato što nijedan proces budžetiranja koliko god bio sofisticiran nije savršen. Međutim, samo zato što odstupanje postoji ne znači da bi menadžment trebalo da analizira odstupanje i prati ga kroz odgovarajuće korektivne akcije. Samo značajna odstupanja zahtevaju ovu vrstu menadžment analize i delovanja.

Kriterijumi koji se koriste u utvrđivanju toga koja odstupanja su značajna nazivaju se **kriterijumi značaja**. Oni su generalno izraženi i u razlici u dolarima i u procentima. Razlike u novčanim jedinicama i procentima trebalo bi zajedno koristiti zbog pojedinačne slabosti kada se koriste odvojeno. Razlike u novčanim jedinicama ne uspevaju da priznaju magnitudu osnove. Na primer, jedan veliki hotel može imati razliku od NJ1.000 u prihodu od soba u odnosu na budžetirani iznos. Ipak razlika od NJ 1.000 zasnovana na budžetu od NJ 1.000.000 rezultira samo u procentualnoj razlici 0,1%. Većina menadžera bi se složila da ovo nije od velikog značaja. Međutim, ukoliko je budžet prihoda od soba za taj period bio NJ 10.000, razlika od NJ 1.000 bi rezultirala u procentualnoj razlici od 10%, što bi većina menadžera smatrala značajnim. Ovo nam sugeriše da bi se odstupanja trebala smatrati značajnim na osnovu procentualne razlike. Međutim, procentualna razlika takođe ponekad nije adekvatna. Na primer, pretpostavimo da je budžet za neki rashod NJ 10. Razlika u dolarima od NJ 2 rezultira procentualnom razlikom od 20%. Procentualna razlika se čini značajnom, ali generalno, malo (ako uopšte) menadžerskog vremena bi trebalo potrošiti analizirajući i istražujući razliku od NJ 2.

Zbog toga, razlike izražene u novčanim jedinicama i procentualno trebalo bi koristiti zajedno pri utvrđivanju toga koja odstupanja su značajna. Obim kriterijuma značaja razlikovaće se među hotelijerskim objektima u odnosu na obim poslovanja i mogućnost kontrole nekih stavki prihoda ili rashoda. Generalno, što je veće poslovanje, veći je kriterijum razlike izražene u novčanim jedinicama. Takođe, što je veća kontrola izvršena nad nekom stavkom, manji je kriterijum.

Na primer, veliko hotelijersko poslovanje može postaviti kriterijum značaja kao što sledi:

|                    |    |         |
|--------------------|----|---------|
| Prihod             | NJ | 1.000 i |
|                    | 4% |         |
| Varijabilni rashod | NJ | 500 i   |
|                    | 2% |         |
| Fiksni rashod      | NJ | 50 i    |
|                    | 1% |         |

Jedno manje hotelijersko poslovanje može postaviti kriterijum značaja kao što sledi:

|                    |    |       |
|--------------------|----|-------|
| Prihod             | NJ | 200 i |
|                    | 4% |       |
| Varijabilni rashod | NJ | 100 i |
|                    | 2% |       |
| Fiksni rashod      | NJ | 50 i  |
|                    | 1% |       |

Uočavamo da je promena u kriterijumu, zasnovana na obimu poslovanja, generalno razlika izražena u novčanim jedinicama. Oba kriterijuma značaja umanjuju se kako za određenu stavku imamo veću mogućnost kontrole.

Da bi smo ilustrovali usklađivanje značajnih odstupanja, kriterijum značaja prethodno pomenut za malo hotelijersko poslovanje primenjivaće se za Hotel „X” u budžetskom izveštaju za januar 20x2 (videti Primer 8). Sledeće stavke prihoda i troškova imaju značajna odstupanja:

1. Nepovoljna razlika od NJ 680 između budžetiranog prihoda od soba i aktuelnog prihoda od soba prevazilazi kriterijum razlike u dolarima od NJ 200, a nepovoljna razlika u procentima od 4,35% prevazilazi kriterijum procentualne razlike od 4%.
2. Povoljna razlika od NJ 257 između rashoda za plate za budžetirane sobe i rashoda za plate za aktuelne sobe prevazilazi kriterijum razlike izražene u dolarima od NJ 100 a povoljna razlika od 10,28% prevazilazi kriterijum procentualne razlike od 2%
3. Neka odstupanja u rashodu za sobe kao što su kod veša, posteljine i provizija prevazilaze kriterijum procentualne razlike, ali ne prevazilaze kriterijum razlike u dolarima pa se zato ne smatraju značajnim; zbog toga se ta odstupanja neće analizirati.

#### **Primer 8 Zbirni izveštaj budžeta – Hotel "X"**

**Tabela 8: Zbirni budžetski izveštaj**

**Hotel "X"**

**za januar 20x2**

|         | <u>Budžet</u> | <u>Aktuelno</u> | <u>Odstupanja</u> |               |
|---------|---------------|-----------------|-------------------|---------------|
|         |               |                 | NJ                | %             |
| Prihod: |               |                 |                   |               |
| Sobe    | NJ156<br>2,0  | NJ1494,00       | NJ<br>(68,00)     | (4,35)%       |
| Telefon | <u>42,90</u>  | <u>41,40</u>    | <u>(1,50)</u>     | <u>(3,50)</u> |
| Ukupno  | 1604,9<br>0   | 1535,40         | (69,50)           | (4,33)        |

Troškovi sektora (odeljenja)

Sobe

|                 |              |              |             |              |
|-----------------|--------------|--------------|-------------|--------------|
| Plata           | 250,00       | 2.24,30      | 25,70       | 10,28        |
| Veš             | 15,60        | 15,00        | 0,60        | 3,85         |
| Posteljina      | 31,30        | 30,00        | 1,30        | 4,15         |
| Provizije       | 15,60        | 15,00        | 0,60        | 3,85         |
| Ostali troškovi | <u>23,40</u> | <u>20,00</u> | <u>3,40</u> | <u>14,53</u> |
| Ukupno          | 3.35,90      | 304,30       | 31,60       | 9,41         |
| Telefon         | <u>42,20</u> | <u>38,00</u> | <u>4,20</u> | <u>9,95</u>  |
| Ukupno          | 378,10       | 342,30       | 35,80       | 9,46         |

Profit sektora (odeljenja):

|         |          |           |           |           |
|---------|----------|-----------|-----------|-----------|
| Sobe    | 1226,80  | 1191,10   | (35,70)   | (2,91)    |
| Telefon | <u>0</u> | <u>20</u> | <u>20</u> | <u>NA</u> |
| Ukupno  | 1226,80  | 1193,10   | (33,700)  | (2,75)    |

Neraspoređeni operativni

Troškovi

|                                                         |               |               |               |               |
|---------------------------------------------------------|---------------|---------------|---------------|---------------|
| Administracija                                          | 305,20        | 296,10        | 9,10          | 2,98          |
| Održavanje i troškovi komunalija                        | <u>216,90</u> | <u>222,00</u> | <u>(5,10)</u> | <u>(2,35)</u> |
| Ukupni profit nakon neraspoređenih operativnih troškova | 704,70        | 675,00        | (29,70)       | (4,21)        |
| Osiguranje                                              | 50,00         | 50,00         | 0             | -             |
| Porezi na imovinu                                       | 55,00         | 55,00         | 0             | -             |
| Depresijacija                                           | 130,80        | 130,80        | 0             | -             |
| Troškovi kamate                                         | <u>108,70</u> | <u>108,70</u> | <u>0</u>      | <u>=</u>      |
| Profit pre poreza                                       | 360,20        | 330,50        | (29,70)       | (8,25)        |

|                  |                            |                 |                  |                |
|------------------|----------------------------|-----------------|------------------|----------------|
| Porezi na profit | <u>108,10</u>              | <u>99,20</u>    | <u>8,90</u>      | <u>8,23</u>    |
| Neto profit      | <u>NJ252,</u><br><u>10</u> | <u>NJ231,30</u> | <u>NJ(20,80)</u> | <u>(8,25)%</u> |

### **Analiza situacija odstupanja u NJ**

|                | <u><b>Situacija</b></u> | <u><b>Odstupanje</b></u> |
|----------------|-------------------------|--------------------------|
| <b>Prihodi</b> | Prevazilazi budžet      | Povoljno                 |
|                | Budžet prevazilazi      | Nepovoljno               |
| <b>Rashodi</b> | Budžet prevazilazi      | Povoljno                 |
|                | Aktuelno prevazilazi    | Nepovoljno               |

## **5.3. ANALIZA ODSUPANJA**

Analiza odstupanja je proces analiziranja odstupanja, kako bi se menadžmentu pružilo više informacija o odstupanjima. Sa ovim dodatnim informacijama menadžment je bolje pripremljen da identifikuje uzroke bilo kakvih odstupanja.

Mi ćemo sagledati analizu odstupanja za tri opšte oblasti – prihod, trošak prodate robe i varijabilni rad. Osnovni modeli prezentovani u ovim oblastima mogu se primeniti i u drugim sličnim oblastima. Za svaku oblast, biće date formule, grafikon, kao i primer. Pored toga, analiziraće se i dva značajna odstupanja za Hotel „X”, prihod od soba i troškovi za plate zaposlenih zaduženih za sobe.

### 5.3.1. Analiza odstupanja kod prihoda

Odstupanja kod prihoda se dešavaju zbog razlika u ceni i obimu. Zato, odstupanja koja se odnose na prihod nazivaju se *odstupanje cena* (OC) i *odstupanje u obimu* (OO). Formula za ova odstupanja je sledeća:<sup>44</sup>

Odstupanje u ceni = budžetirani obim x (aktuelna važeća cena – budžetirana cena)

$$OC = BO(AC - BC)$$

Odstupanje obima = budžetirana cena x (aktuelni obim – budžetirani obim)

$$OO = BC(AO - BO)$$

Minorno odstupanje usled međusobnog odnosa odstupanja cene i obima jeste *odstupanje cen-/obim* (C-OO), proračunato kao što sledi:

Odstupanje cena-obim = (aktuelna cena – budžetirana cena) x (aktuelni obim – budžetirani obim)

$$OC-O = (AC-BC)(AO-BO)$$

Ove formule su ilustrovane korišćenjem Hotela „X”, čiji su budžet i aktuelni mesečni rezultati za prihode od soba prikazani u primeru i tabeli 9.

**Tabela 9 Prihod od soba: budžet i aktuelno – Hotel „X”**

|         | <u>Noćenja</u><br><u>sobama</u> | <u>Prosečna</u><br><u>cena</u> | <u>Zbir</u>  |
|---------|---------------------------------|--------------------------------|--------------|
| budžet  | 400                             | Nj20                           | Nj8.000      |
| važeće  | <u>450</u>                      | <u>18</u>                      | <u>8.100</u> |
| razlika | <u>50</u>                       | <u>Nj2</u>                     | <u>Nj100</u> |

<sup>44</sup> Schmidgall S.R.: cit. rad, str. 342

|  |  |  |     |
|--|--|--|-----|
|  |  |  | (F) |
|--|--|--|-----|

Budžetsko odstupanje od NJ 100 je povoljno. Analize odstupanja će se voditi da bi se utvrdio generalni uzrok/uzroci ovog odstupanja – to jest, cena, obim, ili međusobni odnos ta dva. Odstupanje cene za Hotel „X” je utvrđeno kao što sledi:

$$\begin{aligned} OC &= BO(AC-BC) \\ &= 400NJ18-\$20) \\ &= -800(U) \end{aligned}$$

Odstupanje u ceni od NJ800 je nepovoljno zato što je prosečna cena noćenja u sobi od NJ18 bila NJ2 manja od budžetirane prosečne cene od NJ20. Odstupanje u obimu se proračunava kao što sledi:

$$\begin{aligned} OO &= BC(AO - BO) \\ &= NJ20(450 - 400) \\ &= \underline{\underline{NJ1.000(F)}} \end{aligned}$$

Odstupanje obima od NJ1.000 je povoljno zato što je 50 soba više prodato za noćenje nego što je planirano.

Odstupanje cena-obim je utvrđeno kao što sledi:

$$\begin{aligned} OC-O &= (AC-BC)(AO-BO) \\ &= (NJ18-NJ20)(450-400) \\ &= \underline{\underline{- NJ100 (U)}} \end{aligned}$$

Odstupanje cena-obim nastaje usled međusobnog odnosa odstupanja obima i odstupanja cene. Dva dolara po sobi manje od budžetiranog umnožava se sa 50 viška soba rezultira nepovoljnim odstupanjem cena – obim od NJ100.

Zbir ova tri odstupanja jednak je budžetskom odstupanju od NJ100 za prihod od soba kao što sledi:

|      |                             |
|------|-----------------------------|
| OO   | NJ1.000<br>(F)              |
| OC   | - 800 (U)                   |
| OC-O | - <u>100 (U)</u>            |
| Zbir | NJ <u>100</u><br><u>(F)</u> |

Odstupanje cena–obim u analizi odstupanja kod prihoda biće nepovoljno kada su odstupanja u ceni i obimu različita – to jest, kada je jedno povoljno a jedno nepovoljno. Kada su ostupanja u ceni i obimu ista – to jest, ili su oba povoljna ili oba nepovoljna- onda će odstupanje cena-obim biti povoljno.

### 5.3.2. Analiza odstupanja kod troškova rada

Troškovi rada variraju direktno sa aktivnošću. Troškovi rada se uvećavaju kako se uvećavaju prodaje, a smanjuju kako se smanjuje obim prodaje. U poslovanju objekta za smeštaj gostiju, rad lica koja sređuju sobe je jasan primer promenljivog rada. Sve drugo je isto, veći je broj soba koje treba očistiti, zato je veći i broj sati rada koji su neophodni da se te sobe očiste; zbog toga, veće su i plate zaposlenih zaduženih za sređivanje soba. U situaciji usluge ishrane, plate lica zaduženih za serviranje generalno se tretiraju kao rashod varijabilnog rada. Opet, što je veći broj gostiju kojima treba poslužiti hranu, veći je i broj zaposlenih zaduženih za serviranje; zbog toga, veći je i rashod za zaposlene koji serviraju.

Odstupanja u troškovima rada rezultiraju iz tri glavna uzroka – obima, cene i efikasnosti. Sva budžetska odstupanja za troškova rada mogu se podeliti u ove tri oblasti. *Odstupanja u obimu* (OO) rezultat su situacije kada je obim rada različit od prognozirano. *Odstupanja u ceni* (OC) rezultat je situacije kada je prosečna cena

zarade različita od planirane. *Odstupanje u efikasnosti* (OE) rezultat je situacije kada se iznos obavljenog rada od strane radne snage na bazi sata razlikuje od predviđenog. Naravno, kao što je to slučaj i kod analize odstupanja prihoda i analize odstupanja troška prodane robe, postoji odstupanje (nazvano *odstupanje cena-vreme*) nastalo usled međusobnog odnosa glavnih elemenata odstupanja budžetiranog rada. Formule za ova odstupanja su:<sup>45</sup>

$$OO = BC(BB - DVAO)$$

$$OC = BV(BC - AC)$$

$$OE = BC(DVAO - AV)$$

$$OC-V = (BV-AV)(BC-AC)$$

Elementi u okviru ove formule definišu se na sledeći način:

1. BC (budžetirana cena) – prosečne cene zarade budžetirane po satu za usluge rada.
2. BV (budžetirano vreme) – sati potrebni za obavljanje rada u skladu sa budžetom. Na primer, ako je standardni rad za serviranje obroka 15 gostiju/sat po zaposlenom koji servira, onda će zaposlenima koji serviraju biti potrebno 40 sati ( $600 \div 15$ ) da posluže 600 obroka.
3. DVAO (dozvoljeno vreme za aktuelni output) – sati koji su dozvoljeni za obavljanje rada zasnovanog na aktuelnom output-u. Ovo je utvrđeno na isti način kao budžetirano vreme, osim što je rad aktuelan nasuprot budžetu. Na primer, ukoliko je realno servirano 660 obroka, dozvoljeno vreme dato za standardni rad za 15 obroka/sat bilo bi 44 sati ( $660 \div 15$ ).
4. AC (aktuelna cena) – aktuelna prosečna cena zarade plaćene po satu za usluge rada.

---

<sup>45</sup> Op. cit., str. 343

5. AV (aktuelno vreme) – broj sati realno odrađenih.

**Tabela 10: Troškovi rada restorana**

|          | <b>Pribori</b> | <b>Vreme/pribor</b> | <b>Ukupno vreme</b> | <b>Zarada na sat</b> | <b>Zbir</b>      |
|----------|----------------|---------------------|---------------------|----------------------|------------------|
| Budžet   | 3.000          | 4 min               | 200 sati            | NJ2,50               | NJ500            |
| Aktuelno | <u>3.200</u>   | <u>5 min</u>        | <u>266 2/3 sati</u> | <u>2,40</u>          | <u>640</u>       |
| Razlika  | <u>200</u>     | <u>1 min</u>        | <u>66 2/3 sati</u>  | <u>0,10</u>          | <u>NJ140 (U)</u> |

Proračun ovih formula ilustrovan je u Primeru 10.<sup>46</sup>

Standardni rad za osobe koje serviraju u nekom restoranu jeste serviranje 15 obroka po satu. Zbog toga, u proseku, jedan obrok bi trebalo da bude serviran svaka četiri minuta. (60 : 15).

Odstupanje u obimu se utvrđuje kao što sledi:

$$\begin{aligned} \text{OO} &= \text{BC}(\text{BV} - \text{DVAO}) \\ &= \text{NJ2,50}(200 - 213,33*) \\ &= - \text{NJ33,33 (U)} \end{aligned}$$

\*DVAO od 213,33 je utvrđen deljenjem standardnog rada za 15 pribora po satu na 3.200 serviranih pribora.

Odstupanje u obimu od NJ33,33 je nepovoljno zato što je servirano više pribora nego budžetirano. Obično, odstupanje u obimu je izvan kontrole supervizora personala dok je rashod rada ostao. Zbog toga, ovo bi trebalo biti izolovano i generalno ne treba dalje ispitivati iz ugla rashoda. Pored toga,

---

<sup>46</sup> Op. cit., str. 343

nepovoljno odstupanje u obimu trebalo bi biti više od naknade od povoljnog odstupanja u obimu za povezane prodaje hrane.

Odstupanje u ceni za navedeni restoran je utvrđeno kao što sledi:

$$\begin{aligned} OC &= BV(BC - AC) \\ &= 200(NJ2,50 - 2,40) \\ &= \underline{NJ20} \text{ (F)} \end{aligned}$$

Odstupanje u ceni od NJ20 je povoljno zato što je prosečno plaćanje po satu NJ0,10 manje od budžetiranih NJ2,50 po satu. Kredit za ovo se obično daje supervizoru rada zaduženom za programiranje i upravljanje radom.

Odstupanje u efikasnosti za restoran se utvrđuje kao što sledi:

$$OE = BC(DVAO - AV) = NJ2,50(213,33 - 266,67) = - \underline{NJ133,35} \text{ (U)}$$

Odstupanje u efikasnosti od NJ133,35 je nepovoljno, zato što je prosečno jedan minut više potrošen za serviranje obroka nego što je to prvobitno planirano. Supervizor bi morao da utvrdi zašto se ovo dogodilo. Razlozi bi mogli biti novi zaposleni koji nisu bili efikasni zbog prevelikog opterećenja poslom ili je možda bilo i drugih faktora koji su na to uticali. Kada se jednom utvrde specifični uzroci, menadžer može preduzeti korektivnu akciju kako bi obezbedio da se u budućnosti izbegnu ponavljanja ovih situacija.

Odstupanje cena-vreme se utvrđuje kao što sledi:

$$\begin{aligned} OC-V &= (BV - AV)(BC - AC) \\ &= (200 - 266,67) (NJ2,50 - NJ2,40) \\ &= - \underline{NJ,67} \text{ (F)} \end{aligned}$$

Odstupanje cena-vreme od NJ6,67 je povoljno čak iako negativni znak može ukazivati na obrnuto. Ovo složeno odstupanje je povoljno kada se u okviru njega razlikuju pojedinačna odstupanja. U ovom slučaju odstupanje u ceni je bilo povoljno; međutim, odstupanje u vremenu je bilo nepovoljno.

Zbir ova četiri odstupanje jednak je odstupanju budžeta od NJ140 (U) kao što sledi:

|                          |       |                    |
|--------------------------|-------|--------------------|
| Odstupanje u obimu       |       | NJ 33,33(U)        |
| Odstupanje u ceni        |       | 20,00(F)           |
| Odstupanje u efikasnosti | u     | 133,35(U)          |
| Odstupanje cena-vreme    | cena- | <u>6.67(F)</u>     |
| Zbir                     |       | <u>NJ140,01(U)</u> |

Razlika u iznosu od jednog centa je nastala zaokruživanjem.

Primer 11 je grafički opis analize odstupanja u radu za navedeni restoran. Budžet za rad je predstavljen pravougaonikom ODEC, dok je rashod aktuelnog rada predstavljen pravougaonikom OAGH. Odstupanje u ceni je predstavljeno pravougaonikom ADEB. Odstupanje u obimu je predstavljeno pravougaonikom CEIJ. Pravougaonik JIFH predstavlja odstupanje u efikasnosti.

Primer 12 sadrži analizu nepovoljnih odstupanja u prihodu za sobe u iznosu od NJ680 prethodno identifikovanog u odeljku za Hotel „X”. Analiza izgleda kao što sledi:

|                                   |                 |
|-----------------------------------|-----------------|
| Usled nepovoljnih razlika u obimu | NJ887,50<br>(U) |
|-----------------------------------|-----------------|

|                                |                  |
|--------------------------------|------------------|
| Usled povoljnih razlika u ceni | 220,00 (F)       |
| Složeno odstupanje             | <u>12,50 (U)</u> |
|                                | <u>NJ680,00</u>  |
|                                | (U)              |

Potrebno je da menadžment istraži uzroke neuspeha u prodaji 25 dodatnih soba. Ovaj neuspeh je delimično nadoknađen povoljnim odstupanjem u ceni.

Ako su uzrok odstupanju u obimu situacije koje se mogu kontrolisati, kao što je rezistentnost cene soba koje su neraspoložive jer su bile neispravne ili jednostavno nisu bile očišćene kada su ih potencijalni gosti želeli, menadžment bi onda trebalo da preduzme određenu akciju. Ukoliko su, sa druge strane, uzroci van kontrole menadžmenta kao što su faktori povezani sa vremenskim prilikama, onda se ne zahteva nikakva specifična akcija od strane menadžmenta.

## **Tabela 12   Analiza odstupanja u prihodu od soba – Hotel "X"**

### **Analiza odstupanja u prihodu od soba**

#### **Hotel "X"**

#### **Januar 20x2**

|                           | <u>Noćenja</u> | <u>Cena</u>    | <u>Zbir</u>              |
|---------------------------|----------------|----------------|--------------------------|
| Budžet                    | 440            | Nj 35,50       | Nj 15.620                |
| Aktuelno                  | <u>415</u>     | <u>36,00</u>   | <u>14,940</u>            |
| Razlika                   | <u>25</u>      | <u>Nj 0,50</u> | <u>NJ 680 (U)</u>        |
| <u>Odstupanje u obimu</u> |                |                | <u>Odstupanje u ceni</u> |

$$OO=BC(AO-DO)$$

$$OO=35,50(415-440)$$

$$OO=\underline{\$887,50} (U)$$

$$VC=DO(AC-BC)$$

$$VC=440(36,00-35,50)$$

$$VC=\underline{NJ220} (F)$$

Odstupanje cena-obim

$$OC-O=(AO-BO)(AC-BC)$$

$$OC-O=(415-440)(36,00-35,50)$$

$$OC-O= \underline{NJ 12,50} (U)$$

Sledeće značajno odstupanje u slučaju – Hotela X koje zahteva analizu bio je platni spisak odseka za sobe, koji je bio povoljan tokom januara 20x2, sa NJ257. Pretpostavimo da analiza rada odeljenja za sobe otkriva sledeće:

|                       | <u>Budžet</u>  | <u>Aktuelno</u> | <u>Razlika</u>   |
|-----------------------|----------------|-----------------|------------------|
| Lica zadužena za sobe | NJ 737         | NJ 581          | NJ156 (F)        |
| Prednja kancelarija   | <u>1.763</u>   | <u>1.662</u>    | <u>101</u> (F)   |
|                       | <u>NJ2.500</u> | <u>NJ2.243</u>  | <u>NJ257</u> (F) |

Kako se najveći deo odnosi na plate lica koja su zadužena za sobe, samo taj deo se analizira u ilustrativne svrhe u Primeru 13. Analiza odstupanja od NJ156 otkriva povoljna odstupanja u obimu, ceni i efikasnosti.

Kada analizirate odstupanje varijabilnog rada, pažljivo obratite pažnju na svaki tip odstupanja. Generalno, odstupanje u obimu je van delokruga odgovornosti supervizora rada. Na primer, povoljno odstupanje u radu zaposlenih zaduženih za sobe u iznosu od NJ156 obuhvata i odstupanje u obimu u iznosu od NJ41,88 koje je povoljno. Ovo rezultira iz manje soba prodatih nego što je budžetirano – što jedva da je razlog da se pohvali supervizor. Isto tako, kada je više soba prodato nego što je budžetirano, odstupanje u rashodu za rad zaposlenih zaduženih za sobe sadržalo bi nepovoljno odstupanje u obimu. Ovaj deo ukupnog

odstupanja ne predstavlja grešku supervizora i trebalo bi ga isključiti prilikom analiziranja odstupanja od budžeta.

**Primer 13    Analiza odstupanja u platama lica zaduženih za sobe –  
Hotel „X”**

| <b>Analiza odstupanja u platama lica zaduženih za sobe</b><br><b>Hotel „X”</b><br><b>Januar 20x2</b> |                                      |                   |                                      |                           |                     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------|-------------------|--------------------------------------|---------------------------|---------------------|
|                                                                                                      | <u>Broj<br/>noćenja u<br/>sobama</u> | <u>Vreme/soba</u> | <u>Ukupno<br/>vreme</u>              | <u>Zarade po<br/>satu</u> | <u>Zbir</u>         |
| Budžet                                                                                               | 440                                  | 30 min.           | 220 sati                             | NJ3,35                    | NJ737               |
| Aktuelno                                                                                             | <u>415</u>                           | <u>28</u> min     | <u>193 2/3</u>                       | <u>3,00</u>               | <u>581</u>          |
| Razlika                                                                                              | <u>25</u>                            | <u>2</u> min      | <u>26 1/3</u> sati                   | <u>NJ0,35</u>             | <u>NJ156</u><br>(F) |
| <u>Odstupanje u obimu</u>                                                                            |                                      |                   | <u>Odstupanje u ceni</u>             |                           |                     |
| OO = BC(BV – DVAO)                                                                                   |                                      |                   | OC = BV(BC – AC)                     |                           |                     |
| OO = 3,35(220 – 207,5)                                                                               |                                      |                   | OC = 220(3,35 – 3,00)                |                           |                     |
| OO = 3,35(12,5)                                                                                      |                                      |                   | OC = 220(0,35)                       |                           |                     |
| OO = <u>NJ41,88</u> (F)                                                                              |                                      |                   | OC = <u>NJ77</u> (F)                 |                           |                     |
| <u>Odstupanje u efikasnosti</u>                                                                      |                                      |                   | <u>Odstupanje cena – vreme</u>       |                           |                     |
| OE = BC(DVAO – AV)                                                                                   |                                      |                   | OC – V = (BV – AV)(BC – AC)          |                           |                     |
| OE = 3,35 (207,5 – 193,67)                                                                           |                                      |                   | OC – V = (220 – 193,67)(3,35 – 3,00) |                           |                     |
| OE = 3,35(13,83)                                                                                     |                                      |                   | OC – V = (26,33)(0,35)               |                           |                     |
| OE = <u>NJ46,33</u> (F)                                                                              |                                      |                   | OC – V = <u>NJ9,22</u> (U)           |                           |                     |
| <u>Sumiranje odstupanja</u>                                                                          |                                      |                   |                                      |                           |                     |
| Odstupanje u obimu                                                                                   |                                      |                   | NJ41,88 (F)                          |                           |                     |

|                          |                     |
|--------------------------|---------------------|
| Odstupanje u ceni        | 77,00 (F)           |
| Odstupanje u efikasnosti | 46,33 (F)           |
| Odstupanje cena - obim   | <u>9,22</u> (U)     |
|                          | 155,99              |
| Zaokružena razlika       | <u>0,01</u>         |
| Zbir                     | <u>NJ156,00</u> (F) |

#### 5.4. UTVRĐIVANJE PROBLEMA I AKCIJA MENADŽMENTA

Sledeći korak u procesu budžetske kontrole jeste delovanje menadžmenta u pogledu istraživanja rezultata analize odstupanja u cilju utvrđivanja uzroka odstupanja. Ovo je neophodno zato što će analiza odstupanja u prihodu otkriti razlike nastale zbog cene i/ili obima, ali ne *zašto* odstupanja u ceni i/ili obimu postoje. Slično tome analiza rashoda varijabilnog rada otkriće razlike nastale usled cene, efikasnosti i obima ali, opet ne i egzaktne uzroke odstupanja. Dodatno istraživanje od strane menadžmenta se zahteva.

Na primer, pretpostavimo da analiza odstupanja u radu kod zaposlenih zaduženih za sobe otkriva da je značajan deo nepovoljnog odstupanja nastao usled cene. Menadžment mora istražiti odstupanje u ceni kako bi utvrdio *zašto* je prosečna plaćena cena bila viša od budžetirane. Nepovoljno odstupanje u ceni rada može biti usled problema u pogledu personala, preteranog plaćanja prekovremenog rada, ili zbog kombinacije ova dva faktora. Takođe može biti uzrok i planiranje većih plaćanja za zaposlene zadužene za sobe nego što je to prvobitno isplanirano. Mogao bi postojati i neki drugi razlog. Svako značajno odstupanje zahteva dalje istraživanje menadžmenta u cilju određivanja uzroka ili više uzroka.

Finalni korak u procesu budžetske kontrole predstavlja preduzimanje aktivnosti u korekciji problema. Na primer, ako je glavni razlog odstupanja u ceni za zaposlene zadužene za sobe plaćanje preteranog prekovremenog rada, ovo bi se moglo kontrolisati zahtevanjem da svaki prekovremeni rad bude odobren preciziranim brojem sati unapred od strane sledećeg najvišeg menadžerskog nivoa.

## **5.5. PONOVO PROGNOZIRANJE**

Bez obzira na izražene napore i sofisticirane metode korišćene u formulisanju budžeta poslovanja, većina velikih hotelijerskih objekata ponovo prognozira svoje očekivano poslovanje kako napreduju kroz budžetsku godinu. Ovo ponovno prognoziranje je neophodno samo kada aktuelni rezultati počinju značajno da variraju od budžeta. Neke organizacije će započeti ponovno prognoziranje na početku budžetske godine i nastaviti ponovno prognoziranje svakog meseca tokom čitave godine.

## **6. BUDŽETIRANJE U HOTELIJERSKIM PREDUZEĆIMA SA VIŠE POSLOVNIH JEDINICA**

U nastavku govorimo o budžetiranju poslovanja jednog hotelskog objekta. Međutim, i objekti za smeštaj gostiju i lanci za usluge ishrane nastavljaju da uvećavaju svoju dominaciju u svojim segmentima hotelijerstva. Lanci u uslugama u oblasti ishrane pokrivaju više od 50% prodaja usluge u oblasti ishrane, a u industriji smeštaja gostiju, giganti kao što su Holiday Inn i Marriot imaju preko \$1 bilion godišnje u prodajama usluga za smeštaj gostiju.

Istraživanje o budžetiranju lanaca za smeštaj gostiju i usluge ishrane sa više objekata, to jest više jedinica, otkrilo je sledeće značajne rezultate:

1. Većina kompanija razvija svoje sveukupne korporativne budžete korišćenjem pristupa bottom-up. To jest, menadžeri razvijaju individualne budžete koji se akumuliraju kroz sukcesivne slojeve kompanije dok se ne predloži sveukupni korporativni budžet. Najčešći razlozi citirani za korišćenje ovog pristupa su (1) potreba da se uveća osećanje jedinice-nivoa „vlasništva“ u budžetu i (2) mogućnost personala jedinice-nivoa da prepozna specifične probleme koji utiču na niže organizacione nivoe.

2. Značajna manjina razvija svoje budžete na korporativnom nivou a onda budžete diktira nižim nivoima u korporativnoj strukturi. Glavni razlog citiran za ovaj top-down pristup jeste da zbir budžeta individualnog restorana ne bi odgovarao korporativnim očekivanjima.

3. Nekoliko kompanija koristi kombinaciju bottom-up i top-down pristupa.

4. Bez obzira da li je pristup budžetiranja bottom-up ili top-down, većina kompanija na korporativnom nivou postavlja finansijske ciljeve pre nego što počne budžetski proces.

5. Glavne razlike u budžetiranju kada su u pitanju lanci, nasuprot organizacijama sa jednom jedinicom, uključuju sledeće:

- Veća potreba za koordinacijom
- Veći obim informacija koje treba obraditi
- Upotreba sofisticiranih i često kompjuterizovanih procedura
- Veći iznos zahtevanog vremena
- Jedinstvene procedure raspodele troškova između organizacionih nivoa
- Veći obim pažnje menadžmenta u pogledu budžetskog procesa

6. Procenat lanaca za smeštaj gostiju koji su izvestili o dopustivim nivoima odstupanja za odabrane troškove je kao što sledi:<sup>47</sup>

|                      | <u>Troškovi<br/>hrane</u> | <u>Troškovi<br/>pića</u> | <u>Troškovi<br/>rada</u> | <u>Ostali<br/>troškovi</u> |
|----------------------|---------------------------|--------------------------|--------------------------|----------------------------|
| < 1%                 | 5%                        | 5%                       | 6%                       | 6%                         |
| 1-1,9%               | 26                        | 28                       | 23                       | 6                          |
| 2-2,9%               | 11                        | 11                       | 18                       | 29                         |
| 3-3,9%               | 5                         | 6                        | 12                       | 18                         |
| 4-4,9%               | 16                        | 11                       | 6                        | 6                          |
| > 4,9%               | 5                         | 6                        | 6                        | 6                          |
| Nema datog<br>iznosa | <u>32</u>                 | <u>33</u>                | <u>29</u>                | <u>29</u>                  |
| Zbir                 | <u>100%</u>               | <u>100%</u>              | <u>100%</u>              | <u>100%</u>                |

Za one lance za smeštaj gostiju koji su postavili kriterijum tolerancije za varijabilne troškove, 1-1,9% je najčešće bilo za troškove hrane, troškove za piće i troškove rada, dok je za ostale troškove najčešće bilo 2-2,9%. Lanci za usluge ishrane obično imaju čak niže tolerancije od lanaca za smeštaj gostiju.

## 6.1. PREDNOSTI I MANE BUDŽETIRANJA

Postoji puno prednosti kada imate finansijsku saobraćajnu kartu, da tako kažemo, u formi budžeta. Neke od njih su sledeće:

1. Budžet služi kao plan igre za čitavu organizaciju. Članovi organizacije imaju osećaj da menadžment višeg nivoa zna u kom pravcu organizacija ide. Oni imaju osećaj sigurnosti znajući da postoji sveobuhvatni plan i da postoji lider. Oni takođe znaju šta lider očekuje od njih i kako se očekuje da oni ostvare zadate ciljeve. Sve ovo kreira visoko motivacionu atmosferu za rad.

<sup>47</sup> Schmidgall S.R.: cit. rad, str. 344

2. Budžetski proces kada se adekvatno obavi dovodi menadžere zajedno na isto kao i na različitim nivoima organizacije, na taj način poboljšavajući komunikaciju unutar organizacije. Na primer, iako menadžeri odeljenja za sobe nisu direktno odgovorni za najvažnije odluke o kapitalnim izdacima u odeljenju za sobe, on ili ona bi trebalo da budu deo komisije za budžet kada se te odluke donose. Kako je njegova ili njena saradnja od suštinskog značaja za odgovarajuću iskorišćenost ovih mogućnosti, za odluke koje se tiču promene dekora, nameštaja ili izgleda trebalo bi uzeti u obzir i mišljenja menadžera odeljenja zaduženog za sobe. Isto tako, budžet namenjen čišćenju ili potrepštinama za goste trebalo bi da priprema domaćin zgrade zajedno sa menadžerom odeljenja za sobe tako da bi domaćin zgrade i spremačice imali osećaj da je i njihova uloga od značaja za hotel. Nezadovoljni ili otuđeni domaćin zgrade preneće svoja osećanja na spremačice koje će zatim takva osećanja preneti na goste. Sobarice, recepcioneri, i vratari su osobe sa kojima gosti dolaze u kontakt. Oni se ne susreću sa vlasnikom hotela koji može biti jedna topla i šarmantna osoba. Neljubazne sobarice, recepcioneri i vratari predstavljaju užasne ambasadore "dobre volje" za hotel.

3. Pripremanje budžeta primorava one koji ga sastavljaju da razmotre alternativne tokove akcije. Kako bi trebalo da potrošim novac pa da uvećam prodaje soba? Da li je bolje potrošen ako se upotrebi za reklamu i dovede više gostiju koji dolaze po prvi put, ili bi trebalo poboljšati dekor, nameštaj i usluge u odeljenju za sobe i osigurati da se zadrže postojeći gosti?

4. Oni koji pripremaju budžet moraju se osvrnuti i na iskustvo iz prethodnih godina kako bi izbegli prethodne greške. Možda su se gosti žalili na komfor zbog nekog od snabdevača. Hoćemo li promeni snabdevača čak iako je on najjeftiniji?

5. Pošto obezbeđuju ono što komisija za budžet smatra optimalnim odnosom između prihoda, rashoda i ulaganja budžeti služe kao osnova u odnosu na koju se porede i evaluiraju aktuelni rezultati. Ako je personal na koji budžet utiče bio deo komisije za budžet, onda je proces evaluacije čak zdraviji od samoevaluacije.

6. Budžeti pomažu u identifikovanju problema koji zadržava organizaciju od postizanja njenih ciljeva. Analiziranjem odstupanja između budžetiranih i aktuelnih rezultata može se locirati neslaganje u radnim satima, plaćanju po satu,

prosečnoj ceni sobe tipovima prodatih soba i tako dalje. Ovo može indikovati i sam izvor problema.

7. Budžet pruža niz očekivanih aktivnosti, od najoptimističnijih do pesimističkih scenarija. Ovo bi trebalo da omogući menadžmentu da bude pripremljen na bilo koju od ovih situacija.

8. Budžet primorava menadžment da razmatra ukupni uticaj budžetskih odluka jednog budžeta. Ako je planirano uvećanje od 30 procenata u prodaji soba, onda odeljenje za sobe ima potrebu ne samo za većim operativnim budžetom, već je možda potrebno i da hotel ima više soba. Teže je prevideti jedan poseban aspekt poslovanja ako imate čitavu operaciju prikazanu u formi budžeta.

9. Konačno, budžet čini da se menadžeri i zaposleni fokusiraju na buduće događaje koji bi se možda dešavali van organizacije, kao što je čekanje zakonskog propisa o minimalnoj zaradi.

Neke od nepovoljnosti budžetiranja su sledeće:

1. Pripremanje budžeta zahteva vreme, novac i težak rad. Studije pokazuju da su troškovi jednog tipičnog sastanka komisije oko 1.000 NJ po satu, a da na svaki sat sastanka dolazi više sati pripreme.

2. Budžeti su, u stvari, zasnovani na čistim pretpostavkama. Iako je dobar budžet konzistentan sa prošlim trendovima, postoji opasnost da jedan preterano optimistički budžet može služiti kao demotivacija menadžmentu i zaposlenima, a ne da ih motiviše.

3. Budžetski iznosi su zasnovani na pouzdanim statistikama kao što su procenat iskorišćenosti soba, varijabilni trošak po sobi, tipovi prodatih soba, sobarice po zauzetoj sobi, i tako dalje. Kako su ove statistike generalno na raspolaganju celoj komisiji one mogu izložiti organizaciju slučaju da takvi poverljivi podaci procure, što može pomoći konkurenciji u planiranju njihovih reklamnih kampanja ili da na neki drugi način imaju benefita od tog iskustva hotela.

4. Budžet koji nije pripremljen uz puno učešće, ili bez adekvatnih sadržanih nagrada za potrošnju manju od planirane budžetom, može proizvesti suprotni efekat od željenog. To može polarizovati menadžment i zaposlene protiv organizacije, rezultujući potrošnjom do budžeta ili preko budžeta.

5. Budžeti imaju tendenciju da organizaciju učine krutom i nefleksibilnom.

Sve u svemu, dobre strane budžetiranja daleko premašuju njegove loše strane. Ovo je posebno tačno u srednjim i većim organizacijama gde budžeti pomažu da se shvati i bavi kompleksnošću ovih organizacija, pri tom spojivši zaposlene zajedno sa menadžmentom u duhu kooperacije. Neke od nepovoljnosti, kao što je krutost unutar organizacije, mogu se prevazići odgovarajućom komunikacijom od strane menadžmenta i motivacijom nižih menadžera i zaposlenih.

## **ZAKLJUČAK**

Ako bi budžet trebalo da bude efikasno oruđe koje pospešuje rast kao što bi i mogao biti, mora se adekvatno pripremiti. To znači da mora da sadrži ne samo razumne ciljeve, već je jednako značajno i da definisanje ovih ciljeva mora biti učinjeno kroz odgovarajuće procedure. Kao što je navedeno u uvodu ovog poglavlja, dobar menadžment ne samo da zahteva ustanovljavanje plana već se takođe zahteva i liderska uloga menadžmenta u ostvarivanju tog plana. Oni zatim

moraju ustanoviti procedure kojima će se kontrolisati kako se ostvaruju planirani ciljevi. Kada je adekvatno pripremljen, budžet služi kao fokusna tačka organizacije, a kasnije i kao prekretnica organizacije u nameri da meri postignuća. Ključ uspeha budžeta kao motivacije predstavljalo bi učešće svih onih na koje će budžet uticati. Oni moraju imati udela kako u definisanju ciljeva, tako i kasnije u reviziji i evaluaciji stepena postignutog uspeha.

Od jednakog značaja pri pripremanju budžeta je i shvatanje da brojevi uključeni u ove budžete nisu ništa drugo do segmenata jedne kolektivne ili individualne imaginacije. Zato se savetuje priprema tri budžeta. Jedan budžet bi trebalo da uključi iznose za najverovatniji scenario. Druga dva budžeta bi trebalo da budu (1) jedan optimistični budžet zasnovan na prevazilaženju najverovatnijih ciljeva; (2) jedan pesimistički budžet, koji bi pretpostavio najgori mogući scenario. Jedna moguća osnova za pripremanje pesimističkog budžeta mogla bi biti projektovanje prodaja na osnovu ponašanja menadžmenta kada on ne čini ništa da podstakne razvoj.

Postojanje više budžeta pomoglo bi menadžmentu da napravi plan za nepredviđene situacije, da li će budžet biti premašen ili suprotno. Menadžeri za sobe trebalo bi da budu u mogućnosti da anticipiraju koga i koliko zaposlenih bi trebalo otpustiti sa posla ili pak zaposliti, da pripreme timove za obučavanje ukoliko za njima bude potrebe, da se pripremi za uvećanja ili umanjenja u kupovini zaliha, kao i da pripremi preduzimanje svih drugih koraka koji bi se mogli zahtevati od njih ukoliko ne dođe do najverovatnijeg scenarija koji su predvideli.

Budžetski proces je dragocen za poslovanje hotelijerskog preduzeća. Da bi formulisali budžet, ciljevi preduzeća moraju biti zacrtani i svako odeljenje mora gledati unapred i procenjivati budžetsku performansu. Kako aktuelni period napreduje, menadžment može upoređivati rezultate poslovanja u odnosu na budžet, a značajne razlike se mogu proučavati. Ovaj proces primorava menadžment da postavi buduće ciljeve i stremi da sagleda njihovu realizaciju.

Kako bi formulisali budžet, svako odeljenje procenjuje svoje prihode i rashode. Ovo se čini posmatranjem prošlih trendova i njihovim projektovanjem za narednu godinu. Menadžer takođe mora uzeti u obzir i dešavanja u ekonomiji, nove razvoje na tržištu, kao i druge značajne događaje koji će uticati na poslovanje. Ove projekcije se zatim kombinuju i čine budžet za poslovanje u sledećem periodu. U ovoj fazi, budžetirani rezultati se upoređuju sa ciljevima preduzeća i budžet se prilagođava sve dok se ovi ciljevi ne postignu.

Kada se jednom formira, budžet postaje oruđe kontrole. Kako period napreduje, menadžment upoređuje budžet sa aktuelnom performansom. Razlike između svake linijske stavke se proračunavaju i sve značajne razlike se analiziraju. Značaj zavisi kako od razlike u dolarskom iznosu tako i od procentualnih razlika. Analiza uključuje deljenje svake linijske stavke na njene komponente, uključujući cenu i obim za prihode i cenu, obim i efikasnost za rad. Menadžment može tada pristupiti korektivnoj akciji svih manjkavosti kako bi održavali poslovanje na putu ka definisanim ciljevima.

Krajnji finansijski ciljevi jednog dobrog menadžera su:

1. Maksimizirati prihode
2. Minimизirati rashode
3. Minimизirati ulaganje

Kada se maksimizuje prihod a troškovi minimizuju profit je maksimiran. Štaviše, još je efikasnije generisati profit od 100.000 NJ, na primer, sa ulaganjem od 900.000 NJ nego generisati ovaj isti profit sa ulaganjem od 1 milion NJ. Iako predsednik organizacije ima najveću odgovornost za ostvarivanje ovih ciljeva, nije moguće da jedna osoba direktno kontroliše čitavu organizaciju. On ili ona moraju zato organizovati poslovno preduzeće u sektore i odeljenja kako bi dodelili podređenima odgovornost i ovlašćenje za ostvarivanje gore pomenutih ciljeva u nižem obimu unutar svake od njihovih sopstvenih oblasti. Ovi sektori i dodeljenja trebalo bi da budu struktuirana tako da menadžeri budu odgovorni za grupe povezanih aktivnosti za koje se realno mogu smatrati odgovornim. Kada se ona kreiraju na tako logičan način unutar jedne organizacije, mogu se nazvati *centrima odgovornosti*. Centri odgovornosti mogu se podeliti na četiri kategorije: (1) centri za prihod, (2) centri za trošak, (3) centri profita, i (4) centri ulaganja investicija. Predsednik zatim može ovim centrima odgovornosti dodeliti menadžera koji će preuzeti deo sveukupne odgovornosti.

Iskustvo je dokazalo da je najbolji način za ostvarivanje ciljeva menadžmenta za različite nivoe poslovne organizacije korišćenje sledećih procedura u svakom centru odgovornosti:

1. Pripremiti plan koji definiše cilj koji menadžeri žele da njihova organizacija, sektor ili odeljenje ostvare i precizirati kako ovaj cilj ostvariti (naziva se procedura *planiranja*).
2. Vršiti lidersku ulogu u sprovođenju plana u akciju (naziva se procedura *liderstva*).
3. Ustanoviti procedure za verifikovanje da li je ili ne, i u kojoj meri, planirani cilj ostvaren (naziva se procedura *kontrole*)

## LITERATURA

- 1) Antunac I.: Turizam i ekonomska teorija, Institut za istraživanje turizma, Zagreb, 1985.
- 2) Bakić O.: Marketing u turizmu, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000.
- 3) Bakić O., Janićević S., Živković D.: Marketing strategije beogradskih hotelskih kuća „Moskva” i „Majestic”, Zbornik radova „Hotelska kuća 2004.”, HORES, Beograd, 2004.

- 4) Čačić K.: Poslovanje hotelskih preduzeća, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010.
- 5) Čerović S.: Strategijski menadžment u turizmu, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.
- 6) Dulčić A., Petrić L.: Upravljanje razvojem turizma, Mate, Zagreb, 2001.
- 7) Kotler Ph.: Upravljanje marketingom, Mate, Zagreb, 2001.
- 8) Schmidgall S.R.: Managerial Accounting for the Hospitality Industry, Educational Institute, Michigan, 1997, str. 305-344
- 9) Unković S., Zečević B.: Ekonomika turizma, Ekonomski fakultet, Beograd, 2009.
- 10) Ivaniš M., Jeremić Lj.: Poslovne finansije, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2011.
- 11) Radojević T.: Finansijsko poslovanje u turizmu i hotelijerstvu, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2011.
- 12) Stanišić M., Nikolić D.: Kontrola i revizija hotelskog poslovanja, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2007.
- 13) Maričić B.: Ponašanje potrošača, Savremena administracija, Beograd, 2002.
- 14) Nikolić D.: Poslovne finansije u hotelijerstvu, Visoka hotelijerska škola, Beograd, 2009.
- 15) Nikolić D.: Troškovi i poslovna politika u turizmu, Valjevo-print, Valjevo, 2005.
- 16) Nikolić D.: Budžetiranje kapitala malih preduzeća u hotelijerstvu, časopis Hotel link, Visoka hotelijerska škola strukovnih studija, Beograd, br. 7-8, 2006.
- 17) Lukić R., Nikolić D.: Budžetiranje u hotelskom poslovanju, VHŠ, Beograd, br. 9-10/2007.

- 18) Schmidgal S.R., Hayes K.D., Ninemeier D.J.: Restaurant financial basics, John Wiley & Sons, Inc., 2002.
- 19) Hales A.J.: Accounting and Financial Analysis in the Hospitality Industry, Elsevier, Burlingtong, 2005.
- 20) Casado A.M.: Housekeeping Management, John Wiley & Sons, Inc., New York, 1999.
- 21) Schmidgal S.R., Damito W.J.: Hospitality Industry Financial Accounting Educational Institute, Michigan, 2006.
- 22) Levinson C.: Food and Beverage Operation – cost control and systems management, Prentice Hall, New Jersey, 1989.
- 23) Ismail A.: Front office – operations and management, Thomson – Delmar, New York, 2004.
- 24) Bardi A.J.: Hotel Front Office Management, John Wiley & Sons, Inc., New Jersey, 2006.
- 25) Deveau T.L., Deveau M.P., Portocarrero J. de N., Escoffier M.: Front Office Management and Operations, Prentice Hall, New Jersey, 1996.
- 26) Zečević B.: Izazovi marketinga hotelskih kuća iz sektora malih i srednjih preduzeća, Zbornik radova „Hotelska kuća 2004.”, HORES, Beograd, 2004.
- 27) Čačić K.: Poslovanje preduzeća u turizmu, Ekonomski fakultet, Beograd, 1995.
- 28) Geschäftsbericht 2001 – Aus Preussag wird TUI, Preussag AG, Hannover, 2002.
- 29) Spasić V.: Transfer tehnologije kao razvojna strategija preduzeća u turizmu, autorovo izdanje, Beograd, 2003.
- 30) Milisavljević M.: Savremeni strategijski menadžment, IEN PRESS, Beograd, 2002.

- 31) Todosijević R., Todosijević-Lazović S.: Faktori izbora strategije razvoja za turističku destinaciju, Zbornik radova „Hotelska kuća 2004.”, HORES, Beograd, 2004.
- 32) Hannagan T.: Management, concepts and practices, Pitman Publishing, London, 1995.
- 33) Atkinson A., Banker R., Kaplan R., Joung M.: Management Accounting, Prentice Hall International, Inc, New Jersey, 1997.
- 34) Koutsoyannis A.: Moderna mikroekonomika, Mate, Zagreb, 1996.
- 35) Tuševljak S., Rodić.: Finansije preduzeća, Conesseco institut, Beograd, 2003.
- 36) Babić V.: Strategijsko odlučivanje, Institut za ekonomiku i finansije, Beograd, 1995.
- 37) Milisavljević M.: Strategijski menadžment, Čigoja štampa. Beograd, 2000.