

PRAĆENJE TROŠKOVA KVALITETE U POSLOVNIM ORGANIZACIJAMA

Datum prijave: 07.05.2015.
Datum prihvaćanja: 29.05.2015.

UDK: 658.56
Stručni rad

V. Vinšalek Stipić, univ.spec.oec. i M. Bošnjak, bacc.oec.

Veleučilište „Marko Marulić“ u Kninu
Kralja Petra Krešimira IV 30, Knin, Hrvatska
Telefon: 022/664-450, E-mail: valentinavinsalek@net.hr

SAŽETAK - Mnoge organizacije koje imaju problema s poslovnim uspjesima nisu svjesne da se uzroci neuspjeha nalaze u troškovima kvalitete. Na upravljanje troškovima kvalitete i troškovima zbog (ne) kvalitete najviše može utjecati financijski menadžment za koji je neophodno da je sastavni dio strateškog menadžmenta.

Ključne riječi: Troškovi kvalitete, strukturiranje troškova kvalitete, sustav za praćenje troškova kvalitete

SUMMARY - Many organizations have problems with business successes are not aware that the causes of failure are in the cost of quality. The management of quality costs and expenses due to the (lack of) quality can affect most financial management for which it is necessary that an integral part of strategic management.

Key words: Quality casts, cost structuring quality, system for monitoring quality costs

1. UVOD

Zbog sve većih potreba i želja potrošača, odnosno kupaca na svjetskom tržištu dovodi do sve veće konkurencije među ponuđačima, nameću permanentnu i iscrpnu analizu čimbenika konkurentnosti u međunarodnoj razmjeni. U takvom okruženju kvaliteta postaje ne samo normizirana (ISO 9000ff), već je odlučujući čimbenik opstanka na svjetskom tržištu (Lazibat, 2009). Troškove kao osnovnu stavku u poslovanju treba planirati, razvrstavati, evidentirati, kontrolirati i analizirati. Troškovi nastaju kroz odvijanje poslovne aktivnosti, a mogu biti planirani i neplanirani. Ukupni troškovi se dijele na fiksne i varijabilne, ali u ukupnim troškovima se nalaze i troškovi kvalitete, to su prikriveni troškovi.

Troškovi kvalitete nastaju pri ispunjenju zahtjeva za višom razinom kvalitete, a nastaju i kao gubitak ako kvaliteta nije ispunjena. Velika je pogreška ako se ne prate troškovi kvalitete jer ako su oni veliki i neutvrđeni ne može se upravljati njima, niti ih smanjiti i korisno iskoristiti. Primjerice troškovi zbog (ne) kvalitete u proizvodnim organizacijama iznose oko 20 % vrijednosti ukupne prodaje, a u uslužnim organizacijama 30 % vrijednosti ukupne prodaje. (Halevy i Naveh, 2000:1097).

Kao preduvjet za praćenje troškova kvalitete potrebno je:

- pronaći izvore nastanka troškova kvalitete
- utvrditi izvore i uzroke nastanka troškova kvalitete
- konkretizirati obradu troškova kvalitete
- izraditi sustav praćenja troškova kvalitete
- izraditi sustav informacija o troškovima kvalitete
- utvrditi zadaće pojedinaca i službi vezanih za troškove kvalitete

2. POJAM I PODJELA TROŠKOVA KVALITETE

Troškovi kvalitete čine strukturu ukupnih troškova organizacije i izvan strukture ukupnih troškova ne postoje, od ostalih troškova razlikuju se po svojim karakteristikama. Bez obzira na stupanj menadžmenta i zaposlenih troškovi kvalitete postoje u svakoj organizaciji i u velikoj mjeri utječu na poslovni rezultat organizacije. Dosadašnje spoznaje naglašavaju nužnost poduzimanja potrebnih aktivnosti s ciljem upoznavanja troškova kvalitete kao dio ukupnih troškova.

Međunarodna norma ISO 8402:1994 pojmovno određuje troškove kvalitete¹ kao „... troškove koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, kao i gubitke koji se trpe kada zadovoljavajuća kvaliteta nije postignuta ...“

2.1. Osnovna podjela troškova kvalitete

Troškove kvalitete dijelimo na:²

- obrtne ili unutarnje (interne) troškove kvalitete

- vanjske ili eksterne troškove kvalitete

Obrtni ili unutarnji troškovi kvalitete pojavljuju se u poslovanju i nastaju tamo gdje je potrebno postići i osigurati određenu razinu kvalitete. Oni obuhvaćaju:

1. Troškove za kvalitetu:

- preventivni troškovi (troškovi za sprječavanje odstupanja kvalitete)

- troškovi ispitivanja (troškovi ocjenjivanja, kontrole i pregleda, za ocjenu održavanja kvalitete)

2. Troškove zbog (ne) kvalitete:

- unutarnja odstupanja

- vanjska odstupanja

¹ <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:20115:en>

² http://www.iso.org/iso/iso_catalogue/catalogue_ics/catalogue_detail_ics.htm?csnumber=16541

Vanjski ili eksterni troškovi osiguravanja kvalitete su oni troškovi koji nastaju zbog dokazivanja kvalitete, koju zbog objektivne ocjene zahtijevaju kupci, a koja uključuje posebne i dodatne mjere za osiguravanje kvalitete, postupke, ocjenjivanja i ispitivanja.

2.2. Strukturna podjela troškova kvalitete

Strukturna podjela svih troškova kvalitete ima polazište u osnovnoj podjeli unutar grupa troškova kvalitete, ali ih dalje dijeli na troškovne grupe (Drljača, 2003:6):

A) STRUKTURA TROŠKOVA ZA KVALITETU

o TG 1 (troškovi poduzimanja preventivnih mjera)

U troškove preventive pripadaju:

- planiranje kvalitete
- preispitivanje novog proizvoda
- analiza kvalitete procesa
- audit ili neovisne provjere kvalitete
- analiza i vrednovanje kvalitete dobavljača
- školovanje i podučavanje
- osoblje zaduženo za kvalitetu
- upravljanje sustavom kvalitete

o TG 2 (troškovi nastali zbog ispitivanja poduzetih u cilju sprječavanja odstupanja od željene razine kvalitete)

U troškove ispitivanja pripadaju:

- ulazna kontrola i ispitivanje
- međufazna ispitivanja ili ispitivanja

tijekom odvijanja procesa

- završna kontrola i ispitivanje
- audit ili nezavisne ocjene kvalitete

proizvoda i kvalitete sustava

B) STRUKTURA TROŠKOVA ZBOG (NE) KVALITETE

o TG 3 (unutarnji troškovi uzrokovani unutarnjim slabostima organizacije)

U ove troškove pripadaju:

- škart
- dorada
- analiza nedostataka i problema
- škart i ponovna obrada
- pooštrena ispitivanja
- ponovljena kontrola i ispitivanje
- pad vrijednosti klase
- troškovi dodatnog razvoja
- troškovi korektivne aktivnosti

o TG 4 (vanjski troškovi izazvani plasmanom nekvalitetnog proizvoda ili usluge na tržištu)

U ove troškove pripadaju:

- troškovi u jamstvenom roku
- zahvati prema žalbama i prigovorima

kupaca

- povrat proizvoda
- popust
- odšteta
- sudski sporovi

- troškovi uzrokovani zbog pada konkurentnosti i gubitka tržišta

3. KARAKTERISTIKE TROŠKOVA KVALITETE

Troškovi kvalitete kao dio strukture ukupnih troškova organizacija osobito su značajni zbog upravljanja poslovnim procesima organizacije. Pravovremeno donošenje odluka u organizaciji moguće je pomoću suvremenih informacijskih sustava i praćenja troškova procesa. Za upravljanje troškovima potrebno je imati svijest o postojanju troškova kvalitete kao sastavnice ukupnih troškova. Informacije o troškovima značajne su za poslovno odlučivanje bez obzira o kojoj se menadžerskoj razini u organizaciji radi.

Neke karakteristike troškova kvalitete identične su karakteristikama ostalih troškova, a posebnima ih čine one karakteristike koje ostale vrste troškova nemaju. Karakteristike troškova kvalitete se dijele na opće karakteristike i posebne karakteristike.

U *opće karakteristike troškova kvalitete* ubrajamo one koje se mogu navesti i kao karakteristike ostalih vrsta troškova i ukazuju na povezanost troškova kvalitete i ostalih troškova.

Posebnim karakteristikama troškova kvalitete smatraju se one karakteristike koje su samo njima svojstvene i koje ne nalazimo kod ostalih vrsta troškova.

Troškovi zbog (ne) kvalitete mogu nastati na ovim (mjestima) odjelima:

- vrhovna uprava
- marketing
- razvoj
- nabava
- prodaja
- održavanje
- upravljanje kadrovima

4. IZGRADNJA SUSTAVA ZA PRAĆENJE TROŠKOVA KVALITETE U ORGANIZACIJI

Umijeće upravljačkog menadžmenta i financijskog menadžmenta poduzeća je postizanje ravnoteže između, troškovnih grupa TG 1 i TG 2 s jedne strane i troškovnih grupa TG 3 i TG 4 s druge strane (Drljača 2003:8). Da bi mogla pratiti troškove kvalitete organizacija treba ispuniti ove pretpostavke:

- kompetentnost
- legalnost
- izgradnja sustava
- konsenzus (dogovoriti koji su TG1, TG2, TG3 i TG4)
- tuđe iskustvo
- komunikacija (prema unutra, informirati sve sudionike)

Faze izdvajanja troškova kvalitete su:

- evidentiranje ukupnih troškova
- klasifikacija svih mjesta troškova gdje se nalaze troškovi kvalitete, koji su još skrivani
- razdvajanje ukupnih troškova kvalitete od ostalih troškova

Kada se troškovi kvalitete ne mogu odmah precizno odrediti, a u cilju njihova utvrđivanja, alokacije i otklanjanja uzroka nastanka, tim stručnjaka za to područje provodi njihovo procjenjivanje. Troškovi kvalitete najbolje su mjerilo efikasnosti sustava kvalitete. Efikasnost i učinke implementiranog sustava kvalitete neophodno je izraziti na način koji uprava i menadžment organizacije najbolje razumiju, a to je u ovom slučaju financijski izražen trošak kvalitete ili preciznije trošak (ne) kvalitete. Upravo se projekt uspostave sustavnog praćenja ove vrste troškova smatra jednim od najtežih projekata vezanih uz kvalitetu. Teškoće nastaju pri određivanju što će se (koje aktivnosti) i gdje će se mjeriti (mjesta nastanka troška) te kojim parametrima. Menadžment kvalitete, prema vlastitoj procjeni može odrediti da se prate svi ili samo neki najznačajniji troškovi u svim ili najvažnijim procesima (Gaži - Pavelić, 2013).

5. ASPEKTI PROMATRANJA TROŠKOVA KVALITETE

Troškovi kvalitete mogu se promatrati s dva aspekta, stoga ih dijelimo na:

- vanjske ili izvanorganizacijske aspekte (kreira znanost kvalitete)
- unutarnje ili aspekte sa stajališta organizacije

Unutarnji aspekti za promatranje troškova kvalitete trebaju biti pod nadzorom stručnjaka organizacije. Unutarnji aspekti promatranja troškova kvalitete su brojni i predstavljaju mikro razinu promatranja troškova kvalitete određene organizacije, a to su mjesta troškova, organizacijske jedinice, segmenti, proizvodne linije, projekti, procesi, ugovori, organizacije.

Troškovi s aspekta organizacije predstavljaju sveukupne troškove kvalitete svih mjesta troškova organizacije ili ukupne troškove svih organizacijskih jedinica, te troškove kvalitete svih segmenata organizacije. Ovakvo promatranje troškova zahtjeva izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete.

5.1. Korisnici računovodstvenih informacija troškova kvalitete

Sustav prikupljanja troškova kvalitete u organizaciji treba osigurati koncentraciju troškova kvalitete na jedinstvenom računu troškova kvalitete.

Svaki aspekt promatranja troškova kvalitete ima jednog ili više korisnika računovodstvenih informacija. Po prirodi funkcije korisnici računovodstvenih informacija svih aspekata promatranja troškova kvalitete su financijski menadžer i menadžer kvalitete, gdje je od presudnog značaja pozitivan stav i aktivna potpora uprave poduzeća (Gaži - Pavelić, 2013). Oni su kreatori sustava praćenja troškova kvalitete, sudjeluju u pripremi, izradi i tumačenju financijskih izvještaja. Cilj je takvog djelovanja kratkoročno smanjiti troškove kvalitete, a naročito onaj njihov dio koji predstavlja troškove zbog (ne) kvalitete i optimizirati troškove kvalitete. Cilj sustavnog praćenja troškova kvalitete je smanjenje ukupnih troškova poslovanja. Sav trud se usmjerava na upravljanje troškovima kvalitete, a to je dolazak do faze u kojoj menadžment može upravljati troškovima što treba omogućiti upravljanje organizacijom te ostvarivanje pozitivnog poslovnog rezultata za dulje vremensko razdoblje.

5.2. Praćenje troškova kvalitete u RH

Nacionalno zakonodavstvo kao ni Međunarodni računovodstveni standardi ne zahtijevaju izvještavanje gospodarskih subjekata o troškovima kvalitete (Drljača, 2000). Prema računskom (kontnom) planu za poduzetnike koji se temelji na ZOR - u ne predviđa izričitu obvezu izvještavanja o troškovima kvalitete. Zbog toga se može utvrditi da praćenje troškova kvalitete i izvještavanje o troškovima kvalitete nije obveza koja je propisana zakonom. Unatoč tome stručni analitičari i financijski menadžeri će uočiti da u računskom (kontnom) planu u Razredu 4 - Troškovi po prirodnim vrstama i rashodi iz drugih aktivnosti, odnosno analitička konta po svojim nazivima mogu biti identificirani kao troškovi za kvalitetu i troškovi zbog (ne) kvalitete.

Kako ZOR, kao niti bilo koji drugi propis koji uređuje gospodarski sustav RH, ne nalažu organizacijama obvezu izdvojenog praćenja troškova kvalitete i izvještavanje o njima to ne znači da oni nisu izrazito bitni i zanimljivi za praćenje u poslovnim organizacijama u svrhu smanjenja ukupnih troškova poslovanja. Među kategorijama troškova koje propisuje računski plan, prepoznatljivije su pojedine vrste troškova kvalitete, te sama činjenica da oni nisu posebno navedeni pod nazivom troškovi kvalitete samo potvrđuje jednu od njihovih posebnih karakteristika, a to je prikrivenost.

Praćenje troškova kvalitete prepušteno je volji, odnosno odluci samih organizacija sudionika na tržištu. Poslovne organizacije koje svojevrijedno prate troškove kvalitete to čine prema vlastito izabranoj ili utvrđenoj metodologiji, bez obveze izvještavanja bilo koga izvan same organizacije.

Izostanak interesa šire društvene zajednice za informacijama o troškovima kvalitete teško je

razumjeti, budući da su troškovi kvalitete dokaz postojanja određenih financijskih pričuva svake organizacije (Drljača, 2003).

7. NORMATIVI ZA PRAĆENJE TROŠKOVA KVALITETE

Unatoč tome što normativno uporište, za sada, ne možemo pronaći u zakonodavstvu, postoje sasvim ozbiljna normativna uporišta za praćenje troškova kvalitete koja pronalazimo u sljedećim međunarodnim normama: ISO 9004-1:1994; ISO 8402:1994; ISO 10014:1995; ISO 9001:2000; ISO 9004: 2000.

Organizacije nisu u obvezi prihvatiti međunarodne norme ISO 9000ff pa tako nisu u zakonskoj obvezi pratiti troškove kvalitete niti sastavljati izvještaje koji bi sadržavali nužne informacije o troškovima kvalitete. Ali, kada se organizacija odlukom menadžmenta odluči za prihvaćanje međunarodne norme ISO 9000ff i želi certificirati sustav kvalitete sukladno zahtjevima norme ISO 9000:2000, u obvezi je dokazati usklađenost poslovnog sustava sa zahtjevima te norme.

U novije vrijeme svjedoci smo zahtjeva tržišta o posjedovanju certifikata kvalitete poslovanja tržišnih sudionika, što za posljedicu ima i praćenje troškova kvalitete i troškova zbog (ne) kvalitete, kao preduvjet konkurentne pozicije na tržištu.

8. ZAKLJUČAK

Bez poznavanja troškova i njihova prepoznavanja i analiziranja u organizaciji nije moguće izračunati točne pokazatelji poslovanja. Stoga je izuzetno važno poznavanje strukture ukupnih troškova kao i prepoznavanje troškova kvalitete koji su često neiskorišteni u poslovanju određene organizacije. Problem prepoznavanja troškova kvalitete može biti riješen njihovim preciznim određivanjem te strukturnom podjelom kao i utvrđivanje njihovih karakteristika koje ih razlikuju od ostalih troškova. Da bi određena organizacija bila konkurentna na tržištu svakako je važno sagledavanje opravdanosti troškova nastalih zbog ostvarenja ciljeva organizacije.

U cilju smanjenja troškova zbog (ne) kvalitete za cjelokupno gospodarstvo na nacionalnoj razini treba uvesti praćenje i promatranje troškova kvalitete u svim sektorima stoga bi oni u ukupnom iznosu manje opterećivali vrijednost ukupne prodaje. Zbog toga treba uložiti napor u obrazovanje i upoznavanje rukovodećih kadrova, kao i svih zaposlenih u određenim organizacijama, odnosno sektorima, s normama ISO 9000ff, kao i sa sustavom praćenja troškova kvalitete.

Poznata je činjenica da i certificirane organizacije dožive slom jer ne primjenjuju sustav praćenja troškova kvalitete, stoga organizacije

koje nemaju izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete i koje ne prate svoje troškove kvalitete ne bi trebale dobiti certifikat ISO 9000ff.

Mnogi upravitelji organizacija odnosno poduzeća u Hrvatskoj, kao i zaposlenici u istim, nisu svjesni postojanja troškova kvalitete i važnosti njihova praćenja. Zastarjela oprema i ne praćenje tehnoloških trendova dovode do stvaranja velikih nepoželjnih troškova i gubitaka koji su nerješivi ako se ne ukaže na uzrok tih troškova, a to je moguće jedino uz praćenje troškova kvalitete u dotičnim organizacijama. Stoga se sve više ističe važnost izgradnje sustava za praćenje troškova kvalitete, odnosno troškova zbog (ne) kvalitete.

LITERATURA

1. Halevy A. and Naveh E. (2000): Measuring and reducing the national cost of non-quality. Total Quality Management, Vol. 11, No. 8.
2. Drljača M. (2003): Normativno uporište za praćenje troškova kvalitete. Zagreb: Kvaliteta, Broj 1, Infomart (str. 10)
3. Drljača M. (2003): Pojam i podjela troškova kvalitete. Zagreb: Kvaliteta, Broj 3-4, Infomart (6-7)
4. Drljača M. (2000): Troškovi kvalitete u certificiranim tvrtkama u Hrvatskoj. Vodice: Zbornik radova 3. Simpozija Kvaliteta 21. Stoljeća, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb (str. 47 - 48)
5. Gaži - Pavelić K. (2013): Troškovi kvalitete - koliko je sustav kvalitete efikasan. Business, Zagreb
6. Lazibat T. (2009): Upravljanje kvalitetom. Znanstvena knjiga, Zagreb
7. www.iso.org (15.06.2014.)