

UNIVERZITET SINGIDUNUM

POSLOVNA EKONOMIJA MASTER STUDIJSKI PROGRAM

OPERATIVNO BUDŽETIRANJE U HOTELIJERSTVU

Mentor:

Prof. dr Kosana Vićentijević

Kandidat:

Aleksandar Jovović
401542/2012

Beograd, 2015

Sadržaj

Uvod.....	1
Predmet istraživanja	1
Hipoteze i naučni doprinos.....	2
Metode istraživanja	2
REVIZIJA	3
1. Mesto, uloga i značaj revizije u savremenom poslovanju	3
1.1. Pojam revizije i revizora	3
1.2. Načela revizije	7
1.3. Svrha revizije	8
2. Kompletiranje revizije.....	9
2.1. Sveukupna analiza.....	9
2.2. Ispitivanje radi otkrivanja naknadnih događaja	10
2.3. Ponovno razmatranje finansijskih izveštaja	12
2.4. Zaključni postupci.....	13
2.5. Pregled radne dokumentacije.....	14
2.6. Izveštaj za partnere.....	15
2.7. Izveštaj upravnom odboru	15
3. Revizorski izveštaji	16
3.1. Sadržaj revizorskog izveštaja.....	16
3.2. Pozitivni revizorski izveštaj.....	16
3.3. Modifikovani revizorski izveštaji	17
OPERATIVNO BUDŽETIRANJE	21
4. Osnove i proces budžetiranja	21
4.1. Planiranje i budžetiranje	21
4.2. Pojam budžeta.....	23
4.3. Osnove budžetiranja.....	24
4.4. Organizaciono-tehnička podrška budžetiranju.....	26
4.5. Budžetska procedura	28
5. Budžetiranje u hotelskim preduzećima	29
6. Planiranje operativnog budžeta u hotelskim preduzećima.....	33

6.1.	Sastanci za planiranje budžeta	34
6.2.	Priprema planova budžeta sektora	36
6.3.	Objedinjavanje budžetskih planova sektora.....	36
6.4.	Pregled i odobrenje budžetnog plana generalnog menadžera	37
6.5.	Budžetska kontrola.....	38
6.6.	Ponovna procena	38
7.	Specifičnosti procesa budžetiranja u turističkim organizacijama u Srbiji	40
7.1.	Budžetiranje na nivou lokalnih turističkih organizacija	42
8.	Kontrolisanje uspešnosti celokupnog hotelskog poslovanja	45
8.1.	Kontrolisanje pomoću finansijskih mera	45
8.2.	Kontrolisanje pomoću revizija	47
8.3.	Kontrolisanje pomoću informacija.....	50
8.4.	Kontrolisanje pomoću ljudi.....	52
8.5.	Lično usmeravanje i lična kontrola.....	55
8.6.	Opšta kontrolna lista za efikasnu kontrolu hotelskog poslovanja.....	55
9.	Operativno budžetiranje i kontrola na primeru hotela Sirmium	57
9.1.	Lična karta hotela.....	58
9.2.	Plan prihoda za 2013. godinu i ostvareni prihodi u 2013. godini	59
9.3.	Plan rashoda za 2013. godinu i ostvareni rashodi u 2013. godini	65
9.4.	Pregled prihoda i rashoda Hotela Sirmium za 2013. godinu	67
	Zaključak	71
	Literatura.....	73

Uvod

Za poslovno odlučivanje potrebne su realistične, objektivne i pravovremene informacije. Revizija je instrument kojim se osigurava realnost i objektivnost informacija o poslovanju preduzeća.

Planiranje predstavlja kontinuiranu upravljačku aktivnost u okviru koje se donose različite planske odluke na različitim upravljačkim i organizacionim nivoima sa krajnjim ciljem da se olakša i učini izvesnijim ostvarenje ciljeva preduzeća. Neposredan proizvod procesa planiranja (budžetiranja) jeste plan ili budžet. Budžet sadrži projekcije menadžmenta o tome šta preduzeće i njegovi delovi treba da rade u izabranom budžetskom periodu i procene finansijskih konsekvenci takvih aktivnosti.

Osnovno ishodište za pripremanje analitičkih planova ili budžeta jeste u prvom redu računovodstvo odgovornosti koje predstavlja institucionalni okvir unutar koga se realizuju plansko-kontrolne aktivnosti preduzeća. Menadžment preduzeća posmatra računovodstvo odgovornosti kao jedan metodološko-tehnički sistem koji treba da posluži planiranju, merenju i kontroli ostvarenja.

Predmet istraživanja

Predmet istraživanja ovog rada je operativnog bužetiranja i kontrole u funkciji bolje organizacije posla kroz pravilnu raspodelu i razgraničenje funkcija, definisanja problema, određivanje uzroka problema, preduzimanje odgovarajućih aktivnosti, proveru efikasnosti aktivnosti, i daljeg razvoja procesa zbog formiranja hotela u čijoj osnovi su stalna unapređenja.

Cilj istraživanja

Osnovni cilj ovog master rada je da se analizira značaj revizije i operativnog budžetiranja kako bih se mogle sagledati mogućnosti za razvoj hotelijerstva u Srbiji. Takođe, cilj ovog rada je da utvrdi u kojoj meri teorijski i praktično operativno budžetiranje i kontrola ima uticaj na rad hotela i da se pri tome predstavi njegov značaj na poslovni uspeh u biznis praksi.

Hipoteze i naučni doprinos

Da bi rad bio prezentovan u skladu sa naučno zasnovanim standardima, sadržaj i istraživanje će biti utemeljeno na sledećoj hipotezi:

Smatra se da planiranje putem budžeta u velikoj meri isključuje mogućnost da troškovi izmaknu kontroli.

Metode istraživanja

Osnovne analitičke i sintetičke metode koje su primenjene su: metoda analize, metoda sinteze, indukcije, dedukcije, apstrakcije, konkretizacije i generalizacije. Opšte naučne metode koje su primenjene su: hipotetičko-deduktivna, uporedna i statistička. Metode i tehnike za prikupljanja podataka su: analiza sadržaja dokumenata i drugih primarnih i sekundarnih izvora.

REVIZIJA

1. Mesto, uloga i značaj revizije u savremenom poslovanju

1.1. Pojam revizije i revizora

U privrednom i administrativnom životu reč revizija¹ je dosta prisutna. Zbog njenog čestog pominjanja čini se da oduvek znamo šta ona znači odnosno šta pod tim pojmom podrazumevamo. Takav osećaj imamo na osnovu etimološkog značenja reči revizija što u osnovi potiče od latinske reči „revidere“, što znači ponovo videti, tj. još jednom videti, ili „revisum“, što znači unazad i naknadno pregledan, radi ispitivanja i ocenjivanja.²

Postoji veliki broj specifičnih definicija revizije onih autora koji su se bavili problematikom revizije, a ovde ćemo navesti nekoliko njih.

Prema Hanson-u, revizija predstavlja „ispitivanja beležaka da se ustanovi njihova pouzdanost, kao i pouzdanost bilansa sastavljenog iz njih. Da li su one pouzdane govori izveštaj o reviziji“.

Revizija, prema Ziegler-u, treba da se bavi ne samo „kritičkim ispitivanjem ekonomskih i pravnih postupaka“ (izvedenih iz samih knjigovodstvenih beležaka i tome pripadajućeg izvornog materijala), nego će ujedno ispitivati „ispravnost i vrednost te iz toga izvesti zaključak o prosuđivanju poslovnog procesa bilo na svim ili pojedinim radnim područjima, kao i rukovodstva u celosti ili delimično“

¹Pojam revizije se sve češće koristi ne samo u računovodstvenoj i finansijskoj teoriji i praksi, već i u informacionom sistemu, sistemu kontrole kvaliteta i dr.

²Vidaković, S., „Revizija osnova kompetentnosti, kredibiliteta i poverenja“, Novi Sad 2009, str. 10

Prema Ziegler-u je cilj revizije da ispita i da procenu:

- ispravnosti i vrednosti privrednih delatnosti, kao i pravednog poslovnog procesa u celini i u pojedinostima;
- primerenost postojeće organizacije;
- značenja rezultata poslovanja

Prema Schlosser-u, revizija predstavlja sistematsko ispitivanje finansijskih izveštaja, knjiženja i poslovnih transakcija, s ciljem da se utvrdi podudarnost sa opšte prihvaćenim računovodstvenim principima, kako bi se vlasnici kapitala(i ostali interesenti) informisali o utvrđenom stanju, te na taj način stekli mogućnost za donošenje racionalnih poslovnih odluka.

Za izražavanje mišljenja revizora koriste se fraze: „daju istinit i fer prikaz“, ili „da na fer način prikazuju sve bitne elemente“, što su sinonimi.

Definicija revizije treba da bude koncizna, logična i dovoljno široka da može obuhvatiti mnogo različitih tipova revizije. Revizija, dakle, obuhvata sistematsko prikupljanje i vrednovanje dokaza kao osnov za određivanje da li računovodstveni izveštaji odgovaraju ustanovljenim kriterijumima, koje prezentuju računovodstveni standardi. Pored sakupljanja dokaza revizija uključuje i meritorno izražavanje mišljenja nezavisnog, kompetentnog i autoritativnog lica. Mišljenje revizora će uvek zavisiti o dokaza.

Svaki dobijeni dokaz revizor mora da tumači i procenjuje pre nego što dođe do zaključka da li se izveštaji podudaraju sa objektivnim kriterijumima. Ta rasuđivanja od strane revizora iziskuju analitičke sposobnosti i sposobnosti tumačenja i povezivanja. Objektivni dokaz omogućava revizoru da zauzme nepristrasan stav pri izboru i oceni dokaza.

Revizija mora odgovarati postavljenoj svrsi i mora se prilagoditi karakteristikama organizacije. Jedno od najvažnijih načela revizije svedoči o tome da revizor može objaviti neku informaciju kao revidovanu samo ukoliko lično može da

posvedoči o istinitosti date informacije, a uz ostale navode da označi izvore iz kojih potiču.

Strategija svake revizije mora biti pažljivo osmišljena i fleksibilna, tj. podložna modifikaciji, s obzirom na moguće situacije u računovodstvenim izveštajima.

Računovodstvene izveštaje odnosno finansijske izveštaje o poslovanju obelodanjuje menadžer klijenta i informacije koje iz tih izveštaja zainteresovani korisnik može saznati predstavljaju odgovornost menadžera.

Predmet revizije su informacije o poslovnim transakcijama i događajima koji se obično izražavaju kvantitativno. Informacije koje su kvantifikovane mogu se verifikovati dok informacije koje se ne mogu kvantifikovati po definiciji nisu u domenu revizije (npr. podobnost zaposlenih radnika i sl.)³

Dakle, privredna revizija je naknadno, kritičko i plansko ispitivanje i ocenjivanje stanja i poslovanja preduzeća, a vrše je organi koji ne pripadaju preduzeću.

Primarni cilj revizije je u formiranju mišljenja revizora o računovodstvenim izveštajima. Mišljenje zavisi uvek od rezultata revizije i ukazuje da li se računovodstveni izveštaj prezentira u skladu sa računovodstvenim standardima. Na primer, računovodstveni standardi zahtevaju da se samo osnovna sredstva koja klijent pravno poseduje mogu uključiti u aktivu. Ako sredstva postoje i ako su u vlasništvu klijenta i ako su u računovodstvu proknjižena u skladu sa računovodstvenim standardima revizor može zaključiti da postoji saglasnost između ekonomske akcije (kupovine ili izgradnje) i ustanovljenih kriterijuma (standarda).

Svaka definicija revizije potencira određeni odnos između računovodstva i revizije. Predmet revizije je sadržan u brojnim računovodstvenim podacima. Revizor mora poznavati računovodstvene transakcije, računovodstvenu obradu podataka i računovodstvene standarde. Računovodstvo stvara izvore dokaza i druge neophodne i korisne informacije. Revizija potvrđuje i pojačava vrednost informacija stvorenih

³Andric, M., Revizija računovodstvenih iskaza, Ekonomski fakultet, Subotica, 1999

računovodstvenom obradom, putem kritičke procene tih informacija. Prethodne činjenice obavezuju revizora da dobro poznaje teoriju i praksu računovodstva. S druge strane, računovođe ne moraju znati metode, procese i procedure revizije. Između revizora i računovodstva postoji korelativna veza a nepoznavanje računovodstvene teorije i prakse diskredituje stručnost i kompetentnost revizora.

Shodno računovodstvenim standardima, računovodstveni izveštaj predstavlja izjavu menadžmenta da svi elementi tog izveštaja:

- postoje,
- potpuni su,
- pravo su i obaveza,
- procenjeni su po pravoj vrednosti, pravilno su klasifikovani i objavljeni

Do osnovnog cilja revizije se dolazi posredstvom sistema ciljeva u reviziji i to:

1. **Sveobuhvatnost** - predstavlja potrebu da se računovodstvenim izveštajima prikažu sve ekonomske transakcije i iznosi koji su se kod klijenta desili u periodu na koji se računovodstveni izveštaj odnosi.
2. **Tačnost** - podrazumeva da se sve transakcije zasnivaju na precizno utvrđenim cenama i količinama i da su dokumenta i iznosi precizno klasifikovani po principima računovodstva, odnosno u skladu sa računovodstvenim standardima.
3. **Postojanje** - potreba da svi iznosi prikazani u bilansima budu prikazani na osnovu dokumenata.
4. **Vlasništvo** – kod vlasništva podrazumevamo da sve pozicije koje se prikazuju u bilansu budu vlasništvo klijenta. Kod utvrđivanja vlasništva neophodno je obratiti pažnju na vlasništvo, posebno kod zaliha jer se zalihe mogu čuvati a da nisu vlasništvo klijenta ili zalihe koje može čuvati neko treće lice ili potraživanja se mogu prenositi na treća lica ili osnovna sredstva mogu biti u funkciji na osnovu lizinga ili na osnovu zakupa i sl.
5. **Vrednovanje** - podrazumeva da su iznosi, po kojima su sredstva prikazana, utvrđena po prihvaćenom metodu, koji se konzistentno primenjuje. Pod vrednovanjem treba imati u vidu računovodstvene koncepte koji na vrednovanje utiču. Ovi koncepti su:

- a) **Koncept nastavka poslovanja** - (going concern princip) govori o tome da ne postoji namera likvidacije preduzeća, a njegov značaj se odnosi na vrednovanje po ceni koštanja;
 - b) **Koncept uzročnosti prihoda i rashoda** - bilans uspeha treba da odražava promene u iznosu neto sredstava po transakcijama određenog perioda;
 - c) **Koncept stalnosti** - konzistentna primena izabranih metoda u slučaju promene metoda vrednovanja, kada se efekat promena mora u potpunosti objasniti;
 - d) **Koncept opreznosti** - znači da se prihodi u bilansu mogu prikazati samo kad su sigurni (ne može se prihod uvećati prihodima koji se očekuju). Za pokriće poznatih obaveza treba izvršiti prilagođavanje.
6. **Procena** - podrazumeva da prispeli prihodi omogućavaju utvrđivanje neto realizacije, a prispeli računi omogućavaju merenje troškova primenom odgovarajućih kriterijuma.
7. **Prikazivanje i obelodanjivanje** - podrazumeva da su svi računi i sve transakcije evidentirane i prikazane za period na koji se odnose.
8. **Prekidnost** - se odnosi na to da sve transakcije budu zabeležene i prikazane za veremenski period na koji se odnose.

1.2. Načela revizije

Revizija će najpre nastojati da ispita da li su primenjena sva načela kontrole u poslovanju preduzeća. Revizija ima svoje principe a to su: *načelo zakonitosti, načelo uobičajene dobre prakse i načelo dokumentarnog poverenja.*

Osnovni princip od koga revizija polazi u procenjivanju pravilnosti ili nepravilnosti jeste princip ili načelo zakonitosti. Polazna tačka revizorskog rada prilikom koje revizori ocenjuju rad i poslovanje preduzeća predstavljaju zakonski i drugi propisi i na njima zasnovani uputi, statuti, pravilnici itd. Ukoliko bi se revizor sreo sa normativnim aktima preduzeća koji nisu u skladu sa zakonskim i drugim propisima on će morati da ukaže na to odstupanje i da ga obelodani u svom izveštaju.

U skladu sa izrečenim, on će morati i da naknadno proveri da li su te suprotnosti uklonjene i usklađene sa postojećim zakonskim propisima.

Ako za ocenu rada i poslovanja preduzeća ne postoje nikakvi specijalni propisi, smernice i sl. primenjivaće se principi uobičajene dobre prakse ili princip vrednog i dobrog ekonomisanja. Zapravo treba ustanoviti da li su primenjeni osnovni principi poslovanja, a to su princip racionalnosti i princip ekonomičnosti.

Budući da je revizija naknadno proveravanje i ispitivanje, odnosno nakon već završenih poslovnih događaja, neophodno je proveriti dokumentaciju o svakom poslovnom događaju, tj. važno je uvažavati i treći princip revizije odnosno princip dokumentarnog poverenja.

1.3. Svrha revizije

Svrha revizijskog mišljenja je da finansijskom izveštajima podigne nivo kredibiliteta i verodostojnosti u okviru preduzeća i van njega. Informacije koje se nalaze u revidiranim finansijskim izveštajima predstavljaju kvalitetnu podlogu za poslovno odlučivanje.

Mišljenje revizora je bitno za mnoge korisnike, a korisnici tih informacija mogu biti Investitori, deoničari, poslovni partneri, radnici i sindikati.

2. Kompletiranje revizije

Kompletiranje revizije obuhvata sledeće postupke:

- Sveukupna analiza
- Ispitivanje radi otkrivanja naknadnih događaja
- Ponovno razmatranje finansijskih izveštaja
- Zaključni postupci
- Izveštaj za partnere
- Izveštaj upravnom odboru

2.1. Sveukupna analiza

Cilj ove analize je se da prover objektivnost i usklađivanje sa međunarodnim standardima revizije.

Pre potpisivanja obavljene revizije revizor se mora uveriti da su:

- Sve faze revizije obavljene u skladu sa memorandumom o planu revizije
- Revizijski postupci uspešno izvedeni
- Ispunjeni ciljevi revizije
- Primenjeni međunarodni standardi revizije
- Obezbeđene podloge za mišljenje revizora u radnoj dokumentaciji

Sveukupna analiza obuhvata još i dobijanje dokaza i pisama vezanih za:

- Sudske parnice
- Potraživanja
- Pisma uprave kojima se potvrđuje odgovornosti uprave za finansijske izveštaje i iskaze date revizoru
- Potencijalne obaveze
- Povezane strane i transakcije sa povezanim stranama.

Osnovni postupak na koji se revizori oslanjaju da bi otkrili postojanje sudskog spora, potraživanja i procene koja utiče na klijenta, je dobijanje pisma od pravnog savetnika.

2.2. Ispitivanje radi otkrivanja naknadnih događaja

Transakcije i drugi događaji značajni za preduzeće, koje su nastali posle datuma bilansa stanja i koji utiču na fer prikaz ili objavljivanje u finansijskim izveštajima koji su predmet revizije.

Ispitivanje radi otkrivanja naknadnih događaja su revizorski postupci koje izvode revizori da bi utvrdili i procenili buduće događaje. Naknadni događaji su transakcije i drugi, za preduzeće značajni događaji, koji su nastali nakon datuma bilansa stanja, a koji utiču na fer prezentaciju ili objavljivanje u finansijskim izveštajima koji se reviduju. Prema Međunarodnom standardu revizije – ISA 560 revizor treba da razmotri učinak naknadnih događaja na finansijske izveštaje i na izvestaj revizora.

Vrste događaja nakon bilansa stanja

Prvi tip događaja zahteva da se izvrše korekcije u finansijskim izveštajima, a drugi tip, ako je značajan, zahteva obavljanje.

1. Sredstva i obaveze koji spadaju u prvu kategoriju, tj. oni koji obezbeđuju dodatne informacije za utvrđivanje iznosa koji se odnose na stanja koja su postojala na kraju perioda, zahtevaju korekciju finansijskih izveštaja.

Primer: može da se izvrši korekcija u računu potraživanja zbog gubitka koji je potvrđen bankrotstvom kupca koje se desilo posle datuma bilansa stanja.

2. Događaji nastali nakon datuma bilansa stanja mogu pokazati da celokupno, ili deo poslovanja preduzeća prestaje da trajno posluje. Oni koji ukazuju na stanja proistekla nakon obračunskog perioda (zahtevaju objavljivanje u slučaju da su materijalno značajni).

Primer: Da se smanji vrednost robe na zalihama koje je nastalo kao posledica državnih mera.

Događaji nastali do datuma izdavanja izveštaja revizora

Revizor mora da formuliše i izvede postupke da bi dobio dovoljno odgovarajućih revizijskih dokaza, da su identifikovani svi događaji koji bi mogli zahtevati korekciju ili objavljivanje u finansijskim izveštajima, a koji su nastali do datuma izdavanja izveštaja revizora.

Primer: proveriti da li je kupovina materijala-robe evidentirana na zaliham a i da li je izlaz materijala-robe sa zaliha takođe evidentiran na računu zaliha sa datumom bilansa. Ova provera obuhvata nekoliko dana pre i posle datuma bilansa stanja i proverava plaćanja kreditorima.

Kada revizor postane svestan događaja koji značajno utiču na finansijske izveštaje, treba da se razmotri da li su takvi događaji pravilno evidentirani i adekvatno objavljeni u finansijskim izveštajima.

Događaji između datuma bilansa stanja i izdavanja izveštaja

Revizor nije dužan da izvede postupke ili obavi istraživanje putem postavljanja upita vezanih za finansijske izveštaje nakon datuma izdavanja izveštaja o reviziji, ali pre odobrenja finansijskih izveštaja od strane akcionara. Tokom ovog perioda, uprava je dužna da obavesti revizora o činjenicama koje bi mogle uticati na finansijske izveštaje. Međutim, ukoliko tokom ovog perioda revizor postane svestan značajnih činjenica koje bi mogle uticati na finansijske izveštaje, te činjenice treba da raspravi sa upravom i pri tome razmotri mogućnost dopunjavanja postojećih finansijskih izveštaja.

Kada uprava dopuni finansijske izveštaje, revizor će tada izvesti postupke koje postojeće okolnosti zahtevaju i dostaviće upravi nov izveštaj o dopunjenim finansijskim izveštajima s datumom koji ne sme biti pre datuma kada su finansijski izveštaji potpisani i odobreni.

Kada uprava ne dopuni finansijske izveštaje u okolnostima u kojima revizor veruje da bi oni trebalo biti dopunjeni i kada revizor nije dostavio izveštaj preduzeću, revizor treba da izrazi ili rezervisano ili negativno mišljenje.

2.3. Ponovno razmatranje finansijskih izveštaja

Konačni pregled finansijskih izveštaja uključuje postupke adekvatnosti objavljivanja u finansijskim izveštajima, kao i drugih potrebnih objavljivanja u finansijskim izveštajima. Pre objavljivanja finansijskih izveštaja revizor je odgovoran za sve informacije koje se pojavljuju u redovnim finansijskim izveštajima, revizor mora da vidi postoje li bilo kakve nedoslednosti između tih dodatnih informacija i finansijskih izveštaja. Mnoge revizorske firme koriste obrazac provere objavljivanja u finansijskim izveštajima na osnovu zahteva standarda i propisa. Namena ovih upitnika je da revizora podsete na uobičajene probleme koji se susreću tokom obavljanja revizije kada je u pitanju objavljivanje, kao i da olakšaju konačnu analizu revizije od strane nezavisnog partnera ili direktora.

Objavljivanja o upravljanju

Postoji velika zainteresovanost i nastojanje akcionara da njihove kompanije budu vođene u najboljem interesu. To je dovelo do postavljanja zahteva od strane londonske berze da su kompanije dužne navesti u izveštaju da su postupale u skladu sa Kodeksom najbolje prakse predloženim od strane Kadburi komiteta. Londonska berza zahteva od svih kompanija koja se kotiraju na toj berzi, a registrovane su u Velikoj Britaniji, da navedu da li posluju i ponašaju se u skladu sa Kodeksom, odnosno u suprotnom, da navedu sve razloge zbog kojih ne postupaju prema tom kodeksu. Područja koja su najinteresantnija za revizora su zahtevi prema kojima su direktori dužni da izveste o internoj kontroli i trajnosti poslovanja preduzeća. Izveštaj direktora u vezi sa internom finansijskom kontrolom treba da sadrže sledeće elemente:

- potvrdu njihove odgovornosti za internu kontrolu
- potvrdu da sistem može pružiti samo razumno uverenje o nepostojanju značajno pogrešnih iskaza
- opis ključnih postupaka namenjenih obezbeđivanju efikasne finansijske kontrole
- potvrdu da su ispitali efikasnost sistema interne kontrole

Ostale informacije u godišnjim izveštajima

ISA 720 definiše:

Revizor treba da pročita ostale informacije (u dokumentima koji sadrže revidovane finansijske izveštaje) da bi utvrdio značajne nedoslednosti s obzirom na revidovane finansijske izveštaje. Značajna nedoslednost prema definiciji ISA 720, postoji kada je druga informacija kontradiktorna informaciji sadržanoj u revidovanim finansijskim izveštajima. Značajna nedoslednost može dovesti u sumnju zaključke revizije izvučene iz prethodno dobijenih revizijskih dokaza, a moguće i osnove na kojoj je revizor bazirao svoje mišljenje o finansijskim izveštajima.

Ako pri čitanju ostalih informacija, revizor utvrdi da postoji značajna nedoslednost, treba da razmotri li je potrebno dopuniti revidovane finansijske izveštaje ili ostale informacije. Ako je potrebno dopuniti ostale informacije, a preduzeće odbije da izvrši takvu dopunu, revizor treba da razmotri uključivanje u svoj izveštaj napomene koja se zove naglasak na paragraf na koji se odnosi napomena u kome opisuje značajnu nedoslednost ili preduzimanje bilo kojih drugih mera. Ako je neophodno dopuniti finansijske izveštaje, a preduzeće odbije takvu dopunu, revizor treba da izrazi rezervisno mišljenje ili da izrazi nemogućnost davanja mišljenja.

Ako revizor postane svestan da ostale informacije sadrže značajno pogrešno iskazanu činjenicu, revizor to pitanje treba da razmotri s upravom preduzeća. Ako revizor i dalje ostane na stanovištu da postoji značajno pogrešna iskazana činjenica, revizor od uprave treba zatražiti konsultaciju sa kvalifikovanom trećom stranom, kao što je pravni savetnik preduzeća, i razmotri dobijeni savet. Ako i nakon toga, uprava odbije da koriguje pogrešan iskaz, revizor treba da preduzme odgovarajuće korake koji mogu uključiti i obaveštavanje upravnog odbora o postojećem problemu.

2.4. Zaključni postupci

Završni analitički postupci

Prema ISA 520⁴, revizori su dužni da primene analitičke postupke kako u fazi planiranja tako i u završnoj fazi revizije. Analitička ispitivanja su dokazna ispitivanja finansijskih informacija koja se obavljaju proučavanjem i poređenjem međusobnih

⁴MSR 520(Analitički postupci) , To su postupci procene finansijskih informacija na osnovu istraživanja mogućih veza između finansijskih i nefinansijskih informacija, Analitički postupci takođe obuhvataju i ispitivanja fluktuacija i odnosa koji nisu dosledni sa drugim relevantnim informacijama ili koji značajno odstupaju od predpostavljenih veličina.

odnosa podataka. Ove analitičke postupke će po pravilu izvesti nadležni partner tokom završne faze revizije finansijskih izveštaja i radne dokumentacije.

Pri izvođenju sveobuhvatnog ispitivanja, revizor pažnju treba usmeriti na kritične faze revizije, analizom trendova i važnih koeficijenata; analizom neočekivanih revizorskih nalaza kako bi utvrdio da postoji da li neko područje revizije koje prethodno nije bilo identifikovano i nije obrađeno tokom revizije; kao i procenom klijenta u smislu njegove sposobnosti da nastavi redovno poslovanje.

2.5. Pregled radne dokumentacije

Radna dokumentacija je evidencija o planu revizije koji je sačinio revizor i u njoj su navedeni priroda, vremenski raspored i obim obavljenih revizijskih postupaka, kao i rezultati i zaključci izvedeni na osnovu prikupljenih dokaza. Može biti u formi pisanih dokumenata ili u elektronskoj formi. Ima dve osnovne funkcije:

- Da pomogne u izvođenju i superviziji revizije
- Da posluži kao podrška za mišljenje revizora

Radna dokumentacija je fizičko pomoćno sredstvo koje revizor koristi za evidentiranje rezultata testova izvedenih tokom revizije. Radna dokumentacija se analizira da bi se utvrdila dovoljnost dokaza. Dokazi u radnoj dokumentaciji trebaju biti relevantni i validni.

Nakon što se da mišljenje, radna dokumentacija predstavlja jedini materijalni dokaz koji revizor ima i kojim se može dokazati da je obavljena adekvatna revizija, jer originalna dokumentacija i računovodstvene evidencije ostaju kod klijenta.

Povremeno, proveru ili pregled radne dokumentacije vrši neko ko nije učestvovao u reviziji. To se naziva nezavisnom proverom ili pregledom. Po završetku revizije, radnu dokumentaciju može pregledati nezavisni član revizorske firme koji nije učestvovao u procesu revizije, iz tri osnovna razloga:

- da bi ocenio uspešnost posla iskusnog osoblja
- da bi osigurao da revizija zadovoljava standarde revizorske firme vezane za način i uspešnost obavljanja posla
- da reaguje na eventualnu pristrasnost u mišljenju

2.6. Izveštaj za partnere

Izveštaj dostavljaju menadžeri revizije na uvid partneru u kome se detaljno obrazlažu odluke koje su menadžeri revizije doneli tokom postupka revizije i razloge za njihovo donošenje. Izveštaj sadrži:

- Područja na koja bi trebalo posebno obratiti pažnju, s obzirom da revizorov sud može naknadno biti doveden u pitanje i to posebno od trećih lica
- Osnovne zaključke revizije
- Pregled nerešenih pitanja na koja bi trebalo dati komentar

2.7. Izveštaj upravnom odboru

Najznačajniji nalazi revizije prenose se upravnom odboru koji je i angažovao nezavisnog revizora. Revizor može prisustvovati sastancima upravnog odbora radi razjašnjavanja pojedinih pitanja i prezentiranja revizorskog izveštaja u celini. Rasprava na upravnom odboru može biti od koristi za rešavanje pitanja koja nisu mogla biti razrešena sa rukovodstvom preduzeća.

3. Revizorski izveštaji

3.1. Sadržaj revizorskog izveštaja

Nakon obavljenih svih revizijskih postupaka i pribavljanja revizijskih dokaza revizor oblikuje revizorski izveštaj. Revizorski izveštaj sastavlja se u pisanom obliku i na srpskom jeziku. Revizorski izveštaj sadrži finansijske izveštaje koji su bili predmet revizije i koji su potpisani od strane menadžmenta klijenta.

Revizorski izveštaj sastoji se od :

- Naslov izveštaja,
- Adresa izveštaja revizije,
- Uvodni paragraf,
- Paragraf o delokrugu rada,
- Mišljenje,
- Naziv računovodstvenog preduzeća, i
- Datum u izveštaju revizije.

3.2. Pozitivni revizorski izveštaj

Pozitivni revizorski izveštaj sadrži pozitivno mišljenje revizora (engl. Unmodified opinion) o finansijskim izveštajima klijenta. Pozitivno mišljenje je standardno najuobičajenija vrsta revizorskog izveštaja što znači da su finansijski izveštaji sastavljeni u skladu s primenjivim kriterijumima finansijskog izveštavanja.

Pozitivno mišljenje se izdaje samo ako (Soltani, 2009, 339):

- ne postoje značajna kršenja opšteprihvaćenih računovodstvenih načela
- je objavljivanje primereno
- je revizor bio u mogućnosti obaviti sve potrebne postupke
- nije bilo promena u računovodstvenim načelima koja imaju značajan uticaj na finansijske izveštaje
- je revizor obavio svoju revizorsku funkciju uz potpunu nezavisnost
- ne postoji značajna sumnja o vremenskoj neograničenosti poslovanja klijenta.

Kod izražavanja pozitivnog mišljenje koristi se jedna od fraza: **finansijski izveštaji fer prezentuju, u svim značajnim odrednicama**,... u skladu s (navesti primenjivi okvir finansijskog izveštavanja) ili **finansijski izveštaji istinito i fer prikazuju**.. u skladu(navesti primenjivi okvir finansijskog izveštavanja).

3.3. Modifikovani revizorski izveštaji

Osim pozitivnog mišljenja postoje i različita modifikovana mišljenja (engl.Modified Opinion). MRS 701 Modifikacije izveštaja nezavisnog revizora određuju postojanje modifikovanog mišljenja:

- kad određena pitanja ne utiču na revizorovo mišljenje (modifikovano pozitivno revizorovo mišljenje)
- kad određena pitanja utiču na revizorovo mišljenje (klasična modifikovana mišljenja).

Modifikovano pozitivno revizorovo mišljenje, nije klasično modifikovano mišljenje, nego pozitivno mišljenje uz dodavanje posebnog odeljka radi isticanja određenog pitanja. Ovaj oblik se koristi kada revizor zaključi da finansijski izveštaji pružaju istinit i fer prikaz, ali postoje okolnosti na koje revizor želi skrenuti pažnju

korisnicima revizorovog izveštaja.⁵ Posebni odeljak za isticanje pitanja, odnosno, kako bi se objasnile neke važne informacije koje ne utiču na revizorovo mišljenje kao što je (Soltani, 2009, 339):

- nedosledna primena opšteprihvaćenih računovodstvenih načela
- značajna sumnja o vremenskoj neograničenosti poslovanja
- odstupanje od objavljenih računovodstvenih načela kako bi se sprečilo pogrešno tumačenje finansijskih izveštaja
- revizorova želja za naglašavanjem neke činjenice vezane uz finansijske izveštaje, ali uz izražavanje pozitivnog mišljenja (uključuje pitanja poput značajnih događaja nakon datuma bilansa, rizike ili nesigurnosti povezane s nepredviđenim izdacima ili značajnim procenama).

Revizor izražava klasično modifikovano mišljenje kada:

- zaključi da na pribavljenim revizijskim dokazima finansijski izveštaji kao celina nisu bez značajnog pogrešnog mišljenja ili
- ne može pribaviti dovoljne i primerene revizijske dokaze da bi zaključio kako su finansijski izveštaji kao celina bez značajnog pogrešnog prikazivanja.

Vrste klasičnog modifikovanog mišljenja:

- **mišljenje s rezervom** (engl. Qualified opinion)
- **negativno mišljenje** (engl. Adverse opinion)
- **suzdržanost od mišljenja** (engl. Disclaimer of opinion).

⁵Soltani, B.: Revizija – Međunarodni pristup, MATE d.o.o., Zagreb, 2009

Odluka o vrsti mišljenja zavisi od:

- vrste pitanja koje uzrokuju modifikaciju, tj. jesu li finansijski izveštaji značajno pogrešni ili u slučaju nemogućnosti dobijanja dovoljnih i primerenih revizijskih dokaza, mogu li biti značajno pogrešni
- revizorove ocene o tome koliko su uticaji prožimajući ili od mogućih uticaja problema na finansijske izveštaje.

Mišljenje s rezervom se izdaje kada :

- revizor nakon što je pribavio dovoljne i primerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u celini, značajna ali ne i prožimajuća za finansijske izveštaje
- revizor ne može pribaviti dovoljne i primerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje, ali revizor zaključi da bi mogući uticaji neotkrivenih pogrešnih prikazivanja na finansijske izveštaje, ako ih ima, bili značajni ali ne i prožimajući.

Mišljenje s rezervom se izražava zbog nastanka nekog od događaja kao što je značajno neopravdano odstupanje od opšteprihvatljivih računovodstvenih načela, neprimernog objavljivanja ili ograničenog delokruga revizije.

Pre isticanja mišljenja s rezervom revizor sastavlja odeljak Osnova za mišljenje s rezervom u kojem objašnjava zbog čega je dao mišljenje s rezervom.

Negativno mišljenje se izdaje kada:

- revizor nakon što je pribavio dovoljne primerene revizijske dokaze, zaključi da su pogrešna prikazivanja, pojedinačno ili u celini i značajna i prožimajuća za finansijske izveštaje.

Može se zaključiti da revizor izdaje negativno mišljenje kada veruje da finansijski izveštaji kao celina dovode u zabludu korisnika izveštaja zbog toga jer finansijski izveštaji kao celina se ne prezentuju fer i u skladu sa opšte prihvaćenim računovodstvenim načelima.

Suzdržanost od mišljenja se izdaje kada:

- revizor ne može pribaviti dovoljne i primerene revizijske dokaze na kojima bi temeljio mišljenje i zaključi da bi mogući uticaji neotkrivenih pogrešnih prikazivanja, ako ih ima, bili značajni i prožimajući na finansijske izveštaje
- revizor zaključi u izuzetno retkim okolnostima koje uključuju višestruke neizvesnosti, da uprkos tome što je pribavio dovoljne i primerene revizijske dokaze u vezi sa svakom pojedinom neizvesnošću, nije moguće formirati mišljenje o finansijskim izveštajima zbog moguće interakcije neizvesnosti i njihovog mogućeg kumulativnog uticaja na finansijske izveštaje.

Ukratko, revizor se suzdržava od mišljenja najčešće kada mu je ograničen delokrug obavljanja revizije u tolikoj meri da ne može prikupiti dovoljne dokaze potrebne za izražavanje mišljenja.

Prožimajući je pojam koji se koristi u kontekstu pogrešnog prikazivanja za opisivanje uticaja ili mogućih uticaja pogrešnih prikazivanja na finansijske izveštaje, koja su, ako ih ima, neotkrivena zbog nemogućnosti dobijanja dovoljnih i primerenih revizijskih dokaza.

Prožimajući uticaji na finansijske izveštaje su oni koji po oceni revizora:

- nisu ograničeni na određeni element, račun ili stavku finansijskog izveštaja
- u slučaju da su ograničeni, predstavljaju ili mogu predstavljati značajan deo finansijskih izveštaja
- u vezi s objavljivanjima, od ključne su važnosti za korisnikovo razumevanje finansijskih izveštaja.

OPERATIVNO BUDŽETIRANJE

4. Osnove i proces budžetiranja

4.1. Planiranje i budžetiranje

Planiranje je termin, odnosno pojam koji je veoma često u upotrebi, kako u teoriji tako i u praksi. Razlog tome je što planiranje ima posebnu ulogu i značaj u strategijskom menadžmentu. Planiranje je postalo predmet naglašene istraživačke pažnje nakon objavljenih Tejlorovih stavova o ulozi i značaju planiranja i potrebi organizovanja planiranja kao posebnog organizacionog dijela, odnosno obavljanja kao posebne funkcije. Od tada pa do danas kreirani su mnogi stavovi o planiranju. Svi oni, ukupno posmatrano, mogu da se svrstaju u tvrdnje da se pod planiranjem treba podrazumevati:

- funkcija menadžmenta,
- proces i
- naučna disciplina.

Planiranje predstavlja primarnu funkciju procesa menadžmenta. Često se kaže da je planiranje prva među jednakim funkcijama (fazama, podsystemima) procesa menadžmenta (lat. *primus inter pares*). U tom smislu Stoner slikovito navodi da se na planiranje može gledati kao na lokomotivu koja za sobom vuče aktivnosti organizovanja, vođenja i kontrole. Ili, na planiranje se može gledati kao na glavnu žilu korena predivnog hrasta, iz kojeg se granaju organizovanje, vođenje i kontrola

Postoje različiti razlozi zašto je potrebno planirati:

- Planiranjem usmeravamo organizaciju i trasiramo pravac delovanja menadžera i zaposlenih u organizacijama. (Vizija $\Rightarrow$ misija $\Rightarrow$ ciljevi $\Rightarrow$ strategija $\Rightarrow$ taktičko-operativni planovi: jednokratni, trajni i vremenski);
- Planiranjem smanjujemo neizvesnost.

Planiranjem budućnosti nastojimo da kontrolišemo budućnost i smanjujemo entropiju (prirodnu težnju da sistemi idu ka haosu i uništenju). Potrebno je istaći da nema kvalitetnog planiranja bez predviđanja kretanja faktora okruženja (eksternog i internog).

- Planiranjem smanjujemo višak aktivnosti kao i sporedne aktivnosti i
- Planiranjem definišemo planske odluke koje nam služe kao standardi za kontrolu.

Eminentni Henri Mincberg (Henry Mintzberg), sumirajući različite pristupe i definicije planiranja, piše o pet pristupa planiranju:

1. Planiranje kao razmišljanje o budućnosti;
2. Planiranje kao kontrola budućnosti;
3. Planiranje kao proces donošenja odluke;
4. Planiranje kao integralni proces donošenja odluke;
5. Planiranje kao formalizovana procedura koja rezultira integralnim sistemom odluka.

Dakle, možemo konstatovati da je planiranje proces donošenja planskih odluka. Koje su to odluke? Različiti autori pišu o različitim planskim odlukama koje su međusobno povezane i integrisane. Nije dovoljno pisati da su planske odluke: ciljevi–strategije - planovi. Planske odluke su i vizija i misija. One mogu nastati u formalizovanom procesu (na osnovu metodologija planiranja) ali vrlo često i na osnovu neformalizovanog procesa.

Možemo zaključiti da je planiranje kontinuirani proces analize i predviđanja faktora organizacionog okruženja (eksternog i internog) i na tim osnovama donošenje planskih odluka o: viziji, misiji, ciljevima, strategiji i planovima.

Rezultati procesa predviđanja su planske pretpostavke (premise) i one se unose u planska dokumenta. Predviđanje može biti i nezavisna aktivnost od planiranja, ali potrebno je još jednom ponoviti da nema planiranja bez predviđanja. Zbog ubrzanja promena u organizacionom okruženju, Azenhauer je s pravom tvrdio da je akcenat na planiranju kao kontinuiranom procesu, a ne na planu kao dokumentu, koji je kao takav statičan.⁶

Osnovno ishodište za pripremanje analitičkih planova ili budžeta jeste u prvom redu računovodstvo odgovornosti koje predstavlja institucionalni okvir unutar koga se realizuju plansko-kontrolne aktivnosti preduzeća. Menadžment preduzeća posmatra računovodstvo odgovornosti kao jedan metodološkotehnički sistem koji treba da posluži planiranju, merenju i kontroli ostvarenja.

4.2. Pojam budžeta

Reč budžet vodi poreklo od starofrancuske reči „bougette” što znači kožna torba. U finansijama, termin budžet poceo je da se koristi preko engleske skupštinske prakse. Pri izlaganju prihoda i rashoda, kancelar državne blagajne (ministar finansija) izlazio je pred Donji dom, sa predlogom cifara, koji je stajao u kožnoj torbi. Otvaranje kožne torbe se nazivalo „otvaranje budžeta”.

Na kontinentu, zahvaljujući francuskim finansijama, većina država upotrebljava naziv „budžet”. U Nemačkoj budžet nazivaju „haushaltsplan”, a u Italiji „bilancio preventivo”. U našoj zemlji ranije se za budžet koristio naziv „predračun prihoda i rashoda”.

Pojam Budžet, kao bilans državnih prihoda i rashoda, ima značajnu ulogu u javnim finansijama, jer se u mnogim zemljama veliki deo nacionalnog dohotka preraspodeljuje u društvu posredstvom budžeta. Budžet je predmet studija svih grana finansijske discipline.

⁶ Mašić B., Menadžment, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010, str.121-122.

Finansijska teorija analizira faze kroz koje prolazi budžet, tako što:

- Utvrđuje konstante koje se javljaju u ekonomsko-društvenoj strukturi države i užih kolektiviteta,
- Ispituje principe na kojima se zasniva racionalna upotreba državnih sredstava.

Finansijsko pravo definiše budžet kao skup normi, koje regulišu sistematizovane odnose organa, koji imaju zadatak da predviđaju, ostvaruju i koriste zajednička sredstva. Finansijska ekonomija proučava ekonomsku funkciju budžeta, tako da se u savremenoj praksi budžet planira i koristi kao jedan od vodećih instrumenata ekonomske politike.⁷

4.3. Osnove budžetiranja

Budžetiranje kao sastavni deo sveukupnog procesa planiranja, predstavlja proces prevođenja opštih i specifičnih ciljeva, politika i strategija u formalno kvantitativne projekcije u cilju pružanja pomoći menadžmentu u procesu vođenja poslova preduzeća. Kao takvo ono je povezano sa sledećim aktivnostima:⁸

1. specificiranje i implementiranje opštih i specifičnih ciljeva preduzeća;
2. identifikovanje strategije za realizaciju postavljenih ciljeva;
3. razvijanje dugoročnih finansijskih (profitnih) planova na nivou preduzeća i na nivou strategijskih poslovnih jedinica;
4. specificiranje kratkoročnih (operativnih) planova ili budžeta po identifikovanim budžetskim celinama;
5. utemeljenje sistema periodičnog izveštavanja o ostvarenjima po centrima odgovornosti;
6. kontrola ostvarenja postavljenih planova koja uključuje poređenje ostvarenja i planova, identifikovanje odstupanja, njihovo razjašnjenje (tumačenje) i preduzimanje korektivnih akcija, koje mogu podrazumevati i revidiranje postavljenih planova.

⁷ Šta je to budžet? Dostupno na sajtu www.vibila.com, datum pristupa sajtu 20.6.2014.

⁸ Stevanović, N., Malinić, D., Milićević, V., (2007) Upravljačko računovodstvo, Beograd, Ekonomski fakultet

Budžetiranje sa stanovišta dužine vremenskog perioda na koji se planovi odnose, deli se na: 1. strategijsko planiranje (više godina) - projekcija globalnih ciljeva na višim nivoima menadžmenta; 2. taktičko planiranje (1 godina) - razrada globalnih ciljeva na grupe proizvoda i proizvode; 3. operativno planiranje za kraće vremenske periode (kvartal, mesec, nedelja, dan).

Prevođenje ciljeva i izabranih strategija u formalno-kvantitativne projekcije odvija se u okvirima računovodstvenog planiranja u formi profitnih planova ili budžeta. Najdetaljnije poslovno planiranje odigrava se u okviru tzv. operativnog (kratkoročnog, godišnjeg) računovodstvenog planiranja, gde se do kraja operacionalizuju aktivnosti sadržane u dugoročnim planovima, bilo da su one predstavljene samo kao opis nameravanih strategija i poslovno finansijskih namera ili su formalizovane u vidu odgovarajućih računovodstvenih izveštaja.

Operativni poslovni planovi podrazumevaju detaljne finansijske projekcije tokova rentabiliteta, novčanih tokova i finansijsko-strukturne pozicije za preduzeće kao celinu, ali i relevantne finansijske tokove za delove preduzeća kao što su: profitni segmenti, poslovne funkcije, departmani, proizvodne linije i sl. Ovi planovi su detaljni, kratkoročni, kvantitativni i relevantni za sve nivoe u organizacio-noj i upravljačkoj strukturi. Operativno (kratkoročno) planiranje obuhvata: parcijalne (podržavajuće) planove ili budžete: 1. budžet prodaje i prihoda od prodaje; 2. budžet proizvodnje; 3. budžet troškova proizvodnje (budžet troškova direktnog materijala, budžet troškova plata izrade, budžet opštih troškova proizvodnje); 4. budžet nabavke; 5. budžet troškova prodatih proizvoda; 6. budžet troškova marketin-ga; 7. budžet troškova opšteg upravljanja i administracije; 8. budžet troškova istraživanja i razvoja.

U celokupnom procesu budžetiranja plan prodaje se uobičajeno označava kao ishodište ili startna osnova za pripremanje drugih planova. Ovo zbog toga što aktivnosti drugih delova preduzeća mogu da budu značajno određene sadržinom plana prodaje. U zavisnosti od kretanja prodaje planiraju se: oprema, zalihe sirovina i materijala, upošljavanje radne snage i sl.

Master budžet je sveobuhvatni, kvantitativni izraz planova menadžmenta za budućnost i u svojoj osnovi ima pojedinačne operativne planove za proizvodnju, prodaju, troškove i prihode. Master budžet potvrđuje računovodstvenu neprikosnovenost za kvantitativne aspekte poslovnog plana. Master budžet se definiše kao finalni proizvod procesa operativnog planiranja tačnije budžetiranja kao sastavnog dela tog procesa.

Master (glavni) budžet podrazumeva redovnu pripremu i donošenje sledećih planova (budžeta): 1. budžet rezultata ili projektovani bilans uspeha; 2. budžet finansijske strukture ili projektovani bilans stanja; 3. budžet novčanih tokova ili projektovani izveštaj o novčanim tokovima; 4. budžet kapitalnih ulaganja.

Dakle, proces budžetiranja treba da pokriva celo preduzeće, svaki njegov deo, poslovnu funkciju, pogon, odeljenje ili na drugačiji način definisan organizacioni segment i da razvija budžetske izveštaje na različitim nivoima organizacione i upravljačke strukture. Sistem budžetiranja obuhvata glavne planove (budžete) koji čine master budžet i pojedinačne operativne planove (podržavajuće planove ili budžete) koji omogućavaju stvaranje master budžeta. Planirani bilans uspeha je kruna poslovnog plana. On se konstruiše uključivanjem prihoda i rashoda iz pojedinih planova.

4.4. Organizaciono-tehnička podrška budžetiranju

Organizaciono-tehnička podrška budžetskom procesu podrazumeva propisivanje procedure i postupaka, određivanje nosilaca budžetskog procesa, kao i načina pripreme, usklađivanja, revidiranja i odobravanja budžeta. U manjim preduzećima sa jednostavnom organizacionom strukturom ove aktivno-sti ne moraju da budu formalizovane u smislu postavljanja određenih organizacionih rešenja i pisanih postupaka. Međutim, u većim i složenijim preduzećima u cilju efikasnijeg upravljanja budžetskim procesom najčešće se formiraju: 1. Odeljenja za budžet i 2. Odbor za budžet.

Po pravilu, odgovornost za upravljanje i realizaciju procesa budžetiranja menadžment preduzeća prenosi na nosioce budžetskog procesa. U manjim preduzećima koordiniranje budžetskim aktivnostima može da bude povereno jednom licu, dok se u većim preduzećima koja imaju kompleksan budžetski proces formira Odeljenje za budžet, tzv. Plansko odeljenje.

Rezultat budžetiranja⁹ je planski bilans za dati naredni period. Računovodstveno planiranje treba da ispuni sledeće zahteve: 1. metodologija računovodstvenog planiranja mora da bude kompatibilna sa knjigovodstvenim načinom sačinjavanja bilansa da bi na kraju planskog perioda bilo uporedivo ostvareno i očekivano; 2. računovodstveno planiranje mora da maksimalno doprinese politici bilansa u smislu oblikovanja bilansa u skladu sa željama i potrebama uprave preduzeća.

Da bi se maksimalno približilo moguće potrebnom, planer mora eksplicitno izraziti potrebno, a potom zajedno sa menadžmentom preduzeća tražiti moguće koje će, uz maksimalne napore, pri datim resursima preduzeća i ograničenjima iz okruženja, dovesti do što većeg približavanja stvarnog potrebnom bilansu sa stanovišta rasta i razvoja preduzeća. Iz takvog računovodstvenog planiranja proizilaze konkretni zadaci za svako funkcionalno područje preduzeća i samim tim dolazi i do odgovornosti rukovodilaca funkcionalnih područja za izvršenje zadatka, a time i za stanje i uspeh preduzeća.

⁹ Rodić, J., Filipović, M., (2003), Primena MRS 14 – Izveštavanje po segmentima preduzeća, Beograd, SRRS

4.5. Budžetska procedura

Budžetska procedura, pored funkcija i načela, predstavlja bitan elemenat, jer obuhvata sve poslove u vezi sa budžetom. Budžetska procedura obuhvata četiri osnovne faze i to:

1. izradu budžeta (budžetska inicijativa, planiranje prihoda, planiranje rashoda i izrada predloga budžeta);
2. donošenje budžeta (usvajanje budžeta od strane parlamenta – skupštine);
3. izvršavanje budžeta (korišćenje sredstava budžeta) i
4. kontrola budžeta (redovna budžetska kontrola i završni račun budžeta).

Izrada budžeta se poverava nadležnom organu za pitanja budžeta (uglavnom je to posao ministarstva finansija) i to se naziva „budžetska inicijativa“. Donošenje budžeta vrši se po proceduri koja je propisana za donošenje zakonskih akata. Organ nadležan za poslove budžeta priprema „Nacrt zakona o budžetu“ koji vlada prihvata i podnosi parlamentu – skupštini na razmatranje i usvajanje (usvajaju ga poslanici prostom većinom glasova, uz mogućnost podnošenja amandmana na podneti predlog zakona o budžetu). Po istom postupku – proceduri usvajaju se i budžeti lokalne samouprave. Izvršavanje budžeta započinje od dana usvajanja budžeta i sastoji se iz dva dela: uplatom izvornih prihoda i isplatom iz budžeta, jer se ne sme isplatiti više iz budžeta nego što je u njega uplaćeno. Izvršavanje budžeta u delu izvršavanja rashoda vrši ministarstvo nadležno za poslove finansija, uz poštovanje osnovnog pravila da funkcije naredbodavca i računopolagača budu u potpunosti razdvojene. Kontrola budžeta – završni račun budžeta predstavlja kontrolu budžetske godine koja (u Srbiji) počinje 1. januara, a završava se 31. decembra odnosne godine. Nacrt završnog računa sastavlja ministarstvo nadležno za poslove budžeta (finansija), takođe u formi zakona. U Republici Srbiji budžetsku kontrolu vrši Budžetska inspekcija. Budžetska inspekcija vrši kontrolu upotrebe budžetskih sredstava za finansiranje javnih rashoda kao i kontrolu poslovanja korisnika sredstava budžeta. Reviziju vrši nadležna revizorska institucija.¹⁰

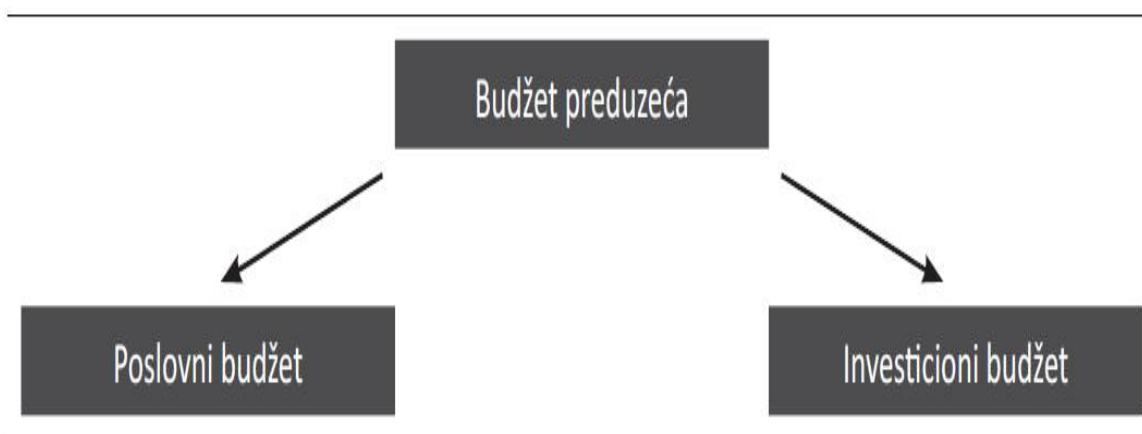
¹⁰ Radojević, T., *Finansijsko poslovanje u turizmu i ugostiteljstvu*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2012.

5. Budžetiranje u hotelskim preduzećima

Pojam budžetiranja ili sastavljanje budžeta (engleski: budgeting) se ustalio u međunarodnom hotelijerstvu. U hotelijerstvu se za plan i planiranje koristi izraz sastavljanje budžeta ili budžetiranje.¹¹ Budžetiranje kapitala (kapitalno budžetiranje) označava proces obezbeđenja kapitala za projekte koji će biti uključeni u kapitalni budžet preduzeća¹²

U hotelskim preduzećima možemo govoriti o dva budžeta koja su merodavna, a to su poslovni i investicioni budžet.

Slika 1. Merodavni budžeti u hotelijerstvu



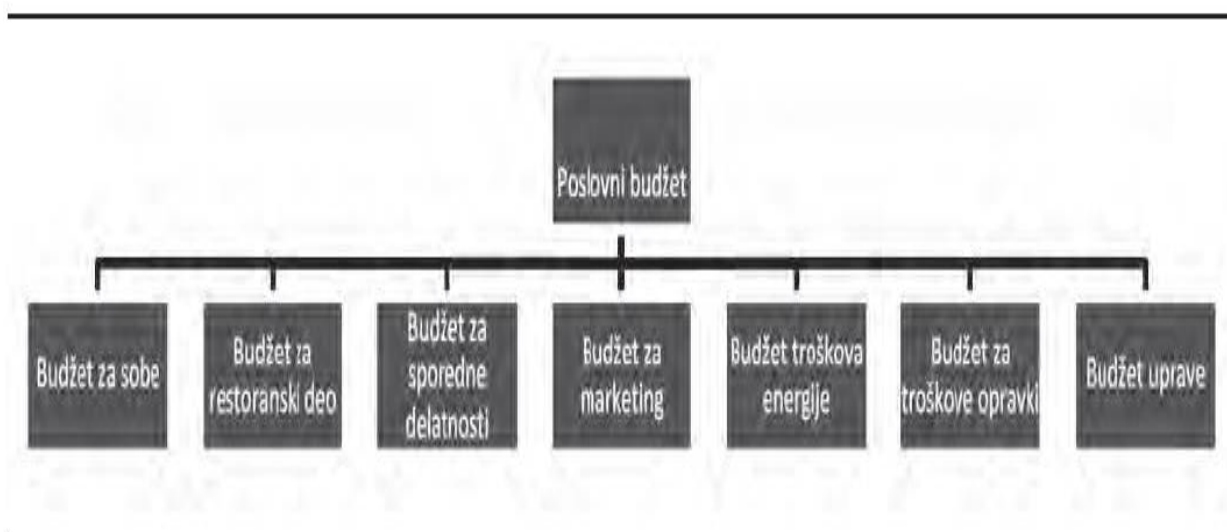
Izvor: Nikolić D., Poslovne finansije u hotelijerstvu, Visoka hotelijerske škola, Beograd, 2009.

Poslovni budžet obuhvata planiranje prihoda i troškova za hotelsko preduzeće. Sastoji se od budžeta za pojedinačna odeljenja, u skladu sa organizacionom strukturom hotela:

¹¹ Ratković, R., Hotelski menadžment, hrestomatija, priredio Fakultet za turizam, hotelijerstvo i trgovinu, Bar, 2006.

¹² Jones P.Ch.: Introduction to Financial Management Irwin, Boston, 1992.

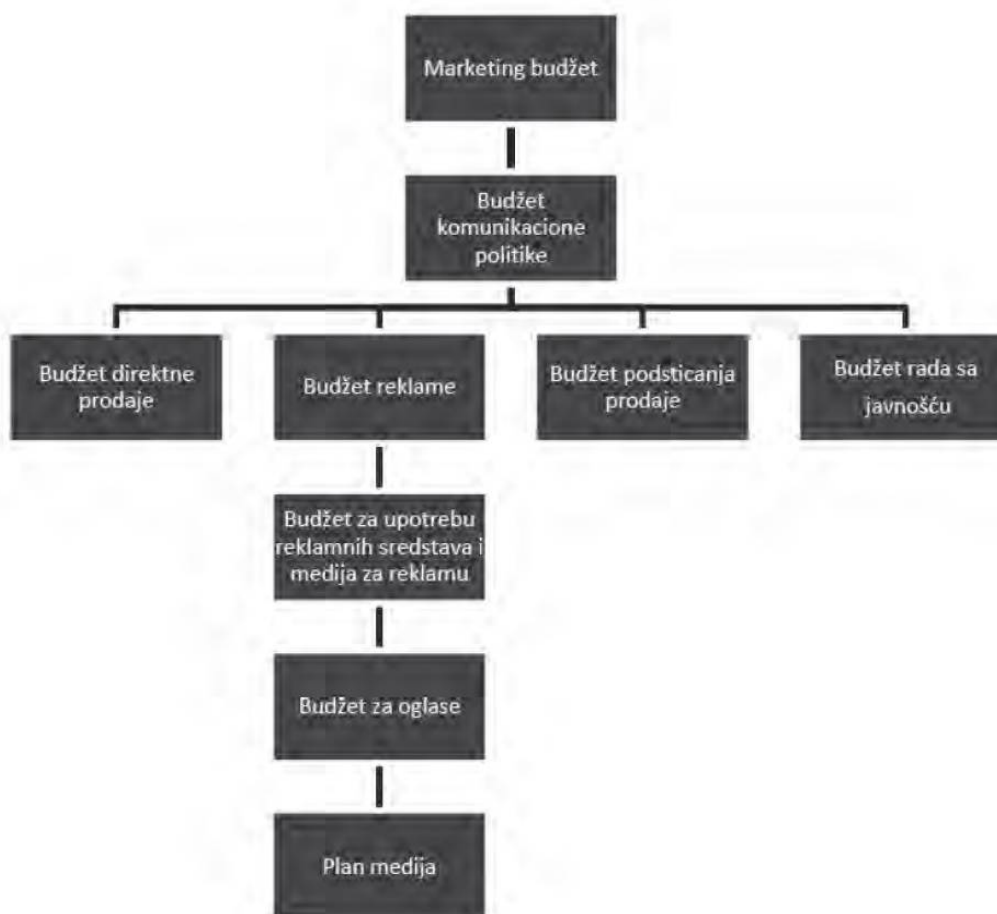
Slika 2. Podela poslovnog budžeta



Izvor: Nikolić D., Poslovne finansije u hotelijerstvu, Visoka hotelijerske škola, Beograd, 2009.

Takođe, možemo i dalje formirati budžete po mestima nastanka troškova i prihoda i oni se mogu predstaviti sledećom slikom.

Slika 3 Podela budžeta po mestima nastanka, troškova i prihoda



Izvor: Nikolić D., Poslovne finansije u hotelijerstvu, Visoka hotelijerske škola, Beograd, 2009.

Uobičajeno je da hotelska preduzeća donose kratkoročne i dugoročne planove poslovanja i razvoja. Kratkoročno planiranje se odnosi na period do 12 meseci dok dugoročno planiranje podrazumeva donošenje višegodišnjih planova poslovanja do 5g, planovi razvoja se mogu bonosti i na duži rok (5, 10 pa i više godina).

Procesa planiranja hotelskih preduzeća podrazumeva da menadžment može tražiti od svakog odeljenja da dostavi tri alternativna poslovna plana za naredni period „odozdo na gore:

1. najbolji slučaj ili agresivan plan rasta koji zahteva veliku dokapitalizaciju i brzi rast postojećih tržišta,

2. normalni plan rasta prema kome se odeljenje razvija u skladu sa tržištem, ali ništa značajnije u odnosu na konkurenciju,
3. plan smanjenja ako se tržište firme smanji. To je plan za loša ekonomska vremena.

Plan će sadržavati kapitalne izdatke, potrebe za obrtnim kapitalom i strategije za prikupljanje finansijskih sredstava za te investicije.

Menadžment može dati i smernice (odozgo na dole) na osnovu kojih će sektori i odeljenja predlagati i donositi poslovne planove i planove razvoja. Jedan od najsloženijih finansijskih odluka svakako je ona o dugoročnom investiranju, po pravilu u realnu poslovnu imovinu (radi se o kapitalnim odnosno investicionim ulaganjima). Najveći deo dugoročnih finansijskih odluka ocenjuje se primenom tehnike budžetiranja kapitala. Dugoročne finansijske odluke zasnovane su na specifičnoj aparaturi donošenja finansijskih odluka. Radi se o novčanim tokovima i oportunitetnim troškovima koji svoj puni izraz dobijaju u konceptu troškova kapitala preduzeća. U skladu sa karakteristikama dugoročnih investicija (kapitalnih ulaganja, izdataka) i analitičkim aparatom ocene njihove finansijske efikasnosti u pitanju je proces planiranja kapitalnih ulaganja (kapitalno budžetiranje).”¹³

¹³ Nikolić D., Poslovne finansije u hotelijerstvu, Visoka hotelijerske škola, Beograd, 2009.

6. Planiranje operativnog budžeta u hotelskim preduzećima

Budžetski proces zahteva blisku povezanost svih napora personala, supervizora i menadžera. Svaki menadžer odgovoran za sektor ili neku aktivnost u preduzeću trebao bi da učestvuje u procesu. Kada je menadžerima data prava uloga u procesu donošenja budžeta, oni obično postaju više motivisani da sprovedu plan profita preduzeća.

Računovodstveno odeljenje obično podržava menadžment sa statističkim informacijama o prethodnom poslovanju, troškovima rada, statusu programa održavanja i drugim značajnim podacima za proces sastavljanja budžeta. Finansijski kontrolor je uglavnom odgovoran za koordinaciju planova budžeta menadžera sasmostalnih sektora. Računovodstveno odeljenje objedinjuje ove planove u složeni budžet poslovanja u koji su uključeni fiksni i ostali troškovi, za pregled i odobrenje od generalnih menadžera.

Generalni menadžer i kontrolor pregledaju plan budžeta sektora i sastavljaju izveštaj budžeta generalnog menadžera koji treba da odobre vlasnici preduzeća. Ako budžet nije zadovoljavajući, elementi kojima je potrebna promena se vraćaju odgovarajućim sektorskim menadžerima na pregled i reviziju.

Kako bi bili sigurni da je ostavljeno dovoljno vremena za sastavljanje budžeta poslovanja i da bi osigurali odobrenje, trebalo bi postaviti vremenski raspored i njega se čvrsto pridržavati.

6.1. Sastanci za planiranje budžeta

Na sastancima za planiranje budžeta daje se uputstvo šefovima sektora za sastavljanje detaljnih sektorskih predloga budžeta. Moguće iznošenje zadataka koje treba izvršiti na sastancima za planiranje budžeta je sledeće:

1. Pregledati poslovanje iz tekuće godine,
2. Analizirati opšte uslove poslovanja,
3. Analizirati trenutnu situaciju konkurencije,
4. Analizirati cene,
5. Predviđeni nivoi zauzetosti smeštajnog kapaciteta i bruto prodaja.

Pregledati poslovanje iz tekuće godine. Pregled poslovanja preduzeća za tekuću godinu identifikuje stavke promena cena, cena rada, povećanje efikasnosti tokom godine i druge slične stavke. Osnovni uzroci neuspeha u ispunjenju budžetskih rezultata iz tekuće godine su detaljno objašnjeni. Potencijalni efekat ovakvih stavki na poslovanje preduzeća za predstojeću godinu je projektovan tako što je budžet sastavljen na osnovu odgovarajućih statističkih podataka o kretanju prihoda i troškova.

Analizirati opšte uslove poslovanja. Analiza tekućih nacionalnih i lokalnih ekonomskih i političkih uslova identifikuje stavke koje mogu značajno uticati na poslovanje za narednu godinu. Analize političkih uslova mogu odrediti promene koje se tiču, na primer, visina zarada i poreza na plate. Potencijalni efekat ovakvih stavki na poslovanje preduzeća za predstojeću godinu su projektovani a onda ugrađeni pri sastavljanju budžeta.

Analizirati trenutnu situaciju konkurencije. Analize trenutnih situacija konkurencije identifikuju stavke koje mogu značajno uticati na poslovanje u narednoj godini. Primeri ovih stavki uključuju novoizgrađene hotele, motele i restorane i/ili velika renoviranja postojećih preduzeća. Preduzeća sa kompletnom uslugom najčešće analiziraju situaciju konkurencije u odnosu na svaki segment usluga koje preduzeće pruža. Potencijalni efekat ovakvih stavki na poslovanje preduzeća za narednu godinu je projektovan a onda reflektovan na predloženi budžet.

Analizirati cene. Struktura analiza cena za sve proizvode-usluge koje preduzeće nudi ispituje cene koje će omogućiti stvaranje obima posla koji je neophodan za najbolje iskorišćenje kapaciteta preduzeća.¹⁴

Analize se fokusiraju na maksimiranju prihoda tako što se utvrde maksimalne moguće cene dok se pri tom izbegava velika redukcija obima posla. U toku ovih analiza svaka kategorija cena u svakom sektoru preduzeća je pregledna i određena po važnosti i/ili potrebi za promenom sa nastupajućom godinom. Ako je promena cena utvrđena, vrši se dalje analize da bi se determinisale određene promene (npr. cenu koje sobe treba promeniti i za koliko, cenu kojih obroka i za koliko, itd.) i koliko vremena će biti potrebno da se sprovedu promene (uključujući tekuće vreme). Kada se odobre promene cena, trebalo bi ih primeniti što je pre moguće kako bi bili sigurni da će preduzeće imati određene koristi.

Projektovani nivoi zauzetosti kapaciteta i bruto prodaja. Projekcije zauzetosti za svaki mesec predstojeće godine se poklapaju za svaki segment tržišta iz kratkog izveštaja prihoda, rasporeda za sektor soba. U ove segmente mogu spadati prolazni gosti-regularni, prolazni gostigrupa, stalni rezidencijalni gosti ili drugi segmenti tržišta.

Projekcije zauzetosti su uglavnom napravljene na osnovu istorijskih podataka, rezervacija statističkih informacija. Projekcije prodaje se prave za banket i standardne poslove sektora hrane i pića. Projekcije banketa su uglavnom napravljene na osnovu katering podataka; projekcije za regularne poslove su uglavnom napravljene na osnovu prethodnih podataka prodaje. Projekcije za ostale sektore (npr. telekomunikacije, gift shopove, garažu i parking, itd.) su zasnovane na projekcijama zauzetosti i ostalim relevantnim informacijama. Ove projekcije zauzetosti i bruto prodaja omogućuju generalnom menadžeru da proceni ukupne bruto prihode za narednu godinu.

¹⁴ Krunoslav Čačić: Poslovanje preduzeća u turizmu, Ekonomski fakultet, Beograd, 1995.

6.2. Priprema planova budžeta sektora

Koristeći informacije sastanaka za planiranje budžeta i poređenje poslovnih rezultata iz meseca u mesec za tekuću godinu i budžeta za tekuću godinu, šefovi sektora projektuju obim mesečnih prodaja za svoj deo odgovornosti za narednu godinu. Prihod po sektorima onda može da bude utvrđen na osnovu veličine obima i cena utvrđenih rasporedom na sastancima za planiranje budžeta.

Pošto se procene prihodi i obim prodaje, šefovi sektora projektuju troškove prodaje i troškove poslovanja. Računovodstveno odeljenje obezbeđuje svakom šefu sektora osnovne informacije za projektovanje troškova. U ove informacije uglavnom spadaju predlozi o visini plata, granice promena beneficija, očekivane ugovorene promene, index cena (opšte promene cena) i poznata povećanja poreza.

Posle diskusije, generalni menadžer je odogovoran za određivanje koji zahtevi se mogu odobriti, koji zahtevi se moraju odložiti za kasnije i za ispunjenje kojih zahteva je potrebno pozajmiti novac. Konačno, potencijalni efekat odobrenih zahteva za narednu godinu je projektovan a onda reflektovan na pripremu budžeta.

6.3. Objedinjavanje budžetskih planova sektora

Završeni budžetni planovi sektora se prosleđuju do računovodstvenih odeljenja gde se pregleda njihova tačnost i kompletnost. Pošto se završi pregled budžetnih planova sektora računovodstveno odeljenje priprema projektovani kratak izveštaj prihoda za narednu godinu. Ovaj izveštaj, zajedno sa rasporedom sektora i pratećim podacima, postaje ukupni preliminarni budžetski paket koji treba da pregledaju generalni menadžer i kontrolor preduzeća.

U ovaj preliminarni budžetski paket treba da budu uključene i važne informacije koje je otkrilo računovodstveno odeljenje dok je objedinjavalo budžetske planove sektora.

Generalni menadžer i kontrolor pregledaju kratak izveštaj prihoda, planove sektora i prateće podatke kako bi se uverili da su podaci realni i da su ciljevi prihoda i troškovi realni.

Ako su potrebne dopune za budžete sektora, generalni menadžer i kontrolor se sastaju sa odgovarajućim menadžerima da utvrde kako da ukomponuju ove dodatke. U budžetni izveštaj generalnog menadžera takođe su uključene važne informacije o kojima je bilo reči na sastancima za planiranje budžeta. U budžetskom izveštaju generalnog menadžera uglavnom su uključeni sledeći problemi:

1. Konkurencija,
2. Ekonomski i politički uslovi,
3. Neuobičajene stavke,
4. Personal,
5. Oprema,
6. Cene,
7. Važna napredovanja,
8. Protok novca (gotovinski tok)

Pre usvajanja budžetnog plana generalnog menadžera od strane vlasnika, ne odobri i prihvati, generalni menadžer i kontrolor bi trebali da ukratko pregledaju izveštaj sa šefovima sektora.

6.4. Pregled i odobrenje budžetnog plana generalnog menadžera

Pošto se izvrši finalni pregled izveštaja budžeta sa šefovima sektora, generalni menadžer i kontrolor (prikazuju) budžet poslovanja vlasnicima preduzeća. Ako budžet nije zadovoljavajući elemente koje je potrebno menjati se vraćaju odgovarajućim menadžerima sektora na pregled i reviziju. Ovaj proces može da se ponovi nekoliko puta sve dok se ne sastavi odgovarajući budžet.

6.5. Budžetska kontrola

Proces budžetske kontrole analizira značajne promene između iznosa predviđenih budžetom i stvarnih rezultata poslovanja. Analize promena mogu da prikažu da su potrebna dodatna istraživanja menadžmenta kako bi se utvrdio uzrok značajnih promena. Kada se indentifikuje uzrok, menadžment može da preuzme korektivne akcije.

Da bi se budžet efikasno koristio u kontrolne svrhe, izveštaji se uglavnom primenjuju na mesečnoj osnovi. Izveštaji su korisni samo kada se donose na vreme i kada su relevantni. U relevantne izveštaje su uključeni samo prihodi i troškovi za koje su odgovorni individualni šefovi sektora. Generalni menadžer i kontrolor trebaju da daju šefovima sektora određeni kriterijum po kome bi određivali značajne promene. Kada je kriteijum iskazan kroz novčane i procentualne razlike, u format mesečnog izveštaja treba da budu uključene kolone novčanih i procentualnih promena kako bi šefovi sektora mogli lako da utvrde koje promene su značajne. Svako preduzeće treba da sastavi format mesečnih izveštaja kako bi zadovoljilo svoje sopstvene praktične potrebe i zahteve.

6.6. Ponovna procena

Mnoga preduzeća ponovo procenjuju očekivane rezultate poslovanja i vrše reviziju budžeta kako odmiče budžetska godina. Ponovna procena je neophodna samo kada stvarni rezultati počinju da odstupaju od budžeta zbog promena koje nastaju posle budžeta. Kontrolni izveštaj menadžera za sektor „smeštaj-sobe“ bi trebalo da pokažu stvarno ostvaren obim prometa (broj noćenja, pansiona i sl.) i stvarne troškove, pored pozitivnih i negativnih odstupanja za svaku stavku prometa: upotrebljene resurse(inputa), količinu proizvedenih i pruženih proizvoda-usluga (outputa) i mere uspešnosti poslovanja (inputi prema outputima). Ovi budžeti su poznati kao budžet proizvodne

linije. Budžet proizvodn linije znači da je novac planiran za kupovinu određenih materijala(namirnica) za plaćanje rada, zaliha, usluga i dr. Kod ovog budžeta, kontrolni izveštaji se mogu usmeriti na svaku pojedinu stavku i meriti odstupanje. Drugu vrstu budžetskog planiranja predstavlja varijabilni ili fleksibilni budžeti. Planira se da se troškovi inputa menjau u skladu sa promenljivim rezultatima poslovanja outputi. Neki troškovi ostaju nepromenjeni, dok se drugi povećavaju kao posledica povećanih aktivnosti. Prilikom kontrolisanja meri se broj prodatih proizvoda-usluga npr. punih pansiona i poredi sa planiranim nivoom troškova za taj nivo prodaje. Kontrolisanje ovom vrstom budžeta prati ciklus utvrđivanja standarda, merenja i eventualne korekcije posle analize razlika između planiranog i stvarnog nivoa poslovanja.

Budžetska kontrola je metod kontrole koji se sreće u skoro svakom preduzeću. Na osnovu finansijskih informacija iz različitih unutrašnjih i spoljašnjih izveštaja, menadžeri dobijaju zajednički imenilac u budžetskim stavkama za pokriće troškova. Kada se novac utroši na nabavku resursa i kada se resursi iskoriste radi ostvarivanja ciljeva hotelskog preduzeća, sprovodi se budžetska kontrola da bi se odredilo da li se ciljevi ostvaruju prema planu. Budžeti dozvoljavaju hotelskim menadžerima da usmere svoje aktivnosti na razlike između onoga šta je planirano i onoga šta je ostvareno.¹⁵

¹⁵ Stanišić, M., Nikolić, D., Kontrola i revizija hotelskog poslovanja, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.

7. Specifičnosti procesa budžetiranja u turističkim organizacijama u Srbiji

S obzirom na značaj turističkih organizacija na različitim nivoima kao dela javnog sektora u turizmu Srbije, u nastavku će biti dat kratak prikaz specifičnosti u njihovom finansiranju.

U budžete republika, pokrajine i lokalnih zajednica slivaju se određeni prihodi koji se ubiraju u turizmu. Prema Zakonu o turizmu Republike Srbije iz 2009. godine¹⁶ ovi prihodi se javljaju u sledećim oblicima:

1. Boravišna taksa
2. Turistička naknada
3. Penali u turizmu.

Boravišna taksa se javlja kao naknada koju plaća turista za svaki dan koji provede u smeštajnom objektu. Visinu boravišne takse određuje lokalna samouprava polazeći od kategorije u koju je razvrstano samo turističko mesto. Sredstva od naplaćene boravišne takse predstavljaju prihod budžeta lokalne samouprave na kojoj je pružena usluga smeštaja.

Tako naplaćeni prihodi mogu se koristiti za turističko - informativnu delatnost (izrada informativno-propagandnih materijala, rad informativnog centra u turističkom mestu) i za finansiranje turističke signalizacije.

Prema Zakonu o turizmu¹⁷, turistička naknada se definiše kao novčani iznos koji se plaća za korišćenje pogodnosti u obavljanju delatnosti na području turističkog mesta. Ovu naknadu plaćaju privredni subjekti iz oblasti turizma (hotelska i ugostiteljska preduzeća, turističke agencije i drugi pružaoci turističkih usluga), kao i fizička lica koja turistima izdaju različite vrste objekata za smeštaj. Obavezu plaćanja ove naknade određuju jedinice lokalne samouprave u zavisnosti od kategorije

¹⁶ Zakon o turizmu "Sl. glasnik RS", br. 36/2009, 88/2010, 99/2011 - dr. zakon i 93/2012

¹⁷ Zakon o turizmu "Sl. glasnik RS", br. 36/2009, 88/2010, 99/2011 - dr. zakon i 93/2012

turističkog mesta i u zavisnosti od vrste delatnosti obveznika. Sredstva turističke naknade najvećim delom predstavljaju prihod budžeta jedinice lokalne samouprave (80%) na kojoj su i naplaćene, a manji deo (20%) je prihod budžeta Republike. Ovako ostvareni prihodi se u okviru lokalne samouprave mogu koristiti za izgradnju nove turističke infrastrukture i održavanje već izgrađenih objekata, za rešavanje pitanja koja se tiču očuvanja životne sredine, za izgradnju sportsko-rekreativnih i drugih pratećih sadržaja javnog karaktera.

Penali za korišćenje prioritetne turističke destinacije su novi oblik naknade uveden Zakonom o turizmu iz 2009. godine¹⁸, a odnose se na privredne društva i preduzetnike, kao i vlasnike i korisnike smeštajnih objekata i objekata nautičkog turizma koji su locirani na prioritetnim turističkim destinacijama, a nemaju odgovarajuću namenu i kategoriju u skladu sa posebnim aktom koji donosi Vlada Srbije. Zakonom je ostavljen period od dve godine da se izvrši prilagođavanje objekata u skladu sa zahtevima destinacije, a nakon toga predviđaju se obaveze plaćanja penala koji će biti prihod republičkog budžeta.

Promotivne aktivnosti u turizmu predstavljaju najvažniji zadatak turističkih organizacija na različitim nivoima državne uprave – od nivoa Republike i autonomne pokrajine, do nivoa jedinica lokalne samouprave. Turističke organizacije su osnovane u skladu sa propisima koji uređuju rad javnih službi, a i principi finansiranja njihove delatnosti takođe imaju obeležja finansiranja javnog sektora.

Kao izvori finansiranja turističkih organizacija za promociju turizma javljaju se:¹⁹

1. Sopstveni prihodi od obavljanja delatnosti
2. Donacije, priloz i sponzorstva domaćih i stranih pravnih i fizičkih lica
3. Sredstva republičkog i pokrajinskog budžeta
4. Sredstva budžeta jedinice lokalne samouprave
5. Drugi izvori.

¹⁸ Zakon o turizmu "Sl. glasnik RS", br. 36/2009, 88/2010, 99/2011 - dr. zakon i 93/2012

¹⁹ Turistička organizacija Srbije: Program rada sa finansijskim planom za 2011, godinu

U delatnosti turističkih organizacija koje mogu obezbediti direktne izvore prihoda ubrajaju se organizovanje turističkih, stručnih, kulturnih, sportskih i sličnih manifestacija i posredovanje u pružanju usluga u domaćoj radinosti.

7.1. Budžetiranje na nivou lokalnih turističkih organizacija

Budžeti turističkih organizacija imaju značajnu ulogu ne samo sa aspekta finansijskog planiranja, već i kao instrumenti kontrole koja ima i posebne zadatke kada se radi o organizacijama javnog sektora. Sama analiza finansijskih izveštaja mora biti prilagođena potrebama različitih interesnih grupa i šire javnosti. Analiza finansijskih izveštaj bi trebalo da omogući kvalitetnu ocenu namenskog trošenja planiranih finansijskih sredstava.

Cilj finansijskog izveštavanja je da se pruže razumljive i verodostojne informacije o poslovanju turističke organizacije i načinu raspolaganja imovinom. Osnovni finansijski izveštaji predstavljaju, s jedne strane, osnovni izvor informacija za komuniciranje sa eksternim korisnicima, a s druge strane, to je osnov za kontrolu poslovnog rezultata. Analiza finansijskih izveštaja ujedno predstavlja i osnov finansijskog planiranja.

Proces budžetiranja započinje analizom rezultata dobijenih u procesu kontrole i analize, odnosno praćenja realizacije budžeta u tekućoj godini, a zatim se uključuju relevantni podaci, kao što su npr. podaci dobijeni na osnovu tržišnih istraživanja i predviđanja budućeg turističkog prometa. Tako npr. izrada budžeta na lokalnom nivou počinje po pravilu početkom drugog polugodišta aktivnostima koje imaju za cilj koordinaciju sa privrednim subjektima na destinaciji (hotelima, agencijama i drugim učesnicima u turističkoj ponudi na destinaciji). To treba da doprinese usaglašavanju stavova i efikasnijem usvajanju budžeta lokalne turističke organizacije, ali i većoj motivisanosti svih subjekata u toku njegove realizacije.

Pri izradi budžeta, polazište predstavljaju realizovani prihodi u tekućoj godini uz realnu procenu mogućnosti ostvarenja prihoda u narednoj godini. Ključno pitanje se odnosi na predviđanje turističkog prometa, odnosno broja noćenja turista na destinaciji što predstavlja osnovu za realizaciju prihoda od boravišne takse.

Takođe, neophodno je poći od realne ocene kretanja troškova povezanih sa planiranim aktivnostima. Kreatori budžeta moraju biti realni u proceni rizika i šansi koji će u narednoj godini uticati na prihode i rashode, a njihov je zadatak i svođenje specifičnih troškova na realne osnove, odnosno usklađivanje sa budžetskim prihodima.

Već je naglašeno da budžet ima posebno značajnu ulogu kao instrument kontrole, a ona se zasniva na praćenju izvršenja budžeta i na izveštavanju o utvrđenim odstupanjima. Pri analizi odstupanja vrši se poređenje sa određenim veličinama, kao što su:

- Poređenje ostvarenih veličina sa pozicijama predviđenih budžetom,
- Poređenjem ostvarenog sa rezultatima prethodnog perioda ili sa rezultatima drugih referentnih organizacija iz okruženja.

U slučaju pojave značajnih odstupanja, npr. kod znatno manjih prihoda od boravišne takse, neophodno je ići u dalju analizu uzroka odstupanja, uključujući i preduzimanje mera da se uočeni uzroci otklone.

Na turističkim destinacijama u Srbiji, česta je pojava neprijavljivanja turista koji borave u privatnom smeštaju, što umanjuje prihode od boravišne takse i upućuje na potrebu za utvrđivanjem odgovornosti i preduzimanje mera radi povećanja stepena naplate boravišne takse (npr. u saradnji sa inspekcijским službama). U zavisnosti od aktivnosti konkretne lokalne turističke organizacije mogu se planirati i prihodi iz budžeta lokalnih samouprava ili različiti vidovi donacija, a značajan izvor prihoda mogu predstavljati i prihodi od sopstvenih aktivnosti, kao što su organizovanje različitih manifestacija, posredovanje kod smeštaja u domaćoj radinosti i slične.

U planiranju troškova polazi se od planiranih aktivnosti i predviđanje troškova po pojedinim pozicijama, kao što su materijalni troškovi, troškovi usluga, troškovi zarada itd. Za značajnije segmente aktivnosti rade se pojedinačni budžeti (npr. za promotivne aktivnosti, za organizaciju pojedinih događaja, pojedinih informativnih centara), a na nivou turističke organizacije radi se glavni budžet.²⁰

²⁰ Spasić, V., Čerović, S., Ekonomsko-finansijska analiza poslovanja preduzeća u hotelijerstvu i turizmu, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2013.

8. Kontrolisanje uspešnosti celokupnog hotelskog poslovanja

Sve hotelske firme teže savršenosti i traže mogućnosti da uspostave i održavaju tok ukupnog poslovanja koje je profitabilno i produktivno. U kontrolisanju ukupnog poslovanja nijedna tehnika ili skup tehnika neće obezbediti uspešno poslovanje; nijedna mera nije sama. Umesto toga, moglo bi se reći da se u procesu menadžmenta mora odabrati izvestan broj mera poslovanja i tehnika za kontrolu koje izlažu pažnji mnoge oblike organizacionog poslovanja.

U nastavku se pokazuje kako menadžeri žele da kontrolišu celokupno poslovanje pomoću:

- finansijskih mera,
- finansijske kontrole,
- informacija,
- ljudi.

8.1. Kontrolisanje pomoću finansijskih mera

Finansijsko poslovanje predstavlja krvotok hotelskog poslovanja. Sredstva prikupljena od akcionara, vlasnika obveznica i kreditora transformišu se u resurse koji se korsite u operativnom poslovanju. Zauzvrat, rezultati tog poslovanja mere se po finansijskim merilima kako bi se odredilo kako kompanija napreduje ka ostvaranju svojih cijeva. Finansijsko izveštavanje i kontrolisanje predstavljaju prema tome, bitne delove celokupnog kontrolnog sistema. Jedno opšte merilo koje se koristi za kontrolisanje celokupnog poslovanja je povraćaj na uložena sredstva.

Povraćaj na uložena sredstva naglašava efekte poslovanja u smislu finansijskih varijabli koje će uticati na ukupno poslovanje firme. Najopštiji primer integrativnog finansijskog kontrolnog sistema pri kojem se koristi merilo povraćaja na uložena sredstva jeste, verovatno, primer DuPont Company.

Povraćaj na uložena sredstva jeste kritični činilac u DuPont sistemu kontrole.

DuPont sistem grafkona odslikava poslovanje u smislu dva važna finansijska izveštaja a to su knjigovodstveni bilans i račun profita i gubitaka. Razni resursni inputi kao i izlazne stavke kao što su prodaja i zarada oslikavaju se preko tih grafikona. Poslovanje svakog centra odgovornosti ili odeljenja za određeni proizvod procenjuje se po tome koliku zaradu na uložena sredstva je u stanju da ostvari.

Postoje **četiri** načina da se ostvari veći povraćaj na uložena sredstva odnosno investicije, kao što smo videli, a to su:

1. povećati prodaju dok ostale stvari ostaju iste,
2. smanjiti operativne troškove i na taj način povećati profit (zaradu) dok ostale komponente ostaju nepromenjene,
3. smanjiti ukupne investicije, dok ostale komponente ostaju nepromenjene,
4. kombinacija stavki 1-3.

Radi ilustracije, pretpostavimo da je prodaja povećana na €2000. Obrt kapitala postaje 2.0 i, sa istih 10 procenata marže povraćaj na uložena sredstva iznosi 20 procenata. Pretpostavimo, zatim, da postoji efikasniji posao, recimo €200 profita na €1000 prodaje. Marža profita je sada 20 procenata i, uz isti obrt kapitala od 1.0, povraćaj na uložena sredstva je, takođe, 20 procenata.

Kao treći primer, pretpostavimo da su prodaja i profit nepromenjeni, ali ukupno ulaganje sredstava može biti smanjeno na €500. Obrt kapitala je 2.0, marža profita ostaje 10 procenata, dok je povraćaj na uložena sredstva, takođe, 20 procenata.

Ovi prosti primeri odslikavaju tri vrste korektivnih akcija koje se mogu preduzimati da bi se postigao isti rezultat od 20 procenata povraćaja na investicije. Normalno je primenjivanje nekih kombinacija ova tri pristupa.

Povraćaj na uložena sredstva predstavlja koristan način za merenje i kontrolisanje celokupnog poslovanja. Prilikom procene poslovanja, menadžment može da odredi sa koliko uspeha razni centri odgovornosti koriste raspoložive resurse. Povraćaj na uložena sredstva može se isto tako koristiti pri donošenju odluka o uvođenju novih proizvoda (usluga) i povoljnijim prilikama na tržištu.

Može se procenjivati nivo potrebnih investicija, kakva bi prodaja mogla da bude i kolika marža profita bi se mogla ostvariti. Posедуjući ovakve informacije, menadžment može da proceni povraćaj na uložena sredstva i da odluči da li će ili neće preduzimati nove poduhvate.

Povraćaj na uložena sredstva je samo jedan način da se kontroliše celokupno poslovanje.

8.2. Kontrolisanje pomoću revizija

Kontrola celokupnog poslovanja znatno je olakšana postojanjem raznih vrsta revizija uključujući i velike periodične preglede poslovanja firme van procena koje nas-taju između menadžera i podređenih u svakodnevnom radu. Za revizije je tipično to da se njima procenjuje finansijsko, upravljačko i operativno poslovanje celokupne hotelske firme i njenog menadžmenta.

Finansijska revizija

Finansijska revizija overava tačnost finansijskih transakcija i poslovanja kako radi eksternog finansijskog izveštavanja tako i za internu kontrolu. Predmet revizije su obično finansijske transakcije koje obuhvataju prodaju, efekte za naplatu, prijemi gotovog novca, kupovine, platne spiskove i isplate u gotovom novcu. Finansijska kontrola pverava da su ovlašćenja, izvršenja i beleženja transakcija bili ispravni i odgovarajući za aktivu ili resurse firme.

Eksternu finansijsku reviziju obavljaju ovlašćene javne knjigovođe koji obezbeđuju nezavisna ili objektivna mišljenja u vezi s tačnošću finansija firme i doslednosti sa kojima su pripremljeni. Na taj način, eksterna finansijska revizija obezbeđuje informacije o celokupnoj finansijskoj kontroli za eksterne subjekte kao što su akcionari, kreditori i regulativna tela vlade.

Interna finansijska revizija ima sličnu svrhu i aktivnost jer se one povezuju sa eksternom finansijskom revizijom. Internu finansijsku reviziju obično obavlja nezavisno stručno osoblje iz redova knjigovođa koji obično rade u Odboru interne kontrole, u okviru firme. Interna revizija, takođe, određuje stepen saglasnosti sa politikom i procedurama kompanije i daje preporuke vrhunskom (top) menadžmentu da obezbedi njihovo poštovanje.

Ukratko, finansijske revizije su u direktnoj vezi sa čuvanjem aktive u okviru opšteprihvaćenih računovodstvenih konvencija i principa. One samo indirektno procenjuju efikasnost operacija i menadžmenta onako kako se oni ogledaju u finansijskim izveštajima firme. Direktnija vrsta procene efikasnosti operacija i menadžmenta uključuje primenu kontrole menadžmenta.

Kontrola menadžmenta

Kontrola menadžmenta predstavlja sistematsku procenu celokupnog rada hotelskog menadžmenta. Pošto se procenjuje ukupan rad menadžmenta, kontrolu menadžmenta obično obavljaju posebni ad hoc stručnjaci vrhunskog menadžmenta ili spoljni konsultanti.

Koristi se sistem poena da se proceni poslovanje i svako područje procene može sa donese maksimalni broj poena (ne mora biti jednak broj poena). Grupa koja vrši kontrolu, obično spoljni savetnici, procenjuje poslovanje firme i dodeljuje poene zasnovane na efikasnosti firme u svakoj oblasti.

Jedan drugi pristup kontroli menadžmenta, pravi razliku između kontrole kojom je obuhvataju funkcija menadžera kao što su planiranje, organizovanje, odabir osoblja, vođenje i kontrolisanje i kontrolu koja obuhvata odluke koje se odnose na operativnost kao što su marketing, proizvodnja, osoblje, računovodstvo i finansije. Ovaj pristup se direktnije usredsređuje na procenu opšteg dejstva funkcija menadžmenta na nivou vrhunskog menadžmenta u ukupne pozicije firme kao i u okviru specifičnih organizacionih funkcija.

Oba ova pristupa kontrolisanju menadžmenta zasnivaju se na stanovištu da celokupnu efikasnost menadžmenta treba procenjivati u redovnim intervalima. Takođe, kontrola menadžmenta naglašava potrebu da se meri poslovanje, a svaka firma treba da razvije kriterijume meranja i prioritete koji su posebni za njene ciljeve i operativne karakteristike.²¹

Prema tome, kontrola menadžmenta je periodična, dijagnostička aktivnost koja olakšava procenu efikasnosti menadžerskog i operativnog poslovanja. Njene značajnije prednosti su:

- daje objektivniju i kompletniju procenu ukupnog menadžmenta i operativne strukture i prakse van sfere rešavanja dnevnih problema. Normalno, formira se posebna grupa stručnjaka da obavi kontrolu menadžmenta;
- omogućuje menadžmentu da periodično ponovo razmotri i nađe odgovore na osnovne probleme šta, kao i za koga da proizvodi odnosno pruža hotelske usluge u uslovima kratkoročnih i dugoročnih promena, u eksternim i internim uslovima koji utiču na firmu;
- identifikuje potencijalna područja velikih problema i omogućuje korektivne akcije pre ozbiljnih propusta u ukupnom menadžmenta i operativnom sistemu i strukturi;
- obezbeđuje mehanizam za kontrinuirano ažuriranje ukupnog menadžmenta i operativne strukture firme.

²¹ Wren, D.A., Voich, D. Jr.: Menadžment – proces, struktura i ponašanje, PS "Grmeč", Beograd, 1994.

8.3. Kontrolisanje pomoću informacija

Rast i razvoj hotelskih kompanija zahteva savršenije tehnike planiranja i kontrole. Razvoj ovih tehnika je uveliko olakšan velikim napretkom tehnologije obrade podataka pomoću kompjutera. Pošto postoji povećan obim informacija, dolazi do povećanja troškova obrade informacija. Zbog ovih potreba i troškova koji se povećavaju, veća pažnja se mora posvećivati upravljanju informacijama u firmi. Ovo znači da postoji kretanje informacionih sistema za poslovanje i menadžment.

Sistem informisanosti menadžmenta

Potreba menadžmenta da dobija više informacija zajedno sa tehnologijom obrade informacija dovela je do naglašavanja projektovanja i primene *Sistema informisanosti menadžmenta*. Opšta svrha ovih sistema je da se olakša poslovanje i ukupan proces menadžmenta, posebno planiranje i kontrola. Pomoću ovih sistema obezbeđuju se specijalizovanije i stručnije informacije za menadžere organizacionih funkcija kao što su nabavka, proizvodnja, kadrovska politika, marketing i finansije. Na taj način ovi sistemi treba da obezbede višestruke vrste informacija za sve nivoe menadžmenta za veliki broj operativnih poslova.

Pri projektovanju Sistema informisanosti menadžmenta mora se imati na umu nekoliko kritičnih dimenzija koje se mogu sažeti na sledeći način:

- zahtevi u odnosu na vreme - pravovremenost informacija?
- zahtevi u odnosu na učestalost - koliko često informacija mora da bude raspoloživa?
- zahtevi u odnosu na tačnost - koliko detaljnije ili tačne moraju biti informacije?
- zahtevi u odnosu na redukciju podataka - koji obim podataka treba biti obrađen?
- zahtevi u odnosu na distribuciju - ko treba da primi informacije?
- zahtevi u odnosu na skladištenje - da li podaci i informacije moraju biti sačuvani?

Zahtevi u odnosu na blagovremenost obuhvataju brzinu kojom se informacije stavljaju u upotrebu. Zahtev u odnosu na učestalost bavi se pitanjem koliko često obrađeni podaci moraju biti obrađeni i informacije prezentirane menadžeru. Uobičajeni periodi za prezentiranje informacija su nedeljno, mesečno i kvartalno.

Zahtev u odnosu na tačnost u vezi sa sistemom obrade podataka zahteva nivo tolerancije sistema u odnosu na greške. Teoretski, moguće je projektovati sistem koji je 100 % tačan. U praksi, međutim, nije moguće postići 100% tačnosti pa se povremene greške javljaju bez obzira na to koliko je sistem dobar. U vezi sa kontrolnim funkcijama, informacija se, generalno govoreći, koristi odmah pošto je primljena. Ovo je posebno tačno kada je indicirana korektivna akcija (replaniranje). Prema tome, kada se daju detalji informacija u vezi sa aktivnostima planiranja i kontrole, pitanje tačnosti treba da bude pažljivo razmotreno. Redukcija podataka obično se odnosi na transformisanje relativno velikog obima podataka u značajno manji obim uz očuvanje bitnog značenja informacija sadržanog u prvobitnim podacima.

Zahtev u odnosu na distribuciju bavi se odredbama kojima treba obezbediti da sve osobe uključene u organizacione funkcije dobiju informacije koje su im potrebne. Zahtev u odnosu na skladištenje obuhvata čuvanje, održavanje i davanje podataka i informacija. Iako se neke informacije koriste odmah, neke druge moraju da se skladište i da se otkrivaju radi korišćenja u postavljanju standarda, pravljenju, poređenju ili u određivanju dugoročnih trendova.

Korišćenje sistema za informisanje menadžmenta može se opisati u **tri** faze: generisanje podataka, obrada podataka i prenos informacija. U fazi generisanja, dobijaju se sirovi podaci o poslovanju od raznih centara odgovornosti u organizaciji. Izveštaji o nastalim troškovima, korišćenim materijalima, proizvedenim jedinicama, kvalitetu izlaznog proizvoda-usluga, utrošenom vremenu, itd., šalju se iz raznih centara u jednicu za obradu podataka. Ovde podaci ulaze na karticama ili trakama i "obrađuje se" - odnosno klasifikuju se, tabuliraju, upoređuju se standardima, rezimiraju se, itd. Ovom obradom formatizuju se podaci za menadžment tako da ih

koristi kao informacije za donošenje odluka. Informacije teku ka onima koji će preduzeti korektivne akcije, ako je potrebno.

Većina organizacija sastavljena je od tri vrste ljudi:

- ljudi koji proučavaju probleme,
- ljudi koji rešavaju probleme,
- ljudi koji stvaraju probleme.

Dakle, informacije predstavljaju krvotok kontrolisanja. Podaci koji se odnose na poslovanje moraju se generisati, obraditi i preneti onima koji će preduzeti potrebne akcije da održe organizaciju na nameravanoj trasi. Sistem informisanja menadžmenta, kompjuterizovan ili ne povećava sposobnost menadžmenta da planira, meri i kontroliše hotelsko poslovanje.

8.4. Kontrolisanje pomoću ljudi

Praksa menadžmenta postaje efikasna preko ljudskih resursa u organizaciji.²² Na taj način, efikasnost kontrole je pod uticajem kako menadžera tako i podređenih. Reakcija na sisteme kontrole kreće se od krajnjeg otpora i opozicije do potpunog razumevanja i podrške. Budući da kontrolisanje predstavlja kontrolu ljudi koju obavljaju ljudi, humana reakcija na posao kontrolisanja koje obavljaju menadžeri posebno je bitna za uspeh preduzeća. Efikasni sistemi kontrole moraju da sadrže i odgovornost u odnosu na jedan izvor kontrole (podređeni treba da bude odgovoran za svoje poslovanje jednom nadređenom).

Primena ovog koncepta ne samo da smanjuje konfuziju u odnosu na odgovornost nego i olakšava rešavanje mogućih problema kontrole.

²² Gary Dessler: Human Resource Management, Prentice Hall, New Jersey, 1994.

Odbojnost prema kontrolisanju

Mnogi ljudi ne vole da ih kontrolišu jer kontrolu mogu smatrati i nastavkom njihovog tretmana kao neodgovorne dece pre nego kao odraslih ljudi.

Taj otpor prema kontrolisanju i vređanje zbog kontrolisanja predstavlja fundamentalni problem rada sa ljudima. Mnogi od nas više vole da kontrolišu nego da budu kontrolisani jer stavljaju autonomiju iznad autokratije. Ovaj put ka slobodi i autonomiji može da bude produktivan i da vodi ka ponašanju i radu koji doprinose ostvarenju ciljeva organizacije. S druge strane, zaštita sopstvenih interesa i rad po sopstvenom nađenju mogu da budu nagli i štetni za ideju timskog rada u ostvarivanju organizacionih ciljeva. Ove reakcije, pozitivne ili negativne, mogu biti pod uticajem onoga što menadžeri prenose zaposlenima.

Na primer, podređeni mogu da ne vide važnost određenih standarda poslovanja jer ne mogu da sagledavaju na koji način dostizanje standarda doprinosi organizacionim kao i ličnim ciljevima. U takvim slučajevima, može se desiti da podređeni nisu adekvatno informisani o svrhama standarda poslovanja i o njihovoj korisnosti za postizanje ciljeva. Pored toga, kod podređenih može postojati tendencija da sagledavaju standarde kao nešto što se kreće samo u jednom smeru naviše. Na taj način kod njih se razvija veliki strah od kontrole i otpor prema tome da budu kontrolisani.

Sistemi kontrole mogu da izazovu osećanja uvređenosti i otpora u odnosu na menadžersko obavljanje kontrole. Ovo je češće prouzrokovano popustom ili nesposobnošću menadžmenta da komunicira sa ljudima o važnosti dejstva kontrole. Kod ljudi postoji potreba da sagledavaju potrebu za kontrolom i da osećaju da se kontrolom pomaže organizovani timski rad i ostvarivanje ciljeva.²³

²³ Thomas F. Powers: Introduction to Management in the Hospitality Industry, John Wiley & Sons, New York, 1984.

Kontrolisanje kao sredstvo, ne kao cilj

Neki ljudi mešaju tehnologije kontrolisanja sa svrhom kontrole. Ovaj problem ćemo nazvati subordinacijom ciljeva, što znači da su ciljevi učinjeni manje važnim dok sredstva kontrolisanja postaju važnija. Ovo nigde nije vidljivije nego kod primene budžetske kontrole.

Budžeti kao standardi, predstavljaju sredstva za procenu ljudi. Reakcija od strane ljudskih resursa počinje rano u fazi razvoja budžetskih standarda i politike. Ova reakcija se nastavlja kako za vreme procene rada tako i, konačno, u toku korektivnih akcija. Strah od budžetske kontrole osećaju i menadžeri i njihovi podređeni. Menadžer mora da razvije budžetske standarde uz nepotpune podatke koji se odnose na budućnost. U nekim slučajevima, bez obzira na nepotpune podatke menadžer će posmatrati podređenog u skladu sa tim standardima rada i neće biti voljan da prizna da standardi mogu biti nerealistični. Često se može desiti da podređeni budu verbalno ukoreni za period pre uvođenja standarda koji nisu valjani. Pre nego što koristi budžetske standarde kao smernice ili generalne ciljeve, menadžer može da ih tretira kao fiksna pravila i da pokuša da ih uvede silom - striktnim nagrađivanjem ili kaznama.

Druga situacija nastaje kada ljudi pokušavaju da izbegnu prihvatanje odgovornosti za nepovoljno poslovanje. Radi ilustracije, pretpostavimo da je kvalitet proizvoda (npr. nekog jela u kuhinji) niži od standardnog. Proizvodno osoblje (kuhinja) može da krivi osoblje zaduženo za nabavku zbog loših sirovina, a nabavka okrivljuje proizvodnju (kuhinju) zbog neefikasnih recepata. Generalno, u takvim slučajevima se uvode procedure razrade kako bi se obezbedila potpuna kontrola ulaznih sirovina uz ispostavljanje odgovarajuće dokumentacije. Proizvodne metode mogu, takođe, da budu proveravane češće nego što je potrebno kako bi se obezbedila potrebna dokumentacija za moguće buduće sporove sa nabavkom. Tokom izvesnog vremena, celokupna organizacija postaje preopterećena procedurama za samozaštitu s tendencijom smanjivanja efikasnosti rada.

8.5. Lično usmeravanje i lična kontrola

Praksa ličnog usmeravanja i lične kontrole zasniva se na ideji da će ljudi pozitivnije reagovati ako su uključeni, ako su svesni rezultata i ako im je dozvoljeno da prilagođavaju svoje akcije.

Lična kontrola: sposobnost orgnaizacije da poveća prihvatanje sistema kontrole direktno je povezana sa nivoom delegiranja autoriteta da se preduzimaju akcije sa nastankom problema. Ovaj koncept, takođe, zahteva povratnu spregu između nadređenih i podređenih u vezi sa poslovanjem.

Dakle, kontrolu obavljaju ljudi i kontrola se vrši nad ljudima. Ljudske reakcije se kreću u rasponu od pozitivne do negativne - unapređenje i podrška do ometanja i osujećenja izvršavanja organizacionih ciljeva. Ljudi mogu da se vređaju zbog kontrole, da je se boje i pružaju otpor i/ili mogu da zamenjuju načine i ciljeve kontrolisanja. Poboljšane komunikacije u vezi sa prirodom i svrhom kontrolisanja kao i uključivanje ljudi u aktivnosti kontrolisanja ponuđeni su kao sredstvo za poboljšanje prakse kontrolisanja pomoću ljudi.

8.6. Opšta kontrolna lista za efikasnu kontrolu hotelskog poslovanja

Glavne oblasti sa problemima kontrole ne mogu se sagledavati nezavisno. Često je teško, ako ne i nemoguće da se precizno utvrde specifični uzroci pogrešnog funkcionisanja u sistemu kontrole pošto je veoma verovatno da je kombinacija događaja dovela do neuspeha. Pored toga, za funkciju kontrolisanja potrebno je mnogo i različitih informacija. Često svaki menadžer ima različite predstave o tome koji su tipovi sistema kontrole potrebni i veoma često to dovodi do razuđenosti u protoku informacija, što za krajnji rezultat ima sve manje efikasnu kontrolu. Da bi se smanjila verovatnoća ovakvog događaja, menadžerima je potrebna jedna opšta kontrolna lista koja će ih usmeravati pri projektovanju, realizaciji, radu i održavanju sistema kontrole

u firmi.²⁴

Slika 4. Kontrolna lista za ispravan kontrolni sistem

Kontrola koja se odnosi na delegiranje:	Projektovanje kontrolnih jedinica treba da bude u smislu centara organizacionih odgovornosti.
Mogućnost kontrolisanja:	Standardi treba da odslikavaju činioce koji se mogu kontrolisati (naime, odgovornost = autoritet).
Koordinacija:	Predloženi kontrolni sistemi treba da budu koordinirani sa osobama na koje će uticati pre nego što budu realizovani.
Relevantnost informacija:	Kontrolni izveštaji treba da budu relevantni određenom problemu o kojem je reč.
Podeljenost informacija:	Kontrolni izveštaj treba da pravi razliku između iznosa, prirode i promaoca.
Razumljivi termini:	U kontrolnim izveštajima treba da se koriste termini i jezik razumljivi za korisnike tih izveštaja.
Efektivnost troškova:	Ekonomske koristi nasuprot troškovima kontrolnog sistema treba da budu procenjene pre realizacije.
Revizija sistema:	Treba obezbediti kontinuirani pregled kontrolnog sistema u smislu tehničkog, organizacionog i ekonomskog poslovanja i ponašanja (naime, kontrolu menadžmenta).

Izvor: Stanišić, M., Nikolić, D., Kontrola i revizija hotelskog poslovanja, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.

²⁴ Stanišić, M., Nikolić, D., Kontrola i revizija hotelskog poslovanja, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.

9. Operativno budžetiranje i kontrola na primeru hotela Sirmium

Hotel Sirmium se nalazi u samom centru Sremske Mitrovice i predstavlja najreprezentativniji objekat te vrste u ovom delu Srema. Izgrađen je na ostacima ekonomskog dela „Carske palate“ antičkog Sirmiuma čiji je jedan deo konzerviran u suterenu samog hotela, dok se drugi nalazi pored zgrade. Hotel Sirmium u svojoj ponudi ima ukupno 55 soba, sa raspoloživih 100 kreveta. Sobe su opremljene udobnim nameštajem, funkcionalnim kupatilima, telefonima, wireless Internetom i kablovskom televizijom. Određeni broj soba je klimatizovan.

Smeštajni kapaciteti su sledeći:

1. 20 jednokrevetnih soba
2. 21 dvokrevetna soba
3. 5 trokrevetnih soba
4. 5 soba sa francuskim ležajem
5. 5 apartmana

U ponudi restorana nalazi se raznovrstan izbor, kako nacionalnih specijaliteta, tako i jela internacionalne kuhinje, uz bogatu ponudu različitih vrsta pića. Na raspolaganju gostima hotela su:

1. Banket sala – 40 mesta
2. Restoran – 80 mesta
3. Velika sala – 300 mesta

Kao rezultat dugogodišnjeg poslovanja i profesionalnog iskustva, uz garancije dogovorenog kvaliteta, nudimo Vam usluge:

1. Prenosišta u hotelu
2. Dnevni boravci
3. Pansioni
4. Restoranske usluge (porodični i poslovni ručkovi, večere...)
5. Poslovni sastanci
6. Poslovne prezentacije, radionice, banketi
7. Organizacije svadbi, matura, godišnjica i drugih proslava

8. Smeštaj organizovanih grupa, učesnika ekskurzija, sajmovia itd.

9.1. Lična karta hotela

NAZIV PREDUZEĆA	UGOSTITELJSKO-TURISTIČKO DRUŠTVO HOTEL SIRMIMUM AD SREMSKA MITROVICA
SKRAĆENI NAZIV PREDUZEĆA	HOTEL SIRMIMUM
SEDIŠTE	22000 SREMSKA MITROVICA
ADRESA	VUKA KARADŽIĆA 8
GODINA OSNIVANJA	1964
ŠIFRA I NAZVI DELATNOSTI	55110 HOTELI I MOTILI, S RESTORANOM
PIB	100794222
ŽIRO RAČUN	160-9571-75
MATIČNI BROJ	08039739
KOMUNIKACIONE VEZE	022/ 626 - 333; info@hotelsirmium.rs
DIREKTOR	GORAN SAVIĆ
BROJ ZAPOSLENIH	32
BROJ OBJEKATA	2
KAPACITET OBJEKATA	Smeštajni kapaciteti su sledeći: 1. 20 jednokrevetnih soba 2. 21 dvokrevetna soba 3. 5 trokrevetnih soba 4. 5 soba sa francuskim ležajem 5. 5 apartmana Na raspolaganju gostima hotela su: 1. Banket sala – 40 mesta 2. Restoran – 80 mesta 3. Velika sala – 300 mesta

9.2. Plan prihoda za 2013. godinu i ostvareni prihodi u 2013. godini

Plan prihoda za 2013. godinu

Na nivou privrednog društva

Broj ležaja	100
Cena noćenja po osobi	1.600
Broj noćenja	10.950
Prihod od smeštaja	17.520.000
Iskorišćenost kapaciteta	30%
Prihod od prodaje hrane i pića	17.837.550
Prihod od prodaje	35.357.550
Ostali poslovni prihodi(najam posl. prostora)	3.650.000
Finansijski prihodi	980.000
Ostali prihodi	5.250.000
UKUPNI PRIHODI	45.237.550

Po objektima

	Objekat A Hotel	Objekat B Restoran
Broj ležaja	100	0
Cena noćenja po osobi	1.600	0
Broj noćenja	10.950	0
Prihod od smeštaja	17.520.000	0
Iskorišćenost kapaciteta	30%	0
Prihod od prodaje hrane i pića	10.336.800	7.500.750
Prihod od prodaje	27.856.800	7.500.750

Plan prihoda prodaje po mesecima za 2013. godinu-HOTEL

Kao jedna od varijanti napravljen je plan prihoda od prodaje po mesecima i po objektima. U nastavku možemo videti da su neki meseci daleko imaju više prometa zbog pojedinih dešavanja u gradu i okolini kako i za vreme novogodinjih praznika.

Objekat A/ HOTEL	Januar	Februar	Mart	April	Maj	Jun
Broj ležaja	100	100	100	100	100	100
Cena noćenja po osobi	1600	1600	1600	1600	1600	1600
Broj noćenja	1262	573	489	1281	1312	856
Prihod od smeštaja	2.019.200	916.800	782.400	2.049.000	2.099.200	1.369.600
Prihod od hrane i pića	1.191.328	540.912	461.616	1.209.264	1.238.528	808.064
Prihod od prodaje	3.210.528	1.457.712	1.244.016	3.258.264	3.337.728	2.177.664

Objekat A/ HOTEL	Jul	Avgust	Septembar	Oktobar	Novembar	Decembar
Broj ležaja	100	100	100	100	100	100
Cena noćenja po osobi	1600	1600	1600	1600	1600	1600
Broj noćenja	1462	833	789	846	620	627
Prihod od smeštaja	2.339.200	1.332.800	1.262.400	1.353.600	992.000	1.003.200
Prihod od hrane i pića	1.380.128	786.352	744.816	798.624	585.280	591.888
Prihod od prodaje	3.719.328	2.119.152	2.007.216	2.152.224	1.577.280	1.595.088

Plan prihoda prodaje po mesecima za 2013. godinu-RESTORAN

Objekat B/ RESTORAN	Januar	Februar	Mart	April	Maj	Jun
Prihod od hrane i pića	864.470	392.505	334.965	877.485	898.720	586.360

Objekat B/ RESTORAN	Jul	Avgust	Septembar	Oktobar	Novembar	Decembar
Prihod od hrane i pića	1.001.470	570.685	540.465	579.510	424.700	429.495

Ostvaren prihodi u 2013. godini

Ostvareni prihodi prikazuju realno stanje kako je hotel poslovao 2013. godine. Ostvareni su dobri rezultati sto se može viditi iz priloženog. I moramo napomenuti da je jedino za mesec februar plan mnogo veći od ostvarenog.

Na nivou privrednog društva

Broj ležaja	100
Cena noćenja po osobi	1600
Broj noćenja	12.219
Prihod od smeštaja	19.550.400
Iskorišćenost kapaciteta	33,47%
Prihod od prodaje hrane i pića	19.313.631
Prihod od prodaje	38.864.031
Ostali poslovni prihodi(najam posl. prostora)	4.325.000
Finansijski prihodi	1.006.785
Ostali prihodi	5.427.600
UKUPNI PRIHODI	49.623.416

Po objektima

	Objekat A Hotel	Objekat B Restoran
Broj ležaja	100	0
Cena noćenja po osobi	1600	0
Broj noćenja	12.219	0
Prihod od smeštaja	19.550.400	0
Iskorišćenost kapaciteta	33,47%	0
Prihod od prodaje hrane i pića	11.534.736	7.778.895
Prihod od prodaje	31.085.136	7.778.895

Ostvareni prihodi od prodaje po mesecima za 2013. godinu-HOTEL

Objekat A/ HOTEL	Januar	Februar	Mart	April	Maj	Jun
Broj ležaja	100	100	100	100	100	100
Cena noćenja po osobi	1600	1600	1600	1600	1600	1600
Broj noćenja	1312	456	526	1389	1587	1014
Prihod od smeštaja	2.099.200	729.600	841.600	2.222.400	2.539.200	1.622.400
Prihod od hrane i pića	1.238.528	430.464	496.544	1.311.216	1.498.128	957.216
Prihod od prodaje	3.337.728	1.160.064	1.338.144	3.533.616	4.037.328	2.579.616

Objekat A/ HOTEL	Jul	Avgust	Septembar	Oktobar	Novembar	Decembar
Broj ležaja	100	100	100	100	100	100
Cena noćenja po osobi	1600	1600	1600	1600	1600	1600
Broj noćenja	1587	986	924	890	692	856
Prihod od smeštaja	2.539.200	1.577.600	1.478.400	1.424.000	1.107.200	1.369.600
Prihod od hrane i pića	1.498.128	930.784	872.256	840.160	853.248	808.064
Prihod od prodaje	4.037.328	2.508.384	2.350.656	2.264.160	1.960.448	2.177.664

**Ostvareni prihodi od prodaje po mesecima za 2013. godinu-
RESTORAN**

Objekat B/ RESTORAN	Januar	Februar	Mart	April	Maj	Jun
Prihod od hrane i pića	974.490	298.560	421.365	917.255	911.625	605.850

Objekat B/ RESTORAN	Jul	Avgust	Septembar	Oktobar	Novembar	Decembar
Prihod od hrane i pića	1.021.100	587.650	551.120	591.620	435.900	462.360

9.3. Plan rashoda za 2013. godinu i ostvareni rashodi u 2013. godini

Nakon projektovanih poslovnih prihoda, naredni korak je projektovanje poslovnih rashoda. Za potrebe plana projektovani su svi poslovni rashodi ali treba imati u vidu prirodu delatnosti, kao i zakonsku regulativu tretiranja nekih stavki.

Plan rashoda za 2013. godinu

Na nivou privrednog društva

Nabavna vrednost prodate robe	8.221.564
Troškovi ostalog materijala	2.912.253
Troškovi goriva i energije	1.850.813
Troškovi zarada, ličnih naknada i ostalih ličnih primanja	12.600.000
Troškovi proizvodnih usluga	2.314.604
Troškovi amortizacije	1.986.681
Troškovi poreza i doprinosa za zemljište	825.012
Ostali nematerijalni troškovi	1.333.144
Ostali rashodi	0
Finansijski rashodi	320.000
UKUPNO RASHODI	32.364.071

Plan rashoda po objektima

	Objekat A/ HOTEL	Objekat B/ RESTORAN
Nabavna vrednost prodate robe	4.236.325	3.985.239
Troškovi ostalog materijala	1.985.566	926.687
Troškovi goriva i energije	1.025.699	825.114
Troškovi zarada, ličnih naknada i ostalih ličnih primanja	8.400.000	4.200.000
Troškovi proizvodnih usluga	2.025.235	289.369
Troškovi amortizacije	1.129.123	857.558
Troškovi poreza i doprinosa za zemljište	789.587	35.425
Ostali nematerijalni troškovi	1.234.558	98.586
Ostali rashodi	0	0
Finansijski rashodi	320.000	0
UKUPNO RASHODI	21.146.093	11.217.978

Ostvareni rashodi u 2013. godini

Na nivou privrednog društva

Nabavna vrednost prodate robe	8.951.466
Troškovi ostalog materijala	3.211.796
Troškovi goriva i energije	2.096.439
Troškovi zarada, ličnih naknada i ostalih ličnih primanja	12.600.000
Troškovi proizvodnih usluga	2.642.617
Troškovi amortizacije	2.166.491
Troškovi poreza i doprinosa za zemljište	825.012
Ostali nematerijalni troškovi	1.457.286
Ostali rashodi	0
Finansijski rashodi	351.000
UKUPNO RASHODI	34.302.107

Ostvareni rashodi po objektima

	Objekat A/ HOTEL	Objekat B/ RESTORAN
Nabavna vrednost prodate robe	4.836.211	4.115.255
Troškovi ostalog materijala	2.225.542	986.254
Troškovi goriva i energije	1.198.885	897.554
Troškovi zarada, ličnih naknada i ostalih ličnih primanja	8.400.000	4.200.000
Troškovi proizvodnih usluga	2.329.328	313.289
Troškovi amortizacije	1.239.255	927.236
Troškovi poreza i doprinosa za zemljište	789.587	35.425
Ostali nematerijalni troškovi	1.354.557	102.729
Ostali rashodi	0	0
Finansijski rashodi	351.000	0
UKUPNO RASHODI	22.724.365	11.577.742

9.4. Pregled prihoda i rashoda Hotela Sirmium za 2013. godinu

Na nivou privrednog društva

Broj ležaja	100
Cena noćenja po osobi	1.600
Broj noćenja	1269
Prihod od smeštaja	2.030.400
Prihod od prodaje hrane i pića	1.476.081
Prihod od prodaje	3.506.481
Ostali poslovni prihodi(najam posl. prostora)	675.000
Finansijski prihodi	26.785
Ostali prihodi	177.600
UKUPNI PRIHODI	4.385.866

Po objektima

	Objekat A Hotel	Objekat B Restoran
Broj ležaja	100	0
Cena noćenja po osobi	1.600	0
Broj noćenja	1269	0
Prihod od smeštaja	2.030.400	0
Prihod od prodaje hrane i pića	1.197.936	278.145
Prihod od prodaje	3.228.336	278.145

Pregled prihoda i rashoda po mesecima za 2013. godinu-HOTEL

Objekat A/ HOTEL	Januar	Februar	Mart	April	Maj	Jun
Broj ležaja	100	100	100	100	100	100
Cena noćenja po osobi	1600	1600	1600	1600	1600	1600
Broj noćenja	50	-117	37	108	275	158
Prihod od smeštaja	80.000	-187.200	59.200	172.800	440.000	252.800
Prihod od hrane i pića	47.200	-110.448	34.928	101.952	259.600	149.152
Prihod od prodaje	127.200	-297.648	94.128	274.752	699.600	401.952

Objekat A/ HOTEL	Jul	Avgust	Septembar	Oktobar	Novembar	Decembar
Broj ležaja	100	100	100	100	100	100
Cena noćenja po osobi	1600	1600	1600	1600	1600	1600
Broj noćenja	152	153	135	44	72	229
Prihod od smeštaja	200.000	244.800	216.000	70.400	115.200	366.400
Prihod od hrane i pića	118.000	144.432	127.440	41.536	267.968	216.176
Prihod od prodaje	318.000	389.232	343.440	111.936	383.168	582.576

Pregled prihoda i rashoda po mesecima za 2013. godinu-RESTORAN

Objekat B/ RESTORAN	Januar	Februar	Mart	April	Maj	Jun
Prihod od hrane i pića	110.020	-93.945	86.400	39.770	12.905	19.490

Objekat B/ RESTORAN	Jul	Avgust	Septembar	Oktobar	Novembar	Decembar
Prihod od hrane i pića	19.630	16.965	10.655	12.110	11.200	32.865

Na osnovu svega navedenog možemo da uočimo sledeće:

Broj ostvarenih noćenja je 12.219, a planiranih 10.950 što pokazuje da je više ostvareno 1269 noćenja. Prihod ostvaren od smeštaja je veći za 2.030.400 od planiranog. Restoran pruža samo usluge hrane i pića i prihod od prodaje hrane i pića je veći od planiranog za 278.145 Na kraju možemo reći na osnovu rezultata koje vidimo u tabelama iskorišćenost kapaciteta bila veća za 3,47%

Rashodi na nivou privrednog društva

Nabavna vrednost prodate robe	729.902
Troškovi ostalog materijala	299.543
Troškovi goriva i energije	245.626
Troškovi zarada, ličnih naknada i ostalih ličnih primanja	0
Troškovi proizvodnih usluga	328.013
Troškovi amortizacije	179.810
Troškovi poreza i doprinosa za zemljište	0
Ostali nematerijalni troškovi	124.142
Ostali rashodi	0
Finansijski rashodi	31.000
UKUPNO RASHODI	1.938.036

Plan rashoda po objektima

	Objekat A/ HOTEL	Objekat B/ RESTORAN
Nabavna vrednost prodate robe	599.886	130.016
Troškovi ostalog materijala	239.976	59.567
Troškovi goriva i energije	173.186	72.440
Troškovi zarada, ličnih naknada i ostalih ličnih primanja	0	0
Troškovi proizvodnih usluga	304.093	23.920
Troškovi amortizacije	110.132	69.678
Troškovi poreza i doprinosa za zemljište	0	0
Ostali nematerijalni troškovi	119.999	4.143
Ostali rashodi	0	0
Finansijski rashodi	31.000	0
UKUPNO RASHODI	1.578.272	359.764

Zaključak

Revizija je bila stalna karakteristika ili pratilja organizovane ekonomske aktivnosti od najstarijih vremena. Postoje dokazi da su formalne revizorske procedure postojale u ekonomskim aktivnostima ranijih civilizacija. Funkciju revizije uglavnom su vršili pojedinci. Predmet revizije je obično bio neki fizički aspekt ekonomske realnosti, kao što su vlastiti posedi, specifične trgovine i sl. Rana revizija je postojala i u formalnim organizacijama, kao što je država.

Bez obzira na to o kakvoj reviziji i o kom metodu revizije se radi, ona je u suštini, imala dosledan zadatak da zaštiti vlasnika ekonomskih resursa od prevare, greške i pogrešnog prikazivanja rezultata koji su angažovani resursi donosili vlasniku. Ona je služila i kao preventiva da do takvih pojava ne dođe. Ovaj zadatak se kao centralna nit provlači sve do savremene revizije.

Jedna od najbitnijih menadžerskih funkcija jeste planiranje, koje je zapravo spona između onoga gde smo sada i onoga gde želimo biti. To je zahtevan intelektualni posao koji traži da se odrede smerovi delovanja i da se odluke temelje na svrsi, znanju i procenama. Planiranje uključuje izbor misija, ciljeva i akcija za njihovo ostvarenje i zahteva odlučivanje, odnosno izbor između alternativnih pravaca buduće akcije.

Operativno poslovno planiranje jeste izraz nastojanja da se izvrši operacionalizacija onoga što je zamišljeno na vrhu i što je svoj izraz dobilo u strategijskom planu (budžetu). Kratkoročni planovi moraju biti koordinirani sa dugoročnim planovima.

Godišnji plan budžeta za operativni profit za hotel koji uključuje sve izvore prihoda i stavke rashoda koje su uključene u rezime Bilansa uspeha i pratećih dodatnih izveštaja. Godišnji budžeti su zbir dvanaest mesečnih planova. Ove mesečne planove sa bazom koje menadžeri se porede i ocenjuju stvarne rezultate poslovanja. Tako operativni budžeti

omogućavaju upravljanje da sprovede dva njihovih najznačajnijih funkcija: planiranje i kontrola.

Proces budžetiranja zahteva pažljivo koordinirane napore menadžera svih nivoa. Svaki menadžer odgovoran za odeljenja ili aktivnosti u okviru hotela mora da učestvuje u procesu budžetiranja. Ako se menadžerima dozvoli stvarno učešće u budžetiranju, oni obično postaju više motivisani da sprovedu plan profita i hotela i manje verovatno da će odstupanje od budžeta da opravdati i objašnjavati nerealnim planovima.

Proces kontrole budžeta identifikuje i analizira značajna odstupanja između budžetiranih iznosa i stvarnih rezultata poslovanja. Analiza odstupanja može pokazati da menadžment mora preduzeti dodatno istraživanje kako bi utvrdio tačne uzroke signifikantnih odstupanja. Kad se ti uzroci identifikuju, menadžment mora preduzeti nužne korektivne akcije.

Iako postoji mogućnost da ovako dobijena slika, o značaju planiranja putem budžeta u hotelijerstvu, nije u potpunosti realna, ipak se ne može izbeći podatak na koji nam ovo istraživanje ukazuje da su u našem primeru ostvareni prihodi hotela nadmašili planirane i povećali broj noćenja za 3,47%. Na osnovu svega navedenog se može oceniti da hoteli treba da sistem planiranja putem budžeta, čime je potvrđena ova hipoteza.

Literatura

1. Andric, M., Revizija računovodstvenih iskaza, Ekonomski fakultet, Subotica, 1999
2. Barać, S., Ivaniš M., Jeremić Lj., Upravljanje finansijama, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd 2006
3. Bojović, P., Šikanjić, B., Avakumović, J., Vuković, J., Finansijska kontrola i revizija
4. Čačić K., Poslovanje preduzeća u turizmu, Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet, Beograd, 1998.
5. Čačić, K. (1995), Poslovanje hotelskih preduzeća, Čigoja, Beograd
6. Čerović S., Menadžment u turizmu PMF-departman za geografiju, turizam i hotelijerstvo, Čigoja štampa, 2004.
7. Dmitrović-Šaponja, LJ., Petković Đ., Jakšić D., (2006) Računovodstvo, Subotica, Ekonomski fakultet
8. Filipović, I., Revizija, Split, 2008, str.5
9. Gajić, Lj., (2000) Upravljačko računovodstvo – zbirka zadataka (deo obračun troškova), Subotica, Čigoš Holding
10. Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R., Wallage, P., Principi revizije,
11. Hrustić H., Finansijski menadžment i upravljačko računovodstvo, autorsko izdanje, Novi Sad, 2006.
12. Ivaniš M., Upravljanje finansijama, Univerzitet Singidunum, FFMO, Beograd, 2007.
13. Ivaniš, M., Nešić, S., Finansijsko poslovanje, Univerzitet Singidunum, Beograd 2011.godina
14. Knežević, G., Analiza finansijskih izveštaja, Univerzitet Singidunum, Beograd 2009
15. Kosar, Lj. (1993), Hotelijerstvo, Viša Hotelijerska škola, Beograd
16. Kosar, Lj. (1998), Hotelijerstvo, Savezni centar za unapređenje hotelijerstva – ugostiteljstva, Beograd
17. Kosar, Lj. (2002), Hotelijerstvo – teorija i praksa, Viša hotelijerska škola, Beograd
18. Kotler P. Kevin Lane keller, Marketing menadžment, Beograd, 2006
19. Kovačević, A. (1999), Ugostiteljstvo, Meridijan, Beograd
20. Lončar, M. (2008), Osnovi hotelijerstva, Viša hotelijerska škola, Beograd

21. Lovreta, S., Petković, G.& Pindžo, R. 2013, "Prioriteti u politici razvoja trgovine i turizma", *Ekonomika preduzeća*, vol. 61, no. 1-2, pp. 129-147.
22. Mašić, S., *Investicioni oblici za razvoj hotelijerstva Srbije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2012.
23. Mašić B., *Menadžment*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2010, str.121-122.
24. *Međunarodni standard i saopštenja revzije, uveravanja i etike*, izdanje 2006. Prevod sa engleskog, izdato od strane Medjunarodne Federacije računovođa
25. Messier, F., W.: *Revizija – Priručnik za revizore i studente*, Faber & Zgombić Plus d.o.o., Zagreb, 1998
26. Milojević, D., *Finansijska revizija i kontrola*, Beograd, 2006
27. Miljević, M., *Metodologija naučnog rada*, Filozofski fakultet, Univerzitet u istočnom Sarajevu, Pale, 2007, str 147
28. Nejkov, D. (1981), *Ekonomika i organizacija ugostiteljstva*, Savezna administracija, Beograd
29. Nikolić D., *Poslovne finansije u hotelijerstvu*, Visoka hotelijerske škola, Beograd, 2009.
30. Nikolić, M. (2005), *Ugostiteljstvo – proces, organizacija rada i menadžment*, Viša hotelijerska škola, Beograd
31. Odbor za standarde revidiranja i izražavanja uverenja, 2005:8
32. Petrović, Z., *Međunarodni standardi revizije*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2011, str. 178
33. Poznanić-Leko, V., „*Računovodstvo*“, Beograd, 2004
34. Radojević, T., *Finansijsko poslovanje u turizmu i ugostiteljstvu*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2012.
35. Radosavljević, Ž. (1996), *Savremeni menadžment hotelijerstva i restoraterstva – praksa i primeri usmešnih svetskih hotelijera*, Pronalazaštvo, Beograd
36. Rodić, J., Filipović, M., (2003), *Primena MRS 14 – Izveštavanje po segmentima preduzeća*, Beograd, SRRS
37. Soltani, B., *Revizija – Međunarodni pristup*, Zagreb, 2009
38. Spasić, V., Čerović, S., *Ekonomsko-finansijska analiza poslovanja preduzeća u hotelijerstvu i turizmu*, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2013.
39. Stanišić M., *Računovodstvo*, Univerzitet Singidunum, FTHM, Beograd, 2006.
40. Stanišić M., *Revizija, Stanišić audit*, Beograd, 2004.

41. Stanišić, M., Revizija, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006 str. 13
42. Stanišić, M., Stanojević, Lj., Revizija u bankarstvu, US, Beograd 2012, str.75
43. Stanišić, M., Vićentijević, K., Revizijski zaključni izveštaj
44. Stanišić, M., Nikolić, D., Kontrola i revizija hotelskog poslovanja, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2009.
45. Stevanović N., Milićević V., Malinić D., Upravljačko računovodstvo, Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007.
46. Stojilković M., Krstić J., Finansijska analiza, Univerzitet u Nišu, Ekonomski fakultet, Niš, 2000.
47. Šta je to budžet? Dostupno na sajtu www.vibila.com, datum pristupa sajtu 20.6.2014.
48. Todorović J., Đuričin D., Janošević S., Strategijski menadžment, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 2000.
49. Unković S., Zečević B., Ekonomika turizma, Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet, Beograd, 2007.
50. Vidaković, S., Revizija osnova kompetentnosti, kredibiliteta i poverenja, Novi Sad,