

Računovodstvo troškova kvalitete u hotelijerstvu

Ribarić Čučković, Eda

Doctoral thesis / Disertacija

2020

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management / Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:191:544118>

Rights / Prava: [Attribution-NonCommercial 4.0 International](#)/[Imenovanje-Nekomercijalno 4.0 međunarodna](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2025-02-26**



SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA MENADŽMENT
U TURIZMU I UGOSTITELJSTVU
OPATIJA, HRVATSKA

Repository / Repozitorij:

[Repository of Faculty of Tourism and Hospitality Management - Repository of students works of the Faculty of Tourism and Hospitality Management](#)



SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I
UGOSTITELJSTVU

Mr. sc. Eda Ribarić Čučković

**RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA
KVALITETE U HOTELIJERSTVU**

DOKTORSKI RAD

Opatija, 2020.

SVEUČILIŠTE U RIJECI
FAKULTET ZA MENADŽMENT U TURIZMU I
UGOSTITELJSTVU

Mr. sc. Eda Ribarić Čučković

**RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA
KVALITETE U HOTELIJERSTVU**

DOKTORSKI RAD

Mentorica: prof. dr. sc. Sandra Janković

Komentorica: izr. prof. dr. Gordana Ivanković

Rijeka, 2020.

UNIVERSITY OF RIJEKA
FACULTY OF TOURISM AND HOSPITALITY
MANAGEMENT

Eda Ribarić Čučković, MSc

**QUALITY COST ACCOUNTING IN THE
HOSPITALITY INDUSTRY**

DOCTORAL THESIS

Supervisor: Sandra Janković, PhD, Full Professor
Co-supervisor: Gordana Ivanković, PhD, Associate
Professor

Rijeka, 2020.

Mentor: prof. dr. sc. Sandra Janković, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu

Komentor:izr. prof. dr. Gordana Ivanković, Univerza na Primorskem, Fakulteta za turistične študije – Turistica, Slovenia

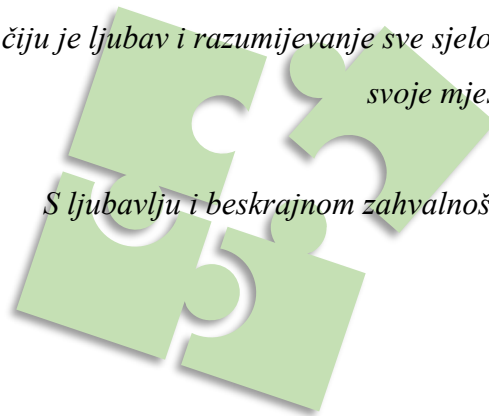
Doktorski rad obranjen je dana 15. svibnja 2020. na Fakultetu za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu u Opatiji, pred povjerenstvom u sastavu:

1. prof. dr. sc. Lorena Mošnja-Škare, Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, Fakultet ekonomije i turizma "Dr. Mijo Mirković", predsjednica Povjerenstva
2. izv. prof. dr. sc. Ana-Marija Vrtodušić Hrgović, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, članica
3. izv. prof. dr. sc. Dubravka Vlašić, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, članica

*Mojim dragim roditeljima, Sonji i Edu, zbog kojih sam tu gdje jesam i uz čiju sam
podršku preskočila sve životne prepreke
i prebrodila sve oluje.*

*Mojem voljenom sinu, Antoniju, koji je moja snaga i razlog za borbu.
Mojem suprugu, Danijelu, mojoj stijeni, uz čiju je ljubav i razumijevanje sve sjelo na
svoje mjesto.*

S ljubavlju i beskrajnom zahvalnošću!



PREDGOVOR

Kroz svoje formalno obrazovanje i profesionalno djelovanje uvidjela sam da je stjecanje znanja ono što čovjeka obogaćuje i pruža jedini pravi temelj za osobni napredak i razvoj. Ulaganje u znanje shvaćam najvažnijom investicijom, stoga me želja za znanjem i konstantnim usavršavanjem nagnala da zakoračim k najvišem stupnju formalnog obrazovanja i upišem poslijediplomski doktorski studij.

Odabir računovodstva kao područja u okviru kojega sam odlučila unaprijediti svoja znanja logičan je slijed moga profesionalnog puta, a prije svega ljubavi koju mi je prema računovodstvu usadila majka. Istraživanje mogućnosti unaprjeđenja računovodstva troškova kvalitete potaknuto je zahtjevima suvremenog poslovnog okruženja koje u fokus stavlja kvalitetu proizvoda i usluga, pri čemu je nužno osigurati adekvatne informacije koje će omogućiti donošenje poslovnih odluka u području kvalitete. Težnja je bila, stoga, istražiti te objediniti i na cjeloviti način prikazati sve relevantne spoznaje o važnosti upravljanja troškovima kvalitete i utjecaju računovodstva troškova kvalitete na unaprjeđenje poslovnih procesa hotelskih poduzeća, kao i istražiti razinu razvoja računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu i predložiti rješenja koja bi predstavljala smjernice za cjelovito upravljanje troškovima kvalitete u hotelijerstvu. Dakako, svjesna sam da konstantne promjene u okruženju uvjetuju trajno nadopunjavanje stečenih znanja te zahtijevaju poduzimanje daljnjih istraživanja mogućnosti unaprjeđenja računovodstvenih informacija.

Na ovom izazovnom i zanimljivom, ali i vrlo zahtjevnom istraživačkom putovanju imala sam potporu i pomoć brojnih dragih ljudi kojima želim zahvaliti. Prije svega želim zahvaliti mentorici, prof. dr. sc. Sandri Janković na nesebičnoj pomoći, savjetima, strpljenju i vjeri u mene. Prof. dr. sc. Sandra Janković nije bila samo izvanredna mentorica koja je svojim stručnim savjetima i sugestijama značajno pridonijela kvaliteti ovoga rada, već puno više od toga. Stoga sam joj iznimno zahvalna na svakoj toploj riječi, razumijevanju i motivaciji onda kada je to bilo najpotrebnije. Imati takvoga mentora zaista je privilegija i čast.

Izraze zahvalnosti dugujem i svim članovima povjerenstava koja su me pratila tijekom realiziranja dokorskog istraživanja, od Povjerenstva za ocjenu podobnosti teme i nacрта istraživanja dokorskog rada do Povjerenstva za ocjenu i obranu dokorskog rada, i to prof. dr. sc. Mileni Peršić, komentorici izr. prof. dr. sc. Gordani Ivanković, izv. prof. dr. sc. Ana-Mariji

Vrtodušić Hrgović, izv. prof. dr. sc. Dubravki Vlašić te prof. dr. sc. Loreni Mošnja-Škare. Njihovi nesebični savjeti bili su mi od velike pomoći pri provođenju istraživanja i oblikovanju rada. Prof. dr. sc. Mileni Peršić i izv. prof. dr. sc. Ana-Mariji Vrtodušić Hrgović posebno zahvaljujem i na korisnim sugestijama vezanim uz koncipiranje anketnog upitnika te na cjelokupnoj pomoći koju sam od njih dobila. Zahvalu upućujem i gđi Tei Pestotnik Prebeg, kao stručnjaku iz prakse, na izdvojenom vremenu, kao i kolegici dr. sc. Sanji Raspor Janković na savjetima vezanim uz statističku obradu podataka.

Iskreno sam zahvalna svim prijateljima i poznanicima koji su mi pomogli u prikupljanju traženih podataka i realizaciji istraživanja, a posebno hvala dragoj prijateljici Jadranki Benić bez čije bi iznimne pomoći i angažmana na prikupljanju podataka privođenje istraživanja kraju bilo neusporedivo teže. Hvala i svim ispitanicima koji su nesebično izdvojili svoje dragocjeno vrijeme kako bi sudjelovali u istraživanju i pridonijeli rezultatima.

Posebno sam zahvalna i svojoj srednjoškolskoj razrednici i lektorici ovoga rada, profesoricu Dušanki Starčević, na vrijednom znanju koje sam stekla tijekom gimnazijskih dana.

I na kraju, najveću zahvalu dugujem svojoj obitelji, majci Sonji i ocu Edu, suprugu Danijelu i sinu Antoniju na beskrajnoj potpori, snažnim poticajima, razumijevanju, strpljenju i ljubavi.

*“Education is the most powerful weapon
which you can use to change the world.”*

Nelson Mandela

SAŽETAK

Primarni strateški elementi organizacije kojima se poduzeće diferencira od konkurencije temelje se na kvaliteti, troškovima i vremenu. Promjene u području strateškog menadžmenta utjecale su i na razvoj upravljačkog računovodstva. Naglasak je na zadovoljavanju informacijskih potreba uzevši u obzir vrednovanje i prezentiranje troškova povezanih s kvalitetom kao ključnim čimbenikom uspješnosti i konkurentnosti. Istražene su, stoga, postojeće relevantne teorijske spoznaje i činitelji upravljanja troškovima kvalitete, kao i metodološka osnova upravljanja njima kako bi se formuliralo rezultate istraživanja o utjecaju računovodstva troškova kvalitete na unaprjeđenje poslovnih procesa hotelskih poduzeća.

Istraživanje počiva na hipotezi da hotelska poduzeća nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, odnosno da hotelska poduzeća koja imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete kao alat za upravljanje kvalitetom imaju poboljšanu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka, što utječe na smanjenje troškova nekvalitete i unaprjeđenje poslovnih procesa kroz višu razinu kvalitete usluge.

Svrha je istražiti i analizirati mogućnosti unaprjeđenja računovodstvenih informacija implementacijom modela troškova kvalitete, što može utjecati na poboljšanje poslovnih performansi poboljšanjem informacijske podloge za poslovno odlučivanje. Drugim riječima, svrha je predložiti rješenja koja bi predstavljala smjernice za cjelovito upravljanje troškovima kvalitete u hotelijerstvu.

Istraživanje je provedeno u srednje velikim i velikim hotelskim poduzećima u Republici Hrvatskoj kako bi se utvrdilo razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete te u kojoj su mjeri i srednja hotelska poduzeća implementirala ovaj koncept u svoj interni obračun.

Podaci su prikupljeni anketiranjem, metodom intervjua te preuzimanjem podataka iz sekundarnih izvora. Statistička analiza podataka prikupljenih anketiranjem ispitanika provedena je primjenom deskriptivne i inferencijalne statistike.

Rezultati istraživanja ukazuju da je, iako je utvrđena visoka razina svijesti o važnosti troškova kvalitete u hotelijerstvu, hrvatsko hotelijerstvo još uvijek na niskoj razini razvijenosti upravljanja troškovima kvalitete.

Ključne riječi: *troškovi kvalitete, računovodstvo troškova kvalitete, hotelijerstvo*

SUMMARY

Changes in strategic management have affected management accounting as a support for strategic management. The primary strategic elements that differentiate an organisation from its competition are based on quality, cost and time. To respond to emerging environmental conditions and requirements, companies should implement new management accounting techniques, procedures and information that are turning to new measurement and control facilities, with quality costs playing a significant role. Emphasis is placed on the development of financial reporting that aims to meet information needs and increase the transparency of enterprise performance reports, especially considering the evaluation and presentation of quality-related costs as key factors of performance and competitiveness. Although quality assurance requires adequate costs, a lack of quality improvement activities results in much higher costs and losses due to poor quality, which can have serious consequences, such as damaged reputation, market share, productivity and profitability. Quality cost management seeks to optimise quality costs such that, with optimal investments in quality assurance, costs due to low quality are minimised. Accounting aims to build a concept that will provide preconditions for quality cost management to improve firm performance. Accordingly, the application of the concept of quality cost accounting will significantly contribute to the improvement of accounting information as a basis for business decision-making. In this context, identifying, evaluating and monitoring quality costs are prerequisites for managing quality costs and thus among the factors of a successful business. Quality cost accounting influences the successful implementation of a quality management system by ensuring adequate quality planning and quality control, which enable the detection and elimination of errors. Consequently, business process quality and overall efficiency are increased.

Therefore, this study explores the methodological basis and relevant theoretical insights and factors of quality cost management to determine the impact of quality cost accounting on improving the business processes of hotel companies.

This research is based on the hypothesis that hotel companies do not sufficiently implement quality cost accounting. That is, hotel companies that implement quality cost accounting as a quality management tool have an improved information base for decision-making, which reduces non-quality costs and improves business processes by increasing service quality.

Previous studies have identified a high level of awareness of the importance of quality costs and an increase in the number of companies managing quality costs, but the implementation of the quality cost accounting concept is mainly established in manufacturing companies. Service companies execute quality cost accounting to a lesser extent. Therefore, there was a need to examine the level of awareness of the importance of quality costs in the hotel industry to understand the issues of quality cost management.

This research primary aimed to explore and analyse the possibilities of enhancing accounting information by implementing a quality cost management model, which can influence business performance improvement by enhancing the information base for business decision-making. In other words, the purpose was to propose solutions that would provide guidance for comprehensive quality cost management in the hospitality industry.

This study on the quality costs in the hotel industry was conducted in medium and large hotel companies in the Republic of Croatia. Small and micro-hotel companies were excluded, given the limited resources and insufficient managers' knowledge of this issue. This study sought to determine the level of quality cost accounting development and the extent to which medium-sized hotel companies implement this concept in their internal accounting.

Triangulation, a mixed approach combining quantitative and qualitative approaches, was applied. The data were collected from questionnaires, interviews and secondary sources. The response rate to the questionnaire requesting for participation in the survey was 45%. The survey participants accounted for 21% of the total hotel capacity in the Republic of Croatia (162 of 768 hotels and apart-hotels), that is, at least 38.6% of the hotel accommodations in the Republic of Croatia (23.133 accommodation units out of a total of 59.936). The respondents' interview data were statistically analysed using descriptive and inferential statistics. Non-parametric tests, namely, Fisher's, Mann-Whitney U, Kolmogorov-Smirnov Z, Kruskal-Wallis H and Spearman correlation tests, were used due to sample-related limitations.

The research results indicate that the Croatian hotel industry generally remains at a low level of quality cost management development. Nevertheless, a high level of awareness of the importance of quality cost in the hotel industry was identified. Likewise, preconditions for improving accounting information by implementing quality cost accounting were found.

Therefore, large hotel companies use quality costs as indicators of quality system efficiency and effectiveness to a greater extent than do medium-sized hotel companies. However, certain entities should improve their accounting system by executing strategic approaches.

Strategic approaches to quality cost management emphasise a preventative quality-cost-oriented approach while considering the opportunity cost of reputation losses. In this way, quality costs are reduced by diverting costs resulting from errors and deficiencies in prevention and testing activities. In addition, information about the consequences of non-quality becomes the basis for assessing the impact of the business processes on the overall performance and competitive position of a company. Quality costs should be monitored at each value chain stage to identify those that contribute to the fulfilment of customer desires and needs. With the monitoring of quality costs at certain stages of the product or service life cycle, error prevention and timely responses will be ensured before the product or service reaches the guest. Furthermore, since human resources are a key factor of service quality in the hospitality industry, they should be developed and stimulated to improve quality. These costs should also be counted as quality costs. The implementation of a modern integrated information system with fully integrated quality costs into an accounting system is a prerequisite for a strategic approach to quality cost management. Moreover, a process approach and full implementation of the USALI system (Uniform System for the Lodging Industry) are required. The highest level of development of quality cost accounting certainly requires a high level of awareness of the importance of these costs at all levels of a company. Quality cost reporting should also be targeted at all levels of users in a hotel (both heads of departments and heads of activities and processes) and should be conducted on an all-time basis (weekly, monthly, quarterly, semi-annually and annually), with a comprehensive approach to monitoring the impact of quality costs on hotel performance (revenue and EBITDA). Consequently, continuous business improvement should be achieved. The studied hotel companies have a high level of awareness of the importance of quality cost accounting and have created preconditions for its implementation. However, they need specific knowledge on how to monitor, measure, categorise and report quality costs to raise the practical application level of the quality cost accounting concept in the hotel industry, which remains low. Therefore, the contribution of these research results in applicative terms is reflected on the dissemination of knowledge about the possibility of applying the concept of quality cost management in hotel companies based on the identification, evaluation and monitoring of quality costs. Costs that can be linked to hotel quality costs for individual segments (such as accommodation, food and beverage, and wellness) were derived from the available information about quality costs. Moreover, this study contributes to economic science by suggesting the implementation of quality cost accounting methods and techniques to enhance the quality of accounting information as a basis for making effective business decisions. This work also advances economic science by developing

scientific thoughts on the implementation of the quality cost accounting concept to improve the quality of business processes (and thus increase the business success of a hotel). Such thoughts are particularly provided on quality investment monitoring and reporting, emphasising a comprehensive approach to specifying quality costs by specific hotel segments/processes.

The most significant limitations of this research are an insufficient knowledge of quality costs application and consequently a poor application of the quality cost accounting concept in the hotel industry. The researcher attempted to work around this limitation by excluding micro and small hotel companies from the sample, that is, by selecting exclusively large and medium-sized hotel companies that are likely to be implementing quality cost accounting to secure and prepare information for strategic management purposes (according to existing research and available literature). Furthermore, hotel companies were not willing to provide internal financial information (because of professional secrecy), hence it was not possible to analyse the behaviour and interrelation of certain categories of hotel quality costs. Therefore, the following are recommended for further research: 1) to examine the interrelation and behaviour of individual cost components related to quality in different hotel segments, 2) to measure the impact of quality cost components on hotel financial performance, such as RevPAR, TRevPAR and GOP per available room, and 3) to explore the impact of hotel staff quality costs on hotel performance (given that human resources are a key factor in achieving competitive advantages in the hotel business).

Keywords: *quality costs, quality cost accounting, hotel industry*

SADRŽAJ

	<i>Stranica</i>
PREDGOVOR	VI
SAŽETAK	VIII
SUMMARY	IX
1. UVOD	1
1.1 Problem, predmet i objekt istraživanja.....	1
1.2 Znanstvena hipoteza i pomoćne hipoteze	4
1.3 Svrha i ciljevi istraživanja.....	6
1.4 Ocjena dosadašnjih istraživanja	8
1.5 Znanstvene metode	10
1.6 Struktura rada	13
2. TEORIJSKI OKVIR TROŠKOVA KVALITETE	15
2.1 Troškovi kvalitete hotela.....	16
2.1.1 Specifičnosti djelatnosti i standardi kvalitete	17
2.1.2 Pojam i sadržaj troškova kvalitete	30
2.1.2.1 Razvoj teorije troškova kvalitete	30
2.1.2.2 Upravljanje troškovima kvalitete	44
2.1.3 Utjecaj troškova kvalitete na poslovanje	62
2.1.4 Polazišta upravljanja troškovima kvalitete u hotelu	75
2.1.4.1 Troškovi za kvalitetu u hotelu.....	89
2.1.4.2 Troškovi nekvalitete u hotelu.....	91
2.2 Utjecaj kvalitete kadrova na uspješnost hotela	93
2.2.1 Karakteristike i struktura kadrova hotela.....	99
2.2.2 Troškovi za kvalitetu kadrova hotela.....	100
2.3. Utjecaj kvalitete procesa na uspješnost hotela	104
2.3.1 Karakteristike procesa gastro-ponude	107
2.3.1.1 Karakteristike procesa pripreme usluga prehrane.....	109
2.3.1.2 Karakteristike procesa prodaje usluga prehrane	110
2.3.2 Troškovi kvalitete procesa pripreme usluga prehrane	111
2.3.2.1 Troškovi za kvalitetu procesa pripreme usluga prehrane	111
2.3.2.2 Troškovi nekvalitete procesa pripreme usluga prehrane	112

3. DEFINIRANJE UZORKA I METODA ISTRAŽIVANJA	113
3.1. Izvori podataka i uzorak istraživanja	113
3.2. Metode prikupljanja podataka.....	120
4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA DOSTIGNUTOG STUPNJA RAZVOJA RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA KVALITETE U HOTELU	130
4.1. Analiza rezultata istraživanja i kritički osvrt na istraživanje	131
4.2. Ograničenja istraživanja i mogućnosti za daljnja istraživanja	216
4.3. Mogućnosti unaprjeđenja računovodstvenih informacija implementacijom računovodstva troškova kvalitete u hotelu.....	217
5. ZAKLJUČAK.....	231
LITERATURA	239
POPIS TABLICA.....	254
POPIS GRAFIKONA	258
POPIS SHEMA	259
P R I L O Ž I.....	261
ŽIVOTOPIS.....	284

1. UVOD

1.1 Problem, predmet i objekt istraživanja

Drugu polovicu 20. st. obilježio je značajan razvoj ICT-a, otvaranje tržišta i globalizacija, što vodi povećanju konkurencije, sve zahtjevnijim kupcima te značajnom ubrzanju i nepredvidivosti promjena.

Globalizacija poslovanja i tržišna deregulacija nameću potrebu razmatranja čimbenika konkurentnosti ne samo na domaćem tržištu, već i na globalnoj razini. Bogatstvo zemlje polazi od poduzeća kao temeljne jedinice, a ono posluje u okruženju koje je ili poticajno ili ograničavajuće za razvoj njegove konkurentne sposobnosti. *„Bogatstvo nastaje na mikroekonomskoj razini gospodarstva, koje je utemeljeno na **kvaliteti** mikroekonomskog poslovnog okruženja te operativnim praksama i strategijama na razini tvrtke“*, pri čemu je važno istaknuti da je konkurentnost *„višedimenzionalni fenomen – nužno prisutan na razini poduzeća, sektora i nacije u cjelini“* (Nacionalno vijeće za konkurentnost, prema Pletikosa, 2015).

Promjene u poslovnom okruženju uvjetuju i promjene u računovodstvenom sustavu. Proučavaju se novi alati, metode i tehnike upravljačkog računovodstva s ciljem osiguranja adekvatne informacijske podloge za donošenje poslovnih odluka (ABC, BSC,...), te se posljednjih godina ponovno preispituju posebno one tradicionalne koje postaju neprimjerene (Cooper, Kaplan, Goldratt) s obzirom na situaciju u okruženju. Naime, tradicionalne se metode i tehnike smatraju nekompatibilnima sa suvremenom dinamikom poslovanja te u tom smislu ne osiguravaju korisne i pravovremene informacije o poslovanju koje bi omogućile kvalitetno i uspješno planiranje i kontrolu.

U takvom okruženju razvoj i implementacija modela i koncepata upravljačkog računovodstva koji će doprinijeti stvaranju adekvatne informacijske podloge za razvoj primjerenih strategija upravljanja poslovanjem nužnost je i preduvjet uspješnog poslovanja. Odgovornost je i obveza menadžmenta osigurati uvjete za uspostavu adekvatnog upravljačkoga računovodstva, a ono je dužno pružiti stručnu i profesionalnu potporu menadžmentu pri razmatranju učinkovitosti poslovnih operacija te donošenju poslovnih odluka.

Promjene u području strateškog menadžmenta utjecale su i na upravljačko računovodstvo. *Lean management* (Toyota), koji uključuje primjenu tehnika JIT i TQM s ciljem povećanja kvalitete i zadovoljstva klijenata, smanjenja troškova i vremena proizvodnje te povećanja stvorene vrijednosti, utjecao je na nastanak termina *lean accounting* kao potpore *lean* proizvodnji. Daljnji razvoj računovodstva ogleda se u okretanju računovodstva strateškom promišljanju poslovanja kao potpore strateškom menadžmentu. U tom smislu mijenja se i koncepcija upravljačkog računovodstva, koje se u kontekstu suvremenog turbulentnog okruženja, globalizacijskih trendova i kompleksnosti unutarnjeg okruženja poduzeća razvija u strateško upravljačko računovodstvo. Primarni strateški elementi organizacije po kojima se tvrtka diferencira od konkurencije temelje se na kvaliteti, troškovima i vremenu (*quality, cost, time; QCT*). Svaka tvrtka vrednuje relativnu važnost navedenih činitelja (QCT) koji su procijenjeni na temelju preferencija ili zahtjeva tržišta.

Turbulentno okruženje, dakle, uvjetuje potrebu prilagođavanja sve bržim promjenama što pred poduzeća postavlja zahtjev fleksibilnosti i adaptabilnosti, ali i sposobnosti proaktivnog djelovanja. U takvom okruženju uloga računovodstva postaje sve kompleksnija. Pod pritiskom krize i dinamike promjena dolazi do značajnih promjena poslovnog okruženja, što utječe i na promjene unutar samoga poduzeća, a to uvelike mijenja ulogu računovodstva koje značajno evoluiru u svim aspektima djelovanja (od financijskog, upravljačkog, poreznog računovodstva). U tom smislu, kako bi poduzeća bila sposobna odgovoriti na novonastale uvjete i zahtjeve okoline, mijenja se i uloga upravljačkog računovodstva te se javlja potreba za uvođenjem novih tehnika, procesa i informacija upravljačkoga računovodstva, kao i potreba za okretanjem novim objektima mjerenja i kontrole, pri čemu troškovi kvalitete imaju značajnu ulogu.

Tradicionalne računovodstvene metode i tehnike mjerenja te postojeći općeprihvaćeni standardi onemogućavaju menadžmentu sagledavanje kompletne slike poduzeća. Postavlja se pitanje u kojem je smjeru potrebno razvijati računovodstveno izvještavanje s ciljem zadovoljavanja informacijskih potreba i povećanja transparentnosti izvještaja o stanju i uspješnosti poduzeća, posebice uzevši u obzir vrednovanje i izvještavanje i troškovima kvalitete.

Kvaliteta proizvoda i usluga ključni je faktor uspješnosti i konkurentnosti, no osiguranje kvalitete zahtijeva i odgovarajuće troškove. Pri tomu svakako treba uzeti u obzir i činjenicu da nepoduzimanje aktivnosti kojima bi se unaprijedila kvaliteta, s druge strane, rezultira puno većim troškovima i gubicima zbog nekvalitete, što može imati ozbiljne posljedice za poduzeće (gubitak ugleda, tržišnoga udjela, pad produktivnosti i profitabilnosti). Potrebno je, stoga, naći

mjeru kako bi se optimizirali troškovi kvalitete na način da se uz optimalna ulaganja u osiguranje kvalitete minimiziraju troškovi zbog nekvalitete.

Budući da su uz tehnologiju ljudski resursi jedan od ključnih činitelja konkurencije, jer izravno utječu na kvalitetu, nužno je usmjeriti pozornost na *ulaganje u kvalitetu kadrova kao ključnih čimbenika uspjeha*.

Ljudski resursi predstavljaju temeljne potencijale uspjeha i osnovnu pokretačku snagu razvoja, rasta i napredovanja. Kadrovi poduzeća svojom inovativnošću, kreativnošću i timskim radom predstavljaju značajan čimbenik u funkciji ostvarivanja ciljeva, misije i vizije poduzeća i time utječu na uspješnost poduzeća. Stoga je ključno pitanje u kojoj mjeri kvaliteta kadrova utječe na uspješnost organizacije te kako mjeriti troškove kvalitete kadrova. Zadaća je računovodstva izgraditi koncept kojim će se osigurati pretpostavke upravljanja troškovima kvalitete s ciljem povećanja uspješnosti poduzeća.

Sukladno navedenom i u uskoj vezi s time, primjena koncepta računovodstva troškova kvalitete značajno će doprinijeti unaprjeđenju računovodstvenih informacija kao pretpostavke kvalitetnog poslovnog odlučivanja, s obzirom da je identificiranje, vrednovanje i praćenje troškova kvalitete preduvjet za njihovim upravljanjem, a to je ujedno i jedan od čimbenika uspješnoga poslovanja.

S obzirom na navedenu **problematiku**, postavlja se pitanje u kojoj mjeri računovodstvo troškova kvalitete doprinosi upravljanju kvalitetom poslovnih procesa, odnosno, kako se računovodstveno praćenje i vrednovanje te upravljanje troškovima kvalitete odražava na uspješnost i donošenje poslovnih odluka u području upravljanja kvalitetom, prije svega hotelskih poduzeća (na čiji imidž značajno utječe kvaliteta usluge za koju je ključan ljudski čimbenik). Moguće je stoga definirati **predmet istraživanja**: *istražiti postojeće relevantne teorijske spoznaje i činitelje upravljanja troškovima kvalitete, istražiti metodološku osnovu upravljanja troškovima kvalitete te formulirati rezultate istraživanja o utjecaju računovodstva troškova kvalitete na unaprjeđenje poslovnih procesa hotelskih poduzeća*.

U kontekstu navedene problematike i definiranoga predmeta istraživanja istaknuti su sljedeći temeljni **objekti istraživanja** – računovodstvo troškova kvalitete, troškovi kvalitete u kontekstu upravljanja kvalitetom te poslovni procesi hotelskih poduzeća.

1.2 Znanstvena hipoteza i pomoćne hipoteze

Unaprjeđenje poslovnih procesa implementacijom učinkovitog sustava kvalitete utjecat će na financijski rezultat, odnosno smanjenje gubitaka zbog uklanjanja pogrešaka, a to će ujedno utjecati i na povećanje zadovoljstva krajnjih korisnika - kupaca. Poznavanje i praćenje troškova kvalitete u konačnici treba doprinijeti optimizaciji troškova organizacije. Što je poduzeće više upoznato s karakteristikama i elementima troškova kvalitete, lakše će upravljati njima.

Iz navedene problematike, predmeta istraživanja i objekata istraživanja moguće je definirati **radnu hipotezu**: *Hotelska poduzeća nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, pri čemu ona hotelska poduzeća koja imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete kao alat za upravljanje kvalitetom imaju poboljšanu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka, što utječe na smanjenje troškova nekvalitete i unaprjeđenje poslovnih procesa kroz višu razinu kvalitete usluge.*

Računovodstvo troškova kvalitete utječe na uspješnu implementaciju sustava upravljanja kvalitetom (osigurava adekvatno i planiranje i kontrolu kvalitete), što omogućuje detektiranje i eliminiranje pogrešaka i time vodi poboljšanju kvalitete poslovnih procesa i povećanju ukupne učinkovitosti. Indirektno, moguće je zaključiti i da će poboljšanje kvalitete poslovnih procesa utjecati na profitabilnost hotelskih poduzeća uzevši u obzir rezultate istraživanja Američke asocijacije za kvalitetu (provedenoga na uzorku više od 1 200 kompanija) prema kojima je kvaliteta proizvoda najvažnija determinanta profitabilnosti. Naime, prema navedenom istraživanju kompanije koje nude proizvode natprosječne kvalitete obično imaju veliki tržišni udio te su ranije ušle na tržište. Nadalje, navodi se kako je kvaliteta ujedno i pozitivno korelirana s višim povratom na investicije, pri čemu strategija poboljšanja kvalitete obično vodi poboljšanju tržišnoga udjela (Lazibat, 2009). Koristi od visoke razine kvalitete ogledaju se u većoj konkurentskoj poziciji, kao i boljem poslovnom rezultatu, što je moguće dokazati mjerenjem povećanja profitabilnosti i tržišnoga udjela (Gržinić, 2007). Naime, sukladno rezultatima istraživanja provedenog na uzorku od 2 600 tvrtki u SAD-u u razdoblju između 1987. i 2002. godine, postoji izravna povezanost između razine kvalitete dobara i usluga i financijskih performansi iskazanih kroz različite indikatore uspjeha, poput tržišnoga udjela, povrata na uloženo ili koeficijenta obrtaja imovine, pri čemu su ovi indikatori značajno viši u tvrtkama čiji su proizvodi i usluge više razine kvalitete (Grove, S. J. i Fisk, R. P., „The impact

of other customers on service experiences: a critical incident examination of getting along“, *Journal of Retailing*, 73, 1997, p. 63-85 prema Gržinić, 2007).

Glogovac i Filipović (2017) proveli su istraživanje na uzorku poduzeća proizvodnih i uslužnih djelatnosti te su uočili da postoji visoka razina svijesti o važnosti troškova kvalitete i da raste broj onih poduzeća koja tim troškovima upravljaju. S obzirom da je istraživanje uključilo sve djelatnosti, a imajući na umu da se u uslužnim djelatnostima troškovi kvalitete u manjoj mjeri prate i analiziraju (Raßfeld *et al.*, 2015), postavlja se pitanje kakva je razina svijesti i znanja o troškovima kvalitete u hotelijerstvu.

Jedno od načela upravljanja kvalitetom usmjereno je na procesni pristup, pri čemu se navodi da se dosljedni i predvidivi rezultati postižu djelotvornije i učinkovitije kada se aktivnosti razumiju i kada se njima upravlja kao međusobno povezanim procesima koji funkcioniraju kao skladan sustav. Među ključnim prednostima u tom kontekstu ističe se ostvarena najveća razina učinkovitosti pomoću djelotvornog upravljanja procesima, racionalne upotrebe resursa i smanjenja zapreka između organizacijskih cjelina. Da bi se navedeno postiglo, potrebno je upravljati procesima i njihovim međusobnim odnosima radi djelotvornog i učinkovitog ispunjavanja ciljeva kvalitete u organizaciji, kao i osigurati informacije potrebne za odvijanje i poboljšavanje procesa te praćenje, analizu i vrednovanje uspješnosti sustava u cjelini (HRN EN ISO 9000:2015, EN ISO 9000:2015).

Osim temeljne hipoteze, postavljene su i sljedeće **pomoćne hipoteze**:

- *računovodstvo troškova kvalitete utječe na smanjenje troškova kvalitete, pri čemu povećanje troškova za kvalitetu utječe na smanjenje troškova nekvalitete;*
- *računovodstvo troškova kvalitete doprinosi unaprjeđenju poslovnih procesa, odnosno povećanju razine kvalitete proizvoda i usluga;*
- *računovodstvo troškova kvalitete značajno doprinosi učinkovitom i djelotvornom¹ upravljanju kvalitetom kroz poboljšanje informacijske osnove.*

¹ Učinkovitost (*efficiency*) - odnos između postignutog rezultata i utrošenih resursa; djelotvornost (*effectiveness*) - mjera u kojoj su ostvarene planirane aktivnosti i postignuti planirani rezultati (HRN EN ISO 9000:2015, EN ISO 9000:2015; 3.7 Nazivi koji se odnose na rezultate).

1.3 Svrha i ciljevi istraživanja

Izravno i u najužoj vezi s problemom i predmetom istraživanja i postavljenom temeljnom hipotezom determinirani su svrha i ciljevi istraživanja. **Svrha** je rada, stoga, *istražiti i analizirati mogućnosti unaprjeđenja računovodstvenih informacija implementacijom modela upravljanja troškovima kvalitete što može utjecati na poboljšanje poslovnih performansi poboljšanjem informacijske podloge za poslovno odlučivanje*. U tom smislu, svrha je *predložiti rješenja koja bi predstavljala smjernice za cjelovito upravljanje troškovima kvalitete u hotelijerstvu*. *Cilj* je, na temelju spoznaja koje su istraživanjem predočene, ukazati na implikacije računovodstvenog praćenja troškova kvalitete, odnosno doprinijeti razumijevanju problematike upravljanja troškovima kvalitete. Time se želi ukazati na važnost ulaganja u kvalitetu za poboljšanje uspješnosti poduzeća izgradnjom i očuvanjem konkurentnosti. U svrhu dokazivanja postavljene hipoteze i ostvarenja cilja, nastoji se dati u radu znanstveno utemeljeni odgovori na brojna aktualna istraživačka pitanja koja je moguće sažeti u sljedeće:

- Koje su temeljne specifičnosti hotelijerske djelatnosti?
- Koja je uloga i važnost standarda kvalitete?
- Kako su suvremena gospodarska kretanja utjecala na potrebu redefiniranja financijskog izvještavanja?
- Na koji je način moguće unaprijediti kvalitetu poslovnog procesa?
- Koji su ključni pokazatelji uspjeha ili performansi (KPI – *Key Performance Indicators*) – generalno te u hotelijerstvu u području kvalitete?
- Što podrazumijevaju i što uključuju troškovi kvalitete te koja su polazišta za upravljanje troškovima kvalitete u hotelu?
- U kojoj se mjeri primjenjuju standardi kvalitete u hotelijerstvu Hrvatske te na koji je način implementiran sustav upravljanja kvalitetom?
- Na kojoj je razini praćenje troškova kvalitete u hotelijerstvu Hrvatske te na koji je način računovodstvo troškova kvalitete povezano s drugim službama?
- Koje su temeljne karakteristike i kakva je struktura kadrova hotela?
- Utječe li ulaganje u kvalitetu ljudskog kapitala na poboljšanje poslovnih procesa te konkurentsku sposobnost hotela?

- Utječe li računovodstvo troškova kvalitete na reduciranje ukupnih troškova i unaprjeđenje kvalitete?
- Na koji način izvještaji računovodstva troškova kvalitete mogu doprinijeti kvaliteti financijskog izvještavanja uopće?
- Koje su implikacije primjene računovodstvenog koncepta upravljanja troškovima kvalitete?
- Utječe li ulaganje u kvalitetu, odnosno upravljanje troškovima kvalitete, na krajnji rezultat poslovanja i konkurentnost hotela?
- Koje su potencijalne prepreke i ograničenja učinkovitoj primjeni računovodstva troškova kvalitete?

Nakon završetka istraživanja očekuju se ovi najvažniji rezultati:

- 1) Znanstveno utemeljeno definirat će se obilježja troškova kvalitete kao jednoga od ključnih činitelja uspješnosti poslovanja hotelskih poduzeća u suvremenom poslovnom okruženju, po pojedinim procesima, te obrazložiti potrebe za nužnim promjenama u računovodstvenom izvještavanju;
- 2) Obrazložiti će se odrednice računovodstva troškova kvalitete u funkciji povećanja kvalitete računovodstvenog izvještavanja za potrebe poslovnog odlučivanja u hotelijerstvu;
- 3) Predložiti će se konkretne smjernice i aktivnosti na unaprjeđenju kvalitete računovodstvenih informacija implementacijom koncepta računovodstva troškova kvalitete u funkciji unaprjeđenja kvalitete poslovnih procesa, a time i povećanja uspješnosti poslovanja hotela.

Budući da u domaćoj literaturi postoji vrlo mali broj publikacija o provedenim istraživanjima o temi unaprjeđenja računovodstvenih informacija implementacijom koncepta upravljanja troškovima kvalitete (posebice u hotelijerstvu) te s obzirom da su novonastale okolnosti na svjetskom gospodarskom tržištu ponovno u prvi plan gurnule potrebu razmatranja vrednovanja i računovodstvenog praćenja troškova kvalitete, kao jednog od temeljnih čimbenika uspješnoga poslovanja, rezultati znanstvenoga istraživanja koji će se predstaviti u doktorskoj disertaciji naslova **RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA KVALITETE U HOTELIJERSTVU** trebali bi dati znanstveni doprinos ekonomskoj znanosti u teorijskom i aplikativnom smislu.

Očekivani doprinos ekonomskoj znanosti u teorijskom smislu mogao bi se izraziti u sljedećem:

- 1) u razvoju znanstvene misli o kvaliteti poslovnog procesa kao činitelju uspješnosti poslovanja poduzeća

- 2) u razvoju znanstvene misli o implementaciji koncepta računovodstva troškova kvalitete s ciljem poboljšanja performansi hotela (unaprjeđenja kvalitete poslovnih procesa), a posebice o računovodstvenom praćenju i prezentiranju ulaganja u kvalitetu, pri čemu se ističe sveobuhvatan pristup specificiranju troškova kvalitete po pojedinim segmentima/procesima u hotelu
- 3) u izradi koncepta unaprjeđenja kvalitete računovodstvenih informacija kao temelja za donošenje učinkovitih poslovnih odluka implementacijom metoda i tehnika računovodstva troškova kvalitete, odnosno u primjeni koncepta upravljanja troškovima kvalitete u hotelskim poduzećima koji se temelji na identificiranju, vrednovanju i praćenju troškova kvalitete.

Očekivani doprinos ekonomskoj znanosti u aplikativnom smislu mogao bi se odrediti mogućnošću primjene, odnosno uvođenja računovodstvenog koncepta upravljanja troškovima kvalitete, uzimajući u obzir zahtjeve okruženja za upravljanjem kvalitetom, koji uključuje identificiranje, mjerenje i vrednovanje troškova kvalitete hotela s ciljem postizanja kontinuiranih poboljšanja. Time bi bilo moguće poboljšati kvalitetu računovodstvenih informacija za potrebe donošenja poslovnih odluka, ali ujedno i poboljšati poslovne procese hotelskih poduzeća i njihovu reputaciju, što posljedično vodi povećanju konkurentnosti i tržišnoga udjela.

1.4 Ocjena dosadašnjih istraživanja

Troškovi kvalitete, njihove značajke, učinak na poslovanje i vrste proučavaju se već dugi niz godina, no unatoč njihovoj velikoj važnosti za poslovanje, ne postoji općeprihvaćen model njihova praćenja i evidentiranja, niti je njihovo praćenje normativno određeno i pravno regulirano. Izvješćivanje o troškovima kvalitete također nije definirano računovodstvenim standardima (Pekanov Starčević *et al.*, 2015). Tvrtke su stoga prisiljene izgraditi vlastiti sustav praćenja troškova kvalitete, sukladno vlastitim potrebama i mogućnostima. Upravo je to i razlog zbog kojega se struktura modela troškova kvalitete značajno razlikuje između različitih tvrtki koje ove troškove prate. Naime, svaki sustav troškova kvalitete bit će prilagođen specifičnostima pojedinog poduzeća, njegovim potrebama i značenju pojedinog elementa u

sustavu troškova kvalitete, kao i složenosti mjerenja i praćenja (Schiffauerova i Thomson, 2006; Glogovac i Filipović, 2017).

U Hrvatskoj navedeno područje još uvijek nije dovoljno istraženo, niti je sistematizirano (problematiku troškova kvalitete razmatraju Drljača, Lazibat i Jandrašić, no ne u području hotelijerstva), a u praksi se nesustavno primjenjuje. Troškovi kvalitete u najvećoj se mjeri i uglavnom prate u proizvodnoj industriji pa tako proizvodna poduzeća kvantificiraju troškove kvalitete u većoj mjeri nego to čine neproizvodna poduzeća (trgovina i usluge) (Pekanov Starčević *et al.*, 2015; Raßfeld *et al.*, 2015), no sve je veći interes za primjenom ovoga koncepta i u trgovini, javnom sektoru te uslužnim djelatnostima (European Commission, 2012; Glogovac i Filipović, 2017). Kod mjerenja kvalitete usluge, međutim, pojavljuje se problem koji proizlazi iz nedostatka jasnih i mjerljivih parametara za određivanje kvalitete (Gržinić, 2007) što je, pak, uvjetovano samom prirodom usluge, odnosno, s gledišta hotelske industrije, karakteristikama hotelske usluge (visoka radna intenzivnost, učestali visoko osobni kontakt s gostom, raznovrsnost usluga ovisno o izboru gosta, neopipljivost servisa, dok su ugostiteljski proizvodi opipljivi (hrana, piće, soba), servis i ugostiteljski proizvodi su povezani i neodvojivi, korisnici usluga, tj. gosti su heterogeni – Avelini Holjevac, 1998).

Zanini Gavrančić (2011) istraživala je troškove kvalitete u hotelijerstvu, pri čemu je istraživanje provela u velikim hotelskim sustavima fokusirajući se u razvoju modela isključivo na segment smještaja, no segment hrane i pića niti *wellnessa* nije razmatran posebno. S obzirom da je u istraživanju provedenom 2010. godine pretpostavljeno kako srednje velika poduzeća nemaju stvorene pretpostavke za strategijski pristup upravljanja troškovima, postavlja se pitanje na kojoj je razini razvoja računovodstvo troškova kvalitete u tim poduzećima danas. U tom smislu, potrebno je istražiti u kojoj su mjeri hotelska poduzeća prigrlila koncept računovodstva troškova kvalitete te jesu li i srednje velika poduzeća napravila zaokret ka strategijskom pristupu upravljanja troškovima te implementirala računovodstvo troškova kvalitete ili za to stvorila pretpostavke. U svezi s time postavlja se i pitanje kakva je razina svijesti i znanja o troškovima kvalitete u hotelijerstvu uzevši u obzir rezultate istraživanja Glogovca i Filipovića (2017) koji su utvrdili visoku razinu svijesti o važnosti troškova kvalitete i porast broja poduzeća koja tim troškovima upravljaju, pri čemu se, međutim, njihov zaključak temelji na uzorku koji uključuje poduzeća i proizvodnih i uslužnih djelatnosti. S obzirom da je istraživanje uključilo općenito poslovne subjekte, neovisno o djelatnosti, a imajući na umu da se u uslužnim djelatnostima troškovi kvalitete u manjoj mjeri prate i analiziraju, o čemu svjedoči dostupna literatura, znanstveno je opravdano i utemeljeno istražiti, i to teorijski i empirijski, sve značajke

računovodstva troškova kvalitete, odnosno upravljanja troškovima kvalitete implementiranjem metoda i tehnika računovodstva troškova kvalitete s ciljem poboljšanja informacijske podloge za donošenje poslovnih odluka i poboljšanja performansi hotela. Empirijsko istraživanje moguće je provesti u djelatnosti turizma **u hotelskim poduzećima**, s ciljem utvrđivanja mogućnosti unaprjeđenja kvalitete računovodstvenih informacija stvaranjem računovodstvenih pretpostavki upravljanja troškovima kvalitete. Navedeno je pretpostavka povećanja uspješnosti poslovnoga odlučivanja.

Sukladno iznesenom, računovodstvo troškova kvalitete u hotelijerstvu nedovoljno je istražena i sistematizirana tema te stoga aktualna s gledišta znanstvenog istraživanja, a ujedno i izravno teorijski i praktično primjenjiva.

Detaljniji pregled dosadašnjih istraživanja računovodstva troškova kvalitete predstavljen je u teorijskom dijelu ovoga rada u okviru cjelina *2.1.2 Pojam i sadržaj troškova kvalitete* te *2.1.3 Polazišta upravljanja troškovima kvalitete u hotelu*.

1.5 Znanstvene metode

U znanstvenom istraživanju, formuliranju i prezentiranju rezultata istraživanja za potrebe izrade ove doktorske disertacije korišten je veći broj znanstveno-istraživačkih metoda i njihovih kombinacija kako bi se osigurale što pouzdanije spoznaje i zaključci. Neke od najvažnijih korištenih metoda jesu sljedeće: metoda analize i sinteze, metoda indukcije i dedukcije, metoda apstrakcije i konkretizacije, metoda specijalizacije i generalizacije, metoda teorije sustava, deskriptivna metoda, metoda klasifikacije, metoda dokazivanja i opovrgavanja, komparativna metoda, anketna metoda, metoda intervjua te statističke metode (deskriptivna i inferencijalna statistika). U radu su korišteni dostupni eksterni podaci, kao i podaci prikupljeni provedenim empirijskim istraživanjem putem anketnog upitnika i intervjua. Korištena je metodologija mješovitog pristupa, odnosno triangulacija, što podrazumijeva primjenu i kvantitativnog i kvalitativnog pristupa.

Prvi dio istraživanja temeljen je na analizi relevantne domaće i svjetske znanstvene i stručne literature s područja upravljanja kvalitetom, upravljačkoga računovodstva, odnosno računovodstva troškova kvalitete i kvalitete kadrova. Istraživanje dosadašnjih spoznaja o računovodstvu troškova kvalitete provedeno je korištenjem baza podataka poput: Ebsco,

Proquest, Science direct, Emerald, Researchgate, i to pretraživanjem sljedećih ključnih riječi: *cost of quality, cost of non-quality, cost of poor quality, quality costing, quality cost accounting, cost of quality in hospitality industry, cost of quality in hotel industry, quality costing in hospitality*, troškovi kvalitete, računovodstvo troškova kvalitete, troškovi nekvalitete. Korištenjem metode deskripcije i analize te metode generalizacije ukazano je na prisutne trendove, iskustva i probleme u rješavanju otvorenih pitanja povezanih s nastojanjem za što uspješnijim identificiranjem i vrednovanjem troškova kvalitete te s aktivnostima za poboljšanje kvalitete računovodstvenih informacija za potrebe donošenja adekvatnih poslovnih odluka.

U cilju dokazivanja **temeljne hipoteze** kojom se pretpostavlja da **hotelska poduzeća nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, odnosno, da hotelska poduzeća koja imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete kao sastavni dio sustava upravljanja kvalitetom, imaju poboljšanu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka, što utječe na smanjenje troškova nekvalitete i unaprjeđenje poslovnih procesa kroz višu razinu kvalitete usluge**, provedeno je istraživanje u velikim i srednjim hotelskim poduzećima koja imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete te onima koji nemaju razvijeno računovodstvo troškova kvalitete, kako bi se potkrijepilo navedeno.

Primjena računovodstva troškova kvalitete i *efekti primjene implementacije ovoga sustava razmatrani su po profitnim centrima hotelskih poduzeća, odnosno zasebno za segment smještaja, hrane i pića te wellnessa. Poboljšanje kvalitete poslovnih procesa promatrat će se s aspekta troškova, odnosno, kroz smanjenje troškova nekvalitete, što će dugoročno utjecati i na profitabilnost.*

Na temelju takvih podataka utvrdit će se ovisnost performansi hotela o troškovima kvalitete, odnosno o ulaganjima u osiguranje kvalitete, čime se utječe na smanjenje troškova zbog nekvalitete. Pri tomu će **nezavisna varijabla** biti ulaganja u kvalitetu, odnosno, **troškovi za kvalitetu**, dok će **kvaliteta poslovnih procesa** mjerena **troškovima nekvalitete** predstavljati **zavisnu varijablu** (**troškovi nekvalitete** promatrat će se s aspekta pritužbi na proizvode i usluge s greškom).

Poboljšana informacijska podloga za donošenje upravljačkih odluka u području kvalitete kao **zavisna varijabla** u odnosu na **implementaciju sustava računovodstva troškova kvalitete** kao **nezavisnu varijablu**, utvrdit će se **anketiranjem menadžera i analizom njihovih stavova** o korisnosti i svrsi izvještaja računovodstva troškova kvalitete. Na temelju podataka o praćenju troškova kvalitete ocijenit će se uspješnost modela upravljanja troškovima kvalitete. Ocjena će

se temeljiti na usporedbi hotelskih poduzeća koja imaju izgrađen računovodstveni sustav upravljanja troškovima kvalitete i hotelskih poduzeća koja taj sustav nemaju razvijen, odnosno implementiran.

Za potvrđivanje **hipoteze H1** kojom se pretpostavlja da *računovodstvo troškova kvalitete utječe na smanjenje troškova kvalitete, pri čemu povećanje troškova za kvalitetu utječe na smanjenje troškova nekvalitete*, ispitat će se povezanost implementacije računovodstva troškova za kvalitetu (što predstavlja ulaganje u unaprjeđenje sustava upravljanja kvalitetom) i troškova nekvalitete. Pri tomu, računovodstvo troškova kvalitete, odnosno **troškovi za kvalitetu** predstavljaju **nezavisnu varijablu**, a **troškovi nekvalitete zavisnu varijablu**. Implementacija računovodstva troškova kvalitete utječe, naime, na povećanje troškova za kvalitetu, te smanjenje troškova nekvalitete (**troškovi nekvalitete** promatrat će se s aspekta pritužbi na proizvode i usluge s greškom). Istraživanje će se provesti za segment smještaja, hrane i pića te *wellnessa*.

Hipoteza **H2** kojom se iskazuje da *računovodstvo troškova kvalitete doprinosi unaprjeđenju poslovnih procesa hotela, odnosno povećanju razine kvalitete proizvoda i usluga*, proizlazi iz činjenice da su kvaliteta i troškovi usko povezani, odnosno da su troškovi kvalitete povezani s produktivnosti tvrtke i općenito performansama (Jelačić *et al.*, 2012; Glogovac i Filipović, 2017), te da tvrtke kod kojih je utvrđena viša razina zadovoljstva kupaca jesu tvrtke kod kojih je utvrđeno i smanjenje troškova kvalitete (Glogovac i Filipović, 2017). Za njezino dokazivanje **analizirat će se stavovi menadžera o važnosti i ulozi računovodstva troškova kvalitete u unaprjeđenju kvalitete proizvoda i usluga hotela, te će se ispitati rezultati primjene računovodstva troškova kvalitete s aspekta smanjenja pritužbi gostiju na proizvode i usluge s greškom.**

Dokazivanje **hipoteze H3**, kojom se izriče tvrdnja kako *računovodstvo troškova kvalitete značajno doprinosi učinkovitom i djelotvornom upravljanju kvalitetom poboljšanjem informacijske osnovice*, temeljit će se na statističkoj **analizi stavova menadžera prikupljenih putem upitnika o tome kako oni percipiraju svrhu te utjecaj računovodstva troškova kvalitete na poboljšanje kvalitete poslovnih procesa njihovih hotelskih poduzeća**. Računovodstveno praćenje i vrednovanje troškova kvalitete utječe na poboljšanje poslovnih procesa hotelskih poduzeća, pa hotelska poduzeća koja prate i izvještavaju o troškovima kvalitete imaju bolje rezultate od primjene upravljanja kvalitetom od poduzeća koja nemaju razvijen sustav praćenja troškova kvalitete.

1.6 Struktura rada

Rezultati istraživanja u ovom doktorskom radu naslova **RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA KVALITETE U HOTELIJERSTVU** predstavljeni su u pet međusobno povezanih dijelova.

U prvom dijelu, **UVODU**, definiran je problem i predmet istraživanja, postavljena temeljna hipoteza, prezentirana svrha i ciljevi istraživanja te predložen kratak pregled dosadašnjih istraživanja, obrazložena struktura rada i navedene najvažnije znanstvene metode koje će se koristiti u znanstvenom istraživanju i prezentiranju rezultata istraživanja.

TEORIJSKI OKVIR UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA KVALITETE naslov je drugoga dijela, u kojemu je dan pregled literature koja obrađuje područje upravljanja kvalitetom, odnosno troškovima kvalitete, te utjecaj kvalitete kadrova na uspješnost hotela, kao i utjecaj kvalitete procesa na uspješnost hotela. Pri tomu je razmotrena važnost i korist od implementacije sustava upravljanja kvalitetom te su predložene specifičnosti djelatnosti hotelijerstva i prezentirani standardi kvalitete i njihova uloga. Nadalje, analizirane su temeljne odrednice troškova kvalitete, uključujući pojmovno određenje i sadržaj troškova kvalitete, te su predloženi troškovi za kvalitetu i troškovi nekvalitete u hotelu, kao i polazišta upravljanja troškovima kvalitete u hotelu. U okviru analiziranja *utjecaja kvalitete kadrova na uspješnost hotela* utvrđene su karakteristike i struktura kadrova hotela te predloženi troškovi za kvalitetu kadrova hotela, koji uključuju ulaganja u unaprjeđenje i mjerenje kvalitete. U okviru analiziranja *utjecaja kvalitete procesa na uspješnost hotela* analizirane su karakteristike procesa gastro-ponude, i to procesa pripreme usluga prehrane i procesa prodaje usluga prehrane, kao i troškovi kvalitete procesa pripreme usluga prehrane.

U trećem dijelu naslova **DEFINIRANJE UZORKA I METODA ISTRAŽIVANJA** predstavljeni su izvori podataka i uzorak te metode prikupljanja podataka.

REZULTATI ISTRAŽIVANJA DOSTIGNUTOG STUPNJA RAZVOJA RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA KVALITETE U HOTELU naslov je četvrtoga dijela, u kojemu su izneseni i analizirani rezultati provedenog istraživanja dostignutog stupnja razvoja upravljanja troškovima kvalitete u hotelu, odnosno obilježja računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu Hrvatske. Analizirana je dostignuta razina praćenja troškova kvalitete, kao i metodološka osnova upravljanja troškovima kvalitete te je dan kritički osvrt na dobivene rezultate. Istraživanje je provedeno za segmente smještaja, hrane i pića i *wellnessa*. Ujedno su istaknuta ograničenja u provedbi istraživanja kao i mogućnosti za daljnji smjer istraživanja

ovoga područja. Na temelju spoznaja o troškovima kvalitete i njihovoj ulozi ukazano je na mogućnosti unaprjeđenja računovodstvenih informacija implementacijom računovodstva troškova kvalitete u hotelu.

U posljednjem dijelu, **ZAKLJUČKU**, sustavno su i koncizno formulirani i predloženi najvažniji rezultati znanstvenog istraživanja elaborirani u disertaciji, a kojima se dokazuje postavljena hipoteza.

2. TEORIJSKI OKVIR TROŠKOVA KVALITETE

Suvremeno poslovno okruženje karakteriziraju kontinuirane i snažne promjene okruženja, što zahtijeva od poduzeća sposobnost pravovremenog reagiranja, akceptiranja te prilagođavanja promjenama. Fleksibilnost i adaptabilnost, kao i sposobnost anticipiranja promjena, ključni su činitelji uspjeha, što podrazumijeva i sposobnost brzog donošenja odluka i implementiranja donijetih odluka. Kako bi to bilo moguće, poduzeću su potrebne informacije. Informacija tako postaje ključni upravljački resurs koji omogućuje pravodobnu reakciju.

Troškovi poduzeća nastaju sukladno svrsi, cilju i zadacima poslovanja, predstavljajući vrijednosno izražene utroške rada, dugotrajne i kratkotrajne imovine te tuđih usluga u poslovnom procesu, isključivo u svrhu stvaranja učinaka, čineći tako najznačajniji dio rashoda (Vinković Kravaica i Ribarić Aidone, 2009: 124). Informacije o troškovima nužne su za kvalitetno poslovno odlučivanje, i to na svim organizacijskim razinama i po svim segmentima poslovanja. Stoga računovodstvo mora prilagoditi informacije potrebama menadžmenta, što je posebice značajno kod izvještavanja o troškovima koji se generiraju na nižim organizacijskim jedinicama, odnosno profitnim centrima (Vinković Kravaica i Ribarić Aidone, 2009: 21). Ukupne troškove poduzeća moguće je sagledati s različitih aspekata te pri njihovoj raščlambi primijeniti različite klasifikacije (po pojavnom obliku, odnosno prirodnoj vrsti, po mjestu nastanka, nositeljima, prema reagiranju na stupanj iskorištenja kapaciteta,...).

Troškovi kvalitete sadržani su u strukturi ukupnih troškova poduzeća, neovisno o vrsti organizacije, veličini poduzeća, obliku vlasništva ili vrsti djelatnosti, te u velikoj mjeri utječu na poslovni rezultat poduzeća (Vinšalek Stipić i Bošnjak, 2015: 137). S obzirom da sustav upravljanja kvalitetom predstavlja jedan od temeljnih čimbenika konkurentnosti (Črnjar i Vrtođušić Hrgović, 2013: 65), potrebno je kontinuirano pratiti i analizirati njegovu učinkovitost s ciljem daljnjeg unaprjeđenja samoga sustava, odnosno unaprjeđenja poslovnih procesa i poslovanja uopće. Praćenje učinkovitosti implementiranog sustava kvalitete moguće je upravo praćenjem troškova kvalitete.

Informacije o troškovima kvalitete u internim poslovnim procesima razmatraju se kroz pojedine faze sustava kvalitete koje čine krug kvalitete, i to: planiranje kvalitete, uvođenje sustava kvalitete, kontrola kvalitete te ocjenjivanje dostignutog stupnja kvalitete. Troškovi kvalitete proizlaze iz temeljnog cilja poduzeća, no sagledavaju se unutar internih procesa i aktivnosti.

Stoga se već u fazi planiranja definiraju načela i metodološka podloga kontrole i ocjenjivanja sukladno unaprijed definiranom temeljnom cilju osiguranja kontinuiranog poboljšanja kvalitete (Peršić, 2003: 6). Slijedom navedenoga, treba naglasiti da se planiranje troškova kvalitete u internim procesima temelji na informacijama proizašlim iz istraživanja tržišta, odnosno želja i potreba kupaca, jer upravo očekivanja kupaca određuju put poduzeću i postavljaju pred njega zahtjeve. Poduzeće u cilju osiguranja trajnog uspjeha i razvoja mora kontinuirano raditi na unaprjeđenju kvalitete što je nemoguće bez implementacije adekvatnog sustava kontrole koji treba osigurati ostvarenje pojedinačnih ciljeva definiranih po pojedinim poslovnim procesima. Troškovi kvalitete pri tome predstavljaju vrijednosno izražena ulaganja u sustav kvalitete, ali i gubitke uslijed nepostignutog stupnja zahtijevane kvalitete te kao takvi čine jedan od značajnih činitelja donošenja kvalitetnih poslovnih odluka.

Sama uspostava računovodstva troškova i upravljanje troškovima kvalitete procesom njihova identificiranja, praćenja, mjerenja i izvještavanja izuzetno je složen i zahtjevan proces s obzirom da ne postoji zakonska regulativa kojom je određen način klasificiranja, mjerenja i izvještavanja o troškovima kvalitete. Stoga je na menadžmentu da sam prepozna i odredi aktivnosti koje uzrokuju nastanak troškova kvalitete, mjesta na kojima ti troškovi nastaju, definira strukturu troškova kvalitete te metodologiju njihova mjerenja i oblik izvještavanja. Ujedno je zadaća menadžmenta da odredi tko je zadužen za praćenje, mjerenje i evidentiranje troškova kvalitete kao i da definira korisnike izvještaja i učestalost izvještavanja o troškovima kvalitete. Naravno, implementacija sustava računovodstva troškova kvalitete zahtijeva i odgovarajuću informatičku podršku koja će omogućiti njihovo praćenje i izvještavanje u cilju utvrđivanja odstupanja i unaprjeđenja poslovanja.

U nastavku su istražene i predočene karakteristike troškova kvalitete hotela polazeći od specifičnosti djelatnosti hotelijerstva, razmotren je utjecaj kvalitete kadrova na uspješnost hotela te utjecaj kvalitete procesa na uspješnost hotela sagledavanjem karakteristika i procesa pripreme i prodaje usluga prehrane i troškova kvalitete navedenih procesa.

2.1 Troškovi kvalitete hotela

Nužne pretpostavke implementiranja suvremenog upravljanja i kontinuiranog poboljšanja sustava kvalitete jesu sustavno planiranje i kontrola, pri čemu se kao nezaobilazan resurs

javljaju troškovi kvalitete (Peršić i Drljača, 2013: 15). Pretpostavka i preduvjet učinkovitosti cijelog sustava jest praćenje i analiziranje zahtjeva klijenata, kao i definiranje i kontroliranje procesa uz implementaciju stalnih poboljšanja (Gržinić, 2007). Kako bi ostvarenje planiranih ciljeva unaprjeđenja kvalitete bilo moguće kontrolirati, Prije je potrebno učiniti ih mjerljivima, kvantificirati, vrijednosno izraziti. Odnosno, mjeriti financijske učinke implementiranog sustava kvalitete i ulaganja u njega kako bi se omogućili pozitivni učinci koji se ogledaju kroz racionalizaciju troškova, poboljšanje poslovnih procesa, poboljšanje rezultata poslovanja te poboljšanje imidža poduzeća. Zadaća je, stoga, računovodstva, kao dijela sveukupnog upravljačkog informacijskog sustava, osigurati metodološku osnovu za praćenje troškova kvalitete i time osigurati adekvatnu informacijsku podlogu kako bi bilo moguće upravljati kvalitetom.

Visoki udio troškova loše kvalitete u strukturi ukupnih troškova u poduzećima uslužnih djelatnosti (Schiffauerova i Thomson, 2006, Pekanov Starčević *et al.*, 2015; Glogovac i Filipović, 2017;) te općenito visok udio ukupnih troškova kvalitete u prihodima ovih tvrtki koji seže i do 30 % (Bohan i Horney, 1991) ukazuje na njihovu važnost i nužnost njihova identificiranja, mjerenja i praćenja. Upravljanje troškovima kvalitete u hotelijerstvu, stoga, s obzirom na specifičnost djelatnosti, od iznimne je važnosti za kontinuirano unaprjeđenje kvalitete hotelskih poduzeća.

U nastavku je problematika troškova kvalitete hotela obrađena razmatranjem sljedećih područja:

- sagledavanje specifičnosti djelatnosti hotelijerstva i uloge standarda kvalitete
- pojmovno i sadržajno određenje troškova kvalitete i njihov utjecaj na poslovanje te
- utvrđivanje polazišta za upravljanje troškovima kvalitete hotela.

2.1.1 Specifičnosti djelatnosti i standardi kvalitete

2.1.1.1 Specifičnosti hotelijerstva kao djelatnosti

Turizam predstavlja jedan od glavnih izvora prihoda u Republici Hrvatskoj te posljednjih godina okosnicu razvoja cjelokupnog gospodarstva Hrvatske. Navedeno potvrđuje podatak o prihodima koje Republika Hrvatska ostvaruje od turizma (Tablica 1) i udjelu turizma u BDP-

u, koji je od 2015. do 2017. godine (uz procjenu za 2018.) porastao s 18,2 % na 19,6 % (Turizam u brojkama 2016., 2017: 43; Turizam u brojkama 2018., 2019: 43). Pridodavši tome činjenicu da djelatnosti ugostiteljstva (smještaj, priprema i usluge hrane i pića) i turističkog posredovanja zapošljavaju oko 7 % ukupne radne snage Hrvatske (oko 93 000 zaposlenih; Turizam u brojkama 2016., 2017: 41; Turizam u brojkama 2018., 2019: 43), neupitna je važnost turističke industrije za nacionalno gospodarstvo (Tomljenović, 2015).

Tablica 1: Osnovni pokazatelji razvoja hrvatskog turizma

Prihodi od turizma			
	2015.	2016. (procjena)	INDEKS 2016./2015.
BDP (u mil. EUR)	43.845	45.659	104,1
PRIHODI OD TURIZMA (u mil. EUR)*	7.961,9	8.635,0	108,5
UDJEL TURIZMA U BDP-u (u %)	18,2	18,9	

*IZVOR: Hrvatska Narodna Banka

Prihodi od turizma			
	2017.	2018. (procjena)	INDEKS 2018./2017.
BDP (u mil. EUR)	48.462	51.527	106,3
PRIHODI OD TURIZMA (u mil. EUR)*	9.493	10.096,5	106,4
UDJEL TURIZMA U BDP-u (u %)	19,6	19,6	100,0

*IZVOR: Hrvatska Narodna Banka

Izvor: *Turizam u brojkama 2016.* (2017: 43); *Turizam u brojkama 2018.* (2019: 43)

Unatoč problemima koji od osamostaljenja Republike Hrvatske prate hrvatski turizam, ova je djelatnost pokazala visoku otpornost zahvaljujući interesu inozemnog tržišta, atraktivnosti same zemlje i otpornosti turizma na povremene globalne poremećaje, a što se potvrđuje konstantnim ostvarivanjem visokih stopa rasta, posebice od 2000. godine (Prijedlog strategije razvoja turizma Republike Hrvatske do 2020. godine, 2013: 3).

Tablica 2: Osnovni pokazatelji razvoja hrvatskog turizma

Osnovni pokazatelji razvoja turizma								
	1980.	1985.	1990.	1995.	2000.	2005.	2010.	2015.
Broj postelja (u 000)	692	820	863	609	710	909	910	1.029
Broj turista (u 000)	7.929	10.125	8.498	2.438	7.136	9.995	10.604	14.343
Broj noćenja (u 000)	53.600	67.665	52.523	12.885	39.183	51.421	56.416	71.605
Prosječni broj noćenja po postelji	77	83	61	21	55	57	62	70
Prosječni broj noćenja po dolasku turista	6,8	6,7	6,2	5,3	5,5	5,1	5,3	5,0

Izvor: *Turizam u brojkama 2018.* (2019: 11)

Upravo je, stoga, turizam u fokusu interesa, posebice u ljetnim mjesecima kada se očekuju značajni priljevi novčanih sredstava u državnu blagajnu iz ovoga izvora, te se razmatraju načini i mogućnosti unaprjeđenja turističkih usluga s ciljem ostvarenja sveukupnoga gospodarskog rasta i razvoja. U *Strategiji razvoja turizma RH* (2013.) navodi se kako „Hrvatska pripada zemljama koje privlače posjetitelje više odlikama svoga prirodnog prostora i bogatstvom kulturno-povijesne baštine nego kvalitetom, raspoloživošću i/ili raznovrsnošću novostvorenih turističkih atrakcija“, stoga se unaprjeđenje turističke djelatnosti u smislu unaprjeđenja kvalitete turističke usluge ističe kao jedan od ključnih čimbenika održivosti turizma i smjer u kojem treba ići. Posebice ukoliko se želi ostvariti cilj iz Strategije razvoja turizma RH do 2020. godine (NN55/2013) – povećanje atraktivnosti i konkurentnosti hrvatskog turizma kako bi Hrvatska postala jedna od 20 vodećih turističkih destinacija u svijetu po kriteriju konkurentnosti. Zajednički je cilj stoga, ne samo vlade Republike Hrvatske, već i privatnih subjekata u turizmu, kontinuirana usmjerenost na podizanje atraktivnosti i konkurentnosti hrvatskog turizma kroz održivi razvoj, jačanje kvalitete ljudskih potencijala, podizanje izvrsnosti te veću brigu o gostima (*Turizam u brojkama 2016., 2017:* 2).

Turizam nije sam po sebi proizvodna djelatnost već predstavlja sastavnicu mnogobrojnih uslužnih djelatnosti u sklopu kojih se ističu četiri temeljna gospodarska područja koja određuju turističku ponudu, i to: ugostiteljstvo, promet, putničke agencije i trgovina (Galičić i Laškarin, 2016., p. 41). Ugostiteljstvo pritom uključuje djelatnosti smještaja te pripreme i usluživanja hrane. Prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti (NKD, NN 58/2007; tablica 3) smještajni kapaciteti dijele se na:

- hoteli i sličan smještaj (55.1),
- odmarališta i slične objekte za kraći odmor (55.2),

- kampove i prostore za kampiranje (55.3),
- ostali smještaj (55.9).

Tablica 3: Područje djelatnosti smještaja te pripreme i usluživanja hrane prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti

DJELATNOSTI PRUŽANJA SMJEŠTAJA TE PRIPREME I USLUŽIVANJA HRANE (I)	
Smještaj (55)	Djelatnosti pripreme i usluživanja hrane i pića (56)
Hoteli i sličan smještaj – 55.1	Djelatnosti restorana i ostalih objekata za pripremu i usluživanje hrane – 56.1
Odmarališta i slični objekti za kraći odmor – 55.2	Djelatnosti keteringa i ostale djelatnosti pripreme i usluživanja hrane – 56.2
Kampovi i prostori za kampiranje – 55.3	Djelatnosti pripreme i usluživanja pića – 56.3
Ostali smještaj – 55.9	

Izvor: Izrada autorice prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti, NN 58/2007

Jedna od temeljnih karakteristika ugostiteljskih usluga jest njihova heterogenost, pri čemu je zbog velikog broja neovisnih subjekata koji sudjeluju u stvaranju ugostiteljskih usluga i nemogućnosti uniformiranja u stvaranju usluge, ove usluge teško standardizirati (gosti različitih potreba, teško pružiti istu uslugu na isti način,...). Standardiziranje i mjerenje kvalitete usluga u ugostiteljstvu dodatno je otežano zbog ljudske komponente – osoblje je nositelj i pružatelj usluge, pa je time i mogućnost nastanka pogreške veća (brojnost osoblja i različita izvedba usluge u odnosu osoblje-gost). Raznovrsnost izvedbe ugostiteljske usluge pritom rezultat je sljedećeg (Galičić i Laškarin, 2016: 59):

- kvaliteta usluge razlikuje se od objekta do objekta (zbog imidža i kvalitete osoblja koji su bolji u jednom nego u drugom objektu)
- kvaliteta izvedbe usluživanja ovisi o osobi koja tu uslugu pruža te se razlikuje od osobe do osobe (bolji i manje dobri konobari)
- kvaliteta izvedbe usluživanja različita je za istog uslužnog radnika u različitim situacijama (npr. isti konobar u pansionskom sustavu i u *à la carte* restoranu).

Hotelijerstvo predstavlja jedan od najvažnijih segmenata ponude turizma. U sklopu djelatnosti usluga smještaja hoteli imaju iznimnu važnost (Tablica 4): njihov udio u ukupnom broju smještajnih jedinica iznosi 8,8 %, s udjelom od 10,3 % u ukupnom broju postelja, te nose čak 35,1 % udjela u ukupnom broju dolazaka turista po vrstama objekata (iako taj udio posljednjih godina opada u korist privatnoga smještaja – privatne sobe²; Turizam u brojkama 2018., 2019: 13-14, 21).

Tablica 4: Broj smještajnih jedinica i smještajni kapaciteti te dolasci turista po vrstama objekata

Broj smještajnih jedinica po vrstama objekata (stanje 31. kolovoza)					
	BROJ SMJEŠTAJNIH JEDINICA		INDEKS 2018./17.	STRUKTURA (u %)	
	2017.	2018.		2017.	2018.
Hoteli i aparthoteli	721	754	104,6	9,1	8,8
Turistička naselja	48	53	110,4	0,6	0,6
Kampovi i kampirališta	284	291	102,5	3,6	3,4
Lječilišta	9	9	100,0	0,1	0,1
Odmarališta	18	18	100,0	0,2	0,2
Hosteli	293	303	103,4	3,7	3,5
Ostalo	6.551	7.092	108,3	82,4	83,1
Nekategorizirani objekti	22	16	72,7	0,3	0,2
UKUPNO	7.946	8.536	107,4	100,0	100,0

Smještajni kapaciteti po vrstama objekata (stanje 31. kolovoza)					
	BROJ POSTELJA		INDEKS 2018./17.	STRUKTURA (u %)	
	2017.	2018.		2017.	2018.
Hoteli i aparthoteli	132.576	130.026	98,1	11,0	10,3
Turistička naselja	26.289	26.032	99,0	2,2	2,1
Turistički apartmani	11.854	11.503	97,0	1,0	0,9
Kampovi i kampirališta	241.819	235.745	97,5	20,0	18,6
Privatne sobe	741.509	800.108	107,9	61,4	63,2
Lječilišta	2.011	1.796	89,3	0,2	0,1
Odmarališta	1.968	1.978	100,5	0,2	0,2
Hosteli	16.398	17.420	106,2	1,4	1,4
Ostalo	28.566	40.098	140,4	2,4	3,2
Nekategorizirani objekti	4.437	1.561	35,2	0,4	0,1
UKUPNO	1.207.427	1.266.785	104,9	100,00	100,00

² Godine 2016. udio smještajnih jedinica hotela i aparthotela u ukupnom broju smještajnih jedinica iznosio je 11,5 %, s udjelom od 12,1 % u ukupnom broju postelja, te 36 % udjela u ukupnom broju dolazaka turista po vrstama objekata (Turizam u brojkama 2016., 2017., p. 14-15).

Dolasci turista po vrstama objekata (u 000)					
	DOLASCI TURISTA		INDEKS 2018./17.	STRUKTURA (u %)	
	2017.	2018.		2017.	2018.
Hoteli i aparthoteli	6.149	6.561	106,7	35,3	35,1
Turistička naselja	512	556	108,6	2,9	3,0
Turistički apartmani	220	213	96,8	1,3	1,1
Kampovi i kampirališta	2.735	2.813	102,9	15,7	15,1
Privatne sobe	6.984	7.682	110,0	40,1	41,2
Lječilišta	20	13	65,0	0,1	0,1
Odmarališta	17	18	105,9	0,1	0,1
Hosteli	456	450	98,7	2,6	2,4
Ostalo	321	348	108,4	1,8	1,9
Nekategorizirani objekti	17	13	76,5	0,1	0,1
UKUPNO	17.431	18.667	107,1	100,0	100,0

Izvor: *Turizam u brojkama 2018.* (2019:13-14, 21)

Suvremeno hotelijerstvo razlikuje se od ostalih srodnih djelatnosti u području pružanja usluga smještaja stalnim održavanjem kvalitete usluga i uvođenjem novih vrsta usluga s ciljem zadovoljenja potreba suvremenog korisnika. Pri tomu hotel predstavlja temeljni reprezentativni ugostiteljski objekt za smještaj namijenjen različitim kategorijama korisnika, organiziran tako da osigurava pružanje usluga smještaja te usluge hrane i pića, uključujući i pružanje odgovarajućih dodatnih usluga u svrhu zadovoljenja potreba gosta (<http://www.hge-consilio.hr/hotelijerstvo.html>, 16. 5. 2017.).

Kvaliteta usluge prije svega ovisi o onima koji tu uslugu i pružaju (Ivancevich *et al.*, 1994: 502), dakle o ljudskom kapitalu. Tu je, stoga, potrebno naglasiti određene *specifičnosti hotelijerstva* kao djelatnosti, pri čemu se ističe sljedeće (Avelini Holjevac, 1998: 89):

- visoka radna intenzivnost,
- raznovrsnost usluga,
- neopipljivost usluga i opipljivost proizvoda (hrana, piće, soba),
- povezanost i neodvojivost proizvoda i usluga u procesima te
- raznolikost korisnika usluga.

Visoka radna intenzivnost podrazumijeva značajan udio ljudskog rada u obavljanju poslovnih aktivnosti (udio troškova rada u ukupnim troškovima veći od udjela sirovina i kapitalne opreme), a to predstavlja velik izazov za kontrolu kvalitete (do pogrešaka može doći unatoč tome što su djelatnici školovani - zbog ljudskog faktora) (Galičić i Laškarin, 2016: 234).

Specifičnosti hotelijerstva i karakteristike hotelskih proizvoda i usluga posebno ističu važnost kvalitete, ljudskih resursa i znanja u kontekstu unaprjeđenja i poboljšanja poslovanja te povećanja konkurentnosti (Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013: 66). Najveći doprinos kvaliteti ili nedostatak nekoga hotela ili drugoga smještajnog objekta odnosi se na uslugu i osoblje, stoga je uz ulaganje u kvalitetu infrastrukture neophodno razvijati ljudske potencijale (Zanini Gavranić i Šugar, 2019).

Upravljanje hotelskim poduzećima zahtijeva odgovarajuće informacije koje moraju biti u skladu sa specifičnostima djelatnosti te zahtjevima pojedinog menadžera. Za potrebe donošenja poslovnih odluka koje će osigurati razvoj poduzeća potrebno je stoga osigurati prikupljanje podataka o kupcima, poslovnim operacijama, osoblju, dobavljačima, partnerima i suradnicima te o financijskim rezultatima (Thompson, A. A., Strickland, A. J., Gamble, J. E.: *Strateški menadžment u potrazi za konkurentskom prednošću, Teorija i slučajevi iz prakse*, Mate d. o. o. Zagreb, 2005, str. 357, prema Zanini, 2011). Osim važnosti kupaca koji su u fokusu poduzeća jer upravo oni stvaraju poduzeću prihod, nužno je istaknuti:

- *poslovne operacije* odvijanjem kojih se (u sklopu odgovarajućih procesa i aktivnosti) koriste raspoloživi pribavljeni resursi te pretvaraju u konačni proizvod ili uslugu, kao i
- *ljudske resurse* (osoblje) s obzirom na specifičnost hotelske industrije koja se ogleda u visokoj radnoj intenzivnosti (relativni udio troškova rada u prihodima vrlo je visok).

Uloga je upravo upravljačkog računovodstvenog sustava osigurati relevantne informacije menadžmentu vodeći računa o specifičnostima hotelske industrije. U okviru upravljačkog računovodstva pripremaju se informacije za različite razine menadžmenta te za potrebe donošenja različitih vrsta poslovnih odluka, odnosno za pojedine poslovne procese.

2.1.1.2 Standardi kvalitete – uloga i primjena

Kontrola kvalitete alat je za upravljanje rizicima u poslovanju, pri čemu se njezina primjena mijenjala kroz povijest. Tako je moguće unutarnju kontrolu kvalitete razmatrati kroz nekoliko razvojnih faza, i to (Drljača, 2019: 34): fazu predindustrijske kontrole kvalitete, fazu kontrole kvalitete nakon industrijske revolucije (*Quality Control*), fazu statističke kontrole kvalitete (*Statistical Quality Control*), fazu potpune kontrole kvalitete (*Total Quality Control*), fazu upravljanja potpunom kvalitetom (*Total Quality Management*) te fazu poslovne izvrsnosti

(*Business Excellence*). Faza upravljanja potpunom kvalitetom započinje pojavom serije normi ISO 9000 te kvaliteta postaje globalni fenomen u fokusu stručne i znanstvene javnosti.

Sustavi upravljanja predstavljaju okvir za primjenu odgovarajućih procesa i postupka kako bi se osiguralo ispunjenje svih zahtjeva za postizanje poslovnih ciljeva poduzeća te su kao takvi važan alat za uspostavu efikasnog i konkurentski sposobnog poduzeća (shema 1). Sukladno međunarodnim normama, sustavi upravljanja općeprihvaćen su način osiguranja poželjnih svojstava proizvoda, usluga i djelatnosti u smislu kvalitete, neškodljivosti za okoliš, sigurnosti, pouzdanosti, djelotvornosti i sl., i to na troškovno isplativ način. Implementirani sustav upravljanja predstavlja dokumentirane smjernice za odvijanje poslovnih procesa poduzeća na standardizirani način, temeljeći se na najboljoj poslovnoj praksi (Gaži-Pavelić, 2014, <https://www.mingo.hr/public/documents/95-vodic-kvaliteta-i-rizici.pdf>, 10. 1. 2018.).

Različiti sustavi upravljanja pokrivaju različita područja, a certificiranje sustava obavlja se prema normi koja donosi odgovarajuće zahtjeve. Pri tomu najčešće norme za sustave upravljanja jesu sljedeće (Gaži-Pavelić, 2014: 9, <https://www.mingo.hr/public/documents/95-vodic-kvaliteta-i-rizici.pdf>, 10. 1. 2018.):

- HRN EN ISO 9001. Sustavi upravljanja kvalitetom – Zahtjevi
- HRN EN ISO 22000. Sustavi upravljanja sigurnošću hrane – Zahtjevi za svaku organizaciju u lancu hrane
- HRN EN ISO 14001. Sustavi upravljanja okolišem – Zahtjevi s uputama za primjenu
- HRN EN ISO 50001. Sustavi upravljanja energijom – Zahtjevi s uputama za primjenu
- HRN ISO 26000. Upute o društvenoj odgovornosti
- HRN ISO 31000. Upravljanje rizikom – načela i upute.



Shema 1: Sustav upravljanja u poduzeću (Gaži-Pavelić, 2014: 8)

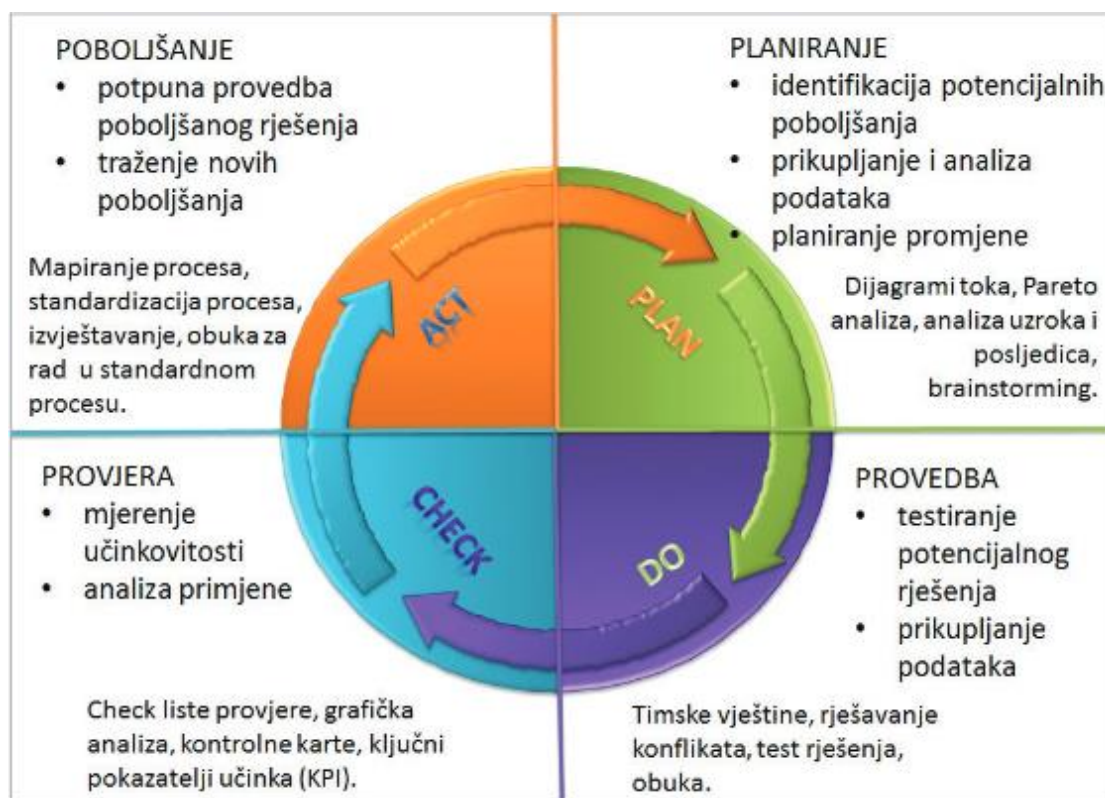
Sustav upravljanja kvalitetom može se temeljiti na nekoliko različitih modela, pri čemu će poduzeće odabrati onaj model koji najviše odgovara njegovom ustroju, poziciji na tržištu, vrsti proizvoda koje proizvodi ili usluga koje pruža te postavljenim poslovnim ciljevima. Unutar Europske unije primjenjuju se sljedeći modeli upravljanja kvalitetom (Gaži-Pavelić, str. 13, <https://www.mingo.hr/public/documents/95-vodic-kvaliteta-i-rizici.pdf>, 10. 1. 2018.):

- *Six Sigma*,
- PDCA - *Plan-Do-Check-Act* (planiranje – djelovanje/pokušaj/test – provjera – poboljšanje/provedba; Shema 2),
- TQM - *Total Quality Managemet*,
- ISO 9001.

Six Sigma koncept (razvijen u Motoroli krajem 1980-ih) predstavlja poslovnu filozofiju koja izvrsnost proizvoda i usluga postiže putem kontinuiranog unaprjeđenja razumijevanja potreba korisnika, analize poslovnih procesa te prihvaćanja vlastitih mjernih značajki (Bosilj Vukšić i Ivančan, 2016). Cilj je smanjiti broj varijacija u procesu kako bi se ostvarila bolja preglednost procesa, smanjili gubici vremena i nepotrebne operacije te poboljšala kvaliteta proizvoda i usluga i time povećalo zadovoljstvo kupaca. *Six Sigma* koncept je usmjeren na mjerenje performansi procesa primjenom statističkih alata i mjerenjem odstupanja stvarnih pokazatelja procesa, odnosno standardne devijacije, od srednje vrijednosti statističke distribucije (Gaussova

normalna razdioba) procesa, aktivnosti ili radne operacije³. Pritom se primjenjuju primjenjuje dvije osnovne *Six Sigma* metode: DMAIC (*Define- Measure – Analyze – Improve - Control*) – za poboljšanje postojećeg procesa i DMADV (*Define- Measure – Analyze – Design - Verify*) - kada je potrebno razviti novi proces, kreirati novi proizvod ili uslugu ili restrukturirati poduzeće.

PDCA - *Plan-Do-Check-Act* ciklus predstavlja ciklus kontinuiranog unaprjeđenja koji je osmislio Deming, jedan od gurua upravljanja kvalitetom (Rogošić, 2009:119). Demingov ciklus unaprjeđenja kvalitete obuhvaća sljedeće aktivnosti: planiranje unaprjeđenja, provedbu plana, provjeru provedbe plana te djelovanje u smjeru ostvarivanja ili poboljšanja kvalitete.



Shema 2: PDCA – Demingov krug - 4P (Gaži-Pavelić, 2014: 10)

³ *Six Sigma* prikazuje vrijednost varijacije u procesu, a koncept teži provedbi procesa bez pogrešaka. Pritom se uspješnost smanjenja grešaka mjeri stupnjem sigme. Kada proces djeluje na razini šest sigma, varijacija je izuzetno niska te ukazuje na samo 3,4 greške na milijun pokušaja, što predstavlja visoku razinu poslovne uspješnosti (<http://porocvalec.ibs.si/sl/component/content/article/36-marec/86-poslovna-strategija-six-sigma-kaj-je-to->).

Usljed sve bržih i većih promjena na tržištu, velikog broja konkurenata te sve većih zahtjeva kupaca, kvaliteta postaje temeljni čimbenik opstanka i konkurentnosti na tržištu, a poduzeća usmjeravaju svoje poslovanje željama i potrebama kupaca, što je 60-ih godina prošloga stoljeća dovelo do razvoja nove filozofije upravljanja poslovnim sustavima poznate pod nazivom *Total Quality Managemet* – TQM ili Upravljanje potpunom kvalitetom (Lazibat, 2009). Primjenom ovoga koncepta poduzeća nastoje kontinuirano unaprjeđivati svoje poslovanje kako bi rezultat poslovnog procesa bio u skladu s promjenjivim zahtjevima kupaca čime se nastoji osigurati povećanje tržišnog udjela, smanjenje troškova, a time i povećanje financijskog rezultata. Literatura ukazuje na pozitivnu korelaciju između prakse TQM-a i performansi poduzeća, pri čemu većina provedenih istraživanja ukazuje da postoji pozitivna povezanost između sveukupnih TQM praksi i produktivnosti, proizvodne učinkovitosti, kvalitete, zadovoljstva zaposlenih i njihovih performansi, inovacija, zadovoljstva kupaca, konkurentskih prednosti, tržišnog udjela, financijske uspješnosti i ukupnih performansi tvrtke (Sadikoglu i Olcay, 2014). Sam način primjene TQM koncepta poslovanja razlikuje se od poduzeća do poduzeća, no postoje određena temeljna načela koja primjenjuju sva poduzeća, a koja se odnose na sljedeće: *vodstvo, usmjerenost na kupca, kontinuirana poboljšanja, procesni pristup te sudjelovanje svih zaposlenika* (Kanji, 2002: 3 prema Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013: 67).

Jedan od najčešće korištenih pristupa za provedbu upravljanja kvalitetom jest pristup definiran međunarodnim standardom ISO 9001:2008, koji mogu primijeniti sva poduzeća, neovisno o veličini ili djelatnosti kojom se bave (Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013: 75). Standardom (normom) propisuje se, odnosno definira, kvaliteta, no pri tome standard služi i za mjerenje kvalitete. Zadnja revizija norme ISO 9001:2015 objavljena je 23. 9. 2015. godine (<http://www.bureauveritas.hr/home/about-us/our-business/our-business-certification/iso-2015-transition/process-transition/iso-9001-2015>, 22. 7. 2018.).

Prema provedenom istraživanju povezanosti implementiranog sustava kvalitete i rezultata pojedinih poslovnih aktivnosti, koje je 2011. godine proveo Britanski institut za normizaciju (*British Standards Institution* – BSI), utvrđeno je da sustav upravljanja kvalitetom poboljšava rezultate pojedinih poslovnih aktivnosti, što je predočeno shemom 3 (Gaži-Pavelić, 2014: 16, <https://www.mingo.hr/public/documents/95-vodic-kvaliteta-i-rizici.pdf>, 10. 1. 2018.).



Shema 3: Koristi od implementacije sustava upravljanja kvalitetom (Gaži-Pavelić, 2014: 16)

Prema provedenim istraživanjima velikih i srednjih hotelskih poduzeća u Republici Hrvatskoj (Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013: 65), 39 % anketiranih hotelskih poduzeća primjenjuje sustave kvalitete sukladno međunarodnom standardu ISO 9001:2008 (osim navedenog sustava upravljanja, zastupljeni su i ISO 14001:2004 Sustav upravljanja okolišem, ISO 2200:2005 Sustav upravljanja sigurnošću hrane te OHSAS 18001:2007 Sustav za upravljanje sigurnošću i zaštitom na radu).

Upravljanje kvalitetom kao upravljanje organizacijom sastoji se od koordiniranih aktivnosti usmjeravanja i kontrole organizacije te podrazumijeva da su voditelji poslovanja („*business leaders*“) odgovorni za to (Anttila i Jussila, 2019: 15). Pritom upravljanje organizacijom u praktičnom smislu sadrži normativne, strategijske, operativne aktivnosti i aktivnosti povezane s ljudima. Osim ISO standarda, kao okvira za implementaciju sustava upravljanja kvalitetom moguće je koristiti i modele poslovne izvrsnosti poput europskog (EFQM - *European Foundation For Quality Management* model izvrsnosti), američkog (*Malcolm Baldrige National Quality Award* – MNBQA) ili japanskog (*Deming Prize* – DP), čija primjena može poduzeću osigurati dobivanje neke od nagrada kao i samoprocjenu kojom ono utvrđuje vlastitu

uspješnost u primjeni modela i usporedbu s drugim poduzećima koja taj model primjenjuju (Vrtdušić Hrgović i Pionić, 2018: 327). Postoji pozitivan i značajan utjecaj TQM-a na rast organizacije, stoga bilo koji rukovoditelj koji želi postići organizacijski učinak treba obratiti veliku pozornost na sve elemente ukupnog upravljanja kvalitetom (Torsen, 2018).

Principi upravljanja kvalitetom moraju slijediti razvoj okruženja i zahtjeve društva u cjelini. Anttila i Jussila (2019) smatraju da je upravljanje kvalitetom, iako konceptualno sasvim jasno, u smislu implementacije trenutno vrlo fragmentirano s obzirom da se primjena upravljanja kvalitetom, u pravilu, temelji na instrumentima različitih metodoloških škola, a to je zbunjujuće i štetno za nedvosmisleno razumijevanje samoga koncepta. Kvalitetu treba kontinuirano poboljšavati, pri čemu, autori smatraju, nema jedinstvenog pristupa već su primijenjena rješenja u određenom poduzeću jedinstvena i ovise o prirodi organizacije te pogledima i odlukama ključnih osoba, dok će se razvoj misli o kvaliteti i praktična primjena ostvariti organizacijskim učenjem.

ISO međunarodne norme imaju značajan utjecaj na društvo. Od prve objavljene ISO norme za sustave upravljanja kvalitetom 9001 (1987. godine) provedene su četiri revizije normi u cilju poboljšanja sustava upravljanja kvalitetom, a na temelju iskustva u njihovoj primjeni. Revizije normi donošene su kako bi se postavili realni zahtjevi koji, ujedno, predstavljaju i ključne zahtjeve upravljanja u konkurentskom okruženju (Drljača, 2019). Općenito, normizacija se intenzivno provodi u brojnim djelatnostima, a od 1998. do 2017. godine zabilježeno je značajno povećanje broja certifikata ISO 9001 u brojnim djelatnostima, i proizvodnim i uslužnim (3,25 puta više certifikata u 2017. godini odnosu na bazno razdoblje). Za djelatnost „hoteli i restorani“ zabilježen je porast broja certifikata za 4,12 puta (3 565 poduzeća s certifikatom 2017. godine; Drljača, 2019: 44).

Organizacije su shvatile važnost primjene TQM praksi na proizvodni proces u cilju smanjenja troškova i stvaranja proizvoda visoke kvalitete (Al-Qahtani *et al.*, 2015). Istraživanja su pokazala da TQM ima pozitivan utjecaj na organizacijsku uspješnost, operativnu učinkovitost, kao i na zadovoljstvo zaposlenika (Al-Damen, 2017:192). Mjerenje uspješnosti smatra se bitnim elementom u svim upravljačkim pristupima, pri čemu su trošak i kvaliteta dva ključna mjerila organizacijske uspješnosti pod izravnim utjecajem TQM prakse (Al-Qahtani *et al.*, 2015: 122).

2.1.2 Pojam i sadržaj troškova kvalitete

2.1.2.1 Razvoj teorije troškova kvalitete

Suvremeno poslovno okruženje zahtjeva od poslovnih subjekata kontinuirano prilagođavanje promjenama u okruženju te pronalaženje novih metoda i tehnika praćenja poslovnih procesa kao i troškova koje ti procesi generiraju. S obzirom na kontinuirani rast zahtjeva tržišta, povećanje obujma poslovanja, porast konkurencije, postavljaju se sve veći zahtjevi pred tvrtke za učinkovitim, konzistentnim i ispravnim upravljanjem resursima, pri čemu je značajno porasla uloga upravljanja kvalitetom (Chopra i Garg, 2012).

U kontekstu razmatranja i implementacije sustava kvalitete svakako je potrebno brinuti o troškovima kvalitete kao bitnom činitelju uspješnosti. Naime, troškovi kvalitete važan su segment ukupne strukture troškova organizacije te važan aspekt upravljanja i donošenja poslovnih odluka. Troškovi kvalitete imaju izravan utjecaj na ukupni financijski rezultat, a čak minimalno smanjenje troškova kvalitete može značajno utjecati na povećanje profitabilnosti tvrtke (Chopra i Garg, 2012).

Pojam i koncept kvalitete kao značajnog čimbenika uspješnosti poslovanja razmatrao je velik broj autora. Postoje stoga različite definicije kvalitete, od toga da kvaliteta predstavlja performanse sukladno zahtjevima postavljenih standarda, do toga da se smatra svojstvom proizvoda koje je u skladu sa željama i zahtjevima kupaca, te sukladno tomu utječe na njihovo zadovoljstvo (Kirlioglu i Cevik, 2013; Misra, 2014). Kvalitetu je stoga moguće promatrati s različitih aspekata i na različite načine, primjerice da li određeni proizvod ili usluga odgovara specifikacijama, u kojoj mjeri ispunjava namijenjenu ulogu u smislu korištenja, kolika je korisnost proizvoda ili usluge u smislu dobivanja 'vrijednosti za novac', kakve su popratne usluge vezane uz odgovarajući proizvod ili uslugu, kao i kakav psihološki aspekt određeni proizvod ili usluga sadrže, što uključuje različite čimbenike koji utječu na njihovo vrednovanje od strane klijenata i predstavljaju sastavni dio cjelokupne ponude – poput atmosfere, ambijenta, dostupnosti i lokacije (Misra, 2014). ISO 9000:2015 kvalitetu definira kao „stupanj u kojemu niz svojstvenih značajki nekog predmeta ispunjava zahtjeve“. Usmjerenost na kvalitetu podrazumijeva ispunjavanje potreba i očekivanja kupaca i ostalih bitnih zainteresiranih strana, stoga kvaliteta proizvoda i usluga ovisi upravo o sposobnosti organizacije da zadovolji kupce

te o njezinom utjecaju na bitne zainteresirane strane. To uključuje ne samo predviđenu namjenu i mjerljive rezultate proizvoda i usluga, već i doživljaj kupca u smislu vrijednosti i koristi koje će od proizvoda i usluga dobiti (HRN EN ISO 9000:2015, EN ISO 9000:2015).

Kvaliteta utječe na sve aspekte organizacije i ima značajne troškovne implikacije, pri čemu posebno dolazi do izražaja slaba kvaliteta koja uzrokuje nezadovoljstvo korisnika, a to dalje vodi gubicima (Misra, 2014).

Sustav upravljanja kvalitetom obuhvaća aktivnosti utvrđivanja ciljeva organizacije te utvrđivanja procesa i resursa kako bi se postigli zacrtani rezultati, pri čemu je upravljanje procesima i resursima usmjereno ostvarenju rezultata za bitne zainteresirane strane (HRN EN ISO 9000:2015, EN ISO 9000:2015). Kako bi bilo moguće upravljati procesima i poboljšati upotrebu resursa te osigurati način za utvrđivanje radnji povezanih s posljedicama do kojih dolazi pri isporuci proizvoda i usluga, prijeko je potrebno na adekvatan način procese pratiti i mjeriti rezultate. Donošenje odluka na temelju činjenica upravo je jedno od načela upravljanja kvalitetom, pri čemu se ističe da odluke koje se temelje na analizi i vrednovanju podataka i informacija vrlo vjerojatno dovode do željenih rezultata. To će dovesti do poboljšanja procesa donošenja odluka, ocjenjivanja učinkovitosti procesa i sposobnosti ostvarenja ciljeva, poboljšanja operativne djelotvornosti i učinkovitosti, povećane sposobnosti preispitivanja i mijenjanja mišljenja i odluka te dokazivanja djelotvornosti prethodno donijetih odluka (HRN EN ISO 9000:2015, EN ISO 9000:2015, 2.3.6 *Donošenje odluka na temelju činjenica*). U navedenom kontekstu potrebno je odrediti, mjeriti i pratiti ključne pokazatelje koji dokazuju uspješnost organizacije te staviti na raspolaganje sve potrebne podatke ključnim osobama, osigurati točnost, pouzdanost i sigurnost podataka i informacija, analizirati i vrednovati ih korištenjem prikladnih metoda te osposobiti ljude za takvo vrednovanje.

Organizacija pritom mora uspostaviti, primijeniti i kontinuirano unaprjeđivati sustav upravljanja kvalitetom, definiranjem i primjenom odgovarajućih procesa, kao i utvrđivanjem i primjenom kriterija i metoda nužnih za osiguranje djelotvorne provedbe i nadzora nad tim procesima, što uključuje praćenje, mjerenje i s tim povezane pokazatelje uspješnosti (HRN EN ISO 9001:2015, EN ISO 9001:2015, 4.4 *Sustav upravljanja kvalitetom i njegovi procesi*). S aspekta vrednovanja mjerljivih rezultata, odnosno praćenja, mjerenja, analize i vrednovanja, organizacija između ostalog mora utvrditi što treba pratiti i mjeriti, koje metode praćenja, mjerenja, analize i vrednovanja treba primijeniti u svrhu osiguranja potrebnih rezultata, kao i kada će se praćenje i mjerenje provoditi te njihovi rezultati analizirati i vrednovati (HRN EN ISO 9001:2015, EN ISO 9001:2015, 9. *Vrednovanje mjerljivih rezultata*).

Sukladno standardu ISO 9001:2015, sustav upravljanja kvalitetom potrebno je kontinuirano preispitivati radi osiguranja trajne prikladnosti, primjerenosti, djelotvornosti i usklađenosti sa strategijom organizacije. Pritom je potrebno uzeti u obzir informacije o mjerljivim rezultatima i djelotvornosti sustava, uključujući informacije o zadovoljstvu kupaca i zainteresiranih strana, ostvarenju ciljeva kvalitete, mjerljive rezultate procesa i sukladnosti proizvoda i usluga, kao i nesukladnosti i popravni radnji, rezultate praćenja i mjerenja, rezultate audita te mjerljive rezultate vanjskih dobavljača. Također, potrebno je razmotriti i primjerenost resursa i djelotvornost mjera koje su poduzete u odnosu na prilike i rizike, kao i prilike za poboljšanje. Kontinuirano poboljšavanje u cilju zadovoljenja želja i potreba kupaca, odnosno njihova očekivanja, podrazumijeva poduzimanje odgovarajućih koraka povezanih s budućim očekivanjima, ispravljanje te sprječavanje neželjenih posljedica i poboljšavanje mjerljivih rezultata i djelotvornosti upravljanja kvalitetom. ISO 9001:2015 tu navodi i ispravke, popravne radnje, i neprekidno poboljšavanje, i temeljite promjene, inovacije i reorganizaciju. Dakle, aktivnosti koje se provode u cilju osiguranja i trajnog poboljšanja kvalitete uključuju i preventivne mjere i provođenje ispitivanja u cilju osiguranja sukladnosti sa zahtjevima kvalitete, ali i popravne radnje kada se pojavi nesukladnost, kako bi se ona otklonila te kako se ne bi ponovila. Sve navedene aktivnosti angažiraju odgovarajuće resurse organizacije te utječu na konačnu uspješnost ostvarenja ciljeva kvalitete, ali i sveukupnu uspješnost poslovanja. Navedene će se aktivnosti neupitno odraziti na troškove organizacije, pa je te troškove moguće identificirati kao troškove kvalitete i koristiti ih u kontekstu mjerenja učinkovitosti implementiranog sustava upravljanja kvalitetom.

Troškove kvalitete moguće je, stoga, definirati kao *troškove koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, ali i kao gubitke koji proizlaze ukoliko nije postignuta zadovoljavajuća razina kvalitete* (HRN EN ISO 8402 - *Upravljanje kakvoćom i osiguravanje kakvoće*, Rječnik (ISO 8402:1994; EN ISO 8402:1995), Zagreb, ožujak 1996., str. 32., prema Drljača, M., 2000: 46).

Troškovi kvalitete troškovi su koji nastaju vezano uz dizajn, implementaciju, funkcioniranje i održavanje sustava upravljanja kvalitetom, troškovi resursa korištenih za kontinuirano poboljšavanje i unaprjeđivanje, troškovi neuspješnog funkcioniranja sustava, neodgovarajućih proizvoda i usluga i ostali neophodni troškovi i aktivnosti koje ne tvore dodanu vrijednost, a potrebni su kako bi se osigurala kvaliteta proizvoda i usluga (Schiffauerova i Thomson, 2006, Plunkett i Dale, 1995).

Razdoblje nakon velike ekonomske krize (1929. – 1932.) karakteriziralo je napuštanje liberalizma te poduzimanje značajnih napora kako bi se dovelo do pokretanja ekonomije. U tom razdoblju nastoji se racionalizirati poslovanje te se okreće razmatranju troškova i sagledavanju načina njihova reduciranja. Počinje se sve više razmatrati i utjecaj kvalitete na poslovanje, kao i važnost troškova kvalitete (Drljača, 2003b). Pregled značajnijih autora koji su dali svoj doprinos razvoju teorije troškova kvalitete predočen je tablicom 5.

Tablica 5: Doprinos razvoju teorije troškova kvalitete

AUTOR	RAD	DOPRINOS RADA
Feigenbaum, 1956.	<i>Total quality control</i>	Definira pojam i značenje troškova kvalitete te ističe važnost njihove potpune kontrole kao jedne od četiri temeljne pretpostavke uspješnog ostvarenja potpune kontrole kvalitete - podrazumijeva primjenu PAF modela
Crosby, 1979	<i>Quality is free - The Art of Making Quality Certain</i>	Autor ističe da je kvaliteta besplatna ukoliko poduzeće proizvede u potpunosti ispravan proizvod, odnosno da je uvijek jeftinije za poduzeće odmah odraditi posao ispravno. Uspostavlja sustav mjerenja troškova kvalitete i definira kriterij u odnosu na koji bi se procjenjivala njihova visina, odnosno razina prihvatljivosti (postotak od prodaje); troškove kvalitete definira kao ukupnost cijene prilagođavanja zahtjevima i neprilagođavanja – troškovi za kvalitetu i troškovi zbog nekvalitete (<i>conformance / non-conformance</i>);

<p>Plunkett i Dale, 1986, 1987</p>	<p>- <i>Quality costing: A summary of research findings, (1986)</i> - <i>A review of the literature on Quality related costs, (1987)</i></p>	<p>Autori su dali pregled najznačajnije literature o troškovima kvalitete u kojem su saželi informacije o mjerenju, prikupljanju i korištenju troškova povezanih s kvalitetom. Utvrđuju da je najveći broj modela troškova kvalitete temeljen na PAF principu;</p>
<p>Plunkett i Dale, 1988</p>	<p><i>Quality costs: A critique of some "economic cost of quality" models</i></p>	<p>Autori su predložili kategorizaciju različitih modela koji prikazuju odnos troškova kvalitete u pet grupa</p>
<p>Sandoval-Chavez i Beruvides, 1998</p>	<p><i>Using Opportunity Costs to Determine the Cost of Quality: A Case Study in a Continuous-Process Industry</i></p>	<p>Autori su ispitivali stratešku i ekonomsku važnost troškova kvalitete u poduzeću kontinuiranog proizvodnog procesa. Uveli su u klasičan PAF model i oportunitetne gubitke koje su raščlanili na tri komponente: nedovoljna iskorištenost instaliranih kapaciteta, neodgovarajuće rukovanje materijalom te loša usluga isporuka. Rezultati istraživanja pokazali su da se troškovi kvalitete izraženi kao gubitak prihoda uglavnom objašnjavaju oportunitetnom komponentom, dok se troškovi kvalitete izraženi kao nezarađena dobit objašnjavaju oportunitetnom varijablom, no u manjoj mjeri</p>

<p>Angell i Chandra, 2001</p>	<p><i>Performance implications of investments in continuous quality improvement</i></p>	<p>Autori utvrđuju utjecaj troškova za kvalitetu na ključne performanse poduzeća: povećava prihod od prodaje, smanjuje troškove proizvodnje i zaliha, smanjuje troškove nekvalitete te u konačnici utječe na povećanje zadovoljstva kupaca. Autori predlažu višenamjenski model praćenja utjecaja ulaganja u programe prevencije i ispitivanja na ključne performanse kao što su prihodi od prodaje, troškovi proizvodnje i zaliha te troškovi nekvalitete. U radu autori predlažu analitičke modele za kvantificiranje učinaka ulaganja u poboljšanje kvalitete na performanse poduzeća.</p>
<p>Schiffauerova i Thomson, 2006</p>	<p><i>Managing cost of quality: insight into industry practise</i></p>	<p>Autori su dali pregled modela troškova kvalitete (PAF model, Crosbyjev model, model oportunitetnih troškova, model procesnih troškova i ABC model) i primjene u poslovnoj praksi; predložili su mjerila utjecaja implementacije sustava troškova kvalitete. Istraživanje je pokazalo da se najčešće koristi PAF model iako i ostali modeli postižu uspjeh. Nadalje, autori su zaključili da se struktura modela troškova kvalitete razlikuje od tvrtke do tvrtke (različiti temelj za izračun troškova kvalitete), te je to razlog zbog kojega se promatrani udjeli troškova kvalitete razlikuju među poduzećima (najčešće se koristi obračun troškova kvalitete kao postotka od prodaje, odnosno prometa). No, čak i uz isti temelj za obračun troškova</p>

		<p>kvalitete, rezultati će se razlikovati jer je svaki sustav troškova kvalitete prilagođen specifičnim potrebama određene tvrtke, te su različiti elementi uključeni ili izostavljeni, s obzirom na važnost određenog elementa za ukupne troškove kvalitete ili obzirom na poteškoće pri njihovom mjerenju i prikupljanju. U radu se iznosi zaključak da su tvrtke koje primjenjuju koncept troškova kvalitete uspješne u reduciranju troškova kvalitete i poboljšanju kvalitete za svoje korisnike, neovisno o industriji - pristup troškovima kvalitete je univerzalan, fleksibilan i moguće ga je prilagoditi bilo kojem poslovnom okruženju.</p>
Rodchua, 2006	<p><i>Factors, Measures, and Problems of Quality Costs Program Implementation in the Manufacturing Environment</i></p>	<p>Autor ističe kao pretpostavke za uspješnu primjenu programa troškova kvalitete četiri važna činitelja: potpora menadžmenta, razumijevanje koncepata troškova kvalitete, učinkoviti sustav i primjena te kooperacija između različitih odjela tvrtke</p>
Chopra i Garg, 2011 i 2012	<p><i>Behavior patterns of quality cost categories, (2011)</i></p>	<p>Male organizacije imaju ograničene resurse te nisu u mogućnosti angažirati konzultante. Stoga autori navode da rezultati istraživanja ponašanja pojedinih kategorija troškova kvalitete mogu poslužiti kao predložak i pomoći ovim tvrtkama da učinkovitije alociraju svoje resurse u cilju smanjenja troškova kvalitete, a time i povećanja profitabilnosti. Autori su istražili ponašanje različitih kategorija troškova kvalitete i korelacije među njima te zaključili da</p>

		<p>ulažući u preventivne aktivnosti i aktivnosti ispitivanja, troškovi neusklađenosti, odnosno nekvalitete smanjivat će se. Nadalje, postoji pozitivna korelacija unutar troškova za kvalitetu te unutar troškova zbog neusklađenosti, odnosno nekvalitete.</p>
	<p><i>Introducing models for implementing cost of quality system, (2012)</i></p>	<p>Autori zaključuju da se implementacijom modela troškova kvalitete značajno smanjuju troškovi kvalitete za određenu industriju; predlažu dva modela upravljanja troškovima kvalitete - za mjerenje/procjenu troškova kvalitete (PAF koncept) te za razvoj i implementaciju sustava troškova kvalitete u različitim tvrtkama.</p>
<p>Lari i Asllani, 2013</p>	<p><i>Quality cost management support system: an effective tool for organisational performance improvement (2013)</i></p>	<p>Autori predlažu da se troškovi kvalitete koriste kao sveukupno mjerilo organizacijske učinkovitosti i u tu svrhu predlažu preliminarni model sustava potpore menadžmentu koji bi pomogao mjeriti, pratiti i poboljšati troškove povezane s operativnim procesima.</p>
<p>Satanova et al., 2015</p>	<p><i>How Slovak small and medium manufacturing enterprises maintain quality costs: an empirical study and proposal for a suitable model</i></p>	<p>Autori razmatraju do koje mjere i na kojoj se razini koristi kontrola troškova kvalitete u SMS proizvodnim tvrtkama u Slovačkoj; istražili su razinu razumijevanja i razinu implementacije kontrole troškova kvalitete te predložili odgovarajući model temeljen na PAF pristupu.</p>
<p>Sailaija et al., 2015.</p>	<p><i>Hidden cost od quality: Measurement & analysis</i></p>	<p>Ukazuju na nedostatak tradicionalnog modela praćenja i procjenjivanja troškova kvalitete ističući važnost skrivenih troškova kvalitete. Istraživanje je provedeno u</p>

	<p>proizvodnoj djelatnosti (proizvodnja elektroničke opreme) te je utvrđeno da su skriveni troškovi kvalitete više od triput veći od izravnih troškova kvalitete, a većina tih skrivenih troškova može se smanjiti ili u potpunosti spriječiti ispravnim praćenjem i razumijevanjem uzroka njihova nastanka.</p>
--	--

Izvor: obrada autorice

Početak pedesetih godina prošloga stoljeća dolazi do prve sustavne podjele troškova kvalitete, pri čemu se napušta isključivo proizvodni koncept, te se razmatranje kvalitete širi i na područje usluga. Početkom ove faze Armand Vallin Feigenbaum u *Harvard Business Reviewu* (Feigenbaum, 1956) definira pojam i značenje troškova kvalitete - *Total Quality Costs* te ističe važnost njihove kontrole. Prema njemu je jedna od četiri temeljne pretpostavke uspješnog ostvarenja potpune kontrole kvalitete (*Total Quality Control* – TQC) potpuna kontrola troškova kvalitete, a to podrazumijeva **PAF pristup**, odnosno njihovu podjelu na troškove preventivne (*prevention*), procjene ili neposredne kontrole (*appraisal*), i pogrešaka (*failure*), pri čemu se troškove pogrešaka dalje dijeli na troškove unutarnjih – *internih* pogrešaka (škart, popravke,...) i vanjskih - *eksternih* pogrešaka (reklamacije, servis,...). Kritičari PAF koncepta, međutim, navode kako ovaj pristup ne uzima u obzir skrivene troškove kvalitete poput gubitka povjerenja kupaca ili gubitka prodaje, te ne uzima u obzir pozitivne učinke cijene i opsega proizvodnje kao posljedice unaprjeđenja kvalitete s obzirom da je isključivo fokusiran na smanjenje troškova. Također, navodi se i kako troškovi preventivne zapravo nisu bili nikada sastavni dio izvještaja o troškovima kvalitete (Drljača, 2003b).

Philip B. Crosby nastoji definirati sustav mjerenja troškova kvalitete i postaviti osnovicu u odnosu na koju bi se ti troškovi iskazivali, kao i standard u odnosu na koji bi se utvrđivalo odstupanje, odnosno razina prihvatljivosti (Crosby, 1979). U tom smislu, Crosby razmatra troškove kvalitete kao *postotak od prodaje ili od proizvodnih troškova*, te kao *standard* definira granicu prihvatljivosti *troškova kvalitete na razini od 2,5% prodaje*. Crosby ističe da je za poduzeće uvijek povoljnije posao odraditi ispravno odmah u početku jer nekvaliteta za sobom donosi i troškove zbog nekvalitete. Slijedom navedenoga, težište stavlja na troškove zbog nekvalitete, pri čemu preventivne troškove za postizanje kvalitete ne uvrštava u potpunosti pri

mjerenju troškova kvalitete. Crosby polazi od PAF - koncepta te ga modificira, klasificirajući troškove kvalitete na troškove sprječavanja (*prevention*), troškove procjenjivanja, odnosno testiranja (*appraisal*) kao dio preventive i troškove neuspjeha, odnosno pogrešaka (*failure*).

Značajnu ulogu u razvoju svijesti imao je *British Standard Institute*, koji je 1981. godine objavio smjernice za mjerenje troškova kvalitete. Revizija standarda objavljena je 1990. godine pod nazivom *Vodič za ekonomiku kvalitete*, odnosno *BS 6143: Guide to the Economics of Quality, Part 2 (Prevention, appraisal and failure model)* sa smjernicama za praćenje troškova kvalitete u industrijskoj proizvodnji, te nakon toga 1992. godine i *BS 6143: Guide to the Economics of Quality, Part 1 (Process cost model)*, koji sadrži smjernice za primjenu metoda praćenja troškova kvalitete bilo kojega procesa ili usluge (Giakatis i Rooney, 2000). Model *Part 1* se koristi Crosbyjevom klasifikacijom troškova kvalitete u dvije skupine, pri čemu razlikuje cijenu prilagodbe zahtjevima koja uključuje troškove nastale kad je sve dobro obavljeno iz prve (*price of conformance – POC*) – troškovi za kvalitetu, te cijenu neprilagođenosti zahtjevima koja predstavlja gubitke nastale onda kada je potrebno ponoviti postupak jer nije bilo ispravno napravljeno prvi puta, odnosno kvaliteta nije bila postignuta (*price of nonconformance - PNOC*) - troškovi zbog nekvalitete (Tsai, 1998).

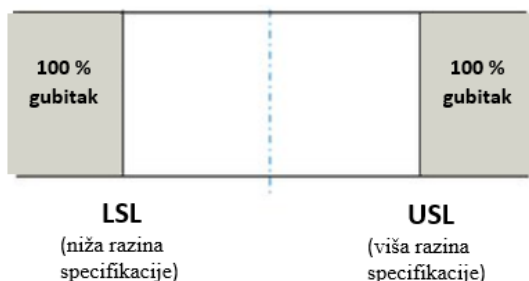
Model *Part 2* uključuje sljedeće kategorije troškova kvalitete: **troškovi preventive** u cilju ispitivanja, sprječavanja i smanjivanja rizika i neusklađenosti (troškovi treninga za kvalitetu, osiguranja kvalitete i planiranja kvalitete); **troškovi procjene ili ispitivanja** nastali u svrhu ispitivanja ispunjenja zahtjeva kvalitete (troškovi inspekcije, audita, kvalitete i testovi prihvaćanja); **unutarnji troškovi pogrešaka**, koji nastaju zbog neusklađenosti ili nedostataka (troškovi otpada, dorade, ponovnog testiranja ili inspekcije i redizajna, zamjene); **vanjski troškovi pogrešaka**, koji nastaju nakon isporuke kupcu/korisniku zbog neusklađenosti (troškovi garancijskih zahtjeva, zamjene, posljedičnih gubitaka, te evaluacije pretrpljenih penala).

U modelu *Part 2* naglašava se važnost "Devete zapovijedi" Genichija Taguchija koji troškove kvalitete razmatra kao sveukupnost troškova prilagodbe ili troškova za kvalitetu (*cost of conformance – COC*) i troškova neusklađenosti ili troškova zbog nekvalitete (*cost of nonconformance – CONC*) za svaki pojedini proces. Troškovi kvalitete predstavljeni su kao strateški alat za poboljšanje pouzdanosti procesa, te se mogu koristiti kod mjerenja troškova kvalitete u masovnoj proizvodnji, no nedostatkom ovoga modela smatra se orijentacija ka klasičnim proizvodnim procesima. Primjenom odgovarajućih statističkih i inženjerskih metoda Taguchi je ukazao na mogućnost brzog i značajnog unaprjeđenja troškova i kvalitete uopće optimizirajući proces dizajniranja proizvoda i proizvodni proces, pri čemu ističe sljedeće: *nije*

moгуće smanjiti troškove bez djelovanja na kvalitetu; moguće je unaprijediti kvalitetu bez povećanja troškova; moguće je smanjiti troškove smanjenjem varijabilnosti, odnosno odstupanja ili unaprjeđenjem kvalitete, te će na taj način performanse poduzeća i kvaliteta automatski biti unaprijeđeni (Dobrin i Stanciun, 2013). Taguchi je bio usredotočen na kvalitetu dizajniranja proizvoda, odnosno smatrao je da naglasak na kvaliteti treba biti u fazi projektiranja/dizajniranja. Procijenio je da je cca 80 % svih nesukladnosti proizvoda rezultat upravo lošeg dizajniranja proizvoda. Također, razvio je i funkciju poznatu kao Taguchijeva funkcija gubitka kvalitete⁴ (shema 4), kojom se ukazuje na to da manje razlike u odnosu na ciljani rezultat rezultiraju manjim troškovima, a veće razlike rezultiraju većim troškovima (kod tradicionalnog pristupa kvaliteti proizvodna učinkovitost se sagledava u broju nedostataka, odnosno odbacivanja, dok se kod Taguchijevog pristupa proizvodna učinkovitost mjeri u kontekstu gubitaka koji nastaju uslijed odstupanja proizvoda od cilja) (Misra, 2014).

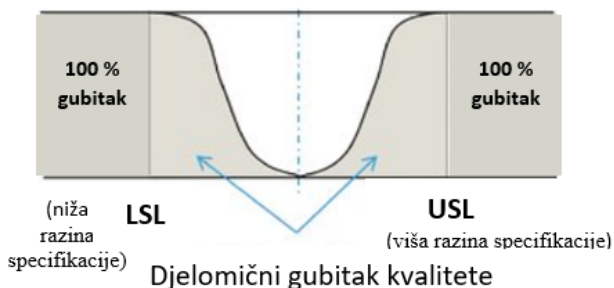
Konvencionalno shvaćanje gubitka kvalitete

Proizvodi mjereni izvan granica tolerancije su odbačeni - 100 % gubitak



Taguchijevo shvaćanje gubitka kvalitete

Svaki proizvod koji odstupa od cilja također je povezan s gubitkom kvalitete

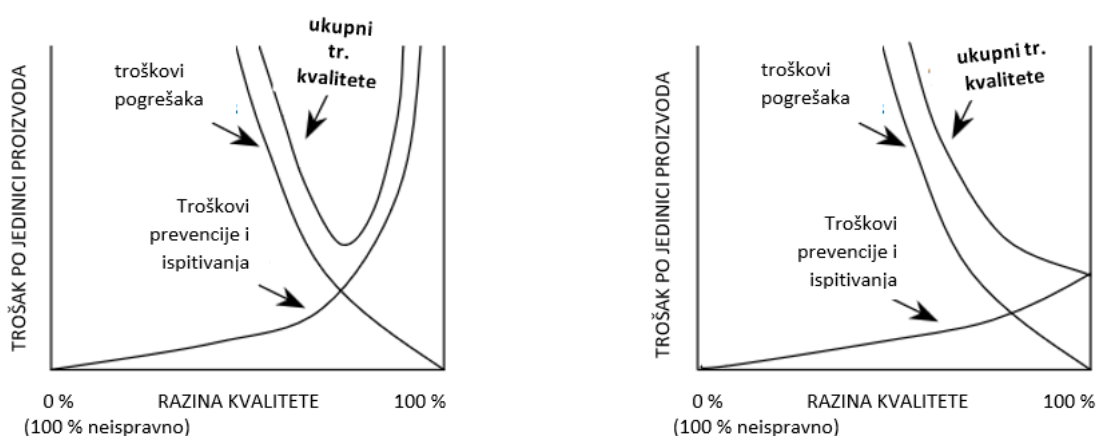


Shema 4: Tradicionalna i Taguchijeva funkcija gubitka (Murthy et al., 2018: 4)

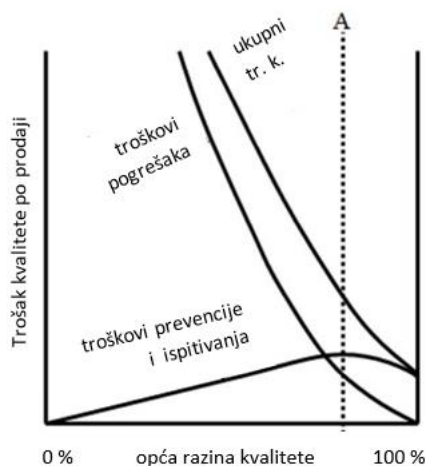
⁴ Taguchi je mišljenja da pri razmatranju troškova izazvanih odstupanjima proizvoda od željenih karakteristika treba uzeti u obzir i gubitak za kupca, koji proizvođači često ne valoriziraju jer su fokusirani isključivo na interne troškove, a ne i na troškove kupca, tj. širega društva. Međutim, Taguchi smatra da će takvi troškovi neupitno pronaći put natrag u poduzeće gdje su, zapravo, i nastali. Stoga je potrebno raditi na njihovu smanjivanju, čime će poduzeće povećati reputaciju, profitabilnost te udio na tržištu. Taguchi pritom ističe da se takvi troškovi značajno povećavaju udalžavanjem od nominalne vrijednosti te da u jednom trenutku prelaze granicu nakon koje postaju previsoki. Njegovom funkcijom kvalitete definirana su tri temeljna pravila, i to: određivanje specifikacija, određivanje cilja s minimalnim odstupanjima te dopuštenje nekih varijacija uz smanjivanje varijacija i prilagodbu prosjeka cilju (Ivić et al., 2011).

Uobičajena podjela troškova kvalitete u skupine troškova za kvalitetu i troškova zbog loše kvalitete obuhvaća troškove koji se odnose na provođenje preventivnih mjera za sprečavanje loše kvalitete te troškove ispitivanja, ali i interne i eksterne troškove kurative koji nastaju kao rezultat loše kvalitete. Svako uvođenje sustava kvalitete podrazumijeva i nastanak dodatnih troškova, no briga o održavanju kvalitete svakako za posljedicu treba imati i snižavanje troškova zbog nekvalitete (pogrešaka). Unaprjeđenje poslovnih procesa implementacijom učinkovitog sustava kvalitete utjecat će na financijski rezultat, odnosno smanjenje gubitka uslijed uklanjanja pogrešaka, a to će ujedno utjecati i na povećanje zadovoljstva klijenata. Poznavanje karakteristika i elemenata troškova kvalitete olakšava upravljanje njima, stoga praćenje troškova kvalitete u konačnici treba doprinijeti optimizaciji troškova organizacije.

Klasični i moderni teorijski model razmatranja ponašanja troškova kvalitete predloženi su grafikonom 1. Za razliku od navedenog, Plewa *et al.* (2016) predložili su modificirani moderni teorijski model ukazujući na sljedeće: ukupni troškovi kvalitete niži su na višoj razini ukupne kvalitete te su i troškovi loše kvalitete niži na višoj razini kvalitete; s druge strane, nema pozitivne povezanosti između troškova prevencije i ispitivanja i ukupne razine kvalitete, te komponente troškova kvalitete nisu međusobno negativno povezane; nadalje, niža razina troškova prevencije i troškova ispitivanja povezana je s nižim ukupnim troškovima kvalitete (što nije u skladu s modernim teorijskim modelom). Prema modificiranom modernom teorijskom modelu, troškovi prevencije i ispitivanja početno rastu kako bi se postigla viša razina ukupne kvalitete, dok ne dosegnu određeni prag, nakon kojega počinju opadati, što je vidljivo na grafikonu 2.



Grafikon 1: Klasično i moderno razmatranje troškova kvalitete (Schiffauerova i Thomson, 2006a: 651)



Grafikon 2: Modificirani moderni teorijski model troškova kvalitete (Plewa et al., 2016)

Mjerenje troškova kvalitete zahtijeva i tehnička znanja i računovodstvena znanja i tehnike, te zajednički rad i kontrole, i računovodstva, inženjera, proizvodnje, marketinga i servisa (Mwaura i Nyaboga, 2007). Postoje različite metode i modeli, alati i tehnike koji se koriste pri upravljanju kvalitetom. Tvrtke trebaju razviti odgovarajući sustav troškova kvalitete sukladno vlastitim zahtjevima (Chopra i Garg, 2012).

Prema Sedevich Fons (2012), troškovi kvalitete predstavljaju iznos novaca koji je tvrtka izgubila (potrošila ili nije ostvarila) zbog neučinkovitosti ili nedjelotvornosti pri razvoju svojih aktivnosti. Pri tome troškove kvalitete klasificira na sljedeći način (Sedevich Fons, 2012):

- *troškovi prevencije* – nastoji se minimizirati raskorak između planiranih ciljeva i postignutih rezultata, a uključuju troškove implementacije sustava upravljanja kvalitetom, programe izobrazbe zaposlenih, troškove istraživanja tržišta, planiranje poboljšanja,...
- *troškovi ispitivanja / testiranja* – ispitivanje odstupanja između specifikacija ili zahtjeva postavljenih za rezultat procesa i stvarnih rezultata, što uključuje različite kontrolne i revizijske aktivnosti u organizaciji;
- *troškovi pogrešaka* – podrazumijevaju iznos utrošenih novčanih sredstava zbog odstupanja od ciljeva i specifikacija, odbačenih outputa (proizvoda) ili dodatnih aktivnosti poduzetih kako bi se popravili defektni proizvodi i usluge (*reproces*); obično se ova kategorija troškova pogrešaka dijeli na *interne troškove pogrešaka*, koji se odnose na odstupanja utvrđena internom kontrolom, te *eksterne troškove pogrešaka* koji se odnose na odstupanja otkrivena od strane kupaca;

- *indirektni troškovi kvalitete – oportunitetni troškovi* – podrazumijevaju potencijalni profit koji nije ostvaren zbog nedostataka otkrivenih od strane kupaca, odnosno, neto prihod koji bi tvrtka zaradila prodajom dobara ili usluga, a koji je smanjen kao posljedica prethodno utvrđenih nedostataka.

Sailaja *et al.* (2015) ukazuju na nedostatak tradicionalnog modela praćenja i procjenjivanja troškova kvalitete ističući važnost skrivenih troškova kvalitete, koji su triput veći od izravnih troškova kvalitete, a većinu tih skrivenih troškova moguće je smanjiti ili eliminirati ispravnim praćenjem i razumijevanjem uzroka njihova nastanka.

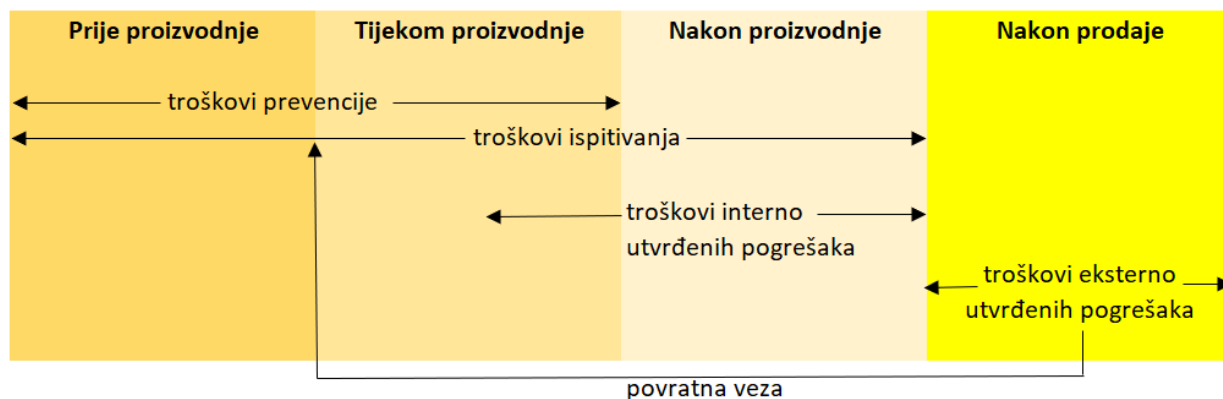
Troškove kvalitete obično se razmatra kao troškove za kvalitetu i troškove zbog nekvalitete. Ako se polazi od P-A-F modela, troškovi za kvalitetu obuhvaćaju troškove prevencije i troškove testiranja i ispitivanja, a pri tome ih razni autori opisuju kao diskrecijske, namjerne, prihvatljive, kontrolabilne, tvrde, mjerljive ili vidljive. Za razliku od navedenoga, troškove zbog nekvalitete razni autori opisuju kao nediskrecijske, nenamjerne, neprihvatljive, nekontrolabilne, troškove pogrešaka, a često ih nazivaju i mekim, kvalitativnim ili skrivenim (Angell i Chandra, 2001: 112).

Troškovi interno utvrđenih nedostataka uključuju troškove odbacivanja zbog promjena dizajna, prerade, popravljivanja, ponovnog testiranja i ponovnog pregleda, propadanja proizvoda, uklanjanja problema ili analize kvarova i pridruženih administrativnih troškova, dok eksterno utvrđeni troškovi nekvalitete (povezani s nedostacima utvrđenim nakon što je proizvod isporučen kupcu) uključuju troškove jamstvenih zahtjeva, istraživanja pritužbi, rukovanja s vraćenim proizvodima i kompenzacije kupcima, potraživanja za odgovornost za proizvode, usluge na terenu, izgublenu prodaju i gubitak ugleda (Lari i Asllani, 2013:434).

Iako postoji veći broj radova o troškovima kvalitete koji ukazuju na to da unaprjeđenje kvalitete i proces mjerenja troškova vodi značajnom smanjenju troškova kvalitete, mali je broj onih radova koji nude praktične primjere i prezentiraju specifičnosti troškova uključenih ili, pak, isključenih iz koncepta troškova kvalitete ili koji ukazuju na način prikupljanja podataka o tim troškovima (Schiffauerova i Thomson, 2006).

Najveći broj autora i subjekata u identifikaciji troškova kvalitete polazi od P-A-F modela. Pri tomu treba imati na umu da troškovi koje se klasificira u temeljne tri skupine – *prevencije* – *ispitivanja* – *pogrešaka*, ne nastaju istovremeno tijekom odvijanja proizvodnog procesa, stoga ih je moguće klasificirati i s obzirom na njihovu vremensku dimenziju (shema 5), odnosno period u kojem nastaju u životnom ciklusu proizvoda (Kirlioglu i Cevik, 2013). Tako *troškovi*

prevencije nastaju prije samog procesa proizvodnje i tijekom nje, troškovi ispitivanja pokrivaju sve tri faze proizvodnje i to pretproizvodnu fazu, fazu proizvodnje te postproizvodnu fazu, dok se troškovi pogrešaka razmatraju zasebno kao troškovi *interno utvrđenih* pogrešaka i kao takvi pokrivaju fazu proizvodnje i postproizvodnu fazu, te kao troškovi *eksterno utvrđenih* pogrešaka koji nastaju u postproizvodnoj fazi kada je proizvod ili usluga već došla do kupca (Barfield *et al.*, 2002 - prema Kirlioglu i Cevik, 2013).



Shema 5: Model praćenja troškova kvalitete temeljen na vremenskim fazama (Barfield *et al.*, 2002 - prema Kirlioglu i Cevik, 2013: 91)

2.1.2.2 Upravljanje troškovima kvalitete

Upravljanje troškovima kvalitete podrazumijeva primjenu raznih politika, procedura i praksi koje se odnose na odabir, prikupljanje, mjerenje, klasifikaciju, analizu, izvještavanje i korištenje podataka o troškovima kvalitete (Luther i Sartawi, 2011). Prije samoga prikupljanja podataka o troškovima kvalitete nužno je definirati kategorije troškova, odnosno klasificirati troškove i utvrditi za svaku kategoriju vrste troškova koji se odnose na troškove kvalitete. Najveći je dio troškova kvalitete indirektan te teško uočljiv, stoga često nije adekvatno mjeren, niti je obuhvaćen izvještavanjem u okviru tradicionalnog računovodstvenog sustava (Luther i Sartawi, 2011). Navedeno vodi tome da o troškovima kvalitete tvrtke izvještavaju uglavnom na tradicionalan način orijentirajući se na troškove procjene i kontrole te troškove interno utvrđenih nedostataka (poput troškova kvarova, popravaka, ponovne izrade i sl.), a koje je moguće obuhvatiti prateći aktivnosti pojedinih odjela. Mjerenje indirektnih skrivenih troškova kvalitete, navode Luther i Sartawi, bit će stoga moguće isključivo uz dobru i kvalitetnu suradnju

različitih povezanih odjela. Troškovi kvalitete, iako predstavljaju posljednjih nekoliko godina značajan alat upravljačke kontrole i izvor informacija za poslovno odlučivanje, nisu iskorišteni optimalno budući da se razmatraju isključivo u okviru pojedinih odjela (Sedevich Fons, 2012).

Upravljanje troškovima kvalitete koje se temelji na kvalitetnim računovodstvenim informacijama pomaže menadžerima da utvrde gdje su potrebna poboljšanja u poslovanju te na taj način poboljšaju profitabilnost. Implementacija troškova kvalitete osigurava input i *feedback* sustavu kvalitete odgovornom za unaprjeđenje kvalitete (Tsai i Hsu, 2010 prema Pekanov Starčević *et al.*, 2015). Unaprjeđenje poslovnih procesa implementacijom učinkovitog sustava kvalitete utjecat će na financijski rezultat, odnosno smanjenje gubitaka zbog uklanjanja pogrešaka, a to će ujedno utjecati i na povećanje zadovoljstva krajnjih korisnika/kupaca. Predstavljanje troškova povezanih s kvalitetom korištenjem „financijskog jezika“ nužno je kako bi najviši menadžment bio u mogućnosti jasno i učinkovito komunicirati o ostvarenim koristima (Yang, 2008). Prema istraživanju provedenom na certificiranim (ISO 9001) hrvatskim poduzećima, ona poduzeća koja evidentiraju troškove kvalitete svjedoče o značajnom smanjenju proizvedenih nedostataka te uočavaju povećanje prihoda i smanjenje ukupnih troškova kvalitete koje nastoje optimizirati (Rogošić, 2009: 115). Uyar (2008) također ukazuje na brojne benefite od implementacije sustava troškova kvalitete: od smanjenja pritužbi klijenata, preko smanjenja troškova povezanih s pogreškama i nedostacima proizvoda i usluga, pa do povećanja obujma prodaje (Pekanov Starčević *et al.*, 2015). Poznavanje i praćenje troškova kvalitete u konačnici treba doprinijeti optimizaciji troškova organizacije. Što je poduzeće bolje upoznato s karakteristikama i elementima troškova kvalitete, lakše će upravljati njima. Iako, treba spomenuti i autore koji misle da neki drugi čimbenici mnogo više doprinose operativnoj uspješnosti poduzeća i stjecanju konkurentskih prednosti pa tako Samsona i Terziovskib (1999) ističu da vodstvo, upravljanje ljudima i fokusiranje na kupca najznačajnije utječu na performanse poduzeća, odnosno da bihevioralni čimbenici mogu snažnije generirati konkurentsku prednost nego unaprjeđenje procesa, *benchmarking* te razne informacije i analize kao alati i tehnike TQM-a. No, upravo ulaganje u ljudske resurse i ispitivanje želja i potreba kupaca te praćenje njihovih doživljaja ogleda se u troškovima povezanim s kvalitetom.

Klasične računovodstvene informacije i informacije o kvaliteti predstavljaju važnu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka, no unatoč tomu, najčešće se razmatraju odvojeno, što često rezultira neefikasnošću i neučinkovitošću. Informacije o troškovima kvalitete uglavnom su vezane uz odjele kvalitete ili proizvodnje za koje su računovodstvene informacije manje važne, dok računovodstveni izvještaji nastaju u okviru računovodstvene službe bez doprinosa odjela

kvalitete ili proizvodnje. To je stoga što su računovodstvene informacije fokusirane prije svega na preciznost i pravodobnost iskazanih financijskih podataka, umjesto na razmatranje stvarnih uzroka i posljedica. Navedeno predstavlja značajnu prepreku u cjelovitom sagledavanju poslovanja i utvrđivanju uzročno-posljedične veze među velikim brojem indikatora iskazanih u okviru oba izvještaja (Sedevich Fons, 2012).

Upravljanje troškovima kvalitete moguće je temeljiti na primjeni neke od temeljnih klasifikacija modela troškova kvalitete (Schiffauerova i Thomson, 2006; Dobrin i Stanciun, 2013; Khaled Omar i Murgan, 2014; Syed, 2015; Zahar *et al.*, 2015): *PAF model*, *Crosbyjev model*, *model oportunitetnih troškova*, *model procesnih troškova* i *ABC model*. Klasificiranje troškova kvalitete s obzirom na primjenu odgovarajućeg modela podrazumijeva sljedeće (Dobrin i Stanciun, 2013; Syed, 2015):

- *PAF model - troškovi prevencije + ispitivanja + neuspjeha (Prevention + Appraisal + Failure)*
- *Crosbyjev model – troškovi sukladnosti + nesukladnosti zahtjevima (Conformance + Non-conformance)*
- *model oportunitetnih troškova / skrivenih troškova – troškovi sukladnosti + nesukladnosti zahtjevima + oportunitetni troškovi (Conformance + Non-conformance + Opportunity); vidljivi, opipljivi + skriveni, neopipljivi troškovi (Tangible + Intangible); PAF s uključenim oportunitetnim troškovima u troškove neuspjeha; – polazi od troškova koji nastaju uslijed gubitka kvalitete, a mogu biti vidljivi, tj. mjerljivi, i nevidljivi (vanjski nevidljivi ogledaju se kao nezadovoljstvo kupaca, dok unutarnji podrazumijevaju primjerice nižu učinkovitost zbog korektivnih aktivnosti, neiskorištenih prilika ili loše ergonomije (Gorlova *et al.*, 2012).*
- *model procesnih troškova – troškovi sukladnosti + nesukladnosti zahtjevima (Conformance + Non-conformance)*
- *ABC model – dodana vrijednost + bez dodane vrijednosti (Value-added + Non-value-added).*

Troškove za kvalitetu i zbog nekvalitete u literaturi može se još pronaći pod nazivima „diskrecijski“ i „posljedični“ (*discretionary* i *consequentia*), pri čemu su diskrecijski troškovi oni koji se odnose na troškove prevencije i ispitivanja, a posljedični oni koji predstavljaju troškove nekvalitete (Blank i Solorzano, 1978 prema Lari i Asllani, 2013).

Chiadamrong (2003) smatra da ukupni troškovi kvalitete trebaju ukazivati na razliku između stvarnih troškova proizvoda i usluga i troškova koji bi bili da je kvaliteta savršena, pri čemu treba imati na umu i posljedice loše kvalitete. Autor, stoga, uz P-A-F pristup troškovima kvalitete navodi i kategoriju *oportunitetnih troškova*, koji predstavljaju iznos gubitka prilike, odnosno vrijednost koja je mogla biti ostvarena, no izgubljena je zbog neučinkovitosti (to uključuje npr. trošak praznog hoda, odnosno slabe iskorištenosti opreme, trošak čekanja, te gubitak izgubljene prilike kao vanjski neuspjeh, kada proizvod nije zadovoljavajući nakon isporuke kupcu te uzrokuje gubitak buduće prodaje zbog nezadovoljstva kupaca). Istraživanja su pokazala da svaki eksterno utvrđeni nedostatak, odnosno nesukladnost s kvalitetom, izaziva gubitak iduće tri prodaje zbog pada reputacije (Sedevich Fons, 2012).

Pregled literature koja obrađuje područje upravljanja troškovima kvalitete ukazuje na to da je pri upravljanju troškovima kvalitete najčešće zastupljen klasičan **P-A-F model** te da su tvrtke koje upravljaju troškovima kvalitete uspješnije u smanjenju troškova kvalitete i unaprjeđenju kvalitete (*ITT, United Technologies Corporation, Essex Telecommunication Products Division; ATT&T Bell Laboratories, Transmission System Division*) (Schiffauerova i Thomson, 2006). Cilj je pronaći razinu kvalitete koja će minimizirati ukupne troškove kvalitete. Temeljna pretpostavka PAF modela jest da ulaganje u preventivne i kontrolne aktivnosti reducira troškove neuspjeha, te da će daljnje ulaganje u preventivne aktivnosti smanjiti troškove kontrole (Porter i Rayner, 1992; Plunkett i Dale, 1987).

Generički modeli troškova kvalitete predloženi su u tablici 6.

Chopra i Garg (2012) predlažu dva modela u sklopu upravljanja troškovima kvalitete. Jedan za mjerenje/procjenu troškova kvalitete (sastoji se iz sedam koraka, temeljeno na PAF konceptu), a drugi za razvoj i implementaciju sustava troškova kvalitete u različitim tvrtkama (četiri koraka).

Tablica 6: Modeli troškova kvalitete i kategorije troškova

Generički model	Kategorije troškova / aktivnosti	Primjeri publikacija koje opisuju, analiziraju ili razvijaju model
P-A-F modeli	prevencija + ispitivanje + pogreške	Feigenbaum, 1956; Purgslove and Dale, 1995; Merino, 1988; Chang et al., 1996; Sorquist, 1997b; Plunkett and Dale, 1988b; Tatikonda and Tatikonda, 1996, Bottorff, 1997; Israeli and Fisher, 1991, Gupta and Campbell, 1995; Burgess, 1994; Dawes, 1989; Sumanth and Arora, 1992; Morse, 1983; etc.
Crosbyjev model	sukladnost + nesukladnost	Suminsky, 1994; Denton and Kowalski, 1988
Modeli oportunitetnih ili neopipljivih/ne materijalnih troškova	prevencija + ispitivanje + pogreške + oportunitetni	Sandoval-Chavez and Beruvides, 1998; Modarres and Ansari, 1987
	sukladnost + nesukladnost + oportunitetni	Carr, 1992; Malchi and McGurk, 2001
	opipljivi/materijalni + neopipljivi/nematerijalni	Juran et al., 1975
	P-A-F (troškovi pogrešaka uključuju oportunitetne tr.)	Heagy, 1991
Modeli procesnih troškova	sukladnost + nesukladnost	Ross, 1977; Marsh, 1989; Goulden and Rawlins, 1995; Crossfield and Dale, 1990
ABC modeli	dodana vrijednost + bez dodane vrijednosti	Cooper, 1988; Cooper and Kaplan, 1988; Tsai, 1998; Jorgenson and Enkerlin, 1992; Dawes and Siff, 1993; Hester, 1993

Izvor: Schiffauerova i Thomson (2006a: 650)

Krishnamoorthi (1989) je utvrdio inverzni odnos između troškova prevencije i troškova nekvalitete. Utvrđivanje odnosa između pojedinih kategorija troškova kvalitete temelj je za analizu operativnih procesa kroz kontinuirano praćenje troškova nekvalitete naspram troškova prevencije, pomažući time organizacijama, ujedno i pomak od sustava ispitivanja ka konceptu „ugrađene kvalitete“ (*built-in quality concept*) (Lari i Asllani, 2013). Naglaskom na troškovima prevencije (izobrazba zaposlenih o sustavu kvalitete, planiranje kvalitete,...) i provjere moguće je značajno smanjiti troškove nekvalitete, odnosno naknadnih popravaka, reklamacija i sl., a time i utjecati na značajno smanjenje udjela ukupnih troškova kvalitete (za 23%). Implementacijom sustava troškova kvalitete moguće je smanjiti troškove kvalitete iskazane kao udio u ukupnoj godišnjoj prodaji (s 9,93 % na 7,56 %) te kao udio u profitu (s 95 % na 76 %) (Porter i Rayner, 1992; Plunkett i Dale, 1897; Chopra i Garg, 2012). Navedeno će omogućiti

tvrtkama povećanje tržišnog udjela, poboljšanje profitabilnosti, smanjenje troškova i poboljšanje reputacije, pri čemu će zadovoljstvo kupaca biti rezultat dobivanja bolje vrijednosti za novac, zadovoljstva proizvodom uopće te konkurentnim cijenama (Chopra i Garg, 2012).

Mjerenje troškova kvalitete omogućuje menadžerima utvrđivanje nepotrebnih troškova i poduzimanje odgovarajućih akcija kako bi te troškove eliminirali i smanjili nastanak troškova zbog loše kvalitete. Na taj način mjerenjem troškova kvalitete menadžeri mogu identificirati područje koje zahtijeva poduzimanje preventivnih mjera (Kirlioglu i Cevik, 2013).

Rezultati istraživanja koje su proveli Tye, Halim i Ramayah (2011) ukazuju na to da je implementacija troškova kvalitete pomogla smanjiti reklamacije kupaca, prepravljanje proizvoda, izdatke za jamstva te ukupne troškove pogrešaka, odnosno nekvalitete, kao i povećala količinu prodaje proizvodnih tvrtki u Maleziji. Prema istraživanjima različitih autora, prosječni udio troškova loše kvalitete iznosi čak 27,53 %, što je prilično visoki iznos (Mahmood *et al.*, 2014). Prema Juran i Gryna (1993) u proizvodnim tvrtkama troškovi loše kvalitete iznose približno 15 % prihoda od prodaje, dok je u uslužnim djelatnostima njihov udio približno 30 % proizvodnih troškova (Pekanov Starčević, 2015; Mioč i Mioč, 2015). Procjenjuje se da 50 – 80 % troškova kvalitete proizvoda otpada na troškove nekvalitete (Garvin, 1986) ili čak i više, pa tako Šatanova *et al.* (2015) navode da tvrtke najviše pozornosti posvećuju upravo troškovima loše kvalitete koji iznose visokih 60 – 90 % ukupnih troškova kvalitete (Rodchua, 2006; Glogovac i Filipović, 2017).

Prema provedenim istraživanjima ukupni troškovi kvalitete iznose, prema jednima, 2,5 – 5 % prihoda od prodaje (Rodchua, 2006), drugi autori navode 10 % prihoda od prodaje (Uyar, 2008; Tye *et al.*, 2011), potom 5 – 15 % prometa (Kent, 2015 prema Pekanov Starčević, 2015), a prema ranijim istraživanjima mogu doseći i više od 20 % prihoda od prodaje (Glogovac i Filipović, 2017), pa čak i 5 – 30 % prihoda od prodaje (Giakatis, 2001 prema Pekanov Starčević, 2015; Bohan i Horney (1991) navode da mogu doseći i do 30 % prihoda tvrtki uslužnih djelatnosti). Ovisno o industriji, veličini poduzeća, razini zrelosti implementiranog programa kvalitete, troškovi kvalitete kreću se, dakle, između 5 i 25 % prihoda od prodaje (Williams *et al.*, 1999 prema Plewa *et al.* 2016, Glogovac i Filipović, 2017; Schiffauerova i Thomson, 2006) pri čemu poduzeća koja se bave djelatnošću u okviru koje se zahtijeva izuzetno visoka razina kvalitete, imat će nižu stopu troškova kvalitete (2 – 5 % u prehrambenoj industriji i *high-tech* industriji) s obzirom na unaprjeđene procese i nisku razinu pogrešaka, dok brojne uslužne djelatnosti imaju značajno više stope troškova kvalitete (Schiffauerova i Thomson, 2006).

Razvojem različitih upravljačkih metoda i tehnika, a potaknuto zahtjevima suvremenog okruženja i konstantnim promjenama, razvija se i upravljanje troškovima kvalitete integrirajući različite menadžerske kontrolne metode i tehnike. Primjenjuje se suvremeni pristup kvaliteti, s naglaskom na nove koncepte poput korištenja oportunitetnih troškova, optimizacije resursa, kontinuiranog unaprjeđenja. No, jednako tako, koriste se i novi računovodstveni koncepti poput ABC metode, nefinancijskih pokazatelja i strateškog računovodstva (Sedevich Fons, 2012). Mjerenje troškova kvalitete započinje prikupljanjem podataka koji se odnose na aktivnosti vezane uz kvalitetu te analiziranjem prikupljenih podataka, pri čemu se utvrđuje veza između troškovne komponente i ostalih sastavnica, kao i istražuje učinak na ukupne troškove. Pri tomu je za potrebe analize moguće koristiti različite tehnike poput *Pareto analize, analize udjela, korelacijske analize, analize trenda ili pak regresijske analize* (Kirlioglu i Cevik, 2013).

Sailaija *et al.* (2015) te Cheah *et al.* (2011) navode da je najveći dio troškova kvalitete skriven te da je veći od vidljivih troškova, stoga pažnju usmjeravaju identificiranju skrivenih troškova i ograničenjima implementacije troškova kvalitete. Veliki udio skrivenih troškova kvalitete prema istraživanju Cheah *et al.* (2011) uzrokovan je nedostatkom izobrazbe zaposlenika, neodgovarajućim terminskim planiranjem proizvodnje, nedostatkom uključenosti zaposlenika (operativaca) u poslovni proces i neučinkovitim marketinškim upravljanjem. To ukazuje da veliki dio poboljšanja ne polazi isključivo od potrebe za primjenom sofisticiranih procesa, već je uvjetovan upravo operativcima „na prvoj liniji“, što, dakle, zahtijeva uključenost zaposlenika u procesu odlučivanja (predlaganje), kao i odgovornosti za izvršenje. **Predlažu novo područje istraživanja skrivenih troškova kvalitete, koje je usmjereno na troškove kvalitete zaposlenika, točnije motivacije zaposlenika** (nedostatka motivacije), s obzirom da je motivacija jedan od temeljnih činitelja performansi zaposlenika.

Iako je najveći broj menadžera tvrtki svjestan koristi upravljanja troškovima kvalitete, samo manji broj njih doista i koristi ovaj sustav i prati troškove kvalitete uključujući sve troškovne kategorije i procjenjuje njihovu vrijednost. Praćenje i izvještavanje o troškovima kvalitete nije široko prihvaćeno i usvojeno u praksi (Shah i Mandal, 1999; Sower *et al.*, 2007; Chopra i Garg, 2012) ili je podcijenjena važnost troškova kvalitete (Schiffauerova i Thomson, 2006; Tatikonda i Tatikonda, 1996) u najvećoj mjeri zbog nedostatka znanja kako utvrditi i mjeriti troškove kvalitete, kao i kako implementirati sustav upravljanja troškovima kvalitete. Tvrtke rijetko imaju realnu predodžbu o tome koliku dobit zapravo gube uslijed loše kvalitete. Pri tomu male tvrtke najčešće i nemaju izdvojen budžet za kvalitetu te ne prate troškove kvalitete (Plunkett i Dale, 1983; Chopra i Garg, 2012; Satanova *et al.*, 2015), dok kod velikih tvrtki, iako tvrde da

procjenjuju troškove kvalitete i da je kvaliteta njihov prioritet, tek manji broj njih doista i mjeri rezultate implementacije programa kvalitete, ili troškove kvalitete značajno podcjenjuje (Schiffauerova i Thomson, 2006; Tatikonda i Tatikonda, 1996).

Rasprostranjeno uvjerenje kako je troškove kvalitete u praktičnom smislu nemoguće izmjeriti troškovno, djelomično je bilo posljedica toga što tradicionalno računovodstvo troškova nije bilo prihvaćeno za kvantificiranje vrijednosti kvalitete, a djelomice toga što neki zagovornici kvalitete nisu bili skloni zagovarati mjerenje troškova kvalitete bojeći se da bi njihovo identificiranje moglo dovesti do nerazumnog drastičnog smanjenja ovih troškova, a time posljedično i do redukcija u samim programima kvalitete (Chiadamrong, 2003).

Nedostatak razumijevanja za koncept troškova kvalitete, neadekvatan postojeći računovodstveni sustav koji ne podržava prikupljanje podataka o troškovima kvalitete, kao i tendencija da se prikriju odstupanja i pogreške, neke su od **barijera implementaciji sustava troškova kvalitete** (Cheah *et al.*, 2011). Također, treba imati na umu da početni troškovi ulaganja u implementaciju sustava kvalitete i preventivne aktivnosti, kratkoročno gledano, mogu značajno povećati ukupne troškove kvalitete, no dugoročno će ta ulaganja utjecati na smanjenje troškova zbog nekvalitete i time smanjenje ukupnih troškova (Kirlioglu i Cevik, 2013). S druge strane, značajan udio troškova nekvalitete u ukupnim troškovima kvalitete, kao i zanemarivanje troškova za kvalitetu, odnosno zanemarivanje ulaganja u preventivne aktivnosti, uzrokovat će tvrtki dodatne troškove koji nisu vidljivi i u tom smislu nisu kvantificirani. Naime, negativan učinak značajnih troškova nekvalitete ogledat će se dugoročno u gubitku kupaca, stvaranju lošega imidža, lošoj motivaciji zaposlenih i sl. (Kirlioglu i Cevik, 2013). Stoga je od velike važnosti uspostaviti učinkovit sustav upravljanja troškovima kvalitete koji će osigurati odgovarajuću informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka na svim razinama upravljanja.

Neki autori, pak, drže izuzetno visoku razinu kvalitete neekonomičnom te su mišljenja da je potrebno apsolutnu potpunu kvalitetu žrtvovati u korist nekih drugih ciljeva, poput skraćivanja vremena razvoja. Stoga je realna procjena troškova kvalitete i koristi i odgovarajući odnos između razine troškova za kvalitetu i zbog nekvalitete ključno pitanje za menadžere te ključna odrednica bilo koje inicijative vezane uz osiguranje kvalitete (Zahar *et al.*, 2015).

Orijentacija na troškove za kvalitetu podrazumijeva preventivni pristup, dok je usmjeravanje na mjerenje troškova loše kvalitete reaktivni pristup budući da su to troškovi koji su nastali kao rezultat nastale pogreške, odnosno nedostataka (Syed, 2015). Kakogod, identificiranje i mjerenje troškova kvalitete omogućit će poduzimanje ciljanih akcija kako bi se troškovi

kvalitete smanjili. Uz to, povećanje troškova prevencije uz smanjenje eksternih troškova zbog nekvalitete može izravno unaprijediti razinu zadovoljstva klijenata (Zahar *et al.*, 2015b). Implementacijom sustava troškova kvalitete utječe se na smanjenje pritužbi klijenata, dorada, prerada i otpadaka, defekata, smanjenje izdataka za jamstva, opadanje troškova pogrešaka te na povećanje obujma prodaje (Uyar, 2008; Lari i Asllani, 2013). S druge strane, program troškova kvalitete utjecat će na povećanje prodaje, profita, zadovoljstva kupaca te zadovoljstva zaposlenika (Zahar *et al.*, 2015b).

Računovodstvo troškova kvalitete nije determinirano zakonskom regulativom, niti je izvještavanje o troškovima kvalitete formalizirano i standardizirano (Pekanov Starčević *et al.*, 2015) što omogućuje vlasnicima poduzeća da prilagode aktivnosti računovodstva troškova kvalitete specifičnim potrebama. Mahmood *et al.* (2014), primjerice, predlažu mjerenje troškova loše kvalitete u području građevinskih projekata s obzirom na važnost tih troškova koji su često zapostavljeni unatoč njihovom utjecaju na produktivnost i profitabilnost. Identificiranjem i praćenjem troškova loše kvalitete može se utjecati na poduzimanje korektivnih akcija kojima će se oni smanjiti, a to će posljedično utjecati na povećanje produktivnosti i profitabilnosti (Mahmood *et al.*, 2014). Već i sama svijest zaposlenika da se o određenim troškovima prikupljaju podaci može utjecati na smanjenje troškova loše kvalitete jer će osobe odgovorne za poduzimanje odgovarajućih aktivnosti i ostvarenje rezultata više obratiti pozornost na njihovo pravilno izvođenje, te na taj način učiniti manje pogrešaka (navedeno je poznato kao *Hawthorn Effect* - Mahmood *et al.*, 2014).

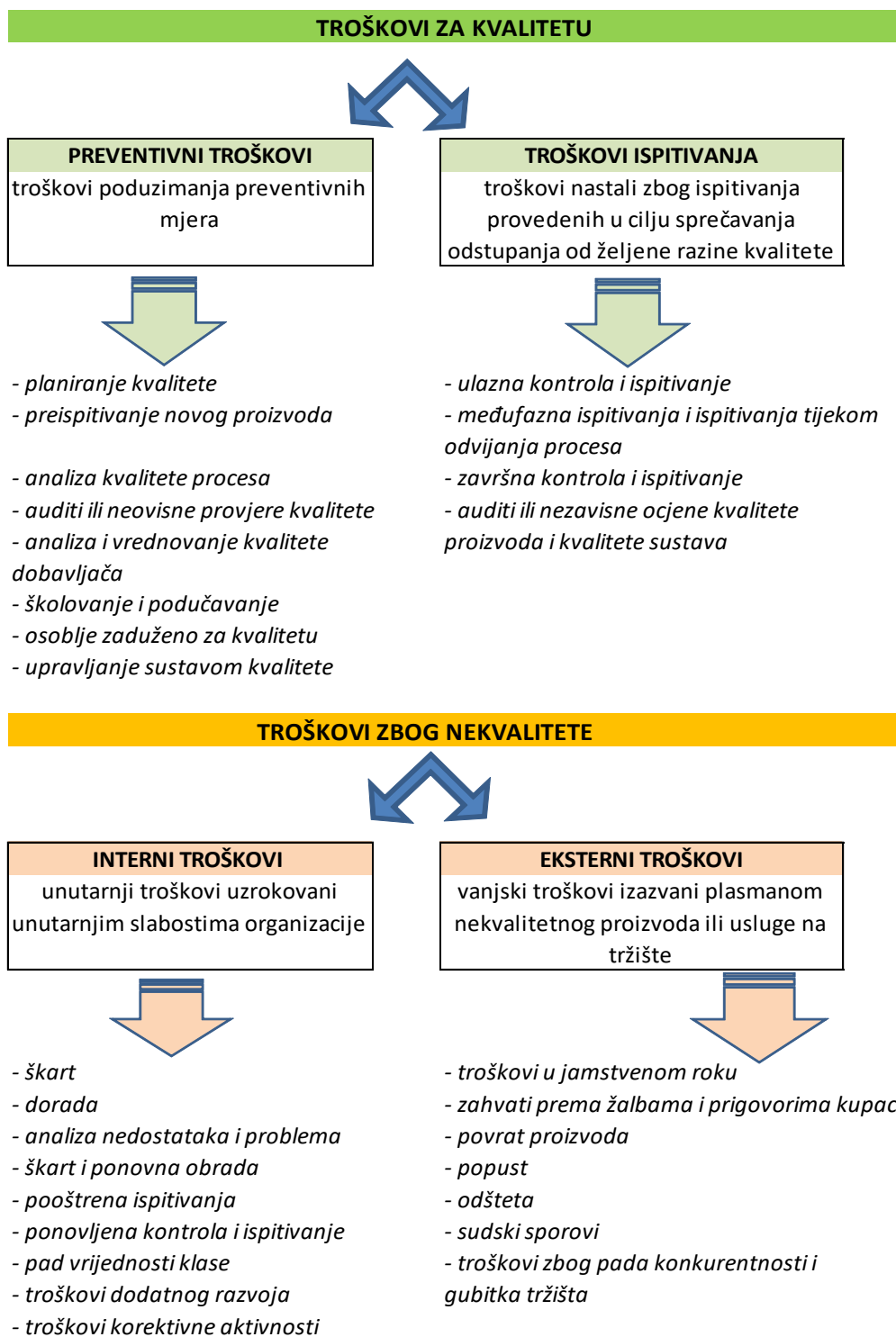
Lari i Asllani (2013) predlažu da se troškovi kvalitete koriste kao sveukupno mjerilo organizacijske učinkovitosti i u tu svrhu predlažu prototip sustava potpore menadžmentu koji bi pomogao mjeriti, pratiti i poboljšati troškove povezane s operativnim procesima, odnosno koji bi kreirao proceduru za postavljanje ciljeva i planiranje akcija, što bi omogućilo strategijsko planiranje i udovoljavanje zahtjevima standarda kvalitete. Autori navode idejni nacrt i okvir prototipa sustava potpore upravljanju troškovima kvalitete koji će pomoći menadžerima:

- odrediti troškove kvalitete za operativne procese
- osigurati strukturu za prikupljanje podataka kako bi se prikupljali podaci o troškovima kvalitete povezani s poslovnim procesima
- u korištenju sustavnog pristupa i integrirane funkcije troškova za utvrđivanje ukupnih troškova kvalitete
- pratiti promjene u troškovima

- stvoriti ciklus poboljšanja troškova i povećanja učinkovitosti operativnih procesa te
- stvoriti sustav baze znanja (čovjek-stroj baza znanja) kako bi predložili rješenja koja mogu poboljšati sveukupne performanse organizacije poboljšanjem poslovnih procesa.

Razvoj ovoga sustava temeljenog na teoriji procesnog menadžmenta i troškova kvalitete Lari i Asllani (2013) predviđaju u dvije faze: u prvoj fazi potrebno je stvoriti temelje sustava te razviti kulturu procesnog pristupa upravljanju i razumijevanja ukupnih troškova kvalitete kao mjerila organizacijske učinkovitosti, dok bi u drugoj fazi bila realizirana izgradnja integriranog sustava potpore odlučivanju (čovjek-stroj) u cilju automatizacije procesa izračuna, kontroliranja i unaprjeđivanja organizacijskih performansi. Jedna od komponenti sustava tako bi bilo i skladište podataka o troškovima kvalitete, koje bi uključivalo podatke vezane uz operativne procese, mjerila performansi, troškovne centre, troškove kvalitete, planove kvalitete, standarde, rezultate prethodnih audita i ostale potrebne komponente te bi omogućavalo periodična i *ad hoc* izvješća za potrebe različitih poslovnih odluka.

Troškove kvalitete moguće je općenito klasificirati i predočiti njihovu strukturu na način kako je to predočeno shemom 6.



Shema 6: Struktura troškova kvalitete (izrada autorice prema Drljača, 2003: 6)

Uspješna implementacija programa troškova kvalitete uvjetovana je četirima važnim činiteljima i mjerama: *potporom menadžmenta, razumijevanjem koncepta troškova kvalitete, učinkovitim sustavom i primjenom te kooperacijom između različitih odjela tvrtke* (Rodchua, 2006). Treba napomenuti, međutim, da je računovodstvo troškova samo alat, pa će tako i

otkrivanje skrivenih troškova kvalitete tek rasvijetliti područja u kojima je moguće unaprjeđenje kvalitete, a samo poboljšanje kvalitete odgovornost je menadžmenta koji kroz daljnje praćenje i poduzimanje odgovarajućih mjera može utjecati na smanjivanje troškova kvalitete i povećanje organizacijske učinkovitosti (Cheah *et al.*, 2011). dakle, za daljnju uspješnu implementaciju programa troškova kvalitete ključna je potpora menadžmenta (Rodchua, 2006).

Kako bi postigle usuglašenost troškova kvalitete i računovodstvenih procedura, tvrtke trebaju povezati svoje aktivnosti kroz ugradnju knjigovodstvenoga procesa u sustav upravljanja kvalitetom. Na taj način tvrtke će biti u mogućnosti sastavljati sveobuhvatne izvještaje o utvrđenim troškovima kvalitete temeljeno na računovodstvenim podacima, a sukladno teorijskim spoznajama i računovodstva i menadžmenta (Sedevich Fons, 2012).

U tablici 7 dan je kronološki pregled nekih od dosadašnjih istraživanja o troškovima kvalitete

Tablica 7: Kronološki pregled istraživanja o troškovima kvalitete

AUTOR	ISTRAŽIVANJE TROŠKOVA KVALITETE
Feigenbaum, 1956	PAF model
Crosby, 1979; 1989	troškove kvalitete definira kao ukupnost cijene prilagođavanja zahtjevima i neprilagođavanja (<i>conformance / non-conformance</i>); nastoji definirati sustav mjerenja troškova kvalitete i postaviti osnovicu u odnosu na koju bi se ti troškovi iskazivali, kao i standard u odnosu na koji bi se utvrđivalo odstupanje, odnosno razina prihvatljivosti (postotak od prodaje ili od proizvodnih troškova)
Kume, 1985	skriveni troškovi kvalitete - tradicionalni model troškova kvalitete uglavnom sadrži vidljive troškove kvalitete, ali previđa druge strateški važne skrivene troškove kvalitete (kvaliteta dizajna, gubitak prodaje)

Plunkett i Dale, 1987; 1988	PAF model - informacije o mjerenju, prikupljanju i korištenju troškova kvalitete; kategorizacija modela koji prikazuju odnose troškova kvalitete u pet grupa
Modarress i Ansari, 1987	skriveni (oportunitetni) troškovi - dodaju dvije nove dimenzije modelu troškova kvalitete - troškove kvalitete dizajna te troškove neučinkovitog korištenja resursa (nekoliko troškovnih elementata povezanih s JIT - troškovi vezani uz skladištenje, troškovi postavljanja, <i>lot size</i> , rukovanje materijalom)
Cooper, 1988; Cooper i Kaplan, 1988	ABC model (<i>activity-based costing model</i>)
Ross, 1977; Marsh, 1989	model procesnih troškova (ukupni trošak prilagođavanja procesa zahtjevima i neprilagođenosti procesa zahtjevima)
Porter and Rayner, 1992	pregled modela troškova kvalitete; PAF model - ograničenja
Carr, 1992	tri kategorije troškova kvalitete: troškovi prilagođavanja, neprilagođavanja (<i>conformance / non-conformance</i>) te troškovi izgubljene prilike (oportunitetne troškove)
Dahlgaard, 1992; Dahlgaard i Dahlgaard, 2002	vidljivi i nevidljivi troškovi kvalitete (<i>visible costs, invisible costs</i>)
Sandoval-Chavez i Beruvides, 1998	uveli u klasičan PAF model oportunitetne troškove - tri komponente: nedovoljna iskorištenost instaliranih kapaciteta, neodgovarajući materijal te loša isporuka usluge
Tsai, 1998	integrirani okvir „troškovi kvalitete - ABC“ u kojemu su ova dva sustava spojena te koriste zajedničku bazu podataka
Harrington, 1999	dijeli troškove kvalitete u dvije skupine: 1) izravni troškovi kvalitete (<i>direct poor quality costs</i>) - kontrolabilni (troškovi prevencije i ispitivanja); rezultat loše kvalitete (interno i eksterno utvrđeni troškovi pogrešaka); troškovi loše kvalitete opreme; 2) neizravni troškovi kvalitete (<i>indirect poor quality costs</i>) - kod kupca nastali troškovi loše kvalitete (<i>customer-</i>

	<i>incurred poor quality cost</i>); troškovi nezadovoljstva kupca; gubitak reputacije; troškovi izgubljene prilike zbog loše kvalitete;
Giakatis, 2001	oportunitetni troškovi kvalitete; trošak kvalitete (definira slično trošku usklađenosti / <i>conformance</i>) i gubitak kvalitete (slično trošku neusklađenosti / <i>non-conformance</i>); uvodi nove kategorije - gubici prevencije, gubici ispitivanja, gubici proizvodnje i gubici dizajna;
Chiadamrong, 2003	tradicionalni PAF model troškova kvalitete i troškovi skrivene propuštene prilike uslijed gubitka kvalitete (oportunitetni troškovi kvalitete)
Schiffauerova i Thomson, 2006	pregled modela troškova kvalitete (PAF model, Crosbyjev model, model oportunitetnih troškova, model procesnih troškova i ABC model) i primjene u poslovnoj praksi; mjerila utjecaja implementacije sustava troškova kvalitete
Rodchua, 2006	pretpostavke za uspješnu primjenu programa troškova kvalitete (četiri važna činitelja - potpora menadžmenta, razumijevanje koncepata troškova kvalitete, učinkoviti sustav i primjena te kooperacija između različitih odjela tvrtke)
Green, 2007	PAF model, primjena u visokom obrazovanju
Crandal i Julien, 2010	PAF model (vidljivi troškovi / <i>tangible</i>); skriveni troškovi (<i>intangible</i> - troškovi povezani s gubitkom prodaje zbog slabog prihvaćanja tvrtke na tržištu); ponašanje troškova PAF uslijed nastojanja da se poboljša kvaliteta
Azizi <i>et al.</i> , 2010	ispituju učinak sustava troškova kvalitete (razine specifikacije) na optimalnu implementaciju TQM; PAF model; viša razina specifikacije sustava troškova kvalitete - veći učinak na optimalnu implementaciju TQM-a
Luther i Sartawi, 2011	najveći dio troškova kvalitete je indirektan te teško uočljiv, stoga često nije adekvatno niti mjeren, niti obuhvaćen

	izvještavanjem u okviru tradicionalnog računovodstvenog sustava
Hvenegaard <i>et al.</i> , 2011	odnos troškova i kvalitete ovisi o tome na koji je način kvaliteta mjerena (zdravstvene ustanove); ako kvaliteta nije uzeta u obzir pri obračunu troškova, menadžment će možda smanjiti razinu kvalitete
Cheah <i>et al.</i> , 2011	PAF + skriveni troškovi (oportunitetni troškovi); oportunitetni gubitak (<i>opportunity loss</i>); identificirali skrivene troškove (gubitak prilike) i istaknuli njihovu važnost u cilju rasvjetljavanja mogućnosti za poboljšanja (nedovoljna iskorištenost kapaciteta; troškovi postavljanja i promjene; dvostruko rezanje; pauza/prazan hod kod strojeva; gubitak prodaje; troškovi skladištenja); praktični aspekt primjene troškova kvalitete; ograničenja primjene; pregled modela troškova kvalitete (PAF model, model procesnih troškova i ABC model);
Chopra i Garg, 2011	PAF koncept; ponašanje različitih kategorija troškova kvalitete i korelacija među njima; povećanjem napora u prevenciji i ispitivanjima smanjuju se troškovi neusklađenosti; povećanjem troškova prilagođenosti (<i>conformance</i>), smanjuju se troškovi neprilagođenosti (<i>non-conformance</i>)
Chopra i Garg, 2012	predlažu dva modela upravljanja troškovima kvalitete: za mjerenje/procjenu troškova kvalitete (PAF koncept) te za razvoj i implementaciju sustava troškova kvalitete u različitim tvrtkama
Sedevich Fons, 2012	PAF + oportunitetni troškovi (indirektni troškovi kvalitete); koncept sustava upravljanja kvalitetom kao jedinstveni način upravljanja organizacijom, neovisno o veličini ili industriji

Zmuk, 2012	razlika tradicionalnog i modernog pristupa troškovima kvalitete; usporedba troškova kvalitete identificiranih prema Taguchijevom modelu funkcije gubitka (troškovi kvalitete predstavljaju funkciju odstupanja od standarda kvalitete; proizvod se smatra dobrim po kvaliteti ukoliko se nalazi unutar granica specifikacija) i prema analizi sposobnosti procesa (proces je sposoban ako proizvod koji je rezultat toga procesa može ispuniti zahtjeve kvalitete koje očekuje kupac; ako ne zadovoljava kupčeve zahtjeve kvalitete, smatra se proizvodom loše kvalitete koji uzrokuje gubitke kvalitete ili troškove kvalitete); moderni pristup ne uključuje samo troškove proizvodnje proizvoda koji ne zadovoljavaju po specifikacijama, već i druge troškove poput nezadovoljstva kupaca, troškove reklamacija ili troškove izgubljenog tržišnog udjela
Khataie i Bulgak, 2013	primjena ABC metode u upravljanju troškovima kvalitete pri implementaciji <i>lean</i> proizvodnje, omogućuje razlikovanje troškova povezanih sa stvaranjem vrijednosti (<i>value added</i>) od onih koji ne stvaraju vrijednost (<i>non-value added</i>)
Kirliogu i Cevik, 2013	pregled tri temeljna koncepta: kvaliteta i troškovi kvalitete, klasifikacija troškova kvalitete, mjerenje troškova kvalitete u cilju smanjenja ukupnih troškova kvalitete i povećanja profitabilnosti
	prezentiraju moguće analitičke tehnike za potrebe mjerenja troškova kvalitete
Mahmood <i>et al.</i> , 2014	kako mjeriti troškove loše kvalitete; ukazuju na odnos između troškova loše kvalitete, produktivnosti rada i profitabilnosti, odnosno kako ovi troškovi utječu na produktivnost i profitabilnost
Satanova <i>et al.</i> , 2015	do koje mjere i na kojoj razini se koristi kontrola troškova kvalitete u SMS proizvodnim tvrtkama u Slovačkoj; istražili razinu razumijevanja i razinu implementacije kontrole troškova

	<p>kvalitete te predložili odgovarajući model temeljen na PAF pristupu</p>
<p>Raßfeld <i>et al.</i>, 2015</p>	<p>autori su proveli istraživanje u poduzećima proizvodnih i uslužnih djelatnosti te su utvrdili neujednačenost metodologije i indikatora u sklopu kontrolinga kvalitete između različitih tvrtki, različitih industrija - dali su usporedni pregled indikatora koje poduzeća proizvodnih i uslužnih djelatnosti (u Njemačkoj) koriste za mjerenje učinkovitosti i uspješnosti sustava upravljanja kvalitetom; praćenje troškova kvalitete ovisi o djelatnosti (u većoj mjeri se primjenjuje u proizvodnim djelatnostima nego u uslužnim), veličini poduzeća (velika poduzeća u većoj mjeri prate troškove kvalitete) te o implementaciji sustava upravljanja kvalitetom (poduzeća koja imaju implementiran sustav upravljanja kvalitetom u većoj mjeri prate troškove kvalitete);</p> <p>autori su utvrdili da su temeljni razlozi zbog kojih poduzeća ne prate troškove kvalitete visoki troškovi prikupljanja podataka o troškovima kvalitete, poteškoće pri njihovom izdvajanju, nedostatak metodološkog znanja te činjenica da ne očekuju koristi od implementacije računovodstva troškova kvalitete;</p>
<p>Zahar <i>et al.</i>, 2015</p>	<p>primjena PAF modela u utvrđivanju troškova kvalitete u kliničkom laboratoriju</p>
<p>Sailaja <i>et al.</i>, 2015</p>	<p>autori su istraživanje proveli u djelatnosti proizvodnje elektroničke opreme; ističu važnost skrivenih troškova kvalitete, za koje su utvrdili da su triput veći od izravnih troškova kvalitete, te da je većinu skrivenih troškova moguće smanjiti ili eliminirati ispravnim praćenjem i razumijevanjem uzroka njihova nastanka; ukazuju na nedostatak tradicionalnog modela praćenja i procjenjivanja troškova kvalitete koji ne obuhvaćaju sveukupne troškove kvalitete;</p>

	<p>oportunitetne troškove definiraju kao gubitke nastale zbog ispuštene prilike da se iz prve učini ispravno, stoga ti troškovi predstavljaju mjerilo interne neučinkovitosti, pa će njihova analiza omogućiti značajne mogućnosti za unaprjeđenje procesa</p>
<p>Plewa <i>et al.</i>, 2016</p>	<p>Troškovi kvalitete povezani su s razinom ukupne kvalitete poduzeća pri čemu su ukupni troškovi kvalitete niži na višoj razini ukupne kvalitete (mjerene zadovoljstvom klijenata, odnosno udjelom narudžbi bez pritužbi, reklamacija); također, na višoj razini kvalitete, troškovi loše kvalitete niži su; autori su uočili da nema pozitivne povezanosti između troškova prevencije i ispitivanja i ukupne razine kvalitete, te da komponente troškova kvalitete nisu međusobno negativno povezane; dakle, na uzorku proizvodnih poduzeća uočili su da je niža razina troškova prevencije i troškova ispitivanja povezana s nižim ukupnim troškovima kvalitete (što nije u skladu s modernim teorijskim modelom); prema modificiranom modernom teorijskom modelu, troškovi prevencije i ispitivanja početno rastu kako bi se postigla viša razina ukupne kvalitete, dok ne dosegnu određeni prag nakon kojega počinju opadati.</p>
<p>Glogovac i Filipović, 2017</p>	<p>Razina upravljanja troškovima kvalitete ovisi o razini razvijenosti sustava upravljanja kvalitetom; rezultati istraživanja ukazuju na visoku razinu svijesti o važnosti troškova kvalitete te na povećanje broja poduzeća koja upravljaju troškovima kvalitete; prednosti upravljanja troškovima kvalitete ogledaju se u povećanju konkurentnosti i višoj razini zadovoljstva klijenata što proizlazi iz poboljšanja kvalitete, mogućnosti unaprjeđenja planiranja razvoja poduzeća, smanjenja ukupnih troškova, reduciranja pogrešaka i pogrešno izvođenih aktivnosti, smanjenja gubitaka, reduciranja pretjeranog korištenja resursa, mogućnosti analiziranja pogrešaka, te povećanja</p>

	motiviranosti zaposlenika zbog uspješnog smanjenja troškova loše kvalitete, kao i osiguranja podataka nužnih za donošenje odgovarajućih odluka vezanih uz poboljšanja
--	---

Izvor: Izrada autorice

Početna razmatranja o troškovima kvalitete bila su fokusirana na definiranje sustava mjerenja, pri čemu su se u obzir uzimali oni troškovi koji su bili vidljivi i lako mjerljivi, iskazani kao troškovi za kvalitetu i zbog nekvalitete, odnosno kao troškovi prevencije, ispitivanja i pogrešaka. U daljnjim istraživanjima posebno se naglašava uloga skrivenih troškova kvalitete i gubitaka koje poduzeća imaju zbog loše kvalitete te neučinkovitog korištenja resursa. Troškove kvalitete se tako razmatra kao vidljive i nevidljive, te se uvode novi pristupi i razvijaju novi modeli poput ABC modela, modela procesnih troškova te modela oportunitetnih troškova temeljenog na klasičnim modelima. Suvremeni pristup troškovima kvalitete, dakle, osim troškova proizvodnje proizvoda koji ne zadovoljavaju zahtjevima, uključuju i troškove izgubljene prilike, tržišnog udjela kao i nezadovoljstva kupaca.

2.1.3 Utjecaj troškova kvalitete na poslovanje

Razvoj i unaprjeđenje kvalitete utječe na povećanje zadovoljstva kupaca, reduciranje troškova proizvodnje te povećanje produktivnosti. Navedeno je potrebno postići optimiziranjem troškova, pri čemu troškovi za kvalitetu predstavljaju temeljnu stavku. To će, međutim, biti moguće samo ako su troškovi kvalitete identificirani (Schiffauerova i Thomson, 2006). Isključivo orijentiranje na godišnje izvješćivanje o troškovima kvalitete, međutim, neće dati odgovarajuće rezultate. Izvješća o troškovima kvalitete potrebno je sastavljati i podnositi mjesečno kako bi ona bila kvalitetna i pravovremena informacijska osnova za donošenje poslovnih odluka (Kirlioglu i Cevik, 2013).

Kako bi bilo moguće upravljati troškovima, potrebno je poznavati njihovo ponašanje i njihovu strukturu. Upravljanje troškovima kvalitete usmjereno je reduciranju troškova, kao i unaprjeđenju kvalitete (Desai, 2008).

Troškovi kvalitete sadrže različite elemente. Neki troškovi kvalitete su opći, generički, te se mogu pronaći u svakoj organizaciji neovisno o vrsti proizvoda ili usluga koje organizacija

proizvodi (Lari i Asllani, 2013). To su troškovi vezani uz pregled i odabir dobavljača, ispitivanje nabavljenih dobara, održavanje opreme, izobrazbu zaposlenika, pripremu procedura i radnih uputa, te planova kvalitete, razmatranje pritužbi kupaca i slično. Postoje pritom i oni drugi troškovi kvalitete koji su specifični za određenu industriju, te ovise o razini aktivnosti, vrsti proizvoda ili usluga te brojnim drugim činiteljima. Dakle, **temeljne sastavnice troškova kvalitete ovise o sektoru** (Plunkett i Dale, 1986), a s obzirom da **nisu definirani računovodstveni standardi kojima bi se uredilo područje praćenja troškova kvalitete, odluka o strukturi troškova kvalitete prepuštena je na prosudbu menadžerima kvalitete ili odgovornima za prikupljanje podataka o troškovima kvalitete**. Stoga se i elementi strukture troškova kvalitete razlikuju od tvrtke do tvrtke, prema specifičnim potrebama (Schiffauerova i Thomson, 2006). Slična je situacija i s **mjerenjem performansi poduzeća u ovisnosti o troškovima kvalitete**. Naime, **ne postoji ujednačen općeprihvaćen stav o mjerilima kojima bi se ukazalo na učinak implementacije sustava upravljanja troškovima kvalitete**. Neka su od mjerila utjecaja implementacije sustava troškova kvalitete sljedeća (Schiffauerova i Thomson, 2006):

- troškovi sredstava i materijala,
- troškovi preventivnih aktivnosti,
- troškovi kontrolnih aktivnosti (ispitivanja),
- trošak nedostataka (proizvoda s greškom) na 100 komada,
- trošak zakašnjelih isporuka,
- postotak ponovljenih isporuka (prodaje),
- broj zaprimljenih reklamacija,
- povrat na kvalitetu (RoQ) = porast profita / troškovi programa unaprjeđenja kvalitete,
- stopa kvalitete = $(\text{input} - (\text{nedostaci u kvaliteti} + \text{nedostaci stavljanja u pogon} + \text{ponovna izrada}))/\text{input}$,
- kvaliteta procesa = $(\text{raspoloživo vrijeme} - \text{vrijeme za ponovnu izradu})/\text{raspoloživo vrijeme}$,
- kvaliteta „iz prve“ (postotak proizvoda bez ponovne izrade).

Posljednja četiri predstavljaju globalnu metriku kvalitete za mjerenje globalnih rezultata uspješnosti (Schiffauerova i Thomson, 2006:654). Implementacija sustava troškova kvalitete doprinosi ostvarivanju profita i izgradnji imidža, odnosno utječe na smanjenje troškova

proizvodnje i porasta prepoznatljivosti brenda, što podrazumijeva stvaranje percepcije proizvodnje kvalitetnih proizvoda. Pri tomu je svaka osoba unutar organizacije odgovorna za postizanje kvalitete, a uloga računovodstva u razmatranju troškova kvalitete okrenuta je mjerenju troškova kvalitete, njihovoj klasifikaciji i izvještavanju (Kirlioglu i Cevik, 2013). Mjerenje troškova kvalitete i izvještavanje menadžera o njima omogućit će potpunu kontrolu kvalitete i njezino kontinuirano unaprjeđivanje.

U Tablici 8 predočeni su neki od korištenih modela utvrđivanja troškova kvalitete s odgovarajućim mjerilom kao temeljem za procjenu utjecaja upravljanja troškovima kvalitete na poslovanje. Najveći broj tvrtki koje mjere troškove kvalitete, njihovu klasifikaciju temelje na PAF pristupu.

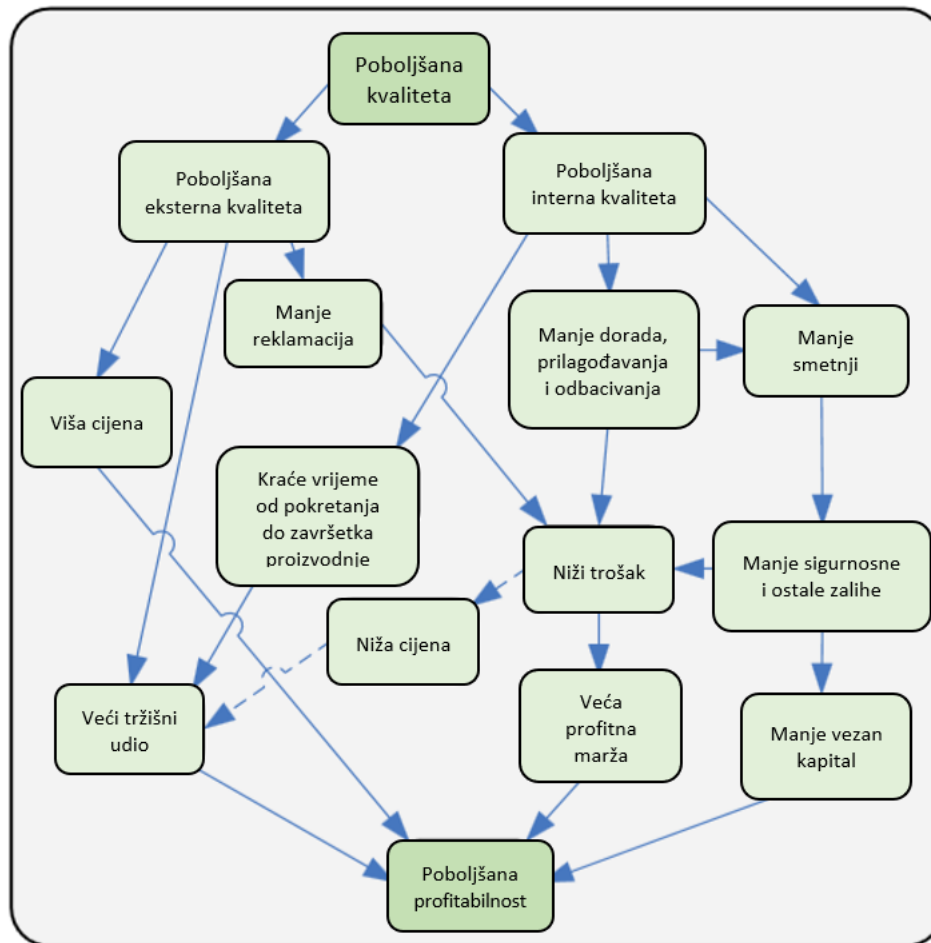
Primjena sustava upravljanja kvalitetom može utjecati na kvalitetu, odnosno operativne i poslovne performanse uopće. Implementacija aktivnosti upravljanja kvalitetom smanjuje varijabilnost proizvodnog procesa povećavajući kvalitetu internih procesa i, posljedično, usklađenost proizvoda sa zahtjevima kvalitete, pri čemu će sve dimenzije kvalitete proizvoda biti također unaprijeđene (Sousa i Voss, 2002: 95). Kvaliteta internih procesa i kvaliteta proizvoda mogu utjecati na operativnu učinkovitost i poslovni rezultat (Shema 7), stoga Garvin (1984, prema Sousa i Voss, 2002: 95) ukazuje na dva temeljna puta utjecaja kvalitete na poslovni uspjeh:

- *proizvodni put* – unaprijeđena kvaliteta internih procesa (manje nedostataka, otpadaka, popravaka) rezultirat će unaprijeđenim operativnim performansama (niži troškovi proizvodnje, povećanje pouzdanosti procesa) i naknadnim poboljšanjima, što vodi sveukupnom unaprijeđenju poslovanja;
- *tržišni put* – poboljšanja kvalitete proizvoda vode povećanju prodaje i višem tržišnom udjelu ili, alternativno, manje elastičnoj potražnji i višim cijenama. Ukoliko povećani prihodi nadmašuju ulaganja koja su bila potrebna da se dostigne odgovarajuća razina kvalitete, poduzeće će ostvariti višu razinu profita. U konačnici, poboljšana kvaliteta proizvoda vodit će nižim troškovima jamstava i odgovornosti za proizvod, što će rezultirati nižim servisnim troškovima i poboljšanim poslovnim performansama.

Tablica 8: Pregled nekih od uspješno primijenjenih metoda mjerenja troškova kvalitete

MODEL +A3:E20	MJERILO - temelj za obračun CQ	REZULTAT PRIMJENE	djelatnost promatrane tvrtke
PAF MODEL	% ukupnih proizvodnih troškova	smanjenje CQ s 23,3 % na 17,2 % u 5 godina	telekomunikacije
	% proizvedenih dobara	porast produktivnosti od 26 %	
	% ukupnih proizvodnih troškova	cilj je smanjiti CQ u godinu dana	zrakoplovna industrija
	% od prodaje	smanjenje CQ s 12 % na 5,5 %	informatička tehnologija
	% u troškovima prodaje	ušteda više od 150 miliona \$ u 5 godina	
	% prodaje proizvoda	smanjenje CQ s 13,5 % na 3,7 % u 8 godina	klima uređaji i hladnjaci
	% godišnje prodaje (prometa)	smanjenje troškova pogrešaka (neuspjeha-Failures) za 96 %	
		smanjenje CQ s 4,5 % na 1,5 %	proizvodnja strojeva
		smanjenje CQ s 4,1 % na 2,5 % u 4 godine	industrijsko premazivanje
		smanjenje CQ s 7,5 % na 5,9 % u 4 godine	alatni strojevi
CROSBY	% poslovnih rashoda	smanjenje CQ s 5,4 % na 4,6 % u prvoj godini	elektrotehnika
	% prometa	smanjenje otpadaka i ponovne izrade za 30 % u godinu dana	vojna elektronika
	u \$ po liniji koda	povećanje neto dobiti za 20 miliona \$ godišnje	financijske usluge
	% prihoda	značajno unaprjeđenje razine usluge i operativnih troškova	
	% prihoda od prodaje	smanjenje CQ s 35,8 % na 18,1 % u 4 godine;	elektronika
	% ukupnih troškova proizvodnje	smanjenje radne snage za 25 % u 18 mjeseci;	
	% od standardnih troškova proizvodnje	povećanje učinka za 25 % u 18 mjeseci	software
		smanjenje CQ za 50 % u 8 godina	poluvodički sklopovi (mikroelektronika)
		smanjenje CQ s 37 % na 17 %	uslužna djelatnost (marketing)
		smanjenje CQ za 54 miliona \$ u prvoj godini	uredska oprema
MODEL OPRTUNITETNIH TROŠKOVA I ALTERNATIVNIH TROŠKOVA	% ukupnih troškova proizvodnje	smanjenje CQ s 6 % na 1 % u 5 godina i smanjenje stope nedostataka za više od 75 %	uredska oprema
		smanjenje CQ za 50 %	uredska oprema
		porast produktivnosti za 15 % u 4 godine;	
		smanjenje otpadaka od 58 % što je rezultiralo uštedom od preko 2,4 miliona \$;	industrija poluvodiča
		povrat materijala od kupaca smanjen za 69 % uz uštedu od preko 600.000 \$	
	% prodaje	cilj je smanjiti troškove pogrešaka (F) za 50 %	lijevanje čelika

Izvor: autorica prema Schiffauerova i Thomson (2006: 656-659)



Shema 7: Povezanost unaprjeđenja kvalitete i poboljšanja profitabilnosti (Bergman, B., Klefsjö, B.: Quality: from Customer Needs to Customer Satisfaction, Studentlitteratur, Lund, 2003. prema Brekke i Francen, 2007: 3)

Utjecaj primjene upravljanja kvalitetom na poslovanje poduzeća istraživali su mnogi autori. Kako bi se taj utjecaj mogao valorizirati, nužno je definirati troškove povezane s kvalitetom, stoga je moguće govoriti o utjecaju primjene modela troškova kvalitete na uspješnost poslovanja, odnosno na performanse poduzeća. Pregledom dostupne literature o upravljanju kvalitetom i računovodstvu troškova kvalitete može se uočiti da se uglavnom radi o istraživanjima primjene modela troškova kvalitete (mjerenja, praćenja i korištenja) u tvrtkama koje se bave proizvodnom djelatnošću, dok je broj objavljenih radova o troškovima kvalitete u uslužnim djelatnostima značajno manji (primjerice u bankarskom sektoru troškove kvalitete istraživala je Duarte Arenas, 2014; u zdravstvu Uyar i Neyis, 2014; Zahar *et al.*, 2015). Navedeno proizlazi i iz činjenice da je i primjena računovodstva troškova kvalitete češća u proizvodnoj industriji nego u uslužnim djelatnostima (Glogovac i Filipović, 2017; Pekanov Starčević *et al.*, 2015; Raßfeld *et al.*, 2015). Tablica 9 daje pregled samo nekih od istraživanja po djelatnostima u posljednjih dvadesetak godina.

Tablica 9: Pregled nekih od radova o utjecaju računovodstva troškova kvalitete na poslovanje po djelatnostima

PROIZVODNA DJELATNOST			
God.	Autori	Naslov rada	Zaključci / područje istraživanja
1995	Kumar i Brittain	<i>Cost of quality: evaluating the health of British manufacturing industry</i>	<ul style="list-style-type: none"> • troškovi kvalitete - indikator zdravlja poduzeća • dobro planirani troškovi kvalitete mogu smanjiti ukupne troškove kvalitete na 2,5 % ukupne prodaje • prerađivačka industrija
1998	Moen	<i>New quality cost model used as a top management tool</i>	<ul style="list-style-type: none"> • troškovi nekvalitete - direktni i indirektni • temelj za mjerenje: žalbe kupaca, drugi feedback (umjesto dotadašnjih zahtjeva, želja, potreba, očekivanja) • korištenje modela upravljanja troškovima kvalitete kao temeljnog upravljačkog alata • proizvodna djelatnost
2004	Omachonu, Suthummanon, Einspruch	<i>The relationship between quality and quality cost for a manufacturing company</i>	<ul style="list-style-type: none"> • troškovi za kvalitetu utječu na smanjenje troškova nekvalitete • troškovi za kvalitetu utječu na povećanje kvalitete • troškovi nekvalitete utječu na smanjenje kvalitete • jaka veza između troškova za kvalitetu i kvalitete materijala i strojeva kao inputa, te kvalitete tvrtke

			<ul style="list-style-type: none"> • povećanje troškova za kvalitetu utječe na povećanje kvalitete i smanjenje troškova nekvalitete • proizvodna djelatnost
2006	Bamford i Land	<i>The application and use of the PAF quality costing model within a footwear company</i>	<ul style="list-style-type: none"> • primjena PAF modela • informacije o troškovima kvalitete utječu na poboljšanje poslovanja • proizvodnja obuće
2007	Brekke i Francen	<i>Quality costs? Using quality costing to promote quality improvement in Chinese company</i>	<ul style="list-style-type: none"> • proizvodnja industrijskih premaza • primjena koncepta troškova kvalitete u kineskim poduzećima – pokušaj mjerenja troškova kvalitete • identificiranje i mjerenje troškova kvalitete – analiziranje identificiranih troškova kako bi se utvrdila područja mogućih poboljšanja • utvrđuju koristi i poteškoće pri mjerenju troškova kvalitete u cilju unaprjeđenja kvalitete • fokusirani isključivo na troškove nekvalitete (izostavljene ostale kategorije troškova kvalitete)
2010	Azizi, Taleghani, Esmaelpoor, Gudarzvand Chegini	<i>Effect of the Quality Costing System on Implementation and Execution of Optimum Total Quality Management</i>	<ul style="list-style-type: none"> • istražuju efekte sustava računovodstva troškova na implementaciju i učinkovitost TQM-a • identificiraju troškove kvalitete: što je veća razina specifikacije troškova kvalitete, veći je utjecaj

			<p>na optimizaciju implementiranog TQM-a</p> <ul style="list-style-type: none"> • proizvodna djelatnost
2012	Gorlova, Grzybowska-Brzezińska, Żuchowski	<i>ISO Standards And Quality Costs As Instruments Of Companies 'competitive Advantage</i>	<ul style="list-style-type: none"> • građevinske usluge • cilj istraživanja: identificirati troškove kvalitete koji su potrebni za postizanje konkurentske prednosti na prekomorskim tržištima • procjena ekonomske učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom moguća je uz implementaciju i praćenje troškova kvalitete • dali klasifikaciju troškova kvalitete • ulaganje u preventivne aktivnosti i aktivnosti ispitivanja utjecat će na smanjenje troškova koji proizlaze iz pogrešaka, a angažiraju zaposlenike na rješavanju reklamacija i jamstava
2013	Kirlioglu i Cevik	<i>Measuring and Reporting Cost of Quality in a Turkish Manufacturing Company: A Case Study in Electric Industry</i>	<ul style="list-style-type: none"> • implementacija sustava troškova kvalitete utječe na ostvarivanje profita i percepciju brenda; odgovarajući pouzdani podaci o troškovima kvalitete osnova su za smanjenje troškova nekvalitete što utječe na smanjenje ukupnih troškova kvalitete • proizvodnja visokokvalitetnih proizvoda uz niske troškove

			<p>kvalitete osigurava opstanak među konkurencijom</p> <ul style="list-style-type: none"> • prezentiraju moguće analitičke tehnike za potrebe mjerenja troškova kvalitete • proizvodna djelatnost - elektroindustrija
2014	Khaled Omar i Murgan	<i>An improved model for the cost of quality</i>	<ul style="list-style-type: none"> • uvid u ponašanje različitih komponenti troškova kvalitete • razvoj matematičkog modela za kvantificiranje troškova kvalitete - metoda simulacije na temelju stvarnih podataka; • industrija poluvodiča • utjecaj planiranja određene razine kvalitete na troškove kvalitete; • tradicionalni računovodstveni pristup troškovima kvalitete nije odgovarajući s obzirom da uglavnom ovisi o izravnim troškovima rada koji čine tek 3 % ukupnih troškova kvalitete
2014	Mahmood <i>et al.</i>	<i>Determining the cost of poor quality and its impact on productivity and profitability</i>	<ul style="list-style-type: none"> • primjena sustava mjerenja troškova loše kvalitete utječe na smanjenje troškova loše kvalitete uz povećanje produktivnosti i profitabilnost • autori navode da već i samo saznanje da se o određenim troškovima prikupljaju podaci može utjecati na smanjenje troškova loše kvalitete jer će

			<p>odgovorne osobe pri poduzimanju aktivnosti više voditi brigu o njihovom ispravnom izvođenju, što rezultira manjim brojem pogrešaka</p> <ul style="list-style-type: none"> • implementacija sustava troškova kvalitete, i to praćenje troškova loše kvalitete, predstavlja mehanizam kojim se omogućava kontinuirano unaprjeđenje u području izvođenja građevinskog projekta kao jednokratne aktivnosti determinirane vremenskim razdobljem, budžetom i područjem
2015	Satanova <i>et al.</i>	<i>How Slovak small and medium manufacturing enterprises maintain quality costs: an empirical study and proposal for a suitable model</i>	<ul style="list-style-type: none"> • kontrola troškova kvalitete djeluje kao latentni podsustav upravljanja • menadžeri SMS-a koriste indikatore za mjerenje performansi i kvalitete proizvodnje, ali obično nemaju razvijen zaseban okvir za mjerenje i vrednovanje troškova kvalitete
2015	Syed <i>et al.</i>	<i>Compare Cost of Good Quality & Cost of Poor Quality And Have a Wise Decision, A study from Automobile Industry of Pakistan</i>	<ul style="list-style-type: none"> • automobilska industrija • kako bi se racionaliziralo poboljšanje kvalitete, kvalitetu je potrebno iskazati novčanim vrijednostima • troškovi kvalitete mjereni su i analizirani kako bi se utvrdila optimalna razina; autori daju primjer mjerenja i usporedbe

			<p>troškova za kvalitetu i troškova loše kvalitete;</p> <ul style="list-style-type: none"> • troškovi za kvalitetu su 22 – 50 puta niži od troškova loše kvalitete
2016	Plewa <i>et al.</i>	<i>Is quality still free? – Empirical evidence on quality in modern manufacturing</i>	<ul style="list-style-type: none"> • proizvodna djelatnost • ukupni troškovi kvalitete niži su na višoj razini ukupne kvalitete • troškovi loše kvalitete niži su na višoj razini kvalitete • nema pozitivne povezanosti između troškova prevencije i ispitivanja i ukupne razine kvalitete • komponente troškova kvalitete nisu međusobno negativno povezane • niža razina troškova prevencije i troškova ispitivanja povezana je s nižim ukupnim troškovima kvalitete • modificirani moderni teorijski model
USLUŽNA DJELATNOST			
2014	Duarte Arenas	<i>Quality costs analysis in the service sector: an empirical study of the Colombian banking system</i>	<ul style="list-style-type: none"> • bankarski sustav • razmatra mogućnost primjene modela troškova kvalitete u uslužnim tvrtkama te predlaže prilagođeni model troškova kvalitete za bankarski sustav • model integrira klasični P-A-F model i značajne egzogene i

			endogene varijable koje utječu na kvalitetu u bankama
2014	Uyar i Neyis	<i>Does the healthcare industry report quality costs? Comparative investigations of public and private hospitals</i>	<ul style="list-style-type: none"> • zdravstveni sustav • utvrdili da se troškovi kvalitete ne mjere, ne prate, ne evidentiraju, o njima se ne izvještava, niti se analiziraju u privatnim i javnim turskim bolnicama
2015	Zahar, El barkany, El biyaali	<i>Cost of Quality in Health Care: A Case Study in Clinical Laboratory</i>	<ul style="list-style-type: none"> • identificiranje i mjerenje troškova kvalitete omogućit će poduzimanje ciljanih akcija kako bi se troškovi kvalitete smanjili (klinički laboratorij - zdravstvo) • povećanje troškova prevencije uz smanjenje eksternih troškova zbog nekvalitete može izravno unaprijediti razinu zadovoljstva klijenata
1991	Bohan i Horney	<i>Pinpointing the real cost of quality in a service company</i>	<ul style="list-style-type: none"> • primjena PAF modela u hotelijerstvu • mjerenje i izvještavanje o troškovima kvalitete imperativ jer su troškovi kvalitete ključni činitelj stvaranja konkurentske prednosti
2007	Ramdeen, Santos, Chatfield	<i>Measuring the cost of quality in a hotel restaurant operation</i>	<ul style="list-style-type: none"> • primjena PAF modela u hotelijerstvu - hotelski restorani • troškovi prevencije vode smanjenju troškova nekvalitete i troškova ispitivanja

			<ul style="list-style-type: none"> • mjerenje troškova kvalitete može unaprijediti kvalitetu hrane i usluga u restoranima, a time rezultirati poboljšanjem sveukupne profitabilnosti
2007	Zanini Gavranić	<i>Monitoring of Quality Costs in the Croatian Hotel Industry</i>	<ul style="list-style-type: none"> • hotelijerstvo • postoji mogućnost nadogradnje internog računovodstva u cilju praćenja troškova kvalitete • glavna prepreka implementaciji računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu jest nedovoljno ulaganje u edukaciju i nedovoljno razvijen informacijski sustav • ABC i TC metode predstavljaju preduvjet za implementaciju računovodstva troškova kvalitete • nedovoljna primjena računovodstva troškova kvalitete u praksi iako preduvjeti postoje
2012	Pamfilie i Stan	<i>Managing Quality Costs – A Must for Growing Organizational Performance (A Case Study on Romanian Business Hotels)</i>	<ul style="list-style-type: none"> • hotelijerstvo • troškovi kvalitete omogućuju evaluaciju performansi • učenje o aktivnostima koje generiraju troškove kvalitete i njihova procjena omogućuje rangiranje identificiranih glavnih problema sukladno njihovoj važnosti

Izvor: Izrada autorice

Na važnost troškova kvalitete ukazali su u svom radu i Juran i Gryna (1993) istaknuvši da godišnji troškovi loše kvalitete u tvrtkama koje se bave proizvodnom djelatnošću iznose 15 % od prodaje, dok je to u uslužnim djelatnostima oko 30 % proizvodnih troškova (Pekanov Starčević *et al.*, 2015). Upravo njihov visoki udio u strukturi ukupnih troškova ukazuje na potrebu za njihovim identificiranjem i mjerenjem, što zahtijeva interdisciplinarni pristup. Prema provedenim istraživanjima, postupno smanjenje troškova nekvalitete povezano je s ulaganjem u bolju kvalitetu, pri čemu su istraživanja pokazala da ulaganje od 1 \$ u bolju kvalitetu rezultira smanjenjem i do 15 \$ troškova nekvalitete (Butler, D.: *Introduction to Customer Focused Quality (CFQ) or TQM*, David Butler ASSociates, inc Ohio, 2001. str. 1-2, prema Peršić, 2003: 8).

Kao koristi od mjerenja troškova kvalitete Yang (2008) navodi sljedeće:

- fokusiranje na ona područja gdje su performanse slabe te su potrebna poboljšanja,
- pomoć u okviru sveobuhvatne kontrole kvalitete te
- povećanje konkurentske prednosti tvrtke putem postizanja više razine kvalitete i nižih troškova.

Prema istraživanju koje je proveo Raßfeld, **dva su temeljna pristupa procjenjivanju koristi od implementacije sustava upravljanja kvalitetom** (Raßfeld *et al.*, 2015: 1077):

- mjerenje koristi iskazano financijski *kroz promjene visine troškova kvalitete tijekom razdoblja* (najčešće se za procjenu koristi od upravljanja kvalitetom primjenjuje troškove nekvalitete i to interno i eksterno utvrđene), te
- mjerenje koristi putem *praćenja prodaje, zadovoljstva kupaca, zadovoljstva zaposlenika, lojalnosti kupaca te tržišnog udjela*.

Pristup, model i mjerilo temeljem kojeg će tvrtke procjenjivati troškove kvalitete ovisit će o djelatnosti, specifičnostima tvrtke te potrebama menadžmenta.

2.1.4 Polazišta upravljanja troškovima kvalitete u hotelu

Iako postoji veći broj radova koji se bave proučavanjem i utvrđivanjem dimenzija kvalitete i utjecajem implementacije sustava kvalitete na poslovnu uspješnost hotelskih poduzeća, tek je nekolicina autora (tablica 10) razmatrala sustav troškova kvalitete kao ključni čimbenik

upravljanja kvalitetom u hotelijerstvu. Ramphal (2016) je tako spomenuo troškove kvalitete kao jednu od metoda vrednovanja kvalitete, ističući da je mjerenje kvalitete usluge prvi korak k unaprjeđenju kvalitete.

Tablica 10: Pregled nekih od autora koji su doprinijeli razvoju sustava računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu

AUTOR	NASLOV RADA	DOPRINOS / SPOZNAJE
Bohan i Horney (1991)	<i>Pinpointing the real cost of quality in a service company cost of quality in a service company</i>	Proces troškova kvalitete može uvelike koristiti bilo kojoj organizaciji. Visoka kvaliteta je jeftinija od loše kvalitete - košta znatno manje spriječiti probleme, nego ih ispravljati. Aktivnosti i rashodi trebaju biti usmjereni prevenciji kako bi se smanjili unutarnji i vanjski nedostaci i pogreške.
Luchars i Hinkin (1996)	<i>The service-quality audit: A hotel case study</i>	Ispitivanje usluge kojim se kvantificira troškove svakodnevnih pogrešaka može pomoći menadžerima hotela utvrditi izvor problema s kvalitetom i omogućiti im da odluče gdje uložiti u unaprjeđenje kvalitete usluge.
Ramdeen, Santos, Chatfield (2007)	<i>Measuring the cost of quality in a hotel restaurant operation</i>	Mjerenje i održavanje troškova kvalitete upotrebom PAF modela vodi ostvarenju strateških prednosti. Ulaganje u preventivne aktivnosti u cilju poboljšanja kvalitete dovest će do smanjenja neuspjeha, kao i do smanjenja troškova ispitivanja, te samim tim povećat će profitabilnost.
Zanimi Gavranić (2007)	<i>Monitoring of Quality Costs in the Croatian Hotel Industry</i>	Autorica je provela istraživanje u hrvatskom hotelijerstvu, ispitujući koji su preduvjeti za primjenu računovodstva troškova kvalitete kao dijela

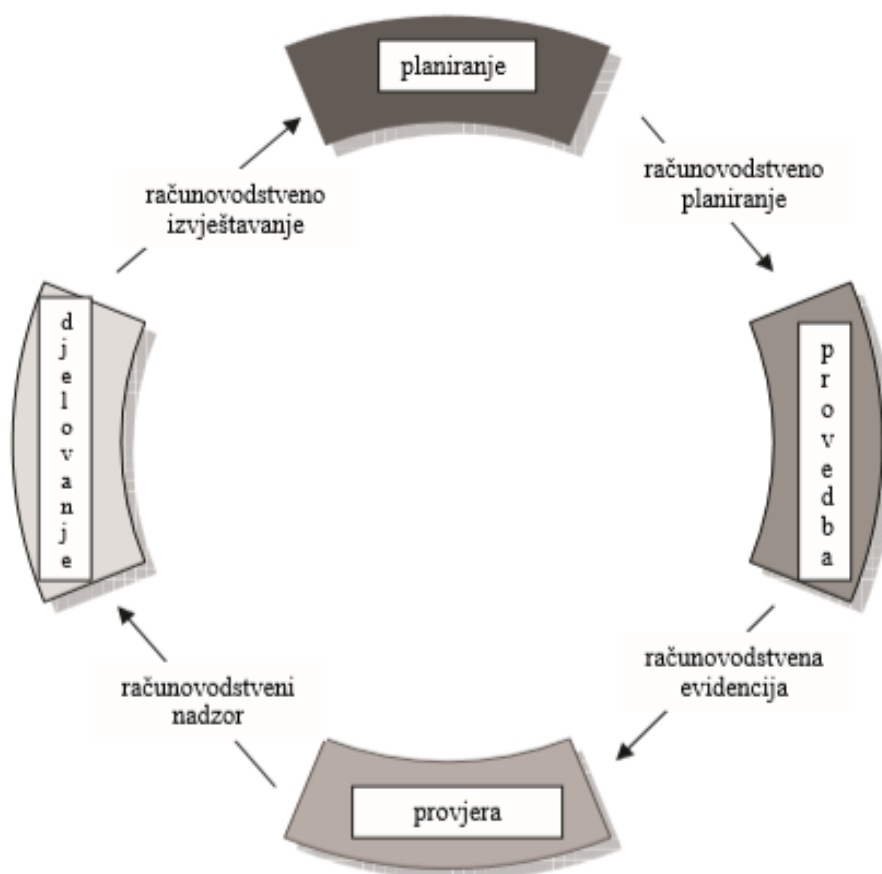
		<p>upravljačkog računovodstva.</p> <p>Poboljšanje poslovanja primjenom načela TQM obvezuje menadžment da osigura metodološku osnovu na razini centara odgovornosti za praćenje, klasifikaciju, grupiranje i prezentiranje troškova kvalitete.</p>
Zanini Gavranić (2011)	<i>Računovodstvene pretpostavke pripreme informacija za poslovno odlučivanje u hotelijerstvu</i>	<p>Autorica predlaže poboljšani model sustava upravljačkog računovodstva koji uključuje računovodstvo troškova kvalitete s ciljem osiguranja relevantnih informacija za TQM i poboljšanje kvalitete (troškove kvalitete dijeli na troškove opće kvalitete i troškove eko-kvalitete)</p>
Pamfilie i Stan (2012)	<i>Managing Quality Costs – A Must for Growing Organizational Performance (A Case Study on Romanian Business Hotels)</i>	<p>Troškove kvalitete moguće je koristiti kao alat za optimizaciju procesa i aktivnosti ključnih za postizanje kvalitete, a time i kao potencijalni izvor za maksimiziranje profita tvrtke. Autori su proveli istraživanje među menadžerima hotela o njihovoj percepciji troškova kvalitete i važnosti isticanja i mjerenja svake pojedine vrste troškova kvalitete</p>

Izvor: Ribarić Čučković i Janković, (2018)

Upravljanje kvalitetom podrazumijeva kontinuirano poboljšavanje poslovanja koje će rezultirati zadovoljstvom kupaca. Unaprjeđenje kvalitete, a posebice ono temeljeno na prihvaćanju i uvođenju ISO standarda, podrazumijeva izgradnju i implementaciju sustava kvalitete te stalno preispitivanje i potvrđivanje. To sa sobom nosi i odgovarajuće troškove za koje u računovodstvu treba osigurati metodološku podlogu za sustavno planiranje i kontrolu,

što su temeljne pretpostavke implementiranja suvremenog upravljanja i kontinuiranog poboljšanja sustava kvalitete (Peršić i Drljača, 2003: 16).

Upravljanje troškovima kvalitete uporište ima u Demingovom PDCA⁵ ciklusu, pri čemu računovodstvo troškova kvalitete ima značajnu ulogu u kontinuiranom unaprjeđenju kvalitete poslovnih procesa i njihovih učinaka (Rogošić, 2009: 120) – računovodstvo troškova kvalitete uključuje se računovodstvenim planiranjem u proces iniciranja poboljšanja kvalitete, potom se nakon provedbe programa poboljšanja kvalitete obavljaju aktivnosti računovodstvene evidencije (knjiženjima u glavnoj knjizi u okviru slobodnog razreda 5 ili ustrojavanjem zasebne evidencije u obliku računovodstva troškova kvalitete), zatim se računovodstvenim nadzorom provedenih aktivnosti u okviru faze provjere prati ova faza, te se nakon faze djelovanja na uočena odstupanja od kvalitete konačno izvještava o troškovima kvalitete (shema 8).



Shema 8: Mjesto računovodstva u Demingovom PDCA ciklusu kontinuiranog unaprjeđenja kvalitete (Rogošić, 2009: 119)

⁵ Plan-Do-Check-Act

Raßfeld i ost. u svom radu (Raßfeld *et al.*, 2015) navode da se uspjeh sustava upravljanja kvalitetom mjeri financijskim i nefinancijskim indikatorima, pri čemu se oni koriste u svrhu **upravljanja kvalitetom**, kako bi se **osigurala strateška i operativna ciljna orijentacija**, **identificirala dobra ili loša kvaliteta**, kao i kako bi se **omogućilo uspoređivanje s drugim sektorima ili poduzećima**, što podrazumijeva određivanje troškova, koristi i profitabilnosti. Istraživanje njemačkih tvrtki, međutim, pokazalo je *velike metodološke i sadržajne razlike u mjerenju uspješnosti i učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom različitih poduzeća i različitih industrija* (Raßfeld *et al.*, 2015), što proizlazi, naravno, iz specifičnosti same industrije. Pristup troškovima kvalitete implementacijom sustava troškova kvalitete puno je češći i rašireniji u proizvodnoj industriji, u odnosu na uslužne djelatnosti (Pekanov Starčević *et al.*, 2015; Glogovac i Filipović, 2017; Raßfeld *et al.*, 2015), a jedan od najznačajnijih razloga jest postojanje opipljivog proizvoda što mjerenje troškova kvalitete i standardiziranje modela koji će biti moguće primijeniti u različitim tvrtkama značajno olakšava. Za razliku od navedenoga, u uslužnim djelatnostima definiranje takvih troškovnih kategorija prilično je zahtjevno (Duarte Arenas, 2014).

Hotelska poduzeća u cilju unaprjeđenja poslovanja moraju osigurati kvalitetnu informacijsku potporu donošenju poslovnih odluka, i onih operativnih, i onih strateških. Od posebne važnosti su pritom informacije za potrebe upravljanja kvalitetom, budući da je upravo kvaliteta usluge jedan od ključnih čimbenika zadovoljstva klijenta. Te ključne informacije temeljem kojih će menadžeri biti u mogućnosti donijeti racionalnu odluku o daljnjim smjerovima akcija, a u cilju osiguranja razvoja poslovanja, odnose se na informacije o ulaganjima u održavanje i podizanje razine kvalitete proizvoda i usluga, odnosno samoga poslovnog procesa, te na informacije o rezultatima, odnosno posljedicama nekvalitete usluge, odnosno procesa. Takve informacije, kvantificirane, vrijednosno izražene, podloga su za procjenu učinka odvijanja procesa na sveukupnu uspješnost poslovanja i konkurentsku poziciju poduzeća.

Mjerenje troškova kvalitete postalo je ključan instrument mjerenja učinkovitosti procesa (Bessieris, 2013). Kako bi se osigurala odgovarajuća informacijska osnovica koja će biti temelj za upravljanje kvalitetom, potrebno je prije svega identificirati one informacijske tokove u internim procesima na kojima će se temeljiti računovodstveni informacijski sustav te u okviru kojih će se prikupljati podaci o troškovima poslovnih aktivnosti. U tom smislu moguće je poslovne aktivnosti u internim procesima pratiti kroz četiri temeljna ciklusa poslovnih tokova,

kako slijedi (Bodnar, G. H., Hopwood, W. S., *Accounting Information Systems*, VI Ed., Prentice Hall, New Jersey, 1995. p. 6., prema Peršić, 2003: 2):

- *ciklus primitaka* - poslovni događaji povezani s prodajom proizvoda i pružanjem usluga drugima, a koji rezultiraju naplatom;
- *ciklus izdataka* - poslovni događaji povezani s pribavljanjem dobara i usluga od drugih te s obvezama koje proizlaze iz takvih odnosa;
- *ciklus proizvodnje* - poslovni događaji povezani s transformacijom resursa u proizvode i usluge;
- *ciklus financiranja* - poslovni događaji koji se odnose na pribavljanje i upravljanje kapitalnim fondovima, dugovima i gotovinom.

Nužno je osigurati pretpostavke za prepoznavanje troškova kvalitete u internim radnim procesima kako bi ih bilo moguće mjeriti, jer je poboljšati moguće samo ono što je mjerljivo. Pri tomu mjerenje troškova kvalitete u internim procesima treba prilagoditi specifičnostima djelatnosti na način da se utvrde temeljna obilježja karakteristična za jedan ili više procesa. Nadalje, unutar procesa i aktivnosti potrebno je odvojeno pratiti troškove za kvalitetu i troškove nekvalitete s obzirom da prvi ukazuju na dostignuti stupanj prevencije ili rano usklađivanje, dok drugi ukazuju na odstupanje od ciljne kvalitete, odnosno na nastale greške prepoznate u internom ili eksternom procesu, a koje kupac nije spreman platiti (Peršić i Janković, 2006: 62).

Zadaća računovodstva je osigurati informacijsku osnovicu za upravljanje troškovima, a sukladno zahtjevima suvremenog okruženja koje nameće potrebu uvođenja novoga pristupa upravljanju troškovima, s naglaskom na implementaciju sustava kvalitete, računovodstvo mora osigurati instrumentarij za vrijednosno obuhvaćanje i mjerenje te izvješćivanje o troškovima kvalitete (Peršić, 2005: 1). Tradicionalni računovodstveni sustav, odnosno tradicionalno računovodstvo troškova nije u skladu s potrebama praćenja i mjerenja troškova kvalitete (Yang, 2008; Cheah, 2011; Pekanov Starčević *et al.* 2015). Troškovi kvalitete prikriveni su u ukupnoj masi troškova razvrstanih prema prirodnim vrstama te je potrebno utvrditi sva mjesta gdje se oni nalaze kako bi ih bilo moguće identificirati i izdvojiti iz ukupnih troškova te kategorizirati. Identificiranje troškova kvalitete nužno je kako bi bilo moguće utvrditi mogućnosti za poboljšanja. U tom smislu, zadaća računovodstva troškova kvalitete jest osigurati informacijsku osnovicu temeljenu na zahtjevima menadžmenta, ISO normi, propisa te ciljevima poduzeća

kako bi se prepoznala područja mogućeg snižavanja ukupnih troškova, a u cilju povećanja ukupne uspješnosti poslovanja (Peršić, 2005: 1).

Računovodstveni informacijski sustav hotelskog poduzeća treba, dakle, osigurati relevantne informacije o troškovima kvalitete, odnosno o ulaganjima u kvalitetu i o troškovima do kojih dolazi zbog nekvalitete, kako bi se moglo razmotriti rezultate i potrebe ulaganja u kvalitetu. Informacije o troškovima kvalitete računovodstvo mora osigurati putem specijaliziranih izvještaja, i to u skladu s potrebama menadžera, tj. u cilju donošenja poslovnih odluka.

Izvještaji o troškovima kvalitete moraju korisnicima pružati informacije o opsegu i strukturi troškova kvalitete u određenom obračunskom razdoblju (u apsolutnom i relativnom iznosu), ali i omogućiti utvrđivanje trendova s obzirom da se na temelju tih informacija donose kratkoročne i strateške odluke u području kvalitete proizvoda i usluga (Rogošić, 2009: 120). Pri tomu će učestalost izvješćivanja ovisiti o potrebama korisnika (top menadžment ili voditelj službe kvalitete ili organizacijske jedinice npr.), ali i o karakteristikama samoga sustava praćenja troškova kvalitete.

Pa iako praćenje troškova kvalitete nije zakonom definirano, te poduzeća samostalno odlučuju o načinu i metodologiji praćenja, klasifikaciji i izvješćivanju o troškovima kvalitete, općenito, poduzeća koja imaju ustrojen sustav upravljanja kvalitetom uporište za praćenje troškova kvalitete nalaze u ISO međunarodnim normama (Peršić i Drljača, 2003; Vinalšek Stipić i Bošnjak, 2015: 138). Pri tome treba naglasiti da poduzeće koje odluči certificirati svoje poslovanje prema nekoj od normi ISO, mora ujedno i donijeti odluku o izgradnji, implementaciji i potvrđivanju sustava kvalitete, a to ga obvezuje na ispunjenje svih propisanih zahtjeva odgovarajuće norme. ISO 9001:2015 postavlja zahtjev za poboljšanjem sustava upravljanja kvalitetom, pri čemu se naglašava orijentacija na kupca te na osiguravanje raspoloživosti potrebnih resursa - materijalnih, financijskih, a posebice ljudskih, što čini temeljnu pretpostavku razvoja sustava. Potrebno je, pritom, definirati resurse nužne za ostvarivanje ciljeva kvalitete te ih planirati i kontrolirati. Ulaganja je tako, primjerice, moguće kontrolirati praćenjem i analiziranjem strukture troškova za kvalitetu, dok je koristi moguće razmatrati kroz utjecaj tih troškova na smanjenje troškova nekvalitete. Potrebno je pratiti i iskazivati rezultate koji su ostvareni poduzetim kontrolnim aktivnostima, brinuti o cijeni osiguranja raspoloživosti resursa i njihova korištenja, održavati sustav kvalitete i kontinuirano ga poboljšavati, a to je moguće implementacijom računovodstva troškova kvalitete.

Računovodstvo troškova kvalitete dio je internog obračuna te se temelji na „*kreativnosti menadžerskog računovođe da osigura informacijsku osnovicu za zadovoljenje određenih upravljačkih zahtjeva menadžmenta*“ praćenjem i izvješćivanjem o financijskim učincima aktivnosti povezanih s kvalitetom (Peršić i Drljača, 2003: 14). Od menadžerskog računovođe očekuje se razrada „*jedinstvenog internog kontnog plana u koji će se unutar temeljnih grupa troškova uključiti specifičnosti internih radnih procesa koje su značajne za daljnju raščlambu i pojedinačno obuhvaćanje troškova po mjestima, nositeljima, aktivnostima i drugim relevantnim kriterijima*“ (Peršić, 2005: 3). Naime, kako bi se omogućila ocjena mogućnosti i način za snižavanje troškova te poduzele relevantne mjere racionalizacije, potrebno je osigurati transparentno sagledavanje područja gdje su određeni troškovi nastali (mjesto troška, centri odgovornosti, segment, proizvodna linija, prodajno mjesto,...), kao i radi čega su nastali (proizvod, usluge, unaprjeđenje kvalitete,...) (Peršić, 2005: 5). Upravljačko računovodstvo mora osigurati praćenje troškova po aktivnostima i procesima na razini kojih je moguće identificirati troškove kvalitete i na taj način reagirati i ukloniti one aktivnosti koje ne doprinose kvaliteti, vodeći pri tome brigu o području odgovornosti pojedinog menadžera (Zanini Gavrančić, 2011). U tom smislu potrebno je u sklopu upravljačkog računovodstva ustrojiti i računovodstvo odgovornosti u cilju osiguranja izvještavanja po centrima odgovornosti.

Implementacija sustava praćenja troškova kvalitete podrazumijeva aktivnosti utvrđivanja mjesta troškova, evidentiranja ukupnih troškova po mjestima troška, izdvajanje troškova kvalitete po mjestima troška i terećenje troškom, izračunavanje pokazatelja troškova kvalitete, komparativnu analizu pokazatelja troškova kvalitete te izradu i distribuciju izvještaja o troškovima kvalitete (Drljača, 2001: 23).

U djelatnosti hotelijerstva, Ramdeen *et al.* (2007) istražili su troškove kvalitete u **hotelskim restoranima** primjenom PAF modela, mjereći troškove kvalitete kao udio u prihodima od prodaje te utvrdili da su iznosili 12 - 16 % prodaje (što je značajno iznad preporučenih 2 - 4 % prodaje). Rezultati istraživanja ukazali su na potrebu za ulaganjem u preventivne aktivnosti u cilju poboljšanja kvalitete, što rezultira smanjenjem troškova nekvalitete, ali i smanjenjem troškova ispitivanja. Autori navode i da će ulaganja u preventivne aktivnosti, odnosno preventivni troškovi kvalitete, unaprijediti kvalitetu hrane i usluge, što će posljedično dovesti do povećanja zadovoljstva klijenta, a u konačnici i do povećanja profitabilnosti restorana i konkurentskih prednosti. Rezultati njihova istraživanja ukazuju da *mjerenje troškova kvalitete, odnosno računovodstvo troškova kvalitete, može unaprijediti poslovni proces, što će rezultirati poboljšanjem profitabilnosti uopće.*

Prema istraživanju stupnja utjecaja pojedinih aspekata na ostvarenje konkurentskih prednosti hotelskih poduzeća u Republici Hrvatskoj utvrđeno je da su menadžeri hotelskih poduzeća najvišom prosječnom ocjenom ocijenili fleksibilnost poduzeća u odnosu na tržišne uvjete te kvalitetu usluge. Naime, kvaliteti i znanju pridodana je velika važnost, što naglašava potrebu za sustavnim upravljanjem kvalitetom i znanjem u hotelskim poduzećima (Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013: 75).

Sustavi upravljanja kvalitetom u fokusu su razmatranja menadžera hotelskih poduzeća, stoga je zadaća upravljačkog računovodstva metodološki oblikovati informacije o troškovima kvalitete kao značajnim činiteljima uspješnosti poslovanja. Identificiranjem nastalih ili potencijalnih šteta i gubitaka koji proizlaze iz neodgovarajuće kvalitete odvijanja poslovnih aktivnosti moguće je identificirati potencijalna područja racionalizacije i unaprjeđenja poslovanja, stoga su informacije o troškovima kvalitete od izuzetne važnosti za upravljanje.

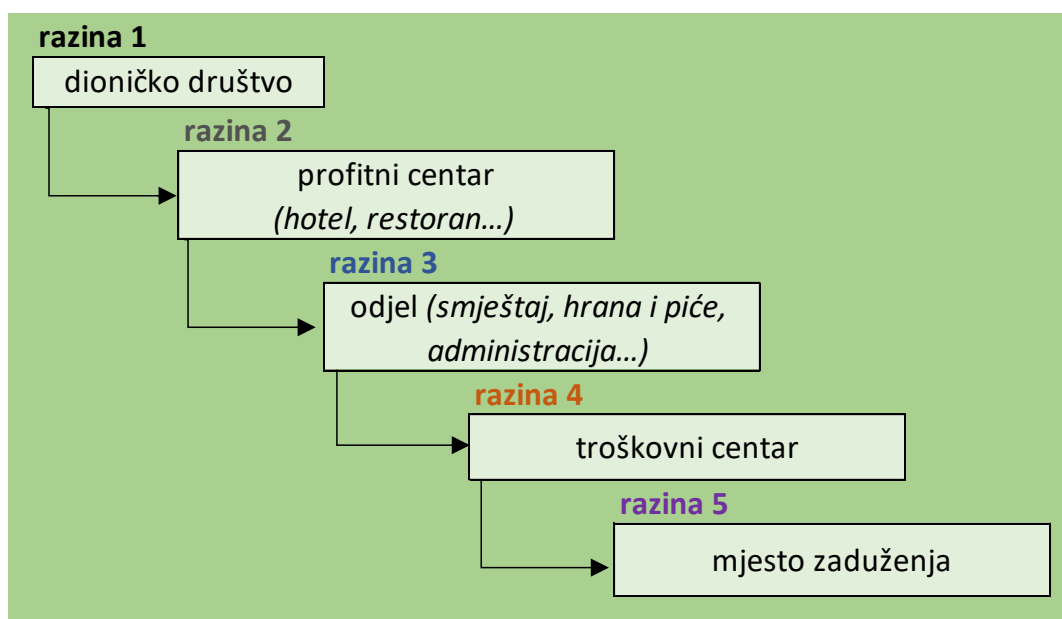
Pokazatelji kvalitete koriste se u svrhu kontrole upravljanja kvalitetom, kako bi se ostvarila strateška i operativna ciljna orijentacija, identificirala kvaliteta, ali i slabost, te kako bi se omogućio *benchmarking*, a to zahtijeva determiniranje troškova, koristi i profitabilnosti (Raßfeld *et al.*, 2015).

Nadalje, kako bi interno ostvarene rezultate bilo moguće prezentirati i eksternim korisnicima, a u cilju ocjene konkurentnosti određenog sustava ili destinacije, *benchmarking* bi trebalo temeljiti na odredbama globalnih standarda (Međunarodni standard financijskog izvješćivanja MSFI 8 – Operativni segmenti) te specifičnih standarda za hotelske odnosno SPA usluge (USALI - *Uniform System for the Lodging Industry*; USFRS - *Uniform System of Financial Reporting for SPAs*) (Peršić, 2013: 341). Naime, zahtjevi za harmonizacijom nalažu primjenu jedinstvenih standarda izvješćivanja u međunarodnom računovodstvenom prostoru, pa se tako donošenjem MSFI 8 – Operativni segmenti (s primjenom od 2009. godine umjesto MRS-a 14 – Izvješćivanje po segmentima), „obvezuje poslovne sustave da izvještaje po segmentima sastavlja po istim kriterijima kako se sastavljaju izvještaji za menadžment, te da se iz istih podataka sistemom sažimanja, a uz podršku specijaliziranog softvera, sastavljaju i temeljeni financijski izvještaji“ (Peršić, 2008: 95). Pri tomu se izvješćivanje po segmentima⁶ temelji na načelu odgovornosti te se takva izvješća objavljuju kako bi korisnici temeljnih financijskih

⁶ Segmenti u poduzeću imaju karakter centara odgovornosti - troškovni, prihodni, profitni, investicijski. Obično su formirani kao organizacijske cjeline (organizacijske ili poslovne jedinice) koje hijerarhijski mogu biti ustrojene kao sektori, službe, odjeljenja ili druge cjeline (Peršić, 2005).

izvještaja mogli „ocijeniti prirodu financijskih učinaka onih poslovnih aktivnosti koje su realizirane u ekonomskom okruženju u kojem određeni poslovni sustav djeluje“ (Peršić, 2008: 95).

USALI standardi (*Uniform System for the Lodging Industry*)⁷ predstavljaju općeprihvaćene standarde praćenja rezultata poslovanja, te kao takvi čine okvir za pripremu i izvješćivanje po segmentima, što hotelskim menadžerima omogućuje praćenje i vrednovanje performansi, troškova i prihoda po pojedinim organizacijskim jedinicama, a u okviru njihove odgovornosti (Peršić *et al.*, 2013: 4) – izvješćivanje po centrima odgovornosti (shema 9). Izvješćivanje po USALI standardima omogućuje usporedbu internih rezultata iskazanih po segmentima na eksternoj osnovi, odnosno s vanjskim subjektima (*benchmarking*).



Shema 9: USALI – podloga poslovnom odlučivanju (Zanini Gavranić, T.: Računovodstveno izvještavanje o kvaliteti i okolišu, FMTU, predavanje, 2016)

Trenutno je aktualno 11. izdanje USALI standarda izašlo 2011. godine, a sadrži pet cjelina (Janković, 2015):

⁷ Udruga hotela grada New York (*Hotel Association of New York City*) u cilju da definira vlastite standarde internog izvještavanja za hotelijerstvo, a kako bi se omogućila međusobna usporedba pojedinih hotela grada New Yorka, 1926. godine izdaje prvo izdanje priručnika *Unifrom System of Accounts for Hotels* (USAH). Navedeni priručnik sadržavao je upute kako sastavljati interne izvještaje različitih operativnih odjeljenja hotela. Po uzoru na USAH, razvijaju se potom specifični standardi izvještavanja za male hotele, za SPA te za restorane (*Unifrom System of Accounts and Expense Dictionary for Small Hotels, Motels and Motor Hotels; Unifrom System of Financial Reporting for SPAs; Unifrom System of Accounts for Restaurants*). Termin *Hotels* u nazivu standarda USAH zamijenjen je u devetom izdanju terminom *Lodging Industry* objedinivši izvještavanje za hotele, male hotele te motele uz definiranje 32 moguća individualna rješenja prilagođena svim odjeljenjima hotela (Janković, 2015)

- Dio I – Operativni izvještaji (*Operating Statements*) – sadrži pravila izvještavanja po centrima odgovornosti (izvještaji za profitne i troškovne centre odgovornosti) – Tablica 11;
- Dio II – Financijski izvještaji (*Financial Statements*) – specifičnosti sastavljanja temeljnih financijskih izvještaja temeljenih na odredbama US GAAP / SFAS (američki računovodstveni standardi) koncepcijski različitih od temeljnih financijskih izvještaja prema Zakonu o računovodstvu (ZOR, NN 78/15, 134/15, 120/216);
- Dio III – Financijski i operativni pokazatelji (*Financial Ratios and Operating Metrics*) – prijedlog specifičnih ključnih pokazatelja svakog pojedinog odjeljenja, a koji se mogu koristiti za ocjenu uspješnosti konkretnog odjeljenja ili pak za *benchmarking*;
- Dio IV – Vodič kroz prihode i troškove (*Revenue and Expense Guide*) – predočeni su odnosi između inputa i outputa podataka s naglaskom na ukazivanje na korelacije rashodi/troškovi/prihodi u odnosu na nazive konta prema kontnom planu i poziciji koju taj podatak ima u pojedinom izvještaju (za svaki rashod/trošak/prihod se iskazuje njegov naziv, izvještaj u kojem se nalazi te naziv konta; s gledišta izvještaja u kojem se rashod/trošak/prihod iskazuje – za svaku vrstu rashoda/troška/prihoda iskazuje se najprije u kojem se odjeljenju, naziv konta te naziv stavke);
- Dio V – Bruto nasuprot neto izvještavanju (*Gross vs. Net Reporting*) – ukazuje na važnost izvještavanja prihoda po neto, odnosno bruto osnovici.

Tablica 11: Izvještaji po centrima odgovornosti – USALI standardi

PROFITNI CENTRI ODGOVORNOSTI				S K U P N I I Z V J E Š T A J
IZVJEŠTAJ 1 SMJEŠTAJ	IZVJEŠTAJ 2 HRANA I PIĆE	IZVJEŠTAJ 3 OSTALA POSLOVNA ODJELJENJA	IZVJEŠTAJ 4 RAZNI PRIHODI	
TROŠKOVNI CENTRI ODGOVORNOSTI				
IZVJEŠTAJ 5 ADMINISTRACIJA	IZVJEŠTAJ 6 INFORMACIJSKI I TELEKOMUNIKACIJSKI SUSTAVI	IZVJEŠTAJ 7 PRODAJA I MARKETING	IZVJEŠTAJ 8 TEKUĆE ODRŽAVANJE	
IZVJEŠTAJ 9 ENERGIJA	IZVJEŠTAJ 10 MENADŽMENT NAKNADA	IZVJEŠTAJ 11 PRIHODI I TROŠKOVI IZ DRUGIH AKTIVNOSTI	IZVJEŠTAJ 12 PRAONICA RUBLJA	
IZVJEŠTAJ 13 PREHRANA ZAPOSLENIKA	IZVJEŠTAJ 14 TROŠKOVI RADA			

Izvor: Janković (2015)

Predviđa se sastavljanje četiri temeljna izvještaja za profitne centre odgovornosti te 10 za troškovne / rashodne centre odgovornosti (tablica 12). U okviru izvještaja za profitne centre iskazuju se neto prihodi te izravni troškovi odjeljenja (za prodano, troškovi rada, ostali izravni troškovi).

Tablica 12: Izvještaji hotela po centrima odgovornosti

IZVJEŠTAJI ZA PROFITNE CENTRE	IZVJEŠTAJI ZA TROŠKOVNE / RAHODNE CENTRE
1. Smještaj (<i>Rooms</i>)	1. Administracija (<i>Administrative and General</i>)
2. Hrana i piće (<i>Food and Beverage</i>)	2. Informacijski i telekomunikacijski sustavi (<i>Information and Telecommunications Systems</i>)
3. Ostala poslovna odjeljenja (<i>Other Operate Departments</i>) - golf, spa, parkiralište, ostale usluge...	3. Prodaja i marketing (<i>Sales and Marketing</i>)
4. Razni prihodi (<i>Miscellaneous Income</i>)	4. Tekuće održavanje (<i>Property Operation and Maintenance</i>)
	5. Energija (<i>Utilities</i>)
	6. Menadžment naknada (<i>Management Fees</i>)
	7. Prihodi i troškovi koji nisu ostvareni iz redovitog poslovanja (<i>Non-Operating Income and Expenses</i>)
	8. Praonica rublja (<i>House Laundry</i>)
	9. Prehrana zaposlenika (<i>Staff Dining</i>)
	10. Troškovi rada (<i>Payroll Titles</i>)

Izvor: izrada autorice prema Janković (2015)

Zbirni izvještaj o poslovanju⁸ prema USALI standardima sastavlja se **za menadžere i za vlasnike**, pri čemu ova dva izvještaja sadrže sljedeće elemente (prema Janković 2015):

- **operativni prihodi** (smještaj, hrana i piće, ostala operativna odjeljenja, razni prihodi)
- **troškovi profitnih odjeljenja** (smještaj, hrana i piće, ostala operativna odjeljenja)
- **rezultat profitnih odjeljenja**
- **neraspoređeni operativni troškovi** (administracija, informacijski i telekomunikacijski sustavi, prodaja i marketing, održavanje, energija)
- **bruto operativni rezultat – G.O.P.** (*Gros Operating Profit*)

⁸ *Summary Operating Statement for Operators; Summary Operating Statement for Owners*

- **menadžment naknada**
- **dobit prije obračuna prihoda i rashoda iz drugih aktivnosti**
- **prihodi i rashodi iz ostalih aktivnosti** (prihodi, najam, porez na imovinu i ostali porezi, osiguranje, ostalo)⁹
- **rezultat prije kamata, poreza i amortizacije – EBITDA** (*Earnings Before Interest, Taxes, Depreciation and Amortization*)
- u zbirnom izvještaju za menadžere – **rezerviranja**
- u zbirnom izvještaju za vlasnike – **neto dobit** (EBITDA umanjen za kamate i amortizaciju = dobit prije poreza - porez na dobit).

Istraživanja provedena posljednjih dvadeset godina ukazuju na uspješnu primjenu USALI standarda u hrvatskom hotelijerstvu više od dvadeset godina (Peršić, Janković, Vlašić, 2013: 4), iako se ističe i određeni stupanj neusklađenosti između operativnih izvještaja prema USALI standardima s Bilješkama uz financijske izvještaje s obzirom da tek manji broj hrvatskih hotelskih poduzeća informacije po segmentima uključuje u Bilješke uz financijske izvještaje (uglavnom za smještaj te prehranu i piće). Uočen je porast implementacije metodologije USALI i rastući trend izvješćivanja po segmentima te korištenja takvih izvještaja od strane srednjeg i nižeg menadžmenta, uz isticanje potrebe za implementacijom unaprijeđenog sustava izvještavanja po segmentima s novim mjerama uspješnosti, poput eko-mjera ili mjera kvalitete (Peršić, Janković, Poldrugovac, 2012: 38). Primjena USALI standarda, u kontekstu nacionalnog gospodarstva, ima za cilj osigurati usporedbu hrvatskih poduzeća u hotelijerstvu kako bi se procijenila konkurentnost, a temeljeno na informacijama predloženim u okviru operativnih izvještaja uz izvještaje o kupcima i zaposlenima (Peršić i Janković, 2010; Peršić i Janković, 2011; Peršić, Janković, Vlašić, 2013: 6).

Korisnici informacija računovodstva troškova kvalitete primarno su interni korisnici - menadžeri svih hijerarhijskih razina, no i brojni eksterni korisnici imaju interes za informacijama o troškovima kvalitete određenog poduzeća, primjerice jedinice lokalne uprave i samouprave te država (tablica 13) (Drljača, 2002: 22-25).

⁹ *Non-Operating Income and Expenses*

Tablica 13: Struktura korisnika informacija o računovodstvu troškova

EKSTERNI KORISNICI		VANJSKI ASPEKTI	UNUTARNJI ASPEKTI	INTERNI KORISNICI	
☉ Vlada ☉ Javnost	Nacionalna ekonomija			Poslovni sustav	Vlasnik Menadžment Zaposlenici
☉ Predstavnici vlasti jedinica lokalne uprave i samouprave ☉ Građani ☉ Znanost	Jedinice lokalne uprave i samouprave			Segment / Centar odgovornosti Organizacijska jedinica	Menadžer segmenta/ organiz. jedinice Menadžer prihodnog, troškovnog, profitnog ili investicijskog centra odgovornosti Brand menadžer Linijski menadžer
☉ Poslovni sustavi u grupaciji ☉ Granski sindikati ☉ Obrazovne i znanstvene institucije ☉ Javnost	Interesne skupine			Proizvodna linija	Voditelj procesa Odgovorni menadžment Zaposleni
☉ Građani - članovi domaćinstava	Domaćinstva			Projekt	Voditelj projekta Zaposleni
				Proces	Voditelj procesa Zaposleni
		Ugovor	Menadžer ugovornog područja Zaposlenici		
		Mjesto troška	Odgovorna osoba Zaposlenici		

Izvor: Peršić i Drljača (2003: 22)

Uspješna implementacija sustava računovodstva troškova kvalitete uvjetovana je razinom informatičke podrške. Informatizacija treba ići u smjeru implementacije računalnog programa koji će osigurati obuhvat podataka na mjestu i u vremenu gdje oni nastaju te njihovo sažimanje s nižih na više hijerarhijske razine, kao i sastavljanje računovodstvenih izvještaja (Peršić, 2005; Rogošić, 2009). Oblik, sadržaj i učestalost sastavljanja računovodstvenih izvještaja o troškovima kvalitete treba se temeljiti na informacijskim zahtjevima menadžera kvalitete, uz poštivanje načela ekonomičnosti i nužne metodološke usklađenosti izvještajnih veličina u fazi planiranja i kontrole (Lazibat i Sutić, 2011). Pri tome je nužna suradnja glavnog menadžera s menadžerom kvalitete, informatičarem, računovođom i marketingom, koji će definirati polazišta za interno izvješćivanje o troškovima kvalitete (Peršić i Drljača, 2003; Mwaura i Nyaboga, 2007).

2.1.4.1 Troškovi za kvalitetu u hotelu

Troškove kvalitete treba identificirati i klasificirati kako bi ih bilo moguće mjeriti na odgovarajući način te uključiti u računovodstvene izvještaje. Zadaća je upravljačkog računovodstva da omogući prepoznavanje, evidentiranje i prezentiranje podataka o troškovima kvalitete u apsolutnim iznosima te u relativnom udjelu. Ostvareni rezultati implementiranog sustava kvalitete prate se u kontekstu ostvarene bruto operativne dobiti (G. O. P.), noćenja, prihoda ili na temelju nekog drugog pokazatelja (Zanini Gavrančić, 2011).

Troškovi za kvalitetu su oni troškovi koji nastaju ulaganjem poduzeća u postizanje željene, bolje razine kvalitete proizvoda i usluga. Ovi troškovi nastaju kao rezultat procesa osiguranja kvalitete te njezina unaprjeđenja, stoga podrazumijevaju sve one troškove vezane uz planiranje i provjeru kvalitete, i to u fazi koncipiranja i razvoja proizvoda i usluge, kao i u procesu proizvodnje. Sukladno navedenom, troškovima za kvalitetu smatraju se svi troškovi koji proizlaze iz poduzimanja aktivnosti u cilju osiguranja kvalitete resursa u fazi inputa, pripreme za proizvodnju, te aktivnosti vezanih za prodaju proizvoda i usluga s obzirom da djeluju na podizanje razine kvalitete (Peršić, 2003: 8). Troškove za kvalitetu moguće je planirati i predvidjeti, stoga ih je moguće i kontrolirati, odnosno njima upravljati. No, da bi troškove za kvalitetu bilo moguće definirati, potrebno je prije svega krenuti od zahtjeva kvalitete – i s tehničkog aspekta, ali i promišljajući koja su to očekivanja kupaca/gosta kako bi ih poduzeće nastojalo ispuniti, pa čak i nadmašiti. Što je to što određuje kvalitetu boravka sukladno očekivanjima klijenta (ambijent, ekološki aspekti,...)? S obzirom na potrebu osiguranja takvih kriterija, poduzeće će imati odgovarajuće troškove (cvijeće u sobama, dekoracije, pokloni gostima,...). Takve troškove moguće je pridružiti troškovima za kvalitetu.

Primjena PAF modela u hotelijerstvu podrazumijeva klasifikaciju troškova kvalitete prema sljedećim kriterijima (Ramphal, 2016):

- troškovi prevencije troškovi su koji nastaju u cilju sprečavanja isporuke loše usluge
- troškovi ispitivanja povezani su s auditom ili samoprocjenom u cilju vrednovanja kvalitete usluge
- interno utvrđeni troškovi nekvalitete troškovi su koji uključuju troškove otpadaka i bacanja proizvoda poput ustajale hrane, neprihvatljivih jela, otkazivanja
- eksterno utvrđeni troškovi nekvalitete povezuju se s troškovima isporuke usluge i proizvoda loše kvalitete, zbog čega dolazi do narušavanja reputacije i gubitka potencijalnih klijenata.

Troškove za kvalitetu hotela Zanini Gavranić (2011) klasificira prema PAF modelu na sljedeći način:

TROŠKOVI PREVENCIJE:

- obrazovanje za osiguranje kvalitete
- obrazovanje za osiguranje održivog razvoja
- posjeti konkurentnim poslovnim subjektima
- analiza dobavljača
- troškovi u svezi sa savjetovanjima dobavljača
- stručna literatura
- cvijeće u sobama
- cvijeće na recepciji
- biljke
- dekoracija
- slatkiši za „laku noć“
- pokloni gostima
- nagrade radnicima
- troškovi u svezi s planiranjem kvalitete
- troškovi lansiranja novih proizvoda
- troškovi audita kvalitete (nezavisna provjera)
- troškovi u svezi vrednovanja kvalitete dobavljača prije njihovog odabira
- provjere aktivnosti dobavljača za vrijeme trajanja ugovora
- zajedničke akcije s dobavljačima
- troškovi putovanja
- studije zaštite okoliša
- troškovi recikliranja
- trening

- informiranje
- bilježenje
- trošak postupanja s otpadnim tvarima
- trošak odlaganja otpadnih tvari
- troškovi sustava za upravljanje okolišem
- uštede troškova zbog ponovne upotrebe i reciklaže
- trošak eko poreza

TROŠKOVI ISPITIVANJA:

- troškovi u svezi „no name“ gosta
- boravak direktora hotela u hotelu radi upoznavanja s proizvodnjom i uslugama
- laboratorijska ispitivanja
- troškovi utvrđivanja kvalitete kupljenih proizvoda kontrolom (inspekcijom) pri prijemu
- supervizije (specijalizirane organizacije)
- troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)
- kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole
- troškovi ispitivanja zaliha
- trošak kontrole otpadnih tvari.

2.1.4.2 Troškovi nekvalitete u hotelu

Troškovi zbog nekvalitete oni su troškovi koji su nastali zbog propusta do kojih je došlo u poslovanju, odnosno kao posljedica neulaganja u bolju kvalitetu, te kupac takve proizvode ili usluge ne želi platiti jer za njega ne predstavljaju novu vrijednost. Ovi troškovi nastali kao rezultat odstupanja od kvalitete, odnosno nesukladnosti sa zahtjevima kvalitete, proizlaze iz naknadnih popravaka, reklamacija, otklanjanja nedostataka u jamstvenom roku, i slično. Moguće ih je podijeliti prema pristupu PAF na *troškove interno utvrđenih propusta*, pogrešaka, odnosno

nedostataka, te *troškovne eksterno utvrđenih nedostataka*. Kod troškova nekvalitete proizvoda ili usluga koji su interno utvrđeni riječ je o onom proizvodu ili usluzi koji još nisu stigli do kupca te ih je moguće eliminirati unutar internih radnih procesa, dok je kod troškova nekvalitete koji su eksterno nastali riječ o nekvalitetnom proizvodu ili usluzi koji je stigao do kupca te uzrokuje *izravnu* ili *neizravnu* štetu za poduzeće (naknada štete kupcu ili odlazak konkurenciji) (Zanini Gavrančić, 2011: 374). Troškovi nekvalitete eksterno utvrđenih nedostataka koji uzrokuju neizravnu štetu poduzeću, odnosno *neizravni troškovi eksternih propusta*, predstavljaju potencijalne gubitke koji mogu nastati stoga što nisu pravovremeno uočena odstupanja od kvalitete, te kao takvi mogu imati dugoročne negativne posljedice na imidž poduzeća i njegovu tržišnu poziciju, što dovodi do gubitka budućeg profita (Peršić, 2003: 9). Ovi se troškovi nazivaju i oportunitetnim troškovima, a podrazumijevaju izgublenu dobit neiskorištenih mogućnosti.

Troškove nastale zbog nekvalitete, za razliku od troškova nastalih zbog ulaganja u kvalitetu, teško je planirati i predvidjeti njihovu buduću moguću strukturu, stoga je njima i teže upravljati.

Troškove zbog nekvalitete hotela moguće je klasificirati prema PAF modelu na sljedeći način (Zanini Gavrančić, 2011):

TROŠKOVI ZBOG INTERNIH PROPUSTA:

- rashod SI (neotpisana vrijednost)
- trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika
- troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika
- ponovljene usluge (čišćenje, ručnici,...)
- troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete
- ponovljena kontrola i ispitivanje
- razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete
- gubitak vremena uvjetovan kvalitetom

TROŠKOVI ZBOG EKSTERNIH PROPUSTA:

- *gratis*
- popusti zbog reklamacija
- trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju

- troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
- penali turoperatorima
- penali gostima
- naknadno utvrđeni rashodi (reklamacije iz prethodnih godina).

2.2 Utjecaj kvalitete kadrova na uspješnost hotela

Suvremeno poduzeće posluje u društvu znanja (*knowledge society*, Drucker, P.) u kojem temeljni ekonomski resurs i činitelj konkurentskih prednosti više nisu kapital ni prirodno okruženje (kombiniranje proizvoda i tržišta s pogađanjem dobavljača i klijenata, barijerama i mogućim zamjenskim tehnologijama ili proizvodima), već znanje (Pulić i Sundać, 2001: 48-50). Poduzeće, kako bi moglo obavljati svoju djelatnost i ispunjavati svoju svrhu, raspolaže odgovarajućim resursima čija primjerena uporaba pridonosi uspješnosti poslovanja i ostvarenju postavljenih ciljeva. Sukladno resursnoj teoriji (Barney, 2007), ostvarenje konkurentskih prednosti temelji se na resursima poduzeća koji obuhvaćaju cjelokupnu imovinu poduzeća, organizacijske procese, informacije i znanje koje poduzeće posjeduje, njegove sposobnosti i karakteristike. Pri tomu ukupni resursi mogu biti (Dujanić *et al.*, 1997: 67):

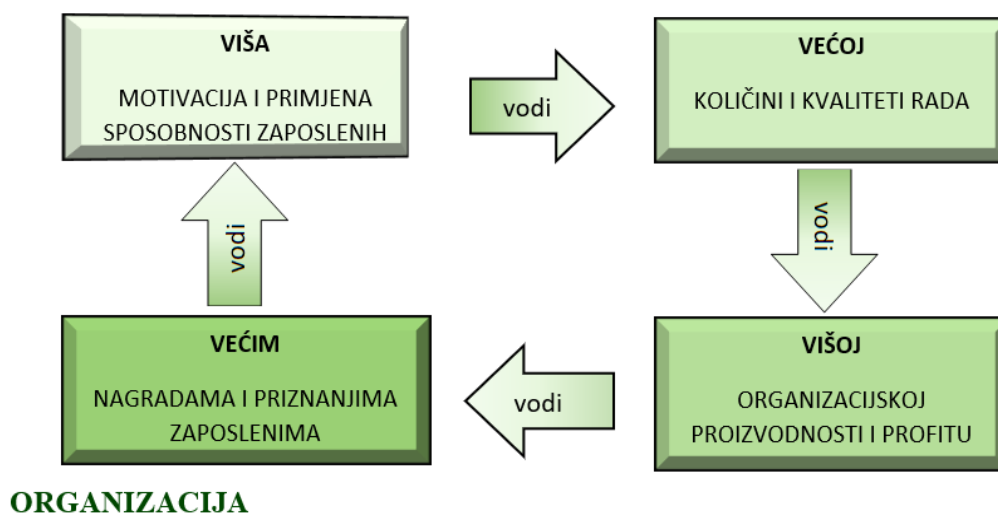
- *materijalni* – resursi koji pružaju sliku o ekonomskoj i financijskoj snazi poduzeća i lako su dostupni te čine osnovni preduvjet poslovanja i opstanaka poduzeća, no ne jamče i uspješnost već je za njihovo djelotvorno i učinkovito korištenje potrebno znanje i vještine čovjeka, te
- *nematerijalni* – resursi koji uključuju tehnološke i organizacijske procese, norme ponašanja, neformalne veze i odnose unutar poduzeća i s okolinom, ljudske resurse te kompetencije po kojima je poduzeće specifično (imidž, brend, *know-how*, fleksibilnost i adaptabilnost).

Materijalni resursi, dakle, predstavljaju temelj za opstanak poduzeća, dok nematerijalni čine izvor konkurentskih prednosti s obzirom da učinkovito iskorištavanje materijalnih resursa ovisi upravo o znanju. Bez znanja ne bi bilo moguće kvalitetno upravljanje ljudskim resursima, implementiranje ili iniciranje promjena, prilagođavanje novonastalim situacijama te uspostavljanje kvalitetnih veza i odnosa s poslovnim partnerima, odnosno općenito ostvarenje ciljeva poduzeća. Prema teoriji konkurentskih prednosti temeljenoj na znanju (Sveiby, 2001:

344-358), konkurentske prednosti proizlaze iz znanja koje je teško oponašati, a definirane su heterogenošću baza znanja, socijalnom kompleksnošću te dinamičkim sposobnostima poduzeća, pri čemu eksterni transfer znanja podrazumijeva odnose s poslovnim partnerima (kupci, dobavljači, pravo intelektualnog vlasništva,...), dok se interni transfer znanja odnosi na eksplicitne administrativne procese, interne mreže, organizacijsku kulturu i pojedinačne kompetencije ljudi. U suvremenom, znanjem intenzivnom poduzeću, naglasak je na intelektualne aktivnosti koje se ugrađuju u proizvod ili uslugu i čine glavninu njegove vrijednosti. Naime, materijalni elementi koji čine sastavni dio proizvoda tek su dio njegove vrijednosti, a ono što mu daje svrhu jest percipirana vrijednost, odnosno korist koju kupac stječe kupnjom toga proizvoda ili usluge. Kupac kupuje koncept, a tu percipiranu vrijednost stvaraju ljudi svojim znanjem i sposobnostima ugrađenim u proizvod ili uslugu (Ribarić Aidone, 2008: 14).

Vrijednost ljudskih resursa teško je procijeniti. Mnogi su se autori bavili tom problematikom i pokušali dati odgovor na to pitanje ističući značaj ljudskih resursa za poduzeće, što je vidljivo kroz utjecaj na troškove, produktivnost, prihod, kvalitetu, razvoj ljudskih potencijala te inovativnost (Brummet *et al.*, 1968). No ono što je moguće mjeriti jesu ulaganja u ljudske resurse, čime se izobrazbom, nagrađivanjem i brigom o njihovu razvoju karijere nastoji unaprijediti poslovanje uopće. Kvalitetni ljudski potencijali omogućuju porast organizacijske uspješnosti koja se ogleda u proizvodnosti, efikasnosti, efektivnosti i fleksibilnosti te profitabilnosti. Oni omogućuju snižavanje ukupnih troškova poduzeća te osiguravaju konkurentsku prednost i omogućuju bolju adaptabilnost, kako je to predočeno shemom 10 (Bahtijarević Šiber, 1999: 24).

ZAPOSLENI



ORGANIZACIJA

Shema 10: Uloga ljudskih potencijala u poduzeću (Bahtijarević-Šiber, 1999: 24)

Prema provedenim istraživanjima samo neka od načela TQM-a predstavljaju iznimno značajne prediktore operativnih performansi poduzeća. Tako vodstvo, upravljanje ljudima i fokusiranje na kupca najznačajnije utječu na performanse poduzeća, što potvrđuje tezu da bihevioralni čimbenici poput predanosti i privrženosti direktora, jačanja zaposlenika i otvorene kulture mogu stvoriti konkurentsku prednost mnogo snažnije nego alati i tehnike TQM-a kao što su unaprjeđenje procesa, *benchmarking* te informacije i analize (Samsona i Terziovskib, 1999.). Mnogi su autori istraživali vezu između upravljanja ljudskim resursima i performansi poduzeća te utvrdili da postoji pozitivna korelacija između performansi HRM-a i organizacijskih performansi (Arthur, 1994; Delaney i Huselid, 1996; Huselid, 1995; Huselid *et al.*, 1997; MacDuffie, 1995. prema Haynes i Fryer, 2000: 240). Neki od radova koji se bave istraživanjem odnosa ljudskih resursa i performansi poduzeća predočeni su u tablici 14.

Tablica 14: Neka istraživanja o utjecaju ljudskih resursa na performanse poduzeća

AUTOR	RAD	DOPRINOS
Samsona i Terziovskib, 1999	<i>The relationship between total quality management practices and operational performance</i>	Vodstvo, upravljanje ljudima i fokusiranje na kupca najznačajnije utječu na performanse poduzeća , što potvrđuje tezu da bihevioralni čimbenici poput predanosti i privrženosti direktora, jačanja zaposlenika i otvorene kulture mogu stvoriti konkurentsku prednost mnogo snažnije nego alati i tehnike TQM-a, kao što su unaprjeđenje procesa, <i>benchmarking</i> te informacije i analize.
Haynes i Fryer 2000	<i>Human resources, service quality and performance: a case study</i>	Autori su utvrdili da su zaposlenici i odgovarajuća potrebna znanja i kompetencije ključni čimbenici održavanja izvrsnosti usluge , što utječe na povećanje zadovoljstva kupaca i rezultira podizanjem financijskih performansi poduzeća.
Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013	<i>Znanje i kvaliteta – uvjet konkurentnosti hotelijerstva Hrvatske</i>	Znanje i kvaliteta, odnosno primjena sustava upravljanja kvalitetom i strategija upravljanja znanjem, okosnica povećanja konkurentnosti hotelijerstva te preduvjet ostvarivanja održive konkurentske prednosti hotelijerstva.

<p>Izvercian <i>et al.</i>, 2014</p>	<p><i>The Impact of Human Resources and Total Quality Management on the Enterprise</i></p>	<p>Autori su dali svoje viđenje povezanosti TQM-a, upravljanja ljudskim resursima, konkurentnosti i ISO 9000 norme i utjecaja te povezanosti s održivosti tvrtke. Ukazuju na to da primjena dobre prakse u okviru ljudskih resursa i primjena totalne kvalitete u poduzeću utječe na povećanje konkurentnosti ljudskih resursa, a time i na konkurentnost poduzeća uopće.</p>
--	--	---

Izvor: obrada autorice

Rezultati postignuti ulaganjima u ljudske potencijale dugoročni su i imaju odgođeno djelovanje, pri čemu značajno nadmašuju same investicije, stoga se smatraju najrentabilnijima za razvoj poslovanja (Bahtijarević Šiber, 1999: 25-28).

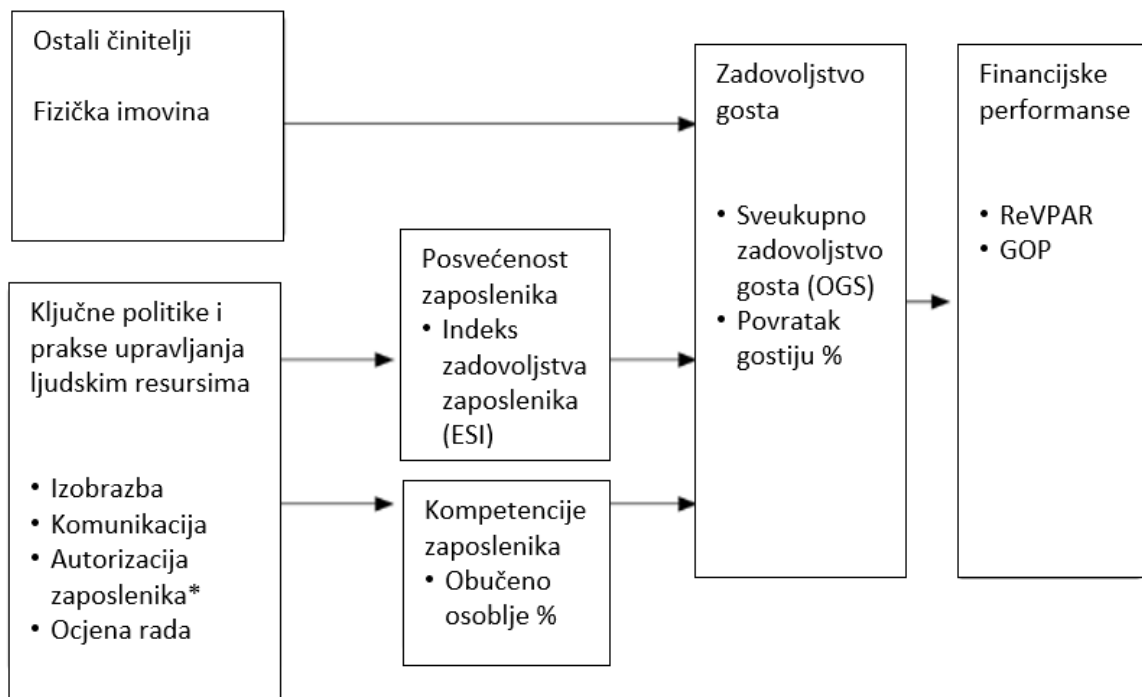
Analiza troškova kvalitete omogućuje poduzeću da identificira i kontrolira posljedice loše kvalitete, no troškove kvalitete ne može se utvrditi temeljnom matematičkom funkcijom, već oni ovise o potpornim procesima poduzeća poput održavanja i ljudskih resursa, koji su ujedno i značajni činitelji ukupnih troškova loše kvalitete (Mahmood *et al.*, 2014: 298). Kvaliteta ljudskih resursa od iznimne je važnosti za organizaciju uopće, a od odsudne za one u djelatnosti hotelijerstva kao uslužne djelatnosti. Naime, pružena usluga je nematerijalnog karaktera, karakterizira je visoka radna intenzivnost te je nedjeljiva od osobe koja ju pruža i u kontekstu toga kratkotrajna, a to predstavlja ključnu važnost u odnosu između pružatelja usluge i kupca u kontekstu determiniranja percepcije kvalitete usluge od strane kupca (Haynes i Fryer, 2000: 241). Za gosta je, naime, način pristupa i osobni odnos zaposlenog osoblja najčešće presuđujući kriterij za dugoročnu ocjenu kvalitete usluga (Galičić i Laškarin, 2016: 233), pa je zadaća menadžmenta voditi brigu o zadovoljstvu i motiviranosti te znanju, vještinama i kompetencijama vlastitog osoblja kako bi oni bili u mogućnosti što uspješnije doprinositi ostvarenju vizije poduzeća.

Usmjerenost na zaposlenike jedan je od preduvjeta uspješne implementacije TQM-a, a ulaganje u znanje jedno od načela na kojima se temelje sustavi upravljanja kvalitetom (Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013: 65). To podrazumijeva odgovarajuće prilagodbe u poduzeću vezane uz upravljanje ljudskim potencijalima – poput promjena u organizacijskoj kulturi, promjena u odnosu zaposlenika prema radu i njihovoj ulozi u poduzeću, poticanja timskog rada, stvaranja okruženja kreativnosti, povjerenja i otvorenosti (Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013: 79).

Suvremeno poslovno okruženje i dinamika promjena, razvoj znanosti i tehnologije utjecali su na široku dostupnost znanja i brzo zastarijevanje stečenoga. Društvo znanja i ekonomija znanja u fokus postavljaju ljudski kapital – zaposlenika kao temeljni kapital kojim poduzeće raspolaže. Ljudski potencijali dobivaju novu dimenziju – postaju „zaposlenici znanja“, a koordinatori i organizatori, odnosno menadžeri postaju poduzetnički vođe znanja. Sve zahtjevniji kupci uvjetuju diferencijaciju proizvoda i usluga, što naglašava važnost ugrađenog znanja u proizvod, pa tako Peter Drucker još 2000. godine (Drucker, 2000: 3) predviđa da će idućih 25 godina najveći činitelj konkurentskih prednosti biti upravo „zaposlenik znanja“. Ulaganje u izobrazbu i razvoj zaposlenika stoga postaje imperativ te glavni izvor novostvorene vrijednosti i stjecanja konkurentske prednosti, pri čemu su izobrazba i napredovanje temeljno polazište profesionalnog razvoja zaposlenika (Ribarić Aidone, 2008).

Kako bi se održala izvrsnost usluge te time povećalo zadovoljstvo kupaca, što će rezultirati podizanjem financijskih performansi poduzeća, nužno je uključiti zaposlenike i pružiti im odgovarajuća potrebna znanja i kompetencije (Haynes i Fryer, 2000: 243). Tako su, prema istraživanju koje su proveli Haynes i Fryer u hotelijerstvu, menadžeri identificirali politike i prakse upravljanja ljudskim resursima koje smatraju ključnima za strateški uspjeh, kao i ključne indikatore performansi (Shema 11). Od 14 indikatora, četiri su izravno vezana uz kadrove:

- zadovoljstvo zaposlenika (prvi na listi),
- izobrazba zaposlenika (drugi),
- sigurnost i zdravlje na radu (sedmi) te
- fluktuacije.



Shema 11: Politika i praksa upravljanja u okviru strategije temeljene na kvaliteti u hotelijerstvu (Haynes i Fryer, 2000: 244) ¹⁰

Prema provedenim istraživanjima primjene sustava kvalitete u hotelijerstvu Hrvatske i utjecaja pojedinih aspekata na ostvarivanje konkurentske prednosti hrvatskog hotelijerstva (Črnjar i Vrtdušić Hrgović, 2013: 65-66), utvrđeno je da upravo znanje, vještine i sposobnost zaposlenika imaju velik utjecaj na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća, iz čega proizlazi da su znanje i kvaliteta, odnosno primjena sustava upravljanja kvalitetom i strategija upravljanja znanjem, okosnica povećanja konkurentnosti hotelijerstva te preduvjet ostvarivanja održive konkurentske prednosti hotelijerstva. Opravdano je i nužno, stoga, razmotriti doprinos kvalitete ljudskih resursa uspješnosti poduzeća, a to je moguće mjerenjem i praćenjem troškova kadrova povezanih s osiguranjem kvalitete. Troškovi ulaganja u kvalitetu kadrova hotelskih poduzeća, u unaprjeđenje njihova znanja, vještina i sposobnosti važna su stavka u okviru izvještavanja o troškovima kvalitete i kao takvi imaju značajnu ulogu u formiranju kvalitetne informacijske podloge za potrebe menadžmenta.

¹⁰ *Empowerment* – osnaživanje zaposlenika, „autorizacija zaposlenika“ - dopuštanje zaposlenicima da donose samostalno odluke i djeluju prema njima, jačanje autonomije zaposlenika; prijevod termina na hrvatski jezik prema Stipanović, C., Strategija upravljanja ljudskim resursima u koncepciji razvoja, pp. 5. <https://fntu.lumens5plus.com/sites/fntu.lumens5plus.com/files/25-a31247fb87312ecffb3ac4e93ed8b813.pdf> (10. 2. 2020.)

Utjecaj kvalitete kadrova na uspješnost hotela razmatra se u nastavku sagledavanjem karakteristika i strukture kadrova hotela te razmatranja troškova kvalitete kadrova, i to troškova za kvalitetu kadrova i troškova nekvalitete kadrova.

2.2.1 Karakteristike i struktura kadrova hotela

Ljudski potencijali jedan su od ograničavajućih čimbenika razvoja hrvatskog turizma, što proizlazi iz Izvješća o konkurentnosti turizma (*The Travel & Tourism Competitiveness Report 2011.*, World Economic Forum, 2013) u kojem je Hrvatska smještena na 83. mjesto po obrazovanosti kadrova i na 98. mjesto od 140 država po raspoloživosti stručnog osoblja. Također, prema provedenom istraživanju stavova javnog sektora o razvoju turizma (Institut za turizam, 2011), ali i prema informacijama iz privatnoga sektora, upravo se radna snaga po kvalificiranosti i motiviranosti ističe kao glavni ograničavajući faktor razvoja (Tomljenović, 2015). U procesu razvoja *Strategije razvoja turizma RH do 2020. godine* provedena su istraživanja temeljem kojih su identificirana ključna razvojna ograničenja hrvatskog turizma, među kojima se ističe i „područje ljudskih potencijala i upravljanja kvalitetom“ (uz ograničenja u području kvalitete i strukture ponude, investicijske klime, marketinga i prodaje te zakonskog okvira i upravljanja). Utvrđeni su nedostaci u području kako formalnog obrazovanja, tako i cjeloživotnog učenja (programi stručnog usavršavanja namijenjeni su više proizvodno-uslužnom osoblju, a tek u manjoj mjeri i sporadično srednjem i višem menadžmentu koji je uistinu ključan za unaprjeđenje konkurentnosti), kao i u području stvaranja svijesti o turizmu (*Strategija razvoja turizma RH do 2020.*, 2013).

S obzirom da kvaliteta usluga u ugostiteljstvu ovisi izravno o ljudskom čimbeniku, odnosno osoblju koje tu uslugu pruža, izučenost osoblja je ključna. Osoblje koje obavlja poslove nužne za pružanje usluga smještaja, prehrane i pića te drugih dodatnih usluga specifičnih za hotelijersku djelatnost treba imati odgovarajuću stručnu spremu ili kvalifikaciju za rad u struci. Prema stručnoj spremi zaposleni u ugostiteljskoj djelatnosti mogu imati nižu (NSS), srednju (SSS), višu (VŠS) ili visoku stručnu spremu (VSS), a prema stupnju kvalifikacije ugostiteljski radnici mogu biti:

- nekvalificirani – NKV
- polukvalificirani (priučeni) – PKV

- kvalificirani – KV
- visokokvalificirani – VKV.

Ugostiteljsko osoblje zaposleno u ugostiteljskim objektima i jedinicama za smještaj i pružanje usluga prehrane i točenja pića moguće je razvrstati prema njihovoj ulozi i dužnosti, odnosno funkciji koju obavlja kako slijedi (Galičić i Laškarin, 2017: 247):

- *proizvodno-uslužno osoblje* – priprema i posluživanje glavnih ugostiteljskih usluga – smještaja, prehrane i pića (recepcionar, konobar, kuhar, sobarica,...)
- *administrativno osoblje* – kadrovski poslovi, knjigovodstveni poslovi,...
- *rukovodeće osoblje* – menadžeri svih razina (direktor hotela, šef recepcije, hotelska domaćica, šef kuhinje, direktor odjela hrane i pića, šef sale,...)
- *pomoćno ili pomoćno-tehničko osoblje* – pomoćni i sporedni poslovi (čistačice, pralje, skladištar, nosač,..., pekar, vozač, električar, stolar – ukoliko u objektu postoji takva organizacijska struktura).

Vodeći se činjenicom da je kvaliteta ljudskih resursa ključna za podizanje konkurentnosti, a polazeći od utvrđenih nedostataka, Republika Hrvatska je među temeljne ciljeve u sklopu *Strategije razvoja turizma do 2020. godine* ugradila i zahtjev za razvojem ljudskih potencijala koji će biti tržišno konkurentni na svim razinama obavljanja turističke aktivnosti. Ministarstvo turizma pri tome naglasak stavlja na strukovno obrazovanje jer je većina poslova u turizmu i ugostiteljstvu niže razine kompleksnosti te zahtijeva djelatnike sa strukovnim kvalifikacijama, a zbog sve bržih promjena u okruženju, zahtjev za kontinuiranim strukovnim obrazovanjem postaje neupitan (Tomljenović, 2015).

2.2.2 Troškovi za kvalitetu kadrova hotela

Implementacija TQM-a za cilj ima maksimiziranje konkurentnosti poduzeća kroz kontinuirano unaprjeđenje kvalitete proizvoda, ljudskih resursa, usluga, procesa i okruženja (Jumenez i Martinez-Costa, 2009). Od iznimne je važnosti stoga da poslodavci prepoznaju potrebu za kontinuiranim unaprjeđenjem znanja i vještina vlastitih kadrova s obzirom da njihova kvaliteta izravno doprinosi kvaliteti cjelokupnog poslovnog procesa, a time i uspješnosti poslovanja. Usavršavanje djelatnika, ulaganje u njihovo cjeloživotno obrazovanje nužno je zbog

prilagođavanja novim tehnologijama i procesima, kao i zbog potrebe za stjecanjem specijaliziranih znanja. Zabrinjavajući je podatak da je u Hrvatskoj razina uključenosti zaposlenih u programe cjeloživotnog obrazovanja samo 2 % (među najnižima u Europi), nadalje, tvrtke u ugostiteljstvu i turizmu ulažu u obrazovanje svojih djelatnika manje od nacionalnog prosjeka, a ako se tome pridoda i razina obrazovanja zaposlenih u turizmu i ugostiteljstvu (55 % srednja škola, 33 % niža razina kvalifikacija), te činjenica da veliki udio zaposlenih čak i ne posjeduje strukovne kvalifikacije (npr. sezonski radnici) već su kompetencije stjecali kroz rad (Tomljenović, 2015), dobiva se jasnija slika zbog čega se Hrvatska nalazi na tako niskom mjestu po konkurentnosti turizma u segmentu kadrova.

Upravljanje znanjem i kvalitetom usko su povezani procesi ključni u okviru kontinuiranog unaprjeđenja i poboljšanja poslovanja, posebice u hotelijerstvu, gdje su zbog specifičnosti djelatnosti kvaliteta, ljudski potencijali i njihova znanja od izuzetne važnosti. Da bi upravljanje znanjem (kao sustavna koordinacija zaposlenika, tehnologije, procesa i organizacijske strukture radi stvaranja dodane vrijednosti kroz ponovno korištenje i inoviranje) i upravljanje kvalitetom postigli sinergijski efekt, nužno je usredotočiti se na sljedeće procese (Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013: 69):

- osiguravanje i ulaganje značajnih sredstava u obrazovanje i trening zaposlenika,
- sustav nagrađivanja zaposlenika,
- sudjelovanje zaposlenika u definiranju ciljeva i strategija,
- mjerenje i ocjenjivanje zadovoljstva zaposlenika,
- mjerenje kvalitete procesa upravljanja znanjem, te
- mjerenje i ocjenjivanje zadovoljstva gosta.

Na temelju istraživanja koje su provele autorice Črnjar i Vrtodušić Hrgović, utvrđeno je da *certificirana hotelska poduzeća u većoj mjeri analiziraju zadovoljstvo zaposlenika i ulažu u trening i obrazovanje* nego što je to slučaj kod necertificiranih hotelskih poduzeća.

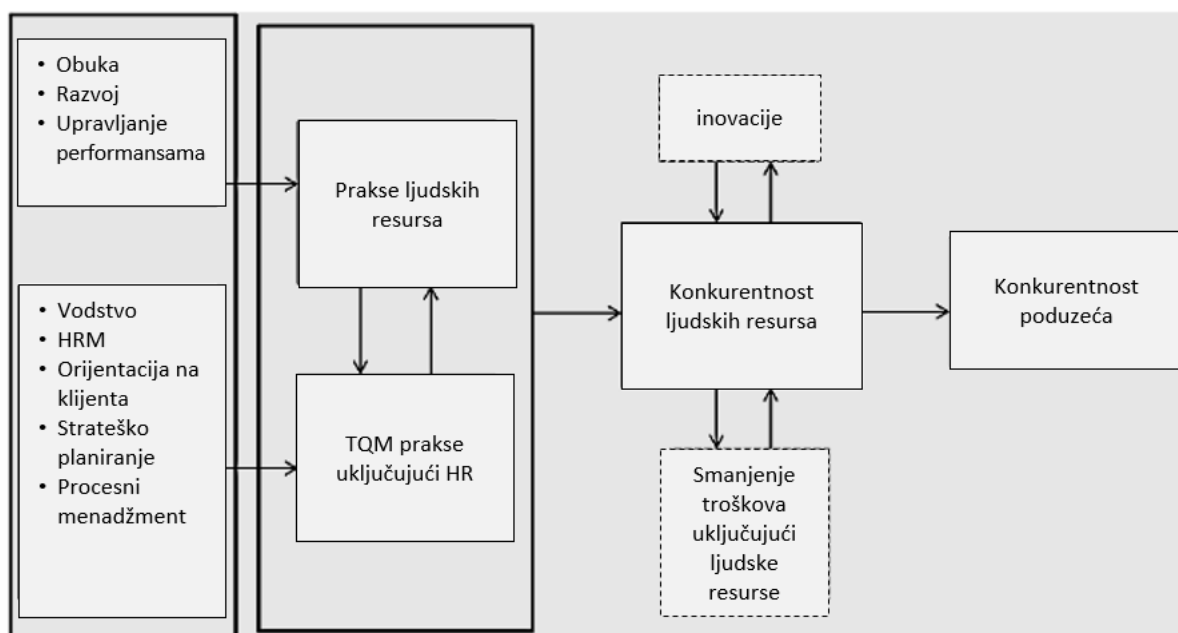
Različite prakse TQM-a, poput, primjerice, izobrazbe, upravljanja procesima ili upravljanja kupcima utječu na uspješnost zaposlenika, što potom izravno utječe na uspješnost cijele organizacije (Al-Qahtani *et al.*, 2015:122). Implementacija TQM utječe na zadovoljstvo zaposlenika i stoga se preporuča (Al-Damen, 2017) da poduzeće nastavi s pronalaženjem načina za povećanje osnaživanja i sudjelovanja svojih zaposlenika budući da je kontinuirano poboljšanje temeljni čimbenik TQM-a.

Kadrovi, dakle, predstavljaju značajan čimbenik kvalitete i uspješnosti poduzeća, posebice u uslužnim djelatnostima.

Implementacija sustava kvalitete podrazumijeva praćenje rezultata poslovanja te utvrđivanje odstupanja u odnosu na postavljene zahtjeve, odnosno kriterije, pa se stoga u poslovni sustav uvodi sustav internih kontrola s ciljem sprječavanja ili otkrivanja pogrešaka i nepravilnosti koje utječu na ostvarenje postavljenih ciljeva i smanjenje poslovnog rezultata. No, kako pri implementaciji sustava kvalitete, pa time i pri implementaciji sustava internih kontrola, treba brinuti o odnosu troškova uspostavljanja i održavanja sustava i koristi koje se od toga sustava mogu očekivati, upravo zbog troškovnih ograničenja nemoguće je postići apsolutno uvjerenje u ostvarivanje ciljeva poduzeća. Stoga se pri oblikovanju sustava internih kontrola polazi od koncepta razumnog uvjerenja u ostvarivanje ciljeva poduzeća, vodeći računa o čimbenicima koji predstavljaju potencijalna ograničenja učinkovitosti sustava internih kontrola (Gulin *et al.*, 2004). Smanjena učinkovitost kontrola može rezultirati pogreškama i nepravilnostima koje dovode do smanjenja kvalitete poslovnih procesa i učinaka, što u konačnici može voditi i padu prihoda, stvaranju lošeg imidža te gubitku tržišnog udjela. Jedan od temeljnih čimbenika, odnosno uzroka, zbog kojih interne kontrole ne mogu pružiti apsolutno uvjerenje u ostvarenje ciljeva poduzeća jest svakako ljudski čimbenik. Naime, često pogreške nastaju kao rezultat nepažnje, stresa, pogrešnih prosudbi, pogrešno protumačenih uputa ili, pak, zlorabe odgovornosti i namjernog zaobilaženja, odnosno neprovođenja kontrole zbog sklapanja tajnih dogovora osoba unutar ili izvan poduzeća u cilju stjecanja vlastite imovinske koristi, a na štetu poduzeća. Razne vrste prijevara u poslovanju (pronevjere, krivotvorenje, mito, manipulacije s putnim nalogima, obračunom plaće, otuđivanje imovine, ..., nepravilno izvještavanje,..) koje je često teško otkriti, uzrokuju izuzetno visoke troškove nekvalitete. Nužno je, stoga, stvoriti pretpostavke koje će osigurati zaštitu poduzeća od negativnih djelovanja koja mogu značajno ugroziti njegovo poslovanje, što podrazumijeva nužnost osiguranja informacija vezanih uz aktivnosti pojedinaca i grupa koje su suprotne načelima poslovne etike i morala (Peršić, 2003: 4). U tom smislu potrebno je uvesti odgovarajuće preventivne mjere kako bi se otkrile ili spriječile moguće prijevare i pronevjere, posebice one povezane s ovlaštenjima radnog mjesta (angažiranjem eksternih eksperata ili obučavanjem vlastitih zaposlenika). To, dakako, nosi sa sobom određene troškove koje treba pripisati *troškovima za kvalitetu*, a uključuju troškove povezane provođenjem odgovarajućih mjera provjere i selekcije kadrova pri zapošljavanju, uključujući troškove treninga i upućivanja zaposlenih na prepoznavanje prijevara i zloupotreba te troškove sustavnog praćenja razloga fluktuacije zaposlenih (Peršić, 2003: 5). Potrebno je,

prije svega, utvrditi potencijalnu ili stvarno nastalu prijevare u poduzeću kako bi se mogli identificirati i troškovi nekvalitete koji proizlaze iz takve prijevare. Na taj način moguće je implementirati odgovarajuće preventivne aktivnosti u cilju sprječavanja prijevare, a što će doprinijeti kvaliteti i učinkovitosti procesa.

Suvremeno visoko konkurentno okruženje nameće zahtjev poduzećima da se fokusiraju na brigu o kvaliteti i o potrebama ljudskih resursa. Nastojanje da se poveća konkurentnost poduzeća treba se temeljiti na implementaciji TQM-a te na ljudskim resursima (Hataani i Mahrani, 2013; Izvercian *et al.*, 2014). TQM i upravljanje ljudskim resursima (HRM – *Human Resources Management*) usko su povezani. Naime, cilj je i TQM-a i HRM-a unaprjeđenje performansi, stoga je u cilju kontinuiranog unaprjeđenja performansi poduzeća potrebno voditi brigu ne samo o unaprjeđenju kvalitete sustava, već i nastojati unaprijediti performanse kadrova. Ljudski resursi kao ključni element poduzeća doprinose kontinuiranom unaprjeđenju koje je nužno u cilju ostvarivanja konkurentnosti poduzeća, dok kontinuirano unaprjeđenje temeljeno na primjeni TQM-a pruža mogućnost implementacije složenog sustava upravljanja koji doprinosi održivom razvoju tvrtke, a time i njezinoj konkurentnosti – shema 12 (Izvercian *et al.*, 2014: 31-32).



Shema 12: Odnos „ljudski resursi – TQM – konkurentnost“ (Izvercian *et al.*, 2014: 29)

Pri implementaciji TQM-a služba ljudskih resursa ima ključnu ulogu, i to: razvoja i informiranja o TQM viziji, pripreme organizacijskih pojedinosti vezano uz implementaciju TQM procedura te same implementacije i pružanja potpore kako bi se potakla zainteresiranost i prihvatila ideja TQM-a. Uloga HRM-a značajna je i pri zapošljavanju, selekciji, procjeni i razvoju sustava nagrađivanja kako bi se institucionalizirala orijentacija temeljena na kvaliteti (Izvercian *et al.*, 2014: 28).

Aktivnostima vezanim uz profesionalni razvoj zaposlenika treba nastojati uskladiti kvalitetu ljudskih resursa s potrebama poduzeća. U tom smislu izobrazba zaposlenika te programi profesionalnog razvoja uopće trebaju rezultirati povećanjem učinkovitosti zaposlenika, a to će naknadno osigurati zaposlenicima i stjecanje kompetencija, sposobnosti kao i usvajanje vještina te sposobnost da ih dalje dijele (Cabrera i Cabrera, 2006; Izvercian *et al.*, 2014). Ulaganje u izobrazbu i razvoj zaposlenika u suvremenom poslovanju imperativ je te glavni izvor novostvorene vrijednosti i stjecanja konkurentne prednosti, pri čemu su izobrazba i napredovanje temeljno polazište profesionalnog razvoja zaposlenika (Ribarić Aidone, 2008) i među temeljnim činiteljima kvalitete.

2.3. Utjecaj kvalitete procesa na uspješnost hotela

Računovodstvo troškova kvalitete jedan je od čimbenika uspješnog upravljanja kvalitetom budući da osigurava odgovarajuće i planiranje i kontrolu kvalitete. To omogućuje detektiranje i eliminiranje pogrešaka, što rezultira *poboljšanjem kvalitete poslovnih procesa i povećanjem ukupne učinkovitosti*. Američka asocijacija za kvalitetu provela je istraživanje na uzorku više od 1 200 kompanija, prema kojemu je kvaliteta proizvoda najvažnija determinanta profitabilnosti, odnosno, utvrđeno je da kompanije koje nude proizvode nadprosječne kvalitete obično imaju veliki tržišni udio te su ranije ušle na tržište. Također, navodi se kako je *kvaliteta pozitivno korelirana s višim povratom na investicije*, pri čemu strategija poboljšanja kvalitete obično vodi k poboljšanju tržišnoga udjela (Lazibat, 2009.). Stoga je moguće zaključiti da će *poboljšanje kvalitete poslovnih procesa utjecati na profitabilnost hotelskih poduzeća*.

Kvalitetu se, dakle, smatra jednim od ključnih čimbenika konkurentnosti na globalnom tržištu, pa tvrtke, kako bi osigurale kvalitetu sukladno zahtjevima tržišta, implementiraju upravljačke

sustave koji će omogućiti menadžerima planiranje, kontrolu, osiguranje te unaprjeđenje kvalitete dobara i usluga (Raßfeld *et al.*, 2015). Mnoge tvrtke nastoje smanjiti svoje troškove kako bi opstale na tržištu, a pri tome troškovi kvalitete imaju veliku važnost. Naime, kako bi bile konkurentne, tvrtke trebaju ulagati u kvalitetu i proizvoditi proizvode i usluge visoke kvalitete koji će u potpunosti zadovoljiti želje, potrebe i zahtjeve kupaca, a to podrazumijeva i razmatranje troškova kvalitete. Drugim riječima, tvrtke trebaju proizvoditi visokokvalitetne proizvode uz niske troškove kvalitete, stoga kvaliteta i troškovi kvalitete imaju ključnu ulogu za opstanak tvrtke na visoko konkurentnom tržištu (Kirlioglu i Cevik, 2013). Smanjenje troškova kvalitete, pri tomu, moguće je samo ukoliko su oni identificirani i mjereni (Zahar *et al.*, 2015). Utvrđeni troškovi kvalitete ukazat će menadžerima na ona područja u kojima postoji potencijal za unaprjeđenje poslovnog procesa, te će na taj način napori za unaprjeđenje biti usmjereni upravo tamo gdje će dati najbolje rezultate (Yadav i Gahlot, 2014). Time se osigurava kontinuirano poboljšanje kvalitete izvođenja procesa, kao i kontinuirano poboljšanje kvalitete proizvoda i usluga koji predstavljaju rezultat izvođenja procesa.

U hotelskoj industriji, jednako tako, kvaliteta predstavlja ključan čimbenik stvaranja vrijednosti za klijenta te ključan čimbenik konkurentske prednosti, stoga je neophodno, u cilju upravljanja kvalitetom, identificirati, mjeriti i izvještavati o troškovima koji utječu na kvalitetu usluge (Bohan i Horney, 1991). No, potrebno je naglasiti da se turistička usluga temelji prije svega na osobnom kontaktu, stoga se kvaliteta turističke, a time i hotelijerske usluge, ogleda prvenstveno u kvaliteti pruženih osobnih usluga, a ne samo materijalnih pretpostavki (Zanini Gavrančić, 2011), što može predstavljati poteškoću pri identificiranju troškova kvalitete.

Iz specifičnosti hotelijerstva kao djelatnosti proizlaze i informacijski zahtjevi menadžmenta. Tako je za potrebe donošenja poslovnih odluka nužno osigurati adekvatne informacije o aktivnostima koje se odvijaju u okviru pojedinih procesa hotelskih poduzeća. Pri tomu se kao *osnovne procesne funkcije hotelskog poduzeća* izdvaja (Zanini Gavrančić, 2011):

- ***proces pripreme i pružanja usluga smještaja*** - uključuje brojne podprocese poput: *check in, room status, praćenje boravka gosta, check out, fakturiranje i naplata;*
- ***proces pripreme i pružanja usluga prehrane i pića*** – uključuje sljedeće podprocese: osnovna priprema hrane, finalna priprema hrane, posluživanje hrane, priprema pića, posluživanje pića, registriranje, fakturiranje, naplata jela, obroka i pića;
- ***proces pripreme i pružanja ostalih usluga*** – usluge po kojima se hotel razlikuje od konkurencije te koje mu daju određenu razinu prepoznatljivosti poput usluga ponude

sporta (bazen, tenis,...), ponude agencije (izleti, posebni aranžmani,...), najam poslovnog prostora, trgovine (duhan, novine, suveniri,...) i ostale usluge. U kategoriju ostalih usluga (profitni centar - ostala poslovna odjeljenja) ubraja se i *wellness*¹¹ koji se sve više razvija kao zasebna turistička grana pod nazivom *Wellness turizam*.

Informacijski sustav treba osiguravati izvješća koja će pružati informacije i za potrebe strategijskog i za potrebe operativnog odlučivanja, pri čemu je poboljšanje izvještavanja moguće postići izgradnjom suvremenog integriranog informacijskog sustava koji će racionalizirati izvješća te optimizirati proces izvještavanja. Pritom ključni pokazatelji performansi (KPI) trebaju biti povezani sa strategijskim ciljevima i prilagođeni specifičnostima svakog pojedinog poslovnog sustava te moraju omogućiti uravnoteženo mjerenje rezultata, odnosno, obuhvatiti i kvalitativne i kvantitativne rezultate (Zanini Gavranić, 2011). Uravnoteženo mjerenje rezultata (BSC – *Balanced Scorecard*) nadopunjuje financijske pokazatelje kao najznačajnije pokazatelje uspješnosti pokazateljima upravljanja budućih učinaka, pa se ciljevi i pokazatelji poslovnih učinaka promatraju kroz četiri povezane perspektive: financija, kupaca, internih procesa te učenja i razvoja (Kaplan i Norton, 1996), uključujući i kvalitativne i kvantitativne podatke (Tablica 15). BSC razmatra kvalitetu iz perspektive kupaca, pretpostavku za uspjeh sagledava kroz neprekidno unaprjeđenje, predviđa jačanje kompetencija zaposlenika, obuhvaća upravljanje putem pokazatelja te podrazumijeva dobivanje povratne informacije i dokumentiranost (Zanini Gavranić, 2011).

Troškovi kvalitete predstavljaju indikator učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom, a time i jedan od ključnih pokazatelja poslovanja (KPI). Stoga je nužno omogućiti računovodstveno obuhvaćanje ovih troškova u internom obračunu te ih pratiti sukladno specifičnostima djelatnosti.

¹¹ *wellness* - pristup zdravlju i načinu života koji unaprjeđuje i čuva holistički shvaćeno zdravlje (fizičko, psihičko, duhovno, emocionalno i socijalno) i ujedno predstavlja široku paletu usluga i proizvoda putem kojih se postiže veća kvaliteta života i osjećaj blagostanja; *SPA* (“*salus per aquam*”, lat. zdravlje kroz vodu)- predstavlja niz tretmana i proizvoda porijeklom iz prirodnih ljekovitih činitelja (morska i termomineralna voda, morske alge, morska sol, ljekovita blata) koji pomažu očuvanju zdravlja i ljepote te liječenju bolesti (<https://wellness.hr/sto-je-wellness-sto-je-spa/>, 22. 7. 2018.)

Tablica 15: Pokazatelji obuhvaćeni integriranim informacijskim sustavom:

Financije	Operacije	Kupac/Tržište	Zaposlenici
<ul style="list-style-type: none"> • Prihod • Neto prihod • Cijena po komadu • Operativni novčani tok • Slobodni novčani tok • Rast prihoda • Bruto marža novih proizvoda • Ekonomska dodana vrijednost • Cijene dionica • Zarada po dionici 	<ul style="list-style-type: none"> • Vrijeme isporuke • Vrijeme naplate • Mrežna nedostupnost ili prekidi • Broj zaposlenika • Brzine obrade • Volumen • Povrat na imovinu • Kapitalni rashodi / kom 	<ul style="list-style-type: none"> • Tržišni udio • Dodana vrijednost za kupca (zadovoljstvo kupca) • Novo osvojeni kupci (Customer win-backs) • Trošak akvizicije kupca • Istraživanje tržišta kao % prihoda • Novi proizvod na tržištu • Volumen po kupcu • % riješenih upita na prvi poziv 	<ul style="list-style-type: none"> • Indeks ocjene radnog mjesta (zadovoljstva zaposlenika i razvoj) • Broj zaposlenika • Prihod po zaposleniku • Trening sati po zaposleniku • Razvijene nove tehnologije po zaposleniku

Izvor: Čorak, T.: Upravljanje ključnim pokazateljima poslovanja, 2. kontroling konferencija – izazovi i primjena controllinga u praksi, Zagreb, 20. 5. 2010. prema Zanini Gavranić, 2011.

Upravljačko računovodstvo mora izgraditi i implementirati sustav i metode obračuna koji će omogućiti identificiranje troškova kvalitete u internim procesima te pripremu informacija o troškovima kvalitete s obzirom da su upravo troškovi kvalitete značajan činitelj upravljanja internim procesima (Peršić, 2003; Besseris, 2013). Naime, procesi se izvode s ciljem ostvarenja unaprijed postavljenih zahtjeva, stoga troškove kvalitete koji nastaju pri izvođenju internih procesa te ih definiraju obilježja procesa, ali i utjecaj okruženja, nije moguće razmatrati zasebno, neovisno o ukupnom cilju poduzeća. S obzirom na navedeno, informacije o troškovima „čine interne procese transparentnima te doprinose poboljšanju rezultata poslovnog sustava kao cjeline“ (Peršić, 2003: 1). Informacije o troškovima kvalitete važne su i s gledišta operativnog i s gledišta strategijskog upravljanja kako bi se osiguralo kontinuirano unaprjeđenje poslovnih procesa kao i postizanje strategijskih ciljeva (Sedevich Fons, 2012). Poznavanje troškova kvalitete dobra je osnova za proces održavanja i poboljšanja sustava kvalitete.

2.3.1 Karakteristike procesa gastro-ponude

Proces pripreme i pružanja usluga prehrane ima za cilj pripremanje i posluživanje jela i obroka koji će svojom kvalitetom i raznolikošću te odgovarajućom prezentacijom u fazi prodaje zadovoljiti potrebe klijenta. Pri tome cjelovito izvođenje ove procesne funkcije uključuje i

područje funkcije nabave, i proizvodno-uslužnu funkciju, i prodajnu funkciju (Galičić, 2005: 149), odnosno, započinje kreiranjem ponude, obuhvaća djelomično funkciju nabave, potom prolazi kroz sve faze proizvodnje, što uključuje pripremu i termičku obradu namirnica, te završava posluživanjem i prodajnom funkcijom (Ružić, 2007: 129).

Aktivnosti procesa pripreme i pružanja prehrane mogu se predočiti na sljedeći način (Zanini Gavranić, 2011):

- nabava namirnica,
- temeljna priprema hrane,
- završna priprema hrane,
- posluživanje jela i obroka te
- izdavanje računa i naplata jela i obroka.

Odnosno, detaljnije, poslovi koje proces pripreme i pružanja usluga prehrane obuhvaća jesu sljedeći (Ružić, 2007: 129):

- planiranje ponude jela – jelovnik, meni za redovito poslovanje te po posebnim narudžbama gostiju,
- planiranje potreba za repromaterijalom i njegovom neposrednom nabavom,
- prerada namirnica i pripremanje jela i obroka,
- prodaja jela i obroka i posluživanje na ugostiteljski način,
- odgovarajući oblik naplate usluge, te
- stvaranje informacijske osnove.

U nastavku su predočene karakteristike sljedeća dva procesa:

- *procesa pripreme usluga prehrane* i
- *procesa prodaje usluga prehrane.*

2.3.1.1 Karakteristike procesa pripreme usluga prehrane

Proces, odnosno potproces pripreme usluga prehrane, a prema prethodno navedenim poslovima unutar cjelovitog procesa pripreme i pružanja usluga prehrane, obuhvaća sljedeće aktivnosti:

- *planiranje ponude jela (definiranje jelovnika),*
- *planiranje potreba za repromaterijalom i njegovom nabavom te*
- *poslovi prerade namirnica i pripremanje jela i obroka.*

Aktivnosti definiranja jelovnika, odnosno menija za redovito poslovanje te po posebnim narudžbama gostiju, pripadaju funkciji planiranja koja podrazumijeva anticipiranje želja i potreba gostiju vezanih uz prehranu, ujedno prateći i trendove u prehrani kao i konkurenciju. To zahtjeva kontinuirano usklađivanje mogućnosti nabave potrebnih elemenata odgovarajuće kvalitete i cijene s tehnološkim, organizacijskim i kadrovskim mogućnostima kuhinje (Ružić, 2007:130).

Planiranje ponude jela, odnosno definiranje širine ponude, treba razmatrati s ekonomskog aspekta jer široko postavljena ponuda uvjetuje i potrebnu dovoljnu količinu komponenti na zalihi, što vezuje obrtna sredstva u zalihama, dok se određenim namirnicama dužim skladištenjem smanjuje kvaliteta i istovremeno povećava postotak kala.

Planiranje potreba za repromaterijalom i njegovom nabavom proizlazi iz definirane širine ponude, raspoloživosti i mogućnosti kupnje te vremenske dinamike dopreme, kao i broja gostiju koji se očekuju. U tom smislu, potrebno je odrediti minimalnu količinu zalihe pojedine namirnice kako bi bilo moguće zadovoljiti potražnju sukladno definiranoj ponudi. Također, kako bi se osigurala nabava onih namirnica koje odgovaraju zahtjevima standarda i potrebama, te čiji su troškovi unutar proračuna, nužna je kontinuirana komunikacija glavnog kuhara s glavnim nabavljačem (Ružić, 2007: 130).

Prerada namirnica i pripremanje jela i obroka treba se odvijati u skladu sa standardima i higijensko-zdravstvenim mjerama te vodeći računa o suvremenim trendovima u prehrani koji postavljaju zahtjeve za zdravom, biološki i energetski uravnoteženom i higijenski ispravnom hranom. Temeljna i završna priprema hrane može biti organizirana na sljedeće načine (Ružić, 2007: 131):

- *centralna priprema namirnica – fizički je izdvojena od termičke prerade i konačne završne pripreme, odnosno dogotovljavanja jela, koja se odvija u određenom ugostiteljskom objektu;*

poluindustrijski način pripreme jela gdje se u centralnoj pripremnici konfekcioniraju namirnice, a potom se u finalnoj kuhinji termički dogotovljujaju prije posluživanja;

- sve tehnološke faze pripreme hrane obavljaju se u okviru kuhinjskog bloka ugostiteljskog objekta;
- kombinacija prethodna dva načina (samo dio namirnica se centralno obrađuje, dok se ostale pripremaju u kuhinji ugostiteljskog objekta).

Svakako treba imati na umu da ovaj potproces, njegova uspješnost i kvaliteta, uvelike ovisi i o ljudskom čimbeniku, odnosno kulinarskom umijeću koje čini razliku.

2.3.1.2 Karakteristike procesa prodaje usluga prehrane

Proces prodaje usluga prehrane nastavlja se na proces pripreme usluga prehrane, a podrazumijeva posluživanje pripremljene hrane gostima u odgovarajućem prostoru.

Obrok podrazumijeva okvirno vrijeme za pružanje usluga prehrane i pića odgovarajuće vrste i količine sukladno navikama, uvjerenjima i stavovima gostiju, pa tako posluživanje hrane obuhvaća zajuttrak, doručak, ručak, užinu, večeru i razne vrste prigodnih obroka (Ružić, 2007: 131). Pri tome je potproces prodaje usluga prehrane moguće raščlaniti na sljedeće faze, od kojih će pojedine imati odgovarajuće karakteristike ovisno o tome radi li se o pansionskoj ponudi ili o *à la carte* ponudi:

- rezervacija usluga,
- priprema,
- doček, prihvatanje i smještaj gostiju,
- prodajni razgovor i zaprimanje narudžbe,
- disponiranje narudžbe i boniranje,
- posluživanje jela i pića,
- naplata usluga, postprodajni razgovor i ispraćaj gostiju te
- završni radovi.

Ovaj proces, odnosno njegova kvaliteta i uspješnost, također značajno ovisi o ljudskom čimbeniku s obzirom na visok stupanj interakcije između pružatelja usluge i korisnika-gosta (konzument).

2.3.2 Troškovi kvalitete procesa pripreme usluga prehrane

Ramdeen *et al.* (2007) istraživali su troškove kvalitete u hotelskim restoranima (ponuda doručka) te su utvrdili da mjerenje troškova kvalitete može unaprijediti kvalitetu hrane i usluga u restoranima, a time rezultirati poboljšanjem sveukupne profitabilnosti. Uz pomoć kontrolera, direktora segmenta hrane i pića, izvršnog direktora i menadžera restorana uspostavljen je formalni sustav mjerenja troškova kvalitete restorana s obzirom da ovi troškovi nisu bili računovodstveno identificirani. Troškovi kvalitete klasificirani su korištenjem PAF modela te raspoređeni u kategorije troškova prevencije, ispitivanja te internih i eksterno utvrđenih nedostataka. Strateške koristi koje proizlaze iz mjerenja i podržavanja troškova kvalitete korištenjem PAF modela moguće je sažeti u tri temeljne kategorije (Ramdeen *et al.*, 2007):

- strateške koristi od prevencije ili proaktivnog pristupa kojim se nastoji identificirati potencijalne probleme prije nego do njih dođe,
- strateške koristi stečene od aktivnosti ispitivanja u cilju osiguranja kvalitete hrane i usluga sukladno specifičnim standardima koje će zadovoljiti zahtjeve klijenata,
- strateške koristi od identificiranja nedostataka posluživanja koji će restoranu omogućiti procjenu ukupne kvalitete hrane i usluga.

2.3.2.1 Troškovi za kvalitetu procesa pripreme usluga prehrane

Prema istraživanju koje su proveli Ramdeen *et al.* (2007), troškovi za kvalitetu, koje je moguće predočiti kao troškove prevencije i troškove ispitivanja, uključuju sljedeće vrste troškova:

TROŠKOVI PREVENCIJE:

- dizajn menija
- održavanje opreme

- obuka
- evaluacija dobavljača

TROŠKOVI ISPITIVANJA:

- inspekcija proizvodnje
- oprema za ispitivanje proizvoda
- inspekcija ulaznih proizvoda
- ispitivanje proizvoda (rad i materijal).

2.3.2.2 Troškovi nekvalitete procesa pripreme usluga prehrane

Troškovi nekvalitete podrazumijevaju troškove nastale zbog odstupanja od željene razine kvalitete, a mogu biti interno i eksterno utvrđeni. Sukladno navedenom, a prema Ramdeen *et al.* (2007), troškove nekvalitete procesa pripreme usluga prehrane moguće je iskazati u okviru sljedećih kategorija:

INTERNO UTVRĐENI TROŠKOVI NEKVALITETE:

- otpadci
- ponovljena izrada
- popravljanje pogrešaka / servisiranje kvarova

EKSTERNO UTVRĐENI TROŠKOVI NEKVALITETE:

- vraćena jela
- korisnička podrška
- popust zbog nedostataka
- izgubljena prodaja.

3. DEFINIRANJE UZORKA I METODA ISTRAŽIVANJA

3.1. Izvori podataka i uzorak istraživanja

Temeljna svrha ovoga istraživanja jest istražiti i analizirati mogućnosti unaprjeđenja računovodstvenih informacija implementacijom modela upravljanja troškovima kvalitete što može utjecati na poboljšanje poslovnih performansi poboljšanjem informacijske podloge za poslovno odlučivanje te predložiti rješenja koja bi predstavljala smjernice za cjelovito upravljanje troškovima kvalitete u hotelijerstvu.

Istraživanje troškova kvalitete u hotelijerstvu provedeno je u hotelskim poduzećima za hotelski smještaj, i to srednjim i velikim.

Prema dostupnim podacima Digitalne komore za 2017. godinu, u okviru djelatnosti I 55 – Smještaj (NKD 2007), srednja i velika poduzeća u Republici Hrvatskoj imaju najznačajniji udio u ukupno ostvarenim prihodima od 75,49 % uz 73,88 % ukupno zaposlenih (Statistika po djelatnostima, <https://digitalnakomora.hr/hr/enterprise/activity/search>).

Podaci Državnog zavoda za statistiku (Priopćenje, Dolasci i noćenja turista, Dolasci i noćenja turista prema NKD-u 2007., odjeljak 55, i vrstama turističkih smještajnih objekata, God. LV, br. 4.3.2., 15. veljače 2019., Zagreb, <https://www.dzs.hr/>, 16. 2. 2019.) ukazuju da je u skupini 55.1 *Hoteli i sličan smještaj* u 2018. godini ostvareno 7,5 milijuna dolazaka (40 % ukupno ostvarenih dolazaka) te 25,3 milijuna noćenja, odnosno 28,3 % od ukupno ostvarenih noćenja za odjeljak 55¹² (55.2 *Odmarališta i slični objekti za kraći odmor* 50,1 % noćenja; 55.3 *Kampovi i prostori za kampiranje* 21,5 % noćenja; 55.4 *Ostali smještaj* 0,1 % noćenja). Ova je skupina u 2018. godini u odnosu na 2017. godinu ostvarila porast dolazaka za 6,5 % te porast noćenja turista za 3,3%. U skupini 55.1 *Hoteli i sličan smještaj* najznačajniju ulogu imaju upravo **hoteli** (što uključuje hotele, hotele baštine, aparthotele, difuzne hotele, integralne hotele, lječilišne hotele i hotele posebnog standarda) koji u sveukupnom broju dolazaka turista (odjeljak 55) ostvaruju udio od 35,15 % te u sveukupnom broju noćenja udio od 22,79 % (ostale vrste

¹² Odjeljak 55, sukladno NKD 2007, obuhvaća pružanje usluga smještaja za kraći boravak turista, pri čemu se smještajni turistički objekti dijele u četiri skupine: 55.1 Hoteli i sličan smještaj; 55.2 Odmarališta i slični objekti za kraći odmor; 55.3. Kampovi i prostori za kampiranje; 55.4 Ostali smještaj

smještajnih objekata u skupini 55.1 jesu turistička naselja, turistički apartmani, pansioni i *guest house*).

Prema podacima DZS-a za 2018. godinu (Priopćenje, Dolasci i noćenja turista, Smještajni kapaciteti prema NKD-u 2007., odjeljak 55, i vrstama turističkih smještajnih objekata u kojima su ostvarena noćenja u 2018., God. LV, br. 4.3.2., 15. veljače 2019., Zagreb, <https://www.dzs.hr/>, 16. 2. 2019.) od ukupno 1 065 smještajnih objekata u okviru skupine 55.1 *Hoteli i sličan smještaj*, 807 ili 75,77 % objekata su hoteli (uključujući hotele baštine, aparthotele, difuzne hotele, integralne hotele, lječilišne hotele i hotele posebnog standarda) s ukupno 64 203 (79 %) smještajne jedinice (od toga 60 548 soba i 3 655 apartmana), odnosno 126 724 stalne postelje (74,93 %). S obzirom na navedeno, uočljiva je važnost hotela kao turističkog kapaciteta.

Prema podacima Ministarstva turizma za 2018. godinu (Turizam u brojkama 2018.), od sveukupno 8 536 smještajnih jedinica po vrstama objekata, 754 je bilo hotela i aparthotela što predstavlja udio od 8,8 %. Od ukupno 731 hotela, najveći broj ih je kategoriziran s tri zvjezdice (320 ili 43,8 %) te četiri zvjezdice (314 hotela ili 43 %), dok je 56 hotela s dvije zvjezdice (7,7 %), te 41 hotel s pet zvjezdica (5,6 %) – Tablica 16. Pri tomu, hoteli s četiri zvjezdice imaju najviše smještajnih kapaciteta (48 %), potom hoteli s tri zvjezdice (35 %), dok je udio u ukupnim smještajnim kapacitetima hotela s pet zvjezdica 9 % te s dvije zvjezdice 8 % (Tablica 17).

Tablica 16: Broj hotela po kategorijama

Broj hotela po kategorijama (stanje 31. kolovoza)					
	2017.	2018.	2017. u %	2018. u %	INDEKS 2018./17.
Hoteli ukupno	700	731	100	100	104,4
*****	39	41	6	6	105,1
****	290	314	41	43	108,3
***	306	320	44	44	104,6
**	65	56	9	8	86,2

Izvor: *Turizam u brojkama 2018.* (2019: 15)

Tablica 17: Smještajni kapaciteti po kategoriji hotela

Smještajni kapaciteti po kategoriji hotela (stanje 31. kolovoza)					
	2017.	2018.	2017. u %	2018. u %	INDEKS 2018./17.
Hoteli ukupno	131.152	128.536	100	100	98,0
*****	12.722	12.099	10	9	95,1
****	61.415	61.833	47	48	100,7
***	43.550	44.722	33	35	102,7
**	13.465	9.882	10	8	73,4

Izvor: Turizam u brojkama 2018. (2019: 15)

U Tablici 18 predočena je struktura hotela i aparthotela prema podacima Ministarstva turizma iz Popisa kategoriziranih turističkih objekata u Republici Hrvatskoj od 15. 2. 2019.

Tablica 18: Pregled strukture hotela i aparthotela u Republici Hrvatskoj – broj objekata, smještajnih jedinica i stalnih kreveta, 15. 2. 2019.

	Ukupno objekata	Ukupan broj smještajnih jedinica	Ukupan broj stalnih kreveta
Hotel - ukupno RH:	705	57.682	112.916
2*	53	4.352	8.845
3*	305	19.420	38.201
4*	308	28.223	54.779
5*	39	5.687	11.091
Hotel baština (Heritage)	21	391	682
Difuzni hotel	1	3	8
Integralni hotel	15	300	653
Hoteli posebnog standarda	4	1.010	1.840
ukupno RH:	746	59.386	116.009
Aparthotel - ukupno:	22	550	1.364
3*	9	171	396
4*	13	379	968

Izvor: obrada autorice prema podacima iz Popisa kategoriziranih turističkih objekata u Republici Hrvatskoj, 15. 2. 2019., Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, <https://mint.gov.hr/pristup-informacijama/kategorizacija-11512/11512> (16. 2. 2019.)

Hoteli se u Hrvatskoj dijele na hotelske lance, hotele u hotelskim poduzećima, nezavisne hotele te male nezavisne hotele (do 40 soba) (<https://hotelijer.wordpress.com/hrvatsko-hotelijerstvo-2/>).

Kako bi se istražila mogućnost unaprjeđenja računovodstvenih informacija implementacijom modela upravljanja troškovima kvalitete, definiran je uzorak koji je obuhvatio srednja i velika hotelska poduzeća u Republici Hrvatskoj. Mala i mikro hotelska poduzeća izostavljena su iz istraživanja s obzirom da zbog ograničenosti resursa te nedovoljnog poznavanja problematike troškova kvalitete, uglavnom ne analiziraju troškove kvalitete, niti ih prate ili evidentiraju (Plunkett i Dale, 1983; Chopra i Garg, 2012; Satanova *et al.*, 2015). Istraživanja su pokazala da je primjena računovodstva troškova kvalitete povezana s karakteristikama organizacije i sofisticiranošću sustava upravljanja kvalitetom (Glogovac i Filipović, 2017), pri čemu su mala i srednja poduzeća na nižoj razini upravljanja troškovima kvalitete u odnosu na velika poduzeća što je posljedica izostanka sofisticiranog računovodstvenog sustava i alata za upravljanje troškovima zbog njihovih visokih inicijalnih troškova (Özkan i Karaibrahimoglu, 2013). Raßfeld *et al.* (2015) navode da se u malim i srednjim poduzećima troškovi povezani s kvalitetom u manjoj mjeri prate nego je to slučaj u velikim poduzećima. Chopra i Garg, 2012 navode, pritom, da male organizacije imaju ograničene resurse, dok Satanova *et al.*, navode da mala i srednja poduzeća, iako koriste određene indikatore za praćenje kvalitete proizvodnje, obično nemaju razvijen poseban okvir za mjerenje i vrednovanje troškova kvalitete. Jednako tako, Lončar u svom doktorskom istraživanju (Lončar, 2012) ukazuje da nemaju instrumente strategijskog računovodstva.

Zanini Gavrančić je za provođenje empirijskog istraživanja u okviru svoga doktorskoga rada, kao fokus grupu odredila velike hotelske poslovne sustave za koje se, kako navodi, s visokom vjerojatnošću pretpostavlja da poslovanje temelje na strategijskom promišljanju te da imaju razvijene informacijske sustave koji će im omogućiti upravljanje strategijama osiguravanjem informacija strategijskog računovodstva. Dakle, odabir uzorka temeljen je na pretpostavci o većoj vjerojatnosti postojanja strategijskog računovodstva u velikim poduzećima nego li u srednjim ili malim. Istraživanjem se htjelo utvrditi **na kojoj je razini razvijenosti računovodstvo troškova kvalitete te jesu li, i u kojoj mjeri, i srednja hotelska poduzeća implementirala ovaj koncept u svoj interni obračun.**

Sukladno Zakonu o računovodstvu (NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18), klasifikacija poduzetnika prema veličini (Tablica 19) podrazumijeva razvrstavanje poduzetnika s obzirom na sljedeće pokazatelje: **iznos ukupne aktive** na zadnji dan poslovne godine koja prethodi

godini za koju se sastavljaju financijski izvještaji; **iznos ostvarenih prihoda te prosječan broj radnika** tijekom poslovne godine. Sukladno navedenim pokazateljima i kriterijima predočenim u Tablici 19 razvrstavaju se i grupe poduzetnika, i to prema pokazateljima utvrđenim na konsolidiranoj osnovi utvrđenim na posljednjeg dana poslovne godine koja prethodi godini za koju se sastavljaju godišnji konsolidirani financijski izvještaji (uz napomenu da kod razvrstavanja grupe poduzetnika nema kategorije mikro grupe poduzetnika već Zakon definira male, srednje i velike grupe poduzetnika).

Tablica 19: Razvrstavanje poduzetnika s obzirom na veličinu sukladno Zakonu o računovodstvu

	Ukupna aktiva (kn)	Prihod (kn)	Prosječan broj radnika
MIKRO PODUZETNICI – ne prelaze dva od tri uvjeta:	2.600.000	5.200.000	10
MALI PODUZETNICI – ne prelaze dva od tri uvjeta:	30.000.000	60.000.000	50
SREDNJI PODUZETNICI – ne prelaze dva od tri uvjeta:	150.000.000	300.000.000	250
VELIKI PODUZETNICI	prelaze najmanje dva od tri uvjeta za srednje poduzetnike		

Izvor: obrada autorice prema Zakonu o računovodstvu

Podaci o srednjim i velikim hotelskim poduzećima preuzeti su iz baze podataka Hrvatske gospodarske komore dostupne putem web mjesta <https://digitalnakomora.hr/hr/enterprise>.

U tražilici poslovnih subjekata definirani su sljedeći parametri za pretraživanje: odabrane su aktivne tvrtke koje su predale GFI u 2017. godini i to prema šifri djelatnosti (NKD) I5510 – Hoteli i sličan smještaj. Ukupan broj poslovnih subjekata koji zadovoljava navedene kriterije jest 1 012, no s obzirom da su mikro i mala poduzeća izostavljena iz istraživanja kao nerelevantna zbog prethodno navedenih ograničenja, ukupan broj poslovnih subjekata koji čine populaciju iznosi 91 – od toga je 20 velikih i 71 srednje hotelsko poduzeće.

Prema pravno ustrojstvenom obliku 2 velika poslovna subjekta su društva s ograničenom odgovornošću, a 18 ih je dioničko društvo, dok je kod srednje velikih subjekata njih 41 d. o. o. te 30 d. d. Nadalje, odabrani poslovni subjekti s obzirom na vlasništvo u najvećoj su mjeri u privatnom vlasništvu (9 velikih i 45 srednjih), dok ih je u mješovitom vlasništvu 34 (11 velikih i 23 srednje velika poduzeća), a 3 srednja poduzeća su u državnom vlasništvu (Tablica 20).

Tablica 20: Pregled hotelskih poduzeća u Republici Hrvatskoj s obzirom na pravni oblik i vlasništvo

VELIČINA PODUZEĆA	PRAVNI OBLIK				VLASNIŠTVO		
	d. o. o.	d. d.	podružnica inoz. osnivača	j.d.o.o.	državno	mješovito	privatno
VELIKA	2	18				11	9
SREDNJA	41	30			3	23	45
	43	48			3	34	54
SVEUKUPNO S MALIM I MIKRO	873	85	5	49	8	66	814

Izvor: obrada autorice prema podacima Digitalne komore

Pregled velikih i srednjih hotelskih poduzeća prema županijama predložen je Tablicom 21.

Tablica 21: Pregled velikih i srednjih hrvatskih hotelskih poduzeća prema županijama

ŽUPANIJA	VELIČINA PODUZEĆA				SVEUKUPNO	sveukupno %
	VELIKA	% velikih	SREDNJA	% srednjih	VELIKIH I SREDNJIH	
Dubrovačko-neretvanska	2	10	16	22,5	18	19,8
Grad Zagreb	1	5	12	16,9	13	14,3
Istarska	5	25	2	2,8	7	7,7
Krapinsko-zagorska			1	1,4	1	1,1
Ličko-senjska			1	1,4	1	1,1
Međimurska			1	1,4	1	1,1
Osječko-baranjska			1	1,4	1	1,1
Primorsko-goranska	4	20	10	14,1	14	15,4
Sisačko-moslavačka			1	1,4	1	1,1
Splitsko-dalmatinska	5	25	14	19,7	19	20,9
Šibensko-kninska	1	5	5	7,0	6	6,6
Varaždinska			3	4,2	3	3,3
Zadarska	2	10	4	5,6	6	6,6
UKUPNO	20		71		91	100%

Izvor: obrada autorice prema podacima Digitalne komore

Treba napomenuti, međutim, da je stvarna populacija manja od 91 subjekta s obzirom da su tijekom 2018. godine ostvarena određena preuzimanja poput, primjerice, preuzimanja HUP-a Zagreb d. d. od strane Adris grupe d. d. (Maistra d. d.) te preuzimanja Hotela Makarska d. d. od strane Valamara (uz Imperial d. d.) (Sektorska analiza: Turizam i ugostiteljstvo, Business Outlook 18/19, Posebno izdanje: prognoze za devet sektora, 2018: 94-100). Dva su hotelska poduzeća dio Amadria parka (Milenij hoteli Opatija i Solaris Šibenik), dok su u sklopu hotelskog lanca Bluesun hotels & resorts 3 poduzeća s popisa velikih i 4 s popisa srednjih hotelskih poduzeća (Hoteli Tučepi d. d., Hoteli Zlatni rat d. d., Hoteli Brela d. d. - do kraja 2019. ova tri hotelska poduzeća pripojit će se Sunce koncernu d. d.; Hotel Alan d. d., Sunce koncern d. d., Velaris d. o. o., Salve Regina – Marija Bistrica), a grupacija Jadranka d. d. i Jadranka hoteli d. o. o. kao dio navedene grupacije obuhvaćaju isto područje te imaju iste kontakt podatke. Nadalje, prethodno spomenuti Hoteli Makarska d. d. pripojeni su u svibnju 2019. poduzeću Imperial d. d. te je novonastalo poduzeće naziva Imperial Riviera d. d.

U sklopu stranih hotelskih lanaca također je nekoliko hotelskih poduzeća čije su kontakt adrese iste (Falkensteiner – Punta skala d. o. o., Borik d. o. o., Hoteli Puntat d. d.), a iz istraživanja su isključena ona hotelska poduzeća s popisa koja nemaju hotele u sastavu (Kamp Šimuni d. o. o., Vranjica Belvedere d. d., Apartmani Medena d. d.) ili koja ne rade (Hoteli Plat d. d. – ne radi zbog rekonstrukcije u 5*). Za određena poduzeća nisu bili dostupni konkretni kontakt podaci (Grand Hotel Lav d. o. o. – info Marriot, Helios Faros d. d. u stečaju – stranica u izradi, Importanne resort d. o. o. – isključivo kontakt za rezervacije, Skiper operacije d. o. o. – putem portala isključivo, Medora hoteli i ljetovališta d. d., Dubrovačko primorje d. d.). Kada se uzme u obzir jedinstveni kontakt za Bluesun hotels & resorts, za grupaciju Jadranka d. d., za Falkensteiner hotele, potom kada se pribroje ona hotelska poduzeća koja nemaju hotele u svome sastavu te ona za koja nema podataka (zatvoreni zbog rekonstrukcije), stvarna populacija iznosi **78** subjekata. Izuzevši subjekte čiji je kontakt onaj za rezervacije, uzorak na kojem je provedeno istraživanje čini **74** subjekta na čije je adrese poslan upit za ispunjavanje prvoga upitnika.

Testom veličine uzorka (*sample size test*) pristupilo se provjeri reprezentativnosti obuhvaćenog uzorka. Rezultat testa upućuje kako je uz razinu pouzdanosti od 99 %, toleranciju greške 1 %, proporciju 50 % te veličinu populacije od 59 936 smještajnih jedinica (ukupni hotelski kapaciteti u Republici Hrvatskoj prema Popisu kategoriziranih turističkih objekata u Republici Hrvatskoj od 15. 2. 2019.), potrebna veličina uzorka 12 992 smještajnih kapaciteta (soba i apartmana). Kako je anketnim istraživanjem za 29 od 33 istražena hotelska poduzeća (za koja su dostupni podaci o smještajnim jedinicama hotela) obuhvaćeno ukupno 23 133 smještajne

jedinice, odnosno gotovo dvostruko više od potrebne veličine reprezentativnog uzorka prema testu veličine uzorka, a to čini i više od 39 % ukupnih hotelskih smještajnih kapaciteta u Republici Hrvatskoj, potvrđuje se reprezentativnost uzorka obuhvaćenog anketnim istraživanjem (<http://www.raosoft.com/samplesize.html>; https://www.surveymonkey.com/mp/sample-size-calculator/?ut_source=help_center). Ako pak promatramo odabir uzorka prema broju postelja, od ukupno raspoloživih 117 463 stalnih postelja u hotelima na razini Republike Hrvatske, potrebna veličina uzorka je ukupno 14 535 postelja. Iz navedenoga proizlazi da već samim obuhvatom smještajnih jedinica poduzeća koja su sudjelovala u istraživanju, a kojih je više od 23 133, uvelike je nadmašena potrebna minimalna veličina uzorka prema broju postelja.

3.2. Metode prikupljanja podataka

Pri provođenju istraživanja korištena je metodologija mješovitog pristupa, odnosno triangulacija, što podrazumijeva primjenu i kvantitativnog i kvalitativnog pristupa (Sekol i Maurović, 2017). Iako se u istraživanju računovodstva najčešće koriste kvantitativne metode koje zastupaju pozitivisti, kvalitativna istraživanja imaju određene prednosti te se zadnjih godina sve više ističe njihova uloga i važnost. Kvalitativni istraživač nastoji definirati i protumačiti nejasne pojave korištenjem nenumeričkih metoda mjerenja fokusiranih na značenje i shvaćanje (Fusch *et al.*, 2018). Kvalitativna istraživanja sagledavaju kompleksnost pojava nastojeći dati odgovor na pitanja „kako“ i „zašto“, pa tako interpretivistička paradigma podrazumijeva primjenu različitih teoretskih okvira i metoda za sagledavanje računovodstva kao djelatnosti – kako se ono razvija, primjenjuje ili poima (De Villiers *et al.*, 2019). Većina kvalitativnih istraživanja uključuje ograničen broj sudionika (obično 10 - 30), od kojih je većina namjerno odabrana, a tehnike analize ne oslanjaju se na statističku značajnost (De Villiers *et al.*, 2019). Yin (2009) ističe opravdanost primjene studije slučaja kao istraživačke metode navodeći da svrha studije slučaja može biti i istraživačka, i deskriptivna i objašnjivačka tj. eksplanatorna. Naime, primjena različitih metoda ovisit će o tri ključna uvjeta, i to: od vrste postavljenog istraživačkog pitanja, od opsega kontrole koju istraživač ima nad trenutnim ponašanjem te od stupnja usredotočenosti na suvremene događaje umjesto povijesnih (Tablica 22). S obzirom na navedeno, studija slučaja (*Case Study*) je najbolja metoda onda kada se traže odgovori na pitanja „kako“ ili „zašto“, kada istraživač ima malo ili nimalo kontrole nad događajima, te kada je fokus na suvremenoj pojavi u kontekstu stvarnoga života, pri čemu je

bitno korištenje višestrukih izvora dokaza, uz konvergiranje podataka na triangulacijski način (Yin, 2009). Upotreba metode slučaja prikladna je kada istraživači traže što bolje razumijevanje ključnih pitanja i dinamike uključenih u određeni kontekst (primjerice, Redman i Mathews (1998) navode da je studija slučaja od posebne vrijednosti za produbljanje razumijevanja odnosa između kvalitete usluge i upravljanja ljudskim resursima) (Haynes i Fryer, 2000:241).

Tablica 22: Ključne situacije za primjenu različitih istraživačkih metoda

METODA	Oblik istraživačkog pitanja	Zahtijeva li se kontrola ponašanja?	Usredotočenost na suvremene događaje
EKSPERIMENT	Kako? Zašto?	DA	DA
ISPITIVANJE / ANKETIRANJE	Tko? Što? Gdje? Koliko?	NE	DA
ARHIVSKA ANALIZA	Tko? Što? Gdje? Koliko?	NE	DA / NE
POVIJESNA METODA	Kako? Zašto?	NE	NE
STUDIJA SLUČAJA	Kako? Zašto?	NE	DA

Izvor: prijevod autorice prema Yin, R. (2009: 8)

Istraživačka pitanja potrebno je postaviti pažljivo i promišljeno, što zahtijeva pomni pregled literature. Naime, kako navode u svom radu Fusch *et al.* (2018), jedna od temeljnih zadaća istraživanja jest unaprijediti teoriju popunjavanjem praznine ili potvrđivanjem već postojećih dokaza, što se postiže iscrpnim pregledom literature, empirijskim istraživanjem u svrhu prikupljanja dokaza te potom usporedbom postojećeg znanja i konceptualnog okvira s rezultatima istraživanja (Chernyak-Hai i Tzinder, 2014; Secomb i Smith, 2011 prema Fusch *et al.*, 2018). Studije slučaja moguće je provoditi u različitim situacijama i za različite potrebe, poput, npr., studije slučaja o odlukama, o programima, o implementaciji procesa ili o organizacijskim promjenama (Yin, 2009). Primjena triangulacije u cilju pronalaženja odgovora na istraživačka pitanja podrazumijeva korištenje različitih metoda i postupaka poput analize dokumenata, izravnog promatranja, prikupljanja podataka intervjuiranjem i drugih.

Kao temeljni postupak u okviru provođenja istraživanja za prikupljanje podataka, informacija, stavova i mišljenja ispitanika o predmetu istraživanja korištena je metoda anketiranja (Zelenika,

2000: 366), a prikupljeni odgovori potom su podvrgnuti kvantitativnoj i kvalitativnoj analizi. Anketiranje je provedeno u dva oblika: u užem smislu kao pisano prikupljanje podataka i informacija o stavovima i mišljenjima na reprezentativnom uzorku ispitanika uz pomoć anketnog upitnika te u obliku intervjua usmenim postavljanjem pitanja (Kukić i Markić, 2006: 143; Zelenika, 2000: 367; Vujević, 1988: 90-108). Pri tomu su za potrebe pisanog prikupljanja podataka formirana dva anketna upitnika čije je oblikovanje temeljeno na postojećim relevantnim istraživanjima troškova kvalitete (Ramdeen *et al.*, 2007; Rogošić, 2009; Zanini Gavrančić, 2011; Kirlioglu i Cevik, 2013; Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013; Raßfeld, 2015; Pekanov Starčević *et al.*, 2015; Jelačić, 2015; Uyar i Neyis, 2015; Glogovac i Filipović, 2017), i to:

- prvi upitnik koji je odušlan na adrese velikih i srednjih hotelskih poduzeća u Republici Hrvatskoj i kojim se ispituju stavovi menadžera o troškovima kvalitete, kao i jesu li stvorene pretpostavke za praćenje troškova kvalitete, te
- drugi upitnik poslan ciljano onim hotelskim poduzećima kod kojih je utvrđeno postojanje pretpostavki za praćenje troškova kvalitete, a kojim se nastoji detektirati pojedine vrste troškova povezanih s kvalitetom koje ispitanici prepoznaju kao troškove kvalitete po pojedinom procesu u hotelu.

Pri sastavljanju anketnog upitnika pazilo se da anketa ne bude suviše zamorna za ispitanika, odnosno da ne oduzima suviše vremena. Naime, umor respondenta jest jedan od ograničavajućih čimbenika opsega anketnog upitnika stoga je u praksi uobičajeno pravilo da pisana anketa (koju ispunjava ispitanik samostalno) ne bi trebala trajati više od 30 minuta, a usmena anketa koju provodi anketar više od 40 minuta (Zelenika, 2000: 369).¹³ Osmišljeni upitnici su prije slanja hotelskim poduzećima poslani na provjeru i ocjenu trima profesorima visokoškolskih ustanova, čija su područja interesa i kompetencija računovodstvo, sustav kvalitete te statistika, a s ciljem dobivanja korisnih sugestija u smjeru poboljšanja upitnika. Potom su upitnici poslani na pregled i trima stručnjacima iz prakse (menadžer strateškog kontrolinga, direktor hotela, direktor sektora kvalitete) kako bi se provjerila jasnoća postavljenih pitanja i dobila povratna informacija o kvaliteti upitnika. Nakon prihvaćenih sugestija i manjih korekcija, konačna verzija upitnika ([Prilozi](#)) formirana je korištenjem alata za provođenje *on-line* istraživanja putem anketnog upitnika *LimeSurvey*, te je pristup upitnicima omogućen na sljedećim poveznicama:

¹³ Prema rezultatima provedenog istraživanja, ispitanicima je u konačnici trebalo od 15 do 30 minuta za ispunjavanje anketnog upitnika.

- ✓ <http://limesurvey.srce.hr/425265?newtest=Y&lang=hr> za anketni upitnik 1 te
- ✓ <http://limesurvey.srce.hr/921525?lang=hr> za anketni upitnik 2.

Zamolba za sudjelovanje u istraživanju računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu, s poveznicom na prvi anketni upitnik, i uz pojašnjenje svrhe istraživanja, poslana je na *e-mail* adrese velikih i srednjih hotelskih poduzeća prema popisu iz baze podataka Digitalne komore.

Zamolba za sudjelovanje u istraživanju troškova kvalitete u hotelu s poveznicom na drugi upitnik poslana je ciljanim ispitanicima za koje je prvim upitnikom utvrđena viša razina razvijenosti računovodstva troškova kvalitete, kako bi se provelo dubinsko istraživanje, odnosno detaljnije definirale pojedine vrste troškova kvalitete po procesima u hotelu. Nadalje, kako bi se utvrdila razina razvijenosti računovodstva troškova kvalitete, identificirale pretpostavke uvođenja te mogućnosti za unaprjeđenje ovoga sustava, korištena je i metoda intervjua.

Prvi anketni upitnik sadrži 45 pitanja raspoređenih u šest cjelina:

- Opći podaci o hotelskom poduzeću (8 pitanja)
- Menadžment kvalitete i važnost izvora informacija za donošenje odluka o kvaliteti (5 pitanja)
- Pretpostavke praćenja troškova kvalitete (13 pitanja)
- Izvješćivanje o troškovima kvalitete (9 pitanja)
- Ocjena konkurentskih prednosti i kvaliteta (3 pitanja) te
- Zadovoljstvo gostiju i troškovi kvalitete (7 pitanja).

Prvi dio anketnog upitnika namijenjen je prikupljanju općih podataka o hotelskom poduzeću (veličina, broj zaposlenih, broj i vrsta smještajnih objekata u sastavu, organizacijski oblik, vlasnička struktura, godišnji porast prihoda) te funkciji, odnosno radnom mjestu ispitanika u poslovnom subjektu.

Drugim dijelom anketnog upitnika nastoji se utvrditi tko je u organizacijskom ustroju poduzeća zadužen za sustav upravljanja kvalitetom, je li implementiran neki od sustava upravljanja te koji su razlozi za certificiranje poslovanja po standardima neke od normi. Ujedno se nastoji ispitati koriste li se, i koji, indikatori za mjerenje učinkovitosti implementiranog sustava upravljanja kvalitetom te koje je mišljenje ispitanika o važnosti pojedinih izvora informacija za donošenje poslovnih odluka o kvaliteti.

Treći dio anketnog upitnika sadrži pitanja kojima se želi utvrditi jesu li stvorene pretpostavke za praćenje troškova kvalitete, i to u poslovnim procesima (u procesu smještaja, procesu

pripreme usluga prehrane, procesu pružanja usluga prehrane te u okviru ostalih procesa - za *wellness*). U ovome dijelu upitnika nastoji se utvrditi cilj razmatranja troškova te pristup sagledavanja troškova u poslovanju. Nadalje, ispituje se temelji li se, i u kojoj mjeri, interni obračun na standardima sustava USALI te jesu li u kontnom planu predviđena konta za praćenje troškova kvalitete. Od ispitanika se potom traži mišljenje o temeljnoj svrsi evidentiranja i praćenja troškova kvalitete, važnosti informacija o troškovima kvalitete te mogućnosti utjecaja na troškove kvalitete s obzirom na fazu životnoga vijeka proizvoda i usluge. Također, nastoje se utvrditi razlozi zbog kojih se u promatranom subjektu ne prati i ne izvještava o troškovima kvalitete.

Četvrti dio anketnog upitnika namijenjen je ispitanicima kod kojih je uveden sustav praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete, pa se u ovome dijelu nastoji utvrditi model praćenja troškova kvalitete, pokazatelje troškova kvalitete te tehnike analize troškova kvalitete koje koriste. Također, ispituje se koja je služba ili odjeljenje zaduženo za izvješćivanje o troškovima kvalitete, na kojoj se razini izvještava o troškovima kvalitete te u kojim rokovima.

U petom dijelu anketnog upitnika od ispitanika se tražilo da ocijene utjecaj odabranih aspekata na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća te da ocijene kvalitetu vlastitih proizvoda i usluga u odnosu na konkurente.

U posljednjem, šestom dijelu, povezanost zadovoljstva gostiju i troškova kvalitete ispitivalo se traženjem odgovora na pitanja o tome istražuje li se i na koji način preferencije gostiju, njihovu platežnu sposobnost i moguće troškove vezane uz ispunjavanje njihovih zahtjeva; provodi li se ispitivanje gostiju o njihovom doživljaju usluge u svrhu unaprjeđenja usluge, utječu li podaci dobiveni anketiranjem gostiju na podizanje kvalitete usluge, stimulacije zaposlenih i porast rezultata; te prati li se, gdje, kada i kako troškove reklamacija.

Nakon što je upitnik sastavljen, izvršena je provjera jesu li obuhvaćeni svi ciljevi empirijskog istraživanja, odnosno, omogućuje li anketni upitnik dobivanje odgovora na postavljena istraživačka pitanja, te jesu li postavljena pitanja relevantna za istraživanje (tablice 23 i 24).

Tablica 23: Unakrsna provjera pokrivenosti istraživačkih pitanja cjelinama anketnog upitnika

#IP	ISTRAŽIVAČKO PITANJE	TEORIJA	CJELINE UPITNIKA					
			I	II	III	IV	V	VI
1	Koje su temeljne specifičnosti hotelijerske djelatnosti?							
2	Koja je uloga i važnost standarda kvalitete?							
3	Kako su suvremena gospodarska kretanja utjecala na potrebu redefiniranja financijskog izvještavanja?							
4	Na koji je način moguće unaprijediti kvalitetu poslovnog procesa?							
5	Koji su ključni pokazatelji uspjeha ili performansi - generalno te u hotelijerstvu u području kvalitete?							
6	Što podrazumijevaju i što uključuju troškovi kvalitete te koja su polazišta za upravljanje troškovima kvalitete u hotelu?							
7	U kojoj se mjeri primjenjuju standardi kvalitete u hotelijerstvu Hrvatske te na koji je način implementiran sustav upravljanja kvalitetom?							
8	Na kojoj je razini praćenje troškova kvalitete u hotelijerstvu Hrvatske te na koji je način računovodstvo troškova kvalitete povezano s drugim službama?							
9	Koje su temeljne karakteristike i kakva je struktura kadrova hotela?							
10	Na koji je način moguće kategorizirati troškove kvalitete kadrova hotela kao važnog činitelja uspješnosti hotela?							
11	Utječe li ulaganje u kvalitetu ljudskog kapitala na poboljšanje poslovnih procesa te konkurentsku sposobnost hotela?							
12	Utječe li računovodstvo troškova kvalitete na reduciranje ukupnih troškova i unaprjeđenje kvalitete?							
13	Na koji način izvještaji računovodstva troškova kvalitete mogu doprinijeti kvaliteti financijskog izvještavanja uopće?							
14	Koje su implikacije primjene računovodstvenog koncepta upravljanja troškovima kvalitete?							
15	Utječe li ulaganje u kvalitetu, odnosno upravljanje troškovima kvalitete, na krajnji rezultat poslovanja i konkurentnost hotela?							
16	Koje su potencijalne prepreke i ograničenja učinkovitoj primjeni računovodstva troškova kvalitete?							

Izvor: autorica

Tablica 24: Povezanost istraživačkih pitanja i pitanja u anketnom upitniku

#IP	ISTRAŽIVAČKO PITANJE	CJELINA II - Menadžment kvalitete i važnost izvora informacija za donošenje odluka o kvaliteti # pitanja u upitniku
2	Koja je uloga i važnost standarda kvalitete?	11
5	Koji su ključni pokazatelji uspjeha ili performansi - generalno te u hotelijerstvu u području kvalitete?	12
7	U kojoj se mjeri primjenjuju standardi kvalitete u hotelijerstvu Hrvatske te na koji je način implementiran sustav upravljanja kvalitetom?	8, 9
#IP	ISTRAŽIVAČKO PITANJE	CJELINA III - Pretpostavke praćenja troškova kvalitete # pitanja u upitniku
8	Na kojoj je razini praćenje troškova kvalitete u hotelijerstvu Hrvatske te na koji je način računovodstvo troškova kvalitete povezano s drugim službama?	18, 19, 20, 25, 26
12	Utječe li računovodstvo troškova kvalitete na reduciranje ukupnih troškova i unaprjeđenje kvalitete?	21, 23
13	Na koji način izvještaji računovodstva troškova kvalitete mogu doprinijeti kvaliteti financijskog izvještavanja uopće?	21, 22
14	Koje su implikacije primjene računovodstvenog koncepta upravljanja troškovima kvalitete?	21, 22
16	Koje su potencijalne prepreke i ograničenja učinkovitoj primjeni računovodstva troškova kvalitete?	26
#IP	ISTRAŽIVAČKO PITANJE	CJELINA IV - Izvješćivanje o troškovima kvalitete # pitanja u upitniku
8	Na kojoj je razini praćenje troškova kvalitete u hotelijerstvu Hrvatske te na koji je način računovodstvo troškova kvalitete povezano s drugim službama?	28, 29, 30, 31, 32, 33, 34
12	Utječe li računovodstvo troškova kvalitete na reduciranje ukupnih troškova i unaprjeđenje kvalitete?	34, 35
15	Utječe li ulaganje u kvalitetu, odnosno upravljanje troškovima kvalitete, na krajnji rezultat poslovanja i konkurentnost hotela?	35
#IP	ISTRAŽIVAČKO PITANJE	CJELINA V - Ocjena konkurentskih prednosti i kvaliteta # pitanja u upitniku
5	Koji su ključni pokazatelji uspjeha ili performansi (KPI/KSI) - generalno te u hotelijerstvu u području kvalitete?	36
11	Utječe li ulaganje u kvalitetu ljudskog kapitala na poboljšanje poslovnih procesa te konkurentsku sposobnost hotela?	36

15	Utječe li ulaganje u kvalitetu, odnosno upravljanje troškovima kvalitete, na krajnji rezultat poslovanja i konkurentnost hotela, odnosno na povećanje tržišnoga udjela?	36, 37
#IP	ISTRAŽIVAČKO PITANJE	CJELINA VI - Zadovoljstvo gostiju i troškovi kvalitete # pitanja u upitniku
15	Utječe li ulaganje u kvalitetu, odnosno upravljanje troškovima kvalitete, na krajnji rezultat poslovanja i konkurentnost hotela, odnosno na povećanje tržišnoga udjela?	42

Izvor: autorica

Pitanja u anketnom upitniku formirana su većim dijelom kao pitanja zatvorenog tipa, na koja ispitanici odgovaraju odabirom između ponuđenih odgovora (s mogućnošću odabira samo jednoga odgovora te s mogućnošću odabira više ponuđenih odgovora), te pitanja s ponuđenim odgovorima intenziteta, pri čemu ispitanici vrednuju postavljene tvrdnje korištenjem Likertove skale s pet stupnjeva intenziteta (1 - *ne slažem se uopće s tvrdnjom*; 2 – *uglavnom se ne slažem s tvrdnjom*; 3 – *niti se slažem, niti se ne slažem s tvrdnjom*; 4 – *uglavnom se slažem s tvrdnjom*; te 5 – *u potpunosti se slažem s tvrdnjom*). Treba, međutim, napomenuti da je kod pitanja s ponuđenim odgovorima ispitanicima (u najvećem broju pitanja) dana mogućnost unošenja opisnoga odgovora ako među ponuđenim opcijama nije naveden odgovor koji opisuje njihovu situaciju ili za potrebe pojašnjenja i dopune određenog odgovora.

Empirijsko istraživanje provedeno je u razdoblju od sredine prosinca 2018. do sredine lipnja 2019. godine. Tijekom razdoblja prikupljanja podataka ispitanicima je, nakon inicijalno poslanoga upitnika sa zamolbom za sudjelovanje u istraživanju, na *e-mail* u još šest navrata poslan podsjetnik sa zamolbom za ispunjavanje upitnika. Nakon početne obavijesti zaprimljena su 3 ispunjena upitnika, nakon prve poruke koja je odaslana kao podsjetnik za ispunjavanje anketnog upitnika zaprimljeno je 5 ispunjenih upitnika, a nakon druge poruke podsjetnika zaprimljena su 4 ispunjena upitnika. U razdoblju od veljače do svibnja 2019. godine još su u četiri navrata zamolbe ponovljene. Konačan broj ispitanika koji su ispunili anketni upitnik je 33, dok su još 3 upitnika u većoj mjeri nepotpuna pa su izuzeta iz analize. S obzirom na navedeno, stopa povrata ispunjenih anketnih upitnika koji su uzeti u obradu iznosi 45 % (poslano na 74 adrese velikih i srednjih hotelskih poduzeća), što je 42 % populacije (78 subjekata). Subjekti koji su sudjelovali u istraživanju čine ukupan broj od najmanje 162 hotela (jedan ispitanik nije dao podatak o broju hotela u sastavu hotelskog poduzeća) što predstavlja 21,1 % ukupnih hotelskih kapaciteta u Republici Hrvatskoj (768 hotela i apart-hotela), odnosno

najmanje 23 133 smještajne jedinice, od ukupno raspoloživih 59 936 smještajnih kapaciteta u hotelima na razini Republike Hrvatske, što čini više od 38,6 % (pritom treba istaknuti da su u istraživanju sudjelovale i velike hotelske grupacije poput Valamara, Maistre, Arena Hospitality Group i Plave lagune, čiji portfelj čini najveći dio hrvatskih smještajnih kapaciteta (Zanini Gavranić i Šugar, 2019)).

S obzirom na obuhvat ankete i potreban angažman pri njezinu ispunjavanju, responzivnost može se smatrati zadovoljavajućom, a rezultati relevantnim.

Prema dobivenim podacima temeljem prvoga upitnika poslanog na adrese velikih i srednjih hotelskih poduzeća, identificirani su subjekti koji posvećuju pažnju troškovima kvalitete te je drugi upitnik ciljano poslan za istraživanje troškova kvalitete po procesima u hotelima tih hotelskih poduzeća. Istraživanje je provedeno od veljače 2019. do lipnja 2019.

Drugi anketni upitnik sadrži 15 pitanja raspoređenih u četiri cjeline:

- Opći podaci (5 pitanja),
- Praćenje troškova kvalitete po procesima u hotelu (1 pitanje),
- Troškovi kvalitete u hotelu – podaci (3 pitanja),
- Kadrovi i kvaliteta (6 pitanja).

Prvim dijelom anketnog upitnika prikupljaju se opći podaci o hotelu (kategorija, broj soba, je li implementiran sustav upravljanja te ukoliko je, koji certifikat hotel posjeduje).

U drugom dijelu anketnog upitnika traži se od ispitanika da identificiraju one vrste troškova koje izravno ili neizravno prate u okviru računovodstva ili drugih evidencija, i to za proces smještaja, proces pripreme i pružanja usluga prehrane te za proces *wellnessa*.

U trećem dijelu traže se podaci o troškovima kvalitete u hotelu, te se u tom smislu od ispitanika traži da navedu konta troškova kvalitete sadržana u njihovom internom kontnom planu, kao i da navedu podatke o troškovima kvalitete (po pojedinim kategorijama s gledišta P-A-F modela, odnosno Crosbyjevog modela) za dva razdoblja. Ispitanicima je ostavljena mogućnost da troškove kvalitete iskažu u apsolutnom iznosu ili kao udio u ostvarenim poslovnim prihodima hotela. Pri tomu su traženi podaci za hotel kao cjelinu, kao i po segmentima za smještaj, hranu i piće te *wellness*.

Četvrti dio anketnog upitnika usmjeren je ispitivanju ulaganja u kadrove kao značajnog čimbenika kvalitete usluge. U tom smislu traže se podaci o troškovima cjeloživotnog obrazovanja, stimulacija i nagrađivanja zaposlenih. Nadalje, ispituje se koriste li informacije o

troškovima kvalitete kao kriterij stimulativnog nagrađivanja menadžmenta i zaposlenika, kakva je struktura sudionika u strukturi troškova obrazovanja, kakva je struktura oblika obrazovanja u strukturi troškova obrazovanja te koliko se često provodi program osposobljavanja zaposlenih u cilju smanjenja troškova kvalitete i povećanja zadovoljstva zaposlenih i gostiju.

Prikupljeni podaci obrađeni su pomoću *LimeSurvey* alata koji je korišten za prikupljanje podataka, programskog paketa za tablične proračune *Microsoft Office Excel 2010* te programa za statističku obradu podataka *IBM Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) 25.0*.

4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA DOSTIGNUTOG STUPNJA RAZVOJA RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA KVALITETE U HOTELU

Provedena je statistička analiza podataka prikupljenih putem anketnog upitnika na uzorku srednjih i velikih hotelskih poduzeća, i to deskriptivna (utvrđivanje mjera centralne tendencije poput aritmetičke sredine i moda, mjera varijabiliteta poput standardne devijacije; prikazivanje osnovnih statističkih vrijednosti tabelarno i grafički) i inferencijalna (za provjeravanje postavljenih hipoteza pomoću statističkih testova). U okviru primjene inferencijalne statistike umjesto parametrijskih testova (poput t-testa, hi-kvadrat testa, analize varijance ANOVA, Pearsonovog koeficijenta korelacije), korišteni su neparametrijski testovi zbog ograničenja vezanih uz uzorak, i to: Fisherov test, Mann-Whitneyev U-test, Kolmogorov – Smirnov Z, Kruskal-Wallis H-test, Spearmanova korelacija. Deskriptivna statistika korištena je kako bi se primjenom numeričkih i grafičkih tehnika opisno prezentirali podaci, dok su metode inferencijalne statistike korištene za potrebe analize uzorka i donošenja zaključka o populaciji na temelju uzorka (Kukić i Markić, 2006: 319). Pri tomu su postavljeni sljedeći ciljevi:

1. utvrditi deskriptivne statističke pokazatelje na prikupljenim podacima, i to:
 - na kategorijalnim (nominalnim) varijablama utvrditi frekvencije rezultata po kategorijama – postotke;
 - na kvantitativnim varijablama utvrditi mjere središnje tendencije i raspršenja rezultata;
2. utvrditi postoji li statistički značajna povezanost između ocjene učinkovitosti informacija o troškovima kvalitete i implementacije računovodstva troškova kvalitete;
3. utvrditi postoji li statistički značajna povezanost između korištenja troškova kvalitete kao indikatora učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom i korištenja ostalih netroškovnih indikatora u sustavu kvalitete;
4. utvrditi postoje li statistički značajne razlike između veličine, organizacijskog oblika i vlasničke strukture hotelskih poduzeća u rezultatima na nizu prikupljenih mjera;
5. utvrditi postoje li statistički značajne razlike između poduzeća koja imaju i onih koja nemaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete u rezultatima prikupljenih podataka.

4.1. Analiza rezultata istraživanja i kritički osvrt na istraživanje

Uzorak obuhvaća 33 ispunjena upitnika (42 % populacije velikih i srednjih hotelskih poduzeća, odnosno 45 % odaziv), dok je određeni broj upitnika ostao u većoj mjeri neispunjen, pa je izuzet iz analize. Od ispitanika koji su u cijelosti ili gotovo u cijelosti ispunili upitnik, sjedište u Istarskoj županiji i Dubrovačko-neretvanskoj županiji ima njih 5 (po 15,6 %), u Primorsko-goranskoj 7 (22 %), u Splitsko-dalmatinskoj 4 (po 12,5 %), u Zadarskoj županiji 3 (9,4 %), u Gradu Zagrebu i u Varaždinskoj županiji po 2 (po 6,3 %) te po jedan ispitanik sa sjedištem u Krapinsko-zagorskoj, Ličko-senjskoj, Međimurskoj i Osječko-baranjskoj županiji (po 3 %), dok jedan ispitanik nije odgovorio na ovo pitanje (tablica 25). U sastavu promatranih hotelskih poduzeća koja su ispunila upitnik sveukupno je najmanje **162 hotela** (pritom jedan ispitanik nije odgovorio na ovo pitanje), 32 turistička naselja, 53 kampa, a ujedno navode se i ostali smještajni objekti (apartmani, kuća za odmor, pansion, 2 depandanse, 2 marine, hostel, 2 prenoćišta, 2 vile, hotel za djelatnike). U odnosu na ukupan broj kategoriziranih hotela i aparthotela u Republici Hrvatskoj, uključujući i mala i mikro hotelska poduzeća (ukupno 768), to iznosi 21 %.

Tablica 25: Struktura ispitanika prema županijama

ŽUPANIJA	VELIČINA PODUZEĆA				SVEUKUPNO VELIKIH I SREDNJIH	sveukupno %
	VELIKA	% velikih	SREDNJA	% srednjih		
Dubrovačko-neretvanska	1	7,7	4	21,1	5	15,6
Grad Zagreb	1	7,7	1	5,3	2	6,3
Istarska	5	38,5			5	15,6
Krapinsko-zagorska			1	5,3	1	3,1
Ličko-senjska			1	5,3	1	3,1
Međimurska			1	5,3	1	3,1
Osječko-baranjska			1	5,3	1	3,1
Primorsko-goranska	3	23,1	4	21,1	7	21,9
Sisačko-moslavačka						
Splitsko-dalmatinska	1	7,7	3	15,8	4	12,5
Šibensko-kninska						0,0
Varaždinska			2	10,5	2	6,3
Zadarska	2	15,4	1	5,3	3	9,4
UKUPNO	13		19		32	100%

*za jednog ispitanika nije moguće utvrditi sjedište

Izvor: autorica

U tablici 26 predočeni su osnovni podaci o anketiranim hotelskim poduzećima od kojih će veličina poduzetnika, organizacijski oblik te podrijetlo vlasništva u daljnjoj analizi biti razmatrani kao nezavisna obilježja ispitanika (nezavisna varijabla).

Tablica 26: Osnovni podaci o anketiranim hotelskim poduzećima

Kategorija promatranja	opis	frekvencija	%
veličina poduzetnika	srednje veliki	20	60,6
	veliki	13	39,4
organizacijski oblik	d. d.	19	57,6
	d. o. o.	13	39,4
podrijetlo vlasništva	domaće privatno	21	63,6
	inozemno	10	30,3
godišnji porast prihoda	do 10 %	24	72,7
	od 10 do 20 %	6	18,2

Izvor: autorica

Od ispitanika koji su ispunili upitnik te odgovorili na pitanje o veličini subjekta, 13 (39,4 %) ih spada u kategoriju velikih poduzeća, a 20 (60,6 %) u kategoriju srednjih poduzeća. Pri tomu je 61 % dioničkih društava, dok preostalih 36 % čine društva s ograničenom odgovornošću (jedan ispitanik nije odgovorio). S gledišta vlasničke strukture, odnosno podrijetla vlasništva, u domaćem većinskom privatnom vlasništvu je 63,6 % ispitanika (jedan s udjelom domaćeg privatnog vlasništva od 56 %, jedan od 57 %, jedan od 70 %, jedan iznad 80 %, jedan od 84 %, jedan od 90 % te jedan od 95 %, dok su ostali u 100 %-tnom domaćem privatnom vlasništvu), 33,3 % ih je u inozemnom vlasništvu, a za jedno poduzeće kao odgovor na ovo pitanje naznačena je napomena da je u stečaju.

Godišnji porast prihoda do 10 % ostvaruje 24 ispitanika (73 %) dok ih 6 (18 %) ostvaruje porast prihoda između 10 i 20 % (tri ispitanika nisu dala odgovor na ovo pitanje).

Tablica 27: Prosječan broj zaposlenih (stalno i sezonski) i prosječan udio domaćeg privatnog kapitala u anketiranim hotelskim poduzećima

	N	Minimum	Maximum	A. S.	St. Dev.
BROJ ZAPOSLENIH: Stalni (na dan 31. 12. 2017.)	30	23	935	226,63	228,437
BROJ ZAPOSLENIH: Sezonski (31. 8. 2017.):	29	0	1626	313,00	363,201
VLASNIČKA STRUKTURA POSLOVNOG SUBJEKTA - udio domaćeg privatnog vlasništva	33	0,00	100,00	48,2764	46,36530
Valid N (listwise)	29				

Izvor: autorica

S obzirom na broj zaposlenih, iz tablice 27 proizlazi da je uzorak vrlo heterogen, odnosno da postoji velika varijabilnost u različitim hotelskim poduzećima po broju zaposlenih i udjelu domaćeg privatnog vlasništva.

Upitnik su ispunjavali redom: kontroleri (9), menadžeri centra odgovornosti (7 i to direktor strateškog kontrolinga; financije; direktor Sektora financija, računovodstva i kontrolinga; hotel; menadžer prodaje; menadžer prodaje i marketinga), generalni direktor / predsjednik uprave / CEO (5; od čega 1 financijski direktor CFO), financijski računovođa (3), direktor / voditelj sektora kvalitete (2), menadžerski računovođa (1), menadžerski računovođa - rukovoditelj kontrolinga (1), operativni direktor (1), planer – analitičar (1), dok su pod kategorijom „ostalo“ navedene i sljedeće funkcije, odnosno radna mjesta ispitanika u poduzeću: voditelj nabave (1), a u jednom je slučaju u ispunjavanju upitnika sudjelovalo više osoba.

Na pitanje *Tko u je u organizacijskom ustroju vašeg poslovnog sustava zadužen za sustav upravljanja kvalitetom*, ispitanici su odgovorili na sljedeći način (Tablica 28): 39,4 % ispitanika označilo je službu poslovnih operacija, 21,2 % ispitanika je navelo da je to posebna služba, odjel, sektor ili druga organizacijska cjelina za program kvalitete (razvoj i kontrola kvalitete; sektor kvalitete; odjel kvalitete; hotelske operacije; a kod jednog ispitanika navedeno je da je u fazi formiranja); 15,2 % ispitanika navelo je službu kontrolinga, dok je jedan ispitanik (3 %) odgovorio da je ta zadaća dodijeljena razvojnoj službi. Nadalje, kod četiri ispitanika (12 %) ovi su zadaci povjereni jednoj osobi (kontroler; voditelj nabave; *quality manager*; voditelj za kvalitetu), dok je 7 ispitanika (21,2 %) odgovorilo da kod njih program sustava kvalitete nije ustrojen. Pet je ispitanika (15 %) na pitanje tko je u poduzeću zadužen za sustav upravljanja kvalitetom pod opcijom „ostalo“ upisalo sljedeće:

- uprava;

- projektni menadžment;
- svaki odjel upravlja svojom kvalitetom, dok uži menadžment radi povremeni monitoring;
- za *Green key* zadužen je voditelj tehnike, a za HACCP šef kuhinje;
- menadžment hotela: šefovi odjela, operativni direktor i generalni direktor.

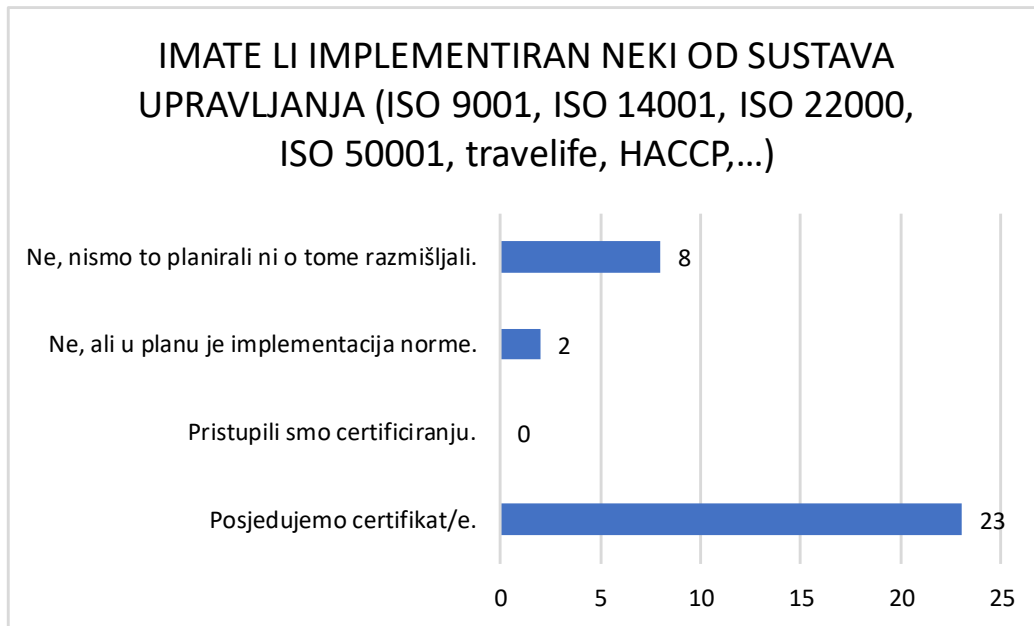
Tablica 28: Zaduženost za sustav upravljanja kvalitetom u organizacijskom ustroju

	Frekvencije	%
Služba poslovnih operacija	13	39,4
Posebna služba, odjel, sektor ili druga organizacijska cjelina za program kvalitete	7	21,2
Program sustava kvalitete nije ustrojen	7	21,2
Služba kontrolinga	5	15,2
Zadaci povjereni jednoj osobi	4	12,1
Razvojna služba	1	3,0
Ostalo	5	15,2

Izvor: autorica

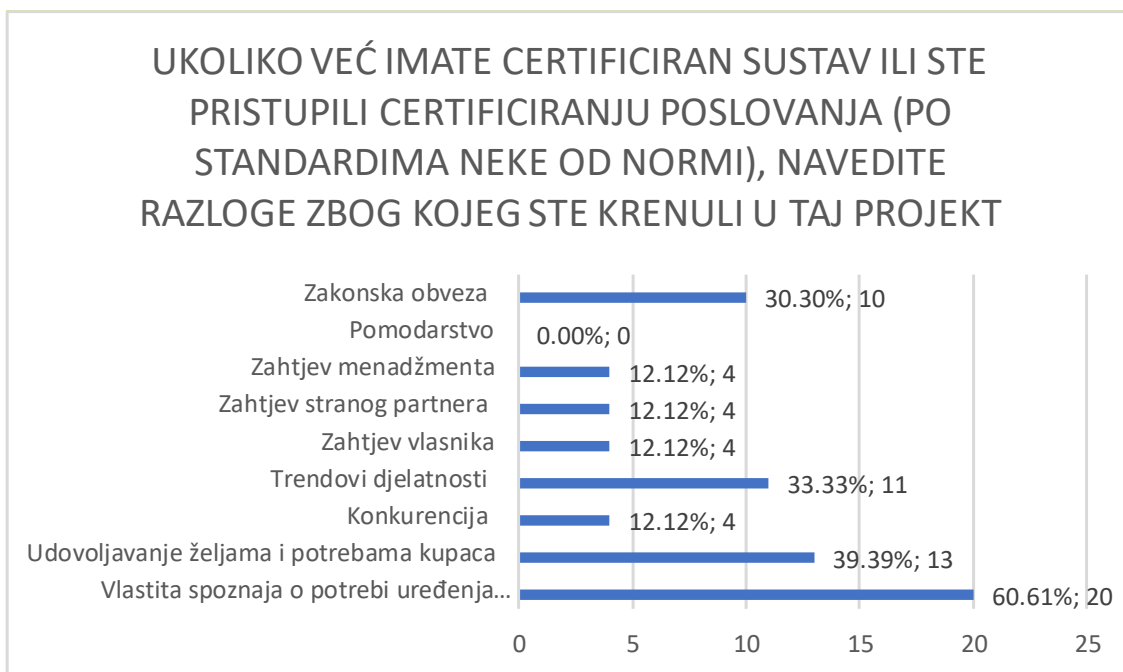
Na pitanje *Imate li implementiran neki od sustava upravljanja (ISO 9001, ISO 14001, ISO 22000, ISO 50001, Travelife, HACCP, ...)* (Grafikon 3), 70 % ispitanika (23) dalo je potvrđan odgovor, pri čemu se navode u najvećoj mjeri ISO 9001 (14 ispitanika; 42,4 %), ISO 14001 (9 ispitanika; 27,3 %), HACCP (19 ispitanika; 57,6 %), potom je tu još ISO 50001 (5 ispitanika; 15,2 %), pa *TraveLife* (5 ispitanika; 15,2 %), *Bluflag* (2 ispitanika; 6,1 %), ISO 45001, ISO 27001, ISO 22000, HALAL te *Green Key*, Oznaka kvaliteteQ i Energetski pregled velikih poduzeća. Dva ispitanika (6 %) su odgovorila da je u planu certificiranje (HACCP), a 24 % ispitanika (8) odgovorilo je da nisu planirali niti razmišljali o implementaciji sustava upravljanja.

Prema istraživanju koje su provele Črnjar i Vrtodušić Hrgović 2013. godine, (Črnjar i Vrtodušić Hrgović, 2013: 65), 39 % anketiranih velikih i srednjih hotelskih poduzeća u Republici Hrvatskoj primjenjuje sustave kvalitete sukladno međunarodnom standardu ISO 9001:2008 (osim navedenog sustava upravljanja, zastupljeni su i ISO 14001:2004 Sustav upravljanja okolišem, ISO 2200:2005 Sustav upravljanja sigurnošću hrane te OHSAS 18001:2007 Sustav za upravljanje sigurnošću i zaštitom na radu).



Grafikon 3: Implementacija sustava upravljanja u hotelskim poduzećima (broj ispitanika)

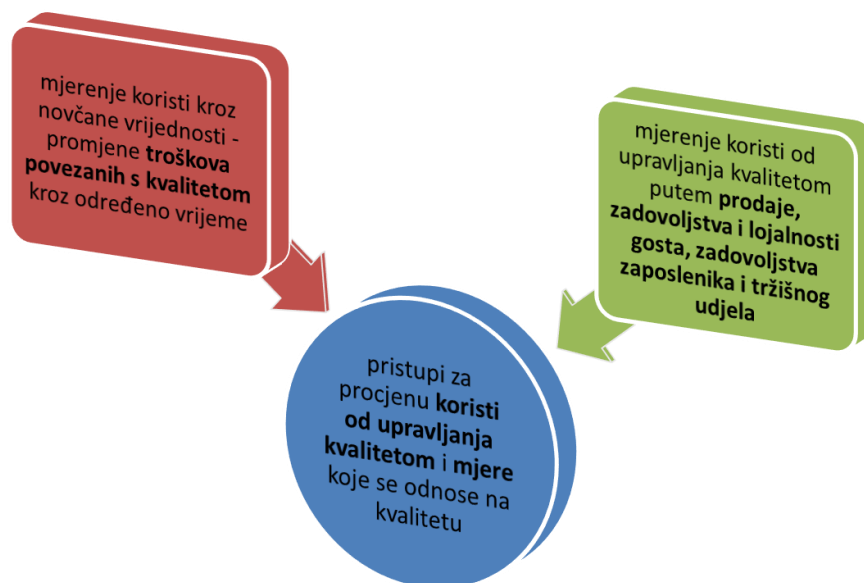
Kao razloge za certificiranje poslovanja po standardima neke od normi ispitanici uglavnom navode vlastitu spoznaju o potrebi uređenja poslovnog sustava prema međunarodno priznatim standardima (60,6 % što je na razini istraživanja koje je provela Zanini Gavranić (2011), doduše, među velikim hotelskim poduzećima, pri čemu je taj postotak iznosio 64 % uz jednako visoki postotak izjašnjavanja da je razlog pritisak konkurencije, no prije svega zbog praćenja trendova djelatnosti - 71 %) kao i nastojanje da udovolje željama i potrebama kupaca, trendove i zakonsku obvezu (grafikon 4).



Grafikon 4: Razlozi za certificiranje poslovanja po standardima neke od normi

Frekvencije odgovora, kao i prosječan odgovor te najčešći odgovor na pitanje *Koristite li indikatore za mjerenje učinkovitosti implementiranog sustava upravljanja kvalitetom i koje*, predočeni su u Tablici 29. **Dva su temeljna pristupa procjenjivanju koristi od implementacije sustava upravljanja kvalitetom** (Shema 13; Raßfeld *et al.*, 2015):

- ✓ mjerenje koristi iskazano financijski *promjenom visine troškova kvalitete tijekom razdoblja* (najčešće *praćenje troškova nekvalitete* - interno i eksterno utvrđenih) te
- ✓ mjerenje koristi usmjereno *praćenju prodaje, zadovoljstva kupaca, zadovoljstva djelatnika, lojalnosti kupaca te tržišnog udjela*.



Shema 13: Pristupi i indikatori za mjerenje učinkovitosti implementiranog sustava upravljanja kvalitetom (obrada autorice prema Raßfeld et al., 2015)

Iz odgovora ispitanika koji na neki od načina mjere korist od sustava kvalitete, vidljivo je da se mjerenje učinkovitosti upravljanja kvalitetom u manjoj mjeri temelji na praćenju troškova kvalitete, a više na drugim indikatorima u sustavu kvalitete (posebice putem praćenja zadovoljstva gosta ($f = 16$; A. S. = 2,67; s. d. = 0,482; Mod = 3) te lojalnosti gosta ($f = 14$; A. S. = 2,48; s. d. = 0,730; Mod = 3), a potom i putem praćenja zadovoljstva zaposlenika). Raßfeld *et al.* (2015) navodi da se u okviru netroškovnih indikatora u sustavu kvalitete kao pokazatelj koristi od sustava upravljanja kvalitetom najčešće upotrebljava promjene prihoda te zadovoljstvo klijenta (istraživanje provedeno na uzorku njemačkih poduzeća i proizvodnog i uslužnog sektora).

S gledišta razmatranja troškova kvalitete kao indikatora za mjerenje učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom, u najvećoj mjeri se prate troškovi za kvalitetu, pri čemu ih manje od trećine ispitanika koristi i kao indikator učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom (27 %). Podjednako se pozornost obraća na troškove prevencije (koji uključuju, primjerice, troškove primjene i održavanja sustava kvalitete, troškove edukacije vezane uz kvalitetu, troškove poklona gostima i slično) i na troškove ispitivanja. Međutim, samo se kod 6 ispitanika (18 %) troškove prevencije primjenjuje i za procjenu koristi od sustava upravljanja kvalitetom, te kod samo 7 ispitanika (21 %) u tu svrhu koristi se troškove ispitivanja. Troškove nekvalitete, s druge

strane, 30 % ispitanika (10) prati, no uglavnom ih ne koriste za procjenu učinkovitosti sustava kvalitete. U najmanjoj mjeri prate se i koriste u svrhu procjene koristi od sustava upravljanja kvalitetom oportunitetni troškovi (samo 3 ispitanika, odnosno 9 %).

Prema istraživanju koje je proveo Raßfeld *et al.* (2015) na uzorku njemačkih poduzeća proizvodnog i uslužnog sektora, poduzeća u najvećoj mjeri za procjenu koristi od sustava upravljanja kvalitetom koriste troškove interno i eksterno utvrđenih pogrešaka i pritom praćenje troškova kvalitete najčešće temelje na P-A-F pristupu, a najmanje prate i koriste oportunitetne troškove. Istraživanje hotelskih poduzeća, s druge strane, koje je provedeno u okviru ovoga rada ukazuje na to da se najčešće prati troškove za kvalitetu (ukupno 48 % ispitanika), pri čemu 56 % onih koji ove troškove prate ujedno ih i koriste za procjenu koristi od sustava upravljanja kvalitetom, dok troškove nekvalitete, oni koji ih prate uglavnom ne koriste za procjenu koristi od sustava upravljanja kvalitetom. Troškove interno i eksterno utvrđenih pogrešaka, iako prate, uglavnom ne koriste za procjenu koristi od sustava upravljanja kvalitetom. Navedeno ukazuje ujedno i na veću zastupljenost Crosbyjevog modela klasifikacije troškova kvalitete na troškove za kvalitetu i troškove zbog nekvalitete.

Uzevši u obzir razvijenost upravljanja troškovima kvalitete (Glogovac i Filipović, 2017), ovdje predstavljeni rezultati upućuju na to da je upravljanje troškovima kvalitete u hotelskim poduzećima još uvijek na niskoj do srednjoj razini, s obzirom da se u manjoj mjeri troškovi kvalitete koriste i za procjenu koristi od sustava upravljanja kvalitetom i u svrhu unaprjeđenja (isto je povezano i s pitanjem iz upitnika „*Koja tvrdnja najbolje opisuje upravljanje troškovima kvalitete u vašem poduzeću?*“, kojim se nastoji utvrditi razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete¹⁴).

¹⁴ Cf. str. 176.

Tablica 29: Mjerenje koristi od sustava kvalitete promatranjem promjene visine troškova povezanih s kvalitetom te drugim indikatorima (frekvencije i prosječna ocjena)

Vrsta troška kvalitete:	TROŠKOVI ZA KVALITETU (troškovi prevencije + troškovi ispitivanja)		Samo troškovi prevencije		Samo troškovi ispitivanja		TROŠKOVI NEKVALITETE (svi troškovi nesukladnosti sa ciljnom kvalitetom, tj. interni i eksterni)		Samo troškovi interno utvrđenih pogrešaka		Samo troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka		Oportunitetni troškovi (troškovi kvalitete promatrani kroz gubitak prihoda te nezarađena dobit – npr. nedovoljna iskorištenost kapaciteta, loša usluga,...)	
	count	%	count	%	count	%	count	%	count	%	count	%	count	%
Ne pratimo, niti koristimo za procjenu koristi	6	18%	2	6%	2	6%	3	9%	3	9%	1	3%	5	15%
Pratimo, ali ne koristimo za procjenu koristi	7	21%	9	27%	8	24%	10	30%	9	27%	10	30%	7	21%
Pratimo i koristimo za procjenu koristi	9	27%	6	18%	7	21%	4	12%	4	12%	4	12%	3	9%
bez odgovora	11	33%	16	48%	16	48%	16	48%	17	52%	18	55%	18	55%
UKUPNO	33	100%	33	100%	33	100%	33	100%	33	100%	33	100%	33	100%

Drugi indikator:	promjene prihoda od prodaje		zadovoljstvo kupaca		zadovoljstvo zaposlenika		lojalnost kupaca		tržišni udio	
	count	%	count	%	count	%	count	%	count	%
Ne pratimo, niti koristimo za procjenu koristi		0%		0%	2	6%	3	9%	4	12%
Pratimo, ali ne koristimo za procjenu koristi	11	33%	8	24%	9	27%	6	18%	7	21%
Pratimo i koristimo za procjenu koristi	11	33%	16	48%	12	36%	14	42%	9	27%
bez odgovora	11	33%	9	27%	10	30%	10	30%	13	39%
UKUPNO	33	100%	33	100%	33	100%	33	100%	33	100%

12. UKOLIKO STE IMPLEMENTIRALI SUSTAV UPRAVLJANJA KVALITETOM, KORISTITE LI INDIKATORE ZA MJERENJE UČINKOVITOSTI SUSTAVA UPRAVLJANJA KVALITETOM I KOJE?	N	A. S.	St. Dev.	Mode
TROŠKOVI ZA KVALITETU (svi troškovi sukladnosti sa zahtjevima kvalitete, tj. tr. prevencije, ulaganja u kvalitetu + troškovi ispitivanja)	22	2,14	0,834	3
Samo troškovi prevencije (npr. dizajn, primjena i održavanje sustava kvalitete, edukacija za kvalitetu, troškovi za poklone gostima, za rođendane gostima...)	17	2,24	0,664	2
Samo troškovi ispitivanja (npr. troškovi inspekcije, testiranja,...)	17	2,29	0,686	2
TROŠKOVI NEKVALITETE (svi troškovi nesukladnosti sa ciljnom kvalitetom, tj. interni i eksterni – npr. troškovi reklamacija gostiju, troškovi overbookinga,...)	17	2,06	0,659	2
Samo troškovi interno utvrđenih pogrešaka (npr. škart, prerada,...)	16	2,06	0,680	2
Samo troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka (npr. jamstva, reklamacije,...)	15	2,20	0,561	2
Oportunitetni troškovi (troškovi kvalitete promatrani kroz gubitak prihoda te nezarađena dobit – npr. nedovoljna iskorištenost kapaciteta, neodgovarajuće rukovanje materijalom, loša usluga,...)	15	1,87	0,743	2
Promjene prihoda od prodaje	22	2,50	0,512	2 ^a
Zadovoljstvo kupaca	24	2,67	0,482	3
Zadovoljstvo zaposlenika	23	2,43	0,662	3
Lojalnost kupaca	23	2,48	0,730	3
Tržišni udio	20	2,25	0,786	3
Valid N (listwise)	13			

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

Izvor: autorica

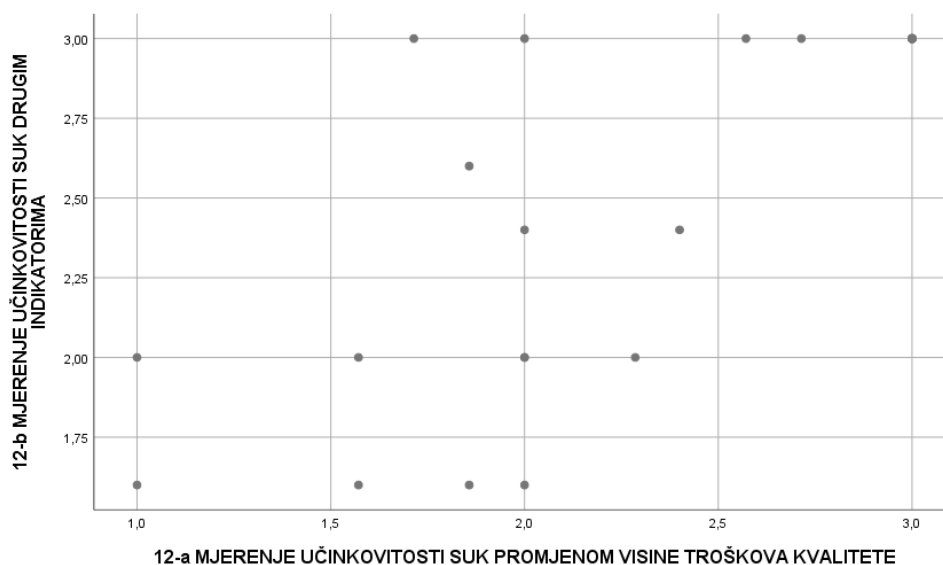
Kako bi se ispitalo koriste li hotelska poduzeća koja učinkovitost sustava upravljanja kvalitetom mjere promjenom visine troškova povezanih s kvalitetom i druge indikatore u sustavu kvalitete, odnosno, **postoji li povezanost između korištenja troškovnih indikatora i netroškovnih indikatora**, primijenjen je Spearmanov koeficijent korelacije za male uzorke (kao neparametrijska metoda; <https://statistics.laerd.com/spss-tutorials/spearmans-rank-order-correlation-using-spss-statistics.php>). Pri tomu je za varijable „indikator učinkovitosti temeljen na troškovima povezanim s kvalitetom“ i „indikator učinkovitosti temeljen na netroškovnoj komponenti“ napravljen linearni kompozit od zadanih varijabli. Tako su za „troškovni indikator“ vrijednosti zadanih sedam varijabli (ukupni troškovi za kvalitetu, troškovi prevencije, troškovi ispitivanja, ukupni troškovi nekvalitete, troškovi interno utvrđenih pogrešaka, troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka, oportunitetni troškovi) svedene na zajednički nazivnik predstavljajući ukupnu prosječnu vrijednost. Tako je formirana varijabla stavljena u odnos s varijablom „netroškovni indikator“, dobivenom kao prosječna vrijednost zadanih pet varijabli (promjene prihoda od prodaje, zadovoljstvo kupaca, zadovoljstvo zaposlenika, lojalnost kupaca, tržišni udio).

Provedena analiza korelacije ukazuje da **postoji snažna pozitivna povezanost između korištenja troškovnih i netroškovnih indikatora za mjerenje učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom** ($r_s = 0,739$, $p > 0,01$) te da je ona statistički značajna (tablica 30). Može se, stoga zaključiti da ona hotelska poduzeća koja koriste troškove kvalitete kao indikator za mjerenje učinkovitosti implementiranog sustava upravljanja kvalitetom uz to koriste i druge indikatore u sustavu kvalitete netroškovnog karaktera. S obzirom da se u većoj mjeri poduzeća zapravo koriste netroškovnim indikatorima, troškovi kvalitete kao indikator mogu se razmatrati kao nadogradnja na postojeći sustav mjerila pa će njihovo korištenje biti povezano s korištenjem postojećeg sustava.

Tablica 30: Spearmanov koeficijent korelacije – indikatori učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom

		Correlations		
			12-a MJERENJE UČINKOVITOSTI SUK PROMJENOM VISINE TROŠKOVA KVALITETE	12-b MJERENJE UČINKOVITOSTI SUK DRUGIM INDIKATORIMA
<i>Spearman's rho</i>	12-a MJERENJE UČINKOVITOSTI SUK PROMJENOM VISINE TROŠKOVA KVALITETE	<i>Correlation Coefficient</i>	1,000	,739**
		<i>Sig. (2-tailed)</i>	.	,000
		<i>N</i>	23	23
	12-b MJERENJE UČINKOVITOSTI SUK DRUGIM INDIKATORIMA	<i>Correlation Coefficient</i>	,739**	1,000
		<i>Sig. (2-tailed)</i>	,000	.
		<i>N</i>	23	24

** . Correlation is significant at the 0.01 level (2-tailed).



Izvor: autorica

Kako bi se utvrdilo koriste li velika i srednja hotelska poduzeća, poduzeća pravno ustrojena kao d. d. i d. o. o., te poduzeća čije je porijeklo vlasništva inozemno i domaće jednake indikatore za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom, provedena je komparativna analiza korištenja različitih indikatora za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom. Korišten je test usporedbe aritmetičkih sredina za nezavisne skupine, a kako je riječ

o podacima kod kojih nije ispunjen uvjet normalne distribucije te o malom uzorku, primijenjen je neparametrijski Mann-Whitney U-test (<https://www.spss-tutorials.com/spss-mann-whitney-test-simple-example/>). Nadalje, kako se radi o malom uzorku kod kojega je manje od 25 ispitanika po grupama, korišten je i Kolmogorov-Smirnov Z-test koji u takvoj situaciji ima bolju snagu od Man Whitney U-testa (Field, 2005:529). Rezultati oba testa (Tablica 31) ukazuju na to da **postoji statistički značajna razlika ($p < 0,05$) u korištenju indikatora za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom s obzirom na veličinu hotelskih poduzeća**. Tako velika hotelska poduzeća u većoj mjeri kao indikatore koriste troškove za kvalitetu ($Mdn = 3$) od srednjih hotelskih poduzeća ($Mdn = 2$), $U = 32$, $p < 0,05$, $r = -0,42$ (veličina efekta utvrđena je prema Rosenthal, 1991:19 i Field, 2005), te druge indikatore u sustavu kvalitete: promjene prihoda od prodaje $U = 27$, $p < 0,05$, $r = -0,5$; zadovoljstvo kupaca $U = 36$, $p < 0,05$, $r = -0,5$; zadovoljstvo zaposlenika $U = 16$, $p < 0,01$, $r = -0,7$; lojalnost kupaca $U = 22$, $p < 0,01$, $r = -0,65$; tržišni udio $U = 11$, $p < 0,01$, $r = -0,7$. Jednako tako, Kolmogorov-Smirnov Z-test je pokazao da **postoji statistički značajna razlika i s obzirom na organizacijski oblik u korištenju pojedinih indikatora** (Tablica 31), pa tako dionička društva ($Mdn = 3$) u odnosu na društva s ograničenom odgovornošću ($Mdn = 1$) u većoj mjeri koriste kao indikatore za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom troškove za kvalitetu ($U = 14,5$, $p < 0,05$, $r = -0,6$) i troškove ispitivanja (d. d. $Mdn = 3$; d. o. o. $Mdn = 2$; $U = 8$, $p < 0,05$, $r = -0,3$), te od druge indikatore u sustavu kvalitete: promjene prihoda od prodaje (d. d. $Mdn = 3$; d. o. o. $Mdn = 2$; $U = 18,5$, $p < 0,01$, $r = -0,6$), zadovoljstvo kupaca (d. d. $Mdn = 3$; d. o. o. $Mdn = 2$; $U = 30,5$, $p < 0,05$, $r = -0,5$) i zadovoljstvo zaposlenika (d. d. $Mdn = 3$; d. o. o. $Mdn = 2$; $U = 17,5$, $p < 0,01$, $r = -0,64$). Iako je Mann-Whitneyjev test pokazao da postoji statistički značajna razlika između hotelskih poduzeća koja su ustrojena kao d. d. i onih koja su ustrojena kao d. o. o., i u odnosu na korištenje lojalnosti kupaca i tržišnog udjela kao indikatora za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom, Kolmogorov-Smirnov Z-test ukazao je da ta razlika nije statistički značajna ($p > 0,05$). Budući da Kolmogorov-Smirnov Z-test s obzirom na veličinu uzorka (manje od 25 ispitanika po grupama) ima bolju snagu od Mann-Whitney U-testa, kao relevantni rezultati uzeti su upravo podaci dobiveni Kolmogorov-Smirnovim Z-testom.

S obzirom na vlasništvo, nije utvrđena statistički značajna razlika.

Tablica 31: Analiza korištenja različitih indikatora za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom s obzirom na veličinu i organizacijski oblik

INDIKATORI - KATEGORIJA PODUZETNIKA:		N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann- Whitney U	Exact Sig. (2- tailed)	Kolmogorov- Smirnov Z	Exact Sig. (2- tailed)
12. TROŠKOVI ZA KVALITETU (svi troškovi sukladnosti sa zahtjevima kvalitete, tj. troškovi prevencije, ulaganja u kvalitetu + troškovi ispitivanja)	srednje veliki poduzetnik	12	9,17	110,00	32,000	0,042	1,246	0,030
	veliki poduzetnik	10	14,30	143,00				
	Total	22						
12. Samo troškovi prevencije (npr. dizajn, primjena i održavanje sustava kvalitete, edukacija za kvalitetu, troškovi za poklone gostima, za rođendane gostima...)	srednje veliki poduzetnik	10	7,40	74,00	19,000	0,136	0,754	0,162
	veliki poduzetnik	7	11,29	79,00				
	Total	17						
12. Samo troškovi ispitivanja (npr. troškovi inspekcije, testiranja,...)	srednje veliki poduzetnik	10	7,00	70,00	15,000	0,065	1,044	0,058
	veliki poduzetnik	7	11,86	83,00				
	Total	17						
12. TROŠKOVI NEKVALITETE (svi troškovi nesukladnosti s ciljnom kvalitetom, tj. interni i eksterni – npr. troškovi reklamacija gostiju, troškovi overbookinga,...)	srednje veliki poduzetnik	10	8,60	86,00	31,000	0,682	0,174	1,000
	veliki poduzetnik	7	9,57	67,00				
	Total	17						
12. Samo troškovi interno utvrđenih pogrešaka (npr. škart, prerada,...)	srednje veliki poduzetnik	10	7,45	74,50	19,500	0,180	0,775	0,258
	veliki poduzetnik	6	10,25	61,50				
	Total	16						
12. Samo troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka (npr. jamstva, reklamacije,...)	srednje veliki poduzetnik	9	6,67	60,00	15,000	0,157	0,738	0,235
	veliki poduzetnik	6	10,00	60,00				
	Total	15						
12. Oportunitetni troškovi (troškovi kvalitete promatrani kroz gubitak prihoda te nezarađena dobit – npr. nedovoljna iskorištenost kapaciteta, neodgovarajuće rukovanje materijalom, loša usluga,...)	srednje veliki poduzetnik	9	7,56	68,00	23,000	0,725	0,422	0,790
	veliki poduzetnik	6	8,67	52,00				
	Total	15						
12. promjene prihoda od prodaje	srednje veliki poduzetnik	12	8,75	105,00	27,000	0,030	1,285	0,030
	veliki poduzetnik	10	14,80	148,00				
	Total	22						
12. zadovoljstvo kupaca	srednje veliki poduzetnik	12	9,50	114,00	36,000	0,027	1,225	0,027

	veliki poduzetnik	12	15,50	186,00				
	Total	24						
12. zadovoljstvo zaposlenika	srednje veliki poduzetnik	12	7,83	94,00	16,000	0,001	1,779	0,001
	veliki poduzetnik	11	16,55	182,00				
	Total	23						
12. lojalnost kupaca	srednje veliki poduzetnik	11	8,00	88,00	22,000	0,002	1,543	0,003
	veliki poduzetnik	12	15,67	188,00				
	Total	23						
12. tržišni udio	srednje veliki poduzetnik	10	6,60	66,00	11,000	0,002	1,565	0,005
	veliki poduzetnik	10	14,40	144,00				
	Total	20						
INDIKATORI - ORGANIZACIJSKI OBLIK		N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Exact Sig. (2-tailed)	Kolmogorov-Smirnov Z	Exact Sig. (2-tailed)
12. TROŠKOVI ZA KVALITETU (svi troškovi sukladnosti sa zahtjevima kvalitete, tj. troškovi prevencije, ulaganja u kvalitetu + troškovi ispitivanja)	d.d.	14	13,46	188,50	14,500	0,008	1,389	0,021
	d.o.o.	7	6,07	42,50				
	Total	21						
12. Samo troškovi prevencije (npr. dizajn, primjena i održavanje sustava kvalitete, edukacija za kvalitetu, troškovi za poklone gostima, za rođendane gostima...)	d.d.	10	9,50	95,00	20,000	0,263	0,645	0,379
	d.o.o.	6	6,83	41,00				
	Total	16						
12. Samo troškovi ispitivanja (npr. troškovi inspekcije, testiranja,...)	d.d.	10	10,70	107,00	8,000	0,015	1,162	0,034
	d.o.o.	6	4,83	29,00				
	Total	16						
12. TROŠKOVI NEKVALITETE (svi troškovi nesukladnosti s ciljom kvalitetom, tj. interni i eksterni – npr. troškovi reklamacija gostiju, troškovi overbookinga,...)	d.d.	9	8,83	79,50	28,500	0,865	0,378	0,670
	d.o.o.	7	8,07	56,50				
	Total	16						
12. Samo troškovi interno utvrđenih pogrešaka (npr. škart, prerada,...)	d.d.	9	8,89	80,00	19,000	0,450	0,422	0,631
	d.o.o.	6	6,67	40,00				
	Total	15						
12. Samo troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka (npr. jamstva, reklamacije,...)	d.d.	8	8,44	67,50	16,500	0,365	0,386	0,580
	d.o.o.	6	6,25	37,50				
	Total	14						
12. Oportunitetni troškovi (troškovi kvalitete promatrani kroz gubitak prihoda te nezarađena dobit – npr. nedovoljna iskorištenost kapaciteta, neodgovarajuće	d.d.	7	7,07	49,50	21,500	0,617	0,535	0,633
	d.o.o.	7	7,93	55,50				
	Total	14						

rukovanje materijalom, loša usluga,...)								
12. promjene prihoda od prodaje	d.d.	13	13,58	176,50	18,500	0,008	1,434	0,008
	d.o.o.	8	6,81	54,50				
	Total	21						
12. zadovoljstvo kupaca	d.d.	15	13,97	209,50	30,500	0,026	1,123	0,026
	d.o.o.	8	8,31	66,50				
	Total	23						
12. zadovoljstvo zaposlenika	d.d.	14	14,25	199,50	17,500	0,005	1,491	0,006
	d.o.o.	8	6,69	53,50				
	Total	22						
12. lojalnost kupaca	d.d.	15	13,33	200,00	25,000	0,044	1,124	0,052
	d.o.o.	7	7,57	53,00				
	Total	22						
12. tržišni udio	d.d.	12	11,92	143,00	19,000	0,040	1,101	0,057
	d.o.o.	7	6,71	47,00				
	Total	19						

Izvor: autorica

Za mjerenje važnosti pojedinog izvora informacija za donošenje poslovnih odluka o kvaliteti ispitanike se molilo rangirati ponuđene izvore informacija od najvažnijeg prema najmanje važnom. Analizom rezultata (Tablica 32) uočeno je da je najviše ispitanika na prvo mjesto stavilo sektor kvalitete (7), a potom slijede poslovne operacije (6), prodaja (4) te kontroling (3). Po dva ispitanika su na prvo mjesto stavili informacije iz plana i analize te iz okruženja, a računovodstvo i financije na prvo je mjesto rangirao po jedan ispitanik. Na drugo mjesto po važnosti kao izvor informacija za donošenje poslovnih odluka o kvaliteti najveći broj ispitanika stavio je sektor kvalitete (8 ispitanika), kontroling i prodaju (po 5 ispitanika), dok ih je po troje tu pozicioniralo plan i analizu i financije, a dvoje računovodstvo. Poslovne operacije i marketing na drugo mjesto po važnosti za donošenje odluka o kvaliteti smjestio je po jedan ispitanik. Na treće mjesto po važnosti po petero ispitanika pozicioniralo je prodaju i ljudske resurse, četvero kontroling, te po troje marketing, plan i analizu i poslovne operacije. Dvoje ispitanika na treće je mjesto pozicioniralo sektor kvalitete, a po jedan ispitanik tu vidi računovodstvo, financije i informacije iz okruženja. Gotovo svi ispitanici rangirali su po važnosti izvore informacija za donošenje poslovnih odluka o kvaliteti do trećega mjesta, a nakon toga, sa svakim idućim rangom, broj ispitanika koji je odgovorio na pitanje opada. S obzirom na navedeno, uzevši u obzir frekvencije za prva tri ranga, moguće je zaključiti da kao ključne izvore informacija za donošenje poslovnih odluka o kvaliteti ispitanici vide prije svega sektor kvalitete, a potom prodaju, kontroling i poslovne operacije.

Tablica 32: Izvori informacija za donošenje poslovnih odluka o kvaliteti – prema važnosti

Izvor informacija	Broj ispitanika - frekvencija											
	rang 1	rang 2	rang 3	rang 4	rang 5	rang 6	rang 7	rang 8	rang 9	rang 10	rang 11	rang 12
Sektor kvalitete	7	8	2	1				1	1	3	1	
Računovodstvo	1	2	1		1	3	4	4	3	2	2	
Financije	1	3	1	5	2	1	6		1	1	2	
Kontroling	3	5	4	3	1	1	1	1	2	1	1	
Plan i analiza	2	3	3	2	4	2	1	1	3	2		
Prodaja	4	5	5	3	4	3	1	1		2		
Marketing		1	3	4	4	4	5	2	1	1	1	
Nabava	1				4	1	3	3	5	2	4	
Poslovne operacije	6	1	3	4	2	1	1	3	1	3	1	
Ljudski resursi			5	1	3	6	1	3	2	2	1	
Informacije iz okruženja	2		1	3		2		3	3	3	9	1
Drugi izvor	1											19
UKUPNO	28	28	28	26	25	24	23	22	22	22	22	20

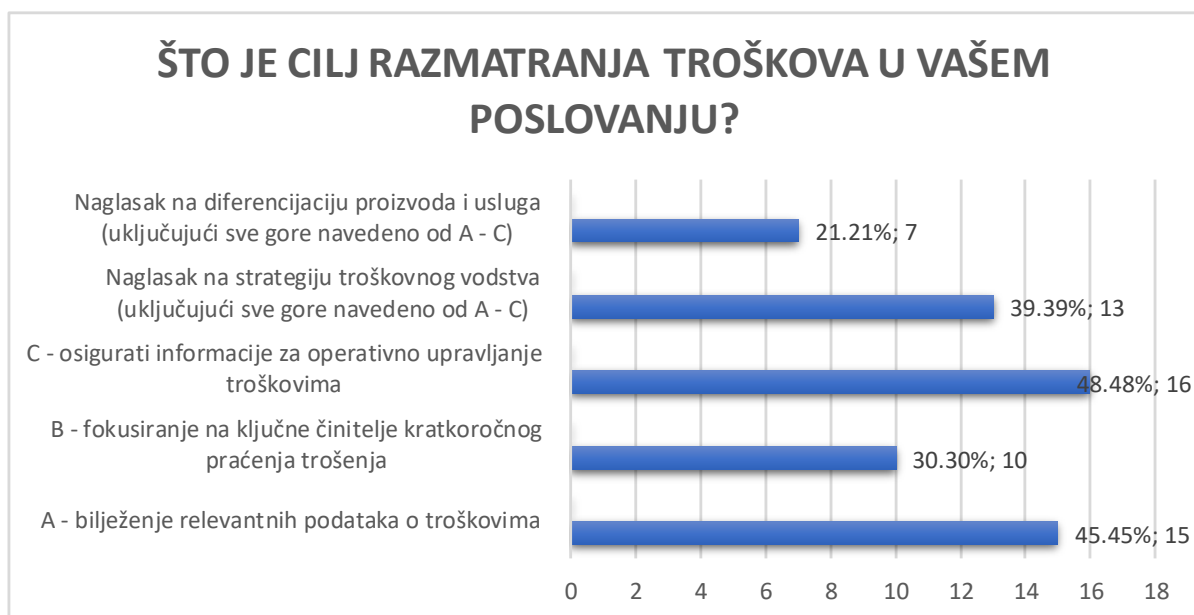
Izvor: autorica

Bilježenje podataka o troškovima, fokusiranost na ključne činitelje kratkoročnog praćenja troškova te osiguranje informacija isključivo za operativno upravljanje troškovima karakteriziraju klasični pristup troškovima, dok se kod strategijskog pristupa, uz sve navedeno, naglasak stavlja na strategiju troškovnog vodstva ili diferencijaciju proizvoda i usluga. Cilj razmatranja troškova kod strategijskog pristupa ovisi o izboru odgovarajuće strategije. Pri tomu se konkurentnost postiže ako se uzročnicima troškova upravlja bolje od konkurencije (Zanini Gavrančić, 2011). Kako bi to bili u stanju, menadžeri moraju razmatrati životni vijek proizvoda / usluge te se okrenuti upravljanju troškovima u fazi razvoja kada se donose poslovne odluke o proizvodu ili usluzi. Priprema strategijskih upravljačkih informacija upravo je okrenuta početnoj fazi koncipiranja i razvoja proizvoda ili usluge u kojoj postoji i najveća mogućnost utjecaja na troškove. Ulaganje u kvalitetu stoga je i najznačajnije u toj početnoj fazi razvoja proizvoda, čime se u ovoj fazi najznačajnije može utjecati i na troškove kvalitete poduzimanjem preventivnih aktivnosti (Barfield *et al.*, 2002; Kirlioglu i Cevik, 2013).

Mjerenje troškova kvalitete može unaprijediti poslovni proces, pri čemu poduzeće ostvaruje i strateške koristi, i to od: prevencije (proaktivnog pristupa) s obzirom da se nastoji identificirati potencijalne probleme prije nego do njih dođe, aktivnosti ispitivanja u cilju osiguranja kvalitete sukladno specifičnim standardima koje će zadovoljiti zahtjeve klijenata, te identificiranja nedostataka koji će omogućiti procjenu ukupne kvalitete (Ramden *et al.*, 2007).

Ispitanicima je, nadalje, postavljeno pitanje *Što je cilj razmatranja troškova u vašem poslovanju*. Prema provedenom istraživanju, 39,4 % ispitanika odgovorilo je da pri razmatranju troškova u poslovanju naglasak stavljaju na strategiju troškovnog vodstva, dok ih 21 % naglasak stavlja na diferencijaciju proizvoda i usluga (Grafikon 5). Jedan je ispitanik naveo da je cilj „osiguravanje visoko kvalitetnog proizvoda za gosta, zadovoljnih zaposlenika i vlasnika zadovoljnog ostvarenim profitom“, što podrazumijeva okrenutost strategijskom pristupu. Pritom, treba naglasiti da **ne postoji statistička značajna razlika između velikih i srednjih poduzeća u odnosu na pristup razmatranja troškova**, što je utvrđeno provedenim Hi-kvadrat testom (uz Yatesovu korekciju jer se radi o tablici 2x2 i $df = 1$). Rezultat Hi-kvadrat testa (tablica 33) smatra se relevantnim budući da niti jedna očekivana frekvencija nije manja od 5, te stoga za utvrđivanje signifikantnosti nije potrebno koristiti rezultat Fisherovog testa za male uzorke.

Prema rezultatima istraživanja uočljivo je da **postoji mogućnost i potreba kod određenog broja subjekata za unaprjeđenje računovodstvenog sustava zaokretom k strategijskom pristupu**.



Grafikon 5: Cilj razmatranja troškova

Tablica 33: Pristup razmatranju troškova s obzirom na veličinu poduzeća

KATEGORIJA PODUZETNIKA: * STRATEGIJSKI PRISTUP RAZMATRANJU TROŠKOVA					
Crosstabulation					
			STRATEGIJSKI PRISTUP RAZMATRANJU TROŠKOVA		Total
			0	1	
KATEGORIJA PODUZETNIKA:	srednje veliki poduzetnik	Count	10	10	20
		Expected Count	9,1	10,9	20,0
	veliki poduzetnik	Count	5	8	13
		Expected Count	5,9	7,1	13,0
Total		Count	15	18	33
		Expected Count	15,0	18,0	33,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)	Point Probability
Pearson Chi-Square	,423 ^a	1	,515	,722	,386	
Continuity Correction ^b	,086	1	,770			
Likelihood Ratio	,425	1	,514	,722	,386	
Fisher's Exact Test				,722	,386	
Linear-by-Linear Association	,410 ^c	1	,522	,722	,386	,229
N of Valid Cases	33					

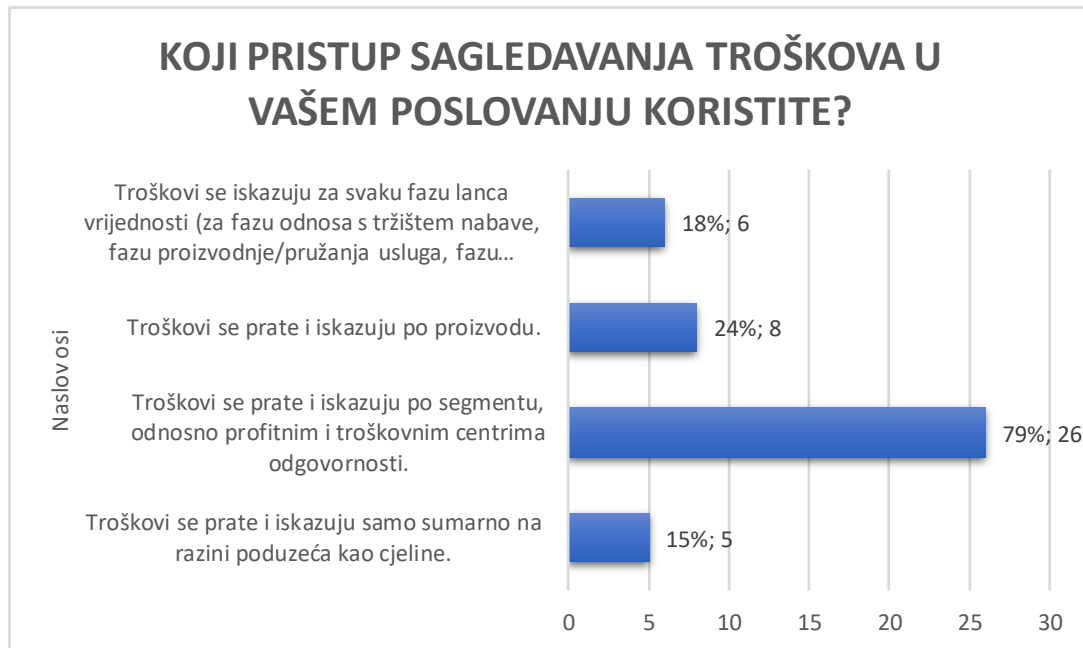
a. 0 cells (0,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 5,91.

b. Computed only for a 2x2 table

c. The standardized statistic is ,641.

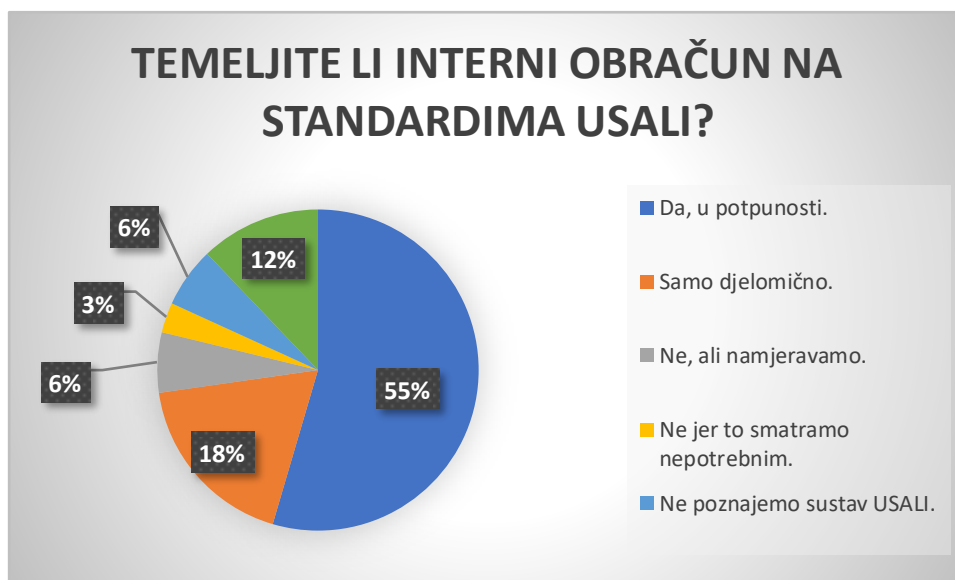
Izvor: autorica

Što se tiče pristupa troškovima, ispitanici u najvećoj mjeri prate i iskazuju troškove po segmentu, odnosno po profitnim i troškovnim centrima odgovornosti (79 %), dok manje to čine po proizvodu (24 %) ili za svaku fazu lanca vrijednosti - (za fazu odnosa s tržištem nabave, fazu proizvodnje/pružanja usluga, fazu prodaje/distribucije, fazu odnosa s kupcima nakon prodaje...), što je odabralo 18 % ispitanika. Kod 15 % ispitanika troškove se prati i iskazuje samo sumarno na razini poduzeća kao cjeline (grafikon 6). Navedeno ukazuje na pretežito klasičan pristup sagledavanju troškova s obzirom na način obuhvaćanja troškova, no određeni broj ispitanika ukazuje i na primjenu strategijskog pristupa.



Grafikon 6: Pristup sagledavanja troškova

Od ukupnog broja ispitanika, njih 18 (55 %) je odgovorilo da u potpunosti temelji interni obračun na standardima USALI, a 6 (18 %) samo djelomično. Pri tomu je po 6 % ispitanika (po 2) odgovorilo da interni obračun ne temelje na standardima USALI, ali to namjeravaju, odnosno da ne poznaju ovaj sustav, a jedan ispitanik je odgovorio da to smatra nepotrebnim (grafikon 7).



Grafikon 7: Primjena sustava USALI

Kako bi se utvrdilo **postoji li statistički značajna razlika između poduzeća s obzirom na njihovu veličinu u odnosu na to temelje li interni obračun na standardima USALI**, provedena je analiza kontingencijske povezanosti pri čemu su formirane dvije skupine odgovora: „DA“ za odgovore „*Da, u potpunosti*“ i „*Djelomično*“, te „NE“ za odgovore „*Ne, ali namjeravamo*“, „*Ne jer to smatramo nepotrebnim*“ i „*Ne poznajemo sustav USALI*“. Korišten je Fisherov test za male uzorke (Tablica 34). Naime, provođenjem analize dobivene su očekivane frekvencije manje od 5, stoga korištenje hi-kvadrat testa u takvom slučaju nije primjereno (Burić, 2018; Dallal, 2000). Fisherovim testom utvrđeno je da postoji statistički značajna razlika ($\chi^2(1) = 4,909$; $p < 0,05$) u korištenju sustava USALI između dvije neovisne skupine poduzeća (s obzirom na veličinu poduzeća), stoga se nulta hipoteza odbacuje i prihvaća alternativna. Rezultati testa ukazuju na to da je kod velikih hotelskih poduzeća empirijska frekvencija korištenja USALI standarda veća od očekivane frekvencije, a empirijska frekvencija nekorištenja sustava USALI manja od očekivane frekvencije. Suprotni rezultati dobiveni su kod srednje velikih hotelskih poduzeća. Navedeno ukazuje na to da **velika hotelska poduzeća u većoj mjeri temelje interni obračun na standardima USALI nego je to slučaj kod srednje velikih hotelskih poduzeća**. Povezanost između promatranih varijabli također je statistički značajna, pri čemu koeficijent kontingencije ukazuje na srednje do veliki efekt ($C = 0,4$), kao i Cramerov V ($V = 0,4$). Rezultati istraživanja, koje je provela Zanini Gavranić (2011), ukazuju da je korištenje standarda USALI poraslo bilo među velikim hotelskim sustavima s udjelom od 29 % na 91 %. Ovim istraživanjem utvrđeno je dodatno povećanje korištenja USALI standarda u velikim hotelskim poduzećima, a tu se priključuju, iako u manjoj mjeri, i srednja hotelska poduzeća.

Tablica 34: Kategorija poduzeća – interni obračun temeljen na standardima USALI (kontingencijska tablica)

KATEGORIJA PODUZETNIKA * TEMELJITE LI INTERNI OBRAČUN NA STANDARDIMA USALI – da / ne? <i>Crosstabulation</i>					
			TEMELJITE LI INTERNI OBRAČUN NA STANDARDIMA USALI-da-ne?		Total
			NE	DA	
KATEGORIJA PODUZETNIKA	srednje veliki poduzetnik	Count	5	11	16
		Expected Count	2,8	13,2	16,0
	veliki poduzetnik	Count	0	13	13
		Expected Count	2,2	10,8	13,0
Total		Count	5	24	29
		Expected Count	5,0	24,0	29,0

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)	Point Probability
Pearson Chi-Square	4,909 ^a	1	,027	,048	,037	
Continuity Correction ^b	2,963	1	,085			
Likelihood Ratio	6,787	1	,009	,048	,037	
Fisher's Exact Test				,048	,037	
Linear-by-Linear Association	4,740 ^c	1	,029	,048	,037	,037
N of Valid Cases	29					

a. 2 cells (50,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,24.

b. Computed only for a 2x2 table

c. The standardized statistic is 2,177.

Symmetric Measures

		Value	Approximate Significance	Exact Significance
Nominal by Nominal	Phi	,411	,027	,048
	Cramer's V	,411	,027	,048
	Contingency Coefficient	,380	,027	,048
N of Valid Cases		29		

Izvor: autorica

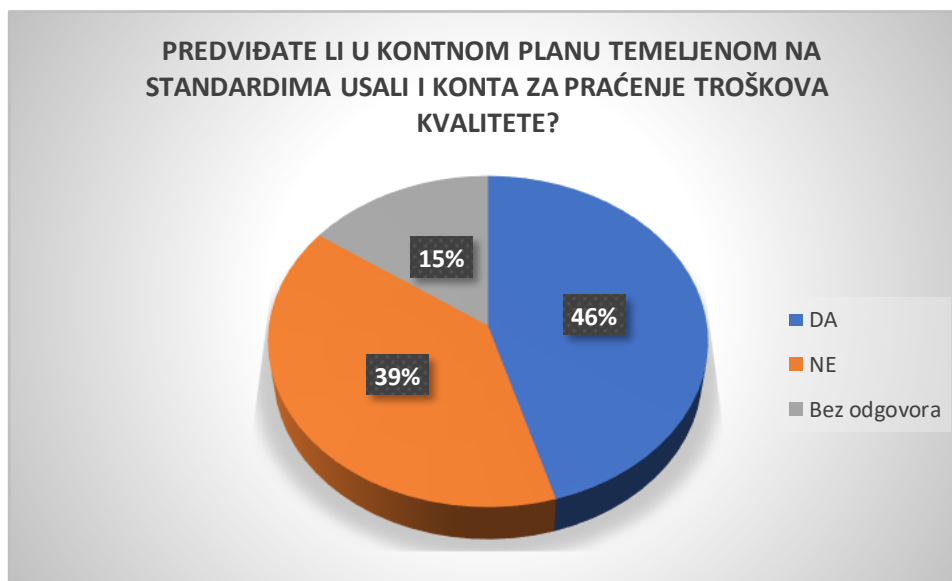
Na pitanje *Na koji način pratite i iskazujete rezultate poslovanja*, 61 % ispitanika je odgovorilo na prvoj razini (razina složenog poslovnog sustava, korporacije – konsolidirani podaci), 76 % na drugoj (segmenti, tj. razina užitih organizacijskih cjelina i za kraća vremenska razdoblja - mjesta troška, centri odgovornosti, druge organizacijske cjeline), 64 % na trećoj (pravni subjekt – samostalan ili u okvirima složenog poslovnog sustava - sintetička konta imovine, kapitala, obveza, rashoda i prihoda) te 58 % na četvrtoj (razina proizvoda i usluge / grupa proizvoda i usluga / tržišnih segmenata - analitička konta, šifre, oznake, druga obilježja koja proizlaze iz specifičnosti djelatnosti).

Tablica 35: Način praćenja i iskazivanja rezultata poslovanja – razrađenost internog kontnog plana

NA KOJI NAČIN PRATITE I ISKAZUJETE REZULTATE POSLOVANJA PODUZEĆA – IMATE LI ZA TO ADEKVATNO RAZRAĐEN KONTNI PLAN NA VIŠE RAZINA?								
ODGOVOR	PRVA RAZINA – razina složenog poslovnog sustava, korporacije (konsolidirani podaci)		DRUGA RAZINA – segmenti, tj. razina užih organizacijskih cjelina i za kraća vremenska razdoblja (mjesto troška, centri odgovornosti, druge organizacijske cjeline)		TREĆA RAZINA – pravni subjekt – samostalan ili u okvirima složenog poslovnog sustava - sintetička konta imovine, kapitala, obveza, rashoda i prihoda		ČETVRTA RAZINA – razina proizvoda i usluge / grupa proizvoda i usluga / tržišnih segmenata (analitička konta, šifre, oznake, druga obilježja koja proizlaze iz specifičnosti djelatnosti)	
	frekvencija	%	frekvencija	%	frekvencija	%	frekvencija	%
DA	20	61%	25	76%	21	64%	19	58%
NE	4	12%	0	0%	1	3%	2	6%
/	9	27%	8	24%	11	33%	12	36%
Σ	33	100%	33	100%	33	100%	33	100%

Izvor: autorica

Nešto manje od polovine ispitanika (46 %) predviđa u kontnom planu temeljenom na standardima USALI i konta za praćenje troškova kvalitete (Grafikon 8), pri čemu troškove kvalitete obuhvaćaju uglavnom na razini mjesta troška (30 %), potom na razini centara odgovornosti (18 %) te na razini proizvoda i usluga ili samo na razini poslovnog sustava kao cjeline (po 6 %), dok jedan ispitanik (3 %) troškove kvalitete obuhvaća po aktivnostima i procesima. U prethodno provedenom istraživanju Zanini Gavrančić, pri čemu su u istraživanju sudjelovala samo velika hotelska poduzeća, utvrđeno je da 64 % ispitanika u kontnom planu temeljenom na standardima USALI predviđa i konta za praćenje troškova kvalitete. Manji postotak subjekata utvrđen u ovome istraživanju rezultat je proširenja uzorka i na srednje velika hotelska poduzeća koja u manjoj mjeri imaju implementiran sustav USALI.



Grafikon 8: Analitika internog kontnog plana za USALI – konta za praćenje troškova kvalitete

Unaprjeđenje izvještavanja moguće je postići izgradnjom integriranog informacijskog sustava. S gledišta uravnoteženog mjerenja rezultata, kvalitetu se razmatra iz perspektive kupaca te je u fokusu i jačanje kompetencija zaposlenika, dok je pretpostavka uspjeha neprekidno unaprjeđenje (Zanini Gavrančić, 2011). Pritom troškovi kvalitete predstavljaju indikator učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom. Stoga je nužno stvoriti pretpostavke i omogućiti računovodstveno obuhvaćanje troškova kvalitete u internom obračunu. Sukladno navedenom, s gledišta sustava upravljanja kvalitetom potrebno je kontinuirano provjeravati interne procese kako bi bilo moguće identificirati mogućnosti za unaprjeđenja. Također, nužno je kontinuirano provjeravati i dobavljače s obzirom na njihovu važnost za odvijanje aktivnosti u okviru internih procesa osiguravanjem inputa. Jednako tako, u okviru upravljanja kvalitetom nužno je kontinuirano provjeravati i želje i potrebe kupaca u cilju prilagođavanja njihovim zahtjevima s obzirom da je razina kvalitete proizvoda i usluga određena njihovim očekivanjima, a ključno je imati u fokusu i zaposlenike kako bi se postigla viša razina njihova zadovoljstva i time osigurala predanost ciljevima organizacije. U konačnici, potrebno je ujedno pratiti i financijske pokazatelje kao odraz uspješnosti poslovanja (Zanini Gavrančić, 2011). Anketnim se upitnikom htjelo utvrditi **jesu li u hotelskom poduzeću stvorene pretpostavke koje će omogućiti sustavno obuhvaćanje troškova kvalitete**, i to za procese smještaja, pripreme usluga prehrane, pružanja usluga prehrane (anketno pitanje prema provedenom istraživanju Zanini Gavrančić, 2011) te za *wellness*. Rezultati istraživanja u kojoj mjeri ispitanici koriste određene

mjere i aktivnosti evidentiranja i praćenja podataka koji su ključni za identificiranje troškova kvalitete, odnosno koji predstavljaju pretpostavke praćenja troškova kvalitete, predočeni su tablicom 36. Rezultati istraživanja ukazuju da je to u najvećoj mjeri anketiranje gostiju, izvještaji, planovi i statistike, te za procese pripreme i pružanja usluga prehrane i higijenski standard te *check* liste kuhinje, sale, bara. Pritom se najmanje koristi lista top 10 klijenata i *check* liste VIP klijenata, što ukazuje na potrebu većeg okretanja potrebama gostiju (isto je u svom istraživanju utvrdila i Zanini Gavrančić, 2011). Iako hotelska poduzeća nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, **stvorene su pretpostavke** koje to omogućuju.

Tablica 36: Pretpostavke praćenja troškova kvalitete

PROCES SMJEŠTAJA			PROCES PRIPREME USLUGA PREHRANE			PROCES PRUŽANJA USLUGA PREHRANE			OSTALE USLUGE - WELLNESS		
Answer	f	%	Answer	f	%	Answer	f	%	Answer	f	%
anketiranje gostiju	28	84.85 %	anketiranje gostiju	22	66.67 %	anketiranje gostiju	22	66.67 %	anketiranje gostiju	20	60.61 %
žurnal	16	48.48 %	plan	19	57.58 %	plan	18	54.55 %	plan	16	48.48 %
plan	17	51.52 %	analiza i ocjena dobavljača	17	51.52 %	statistike	19	57.58 %	statistike	16	48.48 %
istraživanje vanjskih agencija	8	24.24 %	statistike	19	57.58 %	izvještaji	27	81.82 %	izvještaji	21	63.64 %
statistike	19	57.58 %	izvještaji	23	69.70 %	<i>check</i> -liste (restorana, bara, sale,...)	19	57.58 %	<i>check</i> -liste	13	39.39 %
izvještaji	21	63.64 %	<i>check</i> -liste (kuhinje, sale, bara,...)	20	60.61 %	procedure za room service	13	39.39 %	<i>check</i> -liste VIP klijenata	7	21.21 %
<i>check</i> -liste	16	48.48 %	<i>check</i> -liste VIP klijenata	9	27.27 %	<i>check</i> -liste VIP klijenata	10	30.30 %	<i>servisexpress</i> – promptno reagiranje na zahtjeve gostiju	9	27.27 %
<i>check</i> -liste VIP klijenata	9	27.27 %	<i>servisexpress</i> – promptno reagiranje na zahtjeve gostiju	10	30.30 %	<i>servisexpress</i> – promptno reagiranje na zahtjeve gostiju	10	30.30 %	analiza i ocjena dobavljača	7	21.21 %
<i>servisexpress</i> – promptno reagiranje na zahtjeve gostiju	10	30.30 %	procedure za <i>à la carte</i> usluge, tematske večeri i dekoracije	15	45.45 %	procedure za <i>à la carte</i> usluge, tematske večeri i dekoracije	16	48.48 %			
lista top 10 klijenata	7	21.21 %	procedure za „ <i>Show cutting/cooking</i> “	9	27.27 %	procedure za „ <i>Show cutting/cooking</i> “	7	21.21 %			
program osiguranja zadovoljstva gostiju	11	33.33 %	higijenski standardi	26	78.79 %	procedure za mini barove	15	45.45 %			
procedure rezervacija	14	42.42 %	procedure sigurnosti na radu u kuhinji	21	63.64 %	higijenski standardi	27	81.82 %			
analiza i ocjena dobavljača	11	33.33 %									

Izvor: autorica

Među temeljnim razlozima uvođenja računovodstva troškova kvalitete jest prije svega otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenje te osiguranje transparentnosti troškova (Raßfeld *et al.*, 2015). Glogovac i Filipović (2017) navode da se prednosti upravljanja troškovima kvalitete očituju u povećanju konkurentnosti i višoj razini zadovoljstva klijenata, što proizlazi iz poboljšanja kvalitete, mogućnosti unaprjeđenja planiranja razvoja poduzeća, smanjenja ukupnih troškova, reduciranja pogrešaka i pogrešno izvođenih aktivnosti, smanjenja gubitaka, reduciranja pretjeranog korištenja resursa, mogućnosti analiziranja pogrešaka te povećanja motiviranosti zaposlenika zbog uspješnog smanjenja troškova loše kvalitete, kao i osiguranja podataka nužnih za donošenje odgovarajućih odluka vezanih uz poboljšanja. Može se reći, stoga, da je svrha praćenja troškova kvalitete u konačnici podizanje konkurentnosti i prilagođavanje željama i potrebama klijenata.

Kako bi se utvrdilo stajalište ispitanika u hotelijerstvu o razlozima i svrsi *evidentiranja i praćenja troškova kvalitete*, ispitanicima su ponuđene tvrdnje koje su trebali ocijeniti korištenjem Likertove skale s pet stupnjeva intenziteta (1 - *ne slažem se uopće*; 2 – *uglavnom se ne slažem*; 3 – *niti se slažem, niti se ne slažem*; 4 – *uglavnom se slažem*; te 5 – *u potpunosti se slažem*).

Rezultati (Tablica 37) ukazuju da se gotovo svi ispitanici (91 %; 2 ispitanika nisu odgovorila) slažu s tvrdnjom da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete prije svega **prilagođavanje potrebama i željama kupca** (prosječna ocjena 4,7), te **podizanje konkurentnosti** (pri tomu 4 ispitanika nije odgovorilo na ovo pitanje, no svi oni koji su odgovorili uglavnom se ili u potpunosti slažu s navedenom tvrdnjom (prosječna ocjena 4,6). Nadalje, 82 % ispitanika prosječnom ocjenom 4,6 ocijenilo je **stimuliranje zaposlenika za bolju kvalitetu** jednim od ključnih ciljeva i razloga praćenja troškova kvalitete, te 79 % ispitanika **otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa**. 79 % ispitanika istaklo je kao svrhu praćenja troškova kvalitete **transparentnost troškova** (prosječna ocjena 4,4 uz jednog ispitanika koji je neutralan spram ove tvrdnje te jednog koji se uopće ne slaže s tvrdnjom; četiri ispitanika nisu iskazali stav), dok 76 % ispitanika tvrdi da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete (prosječna ocjena 4,4) **udovoljavanje zahtjevima normi, lociranje i eliminiranje uzroka troškova nekvalitete** te **otklanjanje uskih grla**. Također, visoki postotak ispitanika (73 %) smatra da praćenje troškova kvalitete **doprinosi razini izvješćivanja** u poslovnom sustavu (s prosječnom ocjenom 4,4), kao i da se svrha može sagledati i u **ocjenjivanju doprinosa pojedinih programa na poslovni rezultat** (64 %). Uočljivo je, međutim, da dvije trećine (67 %) ispitanika troškove kvalitete prepoznaje kao alat za upravljanje izabranim strategijama, iako se praćenjem i analiziranjem troškova kvalitete

ostvaruju strateške koristi kroz unaprjeđenje poslovnog procesa, i to od proaktivnog pristupa, od aktivnosti ispitivanja te od identificiranja nedostataka (Ramdeen *et al.*, 2007), pa je evidentno da određeni broj ispitanika još uvijek nije u potpunosti sagledao i osvijestio sve mogućnosti i koristi koje praćenje i analiziranje troškova kvalitete pruža.

Zanimljiva je, također, činjenica da je 21 % ispitanika mišljenja da svrha praćenja troškova kvalitete nije pronalaženje i kažnjavanje krivca za nekvalitetu, međutim gotovo čak polovica ispitanika (49 %) misli da je upravo to svrha. Također, samo 49 % ispitanika misli da je praćenje troškova kvalitete jedini mjerljivi oblik ocjene učinaka sustava upravljanja kvalitetom.

Dobiveni rezultati u skladu su s rezultatima koje je dobila Zanini Gavranić (2011), pri čemu je vidljivo povećanje svijesti ispitanika o ulozi troškova kvalitete u prilagođavanju potrebama i željama kupaca. U ispitivanju koje je provela Zanini Gavranić na velikim hotelskim sustavima 2003. godine i 2011. godine uočen je porast uvjerenja da je svrha troškova kvalitete prilagođavanje zahtjevima kupaca s 71 % na 91 %, dok je ovo istraživanje ukazalo da je danas praćenje troškova kvalitete u svrhu prilagođavanja zahtjevima kupaca u potpunosti osviješteno (pri tomu je uzorak proširen i na srednje velika hotelska poduzeća).

S obzirom na navedeno, može se zaključiti da je u hrvatskom hotelijerstvu prepoznata uloga računovodstva troškova kvalitete, no i da postoji mogućnost za unaprjeđenje i zaokret ka korištenju troškova kvalitete u svrhu strategijskog upravljanja.

Tablica 37: Svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete

21. KOJA JE TEMELJNA SVRHA EVIDENTIRANJA I PRAĆENJA TROŠKOVA KVALITETE	N	A. S.	Std. Dev.	Mode
Usklađenje s propisima o kategorizaciji	29	4,14	1,156	5
Udovoljavanje zahtjevima normi ISO 9001, 22000 / HACCP i drugo	28	4,43	0,690	5
Udovoljavanje zakonskim odredbama	30	4,20	1,031	5
Prilagođavanje potrebama i željama kupca	31	4,68	0,541	5
Pronalaženje i kažnjavanje krivca za nekvalitetu	27	3,48	1,341	4
Stimuliranje zaposlenika za bolju kvalitetu	29	4,55	0,632	5
Otklanjanje uskih grla	26	4,42	0,578	4
Ocjenjivanje doprinosa pojedinih programa na poslovni rezultat	25	4,36	0,757	5
Jedini mjerljivi oblik ocjene učinaka sustava upravljanja kvalitetom	24	3,88	1,154	5
Otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa	27	4,56	0,698	5
Upravljanje izabranim strategijama	27	4,26	0,859	5
Podizanje konkurentnosti	27	4,59	0,844	5
Činitelj razvoja kadrova, a posebno menadžmenta	25	4,32	0,802	5

Podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje	26	4,31	0,788	5
Doprinos razini izvješćivanja u poslovnom sustavu	25	4,44	0,583	4 ^a
Lociranje i eliminiranje uzroka troškova nekvalitete	27	4,44	0,641	5
<i>Benchmarking</i>	26	4,27	1,002	5
Transparentnost troškova	28	4,43	0,879	5
Valid N (<i>listwise</i>)	21			

a. Postoji više modova. Prikazana je najniža vrijednost

Izvor: *autorica*

Provedena je komparativna analiza razmatranja svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete kako bi se utvrdilo **ocjenjuju li velika i srednja hotelska poduzeća, poduzeća koja su pravno ustrojena kao d. d. i d. o. o. te poduzeća čije je porijeklo vlasništva inozemno i domaće jednako svrhu evidentiranja i praćenja troškova kvalitete**. Proveden je test usporedbe središnjih vrijednosti za nezavisne skupine, a kako se radi o podacima kod kojih nije ispunjen uvjet normalne distribucije, te o malom uzorku i varijabli koja je ordinalna, korišten je Mann-Whitney U-test. Također, s obzirom na činjenicu da je riječ o uzorku u kojem je manje od 25 ispitanika po grupama, korišteni su i rezultati Kolmogorov-Smirnov Z-testa.

Rezultati testa ukazuju da **postoji statistički značajna razlika u ocjeni svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete u promatranim skupinama poduzeća (prema veličini) za stav da je svrha podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje**. Sukladno rezultatima testa, stav da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje statistički je značajno više ocijenjen u velikim hotelskim poduzećima ($Mdn = 5$), nego u srednjim ($Mdn = 4$), ($U = 46,5$; $p < 0,05$).

Iako rezultati Mann-Whitney U-testa ukazuju i da postoji statistički značajna razlika u ocjeni svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete u promatranim skupinama poduzeća (prema veličini) i za stav da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete upravljanje izabranim strategijama (višom ocjenom ocijenjeno u velikim hotelskim poduzećima ($Mdn = 5$) nego u srednjim ($Mdn = 4$), ($U = 44$; $p < 0,05$, $r = -0,4$)), no prema rezultatima Kolmogorov-Smirnov Z-testa ta razlika nije statistički značajna ($p > 0,05$). S obzirom da kod uzorka gdje su grupe manje od 25 ispitanika Kolmogorov-Smirnov Z-test ima veću snagu, prihvatit će se rezultati ovoga testa. Rezultati Mann-Whitney U-testa te Kolmogorov-Smirnov Z-testa predočeni su u tablici 38 – *Test statistics* za kategoriju poduzetnika (rezultati testa za ostale tvrdnje nisu predočeni jer nisu statistički značajni).

Rezultati provedenog testa ukazuju i da **postoji statistički značajna razlika u ocjeni svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete u promatranim skupinama poduzeća (prema organizacijskom obliku) za stav da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete udovoljavanje zahtjevima normi ISO 9001, 22000 / HACCP i drugo**. Sukladno rezultatima testa, višom ocjenom tvrdnju da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete udovoljavanje zahtjevima normi ISO 9001, 22000 / HACCP i drugo ocjenjuju poduzeća koja su ustrojena kao d. d. ($Mdn = 5$), nego poduzeća ustrojena kao d. o. o. ($Mdn = 4$) ($U = 42,5$; $p < 0,05$, $r = -0,42$). Navedeno potvrđuju i rezultati Kolmogorov-Smirnov Z-testa.

Nadalje, rezultati provedenog testa ukazuju da **postoji statistički značajna razlika u rangovima između poduzeća u domaćem privatnom vlasništvu i poduzeća u inozemnom vlasništvu** s obzirom na ocjenu sljedećih tvrdnji o svrsi evidentiranja i praćenja troškova kvalitete:

- usklađenje s propisima o kategorizaciji (domaće $Mdn = 5$; inozemno $Mdn = 4$);
- udovoljavanje zakonskim odredbama (domaće $Mdn = 5$; inozemno $Mdn = 3$);
- pronalaženje i kažnjavanje krivca za nekvalitetu (domaće $Mdn = 4$; inozemno $Mdn = 2$);
- otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa (domaće $Mdn = 5$; inozemno $Mdn = 4$);
- upravljanje izabranim strategijama (domaće $Mdn = 5$; inozemno $Mdn = 3$);
- podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje (domaće $Mdn = 5$; inozemno $Mdn = 4$);
- doprinos razini izvješćivanja u poslovnom sustavu (domaće $Mdn = 5$; inozemno $Mdn = 4$);
- *benchmarking* (domaće $Mdn = 5$; inozemno $Mdn = 3,5$);
- transparentnost troškova (domaće $Mdn = 5$; inozemno $Mdn = 4$).

Za stav da je evidentiranje i praćenje troškova kvalitete jedini mjerljivi oblik ocjene učinaka sustava upravljanja kvalitetom, rezultati Mann-Whitney testa ukazuju da postoji statistički značajna razlika u ocjeni između hotelskih poduzeća koja su u domaćem privatnom vlasništvu i hotelskih poduzeća koja su u inozemnom vlasništvu (domaće $Mdn = 5$; inozemno $Mdn = 3$), no prema rezultatima Kolmogorov-Smirnov Z-testa ta razlika nije statistički značajna ($p > 0,05$). Stoga se prihvaća nulta hipoteza da nema razlike u ocjeni stava da je evidentiranje i praćenje troškova kvalitete jedini mjerljivi oblik ocjene učinaka sustava upravljanja kvalitetom između poduzeća s obzirom na izvor vlasništva.

S obzirom na rezultate testa, moguće je ustvrditi da hotelska poduzeća u domaćem privatnom vlasništvu statistički značajno višu ocjenu u odnosu na poduzeća u inozemnom vlasništvu daju

stavovima da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete usklađenje s propisima o kategorizaciji ($U = 38; p < 0,05, r = -0,47$), udovoljavanje zakonskim odredbama ($U = 32; p < 0,05, r = -0,55$), pronalaženje i kažnjavanje krivca za nekvalitetu ($U = 20; p < 0,05, r = -0,6$), otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa ($U = 41,5; p < 0,05, r = -0,43$), upravljanje izabranim strategijama ($U = 18,5; p < 0,05, r = -0,67$), podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje ($U = 23,5; p < 0,05, r = -0,57$), doprinos razini izvješćivanja u poslovnom sustavu ($U = 29; p < 0,05, r = -0,5$), *benchmarking* ($U = 21,5; p < 0,05, r = -0,6$) te transparentnost troškova ($U = 38,5; p < 0,05, r = -0,5$).

Tablica 38: Statistički značajne razlike u razmatranju svrhe računovodstva troškova kvalitete s obzirom na kategoriju poduzetnika, organizacijski oblik i vlasničku strukturu

Svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete		N	Mean Rank	Sum of Ranks
ORGANIZACIJSKI OBLIK				
S2-Udovoljavanje zahtjevima normi ISO 9001, 22000 / HACCP i drugo	d.d.	18	16,14	290,50
	d.o.o.	9	9,72	87,50
	Total	27		
KATEGORIJA PODUZETNIKA - VELIČINA				
S14-Podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje	srednje veliki	15	11,10	166,50
	veliki	11	16,77	184,50
	Total	26		
VLASNIŠTVO				
S1-USklađenje s propisima o kategorizaciji	domaće privatno	18	16,39	295,00
	inozemno	9	9,22	83,00
	Total	27		
S3-Udovoljavanje zakonskim odredbama	domaće privatno	19	17,32	329,00
	inozemno	9	8,56	77,00
	Total	28		
S5-Pronalaženje i kažnjavanje krivca za nekvalitetu	domaće privatno	17	16,82	286,00
	inozemno	9	7,22	65,00
	Total	26		
S10-Otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa	domaće privatno	17	15,56	264,50
	inozemno	9	9,61	86,50
	Total	26		
S11-Upravljanje izabranim strategijama	domaće privatno	17	16,91	287,50
	inozemno	9	7,06	63,50
	Total	26		

S14-Podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje	domaće privatno	17	15,62	265,50
	inozemno	8	7,44	59,50
	Total	25		
S15-Doprinos razini izvješćivanja u poslovnom sustavu	domaće privatno	16	14,69	235,00
	inozemno	8	8,13	65,00
	Total	24		
S17-Benchmarking	domaće privatno	17	15,74	267,50
	inozemno	8	7,19	57,50
	Total	25		
S18-Transparentnost troškova	domaće privatno	17	16,74	284,50
	inozemno	10	9,35	93,50
	Total	27		

Test Statistics^a

Mann-Whitney U	42,500
Wilcoxon W	87,500
Z	-2,201
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,028
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	0,046 ^b
Exact Sig. (2-tailed)	0,031
Exact Sig. (1-tailed)	0,023
Point Probability	0,015

a. Grouping Variable: 5. **ORGANIZACIJSKI OBLIK POSLOVNOG SUBJEKTA:**

b. Not corrected for ties.

Test Statistics^a

		S2
Most Extreme Differences	Absolute	0,444
	Positive	0,000
	Negative	-0,444
Kolmogorov-Smirnov Z		1,089
Asymp. Sig. (2-tailed)		0,187
Exact Sig. (2-tailed)		0,046
Point Probability		0,033

a. Grouping Variable: 5. **ORGANIZACIJSKI OBLIK POSLOVNOG SUBJEKTA:**

Test Statistics^a

	S11	S14
Mann-Whitney U	44,000	46,500
Wilcoxon W	180,000	166,500
Z	-2,356	-2,055
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,018	0,040
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	,030 ^b	,061 ^b
Exact Sig. (2-tailed)	0,023	0,047
Exact Sig. (1-tailed)	0,013	0,020
Point Probability	0,008	0,007

a. Grouping Variable: 3. KATEGORIJA PODUZETNIKA:

b. Not corrected for ties.

Test Statistics^a

		S11	S14
Most Extreme Differences	Absolute	0,415	0,461
	Positive	0,415	0,461
	Negative	0,000	0,000
Kolmogorov-Smirnov Z		1,059	1,160
Asymp. Sig. (2-tailed)		0,212	0,135
Exact Sig. (2-tailed)		0,059	0,045
Point Probability		0,036	0,023

a. Grouping Variable: 3. KATEGORIJA PODUZETNIKA:

Test Statistics^a

	S1	S3	S5	S9	S10	S11	S14	S15	S17	S18
Mann-Whitney U	38,000	32,000	20,000	27,500	41,500	18,500	23,500	29,000	21,500	38,500
Wilcoxon W	83,000	77,000	65,000	63,500	86,500	63,500	59,500	65,000	57,500	93,500
Z	-2,456	-2,934	-3,151	-2,195	-2,213	-3,404	-2,852	-2,427	-2,965	-2,646
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,014	0,003	0,002	0,028	0,027	0,001	0,004	0,015	0,003	0,008
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)]	0,027 ^b	0,007 ^b	0,001 ^b	0,034 ^b	0,058 ^b	0,001 ^b	0,007 ^b	0,032 ^b	0,005 ^b	0,018 ^b
Exact Sig. (2-tailed)	0,019	0,003	0,001	0,030	0,031	0,001	0,004	0,021	0,004	0,011
Exact Sig. (1-tailed)	0,008	0,002	0,001	0,017	0,027	0,000	0,003	0,016	0,002	0,005
Point Probability	0,002	0,000	0,000	0,006	0,023	0,000	0,002	0,014	0,002	0,001

a. Grouping Variable: 6. VLASNIČKA STRUKTURA POSLOVNOG SUBJEKTA

b. Not corrected for ties.

Test Statistics^a

		S1	S3	S5	S9	S10	S11	S14	S15	S17	S18
Most Extreme Differences	Absolute	0,500	0,614	0,601	0,425	0,431	0,595	0,522	0,500	0,581	0,565
	Positive	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
	Negative	-0,500	-0,614	-0,601	-0,425	-0,431	-0,595	-0,522	-0,500	-0,581	-0,565
Kolmogorov-Smirnov Z		1,225	1,517	1,459	0,971	1,046	1,443	1,218	1,155	1,355	1,417
Asymp. Sig. (2-tailed)		0,100	0,020	0,028	0,303	0,224	0,031	0,103	0,139	0,051	0,036
Exact Sig. (2-tailed)		0,038	0,004	0,008	0,088	0,046	0,011	0,030	0,033	0,012	0,007
Point Probability		0,034	0,001	0,004	0,050	0,038	0,011	0,019	0,026	0,009	0,006

a. Grouping Variable: 6. VLASNIČKA STRUKTURA POSLOVNOG SUBJEKTA:

Izvor: autorica

Rezultati istraživanja (na poduzećima i proizvodnog i uslužnog sektora) koje su proveli Glogovac i Filipović (2017) ukazuju da postoji visoka razina svijesti o važnosti troškova kvalitete te da raste broj poduzeća koji upravljaju ovim troškovima. Kako bi se utvrdilo kakva je razina svijesti o važnosti troškova kvalitete u hotelskim poduzećima, ispitanici su zamoljeni da ocijene ponuđene tvrdnje korištenjem Likertove skale s pet stupnjeva intenziteta (1 - *ne slažem se uopće*; 2 – *uglavnom se ne slažem*; 3 – *niti se slažem, niti se ne slažem*; 4 – *uglavnom se slažem*; te 5 – *u potpunosti se slažem*). Rezultati su predloženi tablicom 39.

Pri ocjeni *važnosti informacija o troškovima kvalitete* najveći broj ispitanika u potpunosti se slaže s tvrdnjom da troškovi kvalitete **omogućuju ocjenu uspješnosti provođenja standardnih operativnih procedura** (prosječna ocjena 4,7) te da **omogućuju ocjenu stanja i definiranje ciljeva u području unaprjeđenja ukupne kvalitete i doprinose poboljšanju strukture troškova kvalitete** (82 % ispitanika; prosječna ocjena 4,6). Također, ispitanici prepoznaju važnost troškova kvalitete za **prepoznavanje nezadovoljstva gosta** u posebnim segmentima i za poboljšanja sukladno tomu (79 % ispitanika), te se slažu s tvrdnjama da troškovi kvalitete **olakšavaju utvrđivanje profitabilnosti pojedinih aktivnosti i procesa te organizacijskih cjelina povezano s odgovornošću pojedinog menadžera u sustavu kvalitete** te da **omogućuju ocjenu uspješnosti ostvarenja strategija** (76 % ispitanika; prosječna ocjena 4,5). Nadalje, ispitanici se uglavnom slažu i s tvrdnjama da troškovi kvalitete olakšavaju komunikaciju među menadžerima različitih hijerarhijskih razina i razina znanja (po horizontalnoj i vertikalnoj dužini i širini organizacije), te da osiguravaju relevantnu osnovicu za komunikaciju sa službom marketinga radi **osiguranja uvjeta za povećanje zadovoljstva kupaca** i smanjenje troškova nekvalitete. Navedeno ukazuje na to da je **prepoznata važnost i uloga troškova kvalitete, ne samo s gledišta operativnog upravljanja, već i s gledišta strategijskog pristupa upravljanja troškovima** (Zanini Gavranić, 2011) u okviru kojega je ključna perspektiva kupca i zadovoljenje njihovih želja i potreba.

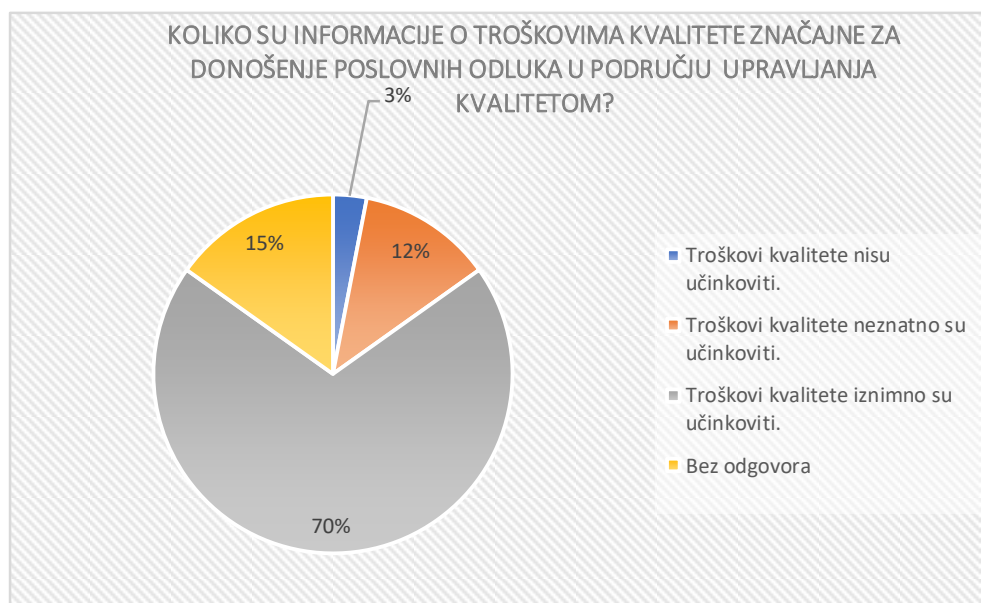
Tablica 39: Važnost evidentiranja i praćenja troškova kvalitete

22. OCIJENITE VAŽNOST INFORMACIJA O TROŠKOVIMA KVALITETE	N	A. S.	Std. Dev.	Mode
Olakšavaju komunikaciju među menadžerima različitih hijerarhijskih razina i razina znanja.	27	4,33	0,679	4 ^a
Omogućuju ocjenu stanja i definiranje ciljeva u području unaprjeđenja ukupne kvalitete i doprinose poboljšanju strukture troškova kvalitete.	28	4,57	0,573	5
Osiguravaju relevantnu osnovicu za komunikaciju sa službom marketinga radi osiguranja uvjeta za povećanje zadovoljstva kupaca i smanjenje troškova nekvalitete.	26	4,38	0,752	5
Olakšavaju utvrđivanje profitabilnosti pojedinih aktivnosti i procesa te organizacijskih cjelina povezano s odgovornošću pojedinog menadžera u sustavu kvalitete.	27	4,44	0,641	5
Omogućuju ocjenu uspješnosti ostvarenja strategija.	26	4,46	0,582	5
Omogućuju ocjenu uspješnosti provođenja standardnih operativnih procedura.	27	4,67	0,555	5
Omogućuju uvidjeti nezadovoljstvo gosta u posebnim segmentima i poboljšanje sukladno navedenom.	28	4,43	0,634	5
Valid N (listwise)	26			

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

Izvor: autorica

S tim u skladu su i odgovori na pitanje: „Koliko su informacije o troškovima kvalitete značajne za donošenje poslovnih odluka u području upravljanja kvalitetom?“ (Grafikon 9), pri čemu je 70 % ispitanika odgovorilo da su troškovi kvalitete iznimno učinkoviti u području upravljanja kvalitetom, dok ih ukupno 15 % smatra da su neznatno učinkoviti ili da nisu učinkoviti uopće (pet ispitanika nije odgovorilo na ovo pitanje).



Grafikon 9: Učinkovitost informacija o troškovima kvalitete u području upravljanja kvalitetom

U svezi s navedenim, postavlja se pitanje **postoji li statistički značajna razlika u stavovima ispitanika o značajnosti informacija o troškovima kvalitete za donošenje poslovnih odluka u području upravljanja kvalitetom s obzirom na to imaju li ili nemaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete**. Ocjene ispitanika grupirane su u dvije skupine: „*beznačajne ili neznatno učinkovite*“ i „*izuzetno učinkovite*“ te su potom odgovori analizirani s obzirom na to imaju li ispitanici implementirano računovodstvo troškova kvalitete ili nemaju. Provedena je analiza kontingencijske povezanosti korištenjem Fisherovog testa za male uzorke. Naime, provođenjem analize dobivene su očekivane frekvencije manje od 5, stoga korištenje hi-kvadrat testa za ocjenu signifikantnosti u takvom slučaju nije primjereno. Fisherovim testom utvrđeno je da *ne postoji statistički značajna razlika* ($p > 0,05$) u ocjeni učinkovitosti informacija o troškovima kvalitete za potrebe donošenja odluka o kvaliteti između dvije neovisne skupine poduzeća (s obzirom na to imaju li poduzeća implementirano računovodstvo troškova kvalitete ili nemaju) stoga se nulta hipoteza prihvaća.

Također, provedena je i analiza (test usporedbe srednjih vrijednosti za nezavisne skupine) korištenjem Mann-Whitney U-testa i Kolmogorov-Smirnov Z-testa temeljena na ljestvici ocjene značajnosti informacija o troškovima kvalitete za donošenje poslovnih odluka od 1 – 3 (1 – *nisu učinkovite*; 2 – *neznatno učinkovite*; 3 – *izuzetno učinkovite*). Ukupna prosječna ocjena ispitanika je visoka, što ukazuje na to da je učinkovitost informacija o troškovima kvalitete izuzetno visoka u području upravljanja kvalitetom (A. S. = 2,81, S. D. = 0,482, Mdn = 3).

Rezultati oba testa ukazuju na to da ne postoji statistički značajna razlika ($p > 0,05$) u ocjeni učinkovitosti informacija o troškovima kvalitete za donošenje poslovnih odluka u području kvalitete između poduzeća koja su implementirala računovodstvo troškova kvalitete i poduzeća koja nisu. Odnosno, obje skupine jednako visoko ocjenjuju učinkovitost troškova kvalitete.

Navedeno ukazuje da računovodstvo troškova kvalitete doprinosi unaprjeđenju poslovnog procesa poboljšanjem informacijske osnove za donošenje poslovnih odluka.

Provedena je komparativna analiza razmatranja *važnosti informacija o troškovima kvalitete* kako bi se utvrdilo ocjenjuju li velika i srednja hotelska poduzeća, poduzeća koja su pravno ustrojena kao d. d. i d. o. o. te poduzeća čije je porijeklo vlasništva inozemno i domaće jednako važnost informacija o troškovima kvalitete. Proveden je test usporedbe srednjih vrijednosti za nezavisne skupine, pri čemu je korišten Mann-Whitney U-test (izostanak normalne distribucije, ordinalna ljestvica zavisne varijable, mali uzorak). Rezultati testa ukazuju da ne postoji statistički značajna razlika u ocjeni važnosti informacija o troškovima kvalitete u promatranim

skupinama poduzeća (prema veličini, prema organizacijskom obliku te prema izvoru vlasništva). Iako je prema rezultatima Mann-Whitney U-testa utvrđena statistički značajna razlika za tvrdnju da troškovi kvalitete olakšavaju komunikaciju među menadžerima različitih hijerarhijskih razina i razina znanja, pri čemu se poduzeća koja su pretežito u domaćem privatnom vlasništvu ($Mdn = 5$) statistički značajno više slažu s tvrdnjom da troškovi kvalitete olakšavaju komunikaciju među menadžerima različitih hijerarhijskih razina i razina znanja nego poduzeća u inozemnom vlasništvu ($Mdn = 4$) ($U = 29$; $p < 0,05$), rezultati Kolmogorov-Smirnov Z-testa koji ima veću snagu u slučaju maloga uzorka s grupama manjim od 25 ispitanika, ukazuju da ta razlika nije statistički značajna ($p > 0,05$). S obzirom na navedeno, prihvaća se nulta hipoteza da razlike među grupama nema (Tablica 40).

Tablica 40: Ocjena važnosti informacija o troškovima kvalitete s obzirom na izvor vlasništva – rezultati Mann-Whitney testa i Kolmogorov-Smirnov testa

	VLASNIŠTVO	N	Mean Rank	Sum of Ranks
T1 - Olakšavaju komunikaciju među menadžerima različitih hijerarhijskih razina i razina znanja.	domaće privatno	18	14,89	268,00
	inozemno	7	8,14	57,00
	Total	25		

	T1
Mann-Whitney U	29
Wilcoxon W	57
Z	-2,294
Asymp. Sig. (2-tailed)	0,022
Exact Sig. [2*(1-tailed Sig.)] b	0,041

a Grouping Variable: 6. VLASNIČKA STRUKTURA POSLOVNOG SUBJEKTA

b Not corrected for ties.

Test Statistics^a

		T1
Most Extreme Differences	Absolute	0,413
	Positive	0,000
	Negative	-0,413
Kolmogorov-Smirnov Z		0,927
Asymp. Sig. (2-tailed)		0,357
Exact Sig. (2-tailed)		0,090
Point Probability		0,069

a. Grouping Variable: 6. VLASNIČKA STRUKTURA POSLOVNOG SUBJEKTA:

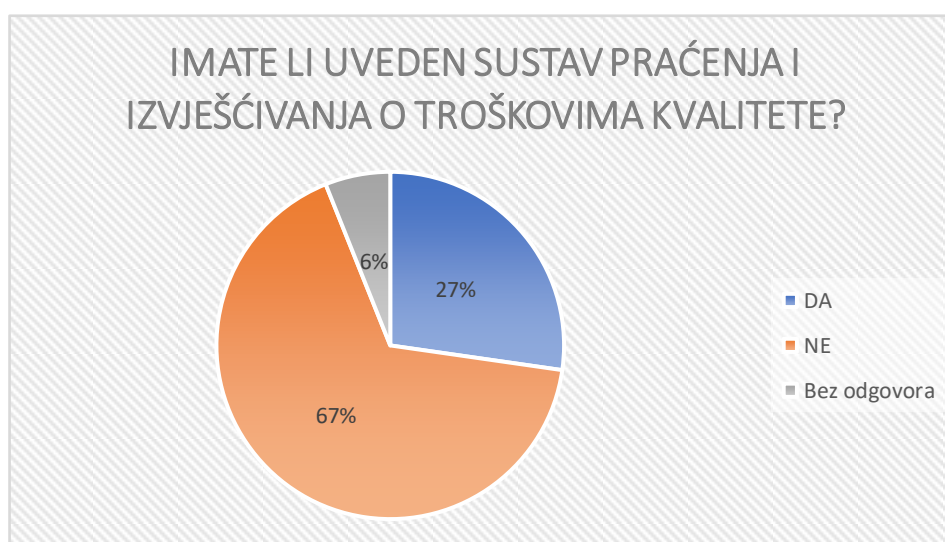
Izvor: autorica

Troškovi kvalitete ne nastaju istovremeno tijekom odvijanja proizvodnog procesa već ih je moguće promatrati s obzirom na vremensku dimenziju, odnosno period u kojem nastaju (Barfield *et al.*, 2002; Kirlioglu i Cevik, 2013). Prethodno je već utvrđeno kako je 39 % ispitanika odgovorilo da je cilj razmatranja troškova u njihovom poslovanju naglasak na strategiju troškovnog vodstva (strategijski pristup troškovima). Strategijski pristup troškovima podrazumijeva razmatranje troškova u svim fazama lanca vrijednosti s ciljem identificiranja onih troškova koji doprinose ostvarivanju želja i potreba kupaca. Kako se u okviru strategije troškovnog vodstva, koja određuje i strategijski pristup troškovima, konkurentnost postiže na način da se uzročnicima troškova upravlja bolje od konkurencije, ključna je usmjerenost na prvu fazu životnog vijeka proizvoda ili usluge, odnosno na fazu istraživanja i razvoja kada se donose odluke o proizvodu ili usluzi, a koje uzrokuju nastanak čak 85 % budućih troškova (Zanini Gavranić, 2011). Pri tomu je ovo razdoblje ključno jer ulaganje u preventivne i kontrolne aktivnosti reducira troškove neuspjeha, a daljnje će ulaganje u preventivne aktivnosti smanjiti troškove kontrole (Porter i Rayner, 1992; Plunkett i Dale, 1987).

Ispitanici su iskazali stav da je u razdoblju nastanka proizvoda ili usluge, odnosno u fazi koncipiranja i razvoja, moguće utjecati na prosječno 46 % budućih troškova kvalitete (A. S. = 40; s. d. = 24,26), a u fazi tržišnog razdoblja na 42 % budućih troškova (A. S. = 40; s.d. = 15,77). Prema mišljenju ispitanika, u fazi posttržišnog razdoblja ili silaska moguće je utjecati na prosječno čak 25 % troškova (A. S. = 20; s. d. = 20,07), što je zapravo nerealno. Navedeno ukazuje na **nedovoljnu svijest o mogućnosti utjecanja na troškove kvalitete već u razdoblju razvoja i nastanka proizvoda ili usluge**, što se još uvijek nije promijenilo u odnosu na 2011. godinu (istraživanje Zanini Gavranić, 2011).

Unatoč prepoznatim prednostima praćenja troškova kvalitete, samo 27 % ispitanih hotelskih poduzeća (9) ima *uveden sustav praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete*, i to su uglavnom velika dionička društva (samo jedno je poduzeće d. o. o. srednje veličine i kod ovoga je poduzeća uočena srednja razina razvijenosti upravljanja troškovima kvalitete). Čak 67 % hotelskih poduzeća taj sustav nema (Grafikon 10). Razlozi tomu su prije svega *nedovoljna informatička podrška* (A. S. = 3,28; s. d. = 1,364; Mod = 4), a potom i *nedovoljno znanje o značenju troškova kvalitete* (A. S. = 3,18; s. d. = 1,015; Mod = 4), ali i činjenica da *vrhovni menadžment tom segmentu ne pridaje važnost* (A. S. = 3,12; s. d. = 1,317; Mod = 4). Navedeni stavovi su ujedno i najčešće ocijenjeni ocjenom 4 – „*uglavnom se slažem*“ (Tablice 41 i 42). Raßfeld *et al.* (2015) je u istraživanju provedenom na uzorku proizvodnih i neproizvodnih poduzeća (u Njemačkoj) utvrdio sljedeće razloge zbog kojih poduzeća nisu implementirala računovodstvo troškova kvalitete:

kompleksno i skupo prikupljanje podataka, odnosno visoki troškovi sustava, poteškoće pri identificiranju i izoliranju, odnosno odvajanju troškova u različite vrste, ne vide koju bi to prednost ili korist moglo donijeti, te nedostatak metodološkog znanja. Prema istraživanju Glogovac i Filipović (2017), razlozi zbog kojih poduzeća ne upravljaju troškovima kvalitete jesu nedostatak vremena i resursa, kao i nedostatak interesa višeg menadžmenta.



Grafikon 10: Implementiranost sustava praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete

Tablica 41: Razlozi zbog kojih poduzeća ne prate troškove kvalitete

26. UKOLIKO NE PRATITE I NE IZVJEŠTAVATE O TROŠKOVIMA KVALITETE, NAVEDITE KOJI SU TOME RAZLOZI	N	Mean	Std. Deviation	Mode
Ne vidimo svrhu u praćenju troškova kvalitete ni prednost koju bi to moglo donijeti.	17	2,47	1,281	3
Nepoznavanje strukture troškova kvalitete.	17	2,82	1,185	3
Nedovoljna informiranost o trendovima praćenja troškova.	17	3,00	1,118	3
Poteškoće u praćenju troškova zbog nedovoljne informatičke podrške.	18	3,28	1,364	4
Ovu kategoriju troškova ne smatramo bitnom za naše poslovanje.	16	2,38	1,204	2
Vrhovni menadžment tom segmentu ne pridaje važnost.	17	3,12	1,317	4
Nedostatak podrške u standardima USALI.	15	2,47	1,187	3
Nedovoljno znanje o značenju troškova kvalitete.	17	3,18	1,015	4
Zbog pogrešnog shvaćanja kvalitete kao pomodarstva i nesposobnosti menadžmenta.	15	2,33	0,900	3
Shvaćamo to nepotrebnim trošenjem vremena i novaca (predstavlja dodatni trošak).	15	2,20	1,146	2
Mislimo da kvaliteta hotela ovisi o kvaliteti ukupne destinacije, pa se na razini jednog objekta ne može puno postići.	15	1,87	0,834	1
Nedostatak suradnje unutar poduzeća.	16	2,56	1,153	3
Nedostatak transparentnosti procesa.	15	2,60	1,183	3
Valid N (listwise)	15			

Izvor: autorica

Tablica 42: Razlozi nepraćenja troškova kvalitete - frekvencije

RAZLOZI ZBOG KOJIH NE PRATITE I NE IZVJEŠTAVATE O TROŠKOVIMA KVALITETE	frekvencije					ukupno	prosječna ocjena
	1	2	3	4	5		
	ne slažem se uopće	uglavnom se ne slažem	niti se slažem, niti se ne slažem	uglavnom se slažem	u potpunosti se slažem		
Ne vidimo svrhu u praćenju troškova kvalitete ni prednost koju bi to moglo donijeti.	6	1	7	2	1	17	2,5
Nepoznavanje strukture troškova kvalitete.	3	3	6	4	1	17	2,8
Nedovoljna informiranost o trendovima praćenja troškova.	2	3	6	5	1	17	3,0
Poteškoće u praćenju troškova zbog nedovoljne informatičke podrške.	3	2	3	7	3	18	3,3
Ovu kategoriju troškova ne smatramo bitnom za naše poslovanje.	4	6	3	2	1	16	2,4
Vrhovni menadžment tom segmentu ne pridaje važnost.	3	2	4	6	2	17	3,1
Nedostatak podrške u standardima USALI.	5	1	6	3		15	2,5
Nedovoljno znanje o značenju troškova kvalitete.	2	1	6	8		17	3,2
Zbog pogrešnog shvaćanja kvalitete kao pomodarstva i nesposobnosti menadžmenta.	3	5	6	1		15	2,3
Shvaćamo to nepotrebnim trošenjem vremena i novaca (predstavlja dodatni trošak).	4	7	2	1	1	15	2,2
Mislimo da kvaliteta hotela ovisi o kvaliteti ukupne destinacije, pa se na razini jednog objekta ne može puno postići.	6	5	4			15	1,9
Nedostatak suradnje unutar poduzeća.	4	3	5	4		16	2,6
Nedostatak transparentnosti procesa.	4	2	5	4		15	2,6

Izvor: autorica

Iako analiza kontingencijske povezanosti (Fisherov egzaktni test za male uzorke i tablicu 2x2 kod koje su očekivane frekvencije manje od 5) pokazuje da ne postoji statistički značajna razlika između poduzeća koja interni obračun temelje na standardima USALI i poduzeća koja taj sustav ne primjenjuju u odnosu na implementiranost sustava računovodstva troškova kvalitete, uočljivo je da ona poduzeća koja ne temelje interni obračun na standardima USALI nemaju ni implementirano računovodstvo troškova kvalitete. Pri tomu treba naglasiti da veći broj poduzeća koji primjenjuje USALI još uvijek ne primjenjuje računovodstvo troškova kvalitete, što otvara mogućnost za unaprjeđenje njihova upravljačkog strategijskog računovodstva u svrhu osiguranja informacija za donošenje poslovnih odluka u području upravljanja kvalitetom.

Može se stoga zaključiti da **implementacija USALI predstavlja dobar temelj i osigurava jednostavniju implementaciju računovodstva troškova kvalitete.**

Nadalje, provedena je analiza *kontingencijske povezanosti implementiranosti sustava praćenja i izvještavanja o troškovima kvalitete* i sljedećih karakteristika hotelskih poduzeća:

- *veličine poduzetnika,*
- *organizacijskog oblika* te
- *vlasničke strukture.*

Za utvrđivanje povezanosti korišteni su hi-kvadrat test i koeficijent kontingencije C (veličina efekta povezanosti), s obzirom na nominalni karakter varijabli, odnosno Fisherov egzaktni test. S obzirom da je riječ o tablici 2x2 i malom uzorku ($N > 20$ i $N < 40$), niti jedna očekivana frekvencija ne smije biti < 5 (Burić, 2018; Dallal, 2000). Malena frekvencija rezultata u kategoriji „d. o. o.“ uzrokovala je pojavu teorijske frekvencije manje od 5. Jednako tako, malena frekvencija u testu razmatranja povezanosti s veličinom poduzeća za kategoriju „veliki poduzetnik“, te u testu razmatranja povezanosti s vlasničkom strukturom poduzeća za kategoriju „inozemno“, uzrokovala je pojavu teorijske frekvencije manje od 5. Za ocjenu signifikantnosti, stoga, korišten je Fisherov test. Analiza je pokazala da *ne postoji statistički značajna razlika u implementiranosti sustava praćenja i izvještavanja o troškovima kvalitete u poduzećima koja su pravno ustrojena kao d. d. ili kao d. o. o.* Također, analiza je pokazala i da *se poduzeća s obzirom na veličinu statistički značajno ne razlikuju u tome jesu li ili nisu implementirala računovodstvo troškova kvalitete*, kao ni s obzirom na izvor vlasništva. Navedeni rezultati proizlaze iz činjenice da **općenito hotelska poduzeća u Hrvatskoj nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, pa tako velik broj velikih poduzeća taj sustav nema.** No, treba napomenuti da ona poduzeća koja to jesu učinila ipak su uglavnom velika dionička društva.

Kako bi se utvrdilo **postoji li statistički značajna razlika između poduzeća koja imaju implementiran neki od sustava upravljanja i onih koji nemaju, u odnosu na to imaju li implementirano računovodstvo troškova kvalitete (i to na srednjoj ili visokoj razini razvijenosti)** provedena je analiza kontingencijske povezanosti, pri čemu je korišten Fisherov test za male uzorke (Tablica 43). Naime, provođenjem analize dobivena je jedna očekivana frekvencija manja od 5, stoga korištenje hi-kvadrat testa u takvom slučaju nije primjereno. Fisherovim testom utvrđeno je da postoji statistički značajna razlika ($\chi^2(1) = 6,039$; $p < 0,05$) u implementaciji sustava troškova kvalitete između dvije neovisne skupine poduzeća (s obzirom na implementaciju nekog od sustava upravljanja), stoga se nulta hipoteza odbacuje i prihvaća alternativna. Rezultati testa ukazuju na to da je u hotelskim poduzećima koja su implementirala neki od sustava upravljanja, empirijska frekvencija implementiranosti / razvijenosti računovodstva troškova kvalitete veća od očekivane frekvencije, a empirijska frekvencija nekorisćenja sustava računovodstva troškova kvalitete manja od očekivane frekvencije. Suprotni rezultati dobiveni su kod hotelskih poduzeća koja nisu implementirala niti jedan od sustava upravljanja. Odnosno, ako poduzeća imaju implementiran neki od sustava upravljanja, oko 43 % njih će implementirati i računovodstvo troškova kvalitete, a 57 % neće, no ukoliko hotelska poduzeća

nemaju implementiran nikakav sustav upravljanja, tada niti jedno poduzeće neće implementirati niti računovodstvo troškova kvalitete. Navedeno ukazuje na to da **hotelska poduzeća koja su implementirala neki od sustava upravljanja u većoj mjeri imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete nego je to slučaj kod hotelskih poduzeća koja nemaju implementiran niti jedan sustav upravljanja**. Povezanost između promatranih varijabli također je statistički značajna, pri čemu koeficijent kontingencije ukazuje na srednje do veliki efekt ($C = 0,4$), kao i Cramerov V ($V = 0,441$).

Tablica 43: Implementiran sustav upravljanja – uvedeno računovodstvo troškova kvalitete (kontingencijska tablica)

25. IMATE LI UVEDEN SUSTAV PRAĆENJA I IZVJEŠĆIVANJA O TROŠKOVIMA KVALITETE? *					
10.b IMATE LI IMPLEMENTIRAN NEKI OD SUSTAVA UPRAVLJANJA - Da-Ne Crosstabulation					
			10.b IMATE LI IMPLEMENTIRAN NEKI OD SUSTAVA UPRAVLJANJA Da / Ne		Total
			NE	DA	
25. IMATE LI UVEDEN SUSTAV PRAĆENJA I IZVJEŠĆIVANJA O TROŠKOVIMA KVALITETE?	NE	Count	10	12	22
		Expected Count	7,1	14,9	22,0
		% within 25. IMATE LI UVEDEN SUSTAV PRAĆENJA I IZVJEŠĆIVANJA O TROŠKOVIMA KVALITETE?	45,5%	54,5%	100,0%
		% within 10.b IMATE LI IMPLEMENTIRAN NEKI OD SUSTAVA UPRAVLJANJA - Da-Ne	100,0%	57,1%	71,0%
		% of Total	32,3%	38,7%	71,0%
	DA	Count	0	9	9
		Expected Count	2,9	6,1	9,0
		% within 25. IMATE LI UVEDEN SUSTAV PRAĆENJA I IZVJEŠĆIVANJA O TROŠKOVIMA KVALITETE?	0,0%	100,0%	100,0%
		% within 10.b IMATE LI IMPLEMENTIRAN NEKI OD SUSTAVA UPRAVLJANJA - Da-Ne	0,0%	42,9%	29,0%
		% of Total	0,0%	29,0%	29,0%

Total	Count	10	21	31
	Expected Count	10,0	21,0	31,0
	% within 25. IMATE LI UVEDEN SUSTAV PRAĆENJA I IZVJEŠĆIVANJA O TROŠKOVIMA KVALITETE?	32,3%	67,7%	100,0%
	% within 10.b IMATE LI IMPLEMENTIRAN NEKI OD SUSTAVA UPRAVLJANJA - Da-Ne	100,0%	100,0%	100,0%
	% of Total	32,3%	67,7%	100,0%

Chi-Square Tests						
	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)	Point Probability
Pearson Chi-Square	6,039 ^a	1	,014	,030	,015	
Continuity Correction ^b	4,138	1	,042			
Likelihood Ratio	8,669	1	,003	,016	,015	
Fisher's Exact Test				,030	,015	
Linear-by-Linear Association	5,844 ^c	1	,016	,030	,015	,015
N of Valid Cases	31					

a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 2,90.

b. Computed only for a 2x2 table

c. The standardized statistic is 2,417.

Symmetric Measures				
		Value	Approximate Significance	Exact Significance
Nominal by Nominal	Phi	,441	,014	,030
	Cramer's V	,441	,014	,030
	Contingency Coefficient	,404	,014	,030
N of Valid Cases		31		

Izvor: autorica

Također, provedena je analiza kontingencijske povezanosti implementiranosti sustava praćenja i izvještavanja o troškovima kvalitete i ocjene učinkovitosti informacija o troškovima kvalitete u okviru upravljanja kvalitetom. Za ocjenu postoji li statistički značajna razlika između

poduzeća koja su implementirala računovodstvo troškova kvalitete i poduzeća koji to nisu učinila u odnosu na ocjenu značajnosti informacija o troškovima kvalitete korišten je Fisherov test za male nezavisne uzorke (s obzirom da su dvije očekivane frekvencije bile manje od 5). Utvrđeno je da ne postoji statistički značajna razlika ($p > 0,05$) u ocjeni značajnosti informacija o troškovima kvalitete za donošenje poslovnih odluka u području kvalitete između poduzeća koja su implementirala sustav računovodstva troškova kvalitete i poduzeća koja nisu implementirala računovodstvo troškova kvalitete. Dakle, *ispitanici prepoznaju važnost i ulogu računovodstva troškova kvalitete, stoga se zaključuje da bi implementacija računovodstva troškova kvalitete doprinijela učinkovitom i djelotvornom upravljanju kvalitetom poboljšanjem informacijske osnove.*

Zanimljivo je, pritom, da nema statistički značajne razlike u razmatranju svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete te važnosti informacija o troškovima kvalitete između poduzeća koja imaju uveden sustav praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete i poduzeća koja taj sustav nemaju (rezultati Mann-Whitney U-testa predočeni u tablicama 44 i 45). Naime, **ispitanici visoko ocjenjuju ulogu i važnost troškova kvalitete u poslovanju**, što ukazuje da su prepoznali mogućnosti koje računovodstvo troškova kvalitete nudi. **Rezultati istraživanja ukazuju na visoku razinu svijesti o važnosti troškova kvalitete u hotelijerstvu.**

Tablica 44: Razmatranje svrhe evidentiranja i izvještavanja o troškovima kvalitete s obzirom na to imaju li poduzeća implementiran sustav praćenja i izvještavanja o troškovima kvalitete

UVEDENO RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA KVALITETE - svrha praćenja i evidentiranja troškova kvalitete		N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Exact Sig. (2-tailed)
Usklađenje s propisima o kategorizaciji	NE	20	14,20	284,00	74,000	0,445
	DA	9	16,78	151,00		
	Total	29				
Udovoljavanje zahtjevima normi ISO 9001, 22000 / HACCP i drugo	NE	19	14,39	273,50	83,500	0,999
	DA	9	14,72	132,50		
	Total	28				
Udovoljavanje zakonskim odredbama	NE	21	14,83	311,50	80,500	0,533
	DA	9	17,06	153,50		
	Total	30				
Prilagođavanje potrebama i željama kupaca	NE	21	14,95	314,00	83,000	0,616
	DA	9	16,78	151,00		
	Total	30				
Pronalaženje i kažnjavanje krivca za nekvalitetu	NE	18	13,50	243,00	72,000	0,642
	DA	9	15,00	135,00		
	Total	27				

Stimuliranje zaposlenika za bolju kvalitetu	NE	19	13,55	257,50	67,500	0,375
	DA	9	16,50	148,50		
	Total	28				
Otklanjanje „uskih grla“	NE	17	12,06	205,00	52,000	0,363
	DA	8	15,00	120,00		
	Total	25				
Ocjenjivanje doprinosa pojedinih programa na poslovni rezultat	NE	17	11,76	200,00	47,000	0,222
	DA	8	15,63	125,00		
	Total	25				
Jedini mjerljivi oblik ocjene učinaka sustava upravljanja kvalitetom	NE	16	13,19	211,00	53,000	0,511
	DA	8	11,13	89,00		
	Total	24				
Otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa	NE	18	13,36	240,50	69,500	1,000
	DA	8	13,81	110,50		
	Total	26				
Upravljanje izabranim strategijama	NE	18	13,28	239,00	68,000	0,879
	DA	8	14,00	112,00		
	Total	26				
Podizanje konkurentnosti	NE	17	13,12	223,00	70,000	0,730
	DA	9	14,22	128,00		
	Total	26				
Činitelj razvoja kadrova, a posebno menadžmenta	NE	17	12,88	219,00	66,000	0,944
	DA	8	13,25	106,00		
	Total	25				
Podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje	NE	18	13,31	239,50	68,500	0,865
	DA	8	13,94	111,50		
	Total	26				
Doprinos razini izvješćivanja u poslovnom sustavu	NE	17	12,76	217,00	64,000	0,899
	DA	8	13,50	108,00		
	Total	25				
Lociranje i eliminiranje uzroka troškova nekvalitete	NE	18	13,64	245,50	69,500	1,000
	DA	8	13,19	105,50		
	Total	26				
<i>Benchmarking</i>	NE	18	13,47	242,50	71,500	0,995
	DA	8	13,56	108,50		
	Total	26				
Transparentnost troškova	NE	19	13,66	259,50	69,500	0,737
	DA	8	14,81	118,50		
	Total	27				

Izvor: autorica

Tablica 45: Razmatranje važnosti informacija o troškovima kvalitete s obzirom na to imaju li poduzeća implementiran sustav praćenja i izvještavanja o troškovima kvalitete

UVEDENO RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA KVALITETE - važnost informacija o troškovima kvalitete		N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Exact Sig. (2-tailed)
Olakšavaju komunikaciju među menadžerima različitih hijerarhijskih razina i razina znanja.	NE	19	13,76	261,5	71,5	0,877
	DA	8	14,56	116,5		
	Total	27				
Omogućuju ocjenu stanja i definiranje ciljeva u području unaprjeđenja ukupne kvalitete i doprinose poboljšanju strukture troškova kvalitete.	NE	19	13,74	261	71	0,911
	DA	8	14,63	117		
	Total	27				
Osiguravaju relevantnu osnovicu za komunikaciju sa službom marketinga radi osiguranja uvjeta za povećanje zadovoljstva kupaca i smanjenje troškova nekvalitete.	NE	18	14,56	262	53	0,31
	DA	8	11,13	89		
	Total	26				
Olakšavaju utvrđivanje profitabilnosti pojedinih aktivnosti i procesa te organizacijskih cjelina povezano s odgovornošću pojedinog menadžera u sustavu kvalitete.	NE	19	14,89	283	59	0,343
	DA	8	11,88	95		
	Total	27				
Omogućuju ocjenu uspješnosti ostvarenja strategija.	NE	18	14,08	253,5	61,5	0,618
	DA	8	12,19	97,5		
	Total	26				
Omogućuju ocjenu uspješnosti provođenja standardnih operativnih procedura.	NE	18	14,03	252,5	62,5	0,635
	DA	8	12,31	98,5		
	Total	26				
Omogućuju uvidjeti nezadovoljstvo gosta u posebnim segmentima i poboljšanje sukladno navedenom.	NE	19	15,55	295,5	46,5	0,084
	DA	8	10,31	82,5		
	Total	27				

Izvor: autorica

No, unatoč tomu što ispitanici visoko ocjenjuju važnost informacija o troškovima kvalitete te prepoznaju ulogu tih troškova, ako se uzmu u obzir ključni razlozi zbog kojih računovodstvo troškova kvalitete nije implementirano (nedovoljno znanje o važnosti i ulozi troškova kvalitete te činjenica da vrhovni menadžment tom segmentu ne pridaje važnost, što uvjetuje i nedovoljnu informatičku podršku), evidentno je da postoji potreba za stjecanjem i širenjem znanja u tom području.

Ispitanicima koji imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete postavljeno je pitanje koji od modela praćenja troškova kvalitete koriste, te su im ponuđeni generički modeli koji se, prema literaturi, najčešće koriste (Schiffauerova i Thomson, 2006; Pekanov Starčević *et al.*, 2015): PAF model, Crosbyjev model te model oportunitetnih troškova (*PAF + oportunitetni troškovi*), uz mogućnost navođenja i nekog drugog modela. Od 27 % hotelskih poduzeća koja su odgovorila da imaju uveden sustav praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete (uvedeni

u hotelska poduzeća 2000. godine, 2003. godine, 2005. godine, 2006. godine, 2015. godine te 2017. godine), jedan ispitanik (3 % od svih ispitanika) koristi **Crosbyjev model praćenja** troškova kvalitete kao troškova usklađenosti s kvalitetom i troškova neusklađenosti s kvalitetom, dva ispitanika odgovorila su da se to čini kroz razne modele internih izvještaja, dok ostali (uz napomenu da 2 ispitanika nisu dala odgovor na ovo pitanje) praćenje troškova kvalitete temelje na **modelu oportunitetnih troškova** (*PAF* + *oportunitetni troškovi*). Navedeni ispitanici u izvještajima o troškovima kvalitete u svrhu njihove analize kao *pokazatelje troškova kvalitete* koriste **udio troškova kvalitete u prihodima od prodaje (6)**, **udio troškova kvalitete u operativnim troškovima (5)**, te **udio troškova kvalitete u ukupnim prihodima (4)**, dok je jedan ispitanik odgovorio da troškove kvalitete prate, ali ne analiziraju.

Kako bi analizirali troškove kvalitete, poduzeća koriste neke od *analitičkih tehnika*, pa su u upitniku ispitanicima ponuđene sljedeće tehnike (prema Kirlioglu i Cevik, 2013): Pareto analiza, analiza odnosa, korelacijska analiza, analiza trenda te regresijska analiza. Osim ponuđenih analitičkih tehnika, ostavljena je mogućnost navođenja neke druge tehnike. Ispitanici za potrebe analize koriste sljedeće analitičke tehnike: **analizu trenda** (kretanje veličine u određenom razdoblju; omogućuje procjenu napretka programa unaprjeđenja kvalitete; 4 ispitanika), **analizu odnosa/udjela** (razmatranje odnosa troškova kvalitete i prihoda; troškova kvalitete i troškova proizvodnje; troškova kvalitete i troškova direktnog rada; razmatranje međuodnosa pojedinih kategorija troškova kvalitete; 3 ispitanika), **Pareto analiza 80/20** (omogućuje prepoznavanje najznačajnijih uzročnika troškova - *cost drivers*, odgovornih za većinu troškova; 3 ispitanika) te **korelacijsku analizu** (smjer i jačina povezanosti između pojedinih varijabli; 1 ispitanik). Jedan ispitanik odgovorio je da se za potrebe analize koriste interni izvještaji. U navedenim hotelskim poduzećima za izvješćivanje o troškovima kvalitete zaduženo je prije svega odjeljenje kvalitete te služba kontrolinga (33,3 %, dok je po jedan ispitanik naveo računovodstvo centara odgovornosti te službu kontrole, a jedan je ispitanik odgovorio da je za to zadužen cijeli menadžment hotela i to svaki u svojoj domeni odgovornosti), pri čemu se izvještavanje provodi na razini mjesta troška, centara odgovornosti te na razini poduzeća kao cjeline, a kod dva ispitanika i na razini pojedinih aktivnosti.

Kirlioglu i Cevik (2013) navode da se troškove kvalitete analizira tjedno, mjesečno, kvartalno ili na godišnjoj razini, pri čemu pri određivanju razdoblja treba uzeti u obzir strukturu poduzeća (Simsek, 2001, prema Kirlioglu i Cevik, 2013). Prema rezultatima ovdje provedenog

istraživanja u hotelskim poduzećima izvještaje o troškovima kvalitete dostavlja se sljedećim ciljnim korisnicima i prema naznačenoj dinamici:

- *glavnom menadžeru* uglavnom dostavljaju izvještaje mjesečno, tri ispitanika i tjedno, dva godišnje kvartalno, a jedan i kvartalno;
- *menadžeru centara odgovornosti* dostavljaju izvještaje uglavnom mjesečno, dva godišnje, a po jedan ispitanik tjedno, kvartalno dok je jedan ispitanik odgovorio da se ovoj razini ne dostavljaju izvještaji o troškovima kvalitete;
- *šefovima odjeljenja* ispitanici dostavljaju izvještaje uglavnom mjesečno, tri ispitanika dostavlja godišnje, a dva ispitanika tjedno te jedan i kvartalno;
- *voditeljima aktivnosti i procesa* izvještaje se dostavlja tjedno i mjesečno (tri ispitanika), godišnje (dva ispitanika), a jedan ispitanik kvartalno;
- *vanjskim korisnicima* izvješće o troškovima kvalitete dostavljaju tri ispitanika godišnje, po dva ispitanika mjesečno i kvartalno, jedan polugodišnje, dok tri ispitanika ne dostavljaju izvještaje o troškovima kvalitete ovoj razini korisnika.

S obzirom na pristup troškovima kvalitete moguće je definirati tri razine upravljanja troškovima kvalitete (Glogovac i Filipović, 2017), pa tako nisku razinu razvijenosti sustava računovodstva troškova kvalitete određuje situacija gdje se troškove kvalitete ne identificira ili ih se identificira, ali se ne analizira, srednju razinu razvijenosti karakterizira situacija gdje se troškove kvalitete identificira i analizira, no ne uvijek na odgovarajući način, dok visoka razina razvijenosti računovodstva troškova kvalitete podrazumijeva da se troškove kvalitete identificira i analizira te se informacije o njima koristi u svrhu kontinuiranog unaprjeđenja procesa. Ispitanici koji su se izjasnili da prate troškove kvalitete i izvještavaju o njima, odgovorili su da u okviru upravljanja troškova kvalitete *promatrane troškove identificiraju i analiziraju te se informacije o njima koriste u svrhu kontinuiranog unaprjeđenja procesa*. Navedeno ukazuje na visoku razinu upravljanja troškovima kvalitete u tek 18 % promatranih hrvatskih hotelskih poduzeća. Kako, međutim, čak dvije trećine (67 %) hotelskih poduzeća iz uzorka nema implementiran sustav izvješćivanja o troškovima kvalitete, moguće je zaključiti da je hrvatsko hotelijerstvo općenito još uvijek **na niskoj razini razvijenosti upravljanja troškovima kvalitete** s obzirom da se informacije o troškovima kvalitete ne koristi u cilju kontinuiranog unaprjeđenja procesa. Navedeno je uočeno već prethodno pri analizi odgovora na pitanje o korištenju indikatora za mjerenje učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom¹⁵. Ispitanici koji, međutim, prate, izvještavaju i analiziraju troškove kvalitete te ih koriste u cilju

¹⁵ Cf. str. 138.

unaprjeđenja procesa uglavnom se slažu s tvrdnjom da je **nakon uvođenja sustava upravljanja kvalitetom i praćenja troškova kvalitete uočeno značajno smanjenje pritužbi gostiju na usluge s greškom** (A. S. = 4,2; s. d. = 0,789). Do istog je zaključka došao i Rogošić (2009) koji je ispitivanje proveo u trgovačkim društvima u Republici Hrvatskoj koja posjeduju certifikat ISO 9001:2000 te Uyar (2008) navodeći da je nakon uvođenja sustava troškova kvalitete uočeno smanjenje pritužbi klijenata, smanjenje dorada i prerada i otpadaka, izdataka za jamstva te troškova pogrešaka, kao i povećanje obujma prodaje (prema Pekanov Starčević *et al.*, 2015). Najčešće i podjednako su ispitanici ovu tvrdnju ocijenili ocjenama 4 i 5 („*uglavnom se slažem*“ i „*u potpunosti se slažem*“). Dva su poduzeća indiferentna glede ove tvrdnje, a to su poduzeća kod kojih je utvrđena srednja razina razvijenosti upravljanja troškovima kvalitete jer troškove prate, no ne analiziraju uvijek na odgovarajući način. **Navedeno ukazuje da računovodstvo troškova kvalitete doprinosi unaprjeđenju poslovnog procesa, poboljšanju performansi te smanjenju troškova nekvalitete koji nastaju kao rezultat pogrešaka i nepravilnosti (H3).**

Pri tomu treba naglasiti da je implementacija i razina razvijenosti računovodstva troškova kvalitete povezana s razvijenošću sustava upravljanja kvalitetom. Naime, dosadašnja istraživanja pokazala su da je primjena računovodstva troškova kvalitete povezana sa sofisticiranošću sustava upravljanja kvalitetom (Glogovac i Filipović, 2017), pa tako poduzeća koja su na prvoj razini zrelosti sustava upravljanja kvalitetom neće procjenjivati troškove kvalitete, no jačanjem funkcija kvalitete i sazrijevanjem sustava upravljanja kvalitetom, unaprijedit će i sustav troškova kvalitete i izvješćivanje o njima (Crosby, 1979 prema Glogovac i Filipović, 2017). Raßfeld *et al.* (2015) navode da poduzeća koja imaju implementiran sustav upravljanja kvalitetom (certificiran ili necertificiran) u većoj mjeri prate troškove kvalitete od poduzeća koja nemaju sustav upravljanja kvalitetom. Rezultati provedenog istraživanja u hotelijerstvu ukazuju da sva hotelska poduzeća koja imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete (i to na srednjoj ili, u najvećoj mjeri u visokoj razini razvijenosti), posjeduju i neki od certifikata sustava upravljanja, pa je moguće zaključiti da **implementiranost nekog od sustava upravljanja predstavlja preteču razvoju računovodstva troškova kvalitete**. Na navedeno ukazali su i prethodno predočeni rezultati provedene analize kontingencijske povezanosti (Fisherov test za male uzorke), pri čemu je utvrđeno da **hotelska poduzeća koja su implementirala neki od sustava upravljanja u većoj mjeri imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete nego je to slučaj kod hotelskih poduzeća koja nemaju implementiran niti jedan sustav upravljanja**, odnosno da će poduzeća implementirati i

računovodstvo troškova kvalitete ukoliko imaju prethodno implementiran neki od sustava upravljanja. No, ukoliko nemaju implementiran nikakav sustav upravljanja, neće implementirati niti računovodstvo troškova kvalitete.

Avelini Holjevac, Črnjar i Vrtodušić Hrgović provele su 2013. godine istraživanje kojim se nastojalo procijeniti stupanj utjecaja pojedinih aspekata na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskih poduzeća u Republici Hrvatskoj, tj. u kojoj mjeri se percipira da je upravljanje znanjem i kvaliteta osnova ostvarivanja konkurentske prednosti hotelskog poduzeća. Stupanj utjecaja pojedinih aspekata na ostvarenje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća ispitanici ocjenjuju visokim ocjenama (od 4,06 do 4,72), što ukazuje na važnost svih aspekata za postizanje konkurentnosti, pri čemu su najvišom prosječnom ocjenom ocijenjeni fleksibilnost, tj. prilagodljivost poduzeća tržišnim uvjetima te kvaliteta usluga, a najnižom ocjenom zgrade i zemljište. Istraživanjem za potrebe ovoga rada nastojalo se utvrditi je li došlo do promjene u stavovima ispitanika te koji čimbenik smatraju ključnim za ostvarivanje konkurentskih prednosti, što zahtijeva upravljanje njime, odnosno oblikovanje strategije upravljanja ključnim čimbenikom/icima.

Pri ocjeni utjecaja odabranih čimbenika na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća (Tablice 46 i 47), ispitanici su uglavnom sve čimbenike ocijenili važnim (pri tomu najmanje važnim ocijenili su javnu infrastrukturu (A. S. = 4,1; s. d. = 0,803), te zakonodavstvo u djelatnosti (A. S. = 4,23; s. d. = 0,817) i konkurentsku okolinu (A. S. = 4,2; s. d. = 0,61)), no najveći broj ispitanika iznimno je važnim ocijenio kvalitetu usluga (A. S. = 4,8; s. d. = 0,504) te znanje, vještine i sposobnost zaposlenika (A. S. = 4,7; s. d. = 0,596), fleksibilnost poduzeća, tj. prilagodljivost tržišnim uvjetima (A. S. = 4,7; s. d. = 0,535) i upravljanje troškovima (A. S. = 4,67; s. d. = 0,606). Potom su vrlo visoko ocijenjeni i strategija razvoja poduzeća (A. S. = 4,63; s. d. = 0,556) i strategija upravljanja znanjem (A. S. = 4,53; s. d. = 0,629) te reputacija poduzeća na tržištu (A. S. = 4,5; s. d. = 0,682).

Tablica 46: Ocjena utjecaja odabranih čimbenika na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća prema važnosti

36. OCIJENITE UTJECAJ ODABRANIH ASPEKATA NA OSTVARIVANJE KONKURENTSKE PREDNOSTI HOTELSKOG PODUZEĆA	N	Mean	Std. Deviation	Mode
Kvaliteta usluga	30	4,77	0,504	5
Znanje, vještine i sposobnost zaposlenika	30	4,70	0,596	5
Fleksibilnost, tj. prilagodljivost poduzeća tržišnim uvjetima	30	4,70	0,535	5
Upravljanje troškovima	30	4,67	0,606	5
Strategija razvoja poduzeća	30	4,63	0,556	5
Strategija upravljanja znanjem	30	4,53	0,629	5
Reputacija poduzeća na tržištu	30	4,50	0,682	5
Financijska stabilnost	30	4,47	0,629	5
Raznolikost proizvoda i usluga koje nudi	30	4,43	0,626	5
Razvijenost potražnje	30	4,43	0,679	5
Zgrada i lokacija	30	4,37	0,718	5
Tehnologija i tehnološki procesi	30	4,37	0,669	5
Kvaliteta poslovnih kontakata	30	4,33	0,758	5
Brend (marka)	30	4,30	0,651	4
Zakonodavstvo u djelatnosti	30	4,23	0,817	5
Konkurentska okolina	30	4,20	0,610	4
Javna infrastruktura	30	4,10	0,803	4
Valid N (listwise)	30			

Izvor: autorica

Tablica 47: Ocjena utjecaja odabranih čimbenika na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća - frekvencije

UTJECAJ ODABRANIH ASPEKATA NA OSTVARIVANJE KONKURENTSKE PREDNOSTI HOTELSKIH PODUZEĆA	frekvencije					bez odgovora	ukupno	prosječna ocjena
	1	2	3	4	5			
	potpuno nevažno	uglavnom nevažno	niti važno, niti nevažno	uglavnom važno	iznimno važno			
Financijska stabilnost			2	12	16	3	33	4,5
Znanje, vještine i sposobnost zaposlenika			2	5	23	3	33	4,7
Reputacija poduzeća na tržištu			3	9	18	3	33	4,5
Kvaliteta poslovnih kontakata			5	10	15	3	33	4,3
Fleksibilnost, tj. prilagodljivost poduzeća tržišnim uvjetima			1	7	22	3	33	4,7
Tehnologija i tehnološki procesi			3	13	14	3	33	4,4
Zgrada i lokacija			4	11	15	3	33	4,4
Raznolikost proizvoda i usluga koje nudi			2	13	15	3	33	4,4
Zakonodavstvo u djelatnosti		1	4	12	13	3	33	4,2
Javna infrastruktura		1	5	14	10	3	33	4,1
Konkurentska okolina			3	18	9	3	33	4,2
Razvijenost potražnje			3	11	16	3	33	4,4
Brend (marka)			3	15	12	3	33	4,3
Kvaliteta usluga			1	5	24	3	33	4,8
Strategija upravljanja znanjem			2	10	18	3	33	4,5
Strategija razvoja poduzeća			1	9	20	3	33	4,6
Upravljanje troškovima			2	6	22	3	33	4,7

Izvor: autorica

Provedena je komparativna analiza ocjene utjecaja određenih aspekata na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća kako bi se utvrdilo **postoje li statistički značajne razlike u ocjeni utjecaja određenih aspekata na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća u odnosu na veličinu, organizacijski oblik poduzeća te vlasničku strukturu**. Proveden je test usporedbe središnjih vrijednosti za nezavisne skupine, a kako se radi o podacima kod kojih nije ispunjen uvjet normalne distribucije te o malom uzorku i varijabli koja je ordinalna, korišten je Mann-Whitney U-test usporedbe rangova dvaju nezavisnih skupina (Tablica 48).

Utvrđeno je kako ne postoje statistički značajne razlike među ispitanicima niti po jednoj osnovi, odnosno da svi ispitanici jednako ocjenjuju čimbenike ostvarivanja konkurentske prednosti, neovisno o njihovoj veličini, organizacijskom obliku i vlasništvu ($p > 0,05$). S obzirom na iznimnu važnost upravljanja troškovima u kontekstu ostvarivanja konkurentske prednosti, pri čemu je ključna kvaliteta usluge u cilju usklađivanja sa željama i potrebama kupaca, ističe se potreba za strategijskim pristupom upravljanju troškovima. U okviru toga javlja se potreba i za praćenjem troškova kvalitete koji nastaju radi postizanja tražene kvalitete proizvoda i usluga te zbog proizvodnje proizvoda i usluga koji ne zadovoljavaju postavljene kriterije kvalitete, odnosno, očekivanja i potrebe kupaca. Također, velika je važnost za ostvarivanje konkurentske prednosti, uz kvalitetu usluga, pridana i strategiji upravljanja znanjem i kompetencijama zaposlenih od kojih je kvaliteta usluge neodvojiva. Stoga je **potrebno ulagati u zaposlenike u cilju unaprjeđenja poslovnih procesa i povećanja kvalitete, a upravljanje troškovima, posebice troškovima kvalitete, jedan je od instrumenata koji tome može značajno doprinijeti**.

Tablica 48: Ocjena utjecaja određenih aspekata na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća u odnosu na veličinu, organizacijski oblik poduzeća te vlasničku strukturu - Mann-Whitney U-test

veličina poduzeća / utjecaj na konkurentsku prednost		N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Exact Sig. (2-tailed)
Financijska stabilnost	srednje veliki poduzetnik	19	15,13	287,50	97,500	0,855
	veliki poduzetnik	11	16,14	177,50		
	Total	30				
Znanje, vještine i sposobnost zaposlenika	srednje veliki poduzetnik	19	14,39	273,50	83,500	0,349
	veliki poduzetnik	11	17,41	191,50		
	Total	30				

Reputacija poduzeća na tržištu	srednje veliki poduzetnik	19	15,50	294,50	104,500	1,000
	veliki poduzetnik	11	15,50	170,50		
	Total	30				
Kvaliteta poslovnih kontakata	srednje veliki poduzetnik	19	15,24	289,50	99,500	0,889
	veliki poduzetnik	11	15,95	175,50		
	Total	30				
Fleksibilnost	srednje veliki poduzetnik	19	14,92	283,50	93,500	0,672
	veliki poduzetnik	11	16,50	181,50		
	Total	30				
Tehnologija i tehnološki procesi	srednje veliki poduzetnik	19	15,26	290,00	100,000	0,854
	veliki poduzetnik	11	15,91	175,00		
	Total	30				
Zgrada i lokacija	srednje veliki poduzetnik	19	14,97	284,50	94,500	0,749
	veliki poduzetnik	11	16,41	180,50		
	Total	30				
Raznolikost proizvoda i usluga koje nudi	srednje veliki poduzetnik	19	15,24	289,50	99,500	0,879
	veliki poduzetnik	11	15,95	175,50		
	Total	30				
Zakonodavstvo u djelatnosti	srednje veliki poduzetnik	19	15,92	302,50	96,500	0,767
	veliki poduzetnik	11	14,77	162,50		
	Total	30				
Javna infrastruktura	srednje veliki poduzetnik	19	15,16	288,00	98,000	0,765
	veliki poduzetnik	11	16,09	177,00		
	Total	30				
Konkurentna okolina	srednje veliki poduzetnik	19	14,79	281,00	91,000	0,557
	veliki poduzetnik	11	16,73	184,00		
	Total	30				
Razvijenost potražnje	srednje veliki poduzetnik	19	14,66	278,50	88,500	0,522
	veliki poduzetnik	11	16,95	186,50		
	Total	30				
Brend (marka)	srednje veliki poduzetnik	19	13,61	258,50	68,500	0,099
	veliki poduzetnik	11	18,77	206,50		
	Total	30				

Kvaliteta usluga	srednje veliki poduzetnik	19	15,45	293,50	103,500	1,000
	veliki poduzetnik	11	15,59	171,50		
	Total	30				
Strategija upravljanja znanjem	srednje veliki poduzetnik	19	16,03	304,50	94,500	0,748
	veliki poduzetnik	11	14,59	160,50		
	Total	30				
Strategija razvoja poduzeća	srednje veliki poduzetnik	19	16,68	317,00	82,000	0,308
	veliki poduzetnik	11	13,45	148,00		
	Total	30				
Upravljanje troškovima	srednje veliki poduzetnik	19	16,55	314,50	84,500	0,246
	veliki poduzetnik	11	13,68	150,50		
	Total	30				

organizacijski oblik / utjecaj na konkurentsku prednost		N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Exact Sig. (2-tailed)
Financijska stabilnost	d.d.	17	15,62	265,50	91,500	0,608
	d.o.o.	12	14,13	169,50		
	Total	29				
Znanje, vještine i sposobnost zaposlenika	d.d.	17	15,26	259,50	97,500	0,978
	d.o.o.	12	14,63	175,50		
	Total	29				
Reputacija poduzeća na tržištu	d.d.	17	14,59	248,00	95,000	0,740
	d.o.o.	12	15,58	187,00		
	Total	29				
Kvaliteta poslovnih kontakata	d.d.	17	15,41	262,00	95,000	0,765
	d.o.o.	12	14,42	173,00		
	Total	29				
Fleksibilnost	d.d.	17	15,82	269,00	88,000	0,590
	d.o.o.	12	13,83	166,00		
	Total	29				
Tehnologija i tehnološki procesi	d.d.	17	14,29	243,00	90,000	0,578
	d.o.o.	12	16,00	192,00		
	Total	29				
Zgrada i lokacija	d.d.	17	14,88	253,00	100,000	0,978
	d.o.o.	12	15,17	182,00		
	Total	29				
Raznolikost proizvoda i usluga koje nudi	d.d.	17	13,68	232,50	79,500	0,319
	d.o.o.	12	16,88	202,50		
	Total	29				
Zakonodavstvo u djelatnosti	d.d.	17	14,74	250,50	97,500	0,861
	d.o.o.	12	15,38	184,50		
	Total	29				

Javna infrastruktura	d.d.	17	14,09	239,50	86,500	0,512
	d.o.o.	12	16,29	195,50		
	Total	29				
Konkurentna okolina	d.d.	17	15,24	259,00	98,000	0,780
	d.o.o.	12	14,67	176,00		
	Total	29				
Razvijenost potražnje	d.d.	17	13,47	229,00	76,000	0,263
	d.o.o.	12	17,17	206,00		
	Total	29				
Brend (marka)	d.d.	17	16,29	277,00	80,000	0,259
	d.o.o.	12	13,17	158,00		
	Total	29				
Kvaliteta usluga	d.d.	17	15,35	261,00	96,000	0,890
	d.o.o.	12	14,50	174,00		
	Total	29				
Strategija upravljanja znanjem	d.d.	17	15,53	264,00	93,000	0,682
	d.o.o.	12	14,25	171,00		
	Total	29				
Strategija razvoja poduzeća	d.d.	17	15,59	265,00	92,000	0,694
	d.o.o.	12	14,17	170,00		
	Total	29				
Upravljanje troškovima	d.d.	17	14,56	247,50	94,500	0,737
	d.o.o.	12	15,63	187,50		
	Total	29				

vlasništvo / utjecaj na konkurentnu prednost		N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Exact Sig. (2-tailed)
Financijska stabilnost	domaće privatno	19	15,18	288,50	72,500	0,590
	inozemno	9	13,06	117,50		
	Total	28				
Znanje, vještine i sposobnost zaposlenika	domaće privatno	19	14,82	281,50	79,500	0,894
	inozemno	9	13,83	124,50		
	Total	28				
Reputacija poduzeća na tržištu	domaće privatno	19	14,82	281,50	79,500	0,892
	inozemno	9	13,83	124,50		
	Total	28				
Kvaliteta poslovnih kontakata	domaće privatno	19	15,74	299,00	62,000	0,246
	inozemno	9	11,89	107,00		
	Total	28				
Fleksibilnost	domaće privatno	19	15,21	289,00	72,000	0,583
	inozemno	9	13,00	117,00		
	Total	28				
Tehnologija i tehnološki procesi	domaće privatno	19	14,84	282,00	79,000	0,741
	inozemno	9	13,78	124,00		
	Total	28				

Zgrada i lokacija	domaće privatno	19	16,24	308,50	52,500	0,094
	inozemno	9	10,83	97,50		
	Total	28				
Raznolikost proizvoda i usluga koje nudi	domaće privatno	19	15,66	297,50	63,500	0,308
	inozemno	9	12,06	108,50		
	Total	28				
Zakonodavstvo u djelatnosti	domaće privatno	19	16,42	312,00	49,000	0,058
	inozemno	9	10,44	94,00		
	Total	28				
Javna infrastruktura	domaće privatno	19	15,79	300,00	61,000	0,224
	inozemno	9	11,78	106,00		
	Total	28				
Konkurentna okolina	domaće privatno	19	14,37	273,00	83,000	1,000
	inozemno	9	14,78	133,00		
	Total	28				
Razvijenost potražnje	domaće privatno	19	15,61	296,50	64,500	0,228
	inozemno	9	12,17	109,50		
	Total	28				
Brend (marka)	domaće privatno	19	14,87	282,50	78,500	0,732
	inozemno	9	13,72	123,50		
	Total	28				
Kvaliteta usluga	domaće privatno	19	14,74	280,00	81,000	1,000
	inozemno	9	14,00	126,00		
	Total	28				
Strategija upravljanja znanjem	domaće privatno	19	14,63	278,00	83,000	0,984
	inozemno	9	14,22	128,00		
	Total	28				
Strategija razvoja poduzeća	domaće privatno	19	14,50	275,50	85,500	1,000
	inozemno	9	14,50	130,50		
	Total	28				
Upravljanje troškovima	domaće privatno	19	14,21	270,00	80,000	0,815
	inozemno	9	15,11	136,00		
	Total	28				

Izvor: autorica

Kvalitetu usluge moguće je promatrati kroz tri dimenzije (Lehtinen, J. R., Lehtinen, U. „Two approaches to Service Quality Dimensions“, *The service Industries Journal*, Vol. 11, no. 3, 1991 prema Zanini Gavrančić i Šugar, 2019), i to :

- kao fizičku (opipljivi, materijalni aspekti usluge, poput npr. gotovih proizvoda i infrastrukture),
- interaktivnu (osobna i komunikacija posredstvom tehnologije) i
- korporativnu (percepcija, imidž pružatelja usluge).

Prema Garvinu, pak, moguće je razlikovati 8 dimenzija kvalitete (Garvin, 1987) i to:

- performanse (*performance*),
- prateće komponente, tj. sekundarne karakteristike (*special features*),
- pouzdanost (*reliability*),
- usklađenost sa standardima (*conformance*),
- trajnost (*durability*),
- uslužnost i brzina reakcije te kompetencije, lakoća ispravljanja pogrešaka na uljudan način (*servisability*),
- estetika - izgled, okus, miris, zvuk, doživljaj (*aesthetics*),
- osobni sud korisnika o kvaliteti proizvoda i usluge (*perceived quality*).

Berry, Zeithaml, Parasuraman (1988) i Zeithaml, Parasuraman (1990), s druge strane, navode da najčešće primjenjivani kriterij za procjenu kvalitete usluge od strane korisnika uključuje sljedeće (Marković, 2005):

- pouzdanost,
- poslovnost i odgovornost (pravodobnost, spremnost i raspoloživost zaposlenika da pruže traženu uslugu),
- kompetentnost,
- pristupačnost, odnosno dostupnost usluge,
- susretljivost,
- komunikacija s korisnikom (informiranje, prikupljanje mišljenja),
- kredibilitet – poštenje, profesionalnost, ugled,
- sigurnost,
- razumijevanje za korisnika i personalizacija usluge,
- opipljivi elementi.

U izvornom SERVQUAL instrumentu Parasuraman *et al.* (1985) kvalitetu usluga definiraju upravo kroz sljedećih deset dimenzija (Marković, 2005):

- pouzdanost (*reliability*),
- poistovjećivanje – spremnost osoblja pomoći klijentu i osigurati traženu uslugu brzo (*responsiveness*),
- sposobnost, kompetencija (*competence*),
- pristupačnost (*access*),
- ljubaznost, susretljivost (*courtesy*),

- komunikacija (*communication*),
- vjerodostojnost – poštenje, profesionalnost, ugled i povjerenje koje uživa poduzeće (*credibility*),
- sigurnost – smanjenje rizika, garancije (*security*),
- razumijevanje klijenta, personalizacija usluge (*understanding / knowing the customer*),
- opipljivost - (*tangibles*).

Potom navedene dimenzije (1988) objedinjuju u sljedećih pet:

- pouzdanost (*reliability*),
- stručnost i povjerenje (*assurance*),
- dodirljivost (*tangibles*),
- susretljivost (*empathy*),
- poistovjećivanje – spremnost osoblja da trenutno pruži traženu uslugu ili pomoć klijentu (*responsiveness*).

Pekanov Starčević *et al.* (2015) je u svom istraživanju praćenja troškova kvalitete u poduzećima čije vrijednosnice kotiraju na Zagrebačkoj burzi (ZSE), dimenzije kvalitete proizvoda promatrao sa stajališta Garvina (1987), uzevši kao temeljne dimenzije: performanse, pouzdanost i trajnost / izdržljivost te je od ispitanika tražio da ocijene svoj najvažniji proizvod (pojedinu dimenziju kvalitete) u odnosu na konkurente na ljestvici od 1 – 5. Rezultati provedenog istraživanja Pekanov Starčevića *et al.* pokazali su da poduzeća koja prate troškove kvalitete ocjenjuju kvalitetu vlastitih proizvoda i usluga višom od poduzeća koja ne kvantificiraju troškove kvalitete.

Za potrebe ovoga istraživanja ispitanicima su ponuđene sljedeće dimenzije kvalitete na ocjenu u odnosu na konkurente: performanse, pouzdanost, ljubaznost i susretljivost, opipljivost (oprema, interijer, odjeća,...) te kompetentnost.

Pri ocjeni dimenzija kvalitete usluge svoga hotelskog poduzeća u odnosu na konkurente (na ljestvici od 1 – 5, pri čemu je 1 – najgori, 3 – prosječan, 5 - najbolji), najveći broj ispitanika ocijenio je performanse kao vrlo dobre (39 % ispitanika) ili najbolje (30 %). Pouzdanost usluge u odnosu na konkurente 39 % ispitanika ocijenilo je najboljom ili vrlo dobrom (36 %), a ljubaznost i susretljivost najboljima (52 %) ili vrlo dobrima (24 %). Elemente usluge koji su opipljivi i vidljivi (oprema, interijer, odjeća zaposlenih) 33 % ispitanika ocjenjuje najboljima ili vrlo dobrima u odnosu na konkurente, dok kompetentnost najboljom ocjenjuje 36 % ispitanika, odnosno vrlo dobrom njih 30 %.

S gledišta ocjene kvalitete vlastitih proizvoda i usluga u odnosu na konkurente za pojedine segmente, ispitanici su ocijenili vlastiti smještaj kao vrlo dobar (42 % ispitanika), najbolji (21 %), te prosječan (24 %). U segmentu hrane i pića 36 % ispitanika ocjenjuje kvalitetu vlastitoga hotelskog poduzeće najboljom, dok ih 33 % ocjenjuje ovaj segment vrlo dobrim u odnosu na konkurente, a 18 % ispitanika prosječnim. Za segment *wellness* 30 % ispitanika je ocijenilo vlastite usluge kao vrlo dobre, 21 % kao najbolje te 15 % kao prosječne u odnosu na konkurente (jedan ispitanik ocijenio je ovaj segment ispodprosječnim), dok je za segment kongres 30 % ispitanika vlastite usluge u ovom segmentu ocijenilo najboljim ili, pak, prosječnim u odnosu na konkurente, a 18 % ispitanika iznadprosječnim, tj. vrlo dobrim.

Općenito, ispitanici najvišom ocjenom ocjenjuju ljubaznost i susretljivost ($A. S. = 4,45$; $s. d. = 0,736$), pri čemu je i najčešća ocjena za ovu dimenziju kvalitete 5 – „*najbolji*“ (Tablica 49). Najslabije je ocijenjena kvaliteta smještaja ($A. S. = 3,97$; $s. d. = 0,731$).

Proveden je test usporedbe srednjih vrijednosti za nezavisne skupine, pri čemu je korišten Mann-Whitney U-test (izostanak normalne distribucije, ordinalna ljestvica zavisne varijable, mali uzorak). Rezultati testa usporedbe rangova (Tablica 50) ukazuju da postoji statistički značajna razlika u ocjeni kvalitete segmenta smještaja s obzirom na implementiranost sustava praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete ($U = 40,5$; $p < 0,05$), odnosno da poduzeća koja imaju taj sustav implementiran, ocjenjuju kvalitetu svoga smještaja u odnosu na konkurente višom ($Mdn = 4,5$) od poduzeća koja taj sustav nisu implementirala ($Mdn = 4$). Suma rangova implicira da poduzeća koja nemaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete, kvalitetu svoga smještaja ocjenjuju višom u odnosu na konkurente, no s druge strane poduzeća koja imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete imaju viši prosječni rang. S obzirom na navedeno, potvrđuje se nulta hipoteza da ne postoji statistički značajna razlika prema implementiranosti računovodstva troškova kvalitete u odnosu na ocjenu kvalitete vlastitog smještaja u odnosu na konkurente, što potvrđuju i rezultati Kolmogorov-Smirnov Z-testa koji ima bolju snagu s obzirom na veličinu uzorka i usporednih grupa.

Prosječne ocjene kvalitete vlastitih proizvoda i usluga u odnosu na konkurente razmatrano kroz pojedine dimenzije kvalitete te za pojedine segmente, nešto su više kod hotelskih poduzeća koja imaju implementiran sustav praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete, no razlike u ocjenama nisu statistički značajne.

Ovdje svakako treba uzeti u obzir da tek manji broj ispitanika uistinu prati troškove kvalitete i da su ti ispitanici potvrdili da je nakon implementacije računovodstva troškova kvalitete uočeno

značajno smanjenje proizvoda i usluga s greškom, što znači i unaprjeđenje kvalitete procesa te u konačnici proizvoda i usluga. To nam ukazuje da ipak računovodstvo troškova kvalitete utječe na poboljšanje kvalitete proizvoda i usluga. Jednako tako, pri interpretaciji dobivenih rezultata svakako ne treba zanemariti niti subjektivnost ispitanika pri ocjeni kvalitete vlastitih proizvoda i usluga, ali i činjenicu da su često očekivanja i percepcija kvalitete gostiju hotela značajno različiti od percepcije kvalitete hotelskih usluga menadžera hotela (Marković, 2005b), pa bi tako za ocjenu kvalitete proizvoda i usluga svakako bilo dobro uzeti ocjene gostiju (budući da se konačna kvaliteta, zapravo, ogleda u usklađenosti sa željama i potrebama klijenata i njihovoj percepciji) i onda u odnosu na tako dobivenu ocjenu, analizirati utjecaj implementiranosti računovodstva troškova kvalitete. U tom kontekstu, a uzevši u obzir i ocjenu smanjenja pritužbi na proizvode i usluge s greškom, kao pokazatelj performansi hotela s gledišta razmatranja kvalitete proizvoda i usluge, moguće je koristiti i nezadovoljstvo gosta mjereno kao udio negativnih recenzija gostiju (ocjena „loše“ ili „užasno“) u ukupnom broju recenzija hotela u određenom razdoblju na društvenim mrežama ili kanalima prodaje (*TripAdvisor, Booking.com,...*). Pri tomu negativne recenzije predstavljaju hotelijerima pravi izvor informacija o nezadovoljavajućem učinku (Rezvani *et al.*, 2019). Tako hotelski menadžeri te informacije mogu iskoristiti za promatranje i vlastitih performansi i performansi svojih konkurenata mjereno nezadovoljstvom gostiju.

Tablica 49: Ocjena kvalitete vlastitih proizvoda i usluga u odnosu na konkurente – prema važnosti

37. OCIJENITE KVALITETU PROIZVODA I USLUGA SVOGA PODUZEĆA U ODNOSU NA KONKURENTE	N	A. S.	Std. Dev.	Mode
DIMENZIJE KVALITETE USLUGE				
Ljubaznost i susretljivost	29	4,45	0,736	5
Pouzdanost	29	4,31	0,712	5
Kompetentnost	29	4,17	0,805	5
Performanse (npr. brzina usluge)	29	4,14	0,743	4
Opipljivost / ono vidljivo / udobnost (oprema, interijer, odjeća zaposlenih,...)	29	4,14	0,789	4 ^a
SEGMENTI				
Hrana i piće	29	4,21	0,774	5
Wellness	23	4,00	0,853	4
Kongres	26	4,00	0,894	3 ^a
Smještaj	29	3,97	0,731	4
Valid N (listwise)	23			

a. Multiple modes exist. The smallest value is shown

Izvor: autorica

Tablica 50: Ocjena kvalitete vlastitih proizvoda i usluga u odnosu na konkurente s obzirom na implementiranost računovodstva troškova kvalitete – Mann-Whitney U-test

UVEDENO RAČUNOVODSTVO TROŠKOVA KVALITETE - ocjena kvalitete vlastitih usluga u odnosu na konkurente (prema dimenzijama kvalitete i segmentima)		N	Mean Rank	Sum of Ranks	Mann-Whitney U	Exact Sig. (2-tailed)
Performanse (npr. brzina usluge)	NE	19	13,21	251,00	61,000	0,432
	DA	8	15,88	127,00		
	Total	27				
Pouzdanost	NE	19	13,47	256,00	66,000	0,606
	DA	8	15,25	122,00		
	Total	27				
Ljubaznost i susretljivost	NE	19	13,61	258,50	68,500	0,749
	DA	8	14,94	119,50		
	Total	27				
Opipljivo / vidljivo / udobnost (oprema, interijer, odjeća zaposlenih,...)	NE	19	12,97	246,50	56,500	0,291
	DA	8	16,44	131,50		
	Total	27				
Kompetentnost	NE	19	12,97	246,50	56,500	0,291
	DA	8	16,44	131,50		
	Total	27				
Smještaj	NE	19	12,13	230,50	40,500	0,044
	DA	8	18,44	147,50		
	Total	27				
Hrana i piće	NE	19	13,26	252,00	62,000	0,507
	DA	8	15,75	126,00		
	Total	27				
Wellness	NE	14	10,04	140,50	35,500	0,225
	DA	7	12,93	90,50		
	Total	21				
Kongres	NE	17	11,62	197,50	44,500	0,450
	DA	7	14,64	102,50		
	Total	24				

Test Statistics^a

		37. Kvaliteta segmenta1-Smještaj
<i>Most Extreme Differences</i>	<i>Absolute</i>	0,395
	<i>Positive</i>	0,395
	<i>Negative</i>	0,000
Kolmogorov-Smirnov Z		0,937
<i>Asymp. Sig. (2-tailed)</i>		0,344
<i>Exact Sig. (2-tailed)</i>		0,099
<i>Point Probability</i>		0,036

a. Grouping Variable: 25. IMATE LI UVEDEN SUSTAV PRACENJA I IZVJEŠČIVANJA O TROŠKOVIMA KVALITETE?

Izvor: autorica

Postavljeno je sljedeće istraživačko pitanje:

- **postoji li statistički značajna razlika u ocjeni vlastite kvalitete proizvoda i usluga u odnosu na konkurente (razmatrano kroz pojedine dimenzije kvalitete) s obzirom na stupanj razvijenosti računovodstva troškova kvalitete?**

Pri tomu je varijabla „ocjena vlastite kvalitete usluge u odnosu na konkurente“ svedena na zajednički nazivnik tako da se napravio linearni kompozit od zadanih pet varijabli (performanse, pouzdanost, ljubaznost i susretljivost, opipljivost te kompetentnost) što predstavlja ukupnu prosječnu ocjenu, a potom je dobivena varijabla razmatrana s obzirom na grupe ispitanika (razina razvijenosti računovodstva troškova kvalitete).

Kako bi se dobio odgovor na postavljeno istraživačko pitanje, za utvrđivanje statistički značajnih razlika (u srednjim vrijednostima grupa) između skupina ispitanika na nekoj zavisnoj varijabli obično se koristi analiza varijance, odnosno ANOVA. ANOVA je uz t-test najčešće korištena parametrijska statistička metoda za testiranje hipoteza u okviru istraživanja u području društvenih znanosti (što je veći F-omjer, veća je vjerojatnost da srednje razlike u rezultatima nisu slučajne, odnosno, ako je F-omjer statistički značajan ($p < 0,5$) može se zaključiti da između grupa ispitanika postoji statistički značajna razlika u srednjoj vrijednosti zavisne varijable) (Memišević i Bišćević, 2016). Za provođenje ANOVA-e postoje, međutim, određene pretpostavke koje uzorak mora zadovoljavati. Analizirana je stoga raspršenost te aritmetička sredina po grupama. Utvrđeno je da varijabla nema normalnu distribuciju, što je za provođenje ANOVA-e problematično kod malih uzoraka gdje je u grupama manje od 30 ispitanika (<https://www.spss-tutorials.com/spss-one-way-anova/>; <https://www.spss-tutorials.com/spss-kruskal-wallis-test-simple-tutorial-with-example/>). Također, za provođenje ANOVA-e standardne devijacije po grupama moraju biti jednake (homogene varijance), dok u slučaju analiziranih podataka to nije tako (tablica 51).

Tablica 51: Deskriptivna statistika – ocjena vlastite kvalitete s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete

OCJENA VLASTITE KVALITETE PROIZVODA I USLUGA U ODNOSU NA KONKURENTE - S OBZIROM NA RAZINU RAZVIJENOSTI RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA KVALITETE	N	A. S.	Std. Dev.
niska razina	19	4,12	0,644
srednja razina	2	4,00	1,414
visoka razina	6	4,50	0,562

Izvor: autorica

S obzirom na navedeno, korišten je neparametrijski Kruskal–Wallis H-test, koji se temelji na uspoređivanju rangova. Rezultati testa (tablica 52) ukazuju na to da ne postoji statistički značajna razlika među grupama s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete ($p > 0,05$) u odnosu na ocjenu vlastite kvalitete proizvoda ili usluga (prosječno za dimenzije kvalitete usluge, u odnosu na konkurente), $H(2) = 1,535$, $p = 0,5$. Treba uzeti u obzir, međutim, da postoji značajna razlika u veličini grupa ispitanika te da se radi o, sa statističkog gledišta, malom uzorku. Moguće je, stoga, uočiti da subjekti s visokom razinom razvijenosti računovodstva troškova kvalitete daju i višu prosječnu ocjenu vlastitoj kvaliteti usluga u odnosu na hotelska poduzeća kod kojih je uočena niska ili srednja razina razvijenosti računovodstva troškova kvalitete, iako ovdje ta razlika nije statistički značajna.

Tablica 52: Kruskal-Wallis H-test – ocjena vlastite kvalitete usluge u odnosu na konkurente s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete

Ranks

34. KOJA TVRDNJA NAJBOLJE OPISUJE UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KVALITETE U VAŠEM PODUZEĆU?		N	Mean Rank
37-a KVALITETA VLASTITE USLUGE-dimenzije	niska	19	13,00
	srednja	2	13,00
	visoka	6	17,50
	Total	27	

Test Statistics^{a,b}

37-a KVALITETA VLASTITE USLUGE-dimenzije	
Kruskal-Wallis H	1,535
df	2
Asymp. Sig.	0,464
Exact Sig.	0,495
Point Probability	0,001

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: 34. KOJA TVRDNJA NAJBOLJE OPISUJE UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KVALITETE U VAŠEM PODUZEĆU?

Izvor: autorica

Nadalje, testirano je i **postoji li statistički značajna razlika u ocjeni vlastite kvalitete proizvoda i usluga za segment smještaj s obzirom na stupanj razvijenosti računovodstva troškova kvalitete**. S obzirom na značajno različite vrijednosti standardnih devijacija po grupama, odnosno neispunjenje uvjeta homoskedastičnosti (tablica 53), proveden je neparametrijski Kruskal-Wallis H-test.

Tablica 53: Deskriptivna statistika – ocjena vlastite kvalitete za segment smještaj s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete

OCJENA VLASTITE KVALITETE PROIZVODA I USLUGA U ODNOSU NA KONKURENTE „Smještaj“ - S OBZIROM NA RAZINU RAZVIJENOSTI RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA KVALITETE	N	A. S.	Std. Dev.
niska razina	19	3,74	0,653
srednja razina	2	4,00	1,414
visoka razina	6	4,50	0,548

Izvor: autorica

Rezultati testa (tablica 54) ukazuju na to da ne postoji statistički značajna razlika među grupama s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete ($p > 0,05$) u odnosu na ocjenu vlastite kvalitete segmenta „Smještaj“ (u odnosu na konkurente), $H(2) = 4,938$, $p = 0,8$.

Tablica 54: Kruskal-Wallis H-test – ocjena vlastite kvalitete za segment „Smještaj“ u odnosu na konkurente s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete

Ranks

34. KOJA TVRDNJA NAJBOLJE OPISUJE UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KVALITETE U VAŠEM PODUZEĆU?	N	Mean Rank
37. OCIJENITE KVALITETU Smještaj	niska	12,13
	srednja	14,50
	visoka	19,75
	Total	27

Test Statistics^{a,b}

37. OCIJENITE KVALITETU Smještaj	
Kruskal-Wallis H	4,938
df	2
Asymp. Sig.	0,085
Exact Sig.	0,080
Point Probability	0,002

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: 34. KOJA TVRDNJA NAJBOLJE OPISUJE UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KVALITETE U VAŠEM PODUZEĆU?

Izvor: autorica

Isti podaci dobiveni su i za segmente „Hrana i piće“ te „Wellness“ - ne postoji statistički značajna razlika među grupama s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova

kvalitete ($p > 0,05$) u odnosu na ocjenu vlastite kvalitete segmenta „Hrana i piće“ ($H(2) = 1,071, p = 0,6$) te „Wellness“ ($H(2) = 4,423, p = 0,1$) (tablica 55 i 56).

Tablica 55: Kruskal-Wallis H-test – ocjena vlastite kvalitete za segment „Hrana i piće“ u odnosu na konkurente s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete

OCJENA VLASTITE KVALITETE PROIZVODA I USLUGA U ODNOSU NA KONKURENTE „Hrana i piće“ - S OBZIROM NA RAZINU RAZVIJENOSTI RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA KVALITETE	N	A. S.	Std. Dev.
niska razina	19	4,11	0,809
srednja razina	2	4,00	1,414
visoka razina	6	4,50	0,548

Ranks

34. KOJA TVRDNJA NAJBOLJE OPISUJE UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KVALITETE U VAŠEM PODUZEĆU?		N	Mean Rank
37. OCIJENITE KVALITETU Hrana i piće	niska	19	13,26
	srednja	2	12,75
	visoka	6	16,75
	Total	27	

Test Statistics^{a,b}

37. OCIJENITE KVALITETU Hrana i piće	
Kruskal-Wallis H	1,071
df	2
Asymp. Sig.	0,585
Exact Sig.	0,611
Point Probability	0,015

a. Kruskal Wallis Test

b. Grouping Variable: 34. KOJA TVRDNJA NAJBOLJE OPISUJE UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KVALITETE U VAŠEM PODUZEĆU?

Izvor: autorica

Tablica 56: Kruskal-Wallis H-test – ocjena vlastite kvalitete za segment „Wellness“ u odnosu na konkurente s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete

OCJENA VLASTITE KVALITETE PROIZVODA I USLUGA U ODNOSU NA KONKURENTE „Wellness“ - S OBZIROM NA RAZINU RAZVIJENOSTI RAČUNOVODSTVA TROŠKOVA KVALITETE	N	A. S.	Std. Dev.
niska razina	14	3,93	0,616
srednja razina	2	3,5	0,707
visoka razina	5	4,6	0,894

Ranks

34. KOJA TVRDNJA NAJBOLJE OPISUJE UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KVALITETE U VAŠEM PODUZEĆU?		N	Mean Rank
37. OCIJENITE KVALITETU <i>Wellness</i>	niska	14	10,04
	srednja	2	6,75
	visoka	5	15,40
	Total	21	

Test Statistics^{a,b}

37. OCIJENITE KVALITETU <i>Wellness</i>	
Kruskal-Wallis H	4,423
df	2
Asymp. Sig.	0,110
Exact Sig.	0,108
Point Probability	0,001

a. Kruskal Wallis Test

b. *Grouping Variable*: 34. KOJA TVRDNJA NAJBOLJE OPISUJE UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KVALITETE U VAŠEM PODUZEĆU?*Izvor: autorica*

Također, kao i kod ocjene kvalitete usluge s obzirom na pojedine dimenzije kvalitete, treba uzeti u obzir da postoji značajna razlika u veličini grupa ispitanika te da se radi o, sa statističkog gledišta, malom uzorku. Moguće je, stoga, uočiti da iako navedena razlika nije statistički značajna, subjekti s visokom razinom razvijenosti računovodstva troškova kvalitete daju i višu prosječnu ocjenu vlastitoj kvaliteti usluga za pojedine segmente u odnosu na hotelska poduzeća kod kojih je uočena niska ili srednja razina razvijenosti računovodstva troškova kvalitete.

Provedena je, nadalje, analiza ocjene vlastite kvalitete usluga u odnosu na konkurente kako bi se utvrdilo ***ocjenjuju li hotelska poduzeća koja su implementirala neki od sustava upravljanja i posjeduju certifikat u odnosu na poduzeća koja certifikat nemaju jednako vlastitu kvalitetu usluga naspram kvaliteti konkurenata***. Proveden je test usporedbe aritmetičkih sredina za nezavisne skupine, a kako se radi o podacima kod kojih nije ispunjen uvjet normalne distribucije, te o malom uzorku, korišten je neparametrijski Mann-Whitney U-test (<https://www.spss-tutorials.com/spss-mann-whitney-test-simple-example/>). Nadalje, kako je riječ o malom uzorku kod kojega je manje od 25 ispitanika po grupama, proveden je i Kolmogorov-Smirnov Z-test, koji u takvoj situaciji ima bolju snagu od Man Whitney U-testa (Field, 2005: 529). Rezultati oba testa ukazuju na to da ne postoji statistički značajna razlika ($p > 0,05$) u ocjeni vlastite kvalitete usluga u odnosu na konkurente s obzirom na to posjeduju li ili ne poduzeća neki od certifikata sustava upravljanja.

Uzevši u obzir dobivene rezultate, uočljivo je, dakle, da svi ispitanici, neovisno o tomu imaju li implementiran neki od sustava upravljanja ili ne, te na kojoj im je razini razvijenosti računovodstvo troškova kvalitete, **vlastitu kvalitetu ocjenjuju prilično visokom**. Međutim, treba jednako tako naglasiti da je **kod onih hotelskih poduzeća koja su implementirala računovodstvo troškova kvalitete, uočeno značajno smanjenje pritužbi gostiju na usluge s greškom** (prethodno predočeno u radu), a i sami **ispitanici smatraju informacije o troškovima kvalitete izuzetno učinkovitima**, stoga je moguće zaključiti da **računovodstvo troškova kvalitete doprinosi poboljšanju informacijske osnove za potrebe donošenja odluka u području upravljanja kvalitetom, unaprjeđenju procesa i ostvarenju više razine kvalitete usluge hotelskih poduzeća**.

Ispitanici su vrlo visoko (prosječnom ocjenom 8) ocijenili *važnost informacija koje se dobiju usporedbom sa najboljim u grani djelatnosti u odnosu na ciljne zahtjeve ostvarenja konkurentskih prednosti*. Na pitanje je odgovorilo 28 ispitanika, pri čemu se ocjene kreću od ocjene 3 do 10, a najčešće su ispitanici dodijelili ocjenu 8 (A. S. = 8; s. d. = 1,656; Mod = 8). Navedeno ukazuje na činjenicu da ispitanici prepoznaju važnost informacija o najboljem konkurentu u grani kako bi bili u mogućnosti procijeniti vlastite potencijale uspjeha te ih iskoristiti i unaprijediti u cilju postizanja više razine kvalitete u skladu sa zahtjevima kupaca.

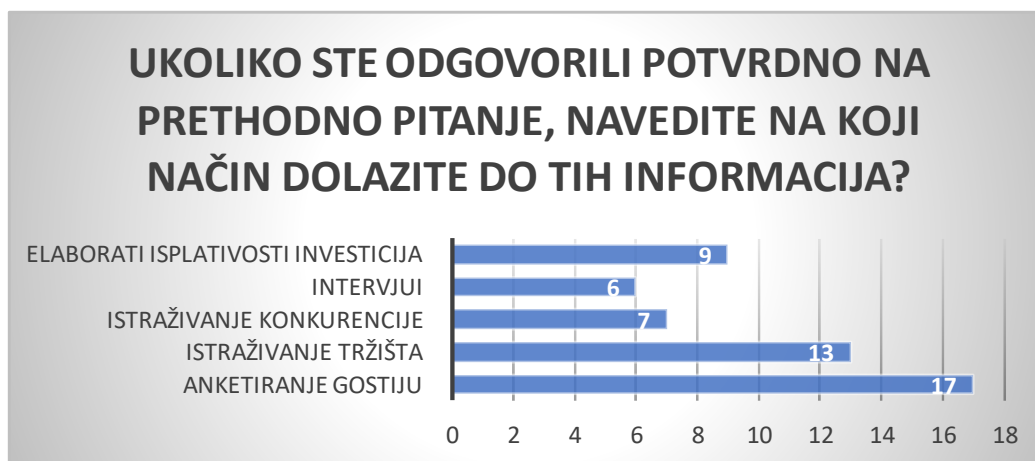
Fokus na kupca, njegove želje i potrebe, ključan je u strategijskom razmatranju poslovanja, stoga i strategijski pristup upravljanju troškovima zahtijeva sagledavanje troškova kroz cijeli lanac stvaranja vrijednosti, a pritom su ključni oni troškovi koji stvaraju dodanu vrijednost za kupca (Zanini Gavrančić, 2011). Da bi to bilo moguće, potrebno je provoditi istraživanje kupaca.

Hotelsko poduzeće može udovoljiti zahtjevima gostiju samo ako su oni uključeni u dizajniranje proizvoda i usluge hotela, što je moguće jedino na način da su zahtjevi gostiju ugrađeni u proizvod i uslugu hotela. Hoteli stoga vrše istraživanje tržišta kako bi utvrdili tko su njihovi kupci i koji od njihovih zahtjeva traže posebnu pažnju (Gržinić, 2007).

Na pitanje *istražuju li preferencije gostiju, njihovu platežnu sposobnost i moguće troškove vezane uz ispunjavanje njihovih zahtjeva*, 17 ispitanika odgovorilo je potvrdno (52 %), dok ih je 11 (33 %) odgovorilo da to ne čini (5 ispitanika nije odgovorilo na ovo pitanje). (Grafikon 11). Pri tomu do tih informacija dolaze najčešće putem anketiranja gostiju (52 %) i istraživanja tržišta (39 %), putem elaborata isplativosti investicija (27 %), istraživanja konkurencije (21 %), ali i putem intervjua (18 %) (Grafikon 12).



Grafikon 11: Stupanj istraživanja preferencija gostiju i troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva



Grafikon 12: Izvor informacija o preferencijama gostiju i troškovima povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva

Provedena je analiza kontingencijske povezanosti veličine hotelskog poduzeća i istraživanja preferencija gostiju, njihove platežne sposobnosti i mogućih troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva, te je za ocjenu **postoji li statistički značajna razlika između velikih i srednjih hotelskih poduzeća u odnosu istraživanje preferencija gostiju i troškova vezanih uz ispunjavanje njihovih zahtjeva** korišten Fisherov test za male nezavisne uzorke (s obzirom da je u tablici 2x2 jedna očekivana frekvencija manja od 5). Utvrđeno je da postoji statistički značajna razlika ($\chi^2(1) = 6,925$; $p < 0,05$) u istraživanju preferencija gostiju, njihove platežne sposobnosti i mogućih troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva između velikih i srednjih hotelskih poduzeća (Tablica 57). Podaci u tablici ukazuju da je kod srednje

velikih poduzeća empirijska frekvencija neistraživanja preferencija gostiju veća od teorijske frekvencije, a empirijska frekvencija provođenja istraživanja preferencija gostiju manja od teorijske frekvencije. Suprotni su rezultati dobiveni kod velikih hotelskih poduzeća. Navedeno implicira da **velika hotelska poduzeća u većoj mjeri provode istraživanje preferencija gostiju, njihove platežne sposobnosti i mogućih troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva** nego što to čine srednja hotelska poduzeća. Povezanost između ove dvije varijable (veličina poduzeća – istraživanje preferencija gostiju) također je statistički značajna, pri čemu koeficijent kontingencije i Cramerov V ukazuju da je taj efekt velik ($C = 0,45$; $V = 0,5$).

Ovi rezultati predstavljaju svojevrsnu nadogradnju na istraživanje koje je provela Zanini Gavrančić (2011) na velikim hotelskim poduzećima za koja je utvrđeno da provode istraživanje preferencija gostiju, njihove platežne sposobnosti i mogućih troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva (svi ispitanici su odgovorili potvrdno). Kako je ovim istraživanjem dobiven drugačiji rezultat (samo polovica ispitanika se izjasnilo da provodi istraživanja kupaca), pretpostavka je bila da je to posljedica širenja uzorka na srednja hotelska poduzeća, što je provedena analiza uz korištenje Fisherovog testa i potvrdila.

Tablica 57: Kategorija poduzeća – istraživanje preferencija gostiju, njihove platežne sposobnosti i mogućih troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva (kontingencijska tablica)

KATEGORIJA PODUZETNIKA * ISTRAŽUJETE LI PREFERENCIJE GOSTIJU, NJIHOVU PLATEŽNU SPOSOBNOST I MOGUĆE TROŠKOVE VEZANE UZ ISPUNJAVANJE NJIHOVIH ZAHTJEVA? Crosstabulation

		ISTRAŽUJETE LI PREFERENCIJE GOSTIJU, NJIHOVU PLATEŽNU SPOSOBNOST I MOGUĆE TROŠKOVE VEZANE UZ ISPUNJAVANJE NJIHOVIH ZAHTJEVA?		Total	
		NE	DA		
KATEGORIJA PODUZETNIKA	srednje veliki poduzetnik	Count	10	7	17
		Expected Count	6,7	10,3	17,0
	veliki poduzetnik	Count	1	10	11
		Expected Count	4,3	6,7	11,0
Total		Count	11	17	28
		Expected Count	11,0	17,0	28,0

Chi-Square Tests

	Value	df	Asymptotic Significance (2-sided)	Exact Sig. (2-sided)	Exact Sig. (1-sided)	Point Probability
Pearson Chi-Square	6,925 ^a	1	,008	,016	,011	
Continuity Correction ^b	4,997	1	,025			
Likelihood Ratio	7,784	1	,005	,016	,011	
Fisher's Exact Test				,016	,011	
Linear-by-Linear Association	6,678 ^c	1	,010	,016	,011	,010
N of Valid Cases	28					

a. 1 cells (25,0%) have expected count less than 5. The minimum expected count is 4,32.

b. Computed only for a 2x2 table

c. The standardized statistic is 2,584.

Symmetric Measures

		Value	Approximate Significance	Exact Significance
Nominal by Nominal	Phi	,497	,008	,016
	Cramer's V	,497	,008	,016
	Contingency Coefficient	,445	,008	,016
N of Valid Cases		28		

Izvor: autorica

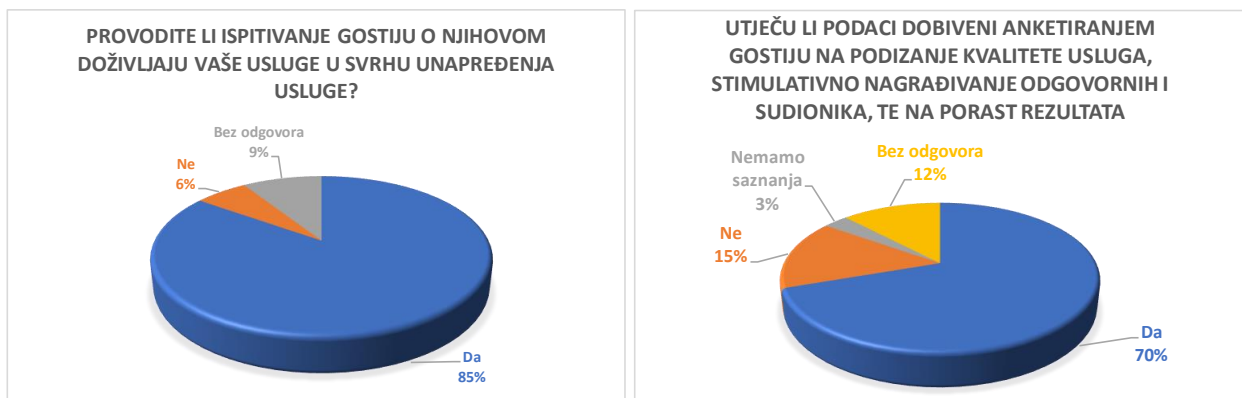
Nadalje, 85 % ispitanika (28) provodi *ispitivanje gostiju o njihovom doživljaju usluge u svrhu unaprjeđenja* usluge, dva ispitanika ne provode (6 %), dok 3 ispitanika nisu odgovorila na ovo pitanje (što je otprilike na razini rezultata istraživanja koje je provela Zanini Gavrančić 2003. godine (83 % ispitanika) te 2011. godine (82 % ispitanika), no uz napomenu da su u prethodnim istraživanjima sudjelovala samo velika hotelska poduzeća).

Najveći doprinos kvaliteti, ili pak nedostatak, nekog hotela odnosi se na uslugu i osoblje, stoga je uz ulaganje u kvalitetu infrastrukture neophodno razvijati ljudske potencijale (Zanini Gavrančić i Šugar, 2019). Anketiranjem gostiju dobit će se potrebne informacije za unaprjeđenje usluge, ali i za poticanje zaposlenih na još bolji i predaniji rad i posvećenost gostu.

Na pitanje *Utječu li podaci dobiveni anketiranjem gostiju na podizanje kvalitete usluga, stimulatивно nagrađivanje odgovornih i sudionika te na porast rezultata* potvrdno je odgovorilo 70 % ispitanika (23) (Grafikon 13; u istraživanju koje je 2011. godine provela Zanini Gavrančić na uzorku velikih poduzeća 73 % odgovorilo je potvrdno, dok je po 9 % odgovorilo da nemaju razvijen sustav stimulativnog nagrađivanja ili da takvo stimuliranje povezano s rezultatima kvalitete ne provode jer smatraju dovoljnim nagrađivanje sukladno odredbama kolektivnog ugovora). Ispitanicima je pritom ostavljena mogućnost unosa opisnog odgovora kako bi naveli

na koji način utječu podaci dobiveni anketiranjem gostiju na podizanje kvalitete usluga, stimulatивно nagrađivanje te porast rezultata te su naveli sljedeće:

- zbog slabe ocjene *à la carte* restorana, odmah se ide na promjenu menija;
- stimulatивно nagrađivanje, aktivnosti poboljšanja usluga / proizvoda;
- omogućuje uvidjeti nedostatke i otkloniti ih;
- utječu na kvalitetu usluga, tržišno orijentiranje, stimulatивно nagrađivanje, poboljšanje standarda i procedura;
- shvaćanjem želja gostiju i upoznavanjem gostiju dolazi se do informacija ključnih za kreiranje i razvoj usluge;
- utječe na podizanje kvalitete usluge;
- utječe na podizanje kvalitete usluga te porast noćenja i prihoda;
- porast kvalitete usluge izravno doprinosi porastu plaća zaposlenika;
- svaka primjedba iz ankete koristi se kao izravni povod za razmatranje unaprjeđenja usluge; otklanjanje nedostataka;
- korigiranje negativno navedenih usluga te stimulatивно nagrađivanje sudionika i zaposlenika;
- utječe na podizanje kvalitete i sustav nagrađivanja;
- kontinuirano unaprjeđivanje proizvoda na osnovu povratnih informacija gostiju.



Grafikon 13: Provodi li se ispitivanje gostiju te utječu li rezultati na unaprjeđenje kvalitete usluge, nagrađivanje i porast rezultata

Za razliku od toga provodi li se istraživanje preferencija gostiju i njihove platežne sposobnosti kao i mogućih troškova ispunjavanja njihovih zahtjeva, anketiranje gostiju o doživljaju usluge u svrhu unaprjeđenja usluge provodi se neovisno o veličini poduzeća. **S obzirom da je na značajan udio troškova kvalitete moguće utjecati preventivno već u fazi dizajniranja proizvoda i usluge, što podrazumijeva prethodno istraživanje tržišta, odnosno želja i potreba, a potom i vlastitih**

moгуćnosti, uočljiva je potreba za unaprjeđenjem upravljanja kvalitetom kod većeg broja poduzeća i to provođenjem istraživanja preferencija gostiju i troškova povezanih s realizacijom tih potreba.

S obzirom da reklamacije gostiju predstavljaju značajan element troškova nekvalitete, postavljeno je pitanje *gdje se prati troškove reklamacija, kada i na koji način*. Na ova pitanja moguće je bilo odabrati više odgovora. Odgovori ispitanika predloženi su u Tablici 58. Najveći broj ispitanika odgovorio je da troškove reklamacija prati po mjestima nastajanja troška (39 %) te za svaki profitni centar posebno (33 %), i to uglavnom dnevno (33 %) i mjesečno (30 %), dok to tjedno čini tek 18 % ispitanika. Pri tomu se izrađuje analize reklamacija, načina rješavanja i vremena rješavanja reklamacija (46 %), te se vodi statistiku troškova reklamacija (27 %), a kod 15 % ispitanika hotel prima izvještaj od odjela za kvalitetu. Čak 27 % ispitanika, međutim, ne vodi statistiku, ne analizira, niti prati ili izvještava o troškovima reklamacija. Za razliku od istraživanja Zanini Gavrančić 2011. godine na uzorku velikih hotelskih poduzeća (82 % prati na razini mjesta nastanka troška, mada uglavnom isključivo mjesečno, 73 %, a tek 18 % po dnevnoj dinamici), ovi rezultati ukazuju da srednja hotelska poduzeća još uvijek nisu u dovoljnoj mjeri prepoznala ulogu troškova kvalitete u unaprjeđenju poslovnih procesa i zadovoljenju želja i potreba gostiju.

Tablica 58: Praćenje troškova reklamacija u hotelskim poduzećima

GDJE PRATITE TROŠKOVE REKLAMACIJA?		
	N	%
<i>Po mjestima nastajanja troškova.</i>	13	39.39%
<i>Za svaki profitni centar posebno.</i>	11	33.33%
<i>Za poslovni subjekt ukupno.</i>	5	15.15%
<i>Ne pratimo troškove reklamacija.</i>	8	24.24%
NAVEDITE DINAMIKU PRAĆENJA TROŠKOVA REKLAMACIJA - KADA IH PRATITE?		
	N	%
<i>Po dnevnoj dinamici.</i>	11	33.33%
<i>Po tjednoj dinamici.</i>	6	18.18%
<i>Po mjesečnoj dinamici.</i>	10	30.30%
<i>Ne pratimo troškove reklamacija.</i>	8	24.24%
KAKO PRATITE TROŠKOVE REKLAMACIJA?		
	N	%
<i>Vodimo statistiku.</i>	9	27.27%
<i>Izrađujemo analize reklamacija, načine rješavanja te vrijeme rješavanja reklamacije.</i>	15	45.45%
<i>Hotel prima izvještaj od odjela za kvalitetu.</i>	5	15.15%
<i>Ne pratimo troškove reklamacija.</i>	9	27.27%

Izvor: autorica

Drugi upitnik poslan je ciljano onim hotelskim poduzećima kod kojih je utvrđeno postojanje pretpostavki za praćenje troškova kvalitete, odnosno kod kojih je prvim upitnikom utvrđena viša razina razvijenosti računovodstva troškova kvalitete. U drugom dijelu istraživanja htjelo se, naime, detektirati pojedine specifične vrste troškova, koje ispitanici u hotelijerstvu prepoznaju kao troškove kvalitete, kako bi se definiralo pojedine vrste troškova kvalitete po procesima u hotelu.

Od 9 ispitanika kod kojih je utvrđeno praćenje troškova kvalitete, četiri je ispitanika pristalo sudjelovati i u drugom dijelu ispitivanja. Pri tom se radi o velikim hotelskim kućama koje u sastavu imaju 94 hotela. U istraživanju su sudjelovali hoteli kategorije 4* s brojem soba od 175 do 445.

Svi hoteli posjeduju certifikat HACCP, dok po dva hotela ima ISO 9001, 14001 i 50001, a po jedan ISO 22000, Travelife te Crystal.

Ispitanicima je postavljeno pitanje da označe, odnosno navedu, sve one vrste troškova kvalitete koje (direktno ili indirektno) prate u računovodstvu ili u okviru drugih evidencija. Ponuđeni troškovi kvalitete predloženi su na temelju proučene literature (Zanini Gavrančić, 2007 i 2011; Ramdeen *et al.*, 2007) te razgovora sa stručnjacima iz prakse u prvoj fazi formiranja upitnika. Na temelju dostupnih informacija i spoznaja o troškovima kvalitete, izvedeni su i troškovi koji se mogu povezati s troškovima kvalitete u hotelu za segmente, ne samo smještaja, već i hrane i pića te *wellnessa*. Rezultati su predočeni tablicom 59.

Tablica 59: Troškovi kvalitete u hotelu – segmenti smještaj, hrana i piće i wellness

PROCES SMJEŠTAJA					
TROŠKOVI PREVENCIJE	f	%	TROŠKOVI ISPITIVANJA	f	%
stručna literatura	4	100.00%	ispitivanje kvalitete pružanja usluga	4	100.00%
dekoracija	4	100.00%	troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)	4	100.00%
pokloni gostima	4	100.00%	troškovi utvrđivanja kvalitete kupljenih proizvoda kontrolom (inspekcijom) kod prijema	3	75.00%
nagrade radnicima	4	100.00%	supervizije (specijalizirane organizacije)	3	75.00%
stimulativni dio plaće	4	100.00%	kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole	3	75.00%
trening	4	100.00%	trošak kontrole otpadnih tvari	3	75.00%
informiranje i izvještavanje	4	100.00%	troškovi u svezi „no name“ gosta	2	50.00%
trošak održavanja opreme	4	100.00%	boravak direktora hotela u hotelu radi upoznavanja s proizvodnjom i uslugama	2	50.00%
obrazovanje za osiguranje kvalitete	3	75.00%	laboratorijska ispitivanja	2	50.00%
cvijeće u sobama	3	75.00%	troškovi održavanja sredstava ispitivanja	2	50.00%
cvijeće na recepciji	3	75.00%	troškovi ispitivanja zaliha	2	50.00%

biljke	3	75.00%			
slatkiši za laku noć	3	75.00%			
održavanje i unaprjeđenje kvalitete	3	75.00%			
dogovaranje zajedničkih akcija s dobavljačima	3	75.00%			
troškovi putovanja	3	75.00%			
čestitke vjernim gostima	3	75.00%			
obrazovanje za osiguranje održivog razvoja	2	50.00%			
posjeti konkurentnim poslovnim subjektima	2	50.00%			
analiza i vrednovanje dobavljača	2	50.00%			
troškovi u svezi s planiranjem kvalitete usluga	2	50.00%			
troškovi u svezi s vrednovanjem kvalitete dobavljača prije njihovog odabira	1	25.00%			
provjere aktivnosti dobavljača za vrijeme trajanja ugovora	1	25.00%			
troškovi u svezi sa savjetovanjima dobavljača	0	0.00%			
TROŠKOVI INTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA			TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA		
rashod SI (neotpisana vrijednost)	4	100.00%	<i>gratis</i>	4	100.00%
ponovljene usluge (čišćenje, ručnici,...)	3	75.00%	popusti zbog reklamacija	4	100.00%
troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete	3	75.00%	penali turoperatorima	4	100.00%
ponovljena kontrola i ispitivanje	3	75.00%	naknadno utvrđeni rashodi (reklamacije iz prethodnih godina)	4	100.00%
razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete	3	75.00%	raniji odlazak gosta zbog nezadovoljstva	3	75.00%
trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	2	50.00%	odustajanje od rezervacije	3	75.00%
gubitak vremena izazvan nekvalitetom	2	50.00%	vrijeme utrošeno za rješavanje pritužbi gostiju i otklanjanje greške	1	25.00%
troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	1	25.00%	trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju	1	25.00%
			troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju	1	25.00%
			loš glas u medijima i na društvenim mrežama	1	25.00%
PROCES PRIPREME I PRUŽANJA USLUGA PREHRANE					
TROŠKOVI PREVENCIJE	f	%	TROŠKOVI ISPITIVANJA	f	%
obrazovanje za osiguranje kvalitete	4	100.00%	troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)	4	100.00%
obuka	4	100.00%	inspekcija proizvodnje	4	100.00%
stručna literatura	4	100.00%	troškovi održavanja sredstava ispitivanja	3	75.00%
dekoracija	4	100.00%	kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole	3	75.00%
nagrade radnicima	4	100.00%	ispitivanje ulaznih proizvoda	3	75.00%
stimulativni dio plaće	4	100.00%	ispitivanje proizvoda	3	75.00%

održavanje opreme	4	100.00%	ispitivanje kvalitete pružanja usluga	2	50.00%
dizajniranje menija	3	75.00%	troškovi u svezi „no name“ gosta	2	50.00%
analiza i vrednovanje dobavljača	3	75.00%	troškovi ispitivanja zaliha	2	50.00%
održavanje i unaprjeđenje kvalitete	3	75.00%			
informiranje i izvještavanje	3	75.00%			
troškovi sustava upravljanja sigurnošću hrane	3	75.00%			
ispitivanje želja i potreba gosta	2	50.00%			
troškovi u svezi s planiranjem kvalitete usluga	2	50.00%			
TROŠKOVI INTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA			TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA		
trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	3	75.00%	<i>gratis</i>	4	100.00%
ponovljena izrada	3	75.00%	popusti zbog reklamacija – vraćena jela	3	75.00%
troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete	3	75.00%	popust zbog nedostataka	3	75.00%
ponovljena kontrola i ispitivanje	3	75.00%	trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju	2	50.00%
razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete	3	75.00%	odustajanje od rezervacije	2	50.00%
otpaci	2	50.00%	izgubljena prodaja	2	50.00%
troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	1	25.00%	vrijeme utrošeno za rješavanje pritužbi gostiju i otklanjanje greške	1	25.00%
			troškovi gubitka proizvodnje uslijed oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju	1	25.00%
			loš glas u medijima i na društvenim mrežama	1	25.00%
PROCES WELLNESA					
TROŠKOVI PREVENCIJE	f	%	TROŠKOVI ISPITIVANJA	f	%
obrazovanje za osiguranje kvalitete	4	100.00%	troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)	4	50.00%
stručna literatura	4	100.00%	troškovi održavanja sredstava ispitivanja	4	100.00%
mirisni štapići, eterična ulja, osvježivač prostora	4	100.00%	ispitivanje ulaznih proizvoda	3	100.00%
dekoracija	4	100.00%	troškovi utvrđivanja kvalitete kupljenih proizvoda kontrolom (inspekcijom) kod prijema	3	75.00%
grickalice/orašasti plodovi, čaj, voće	4	100.00%	kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole	3	75.00%
časopisi za goste	4	100.00%	ispitivanje kvalitete pružanja usluga	2	75.00%
nagrade radnicima	4	100.00%	troškovi u svezi „no name“ gosta	2	50.00%
stimulativni dio plaće	4	100.00%	laboratorijska ispitivanja	2	50.00%
trening	4	100.00%	troškovi ispitivanja zaliha	2	50.00%
informiranje i izvještavanje	4	100.00%			
trošak održavanja opreme	4	100.00%			
posjeti konkurentnim poslovnim subjektima	3	75.00%			
analiza i vrednovanje dobavljača	3	75.00%			

troškovi u svezi sa savjetovanjima dobavljača	3	75.00%			
cvijeće na recepciji	3	75.00%			
biljke	3	75.00%			
održavanje i unaprjeđenje kvalitete	3	75.00%			
troškovi u svezi s planiranjem kvalitete usluga	2	50.00%			
troškovi lansiranja novih proizvoda	2	50.00%			
troškovi u svezi s vrednovanjem kvalitete dobavljača prije njihovog odabira	2	50.00%			
dogovaranje zajedničkih akcija s dobavljačima	2	50.00%			
TROŠKOVI INTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA			TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA		
rashod SI (neotpisana vrijednost)	4	100.00%	<i>gratis</i>	4	100.00%
ponovljene usluge (čišćenje, ručnici,...)	3	75.00%	popusti zbog reklamacija	3	75.00%
troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete	3	75.00%	trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju	2	50.00%
ponovljena kontrola i ispitivanje	3	75.00%	troškovi gubitka proizvodnje uslijed oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju	2	50.00%
razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete	3	75.00%	odustajanje od rezervacije	2	50.00%
trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	2	50.00%	vrijeme utrošeno za rješavanje pritužbi gostiju i otklanjanje greške	1	25.00%
troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	1	25.00%	loš glas u medijima i na društvenim mrežama	1	25.00%
gubitak vremena uvjetovan kvalitetom	1	25.00%			

Izvor: obrada autorice prema rezultatima istraživanja

Kao troškove kvalitete sadržane u internom kontnom planu ispitanici su naveli sljedeće pozicije:

- 400200 – *printed* materijal LOGO / utrošeni tiskani materijal – LOGO
- 442100 - troškovi za reprezentaciju
- 416000 - usluge istraživanja tržišta
- 419116 - troškovi „tajni gost“
- 441509 - ostale neproizvodne usluge - za troškove audita i certificiranja.

Jednako tako, tu su i :

- troškovi stvaranja nezaboravnih sjećanja¹⁶,
- troškovi obilježavanja obljetnica/godišnjica,
- troškovi obilježavanja rođendana gosta,
- troškovi pogodnosti programa vjernosti za goste,
- troškovi VIP tretmana,
- troškovi pogodnosti za goste na medenom mjesecu,
- troškovi upravljanja reklamacijama,
- troškovi upravljanja reklamacijama - popust na smještaj,
- troškovi *overbookinga*.

Troškovi nekvalitete u promatranom hotelu koji ima uveden sustav praćenja troškova kvalitete iznose 0,1 % ukupnih troškova poslovanja (kroz dva promatrana razdoblja), dok udio ukupnih troškova kvalitete (koje hotel prepoznaje i prati kao troškove kvalitete) u poslovnim prihodima hotela iznosi 0,01 %. Udio troškova za kvalitetu i zbog nekvalitete u poslovnim prihodima hotela jednaki su, što ukazuje na to da hotel ulaže u preventivne aktivnosti, te aktivnosti ispitivanja u cilju smanjenja neželjenih učinaka i rezultata koji se ogledaju kao loša kvaliteta utvrđena od samih zaposlenika hotela ili od strane gostiju. Ulaganja u preventivne aktivnosti i poboljšanje kvalitete (troškovi za kvalitetu) pokazuju se kao dostatni s obzirom na vrlo nizak udio troškova nekvalitete, koji nizak udio iskazuju u oba promatrana razdoblja, bez promjena. Navedeno ukazuje i na dobro upravljanje troškovima kvalitete, odnosno sustavom kvalitete uopće. Promatrano hotelsko poduzeće također ulaže i u edukaciju svojih zaposlenih. Troškovi koji podržavaju program cjeloživotnog učenja nedvojbeno su pokazatelji ulaganja u kvalitetu, pa se tako u konkretnom hotelu izdvaja prosječno godišnje 14 sati na obrazovanje zaposlenih. Što se tiče oblika obrazovanja, uglavnom se koristi doškolovanje, tečajeve stranih jezika te tečajeve informatičkog obrazovanja (po 10 %), dok se na tjednoj razini provodi program osposobljavanja, odnosno poučavanja zaposlenih kako bi smanjili troškove kvalitete te povećali

¹⁶ Stvaranje nezaboravnih sjećanja suvremeni je trend u hotelijerstvu, pri čemu hotelijeri poduzimaju aktivnosti s ciljem kreiranja visoko kvalitetnih proizvoda i usluga koji će ispuniti visoka očekivanja gostiju i time kao posljedicu imati nezaboravno iskustvo gosta. Vrhunsko, nezaboravno, iskustvo gosta prijeko je potrebno za stjecanje lojalnosti gosta i ostvarivanje konkurentskih prednosti u suvremenom hotelijerstvu (Kandampully, Zhang, i Jaakkola, 2018). Općenito, doživljaj gosta i, posljedično, njegovo zadovoljstvo i lojalnost pod izravnim je utjecajem interakcije zaposlenika i kvalitete proizvoda (Sathish i Venkatesakumar, 2011). Stoga se troškovima povezanim s kvalitetom mogu smatrati ulaganja u svrhu stvaranja nezaboravnih iskustava i sjećanja, a koja uključuju, primjerice, personalizirane usluge, atrakcije, razne detalje, tzv. „pametne sobe“ (*smart rooms*), VR hotel *tour* (*virtual reality*), korištenje umjetne inteligencije - AI (*chatbots*), IoT (*Internet of things* – npr. ključ od sobe poslan na mobilni uređaj gosta) i brojne druge (<https://www.revfine.com/customer-experience-hospitality-industry/>) kao i edukaciju zaposlenih u svrhu osiguranja usluge u skladu s visokim očekivanjima gostiju.

zadovoljstvo zaposlenih i gosta. Također, troškove stimulacija i nagrađivanja zaposlenika također je moguće pridružiti troškovima ulaganja u kvalitetu kadrova, pa je tako za promatrani hotel njihov udio u poslovnim prihodima 20 %, pri čemu se informacije o troškovima kvalitete koriste upravo kao jedan od kriterija stimulativnog nagrađivanja menadžmenta i zaposlenika, odnosno, financijski se nagrađuje zaposlenike za ostvarenu bolju kvalitetu. Rezultati navedenog očituju se i u zadovoljstvu gostiju (za procjenu troškova kvalitete u odnosu na količinu prodaje Plewa (2016) koristi zadovoljstvo kupaca kao mjeru kvalitete visoke razine, što „pokriva“ i slučajeve eksterno utvrđenih pogrešaka), koje je vidljivo putem ocjena na društvenim mrežama i kanalima prodaje, pa tako gosti vrlo visoko ocjenjuju ovog ispitanika, i to:

- booking.com kao sjajnog s ocjenom 8,6/10, uz vrlo visoku ocjenu osoblja (8,9) i čistoće (8,9) te nešto nižu ocjenu udobnosti (8,5) i sadržaja (8,4) – na temelju 1562 recenzije;
- tripadvisor.com kao vrlo dobrog s ocjenom 4/5 uz ocjenu usluge, čistoće i lokacije 4,5 (na temelju 800 recenzija);
- facebook s ocjenom 4,8/5 (na temelju mišljenja 133 ljudi);
- google.com s ocjenom vrlo dobar 4,4/5 uz 62 % ispitanika s ocjenom izvrstan 5 (na temelju 1 519 recenzija);
- hotels.com s ocjenom fantastičan 8,8/10 (na temelju 67 recenzija gostiju).

I drugo hotelsko poduzeće koje ima stvorene pretpostavke za računovodstvo troškova kvalitete koristi informacije o troškovima kvalitete kao jedan od kriterija stimulativnog nagrađivanja menadžmenta i zaposlenika, odnosno financijski nagrađuje zaposlenike za ostvarenu bolju kvalitetu te također ulaže u edukaciju svojih zaposlenih. Program osposobljavanja, odnosno poučavanja zaposlenih kako bi smanjili troškove kvalitete te povećali zadovoljstvo zaposlenih i gostiju provodi se dvaput godišnje. Pritom, u strukturi troškova obrazovanja najveći udio imaju zaposlenici (48 %), potom niži menadžment (40 %), srednji menadžment (10 %) te top menadžment (2 %) (relevantnost ovih podataka moguće je potvrditi i rezultatima istraživanja koje je provela Zanini Gavrančić, 2011). Od oblika obrazovanja u najvećoj se mjeri troškovi odnose na troškove tečajeva stranih jezika (60 %), potom doškoloavanja (10 %) i informatičkog obrazovanja (10 %) te praktičnog rada u razvijenim regijama svijeta (5 %) i poslijediplomskih studija (2 %). Navedena struktura ukazuje na fokus obrazovanja ka zadovoljenju želja i potreba gostiju s obzirom da je u hotelijerstvu zadovoljstvo gosta uvjetovano u najvećoj mjeri uslugom, odnosno kontaktom sa zaposlenima. U tom smislu od iznimne je važnosti poznavanje stranih jezika, usavršavanje u struci, ali i informatička pismenost s obzirom da informacijski sustav podržan suvremenom ICT predstavlja potporu procesima. Rezultati ulaganja u kvalitetu očituju

se i u zadovoljstvu gostiju ovoga hotela, koje je vidljivo putem ocjena na društvenim mrežama i kanalima prodaje, pa tako gosti vrlo visoko ocjenjuju ovog ispitanika, i to:

- booking.com kao sjajnog s ocjenom 8,7/10 uz vrlo visoku ocjenu doručka (9,1), udobnosti (8,9), sadržaja (8,9), osoblja (8,8) i čistoće (8,8) – na temelju 1 866 recenzija;
- tripadvisor.com kao izvrsnog s ocjenom 4,5/5 uz ocjenu usluge, čistoće i lokacije 4,5 (na temelju 1 766 recenzija);
- facebook s ocjenom 4,7/5 (na temelju mišljenja 283 ljudi);
- google.com s ocjenom izvrstan 4,6/5 uz 72 % ispitanika s ocjenom izvrstan 5 (na temelju 1 673 recenzije);
- hotels.com s ocjenom fantastičan 8,8/10 (na temelju 289 recenzije gostiju).

Razgovorom s pojedinim ispitanicima (direktorima hotela, voditeljima kontrolinga) utvrđena su određena ograničenja pri uvođenju računovodstva troškova kvalitete u hotele. Ono što se pokazalo kao značajna prepreka jest u velikoj mjeri nerazumijevanje koncepta praćenja troškova kvalitete te načina na koji bi takvo praćenje bilo moguće računovodstveno ustrojiti. Među pitanjima koja su se javila tijekom intervjuiranja ističu se pojmovno određenje troškova kvalitete te mogućnost njihova definiranja, posebice s aspekta specifičnosti troškova hrane i pića te kategorije smještaja, odnosno usluge, kao i pitanje kriterija za definiranje je li nešto kvalitetno ili nije imajući na umu problematiku subjektivne procjene kvalitete.

Iako, pritom, navodi da su troškovi kvalitete svi troškovi koji „*omogućavaju gostu da se osjeća ugodno te mu daje osjećaj 'vrijednost za novac' za uslugu ili usluge koje koristi*“, a tu ubraja i, primjerice, troškove ulaganja u sanitarni čvor i troškove čuvanja djece, troškove djelatnika,... Ovdje, pak, ističe problem razgraničenja troškova na one koje se smatra redovitim troškovima poslovanja i one koje bi se moglo smatrati troškovima kvalitete. Razlog tomu je, misli, što su u hotelu „*većinom svi troškovi - troškovi kvalitete jer bez toga nema gostiju, a prosječno u stvarnom životu ne prolazi. Ili prodajete svoju uslugu jeftino i ne ulažete ništa - ili minimalno (kvalitete nema), ili se borite za što bolju poziciju na tržištu ulažući u smještajne kapacitete, ljude, opremu,...*“ Pa tako sve te troškove vidi kao troškove za kvalitetu. Kao indikator troškova nekvalitete menadžer ovoga hotela eventualno predlaže uvid u poziciju naknadnih popusta do kojih dolazi uslijed nekvalitete, dok financijski mjeren učinak kvalitete misli da je moguće pratiti povećanjem prometa ili eventualno visinom napojnice u odjelu hrane i pića te učestalošću dolazaka starih gostiju i njihovih prijatelja. Dakle, isključivo mjerenjem porasta prihoda. Stoga kao isključivi alat i indikator u okviru sustava upravljanja kvalitetom ovo hotelsko poduzeće koristi

recenzije gostiju na društvenim mrežama i forumima. Unatoč tomu, recenzije gostiju u okviru kanala prodaje i na društvenim mrežama slabije su nego u hotelima kod kojih je utvrđeno praćenje troškova kvalitete. Treba istaknuti, međutim, da se radi o malom broju recenzija po pojedinoj bazi, no i hotel po broju smještajnih jedinica jest mali (35 soba). Iako je kategoriziran kao hotel s 2*, s obzirom na očekivanja gostiju za navedenu kategoriju, moguće je primijetiti da postoji značajan prostor za unaprjeđenje kvalitete - ocjena na facebook-u 2,3/5; tripadvisor.com 2,5/5 uz ocjenu usluge i čistoće 3,5 te vrijednosti 3; ocjena na google.com je ipak nešto viša, 4/5, dok je na booking.com ocjena vrlo dobar 8,1/10 uz nižu ocjenu sadržaja (7), čistoće (7,8) i udobnosti (7,5) te vrijednosti za novac, no nešto višu ocjenu osoblja (8,7).

S druge strane, kod velikih hotelskih sustava u kojih je sustav upravljanja kvalitetom razvijen, te se prepoznaju i troškovi kvalitete, informacije o troškovima kvalitete prikupljaju se kroz sustav centralizirano u sektor kvalitete (putem odgovarajuće aplikacije prikuplja se sve informacije vezane uz odvijanje poslovnih procesa povezanih s kvalitetom, a računovodstvo u konačnici dobiva informaciju o ukupnim troškovima povezanim s kvalitetom od sektora kvalitete). To uključuje informacije o kvarovima i rješavanju kvarova, reklamacijama i rješavanju reklamacija, troškovima investicija, ispitivanja (laboratorij,...), troškovima okoliša (voda, otpadne tvari,...), stvaranja nezaboravnog sjećanja, tajnog gosta, ocjenama zadovoljstva... Direktor sektora kvalitete upoznat je s ulaganjima u zaposlene, no utrošeni sati na edukaciju i osposobljavanje zaposlenika razmatraju se isključivo s aspekta upravljanja ljudskim resursima, a ne mjere se kao troškovi kvalitete, pa se tako ne mjere (s troškovnog aspekta) učinci edukacije na smanjenje troškova nekvalitete, iako se zaposlenike nagrađuje za ostvarenu bolju kvalitetu. Dakle, u zaposlenike se ulaže, osim u edukaciju, i na način da se brine i o njihovoj motivaciji stimulirajući ih za višu razinu kvalitetu. To je stoga što su upravo kadrovi u djelatnosti hotelijerstva ključni za postizanje zadovoljstva gosta i percepciju kvalitete usluge, a time i za ostvarivanje konkurentske prednosti. Stoga je i ove troškove potrebno uključiti u kategoriju troškova za kvalitetu.

Pregled nalaza i zaključaka do kojih se došlo provedenim istraživanjem predočen je u Tablici 60.

Tablica 60: Pregled rezultata istraživanja

Pitanja	Rezultati istraživanja
Indikatori za mjerenje učinkovitosti upravljanja kvalitetom.	Mjerenje učinkovitosti upravljanja kvalitetom u manjoj se mjeri temelji na praćenju troškova kvalitete, a više na drugim indikatorima u sustavu kvalitete (praćenje zadovoljstva gosta ($f = 16$; A. S. = 2,67; s. d. = 0,482; Mod = 3) te lojalnosti gosta ($f = 14$; A. S. = 2,48; s. d. = 0,730; Mod = 3))
Koriste li ona hotelska poduzeća koja učinkovitost sustava upravljanja kvalitetom mjere promjenom visine troškova povezanih s kvalitetom ujedno i druge indikatore u sustavu kvalitete, odnosno, postoji li povezanost između korištenja troškovnih indikatora i netroškovnih indikatora? Spearmanov koeficijent korelacije	Postoji snažna pozitivna povezanost između korištenja troškovnih i netroškovnih indikatora za mjerenje učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom ($r_s = 0,739$, $p > 0,01$) te je ona statistički značajna. Hotelska poduzeća koja koriste troškove kvalitete kao indikator za mjerenje učinkovitosti implementiranog sustava upravljanja kvalitetom, uz to koriste i druge indikatore u sustavu kvalitete netroškovnog karaktera. Troškovi kvalitete kao indikator mogu se razmatrati kao nadogradnja na postojeći sustav mjerila pa će njihovo korištenje biti povezano s korištenjem postojećeg sustava.
Koriste li velika i srednja hotelska poduzeća, poduzeća koja su pravno ustrojena kao d. d. i d. o. o. te poduzeća čije je porijeklo vlasništva inozemno i domaće jednake indikatore za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom? Test usporedbe aritmetičkih sredina za nezavisne skupine Mann-Whitney U-test i Kolmogorov-Smirnov Z-test	Postoji statistički značajna razlika ($p < 0,05$) u korištenju indikatora za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom s obzirom na veličinu hotelskih poduzeća; Velika hotelska poduzeća u većoj mjeri kao indikatore koriste troškove za kvalitetu od srednjih hotelskih poduzeća, te druge indikatore u sustavu kvalitete: promjene prihoda od prodaje, zadovoljstvo kupaca, zadovoljstvo zaposlenika, lojalnost kupaca, tržišni udio. Postoji statistički značajna razlika i s obzirom na organizacijski oblik u korištenju pojedinih indikatora. Dionička društva u odnosu na društva s ograničenom odgovornošću u većoj mjeri koriste kao indikatore za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom troškove za kvalitetu i troškove ispitivanja te druge indikatore u sustavu kvalitete: promjene prihoda od prodaje, zadovoljstvo kupaca i zadovoljstvo zaposlenika.
Postoji li statistička značajna razlika između velikih i srednjih poduzeća u odnosu na pristup razmatranja troškova? Hi-kvadrat test	Ne postoji statistička značajna razlika između velikih i srednjih poduzeća u odnosu na pristup razmatranja troškova. Strategijski pristup (naglasak na strategiju troškovnog vodstva 39,4 % ili diferencijaciju proizvoda i usluga 21 %). Potreba kod određenog broja subjekata za unaprjeđenje računovodstvenog sustava zaokretom k strategijskom pristupu.
Pristup sagledavanju troškova s obzirom na način obuhvaćanja troškova.	Ispitanici u najvećoj mjeri prate i iskazuju troškove po segmentu, odnosno po profitnim i troškovnim centrima odgovornosti (79 %), dok manje to čine po proizvodu (24 %) ili za svaku fazu lanca vrijednosti (18 %).

	Pretežito klasičan pristup sagledavanju troškova s obzirom na način obuhvaćanja troškova.
Temeljite li interni obračun na standardima USALI?	18 ispitanika (55 %) u potpunosti temelji interni obračun na standardima USALI, 6 ispitanika (18 %) samo djelomično, po 6 % ispitanika (po 2) interni obračun ne temelji na standardima USALI, ali to namjerava, ili ne poznaje ovaj sustav, a jedan ispitanik to smatra nepotrebnim.
Postoji li statistički značajna razlika između poduzeća s obzirom na njihovu veličinu u odnosu na to temelje li interni obračun na standardima USALI? Analiza kontingencijske povezanosti - Fisherov test	Postoji statistički značajna razlika ($\chi^2(1) = 4,909; p < 0,05$) u korištenju sustava USALI između dvije neovisne skupine poduzeća (s obzirom na veličinu poduzeća). Velika hotelska poduzeća u većoj mjeri temelje interni obračun na standardima USALI nego je to slučaj kod srednje velikih hotelskih poduzeća.
Predviđate li u kontnom planu temeljenom na standardima USALI i konta za praćenje troškova kvalitete?	46 % ispitanika predviđa u kontnom planu temeljenom na standardima USALI i konta za praćenje troškova kvalitete - troškove kvalitete obuhvaćaju uglavnom na razini mjesta troška (30 %), potom na razini centara odgovornosti (18 %) te na razini proizvoda i usluga ili samo na razini poslovnog sustava kao cjeline (po 6 %), dok jedan ispitanik (3 %) troškove kvalitete obuhvaća po aktivnostima i procesima.
Jesu li u hotelskom poduzeću stvorene pretpostavke koje će omogućiti sustavno obuhvaćanje troškova kvalitete?	U najvećoj mjeri anketiranje gostiju, izvještaji, planovi i statistike, te za procese pripreme i pružanja usluga prehrane i higijenski standard te <i>check</i> -liste kuhinje, sale, bara. Najmanje se koristi lista top 10 klijenata i <i>check</i> -liste VIP klijenata - potreba većeg okretanja potrebama gostiju. Iako hotelska poduzeća nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, stvorene su pretpostavke koje to omogućuju.
Što je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete?	Prilagođavanje potrebama i željama kupca te podizanje konkurentnosti, stimuliranje zaposlenika za bolju kvalitetu, otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa, transparentnost troškova, udovoljavanje zahtjevima normi, lociranje i eliminiranje uzroka troškova nekvalitete te otklanjanje uskih grla. Povećanje svijesti ispitanika o ulozi troškova kvalitete u prilagođavanju potrebama i željama kupaca. Prepoznata je uloga računovodstva troškova kvalitete, no i da postoji mogućnost za unaprjeđenje i zaokret ka korištenju troškova kvalitete u svrhu strategijskog upravljanja.
Ocjenjuju li velika i srednja hotelska poduzeća, poduzeća koja su pravno ustrojena kao d. d. i d. o. o. te poduzeća čije je porijeklo vlasništva inozemno i domaće jednako svrhu evidentiranja i praćenja troškova kvalitete?	Postoji statistički značajna razlika u ocjeni svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete u promatranim skupinama poduzeća (prema veličini) za stav da je svrha podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje. Stav da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i

<p>Test usporedbe središnjih vrijednosti za nezavisne skupine</p> <p>Mann-Whitney U-test i Kolmogorov-Smirnov Z-test</p>	<p>prodaje statistički je značajno više ocijenjen u velikim hotelskim poduzećima, nego u srednjim.</p> <p>Postoji statistički značajna razlika u ocjeni svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete u promatranim skupinama poduzeća (prema organizacijskom obliku) za stav da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete udovoljavanje zahtjevima normi ISO 9001, 22000 / HACCP i drugo.</p> <p>Višom ocjenom tvrdnju da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete udovoljavanje zahtjevima normi ISO 9001, 22000 / HACCP i drugo ocjenjuju poduzeća koja su ustrojena kao d. d. nego poduzeća ustrojena kao d. o. o.</p> <p>Postoji statistički značajna razlika u rangovima između poduzeća u domaćem privatnom vlasništvu i poduzeća u inozemnom vlasništvu s obzirom na ocjenu sljedećih tvrdnji o svrsi evidentiranja i praćenja troškova kvalitete (hotelska poduzeća u domaćem privatnom vlasništvu daju statistički značajno višu ocjenu u odnosu na poduzeća u inozemnom vlasništvu): usklađenje s propisima o kategorizaciji; udovoljavanje zakonskim odredbama; pronalaženje i kažnjavanje krivca za nekvalitetu; otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa; upravljanje izabranim strategijama; podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje; doprinos razini izvješćivanja u poslovnom sustavu; <i>benchmarking</i>; transparentnost troškova.</p>
<p>Ocjena važnosti informacija o troškovima kvalitete.</p>	<p>Prepoznata važnost i uloga troškova kvalitete, ne samo s gledišta operativnog upravljanja, već i s gledišta strategijskog pristupa upravljanja troškovima u okviru kojega je ključna perspektiva kupca i zadovoljenje njihovih želja i potreba.</p> <p>Najveći broj ispitanika u potpunosti se slaže s tvrdnjom da troškovi kvalitete omogućuju ocjenu uspješnosti provođenja standardnih operativnih procedura (prosječna ocjena 4,7) te da omogućuju ocjenu stanja i definiranje ciljeva u području unaprjeđenja ukupne kvalitete i doprinose poboljšanju strukture troškova kvalitete (82 % ispitanika; prosječna ocjena 4,6); važnost troškova kvalitete za prepoznavanje nezadovoljstva gosta u posebnim segmentima i za poboljšanja sukladno tomu (79 % ispitanika); troškovi kvalitete olakšavaju utvrđivanje profitabilnosti pojedinih aktivnosti i procesa te organizacijskih cjelina povezano s odgovornošću pojedinog menadžera u sustavu kvalitete te omogućuju ocjenu uspješnosti ostvarenja strategija. (H3)</p>
<p>Postoji li statistički značajna razlika u stavovima ispitanika o značajnosti informacija o troškovima kvalitete za donošenje poslovnih odluka u području upravljanja kvalitetom s obzirom na to imaju li ili nemaju</p>	<p>Ne postoji statistički značajna razlika ($p > 0,05$) u ocjeni učinkovitosti informacija o troškovima kvalitete za potrebe donošenja odluka o kvaliteti između dvije neovisne skupine poduzeća (s obzirom na to imaju li poduzeća implementirano računovodstvo troškova kvalitete ili nemaju) - obje skupine jednako visoko ocjenjuju učinkovitost troškova kvalitete.</p>

<p>implementirano računovodstvo troškova kvalitete?</p> <p>Analiza kontingencijske povezanosti – Fisherov test</p> <p>Mann-Whitney U-test i Kolmogorov-Smirnov Z-test</p>	<p>Računovodstvo troškova kvalitete doprinosi unaprjeđenju poslovnog procesa kroz poboljšanje informacijske osnove za donošenje poslovnih odluka. (H2)</p> <p>Ne postoji statistički značajna razlika u ocjeni važnosti informacija o troškovima kvalitete u promatranim skupinama poduzeća (prema veličini, prema organizacijskom obliku te prema izvoru vlasništva).</p>
	<p>Nedovoljna svijest o mogućnosti utjecanja na troškove kvalitete već u razdoblju razvoja i nastanka proizvoda ili usluge.</p>
<p>Ključni razlozi zbog kojih računovodstvo troškova kvalitete nije implementirano.</p>	<p>Samo 27 % ispitanih hotelskih poduzeća ima <i>uveden sustav praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete</i> i to su uglavnom velika dionička društva.</p> <p>Razlozi zbog kojih poduzeća nemaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete: <i>nedovoljna informatička podrška, nedovoljno znanje o značaju troškova kvalitete, činjenica da vrhovni menadžment tom segmentu ne pridaje važnost.</i></p>
<p>USALI i računovodstvo troškova kvalitete</p>	<p>Poduzeća koja ne temelje interni obračun na standardima USALI nemaju niti implementirano računovodstvo troškova kvalitete.</p> <p>Implementacija USALI predstavlja dobar temelj i osigurava jednostavniju implementaciju računovodstva troškova kvalitete.</p>
<p>Postoji statistički značajna razlika u implementiranosti sustava praćenja i izvještavanja o troškovima kvalitete i veličine poduzeća, organizacijskog oblika i vlasničke strukture?</p> <p>Analiza kontingencijske povezanosti - Fisherov test</p>	<p>Ne postoji statistički značajna razlika u implementiranosti sustava praćenja i izvještavanja o troškovima kvalitete u poduzećima koja su pravno ustrojena kao d. d. ili kao d. o. o.</p> <p>Poduzeća s obzirom na veličinu, kao niti s obzirom na izvor vlasništva, statistički se značajno ne razlikuju u tome jesu li ili nisu implementirala računovodstvo troškova kvalitete.</p> <p>Općenito hotelska poduzeća u Hrvatskoj nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, pa tako veliki broj velikih poduzeća taj sustav nema, no poduzeća koja to jesu učinila su ipak uglavnom velika dionička društva.</p>
<p>Postoji li statistički značajna razlika između poduzeća koja imaju implementiran neki od sustava upravljanja i onih koji nemaju u odnosu na to imaju li implementirano računovodstvo troškova kvalitete (i to na srednjoj ili visokoj razini razvijenosti)?</p> <p>Fisherov test</p>	<p>Postoji statistički značajna razlika ($\chi^2(1) = 6,039; p < 0,05$) u implementaciji sustava troškova kvalitete između dvije neovisne skupine poduzeća (s obzirom na implementaciju nekog od sustava upravljanja).</p> <p><i>Hotelska poduzeća koja su implementirala neki od sustava upravljanja u većoj mjeri imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete nego je to slučaj kod hotelskih poduzeća koja nemaju implementiran niti jedan sustav upravljanja.</i></p>
<p>Postoji li statistički značajna razlika između poduzeća koja su implementirala računovodstvo troškova kvalitete i poduzeća koji to nisu učinila u odnosu na ocjenu</p>	<p>Ne postoji statistički značajna razlika ($p > 0,05$) u ocjeni značajnosti informacija o troškovima kvalitete za donošenje poslovnih odluka u području kvalitete između poduzeća koja su implementirala sustav računovodstva troškova kvalitete i</p>

<p>značajnosti informacija o troškovima kvalitete?</p> <p>Fisherov test</p>	<p>poduzeća koja nisu implementirala računovodstvo troškova kvalitete.</p> <p><i>Ispitanici prepoznaju važnost i ulogu računovodstva troškova kvalitete, stoga se zaključuje da bi implementacija računovodstva troškova kvalitete doprinijela učinkovitom i djelotvornom upravljanju kvalitetom kroz poboljšanje informacijske osnovice. (H3)</i></p>
<p>Postoji li statistički značajna razlika između poduzeća koja su implementirala računovodstvo troškova kvalitete i poduzeća koji to nisu učinila u odnosu na razmatranje svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete te važnosti informacija o troškovima kvalitete?</p> <p>Mann-Whitney U-test</p>	<p>Nema statistički značajne razlike u razmatranju svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete te važnosti informacija o troškovima kvalitete između poduzeća koja imaju uveden sustav praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete, te poduzeća koja taj sustav nemaju.</p> <p>Ispitanici visoko ocjenjuju ulogu i važnost troškova kvalitete u poslovanju što ukazuje na to da su prepoznali mogućnosti koje računovodstvo troškova kvalitete nudi. (H3)</p> <p>Visoka razina svijesti o važnosti troškova kvalitete u hotelijerstvu.</p>
<p>Razina razvijenosti upravljanja troškovima kvalitete.</p>	<p>Dvije trećine (67 %) hotelskih poduzeća iz uzorka nema implementiran sustav izvješćivanja o troškovima kvalitete.</p> <p>Visoka razina upravljanja troškovima kvalitete u tek 18 % promatranih hrvatskih hotelskih poduzeća (u okviru upravljanja troškova kvalitete promatrane troškove identificiraju i analiziraju te se informacije o njima koriste u svrhu kontinuiranog unaprjeđenja procesa).</p> <p>Hrvatsko hotelijerstvo je općenito još uvijek na niskoj razini razvijenosti upravljanja troškovima kvalitete.</p>
	<p>Nakon uvođenja sustava upravljanja kvalitetom i praćenja troškova kvalitete uočeno je značajno smanjenje pritužbi gostiju na usluge s greškom (A. S. = 4,2; s. D. = 0,789). (H1)</p> <p>Računovodstvo troškova kvalitete doprinosi unaprjeđenju poslovnog procesa, poboljšanju performansi te smanjenju troškova nekvalitete koji nastaju kao rezultat pogrešaka i nepravilnosti. (H1)</p>
<p>Postoje li statistički značajne razlike u ocjeni utjecaja određenih aspekata na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća u odnosu na veličinu, organizacijski oblik poduzeća te vlasničku strukturu?</p> <p>Mann-Whitney U-test usporedbe rangova</p>	<p>Ne postoje statistički značajne razlike među ispitanicima niti po jednoj osnovi, odnosno svi ispitanici jednako ocjenjuju čimbenike ostvarivanja konkurentskih prednosti, neovisno o njihovoj veličini, organizacijskom obliku i vlasništvu ($p > 0,05$)</p>
<p>Postoji li statistički značajna razlika u ocjeni kvalitete segmenta smještaja s obzirom na implementiranost sustava praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete?</p>	<p>Ne postoji statistički značajna razlika u ocjeni kvalitete segmenta smještaja s obzirom na implementiranost sustava praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete ($U = 40,5$; $p < 0,05$).</p>

<p>Mann-Whitney U-test usporedbe rangova</p>	<p><i>No, utvrđeno smanjenje pritužbi na proizvode i usluge s greškom nakon implementacije sustava upravljanja kvalitetom i praćenja troškova kvalitete.</i></p>
<p>Postoji li statistički značajna razlika u ocjeni vlastite kvalitete proizvoda i usluga u odnosu na konkurente (razmatrano kroz pojedine dimenzije kvalitete) s obzirom na stupanj razvijenosti računovodstva? Kruskal–Wallis H-test</p>	<p>Ne postoji statistički značajna razlika među grupama s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete ($p > 0,05$) u odnosu na ocjenu vlastite kvalitete proizvoda ili usluga (prosječno za dimenzije kvalitete usluge, u odnosu na konkurente), $H(2) = 1,535, p = 0,5$.</p> <p><i>No, subjekti s visokom razinom razvijenosti računovodstva troškova kvalitete daju i višu prosječnu ocjenu vlastitoj kvaliteti usluga u odnosu na hotelska poduzeća kod kojih je uočena niska ili srednja razina razvijenosti računovodstva troškova kvalitete, iako ta razlika nije statistički značajna.</i></p>
<p>Postoji li statistički značajna razlika u ocjeni vlastite kvalitete proizvoda i usluga za segmente smještaj, hrana i piće i wellness s obzirom na stupanj razvijenosti računovodstva troškova kvalitete? Kruskal-Wallis H-test</p>	<p>Ne postoji statistički značajna razlika među grupama s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete ($p > 0,05$) u odnosu na ocjenu kvalitete vlastitih segmenata (naspram konkurenata): „Smještaj“, $H(2) = 4,938, p = 0,8$, „Hrana i piće“ ($H(2) = 1,071, p = 0,6$) te „Wellness“ ($H(2) = 4,423, p = 0,1$).</p>
<p>Ocjenjuju li hotelska poduzeća koja su implementirala neki od sustava upravljanja i posjeduju certifikat u odnosu na poduzeća koja certifikat nemaju jednako vlastitu kvalitetu usluga naspram kvaliteti konkurenata? Mann-Whitney U-test i Kolmogorov-Smirnov Z-test</p>	<p>Ne postoji statistički značajna razlika ($p > 0,05$) u ocjeni vlastite kvalitete usluga u odnosu na konkurente s obzirom na to posjeduju li poduzeća ili ne neki od certifikata sustava upravljanja.</p> <p>Svi ispitanici, neovisno o tomu imaju li implementiran neki od sustava upravljanja ili ne, te na kojoj im je razini razvijenosti računovodstvo troškova kvalitete, vlastitu kvalitetu usluga ocjenjuju prilično visokom.</p> <p><i>No, kod onih hotelskih poduzeća koja su implementirala računovodstvo troškova kvalitete, uočeno je značajno smanjenje pritužbi gostiju na usluge s greškom, a i ispitanici smatraju informacije o troškovima kvalitete izuzetno učinkovitima.</i></p> <p><i>Računovodstvo troškova kvalitete doprinosi poboljšanju informacijske osnovice za potrebe donošenja odluka u području upravljanja kvalitetom, unaprjeđenju procesa i ostvarenju više razine kvalitete usluge hotelskih poduzeća.</i></p>
<p>Postoji li statistički značajna razlika između velikih i srednjih hotelskih poduzeća u odnosu istraživanje preferencija gostiju i troškova vezanih uz ispunjavanje njihovih zahtjeva? Fisherov test</p>	<p>Postoji statistički značajna razlika ($\chi^2(1) = 6,925; p < 0,05$) u istraživanju preferencija gostiju, njihove platežne sposobnosti i mogućih troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva između velikih i srednjih hotelskih poduzeća.</p> <p><i>Velika hotelska poduzeća u većoj mjeri provode istraživanje preferencija gostiju, njihove platežne sposobnosti i mogućih troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva nego što to čine srednja hotelska poduzeća.</i></p>
<p>Provođenje ispitivanja gostiju o njihovom doživljaju usluge u svrhu unaprjeđenja usluge.</p>	<p>85 % ispitanika (28) provodi ispitivanje gostiju o njihovom doživljaju usluge u svrhu unaprjeđenja usluge;</p>

	<p>Kod 70 % ispitanika podaci dobiveni anketiranjem gostiju utječu na podizanje kvalitete usluga, stimulativno nagrađivanje odgovornih i sudionika te na porast rezultata.</p>
<p>Praćenje troškova reklamacija.</p>	<p>Najveći broj ispitanika troškove reklamacija prati po mjestima nastajanja troška (39 %) te za svaki profitni centar posebno (33 %) i to uglavnom dnevno (33 %) i mjesečno (30 %), dok to tjedno čini tek 18 % ispitanika;</p> <p>Izrađuje se analize reklamacija, načina rješavanja i vremena rješavanja reklamacija (46 %), te se vodi statistiku troškova reklamacija (27 %), a kod 15 % ispitanika hotel prima izvještaj od odjela za kvalitetu.</p> <p>27 % ispitanika ne vodi statistiku, ne analizira, niti prati ili izvještava o troškovima reklamacija.</p> <p><i>Srednja hotelska poduzeća još uvijek nisu u dovoljnoj mjeri prepoznala ulogu troškova kvalitete u unaprjeđenju poslovnih procesa i zadovoljenju želja i potreba gostiju.</i></p>
<p>Ocjena utjecaja odabranih čimbenika na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća.</p>	<p>Najveći broj ispitanika iznimno je važnim ocijenio kvalitetu usluga (A. S. = 4,8; s. d. = 0,504) te znanje, vještine i sposobnost zaposlenika (A. S. = 4,7; s. d. = 0,596), fleksibilnost poduzeća tj. prilagodljivost tržišnim uvjetima (A. S. = 4,7; s. d. = 0,535) i upravljanje troškovima (A. S. = 4,67; s. d. = 0,606).</p>
<p>Implementirano računovodstvo troškova kvalitete.</p>	<p>Model oportunitetnih troškova (PAF + oportunitetni troškovi), potom razni modeli internih izvještaja i Crosbyjev model.</p> <p>Korištenje pokazatelja troškova kvalitete: udio troškova kvalitete u prihodima od prodaje (6), udio troškova kvalitete u operativnim troškovima (5), te udio troškova kvalitete u ukupnim prihodima (4).</p> <p>Koriste sljedeće analitičke tehnike: analizu trenda, analizu odnosa/udjela, Pareto analiza 80/20 te korelacijsku analizu.</p> <p>Za izvješćivanje o troškovima kvalitete zaduženo je uglavnom odjeljenje kvalitete te služba kontrolinga (33,3 %; po jedan ispitanik naveo je računovodstvo centara odgovornosti te službu kontrole; jedan je ispitanik odgovorio da je za to zadužen cijeli menadžment hotela i to svaki u svojoj domeni odgovornosti).</p> <p>Izvještavanje o troškovima kvalitete provodi se na razini mjesta troška, centara odgovornosti te na razini poduzeća kao cjeline, a kod dva ispitanika i na razini pojedinih aktivnosti</p>

Izvor: obrada autorice

4.2. Ograničenja istraživanja i mogućnosti za daljnja istraživanja

Nedovoljno poznavanje primjene troškova kvalitete, pa samim time i slaba primjena koncepta računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu jedno je od najznačajnijih ograničenja ovoga istraživanja. Ovaj nedostatak koji proizlazi iz nepoznavanja materije ili iz nedostatnih resursa za implementaciju takvoga sustava nastojao se otkloniti izuzimanjem iz uzorka mikro i malih hotelskih poduzeća, odnosno odabirom isključivo velikih i srednjih hotelskih poduzeća za koje je vjerojatno, sukladno postojećim istraživanjima i dostupnoj literaturi, da imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete u svrhu osiguranja i pripreme informacija za potrebe strategijskog upravljanja. Unatoč navedenom, istraživanje je pokazalo da veliki broj istraživanih hotelskih poduzeća ipak nema implementirano računovodstvo troškova kvalitete i to zbog razloga što nemaju adekvatnu informatičku potporu, zbog nezainteresiranosti rukovodstva, odnosno činjenice da vrhovni menadžment troškovima kvalitete ne pridaje važnost, te nepoznavanja problematike.

Uz navedeno, dublju analizu ponašanja pojedinih kategorija troškova kvalitete nije bilo moguće provesti unatoč napomeni da se rezultati istraživanja iskazuju u agregiranom obliku, bez povezivanja specifičnih podataka s pojedinim subjektom koji je sudjelovao u istraživanju. Naime, hrvatska hotelska poduzeća još su uvijek prilično zatvorena kada je u pitanju davanje internih financijskih podataka, i to prije svega zbog čuvanja poslovne tajne. Stoga ispitanici koji imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete nisu bili spremni sudjelovati u dijelu istraživanja koje se odnosi na analizu ponašanja pojedinih kategorija troškova kvalitete te, u skladu s time, zahtijeva uvid u detaljne interne financijske podatke. Mjerenje poboljšanja kvalitete poslovnih procesa, stoga, nije bilo moguće s aspekta vrijednosnog iskaza troškova kako bi se utvrdio odnos i ponašanje pojedinih kategorija troškova kvalitete, već je smanjenje troškova nekvalitete (umjesto planiranog iskazivanja kao udjela u ostvarenim prihodima od prodaje) sagledano u kontekstu smanjenja pritužbi na proizvode i usluge s greškom. S obzirom na navedeno, međuodnos pojedinih kategorija troškova kvalitete nije bilo moguće ispitati ni po pojedinim segmentima (za smještaj, hranu i piće te *wellness*). Po pojedinim segmentima su, međutim, utvrđene pretpostavke za sustavno obuhvaćanje troškova kvalitete na razini poslovnih procesa, a na ciljnom uzorku ispitanika koji prate troškove kvalitete utvrđene su po pojedinim segmentima i vrste troškova koje ispitanici prepoznaju kao troškove povezane s kvalitetom. U daljnjim istraživanjima bilo bi stoga korisno ispitati međuodnos i ponašanje pojedinih

troškovnih komponenti povezanih s kvalitetom. Dakle, vrijednosno iskazati utjecaj ulaganja u kvalitetu na ponašanje troškova nekvalitete hotela mjerenjem visine troškovnih komponenti. Nadalje, jedno od ograničenja istraživanja bilo je i to što financijski podaci na razini hotela nisu bili dostupni, pa nije bilo moguće na cijelom uzorku istražiti financijski efekt rezultata istraživanja u hotelijerstvu (istraživanje se provodilo na razini hotela, dok se financijski podaci koji su dostupni javno odnose se na hotelska poduzeća). Korisno bi bilo mjeriti utjecaj komponenti troškova kvalitete na financijske pokazatelje performansi hotela poput RevPAR, TRevPAR, GOP po raspoloživoj sobi i slično. Također, utjecaj računovodstva troškova kvalitete na povećanje razine kvalitete proizvoda i usluga hotelskog poduzeća moglo bi se mjeriti istraživanjem odnosa troškova kvalitete i ocjena gostiju kao indikatora ostvarene razine kvalitete.

Kao ograničavajući čimbenik treba uzeti u obzir svakako i veličinu uzorka s obzirom na polazišnu činjenicu, odnosno samu populaciju koja je mala (u Hrvatskoj je manje od 100 srednjih i velikih hotelskih poduzeća), pa bi za buduća istraživanjima bilo korisno proširiti uzorak na hotelska poduzeća u drugim državama.

Buduća istraživanja u području računovodstva troškova kvalitete mogla bi se okrenuti i istraživanju utjecaja troškova kvalitete kadrova hotela na performanse hotela s obzirom da kadrovi predstavljaju ključan čimbenik ostvarivanja konkurentskih prednosti u hotelijerstvu. Naime, zbog specifičnosti hotelske usluge koja je neodvojiva od pružatelja usluge, ljudski potencijali značajno utječu na percepciju kvalitete usluge kod korisnika usluge. Jednako tako, neadekvatna usluga koja rezultira nezadovoljstvom gosta u pravilu je uvjetovana ljudskim čimbenikom, pa se tako i značajna razina troškova nekvalitete upravo može pridružiti troškovima kadrova. Stoga je ulaganje u edukaciju kadrova, njihovo motiviranje i nagrađivanje značajan instrument unaprjeđenja kvalitete, a sve to podrazumijeva nastanak troškova povezanih s kvalitetom.

4.3. Mogućnosti unaprjeđenja računovodstvenih informacija implementacijom računovodstva troškova kvalitete u hotelu

Uvođenje računovodstva troškova kvalitete ima za cilj smanjenje troškova nekvalitete uz posljedično smanjenje ukupnih troškova poslovanja i povećanje zadovoljstva gostiju, što utječe

na povećanje konkurentskih prednosti. Navedeno podrazumijeva optimizaciju troškova kvalitete, odnosno utvrđivanje optimalnog odnosa između troškova ulaganja u kvalitetu kroz preventivne aktivnosti i aktivnosti ispitivanja i troškova nastalih kao posljedica odstupanja od zahtjeva kvalitete.

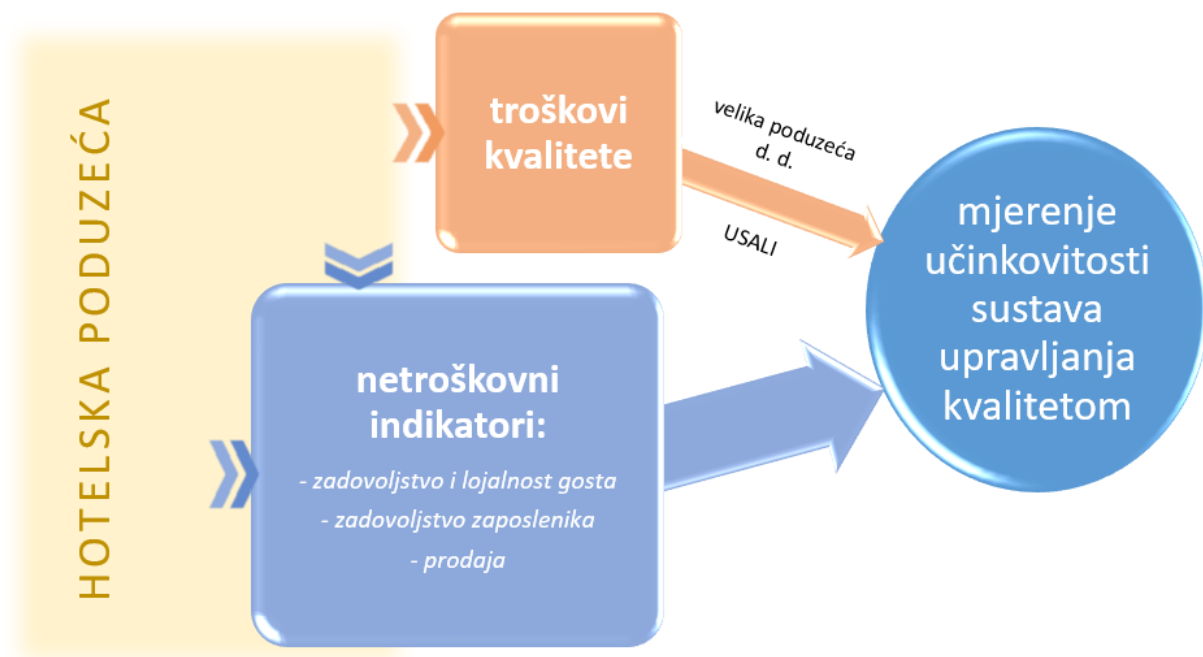
S obzirom na rezultate provedenog istraživanja, hrvatsko je hotelijerstvo u području implementiranosti računovodstva troškova kvalitete moguće ocijeniti niskom ocjenom. Naime, samo 9 poduzeća ima implementirano računovodstvo troškova kvalitete, od čega ih samo 6 troškove kvalitete (osim što ih prati i analizira) ujedno i koristi u svrhu kontinuiranog poboljšanja procesa (Shema 14).



Shema 14: Razine implementacije i razvijenosti računovodstva troškova kvalitete u hrvatskom hotelijerstvu prema rezultatima istraživanja

Troškove kvalitete u pravilu prate i analiziraju te koriste u svrhu unaprjeđenja poslovanja velika hotelska poduzeća koja su organizirana kao dionička društva. Navedeni rezultati generalno ukazuju na nisku razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete.

U hotelskim poduzećima troškovi kvalitete predstavljaju indikator učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom tek u manjoj mjeri, i to kao dodatna mjera učinkovitosti upravljanja kvalitetom uz ostale netroškovne indikatore. Mjerenje, odnosno procjena koristi od upravljanja kvalitetom (Shema 15) temelji se primarno na praćenju zadovoljstva i lojalnosti gostiju te nešto manje na praćenju zadovoljstva zaposlenika i praćenju promjena obujma prodaje (iskazano prihodima od prodaje).



Shema 15: Indikatori učinkovitosti upravljanja kvalitetom u hotelijerstvu prema rezultatima istraživanja

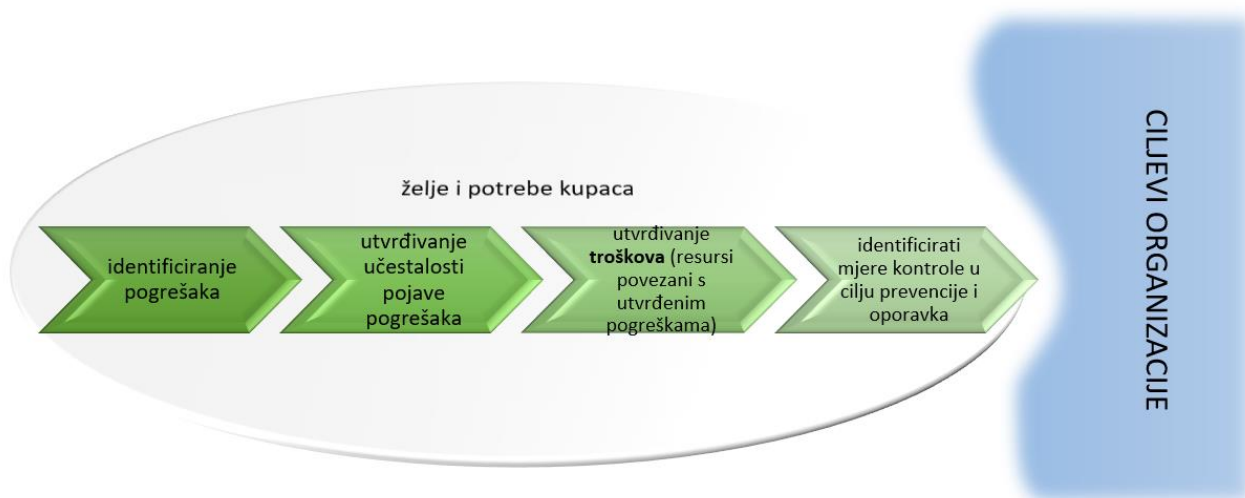
Implementacija računovodstva troškova kvalitete u hotelska poduzeća prije svega zahtijeva određene pretpostavke koje će omogućiti praćenje i izvještavanje o troškovima kvalitete. Poduzeća kod kojih je računovodstvo troškova kvalitete na višoj razini razvijenosti imaju visoku razinu svijesti o važnosti i učinkovitosti informacija o troškovima kvalitete, adekvatnu informatičku potporu koja se temelji na implementaciji suvremenog integriranog informacijskog sustava, suvremeni pristup upravljanju troškovima okrenut razvoju strategijskog računovodstva te interni obračun temelje na primjeni standarda USALI.

Kako bi se definiralo model kojim će se determinirati postavke za planiranje, pa potom i praćenje određenih troškova povezanih s kvalitetom, u svrhu povećanja uspješnosti poslovnog sustava, odnosno ostvarenja ciljeva organizacije, potrebno je prije svega krenuti od želja i

potreba ciljanih kupaca - istraživati preferencije gostiju, njihovu platežnu sposobnost i moguće troškove vezane uz ispunjavanje njihovih zahtjeva. U okviru navedenoga definirat će se ciljevi kvalitete, pri čemu će zahtjevi kupaca biti polazište za dizajniranje odgovarajućih proizvoda i usluga čije karakteristike trebaju ispuniti očekivanja tržišta, ali i biti u skladu s vlastitim mogućnostima. U tu svrhu treba provoditi i anketiranje vlastitih kupaca kako bi se dobila povratna informacija o kvaliteti vlastitih proizvoda i usluga i time rasvijetlila mogućnost unaprjeđenja kvalitete, stimulativnog nagrađivanja odgovornih i sudionika te porasta rezultata.

Tako postavljeni ciljevi odredit će i procese za njihov razvoj temeljene na načelu racionalnosti, što podrazumijeva izostavljanje onih aktivnosti koje su nepotrebne i koje bi neopravdano trošile resurse. Postavljeni ciljevi i područja djelovanja temelj su za provođenje kontrole u cilju ostvarivanja i osiguravanja više razine kvalitete. Sve ove aktivnosti, od istraživanja i razvoja, planiranja kvalitete, ulaganja u edukaciju zaposlenika u cilju ispunjavanja zahtjeva ciljanih kupaca, provođenja kontrole i ispitivanja, dodavanja vrijednosti proizvodima i uslugama kako bi kupac bio zadovoljniji, kao i sve aktivnosti općenito u okviru upravljanja sustavom kvalitete, od njegove implementacije do unaprjeđenja, rezultiraju troškovima nastalim u svrhu postizanja ciljeva kvalitete te se mogu smatrati troškovima za kvalitetu, odnosno troškovima sukladnosti sa zahtjevima kvalitete. No, također, u model troškova kvalitete treba svakako ugraditi i mogućnost praćenja onih troškova koji nastaju kao posljedica odstupanja od kvalitete jer takvi troškovi ukazuju na suboptimalno poslovanje te značajno utječu na ostvarivanje temeljnih ciljeva poslovanja umanjujući konačni rezultat. U tu svrhu potrebno je pratiti i analizirati učestalost reklamacija, načina i vremena rješavanja reklamacija s obzirom da one predstavljaju značajan element troškova nekvalitete.

U dizajniranju i implementaciji modela računovodstva troškova kvalitete ključno je sudjelovanje menadžera različitih područja, pa tako trebaju biti uključeni i menadžerski računovođa, i kontroler, i menadžer kvalitete, operacija, nabave, ljudskih resursa odnosno menadžeri nižih razina odgovorni za poslovanje pojedinih segmenata jer je potrebno prije svega identificirati ključne aktivnosti koje doprinose osiguranju i unaprjeđenju kvalitete i na toj osnovi odrediti troškove koji nastaju u svezi s kvalitetom. Posebno je važno prepoznati i one aktivnosti i rizike koji onemogućuju ostvarivanje željene razine kvalitete kako bi se implementirale odgovarajuće kontrole u cilju sprječavanja mogućih pogrešaka i nepravilnosti. Bohan i Horney (1991) navode da bi tim trebao svakako biti sastavljen od pet do najviše dvanaest članova te da bi prije svega svaki član tima trebao proučiti i upoznati se s konceptima i metodama upravljanja troškovima kvalitete.



Shema 16: Izgradnja modela praćenja troškova kvalitete

U početnoj fazi planiranja sustava računovodstva troškova kvalitete potrebno je snimiti trenutnu situaciju kako bi se identificirale aktivnosti, okolnosti i poteškoće koje je moguće povezati s kategorijama troškova kvalitete, utvrditi učestalost pojavljivanja određenih nepravilnosti, odnosno događaja te utvrditi resurse povezane s navedenim događajima, a koji podrazumijevaju vrijeme, novčana sredstva te potreban materijal (Shema 16). U tu svrhu potrebno je uključiti i menadžere najnižih razina (razne voditelje) i supervizore ispitujući ih o potrebnom vremenu i resursima za provođenje pojedinih aktivnosti povezanih s kategorijama troškova kvalitete (za preventivne aktivnosti, aktivnosti ispitivanja, rješavanja i otklanjanja pogrešaka interno utvrđenih te onih koje se odnose na pritužbe, reklamacije). Bohan i Horney (1991) predlažu da se pitanja ne postavljaju suviše općenito već da se traži odgovor na pitanje o npr. utrošenom vremenu za pojedinu aktivnost koju će onda projektni tim pridružiti određenoj kategoriji troškova kvalitete („Koliko vremena utrošite na obučavanje novog zaposlenika?“, „Koliko često provodite izobrazbu?“). Jednako tako, autori predlažu i analiziranje operativnih izvještaja, pri čemu pozornost treba obratiti stavkama pod „razno / miscellaneous“, „gubitci i štete“, „troškovi obuke“, „naknade / odobrenja / allowances“ iz kojih je moguće izvući i one troškove koji su povezani s kvalitetom.

Osim što će se na ovaj način **utvrditi ukupni troškovi kvalitete**, ujedno će se **identificirati aktivnosti i događaje** koji značajno utječu na troškove kvalitete, a **koje će se pratiti i**

kontrolirati na odgovarajući način ubuduće u cilju **praćenja troškova kvalitete**, ali će se na ovaj način omogućiti i **razvoj strategije za smanjenje troškova kvalitete**. Aktivnosti i događaji koji će biti u fokusu praćenja trebaju biti oni koji nose značajne troškove organizaciji, koji se ponavljaju učestalo te koje menadžeri odgovorni za pojedino područje mogu relativno lako pratiti (primjerice praćenje učestalosti i vrijednosti popusta i povrata zbog reklamacija gostiju) (Bonhan i Horney, 1991). Kako bi se olakšalo prepoznavanje pojedinih kategorija troškova kvalitete (P-A-F), moguće je postaviti i sljedeća pitanja (Zanini Gavranić, 2011): *Odnosi li se trošak na sprječavanje nastanka pogreške i na unaprjeđenje kvalitete? Odnosi li se trošak na ispitivanje i procjenu kvalitete proizvoda i usluge? Je li trošak nastao kao posljedica neusklađenosti sa zahtjevima kvalitete i ako je, je li neusklađenost utvrđena prije ili nakon isporuke proizvoda i usluge gostu?*

Računovodstvo, s druge strane, treba prilagoditi sustav izvješćivanja potrebama upravljanja kvalitetom te osigurati praćenje troškova kvalitete koristeći raspoložive mogućnosti oblikovanja internog kontnog plana. Pritom je potrebno osigurati analitičku razradu svih identificiranih vrsta troškova kvalitete te osigurati informatičko obuhvaćanje svih troškova kvalitete u skladu s razrađenim šifrnikom i definiranim izvještajima o troškovima kvalitete (Zanini Gavranić, 2011).

Prijedlog troškova kvalitete u hotelskim poduzećima proizašao je iz rezultata istraživanja računovodstva troškova kvalitete u hotelima po procesima, i to za segmente smještaj, hrana i piće i wellness, primjenom PAF modela. Vrste troškova koje je moguće kategorizirati kao troškove za kvalitetu (prevencije i ispitivanja) i zbog nekvalitete (interno i eksterno utvrđena odstupanja od zahtjeva kvalitete) za segmente smještaj, hrana i piće i wellness predočene su tablicama 61, 62, 63.

Tablica 61: Troškovi kvalitete za segment smještaj

PROCES SMJEŠTAJA		TROŠKOVI ZBOG NEKVALITETE	
TROŠKOVI ZA KVALITETU		TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA	
TROŠKOVI PREVENCIJE	TROŠKOVI ISPITIVANJA	TROŠKOVI INTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA	TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA
stručna literatura	ispitivanje kvalitete pružanja usluga	rashod SI (neotpisana vrijednost)	gratis zbog propusta, loše kvalitete
dekoracija	troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)	ponovljene usluge (čišćenje, ručnici,...)	popusti zbog reklamacija
pokloni gostima	troškovi utvrđivanja kvalitete kupljenih proizvoda kontrolom (inspekcijom) kod prijema	troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete	penal turoperatorima
nagrade radnicima	supervizije (specijalizirane organizacije)	ponovljena kontrola i ispitivanje	naknadno utvrđeni rashodi (reklamacije iz prethodnih godina)
stimulativni dio plaće	kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole	razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete	raniji odlazak gosta zbog nezadovoljstva
training	trošak kontrole otpadnih tvari	trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravilja i nezgoda zaposlenika	odustajanje od rezervacije
informiranje i izvještavanje	troškovi u svezi „no name“ gosta	gubitak vremena izazvan nekvalitetom	vrijeme utrošeno za rješavanje pritužbi gostiju i otklanjanje greške
trošak održavanja opreme	boravak direktora hotela u hotelu radi upoznavanja s proizvodnjom i uslugama	troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravilja i nezgoda zaposlenika	trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravilja i nezgoda gostiju
obrazovanje za osiguranje kvalitete	laboratorijska ispitivanja		troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravilja i nezgoda gostiju
cvijeće u sobama	troškovi održavanja sredstava ispitivanja		loš glas u medijima i na društvenim mrežama
cvijeće na recepciji	troškovi ispitivanja zaliha		
bijelke			
slatkiši za laku noć			
održavanje i unapređenje kvalitete			
dogovaranje zajedničkih akcija s dobavljačima			
troškovi putovanja			
čestitke vjernim gostima			
obrazovanje za osiguranje održivog razvoja			
posjeti konkurentnim poslovnim subjektima			
analiza i vrednovanje dobavljača			
troškovi u svezi s planiranjem kvalitete usluga			
troškovi u svezi s vrednovanjem kvalitete dobavljača prije njihovog odabira			
provjere aktivnosti dobavljača za vrijeme trajanja ugovora			

Izvor: obrada autorice prema rezultatima istraživanja

Tablica 62: Troškovi kvalitete za segment hrana i piće

PROCES PRIPREME I PRUŽANJA USLUGA PREHRANE			
TROŠKOVI ZA KVALITETU		TROŠKOVI ZBOG NEKVALITETE	
TROŠKOVI PREVENCIJE	TROŠKOVI ISPITIVANJA	TROŠKOVI INTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA	TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA
obrazovanje za osiguranje kvalitete	troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)	trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	gratis
obuka	inspekcija proizvodnje	ponovljena izrada	popusti zbog reklamacija – vraćena jela
stručna literatura	troškovi održavanja sredstava ispitivanja	troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete	popust zbog nedostataka
dekoracija	kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole	ponovljena kontrola i ispitivanje	trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
nagrade radnicima	ispitivanje ulaznih proizvoda	razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete	odustajanje od rezervacije
stimulativni dio plaće	ispitivanje proizvoda	otpaci	izgubljena prodaja
održavanje opreme	ispitivanje kvalitete pružanja usluga	troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	vrijeme utrošeno za rješavanje pritužbi gostiju i otklanjanje greške
dizajniranje menija	troškovi u svezi „no name“ gosta		troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
analiza i vrednovanje dobavljača	troškovi ispitivanja zaliha		loš glas u medijima i na društvenim mrežama
održavanje i unapređenje kvalitete			
informiranje i izvještavanje			
troškovi sustava upravljanja sigurnošću hrane			
ispitivanje želja i potreba gosta			
troškovi u svezi s planiranjem kvalitete usluga			

Izvor: obrada autorice prema rezultatima istraživanja

Tablica 63: Troškovi kvalitete za segment wellness

PROCES WELLNESSA		TROŠKOVI ZBOG NEKVALITETE	
TROŠKOVI ZA KVALITETU		TROŠKOVI INTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA	
TROŠKOVI PREVENCIJE		TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA	
obrazovanje za osiguranje kvalitete	troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)	rashod SI (neotpisana vrijednost)	<i>gratis</i>
stručna literatura	troškovi održavanja sredstava ispitivanja	ponovljene usluge (čišćenje, ručnici, ...)	popusti zbog reklamacija
mirisni štapići, eterična ulja, osvježivač prostora	ispitivanje ulaznih proizvoda	troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete	trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
dekoracija	troškovi utvrđivanja kvalitete kupljenih proizvoda kontrolom (inspekcijom) kod prijema	ponovljena kontrola i ispitivanje	troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
grickalice/orašasti plodovi, čaj, voće	kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole	razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete	odustajanje od rezervacije
časopisi za goste	ispitivanje kvalitete pružanja usluga	trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	vrijeme utrošeno za rješavanje pritužbi gostiju i otklanjanje greške
nagrade radnicima	troškovi u svezi „no name“ gosta	troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika	loš glas u medijima i na društvenim mrežama
stimulativni dio plaće	laboratorijska ispitivanja	gubitak vremena uvjetovan kvalitetom	
trening	troškovi ispitivanja zalih		
informiranje i izvještavanje			
trošak održavanja opreme			
posjeti konkurentnim poslovnim subjektima			
analiza i vrednovanje dobavljača			
troškovi u svezi sa savjetovanjima dobavljača			
cvijeće na recepciji			
biljke			
održavanje i unapređenje kvalitete			
troškovi u svezi s planiranjem kvalitete usluga			
troškovi lansiranja novih proizvoda			
troškovi u svezi s vrednovanjem kvalitete dobavljača prije njihovog odabira			
dogovaranje zajedničkih akcija s dobavljačima			

Izvor: obrada autorice prema rezultatima istraživanja

Sustav praćenja troškova kvalitete treba biti uspostavljen na način da ga menadžeri odgovorni za određeno područje razumiju i na jednostavan način koriste, te treba osiguravati korisne i pravovremene informacije o operacijama (troškovima pojedinih aktivnosti) kako bi bilo moguće reagirati na odgovarajući način i u smjeru u kojem je to potrebno da se otklone pogreške i spriječi nastanak nepravilnosti u budućnosti.

Informacije o troškovima kvalitete trebaju biti prikupljane u svrhu planiranja i postavljanja ciljeva, rješavanja mogućih problema s kojima se menadžeri pojedinih područja susreću te u svrhu donošenja poslovnih odluka. Svrha implementacije sustava upravljanja troškovima kvalitetom, odnosno računovodstva troškova kvalitete, nije i ne smije biti pronalaženje i kažnjavanje krivca za utvrđene pogreške jer na taj način ovaj sustav neće polučiti željen uspjeh.

Praćenje troškova kvalitete implementacijom sustava računovodstva troškova kvalitete treba omogućiti razvoj strategije za kontinuirano smanjivanje troškova kvalitete preusmjeravanjem onih troškova koji su nastali kao rezultat pogrešaka i nedostataka u aktivnosti prevencije i ispitivanja. Posebnu pažnju treba posvetiti ljudskim resursima, koji su ključni čimbenik kvalitete u hotelijerstvu kao uslužnoj djelatnosti. Unaprjeđenje postupka selekcije i zapošljavanje te kontinuirana i učestala izobrazba zaposlenih, razvoj mehanizama participativnog rješavanja problema, poboljšanje sustava praćenja i mjerenja svakako će doprinijeti povećanju kvalitete i smanjenju troškova nekvalitete (Bohan i Horney, 1991). Potrebno je jasno postaviti odgovarajuće standarde i definirati odgovarajuće radne procedure koje su potpora aktivnostima zaposlenih u smislu odgovarajuće opreme, pomagala, pa i komunikacijskih kanala između pojedinih funkcija kako bi se postigle i vremenske i novčane uštede, a posebno je važno omogućiti odgovornima za obavljanje određenoga posla priliku za djelovanje u smjeru unaprjeđenja.

Računovodstvo troškova kvalitete treba osigurati informacije koje će predstavljati značajni doprinos upravljanju kvalitetom, i to prateći troškove kvalitete kroz sve faze životnog vijeka proizvoda i usluge, od istraživanja i razvoja, preko proizvodnog procesa, pa sve do post-proizvodne faze i post-prodajne faze (Barfield *et al.*, 2002; Kirlioglu i Cevik, 2013; Zanini Gavrančić, 2011), izvještavajući o troškovima kvalitete kao troškovima za kvalitetu (troškovi prevencije i troškovi ispitivanja) i troškovima nekvalitete (troškovi interno i eksterno utvrđenih pogrešaka, odnosno odstupanja od zahtjeva kvalitete). Navedene troškove moguće je specificirati za pojedine operativne segmente, odnosno centre odgovornosti, prateći procese u hotelu, i to proces smještaja, pripreme i pružanja usluga prehrane te *wellnessa*. Pritom informacijski sustav treba postaviti na način da svaki menadžer u okviru svoje ovlasti i odgovornosti u aplikaciju unosi

podatke o čimbenicima koji su rezultirali troškovima povezanim s kvalitetom, i to prema unaprijed utvrđenim šiframa pozicija za pojedine grupe troškova kvalitete. Na temelju tako unijetih podataka moguće je generirati izvješća za potrebe sagledavanja troškova kvalitete te provoditi različite analize strukture, kretanja i odnosa pojedinih kategorija troškova povezanih s kvalitetom u svrhu unaprjeđenja poslovnih procesa (shema 17).



Shema 17: Tijek informacija o troškovima kvalitete

Ta izvješća mogu sadržavati podatke o izvršenju plana na način da prikazuju ostvarenje prethodnog razdoblja, plan za tekuće razdoblje te ostvarenje tekućeg razdoblja s prikazom odstupanja od plana i promjenom u odnosu na prethodno razdoblje, što omogućuje horizontalnu analizu troškova kvalitete (shema 18). No, svakako izvješće bi trebalo pružati uvid i u strukturu troškova kvalitete omogućujući tako i vertikalnu analizu.

red. br.	OPIS - trošak kvalitete	PLAN za razdoblje <i>n</i>	OSTVARENJE - razdoblje <i>n-1</i>	OSTVARENJE - razdoblje <i>n</i>	% promjena $(5-4)/4*100$	% odstupanje od plana $(5-3)/3*100$
1	2	3	4	5	6	7

red. br.	OPIS - trošak kvalitete	PLAN za razdoblje <i>n</i>	%	OSTVARENJE - razdoblje <i>n-1</i>	%	OSTVARENJE - razdoblje <i>n</i>	%	promjena $(5-4)/4*100$	% odstupanje od plana $(5-3)/3*100$
1	2	3		4		5		6	7

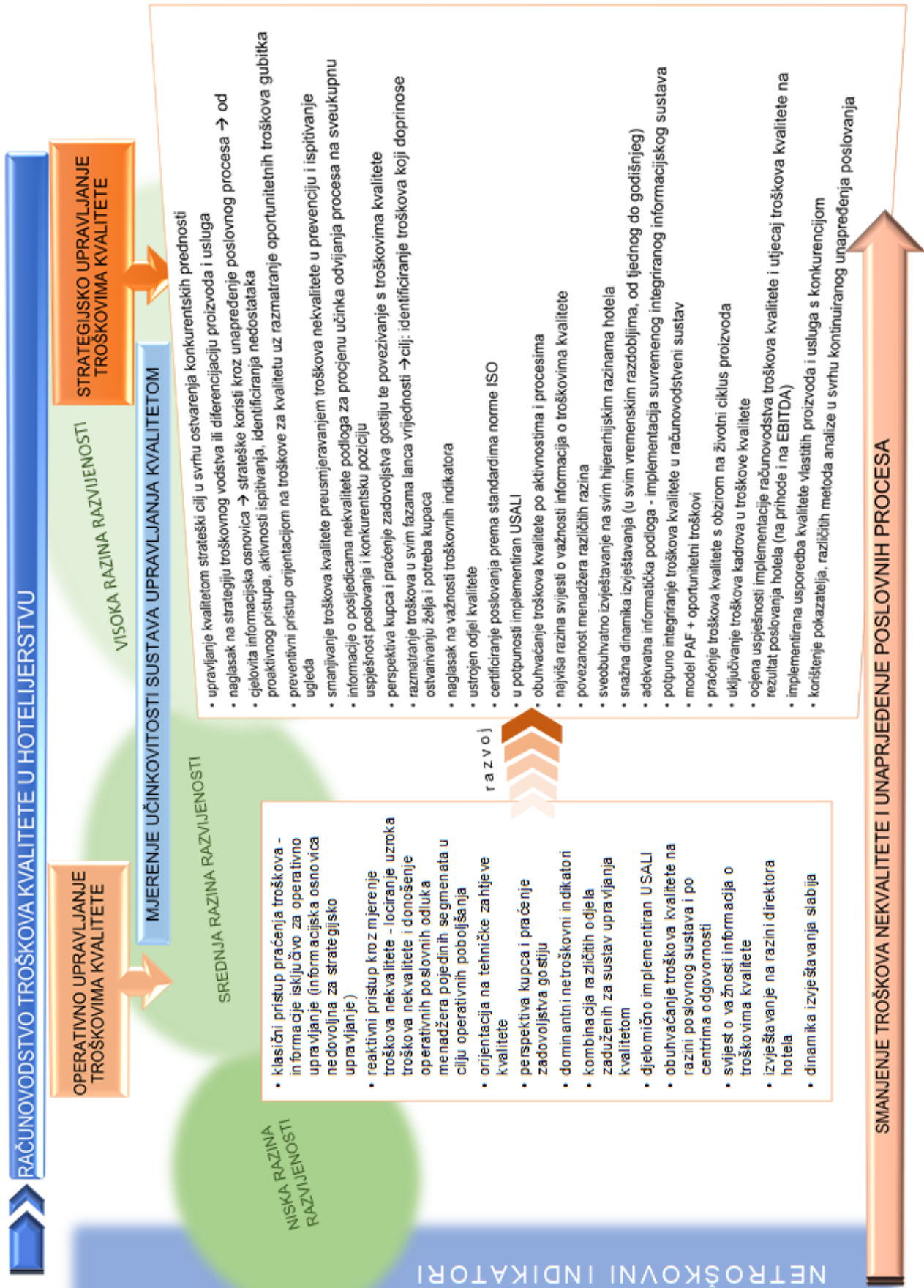
Shema 18: Izvješće o troškovima kvalitete – horizontalna i vertikalna analiza

Poduzeća će odabrati različite vrste troškova koje će pratiti kao ključne u kontekstu osiguranja i praćenja kvalitete. Pritom će identificirati one aktivnosti koje poimaju ključnima za stvaranje dodane vrijednosti i osjećaja zadovoljstva gosta. S obzirom na te aktivnosti, potrebno je onda i

identificirati rizike koji mogu spriječiti ostvarenje ciljeva povezanih s kvalitetom. Vjerojatnost nastanka takvih rizika i njihova značajnost odredit će i potrebna ulaganja u kvalitetu u području preventivnih aktivnosti, iz čega proizlaze troškovi prevencije. Upravljanje troškovima kvalitete pretpostavlja, dakle, prije svega razvijen sustav unutarnje kontrole. Osim preventivnih aktivnosti (troškova prevencije), ovaj će sustav odrediti i naknadne kontrole koje trebaju osigurati da se proces odvija u skladu s postavljenim zahtjevima kvalitete te da krajnji proizvod/usluga ne dođe do kupca u obliku koji će izazvati njegovo nezadovoljstvo. To podrazumijeva provođenje naknadnih kontrola koje sa sobom nose i troškove ispitivanja.

Praćenje učestalosti ponavljanja određene pogreške, bilo da se radi o pogrešci otkrivenoj interno utvrđenim kontrolama i pregledima ili o pogrešci otkrivenoj putem reklamacija gostiju, te razmatranje financijskog učinka takve pogreške, nepravilnosti, odnosno nekvalitete (povećanjem troškova), ukazat će na potrebu redefiniranja sustava unutarnjih kontrola i poduzimanje novih preventivnih mjera. Zato je od velike važnosti ustrojiti računovodstvo troškova kvalitete kako bi odgovorne osobe u okviru svoje nadležnosti (po segmentima) bile obaviještene o visini troškova nekvalitete te kako bi u tom smislu bile u mogućnosti odrediti prioritete. Dakle mjerenje pogrešaka se ne smije temeljiti samo na mjerenju njihove učestalosti (npr. broj pritužbi, reklamacija) već osobito na mjerenju troškova (valoriziranje broja pritužbi) koji iz njih proizlaze (neka se pogreška može javljati češće, no njezin financijski učinak može biti vrlo nizak).

Poduzeća koja ne prate troškove kvalitete, no ulažu u kvalitetu i mjere učinke kvalitete kroz neki od pokazatelja u sustavu kvalitete i dalje mogu ostvarivati dobre rezultate, no ona hotelska poduzeća koja uz ostale pokazatelje u sustavu kvalitete koriste i troškove kvalitete, imat će puno jasniju i precizniju sliku o učinkovitosti odvijanja poslovnih procesa i u tom kontekstu bolju informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka. Informacije o troškovima kvalitete omogućit će sagledavanje poslovanja na operativnoj razini te doprinijeti donošenju operativnih poslovnih odluka menadžera pojedinih segmenata, no ujedno će doprinijeti i stratejskom upravljanju budući da je upravljanje kvalitetom strateški cilj koji prožima cijelu organizaciju u svrhu ostvarenja konkurentskih prednosti. Pri tome viša razina kvalitete proizlazi iz smanjenja grešaka i nedostataka, a to podrazumijeva smanjenje troškova nekvalitete. Upravo stratejski pristup upravljanju troškovima podrazumijeva sveobuhvatnu informacijsku osnovicu koja doprinosi ostvarenju strateških koristi kroz unaprjeđenje poslovnog procesa i to od proaktivnog pristupa, od aktivnosti ispitivanja te od identificiranja nedostataka (Shema 19).



Shema 19: Implementacija računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu

Pri strategijskom pristupu upravljanju troškovima kvalitete naglašava se preventivni pristup orijentacijom na troškove za kvalitetu, uz razmatranje oportunitetnih troškova gubitka ugleda. Na taj način se smanjivanje troškova kvalitete osigurava preusmjeravanjem troškova koji su nastali kao rezultat pogrešaka i nedostataka u aktivnosti prevencije i ispitivanja, a informacije o posljedicama nekvalitete postaju osnova za procjenu učinka odvijanja procesa na sveukupnu uspješnost i konkurentski položaj poduzeća. Razvoj računovodstva troškova kvalitete od operativnog k naglašeno strategijskom pristupu zahtijeva razmatranje troškova u svim fazama lanca vrijednosti, s ciljem identificiranja onih troškova koji doprinose ostvarivanju želja i potreba kupaca. Troškove kvalitete potrebno je pratiti s obzirom na životni ciklus proizvoda, kako bi se pravovremeno reagiralo i spriječilo pogreške te uklonilo nedostatke prije nego proizvod ili usluga dođe do gosta. Naglašava se, dakle, perspektiva kupca i praćenje zadovoljstva gostiju, no to podrazumijeva povezivanje s troškovima kvalitete. Troškovni indikatori, stoga imaju veliku važnost pri mjerenju učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom.

Kako bi se osigurale pretpostavke za transformaciju i razvoj računovodstva troškova kvalitete od operativnog k strategijskom usmjerenju, potrebno je prije svega imati adekvatnu informatičku podlogu temeljenu na implementaciji suvremenog integriranog informacijskog sustava koji podrazumijeva potpuno integriranje troškova kvalitete u računovodstveni sustav. Pritom, u poduzeću treba biti dosegnuta najviša razina svijesti o važnosti informacija o troškovima kvalitete. Uz to, hotelsko poduzeće treba imati implementiran i certificiran sustav upravljanja prema standardima norme ISO, te ustrojen odjel kvalitete koji će biti zadužen za dostavljanje podataka o troškovima kvalitete. Troškove kvalitete treba obuhvaćati po aktivnostima i procesima, a temelj za sveobuhvatnu primjenu računovodstva troškova kvalitete jest potpuna implementacija sustava USALI.

Model oportunitetnih troškova temeljen na PAF principu istaknuo se kao dobra osnova za razvoj i implementaciju strategijskog pristupa upravljanju troškovima kvalitete, a pritom je potrebno i troškove kadrova uključiti u troškove kvalitete. Strategijski pristup obuhvaća izvješćivanje o troškovima kvalitete po svim razinama korisnika u hotelu (i šefove odjeljenja i voditelje aktivnosti i procesa) te na svim vremenskim osnovama (tjedno, mjesečno, kvartalno,...). Uz to se za potrebe analize troškova kvalitete koriste različiti pokazatelji i metode analize. Cjeloviti, sveobuhvatni pristup podrazumijeva i uspoređivanje kvalitete vlastitih proizvoda i usluga s kvalitetom proizvoda i usluga konkurencije te praćenje utjecaja troškova kvalitete na rezultat poslovanja hotela (na prihode i na EBITDA), a sve u svrhu kontinuiranog unaprjeđenja poslovanja. Tek ispunjenje gore navedenih uvjeta omogućit će dosezanje najviše razine implementacije i razvijenosti računovodstva troškova kvalitete.

5. ZAKLJUČAK

Istraživanja troškova kvalitete u najvećoj su mjeri usmjerena na identificiranje elemenata troškova kvalitete, mjerenje troškova kvalitete, smanjenje troškova i proučavanje odnosa između pojedinih troškovnih komponenti. Ponašanje pojedinih kategorija troškova kvalitete istraživali su brojni autori, no uglavnom u okviru proizvodnih djelatnosti, dok u hotelijerstvu postoji vrlo mali broj istraživanja koja se bave navedenom problematikom. Pritom nedostaju radovi u kojima su predloženi identificirani troškovi kvalitete po pojedinim segmentima.

U suvremenom poslovnom okruženju kvaliteta proizvoda i usluga ključni je faktor uspješnosti i konkurentnosti stoga je sustavom kvalitete potrebno upravljati – planirati ga, pratiti i kontrolirati te kontinuirano unaprjeđivati. Implementacija sustava upravljanja kvalitetom i njegovo funkcioniranje rezultira odgovarajućim troškovima, no jednako tako i nefunkcioniranje ovoga sustava te isporuka proizvoda i usluga koji nisu u skladu sa zahtjevima kvalitete donijet će poduzeću značajne troškove, od koji će značajan dio biti sakriven, te će se odraziti na gubitak ugleda na tržištu, a time i prihoda te tržišnog udjela.

U svrhu upravljanja kvalitetom nužno je osigurati odgovarajuću informacijsku osnovicu kako bi se optimizirali troškovi kvalitete na način da se uz optimalna ulaganja u osiguranje kvalitete minimiziraju troškovi zbog nekvalitete. Pritom, indikatori koji ukazuju na učinkovitost i uspješnost upravljanja kvalitetom moraju biti mjerljivi kako bi omogućili strategijsko i operativno upravljanje sustavom kvalitete.

U skladu sa suvremenim zahtjevima poslovanja i potrebama menadžmenta potrebno je razvijati i računovodstveno izvještavanje s ciljem zadovoljavanja informacijskih potreba i povećanja transparentnosti izvještaja o stanju i uspješnosti poduzeća, posebice uzevši u obzir vrednovanje i predstavljanje troškova kvalitete. U takvom kontekstu računovodstvo troškova kvalitete značajno će doprinijeti unaprjeđenju računovodstvenih informacija kao pretpostavci kvalitetnog poslovnog odlučivanja s obzirom da je identificiranje, vrednovanje i praćenje troškova kvalitete preduvjet upravljanja troškovima kvalitetom i jedan od činitelja uspješnoga poslovanja. Naime, bolje poznavanje troškova kvalitete omogućit će lakše upravljanje njima pa tako praćenje troškova kvalitete treba doprinijeti optimizaciji troškova organizacije. Ovim se istraživanjem, stoga, htjelo utvrditi ulogu računovodstva troškova kvalitete u sustavu upravljanja kvalitetom, odnosno, istražiti na koji način računovodstveno praćenje i vrednovanje

te upravljanje troškovima kvalitete može pridonijeti uspješnosti i učinkovitosti poslovnog odlučivanja u području upravljanja kvalitetom hotelskih poduzeća, posebice uzevši u obzir specifičnosti djelatnosti hotelijerstva. Kako bi se *istražilo postojeće relevantne teorijske spoznaje i činitelje upravljanja troškovima kvalitete, metodološku osnovu upravljanja troškovima kvalitete te formuliralo rezultate istraživanja o utjecaju računovodstva troškova kvalitete na unaprjeđenje poslovnih procesa hotelskih poduzeća* istaknuti su sljedeći bitni objekti istraživanja: troškovi kvalitete u kontekstu upravljanja kvalitetom, računovodstvo troškova kvalitete te poslovni procesi hotelskih poduzeća.

Kako bi se potvrdila hipoteza da hotelska poduzeća nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, pri čemu hotelska poduzeća koja imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete kao alat za upravljanje kvalitetom imaju poboljšanu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka, što utječe na smanjenje troškova nekvalitete i unaprjeđenje poslovnih procesa kroz višu razinu kvalitete usluge, istraživanje je provedeno u srednje velikim i velikim hotelskim poduzećima u Republici Hrvatskoj u razdoblju od sredine prosinca 2018. do sredine lipnja 2019. godine. Mala i mikro hotelska poduzeća izostavljena su iz istraživanja s obzirom da zbog ograničenosti resursa te nedovoljnog poznavanja ove problematike troškove kvalitete ne prate.

Istraživanjem se htjelo utvrditi na kojoj je razini razvijenosti računovodstvo troškova kvalitete te jesu li i u kojoj mjeri i srednja hotelska poduzeća implementirala ovaj koncept u svoj interni obračun.

Istraživanje se temelji na primjeni metodologije mješovitog pristupa, odnosno triangulaciji, što podrazumijeva primjenu i kvantitativnog i kvalitativnog pristupa. Za potrebe prikupljanja podataka sastavljena su dva anketna upitnika, korištena je metoda intervjua te su korišteni i podaci iz sekundarnih izvora (ocjene gostiju).

Prvi anketni upitnik kojim se ispituju stavovi menadžera o troškovima kvalitete, kao i jesu li stvorene pretpostavke za praćenje troškova kvalitete odaslan je na adrese 74 velikih i srednjih hotelskih poduzeća u Republici Hrvatskoj (ukupan broj velikih i srednjih hotelskih poduzeća prema podacima Hrvatske gospodarske komore jest 91, no kada se od toga broja izuzmu poduzeća koja nemaju u svome sastavu hotele, poduzeća koja ne rade, ili kod kojih je došlo do preuzimanja ili spajanja, dolazi se do broja od 74 poduzeća). Drugi je upitnik (kojim se nastoji detektirati pojedine vrste troškova povezanih s kvalitetom, a koje ispitanici prepoznaju kao

troškove kvalitete po pojedinom procesu u hotelu) poslan ciljano onim hotelskim poduzećima kod kojih je utvrđeno postojanje pretpostavki za praćenje troškova kvalitete.

Konačan broj ispitanika koji su ispunili anketni upitnik je 33, što ukazuje na responzivnost od 45 % (poslano na 74 adrese velikih i srednjih hotelskih poduzeća). Subjekti koji su sudjelovali u istraživanju čine 21 % ukupnih hotelskih kapaciteta u Republici Hrvatskoj (162 od 768 hotela i aparthotela), odnosno najmanje 38,6 % smještajnih kapaciteta u hotelima na razini Republike Hrvatske (23 133 smještajne jedinice od ukupno raspoloživih 59 936). S obzirom na obuhvat i zahtjevnost ankete, ovakav se povrat može smatrati zadovoljavajućim, a rezultati relevantnim.

Prikupljeni podaci obrađeni su pomoću *LimeSurvey* alata, koji je korišten za prikupljanje podataka, programskog paketa za tablične proračune *Microsoft Office Excel 2010* te programa za statističku obradu podataka *IBM Statistical Package for the Social Sciences (SPSS) 25.0*.

Obrada prikupljenih podataka provedena je korištenjem standardnih statističkih metoda i postupaka te pokazatelja. Deskriptivna statistika korištena je za opisno predstavljanje podataka, i to utvrđivanjem mjera centralne tendencije, mjera varijabiliteta te prikazivanjem osnovnih statističkih vrijednosti tabelarno i grafički. Inferencijalna statistika je, s druge strane, korištena za potrebe analize uzorka i donošenja zaključka o populaciji na temelju uzorka, odnosno za provjeravanje postavljenih hipoteza pomoću statističkih testova. Pri tomu su korišteni neparametrijski testovi zbog ograničenja vezanih uz uzorak, i to: Fisherov test, Mann-Whitneyev U-test, Kolmogorov – Smirnov Z, Kruskal-Wallis H test, Spearmanova korelacija.

Rezultati istraživanja razvijenosti računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu ukazuju na to da se mjerenje učinkovitosti upravljanja kvalitetom u manjoj mjeri temelji na praćenju troškova kvalitete, a više na drugim indikatorima u sustavu kvalitete (praćenje zadovoljstva gosta te lojalnosti gosta, praćenje zadovoljstva zaposlenika). Također, rezultati ukazuju da je upravljanje troškovima kvalitete u hotelskim poduzećima još uvijek na niskoj do srednjoj razini s obzirom da se u manjoj mjeri troškovi kvalitete koriste i za procjenu koristi od sustava upravljanja kvalitetom i u svrhu unaprjeđenja. Utvrđeno je nadalje, da hotelska poduzeća koja koriste troškove kvalitete kao indikator za mjerenje učinkovitosti implementiranog sustava upravljanja kvalitetom uz to koriste i druge indikatore u sustavu kvalitete netroškovnog karaktera. Pritom se troškove kvalitete kao indikator može promatrati kao nadogradnju na postojeći sustav mjerila i stoga će njihovo korištenje biti povezano s korištenjem postojećega sustava.

Rezultati ukazuju da **postoji statistički značajna razlika u korištenju indikatora za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom s obzirom na veličinu hotelskih poduzeća**, pa tako velika hotelska poduzeća u većoj mjeri kao indikatore koriste troškove za kvalitetu od srednjih hotelskih poduzeća, te druge indikatore u sustavu kvalitete. **Postoji statistički značajna razlika i s obzirom na organizacijski oblik u korištenju pojedinih indikatora**, pa tako dionička društva, u odnosu na društva s ograničenom odgovornošću, u većoj mjeri koriste kao indikatore za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom troškove za kvalitetu i troškove ispitivanja. Kao ključne izvore informacija za donošenje poslovnih odluka o kvaliteti ispitanici vide prije svega sektor kvalitete, a potom prodaju, kontroling i poslovne operacije.

Istraživanje je ukazalo da postoji mogućnost i potreba kod određenog broja subjekata za unaprjeđenje računovodstvenog sustava zaokretom k strategijskom pristupu, pri čemu **ne postoji statistička značajna razlika između velikih i srednjih poduzeća u odnosu na pristup razmatranja troškova**. S obzirom na način obuhvaćanja troškova, prevladava klasičan pristup sagledavanja troškova (u najvećoj mjeri prate i iskazuju troškove po segmentu, odnosno po profitnim i troškovnim centrima odgovornosti). Nadalje, **velika hotelska poduzeća u većoj mjeri temelje interni obračun na standardima USALI no što je to slučaj kod srednje velikih hotelskih poduzeća**. Usporedbom rezultata provedenog istraživanja s rezultatima istraživanja provedenih prije, utvrđeno je povećanje implementacije USALI standarda u velikim hotelskim poduzećima, a tu se sada priključuju, iako u manjoj mjeri, i srednja hotelska poduzeća. Treba istaknuti i to da poduzeća koja ne temelje interni obračun na standardima USALI nemaju ni implementirano računovodstvo troškova kvalitete, uz napomenu i da veći broj poduzeća koji primjenjuje USALI još uvijek ne primjenjuje računovodstvo troškova kvalitete, što otvara mogućnost za unaprjeđenje njihova upravljačkog strategijskog računovodstva u svrhu osiguranja informacija za donošenje poslovnih odluka u području upravljanja kvalitetom.

Istraživanjem se nastojalo utvrditi i **jesu li u hotelskom poduzeću stvorene pretpostavke koje će omogućiti sustavno obuhvaćanje troškova kvalitete**, odnosno u kojoj mjeri ispitanici poduzimaju određene aktivnosti i prikupljaju podatke koji su ključni za identificiranje troškova kvalitete. U najvećoj mjeri to je anketiranje gostiju, izrada raznih izvještaja, planova i statistika, a za procese pripreme i pružanja usluga prehrane to je i higijenski standard te *check*-liste kuhinje, sale, bara. S druge strane, najmanje se koristi lista top 10 klijenata i *check*-liste VIP klijenata, što ukazuje na nužnost intenziviranja aktivnosti usmjerenih potrebama gostiju. Stoga

je moguće zaključiti da, iako hotelska poduzeća nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, **stvorene su pretpostavke** koje to omogućuju.

Svrha praćenja troškova kvalitete jest podizanje konkurentnosti i prilagođavanje željama i potrebama klijenata. Provedeno je istraživanje stavova menadžera o svrsi evidentiranja i praćenja troškova kvalitete te su ispitanici odgovorili da se slažu s tvrdnjom da je svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete prije svega **prilagođavanje potrebama i željama kupca te podizanje konkurentnosti, a visoko je ocijenjena tvrdnja i da je cilj i razlog praćenja troškova kvalitete stimuliranje zaposlenika za bolju kvalitetu, kao i otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa.**

Dobiveni rezultati ukazuju na povećanje svijesti ispitanika o ulozi troškova kvalitete u prilagođavanju potrebama i željama kupaca. Pritom, **postoji statistički značajna razlika u ocjeni svrhe evidentiranja i praćenja troškova kvalitete u promatranim skupinama poduzeća (prema veličini) za stav da je svrha podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje, pri čemu velika poduzeća u većoj mjeri ističu ovu svrhu.**

Kako bi se utvrdilo kakva je razina svijesti o važnosti troškova kvalitete u hotelskim poduzećima, provedeno je istraživanje stavova menadžera. Najveći broj ispitanika u potpunosti se slaže s tvrdnjom da troškovi kvalitete **omogućuju ocjenu uspješnosti provođenja standardnih operativnih procedura te da omogućuju ocjenu stanja i definiranje ciljeva u području unaprjeđenja ukupne kvalitete i doprinose poboljšanju strukture troškova kvalitete.** Ujedno prepoznaju važnost troškova kvalitete za **prepoznavanje nezadovoljstva gosta** u posebnim segmentima i za poboljšanja sukladno tomu, te smatraju da troškovi kvalitete **olakšavaju utvrđivanje profitabilnosti pojedinih aktivnosti i procesa te organizacijskih cjelina, povezano s odgovornošću pojedinog menadžera u sustavu kvalitete i da omogućuju ocjenu uspješnosti ostvarenja strategija.** Rezultati istraživanja **općenito ukazuju na to da je prepoznata važnost i uloga troškova kvalitete i s gledišta operativnog upravljanja, i s gledišta strategijskog pristupa upravljanja troškovima u okviru kojega je ključna perspektiva kupca i zadovoljenje njihovih želja i potreba.** Pri tomu, utvrđeno je da ne postoji statistički značajna razlika u ocjeni učinkovitosti informacija o troškovima kvalitete za potrebe donošenja odluka o kvaliteti između poduzeća koja imaju i poduzeća koja nemaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete, odnosno obje skupine jednako visoko ocjenjuju učinkovitost troškova kvalitete. **Navedeno ukazuje da računovodstvo troškova kvalitete doprinosi unaprjeđenju poslovnog procesa poboljšanjem informacijske osnove za donošenje poslovnih odluka.**

U okviru strategije troškovnog vodstva konkurentnost se postiže na način da se uzročnicima troškova upravlja bolje od konkurencije. S obzirom na navedeno, ključna je usmjerenost na prvu fazu životnoga vijeka proizvoda ili usluge, kada se donose odluke o proizvodu ili usluzi, a koje su faktor nastanka i do 85 % budućih troškova. Ispitanici, međutim, smatraju da je u fazi tržišnog razdoblja moguće utjecati na 42 % budućih troškova te u fazi posttržišnog razdoblja ili silaska moguće na prosječno čak 25 % troškova, što je nerealno, te ukazuje na još uvijek **nedovoljnu svijest o mogućnosti utjecanja na troškove kvalitete već u razdoblju razvoja i nastanka proizvoda ili usluge.**

Unatoč prepoznatim prednostima praćenja troškova kvalitete, samo 27 % ispitanih hotelskih poduzeća ima uveden sustav praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete, i to su uglavnom velika dionička društva. Kao razloge zbog kojih poduzeća nisu implementirala računovodstvo troškova kvalitete, ispitanici navode nedovoljnu informatičku podršku, nedovoljno znanje o značenju troškova kvalitete te činjenicu da vrhovni menadžment tom segmentu ne pridaje važnost.

Moguće je, stoga, zaključiti da **općenito hotelska poduzeća u Hrvatskoj nisu u dovoljnoj mjeri implementirala računovodstvo troškova kvalitete, pa tako velik broj velikih poduzeća nema taj sustav.** No, u hrvatskom hotelijerstvu prepoznata je uloga računovodstva troškova kvalitete i postoji mogućnost za unaprjeđenje i zaokret ka korištenju troškova kvalitete u svrhu strategijskog upravljanja. *Na taj način implementacija računovodstva troškova kvalitete doprinijela bi učinkovitom i djelotvornom upravljanju kvalitetom kroz poboljšanje informacijske osnove.*

Upravljanje troškovima kvalitete moguće je kategorizirati u tri razine razvijenosti, pri čemu se kod niske razine razvijenosti sustava računovodstva troškova kvalitete te troškove ne identificira, ili ih se identificira, ali ne analizira. Kod srednje razine razvijenosti troškove kvalitete se identificira i analizira, no ne uvijek na odgovarajući način, dok se kod visoke razine razvijenosti troškove kvalitete identificira i analizira te se informacije o njima koristi u svrhu kontinuiranog unaprjeđenja procesa. Istraživanje ukazuje na dosegnutu visoku razinu upravljanja troškovima kvalitete u samo 21 % hrvatskih hotelskih poduzeća, a s obzirom da čak 67 % hotelskih poduzeća nema implementiran sustav izvješćivanja o troškovima kvalitete, nameće se zaključak da je hrvatsko hotelijerstvo općenito još uvijek **na niskoj razini razvijenosti upravljanja troškovima kvalitete** s obzirom da se informacije o troškovima kvalitete ne koristi u cilju kontinuiranog unaprjeđenja procesa.

S druge strane, ispitanici kod kojih je sustav praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete implementiran, istaknuli su da je **nakon uvođenja sustava upravljanja kvalitetom i praćenja troškova kvalitete uočeno značajno smanjenje pritužbi gostiju na usluge s greškom. Navedeno ukazuje da računovodstvo troškova kvalitete doprinosi unaprjeđenju poslovnog procesa, poboljšanju performansi te smanjenju troškova nekvalitete koji nastaju kao rezultat pogrešaka i nepravilnosti.**

Računovodstvo troškova kvalitete doprinosi poboljšanju informacijske osnove za potrebe donošenja odluka u području upravljanja kvalitetom, doprinosi unaprjeđenju procesa i ostvarenju više razine kvalitete usluge hotelskih poduzeća.

Strategijski pristup upravljanju troškovima zahtijeva sagledavanje troškova kroz cijeli lanac stvaranja vrijednosti, pri čemu je u strategijskom razmatranju poslovanja ključan fokus na kupca, njegove želje i potrebe. Prijeko je potrebno stoga provoditi istraživanje tržišta, odnosno istraživati preferencije gostiju, njihovu platežnu sposobnost i moguće troškove vezane uz ispunjavanje njihovih zahtjeva. Rezultati provedenog istraživanja ukazuju da velika hotelska poduzeća u većoj mjeri provode istraživanje preferencija gostiju, njihove platežne sposobnosti i mogućih troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva nego što to čine srednja hotelska poduzeća. S obzirom da je na značajan udio troškova kvalitete moguće utjecati preventivno, već u fazi dizajniranja proizvoda i usluge, što podrazumijeva prethodno istraživanje tržišta, odnosno želja i potreba, a potom i vlastitih mogućnosti, uočljiva je potreba za unaprjeđenjem upravljanja kvalitetom kod većeg broja poduzeća, i to provođenjem istraživanja preferencija gostiju i troškova povezanih s realizacijom tih potreba.

U hotelijerstvu su kadrovi ključan čimbenik kvalitete usluge zbog specifičnosti same djelatnosti, stoga je potrebno, osim ulaganja u kvalitetu infrastrukture, razvijati ljudske potencijale te ih stimulirati za ostvarenje bolje kvalitete. Provođenjem anketiranja gostiju prikupit će se korisne informacije za potrebe unaprjeđenja usluge te će predstavljati input za donošenje odluka o stimuliranju zaposlenih za bolji rad. Da podaci dobiveni anketiranjem gostiju utječu na podizanje kvalitete usluga, stimulatивно nagrađivanje odgovornih i sudionika te na porast rezultata odgovorilo je 70 % ispitanika.

Reklamacije su također iznimno važan pokazatelj troškova nekvalitete, stoga ih je potrebno pratiti, analizirati njihovu učestalost i razloge nastajanja, te analizirati način i vrijeme rješavanja reklamacija. Čak 27 % ispitanika, međutim, ne vodi statistiku, ne analizira, niti prati ili izvještava o troškovima reklamacija, što ukazuje da hotelska poduzeća (uglavnom srednja) još

uvijek nisu u dovoljnoj mjeri prepoznala ulogu troškova kvalitete u zadovoljenju želja i potreba gostiju kroz unaprjeđenje poslovnih procesa.

Očekivani doprinos ekonomskoj znanosti sadržan je u izradi koncepta unaprjeđenja kvalitete računovodstvenih informacija kao temelja za donošenje učinkovitih poslovnih odluka implementacijom metoda i tehnika računovodstva troškova kvalitete, kao i u razvoju znanstvene misli o kvaliteti poslovnog procesa kao činitelja uspješnosti poslovanja poduzeća te u razvoju znanstvene misli o implementaciji koncepta računovodstva troškova kvalitete s ciljem poboljšanja performansi hotela (unaprjeđenja kvalitete poslovnih procesa), a posebice o računovodstvenom praćenju i izvještavanju o ulaganjima u kvalitetu, pri čemu se ističe sveobuhvatan pristup specifikiranju troškova kvalitete po pojedinim segmentima/procesima u hotelu. Pritom su na temelju dostupnih informacija i spoznaja o troškovima kvalitete, izvedeni troškovi koje je moguće povezati s troškovima kvalitete u hotelu za pojedine segmente, i to smještaja, hrane i pića te *wellnessa*.

Iako postoji svijest o važnosti računovodstva troškova kvalitete, njegova implementacija izostaje zbog nedostatka specifičnih znanja, pa se tako aplikativni doprinos rezultata provedenog istraživanja ogleda u širenju znanja o mogućnosti primjene koncepta upravljanja troškovima kvalitete u hotelskim poduzećima temeljenog na identificiranju, vrednovanju i praćenju troškova kvalitete.

Hotelska poduzeća koja imaju implementirano računovodstvo troškova kvalitete kao alat za upravljanje kvalitetom, imaju poboljšanu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka što utječe na smanjenje troškova nekvalitete i unaprjeđenje poslovnih procesa kroz višu razinu kvalitete usluge. Istraživanje je pokazalo da postoji visoka razina svijesti o važnosti računovodstva troškova kvalitete te da su poduzeća stvorila pretpostavke za njegovu implementaciju, no nužno je stjecanje specifičnih znanja o načinu praćenja, mjerenja, kategoriziranja i izvještavanja o troškovima kvalitete kako bi se podigla još uvijek niska razina praktične primjene koncepta računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu.

LITERATURA

- [1] Al-Qahtani, N., Alshehri, S., Abdaziz, A. (2015). „The impact of Total Quality Management on organizational performance“, *European Journal of Business and Management*, Vol. 7, No. 36., pp. 119-127.
- [2] Al-Damen, R. A. (2017). „The impact of Total Quality Management on organizational performance Case of Jordan Oil Petroleum Company“, *International Journal of Business and Social Science*, Vol. 8, No. 1, pp. 192-202. https://ijbssnet.com/journals/Vol_8_No_1_January_2017/20.pdf (14. 2. 2020.)
- [3] Angell, L. C., Chandra, J. (2001). „Performance implications of investments in continuous quality improvement“, *International Journal of Operations & Production Management*, Vol. 21 Iss: 1/2, pp.108-125.
- [4] Anttila, J., Jussila, K. (2019). „Organizational development, quality – yesterday, today and tomorrow“, *Zbornik radova, 20. međunarodni simpozij o kvaliteti / 20th International Symposium on Quality, KVALITETA – JUCER, DANAS, SUTRA / QUALITY – YESTERDAY, TODAY, TOMORROW*, Pula, Hrvatska, 20. - 22. 3. 2019., Vol. 20, No. 1, pp. 9-27. <https://hdmk.hr/wp-content/uploads/2019/09/Zbornik-radova-20.-simpozija-1.pdf> (14. 2. 2020.)
- [5] Atkinson, A. A., Balakrishnan, R., Booth, P., Cote, J., Groot, T. L. C. M., Malmi, T., Roberts, H., Uliana, E., Wu, A. (1997). „New directions in management accounting research“. *Journal of Management Accounting Research*, vol.9, no. 1, pp. 79-108.
- [6] Avelini Holjevac, I. (1998). *Kontroling - upravljanje poslovnim rezultatom*, Sveučilište u Rijeci, Hotelijerski fakultet, Opatija
- [7] Avelini Holjevac, I., Črnjar, K., Vrtodušić Hrgović, A. M. (2013). „Knowledge Management and Quality in Croatian Tourism“ u *Knowledge Management Innovations for Interdisciplinary Education: Organizational Applications* (ur: Buckley & Jakovljevic), IGI Global, Hershey PA, USA, pp. 178-192.
- [8] Azizi, J., Taleghani, M., Esmailpoor, F., Gudarzvand Chegini, M. (2010). „Effect of the Quality Costing System on Implementation and Execution of Optimum Total Quality Management“, *International Journal of Business and Management*, Canadian Center of Science and Education, Vol. 5, No. 8, August 2010, pp. 19-26.
- [9] Bahtijarević-Šiber, F. (1999). *Management ljudskih potencijala*, Golden marketing, Zagreb.
- [10] Bamford, D. R., Land, N. (2006). „The application and use of the PAF quality costing model within a footwear company“, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 23 Iss: 3, pp. 265-278.
- [11] Barney, J.: The resource-based view of the firm, Value Based Management.net http://www.valuebasedmanagement.net/methods_barney_resource_based_view_firm.html
- [12] Besseris, G. J. (2013). „Improving quality cost performance with qualimetric methods: A case from a high-speed packaging process“. *The International Journal of Advanced Manufacturing Technology*, 69(5-8), pp. 1775-1789.

- [13] Bohan, G. P., Horney, N. F. (1991). Pinpointing the real cost of quality in a service company, *National Productivity Review*, Vol. 10, No. 1, pp. 309-17.
- [14] Bosilj Vukšić, V., Ivančan, T. (2006). „Primjena koncepta Six Sigma u kreiranju usluga mobilnih mreža treće generacije“, *Technical Gazette*; Vol.13, No.3,4., pp. 13-19. <https://hrcak.srce.hr/8849>
- [15] Brekke, J. A., Francen, H. (2007). *Quality costs? Using quality costing to promote quality improvement in Chinese company*, master's thesis, Luea University of Technology.
- [16] Brummet, R. L., Flamholtz, E. G., William C. Pyle, W. C. (1968). „Human Resource Measurement: A Challenge for Accountants“, *The Accounting Review*, Vol. 43, No. 2 (Apr., 1968), pp. 217-224.
- [17] Bullen, M. L., Eyler, KA. (2010). „Human resource accounting and international developments: implications for measurement of human capital“, *Journal of International Business and Cultural Studies*.
<http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.608.6830&rep=rep1&type=pdf>
- [18] Bullen, M. L. (2007). Human resource accounting: A useful tool for measurement and management in organizations, *Leadership and Organizational Management Journal*, 2(8), pp. 85-103.
- [19] Burić, I. (2018). *Uvod u deskriptivnu i inferencijalnu statistiku*, Odjel za psihologiju, Sveučilište u Zadru.
<http://www.unizd.hr/Portals/12/Nastavnici/Irena%20Buric/Uvod%20u%20deskriptivnu%20i%20inferencijalnu%20statistiku.pdf>
- [20] Cabrera, E., Cabrera, A. (2005). „Fostering knowledge sharing through people management practices“. *The International Journal of Human Resource Management*, 16 (5), 720-35,
- [21] Calarge F. A., Papa, J. R. (2007). „An empirical study of a quality cost system implementation: case study in a Brazilian machine tools manufacturer“, *Cuadernos de Estudios Empresariales*, vol. 17, pp. 55-73.
<https://pdfs.semanticscholar.org/e091/b23d28350c028b27a0b7195000df0b9a5764.pdf>
- [22] Campanella, J. (ed.) (1999). *Principles of Quality Costs – Principles, Implementation and Use*, 3rd ed., ASQ – Quality costs Committee; ASQ – American Society for Quality, Wisconsin.
- [23] Charlebois, S., Creedy, A., von Massow, M. (2015) ""Back of house" - focused study on food waste in fine dining: the case of Delish restaurants", *International Journal of Culture, Tourism and Hospitality Research*, Vol. 9 Iss: 3, pp. 278 – 291.
- [24] Cheah, S. J., Shahbudin, A. S. M., Taib, F. M. (2011). „Tracking hidden quality costs in a manufacturing company: An action research“, *The international Journal of Quality & Reliability Management*, 28(4), pp. 405-425,
<http://dx.doi.org/10.1108/02656711111121816>
- [25] Chiadamrong, N. (2003) „The development of an economic quality cost model“, *Total Quality Management & Business Excellence*, 14:9, 999-1014, doi: 10.1080/1478336032000090914
- [26] Chopra, A., Garg, D. (2011) "Behavior patterns of quality cost categories", *The TQM Journal*, Vol. 23 Iss: 5, pp. 510 - 515

- [27] Chopra, A., Garg, D. (2012). "Introducing models for implementing cost of quality system", *The TQM Journal*, Vol. 24 Iss: 6, pp. 498-504,
- [28] Ramdeen, C., Santos, J., Chatfield, H. K. (2007). "Measuring the cost of quality in a hotel restaurant operation", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 19 Iss: 4, pp.286 - 295
- [29] Crandal, R. E., Julien, O. (2010). "Measuring the cost of quality", *Industrial Management*, Institute of Industrial Engineers, july/august, pp. 14-18
- [30] Crosby, P. B. (1989). *Kvaliteta je besplatna*, Privredni vjesnik, Zagreb.
- [31] Črnjar, K., Vrtodušić Hrgović, A. (2013). "Znanje i kvaliteta - uvjet konkurentnosti hotelijerstva hrvatske", *Poslovna izvrsnost*, 7(2), pp. 65-81. Preuzeto s: <https://hrcak.srce.hr/112691>
- [32] Dallal, G. E. (2000). *The Little Handbook of Statistical Practice. Contingency Table*. <http://www.jerrydallal.com/LHSP/ctab.htm>
- [33] Davidson, M. C. G., McPhall, R., Barry, S. (2011). „Hospitality HRM: past, present and the future“, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 23 Iss: 4, pp. 498-516.
- [34] De Villiers, C., Dumay, J., Maroun, W. (2019). „Qualitative accounting research: dispelling myths and developing a new research agenda“, *Accounting & Finance*, 59, 3, pp. 1459-1487. <https://doi.org/10.1111/acfi.12487>
- [35] Desai, D. A. (2008). „Cost of quality in small-and-medium-sized enterprises: case of an Indian engineering company“, *Production, Planning & Control*, Vol. 19, No. 1, pp. 25-34. <https://doi.org/10.1080/09537280701773336>
- [36] Dimitrić, M., Tomas Žiković, I., Matejčić, V. (2017). „Odrednice profitabilnosti hotelskih poduzeća – usporedna analiza Primorsko-goranske županije i Republike Hrvatske“, *Financije – teorija i suvremena pitanja*, pp. 329-349; https://bib.irb.hr/datoteka/940665.Odrednice_profitabilnosti_hotelskih_poduzea.pdf
- [37] Dobrin, C., Stanciu, A. (2013). „Cost of Quality and Taguchi Loss Function“, *The Annals of Faculty of Economics, University of Oradea*. Vol. 1. Iss. 1, pp. 1479-1485. <http://anale.steconomieuoradea.ro/volume/2013/n1/156.pdf>
- [38] Dolasci i noćenja turista u 2018., Priopćenje - First release, god. LV., br. 4.3.2., Državni zavod za statistiku Republike Hrvatske, Zagreb, 15. veljače 2019., <https://www.dzs.hr/> (16. 2. 2019.)
- [39] Drljača, M. (2000). „Troškovi kvalitete u certificiranim tvrtkama u Hrvatskoj“, *Zbornik radova 3. međunarodnog simpozija o kvaliteti Sustavi kvalitete 21. stoljeća*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete, Oskar, Zagreb, Vodice, pp. 45-51. https://bib.irb.hr/datoteka/521166.Trokovi_kvalitete_u_certificiranim_tvrtkama_u_Hrvatskoj.pdf (9. 2. 2020.)
- [40] Drljača, M. (2001). „Sustav za upravljanje troškovima kvalitete“, *Zbornik radova 3. hrvatske konferencije o kvaliteti Kvaliteta budućnost Hrvatske*, Hrvatsko društvo za kvalitetu, Zagreb, pp. 20-25.
- [41] Drljača, M. (2003). „Karakteristike troškova kvalitete“, *Kvaliteta*, br. 7-8, Informart, Zagreb, pp. 6-9.

- [42] Drljača, M. (2003). „Troškovi kvalitete - povijesni razvoj spoznaja i perspektive“, *Zbornik radova 5. Simpozija Suvremena stremjenja u upravljanju kvalitetom*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Trogir, pp. 151-159.
- [43] Drljača, M. (2012). „Upravljanje karijerom u funkciji kvalitete sustava upravljanja“, *Menadžment i sigurnost – Upravljanje ljudskim resursima i sigurnost*, Hrvatsko društvo inženjera sigurnosti, Čakovec, pp. 253-264.
- [44] Drljača, M. (2019). „Kvaliteta – jučer, danas, sutra“, *Zbornik radova 20. međunarodnog simpozija o kvaliteti / 20th International Symposium on Quality, KVALITETA – JUČER, DANAS, SUTRA / QUALITY – YESTERDAY, TODAY, TOMORROW*, Pula, Hrvatska, 20. - 22. 3. 2019., Vol. 20, No. 1, pp. 29-53. <https://hdmk.hr/wp-content/uploads/2019/09/Zbornik-radova-20.-simpozija-1.pdf> (14. 2. 2020.)
- [45] Drucker, P. (2000). *Managing Knowledge Means Managing Oneself*, Leader to Leader, No. 16. <http://leadertoleader.org>; http://rlaexp.com/studio/biz/conceptual_resources/authors/peter_drucker/mkmmo_org.pdf
- [46] Duarte Arenas, P. (2014) *Quality costs analysis in the service sector: an empirical study of the Colombian banking system*, thesis, Concordia Institute for Information Systems Engineering, Concordia University, Montreal, Quebec.
- [47] Dujanić, M., Sundać, D., Zrilić, N.: *Fleksibilnost i adaptibilnost – novi pokazatelji uspješnosti poslovanja*, I.B.C.C., Rijeka, 1997.
- [48] DZS, Priopćenje, Dolasci i noćenja turista, God. LV, br. 4.3.2., 15. veljače 2019., Zagreb, <https://www.dzs.hr/>, 16. 2. 2019
- [49] DZS, Turizam, Smještajni kapaciteti prema vrstama turističkih smještajnih objekata, stanje 31. kolovoza, Statistički ljetopis Republike Hrvatske 2018., god. 50., Zagreb, 2018.
- [50] Sadikoglu, E., Olcay, H. (2014). „The Effects of Total Quality Management Practices on Performance and the Reasons of and the Barriers to TQM Practices in Turkey“, *Advances in Decision Sciences*, Vol. 2014, Article ID 537605, 17 pages, <http://dx.doi.org/10.1155/2014/537605>
- [51] European Commission. (2012). *Quantifying quality costs and the cost of poor quality in translation. Quality Efforts and the Consequences of Poor Quality in the European Commission's Directorate-General for Translation*, Belgium. doi: 10.2782/44381
- [52] Feigenbaum, A. V. (1956). „Total quality control“, *Harvard Business Review*, 34(6), pp. 93-101.
- [53] Field, A. (2005), *Discovering Statistics Using SPSS, (and sex, drugs and rock 'n' roll)*, second edition, SAGE Publications, London, Thousand Oaks, New Delhi.
- [54] Frank H. Selto, Sally K. Widener (2004). „New Directions in Management Accounting Research: Insights from Practice“, *Advances in Management Accounting*, Vol. 12, pp. 1-35. [https://doi.org/10.1016/S1474-7871\(04\)12001-7](https://doi.org/10.1016/S1474-7871(04)12001-7). <http://leeds-faculty.colorado.edu/selto/New%20management%20accounting%20research%20AIMA.pdf>
- [55] Fusch, P., Fusch, G. E., Ness, L. R. (2019). "Denzin's Paradigm Shift: Revisiting Triangulation in Qualitative Research", *Journal of Social Change*, Volume 10, Issue 1, pp. 19-32.

- [56] Galičić, V., Laškarin, M. (2016). *Principi i praksa turizma i hotelijerstva*, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija.
- [57] Galičić, V. (2005). „Izvođački informacijski sustav kao temelj preustroja poslovnih i procesnih funkcija hotela“, *Tourism hospitality management*, God. 11, Br. I, pp. 147-159.
- [58] Garvin, D. A. (1986). "A Note on Quality: The Views of Deming, Juran, and Crosby." *Harvard Business School Background Note* 687-011, September 1986. (Revised February 1990.)
- [59] Garvin, D. A. (1987). „Competing on the Eight Dimension of Quality“, *Harvard Business Review*, Vol. 65, No. 6, pp. 101-109.
- [60] Gaži-Pavelić, K. (2014). *Upravljanje sustavom kvalitete i rizicima, osnove najbolje poslovne prakse za mala i srednja poduzeća*, Minivodič za poslovnu zajednicu, Hrvatski zavod za norme, MINPO, BIZimpact; <https://www.mingo.hr/public/documents/95-vodic-kvaliteta-i-rizici.pdf> (10. 1. 2018.)
- [61] Giakatis G., Enkawa, T., Washitani, K. (2001). „Hidden quality costs and the distinction between quality cost and quality loss“, *Total Quality Management*, Vol. 12, No. 2, pp. 179-190.
- [62] Giakatis, G., Rooney, E. M. (2000). "The use of quality costing to trigger process improvement in an automotive company", *Total Quality Management*, Vol. 11, No. 2, pp. 155-170.
- [63] Glogovac, M., Filipović, J. (2017). Quality costs in practice and an analysis of the factors affecting quality cost management", *Total Quality Management & Business Excellence*, 29(2), pp. 1-29. doi: 10.1080/14783363.2016.127310
- [64] Gorlova, O., Grzybowska-Brzezińska, M., Żuchowski, I. (2012). *ISO Standards And Quality Costs As Instruments Of Companies' competitive Advantage*, Socio-economic Research Bulletin, Issue 3 (46), pp. 44-51.
- [65] Green, T. J. (2007) „Quality costs in education“, *The TQM Magazine*, 19(4), pp. 308-314, doi:<http://dx.doi.org/10.1108/09544780710756214>
- [66] Gržinić, J. (2007). "Concepts of service quality measurement in hotel industry", *Ekonomika misao i praksa*, god. XVI, br.1, pp. 81-98.
- [67] Gulin, D., Tušek, B., Žager, L. (2004). *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*, HZRIF, Zagreb.
- [68] Hair, L. F., Black, W. C., Babin, B. J., Anderson, R. E. (2010). *Multivariate Data Analysis: A Global Perspective*, 7th Edition, Pearson Education Inc., Upper Saddle River, New Jersey.
- [69] Hataani, L., & Mahrani, S. (2013). „Strategic human resource management practices: mediator of total quality management and competitiveness (a study on small and medium enterprises in kendari southeast sulawesi)“. *International Journal of Business and Management Invention*, 2(1), pp. 8 – 20.
- [70] Haynes, P., Fryer, G. (2000). "Human resources, service quality and performance: a case study", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 12 Issue: 4, pp. 240-248.
- [71] Hibbard, J. H., Greene, J., Sofaer, S., Firminger, K., Hirsh, J. (2012) „An experiment shows that A well-designed report on costs and quality can help consumers choose

- high-value health care“, *Health Affairs*, 31(3), pp. 560-568,
<http://search.proquest.com/docview/927126290?accountid=152796>
- [72] HRN ISO 9000:2015; EN ISO 9000:2015, Sustavi upravljanja kvalitetom – Temeljna načela i terminološki rječnik
- [73] HRN ISO 9001:2015; EN ISO 9001:2015, Sustavi upravljanja kvalitetom - Zahtjevi
- [74] <http://porocevalec.ibs.si/sl/component/content/article/36-marec/86-poslovna-strategija-six-sigma-kaj-je-to-> , 11. 2. 2020.
- [75] http://qualityamerica.com/LSS-Knowledge-Center/qualitymanagement/cost_of_quality_overview.php
- [76] http://qualityamerica.com/LSS-Knowledge-Center/qualitymanagement/cost_of_quality_examples.php
- [77] <http://www.bureauveritas.hr/home/about-us/our-business/our-business-certification/iso-2015-transition/process-transition/iso-9001-2015>, 22. 7. 2018.
- [78] <http://www.emeraldinsight.com/doi/abs/10.1108/IJCTHR-12-2014-0100>
- [79] <http://www.emeraldinsight.com/doi/pdfplus/10.1108/IJQRM-Jan-2011-0016>
- [80] <http://www.hge-consilio.hr/hotelijerstvo.htm>
- [81] <https://hotelijer.wordpress.com/hrvatsko-hotelijerstvo-2/>
- [82] <https://hotelijer.wordpress.com/hrvatsko-hotelijerstvo-2/>
- [83] <https://statistics.laerd.com/spss-tutorials/spearmans-rank-order-correlation-using-spss-statistics.php>
- [84] <https://www.slideshare.net/plummer48/reporting-mann-whitney-u-test-in-apa>
- [85] <https://www.spss-tutorials.com/spss-kruskal-wallis-test-simple-tutorial-with-example/>
- [86] <https://www.spss-tutorials.com/spss-mann-whitney-test-simple-example/>
- [87] <https://www.spss-tutorials.com/spss-one-way-anova/>
- [88] Hvenegaard, A., Arendt, J. N., Street, A., Gyrd-Hansen, D. (2011). „Exploring the relationship between costs and quality: Does the joint evaluation of costs and quality alter the ranking of danish hospital departments?“, *The European Journal of Health Economics: HEPAC*, 12(6), pp. 541-551, doi:<http://dx.doi.org/10.1007/s10198-010-0268-9>
- [89] Ingram, H., Daskalakis, G. (1999). „Measuring quality gaps in hotels: The case of Crete“, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 11(1), pp. 24-30. <https://doi.org/10.1108/09596119910250364>
- [90] Isaksson, R. (2006). „Total quality management for sustainable development: Process based system models“, *Business Process Management Journal*, 12(5), pp. 632 – 645.
- [91] Ivancevich, J.M., Lorenzi, P., Skinner, S.J. (1994). *Management Quality and Competitiveness*, IRWIN, Illinois,
- [92] Ivić, K., Marinković, R., Jurković, Z. (2011). „Upravljanje promjenama primjenom Taguchi metode“, *Ekonomski vjesnik*, XXIV(1), pp. 211-217. <https://hrcak.srce.hr/70569> (12. 2. 2020.)

- [93] Izvercian, M., Radu, A., Ivascu, L., Ardelean, B. (2014). "The Impact of Human Resources and Total Quality Management on the Enterprise", *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, Vol.124, 20 March 2014, pp 27-33.
- [94] Jaju, S. B., Lakhe R. R. (2009). „Tracing Quality Cost in a Luggage Manufacturing Industry“, *World Academy of Science, Engineering and Technology; International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, Vol. 3, No. 1, pp. 81-84 <https://www.semanticscholar.org/paper/Tracing-Quality-Cost-in-a-Luggage-Manufacturing-Jaju-Lakhe/ba39e50dd40efa94d30ccf843d6595e44ce8931d>
- [95] Jandrašić, K. (2003). „Troškovi kvalitete i ABC metoda“, *Zbornik radova 5. Simpozija Suvremena stremljenja u upravljanju kvalitetom*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Trogir, pp 191-195.
- [96] Janković, S. (2015). *Standardi izvještavanja u hotelijerstvu*, <http://www.hotelijer.hr/wp-content/uploads/clanak-USALI.pdf> (20.1. 2018.)
- [97] Jelačić, D. *et al.* (2015). „Process model of quality cost monitoring for small and medium wood-processing enterprises“, *Drvna industrija: Znanstveni časopis za pitanja drvne tehnologije*, Vol. 66, No. 4., pp. 329-338.
- [98] Jumenez, D., Martinez-Costa, M. (2009). „The performance effect of HRM and TQM: a study in Spanish Organization“, *International Journal of Operations & Production Management*, 29(12), 266-289.
- [99] Juran, J. M.: *Quality Control in Service Industries*, Selected Papers, no. 16, 1973, Juran institute, 1994.
- [100] Kandampully, J., Mock, C., Sparks, B.: *Service Quality Management in Hospitality, Tourism, and Leisure*, (Routledge, 2013) (The Haworth Hospitality Press, New York, 2001)
- [101] Poldrugovac, K., Tekavčić, M., Janković, S. (2016). „Efficiency in the hotel industry: an empirical examination of the most influential factors“, *Economic Research - Ekonomska istraživanja*, 29:1, 583-597, doi:10.1080/1331677X.2016.1177464
- [102] Kandampully, J., Zhang, T., Jaakkola, E. (2018). "Customer experience management in hospitality: A literature synthesis, new understanding and research agenda", *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 30, No. 1, pp. 21-56. <https://doi.org/10.1108/IJCHM-10-2015-0549>
- [103] Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston.
- [104] Keogh, W., Dairymple, J. F., Atkins, M. H. (2003). „Improving performance: quality costs with a new name?“, *Managerial Auditing Journal*, Vol. 18, Iss: 4, pp. 340-346.
- [105] Khaled Omar, M., Murgan, S. (2014) „An improved model for the cost of quality“, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 31, No. 4 , pp. 395-418.
- [106] Khataie, A. H., Bulgak, A. A. (2013) "A cost of quality decision support model for lean manufacturing: activity-based costing application", *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 30 Iss: 7, pp. 751 – 764.

- [107] Kirlioglu, H., Cevik, Z. (2013). „Measuring and Reporting Cost of Quality in a Turkish Manufacturing Company: A Case Study in Electric Industry“, *Journal of Economic and Social Studies*, Vol. 3, No. 2, pp. 87-100.
- [108] Kukić, S., Markić, B. (2006). *Metodologija društvenih znanosti, metode, tehnike, postupci i instrumenti znanstvenoistraživačkog rada*, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Mostaru, Mostar
- [109] Kumar, K., Brittain, J. C. (1995). „Cost of quality: evaluating the health of British manufacturing industry“, *The TQM Magazine*, Vol. 7 Iss: 5, pp. 50-57.
- [110] Lari, A., Asllani, A. (2013). „Quality cost management support system: an effective tool for organisational performance improvement“, *Total Quality Management & Business Excellence*, Special Issue: Quality, Safety, Environmental Management Systems and the Costs of Quality, Vol. 24, Iss. 3-4, pp. 432-451. doi:10.1080/14783363.2012.733258
- [111] Langfield-Smith, K. (2008). „Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?!, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, Vol. 21(2), pp. 204-228. <https://doi.org/10.1108/09513570810854400>
- [112] Laszlo, G. P. (1997). „The role of quality cost in TQM“, *The TQM Magazine*, Vol. 9 Iss: 6, pp. 410-413.
- [113] Lazibat, T., Matic B. (2000). „Troškovi kvalitete kao čimbenik povećanja konkurentnosti na domaćem i svjetskom tržištu“, *Ekonomski pregled*, 51(11-12), pp.1334-1351.
- [114] Lazibat, T., Sutić, I. (2011). *Izveštavanje o troškovima kvalitete u funkciji unaprjeđenja sustava upravljanja kvalitetom*, 12. Međunarodni simpozij o kvaliteti „Kvalitetom do poslovne izvrsnosti“, pp. 17-30
- [115] Lazibat, T. (2009). *Upravljanje kvalitetom*, Znanstvena knjiga, Zagreb.
- [116] Lončar, I. (2012). *Prilagodba računovodstva potrebama strategijskog menadžmenta u hotelijerstvu*, doktorska disertacija, Sveučilište u Rijeci, Fakultet za menadžment u turizmu i ugostiteljstvu, Opatija
- [117] Luchars, J. Y., & Hinkin, T. R. (1996). „The service-quality audit: A hotel case study“ [Electronic version]. *Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly*, 37(1), 34-41. Retrieved from Cornell University, School of Hospitality Administration. <https://scholarship.sha.cornell.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1494&context=articles>
- [118] Luthans, F., Yossef, C. M. (2004). „Human, Social, and Now Positive Psychological Capital Management: Investing in People for Competitive Advantage“, *Organizational Dynamics*, vol. 33, no. 2 (2004), pp. 143-160.
- [119] Luther, R., Sartawi, I. (2011). „Managerial practices of quality costing: an evidence-based framework“, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 28. Iss: 7, pp. 758-772.
- [120] Mahmood, S. *et al.*: „Determining the cost of poor quality and its impact on productivity and profitability“, *Built Environment Project and Asset Management*, Vol. 4, Iss: 3, pp.296 - 311, 2014.
- [121] Marković, S. (2005). „Kvaliteta usluga u hotelskoj industriji: koncept i mjerenje“, *Tourism hospitality management*, God. 11, br. 1, 47-67

- [122] Marković, S. (2005b). „Kvalitativna primjena SERQUAL modela u hotelskoj industriji“, *Tourism hospitality management*, God. 11, br. 1, 47-67
- [123] Marušić, S. (1990). *Motivacija za rad i profesionalni razvoj*, IV. promijenjeno i dopunjeno izdanje, Ekonomski institut, Zagreb.
- [124] Međunarodna norma ISO 8402, *Upravljanje kakvoćom i osiguravanje kakvoće, Rječnik (ISO 8402:1994, EN ISO 8402:1995)*
- [125] Memišević, H., Beščević, I. (2016). *Statistički putokazi: Analiza varijanse (ANOVA) ili planirana komparacija – kako interpretirati podatke?*, https://www.researchgate.net/publication/304898221_Statisticki_putokazi_Analiza_varijanse_ANOVA_ili_planirana_komparacija_kako_interpretirati_podatke_Statistical_guidelines_ANOVA_vs_planned_contrasts (14. 2. 2019.)
- [126] Misra, L. I. (2014). „TQM Practices in Hospitality and Tourism Sector in India“, *International Journal of Applied Services Marketing Perspectives*, Pezzottaite Journals, Vol. 3, No. 4, pp. 1347-1354.
- [127] Mizla, M. (2012). „Selected Impacts of Quality Costs During the Economic Crisis“, *Challenges of quality management*, Cracow University of Economics, pp. 49-55. https://www.researchgate.net/publication/279481045_Challenges_of_quality_management [22. 3. 2018.].
- [128] Moen, R. M. (1998). „New quality cost model used as a top management tool“, *The TQM Magazine*, Vol. 10 Iss: 5, pp. 334-341.
- [129] Mount, D. (2013). „Putting the Dollar Signs on Quality: The Cost of Experienced Problems in the Hotel Industry“, *International Journal of Hospitality & Tourism Administration*. 14(1), pp. 87-97. 10.1080/15256480.2013.753809.
- [130] Murthy, B. S., Tobias, E., McMahon, C., Thomas, H. J. (2018). „Product robustness philosophy – A strategy towards zero variation manufacturing (ZVM)“, *Management and Production Engineering Review*. Vol. 9, No. 2, pp. 3-12. doi: 10.24425/119520. https://www.researchgate.net/publication/326146315_Product_robustness_philosophy_-_A_strategy_towards_zero_variation_manufacturing_ZVM
- [131] Nacionalna klasifikacija djelatnosti 2007, NN 58/2007, http://narodne-novine.nn.hr/clanci/sluzbeni/2007_06_58_1870.html
- [132] Nacionalno vijeće za konkurentnost, <http://www.konkurentnost.hr>
- [133] Navee Chiadamrong (2003) „The development of an economic quality cost model“, *Total Quality Management & Business Excellence*, 14:9, 999-1014, DOI: 10.1080/1478336032000090914
- [134] Omachonu, V. K., Suthummanon, S., Einspruch, N. G. (2004). „The relationship between quality and quality cost for a manufacturing company“, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 21 Iss: 3, pp. 277-290.
- [135] Özkan, S., Karabrahimoglu, Y. Z. (2013). „Activity-based costing approach in the measurement of cost of quality in SMEs: A case study“, *Total Quality Management & Business Excellence*, 24(3-4), pp. 420-431.
- [136] Pamfilie, R., Stan, E. R. (2012). „Managing Quality Costs – A Must for Growing Organizational Performance (A Case Study on Romanian Business Hotels)“, *Challenges of quality management*, Cracow University of Economics, pp. 90-100.

- https://www.researchgate.net/publication/279481045_Challenges_of_quality_management [22. 3. 2018.].
- [137] Pearson, K. (1900). „On the criterion that a given system of deviations from the probable in the case of a correlated system of variables is such that it can be reasonably supposed to have arisen from random sampling“, *Philosophical Magazine*, 50(302), 157–175. doi:10.1080/14786440009463897
- [138] Pekanov Starčević, D., Mijoč, I., Mijoč, J. (2015). „Quantification of Quality Costs: Impact on the Quality of Products“, *Ekonomski pregled*, 66 (3), pp. 231-251.
- [139] Peršić M. (2003). *Informacije o troškovima kvalitete za upravljanje poslovnim procesima*, 5. Simpozij o kvaliteti – Suvremena stremljenja u upravljanju kvalitetom, Centar za razvoj i kvalitetu - Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, pp. 161-172.
- [140] Peršić M. (2008). *Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i Hrvatski standardi financijskog izvještavanja*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb, pp. 95-117.
- [141] Peršić M. (2001). „Računovodstvene informacije u sustavu upravljanja kvalitetom“, 4. Simpozij o kvaliteti Hrvatskog društva menadžera kvalitete, *Zbornik radova Praksa i daljnji razvoj upravljanja kvalitetom*, Hrvatsko društvo za kvalitetu i Oskar, Vodice.
- [142] Peršić M. (2013). „Standardi pripreme i prezentiranja financijskih informacija u turizmu i zdravstvenom turizmu“, *Zbornik radova 4.znanstveno-stručnog skupa „In memoriam prof.dr.sc.Vjekoslav Šmid-Aktualnosti građanskog prava, prava u turizmu, pomorskog prava i prava mora te upravnog prava“*, Sveučilište u Splitu, Pravni fakultet & Grad Rab, Split, Rab, pp. 341-360.
- [143] Peršić M. (2005). *Upravljanje troškovima kvalitete u globalnim procesima*, Upravljanje troškovima / Cost Management (ur. Habek, M., Brkanić, V.), Udruga Hrvatski računovođa, Zagreb, pp. 5-57.
- [144] Peršić M. (2000). „Upravljanje troškovima kvalitete“, *Kvaliteta 21. stoljeća*, 3. Simpozij o kvaliteti Hrvatskog društva menadžera kvalitete, Vodice, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete, pp. 145-152.
- [145] Peršić, M., Drljača, M. (2003). Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete, *Tourism and Hospitality Management*, Vol. 9., No. 2, pp. 13-28
- [146] Peršić, M., Janković, S., Poldrugovac, K. (2012). „Implementation of segment reporting standards in the hospitality industry - a comparative study“, *Tourism and Hospitality Management*, Conference Proceedings, pp. 30-39.
- [147] Peršić, M., Janković, S., Vlašić, D. (2013). „Accounting Standards as a Support for Quality Decision Making“, *Proceedings of the 1st Dubrovnik International Economic Meeting DIEM 2013 Scientific Conference on Innovative Approaches to the Contemporary Economic Problems*, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, pp. 31-63.
- [148] Peršić, M., Janković, S., Vlašić, D. (2006). „New approach to management accounting in Croatian hospitality industry“, *Economic Review /7 Ekonomické razhlady*, Quarterly Journal of the University of Economics Bratislava (0323-262X) XXXV (2006), 6; 74-88.
- [149] Peršić, M., Janković, S. (2006). *Menadžersko računovodstvo hotela*, HZRIF, Zagreb.

- [150] Pletikosa, D. (2015). „Prijedlog modela mjerenja konkurentnosti turizma i hotelijerstva Hrvatske“, *Ekonomski pregled*, 66 (6), pp. 579-608.
<https://hrcak.srce.hr/file/221364>
- [151] Plewa, M., Kaiser, G., Hartman E. (2016). "Is quality still free? - Empirical evidence on quality in modern manufacturing", *International Journal of Quality & Reliability Management*, 33(9), pp. 1270-1285. <http://dx.doi.org/10.1108/IJQRM-11-2014-0189>
- [152] Plunkett, J. J., Dale, B. B. (1987). „A review of the literature on Quality related costs“, *International Journal of Quality and Reliability Management*, Vol. 4, No. 1, pp. 40-52. <https://doi.org/10.1108/eb002874>
- [153] Plunkett, J. J., Dale, B. B. (1988). „Quality costs: a critique of some ‘economic cost of quality’ models“, *International Journal of Production Research*, 26:11, pp. 1713-1726. doi: 10.1080/00207548808947986
- [154] *Popis kategoriziranih turističkih objekata u Republici Hrvatskoj, 15. 2. 2019.*, Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, <https://mint.gov.hr/pristup-informacijama/kategorizacija-11512/11512> (16. 2. 2019.)
- [155] *Prijedlog strategije razvoja turizma Republike Hrvatske do 2020. godine*, Vlada Republike Hrvatske, Zagreb, 2013.
<https://mint.gov.hr/UserDocsImages/dokumenti/Strategija-turizam-2020-veljaca2013.pdf>
- [156] Pulić, A., Sundać, D. (2001). *Intelektualni kapital - resurs 21. stoljeća*, International Business Consulting Center d.o.o., Rijeka.
- [157] Ramdeen, C., Santos, J., Chatfield, H. K. (2007). „Measuring the cost of quality in a hotel restaurant operation“, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, Vol. 19, Iss: 4, pp. 286-295.
- [158] Ramphal, R. (2016). „Quality Tool box for the Hospitality Industry“, *African Journal of Hospitality, Tourism and Leisure* Vol. 5 (1), pp. 1-14.
http://www.ajhtl.com/uploads/7/1/6/3/7163688/2016_article_27_vol_5__1_.pdf
- [159] Raßfeld, C. *et al.* (2015). „Do quality costs still matters?“, *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 26, Iss: 9-10, pp. 1071-1082, Routledge Journals, Oxfordshire.
- [160] Rezvani, E. *et al.* (2019). „Learning from own and others: The moderating role of performance aspiration“, *International Journal of Hospitality Management*, 81(2019), pp. 113-119. <https://doi.org/10.1016/j.ijhm.2019.03.001>
- [161] Ribarić Aidone, E. (2008). *Mogućnosti unapređenja upravljanja profesionalnim razvojem u poduzećima Primorsko-goranske županije*, magistrski rad, Sveučilište u Rijeci, Ekonomski fakultet Rijeka
- [162] Ribarić Čučković, E., Janković, S. (2018). „Quality costing in the hospitality industry – a literature review“, *24th Biennial International Congress Tourism & Hospitality Industry 2018, Trends and Challenges*, Congress Proceedings / Milohnić, Ines ; Smolčić Jurdana, Dora (ur.). Opatija: University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management, pp. 368-382.
- [163] Rodchua, S. (2006). „Factors, Measures, and Problems of Quality Costs Program Implementation in the Manufacturing Environment“, *Journal of Industrial Technology*, Vol. 22, No. 4, October-December 2006, pp. 2-6

- [164] Rogošić, A. (2009). „Računovodstvo troškova u funkciji upravljanja kvalitetom“, *Ekonomski misao i praksa*, Sveučilište u Dubrovniku, Dubrovnik, God. XVIII, br. 1, pp. 115-128.
- [165] Roslender, R. (2011). *Accounting for human resources revisited – insights from the intellectual capital field*, in: Review of Management Accounting Research (ed. Abdel-Kader, M. G.), Palgrave Macmillan UK, pp. 85-110.
- [166] Ružić, D. (2007). *Marketing u turističkom ugostiteljstvu*, Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet Osijek.
- [167] Sailaja, A., Basak, P. C., Viswanadhan, K. G (2015). „Hidden cost od quality: Measurement & analysis“, *International Journal of Managing Value and Supply Chains*, Vol. 6, No. 2, pp. 13-25.
- [168] Samsona, D., Terziovskib, M. (1999). „The relationship between total quality management practices and operational performance“, *Journal of Operations Management*, Vol 17, Issue 4, June 1999, Pages 393-409.
- [169] Sandoval-Chavez, D. A., Beruvides, M. G. (1998). „Using Opportunity Costs to Determine the Cost of Quality: A Case Study in a Continuous-Process Industry“, *Engineering Economist*, 43, pp. 107-124.
- [170] Satanova, A. *et al.* (2015). „How Slovak small and medium manufacturing enterprises maintain quality costs: an empirical study and proposal for a suitable model“, *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 26, Iss: 11-12, pp. 1146-1160, Routledge Journals, Oxfordshire.
- [171] Sathish, A. S., Venkatesakumar, R. (2011). “Coffee experience and drivers of satisfaction, loyalty in a coffee outlet—with special reference to 'café coffee day' ”, *Journal of Contemporary Management Research*, Vol. 5 No. 2, pp. 1-13
- [172] Schiffauerova, A, Thomson, V. (2006). "A review of research on cost of quality models and best practices", *International Journal of Quality & Reliability Management*, 23(6), 647-669. <https://doi.org/10.1108/02656710610672470>
- [173] Schiffauerova, A, Thomson, V. (2006). "Managing cost of quality: insight into industry practise", *The TQM Magazine*, 18(5), 542-550.
- [174] Sedevich Fons, L. A. (2012). "Integration of quality cost and accounting practices", *The TQM Journal*, Vol. 24, Iss: 4, pp. 338-351.
- [175] Sekol, I., Maurović, I. (2017). "Miješanje kvantitativnog i kvalitativnog istraživačkog pristupa u društvenim znanostima - miješanje metoda ili metodologija", *Ljetopis socijalnog rada*, 24(1), pp. 7-32. <https://doi.org/10.3935/ljsr.v24i1.147>
- [176] *Sektorska analiza: Turizam i ugostiteljstvo, Business Outlook 18/19, Posebno izdanje: prognoze za devet sektora* (2018). Jutarnji list, novac.hr, Hanza Media d. o .o., Zagreb, pp. 94-100.
- [177] Shah, K. and Mandal, P. (1999), “Issues related to implementing quality cost programmes”, *Total Quality Management & Business Excellence*, Vol. 10, No. 8, pp. 1093-106.
- [178] Slaughter, S. A., Harter, D. E., Krishnan, M. S. (1998). „Evaluating the Cost of Software Quality“, *Communications of the ACM*, August 1998, Vol. 41, No. 8, pp. 67-73. <https://doi.org/10.1145/280324.280335>

- [179] Sousa, R., Voss, C. A. (2002). „Quality management re-visited: a reflective review and agenda for future research“, *Journal of Operations Management*, 20(2002), p. 91-109.
- [180] Sower, V. E., Quarles, R., Broussard, E. (2007), “Cost of quality usage and its relationship to quality system maturity”, *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 24 No. 2, pp. 121-40.
- [181] Stipanović, C., *Strategija upravljanja ljudskim resursima u koncepciji razvoja* <https://fmtu.lumens5plus.com/sites/fmtu.lumens5plus.com/files/25-a31247fb87312ecffb3ac4e93ed8b813.pdf> (10. 2. 2020.)
- [182] Sundać, D., Fatur Krmpotic, I. (2009) „Measurement and management of intellectual capital“, *Tourism and Hospitality Management*, Vol. 15, No. 2, pp. 279-290.
- [183] Sundać, D., Fatur, I. (2004). „Intelektualni kapital – čimbenik stvaranja konkurentskih prednosti i logističkog poduzeća“, *Ekonomski pregled*, 55 (1-2) 85-96.
- [184] Sveiby, K.-E. (2001) „A knowledge-based theory of the firm to guide in strategy formulation“, *Journal of Intellectual Capital*, Vol. 2, No. 4, pp. 344-358. <https://doi.org/10.1108/14691930110409651>
- [185] Syed, N. *et al.* (2015). „Compare Cost of Good Quality & Cost of Poor Quality And Have a Wise Decision, A study from Automobile Industry of Pakistan“, *Journal of Business and Management*, Volume 17, Issue 9. Ver. II, pp. 19-28.
- [186] Šatanova, A. i Krajčirova, L. (2012). „Application of Accounting and Reporting in a Cost-Oriented Quality Management in Wood-Processing Companies“, *Drvna industrija*, 63(4), pp. 283-289
- [187] *Testing Independence: Chi-Squared vs Fisher's Exact Test*, Data science blog - R for Data Science: Understand. Implement. Succeed., October 17, 2018. https://www.datascienceblog.net/post/statistical_test/contingency_table_tests/ (5. 8. 2019.)
- [188] Torsen, E. (2018). The Effect of Total Quality Management (TQM)“. *International Journal of Science and Research (IJSR)*, Volume 7 Issue 7, July pp. 1096-1102. <file:///C:/Users/edari/AppData/Local/Temp/TheEffectofTotalQualityManagementTQM.pdf>
- [189] Tomljenović, R. (2015). *Program jačanja konkurentnosti ljudskih potencijala u turizmu (Centri strukovnih kompetencija)*, Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Institut za turizam, Zagreb. https://mint.gov.hr/UserDocsImages/AA_2018_c-dokumenti/akcijski%20planovi/012_160128_akc_p_konkur.pdf
- [190] Tsai, W.H. (1998). "Quality cost measurement under activity-based costing", *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 15., No. 7, MCB University Press, pp. 719-752.
- [191] *Turizam u brojkama 2016.* (2017). Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Zagreb. https://htz.hr/sites/default/files/2017-06/Turizam_u_brojkama_HR_%202016.pdf
- [192] *Turizam u brojkama 2017.* (2018). Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Zagreb. https://mint.gov.hr/UserDocsImages/AA_2018_c-dokumenti/180608_HTZTUBHR_2017.PDF
- [193] *Turizam u brojkama 2018.* (2019). Ministarstvo turizma Republike Hrvatske, Zagreb. https://htz.hr/sites/default/files/2019-06/HTZ%20TUB%20HR_%202018_0.pdf

- [194] Tye, L. H., Halim, H. A., Ramayah, T. (2011). "En exploratory study on cost of quality implementation in Malaysia: The case of Penang manufacturing firms", *Total Quality Management & Business Excellence*, (22), 12, 1299-1315
- [195] Uyar, A. (2008). "An exploratory study on quality costs in Turkish manufacturing companies", *International Journal of Quality & Reliability Management*, 25(6), 604-620
- [196] Uyar, A., Neyis, A. (2015). "Does the healthcare industry report quality costs? Comparative investigations of public and private hospitals", *Total Quality Management*, 26(7), 733-745
- [197] Vinalšek Stipičić, V., Bošnjak, M. (2015). *Praćenje troškova kvalitete u poslovnim organizacijama*, Praktični menadžment, Vol. VI, Br. 1, pp. 137-140.
- [198] Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E. (2009). *Računovodstvo – temelj donošenja poslovnih odluka*, Veleučilište u Rijeci, Rijeka.
- [199] Vrtodušić Hrgović, A., Pionić, I. (2018). „Primjena sustava upravljanja kvalitetom u hotelskim lancima“, *Zbornik radova 19. međunarodnog simpozija o kvaliteti / 19th International Symposium on Quality, KVALITETA KAO RAZVOJNI KONCEPT / QUALITY AS A CONCEPT OF DEVELOPMENT*, Plitvička jezera, Hrvatska, 21. - 23. 3. 2018., Vol. 19, No. 1, pp. 323-331. <https://hdmk.hr/wp-content/uploads/2019/09/Zbornik-radova-19-simpozij-2018-1.pdf> (14. 2. 2020.)
- [200] Vujević, M. (1988). *Uvođenje u znanstveni rad u području društvenih znanosti*, Informator, Zagreb
- [201] Wu, J., Liang, L., Song, H. (2010). Measuring hotel performance using the integer DEA model“, *Tourism Economics*. 16(4), pp. 867-882. <https://doi.org/10.5367/te.2010.0015>
- [202] Wu, S. I., Chen, J. H. (2012). "The performance evaluation and comparison based on enterprises passed or not passed with ISO accreditation: An appliance of BSC and ABC methods", *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 29 Iss: 3, pp. 295 – 319.
- [203] Yadav, N., Gahlot, P. (2014). „A Case Study on Impact of Quality on Cost of Goods and Services in an Organisation“, *International Journal of R&D in Engineering, Science And Management*, Vol.1, issue 3, pp. 77-83.
- [204] Yang, C. C. (2008). "Improving the definition and quantification of quality costs", *Total Quality Management & Business Excellence*, (19), 3, pp. 175-191
- [205] Yin, R. (2009). *Case study research: design and methods*, 4th ed. SAGE Publications.
- [206] Yue, C. (2006). *Three essays on food quality and transaction costs*, Iowa State University, *Retrospective Theses and Dissertations*. 3097. <https://lib.dr.iastate.edu/rtd/3097>; <https://doi.org/10.31274/rtd-180813-224>
- [207] Zahar, M., El barkany, A., El biyaali, A. (2015). „Cost of Quality in Health Care: A Case Study in Clinical Laboratory“, *Annals of Faculty Engineering Hunedoara - International Journal of Engineering*, Tome XIII, Fascicule 1, pp 121-125.
- [208] Zahar, M., El barkany, A., El biyaali, A. (2015). „Managing Cost of Quality in Laboratory of Water Analysis“, *Modern Applied Science*, Canadian Center of Science and Education, Vol. 9, No. 2, pp. 199-205.
- [209] Zakonu o računovodstvu (NN 78/15, 134/15, 120/16, 116/18)

- [210] Zanini Gavranić, T., Šugar, V. (2019). „Doprinos FMEA metode poboljšanju kvalitete usluga za VIP goste u hotelijerstvu“, *20. međunarodni simpozij o kvaliteti "Kvaliteta - jučer, danas, sutra ; Quality - Yesterday, Today, Tomorrow"*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete, Zagreb, pp. 321-331.
- [211] Zanini Gavranić, T. (2007). „Monitoring of Quality Costs in the Croatian Hotel Industry“, *Organizacija, Journal of Management, Informatics and Human Resources*, Vol.40, No 5, pp. 2018-228,
- [212] Zanini Gavranić, T. (2011). *Računovodstvene pretpostavke pripreme informacija za poslovno odlučivanje u hotelijerstvu*, doktorska disertacija, Sveučilište Jurja Dobrile, Odjel za ekonomiju i turizam „Dr. Mijo Mirković“, Pula.
- [213] Zelenika, R. (2000). *Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela*, 4. izd., Ekonomski fakultet u Rijeci, Rijeka
- [214] Zheng, T. (2012). „Application of Cost of Quality and Quality Loss Function in Food Supply Chain System“, *Electronic Theses and Dissertations*. 5343., Masters' theses, University of Windsor. <https://scholar.uwindsor.ca/etd/5343>
- [215] Žmuk, B. (2012). *Monitoring Quality Costs Through the Loss Function and the Process Capability Analysis*, ProQuest, pp. 772-782, <http://search.proquest.com/docview/1350307870?accountid=152796>
- [216] *8 Ways to Improve Your Customer Experience*, <https://www.revfine.com/customer-experience-hospitality-industry/> (12. 2. 2020.)

POPIS TABLICA

Tablica 1: Osnovni pokazatelji razvoja hrvatskog turizma	18
Tablica 2: Osnovni pokazatelji razvoja hrvatskog turizma	19
Tablica 3: Područje djelatnosti smještaja te pripreme i usluživanja hrane prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti	20
Tablica 4: Broj smještajnih jedinica i smještajni kapaciteti te dolasci turista po vrstama objekata.....	21
Tablica 5: Doprinis razvoju teorije troškova kvalitete	33
Tablica 6: Modeli troškova kvalitete i kategorije troškova.....	48
Tablica 7: Kronološki pregled istraživanja o troškovima kvalitete.....	55
Tablica 8: Pregled nekih od uspješno primijenjenih metoda mjerenja troškova kvalitete.....	65
Tablica 9: Pregled nekih od radova o utjecaju računovodstva troškova kvalitete na poslovanje po djelatnostima.....	67
Tablica 10: Pregled nekih od autora koji su doprinijeli razvoju sustava računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu.....	76
Tablica 11: Izvještaji po centrima odgovornosti – USALI standardi.....	85
Tablica 12: Izvještaji hotela po centrima odgovornosti	86
Tablica 13: Struktura korisnika informacija o računovodstvu troškova	88
Tablica 14: Neka istraživanja o utjecaju ljudskih resursa na performanse poduzeća	95
Tablica 15: Pokazatelji obuhvaćeni integriranim informacijskim sustavom:	107
Tablica 16: Broj hotela po kategorijama	114
Tablica 17: Smještajni kapaciteti po kategoriji hotela	115
Tablica 18: Pregled strukture hotela i aparthotela u Republici Hrvatskoj – broj objekata, smještajnih jedinica i stalnih kreveta, 15. 2. 2019.	115
Tablica 19: Razvrstavanje poduzetnika s obzirom na veličinu sukladno Zakonu o računovodstvu	117

Tablica 20: Pregled hotelskih poduzeća u Republici Hrvatskoj s obzirom na pravni oblik i vlasništvo.....	118
Tablica 21: Pregled velikih i srednjih hrvatskih hotelskih poduzeća prema županijama	118
Tablica 22: Ključne situacije za primjenu različitih istraživačkih metoda	121
Tablica 23: Unakrsna provjera pokrivenosti istraživačkih pitanja cjelinama anketnog upitnika	125
Tablica 24: Povezanost istraživačkih pitanja i pitanja u anketnom upitniku	126
Tablica 25: Struktura ispitanika prema županijama	131
Tablica 26: Osnovni podaci o anketiranim hotelskim poduzećima	132
Tablica 27: Prosječan broj zaposlenih (stalno i sezonski) i prosječan udio domaćeg privatnog kapitala u anketiranim hotelskim poduzećima	133
Tablica 28: Zaduženost za sustav upravljanja kvalitetom u organizacijskom ustroju	134
Tablica 29: Mjerenje koristi od sustava kvalitete promatranjem promjene visine troškova povezanih s kvalitetom te drugim indikatorima (frekvencije i prosječna ocjena)	139
Tablica 30: Spearmanov koeficijent korelacije – indikatori učinkovitosti sustava upravljanja kvalitetom	141
Tablica 31: Analiza korištenja različitih indikatora za mjerenje koristi od sustava upravljanja kvalitetom s obzirom na veličinu i organizacijski oblik	143
Tablica 32: Izvori informacija za donošenje poslovnih odluka o kvaliteti – prema važnosti	146
Tablica 33: Pristup razmatranju troškova s obzirom na veličinu poduzeća	148
Tablica 34: Kategorija poduzeća – interni obračun temeljen na standardima USALI (kontingencijska tablica).....	150
Tablica 35: Način praćenja i iskazivanja rezultata poslovanja – razrađenost internog kontnog plana.....	152
Tablica 36: Pretpostavke praćenja troškova kvalitete	154
Tablica 37: Svrha evidentiranja i praćenja troškova kvalitete	156

Tablica 38: Statistički značajne razlike u razmatranju svrhe računovodstva troškova kvalitete s obzirom na kategoriju poduzetnika, organizacijski oblik i vlasničku strukturu.....	159
Tablica 39: Važnost evidentiranja i praćenja troškova kvalitete.....	163
Tablica 40: Ocjena važnosti informacija o troškovima kvalitete s obzirom na izvor vlasništva – rezultati Mann-Whitney testa i Kolmogorov-Smirnov testa.....	165
Tablica 41: Razlozi zbog kojih poduzeća ne prate troškove kvalitete	167
Tablica 42: Razlozi nepraćenja troškova kvalitete - frekvencije	168
Tablica 43: Implementiran sustav upravljanja – uvedeno računovodstvo troškova kvalitete (kontingencijska tablica)	170
Tablica 44: Razmatranje svrhe evidentiranja i izvještavanja o troškovima kvalitete s obzirom na to imaju li poduzeća implementiran sustav praćenja i izvještavanja o troškovima kvalitete.....	172
Tablica 45: Razmatranje važnosti informacija o troškovima kvalitete s obzirom na to imaju li poduzeća implementiran sustav praćenja i izvještavanja o troškovima kvalitete.....	174
Tablica 46: Ocjena utjecaja odabranih čimbenika na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća prema važnosti	179
Tablica 47: Ocjena utjecaja odabranih čimbenika na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća - frekvencije	179
Tablica 48: Ocjena utjecaja određenih aspekata na ostvarivanje konkurentske prednosti hotelskog poduzeća u odnosu na veličinu, organizacijski oblik poduzeća te vlasničku strukturu - Mann-Whitney U-test	180
Tablica 49: Ocjena kvalitete vlastitih proizvoda i usluga u odnosu na konkurente – prema važnosti	188
Tablica 50: Ocjena kvalitete vlastitih proizvoda i usluga u odnosu na konkurente s obzirom na implementiranost računovodstva troškova kvalitete – Mann-Whitney U-test	189
Tablica 51: Deskriptivna statistika – ocjena vlastite kvalitete s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete	190

Tablica 52: Kruskal-Wallis H-test – ocjena vlastite kvalitete usluge u odnosu na konkurente s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete ..	191
Tablica 53: Deskriptivna statistika – ocjena vlastite kvalitete za segment smještaj s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete	192
Tablica 54: Kruskal-Wallis H-test – ocjena vlastite kvalitete za segment „Smještaj“ u odnosu na konkurente s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete	192
Tablica 55: Kruskal-Wallis H-test – ocjena vlastite kvalitete za segment „Hrana i piće“ u odnosu na konkurente s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete.....	193
Tablica 56: Kruskal-Wallis H-test – ocjena vlastite kvalitete za segment „Wellness“ u odnosu na konkurente s obzirom na razinu razvijenosti računovodstva troškova kvalitete.....	193
Tablica 57: Kategorija poduzeća – istraživanje preferencija gostiju, njihove platežne sposobnosti i mogućih troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva (kontingencijska tablica).....	197
Tablica 58: Praćenje troškova reklamacija u hotelskim poduzećima	200
Tablica 59: Troškovi kvalitete u hotelu – segmenti smještaj, hrana i piće i <i>wellness</i>	201
Tablica 60: Pregled rezultata istraživanja	209
Tablica 61: Troškovi kvalitete za segment smještaj.....	223
Tablica 62: Troškovi kvalitete za segment hrana i piće	224
Tablica 63: Troškovi kvalitete za segment <i>wellness</i>	225

POPIS GRAFIKONA

Grafikon 1: Klasično i moderno razmatranje troškova kvalitete (Schiffauerova i Thomson, 2006a: 651)	41
Grafikon 2: Modificirani moderni teorijski model troškova kvalitete (Plewa <i>et al.</i> , 2016).....	42
Grafikon 3: Implementacija sustava upravljanja u hotelskim poduzećima (broj ispitanika)..	135
Grafikon 4: Razlozi za certificiranje poslovanja po standardima neke od normi	136
Grafikon 5: Cilj razmatranja troškova.....	147
Grafikon 6: Pristup sagledavanja troškova.....	149
Grafikon 7: Primjena sustava USALI	149
Grafikon 8: Analitika internog kontnog plana za USALI – konta za praćenje troškova kvalitete.....	153
Grafikon 9: Učinkovitost informacija o troškovima kvalitete u području upravljanja kvalitetom	163
Grafikon 10: Implementiranost sustava praćenja i izvješćivanja o troškovima kvalitete	167
Grafikon 11: Stupanj istraživanja preferencija gostiju i troškova povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva	196
Grafikon 12: Izvor informacija o preferencijama gostiju i troškovima povezanih s ispunjavanjem njihovih zahtjeva	196
Grafikon 13: Provodi li se ispitivanje gostiju te utječu li rezultati na unaprjeđenje kvalitete usluge, nagrađivanje i porast rezultata.....	199

POPIS SHEMA

Shema 1: Sustav upravljanja u poduzeću (Gaži-Pavelić, 2014: 8)	25
Shema 2: PDCA – Demingov krug - 4P (Gaži-Pavelić, 2014: 10).....	26
Shema 3: Koristi od implementacije sustava upravljanja kvalitetom (Gaži-Pavelić, 2014: 16).....	28
Shema 4: Tradicionalna i Taguchijeva funkcija gubitka (Murthy <i>et al.</i> , 2018: 4).....	40
Shema 5: Model praćenja troškova kvalitete temeljen na vremenskim fazama (Barfield <i>et al.</i> , 2002 - prema Kirlioglu i Cevik, 2013: 91)	44
Shema 6: Struktura troškova kvalitete (izrada autorice prema Drljača, 2003: 6)	54
Shema 7: Povezanost unaprjeđenja kvalitete i poboljšanja profitabilnosti (Bergman, B., Klefsjö, B.: Quality: from Customer Needs to Customer Satisfaction, Studentlitteratur, Lund, 2003. prema Brekke i Francen, 2007: 3).....	66
Shema 8: Mjesto računovodstva u Demingovom PDCA ciklusu kontinuiranog unaprjeđenja kvalitete (Rogošić, 2009: 119).....	78
Shema 9: USALI – podloga poslovnom odlučivanju (Zanini Gavrančić, T.: Računovodstveno izvještavanje o kvaliteti i okolišu, FMTU, predavanje, 2016)..	84
Shema 10: Uloga ljudskih potencijala u poduzeću (Bahtijarević-Šiber, 1999: 24).....	95
Shema 11: Politika i praksa upravljanja u okviru strategije temeljene na kvaliteti u hotelijerstvu (Haynes i Fryer, 2000: 244)	98
Shema 12: Odnos „ljudski resursi – TQM – konkurentnost“ (Izvercian <i>et al.</i> , 2014: 29).....	103
Shema 13: Pristupi i indikatori za mjerenje učinkovitosti implementiranog sustava upravljanja kvalitetom (obrada autorice prema Raßfeld <i>et al.</i> , 2015)	137
Shema 14: Razine implementacije i razvijenosti računovodstva troškova kvalitete u hrvatskom hotelijerstvu prema rezultatima istraživanja	218
Shema 15: Indikatori učinkovitosti upravljanja kvalitetom u hotelijerstvu prema rezultatima istraživanja	219
Shema 16: Izgradnja modela praćenja troškova kvalitete	221

Shema 17: Tijek informacija o troškovima kvalitete	227
Shema 18: Izvješće o troškovima kvalitete – horizontalna i vertikalna analiza.....	227
Shema 19: Implementacija računovodstva troškova kvalitete u hotelijerstvu	229

PRILOZI

ANKETNI UPITNIK 1

I. OPĆI PODACI O HOTELSKOM PODUZEĆU

1. NAZIV HOTELSKOG PODUZEĆA: _____
2. KOLIKO U SVOME SASTAVU IMATE:
 - a. hotela _____
 - b. turističkih naselja _____
 - c. kampova _____
 - d. ostalo _____
3. KATEGORIJA PODUZETNIKA:
 - a. srednje veliki poduzetnik
 - b. veliki poduzetnik
4. BROJ ZAPOSLENIH:
 - a. stalni (na dan 31. 12. 2017.): _____
 - b. sezonski (31. 8. 2017.): _____
5. ORGANIZACIJSKI OBLIK POSLOVNOG SUBJEKTA:
 - a. javno trgovačko društvo
 - b. dioničko društvo
 - c. d. o. o.
 - d. ostalo (navedite oblik) _____
6. VLASNIČKA STRUKTURA POSLOVNOG SUBJEKTA:
 - a. u domaćem većinskom privatnom vlasništvu (___ % privatnog vlasništva)
 - b. u inozemnom vlasništvu
 - c. u domaćem većinskom vlasništvu države (AUDIO, HFMIO, DAB,...) - ___ %
 - d. ostalo (*navedite*) _____
7. KOLIKI GODIŠNJI PORAST PRIHODA OSTVARUJE VAŠE PODUZEĆE?
 - a. do 10 %
 - b. od 10 do 20 %
 - c. preko 20 %
 - d. prihod opada
8. KOJA JE VAŠA FUNKCIJA / RADNO MJESTO U POSLOVNOM SUBJEKTU?
 - a. generalni direktor / predsjednik uprave / CEO
 - b. menadžer centra odgovornosti _____
 - c. voditelj sektora upravljanja kvalitetom
 - d. menadžerski računovođa
 - e. financijski računovođa
 - f. planer – analitičar
 - g. kontroler
 - h. ostalo: _____

II. MENADŽEMENT KVALITETE I VAŽNOST IZVORA INFORMACIJA ZA DONOŠENJE ODLUKA O KVALITETI

9. TKO U JE U ORGANIZACIJSKOM USTROJU VAŠEG POSLOVNOG SUSTAVA ZADUŽENI ZA SUSTAV UPRAVLJANJA KVALITETOM (*moгуće odabrati više odgovora*):
- a. posebna služba, odjel, sektor ili druga organizacijska cjelina za program kvalitete (*navedite naziv*): _____
 - b. razvojna služba
 - c. služba kontrolinga
 - d. služba poslovnih operacija
 - e. druga služba, i to _____
 - f. ti zadaci su povjereni jednoj osobi (*navesti funkciju*) _____
 - g. ti zadaci su povjereni konzultantu
 - h. ostalo (navedite): _____
 - i. program sustava kvalitete nije ustrojen
10. IMATE LI IMPLEMENTIRAN NEKI OD SUSTAVA UPRAVLJANJA (ISO 9001, ISO 14001, ISO 22000, ISO 50001, travelife, HACCP,...) – AKO DA NAVEDITE KOJI?
- a. posjedujemo certifikat /e (*navedite*) _____
 - b. pristupili smo certificiranju po standardima norme (*navedite*) _____
 - c. ne, ali u planu je implementacija norme (*navedite*) _____
 - d. ne, nismo to planirali niti o tome razmišljali
11. UKOLIKO VEĆ IMATE CERTIFICIRAN SUSTAV ILI STE PRISTUPILI CERTIFICIRANJU POSLOVANJA (PO STANDARDIMA NEKE OD NORMI), NAVEDITE RAZLOGE ZBOG KOJEG STE KRENULI U TAJ PROJEKT (*moгуće odabrati više odgovora*):
- a. vlastita spoznaja o potrebi uređenja poslovnog sustava prema međunarodno priznatim standardima
 - b. udovoljavanje željama i potrebama kupaca
 - c. konkurencija
 - d. trendovi djelatnosti
 - e. zahtjev vlasnika
 - f. zahtjev stranog partnera
 - g. zahtjev menadžmenta
 - h. pomodarstvo
 - i. zakonska obveza
 - j. nešto drugo (*navedite*) _____

12. UKOLIKO STE IMPLEMENTIRALI SUSTAV UPRAVLJANJA KVALITETOM, KORISTITE LI INDIKATORE ZA MJERENJE UČINKOVITOSTI SUSTAVA UPRAVLJANJA KVALITETOM I KOJE?

a. koristi od sustava kvalitete mjerene promjenom visine troškova povezanih s kvalitetom:

VRSTA TROŠKA	1 Ne pratimo, niti koristimo za procjenu koristi	2 Pratimo, ali ne koristimo za procjenu koristi	3 Pratimo i koristimo za procjenu koristi
TROŠKOVI ZA KVALITETU (svi troškovi sukladnosti sa zahtjevima kvalitete, tj. troškovi prevencije, ulaganja u kvalitetu + troškovi ispitivanja)	1	2	3
Samo troškovi prevencije (npr. dizajn, primjena i održavanje sustava kvalitete, edukacija za kvalitetu, troškovi za poklone gostima, za rođendane gostima...)	1	2	3
Samo troškovi ispitivanja (npr. troškovi inspekcije, testiranja,...)	1	2	3
TROŠKOVI NEKVALITETE (svi troškovi nesukladnosti s ciljnom kvalitetom, tj. interni i eksterni – npr. troškovi reklamacija gostiju, troškovi <i>overbookinga</i> ,...)	1	2	3
Samo troškovi interno utvrđenih pogrešaka (npr. škart, prerada,...)	1	2	3
Samo troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka (npr. jamstva, reklamacije,...)	1	2	3
Oportunitetni troškovi (troškovi kvalitete promatrani kroz gubitak prihoda te nezarađena dobit – npr. nedovoljna iskorištenost kapaciteta, neodgovarajuće rukovanje materijalom, loša usluga,...)	1	2	3

b. koristi od sustava kvalitete mjerene drugim indikatorima u sustavu kvalitete:

	1 Ne pratimo, niti koristimo za procjenu koristi	2 Pratimo, ali ne koristimo za procjenu koristi	3 Pratimo i koristimo za procjenu koristi
promjene prihoda od prodaje	1	2	3
zadovoljstvo kupaca	1	2	3
zadovoljstvo zaposlenika	1	2	3
lojalnost kupaca	1	2	3
tržišni udio	1	2	3

13. RANGIRAJTE PREMA VAŽNOSTI IZVORE INFORMACIJA ZA DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA O KVALITETI (od 1-najvažnije ka 12-najmanje važno)

Izvor informacija	rang
Sektor kvalitete	
Računovodstvo	
Financije	
Kontroling	
Plan i analiza	
Prodaja	
Marketing	
Nabava	
Poslovne operacije	
Ljudski resursi	
Informacije iz okruženja	
Drugi izvor (navedite koji):	

III. PRETPOSTAVKE PRAĆENJA TROŠKOVA KVALITETE

14. ŠTO JE CILJ RAZMATRANJA TROŠKOVA U VAŠEM POSLOVANJU? (moguće odabrati više odgovora)
- bilježenje relevantnih podataka o troškovima
 - fokusiranje na ključne činitelje kratkoročnog praćenja trošenja
 - osigurati informacije za operativno upravljanje troškovima
 - naglasak na strategiju troškovnog vodstva (uključujući sve gore navedeno od a-c)
 - naglasak na diferencijaciju proizvoda i usluga (uključujući sve gore navedeno od a-c)
 - nešto drugo (navedite) _____
15. KOJI PRISTUP SAGLEDAVANJA TROŠKOVA U VAŠEM POSLOVANJU KORISTITE? (moguće odabrati više odgovora)
- troškovi se prate i iskazuju samo sumarno na razini poduzeća kao cjeline
 - troškovi se prate i iskazuju po segmentu, odnosno profitnim i troškovnim centrima odgovornosti
 - troškovi se prate i iskazuju po proizvodu
 - troškovi se iskazuju za svaku fazu lanca vrijednosti (za fazu odnosa s tržištem nabave, fazu proizvodnje/pružanja usluga, fazu prodaje/distribucije, fazu odnosa s kupcima nakon prodaje,...)
16. TEMELJITE LI INTERNI OBRAČUN NA STANDARDIMA USALI (Uniform System of Accounts For The Lodging Industry)?
- da, u potpunosti
 - samo djelomično
 - ne, ali namjeravamo
 - ne jer to smatramo nepotrebnim
 - ne poznajemo sustav USALI

17. NA KOJI NAČIN PRATITE I ISKAZUJETE REZULTATE POSLOVANJA PODUZEĆA – IMATE LI ZA TO ADEKVATNO RAZRAĐEN KONTNI PLAN NA VIŠE RAZINA? (molim, izaberite odgovor za svaku stavku)

Prva razina – razina složenog poslovnog sustava, korporacije (konsolidirani podaci)	DA	NE
Druga razina – segmenti tj. razina užih organizacijskih cjelina i za kraća vremenska razdoblja (mjesto troška, centri odgovornosti, druge organizacijske cjeline)	DA	NE
Treća razina – pravni subjekt – samostalan ili u okvirima složenog poslovnog sustava - sintetička konta imovine, kapitala, obveza, rashoda i prihoda	DA	NE
Četvrta razina – razina proizvoda i usluge / grupa proizvoda i usluga / tržišnih segmenata (analitička konta, šifre, oznake, druga obilježja koja proizlaze iz specifičnosti djelatnosti)	DA	NE

18. PREDVIĐATE LI U KONTNOM PLANU TEMELJENOM NA STANDARDIMA USALI I KONTA ZA PRAĆENJE TROŠKOVA KVALITETE?

- a. da
- b. ne

19. AKO JE ODGOVOR NA PRETHODNO PITANJE „DA“, NAVEDITE NA KOJOJ HIJERARHIJSKOJ RAZINI OBUHVAĆATE TROŠKOVE KVALITETE? (moguće odabrati više odgovora)

- a. samo na razini poslovnog sustava kao cjeline
- b. na razini centara odgovornosti
- c. na razini mjesta troška
- d. na razini grupe zadataka
- e. na razini grupe proizvoda / usluga
- f. na razini proizvoda / usluge
- g. po aktivnostima i procesima
- h. ostalo (navedite): _____

20. JESTE LI U POSLOVNIM PROCESIMA STVORILI PRETPOSTAVKE KOJE ĆE OMOGUĆITI SUSTAVNO OBUHVAĆANJE TROŠKOVA KVALITETE? (moguće odabrati više odgovora)

20.1. PROCES SMJEŠTAJA

- a. anketiranje gostiju
- b. žurnal
- c. plan
- d. istraživanje vanjskih agencija
- e. statistike
- f. izvještaji
- g. check-liste
- h. check-liste VIP klijenata
- i. *servisexpress* – promptno reagiranje na zahtjeve gostiju
- j. lista top 10 klijenata
- k. program osiguranja zadovoljstva gostiju

- l. procedure rezervacija
- m. analiza i ocjena dobavljača
- n. ostalo (*navedite*): _____

20.2. PROCES PRIPREME USLUGA PREHRANE

- a. anketiranje gostiju
- b. plan
- c. analiza i ocjena dobavljača
- d. statistike
- e. izvještaji
- o. *check*-liste (kuhinje, sale, bara,...)
- f. *check*-liste VIP klijenata
- g. *servisexpress* – promptno reagiranje na zahtjeve gostiju
- h. procedure za *à la carte* usluge, tematske večeri i dekoracije
- i. procedure za „*Show cutting/cooking*“
- j. higijenski standardi
- k. procedure sigurnosti na radu u kuhinji
- l. ostalo (*navedite*): _____

20.3. PROCES PRUŽANJA USLUGA PREHRANE

- a. anketiranje gostiju
- b. plan
- c. statistike
- d. izvještaji
- e. *check* liste (restorana, bara, sale,...)
- f. procedure za *room service*
- g. *check*-liste VIP klijenata
- h. *servisexpress* – promptno reagiranje na zahtjeve gostiju
- i. procedure za *à la carte* usluge, tematske večeri i dekoracije
- j. procedure za „*Show cutting/cooking*“
- k. procedure za mini barove
- l. higijenski standardi
- m. ostalo (*navedite*): _____

20.4. OSTALE USLUGE - WELLNESS

- a. anketiranje gostiju
- b. plan
- c. statistike
- d. izvještaji
- p. *check*-liste
- e. *check*-liste VIP klijenata
- f. *servisexpress* – promptno reagiranje na zahtjeve gostiju
- g. *analiza i ocjena dobavljača*
- h. ostalo (*navedite*): _____

21. KOJA JE TEMELJNA **SVRHA** EVIDENTIRANJA I PRAĆENJA TROŠKOVA KVALITETE (ocijenite tvrdnju odabirom broja od 1-5):

	1 ne slažem se uopće	2 uglavnom se ne slažem	3 niti se slažem, niti se ne slažem	4 uglavnom se slažem	5 u potpunosti se slažem
usklađenje s propisima o kategorizaciji	1	2	3	4	5
udovoljavanje zahtjevima normi ISO 9001, 22000 / HACCP i drugo	1	2	3	4	5
udovoljavanje zakonskim odredbama	1	2	3	4	5
prilagođavanje potrebama i željama kupca	1	2	3	4	5
pronalaženje i kažnjavanje krivca za nekvalitetu	1	2	3	4	5
stimuliranje zaposlenika za bolju kvalitetu	1	2	3	4	5
otklanjanje uskih grla	1	2	3	4	5
ocjenjivanje doprinosa pojedinih programa na poslovni rezultat	1	2	3	4	5
jedini mjerljivi oblik ocjene učinaka sustava upravljanja kvalitetom	1	2	3	4	5
otkrivanje mogućnosti za unaprjeđenja poslovnih procesa	1	2	3	4	5
upravljanje izabranim strategijama	1	2	3	4	5
podizanje konkurentnosti	1	2	3	4	5
činitelj razvoja kadrova, a posebno menadžmenta	1	2	3	4	5
podizanje svijesti o međuzavisnosti procesa proizvodnje i prodaje	1	2	3	4	5
doprinos razini izvješćivanja u poslovnom sustavu	1	2	3	4	5
lociranje i eliminiranje uzroka troškova nekvalitete	1	2	3	4	5
<i>benchmarking</i>	1	2	3	4	5
transparentnost troškova	1	2	3	4	5

22. OCIJENITE VAŽNOST INFORMACIJA O TROŠKOVIMA KVALITETE (ocijenite tvrdnje korištenjem ljestvice od 1 – 5)

VAŽNOST INFORMACIJA O TROŠKOVIMA KVALITETE	1 ne slažem se uopće	2 uglavnom se ne slažem	3 niti se slažem, niti se ne slažem	4 uglavnom se slažem	5 u potpunosti se slažem
Olakšavaju komunikaciju među menadžerima različitih hijerarhijskih razina i razina znanja.	1	2	3	4	5
Omogućuju ocjenu stanja i definiranje ciljeva u području unaprjeđenja ukupne kvalitete i doprinose poboljšanju strukture troškova kvalitete.	1	2	3	4	5
Osiguravaju relevantnu osnovicu za komunikaciju sa službom marketinga radi osiguranja uvjeta za povećanje zadovoljstva kupaca i smanjenje troškova nekvalitete.	1	2	3	4	5
Olakšavaju utvrđivanje profitabilnosti pojedinih aktivnosti i procesa te organizacijskih cjelina povezano s odgovornošću pojedinog menadžera u sustavu kvalitete.	1	2	3	4	5
Omogućuju ocjenu uspješnosti ostvarenja strategija.	1	2	3	4	5
Omogućuju ocjenu uspješnosti provođenja standardnih operativnih procedura.	1	2	3	4	5
Omogućuju uvidjeti nezadovoljstvo gosta u posebnim segmentima i poboljšanje sukladno navedenom.	1	2	3	4	5

23. KOLIKO SU (PO VAŠEM MIŠLJENJU), INFORMACIJE O TROŠKOVIMA KVALITETE ZNAČAJNE ZA DONOŠENJE POSLOVNIH ODLUKA U PODRUČJU UPRAVLJANJA KVALITETOM?

- troškovi kvalitete nisu učinkoviti
- troškovi kvalitete neznatno su učinkoviti
- troškovi kvalitete su izuzetno učinkoviti

24. PREMA VAŠEM MIŠLJENJU, U KOJOJ FAZI ŽIVOTNOG VIJEKA PROIZVODA POSTOJI NAJVEĆA MOGUĆNOST UTJECAJA NA TROŠKOVE KVALITETE (odredite strukturu izraženo u % - sveukupno 100 %)

- razdoblje nastanka proizvoda ili usluge – koncipiranje i razvoj: ___ %
- tržišno razdoblje – proizvodnja i tržišno pozicioniranje: ___ %
- posttržišno razdoblje (silazak): ___ %

25. IMATE LI UVEDEN SUSTAV PRAĆENJA I IZVJEŠĆIVANJA O TROŠKOVIMA KVALITETE?

- a. da
- b. ne

26. UKOLIKO NE PRATITE I NE IZVJEŠTAVATE O TROŠKOVIMA KVALITETE, NAVEDITE KOJI SU TOME RAZLOZI (*ocijenite tvrdnju odabirom broja od 1-5*):

	1 ne slažem se uopće	2 uglavnom se ne slažem	3 niti se slažem, niti se ne slažem	4 uglavno m se slažem	5 u potpunosti se slažem
Ne vidimo svrhu u praćenju troškova kvalitete ni prednost koju bi to moglo donijeti.	1	2	3	4	5
Nepoznavanje strukture troškova kvalitete.	1	2	3	4	5
Nedovoljna informiranost o trendovima praćenja troškova.	1	2	3	4	5
Poteškoće u praćenju troškova zbog nedovoljne informatičke podrške.	1	2	3	4	5
Ovu kategoriju troškova ne smatramo bitnom za naše poslovanje.	1	2	3	4	5
Vrhovni menadžment tom segmentu ne pridaje važnost.	1	2	3	4	5
Nedostatak podrške u standardima USALI.	1	2	3	4	5
Nedovoljno znanje o značenju troškova kvalitete.	1	2	3	4	5
Zbog pogrešnog shvaćanja kvalitete kao pomodarstva i nesposobnosti menadžmenta.	1	2	3	4	5
Shvaćamo to nepotrebnim trošenjem vremena i novaca (predstavlja dodatni trošak).	1	2	3	4	5
Mislimo da kvaliteta hotela ovisi o kvaliteti ukupne destinacije, pa se na razini jednog objekta ne može puno postići.	1	2	3	4	5
Nedostatak suradnje unutar poduzeća.	1	2	3	4	5
Nedostatak transparentnosti procesa.	1	2	3	4	5

IV. IZVJEŠĆIVANJE O TROŠKOVIMA KVALITETE

Ukoliko pratite troškove kvalitete, odgovorite na pitanja od br. 27 do br. 35.

Ukoliko ne pratite i ne izvještavate o troškovima kvalitete, nastavite od pitanja br. 36.

27. KADA STE UVELI SUSTAV PRAĆENJA TROŠKOVA KVALITETE (*navedite godinu*)? _____

28. KOJI MODEL PRAĆENJA TROŠKOVA KVALITETE KORISTITE?

- a. *PAF model* – klasifikacija troškova kvalitete u tri skupine: troškovi prevencije, troškovi ispitivanja i troškovi nedostataka/pogrešaka (interno i eksterno utvrđenih)
- b. *Crosbyjev model* – troškovi usklađenosti s kvalitetom i troškovi neusklađenosti s kvalitetom
- c. *model oportunitetnih troškova* (PAF+oportunitetni troškovi)
- d. nešto drugo (*navedite što*): _____

29. U IZVJEŠTAJIMA O TROŠKOVIMA KVALITETE TE U SVRHU NJIHOVE ANALIZE, KOJE POKAZATELJE TROŠKOVA KVALITETE KORISTITE? (*moguće odabrati više odgovora*)

- a. udio troškova kvalitete u ukupnim prihodima
- b. udio troškova kvalitete u prihodima od prodaje
- c. udio troškova kvalitete u operativnim troškovima
- d. udio troškova nekvalitete (nesukladnosti sa zahtjevima kvalitete) u ukupnim troškovima kvalitete
- e. udio troškova nekvalitete (nesukladnosti sa zahtjevima kvalitete) u operativnim troškovima
- f. nešto drugo (*navedite što*): _____
- g. pratimo ih, ali ih ne analiziramo

30. KOJE TEHNIKE ANALIZE TROŠKOVA KVALITETE KORISTITE? (*moguće odabrati više odgovora*)

- a. *Pareto analiza 80/20* (omogućuje prepoznavanje najznačajnijih uzročnika troškova-*cost drivers*, odgovornih za većinu troškova)
- b. *analiza odnosa/udjela* (razmatranje odnosa troškova kvalitete i prihoda; troškova kvalitete i troškova proizvodnje; troškova kvalitete i troškova direktnog rada; razmatranje međudnosa pojedinih kategorija troškova kvalitete)
- c. *korelacijska analiza* (smjer i jačina povezanosti između pojedinih varijabli)
- d. *analiza trenda* (kretanje veličine u određenom razdoblju; omogućuje procjenu napretka programa unaprjeđenja kvalitete)
- e. *regresijska analiza* (objašnjava promjenu zavisne varijable uzrokovanu djelovanjem nezavisnih)
- f. nešto drugo (*navedite što*): _____
- g. ne analiziramo troškove kvalitete

31. KOJA JE SLUŽBA / ODJELJENJE U VAŠEM PODUZEĆU ZADUŽENA ZA IZVJEŠĆIVANJE O TROŠKOVIMA KVALITETE?

- a. odjeljenje kvalitete
- b. računovodstvo centara odgovornosti
- c. drugi dio računovodstva (saldakonti kupaca, saldakonti dobavljača, računovodstvo zaliha) _____
- d. služba kontrolinga
- e. služba kontrole
- f. služba budžetiranja
- g. neka druga služba (*navedite*) _____
- h. nitko posebno

32. NAVEDITE NA KOJOJ HIJERARHIJSKOJ RAZINI IZVJEŠTAVATE O TROŠKOVIMA KVALITETE? (moguće odabrati više odgovora)

- a. na razini poduzeća kao cjeline
- b. na razini centara odgovornosti
- c. na razini mjesta troška
- d. na razini pojedinih aktivnosti
- e. ostalo (navedite) _____

33. NAVEDITE U KOJIM SE ROKOVIMA IZVJEŠTAJI O TROŠKOVIMA KVALITETE DOSTAVLJAJU CILJNIM KORISNICIMA (označite u tablici dinamiku izvještavanja – moguće odabrati više odgovora u stupcima; molim označite za svaku stavku/redak).

	tjedno	mjesečno	kvartalno	polugodišnje	godišnje	ne dostavljaju se ovom korisniku
glavnom menadžeru						
menadžeru centara odgovornosti						
šefovima odjeljenja						
voditeljima aktivnosti i procesa						
vanjskim korisnicima						

34. KOJA TVRDNJA NAJBOLJE OPISUJE UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA KVALITETE U VAŠEM PODUZEĆU?

- a. promatrani troškovi nisu identificirani ili su identificirani, ali nisu analizirani
- b. promatrani troškovi su identificirani i analizirani, ali ne uvijek na odgovarajući način
- a. promatrani troškovi su identificirani i analizirani te se informacije o njima koriste u svrhu kontinuiranog unaprjeđenja procesa

35. OCIJENITE SLJEDEĆU TVRDNJU O UTJECAJU SUSTAVA UPRAVLJANJA KVALITETOM I PRAĆENJA TROŠKOVA KVALITETE NA BROJ PRITUŽBI GOSTIJU NA USLUGE S GREŠKOM (ocijenite tvrdnju odabirom broja od 1-5):

	1 ne slažem se uopće	2 uglavnom se ne slažem	3 niti se slažem, niti se ne slažem	4 uglavnom se slažem	5 u potpunosti se slažem
Nakon uvođenja sustava upravljanja kvalitetom i praćenja troškova kvalitete uočeno je značajno smanjenje pritužbi gostiju na usluge s greškom.	1	2	3	4	5

V. OCJENA KONKURENTSKIH PREDNOSTI I KVALITETA

36. OCIJENITE UTJECAJ ODABRANIH ASPEKATA NA OSTVARIVANJE KONKURENTSKE PREDNOSTI HOTELSKOG PODUZEĆA (korištenjem ljestvice od 1 -5)

	1 potpuno nevažno	2 uglavnom nevažno	3 niti važno, niti nevažno	4 uglavnom važno	5 iznimno važno
Financijska stabilnost	1	2	3	4	5
Znanje, vještine i sposobnost zaposlenika	1	2	3	4	5
Reputacija poduzeća na tržištu	1	2	3	4	5
Kvaliteta poslovnih kontakata	1	2	3	4	5
Fleksibilnost, tj. prilagodljivost poduzeća tržišnim uvjetima	1	2	3	4	5
Tehnologija i tehnološki procesi	1	2	3	4	5
Zgrada i lokacija	1	2	3	4	5
Raznolikost proizvoda i usluga koje nudi	1	2	3	4	5
Zakonodavstvo u djelatnosti	1	2	3	4	5
Javna infrastruktura	1	2	3	4	5
Konkurentska okolina	1	2	3	4	5
Razvijenost potražnje	1	2	3	4	5
Brend (marka)	1	2	3	4	5
Kvaliteta usluga	1	2	3	4	5
Strategija upravljanja znanjem	1	2	3	4	5
Strategija razvoja poduzeća	1	2	3	4	5
Upravljanje troškovima	1	2	3	4	5

37. OCIJENITE KVALITETU PROIZVODA I USLUGA SVOGA PODUZEĆA U ODNOSU NA KONKURENTE (na ljestvici od 1 – 5 gdje je 1=najgori, 3=prosječan, 5=najbolji)

a) *Općenito – kvaliteta vlastitih proizvoda i usluga u odnosu na konkurente razmatrana kroz sljedeće dimenzije kvalitete:*

performanse (npr. brzina usluge)	1	2	3	4	5
pouzdanost	1	2	3	4	5
ljubaznost i susretljivost	1	2	3	4	5
opipljivost / ono vidljivo / udobnost (oprema, interijer, odjeća zaposlenih,...)	1	2	3	4	5
kompetentnost	1	2	3	4	5

b) *Kvaliteta vlastitih proizvoda i usluga u odnosu na konkurente za pojedine segmente:*

Smještaj	1	2	3	4	5
Hrana i piće	1	2	3	4	5
Wellness	1	2	3	4	5
Kongres	1	2	3	4	5

38. OCIJENITE OD 1 (*najlošije*) DO 10 (*najbolje*) VAŽNOST INFORMACIJA KOJE SE DOBIJU USPOREDBOM SA NAJBOLJIM U GRANI DJELATNOSTI, A U ODNOSU NA CILJNE ZAHTEJEVE OSTVARENJA KONKURENTNIH PREDNOSTI NA CILJNOM TRŽIŠTU.

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10

VI. ZADOVOLJSTVO GOSTIJU I TROŠKOVI KVALITETE

39. ISTRAŽUJETE LI PREFERENCIJE GOSTIJU, NJIHOVU PLATEŽNU SPOSOBNOST I MOGUĆE TROŠKOVE VEZANE UZ ISPUNJAVANJE NJIHOVIH ZAHTEJEVA?

- a. da
- b. ne

40. UKOLIKO STE ODGOVORILI POTVRDNO NA PRETHODNO PITANJE, NAVEDITE NA KOJI NAČIN DOLAZITE DO TIH INFORMACIJA? (*moгуće odabrati više odgovora*)

- a. anketiranje gostiju
- b. istraživanje tržišta
- c. istraživanje konkurencije
- d. intervjui
- e. elaborati isplativosti investicija
- f. nešto drugo (*navedite*):

41. PROVODITE LI ISPITIVANJE GOSTIJU O NJIHOVOM DOŽIVLJAJU VAŠE USLUGE U SVRHU UNAPRJEĐENJA USLUGE?

- a. da
- b. ne

42. UTJEČU LI PODACI DOBIVENI ANKETIRANJEM GOSTIJU, NA BILO KOJI NAČIN NA PODIZANJE KVALITETE USLUGA, STIMULATIVNO NAGRAĐIVANJE ODGOVORNIH I SUDIONIKA, TE NA PORAST REZULTATA?

- a. da, i to (*navedite utjecaje*): _____
- b. ne
- c. nemamo saznanja, ali _____

43. REKLAMACIJE GOSTIJU PREDSTAVLJAJU ZNAČAJAN ELEMENT TROŠKOVA NEKVALITETE. GDJE PRATITE TROŠKOVE REKLAMACIJA? (*moгуće odabrati više odgovora*)

- a. po mjestima nastajanja troškova
- b. za svaki profitni centar posebno
- c. za poslovni subjekt ukupno
- d. ne pratimo troškove reklamacija

44. KADA PRATITE TROŠKOVE REKLAMACIJA? (*moguće odabrati više odgovora*)
- a. po dnevnoj dinamici
 - b. po tjednoj dinamici
 - c. po mjesečnoj dinamici
 - d. ne pratimo troškove reklamacija
45. KAKO PRATITE TROŠKOVE REKLAMACIJA? (*moguće odabrati više odgovora*)
- a. vodimo statistiku
 - b. izrađujemo analize reklamacija, načine rješavanja te vrijeme rješavanja reklamacije
 - c. hotel prima izvještaj od odjela za kvalitetu
 - d. ne pratimo troškove reklamacija

ANKETNI UPITNIK 2

I. OPĆI PODACI

1. NAZIV HOTELSKOG PODUZEĆA: _____
2. NAZIV ILI ŠIFRA HOTELA: _____
3. KATEGORIJA HOTELA: _____
4. BROJ SOBA: _____
5. UKOLIKO STE IMPLEMENTIRALI NEKI OD SUSTAVA UPRAVLJANJA, KOJI CERTIFIKAT POSJEDUJETE (*moгуće odabrati više odgovora*):
 - a. ISO 9001
 - b. ISO 14001
 - c. ISO 22000
 - d. ISO 50001
 - e. Travelife
 - f. HACCP
 - g. nešto drugo (*navedite*) _____
 - h. ne posjedujemo certifikat

II. PRAĆENJE TROŠKOVA KVALITETE PO PROCESIMA U HOTELU

U NASTAVKU NAVEDITE VRSTE TROŠKOVA KVALITETE KOJE (direktno ili indirektno) PRATITE U RAČUNOVODSTVU ILI U OKVIRU DRUGIH EVIDENCIJA (*označite sve one troškove koje prepoznajete*):

6. PROCES SMJEŠTAJA:

TROŠKOVI ZA KVALITETU - nastaju kao rezultat ulaganja u cilju postizanja željene, propisane ili standardne (bolje) kvalitete

TROŠKOVI PREVENCIJE

- obrazovanje za osiguranje kvalitete
- obrazovanje za osiguranje održivog razvoja
- posjeti konkurentnim poslovnim subjektima
- analiza i vrednovanje dobavljača
- troškovi u svezi sa savjetovanjima dobavljača
- stručna literatura
- cvijeće u sobama
- cvijeće na recepciji
- biljke
- dekoracija
- slatkiši za laku noć
- pokloni gostima

- nagrade radnicima
 - stimulativni dio plaće
 - troškovi u svezi s planiranjem kvalitete usluga
 - održavanje i unaprjeđenje kvalitete
 - troškovi u svezi s vrednovanjem kvalitete dobavljača prije njihovog odabira
 - provjere aktivnosti dobavljača za vrijeme trajanja ugovora
 - dogovaranje zajedničkih akcija s dobavljačima
 - troškovi putovanja
 - trening
 - informiranje i izvještavanje
 - čestitke vjernim gostima
 - trošak održavanja opreme
 - ostalo (*upišite*): _____
-

TROŠKOVI ISPITIVANJA

- ispitivanje kvalitete pružanja usluga
 - troškovi u svezi „no name“ gosta
 - boravak direktora hotela u hotelu radi upoznavanja s proizvodnjom i uslugama
 - laboratorijska ispitivanja
 - troškovi utvrđivanja kvalitete kupljenih proizvoda kontrolom (inspekcijom) kod prijema
 - supervizije (specijalizirane organizacije)
 - troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)
 - kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole
 - troškovi održavanja sredstava ispitivanja
 - troškovi ispitivanja zaliha
 - trošak kontrole otpadnih tvari
 - ostalo (*upišite*): _____
-

TROŠKOVI ZBOG NEKVALITETE - nastali zbog propusta u poslovanja, odnosno, zbog toga što nije adekvatno ulagano u bolju kvalitetu, a kupac ih ne želi platiti jer za njega ne predstavljaju novu vrijednost

TROŠKOVI INTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA

- rashod SI (neotpisana vrijednost)
 - trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika
 - troškovi gubitka proizvodnje uslijed oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika
 - ponovljene usluge (čišćenje, ručnici,...)
 - troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete
 - ponovljena kontrola i ispitivanje
 - razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete
 - gubitak vremena izazvan nekvalitetom
 - ostalo (*upišite*): _____
-

TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA

- *gratis*
 - popusti zbog reklamacija
 - vrijeme utrošeno za rješavanje pritužbi gostiju i otklanjanje greške
 - trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
 - troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
 - penali turoperatorima
 - raniji odlazak gosta zbog nezadovoljstva
 - odustajanje od rezervacije
 - naknadno utvrđeni rashodi (reklamacije iz prethodnih godina)
 - loš glas u medijima i na društvenim mrežama
 - ostalo (*upišite*): _____
-

7. **PROCES PRIPREME I PRUŽANJA USLUGA PREHRANE:**

TROŠKOVI ZA KVALITETU - nastaju kao rezultat ulaganja u cilju postizanja željene, propisane ili standardne (bolje) kvalitete

TROŠKOVI PREVENCIJE

- dizajniranje menija
 - ispitivanje želja i potreba gosta
 - obrazovanje za osiguranje kvalitete
 - obuka
 - analiza i vrednovanje dobavljača
 - stručna literatura
 - dekoracija
 - nagrade radnicima
 - stimulativni dio plaće
 - troškovi u svezi s planiranjem kvalitete usluga
 - održavanje i unaprjeđenje kvalitete
 - održavanje opreme
 - informiranje i izvještavanje
 - troškovi sustava upravljanja sigurnošću hrane
 - ostalo (*upišite*): _____
-

TROŠKOVI ISPITIVANJA

- ispitivanje kvalitete pružanja usluga
 - troškovi u svezi „no name“ gosta
 - troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)
 - kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole
 - troškovi održavanja sredstava ispitivanja
 - troškovi ispitivanja zaliha
 - inspekcija proizvodnje
 - ispitivanje ulaznih proizvoda
 - ispitivanje proizvoda
 - ostalo (*upišite*): _____
-

TROŠKOVI ZBOG NEKVALITETE - nastali zbog propusta u poslovanja, odnosno, zbog toga što nije adekvatno ulagano u bolju kvalitetu, a kupac ih ne želi platiti jer za njega ne predstavljaju novu vrijednost

TROŠKOVI INTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA

- trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika
- troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika
- ponovljena izrada
- troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete
- ponovljena kontrola i ispitivanje
- razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete
- otpaci
- ostalo (*upišite*): _____

TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA

- gratis
 - popusti zbog reklamacija – vraćena jela
 - popust zbog nedostataka
 - vrijeme utrošeno za rješavanje pritužbi gostiju i otklanjanje greške
 - trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
 - troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
 - odustajanje od rezervacije
 - izgubljena prodaja
 - loš glas u medijima i na društvenim mrežama
 - ostalo (*upišite*): _____
-

8. PROCES WELLNESSA:

TROŠKOVI ZA KVALITETU - nastaju kao rezultat ulaganja u cilju postizanja željene, propisane ili standardne (bolje) kvalitete

TROŠKOVI PREVENCIJE

- obrazovanje za osiguranje kvalitete
- posjeti konkurentnim poslovnim subjektima
- analiza i vrednovanje dobavljača
- troškovi u svezi sa savjetovanjima dobavljača
- stručna literatura
- cvijeće na recepciji
- mirisni štapići, eterična ulja, osvježivač prostora
- biljke
- dekoracija
- grickalice/orašasti plodovi, čaj, voće
- časopisi za goste
- nagrade radnicima
- stimulativni dio plaće
- troškovi u svezi s planiranjem kvalitete usluga
- održavanje i unaprjeđenje kvalitete
- troškovi lansiranja novih proizvoda
- troškovi u svezi s vrednovanjem kvalitete dobavljača prije njihovog odabira
- dogovaranje zajedničkih akcija s dobavljačima
- trening

- informiranje i izvještavanje
 - trošak održavanja opreme
 - ostalo (*upišite*): _____
-

TROŠKOVI ISPITIVANJA

- ispitivanje kvalitete pružanja usluga
 - troškovi u svezi „no name“ gosta
 - laboratorijska ispitivanja
 - ispitivanje ulaznih proizvoda
 - troškovi utvrđivanja kvalitete kupljenih proizvoda kontrolom (inspekcijom) kod prijema
 - troškovi audita kvalitete (nezavisna ocjena)
 - kontrola i ispitivanje materijala i pribora potrebnih za obavljanje kontrole
 - troškovi održavanja sredstava ispitivanja
 - troškovi ispitivanja zaliha
 - ostalo (*upišite*): _____
-

TROŠKOVI ZBOG NEKVALITETE - nastali zbog propusta u poslovanja, odnosno, zbog toga što nije adekvatno ulagano u bolju kvalitetu, a kupac ih ne želi platiti jer za njega ne predstavljaju novu vrijednost

TROŠKOVI INTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA

- rashod SI (neotpisana vrijednost)
 - trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika
 - troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda zaposlenika
 - ponovljene usluge (čišćenje, ručnici,...)
 - troškovi analize odstupanja od standardne kvalitete
 - ponovljena kontrola i ispitivanje
 - razlika između normalne prodajne cijene i umanjene zbog niže kvalitete
 - gubitak vremena uvjetovan kvalitetom
 - ostalo (*upišite*): _____
-

TROŠKOVI EKSTERNO UTVRĐENIH PROPUSTA

- *gratis*
 - popusti zbog reklamacija
 - vrijeme utrošeno za rješavanje pritužbi gostiju i otklanjanje greške
 - trošak rehabilitacije zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
 - troškovi gubitka proizvodnje zbog oštećenja zdravlja i nezgoda gostiju
 - odustajanje od rezervacije
 - loš glas u medijima i na društvenim mrežama
 - ostalo (*upišite*): _____
-

III. TROŠKOVI KVALITETE U HOTELU – PODACI

9. NAVEDITE NAZIVE KONTA TROŠKOVA KVALITETE KOJI SU SADRŽANI U VAŠEM INTERNOM KONTNOM PLANU:

10. UDIO TROŠKOVA Odstupanja od kvalitete (TROŠKOVI ZBOG NEKVALITETE) U UKUPNIM TROŠKOVIMA POSLOVANJA

- a. U PRVOM PROMATRANOM RAZDOBLJU (_____ god.) IZNOSILI SU _____ %,
 b. U POSLJEDNJEM RAZDOBLJU IZNOSILI SU _____ %.

11. TROŠKOVI KVALITETE JEDAN SU OD INSTRUMENATA UPRAVLJANJA KVALITETOM. U TABLICI U NASTAVKU NAVEDITE PODATKE O TROŠKOVIMA KVALITETE U 2 UZASTOPNA RAZDOBLJA (*odaberite razdoblje/godine promatranja i upišite ih*) – MOGUĆE JE NAVESTI ILI APSOLUTNE IZNOSE ILI NJIHOVE UDJELE U POSLOVNIM PRIHODIMA HOTELA (**neki primjeri pojedinih vrsta troškova za kvalitetu i zbog nekvalitete prethodno su predočeni u pitanju 6*).

11.1 UKUPNO ZA HOTEL:

	God. _____	God. _____
Ukupni troškovi kvalitete		
Troškovi ZA KVALITETU		
Troškovi prevencije		
Troškovi ispitivanja		
Troškovi NEKVALITETE		
Troškovi interno utvrđenih pogrešaka		
Troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka		

Za navedena razdoblja navedite sljedeće podatke:

Prihod od prodaje		
Operativni troškovi do G.O.P.		
G.O.P		

11.2 segment SMJEŠTAJ:

	God. _____	God. _____
Ukupni troškovi kvalitete		
Troškovi ZA KVALITETU		
Troškovi prevencije		
Troškovi ispitivanja		
Troškovi NEKVALITETE		
Troškovi interno utvrđenih pogrešaka		
Troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka		

Za navedena razdoblja navedite sljedeće podatke:

Prihod od prodaje		
Operativni troškovi		

11.3 segment HRANA I PIĆE:

	God. ____	God. ____
	—	—
Ukupni troškovi kvalitete		
Troškovi ZA KVALITETU		
Troškovi prevencije		
Troškovi ispitivanja		
Troškovi NEKVALITETE		
Troškovi interno utvrđenih pogrešaka		
Troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka		
Prihod od prodaje		
Operativni troškovi		

11.4 segment WELLNESS

	God. ____	God. ____
	—	—
Ukupni troškovi kvalitete		
Troškovi ZA KVALITETU		
Troškovi prevencije		
Troškovi ispitivanja		
Troškovi NEKVALITETE		
Troškovi interno utvrđenih pogrešaka		
Troškovi eksterno utvrđenih pogrešaka		

Za navedena razdoblja navedite sljedeće podatke:

Prihod od prodaje		
Operativni troškovi		

IV. KADROVI I KVALITETA

12. TROŠKOVI KOJI PODRŽAVAJU PROGRAM CJELOŽIVOTNOG UČENJA SU NEDVOJEBNO POKAZATELJI ULAGANJA U KVALITETU. U SVEZI S TIME, NAVEDITE TRAŽENE PODATKE U TABLICI ZA DVIJE GODINE:

	God. ____	God. ____
Troškovi cjeloživotnog obrazovanja – udio u prihodima od prodaje		
Prihodi od prodaje		
Operativni troškovi		
Broj sati obrazovanja zaposlenika (prosječno godišnje)		

13. TROŠKOVE STIMULACIJA I NAGRAĐIVANJA ZAPOSLENIKA TAKOĐER JE MOGUĆE PRIDRUŽITI TROŠKOVIMA ULAGANJA U KVALITETU KADROVA. NAVEDITE PODATKE O NJIHOVOM IZNOSU – u apsolutnom iznosu ili kao udio u poslovnim prihodima (u odabranim razdobljima):

	God. ____	God. ____
Troškovi stimulacija / nagrađivanja zaposlenika hotela		

14. KORISTITE LI INFORMACIJE O TROŠKOVIMA KVALITETE KAO KRITERIJE STIMULATIVNOG NAGRAĐIVANJA MENADŽMENTA I ZAPOSLENIKA?
- DA, finansijski nagrađujemo zaposlenike za ostvarenu bolju kvalitetu.
 - DA, finansijski kažnjavamo zaposlenike za ostvarenu lošiju kvalitetu.
 - NE, nemamo sustav stimulatívno g nagrađivanja.
 - NE, jer smatramo da je dovoljan sustav nagrađivanja prema kolektivnom ugovoru.
 - ostalo _____
15. STRUKTURA SUDIONIKA U STRUKTURI TROŠKOVA OBRAZOVANJA (*ukupno 100 %*):
- top menadžment _____ %
 - srednji menadžment _____ %
 - niži menadžment _____ %
 - ostali zaposlenici _____ %
16. STRUKTURA OBLIKA OBRAZOVANJA U STRUKTURI TROŠKOVA OBRAZOVANJA (*ukupno 100 %*):
- doškolo vanje _____ %
 - praktični rad u razvijenim regijama svijeta _____ %
 - poslijediplomski studiji _____ %
 - tečajevi stranih jezika _____ %
 - tečajevi informatičkog obrazovanja _____ %
 - ostalo _____ %
17. KOLIKO ČESTO PROVODITE PROGRAM OSPOSOBLJAVANJA/OBUKE ZAPOSLENIH KAKO BI SMANJILI TROŠKOVE KVALITETE TE POVEĆALI ZADOVOLJSTVO ZAPOSLENIH I GOSTA?
- barem jednom tjedno
 - barem jednom mjesečno
 - jednom u tri mjeseca
 - dvaput godišnje
 - jednom godišnje
 - jednom u dvije ili više godina
 - ostalo: _____

ŽIVOTOPIS

Mr. sc. Eda Ribarić Čučković rođena je 25. veljače 1978. godine u Rijeci gdje je pohađala osnovnu i srednju školu. Nakon završene Prve riječke hrvatske gimnazije upisuje Ekonomski fakultet Sveučilišta u Rijeci gdje je diplomirala 2001. godine na smjeru ekonomika poduzetništva. Poslijediplomski znanstveni studij Menadžment upisala je pri istom fakultetu te 2008. godine stekla stupanj magistra znanosti (znanstveno područje društvenih znanosti, polje ekonomija, grana menadžment i upravljanje).

Po završetku diplomskog studija zapošljava se u Salezijanskoj klasičnoj gimnaziji, s pravom javnosti, na mjestu voditelja računovodstva. Od 2002. godine zaposlena je na Veleučilištu u Rijeci, najprije u svojstvu znanstvenog novaka na projektu Menadžment u poduzetničkoj ekonomiji (*Šifra projekta 236-0000000-1701*; nositelj prof. dr. sc. Marčelo Dujanić) i asistenta, a 2011. godine izabrana je u nastavno zvanje predavač. Od 2017. godina u zvanju je višeg predavača iz znanstvenoga područja društvenih znanosti, polje ekonomija. Nositeljica je kolegija Računovodstvo za poduzetnike, Porezni sustav, Poslovna analiza i kontrola, Poslovni plan i analiza te Analiza i planiranje u prometnim poduzećima.

Održala je veći broj stručnih seminara iz područja računovodstva za polaznike iz prakse te je jedna od autorica računovodstvenog priručnika *Praktični vodič kroz računovodstvo*. Objavila je niz znanstvenih i stručnih radova, autorica je dva veleučilišna udžbenika iz područja računovodstva te pokretačica i izvršna urednica znanstveno-stručnog časopisa *Zbornik Veleučilišta u Rijeci – Journal of the Polytechnic of Rijeka*. Predsjednica je Povjerenstva za izdavačku djelatnost Veleučilišta u Rijeci te koordinatorica sastavljanja Izjave o fiskalnoj odgovornosti.

Od listopada 2019. godine obnaša funkciju prodekanice za međunarodnu suradnju Veleučilišta u Rijeci.

POPIS RADOVA

Znanstveni i pregledni radovi

Buterin, D., Ribarić, E. & Savić, S. (2015) „Bitcoin – nova globalna valuta, investicijska prilika ili nešto treće?“. *Zbornik Veleučilišta u Rijeci / Journal of the Polytechnic of Rijeka*, 3 (1), 145-158.

Buterin, D., Blašković, N. & Ribarić Aidone, E. (2014) „Suzbijanje kružnih prijevera u cilju zaštite javnih financija Hrvatske“. *Zbornik Veleučilišta u Rijeci / Journal of the Polytechnic of Rijeka*, 2 (1), 91-106.

Buterin, D., Plenča, J. & Ribarić Aidone, E. (2014) „Mogućnosti i rizici investiranja na Forex tržištu“. *Zbornik Veleučilišta u Rijeci / Journal of the Polytechnic of Rijeka*, 2 (1), 77-90.

Raspor, S., Žunić, C. & Ribarić Aidone, E. (2013) „Mjerenje zadovoljstva klijenta uslugama na kioscima u gradu Rijeci“. *Zbornik Veleučilišta u Rijeci / Journal of the Polytechnic of Rijeka*, 1 (1), 17-30.

Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E. & Miloš, I. (2007) „Factoring u funkciji financiranja malih i srednjih prometnih poduzeća“. *Suvremeni promet*, 27 (3-4), 176-180.

Znanstveni radovi u zbornicima skupova

Ribarić Čučković, E. & Janković, S. (2018) „Quality Costing in the Hospitality Industry – A Literature Review“. U: Milohnić, I. & Smolčić Jurdana, D. (ur.) *24th Biennial International Congress Tourism & Hospitality Industry 2018, Trends and Challenges, Congress Proceedings*. Opatija, University of Rijeka, Faculty of Tourism and Hospitality Management, str. 368-382.

Tomljenović, L., Stilin, A. & Ribarić Aidone, E. (2009) „Exploring entrepreneurial learning in Croatian SMEs“. U: Merkač Skok, M. & Cingula, M. (ur.) *1st international scientific conference Knowledge and business challenges of globalisation: Conference proceedings*. Celje, Fakulteta za komercijalne in poslovne vede, str. 158-165.

Ribarić Aidone, E., Pogarčić, I. & Gligora Marković, M. (2009) „The Role of Information Communication Technology in Managing Professional Development“. U: Šimović, V., Boras, D. & E. Lasker, G. (ur.) *Pre-conference proceedings of the Special Focus Symposium on 7th CIESKS: Communication, Information and Economic Science in Knowledge Society*. Baden-Baden, Učiteljski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, str. 9-13. (<https://www.bib.irb.hr/429529>).

Ribarić Aidone, E., Pogarčić, I. & Gligora Marković, M. (2009) „Professional Development Management in Public Administration - The Role of Information Communication Technology“. U: Anido Rifon, L. & Alvares Sabucedo, L. (ur.) *MeTTeG 09 - Proceedings of the 3rd International Conference on Methodologies, Technologies and Tools Enabling e-Government*. Vigo, Universidade de Vigo, Servizo de Publicacions, str. 277-286. (<https://www.bib.irb.hr/429498>).

Ribarić Aidone, E., Tomljenović, L. & Stilin, A. (2006) „Implementation of IS supported by Contemporary ICT - the Role of Management in Evaluating ICT Performances“. U: Aurer, B. & Bača, M. (ur.) *17th International Conference on Information and Intelligent Systems; Conference proceedings*. Varaždin, str. 189-194.

Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E. & Tomljenović, L. (2006) „Factoring - Advantages in Financing Small and Medium - Size Enterprises“. U: *3rd International Conference, An Enterprise Odyssey: Integration or Disintegration; Conference proceedings*. Zagreb, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu.

Tomljenović, L., Ribarić Aidone, E. & Vinković Kravaica, A. (2006) „Dynamic capabilities of SMEs: the role of information technology“. U: Mikac, T. & Katalinić, B. (ur.) *Proceedings of the 5th DAAAM International Conference on Advanced Technologies for developing countries*. Rijeka, Tehnički fakultet Sveučilišta u Rijeci, str. 269-274.

Ribarić Aidone, E. & Tomljenović, L. (2005) „Management of Change: The Role of Information and Information System“. U: *Information and Intelligent systems, 16th International Conference on Information and Intelligent Systems*. Varaždin, University of Zagreb, Faculty of Organization and Informatics, str. 11-18.

Udžbenik

Vinković Kravaica, A. & Ribarić Aidone, E. (2009) *Računovodstvo - temelj donošenja poslovnih odluka*. Rijeka. Veleučilište u Rijeci.

Vinković Kravaica, A., Ribarić Aidone, E. & Krivačić, D. (2007) *Abeceda računovodstva – u teoriji i praksi*. Rijeka; Karlovac. Veleučilište u Rijeci; Veleučilište u Karlovcu.

Autorske knjige

Dimitrić, M., Sohora Bukovac, M., Zeljko, K., Vinković Kravaica, A., Kukić, P., Stanković, S. & Ribarić Aidone, E. (2009) *Praktični vodič kroz računovodstvo, stručni priručnik za trgovačka društva i obrtnike u sustavu poreza na dobit*. Zagreb, Verlag Dashofer d. o. o.

Ribarić Aidone, E. (2008) *Deseta obljetnica Veleučilišta u Rijeci: 1998.-2008*. Rijeka, Veleučilište u Rijeci.

Ribarić Aidone, E. (2003) *Monografija Veleučilišta u Rijeci*. Rijeka, Veleučilište u Rijeci.

Poglavlja u knjigama

Ribarić Aidone, E. (2010) „Bilješke uz financijske izvještaje“. U: Dimitrić, M. (ur.) *Praktični vodič kroz računovodstvo, stručni priručnik za trgovačka društva i obrtnike u sustavu poreza na dobit*. Zagreb, Verlag Dashofer d.o.o., str. 1-8.

Ribarić Aidone, E. (2010) „Sastavljanje izvještaja o novčanom tijeku“. U: Dimitrić, M. (ur.) *Praktični vodič kroz računovodstvo, stručni priručnik za trgovačka društva i obrtnike u sustavu poreza na dobit*. Zagreb, Verlag Dashofer d.o.o., str. 1-21.

Ribarić Aidone, E. (2010) „Izvještaj o promjenama kapitala“. U: Dimitrić, M. (ur.) *Praktični vodič kroz računovodstvo, stručni priručnik za trgovačka društva i obrtnike u sustavu poreza na dobit*. Zagreb, Verlag Dashofer d.o.o., str. 1-7.

Ribarić Aidone, E. (2009) „Konačni obračun PDV-a za 2008. godinu“. U: Dimitrić, M. (ur.) *Praktični vodič kroz računovodstvo*. Zagreb, Verlag Dashofer d.o.o., str. 14/9-1.

Ribarić Aidone, E. (2009) „Izmjene i dopune Zakona o porezu na dodanu vrijednost od 1. siječnja 2010.“ U: Dimitrić, M. (ur.) *Praktični vodič kroz računovodstvo, stručni priručnik za trgovačka društva i obrtnike u sustavu poreza na dobit*. Zagreb, Verlag Dashofer d.o.o., str. 1-26.

Ribarić Aidone, E. (2009) „Obračunavanje i plaćanje doprinosa za obvezna osiguranja od 1. siječnja 2009.“ U: Dimitrić, M. (ur.) *Praktični vodič kroz računovodstvo*. Zagreb, Verlag Dashofer d.o.o., str. 14/8-1.

Ribarić Aidone, E. (2009) „Primjena opće stope poreza na dodanu vrijednost na 23% od 1. kolovoza 2009.“ U: Dimitrić, M. (ur.) *Praktični vodič kroz računovodstvo, stručni priručnik za trgovačka društva i obrtnike u sustavu poreza na dobit*. Zagreb, Verlag Dashofer d.o.o., str. 1-13.

Ribarić Aidone, E. (2008) „Obračun plaće – utvrđivanje poreza na dohodak, prireza porezu na dohodak i doprinosi za obvezna osiguranja“. U: Dimitrić, M. (ur.) *Praktični vodič kroz računovodstvo*. Zagreb, Verlag Dashoefler d.o.o., str. 14/4-1.

Ribarić Aidone, E. (2008) „Devizno poslovanje - plaćanje i naplata u stranim sredstvima plaćanja“. U: Dimitrić, M. (ur.) *Praktični vodič kroz računovodstvo*. Zagreb, Verlag Dashoefler d.o.o., str. 14/7-1.

Magistarski rad

Ribarić Aidone, E. (2008) *Mogućnosti unapređenja upravljanja profesionalnim razvojem u poduzećima Primorsko-goranske županije*, magistarski rad, Ekonomski fakultet, Rijeka.



[Creative Commons Attribution - NonCommercial 4.0 International License](https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/)