

---

**CALCULATING THE COST OF PROCESSES IN THE SERVICE SECTOR**

---

**Irina Joldeska**

Faculty of Tourism and Hospitality – Ohrid, Republic of Macedonia irinajoldeska@gmail.com

**Stevcho Mecheski**

Faculty of Tourism and Hospitality – Ohrid, Republic of Macedonia smeceski@yahoo.com

**Abstract:** The cost calculation must be integrated into the company's existing system. It should upgrade the unified reporting system, as well as to eliminate its shortcomings and to provide an accurate cost and to calculate the profitability of certain segments. It is necessary to design the system in order to provide an appropriate introduction to its basic principles, and during the implementation, that system will experience several modifications. Costs can be managed only if they are measured, ie if the exact information in the required form is delivered to the responsible person in due time. The main goal of cost management is to achieve an optimal relationship between the resources involved and the achieved result, and this is achieved by reducing costs and controlling them. In the literature, several methods for calculating costs are known, the most important and most comprehensive of them is the method of calculating the cost of processes.

**Keywords:** cost calculation, cost, service sector, processes

**ПРЕСМЕТКА НА ТРОШОЦИТЕ ПО ПРОЦЕСИ ВО УСЛУЖЕН СЕКТОР****Ирина Јолдеска**

Факултет за туризам и угостителство – Охрид, Република Македонија, irinajoldeska@gmail.com

**Стевчо Мечески**

Факултет за туризам и угостителство – Охрид, Република Македонија, smeceski@yahoo.com

**Абстракт:** Пресметката на трошоците мора да биде интегрирана во постоечкиот систем на компанијата. Таа треба да го надополни унифицираниот систем на известување, како и да ги отстрани неговите недостатоци и да овозможи точна цена на чинење и пресметување на профитабилноста на одредени сегменти. Потребно е дизајнирање на системот со цел да се овозможи соодветно запознавање со неговите основните начела, а во текот на имплементацијата тој систем ќе доживее повеќе модификации. Трошоците може да се управуваат само ако се мерат, односно ако точните информациите во бараниот облик благавременно се достават на одговорната личност. Основна цел на управувањето со трошоците е да се оствари оптимален однос помеѓу ангажираните ресурси и остварениот резултат, а тоа се постигнува преку намалувањето на трошоците и нивна контрола. Во литературата се познати повеќе методи за пресметка на трошоците, од кои најважен и најсеопфатен е методот на пресметка на трошоците по процеси.

**Клучни зборови:** пресметка на трошоци, цена на чинење, услужен сектор, процеси

**1. ВОВЕД**

Пресметката на трошоци по процеси првенствено се развила за производните претпријатија, меѓутоа Соорег и Kaplan наведуваат дека услужните претпријатија се уште подобар пример за пресметка на трошоците по активности. Ова е поради фактот што голем дел од трошоците го чинат трошочниот капацитет т.е. фиксните трошоци како и тоа дека услужните претпријатија ги имаат истите проблеми како и производните претпријатија, односно менаџментот мора да ги исполни истите задачи.<sup>208</sup> Остварените приходи од одредени услуги мора да се стават во однос со нивните вкупни трошоци, а односот помеѓу формирањето цена, карактеристиките на услугите, барањата на купувачите, подобрувањето на процесот мора да биде јасен. Тоа се однесува пред сè на пазарните сегменти кои сакаат да се освојат, на услугите кои им се нудат на купувачите во тие сегменти, на начинот на кои се даваат услугите и конечно на квантифицирање на ресурсите со кои се сака сето тоа да се постигне.

Во англиското говорно подрачје, веќе кон крајот на деведесеттите години, се бележат трудови кои ја обработуваат проблематиката на примена на пресметката на трошоците во осигурителните друштва, здравството, банките, воздухопловните, како и телекомуникациските претпријатија. Додека во Германија, Rackenfelderbaumer е еден од првите автори којшто се соочува со проблематиката на пресметка на трошоци во услужните претпријатија. Неговите размислувања аргументирано ја

---

<sup>208</sup> Kaplan, R.S. Cooper, R., Prozekostenrechnung als Managementinstrument, Frankfurt/New York 1999.

претставуваат потребата од воведување на пресметка во услужните претпријатија, но без конкретни истражувања и имплементација.

Кога станува збор за хотелската индустрија може да се каже дека мал број на трудови ја опфаќаат проблематиката на пресметка на трошоци по процеси. Тие ја наведуваат потребата од воведување но без некои практични примери и конкретни резултати од воведувањето.

## 2. ФАЗИ НА ВОВЕДУВАЊЕ НА ТРОШОЦИТЕ ПО ПРОЦЕСИ ВО УСЛУЖЕН СЕКТОР

### 2.1. Донесување одлука за воведување

При утврдувањето на потреба за воведување на пресметка на трошоците по процеси, менаџментот мора да утврди дали постои потреба за воведување на пресметка на трошоците по процеси:

- **Точен постоечки информациски систем:** колку егзактни и благовремени информации за трошоците дава постоечкиот систем на пресметка на трошоците;
- **Трошочни грешки:** кои информации од пресметката на трошоците носат неточни и не благовремени информации, а со тоа и предизвикуваат донесување на погрешни одлуки;
- **Хетерогеност на производите, односно услугите:** колку меѓусебно се разликуваат производите, односно услугите гледајќи на потребата за ресурси, посебно на подрачјето на индиректните трошоци.

За полесно разбирање на горенаведените фактори се претставува концептот "оптимален систем на пресметка на трошоците" кој ги минимизира трошоците на опфаќање и трошочните грешки. Се темели на претпоставката дека едноставните системи на пресметка имаат мали трошоци на опфаќање, прикажуваат погрешна цена на чинење и тенденцијално доведуваат до погрешни одлуки и трошочни грешки. Комплексните системи на пресметка се однесуваат спротивно: наспроти ниските трошочни грешки, стојат високи трошоци на опфаќање.

Доколку точноста на оптималниот систем на пресметка не може да се постигне со постоечкиот систем, како решение се нуди пресметката на трошоците по процеси. Што се однесува до опфаќањето на трошоците Соорег нагласува дека поголем дел од потребните податоци постојат во претпријатието, при што секако треба да се земат во предвид следниве групи на трошоци:<sup>209</sup>

- Трошоци на воведување на податоци во системот на пресметка,
- Трошоци кои настануваат поради калкулацијата на производи,
- Трошоци кои настануваат поради изработка на посебни студии.

Кога зборуваме за воведување во хотелската индустрија, пресметката на трошоците секако мора да биде интегрирана во постоечкиот систем. Таа мора да го надополни унифицираниот систем на известување, како и да ги отстрани неговите недостатоци и да овозможи точна цена на чинење и пресметување на профитабилноста на одредени сегменти. Пред почетокот на самото воведување треба да се дизајнира системот, како би можеле сите работници да се запознаат со основните начела на тој систем. Притоа, во текот на имплементацијата тој систем ќе се модифицира во конечната изработка на системот кој ќе биде применет во одредениот хотел.

При донесувањето на одлука за воведување, било да е тоа во цело претпријатие или само во некои делови од претпријатието, треба да се земе во предвид следново:

- *Фокусираност кон ресурсите:* кај производните материјали за репродукција, каде што е голем уделот на општите трошоци на производство, воведувањето ќе се фокусира на следење на општите трошоци за изработка на производот, односно кај производителите на стока со широка потрошувачка, воведувањето ќе се фокусира на трошоците на маркетинг, дистрибуција и давање на услуги, каналите на продажба, купувачите, регионот и сл.,
- Акцент на оние ресурси чија потрошувачка значително варира по видови на производи, т.е. услуги,
- Насоченост на оние ресурси чија законитост на однесување не е во корелација со традиционалните мерки на алоцирање на трошоците односно клучевите, како што се директен труд, време на процесирање и потрошен материјал,
- Оние места на трошоци во производните и непроизводните активности каде што најмногу општите трошоци се префрлаат на носителите или на терет на приходите,

<sup>209</sup> Cooper, R., Activity-Based Costing for Improved Product Costing, Handbook of Cost Management, Barry J. Brinker, Boston 1992.

- За почеток е најдобро да се одберат оние делови на работење каде што *активностите често се повторуваат*.

При **изборот на подрачје** на примена, исто така, потребно е:

- Да се одберат оние подрачја каде што се очекуваат добри резултати каде и менаџерите и работниците би се изненадиле од новиот метод,
- Да се одлучиме за оние подрачја кои се прегледни и опсежни.

После донесената одлука за воведување, потребно е да се убедат сите хиерархиски менаџери да ги прифатат промените кои ќе доаѓаат за време и после воведувањето, како и да се отстранат сите можни бариери. Во тоа ќе допринесе и добро поставениот план за воведување.

## 2.2. Изработка на план за воведување

Планот за воведување ќе се разликува во одредени хотели во зависност од големината на капацитетот, видовите услуги кои се нудат, комплексноста на услугите, потребите за информации, информациски систем и сл., но следниве осум чекори мора да се прифатат:<sup>210</sup>

- Формулирање на цели,
- Мерење на цели,
- Поставување рамка на проектот,
- Поставување на организациска структура,
- Одбирање на проектниот тим,
- Утврдување на потребата за тренинг на работниците,
- Терминска изработка на планот,
- Планирање на трошоците на проектот.

Дизајнот и комплексноста на моделот на пресметка на трошоците зависат од тоа *кои цели* се сакаат да се постигнат со неговото спроведување. Целите можат да бидат различни: намалување на општите трошоци, пресметување на профитабилноста на пазарните сегменти и насочување на најпрофитабилните сегменти, донесување одлуки за тоа дали да се произведува или купува, зголемување на задоволството на гостите и сл. На пример ако за цел се постави намалување на трошоците, тогаш системот ќе биде дизајниран на начин да обезбеди многу детални информации (финансиски и нефинансиски) за процесите. Спротивно ако за цел се постави пресметување точна цена на чинење, поголемо внимание ќе се посвети на алокацијата на трошоците по процеси, односно избор на причинителите на трошоци.

За секоја поставена цел потребно е да се утврди начинот на нејзино *мерење*, односно користите кои ќе произлезат од нејзиното спроведување. Понатаму следува поставувањето на *рамката на проектот* која го утврдува потребното време на воведување, како и поставувањето на организациската структура на проектот. Поставувањето на *организациската структура* претставува многу повеќе од самото утврдување на обврските и одговорностите. Се утврдува *проектниот тим*, менаџерот на проектот, како и надзорниот одбор. На секој член на проектниот тим му се доделуваат задачи и одговорности. Во проектниот тим треба да се вклучат членови на високите, средните и ниските нивоа на менаџмент, работниците од одделението за сметководство и задолжително работниците од подрачјето во кое ќе се воведат методот. За поголем број претпријатија овај проект претставува нешто ново, па затоа се препорачува и вклучување на екстерни експерти.

Менаџерот на проектот го води проектниот тим и во пракса тоа претставува шефот на сметководственото одделение или шефот на одделението на информацискиот систем. Тој го известува надзорниот одбор за работата на проектниот тим, а надзорниот одбор е составен од членови на топ менаџментот. Надзорниот одбор го контролира планирањето и спроведувањето на проектот како и ги обезбедува остварените зацртани цели. За имплементацијата да биде успешна потребно е да се одржат повеќе *тренинзи* како работниците би се запознале со методот за воведување на пресметката по процеси. После завршувањето на наведените чекори, може да се пристапи кон изработка на *термичкиот план*. Термичкиот план ги сумира сите задачи и нивните рокови на траење, односно го утврдува вкупното времетраење на проектот. Праксата покажува дека тој трае од 3 до 6 месеци во зависност од следниве фактори: бројот на производи, односно услуги кои претпријатието ги нуди, бројот на купувачи, бројот на процеси, бројот на одделенија, бројот на интервјуа кои треба да се извршат, претходните искуства, како и постоечкото знаење.

Последен чекор на изработка на планот за воведување претставува *планирање на трошоците* на проектот. Се препорачува сите трошоци да се поделат на интерни и екстерни. Интерните трошоци ги

<sup>210</sup> Turney, P., Common Cents, The ABC Performance Breakthrough, Cost Technology, Hillsboro.

сочинуваат трошоците на користените ресурси, како и трошоците за плати на работниците. Во екстерните трошоци се вбројуваат трошоците за организирање на тренинг, набавка на книги, софтвер, консултации и сл.

### 2.3. Утврдување на парцијални процеси

Откако ќе биде изработен планот за воведување следи изработка на моделот и процесот за воведување. Во оваа фаза потребно е да се соберат голем број на нови информации што често претставува голем проблем. Количината и видовите на потребните информации е детерминирана од поставените цели, а за секој модел потребно е да се приберат информации за точните ресурси, процеси и причинителите на трошоци. Keller наведува *три извори* на информации<sup>211</sup>:

- Во сметководственото одделение на контата на *главната книга* можат да се добијат информации за трошочните ресурси. Контата од главната книга се воедно и почетна база за доделување на трошочните ресурси на процесите;
- Информации за процесите можат да се добијат од *работниците* кои изведуваат процеси, или од *оние кои им се надредени*. Што се процесите, како консумираат ресурси, како и што ги причинува тие процеси, односно како се мери резултатот на процесот се прашања на кои работниците мора да одговорат;
- Информации за причинителите т.е. алокаторите на трошоците можат да се најдат во *информацискиот систем* на претпријатието.

Во продолжение претставен е пример за чекорите на изработка на модел во ресторан, при тоа претставувајќи само дел од чекорите во подрачјето на послужување храна.

*Слика 1-1: Активности во подрачјето послужување на храна*

Подготвување на просторијата за послужување - Резервирање - Пречекување на гости - Сместување на гости - Преземање на нарачките - Бонирање на нарачките - Сервирање - Носење на храна до гостите - Послужување на гостите - Одржување на масата - Наплата на услуги - Разговор со гостите - Испраќање на гостите - Чистење - Подготвување на масата

### 3. АЛОЦИРАЊЕ НА ТРОШОЦИТЕ СПОРЕД ПРИЧИНТЕЛИТЕ НА ТРОШОЦИ I СТЕПЕН

Откако се дефинирани поединечните активности, следува утврдување на нивните трошоци. Тука потребно е добро да се проучат и анализираат контата на природни видови на трошоци (конта од класа 4). Во оваа фаза важна е соработката со сметководството, како би се утврдило кои ставки се евидентираат на поедини конта. Доколку претходно во претпријатието се работени било какви студии за рационализацијата на трошоците, нејзините резултати секако треба да се искористат. Контата од четвртата класа се дизајнирани на начин да обезбедуваат подлога за подготовка на билансот на успех но не и за пресметката на трошоците по активности. Со тоа во оваа фаза треба да се реконструира класата четири, односно да се групираат контата на начин за да во иднина бидат добра подлога за пресметка на трошоците по активност. Природните видови на трошоци треба да се одвојат од хомогените групи на трошоци, за кои ќе се одреди еден и единствен причинител на трошоците. Turney притоа наведува три правила кои треба да се следат:

1. Се комбинираат слични т.е. поврзани конта,
2. Расчленување на трошоците по одделенија,
3. Координирање на ставките кои мора да ги следат прописите и сметководствените стандарди (на пр. пресметка на амортизацијата спрема фактичката стапка на трошење, истражувањето и развојот да се вклучат во трошоците, а не да се прикажуваат како имот).

Темелено на контата од главната книга, во хотелиерската индустрија можат да се издвојат следниве групи на трошоци:

1. *Трошоци на труд* - опфаќаат плата за редовна работа, прекувремена работа, придонеси, даноци, осигурување, како и топол оброк за вработените.
2. *Трошоци на ситен инвентар* - ги опфаќаат трошоците на отпис на униформи, чинии, прибор за јадење и сл.

<sup>211</sup> Keller, Bridget E., Activity-based Costing for the Hotel Industry, A Monograph Presented to the Faculty of the Graduate School of Cornell University.

3. *Трошоци на енергија* - ги вклучуваат трошоците на електрична енергија, нафта, плин и останати енергенси
4. *Административни трошоци* - ги вклучуваат трошоците на продажба, маркетинг, управа, осигурување, амортизација и сл.

За секоја група на трошоци се одредуваат единствени причинители, т.е. алокатори. Со помош на причинителот на трошоци се пресметува стапката на одредени групи на трошоци, врз база на кои трошочните ресурси се алоцираат на главните процеси во ресторанот: процес на подготвување на храна (ППХ) и процес на послужување на храна (ПУХ).

Пример ако трошоците за работа на процесот за подготовка на храна месечно изнесува 30.000 денари, а во тој месец се регистрирани 800 часови на работа, тогаш трошокот за работни часови во процесот за подготовка на храна е 37,5 денари. Ако трошоците за работа на процесот за послужување на храна изнесуваат 40.000 денари, а во тој месец се регистрирани 500 часови на работа, тогаш трошокот за работни часови во процесот на послужување на храна е 80 денари.

Административните трошоци не се алоцираат врз основа на причинители. Литературата препорачува распоред на тие трошоци врз база на класични клучеви (број на вработени, трошоци на материјал, директни трошоци и сл.) Критичарите во тоа гледаат недостаток. Но треба да се напомене дека иако дел од административните трошоци класично се распоредуваат, сепак е направен голем чекор напред, бидејќи голем дел од општите трошоци се алоцираат врз база на активности.

#### 4. УТВРДУВАЊЕ НА ГЛАВНИТЕ ПРОЦЕСИ И ОДРЕДУВАЊЕ ПРИЧИНИТЕЛИ НА ТРОШОЦИ П СТЕПЕН

Сите процеси потребно е да се расчленат во четири нивоа како и за секое ниво да се одредат причинителите на трошоци. Cooper<sup>212</sup> ги наведува следниве нивоа:

1. Активности на *производ* (Unit-level, Produkteinheiten),
2. Активности на група т.е. *серија на производи* (Batch-level, Losdrossen),
3. Активности на *одржување на производи* (Product-sustaining-level, Produktarten),
4. Активности на *ниво на претпријатие* (Facility-level, Werks-oder Unternehmensebene).

За секој процес треба да се одреди и неговиот причинител кој покасно ќе претставува основа за распоред на трошоците по носители. Се препорачува при утврдување на причинителите на трошоците да се земаат во предвид големината, тежината и вредноста на аутпутот. Се разбира поголем број на причинители секако претставува и поголема точност на цената на чинење. Исто така, јасна е врската помеѓу бројот на причинители и различноста на носителите на трошоци. Како последица на големи разлики на одредени носители на трошоци се зголемува и бројот на користени причинители на трошоци. Чест случај е кај некои процеси да се двоумиме помеѓу повеќе причинители на трошоци.

Процесите кои *создаваат активности* директно кореспондираат со бројот на дадени услуги и зависни се од големината т.е. количината на производи и услуги. На нив се алоцираат оние причинители на трошоци кои се јавуваат секогаш кога се даваат услуги, и кои директно се поврзани со бројот на дадени услуги, т.е. произведени единици. Бројот на часови на труд, како и количината на потрошена енергија претставуваат причинители на трошоци на процесот во подрачјето подготвување на храна.

Ако за подготовка на едно јадење се потребни 4 минути за подготовка на работата, како и 20 минути за подготвување на јадењето, вкупниот број на часови на труд изнесува 24 минути. За да ги утврдиме трошоците на подготовка, ја делиме претходно добиената стапка на трошоците на процесот за 60 минути ( $37,5/60=0,62$ ) како би ги утврдиле трошоците по минута. Трошоците на подготвување на едно јадење изнесуваат:  $0,62 \times 24$  минути = 14,88. Во подрачјето на послужување на храна, процесот на послужување на гостите трае 3 минути, што значи дека трошокот изнесува:  $80 / 60$  минути  $\times 3$  минути = 3,9.

Следна категорија претставуваат *активности кои создаваат група на производи*. Три активности се јавуваат при создавањето на повеќе слични услуги, односно произведување група на производи. Пример за овој процес во ресторанот се подготовка во кујна како и набавка на намирници. Бројот на набавки како и бројот на припреми претставуваат примери за овие причинители на трошоци. На пример во ресторанот во подрачјето на подготвување на храна еден готвач секој ден за работно подготвување троши по еден работен час. Трошокот за подготовка за секое јадење може да се пресмета на следниов начин:

$$\text{стапка на трошоците на процесите на трудот} \times \text{саати на труд} / \text{број на подготвени јадења} \\ 37,5 \times 1 \text{ час} = 37,5 / 50 \text{ јадења} = 0,75$$

<sup>212</sup> Cooper, R., Activity Based Costing for Improved Product Costing, Handbook of Cost Management, Barry J. Brinker, Boston.

што значи дека за секое јадење треба за трошоци на подготовка да се додадат 0,75 ден.

Третото ниво на активности ги подразбира оние процеси кои се изведуваат во претпријатието, а кои се насочени кон *одржување на производите* во производната линија на претпријатието, односно кои овозможуваат да се произведуваат производи и продаваат т.е. да се даваат услуги. Пример за овој процес во ресторанот претставува тренинг на вработените, контрола на трошоци, изработка на рецепти, тестирање на рецепти и сл. Ако, на пример, за процесот на истражување и изработка на нови рецепти и изработка на калкулација се трошат месечно 10 часа, тој процес месечно има трошоци во висина од 375 ден. (37,5 x 10 часа). За утврдување на трошоците по единица учинок, тие трошоци се делат со месечниот просечен број на продадени јадења ( $375 / 3000 = 0,125$ ).

Активности на *ниво на претпријатие* се однесува на оние активности кои се потребни за хотелот да функционира во целина. Тука спаѓаат сметководство, маркетинг, управување, осигурување и сл. Тие, обично, на традиционален начин се распоредуваат на носителите на трошоци.

## 5. АЛОЦИРАЊЕ НА ТРОШОЦИТЕ НА ПРОЦЕСИ НА УЧИНОЦИ

Калкулацијата се изработува со помош на попис на процесот (Bills of activity). Пописот на процесот се темели на групирање на процесите на четири нивоа (активности на производи, активности на група производи, активности на одржување на производ и вкупно трошоци на процесот), при што за секој процес се искажува неговиот причинител, трошок за еден причинител и број на причинители за вкупните трошоци.

Доколку се направи паралела помеѓу класичната калкулација со калкулацијата заснована по процесите би се заклучило дека класичната калкулација, обично содржи ставки на трошоците на директни материјали, директни плати и општи трошоци на производство, додека калкулацијата темелена на процеси, општите трошоци детално ги прикажува во облик на поединечни активности. Оваа калкулација може да има различни степени на деталност и се модифицира во зависност од барањата на претпријатието (на пример, активностите можат да се дефинираат на оние кои создаваат вредности и оние кои не создаваат вредности).

## 6. ЗАКЛУЧОК

Се поставува прашањето зошто воведувањето на пресметката по процеси во услужните дејности доцни во однос на производните претпријатија? Една од причините е тоа што во тоа време дел од услужните претпријатија, транспортни и телекомуникациски претпријатија, болници, банки и сл. биле во државна сопственост и на пазарот не владеел голем притисок од конкуренцијата. Со оглед на трендовите на приватизација кои следувале во подоцнежните години, конкурентското окружување во услужните претпријатија постанува како кај производните претпријатија. Сепак во хотелската индустрија сè уште е недоволно истражена проблематиката на пресметка на трошоци по процеси.

Генерално основа за пресметката и управувањето со трошоците претставуваат активностите, односно процесите: Cost do not cause activities, activities cause costs - Трошоците не предизвикуваат активности, туку активностите предизвикуваат трошоци!

Во хотелската индустрија општите трошоци опфаќаат дури и до 70% во вкупните трошоци. Значи трошоците на т.н. "не изработка" во современите услови на работење често постануваат многу поголеми од самите трошоци на изработка. Затоа во рамките на овој труд се настојуваше да се прикажат фазите на воведување на трошоците по процеси во хотел, од каде се изведоа и нови облици на калкулација, а акцент е ставен на точна алокација на општите трошоци. Постоечките методи за пресметка на трошоците претпоставуваат еднаква меѓузависност помеѓу општите трошоци и количината на учиноци, што овде повеќе не е случај. Таков развој на односот доведува до потребата за квалитетен распоред на општите трошоци на одредени производи и услуги, односно до развој на процесни пресметки, кои овозможуваат точна алокација и подобро управување со општите трошоци.

## КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

- [1] Adams, D.: *Management Accounting for the Hospitality Industry – A Strategic Approach*, Cassell, London and Wasington, 1995.
- [2] Avelini Holjevac, I.: *Kontroling: upravljajne poslovnim rezultazom*, Hotelijerski fakultet Opatija, 1998.
- [3] Belak, V.: *Menadzersko racunovodstvo, Racunovodstvo, revizija i finansije*, Zagreb, 1995.
- [4] Budde, R.: *Strategische Plan – und Standardkostenrechnung*, Erich Schmidt Verlag, Berlin 1993.
- [5] Burch, J.G.: *Cost and Management Accounting a moderen Aproach*, West Publishing Company, St.Paul, New York, Los Angeles, San Francisco, 1994.

- 
- [6] Cerović, Z.: *Hotelski menadžment*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija, 2003.
- [7] Cooper, R., Slagmulder, R.: *Target costing and value engineering*, Productivity Press, Portland, 1997.
- [8] Colin, D.: *Management and Cost Accounting*, second edition, -Chapman-Hall-, London 1999
- [9] Cote, R.: *Accounting for Hospitality Managers*, 4th Ed., Educational Institute of the American Hotel and Motel Association, East Lansing, Michigan 2001.
- [10] Dettler, H. i drugi: *Controlling im Food & Beverage-Management*, R. Oldenbourg Verlag, Munchen, Wien, 1998.
- [11]
- [12] Kosarkoska, D., Mirceska, I.: *The main processes in the international financial reporting at the begining of 21st century*, Service sector in terms of changing Environment, Ohrid, 2011.
- [13] Kosarkoska, D., Mirceska, I.: *Uniform System of Accounts in the Lodging Industry (USALI) in creating a Responsibility Accounting in the hotel enterprises in Republic of Macedonia*, Service sector in terms of changing Environment, Ohrid, 2011.
- [14] Косаркоска, Д.: *Сметководство*, трето изменето и дополнето издание, Факултет за туризам и угостителство, Охрид, 2008.
- [15] Косаркоска, Д.: *Менаџмент контрола-контролинг*, Факултет за туризам и угостителство, Охрид, 2008.
- [16] Маркоски С.: *Основи на сметководство*, Скопје, 1985
- [17] Маркоски С.: *Трошкови у пословном одлучивању*, Белград, 1991.
- [18] Недев Б., Маркоски С.: *Сметководство на менаџментот*, Економски факултет, Скопје, 2003.
- [19] Persic M., Jankovic M.: *Menadzersko racunovodstvo hotela*, Zageb 2006.
- [20] Русевски Т.: *Финансиско сметководство и известување*, Економски факултет, Скопје, 2004.
- [21] *Uniform System of Accounts and Ehpense Dictionary for Small Hotels, motels and Motor Hotels*, 4<sup>th</sup> Ed., Educational Institute, American Hotel and Motel Asociation, Michigan, 1997.
- [22] Shale, M.: *Racunovodstvene informacije za menadžment turističke yajednice destinacije*, Fakultet za turistički i hotelski menadžment, Opatija, 2004.