

Mr. sc. Ana-Marija Vrtođušić Hrgović,
Fakultet za turistički i hotelski menadžment u Opatiji, Sveučilište u Rijeci

REZULTATI POSLOVANJA KAO ELEMENT SUSTAVA KVALITETE

Primjena je sustava upravljanja potpunom kvalitetom utjecala na razvoj suvremenih sustava mjerenja i ocjenjivanja rezultata poslovanja koji uz financijske obuhvaćaju i nefinancijske pokazatelje. Stoga će takvi sustavi mjerenja i ocjenjivanja rezultata poslovanja uz informacije o ostvarenim rezultatima osigurati i informacije o provedenim poboljšanjima u poslovnom sustavu i razini njihovog ostvarenja.

Ključne riječi: rezultati poslovanja, suvremeni sustavi mjerenja i ocjenjivanja rezultata poslovanja

UVOD

Prihvaćanjem sustava upravljanja potpunom kvalitetom pred poduzeća se postavlja novi problem - kako u tim novim sustavima mjeriti i ocjenjivati rezultate poslovanja? Zbog činjenice da sustavi upravljanja potpunom kvalitetom utječu na sve aspekte poslovanja tradicionalni sustavi mjerenja i ocjenjivanja rezultata poslovanja više ne mogu biti dovoljni. Stoga će se u ovom dijelu rada prikazati karakteristike suvremenih sustava za mjerenje i ocjenjivanje rezultata poslovanja za poduzeća koja primijenjuju upravljanje potpunom kvalitetom uz naglasak na modele poslovne izvrsnosti.

1. POSLOVNI REZULTAT I USPJEŠNOST POSLOVANJA

1.1. Utvrđivanje i iskazivanje poslovnog rezultata

Poslovni rezultat hotelskoga poduzeća zbroj je svih njegovih raznovrsnih učinaka (tj. proizvoda i usluga). Poslovni se rezultat izražava kroz: količinu proizvoda i

usluga, prihod i dobit.¹ U nastavku će se detaljnije obraditi treći aspekt poslovnog rezultata, tj. dobit. Svako poduzeće obvezatno ga utvrđuje na kraju poslovne godine, ali se on može utvrđivati i za kraće vremenske periode sukladno potrebama poduzeća. U cilju utvrđivanja poslovnog rezultata poduzeća na kraju obračunske godine sastavljaju račun dobiti i gubitka koji predstavlja jedan od temeljnih financijskih izvještaja.² Račun dobiti i gubitka je "kratki formalni pregled poslovnih promjena ostvarenih u prihodima i rashodima odnosno u kapitalu poduzeća u određenome razdoblju."³

Na utvrđivanje i realno iskazivanje poslovnog rezultata utječe niz faktora.⁴ Prije svega to su prihodi i rashodi tj. način njihova priznavanja. Oni se utvrđuju prema nastanku događaja tj. priznaju kad su zarađeni ili kad su nastali (a ne kad je novac primljen ili isplaćen), a unose se u financijske izvještaje razdoblja na koja se odnose.⁵ Uz priznavanje prihoda vezano je i načelo opreznosti prema kojem se rashodi priznaju i onda kad su mogući, a prihodi *samo onda kad su sigurni*.⁶ Na realnost poslovnog rezultata utječe i obračun ukupnih troškova, materijala, amortizacije i vremenskih razgraničenja. Uz navedene faktore na utvrđivanje i iskazivanje poslovnog rezultata mogu utjecati i neki drugi faktori definirani računovodstvenim politikama poduzeća.⁷

Pozicije računa dobiti i gubitka za srednje velike i velike poduzetnike definirane su Zakonom o računovodstvu, članak 18, stavak 1. Sukladno tome na kraju se poslovne godine najprije *utvrđuje Dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja prije oporezivanja* koji je rezultat razlike ostvarenih prihoda i rashoda iz redovnog poslovanja.⁸ Zatim se utvrđuje porez na dobit ili gubitak, ali tek nakon što se utvrdi godišnja obveza poreza na dobit. Slijedeća pozicija koja proizlazi iz prethodne dvije je *Dobit ili gubitak iz redovnog poslovanja (neto dobit)*. Ova pozicija ima dvije potpozicije kako bi se razlučilo posluje li poduzeće s dobiti ili gubitkom. Na isti se način utvrđuje *dobit ili gubitak iz izvanrednih aktivnosti*. I na kraju se računa dobiti i gubitka iskazuje *Rezultat poslovanja financijske godine* koji predstavlja zbroj dobiti nakon oporezivanja iz redovitog poslovanja i dobiti nakon oporezivanja iz izvanrednih aktivnosti umanjeno eventualno za ostale poreze.⁹ To je *ukupna čista dobit* koja se

¹ Avelini Holjevac, I., Kontroling – Upravljanje poslovnim rezultatom, Hotelijerski fakultet Opatija, Opatija, 1998., str. 285.

² Temeljni financijski izvještaji poduzetnika za 2001. utvrđeni su: Zakonom o računovodstvu (NN, 90/92, članak 14.), Međunarodnim računovodstvenim standardom 1 (NN, 3/99) i Stavovima HORRS-a (NN, 25/99) i uključuju: bilancu, račun dobiti i gubitka, izvještaj o svim promjenama glavnice, izvještaj o novčanom tijeku te računovodstvene politike i bilješke uz financijske izvještaje; prema Brkanić V. i dr.: Financijska izvješća uprave društva za 2001. godinu, Računovodstvo, revizija i financije 2/2002, Zagreb, str. 19.

³ Ivanović, Z.: Financijski menadžment, Drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hotelijerski fakultet Opatija, Opatija, 1997., str. 96.

⁴ Kod nas se uz termin poslovni rezultat koristi i termin financijski rezultat, a sukladno Zakonu o računovodstvu (NN, 90/92, članak 18) dobit ili gubitak financijske godine sastoji se iz dobiti ili gubitka iz redovnog poslovanja i iz izvanrednih aktivnosti.

⁵ Međunarodni računovodstveni standardi 1996., Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 1996., str. 85.

⁶ Žager, K., Žager, L., Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 1999., str. 227.

⁷ Npr. računovodstvene politike na području dugotrajne imovine i amortizacije, na području zaliha, na području rezerviranja, na području priznavanja prihoda i otpisa potraživanja, na području plaćenih troškova budućih razdoblja i dr.; detaljnije o tome vidjeti Žager, K., Žager, L., op. cit., str. 200.

⁸ Prihodi iz redovnog poslovanja obuhvaćaju prihode iz osnovne aktivnosti i prihode od sudjelujućih interesa i ostalih ulaganja, dok rashodi iz redovnog poslovanja obuhvaćaju rashode iz osnovne aktivnosti i rashode financiranja.

⁹ Javlja se u slučajevima kada je propisano oporezivanje poduzeća i po drugim osnovama.

dalje raspoređuje. Ako poduzeće - društvo iskaže gubitak, tada se u kumulativnoj svoti iskazuje gubitak iz redovitog poslovanja i izvanredni rashod, te porez na izvanredni gubitak - dobit (vjerojatno ga neće biti) i ostali porezi (kojih također nema).¹⁰ Ostvarena se dobit raspoređuje na način da prednost u raspoređivanju na osnovu zakonskih propisa ima porez na dobit. Ostali se dio dobiti tj. neto dobit raspoređuje sukladno poslovnoj politici poduzeća. U pravilu se dijeli na dva dijela: na dio koji pripada vlasnicima kao naknada za uloženi kapital i na dio koji se zadržava u poduzeću, tj. na zadržanu dobit.¹¹ Zadržana se dobit koristi za unapređenje poslovanja tj. za razvoj i za njen se iznos povećava trajni kapital što dovodi do promjena u imovini poduzeća.

1.2. Uspješnost i pokazatelji uspješnosti poslovanja

Poslovna uspješnost se izražava odnosom outputa i inputa poslovnih procesa, tj. odnosom poslovnog rezultata i ulaganja potrebnih za njegovo postizanje. Pri tome je moguće isti poslovni rezultat ostvariti uz manja ili veća ulaganja ili istim ulaganjima postići veći ili manji poslovni rezultat. Pokazatelji uspješnosti ubrajaju se u pokazatelje kvalitete poslovnog uspjeha.¹² "Oni su mjerilo kvalitete jer upućuju na odnos poslovnoga rezultata i utrošenih resursa, odnosno, na ostvarenu mjeru racionalnosti poslovanja. Osim toga nadopunjuju i pokazatelje kvantitete poslovnoga uspjeha i omogućavaju donošenje suda o bonitetu ili kvaliteti poslovanja."¹³ Temeljni su pokazatelji uspješnosti poslovanja produktivnost rada, ekonomičnost, efikasnost imovine, rentabilnost, profitabilnost i pokazatelji novčanog tijeka.¹⁴

Produktivnost (proizvodnost) rada može se definirati kao "jedno od mjerila uspješnosti, koje predočuje učinkovitost rada izraženu odnosom između ostvarene količine učinaka i količine ljudskog rada upotrebljenog za njeno ostvarenje."¹⁵ Produktivnost se može iskazati kao prirodni i kao vrijednosni pokazatelj. Prirodni pokazatelj predstavlja odnos između *učinka (kvantiteta i kvaliteta proizvoda i usluga) i uloženog rada* (najčešće se iskazuje brojem zaposlenika). Vrijednosni pokazatelj produktivnosti može se iskazati na dva načina i to kao odnos *prihoda i uloženog rada* i kao *odnos dobiti i uloženog rada*. Sljedeći od pokazatelja uspješnosti poslovanja je **ekonomičnost**. "Pod ekonomičnošću se obično podrazumijeva stupanj štedljivosti u ostvarivanju učinaka, koja se izražava kroz odnos između outputa i inputa. To se mjerilo uspješnosti poslovanja izražava kroz odnos između ostvarenih učinaka i količine rada, predmeta rada, sredstava za rad i tuđih usluga potrebnih za njihovo ostvarenje."¹⁶ Ekonomičnost se može izraziti kroz nekoliko pokazatelja i to kao *odnos troškova i količine proizvoda/ usluga, odnos prihoda i troškova te odnos troškova i prihoda x 100*. **Efikasnost korištenja imovine** se može iskazati putem pokazatelja količinske i vrijednosne efikasnosti te imovine. Količinska se efikasnost dobije iz

¹⁰ Brkanić, V. i dr., op. cit., str. 95.

¹¹ Žager, K., Žager, L., op. cit., str. 46.

¹² Postoje i pokazatelji kvantitete poslovnog uspjeha koji se odnose na pojedine aspekte poslovnoga rezultata.

¹³ Avelini Holjevac, I.: Kontroling – Upravljanje poslovnim rezultatom, op. cit., str. 319.

¹⁴ Prema Avelini Holjevac, I.: Kontroling – Upravljanje poslovnim rezultatom, op. cit., str. 302. i 303.

¹⁵ Jelavić, A. i dr.: Ekonomika poduzeća, 4. izdanje, Ekonomski fakultet Zagreb, 1993., str. 332.

¹⁶ Ibidem, str. 346.

odnosa *količine proizvoda/usluga i ukupne imovine*. Ako se ovaj pokazatelj iskaže recipročno ukazat će na to koliko je imovine angažirano po jedinici proizvoda ili usluge. Vrijednosna efikasnost rezultat je *odnosa prihoda i ukupne imovine* i pokazuje koliko je jedinica prihoda ostvareno pomoću svake jedinice imovine. Vrijednosna efikasnost se može sagledavati za svaki oblik imovine posebno. Tako se pokazatelj koji se dobije iz odnosa *ostvarenih prihoda i stalne imovine* zove *randman*, a kada je u nazivniku *tekuća imovina koeficijent obrtaja*.¹⁷ "**Rentabilnost** je ekonomsko mjerilo uspješnosti, koje predočuje unosnost uloženog kapitala u nekom vremenskom razdoblju, odnosno u nekom poslu, a iskazuje se kroz odnos poslovnog rezultata odnosno *dobiti i uloženog kapitala*."¹⁸ Na temelju se njegovog izračuna dolazi do informacije o tome koliko se jedinica dobiti ostvaruje na jedinicu uloženog kapitala. Ovaj se pokazatelj za razliku od prethodna dva koja se iskazuju kao koeficijenti iskazuje putem stope, a razlog za to nalazi se u činjenici što stopa rentabilnosti u usporedbi s kamatnom stopom jasnije predočuje unosnost kapitala.¹⁹ "**Profitabilnost** se također iskazuje putem stope i za ovaj se pokazatelj još koriste termini *profitna stopa* ili *marža*. On se izračunava iz odnosa ostvarene dobiti i ostvarenih prihoda. *Pokazatelji novčanog tijeka (cash flow)*²⁰ uključuju *stopu naplativosti* koja je rezultat odnosa *cash-flowa i prihoda od prodaje*, te neke druge pokazatelje kao što su npr. stopa likvidnosti i stopa zaduženosti.

Kod ocjenjivanja je poslovne uspješnosti uz pokazatelje uspješnosti potrebno uzeti u obzir uvjete privređivanja i pokazatelje koji se na njih odnose.²¹ Tek će tada ocjena o kvaliteti poslovnog uspjeha biti potpuna.

1.3. Financijski pokazatelji poslovanja poduzeća

Analiza financijskog poslovanja obavlja se na temelju analize financijskih izvještaja. Temeljni instrumenti i postupci analize financijskih izvještaja su: horizontalna analiza (komparativni financijski izvještaji) i vertikalna analiza (strukturni financijski izvještaji) Horizontalnom se analizom utvrđuje tendencija i dinamika promjena pojedinih pozicija temeljnih financijskih izvještaja, dok vertikalna analiza daje uvid u njihovu strukturu. Uz vertikalnu i horizontalnu analizu kao jedan od temeljnih instrumenata analize financijskog poslovanja razvili su se financijski pokazatelji koji se mogu podijeliti u sljedeće grupe: pokazatelji likvidnosti (Liquidity ratios), pokazatelji dugoročne solventnosti (Long-term solvency ratios), pokazatelji

¹⁷ Razlikujemo bruto i neto randman. *Neto randman* je rezultat odnosa prihoda i aktivne stalne imovine, dok je *bruto randman* rezultat odnosa prihoda i ukupne stalne imovine tj. aktivne stalne imovine i materijalnih sredstava u pripremi kao što su npr. investicije u tijeku.

¹⁸ Jelavić, A. i dr., op. cit., str. 356.

¹⁹ Ako je stopa rentabilnosti poduzeća niža od kamatne stope banke to znači da kapital nije dobro uložen.

²⁰ Prema Avelini Holjevac, I.: Kontroling – Upravljanje poslovnim rezultatom, op. cit., str. 304.

²¹ U ove pokazatelje ulaze: pokazatelji opremljenosti rada, pokazatelji istrošenosti opreme, pokazatelj kadrova, pokazatelji promjena cijena, pokazatelji financijske samostalnosti, pokazatelji raspodjele/opozivanja, pokazatelji standarda zaposlenika, pokazatelji kvalitete; prema Avelini Holjevac, I.: Kontroling – Upravljanje poslovnim rezultatom, op. cit., str. 328.

profitabilnosti (Profitability ratios), pokazatelji aktivnosti (Turnover ratios) i operativni pokazatelji (Operating ratios).²²

Pokazatelji likvidnosti i dugoročne solventnosti daju informacije o tome da li je poduzeće sposobno podmirivati svoje kratkoročne, odnosno dugoročne obveze.²³ Pokazatelji profitabilnosti mjere učinkovitost menadžmenta u korištenju raspoloživih resursa.²⁴ Oni "pokazuju efikasnost poslovanja poduzeća u odnosu na prihode, u odnosu na vlastiti kapital i u odnosu na ukupnu imovinu poduzeća."²⁵ Pokazatelji aktivnosti daju informacije o učinkovitosti menadžmenta u korištenju resursa poduzeća i ukazuju na brzinu cirkulacije imovine u poslovnom procesu.²⁶ Operativni pokazatelji pomažu menadžmentu kod analize poslovanja hotelskog poduzeća budući da ukazuju na odnos između prihoda i troškova pojedinih odjeljenja.²⁷ Pored toga, u velikoj se mjeri koriste prilikom usporedbe ostvarenih s planiranim (željenim) rezultatima.²⁸

Izračunavanjem se svih prethodno navedenih pokazatelja stvara informacijska podloga za donošenje odluka. Različiti će donosioci odluka usmjeriti svoju pažnju na različite pokazatelje vodeći računa o svojim interesima. Tako npr. ako analizu provodi kreditor koji razmišlja o tome da poduzeću da kratkoročni kredit tada će on svoju pažnju usmjeriti na postojeću financijsku situaciju u poduzeću i njegovu blisku budućnost tj. zanimat će ga pokazatelji koji se odnose na likvidnost. Za razliku od ovakvog pristupa, investitor koji želi dugoročno uložiti u poduzeće bit će zainteresiran za sposobnost poduzeća u stvaranju prihoda i ostvarenu poslovnu efikasnost više nego za likvidnost, jer poduzeća koja su neprofitabilna umanjuju svoju imovinu, te bez obzira na postojeću dobru likvidnost neće biti u mogućnosti iz ostvarenog poslovnog rezultata podmiriti svoje obveze prema dugoročnim investitorima. Vlasnici poduzeća zainteresirani su za profitabilnost i sigurnost poduzeća i to dugoročno. Menadžment poduzeća vodi računa o svim aspektima financijske analize jer je potrebno osigurati i kratkoročno i dugoročno financijsku stabilnost poduzeća. Pored toga je potrebno profitabilno poslovati kako bi se mogle podmiriti sve kratkoročne i dugoročne obveze,

²² Prema Coltman, M.M., *Hospitality Management Accounting*, Sixth Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, 1998., str. 134-160. i *Uniform System of Accounts for the Lodging Industry*, Hotel Association of New York and American Hotel & Motel Association, East Lansing, 1996., str. 161-171.

²³ Pokazatelji tekuće likvidnosti: pokazatelj tekuće likvidnosti, pokazatelj ubrzanice likvidnosti, pokazatelj potraživanja od kupaca, novčano pokriće tekućih obveza. Pokazatelji dugoročne solventnosti: pokazatelj solventnosti, koeficijent obveza, koeficijent zaduženosti, novčano pokriće obveza, pokriće troškova kamata, pokriće fiksnih troškova, novčano pokriće kamata.

²⁴ Pokazatelji profitabilnosti: rentabilnost ukupne imovine, rentabilnost stalne imovine, profitna marža ili stopa, marža novčanog tijeka od poslovnih aktivnosti, rentabilnost vlasničke glavnice, dobit po dionici, odnos cijene i dobiti po dionici.

²⁵ Ivanović, Z., op. cit., str. 139.

²⁶ Pokazatelji aktivnosti: koeficijent obrtaja zaliha, koeficijent obrtaja obrtnog kapitala, koeficijent obrtaja stalne imovine.

²⁷ Operativni pokazatelji odjeljenja smještaja: prosječna cijena sobe, prihod po raspoloživoj sobi, stupanj iskorištenja kapaciteta, dvokrevetna popunjenost, broj gostiju po zauzetoj sobi, prosječan broj dana boravka gostiju, udio troškova rada u prihodu, broj soba po sobarici, ukupni prihod po raspoloživoj sobi, neraspoređeni troškovi po raspoloživoj sobi, troškovi po zauzetoj sobi.

Operativni pokazatelji odjeljenja hrane i pića: udio troškova hrane i pića u prihodu, udio troškova rada u prihodu, prihod po zaposlenom, broj gostiju po zaposlenom, prihod po gostu, koeficijent obrtaja/frekvencije gostiju, prihod po sjedećem mjestu, udio prihoda od pića u prihodu od hrane, udio prihoda od hrane i pića u prihodu od smještaja, koeficijent obrtaja zaliha, broj dana vezivanja zaliha.

²⁸ Izračun se velikog broja ovih pokazatelja temelji na podacima koje osigurava poslovna statistika prema USALI.

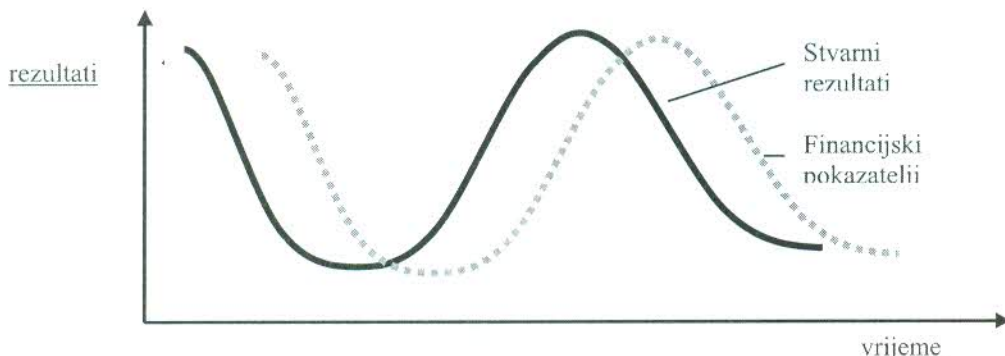
vlasnicima isplatiti odgovarajuće naknade i osigurati odgovarajući iznos akumulacije neophodne za razvoj poduzeća.²⁹

2. REZULTATI POSLOVANJA I SUSTAV KVALITETE

2.1. Mjerenje i ocjenjivanje rezultata poslovanja u sustavu kvalitete

Sustavi mjerenja rezultata poslovanja omogućuju prikupljanje podataka neophodnih za osiguranje podrške i koordinacije procesa donošenja odluka te poduzimanje akcija u poduzeću.³⁰ Postoje dva pristupa mjerenju rezultata poslovanja: tradicionalni i suvremeni pristup. Suvremeni se pristup počeo primjenjivati u poduzećima koja imaju sustave upravljanja potpunom kvalitetom budući tradicionalni sustavi mjerenja više nisu bili dovoljni. Ovi se novi sustavi odnose na "mjerenje izvedbi niza procesa u poduzeću" i obuhvaćaju financijske i nefinancijske pokazatelje.³¹ Potreba za uključivanjem nefinancijskih pokazatelja javila se zbog toga što se financijski pokazatelji odnose isključivo na već ostvarene poslovne rezultate i ne prate procese i njihove rezultate što je preduvjet za postizanje kontinuiranih poboljšanja. Pored toga, pokazalo se da prikupljanje i obrada financijskih podataka obično traje toliko dugo da se veliki broj informacija tako dobivenih ne može iskoristiti prilikom odlučivanja (vidi grafikon 5).³²

Grafikon 1. Vremenski pomak financijskih pokazatelja u odnosu na stvarne rezultate



Izvor: Van Schalkwyk, Johan C.: Total Quality Management and the Performance Measurement Barrier, The TQM Magazine Vol. 10, No. 2, 1998., str.125.

²⁹ Prema Žager, K., Žager, L., op. cit., str. 172.

³⁰ Van Schalkwyk, J.C.: Total Quality Management and the Performance Measurement Barrier, The TQM Magazine Vol. 10, No. 2, 1998. str. 124.

³¹ Burgess, P.A., Reavill, L.R.P.: The Measurement of the Implementation of TQM in Anglian Water Services, Training for Quality, Vol. 4, No. 2, 1996., str. 43.

³² Van Schalkwyk, J.C., op. cit., str. 125.

Suvremeni sustavi mjerenja rezultata poslovanja potrebni su kako bi:

- osigurali ispunjavanje zahtjeva kupaca,
- omogućili ispunjavanje željenih ciljeva,
- osigurali standarde za provođenje usporedbi,
- osigurali transparentnost rezultata i omogućili zaposlenicima da prate vlastite rezultate,
- ukazali na probleme kvalitete i utvrdili koja područja zahtijevaju poboljšanja,
- utvrdili troškove kvalitete,
- opravdali korištenje resursa,
- osigurali povratne informacije neophodne za provođenje kontinuiranih poboljšanja i
- omogućili praćenje utjecaja sustava upravljanja potpunom kvalitetom na poslovanje poduzeća.³³

Jedan od najpoznatijih suvremenih sustava mjerenja rezultata poslovanja je Balanced scorecard kojeg su razvili Kaplan i Norton.³⁴ Radi se o sustavu praćenja rezultata poslovanja koji uključuje financijske i nefinancijske pokazatelje usmjerene na kratkoročne i dugoročne ciljeve. U ovom se sustavu koriste financijski pokazatelji te pokazatelji koji se odnose na kupce, interne poslovne procese i učenje i rast. Financijski su pokazatelji usmjereni na rast i mix prodaje, na smanjenje troškova i profitabilnost te na korištenje imovine i strategiju investiranja. Druga su grupa pokazatelji koji se odnose na kupce jer su u konačnici oni ti koji će osigurati financijske rezultate. Ovdje se prate pokazatelji koji daju informacije o zadovoljstvu i zadržavanju kupaca te stjecanju novih kupaca. Pokazatelji vezani uz interne poslovne procese obuhvaćaju one procese koji su najvažniji za postizanje zadovoljstva kupca, ali i vlasnika. Ovi pokazatelji prate kvalitetu procesa, vrijeme odvijanja procesa i inovacije. Pokazatelji koji se odnose na učenje i rast ukazuju na mjere koje je potrebno poduzeti kako bi se osigurao budući rast. Ovi se pokazatelji odnose na stručnost i zadovoljstvo zaposlenika, produktivnost, davanje ovlasti te informacijske sustave.³⁵ Način na koji su povezani svi navedeni pokazatelji prikazuje shema 2.

³³ Prema Oakland, J.S.: Total Quality Management – The route to improving performance, Second Edition, Butterworth-Heinemann, Oxford, 1993., str. 165.

³⁴ Denton, G.A., White, B., op. cit., str. 95. prema Kaplan, R. S., Norton, D.: The Balanced Scorecard, Harvard Business School Press, Boston, 1996.

³⁵ Prema Denton, G.A., White, B., Total Quality Management – The route to improving performance, Second Edition, Butterworth-Heinemann, Oxford, 1993., str.95.

Shema 1. Povezanost financijskih i nefinancijskih pokazatelja



Izvor: Denton, G.A., White, B.: Implementing Balanced-scorecard Approach to Managing Hotel Operations, Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, Vol. 41, No. 1, 2000., str. 96.

Uz Balanced scorecard postoji i niz drugih suvremenih sustava mjerenja rezultata poslovanja. U nastavku će se ukratko objasniti neki od njih. Za potrebe je uslužnog sektora razvijen sustav mjerenja rezultata poslovanja koji razlikuje dvije vrste pokazatelja i to one koji se odnose na rezultate (konkurentnost, financijski pokazatelji) i one koji se odnose na determinante tih rezultata (kvaliteta, fleksibilnost, korištenje resursa i inovacije).³⁶ Brown je razvio takav sustav mjerenja koji u sebi sadrži četiri grupe pokazatelja i to one koji se odnose na inpute (stručni i zadovoljni zaposlenici, zahtjevi kupca, sirovine, kapital), na procese (dizajn proizvoda i usluga), na outpute (proizvodi, usluge, financijski rezultati) i na rezultate (oduševljeni kupci, ispunjeni zahtjevi kupaca).³⁷ Sustav kojeg su razvili Lynch i Cross razlikuje pokazatelje koji su važni eksternim korisnicima (zadovoljstvo kupca, kvaliteta i isporuka) i pokazatelje koji su važni za poslovanje (produktivnost, vrijeme ciklusa i gubici).³⁸ Ovdje je potrebno naglasiti da se kod uvođenja i primjene suvremenih sustava mjerenja rezultata poslovanja mogu koristiti i modeli koje nude nagrade za kvalitetu.

³⁶ Neely, A., Bourne, M., Kennerley, M.: Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 20, No.10, 2000., str. 1122, prema Fitzgerald, L. et al.: Performance Measurement in Service Business, CIMA, London, 1991.

³⁷ Neely, A., Bourne, M., Kennerley, M., op. cit. str. 1125, prema Brown, M.: Keeping Score – Using the Right Metrics to Drive World Class Performance, Quality Resources, New York, NY, 1996.

³⁸ Neely, A., Bourne, M., Kennerley, M., op. cit. str. 1125.

2.2. Rezultati poslovanja kao kriterij nagrada za kvalitetu

Malcolm Baldrige National Quality Award (MBNQA) i European Quality Award (EQA) veliku pažnju posvećuju mjerenju i ocjenjivanju rezultata poslovanja što potvrđuju i sustavi bodovanja ovih nagrada. Tako se kod MBNQA od ukupnih 1000 bodova na *poslovne rezultate* odnosi 450 bodova.³⁹ Unutar poslovnog rezultata kao jednog od kriterija ocjenjivanja postoje podkriteriji od kojih se svaki zasebno boduje i to: *kupci (75 bodova)*, *proizvodi i usluge (75 bodova)*, *financijski i tržišni rezultati (75 bodova)*, *zaposlenici (75 bodova)*, *učinkovitost poslovanja (75 bodova)* i *društvena odgovornost (75 bodova)*. Uz kriterij poslovnog rezultata usko je povezan kriterij broj 4 "Informacije i analize", koji obuhvaća dva podkriterija. Prvi se odnosi na *mjerenje i analize rezultata poslovanja* tj. omogućuje ocjenjivanje postojećeg sustava mjerenja i načina na koji se provode analize dobivenih podataka i informacija. Drugi se podkriterij odnosi na upravljanje informacijama tj. na kvalitetu i raspoloživost potrebnih podataka i informacija o zaposlenicima, dobavljačima/partnerima i kupcima.

Kod European Quality Award *rezultati poslovanja* su unutar sustava bodovanja zastupljeni s 50%. Rezultati koji se prate u okviru ove nagrade odnose se na: *kupce (20%)*, *zaposlenike (9%)*, *zajednicu (6%)* i *ključne poslovne rezultate (15%)*.⁴⁰ U ovom će se radu detaljnije obraditi poslovni rezultat kao kriterij EFQM modela poslovne izvrsnosti na temelju kojeg se dodjeljuje European Quality Award. Na tom će se modelu temeljiti i prijedlog modela za mjerenje i ocjenjivanje poslovnog rezultata u hrvatskoj hotelskoj industriji.⁴¹

Praćenjem rezultata koji se odnose na *kupce* (kriterij 6) nastoji se utvrditi što je poduzeće ostvarilo u pogledu svojih kupaca. Kod mjerenja i ocjenjivanja ovih rezultata koriste se dvije grupe pokazatelja i to *pokazatelji percepcije* (podkriterij 6a) i *pokazatelji izvedbe* (podkriterij 6b). *Pokazatelji percepcije* daju informacije o tome kakvi smo u očima kupaca i važni su za razumijevanje tržišta i kupaca, dok *pokazatelji izvedbe* predstavljaju interne pokazatelje koji omogućuju praćenje, razumijevanje i poboljšanje izvedbi hotela. Uz praćenje rezultata vezanih uz kupce za sustave je kvalitete karakteristično da prate rezultate koji se odnose na *zaposlenike* (kriterij 7). Kao i kod kupaca model razlikuje *pokazatelje percepcije* (podkriterij 7a) koji daju informacije o tome što zaposlenici misle o poduzeću i *pokazatelje izvedbe* (podkriterij 7b) čiji je cilj osigurati praćenje, razumijevanje i poboljšanje izvedbi zaposlenika. Pretposljednji kriterij koji se ocjenjuje jesu rezultati koji se odnose na *zajednicu* (kriterij 8). I ovi se pokazatelji dijele na *pokazatelje percepcije* (podkriterij 8a) koji omogućuju poduzeću da dobije informacije o svom položaju u zajednici i *pokazatelje izvedbe* (podkriterij 8b) koji predstavljaju interne pokazatelje i izračunavaju se kako bi se mogao pratiti i poboljšati status poduzeća u zajednici. *Ključni poslovni rezultati* (kriterij 9) predstavljaju posljednji kriterij koji se ocjenjuje i to kroz dvije grupe pokazatelja. Prva su tzv. *ključni*

³⁹ Malcolm Baldrige National Quality Award, Criteria for Performance Excellence, www., National Institute of Standards and Technology, Gaithersburg, 2003., str. 9.

⁴⁰ Introducing Excellence, The European Foundation for Quality Management, Brussels, 1999., str. 3.

⁴¹ Prema European Communications S.A. - Model Scorebook, European Foundation for Quality Management, Brussels, 1999., str. 57-71.

rezultati izvedbe (podkriterij 9a) i odnose se na financijske i nefinancijske rezultate, a druga su *ključni pokazatelji izvedbe* (podkriterij 9b) tj. operativni pokazatelji, a cilj im je osigurati praćenje, razumijevanje i poboljšanje ključnih rezultata izvedbe.

Za svaki je od pokazatelja potrebno pratiti podatke za tri ili više godina, a radi jasnijeg prikazivanja trenda kretanja ostvarenih rezultata preporuka je nagrade da se kretanje svakog pojedinog pokazatelja prikaže grafički. Isto tako nagrada traži usporedbu ostvarenih rezultata s planiranim rezultatima kao i s rezultatima konkurenata, sličnih poduzeća ili najboljih poduzeća u grupaciji (benchmarking) u cilju postizanja kontinuiranih poboljšanja.⁴² Izvori informacija o ovim rezultatima mogu biti: konzultantske studije (npr. za hotelsku industriju studije Horwath Consultinga), eksterna izvješća i publikacije struke, istraživanja provedena od samog poduzeća i drugi izvori. Ovakav sustav mjerenja i ocjenjivanja rezultata poslovanja predstavlja suvremeni sustav jer pored financijskih uključuje i nefinancijske pokazatelje. Nefinancijski su pokazatelji prisutni kod svih kriterija (kupci, zaposlenici, zajednica i ključni poslovni rezultati) i oni su uz financijske pokazatelje isto tako važni za postizanje poslovne izvrsnosti.

ZAKLJUČAK

Uvođenjem upravljanja potpunom kvalitetom javila se i potreba za drugačijim pristupom mjerenju i ocjenjivanju rezultata poslovanja. To je dovelo do razvoja suvremenih sustava mjerenja i ocjenjivanja rezultata poslovanja za koje je karakteristično da pored financijskih uključuju i tzv. nefinancijske pokazatelje. Ovi pokazatelji sve više dobivaju na značenju jer osiguravaju važne informacije o zadovoljstvu kupaca, zaposlenika i zajednice. Oni također ukazuju i na dimenzije kvalitete koje su važne našim kupcima, ali i zaposlenicima i zajednici u kojoj djelujemo. Pored toga ova grupa pokazatelja osigurava i informacije o tome u kojim je aspektima poslovanja potrebno provesti poboljšanja.

LITERATURA

1. Avelini Holjevac, I.: Kontroling – Upravljanje poslovnim rezultatom, Hotelijerski fakultet Opatija, Opatija, 1998.
2. Brkanić V. i dr.: Financijska izvješća uprave društva za 2001. godinu, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 2/2002.
3. Burgess, P.A., Reavill, L.R.P.: The Measurement of the Implementation of TQM in Anglian Water Services, Training for Quality, Vol. 4, No. 2, 1996.
4. Coltman, M.M., Hospitality Management Accounting, Sixth Edition, John Wiley & Sons Inc., New York, 1998.
5. Denton, G.A., White, B.: Implementing Balanced-scorecard Approach to Managing Hotel Operations, Cornell Hotel and Restaurant Administration Quarterly, Vol. 41, No. 1, 2000.
6. European Communications S.A. - Model Scorebook, European Foundation for Quality Management, Brussels, 1999.
7. Introducing Excellence, The European Foundation for Quality Management, Brussels, 1999.

⁴² Relativan odnos ostvarenih i željenih rezultata: 70% - slabo, 80% - prihvatljivo, 90% - dobro, 100% - izvrsno; prema Avelini Holjevac, I.: Upravljanje kvalitetom u turizmu i hotelskoj industriji, op. cit. str. 252.

8. Ivanović, Z.: Financijski menedžment, Drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, Hotelijerski fakultet Opatija, Opatija, 1997.
9. Jelavić, A. i dr.: Ekonomika poduzeća, Četvrto izdanje, Ekonomski fakultet Zagreb, 1993.
10. Malcolm Baldrige National Quality Award, Criteria for Performance Excellence, www., National Institute of Standards and Technology, Gaithersburg, 2003.
11. Međunarodni računovodstveni standardi 1996., Faber & Zgombić Plus, Zagreb, 1996.
12. Neely, A., Bourne, M., Kennerley, M.: Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach, International Journal of Operations & Production Management, Vol. 20, No.10, 2000.
13. Oakland, J.S.: Total Quality Management – The route to improving performance, Second Edition, Butterworth-Henemann, Oxford, 1993.
14. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, Hotel Association of New York and American Hotel & Motel Association, East Lansing, 1996.
15. Van Schalkwyk, Johan C.: Total Quality Management and the Performance Measurement Barrier, The TQM Magazine, Vol. 10, No. 2, 1998.
16. Žager, K., Žager, L., Analiza financijskih izvještaja, Masmedia, Zagreb, 1999.