

RAČUNOVODSTVENO-POREZNI ASPEKTI POSLOVANJA UGOSTITELJSKIH OBJEKATA

Džaja, Luka

Master's thesis / Diplomski rad

2021

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Zagreb, Faculty of Economics and Business / Sveučilište u Zagrebu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:148:670675>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial-ShareAlike 3.0 Unported/Imenovanje-Nekomercijalno-Dijeli pod istim uvjetima 3.0](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-11-06**



Repository / Repozitorij:

[REPEFZG - Digital Repository - Faculty of Economics & Business Zagreb](#)



Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

**Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij Računovodstvo i
revizija**

**RAČUNOVODSTVENO-POREZNI ASPEKTI POSLOVANJA
UGOSTITELJSKIH OBJEKATA**

Diplomski rad

LUKA DŽAJA

Zagreb, travanj 2021.

Sveučilište u Zagrebu

Ekonomski fakultet

**Integrirani preddiplomski i diplomski sveučilišni studij Računovodstvo i
revizija**

**RAČUNOVODSTVENO-POREZNI ASPEKTI POSLOVANJA
UGOSTITELJSKIH OBJEKATA**

**ACCOUNTING AND TAX ASPECTS OF BUSINESS
OPERATIONS IN HOSPITALITY INDUSTRY
ENTERPRISES**

Diplomski rad

Student: Luka Džaja

JMBAG: 0067530028

Mentorica: Vesna Vašiček

Zagreb, travanj 2021.

IZJAVA O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI

Izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je diplomski rad isključivo rezultat mog vlastitog rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu, a što pokazuju korištene bilješke i bibliografija.

Izjavljujem da ni jedan dio rada nije napisan na nedozvoljen način, odnosno da je prepisan iz necitiranog izvora te da ni jedan dio rada ne krši bilo čija autorska prava.

Izjavljujem, također, da ni jedan dio rada nije iskorišten za bilo koji drugi rad u bilo kojoj drugoj visokoškolskoj, znanstvenoj ili obrazovnoj ustanovi.

vlastoručni potpis

mjesto, datum

STATEMENT ON THE ACADEMIC INTEGRITY

I hereby declare and confirm by my signature that the final thesis is the sole result of my own work based on my research and relies on the published literature, as shown in the listed notes and bibliography.

I declare that no part of the thesis has been written in an unauthorized manner, i.e., it is not transcribed from the non-cited work, and that non part of the thesis infringes any of the copyrights.

I also declare that no part of the thesis has been used for any other work in any other higher education, scientific or educational institution.

personal signature of the student

place and date

SAŽETAK

Ključni računovodstveno-porezni elementi poslovanja ugostiteljskih objekata podrazumijevaju vođenje poslovnih knjiga u ugostiteljskim objektima, obračun PDV-a u ugostiteljstvu te obračun i plaćanje poreza na potrošnju kao i evidenciju o nabavi i uporabi reprodukcijskoj i potrošnog materijala. S obzirom na kompleksnost računovodstveno-poreznog poslovanja ugostiteljskih objekata, rad ima tri cilja: objasniti teorijski i praktični aspekt poslovanja ugostiteljskih objekata, ukazati na pojedinosti računovodstvenih i poreznih aspekata poslovanja u ugostiteljstvu te detaljnije analizirati normative i njihov utjecaj na sve aspekte poslovanja u ugostiteljskim objektima. Računovodstveno-porezni aspekt poslovanja ugostiteljskih objekata ovisi o vrsti ugostiteljskog objekta, odnosno o tome je li objekt fizička ili pravna osoba te o tome o kojem se tipu objekta radi. U Republici Hrvatskoj ugostiteljski objekti kategoriziraju se na temelju usluga koje pružaju. Za svaki tip ugostiteljskog objekta propisani su minimalni tehnički i higijenski uvjeti, način rada, radno vrijeme, nadležnost i drugi elementi poslovanja, kao i računovodstveno-porezni način poslovanja. Osim o statusu ugostitelja i vrsti ugostiteljskog objekta, računovodstveno-porezni sustav ugostiteljskog objekta ovisi i o veličini poslovnog subjekta.

Ključne riječi: ugostiteljstvo, računovodstvo, porez, računovodstveno-porezni sustav, ugostiteljski objekt, ugostitelj.

SUMMARY

The key accounting and tax elements of the hospitality facilities include business records, VAT calculation in hospitality industry, calculation and payment of other taxes, as well as records on the purchase and use of reproduction materials and consumables. Given the complexity of accounting and tax operations of hospitality business, the main aims of this paper are: to explain the theoretical and practical aspects of hospitality business and industry, to point out the details of accounting and tax aspects of hospitality business, and to analyze norms and their impact on all aspects of hospitality business operations. The accounting and tax aspect of the hospitality business operations depends on the type of business (whether is a single person business, company, or else). In the Republic of Croatia, hospitality facilities are categorized on the basis of the services they provide. For each type of hospitality facility, minimum technical and hygienic conditions, mode of operation, working hours, jurisdiction, etc., are prescribed as well as the accounting and tax method of business. Apart from the status of the business and the type of the facility, the accounting and tax system of the hospitality facility also depends on the size of the business entity.

Key words: hospitality industry, accounting, tax, accounting-tax system, hospitality business, hospitality facility.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Predmet i cilj rada	1
1.2. Metodologija	1
1.3. Struktura rada	2
2. POJAM I ZNAČAJKE RAČUNOVODSTVENOG I POREZNOG SUSTAVA U REPUBLICI HRVATSKOJ	3
2.1. Definicija i obilježja računovodstva	3
2.2. Računovodstveni sustav u Republici Hrvatskoj	7
2.3. Definicija i obilježja poreznog sustava	9
2.4. Porezni sustav u Republici Hrvatskoj	10
3. POSLOVANJE UGOSTITELJSKIH OBJEKATA	15
3.1. Pojam ugostiteljskih objekata	15
3.2. Specifičnosti ugostiteljskih objekata	16
3.3. Minimalni uvjeti za poslovanje ugostiteljskih objekata	21
3.4. Važnost usluge u ugostiteljstvu	23
4. POSLOVANJE S NORMATIVIMA U UGOSTITELJSTVU	26
4.1. Pojam normativa i konzumacije	26
4.2. Normativno uređenje poslovanja u ugostiteljstvu	27
4.3. Računanje normativa u ugostiteljstvu	28
4.4. Problemi s normativima u ugostiteljstvu	32
5. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN UGOSTITELJSKE DJELATNOSTI	33
5.1. Vođenje poslovnih knjiga u ugostiteljstvu	33
5.1.1. Općenito o poslovnim knjigama u ugostiteljskoj djelatnosti	33
5.1.2. Ugostitelji obrtnici	37
5.1.4. Financijski izvještaji	42
5.1.5. Računovodstvo troškova u ugostiteljstvu	44
5.2. Evidencija nabave i uporabe reprodukcijskog i potrošnog materijala u ugostiteljskim objektima	47
5.3. Dopuštena visina کالا, rasteпа, kvara i loma u ugostiteljskim objektima	48
5.4. Obračun PDV-a u ugostiteljstvu	50
5.5. Obračun i plaćanje poreza na potrošnju	51
6. ZAKLJUČAK	54

LITERATURA

56

POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFIKONA

63

1. UVOD

1.1. Predmet i cilj rada

Ugostiteljstvo je uz turizam jedna od najunosnijih djelatnosti današnjice, a ista broji i velik rast prihoda. Ipak, ono što je posebno kod poslovanja ugostiteljskih objekata je činjenica da u njima važnu ulogu ima usluga koja je neopipljiva, nedodirljiva, a time i teško mjerljiva. Ako bi se zadržali na samom poslovanju ugostiteljskih objekata, tu je bitno spomenuti kako se samo poslovanje ugostiteljskih objekata može promatrati sa računovodstveno - poreznog aspekta, što je važno jer upravo taj aspekt uređuje bitne pojedinosti poslovanja ugostiteljskih objekata.

Neki od važnih računovodstveno-poreznih elemenata poslovanja ugostiteljskih objekata se odnose na vođenje poslovnih knjiga u ugostiteljskim objektima, obračunu PDV-a u ugostiteljstvu te obračunu i plaćanju poreza na potrošnju. Osim toga, za poslovanje ugostiteljskih objekata važna je evidencija o nabavi i uporabi reprodukcijnoj i potrošnog materijala koji se u ugostiteljskim objektima koristi na dnevnoj razini, a bez kojeg samo poslovanje ne bi bilo moguće.

Kako je jasno da postoji niz važnih elemenata računovodstveno-poreznog poslovanja ugostiteljskih objekata, ovaj rad ima tri ključna cilja:

1. Objasniti teorijski i praktični aspekt poslovanja ugostiteljskih objekata.
2. Ukazati na pojedinosti računovodstvenih i poreznih aspekata poslovanja u ugostiteljstvu.
3. Podrobnije analizirati normative i njihov utjecaj na sve aspekte poslovanja u ugostiteljskim objektima.

1.2. Metodologija

Metode koje će biti korištene u izradi rada su: metoda deskripcije, metoda komparacije, metoda analize, metoda sinteze, metoda prikupljanja podataka iz sekundarnih, induktivna metoda, deduktivno-logička, metoda prezentiranja i interpretacije rezultata istraživanja, odnosno metoda grafičkog prikaza pomoću ilustracija.

1.3. Struktura rada

Rad se sastoji od šest poglavlja. Nakon prvog poglavlja koje je uvodno, drugo se poglavlje bavi pojmom i značajkama računovodstvenog i poreznog sustava u Republici Hrvatskoj, odnosno definira se računovodstveni sustav, zatim računovodstveni sustav u Republici Hrvatskoj te pojam poreznog sustava općenito i porezni sustav u Republici Hrvatskoj.

U trećem poglavlju prezentira se poslovanje ugostiteljskih objekata, odnosno definiraju se obilježja ugostiteljskih objekata i specifičnosti istih, minimalni uvjeti za poslovanje ugostiteljskih objekata te važnost usluge u ugostiteljstvu.

U četvrtom poglavlju razmatra se poslovanje s normativima u ugostiteljstvu, odnosno pojam normativa i konzumacije, normativno uređenje poslovanja u ugostiteljstvu, računanje normativa te problemi s normativima u ugostiteljstvu.

U petom poglavlju je fokus na računovodstvenim i poreznim aspektima poslovanja u ugostiteljskim objektima te se definira i opisuje vođenje poslovnih knjiga u ugostiteljstvu, evidencija o nabavi i uporabi reprodukcijskoj i potrošnog materijala u ugostiteljskim objektima, dopuštena visina kalamiteta, kvara i loma u ugostiteljskim objektima, obračun PDV-a u ugostiteljstvu te obračun i plaćanje poreza na potrošnju.

Šesto poglavlje je posljednje i zaključno poglavlje rada.

2. POJAM I ZNAČAJKE RAČUNOVODSTVENOG I POREZNOG SUSTAVA U REPUBLICI HRVATSKOJ

2.1. Definicija i obilježja računovodstva

Računovodstvo se definira kao proces, odnosno tehnika evidentiranja (knjiženja), klasificiranja i analiziranja poslovnih transakcija izraženih u novcu te interpretacija rezultata toga procesa. Kao takvo, računovodstvo je djelatnost, odnosno uslužna aktivnost poslovnog subjekta (poduzeća) koja pruža računovodstvene informacije vanjskim i unutarnjim korisnicima za donošenje poslovnih odluka.¹ U širem smislu, računovodstvo je također „znanstvena disciplina koja se definira kao logično zaključivanje na temelju uspostavljenih kategorija i načela koja pružaju okvir u kojem djeluje računovodstvena praksa, a koja razvija novu praksu i postupke“². Računovodstvo u užem smislu, kao tehnika, proces i/ili sustav evidentiranja i interpretacije poslovnih transakcija, temelj učinkovitog i uspješnog poslovanja: na temelju računovodstvenih informacija kompanija provodi procese planiranja, odlučivanja i kontrole.³

Prema definiciji Američkog instituta ovlaštenih javnih računovođa (*American Institute of Certified Public Accountants*, skr. AICPA), a ta je definicija najčešće korištena i prihvaćena, računovodstvo se definira kao aktivnost, odnosno vještina, bilježenja, razvrstavanja, skraćenog prikazivanja i interpretiranja poslovnih događaja, izraženih u novčanom obliku, koji su financijske naravi, barem djelomično, kao i interpretiranje podataka koji iz navedenih radnji proizlaze⁴. Računovodstveni sustav, odnosno računovodstveni *informacijski* sustav, s obzirom na to da je računovodstvo prije svega informacijski sustav, definira se kao sustav „ljudi, knjiženja, metoda i opreme kojom se prikupljaju i procesiraju podaci iz transakcija i događaja, organiziranih u korisne formulare, kojima se komunicira s donosiocima odluka“⁵.

¹ Hrvatska enciklopedija: *Računovodstvo*. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=51396> (08.10.2020.)

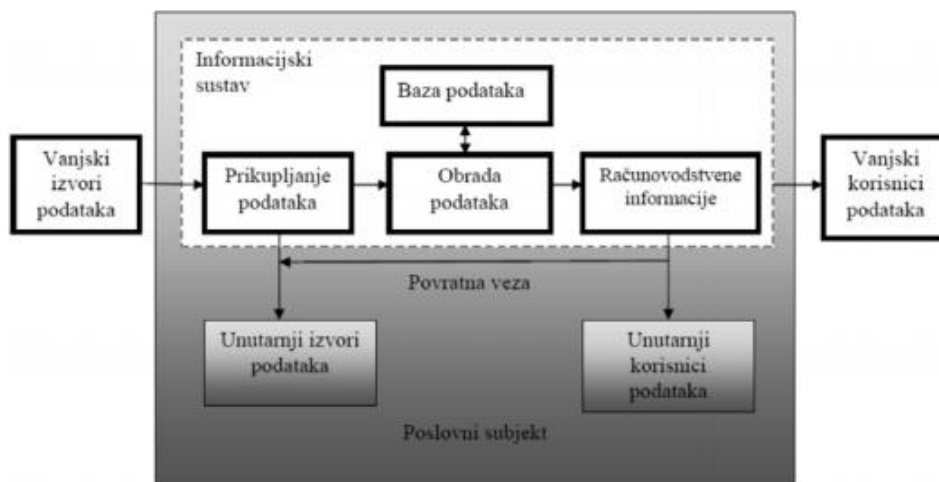
² Hrvatska enciklopedija: *Računovodstvo*. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=51396> (08.10.2020.)

³ Crnković, L., Hadrović Zekić, B., Mijoč, I.: “Povijesni razvoj računovodstvenoga informacijskog sustava - od glinene pločice do računala”. *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. XIX No. 1-2, 2006., str. 66.

⁴ Gulin, D. (ur.): *Računovodstvo*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006.

⁵ Larson, K. D., Wild, J. J., Chiappetta, B.: *Fundamental Accounting Principles*, 15. izd. Irwin McGraw-Hill, Boston, 1999., str. 349.

Računovodstveni sustav je, prema tome, podsustav unutar informacijskog sustava, koji obuhvaća niz drugih podsustava (Slika 1).



Slika 1. Opći model računovodstveno-informacijskog sustava

Izvor: Tokić, M., Proklin, M.: “Značajke računovodstvenoga informacijskog sustava poduzetnika”, *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. XXIV No. 2, 2011., prema: Gulin, D.: *Računovodstvo*. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2003, str. 204.

Iako se računovodstveni sustav tretira kao dio informacijskog sustava, a taj je trend veza s razvojem informatičke tehnologije, 70-ih i 80-ih godina, računovodstvo je i sustav sam za sebe, sa svim potrebnim elementima – inputom, procesom i outputom, koji čine jedan sustav. Tri ključna elementa sustava računovodstva su:⁶

1. mjerenje ili kvantificiranje poslovnih događaja, izraženo u novcu, te evidencija istih na kontima (ovaj se element tretira kao *input*),
2. procesiranje, odnosno obrada podataka u poslovnim knjigama i izrada financijskih izvještaja (*računovodstveni proces*) te
3. objavljivanje financijskih izvještaja (*output*).

⁶ Tokić, M., Proklin, M.: “Značajke računovodstvenoga informacijskog sustava poduzetnika”, *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. XXIV No. 2, 2011.

Računovodstveni je sustav, kao sustav evidentiranja poslovanja, odnosno vođenja poslovnih bilješki, „prati razvoj ljudske civilizacije još od prapovijesnog doba“⁷. Smatra se da su upravo zahvaljujući primitivnom računovodstvu osmišljeni brojevi i pismo, a potom u upotrebu uveden novac, na temelju čega se kasnije razvilo bankarstvo, a onda i računovodstvo, u smislu kakvo danas postoji.

Računovodstveni sustav, kao sustav evidencije, analize, planiranja i kontrole računovodstvenih (financijskih i nefinancijskih) podataka i informacija, mijenjao se kroz povijest paralelno s promjenama u načinu poslovanja i novim poslovnim zahtjevima i izazovima. Tako je tradicionalni računovodstveni informacijski sustav „fokusiran na prikupljanje, procesiranje i komunikaciju financijski orijentiranim informacijama o poslovnom subjektu, vanjskim i unutarnjim korisnicima“, dok su u fokusu suvremenog računovodstvenog informacijskog sustava ne samo financijski nego i nefinancijski podaci i informacije.⁸

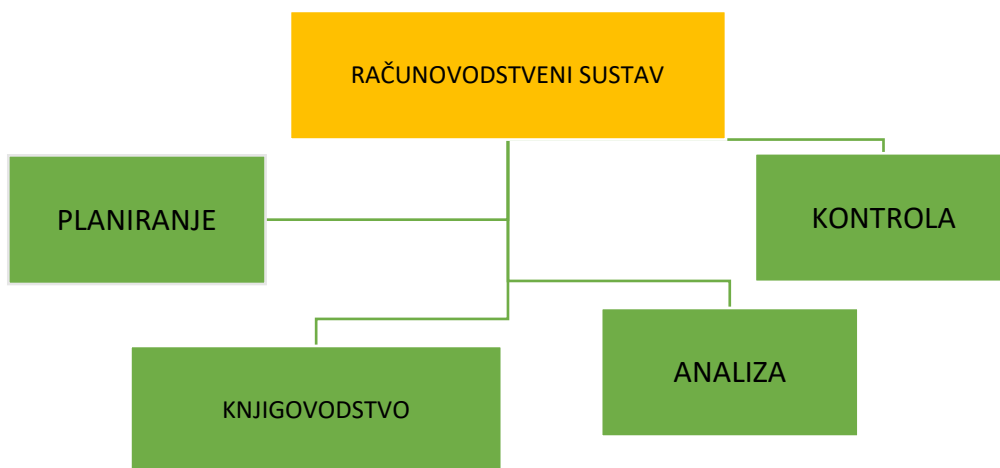
Drugim riječima, u suvremenom je poslovanju postalo sasvim jasno da više nije dovoljno evidentirati poslovne događaje već „suvremeni koncept računovodstva pretpostavlja spoj evidentiranja i klasificiranja prošlih događaja koji se prezentiraju vanjskim korisnicima, kao i stvaranje računovodstvenih informacija koje su primarno okrenute budućnosti i koriste ih unutarnji korisnici“⁹. U suvremenom se poslovanju računovodstvo smatra najznačajnijim dijelom informacijskog sustava kompanije. U tom smislu, računovodstvo se sastoji od nekoliko segmenata, a najvažniji su planiranje, knjigovodstvo, kontrola i analiza.¹⁰

⁷ Crnković, L., Hadrović Zekić, B., Mijoč, I.: “Povijesni razvoj računovodstvenoga informacijskog sustava - od glinene pločice do računala”. *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. XIX No. 1-2, 2006., str. 67.

⁸ Crnković, L., Hadrović Zekić, B., Mijoč, I.: “Povijesni razvoj računovodstvenoga informacijskog sustava - od glinene pločice do računala”. *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. XIX No. 1-2, 2006., str. 66.

⁹ Vitasović, M.: “Uloga i značenje računovodstvenih informacija za upravljanje lokalnim financijama”, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 10 No. 1, 2012.

¹⁰ Hrvatska enciklopedija: *Računovodstvo*. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=51396> (08.10.2020.)



Tablica 1 Sastavnice računovodstvenog sustava

Izradio autor, prema: Hrvatska enciklopedija: *Računovodstvo*. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=51396> (08.10.2020.)

Svi ovi segmenti, odnosno dijelovi računovodstva, zajedno čine sustav računovodstvenog informiranja. Ovisno o korisnicima računovodstva, ono može biti:¹¹

- upravljačko,
- troškovno i
- financijsko računovodstvo.

Troškovno i upravljačko računovodstvo namijenjeno je internim korisnicima kompanije, dok je financijsko računovodstvo namijenjeno i internim, ali i eksternim korisnicima. Putem financijskog računovodstva kompanija komunicira sa svojim vanjskim okruženjem, a upravo se zbog toga financijski izvještaji kompanije, koji su osnovni proizvod financijskog računovodstva, objavljuju javno. Više je vrsta financijskih izvještaja, a temeljni financijski izvještaji su bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o promjeni glavnice, izvještaj o novčanom toku i bilješke uz financijske izvještaje.

S obzirom na to da se većina informacija potrebnih za donošenje poslovnih odluka generira upravo u računovodstvenom sustavu, taj je sustav najznačajniji dio ukupnog informacijskog sustava kompanije/organizacije, o njemu ovise učinkovitost i uspjeh poslovanja, stoga je cilj menadžmenta osigurati maksimalno kvalitetan računovodstveni sustav kako bi isti

¹¹ Hrvatska enciklopedija: *Računovodstvo*. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=51396> (08.10.2020.)

mogao osigurati informacije potrebne za operativno i stratejsko upravljanje kvalitetom poslovanja.¹² Da bi računovodstveni sustav bio kvalitetan, potrebno je da ima djelotvornu zaštitu računalne opreme, programa i podataka, zatim točno, brzo i cjelovito procesiranje transakcija, izvještaja i drugih evidencija, efikasan način identifikacije i eliminacije netočnih izvora podataka, točne i cjelovite baze podataka i dr.¹³

2.2. Računovodstveni sustav u Republici Hrvatskoj

U Republici Hrvatskoj djelatnost računovodstva i računovodstveni sustav uređeni su Zakonom o računovodstvu. Ovim se zakonom uređuje računovodstvo poduzetnika, razvrstavanje poduzetnika i grupa poduzetnika, knjigovodstvene isprave i poslovne knjige, popis imovine i obveza, primjena standarda financijskog izvještavanja i tijelo za donošenje standarda financijskog izvještavanja, godišnji financijski izvještaji i konsolidacija godišnjih financijskih izvještaja, izvještaj o plaćanjima javnom sektoru, revizija godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, sadržaj godišnjeg izvješća, javna objava godišnjih financijskih izvještaja i godišnjeg izvješća, Registar godišnjih financijskih izvještaja te obavljanje nadzora.¹⁴

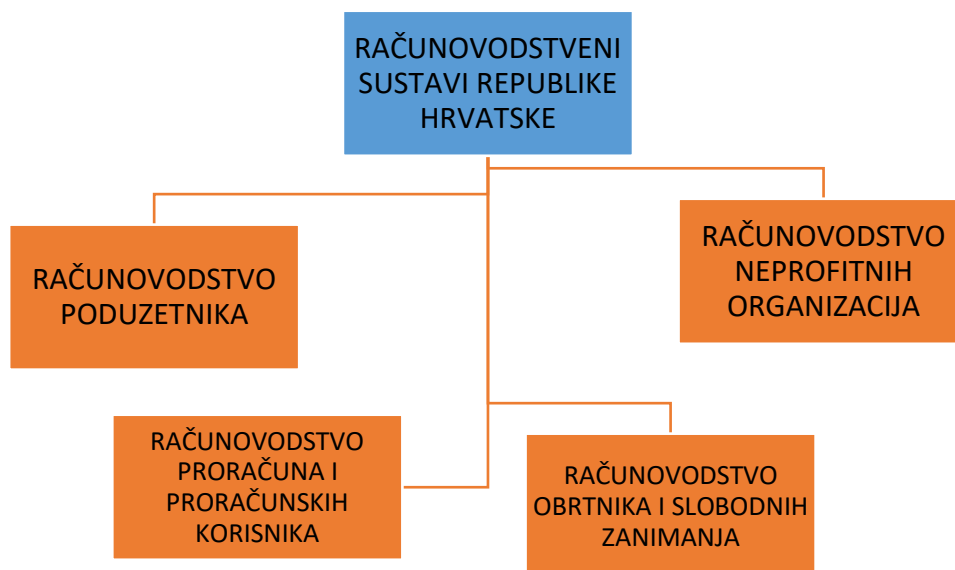
Računovodstveni sustavi u Republici Hrvatskoj dijele se na računovodstvo poduzetnika, računovodstvo neprofitnih organizacija, računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika, te računovodstvo obrtnika i slobodnih zanimanja - obveznika poreza na dohodak.¹⁵

¹² Peršić, M., Drljača, M.: "Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete", *Tourism and hospitality management*, Vol. 9 No. 2, 2003.

¹³ Oluić, A.: "Kvaliteta računovodstvenih informacijskih sustava u Republici Hrvatskoj", *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 6, No. 1, 2008., prema: Romney, M. B., Steinbart, P. J., Cushing, B. E.: *Accounting Information System*, Addison-Wesley Publishing Company, Amsterdam, 1997., str. 543.

¹⁴ Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20

¹⁵ Cirkveni Filipović, T.: *Hrvatski računovodstveni sustav*, RriF, Zagreb, 2016.



Tablica 2 Računovodstveni sustavi u Republici Hrvatskoj

Izradio autor, prema: Cirkveni Filipović, T: *Hrvatski računovodstveni sustav*, RRiF, Zagreb, 2016.

Temeljna načela u računovodstvu poduzetnika su primjena dvojnog knjigovodstva, vođenje poslovnih knjiga sukladno Zakonu o računovodstvu, primjena načela punog nastanka poslovnog događaja, dok su temeljna financijska izvješća bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjenama kapitala te bilješke uz financijska izvješća. Poduzetnici su dužni voditi poslovne knjige po načelu sustava dvojnog knjigovodstva, a poslovne knjige moraju činiti dnevnik i glavna knjiga i pomoćne knjige.¹⁶

Djelatnošću neprofitnih organizacija osigurava se zadovoljenje općih interesa i zajedničkih potreba šire zajednice isporukom dobara i usluga.¹⁷ Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika velikim je dijelom uređeno Zakonom o proračunu¹⁸, računovodstvo nevladinih neprofitnih organizacija uređeno je Zakonom o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija¹⁹ dok je računovodstvo obrtnika i slobodnih zanimanja velikim dijelom uređen Zakonom o obrtu²⁰.

¹⁶ Cirkveni Filipović, T.: *Hrvatski računovodstveni sustav*, RriF, Zagreb, 2016.

¹⁷ Vašiček, V., Vašiček, D., Sirovica, K.: *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, 3. izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2005.

¹⁸ Zakon o proračunu, Narodne novine br. 87/08, 136/12, 15/15

¹⁹ Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine br. 121/14

²⁰ Zakon o obrtu, Narodne novine br. 143/13, 127/19, 41/20

2.3. Definicija i obilježja poreznog sustava

Porezi su „obvezna davanja koja bez izravne i trenutne protuusluge država uzima od osoba i poduzeća da bi pomoću prikupljenog novca financirala javne rashode“²¹ odnosno to je način na koji u suvremenim državama, država stječe svoje prihode kako bi mogla obavljati svoje poslove, u korist građana. Od ostalih vrsta državnih prihoda porezi se upravo razlikuju po tome što se prikupljaju na osnovi prisile i što nisu protu naknade za neku uslugu koju je država obavila. Porezima se podmiruju različite javne potrebe, kao to je, primjerice, plaćanje vojske i policije, financiranje obrazovnog sustava, izgradnja cesta i vodovoda, isplata mirovina kao i pomoći za nezaposlene i siromašne.

Različite vrste upravnih pristojbi i kazni te korisničke naknade ne smatraju se porezima, iako se također uglavnom koriste u svrhu prikupljanja državnih prihoda. S druge strane, doprinosi za socijalno osiguranje (zdravstveno i mirovinsko osiguranje, zapošljavanje) se uglavnom smatraju porezima jer su prisilne naravi te uglavnom ne postoji direktna poveznica između plaćanja socijalnog osiguranja i usluge koju država za iste pruža.²²

Porezni sustav neke zemlje sastoji se od niza poreza, odnosno poreznih oblika, kao što su: porezi na dohodak, porezi na plaće, porezi na dobit, opći i posebni porezi na promet, porezi na nasljedstvo, porezi na imovinu, porezi na izdatke i carine. Kako bi se olakšala međunarodna trgovina i ekonomija općenito, porezi se usustavljaju na globalnom nivou te se uglavnom dijele na izravne (direktne) i neizravne (indirektne). Izravni porezi su oni koji su namijenjeni osobama koje ih plaćaju, a kada su u pitanju neizravni porezi, očekuje se da će ih osoba koja ih plaća „prevaliti“ na druge osobe. Izravni porezi su porez na dohodak, porez na neto imovinu, porez na izdatke te porez na nasljedstvo, dok su neizravni porezi opći i posebni porezi na promet, porez na dodanu vrijednost i carine i dr. Porez na dodanu vrijednost danas je u primjeni u većini zemalja, a riječ je o neto ukupnom porezu na promet. Takva vrsta poreza (PDV) se može i "odbiti", odnosno uplatiti samo razlika PDV-a koje je subjekt platio i kojeg naplaćuje. Suprotno tome, ako iznos koji je subjekt platio veći od iznosa koji naplaćuje kupcima, tada bi porezna tijela trebala nadoknaditi taj iznos. Porezi se još dijele i prema objektu oporezivanja (ovisno o tome da li je to osoba, imovina ili

²¹ Institut za javne financije: *Porezni vodič*. Dostupno na: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf.
Pristupljeno 28.12.2020.

²² Hrvatska enciklopedija: *Porezi*. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530>
(09.10.2020.)

gospodarska aktivnost), zatim prema načinu oporezivanja, učincima oporezivanja, ciljevima i namjeni poreza i dr.²³

Zbog porasta javnih rashoda, potrebno je spomenuti Wagnerova načela oporezivanja koja su podijeljena u četiri skupine²⁴:

1. Financijsko-politička načela koja se dijele na izdašnost poreza i elastičnost poreza. Ova načela imaju prednost pred ostalim načelima jer zbog fiskalnog učinka koji će omogućiti ostvarenje dodatnog iznosa sredstava za podmirenje javnih rashoda.

2. Ekonomsko-politička načela koja se sastoje od izbora poreznog izbora i izbora poreznog oblika. Oporezivanje je teret, ali ne smije biti kazna koja djeluje destimulirajuće na određene aktivnosti, a to ovisi o izboru izvora oporezivanja i o izboru poreznog oblika koji se koristi pri oporezivanju.

3. Socijalno-politička načela sačinjena od općenitosti poreza i ravnomjernosti poreza. Ova načela su jako individualna za svaku državu jer je nekim državama važnije ostvarivanje socijalnih prava kroz instrumente porezne politike, a u drugim državama naglasak je na ostvarivanju financijsko-političkih načela.

4. Porezno-tehnička načela podijeljena na određenost poreza, ugodnost plaćanja i jeftinoća ubiranja poreza. Ova načela su u koordinaciji s ostalim načelima, to znači da ako se ostvare ekonomsko-politička načela, dolazi do poreznih oslobođenja.

Svaki porezni sustav mora imati ciljeve zbog kojih se vrši oporezivanje, a ako se ti ciljevi ostvare na željeni način, tada postoji racionalni porezni sustav. Toj utopiji se uvijek teži, ali se prilikom ostvarivanja ciljeva pojavljuju neželjeni učinci.

2.4. Porezni sustav u Republici Hrvatskoj

U Republici Hrvatskoj postoje 22 vrste poreza: porez na dobit, porez po tonaži broda, porez na dodanu vrijednost, trošarine i posebni porezi, porez na nasljedstva i darove, porez na cestovna motorna vozila, porez na plovila, porez na automate za zabavne igre, prirez porezu na dohodak, porez na potrošnju, porez na kuće za odmor, porez na tvrtku ili naziv, porez na

²³ Institut za javne financije: *Porezni vodič*. Dostupno na: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf.
Pristupljeno 28.12.2020.

²⁴ Javne financije u Hrvatskoj; Ekonomski fakultet sveučilišta u Zagrebu 2012., str. 101

korištenje javnih površina, porez na dohodak, porez na promet nekretnina te porezi na dobitke igara na sreću i naknade za priređivanje igara na sreću.²⁵ Hrvatska se nalazi u sredini europske ljestvice po poreznom opterećenju, no često se ističe da su stope poreze veće od konkurentnih "tranzicijskih" zemalja, kao i problem neproporcionalnog oporezivanja poput previsoke stope PDV-a, a niske stope oporezivanja imovine.

Prema vrsti proračuna za koji se plaćaju, porezi se u hrvatskom poreznom sustavu dijele na (Tablica 1) :²⁶ državne, županijske, gradske ili općinske, zajedničke te na poreze na dobitke igara na sreću i naknade za privređivanje igara na sreću.

Državni porezi u cijelosti pripadaju državnom proračunu, županijski porezi pripadaju županijskim proračunima ili proračunu Grada Zagreba, gradski ili općinski porezi pripadaju gradskim ili općinskim proračunima, a zajednički porezi dijelom pripadaju državnom proračunu, a dijelom proračunima županija i gradova/općina ili gradova/općina. Porezi na dobitke igara na sreću i naknade za priređivanje igara na sreću u cijelosti pripadaju državnom proračunu, dok naknada za utvrđene vrijednosti fonda nagradnih igara pripada hrvatskom Crvenom križu. U Republici Hrvatskoj oko 90 posto prihoda opće države ostvaruje se putem poreza, dok lokalnim i područnim samoupravama porezi donose oko 60 posto prihoda.²⁷

²⁵ Jančev, Z., Supić, J. (ur.: Jerković, M., Smešnjak Ramov, K.): *Hrvatski porezni sustav*. Porezna uprava, Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Zagreb, 2016.

²⁶ Jančev, Z., Supić, J. (ur.: Jerković, M., Smešnjak Ramov, K.): *Hrvatski porezni sustav*. Porezna uprava, Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Zagreb, 2016.

²⁷ Jančev, Z., Supić, J. (ur.: Jerković, M., Smešnjak Ramov, K.): *Hrvatski porezni sustav*. Porezna uprava, Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Zagreb, 2016.

Tablica 3. Podjela poreza u poreznom sustavu Republike Hrvatske

DRŽAVNI POREZI	POREZ NA DOBIT	
	POREZ NA DODANU VRIJEDNOST	
	TROŠARINE I POSEBNI POREZI	TROŠARINSKI SUSTAV OPOREZIVANJA ALKOHOLA, ALKOHOLNIH PIĆA, DUHANSKIH PROIZVODA, ENERGENATA I ELEKTRIČNE ENERGIJE POSEBNI POREZ NA MOTORNA VOZILA POSEBNI POREZ NA KAVU I BEZALKOHOLNA PIĆA POREZ NA PREMIJE OSIGURANJA OD AUTOMOBILSKE ODGOVORNOSTI I PREMIJE KASKO OSIGURANJA CESTOVNIH VOZILA
ŽUPANIJSKI POREZI	POREZ NA NASLJEDSTVA I DAROVE	
	POREZ NA CESTOVNA MOTORNA VOZILA	
	POREZ NA PLOVILA	
	POREZ NA AUTOMATE ZA ZABAVNE IGRE	
GRADSKI ILI OPĆINSKI POREZI	PRIREZ POREZU NA DOHODAK	
	POREZ NA POTROŠNJU	
	POREZ NA KUĆE ZA ODMOR	
	POREZ NA TVRTKU ILI NAZIV	
	POREZ NA KORIŠTENJE JAVNIH POVRŠINA	
	POREZ NA PROMET NEKRETNINA	
ZAJEDNIČKI POREZI	POREZ NA DOHODAK	
POREZI NA DOBITKE OD IGARA NA SREĆU I NAKNADE NA PRIREĐIVANJE IGARA NA SREĆU	LUTRIJSKE IGRE	MJESEČNA NAKNADA ZA PRIREĐIVANJE LUTRIJSKIH IGARA POREZ NA DOBITKE OD LUTRIJSKIH IGARA NA SREĆU
	IGRE U CASINIMA	
	IGRE KLAĐENJA	NAKNADE ZA PRIREĐIVANJE KLAĐENJA POREZ NA DOBITKE OD IGARA KLAĐENJA
	IGRE NA SREĆU NA AUTOMATIMA	
	NAKNADA ZA PRIREĐIVANJE PRIGODNIH JEDNOKRATNIH IGARA NA SREĆU	
	NAKNADA ZA PRIREĐIVANJE NAGRADNIH IGARA	PROPISANA UPLATA PRIREĐIVAČA NAGRADNIH IGARA U KORIST HRVATSKOG CRVENOG KRIŽA

Izradio autor, prema: Ministarstvo financija: Porezna uprava: Porezni sustav Republike Hrvatske. Dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/naslovna_tablica_psrh.aspx (17.03.2021.)

Porez na dodanu vrijednost i doprinosi za socijalno osiguranje zauzimaju najveći dio prihoda u poreznom sustavu, oko dvije trećine svih poreza i doprinosa. Porez na dodanu vrijednost (PDV) u Republici Hrvatskoj iznosi 25 posto i među najvišima je u Europi i svijetu. Odnosi se na gotovo sve proizvode i usluge; osim na neke od osnovnih namirnica, kao što su kruh i mlijeko, a izuzetak su i lijekovi te neki proizvodi koja se koriste u obrazovanju, kao što su knjige i znanstveni časopisi - za sve ove proizvode vrijedi nulta stopa PDV-a.²⁸ Također snižena stopa od 13% odnosi se dijelom i na ugostiteljstvo, odnosno stope od 13% na pripremanje i usluživanje hrane i pojedinih vrsta pića.

Hrvatska u 2021. godinu ulazi s novim izmjenama, na temelju petog kruga porezne reforme, čije su ključne promjene smanjenje stope poreza na dohodak s 24 na 20 posto, odnosno s 36 na 30 posto, te smanjenje stope poreza na dobit za poduzetnike s godišnjim prometom do 7,5 milijuna kuna s 12 posto na 10 posto. Također, kada je riječ o PDV-u, u petom krugu porezne reforme, čije izmjene stupaju na snagu 1. siječnja 2021., povećan je prag za primjenu postupka oporezivanja prema naplaćenim naknadama na 15.000.000,00 kuna te je proširena mogućnost primjene obračunske kategorije PDV-a pri uvozu. Kada je riječ o porezu na dobit, osim što je za 2 posto smanjena porezna stopa za porezne obveznike koji ostvaruju prihode do 7,5 milijuna kuna, također je smanjena i porezna stopa poreza po odbitku pri isplati dividendi i udjela u dobiti, s 12 posto na 10 posto, te je smanjena i stopa poreza po odbitku s 15 posto na 10 posto pri isplati naknade za nastupe inozemnih izvođača (umjetnika, zabavljača i sportaša).²⁹

Kada je riječ o turističkom sektoru, osim izravnih poreza, turistički sektor naplaćuje i neizravne poreze turistima, a to se najvećim dijelom odnosi upravo na ugostiteljstvo. S obzirom na to da turisti poreze plaćaju u devizama, država ostvaruje devizne porezne prihode. Općenito gledano, hrvatski porezni sustav je „značajno naslonjen na neizravne poreze“, zahvaljujući „znatnom izvozu neizravnih poreza koji se, u Hrvatskoj, naplaćuju inozemnim turistima“. Izvoz poreza preko turističkog sektora u stalnom je porastu (odnosno, tako je bilo do 2020. godine kada je nastupila kriza izazvana pandemijom novog

²⁸ Jančev, Z., Supić, J. (ur.: Jerković, M., Smešnjak Ramov, K.): *Hrvatski porezni sustav*. Porezna uprava, Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Zagreb, 2016.

²⁹ Porezna uprava Republike Hrvatske: *Porezne promjene od 1. siječnja 2021.* Ministarstvo financija, Zagreb, 2020. Dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/PoreznaReforma2019.aspx>. Pristupljeno 28.12.2020.

koronavirusa). Tako je, primjerice, 2015. godine izvoz turističkih usluga iznosio 7,2 milijarde eura, a u 2019. godini 10,5 milijardi eura.³⁰

S obzirom na činjenicu da je upravo turistički, odnosno ugostiteljski sektor, velikim dijelom punio državnu blagajnu, što je neodrživ ekonomski model, na što stručnjaci već dugo vremena upozoravaju, smanjenjem turističkih aktivnosti, a samim time i smanjenjem rada ugostiteljskih objekata, prema nekim predviđanjima i do 70 posto, doći će do drastičnog smanjenja državnih prihoda i pada ukupnih gospodarskih djelatnosti. „Ima li se u vidu da je udjela turističkog sektora u društvenom proizvodu visokih 17 %, slijedi potonuće ukupne gospodarske aktivnosti od 11,9 %, što će smanjiti izvoz izravnih i neizravnih poreza za 2,5 milijardi eura. Navedeno jasno pokazuje kako porezni kapacitet determinira moguće porezne prihode. Smanjenje izvoza poreznih prihoda turističkog sektora povećat će proračunski deficit za desetak posto. Posljedično tomu, smanjenje poslovne aktivnosti turističkog sektora povećat će javni dug koji će pak destabilizirati financijski sustav.“³¹

³⁰ Santini, G.: Makroekonomija i porezi, *Ekonomija: časopis za ekonomsku teoriju i praksu*, Godina 27, Broj 1, Zagreb, listopad, 2020.

³¹ Santini, G.: Makroekonomija i porezi, *Ekonomija: časopis za ekonomsku teoriju i praksu*, Godina 27, Broj 1, Zagreb, listopad, 2020.

3. POSLOVANJE UGOSTITELJSKIH OBJEKATA

3.1. Pojam ugostiteljskih objekata

Ugostiteljski objekt je objekt u kojem se obavlja neka ugostiteljska djelatnost, na način i u okvirima onoga što propisuje zakon – u Republici Hrvatskoj s tim je u vezi na snazi Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, koji je prvi put donesen 2015. godine, a zadnje izmjene i dopune napravljene su 2020.³² Najčešći ugostiteljski objekti su restorani, kafići, noćni barovi, slastičarnice, hoteli, apartmani i sl. To su objekti u kojima se pružaju usluge smještaja, ili usluge spravljanja i posluživanja hrane i pića, ili kombinirano. Ugostiteljski objekti također mogu pružati i usluge zabave i rekreacije u za to opremljenim prostorima. Uostalom, ugostiteljstvo se definira kao „gospodarska djelatnost koja se bavi pripremom i prodajom hrane i pića, pružanjem usluga smještaja te zabave i rekreacije u specijaliziranim objektima“³³.

Prema opće prihvaćenoj definiciji i klasifikaciji, ugostiteljska djelatnost obuhvaća dvije skupine poslova:³⁴

1. pružanje usluge smještaja iznajmljivanjem soba (u hotelima, motelima, pansionima, planinarskim domovima, odmaralištima), apartmana, bungalova, objekata za kampiranje te vila, uz mogućnost pružanja dodatnih kulturnih i zabavnih sadržaja (predstave, noćni klubovi, glazbeni i plesni događaji i sl.), te

2. pružanje usluga u pripremi i serviranju hrane i pića u specijaliziranim objektima (restoranima, barovima, gostionicama, zdravljacima, slastičarnicama, bistroima, kavanama, pivnicama, objektima brze prehrane, konobama, zalogajnicama, pečenjarnicama, kantinama i dr.) ili u objektima u kojima se hrana i piće pripremaju za konzumiranje na drugom mjestu s posluživanjem ili bez njega (*catering*).

Ugostitelj je, prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti, svoju ugostiteljsku djelatnost dužan obavljati u objektu koji je namijenjen, uređen i opremljen za pružanje ugostiteljskih usluga. Taj objekt može biti u sklopu neke građevine ili u zasebnom dijelu građevine (zgrada, kiosk,

³² Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Narodne novine broj 85/15, 121/16, 99/18, 25/19, 98/19, 32/20, 42/20

³³ Hrvatska enciklopedija: Ugostiteljstvo. Dostupno na: <https://enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=63009>.
Pristupljeno 18.10.2020.

³⁴ Pirija, D.: Standardi u turističkom ugostiteljstvu, Sveučilišna tiskara d.o.o, Zagreb, 2003.

kontejner, plutajući objekt i sl.), u poslovnom prostoru u kojem se obavlja neka druga djelatnost, u nepokretnom vozilu i priključnom vozilu, željezničkom vagonu i plovnom objektu kojim se obavlja prijevoz putnika, u šatoru, na klupi, kolicima i sličnim napravama opremljenim za pružanje ugostiteljskih usluga.³⁵

Ugostiteljstvo se, kao djelatnost, počinje razvijati paralelno s ekspanzijom trgovine, te se prvenstveno se razvija uz prve trgovačke puteve, gradove, sajmove, trgovačke i putničke luke, no povezani su i s hodočašćima i u mjestima u blizini hramova. Razvoj ugostiteljstva posebno se ubrzava nakon velikih prekomorskih otkrića. U 17. stoljeću otvaraju se prve kavane, a prvi hoteli otvaraju se za vrijeme vladavine Luja XIV. Osim hotela, u Francuskoj su nastali i prvi restorani. Od 19. stoljeća u Europi ugostiteljski objekti namijenjeni za smještaj i prehranu putnika, odnosno hoteli, postaju dio standardne turističke ponude. Ova se praksa uskoro širi po cijelom svijetu.³⁶ U Hrvatskoj su prvi hoteli otvoreni u drugoj polovici 19. stoljeća, a povezani su uz jačanje razvoja obrtništva i sajmove, te uz lječilišta. Danas je ugostiteljska djelatnost jedna od najvećih gospodarskih grana u Republici Hrvatskoj, uz turizam, čiji je ugostiteljstvo najvažniji element.³⁷ Danas je ugostiteljstvo najvažnija sastavnica turističke ponude te zauzima najveći dio turističke potrošnje: procjenjuje se da preko 60 posto turističke potrošnje otpada upravo na ugostiteljske djelatnosti³⁸.

3.2. Specifičnosti ugostiteljskih objekata

Ugostiteljski objekti kategoriziraju se na temelju usluga koje pružaju, pa prema zakonu postoje sljedeće skupine ugostiteljskih objekata:³⁹

1. Hoteli,
2. Kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj,

³⁵ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Narodne novine broj 85/15, 121/16, 99/18, 25/19, 98/19, 32/20, 42/20

³⁶ Hrvatska enciklopedija: Ugostiteljstvo. Dostupno na: <https://enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=63009>.
Pristupljeno 18.10.2020.

³⁷ Pirija, D.: Standardi u turističkom ugostiteljstvu, Sveučilišna tiskara d.o.o, Zagreb, 2003.

³⁸ Bianchi, G.: Brief History of Hospitality: How Has The Hospitality Industry Evolved Since Its Origins?, EHL Insights, 2019. Dostupno na: <https://hospitalityinsights.ehl.edu/hospitality-and-tourism-industry>.
Pristupljeno 20.10.2020.

³⁹ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Narodne novine broj 85/15, 121/16, 99/18, 25/19, 98/19, 32/20, 42/20

3. Restorani,
4. Barovi,
5. Catering objekti,
6. Objekti jednostavnih usluga.

Ugostiteljski objekti iz navedenih skupina razvrstavaju se i u pojedine vrste, ovisno o načinima usluživanja i pretežitosti usluga koje pružaju. Za svaki tip ugostiteljskog objekta propisani su minimalni uvjeti kategorizacije, način rada, radno vrijeme, nadležnost.

Za svaku skupinu na snazi je posebni pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i standardima objekata. Skupina Hoteli obrađuje se samostalno, kao i skupina Kampovi, dok se skupine Restorani, Barovi, Catering objekti i Objekti jednostavnih usluga obrađuju zajedno, tako da su konačnici imamo tri grupe, odnosno tri kategorije pravilnika.

Kada je riječ o prvoj grupi, Hotelima, za objekte koji spadaju u ovu skupinu na snazi je Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli (Narodne novine broj 56/16, 120/19). Prema pravilniku, hotel je „poslovni objekt u kojem ugostitelj obavlja ugostiteljsku djelatnost odnosno pruža ugostiteljske usluge (smještaja, prehrane, pića i napitaka) u ugostiteljskim sadržajima (recepција, sanitarni čvorovi, smještajne jedinice, sadržaji za prehranu i drugo“⁴⁰.

Ovisno o uslugama koje pružaju, hoteli se dijele na nekoliko vrsta:⁴¹ Hotel baštinu (*heritage*), Difuzni hotel, Hotel, Aparthotel, Turističko naselje, Turističke apartmane, Pansion, Integralni hotel (udruženi), Lječilišne vrste te Hotele posebnog standarda (Hotel *business*, Hotel *meetings*, Hotel *congress*, Hotel *club*, Hotel *casino*, Hotel *holiday resort*, Hotel *coastal holiday resort*, Hotel *family*, Hotel *small & friendly*, Hotel *senior citizens*, Hotel *health & fitness*, Hotel *wellness*, Hotel *diving club*, Hotel *motel*, Hotel *ski*, Hotel za osobe s invaliditetom i Hotel *bike*).

Kampovi i druge vrste ugostiteljskih objekata za smještaj razvrstavaju se u dvije vrste: Kamp i Kamp odmorište. Kamp je objekt u kojem se pružaju usluge smještaja (na osnovnim

⁴⁰ Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, Narodne novine broj 56/16, 120/19

⁴¹ Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, Narodne novine broj 56/16, 120/19

smještajnim jedinicama – kampiranje ili u građevinama - bungalov, paviljon i dr.) te prehrane, pića i napitaka, zatim iznajmljivanja pokretne opreme za kampiranje i bavljenja sportom i/ili drugim oblicima rekreacije u Kampu ili u njegovoj blizini te druge usluge u funkciji turističke potrošnje. Kamp odmorište je objekt u kojem ugostitelj pruža usluge kampiranja za kraći odmor s vlastitom pokretnom opremom.⁴² Kada je riječ o drugim vrstama ugostiteljskih objekata, unutar funkcionalne cjeline u Kampu, mogu se nalaziti objekti iz skupine Hoteli i objekti iz skupine Ostali ugostiteljski objekti za smještaj, a svim objektima posluje jedan ugostitelj.⁴³

Vrste ugostiteljskih objekata iz skupina Restorani, Barovi, Catering objekti i objekti jednostavnih usluga definiraju se i razvrstavaju te se njihov način rada uređuje zajedničkim pravilnikom pod naslovom Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata i objekata iz skupina „Restorani“, „Barovi“, „Catering objekti“ i „Objekti jednostavnih usluga“.

Svi navedeni objekti su objekti u kojima se priprema i poslužuje hrana te u kojima se poslužuje piće. Restorani su ugostiteljski objekti u kojima se pretežito pripremaju i uslužuju topla i hladna jela koja zahtijevaju složeniju pripremu, te ostala jela i slastice, uslužuju pića i pripremaju i uslužuju napici. Barovi su ugostiteljski objekti u kojima se pretežito uslužuju pića i pripremaju i uslužuju napici, a mogu se pripremati i usluživati jednostavna jela. Catering objekti su oni ugostiteljski objekti u kojima se pripremaju jela, a mogu se pripremati slastice i napici, koji se dostavljaju ili dostavljaju i uslužuju na drugim mjestima. Objekti jednostavnih usluga su posebna skupina ugostiteljskih objekata u kojima se uglavnom pripremaju i uslužuju jednostavna jela, a ne spadaju u niti jednu navedenu skupinu.⁴⁴

Svaka ova skupina – restorani, barovi, catering objekti i objekti jednostavnih usluga – obuhvaća točno određene vrste objekata, kako je prikazano u Tablici 2.

⁴² Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine kampovi, Narodne novine broj 54/16, 69/19, 120/19

⁴³ Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine kampovi, Narodne novine broj 54/16, 69/19, 120/19

⁴⁴ Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina „Restorani“, „Barovi“, „Catering objekti“ i „Objekti jednostavnih usluga“, Narodne novine broj 82/07, 82/09, 75/12, 69/13, 150/14

Tablica 4 Razvrstavanje ugostiteljskih objekata za pripremu i posluživanje hrane

RESTORANI	BAROVI	CATERING OBJEKTI	OBJEKTI JEDNOSTAVNIH USLUGA
<ul style="list-style-type: none"> - (jela složenije pripreme) - Gostionica (pretežito domaća gotova jela) - Zdravljak (pretežito mliječna i topla jela) - Zalogajnica (naočigled gostiju priprema jela) - Pečenjarnica (pretežito samo pečena jela) - Pizzeria (pretežito se uslužuju pizze) - Bistro (pretežito jednostavna hladna i topla jela) - Slastičarnica (pretežito slastice) -Objekt brze prehrane (pretežito jednostavna jela na brz način i za brzu konzumaciju) 	<ul style="list-style-type: none"> - Kavana - Noćni klub - Noćni bar - Disco klub - Caffè bar - Pivnica - Buffet - Krčma - Konoba - Klet 	<ul style="list-style-type: none"> - Pripremnica obroka (catering) 	<ul style="list-style-type: none"> - Objekt jednostavnih usluga u kiosku - Objekt jednostavnih brzih usluga - Objekt jednostavnih usluga u nepokretnom vozilu (ili priključnom vozilu) - Objekt jednostavnih usluga u šatoru - Objekt jednostavnih usluga na klupi - Objekt jednostavnih usluga na kolicima (ili sličnim napravama)

Izradio autor prema: Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina „Restorani“, „Barovi“, „Catering objekti“ i „Objekti jednostavnih usluga“ (Narodne novine broj 82/07, 82/09, 75/12, 69/13, 150/14)

Navedena podjela ugostiteljskih objekata važna je u svim aspektima poslovanja i vođenja poslovanja ovih objekata, a posebno kada je u pitanju računovodstvo. Ovo je područje primarno uređeno Zakonom u ugostiteljskoj djelatnosti, Zakonom o računovodstvu i Zakonom o fiskalizaciji, uz ostale zakone i pravilnike.

Kada je riječ o računovodstvu ugostiteljske djelatnosti, najprije je potrebno definirati vrstu i status poslovnog subjekta koji je registriran za obavljanje ugostiteljske djelatnosti. Prema

Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti, ugostiteljsku djelatnost mogu obavljati trgovačka društva, zadruge, trgovci pojedinci i obrtnici koji ispunjavaju uvjete propisane za obavljanje te djelatnosti.⁴⁵ Uz to, ugostiteljsku djelatnost mogu obavljati i drugi subjekti, kao što su javne ustanove koje upravljaju nacionalnim parkovima i parkovima prirode, zdravstvene ustanove lječilišta, ugostiteljske obrazovne, planinarski savez, lovačke udruge, udruge pripadnika nacionalnih manjina, ustanove koje obavljaju kazališnu djelatnost, te amaterske sportske udruge.⁴⁶ Također, neke, zakonom određene, ugostiteljske usluge mogu pružati i fizičke osobe koje nisu registrirane kao obrtnici ili trgovci ili pak pravne osobe koje nisu ugostitelji.

Ovisno o vrsti i statusu ugostitelja, odnosno poslovnog subjekta koji obavlja ugostiteljsku djelatnost, definira se i računovodstveni sustav.

Ako je u pitanju trgovačko društvo, koje obavlja ugostiteljsku djelatnost, sukladno Zakonu o računovodstvu potrebno je voditi dvojno knjigovodstvo sukladno Zakonu o računovodstvu. Računovodstveni je sustav nadalje definiran prema veličini poslovnog subjekta, odnosno ovisno o tome radi li se o mikro, malim, srednjim ili velikim društvima (pokazatelji na temelju kojih se razvrstavaju poduzetnici su: iznos ukupne aktive, iznos prihoda i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine). Svaki je poslovni subjekt dužan prikupljati i sastavljati knjigovodstvene isprave, voditi poslovne knjige, te sastavljati financijske izvještaje sukladno zakonu i na temelju njega donesenim propisima, poštujući pri tome standarde financijskog izvještavanja te temeljna načela urednog knjigovodstva.⁴⁷

Ako je poslovni subjekt koji obavlja ugostiteljsku djelatnost zadruga, tada se njegov računovodstveni sustav temelji na propisanom računovodstvenom sustavu zadruga, koji je u velikom dijelu ustrojen na isti način kao i računovodstvo trgovačkog društva.

Ako ugostiteljsku djelatnost obavlja trgovac pojedinac, kao fizička osoba, ili obrtnik, njegovo je računovodstvo ustrojeno na temelju smjernica za računovodstvo obrtnika i slobodnih zanimanja. Obrtnik je obveznik poreza na dohodak te poreza na dodanu vrijednost (PDV), kao i fiskalizacije, te je obvezan voditi poslovne knjige i druge evidencije kako je propisano zakonom i pripadajućim pravilnicima.

⁴⁵ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Narodne novine broj 85/15, 121/16, 99/18, 25/19, 98/19, 32/20, 42/20

⁴⁶ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Narodne novine broj 85/15, 121/16, 99/18, 25/19, 98/19, 32/20, 42/20

⁴⁷ Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20

Specifičnosti računovodstva ugostiteljskih objekata proizlaze iz vrste samog ugostitelja, i djelatnosti koje obavlja, pa će u slučaju da je ugostitelj trgovačko društvo, primjerice d.o.o., j.d.o.o., njegov računovodstveni sustav i obaveze biti u skladu s onima trgovačkog društva, dok u slučaju da je ugostitelj fizička osoba, OPG (obiteljsko poljoprivredno gospodarstvo) ili neki drugi oblik – primjerice, javne, zdravstvene ili obrazovne ustanove, razni savezi i udruge, tada se njegov računovodstveni sustav definira prema zakonima i propisima koji su na snazi za tu određenu vrstu poslovnog subjekta.

Postoje računovodstvene i porezne obveze koje imaju svi ugostiteljski objekti, iz određene skupine, neovisno o vrsti poslovnog subjekta. Primjerice, kada su u pitanju ugostiteljski objekti koji pružaju usluge točenja i prometa pića, oni su obveznici poreza na potrošnju (do 3 posto) na promet pića, kako alkoholnog tako i bezalkoholnog, a na promet ostvaren posluživanjem hrane plaća se samo PDV. Kako bi se porez na potrošnju mogao pravilno obračunati, ugostiteljski su objekti dužni voditi posebnu evidenciju o prometu alkoholnih i bezalkoholnih pića na koje se plaća porez na potrošnju te posebnu evidenciju o ostalom prometu ostvarenom obavljanjem ugostiteljske djelatnosti (hrana, kava, napici i dr.) na koji se ne plaća porez na potrošnju već samo PDV.

3.3. Minimalni uvjeti za poslovanje ugostiteljskih objekata

Za sve ugostiteljske objekte propisani su točno određeni uvjeti koje objekt mora ispunjavati da bi mogao dobiti dozvolu za rad, odnosno da bi mogao legalno i adekvatno obavljati ugostiteljsku djelatnost. Ti uvjeti nazivaju se minimalnim uvjetima, a odnose se na tehničke i higijenske uvjete. Minimalne uvjete propisuje resorno ministarstvo. Minimalni uvjeti objavljeni su u okviru pravilnika koji se objavljuje u Narodnim novinama.

Aktualni pravilnici u kojima su propisani minimalni uvjeti za poslovanje ugostiteljskih objekata u Republici Hrvatskoj su:

- Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine „Hoteli“ (Narodne novine broj 56/16, 120/19),

- Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina „Restorani“, „Barovi“, „Catering objekti“ i „Objekti jednostavnih usluga“ (Narodne novine broj 82/07, 82/09, 75/12, 69/13, 150/14) te

- Pravilnik o razvrstavanju i kategorizaciji ugostiteljskih objekata iz skupine „Kampovi“ (Narodne novine broj 54/16, 69/19, 120/19).

Ovi pravilnici, uz minimalne uvjete, također propisuju i vrste ugostiteljskih objekata iz svake pojedine skupine, zatim ugostiteljske usluge koje se moraju i mogu pružati u pojedinoj vrsti, vrste koje mogu biti klupskog tipa, vrste koje se kategoriziraju, kategorije, uvjete za kategorije, oznake za vrste i kategorije, način označavanja vrsta i kategorija te sustav nadzora, odnosno sastav povjerenstva koje provodi očevid u ugostiteljskom objektu.

Prema općim minimalnim uvjetima uređenja i opremljenosti, „ugostiteljski objekti moraju biti uređeni i opremljeni, te imati odgovarajuće osoblje, tako da omogućuju racionalno korištenje prostora, nesmetano i sigurno kretanje i boravak gostiju i zaposlenog osoblja, nesmetan prijenos stvari, odgovarajuće čuvanje robe, hrane i pića, zaštitu zdravlja gostiju i zaposlenog osoblja, te stručno usluživanje gostiju“⁴⁸.

Kako bi se ispunilo navedeno, minimalni uvjeti propisuju način označavanja ugostiteljskog objekta, način održavanja ispravnosti i funkcionalnosti uređaja i opreme, zaštitu od buke, opskrbu vodom i zbrinjavanje otpadnih tvari, opskrbu električnom energijom, osiguranje telefonskog priključka, grijanje, visinu prostorija, zaštitu od prašine, opremljenost i održavanje zahoda, kuhinje i prostora za pripremu jela, kao i prostora i prostorija za usluživanje gostiju, zatim prostor s točionikom, kao i jelovnik i kartu pića, način dostave jela, a propisani su i uvjeti glede osoblja koje je zaposleno u objektu.

Također, zakonski je propisan postupak utvrđivanja minimalnih uvjeta. Taj postupak provodi Ministarstvo turizma ili upravno tijelo županije odnosno Grada Zagreba. Povjerenstvo, koje ima dva člana, sastavlja zapisnik nakon obavljenog očevida u ugostiteljskom objektu. Zapisnik sadrži opće podatke o ugostitelju i objektu, popis usluga koje će se u objektu pružati, kapacitet ugostiteljskog objekta, te opis prostorija i prostora objekta.

Za sve skupine, odnosno vrste ugostiteljskih objekata zakonom su propisani minimalni higijenski i drugi uvjeti koje objekt mora ispunjavati da bi mogao dobiti dozvolu za rad.

⁴⁸ Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina „Restorani“, „Barovi“, „Catering objekti“ i „Objekti jednostavnih usluga“, Narodne novine broj 82/07, 82/09, 75/12, 69/13, 150/14

Za objekte iz skupine Hoteli, minimalni uvjeti propisuju sigurnost gosta i zaposlenog osoblja, horizontalne i vertikalne komunikacije, visine prostorija, zatim sve vezano za funkcionalnost i sigurnost instalacija, sanitarnih čvorova, smještajnih jedinica, prostora i opreme za priprema i usluživanje jela, pića i napitaka, restoran, točionik i osoblje.

Minimalni uvjeti za objekte iz skupine Kampovi propisuju sigurnost gosta i osoblja, visinu prostorija, zatim sve vezano za lokaciju, ulaz i prometnice, te za funkcionalnost i sigurnost instalacija, sanitarnih čvorova, smještajnih jedinica, način pripreme i usluživanje jela, pića i napitaka, rad i održavanje restorana i točionika, te sve vezano za osoblje objekta.

Za ugostiteljske objekte iz skupina Restorani, Barovi, Catering objekti i Objekti jednostavnih usluga, propisano je da moraju ispunjavati dvije vrste minimalnih uvjeta, a to su: (1) minimalni uvjeti za vrstu ugostiteljskog objekta te (2) opći minimalni uvjeti. Za neke objekte dopušteno je adekvatno odstupanje od minimalnih uvjeta, i to u situaciji kada su objekti smješteni unutar zgrade koja je povijesno-kulturni objekt ili u objektu od posebne ambijentalne vrijednosti, odnosno u zaštićenoj spomeničkoj cjelini (u tom slučaju, objekt je dužan pribaviti propisane dozvole o zaštiti i očuvanju kulturnih dobara).

3.4. Važnost usluge u ugostiteljstvu

Ugostiteljstvo je jedna od najvećih gospodarskih grana, globalno, te jedna od temeljnih djelatnosti u turizmu, koji je pak, jedna od najvećih i najbrže rastućih djelatnosti u svijetu, u kojoj je radi svaka deveta zaposlena osoba⁴⁹. Turističku ponudu bilo bi nemoguće postaviti na tržište bez ugostiteljstva i prometa, koji su osnovna infrastruktura turističke ponude i općenito turističkih kretanja.⁵⁰

Ugostiteljska djelatnost je uslužna djelatnost, što znači da je temelj ove djelatnosti, kao i svih djelatnosti uslužnog sektora, usluga, odnosno proces i kvaliteta pružanja iste. Način na koji se usluga pruža, odnosno kvaliteta toga procesa i njegova ishoda, odredit će ne samo uspjeh poslovanja određenog ugostiteljskog objekta, njegov imidž i reputaciju, već i reputaciju turističke ponude destinacije. Drugim riječima, dok je ugostiteljstvo temelj turizma, i u smislu infrastrukture i u smislu turističke ponude, usluga je temelj ugostiteljstva,

⁴⁹ Petrović, M., Bonacin, M.: Menadžment ljudskih resursa u hotelijerstvu i ugostiteljstvu, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, Vol. 8 No. 1, 2017.

⁵⁰ Galičić, V.: Uvod u ugostiteljstvo, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija, Sveučilište u Rijeci, 2012.

iz čega proizlazi da je usluga i temelj turizma, odnosno da o kvaliteti pružene usluge u ugostiteljstvu ovisi uspjeh turističke ponude općenito.

Usluga se u ekonomiji definira kao postupak „koji je koristan sam po sebi, a korisnost kojega se ne posreduje preko proizvoda ili materijalnog efekta“⁵¹. Kvalitetna usluga, odnosno adekvatna razina kvalitete usluge (eng. *service quality*) stvara zadovoljnoga gosta, odnosno zadovoljstvo kupca (eng. *customer satisfaction*), a zadovoljni gosti/kupci čine lojalne potrošače, odnosno doprinose jačanju lojalnosti pružatelju usluge (eng. *service loyalty*) što je ključno u svakoj grani gospodarstva, pa tako i u ugostiteljstvu.⁵²

Uslužne djelatnosti ubrzano se počinju razvijati i širiti te počinju preuzimati dominaciju u globalnoj ekonomiji početkom 20. stoljeća.⁵³ Danas, u 21. stoljeću, usluge su dominantni dio nacionalnih ekonomija razvijenih zemalja⁵⁴, a većina ljudi danas zaposlena je upravo u uslužnom sektoru, što govori o tome kako je u uslužnom sektoru ljudski faktor još uvijek nezamjenjiv strojevima i računalima, za razliku od poljoprivrede i industrije. Drugim riječima, uslužne djelatnosti su „kompliciraniji sektor poslovanja, a razlog tomu su specifičnosti usluga koje ih razlikuju od samih proizvoda“⁵⁵.

S obzirom na to da je u ugostiteljstvu upravo međuljudski odnos, primarno odnos s gostom, temeljni input kreiranja kvalitete⁵⁶, upravo je ljudski faktor najvažniji čimbenik kvalitete pružene usluge, u toj mjeri, da se može reći da se niti jedan drugi faktor kvalitete poslovanja ne može po važnosti usporediti s tim.

Kompleksnost usluge, kao temeljne devize u ugostiteljskoj djelatnosti, očituje se i određivanju vrijednosti usluge, u čemu računovodstvo ima glavnu ulogu. Kalkulacija cijene usluge ključna je aktivnost financijskog odjela kompanije/organizacije. Cijena usluge mora zadovoljiti brojne aspekte te mora biti istovremeno i prihvatljiva kupcu, odnosno privlačna, i profitabilna za samog ugostitelja. Usluga je u tome smislu uglavnom značajno složenija

⁵¹ Rječnik hrvatskoga jezika: Usluga, Leksikografski zavod Miroslav Krleža, Zagreb, 2001.

⁵² Caruana, A. Service Loyalty: The effects of service quality and the mediating role of customers satisfaction, *European Journal of Marketing*, Vol. 36, No 7/8, 2002., str. 811-828.

⁵³ Jovačević, R.: Porast značenja usluga u svjetskom gospodarstvu. *Tourism and hospitality management*, Vol. 3 No. 1, 1997.

⁵⁴ Jovačević, R.: Porast značenja usluga u svjetskom gospodarstvu. *Tourism and hospitality management*, Vol. 3 No. 1, 1997.

⁵⁵ Vidas, I., Petrović, S., Bedeković, M.: Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti, *Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu*, Vol. 10 No. 2, 2019., str. 73.

⁵⁶ Laškarić Ažić, M.: Upravljanje odnosima s gostima u turizmu i ugostiteljstvu, *Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija, Sveučilište u Rijeci*, 2018.

od proizvoda, zbog specifičnosti same svoje prirode. Drugim riječima, za većinu je proizvoda jednostavnije izračunati troškove nego kada su u pitanju usluge. Uz to, ugostiteljstvo je samo po sebi složena djelatnost pa je teško govoriti općenito. Primjerice, restoran svoju uslugu temelji velikim dijelom na konkretnim proizvodima, kao što su pića i namirnice, dok jedna putnička agencija u određenom turističkom aranžmanu ima niz usluga koje koristi da bi pružila svoju, finalnu uslugu, u obliku svoga proizvoda. Tu su posebno kompleksne usluge posredovanja, koje su u ugostiteljstvu česte, posebno kada su pitanju agencije.

U općenitom smislu, kalkulacije se u ugostiteljstvu računaju za usluge jela, pića i smještaja, a svaka od tih kalkulacija može biti jednostavna ili složena.

No, neovisno o stupnju složenosti same usluge, kalkulacija cijene usluga predstavlja izazov za svakog ugostitelja, jer, kako je spomenuto ranije, mora osigurati pokrivanje svih troškova, koje u slučaju usluge nije uvijek jednostavno izračunati, uz osiguranje određene dobiti, a mora pritom biti i konkurentan.⁵⁷ Kada je u pitanju kalkulacija troškova, u ugostiteljstvo postoje normativi koji taj izračun čine jednostavnijim i koje predstavljaju svojevrsni standard. Ugostitelj samostalno utvrđuje normative za svoj objekt, ili objekte, te je normativ dužan dati gostu na uvid, ako gost to traži. Normativ se za svaki objekt određuje prema asortimanu usluga, a temelji se na internom aktu, odnosno odluci ili pravilniku o normativima utroška namirnica i pića. Normativom se tako točno određuju potrebne količine namirnica, kao i dozvoljene količine otpada, u postupku pripremanja hrane i pića. Normativi se koriste kao smjernice pri nabavi i razduživanju materijala i sirovina, u samom postupku pripreme hrane i pića te u kalkulaciji i utvrđivanju cijene ugostiteljske usluge.⁵⁸

⁵⁷ Blečić, B.: Što sve utječe na kalkulaciju cijene usluga?, Plavi ured, 19. rujna 2020. Dostupno na: <https://plaviured.hr/sto-utjece-kalkulaciju-cijene-usluga/>. Pristupljeno 25.10.2020.

⁵⁸ Bocak, V.: Ugostiteljstvo – porezni i računovodstveni aspekt, Računovodstvo i porezi, 2020. Dostupno na: https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup_16-04-046.pdf. Pristupljeno 26.10.2020.

4. POSLOVANJE S NORMATIVIMA U UGOSTITELJSTVU

4.1. Pojam normativa i konzumacije

Kao što je navedeno u prethodnom poglavlju, normativi su u ugostiteljstvu od velikog značaja jer se na temelju normativa nabavlja i razdužuje roba (materijali i sirovine koji se koriste u pripremi hrane i pića) te se na temelju normativa kalkulira i utvrđuje cijena ugostiteljskih usluga.

Normativ se odnosi na utvrđenu količinu utroška radnoga vremena, radne snage, materijala, stroja ili pogonske energije, potrebnih za proizvodnju jedinice nekoga proizvoda ili za izvršenje određenog posla.⁵⁹ Značenje ovoga termina može se u potpunosti iščitati iz njegove etimologije: riječ „normativ“ dolazi od riječi „norma“, koja podrazumijeva određeni standard na temelju kojega se postavljaju određeni zahtjevi ili izvode određeni zaključci, odnosno, norma je obrazac prema kojem se usklađuje i vrjednuje neko djelovanje ili ponašanje.⁶⁰ Normativ ima značajnu ulogu u knjigovodstvu, odnosno računovodstvu, jer predstavlja temelj za izradu proizvodnih i financijskih planova kao i temelj za racionalizaciju uporabe proizvodnih resursa.⁶¹

U samom procesu pružanja ugostiteljske usluge, normativ predstavlja temelj određivanja cijene korištenja usluge, odnosno konzumacije.⁶² Konzumacija u tom smislu podrazumijeva narudžbu u ugostiteljstvu i cijenu te narudžbe, odnosno cijenu koja se plaća na ulazu u restoran, bar i drugi ugostiteljski objekt čime se plaća piće i hrana ili samo piće (u širem smislu, konzumacija podrazumijeva potrošnju, trošenje, konzumiranje nečega, u ovom slučaju hrane i pića).⁶³

Konzumacija u ugostiteljstvu predstavlja trošenje određenih namirnica, odnosno jela i pića, ali i korištenje određene usluge: primjerice, u restoranu gost ne uzima samo jelo i/ili piće,

⁵⁹ Katanec, V., Erak, Š.: Normativi utroška namirnica i pića i vođenje kuhinje u ugostiteljstvu, Progres, Zagreb, 1997.

⁶⁰ Hrvatska enciklopedija: Norma. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=44095>. Pristupljeno 26.10.2020.

⁶¹ Marečić, D.: Donošenje i primjena normativa i cjenika u ugostiteljstvu. Računovodstvo, revizija i financije, br.3, 2007., str. 124-132.

⁶² Katanec, V., Erak, Š.: Normativi utroška namirnica i pića i vođenje kuhinje u ugostiteljstvu, Progres, Zagreb, 1997.

⁶³ Rječnik hrvatskoga jezika: Konzumacija. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, Zagreb, 2001.

već konzumira niz ugostiteljskih usluga, od posluživanja, savjetovanja, korištenja prostora, do same „opskrbe“ određenom namirnicom.⁶⁴

U ugostiteljstvu, odnosi termina „normativ“, „namirnica“ i „konzumacija“ je sljedeći: *namirnice* se, u točno određenim količinama na temelju propisanih *normativa*, koriste u procesu spravljanja hrane i pića, odnosno kreiranja *konzumacije*. U tom smislu, konzumacija je zapravo krajnji proizvod koji gost kupuje, a koji u sebi implementira ne samo namirnice nego i određene ugostiteljske usluge.

4.2. Normativno uređenje poslovanja u ugostiteljstvu

Poslovanje u ugostiteljstvu bilo bi nemoguće – kako u samom pružanju usluge, tako i u računovodstvu ugostiteljskog objekta - bez korištenja normativa. Upravo zbog specifičnosti i složenosti ugostiteljske usluge, poslovanje se temelji na normativima pomoću kojih je jednostavno, i u konačnici uopće moguće, pratiti ulaz i izlaz robe, odnosno troškove i dobit ugostiteljskog objekta. Precizno praćenje troškova nužno je za funkcioniranje računovodstva ugostiteljskog objekta.

Zakonski okvir u Republici Hrvatskoj definira način vođenja evidencija o nabavi i uporabi reprodukcijskog i potrošnog materijala za obavljanje djelatnosti, hrane, pića i napitaka. Ova uputa primarno se koristi u poreznom sustavu, odnosno uporište upute je u Zakonu u Poreznoj upravi (članak 21. st. 1.). U uputi Hrvatska gospodarska komora propisuje „da su poslovni izdatci svi odljevi dobara poreznog obveznika tijekom poreznog razdoblja zbog stjecanja, osiguranja i očuvanja poslovnih primitaka“⁶⁵. Općenito, kada je riječ o normativima, Zakon u ugostiteljskoj djelatnosti (članak 10.), kao obvezu ugostitelja propisuje sljedeće:⁶⁶

- da je ugostitelj dužan utvrditi normative u utrošku namirnica za pojedino jelo, piće i napitak,

- da je ugostitelj dužan pružiti usluge u količinama i kakvoći sukladno normativima,

⁶⁴ Katanec, V., Erak, Š.: Normativi utroška namirnica i pića i vođenje kuhinje u ugostiteljstvu, Progres, Zagreb, 1997.

⁶⁵ Mišljenja.hr: Evidencija o nabavi i uporabi reprodukcijskog i potrošnog materijala, pića i napitaka – uputa, 2006. Dostupno na: <https://misljenja.hr/evidencija-nabavi-uporabi-reprodukcijskog-potrosnog-materijala-pica-napitaka/m2345/>. Pristupljeno 30.10.2020.

⁶⁶ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Narodne novine broj 85/15, 121/16, 99/18, 25/19, 98/19, 32/20, 42/20

- da je ugostitelj za vrijeme rada dužan imati normativ u ugostiteljskom objektu te ga na zahtjev predočiti gostu.

4.3. Računanje normativa u ugostiteljstvu

Kao što je već spomenuto, temelj za izradu normativa je asortiman objekta, odnosno nakon što ugostitelj utvrdi kakve usluge želi pružati, odnosno kakve vrste jela, pića i napitaka želi pripremati i usluživati, na temelju toga izrađuje normative.⁶⁷ U praksi to znači da se za svaki artikl koji objekt ima u ponudi, normativ kreira tako što se napravi popis namirnica, odnosno sirovina, i eventualno materijala koji su potrebni za pripremu tog artikla (na primjer, kod pripreme određenih pića ili napitaka, kao što su kokteli, koristi se dekoracija čaše pa je uz sirovine potrebno uvrstiti i materijale koji su potrebni za dekoraciju, kao što su slamčice).

Ako objekt ima u ponudi, primjerice, bijelu kavu, tada postupak izrade normativa izgleda ovako: najprije se definiraju sirovine koje su potrebne za pripremu toga artikla, a to su kava, mlijeko i šećer, a nakon što je definirano koji su sastojci potrebni za pripremu artikla, određuje se količina koja je potrebna za svaku od sirovina, za jednu porciju, odnosno za jednu osobu (1 šalica).

Primjer normativa za bijelu kavu prikazan je u sljedećoj tablici.

Tablica 5. Normativ za kavu s mlijekom

NAZIV SIROVINE/MATERIJALA	JEDINICA MJERE	POTREBNA KOLIČINA
Kava	kg	0,07 l
Mlijeko	l	0,15 l
Šećer	kg	0,001 kg
UKUPNO		

Izradio autor

⁶⁷ Lutovac, V.: Normativi – ključ za manje troškove u restoranu, Restoran menadžer, 2016. Dostupno na: <http://restoranmenadzer.rs/normativi-kljuc-za-manje-troskove-u-restoranu/>. Pristupljeno 28.10.2020.

U tablicu se može dodati i stupac u kojem je navedena i cijena za svaku utrošenu namirnicu, a to se obično navodi tako da se u jednom dijelu stupca navodi jedinična cijena robe na temelju čega se izračunava ukupna cijena.

Kod izrade i izračuna složenijih normativa, kao kada su u pitanju kuhana jela čija priprema zahtijeva veći broj namirnica, normativ se kreira prema receptu (popisu sastojaka) za određeni broj osoba.

Primjerice, normativ za pripremu rižota s plodovima mora za 10 osoba izgledao bi kako je prikazano u sljedećoj tablici.

Tablica 6. Normativ s izračunom cijene utroška za pripremu crnog rižota

NAMIRNICA	JEDINICA MJERE	POTREBNA KOLIČINA	JEDINIČNA CIJENA (HRK)	CIJENA UTROŠKA (HRK)
Maslinovo ulje	L	0,15 l	10,00 HRK	1,50 HRK
Luk	kg	0,3 kg	6,00 HRK	1,80 HRK
Riža	kg	1 kg	20,00 HRK	20,00 HRK
Plodovi mora	kg	2 kg	60,00 HRK	120,00 HRK
Sol	kg	0,02 kg	5,00 HRK	0,10 HRK
Pelati	L	0,5 l	40,00 HRK	20,00 HRK
Ribani sir	kg	0,3 kg	83,00 HRK	16,60 HRK
UKUPNO				180,00 HRK

Izradio autor

Na temelju ove tablice pravi se kalkulacija cijene, pri čemu se ukupna cijene iz gornje tablice (180,00 HRK) računa kao nabavna cijena jela, na što se dodaje trgovinska marža, zatim prodajna cijena, bez PDV-a i s PDV-om te se potom izračunava i jedinična cijena jela, odnosno konzumacije po osobi, kako je prikazano u sljedećoj tablici.

Tablica 7. Kalkulacija cijene konzumacije jela na temelju normativa

REDNI BROJ	ELEMENTI CIJENE	STOPA	KOLIČINA JELA (KOM)	SVOTA (HRK)
1	Nabavna cijena jela			180,00 HRK
2	Marža	100%		180,00 HRK
3	Prodajna cijena jela bez PDV-a			360,00 HRK
4	PDV	25%		90 HRK
5	Prodajna cijena jela s PDV-om		10	450,00 HRK
6	Jedinična cijena		1	45,00 HRK

Izradio autor

Kalkulacija je „računski postupak za izračunavanje cijene prodaje“ te se izrađuje prema utvrđenim normativima za svaki pojedinačni proizvod ili uslugu koji se pruža u ugostiteljskom objektu. Kalkulacija jela vrši ili pomoću marže ili pomoću udjela troškova.⁶⁸ Trgovinska marža predstavlja razliku između nabavne i prodajne cijene te je jedan od glavnih faktora kreiranja politike cijena, odnosno glavni alat poduzeća u procesu prilagođavanja cijene uvjetima na tržištu⁶⁹. Marža se izračunava na temelju svih ostalih troškova, kao što su troškovi energije, amortizacije, plaće, doprinosa i dr. te je u nju uključena i zarada objekta. Dodavanjem marže na nabavnu cijenu jela, kreira se prodajna cijena. Postotak marže računa se prema sljedećoj formuli:⁷⁰

$$P = \frac{PC - NC}{NC} \cdot 100$$

Slika 2. Formula za izračun marže

Prema: Ivanović, 2012.

⁶⁸ Bocak, V.: Ugostiteljstvo – porezni i računovodstveni aspekt, Računovodstvo i porezi, 2020. Dostupno na: https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup_16-04-046.pdf. Pristupljeno 30.10.2020.

⁶⁹ Sever Maleš, S., Žager, L.: Ograničenja u primjeni EBIT i EBITDA marže u mjerenju uspješnosti poslovanja poduzeća. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, No. Posebno izdanje, 2019.

⁷⁰ Ježovita, A.: Analiza marže profita kao odrednice profitabilnosti poslovanja poduzeća. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, No. Posebno izdanje 2016, 2016.

Kada je riječ o PDV-u prilikom izračuna prodajne cijene, za one ugostiteljske objekte koji su u sustavu PDV-a, PDV u iznosu od 13 posto obračunava se na usluge pripremanja hrane i obavljanje usluga prehrane u ugostiteljskim objektima te pripremanje i usluživanje bezalkoholnih pića i napitaka, vina i piva u tim objektima, kao i na usluge smještaja ili smještaja s doručkom, polupansiona ili punog pansiona u hotelima ili objektima slične namjene, uključujući smještaj za vrijeme odmora, iznajmljivanje prostora u kampovima za odmor ili u mjestima određenima za kampiranje te smještaj u plovnim objektima nautičkog turizma. PDV u iznosu od 25 posto obračunava se na usluge pripreme i usluživanja alkoholnih pića.⁷¹ Koliko je djelomično porezno rasterećenje važno za ugostitelje i njihovo poslovanje, govori projekcija koja pokazuje da smanjenjem stope s 25 na 13 posto može doći do smanjenja prihoda državnog proračuna do 900 milijuna kuna, ali jednako tako može pozitivno utjecati na plaće ili investicije.⁷²

Cijena jela koja je zbroj nabavne cijene, marže i PDV-a, je cijena koja se u računovodstvu ugostiteljskog objekta (koji je u sustavu PDV-a) računa kao izlazna cijena artikla.

Prodajna cijena mora biti navedena u cjeniku, prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti (članak 10) koji obvezuje ugostitelja da mora istaknuti cijene svojih artikala tako da ih gost može jasno vidjeti. Cjenik mora biti sastavljen na hrvatskom i barem jednom svjetskom jeziku, a objekt se mora striktno pridržavati navoda na cjeniku, i u pogledu cijena i u pogledu vrste artikala (za objekte koji nude usluge pripreme i usluživanja hrane i pića) odnosno usluga (za objekte koji nude usluge smještaja i druge ugostiteljske usluge koje nisu priprema i usluživanje hrane i pića).⁷³

Na temelju kalkulacija izrađuju se svi ostali obračuni u ugostiteljstvu, kao što su, primjerice, evidencija prometa te knjiga šanka. Ovi načini evidencije nisu propisani zakonom ni pravilnicima, no ugostitelji vode ove vrste evidencija jer pružaju lako dostupne podatke o dnevnom prometu i stanju robe i blagajne, na samom šanku, a mogu se koristiti i u računovodstvu.

⁷¹ Bocak, V.: Ugostiteljstvo – porezni i računovodstveni aspekt, Računovodstvo i porezi, 2020. Dostupno na: https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup_16-04-046.pdf. Pristupljeno 30.10.2020.

⁷² Vlada Republike Hrvatske: "Nastavljamo politiku odgovornog ponašanja prema novcu poreznih obveznika i kontrole rashoda". Središnji državni portal, 13.10.2019. Dostupno na: <https://vlada.gov.hr/vijesti/nastavljamo-politiku-odgovornog-ponasanja-prema-novcu-poreznih-obveznika-i-kontrole-rashoda/28112>. Pristupljeno 28.02.2021.

⁷³ Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Narodne novine broj 85/15, 121/16, 99/18, 25/19, 98/19, 32/20, 42/20

4.4. Problemi s normativima u ugostiteljstvu

Specifičnost, složenost i različitost o domeni ugostiteljske djelatnosti uzrokuje određene probleme kada dođe do primjene normativa u praksi. Primjerice, restorani se često suočavaju s poteškoćama u određivanju količine za namirnice koje se koriste u vrlo malim količinama, kao što su sol, šećer, neki od začina i sl. Kada se ovi sastojci koriste u vrlo malim količinama, pojavljuju se problemi kod definiranja troška istih.⁷⁴ Također, neke namirnice koriste se prema procjeni kuhara, i njihova količina nije striktno navedena u recepturi, jer se radi o iznimno malim količinama, pa to također može predstavljati problem kod navođenja u normativima.

Da bi se ovaj problem riješio, obično se normativ za određeno jelo izrađuje za više osoba, kako bi bilo moguće izmjeriti količinu problematičnog sastojka (kao što je prikazano u tablicama 4. i 5. gdje su prikazani normativi za jelo za 10 osoba, a da bi se dobila cijena pojedinačne porcije, odnosno jednog jela, ukupna svota dijeli se s brojem osoba za koje je jelo inicijalno pripremano)⁷⁵.

Problem s normativima može se očitovati i u tome da gost traži drugi prilog uz glavno jelo, a ne prilog koji je u normativu naveden uz to jelo. Ovaj se problem rješava prilagodbom računalnog programa za evidenciju normativa tako što se omogući odabir između više vrsta priloga uz jedno glavno jelo. Prilagodba normativa i blagajne stvarnom stanju na terenu, nužna je kako bi se adekvatno moglo pratiti ulaz i izlaz robe, odnosno kako bi računovodstvo ugostiteljskog objekta moglo pravilno funkcionirati.⁷⁶ Posebno je to važno za računovodstvo troškova, koje sve informacije i obračune prenosi dalje, pa je točnost tih informacije od iznimne važnosti. Da bi taj proces bio uspješan, računovodstvo mora vrlo precizno dati odgovore na pitanja o tome koje su vrste troškova u objektu, gdje su i kada ti troškovi nastali, zašto i tko ih je napravio.⁷⁷

⁷⁴ Marečić, D.: Donošenje i primjena normativa i cjenika u ugostiteljstvu. Računovodstvo, revizija i financije, br.3, 2007., str. 124-132.

⁷⁵ Lutovac, V.: Normativi – ključ za manje troškove u restoranu, Restoran menadžer, 2016. Dostupno na: <http://restoranmenadzer.rs/normativi-kljuc-za-manje-troskove-u-restoranu/>. Pristupljeno 28.10.2020.

⁷⁶ Marečić, D.: Donošenje i primjena normativa i cjenika u ugostiteljstvu. Računovodstvo, revizija i financije, br.3, 2007., str. 124-132.

⁷⁷ Peršić, M., Janković, S.: Menadžersko računovodstvo hotela. Sveučilište u Rijeci, Rijeka, 2006.

5. RAČUNOVODSTVENI I POREZNI TRETMAN UGOSTITELJSKE DJELATNOSTI

5.1. Vođenje poslovnih knjiga u ugostiteljstvu

5.1.1. Općenito o poslovnim knjigama u ugostiteljskoj djelatnosti

Svaki ugostitelj ima obvezu vođenja poslovnih knjiga, a vrstu i broj poslovnih knjiga za svaki pojedini ugostiteljski objekt određuju zakonski propisi za svaki tip poslovnog subjekta. Drugim riječima definiraju se obveze u pogledu vođenja poslovnih knjiga, ovisno o tome je li ugostitelj fizička ili pravna osoba, odnosno da li je društvo s ograničenom odgovornošću, dioničko društvo, obrt ili nešto treće.

Poslovne knjige su dokumenti u kojima se vodi evidencija poslovanja, a dijele se na osnovne i pomoćne poslovne knjige. Osnovne knjige su dnevnik i glavna knjiga, a pomoćne su knjiga blagajne, knjiga inventara, knjiga dioničara, te analitička knjigovodstva (dugotrajne imovine, kupaca i dobavljača, sirovina i materijala, trgovačke robe, gotovih proizvoda, plaća, rashoda, prihoda). Osnovne poslovne knjige, odnosno dnevnik, u koji se evidentiraju svi poslovni događaji prema vremenu nastanka, i glavnu knjigu, u kojoj se vodi sistematska i sveobuhvatna evidencija, vode svi poslovni subjekti. Pomoćne poslovne knjige su svojevrsna potpora osnovnim knjigama i nadovezuju se na njih.

Glavna poslovna knjiga je „sustavna evidencija svih knjigovodstvenih promjena nastalih na financijskom položaju i uspješnosti poslovanja u određenom izvještajnom razdoblju u kojoj se ti događaji grupiraju prema njihovoj vrsti, a na temelju kontnog plana“⁷⁸. Glavna knjiga sastoji se od dva dijela, međusobno odvojena, a to su: (1) bilančni zapisi i (2) izvanbilančni zapisi

U kontekstu računovodstva, ugostiteljstvo je veoma kompleksna vrsta djelatnosti, „kompliciraniji sektor poslovanja“, i to ponajviše zbog „specifičnosti usluga koje ih razlikuju od samih proizvoda“⁷⁹. U ugostiteljskoj se djelatnosti, kako je prethodno

⁷⁸ Bocak, V.: Ugostiteljstvo – porezni i računovodstveni aspekt, Računovodstvo i porezi, 2020. Dostupno na: https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup_16-04-046.pdf. Pristupljeno 04.11.2020.

⁷⁹ Vidas, I., Petrović, S., Bedeković, M.: Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, Vol. 10 No. 2, 2019.

navedeno, primjenjuju dvije različite porezne stope, ona od 13 posto i ona od 25 posto⁸⁰, stoga ugostitelji posebnu pozornost moraju posvetiti obračunavanju, plaćanju i evidenciji.

Također, ugostiteljski objekt obavlja istovremeno tri vrste funkcija:

- proizvodnju (odnosi se na kuhinju, za hotele, restorane i druge objekte koji pripremaju hranu),
- prodaju (za sve vrste ugostiteljskih objekata) te
- organizaciju potrošnje.

Zbog navedenoga, računovodstvo u ugostiteljstvu kombinira i implementira više vrsta različitih računovodstvenih koncepata, pravila i propisa, ovisno o tome, kako je već navedeno, o kojoj je vrsti poslovnog subjekta riječ.

No, neovisno o računovodstvenom konceptu koji ugostitelj implementira, kada je riječ o ugostiteljskoj djelatnosti, poslovne knjige temelje se uvijek na računima, koji predstavljaju temeljni dokument evidencije ugostiteljskih usluga. Račun je dokument koji svjedoči o prodaji, odnosno kupnji, određenog proizvoda ili usluge. Obvezni su ga izdavati svi porezni obveznici, prema Općem poreznom zakonu Republike Hrvatske (Narodne novine broj 147/2008) te prema Zakonu o porezu na dodanu vrijednost (Narodne novine broj 73/2013) i Zakonu o porezu na dohodak (Narodne novine broj 115/2016, 106/2018, 121/2019, 32/2020). Prema ovim zakonima, svi su porezni obveznici dužni izdavati račune i voditi poslovne knjige i druge radi oporezivanja. U tom smislu postoje izuzeci, primjerice ugostiteljski objekti koji usluge pružaju u sklopu OPG-a (obiteljskog poljoprivrednog gospodarstva) koji može i ne mora biti u sustavu PDV-a.

S obzirom na to da je račun temeljni dokument za vođenje poslovnih knjiga i druge evidencije ugostiteljskog objekta, zakonski propisi točno definiraju što je to račun te koje podatke račun treba sadržavati. Računima se tako smatraju i potvrđnice iz naplatnih uređaja kao i svaka isprava koja sadrži podatke propisane Pravilnikom o porezu na dohodak. Obveznici PDV-a dužni su izdavati račune na obrascima čiji je oblik i sadržaj utvrđen i

⁸⁰ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/2016, 106/18, 121/19

opisan propisima o PDV-u i propisima Zakona o fiskalizaciji u prometu gotovinom (Narodne novine broj 133/2012, 115/2016, 106/2018, 121/2019).⁸¹

Prema Zakonu o fiskalizaciji u prometu gotovinom, račun mora sadržavati sljedeće elemente:⁸² osobni identifikacijski broj (OIB) obveznika fiskalizacije, datum i vrijeme, broj računa, oznaku je li obveznik fiskalizacije u sustavu poreza na dodanu vrijednost, iznos računa razvrstan po poreznoj stopi (zbrojni iznos naknade i poreza, iznos oslobođenja), način plaćanja, osobni identifikacijski broj (OIB) operatera naplatnog uređaja i zaštitni kod izdavatelja. Samo račun koji je u skladu sa zakonskim propisima, odnosno koji sadržava sve zakonski propisane elemente, smatra se važećim u zakonskom smislu, te u smislu knjigovodstvene isprave.

LA BODEGA				
Lučarica 1, 20000 Dubrovnik				
DANI I PARTNERI d.o.o, OIB: 27631157173				
Ribnjak 30, 10000 Zagreb				
Rn: 9019-1-1	Datum: 13.07.2020			
Vrijeme: 11:19:19				
Operator:				Petra
Naziv	Kol	Cijena	Por	Iznos
KAVA SPECIAL	2,000 x	10,00 E-		20,00
UKUPNO kn				20,00
NOVČANICE				20,00
REKAPITULACIJA POREZA:				
E PDV%: 25,00	Osn: 16,00	Por:	4,00	
ZKI: 847de95f2a41fe6c7c65152909d6117f				
IIR:				

Slika 3. Primjer računa ugostiteljskog objekta

Izvor: Danica.hr, 2020. Dostupno na: <https://danica.hr/dobili-smo-racun-za-kavu-iz-centra-durovnika-svaka-cast/>. Pristupljeno 31.10.2020.

Račun se, bez iznimke, mora izdati za svaku obavljenju prodaju, uz fiskalizaciju ako se naplata vrši u gotovini. Računi se izdaju najmanje dva primjerka - jedan primjerak uručuje se kupcu, a drugi primjerak zadržava izdavatelj računa (poslovni subjekt) te se taj primjerak kasnije koristi kao isprava u poslovnim knjigama. Prema Zakonu o računovodstvu, isprave

⁸¹ Opći porezni zakon Republike Hrvatske, Narodne novine broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20

⁸² Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom, Narodne novine broj 133/2012, 115/2016, 106/2018, 121/2019

temeljem kojih su u poslovne knjige uneseni podaci moraju se čuvati najmanje 11 godina, a rok počinje teći zadnji dan poslovne godine na koju se odnose poslovne knjige u kojima su te isprave evidentirane.⁸³

Poslovne knjige i evidencije poslovni su subjekti, koji su porezni obveznici, dužni voditi prema propisima određenim zakonom i pravilnicima. Zakon nalaže da su porezni obveznici koji isporuku dobara ili obavljanje usluga naplaćuju u gotovini, obvezni promet iskazivati putem naplatnih uređaja ili na drugi odgovarajući način – u tu skupinu spadaju i ugostiteljski objekti. Vođenje poslovnih knjiga mora se voditi u skladu sa zakonskim i drugim propisima, a zakon posebno naglašava potrebu i obvezu da se poslovne knjige vode tako da treća osoba (stručnjak) može u svakom trenutku steći uvid nad poslovanjem objekta, odnosno tvrtke/obrta/poduzetnika te nad svim poslovnim događajima. Transparentnost, točnost, urednost, vjerodostojnost i jasnoća temeljna su načela knjigovodstva, čije poštivanje zakon zahtijeva od ugostitelja (i drugih poslovnih subjekata), jer u protivnom knjigovodstvo gubi smisao.

Stoga se bilježenje podataka u poslovnim knjigama mora temeljiti na urednim i vjerodostojnim knjigovodstvenim ispravama. Urednost knjigovodstvene isprave podrazumijeva da se iz te isprave može nedvosmisleno utvrditi mjesto i vrijeme njezina sastavljanja i njezin materijalni sadržaj (narav, vrijednost i vrijeme nastanka poslovne promjene povodom koje je sastavljena). Vjerodostojnost knjižene isprave podrazumijeva da ista potpuno i istinito odražava određeni poslovni događaj.⁸⁴

Sve promjene koje se unose u poslovne knjige ne smiju biti takve da onemogućuju utvrđivanje prvobitnog sadržaja poslovne knjige, a sve izmjene koje se unose moraju biti točno naznačene i za njih mora biti potpuno jasno kada su se dogodile. Ovim pravilom štiti se etičnost i vjerodostojnost poslovnih knjiga, kao i njihova pravodobnost. Pravodobnost je iznimno važno svojstvo poslovnih knjiga, a da bi se poslovne knjige smatrale pravodobnima, važno je da se njima osiguravaju podaci bitni za pravodobno utvrđivanje i prijavljivanje (izvješćivanje) te plaćanje poreznih obveza. Ovo se jedino ne odnosi na

⁸³ Hrvatska obrtnička komora (HOK): *Poslovne knjige obrtnika*, 2020. Dostupno na: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/obrtnicka-pocetnica/poslovne-knjige-obrtnika>. Pristupljeno 01.11.2020.

⁸⁴ Opći porezni zakon Republike Hrvatske, Narodne novine broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20

evidencije o dnevnom gotovinskom prometu; iste se moraju voditi na mjestu na kojem se ti primici ostvaruju i u svakom trenutku moraju biti dostupne tijelima nadzora.⁸⁵

Poslovne knjige i sva druga evidencija u (ugostiteljskom) objektu vodi se u skladu sa statusom poslovnog subjekta, odnosno u skladu s načinom oporezivanja poslovnog subjekta (poreznog obveznika). Tako poslovni subjekti koji su obveznici poreza na dohodak vode jednostavno knjigovodstvo, a poslovni subjekti koji su obveznici poreza na dobit vode dvojno knjigovodstvo. Poslovne knjige i druge evidencije, mogu se voditi u fizičkoj bazi (dokumentu) ili u digitalnom (elektroničkom) obliku, pri čemu svi oblici knjigovodstva moraju odgovarati načelima urednog knjigovodstva. Ako se poslovne knjige vode u digitalnom obliku na nosačima podataka (računalni softver), način vođenja tih knjiga mora odgovarati svrsi koju evidencije trebaju ispuniti za oporezivanje.⁸⁶

Prema Općem poreznom zakonu, poslovne knjige (kao i ostala evidencija) moraju biti dostupne poreznim/nadzornim tijelima (1) u poslovnim prostorijama ili ako nema poslovnih prostorija, u stanu poreznog obveznika ili (2) kod opunomoćenika ili (3) kod osobe koja za poreznog obveznika vodi poslovne knjige.⁸⁷

5.1.2. Ugostitelji obrtnici

Ako je vlasnik ugostiteljskog objekta obrtnik, tada svoje poslovanje evidentira u skladu s propisima koji vrijede za obrtnike. Obrtnici svoje poslovne knjige mogu voditi samostalno ili uz pomoć knjigovodstvenih servisa, a poslovne knjige mogu se voditi u fizičkom (konvencionalnom) obliku ili u elektroničkom obliku.

Ugostitelj obrtnik prema zakonima Republike Hrvatske dužan je voditi pet poslovnih knjiga:⁸⁸ (1) Knjigu primitaka i izdataka, (2) Popis dugotrajne imovine, (3) Knjigu prometa, (4) Evidenciju o tražbinama i obvezama te (5) Evidenciju o nabavi i utrošku repromaterijala. Za sve navedene poslovne knjige propisan je izgled evidencija, izuzev knjige Evidencija u nabavi i utrošku repromaterijala. Knjiga primitaka i izdataka vodi se prema KPI obrascu,

⁸⁵ Opći porezni zakon Republike Hrvatske, Narodne novine broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20

⁸⁶ Opći porezni zakon Republike Hrvatske, Narodne novine broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20

⁸⁷ Opći porezni zakon Republike Hrvatske, Narodne novine broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20

⁸⁸ Hrvatska obrtnička komora (HOK): *Poslovne knjige obrtnika*, 2020. Dostupno na: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/obrtnicka-pocetnica/poslovne-knjige-obrtnika>. Pristupljeno 01.11.2020.

Popis dugotrajne imovine prema DI obrascu, Knjiga prometa prema KP obrascu, a Evidencija o tražbinama i obvezama prema TO obrascu.

KPI obrazac sastoji se od dva dijela. Prvi dio odnosi se na opće podatke o obvezniku (naziv i šifra djelatnosti, ime i prezime poduzetnika/obrtnika, adresa, OIB nositelja djelatnosti) dok se drugi dio odnosi na podatke o primicima: redni broj, nadnevak primitka/izdatka, broj temeljnice, opis isprave, visina primitka (u gotovini, na žiro-račun, u naravi), PDV u primicima, ukupni primici, zatim izdaci (u gotovini, putem žiro-računa, u naravi), PDV u izdacima, izdaci iz čl. 33. st. 1. t. 1. i 5. te ukupni dopušteni izdaci. Podaci se moraju unijeti najkasnije do 15. u mjesecu za prethodni mjesec.⁸⁹

DI obrazac služi za unos popisa dugotrajne imovine te za utvrđivanje otpisa (amortizacije) dugotrajne imovine u koju se unose stvari i prava, ako nabavna cijena istih (troškovi proizvodnje) prelaze svotu od 3.500,00 kuna i ako im je vijek trajanja duži od godinu dana. Ovaj se popis sastavlja na početku poslovanja, odnosno prilikom stjecanja radnje, obrta, slobodnog zanimanja i drugog, odnosno na početku obavljanja samostalne djelatnosti, te se vodi bez prekida dok god se obavlja djelatnost, odnosno do otuđenja ili likvidacije. Obrazac DI sastoji se od dijela u koji se unose opći podaci o poreznom obvezniku, te dijela u koji se unose podaci o dugotrajnoj imovini. Popis dugotrajne imovine radi se za svaku kalendarsku godinu te se zaključuje za tu godinu na da 31. prosinca.⁹⁰

KP (ili KPR obrazac), odnosno Knjiga prometa, ispunjava se svaki radni dan, i to na kraju radnog dana ili – najkasnije – idući dan prije početka radnog dana. Unose se primici naplaćeni u gotovini i čekovima ili bezgotovinski primici ako je riječ o paušalnom oporezivanju. Knjigu prometa nije potrebno voditi ako se podaci o dnevnom gotovinskom prometu vode u Knjizi primitaka i izdataka (KPI obrazac) ili u nekoj drugoj vrsti evidencije. KPR obrazac sastoji se od tri dijela: u prvom su opći podaci poreznog obveznika, u drugom podaci o poslovnoj jedinici te je treći dio predviđen za unos prometa.

⁸⁹ Bocak, V.: Ugostiteljstvo – porezni i računovodstveni aspekt, Računovodstvo i porezi, 2020. Dostupno na: https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup_16-04-046.pdf. Pristupljeno 05.11.2020.

⁹⁰ Hrvatska obrtnička komora (HOK): *Poslovne knjige obrtnika*, 2020. Dostupno na: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/obrtnicka-pocetnica/poslovne-knjige-obrtnika>. Pristupljeno 01.11.2020.

I. OPĆI PODACI O POREZNOJ OBVEZNIKU						
1. NAZIV DJELATNOSTI				ŠIFRA DJELATNOSTI		
2. IME I PREZIME PODUZETNIKA / NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI						
3. ADRESA PREBIVALIŠTA/UOBIČAJENOG BORAVIŠTA						
4. OIB PODUZETNIKA/NOSITELJA ZAJEDNIČKE DJELATNOSTI						
II. PODACI O POSLOVNOJ JEDINICI						
1. NAZIV						
2. ADRESA						
R. BR.	NADNEVAK	BROJ TEMELJNICE	OPIS ISPRAVA O PRIMICIMA U GOTOVINI	IZNOS NAPLAĆEN U GOTOVINI / ČEKOVIMA	IZNOS NAPLAĆEN BEZGOTOVINSKIM PUTE ¹	UKUPNO NAPLAĆENI IZNOS
1	2	3	4	5	6	7 (5+6)

Slika 4. KP obrazac (Knjiga prometa)

Izvor: HOK, 2020. Dostupno na: https://www.hok.hr/sites/default/files/page-docs/2019-09/Obrazac_KPR.pdf. Pristupljeno 02.11.2020.

Obveznici poreza na dohodak koji nisu obveznici PDV-a nisu dužni voditi Knjigu prometa (uz uvjet da djelatnost ne obavljaju u više poslovnih jedinica, te ako propisno, u skladu s rokovima, unose podatke u Knjigu primitaka i izdataka) kao ni obveznici poreza na dohodak koji vode evidencije o dnevnom prometu po posebnim zakonima u propisanim rokovima.⁹¹

TO obrazac sadrži popis svih ispostavljenih i primljenih računa izuzev računa naplaćenih ili plaćenih na način koji ima obilježja gotovinskog plaćanja. Obrazac se sastoji od dva dijela. Prvi dio odnosi se na podatke o poreznom obvezniku, a drugi dio na podatke o tražbinama i obvezama. Ovaj dio sastoji se od stupaca s rednim brojem i nazivom kupca odnosno dobavljača, a potom se dijeli na dio predviđen za unos izlaznih računa i na dio za unos ulaznih računa. Za svaki od računa, i izlazne i ulazne, potrebno je unijeti broj računa, nadnevak, iznos te nadnevak i iznos naplate. TO obrazac, odnosno evidenciju o tražbinama

⁹¹ Hrvatska obrtnička komora (HOK): *Poslovne knjige obrtnika*, 2020. Dostupno na: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/obrtnicka-pocetnica/poslovne-knjige-obrtnika>. Pristupljeno 01.11.2020.

i obvezama nisu dužni voditi obveznici PDV-a koji vode knjigu primljenih i izdanih računa.⁹²

Uz pet vrsta poslovnih knjiga koje su gore navedene, ugostitelji obrtnici koji su u sustavu PDV-a, dužni su voditi i sljedeće poslovne knjige:⁹³ (1) Knjigu izlaznih računa (prema I-RA obrascu) te (2) Knjigu ulaznih računa (prema U-RA obrascu). Ove knjige mogu se voditi po načelu nastanka događaja (na temelju plaćenih i naplaćenih računa) ili po načelu kontinuiteta (unose se svi ispostavljeni i primljeni računi). Obveznici PDV-a koji ove knjige vode po načelu nastanka događaja dužni su voditi i evidenciju o tražbinama i obvezama, dok obveznici koji ove knjige vode po načelu kontinuiteta nisu dužni voditi tu evidenciju.⁹⁴

Obrtnici su dužni voditi posebnu evidenciju o prometu alkoholnih i bezalkoholnih pića na koje se plaća porez na potrošnju te posebnu evidenciju o ostalom prometu ostvarenom obavljanjem ugostiteljske djelatnosti na koji se ne plaća porez na potrošnju već samo PDV.

5.1.3. Ugostitelji iz grupe društava s ograničenom odgovornošću

Kada je riječ o vođenju poslovnih knjiga, odnosno općenito o knjigovodstvu, ugostiteljski poslovni subjekti koji su jednostavna društva s ograničenom odgovornošću (j.d.o.o.) imaju iste obveze i u tom su kontekstu u istoj poziciji kao i klasična društva s ograničenom odgovornošću (d.o.o.). Ova društva imaju kompleksnije računovodstvo od obrtnika.

Ugostitelji koji su d.o.o. ili j.d.o.o. obvezni su, kao pravne osobe, voditi financijsko knjigovodstvo na konto karticama glavne knjige, na temelju kontnog plana.

Društva s ograničenom odgovornošću poslovne knjige moraju voditi po načelu nepromjenjivog zapisa o nastalom poslovnom događaju, što podrazumijeva evidencije u koje se kronološki i sustavno zapisuju podaci o nastalim poslovnim događajima.⁹⁵ Prema Zakonu o računovodstvu, trgovačka društva moraju voditi osnovne poslovne knjige i

⁹² Hrvatska obrtnička komora (HOK): *Poslovne knjige obrtnika*, 2020. Dostupno na: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/obrnicka-pocetnica/poslovne-knjige-obrnika>. Pristupljeno 01.11.2020.

⁹³ Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 73/2013, 99/2013, 148/2013, 153/2013, 143/2014, 115/2016, 106/2018, 121/2019

⁹⁴ Bocak, V.: Ugostiteljstvo – porezni i računovodstveni aspekt, Računovodstvo i porezi, 2020. Dostupno na: https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup_16-04-046.pdf. Pristupljeno 05.11.2020.

⁹⁵ Bocak, V.: Ugostiteljstvo – porezni i računovodstveni aspekt, Računovodstvo i porezi, 2020. Dostupno na: https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup_16-04-046.pdf. Pristupljeno 06.11.2020.

pomoćne poslovne knjige.⁹⁶ Poslovne knjige moguće je voditi i u elektroničkom obliku, a u tom slučaju, društvo mora propisno zaštititi evidenciju od izmjene, brisanja i sl.

Osnovne poslovne knjige kod društva s ograničenom odgovornošću su glavna knjiga i dnevnik . Glavna knjiga sadrži evidenciju poslovnih događaja, odnosno imovine, obveza, kapitala, prihoda, rashoda i financijskih rezultatu, po načelu dvojnog knjigovodstva. Konta imovine, obveza i kapitala nazivaju se „konta stanja“, s obzirom na to da se podaci za njih prenose u bilancu. Konta prihoda i rashoda nazivaju se „konta uspjeha“, s obzirom na to da se podaci o ostvarenim prihodima i rashodima za određeno razdoblje prenose u izvještaj o dobiti za to razdoblje. Kada je riječ o dnevniku, u njega se kronološki unose svi poslovni događaji, a nakon svake poslovne promjene, dnevnik treba biti uravnotežen u odnosu na dugovnu i potražnu stranu.⁹⁷

Društva s ograničenom odgovornošću dužna su voditi i pomoćne poslovne knjige, a one kojima se evidentira imovina materijalnog oblika iskazuju se u naturalnim i vrijednosnim iznosima. Svi obveznici poreza na dodanu vrijednost, i ugostitelji koji su fizičke osobe (obrtnici) i koji su pravne osobe (trgovačka društva) obvezni su voditi i Knjige ulaznih (primljenih) računa (knjige U-RA) te Knjige izlaznih (izdanih) računa (knjige I-RA).⁹⁸

S obzirom na to da većina ugostitelja, kao što su kafići, restorani i hoteli (iznimka su privatni iznajmljivači, kampovi i sl.) imaju neku vrstu skladišta, dužni su, kako fizičke (obrtnici) tako i pravne osobe (trgovačka društva) voditi materijalne evidencije istih, koje moraju biti usklađene s financijskim podacima na konto karticama. Ovo se najčešće obavlja prilikom inventura koja se mora vršiti barem jednom godišnje. Na temelju inventure utvrđuju se (eventualni) viškovi i manjkovi, kako bi se iste porezno obradilo.⁹⁹

⁹⁶ Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20

⁹⁷ Gulinić D., Perčević H.: Financijsko računovodstvo, RIF, Zagreb, 2013., str. 11. – 13.

⁹⁸ Bocak, V.: Ugostiteljstvo – porezni i računovodstveni aspekt, Računovodstvo i porezi, 2020. Dostupno na: https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup_16-04-046.pdf. Pristupljeno 06.11.2020.

⁹⁹ Mavričić Korošec, Z.: Poslovne knjige poduzeća, Burza portal, 27.10.2015. Dostupno na: <https://burza.com.hr/portal/poslovne-knjige-poduzeca/10722>. Pristupljeno 07.11.2020.

5.1.4. Financijski izvještaji

Na temelju poslovnih knjiga, poslovni subjekt sastavlja financijska izvješća. Prema definiciji Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, financijski izvještaji podrazumijevaju „cjelovit skup izvještaja o financijama, sastavljenih za razdoblje tijekom godine ili za godišnje razdoblje i skraćene financijske izvještaje za razdoblje tijekom godine.¹⁰⁰ Korisnici financijskih izvještaja mogu biti interni i eksterni (ili i jedni i drugi, što je najčešće). Interni se uglavnom odnose na menadžment/upravu i internu reviziju, dok su eksterni korisnici financijskih izvještaja svi oni izvan okvira poslovnog subjekta, a to mogu biti osobe i ustanove koje provode porezni nadzor, reviziju, ili pak potencijalni (i sadašnji) investitori.¹⁰¹

Okvir financijskog izvještavanja u ugostiteljstvu ovisi o tome je li ugostitelj primjenjuje Zakon o računovodstvu ili neki drugi zakonski okvir, te je li ugostitelj spada u mikro, male, srednje ili velike poduzetnike. Obrtnici nisu obveznici javne objave. Obveza javne objave odnosi se samo na poduzetnike koji su registrirani kao trgovačka društva, trgovce pojedine i podružnice stranih društava koje posluju prema hrvatskim propisima. Mikro i mala društva kao i društva organizirana kao j.d.o.o. trebaju sastaviti i u Registar podnijeti GFI (Bilanca i RDG), Bilješke, Odluku o prihvaćanju GFI-a i Odluku o raspodjeli dobitka/pokriću gubitka¹⁰².

U Hrvatskoj su na snazi Hrvatski standardi financijskog izvještavanja, koji su usklađeni s Međunarodnim standardima. Hrvatske standarde financijskog izvještavanja donosi Odbor za standarde financijskog izvještavanja, sukladno Zakonu o računovodstvu¹⁰³.

¹⁰⁰ Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine 140/2006

¹⁰¹ Blažević, L.: "Interno financijsko izvještavanje unutar proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžmentu", Praktični menadžment : stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, Vol.4 No.1 Lipanj 2013.

¹⁰² Fina, Dostupno na: <https://www.fina.hr/obveznici-javne-objave>. Pristupljeno (17.03.2021.)

¹⁰³ Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20

Tablica 8. Razlika između ugostitelja obrtnika i pravnog društva

OPIS	UGOSTITELJSKI OBRT	TRGOVAČKO DRUŠTVO
Temeljni kapital	Ne	20.000,00 kuna za d.o.o.
Troškovi osnivanja	cca 500,00 kuna	cca 6.000,00 kuna
Vrijeme potrebno za otvaranje/ osnivanje	Obično od 1 do 3 dana, a maksimalno 15 dana	40 dana
Mjesto registracije	Nadležni ured državne uprave u županiji ili Gradu Zagrebu	Trgovački sud
Odgovornost	Cjelokupnom imovinom obrtnika	Visinom temeljnog kapitala
Zaposleni	Nema ograničenja	Nema ograničenja
Sudjelovanje u radu članova obitelji (bez ugovora o radu)	Da	Ne
Mogućnost privremene obustave rada	Da	Ne
Obveznici javne objave	Ne	Da
Knjigovodstvo	Jednostavno knjigovodstvo u skladu sa Zakonom o dohotku	Dvojno knjigovodstvo po Zakonu o računovodstvu
Vođenje poslovnih knjiga	Knjiga primitaka i izdataka (Obrazac KPI), Evidencija o tražbinama I obvezama (Obrazac TO), Knjiga URA, IRA i Popis dugotrajne imovine (Obrazac DI).	Dnevnik (kronološki unos poslovnih događaja uravnoteženih na dugovnoj I potražnoj strani) Glavna knjiga (evidencija poslovnih događaja) Pomoćne knjige (Knjiga URA, IRA)
Osnovne prednosti	Povoljno I jednostavno osnivanje bez početnog kapitala, PDV se plaća po uplati ne po izdavanju računa, jednostavno knjigovodstvo, mogućnost privremenog zatvaranja	Ograničena odgovornost za obveze, više vlasnika, lakši pristup izvorima kapitala, neograničen broj djelatnosti društva, vlasnik ima mogućnost rada na drugom radnom mjestu te tada ne mora isplaćivati doprinose za mirovinsko I zdravstveno osiguranje.
Osnovni nedostaci	Odgovornost cijelom svojom imovinom za obveze, teži pristup izvorima kapitala, potvrda o stručnoj osposobljenosti, progresivno oporezivanje	Visoki troškovi osnivanja, dugotrajan proces likvidacije, stroga zakonska regulativa, kompliciranije knjigovodstvo, opravdan razlog za podizanje novca s računa, obveznici, obveza javne objave financijskih izvještaja.

Izradio: Autor rada, prema: Miličević Mario, Razlika između ugostiteljskog obrta i trgovačkog društva

5.1.5. Računovodstvo troškova u ugostiteljstvu

Ugostiteljstvo, kao uslužna djelatnost, spada u grupu računovodstveno složenijih djelatnosti, s obzirom na specifičnosti usluga u odnosu na proizvode, te ugostiteljski objekti često vrše tri glavne funkcije: proizvodnu, prodajnu i kontrolu troškova. S obzirom na to da je računovodstvo prvih dviju funkcija obuhvaćeno u prethodnim poglavljima, u ovom će poglavlju biti objašnjeno računovodstvo troškova, kao temelj funkcije praćenja i kontrole troškova u ugostiteljskom objektu.

Računovodstvo troškova može biti samostalno ili može biti svrstano u upravljačko računovodstvo, koje s financijskim računovodstvom čini glavna dva dijela računovodstva.

104

Svaka poslovna organizacija ima računovodstvo troškova kao dio svoga računovodstvenoga sustava. Kada se troškovima adekvatno upravlja, postiže se učinkovitije poslovanje, a samim time i bolja konkurentnost poslovnog subjekta. Rast uslužnoga sektora zahtjeva i sustavan pristup obračunu troškova i upravljanju istima.¹⁰⁵ Pritom treba voditi računa o tome da troškovi i rashodi nisu isto - troškovi se odnose na izdatke za dobra i usluge koje su nužni kako bi se izveo poslovni proces u određenom poslovnom sustavu¹⁰⁶, a rashodi podrazumijevaju tržišno priznate troškove koji su sadržani u prodanim proizvodima i uslugama; odnosno rashodi su usmjereni vanjskim korisnicima, a troškovi internim, odnosno dio su internog obračuna¹⁰⁷.

Kada je riječ o troškovima kao temelju internog obračuna, kontrola troškova osigurava informacijsku osnovicu za menadžere na svim razinama, te je pomoću kontrole troškova

¹⁰⁴ Vidas, I., Petrović, S., Bedeković, M.: Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, Vol. 10 No. 2, 2019. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=334799 Pristupljeno 25.03.2021.

¹⁰⁵ Vidas, I., Petrović, S., Bedeković, M.: Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, Vol. 10 No. 2, 2019. Dostupno na: https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=334799 Pristupljeno 25.03.2021.

¹⁰⁶ Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić, M.: Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011. https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=334799 Pristupljeno 25.03.2021.

¹⁰⁷ Peršić, M., Janković, S.: Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006. https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=334799 Pristupljeno 25.03.2021.

moguće jasno definirati informacijske zahtjeve internih korisnika.¹⁰⁸ Upravljanje troškovima podrazumijeva sve aktivnosti menadžmenta koje se odnose na planiranje i kontrolu troškova, kratkoročno i dugoročno, te je stoga ključni dio procesa provođenja poslovne strategije poduzeća.¹⁰⁹

Kada je riječ o proizvodima, da bi se moglo upravljati troškovima potrebno je utvrditi jedinični trošak tog proizvoda, kako bi se moglo utjecati na profitabilnost proizvoda, a isti princip vrijedi i kada je riječ o uslugama – za usluge je također potrebno izračunati jedinični trošak, odnosno potrebno je utvrditi njenu profitabilnost. Na primjer, kada je riječ o troškovima restorana, osnovni troškovi bit će cijena prodanih proizvoda, plaće zaposlenika, operativni troškovi, troškovi najma i održavanja prostora, troškovi poreza i trošak energije.¹¹⁰ Kako bi se te troškove, odnosno određenu grupu troškova, racionaliziralo i eventualno reduciralo, potrebno je donijeti određene mjere, koje se temelje na upravljanju troškovima, odnosno računovodstvu troškova.

Upravljanje troškovima u ugostiteljskim objektima, kao i u svim tvrtkama koje se bave uslužnim djelatnostima, provodi se pomoću sljedećih metoda:¹¹¹

- metode tradicionalnoga upravljanja troškovima (Traditional Product Costing – TPC),
- modela upravljanja troškovima temeljenih na procesima (Process Based Costing – PBC),
- modela upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (Activity Based Costing – ABC),
- modela ciljnih troškova (Target Costing - TC),
- budžetiranja temeljenog na aktivnostima (Activity Based Budgeting – ABB),

¹⁰⁸ Gulin, D., Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Hladika, M., Dragija Kostić, M.: Upravljačko računovodstvo, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2011.

https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=334799 Pristupljeno 25.03.2021.

¹⁰⁹ Peršić, M., Janković, S.: Menadžersko računovodstvo hotela, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006.

https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=334799 Pristupljeno 25.03.2021.

¹¹⁰ Vidas, I., Petrović, S., Bedeković, M.: Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, Vol. 10 No. 2, 2019.

https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=334799 Pristupljeno 25.03.2021.

¹¹¹ Drljača, M.: Metode upravljanja troškovima, Električka, 2004.

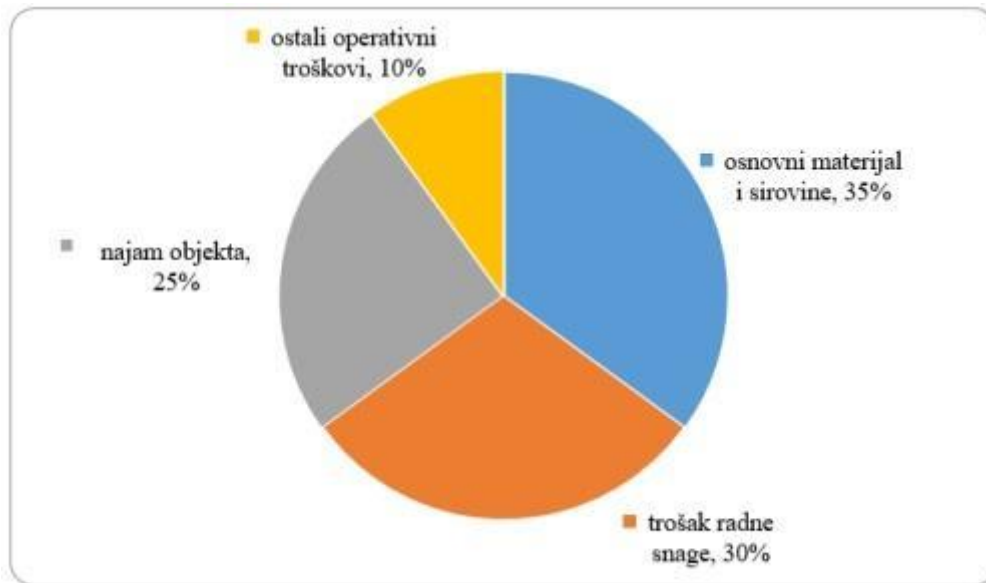
- modela bilance postignuća (Balanced Score Card – BSC),
- „Kaizen“ troškovima (Kaizen Costing – KC),
- analize vrijednosti (Value Engineering – VE),
- modela upravljanja troškovima kvalitete (Quality Cost Management – QCM).

Paralelno s (ubrzanim) razvojem uslužnog sektora, provode se postupci prilagodbe obračuna troškova kako bi se upravljanje troškovima pojednostavnilo, imajući na umu činjenicu da su, kada je riječ o obračunu troškova, djelatnosti uslužnog sektora kompleksnije od drugih. Iako svako poduzeće koje se bavi ugostiteljstvom odabire svoju metodu upravljanja troškovima, stručnjaci smatraju da je najpogodnija metoda obračuna i upravljanja troškovima ABC metoda.¹¹²

Troškovi ugostiteljskog objekta dijele se na fiksne i varijabilne, a, kao što je već spomenuto, kod ugostiteljske djelatnosti ti troškovi najčešće se odnose na radnu snagu, materijal i sirovine, najam i operativne troškove. Prema istraživanju provedenom 2019. godine u jednom ugostiteljskom objektu u Hrvatskoj (restoran), najveći udio troškova odnosio se na materijale i namirnice (sirovine), na drugom mjesto po zastupljenosti bili su troškovi radne snage, na trećem mjestu troškovi najma te su najmanje bili zastupljeni operativni troškovi.¹¹³ Struktura i distribucija troškova analiziranog ugostiteljskog objekta prikazane su u sljedećem grafikonu.

¹¹² Karić, M.: Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Ekonomski fakultet u Osijeku, 2017. Dostupno na: <http://www.efos.unios.hr/repec/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1002.pdf>. Pristupljeno 09.11.2020.

¹¹³ Vidas, I., Petrović, S., Bedeković, M.: Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, Vol. 10 No. 2, 2019. https://hrcak.srce.hr/index.php?show=clanak&id_clanak_jezik=334799 Pristupljeno 25.03.2021.



Graf 1. Primjer strukture troškova ugostiteljskog objekta

Izvor: Vidas, I., Petrović, S., Bedeković, M.: Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, Vol. 10 No. 2, 2019.

Upravljanje troškovima u navedenom objektu provodi se na temelju kalkulacije jela i pića, pri čemu se menadžment koristi kalkulacijama uz pomoć marže i kalkulacijama pomoću udjela troškova. Na primjer, kada je riječ o kalkulaciji pomoću marže, vlasnik utvrđuje potrebne namirnice i količinu istih te to množi s jediničnom cijenom čime izračunava cijenu utroška pojedine namirnice. Na temelju toga određuje stopu marže te na kraju i prodajnu cijenu proizvoda i usluga. Kalkulacije koje se koriste svakodnevno u ugostiteljskim objektima jesu kalkulacije na temelju usporedbe potrošnje dobara na dnevnoj bazi i ostvarenih prihoda, na temelju čega se određuju budući troškovi poslovanja.¹¹⁴

5.2. Evidencija nabave i uporabe reprodukcijskog i potrošnog materijala u ugostiteljskim objektima

Za sve proizvodne i uslužne djelatnosti, u što spadaju i ugostitelji koji prodaju hranu, pića i napitke koje sami proizvode, obavezno je vođenje evidencije o nabavi i uporabi reprodukcijskog i potrošnog materijala. Ugostitelj je dužan bilježiti i osigurati (da je dostupno na uvid) podatke o nabavi materijala i sirovina koje koristi u svom poslovanju, a evidencija obuhvaća naziv dobavljača, broj i datum računa i količinu, kada je riječ o nabavi

¹¹⁴ Vidas, I., Petrović, S., Bedeković, M.: Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, Vol. 10 No. 2, 2019.

repromaterijala, odnosno vrstu materijala, utrošenu količinu, broj internog dokumenta (specifikacije, radnog naloga i sl.), kada je riječ o utrošku repromaterijala. Evidencija mora sadržavati jasno naznačene i vidljive sve navedene elemente, a izgled evidencije nije striktno propisan – jedini je uvjet da je zapis razumljiv i točan. No propisan je rok u kojem je potrebno evidentirati navedeno - sve promjene potrebno je evidentirati najkasnije mjesec dana od dana nastanka promjene. Veliki broj objekata ovu evidenciju vrši svakodnevno, a u tom slučaju, knjiženje se obavlja na temelju mjesečnih specifikacija o uporabi repromaterijala.¹¹⁵

Primitak materijala i sirovina evidentira se na temelju izdanog računa, odnosno računa koji izdaje dobavljač. To je ulazni račun - njime se evidentira ulazak robe u skladište, odnosno ugostiteljski objekt, pri čemu se roba zadužuje po nabavnoj cijeni, a svakoj jedinici robe dodjeljuje se šifra, čime se olakšava evidencija. Razduživanje robe u skladištu ugostiteljskog objekta uglavnom se provodi najmanje jednom tjedno. Evidencija se danas vodi u posebnim računalnim programima, no moguće su greške i odstupanja od stanja na terenu, te se stoga u objektima često provodi inventura, kako bi se uskladilo stanje u skladištu sa stanjem u evidenciji.¹¹⁶

5.3. Dopuštena visina kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljskim objektima

U svakom proizvodnom i/ili prodajnom objektu, pa tako i u ugostiteljskom objektu, na robi, odnosno sirovinama i materijalima mogu nastati određena oštećenja ili mogu nastati gubici tih dobara, i u tom slučaju, na tu se robu ne plaća porez, no zakon točno propisuje koja je dopuštena visina vrijednosti izgubljene ili oštećene robe. Tako je Hrvatska obrtnička komora 2007. godine, na temelju članka 25. stavka 2. Pravilnika o porezu na dodanu vrijednost¹¹⁷, odnosno Zakona o porezu na dodanu vrijednost te članka 26. Statuta Hrvatske

¹¹⁵ Hrvatska obrtnička komora: Evidencija o nabavi i uporabi reprodukcijskog i potrošnog materijala, hrane, pića i napitaka. Dostupno na: http://infos.hok.hr/faq/e_racunovodstvo/e1_vodenje_poslovnih_knjiga/evidencija_o_nabavi_i_uporabi_reprodukcijskog_i_potrošnog_materijala_hrane_pica_i_napitaka. Pristupljeno 02.12.2020.

¹¹⁶ Kaleb, A.: Specifičnost poslovanja i poslovnih knjiga obrta za ugostiteljstvo. Diplomski rad. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, 2016. Dostupno na: <https://repozitorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst:36/preview>. Pristupljeno 12.11.2020.

¹¹⁷ Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 60/96, 113/97, 7/99, 112/99, 119/99, 44/00, 63/00, 80/00, 109/00, 54/01, 58/03, 198/03, 55/04, 153/05, 79/07

obrtničke komore¹¹⁸, donijela Odluku o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljstvu . Ovom se Odlukom, na temelju iskustava struke, točno utvrđuje „dopuštena visina kala, rastepa, kvara i loma do koje fizičke i pravne osobe koje obavljaju ugostiteljsku djelatnost na temelju Zakona o obrtu i posebnih propisa koji uređuju ugostiteljsku djelatnost mogu navedene rashode knjižiti kao troškove poslovanja“

Kalo, rastep, kvar i lom jesu gubici na proizvodima koji nastaju zbog prirodnih utjecaja ili zbog određenih radnji, koje su prilikom rukovanja robom bile neophodne, ali su uslijed obrade ili skladištenja dovele do štete. Kalo je gubitak koji nastaje pri fizičkoj obradi proizvoda u kuhinji, primjerice pri obradi, čišćenju i pripremi mesa ili povrća, kao i pri skladištenju proizvoda u kuhinji, pri čemu dolazi do isušivanja ili odmrzavanja. – te se to naziva prirodni kalo. Uz to, kalo može nastati i pri toplinskoj obradi proizvoda u kuhinji, kao što su kuhanje i pečenje.

Rastep je gubitak koji nastaje u skladištu ili u kuhinji, a odnosi se na rastep robe, odnosno topljenje, razlijevanje i slično, dok je kvar gubitak koji nastaje truljenjem ili klijanje. Lom je mehaničko oštećenje na materijalima koje dovodi do gubitka robe, uglavnom materijala lomljive prirode, u ugostiteljstvu su to najčešće čaše, tanjuri, posuđe.

Odluka o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljstvu propisuje točno određeni postotak dopuštene visine gubitka za svaku namirnicu. Tako je, primjerice, dopuštena visina kvara i rastepa za voće od 1,5 do 3 posto po bruto vrijednosti u kilogramima. Za povrće od 2 do 3 posto, za mast, ulje, rižu, tjesteninu, brašno, ocat i crvenu papriku 1 posto, za šećer 0,5 posto. Dopuštena visina kala pri čuvanju u skladištu zbog isušivanja i isparenja za suhomesnate i kobasičarske proizvode iznosi 0,5 posto. Veće stope su dopuštene za namirnice koje se obrađuju. Za svaku je namirnicu također utvrđeno razdoblje skladištenja u kojem se određuje kalo.¹¹⁹ Neke od navedenih postotaka prikazuje Tablica 9.

¹¹⁸ Narodne novine« br. 11/94. – pročišćeni tekst, 108/95, 19/96, 64/01

¹¹⁹ Odluka o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljstvu, Narodne novine broj 101/04

Tablica 9. Primjer navođenja dopuštene visine kvara i rastepa u ugostiteljstvu u Odluci o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljstvu

Redni broj	Naziv proizvoda	Stopa % po bruto/kg
1.	2.	3.
	A. Voće	
1.	Jabuke, šljive, kruške	3,0
2.	Egzotično voće	5,0
	B. Povrće	
1.	Blitva, špinat	5,0
2.	Zamrznuto voće i povrće- pakirano	0,5
3.	Gljive, šampinjoni- svježi	4,5
	C. Ostalo	
1.	Mlijeko pasterizirano- trajno	0,5
2.	Sirevi rezano	3,0
3.	Sladoled, kreme	1,5

Izvor: RRIF, 12.2019. Odluke o dopustivim manjkovima u trgovini i ugostiteljstvu. Str. 94

Gubitak, odnosno manjak koji nastaje uslijed gubitka sirovina ili materijala u ugostiteljstvu, može se utvrđivati neposredno nakon nastanka ili prilikom popisa robe (redovitim ili izvanrednim) ili na neki drugi način koji je utvrđen aktom fizičke ili pravne osobe koja je vlasnik objekta. Manjak se utvrđuje i evidentira zapisnikom koji sastavlja ugostitelj.¹²⁰

5.4. Obračun PDV-a u ugostiteljstvu

U djelatnosti ugostiteljstva primjenjuju se dvije stope poreza na dodanu vrijednost, od 13 posto i od 25 posto, na osnovicu koja podrazumijeva vrijednost poslužene hrane, pića i napitaka. Snižena stopa PDV-a u iznosu od 13 posto u ugostiteljstvu se primjenjuje od 1. siječnja 2020. godine na usluge pripremanja i usluživanja jela i slastica (u objektu i izvan njega), prema Zakonu o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, koji je donesen 2019. godine.

Točnije, PDV se po sniženoj stopi od 13 posto odnosi na sljedeće:¹²¹

¹²⁰ Odluka o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljstvu, Narodne novine broj 101/04

¹²¹ Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 121/19

a) pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti kojim je, među ostalim, propisano da se pripremanje i usluživanje jela i slastica može obavljati u i izvan ugostiteljskog objekta,

b) pripremanje i usluživanje jela i slastica od strane sudionika proslava i manifestacija koji nisu ugostitelji, ali mogu na tim događanjima pružati ugostiteljske usluge za koje se smatra da obavljaju djelatnost izvan ugostiteljskog objekta,

c) isporuku pripremljenog jela i slastica s ili bez prijevoza uz dodatne usluge koje omogućuju njihovu trenutnu konzumaciju pri čemu dodatne usluge podrazumijevaju posluživanje pripremljenog jela i slastica u primjerenj ambalaži, posudi ili na podlošku uz dodatak pribora za jelo i sl.

PDV u iznosu od 25 posto, plaćaju ugostitelji koji pripremanje i usluživanje jela i slastica kao i isporuku pripremljenog jela i slastica ne obavljaju u ugostiteljskom objektu ni izvan njega, u smislu posebnog propisa, te koji ne pružaju dodatne usluge (primjerice posluživanje pripremljenog jela i slastica u primjerenj ambalaži, posudi ili na podlošku uz dodatak pribora za jelo) koje omogućuju trenutnu konzumaciju. Stopa od 25 posto također se plaća na pripremanje i usluživanje te isporuku pripremljenih bezalkoholnih pića, toplih i hladnih napitaka kao i alkoholnih pića.¹²² Ugostitelji aktivno traže da se svi proizvodi oporezuju po stopi od 13 posto, kako bi povećali sposobnost poslovanja, te pokrenuo cijeli sustav od investicija do povećanja konkurentnosti.

5.5. Obračun i plaćanje poreza na potrošnju

Porez na potrošnju plaća fizička ili pravna osoba koja pruža ugostiteljske usluge. Predmet oporezivanja¹²³ je potrošnja alkoholnih pića kao što su žestoka pića, zatim vina, piva i bezalkoholna pića, bez PDV-a. Osnovicu za izračun poreza čini prodajna cijena pića. Porez na potrošnju propisuje lokalna samouprava (općina ili grad) i on može iznositi do maksimalnih 3 posto.

¹²² RRIF: Snižena stopa PDV-a od 13% na pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta. Dostupno na: https://www.rrif.hr/Snizena_stopa_PDV_a_od_13_na_pripremanje_i_usluziv-3723-misljenje/. Pristupljeno 30.12.2020.

¹²³ Porezna uprava Republike Hrvatske: Porez na potrošnju. Ministarstvo financija Republike Hrvatske. Dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_potrosnja.aspx. Pristupljeno 22.12.2020.

S obzirom na mehanizam primjene poreza na potrošnju, razlikuju se tri grupe proizvoda u ugostiteljstvu, kako je propisano Zakonom o lokalnim porezima. Prvu grupu čine hrana, kava i napitci (kava s mlijekom, čaj, čokoladni napitci), na ovu grupu proizvoda primjenjuje se stopa PDV-a od 13 posto, a porez na potrošnju se ne plaća. Drugu grupu čine bezalkoholna pića (gazirana pića, mineralne vode, voćni sokovi) te vino i pivo, na ovu se grupu primjenjuje također stopa PDV-a od 13 posto, a naplaćuje se i porez na potrošnju, u iznosu do najviše 3 posto. U trećoj grupi su žestoka alkoholna pića na koja se plaća PDV u iznosu od 25 posto te porez na potrošnju u iznosu do najviše 3 posto.¹²⁴

Porezom na potrošnju ne oporezuje se potrošnja svih pića koja se poslužuju u ugostiteljskim objektima, kao što je vidljivo u gore navedenoj podjeli. Primjerice, potrošnja bezalkoholnih pića koja su u potpunosti napravljena od voća i povrća, odnosno u koja se ne dodaje šećer ni druge tvari za zaslađivanje, kao ni potrošnja vode koja nije aromatizirana, ne oporezuje se porezom na potrošnju. Za takve proizvode ugostitelj plaća samo PDV (od 13 ili 25, kako je već navedeno, ovisno o vrsti proizvoda).

Porez na potrošnju izračunava se na temelju prodajne cijene proizvoda bez PDV-a, pa će tako, primjerice, za litru vina čija je prodajna cijena 100 kuna, porez na potrošnju iznositi 3 kune te će ukupna prodajna cijena iznositi 103 kune. Za ugostitelja koji je u sustavu PDV-a, ta će cijena biti uvećana 13 posto, koliko iznosi stopa PDV-a za vino, te će za jednu litru vina čija je prodajna cijena 100 kuna, PDV iznositi 13 kuna, porez na potrošnju 3 kune, što će zajedno iznositi 116 kuna. Za izračunavanje poreza iz ukupno ostvarenog prometa, odnosno prometa po cijenama s uključenim porezima, koriste se preračunane stope poreza. Preračunata stopa poreza na potrošnju i PDV-a izračunava se tako da se stopa PDV-a ili poreza na potrošnju pomnoži sa 100 i potom dijeli sa stopom PDV-a koja je uvećana za stopu poreza na potrošnju te još uvećano za 100.¹²⁵

Obračun poreza na potrošnju izrađuje se na za to predviđenom obrascu (PP-MI-PO), koji propisuje Ministarstvo financija, odnosno Porezna uprava (Slika 8).

¹²⁴ Zakon o lokalnim porezima, Narodne novine broj 115/16, 101/17

¹²⁵ Gajšek, J.: Porez na potrošnju. Računovodstvo i porezi, 2009. Dostupno na: <https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup09-03-090.pdf>. Pristupljeno 20.12.2020.

Nadležna ispostava Porezne uprave: _____
 NAZIV/IME I PREZIME: _____
 ADRESA: _____
 OIB: _____

**IZVJEŠĆE O OBRAČUNU POREZA NA POTROŠNJU
 ZA MJESEC _____ GODINE _____**

Iznosi u kunama i lipama

REDNI BROJ	OPCINA / GRAD					BROJ OBJEKATA	OSNOVICA	STOPA	POREZ NA POTROŠNJU
	ŠIFRA			NAZIV					
1	2			3		4	5	6	7 (5x6)
UKUPNO:									

DATUM SASTAVLJANJA: _____ M.P. _____
(Potpis poreznog obveznika/ovlaštene osobe poreznog obveznika)

POTVRDA PRIMITKA: _____

Slika 5. Obrazac PP-MI-PO (Izvjješće o obračunu poreza na potrošnju)

Izvor: Porezna uprava: Obrasci. Ministarstvo financija. Dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_obrasci/Obrasci%20nesvrstani/PP-MI-PO%20za%20objavu.pdf. Pristupljeno 29.12.2020.

Rok za plaćanje poreza na potrošnju propisan je odlukom jedinice lokalne samouprave (općine ili grada), a najčešće je rok isti kao i za PDV – posljednji dan u mjesecu za protekli mjesec. Zaključno, kako je gore navedeno, ukoliko se za neke proizvode uračuna uz stopu PDV-a od 25% i porez na potrošnju od 3%, dolazi se do ukupne stope od 28% što može biti veliki kamen temeljac za jednu od najbitnijih grana Hrvatskog gospodarstva.

6. ZAKLJUČAK

Računovodstveni aspekt poslovanja ugostiteljskih objekata, kao i porezni, ovise o vrsti ugostiteljskog objekta, odnosno primarno o tome je li objekt fizička (osoba, obrt) ili pravna osoba (d.o.o., j.d.o.o., d.d.). Također, računovodstveno-porezni aspekt poslovanja objekta ovisi o tome o kojem se tipu objekta radi. U Republici Hrvatskoj ugostiteljski objekti kategoriziraju se na temelju usluga koje pružaju, pa tako prema Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti postoje sljedeće skupine ugostiteljskih objekata: 1. Hoteli, 2. Kampovi, 3. Restorani, 4. Barovi, 5. Catering objekti i 6. Objekti jednostavnih usluga. Ugostiteljski objekti iz navedenih skupina razvrstavaju se u pojedine vrste, ovisno o tome koje usluge pružaju i na koji način. Za svaki tip ugostiteljskog objekta propisani su minimalni tehnički i higijenski uvjeti, način rada, radno vrijeme i nadležnost, a osim pravilnicima koji to propisuju, temeljem zakona je propisan i računovodstveno-porezni način poslovanja ugostiteljskih objekata.

Osim što računovodstveni sustav ovisi o statusu ugostitelja (je li riječ o fizičkoj ili pravnoj osobi) i vrsti ugostiteljskog objekta (primjerice, kada ugostiteljsku djelatnost obavlja trgovačko društvo, potrebno je voditi dvojno knjigovodstvo), računovodstveni sustav ovisi i o veličini poslovnog subjekta, odnosno o tome radi li se o mikro, malim, srednjim ili velikim društvima, a pokazatelji na temelju kojih se razvrstavaju poduzetnici su iznos ukupne aktive, iznos prihoda i prosječan broj radnika tijekom poslovne godine. Svaki poslovni subjekt, neovisno o svojoj veličini, dužan je prikupljati i sastavljati knjigovodstvene isprave, voditi poslovne knjige i sastavljati financijske izvještaje, a to se odnosi i na sve ugostiteljske objekte. Ako ugostiteljsku djelatnost obavlja trgovac pojedinac (kao fizička osoba ili obrtnik) njegovo računovodstvo ustrojeno je na temelju smjernica za računovodstvo obrtnika i slobodnih zanimanja.

Porezne obveze ugostiteljskih objekata dijele se na one koje se odnose na sve ugostiteljske objekte i na one koje se odnose samo na neke objekte. Jedna od poreznih obveza koja se odnosi samo na neke ugostitelje je porez na potrošnju, koji plaćaju samo objekti koji pružaju usluge točenja pića. Većina ugostiteljskih objekata obveznici su poreza na dodanu vrijednost, izuzetak su poslovni subjekti koji nisu u sustavu PDV-a. Kada je riječ o PDV-u u ugostiteljstvu, na neke usluge plaća se puna stopa od 25 posto, a na neke snižena stopa od 13 posto. Svi ugostiteljski objekti dužni su voditi posebnu evidenciju o nabavi i prometu

roba i usluga, i to posebnu evidenciju za alkoholna i bezalkoholna pića na koja se plaća porez na potrošnju te posebnu evidenciju o ostalom prometu ostvarenom obavljanjem ugostiteljske djelatnosti na koji se plaća samo PDV.

Zaključno, ugostiteljstvo je jedna od temeljnih djelatnosti turističkog sektora, koji je, pak, jedan od stupova hrvatske ekonomije. Drugim riječima, proračun se velikim dijelom puni upravo putem ugostiteljske djelatnosti, a uz to, veliki broj djelatnosti u Hrvatskoj direktno je ili indirektno vezano uz turizam, odnosno ugostiteljski sektor (poljoprivreda, trgovina, promet, agencije.). Takav ekonomski model nije održiv i stručnjaci već godinama upozoravaju da je potrebno donijeti i provesti reforme koje će gospodarstvo učiniti stabilnijim. Posljedice ne donošenja takvih reformi vidjet će se u aktualnoj situaciji, odnosno krizi koja je nastala zbog pandemije novog koronavirusa. Zbog pandemije, ograničene su brojne gospodarske djelatnosti, u prvom redu one vezane uz turizam i ugostiteljstvo, što dovodi do destabilizacije cjelokupnog gospodarskog sustava. Također, činjenica je da je kontrola nužna radi reduciranja sive ekonomije, no ugostiteljstvo je jedna od najkontroliranijih gospodarskih grana pri čemu često nema solidarnosti od strane javnosti te je opterećena parafiskalnim nametima kao i, primjerice, rigoroznim kaznama radi malih odstupanja u stanju blagajne koja ne bi trebala biti direktna osnova za kažnjavanje. Iako se rasterećenjem i sniženom stopom PDV-a, ne može unaprijed znati hoće li mjere utjecati na cijene, investicije, plaće zaposlenih u ugostiteljskoj djelatnosti ili na povećanje profita vlasnika. Navedene reforme u ugostiteljstvu su nužne ne samo zbog utjecaja na povećanje uspješnosti poslovanja ugostitelja, odnosno malih i srednjih poduzetnika te investicija. One su nužne i radi direktnog utjecaja na konkurentnost hrvatskog turizma te samim time i cjelokupnog gospodarstva. Ovdje često dolazi do razilaženje stavova države, koja ima širok spektar javnih rashoda koje mora financirati i poduzetnika koji imaju legitimno pravo tražiti manju stopu PDV-a radi veće profitabilnosti koja može rezultirati svemu gore navedenom. No, porezne reforme i porezno rasterećenje ne moraju nužno imati negativan utjecaj na državni proračun, naprotiv, reforme mogu stimulirati potrošnju i investicije te će novac opet završiti u proračunu kao proračunski prihod a stimulirat će se malo gospodarstvo.

LITERATURA

Bianchi, G.: Brief History of Hospitality: How Has The Hospitality Industry Evolved Since Its Origins?, EHL Insights, 2019. Dostupno na: <https://hospitalityinsights.ehl.edu/hospitality-and-tourism-industry>. Pristupljeno 20.10.2020.

Blažević, L.: "Interno financijsko izvještavanje unutar proračunskih korisnika kao potpora javnom menadžmentu", Praktični menadžment : stručni časopis za teoriju i praksu menadžmenta, Vol.4 No.1 Lipanj 2013.

Blečić, B.: Što sve utječe na kalkulaciju cijene usluga?, Plavi ured, 19. rujna 2020. Dostupno na: <https://plaviured.hr/sto-utjece-kalkulaciju-cijene-usluga/>. Pristupljeno 25.10.2020.

Bocak, V.: Ugostiteljstvo – porezni i računovodstveni aspekt, Računovodstvo i porezi, 2020. Dostupno na: https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/casopisprivitak/ripup_16-04-046.pdf. Pristupljeno 30.10.2020.

Caruana, A. Service Loyalty: The effects of service quality and the mediating role of customers satisfaction, European Journal of Marketing, Vol. 36, No 7/8, 2002., str. 811-828.

Cirkveni Filipović, T.: *Hrvatski računovodstveni sustav*, RriF, Zagreb, 2016.

Crnković, L., Hadrović Zekić, B., Mijoč, I.: "Povijesni razvoj računovodstvenoga informacijskog sustava - od glinene pločice do računala". *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. XIX No. 1-2, 2006.

Drljača, M.: *Metode upravljanjima troškovima*, ElektriKa, 2004.

Gajšek, J.: Porez na potrošnju. Računovodstvo i porezi, 2009. Dostupno na: <https://www.racunovodstvo-porezi.hr/sites/default/files/privici/ripup09-03-090.pdf>.

Pristupljeno 20.12.2020.

Galičić, V.: Uvod u ugostiteljstvo, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija, Sveučilište u Rijeci, 2012.

Gulin, D. (ur.): Računovodstvo. Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2006.

Gulin D., Perčević H.: Financijsko računovodstvo, RIF, Zagreb, 2013.

Hrvatska enciklopedija: Norma. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/Natuknica.aspx?ID=44095>. Pristupljeno 26.10.2020.

Hrvatska enciklopedija: *Porezi*. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=49530> (09.10.2020.)

Hrvatska enciklopedija: *Računovodstvo*. Dostupno na: <https://www.enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=51396> Pristupljeno 08.10.2020.

Hrvatska enciklopedija: Ugostiteljstvo. Dostupno na: <https://enciklopedija.hr/natuknica.aspx?id=63009>. Pristupljeno 18.10.2020.

Hrvatska obrtnička komora: Evidencija o nabavi i uporabi reprodukcijskog i potrošnog materijala, hrane, pića i napitaka. Dostupno na: http://infos.hok.hr/faq/e_racunovodstvo/e1_vodenje_poslovnih_knjiga/evidencija_o_nabavi_i_uporabi_reprodukcijskog_i_potrosnog_materijala_hrane_pica_i_napitaka.

Pristupljeno 02.12.2020.

Hrvatska obrtnička komora (HOK): *Poslovne knjige obrtnika*, 2020. Dostupno na: <https://www.hok.hr/gospodarstvo-i-savjetovanje/obrnicka-pocetnica/poslovne-knjige-obrnika>. Pristupljeno 01.11.2020.

Institut za javne financije: *Porezni vodič*. Dostupno na: http://www.ijf.hr/porezni_vodic/1-07/1.pdf. Pristupljeno 28.12.2020.

Jančev, Z., Supić, J. (ur.: Jerković, M., Smešnjak Ramov, K.): *Hrvatski porezni sustav*. Porezna uprava, Ministarstvo financija Republike Hrvatske, Zagreb, 2016.

Jovačević, R.: Porast značenja usluga u svjetskom gospodarstvu. *Tourism and hospitality management*, Vol. 3 No. 1, 1997.

Kaleb, A.: Specifičnost poslovanja i poslovnih knjiga obrta za ugostiteljstvo. Diplomski rad. Ekonomski fakultet Sveučilišta u Splitu, 2016. Dostupno na: <https://repositorij.efst.unist.hr/islandora/object/efst:36/preview>. Pristupljeno 12.11.2020.

Karić, M.: Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća, Ekonomski fakultet u Osijeku, 2017. Dostupno na: <http://www.efos.unios.hr/repec/osi/bulimm/PDF/BusinessLogisticsinModernManagement10/blimm1002.pdf> Pristupljeno 09.11.2020.

Katanec, V., Erak, Š.: Normativi utroška namirnica i pića i vođenje kuhinje u ugostiteljstvu, Progres, Zagreb, 1997.

Larson, K. D., Wild, J. J., Chiappetta, B.: *Fundamental Accounting Principles*, 15. izd. Irwin McGraw-Hill, Boston, 1999.

Laškarin Ažić, M.: Upravljanje odnosima s gostima u turizmu i ugostiteljstvu, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu Opatija, Sveučilište u Rijeci, 2018.

Lutovac, V.: Normativi – ključ za manje troškove u restoranu, *Restoran menadžer*, 2016. Dostupno na: <http://restoranmenadzer.rs/normativi-kljuc-za-manje-troskove-u-restoranu/>. Pristupljeno 28.10.2020.

Marečić, D.: Donošenje i primjena normativa i cjenika u ugostiteljstvu. *Računovodstvo, revizija i financije*, br.3, 2007., str. 124-132.

Mavričić Korošec, Z.: Poslovne knjige poduzeća, Burza portal, 27.10.2015. Dostupno na: <https://burza.com.hr/portal/poslovne-knjige-poduzeca/10722>. Pristupljeno 07.11.2020.

Mišljenja.hr: Evidencija o nabavi i uporabi reprodukcijskog i potrošnog materijala, pića i napitaka – uputa, 2006. Dostupno na: <https://misljenja.hr/evidencija-nabavi-uporabi-reprodukcijskog-potrosnog-materijala-pica-napitaka/m2345/>. Pristupljeno 30.10.2020.

Odluka o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljstvu, Narodne novine broj 101/04

Odluka o objavljivanju Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja, Narodne novine 140/2006

Oluić, A.: “Kvaliteta računovodstvenih informacijskih sustava u Republici Hrvatskoj”, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 6, No. 1, 2008., prema: Romney, M. B., Steinbart, P. J., Cushing, B. E.: *Accounting Information System*, Addison-Wesley Publishing Company, Amsterdam, 1997., str. 543.

Opći porezni zakon Republike Hrvatske, Narodne novine broj 115/16, 106/18, 121/19, 32/20, 42/20

Peršić, M., Drljača, M.: “Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete”, *Tourism and hospitality management*, Vol. 9 No. 2, 2003.

Peršić, M., Janković, S.: Menadžersko računovodstvo hotela. Sveučilište u Rijeci, Rijeka, 2006.

Petrović, M., Bonacin, M.: Menadžment ljudskih resursa u hotelijerstvu i ugostiteljstvu, *Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu*, Vol. 8 No. 1, 2017.

Pirija, D.: Standardi u turističkom ugostiteljstvu, Sveučilišna tiskara d.o.o, Zagreb, 2003.

Porezna uprava Republike Hrvatske: *Porezne promjene od 1. siječnja 2021.* Ministarstvo financija, Zagreb, 2020. Dostupno na: <https://www.porezna-uprava.hr/Stranice/PoreznaReforma2019.aspx>. Pristupljeno 28.12.2020.

Porezna uprava Republike Hrvatske: Porez na potrošnju. Ministarstvo financija Republike Hrvatske. Dostupno na: https://www.porezna-uprava.hr/HR_porezni_sustav/Stranice/porez_potrosnja.aspx. Pristupljeno 22.12.2020.

Pravilnik o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 60/96, 113/97, 7/99, 112/99, 44/00, 63/00, 80/00, 109/00, 54/01, 58/03

Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, Narodne novine broj 56/16, 120/19

Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli, Narodne novine broj 56/16, 120/19

Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine kampovi, Narodne novine broj 54/16, 69/19, 120/19

Pravilnik o razvrstavanju i minimalnim uvjetima ugostiteljskih objekata iz skupina „Restorani“, „Barovi“, „Catering objekti“ i „Objekti jednostavnih usluga“, Narodne novine broj 82/07, 82/09, 75/12, 69/13, 150/14

Rječnik hrvatskoga jezika: Konzumacija. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, Zagreb, 2001.

Rječnik hrvatskoga jezika: Usluga. Leksikografski zavod Miroslav Krleža, Zagreb, 2001.

RRIF: Snižena stopa PDV-a od 13% na pripremanje i usluživanje jela i slastica u i izvan ugostiteljskog objekta. Dostupno na: https://www.rrif.hr/Snizena_stopa_PDV_a_od_13_na_pripremanje_i_usluziv-3723-misljenje/. Pristupljeno 30.12.2020.

Santini, G.: Makroekonomija i porezi, Ekonomija: časopis za ekonomsku teoriju i praksu, Godina 27, Broj 1, Zagreb, listopad, 2020.

Sever Maleš, S., Žager, L.: Ograničenja u primjeni EBIT i EBITDA marže u mjerenju uspješnosti poslovanja poduzeća. Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru, No. Posebno izdanje, 2019.

Statut Hrvatske obrtničke komore, Narodne novine broj 21/99, 62/02, 158/02

Tokić, M., Proklin, M.: “Značajke računovodstvenoga informacijskog sustava poduzetnika”, *Ekonomski vjesnik: Review of Contemporary Entrepreneurship, Business, and Economic Issues*, Vol. XXIV No. 2, 2011.

Vašiček, V., Vašiček, D., Sirovica, K.: *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, 3. izdanje, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, 2005.

Vidas, I., Petrović, S., Bedeković, M.: Računovodstvo troškova uslužnih djelatnosti, Zbornik radova Međimurskog veleučilišta u Čakovcu, Vol. 10 No. 2, 2019.

Vitasović, M.: “Uloga i značenje računovodstvenih informacija za upravljanje lokalnim financijama”, *Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu*, Vol. 10 No. 1, 2012.

Zakon o fiskalizaciji u prometu gotovinom, Narodne novine broj 133/2012, 115/2016, 106/2018, 121/2019

Zakon o izmjenama i dopunama Zakona o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 121/19

Zakon o lokalnim porezima, Narodne novine broj 115/16, 101/17

Zakon o obrtu, Narodne novine broj 49/03

Zakon o porezu na dodanu vrijednost, Narodne novine broj 73/13, 99/13, 148/13, 153/13, 143/14, 115/2016, 106/18, 121/19

Zakon o računovodstvu, Narodne novine broj 78/15, 134/15, 120/16, 116/18, 42/20, 47/20

Zakon o ugostiteljskoj djelatnosti, Narodne novine broj 85/15, 121/16, 99/18, 25/19, 98/19, 32/20, 42/20

POPIS SLIKA, TABLICA I GRAFIKONA

SLIKE

Slika 1. Opći model računovodstveno-informacijskog sustava	4
Slika 2. Formula za izračun marže	30
Slika 3. Primjer računa ugostiteljskog objekta	35
Slika 4. KP obrazac (Knjiga prometa).....	39
Slika 5. Obrazac PP-MI-PO (Izvješće o obračunu poreza na potrošnju)	53

TABLICE

Tablica 1 Sastavnice računovodstvenog sustava	6
Tablica 2 Računovodstveni sustavi u Republici Hrvatskoj	8
Tablica 3. Podjela poreza u poreznom sustavu Republike Hrvatske.....	12
Tablica 4 Razvrstavanje ugostiteljskih objekata za pripremu i posluživanje hrane	19
Tablica 5. Normativ za kavu s mlijekom	28
Tablica 6. Normativ s izračunom cijene utroška za pripremu crnog rižota	29
Tablica 7. Kalkulacija cijene konzumacije jela na temelju normativa	30
Tablica 8. Razlika između ugostitelja obrtnika i pravnog društva	43
Tablica 9. Primjer navođenja dopuštene visine kvara i rastepa u ugostiteljstvu u Odluci o dopuštenoj visini kala, rastepa, kvara i loma u ugostiteljstvu	50

GRAFOVI

Graf 1. Primjer strukture troškova ugostiteljskog objekta	47
---	----