

UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U GLOBALIZACIJSKIM PROCESIMA

1 UVOD

Cilj je ovog rada ukazati na potrebu uvođenja novog pristupa upravljanju troškovima u uvjetima koje nameću globalni procesi. Osiguranje informacijske osnovice za upravljanje troškovima stavljen je u zadatak računovodstva, koje se uvijek moralo prilagođavati promjenama u gospodarskom sustavu i njegovu okruženju. U suvremenim uvjetima to znači, da se računovodstvo mora osigurati informacije relevantne za osiguranje održivog razvoja i te za provođenje kontinuiranog poboljšanja kvalitete. Tako se pred računovodstvo stavlja zadatak da osigura instrumentarij za vrijednosno obuhvaćanje i izvješćivanje o rezultatima primjene sustava normi ISO 14000ff i preporuka EMAS I i II za upravljanje troškovima okoliša, te za primjenu sustava normi ISO 9000ff kao polazišta za upravljanje troškovima kvalitete.

Istraživanje je usmjereni na upoznavanje pretpostavki i iznalaženje mogućnosti značajnih za oblikovanje metodološke osnovice obuhvaćanja troškova, pri čemu se jednako značenje daje informacijama iz okruženja (vanjski aspekti) i onima koje nastaju u procesima i aktivnostima unutar poslovnog sustava (unutarnji aspekti). Oblikovanje kataloga informacija o troškovima mora se temeljiti na informacijskim zahtjevima menadžmenta, uvažavajući njegove interese i potrebe ali i zahtjeve koje proizlaze iz navedenih ISO normi, propisa i hijerarhije ciljeva koje treba ostvariti. Računovodstvo postaje nezaobilazan izvor informacija u procesu certificiranja poslovanja prema ISO i ECO normama i propisima, jer daje odgovore na mnogobrojna otvorena pitanja ekonomskih učinaka ulaganja u višu razinu kvalitete procesa i učinka, te u ostvarivanje proklamiranih ciljeva održivog razvoja.

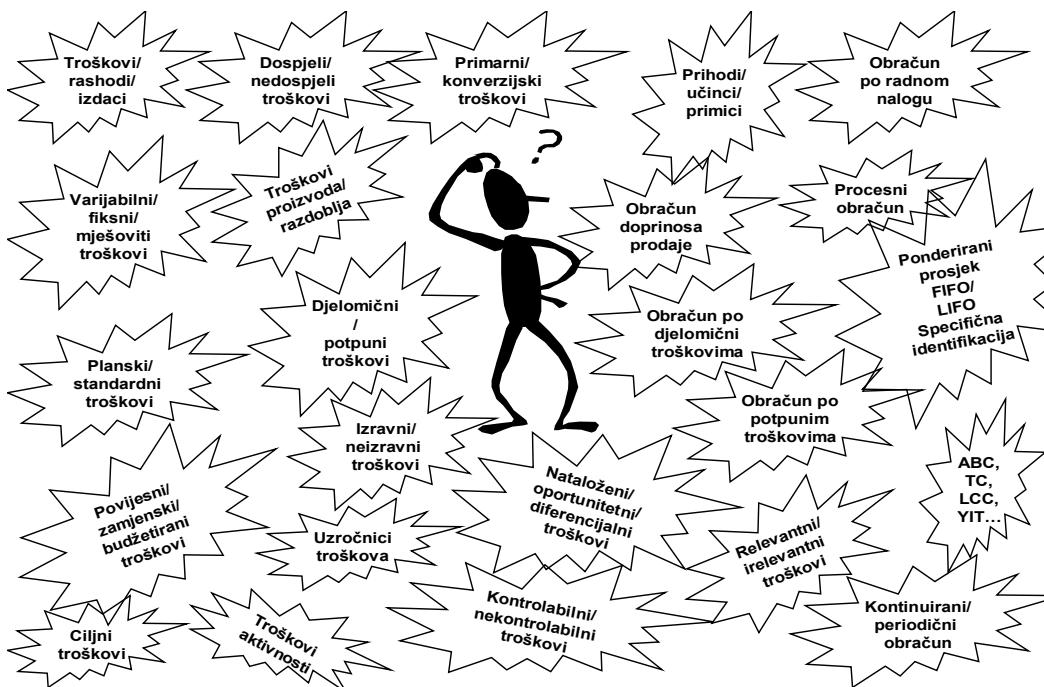
2 PRISTUP TROŠKOVIMA U SUVREMENIM TRŽIŠNIM UVJTIMA

Međunarodnim računovodstvenim standardima, načelima i propisima, osigurava se ispunjenje informacijskih zahtjeva eksternih korisnika o cijelokupnom stanju i rezultatima odnosa poslovnog sustava s okružjem. To nije dostatno internim korisnicima, čiji su zahtjevi vezani za informacije o određenim troškovima, prihodima i internim rezultatima, te s njima povezanim podacima i informacijama. Da bi računovodstveni informacijski sustav mogao udovoljiti ovim zahtjevima potrebno je izabrati odgovarajući sustav i metodu obračuna, pri čemu treba uvažavati specifičnosti poslovanja, postignuti stupanj razvoja poslovnog sustava, informacijske zahtjeve

menadžmenta i razvijenost računovodstvene funkcije, vodeći pri tom računa da se u računovodstvu "pojmu troškovi pristupa na mnogo različitih načina"¹.

Izabrani sustav, metoda i oblik obračuna u suvremenim uvjetima, mora uvažavati i zahtjeve koji se nameću u globalizacijskim procesima, te biti u skladu sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja. U suvremenim uvjetima treba usklajivati mnogobrojnost zahtjeva za oblikovanjem kvalitetnih i cijelovitih izvještaja o interno i eksterno ostvarenim rezultatima, koji često nadilaze važeće propise, ali se poseban naglasak stavlja na uvažavanje načela odgovornosti svake hijerarhijske razine menadžmenta. Tako se od odgovorne osobe u računovodstvu zahtjeva da posjeduje odgovarajuća računovodstvena teorijska znanja, da posjeduje praktično iskustvo, ali i da u ustrojavanju internog obračuna (slika 1) djeluje timski, te da prepozna stvarne informacijske zahtjeve menadžmenta i potrebe za poslovnim odlučivanjem u datom okruženju.

Slika 1: Složenost pristupa u izgradnji internog obračuna



Izvor: Obrada autora

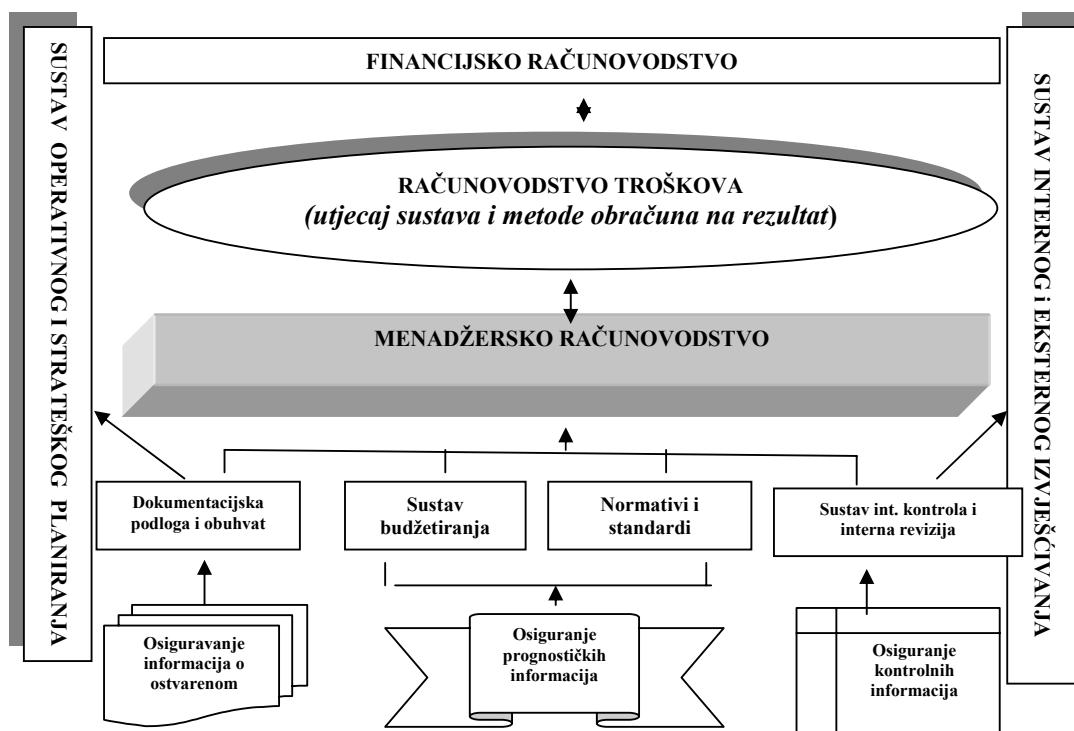
Kvaliteta računovodstvenih informacija je odraz usklađenosti izabrane metodološke podloge i mogućnosti ispunjenja informacijskih zahtjeva menadžmenta, a verificira se ocjenom utjecaja pojedine poslovne odluke na visinu i strukturu ostvarenog rezultata poslovanja. U suvremenim uvjetima to znači i mogućnost ocjene odgovornosti menadžmenta za kontinuirano poboljšanje kvalitete, te za realizaciju ciljeva održivog razvoja. To je veoma značajno, jer je danas svaki poslovni sustav uključen u globalizacijske procese gdje se od njega zahtijeva za pored vlastitih ciljeva, ispunjava i ciljeve šireg i užeg okruženja.

U tim uvjetima treba osigurati usporedivost vlastitih rezultata s okruženjem, što znači da interno prihvaćena metodološka osnovica mora biti i eksterno prihvatljiva. Osim toga, izabrani sustav i metoda obračuna moraju odgovarati znanju i

¹ Garrison, R.H., Noreen,E.W.: Managerial Accounting, 8th Edition, IRWIN, Chicago, 1997 str. 44

sposobnostima zaposlenih u računovodstvu, te stvarnim potrebama i zahtjevima menadžmenta, što u suvremenim uvjetima nalaže prihvatanje sustava permanentne naobrazbe i certificiranja stečenih znanja, po međunarodni prihvatljivim kriterijima. Računovodstvene informacije su rezultat svih navedenih aktivnosti, te ih sustavno treba promatrati kroz zahteve koje pojedina razina menadžmenta ili eksterni korisnici postavljaju, a moraju odražavati ciljeve operacionalizirane kroz sustav operativnog i strateškog planiranja, gdje odrednice "eco" i "quality" danas imaju dominantan utjecaj. Dakle, i novi pristup upravljanju troškovima, mora imati polazište u temeljnim vrijednostima internog obračuna, koji se temelji na sustavu povratne veze, te kvalitetu outputa uvijek temelji na kvaliteti inputa, te na kvaliteti izabranog instrumentarija, na način kako to prikazuje slika 2.

Slika 2: Uvjetovanost računovodstvenih informacija u sustavu povratne veze



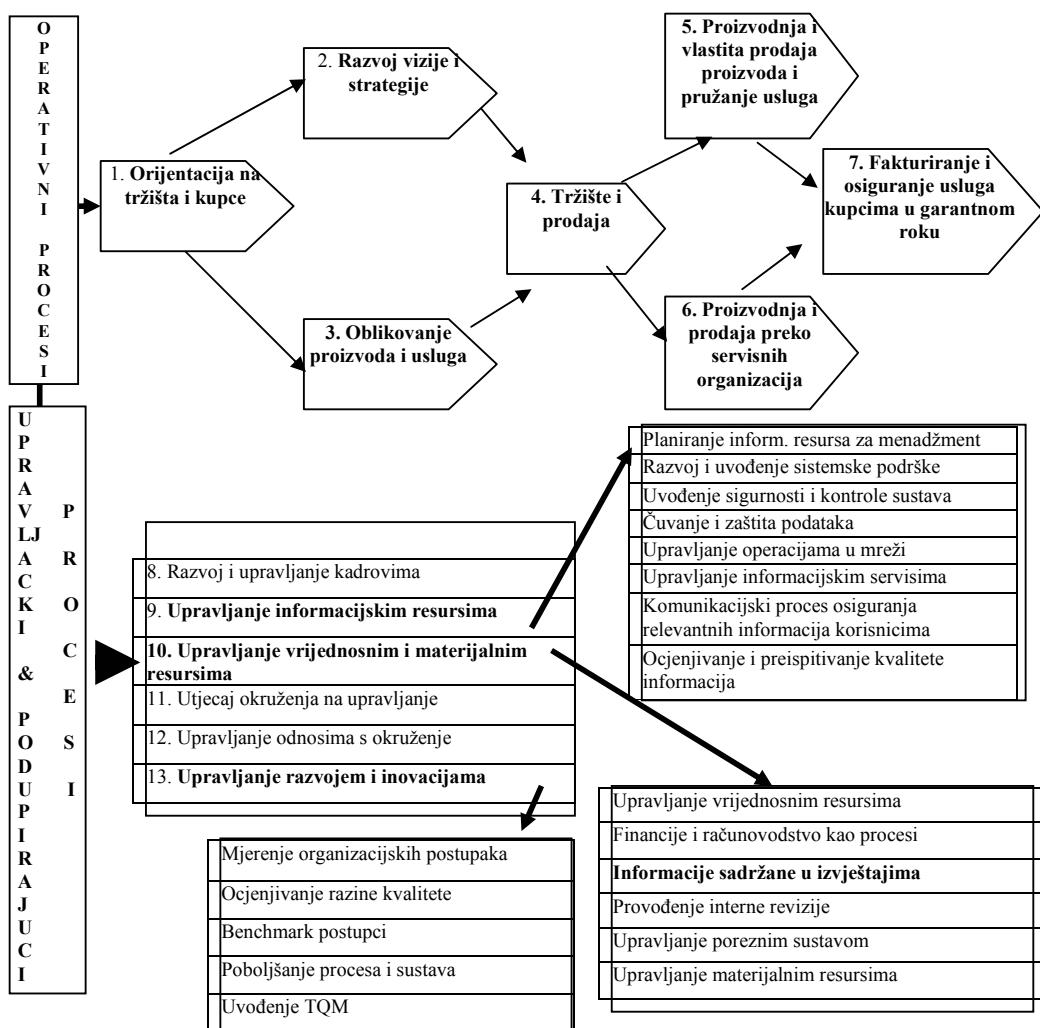
Izvor: Obradeno prema Coenenberg, A.G : Kostenrechnung und Kostenanalyse, 3.Auflage, Verlag Moderne Industrie,Landsberg/Lech, 1997. str 23-44.

Izabrani sustav i metoda obračuna definiraju stupanj razvoja internog obračuna, a kvaliteta kadrova, dostignuti stupanj informatizacije, te korišteni računovodstveni instrumentarij definiraju pouzdanost interno i eksterno prezentiranih izvještaja. U fazi oblikovanja i organizacijskog ustrojstva internog obračuna, mora voditi računa o robnim, finansijskim i informacijskim tokovima u internim radnim procesima, koji proizlaze iz specifičnosti djelatnosti. Od menadžerskog se računovođe očekuje razreda jedinstvenog internog kontnog plana, u koji će se unutar temeljnih grupa troškova, uključiti one specifičnosti internih radnih procesa koje su značajne za daljnju rasčlanu i pojedinačno obuhvaćanje troškova po mjestima, nositeljima, aktivnostima i po drugim relevantnim kriterijima. U tom smislu izabrani sustav obračuna treba osigurati pripremu informacijske osnovice koja će osigurati metodološku podlogu da ne na

najprimjereni način definiraju očekivana buduća stanja, te da se ona sadržajno i dinamički mogu mjeriti.

U okviru suvremenog računovodstvenog informacijskog sustava se posebno značenje daje području pripreme upravljačkih informacija o troškovima, a radno mjesto povezano s time se u teoriji i svjetskoj praksi susreće pod nazivom "cost accountant"². Od njega se traži poznavanje mogućnosti računovodstvenog obuhvaćanja troškova u internom obračunu, ali i sva ona praktična znanja povezana sa specifičnostima djelatnosti, kako bi mogao po načelu uzročnosti povezivati nastale troškove sa specifičnostima internih radnih procesa i eksternih utjecaja, a mogući pristup ovoj problematici prikazuje slika br. 3.

Slika 3: Međuzavisnost organizacije procesa i upravljačkih računovodstvenih informacija



Source: American Productivity & Quality Center, Houston, KPMG Peat Marwick LLP presented by Kaplan,R.S., Cooper.R.: Cost & Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1997.p. 108 – 110.

S računovodstvenog stajališta se ostvarivanje ciljeva u internim radnim procesima treba sagledati s polazišta planiranog rezultata (budžet) kojeg treba

² Schmidgall,R.S.: Hospitality Industry Managerial Accounting, Educational Institute, American Hotel & Motel Association, 4th Edition, Lansing, Michigan, 1997. str.16

kontrolirati u sustavu povratne veze. To je u teoriji i praksi poznato kao upravljanje prema ciljevima ("management by objectives"). U suvremenim uvjetima se naglasak stavlja na mogućnost udovoljavanja različitim informacijskim zahtjevima menadžmenta, koje su definirani specifičnostima poslovanja poslovnog sustava, uz uvažavanje utjecaja iz okruženja. Za potrebe internog obračuna, troškove treba uvijek sagledavati u odnosu na određene prihode, na način da se mogu povezati s cilnjim učincima i njihovom tržišnom valorizacijom, a slijedeći načelo "upravljanja prema ciljevima". Ovo načelo nalaže da svaki zaposlenik bude uključen, kako bi spoznao vlastiti položaj u okviru hijerarhije ciljeva, te bio motiviran za prihvatanje i ostvarenje pojedinačnih, ali prvenstveno globalnog cilja poslovnog sustava kao cjeline.

Poznati i priznati autori Kaplan i Cooper zajedno s jedne strane, te Atkinson, Banker, Kaplan i Young zajedno s druge strane, predlažu da se izgradnji internog obračuna pristupi uz sagledavanje informacijskih zahtjeva menadžmenta, ali kroz istovremenu realnu ocjenu vlastitih mogućnosti u poslovnom sustavu. Uvaže li se ranije definirani činitelji koje treba uvažavati u procesu kada se pristupa obuhvaćanju troškova u cilju stvaranja informacijske osnovice, uz naglasak da je potrebno uvažavati načelo ekonomičnosti (da ulaganja u pripremu informacija ne budu veća od koristi koje će ta informacija prouzročiti), s računovodstvenog stajališta znači osigurati informacijsku osnovicu ostvarenja ciljeva, potrebu da se osigura³:

- mjerjenja troškovnog inputa
- odabir načina vrednovanja zaliha
- odabir načina razvrstavanja troškova
- odabir načina praćenja toka troškova, te
- definiranje dinamike ispunjenja informacijskih zahtjeva korisnika

To znači da je potrebno osigurati transparentno sagledavanje područja gdje su određeni troškovi nastali (mjesta troška, centri odgovornosti, segment, proizvodne linije, prodajna mjesta...) i radi čega su nastali (proizvodi, usluge, podizanje kvalitete, ostvarenje eko-ciljeva...), što je prvi korak u ocjeni mogućnosti i načina njihova snižavanja, ali i za poduzimanje relevantnih mjera racionalizacije. Ovo su temeljne računovodstvene pretpostavke za upravljanje troškovima («cost management»), pod čime se u teoriji i praksi općenito podrazumijeva «aktivnost menadžmenta u području odlučivanja o tome koji pristup i metodu primijeniti u procesu kratkoročnog i dugoročnog planiranja i s tim povezanim kontrolama, usmjereno na povećanje vrijednosti učinaka s polazišta potreba i želja kupca, uz sustavno snižavanje troškova proizvodnje i pružanja usluga»⁴.

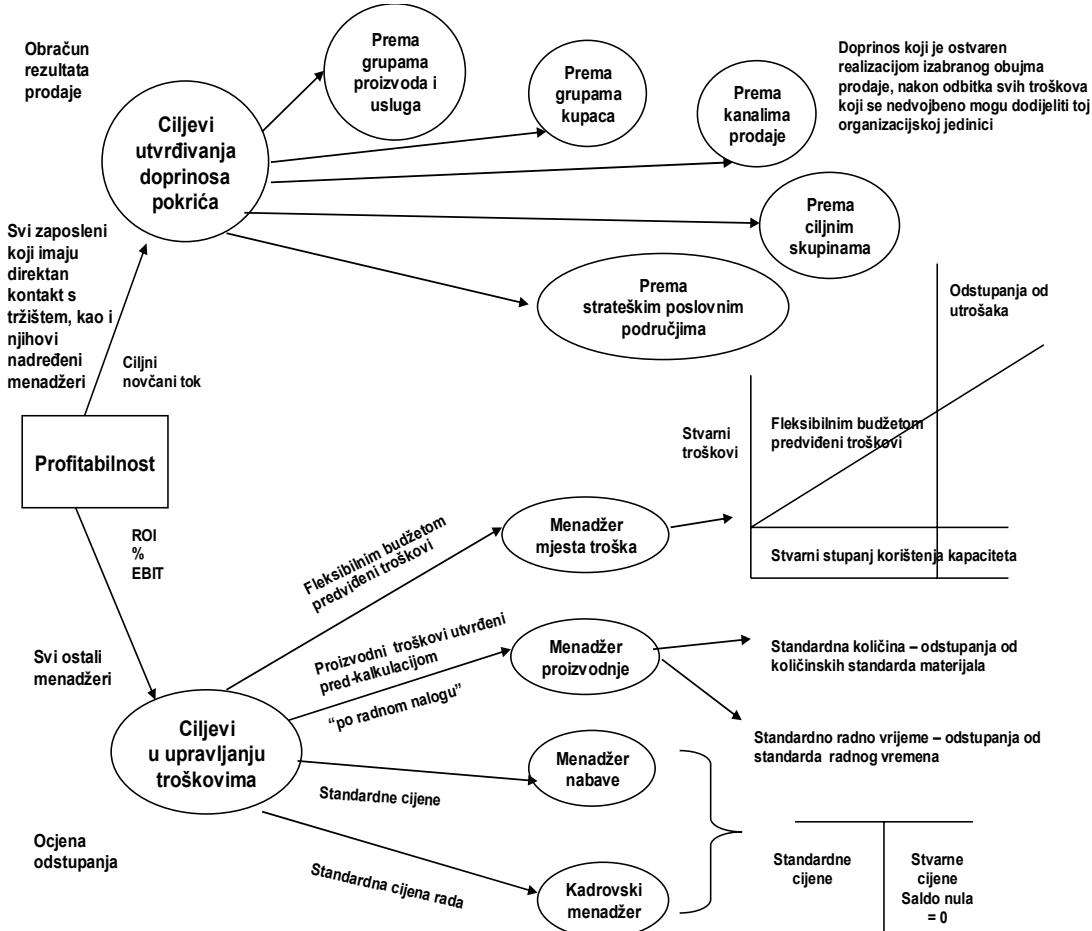
Osiguranjem prepostavki za uspoređivanje utvrđenih troškova po jedinici učinka i njihovih prodajnih cijena, otvaraju se i mogućnosti za ocjenu politike cijena, optimiranja asortimana ponude, orientacijom na nova tržišta i sl. U donošenju računovodstvenih politika, potrebno je definirati sve relevantne elemente internog obračuna, koji će biti podlogom ostvarenja ciljeva poslovnog sustava. Veoma je značajno da se upoznaju specifičnosti koje obilježavaju izvođenje radnih procesa, jer je zadaća suvremenog računovodstva osigurati relevantnu metodološku osnovicu za ocjenu tržišne pozicije proizvoda i usluga, kao i spremnosti kupaca da iste prihvate, sukladno definiranim planskim zadacima. Stoga se u okviru računovodstvenog informacijskog sustava, poseban naglasak stavlja upravo na području pripreme informacija o troškovima, što zahtjeva dobro poznавanje ove problematike u

³ Prema: Atkinson,A.A.m Banker,R.D., Kaplan,R.S., Young, S.M.: *Management Accounting*, 3th. Edition, Upper Saddle River, N.J., Prentice Hall, 2001.

⁴ Horngren,T.Ch., Datar,S.M., Foster,G. – *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2003. str.3

svremenim uvjetima, izbor relevantnog kalkulacijskog postupka (proizlazi iz sustava i metode obračuna), definiranje područja obuhvata, definiranje sadržaja i dinamike izvješćivanja, te medija kojim će se informacije učiniti dostupnima njihovim korisnicima. Interni će obračun izvršiti svoju zadaću, ako se izabere najprimjerena mogućnost unutar niza relevantnih zahtjeva, a to od odgovornog računovođe traži dobro poznavanje svih relevantnih područja od značaja za upravljanje troškovima. Put do ostvarenja pojedinačnih ciljeva menadžmenta u poslovnom procesu u suvremenim uvjetima prikazan je na slici 4.

Slika 4: Zadaci internog obračuna u sustavu upravljanja prema ciljevima



Izvor: Die zentrale Begriffe der Controllerarbeit mit ausführlichen Erläuterungen, Controller-Wörterbuch, Deutsch-Englisch; Englisch-Deutsch, 2. überarbeitete und erweiterte Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag Stuttgart, 2001. str. 238-239

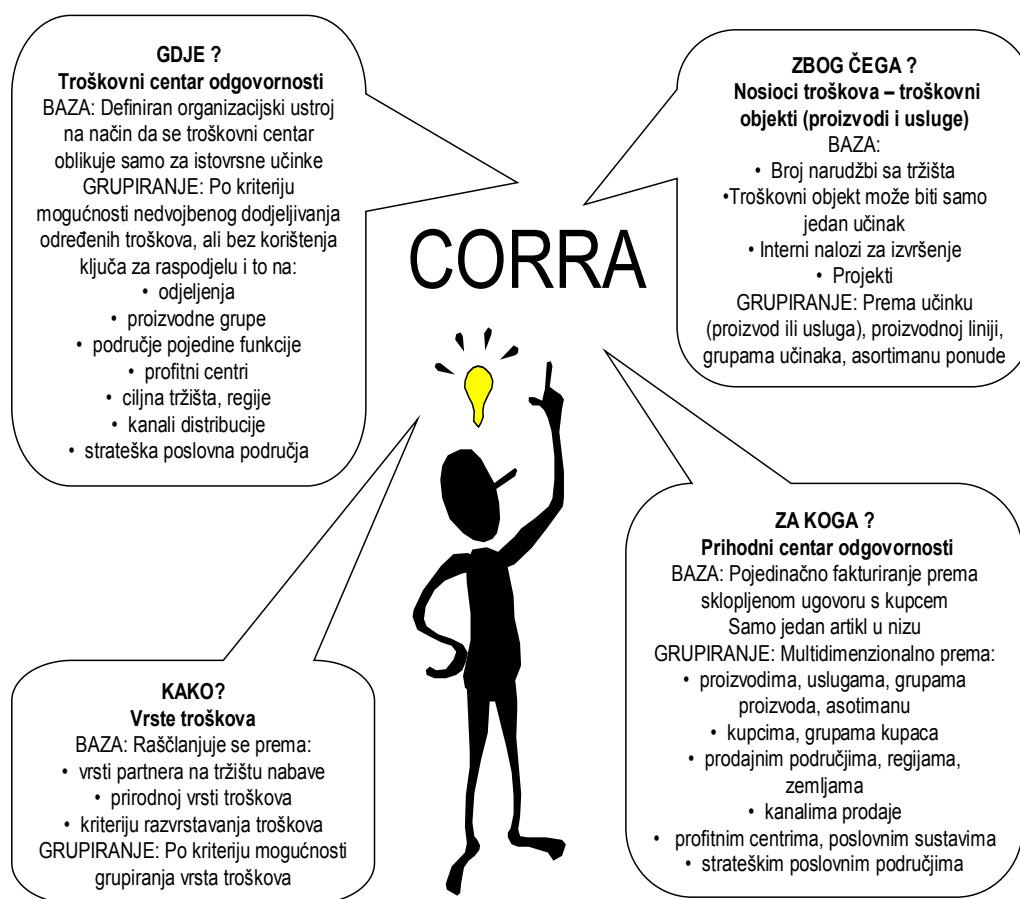
U suvremenoj literaturi i u praksi taj složeni pristup oblikovanju cilju usmjerenog internog obračuna, čiji je zadatak priprema relevantne upravljačke osnovice o troškovima, susreće se pod kraticom "CORRA", što znači: C - Cost (troškovi), O - Output (učinci), R - Revenue (prihodi), R - Result (rezultati) i A - Account (račun odn. obračun)⁵. Naglasak je stavljen na načelo uzročnosti i načelo zaračunjivosti, što

⁵ CORRA uz osnovno značenje (C - Cost (troškovi); O - Output (učinci); R - Revenue (prihodi); R - Result (rezultati) i A - Account (račun / obračun)) susreće se i pod drugim nazivima. Npr. u literaturi njemačkog jezičnog područja se u istu svrhu koristi kratica "KLEER", čije je značenje K - Kosten (troškovi), L - Leistungs (učinci); E - Erlös (prihod); E - Ergebnis (rezultati) i R - Rechnung (račun / obračun), prema: Die zentrale Begriffe der Controllerarbeit mit ausführlichen Erläuterungen,

znači da troškove treba uvijek sagledavati u korelaciji s njihovim uzročnicima, ali i s koristima koje ulaganja (žrtve) donose, mjereno veličinom poslovnog rezultata i drugim koristima.

U sistematiziranju se polazi od vrste troška po kojoj se učinak vrednuje, preko cjelovitosti obuhvaćanja troškova po nosiocima i načinu njihove raspodjele, pristupa vrednovanja zaliha, postavljanja sustava i dinamike izvješćivanja i drugo. CORRA je sustav koji treba osigurati pronalaženje odgovora na navedena i mnoga druga otvorena pitanja o troškovima i učincima, te njihovom cilnjom obuhvaćanju u sustavu budžetiranja, u utvrđivanju odstupanja planiranog i ostvarenog i u drugim relevantnim područjima na način kako to prikazuje slika br.5.

Slika 5: CORRA - pristup oblikovanju cilju usmjerenih informacija o troškovima i učincima



Izvor: Obrada autora

Na ovim polazištima ustrojen interni obračun, treba dosljedno primjenjivati izabrano metodološku osnovicu i u fazi planiranja (računovodstveni predračuni) i u fazi kontrole (računovodstveni obračuni), te djelovati u sustavu povratne veze, a to znači "da sustavno osiguravaju informacije za različite hijerarhijske razine

menadžmenta, čija je svrha da se poveća stupanj kontrole internih radnih procesa"⁶. To će biti moguće ako se u okviru računovodstvenih izvještaja prezentiraju vrijednosno izraženi podaci i informacije, na način da se osigura njihova ocjena u odnosu na informacije iz budžeta, u odnosu na neračunovodstvene informacije iz poslovnog sustava, relevantne tržišne informacije, ali i druge informacije od značaja za ocjenu stupnja ostvarenja postavljenih ciljeva, na način kako to prikazuje slika 6.

Slika 6: Informacije internog obračuna i poslovno odlučivanje

KARAKTERISTIKE ILI ZAHTJEVI	EKSTERNI FINANCIJSKI IZVJEŠTAJI	PLANIRANJE, KONTROLA I UPRAVLJNJE AKTIVNOSTIMA ILI PROCESIMA	DONOŠENJE POSLOVNHIH ODLUKA U KRATKOM ROKU	DONOŠENJE STRATEŠKIH POSLOVNHIH OSLUKA
KORISNICI	<i>Vanjski investitori, kreditori, dobavljači i ostali vjerovnici, kupci, vlada i vladine institucije, porezni organi, javnost...</i>	<i>Osobe zadužene za izradu planova i budžeta, menadžeri u procesnim i izvršnim funkcijama, kao i zaposlenici</i>	<i>Sve hijerarhijske razine menadžmenta odgovorene za koncipiranje, marketing, proizvodnju i realizaciju</i>	<i>Sve hijerarhijske razine menadžmenta odgovorene za razvoj, marketing, proizvodnju i realizaciju</i>
VRSTE INFORMACIJSKIH ZAHTJEVA	<i>Agregatni, kvantitativno izraženi globalni podaci o ukupnim poslovnim procesima i stanjima</i>	<i>Detaljni, kvantitativno i kvalitativno izraženi podaci, upotpunjeni neračunovodstvenim podacima, povezanim sa specifičnostima djelatnosti u aktivnostima i procesima</i>	<i>Detaljne kvantitativne i kvalitativne, finansijske i nefinansijske informacije o specifičnim proizvodima, uslugama, kupcima i dobavljačima</i>	<i>Detaljne kvantitativne i kvalitativne, finansijske i nefinansijske informacije o specifičnim aspektima pogleda na izabrane strategije konkurentnosti pozicioniranja na tržištu</i>
RAZDOBLJE IZVJEŠČIVANJA	<i>Kvartalno</i>	<i>U realnom vremenu - dnevno ili kraće</i>	<i>Godišnje ili prema toku životnog ciklusa proizvoda - bez uključivanja ulaganja u dizajn ili promjena u izmjeni procesa</i>	<i>Periodički koncipirane posebne studije, prema predmetu odlučivanja</i>
PRIMJERI DONOŠENJA POSLOVNHIH ODLUKA	<i>Odluka da li će investitor nabavljati nove ili se rješavati postojećih dionica ili obveznica ovog poslovnog sustava?</i>	<i>Koji su resursi neophodni za odvijanje poslovnog procesa u tekućem razdoblju? Da li je specifične procese moguće kontrolirati?</i>	<i>Da li u poslovnom sustavu treba nastaviti s proizvodnjom postojećih proizvoda i usluga? Koji dio poslovnog procesa treba mijenjati zbog promjena u asortimanu ponude proizvoda i usluga?</i>	<i>Da li u poslovnom sustavu treba zamijeniti neki stroj, uredaj ili opremu, da li treba graditi novi pogon, provesti reenženjering u asortimanu ponude ili procesa, da li prijeći na JIT sustav?</i>

Izvor: Prilagođeno prema "Management and Accounting WEB", <http://www.maaw.info/Exhibit2-4.htm> (18.08.2004.)

Na slici 6 prikazana je sva složenost informacijskih zahtjeva menadžmenta poslovnog sustava, ali i okruženja, te potrebu da se računovodstveni informacijski sustava prilagodi tim zahtjevima. Treba naglasiti da je u proteklom razdoblju naglasak bio stavljen na donošenje tekućih poslovnih odluka, što je dovelo i do visokog stupnja razvoja u području "sustava budžetiranja i izvješćivanje po segmentima"⁷, a temeljeno

⁶ Schmidgall,R.S.: *Hospitality Industry Managerial Accounting*, Educational Institute, American Hotel & Motel Association, 4th Edition, Lansing, Michigan, 1997. str.16

⁷ Cote,R.: *Accounting for Hospitality Managers*, 4th Edition, Educational Institute, American Hotel&Lodging Association, Lansing, Michigan, 2001. str. 415-431

na odredbama međunarodnog računovodstvenog standarda 14. No, u suvremenim uvjetima stohastičkog tržišta, suvremeno se računovodstvo sve više okreće potrebi osiguranja informacija za donošenje strateških poslovnih odluka. To zahtijeva izbor potpuno novog instrumentarija, te prihvatanja novog pristupa pripremi upravljačkih informacija o troškovima. Stoga, u suvremenim uvjetima treba posebnu pažnju posvetiti ustrojavanju računovodstva troškova okoliša i računovodstva troškova kvalitete, o čemu će se neke naznake prezentirati u nastavku.

3 TROŠKOVI OKOLIŠA I ODRŽIVI RAZVOJ

Dio računovodstvenog informacijskog sustava u okviru kojeg se osigurava priprema računovodstvenih informacija o troškovima okoliša, razvio se iz knjigovodstva okoliša odn. potrebe da se u knjigovodstvu zabilježi rezultat napora menadžmenta da osigura podatke o ulaganjima u unapređenje i zaštitu okoliša. O tome svjedoči i prva tiskana knjiga⁸ iz 1978 godine koja prvi put prezentira problematiku "knjigovodstva okoliša" kao polazišta kreiranja "politike o okolišu", koju slijede mnogi radovi⁹, da bi se uskoro prihvatila i nova ekonomska kategorija "eco-bilance"¹⁰, čime se i formalno naglasak stavlja na potrebu povezivanja problema zaštite i unapređenja okoliša s teorijskom osnovom izvješćivanja u sustavu bilančne ravnoteže, na način da se sustavno sučeljavaju relevantna ulaganja u okoliš sa direktnim i indirektnim koristima koje iz takvog odnosa proizlaze.

Na daljnji razvoj računovodstva okoliša utjecalo je donošenje dokumenta "Agenda 21" u Rio de Janeiru 1992. godine, kao akcijskog programa Konferencije UN za zaštitu okoliša i razvoj zemlje za 21. stoljeće, kada se prvi put procjenjuju "troškovi održivog razvoja na planeti" u visini od 625 mld.\$.¹¹ Na ovim polazištima je već 1993. godine donesena "EPA Action Agenda" i pokrenut proces ustrojavanja "naprednjeg računovodstva okoliša", koje naglasak stavlja na¹²:

- bolje razumijevanje terminologije i koncepcije računovodstvu okoliša;
- ulogu menadžmenta u poduzimanju eko-inicijativa na internom i eksternom planu;
- unapređenje eko-edukacije, poticanje na uvođenje pristupa upravljanju okolišem i postizanju boljih eko-rezultata i u širem okruženju;

⁸ Müller,W., Wenk,R.: *Die ökologische Buchhaltung: eine Informations- und Steuerungsinstrument für umweltkonforme Unternehmenspolitik*, Frankfurt/Main, New York, 1978

⁹ Baum W.J.: *Environmental protection at minimum cost: the Pollution Tax*, in L.J. Seidler and L.L. Seidler (eds), *Social Accounting: Theory, Issues and Cases*, Los Angeles, Melville, 1975; Braunschweig,A., Britt,P., Herren-Siegenthaler,M., Schmid,R.: *Ökologische Buchhaltung für eine Stadt – Pilotstudie Saarbrücken, Studije, St. Galen*, 1984; Braunschweig,A.: *Die ökologische Buchhaltung für die Stadt St.gallen, St. Galen*, 1987; Braunschweig,A.: *Die ökologische Buchhaltung als Instrument der städtischen Umweltpolitik, St. Galen*, 1988; Bebbington,K.J., Gray,R.H.: *The greening of accountancy: the profession and the environment “Accountants” Journal*, NZ,1990; Schaltegger,S., Sturm,A.: *Methodik der ökologischen Rechnungslegung in Unternehmen, Forschungsbeitrag und Anleitung für den Praxisgebrauch*, WWZ Studien Nr..33, Wirtschaftswissenschaftliches Zentrum der Universität 3. erweiterte Auflage, Basel, 1992; Wagner,G.R.: *Rechnungswesen und Umwelt*, Wittmann,W. (hrsg.) *Handwörterbuch der Betriebswirtschaft*, 5.Auglage, (p.3644-3677), Stuttgart, 1993.

¹⁰ Günther,K.: *Die Ökobilanz – Aus Sicht der Praxis*, in „Förderkreis Umwelt future, e.V.; IÖW (p.49-61), 1988; Hallay,H.: *Ökobilanz, Ein betriebliches Informationssystem, Schriftenreihe des IÖW 27/87*, 1989; Günther,K.: *Öko-Bilanzen als Grundlage eines Umwelt-Auditing*, in: Steger,U. (Hrsg.), *Umwelt Auditing* (p.59-80), 1991; Wagner,B.: *Vom Öko-Audit zur betrieblichen Öko-Bilanz*, in Lehmann,S., Clausen,J. (Hrsg.) : *Umweltberichterstattung von Unternehmen*, Schriftenreihe des IÖW, p. 57/92, p. 3-31. Berlin; Böning,J.A.: *Methoden betrieblicher Ökobilanzierung*, Marburg, 1994.

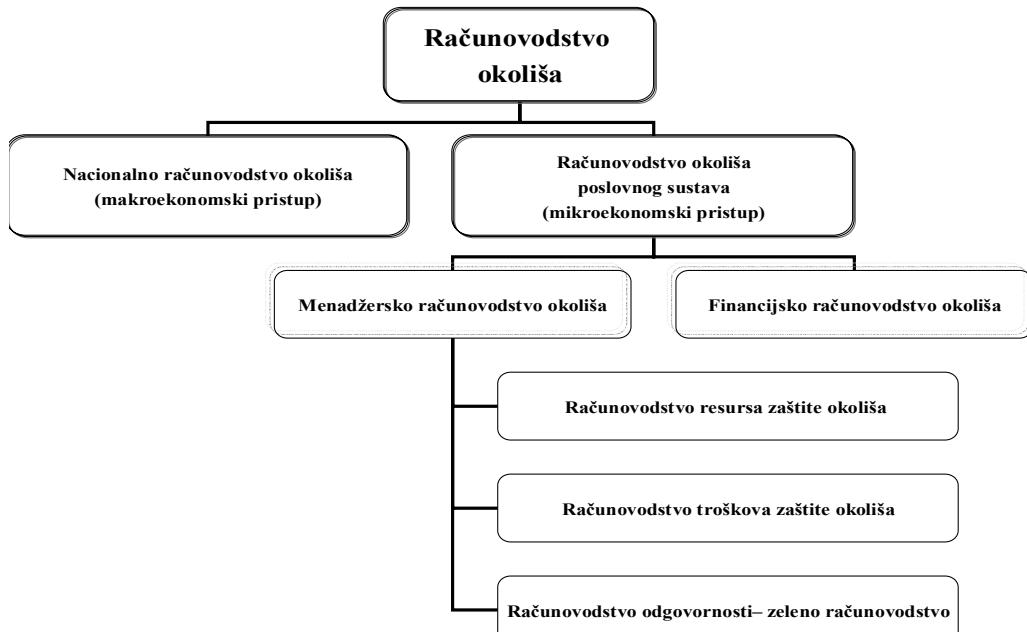
¹¹ Prema: Injac,N.: *Okoliš i njegova zaštita, Mala Enciklopedija kvalitete, IV dio, Oskar, Zagreb, 2004. str. 206-207.*

¹² Prema: *A Report of the Workshop on Accounting and Capital Budgeting for Environmental Costs*, December 5-7, 1993, supported by U.S.Chamber of Commerce and conclusions of the Business Roundtable the American Institute of Certified Public Accountant, the Institute of Management Accountants with AACE International – the Society of Total Cost Management, Environmental Protection Agency (EPA) 742-R-94-003, May 1994.,

- istraživanje novih mogućnosti primjene analitičkih instrumenata, metoda i sustava, te objavljivanje informacija o stečeni spoznajama.

Na ovim polazištima je EPA (*Environmental Protection Agency*) odn. Agencija za zaštitu okoliša 1995. godine objavila cijelovit dokument pod nazivom “*An Introduction to Environmental Accounting – As A Business Management Tool: Key Concepts And Terms*”¹³, koji je bio polazište za mnoga daljnja istraživanja, a i danas je nezaobilazna podloga za ustrojavanje računovodstva okoliša, što je prisutno i u drugoj literaturi, na način prikazan na slici br. 7:

Slika 7: Hjerarhijske razine primjene računovodstva okoliša



. Izvori: Graff,R.G., Reiskin,E.D., White,A.L., Bidwell,K.: *Snapshots of Environmental Cost Accounting*, United States Environmental Protection Agency Office of Pollution Prevention & Toxics Environmental Accounting Project, 1998., p. 9 <http://www.epa.gov/cgi-bin/clprin?Range=Pages&StartPage=5&EndPage>; Environmental Management Accounting, international website hosted by EMARIC-Environmental Management Research and Information Center, p.1- http://www.emawebiste.org/about_ema.htm (17.07. 2003); *Environmental Reporting Guidelines 2001 - With Focus on Stakeholders*, The Ministry of Economy, Trade and Industry, Environmental Reporting Committee, Japan Environmental Management Association for Industry, Environmental Policy Division, Industrial Science and Tehnology Policy and Environment Bureau, Tokio, 2001, p. 29-38.

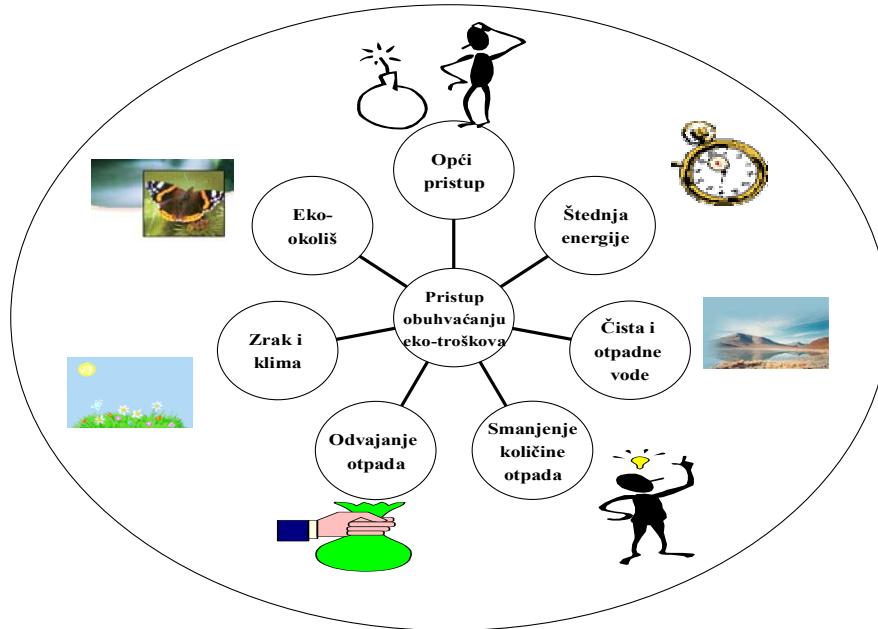
Pod računovodstvom okoliša se podrazumijevaju “sva ona područja računovodstva, koja se moraju prilagoditi novim zahtjevima u poslovnom sustavu, zbog njegove orijentacije na zaštitu okoliša sve do najniže razine eko-računovodstva odn zelenog računovodstva”¹⁴, na način da svaka razina osigurava podatke i informacije za određeni - specifičan pristup izradi eko-bilance. Tako će se eko-bilanca nacionalnog bogatstva sastavljati korištenjem metodološke osnovice sustava društvenih računa, te odražavati odnose na razini nacionalnog računovodstva okoliša. Ovakav pristup poželjan je i na razini regionalnog pristupa, odnosno pristupa na razini destinacije, čija je veličina varijabilnog karaktera, a prepoznatljivog sadržaj i sa jasnom eko-porukom.

¹³ EPA 742-R-95-001 -United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention And Toxics (MC 7409) Washington,D.D.20460, June 1995.

¹⁴ Gray,R., Bebbington,J: *Accounting for the Environment*, SAGE Publications, London, 2003 p. 7

Tako se na razini destinacije moraju računovodstveno obuhvatiti relevantna eko-ulaganja (troškovi okoliša) i kako bi se u okviru eko-bilance mogla sučeliti s koristima ostvarenih ulaganjem u stvaranje eko-imidža. Menadžment destinacije treba podržavati sve relevantne ekološke akcije na zaštiti i štednji vode, na zbrinjavanju otpadnih voda, na zaštiti zraka, na promoviranju akcija smanjivanja i odvajanja otpada, stimuliranjem korištenja proizvoda lokalne proizvodnje, korištenja javnog prijevoza i drugo. Rezultati ovih akcija donose novu vrijednost destinaciji i boje valoriziraju ukupnu ponudu svih poslovnih sustava, podižu imidž destinacije, te privlače nove ciljne skupine, pogotovo tzv. «zeleno» osviještene kupce. Moguća područja obuhvaćanja eko-troškova, kao polazišta pripreme informacija o finansijskim učincima aktivnog odnosa prema okolišu na razini destinacije prikazuje slika br. 8.

Slika 8: Moguća područja primjene računovodstva okoliša



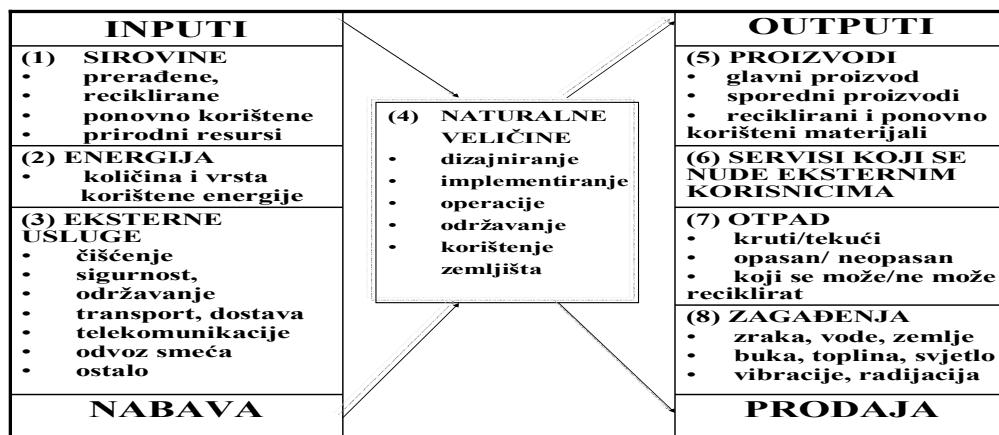
Ivor: Prilagođeno prema Müller,T.: Kosten senken durch Umweltschutz – So führen Sie einen umweltorientierten Betrieb, DEHOGA, Deutsher Hotel-und Gaststättenverband, Bonn, 1997. str. 11-44

Veoma je značajno da se u lokalnoj ponudi osigura primamljivi asortiman eko-proizvoda, što nalaže i široj zajednici da poticajnim mjerama stimulira uvažavanje ekološkog gledišta. To uključuje zaštitu voda i zemljišta, koja se moraju prehranjivati prirodnim putem (stvaranjem komposta iz bio-otpada) bez kemijskih sredstva, treba podržavati eko-ulaganja u infrastrukturu, eko-proizvode uz eko-tehnologiju. Eko znači i maksimalnu orientaciju na regionalnu proizvodnju, što znači manje troškove prijevoza i skladištenja, te osigurava osobni kontakt s dobavljačima i opskrbljivačima. Navedeni i drugi primjeri nameću potrebu da se prihvati sustav standardiziranih izveštaja o okolišu, čija kvaliteta ovisi o primijenjenoj metodologiji obračuna troškova okoliša. Uspješnost aktivnosti na racionalizaciji troškova okoliša ovisi prvenstveno o dobrom poznavanjem specifičnih okolnosti u kojima troškovi okoliša nastaju, te o pravovremenoj pripremi i prezentaciji informacija, koje će poticati menadžment na pozitivne eko-akcije.

Na razini poslovnog sustava se elementi računovodstva okoliša uvode u finansijsko i menadžersko računovodstvo. U tim se okvirima prvenstveno trebaju zabilježiti sve prirodne vrste troškova okoliša i iste dodijeliti pojedinim centrima

odgovornosti, temeljeno na spoznaji da su nastali kao posljedica poduzetih poslovnih aktivnosti na unapređenje stanja u okolišu, ali istovremeno iskazuju posljedice negativnog odnosa prema okolišu. Troškovi okoliša (ili eko-troškovi) su uvjetovani prirodnom djelatnosti, pristupom u kreiranju asortimana ponude, izborom tehnološkog procesa i korištene opreme na putu ostvarenja ciljeva održivog razvoja, pri čemu treba voditi računa o sustavnom smanjivanju negativnih utjecaja na okoliš, što mora biti u ravnoteži sa zahtjevima za profitabilnim poslovanjem. Temeljeno na odredbama norme 14031, slika br.9. prikazuje poslovne procese i aktivnosti, te s njima povezane inpute i otupute odnosa s okruženjem, koje treba prepoznati i metodološki implementirati u procesu izgradnje sustava računovodstvenog obuhvaćanju troškova okoliša.

Slika 9: Polazišta za računovodstveno obuhvaćanje troškova okoliša



Izvor: ISO 14031 Environmental Performance Evaluation - Guidance

Potretna je uska suradnja računovodstva i menadžmenta u poslovnim sustavima s destinacijskim menadžmentom zaduženim za unapređenje okoliša. Pojedine zemlje u tom pravcu ustrojavaju radno mjesto menadžera za okoliš, čiji je prvenstveni zadatak brinuti se za postizanje definiranih ciljeva vezanih uz okoliš. U program očuvanja okoliša trebaju biti uključeni i zaposleni ali i poslovni partneri, a svi zajedno trebaju relevantne računovodstvene i neračunovodstvene informacije. Naglasak je uvijek na osiguranju one metodološke podloge, koja će osigurati poslovno odlučivanje o ulaganjima i koristima od eko-akcija. U središtu su informacije o troškovima okoliša, koje treba sagledavati po načelu uzročnosti sučeljene prema učincima relevantnih poslovnih procesa i aktivnosti. Upravo se u tom području naglasak stavlja na djelovanje menadžerskog računovodstva okoliša, gdje je izbor sustava i metoda usmjeren na najnižu razinu centra odgovornosti, a to predstavlja središnji dio »zelenog računovodstva«¹⁵.

Pojam "zeleno računovodstvo" se uvodi u teoriju i praksi s ciljem, da se naglasak stavi na osiguranje informacijske osnovice za ocjenu odgovornosti menadžmenta na posljedice (ne)poduzetih eko-akcija. Naglasak se uvijek stavlja na ocjenu finansijskih učinaka odluka, vezanih za poboljšanje odnosa prema okolišu, unapređenja upravljanja troškovima okoliša, investiranja u čiste tehnologije, razvoja zelenih procesa i proizvoda te u oblikovanju asortimana ponude, koji će se temeljiti na

¹⁵ Više o tome Boje,D.M.: What are Green Accounting Concepts and Measures? <http://web.nmsu.edu/~dboje/TDgreenconcepts.html> (03.11.2003), str. 2/3

ekološkim osnovama i osigurati optimalan odnos na relaciji "vrijednost za novac", odnosno "vrijednost za uspjeh".

Tako se s uvođenjem računovodstva okoliša bitno mijenja klasični pristup u obuhvaćanju troškova (konvencionalni troškovi), jer se nalaže primjena «šireg shvaćanja troškova, tj. da se u okvire troškova okoliša uključene i one skrivene kategorije, koje su definirane specifičnostima prakse»¹⁶. Priprema informacija o troškovima okoliša nalaže upoznavanje specifičnosti djelatnosti i informacijskih zahtjeva menadžmenta u području poslovnog odlučivanja o ekološkom pristupu potrošnji resursa u internim radnim procesima ili o aktivnijem odnosu prema užem i širem okolišu. Naime, potrebno je s jedne strane obuhvatiti troškove koji nastaju kao posljedica ulaganja u unapređenje eko-sustava, ali i one nastale zbog propuštenih prilika. Pored toga, potrebno je troškovno izraziti i uzročno-posljedične veze različitih aktivnosti, uvjetovanih donošenjem pojedine, cilju usmjerene odluke, na način kako to zorno prikazuje slika br. 10.

Slika 10: Opće prihvaćena klasifikacija troškova okoliša

Vrste troškova okoliša <i>(mogu se obuhvatiti na razini poslovnog sustava)</i>		
Konvencionalni troškovi (troškovi kapitala, imovine, materijala, zaliha, komunalija, investicija...)		
Potencijalno skriveni troškovi		
Uobičajeni (planiranje, trening, ispitivanje, informiranje, ciljni nadzor, testiranje, modeliranje, ispravljanje, bilježenje, obilježavanje, osiguranje, taxe, naknade ciljnom menadžmentu...)	Anticipativni (I&R, dozvole ispitivanje i priprema lokacije, dozvole, inženjering...)	Posljedični (zaustavljanje ili zatvaranje, uništavanje opreme, zaštita lokaliteta..)
Dobrovoljni (feasibility studije, recikliranje, zaštita, odnosi sa zajednicom, testiranje...)		
Nepredvidivi troškovi		
Troškovi prilagodbe budućim zahtjevima; Penalizacija; Globe; Odgovornost za buduće štete; Mjere poboljšanja; Moguće štete na nacionalnim resursima, od gubitka imovine, od umanjenja osobnih prava itd. Zakonski izdaci...		
Troškovi image-a i odnosa s interesnim skupinama		
Troškovi stvaranja image-a korporacije. Troškovi odnosa s kupcima, investitorima, osiguravateljima, rukovodećim strukturama, zaposlenima, dobavljačima, zajmodavcima, društvenom zajednicom, zakonodavcu....		

Izvor: An Introduction to Environmental Accounting—As a business management tool—Key concepts and terms, EPA 742-R-95-001—United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention And Toxics (MC 7409) Washington, D.D.20460, 1995., str. 9

U okviru računovodstvenog informacijskog sustava potrebno je ustrojiti instrumentarij, koji će osigurati da se sve navedene vrste troškova prepoznaju, da se pravovremeno obuhvate, razvrstaju i zabilježe u relevantnim računovodstvenim evidencijama i poslovnim knjigama, kako bi našle svoje mjesto u računovodstvenim izvještajima, primjereno informacijskim zahtjevima eksternih i internih korisnika. Sve ove vrste troškova su nastale kao posljedica mjera ulaganja ili neulaganja u zaštitu i unapređenje okoliša, a povezani su s «korištenjem materijala i energije, te s

¹⁶ Graff,R.G., Reiskin,E.D., White,A.L., Bidwell,K.: Snapshots of Environmental Cost Accounting, United States Environmental Protection Agency Office of Pollution Prevention & Toxics Environmental Accounting Project, 1998., p. 9 <http://www.epa.gov/cgi-bin/clprint?Range=Pages&StartPage=5&EndPage=25&Res=..>

drugim kategorijama uzrokovanim eko-akcijama menadžmenta u poslovnom sustavu”¹⁷. Računovodstveni izvještaji o okolišu biti će vjerodostojni, samo ako budu sadržavali informacije o troškovima pripunjlim uz uvažavanje navedenih načela, te mogli zadovoljiti interes eksternih korisnika tj. «kupaca i dobavljača, finansijskih institucija, jave uprave, regionalnih zajednica, javnosti i zaposlenih»¹⁸, ali i svih hijerarhijskih razina menadžmenta u poslovnom sustavu. Vjerodostojnost eksterno prezentiranih eko-izvještaja, mora se temeljiti na kvaliteti informacija internog obračuna, utemeljenog po načelima računovodstva odgovornosti, a to su upravo polazišta na kojima se temelje odrednice "zelenog računovodstva".

Troškove okoliša treba promatrati s polazišta »njihova utjecaja na kvalitetu zaštite okoliša kako na razini društva, tako i na razini poslovnog sustava odn. svakog pojedinog poslovnog procesa, te prezentirati u novčanim ali i odgovarajućim nenovčanim kategorijama»¹⁹. Navedeno su i polazišta za daljnja istraživanja strukture troškova od razine centara odgovornosti, do razine regije, odn. destinacije, uz uvažavanje polazišta opće klasifikacije troškova koji slijede eko-tokove i uvažavaju temeljne postavke input-output odnosa. Suvremeno računovodstvo okoliša mora se temeljiti na primjeni relevantnog softvera i visokom stupnju informatizacije, na način da obuhvat podataka mora slijediti tijek aktivnosti u poslovnim procesima, pri čemu treba uvažavati polazišta normi ISO 14 000ff, s posebnim naglaskom na normu 14031.

Kako ulaganja u zaštitu i unapređenje okoliša dugoročno promatrano donosi mnogostrukе koristi, a zadržavanje statusa quo implicira nastanak troškova zbog nebrige o okolišu, promatranje troškova okoliša treba temeljiti na istim polazištima na kojima se temelji proučavanje troškova kvalitete. To nameće potrebu da se upoznaju troškovi kvalitete, kao finansijski učinci TQM-a (Total Quality Managementa), odnosno upravljanja potpunom kvalitetom. Stoga je potrebno da se usuglasi metodološka osnovica troškova kvalitete sa zahtjevima koji se postavljaju u području upravljanja troškovima okoliša, a u cilju izbora adekvatne metodološke osnovice primjerene i procesu racionalizacije odgovarajućih poslovnih procesa i aktivnosti.

4 TROŠKOVI KVALITETE I KONKURENTNOST

Računovodstvo troškova kvalitete dio je internog obračuna koji naglasak stavlja na oblikovanje informacijske osnovice, neophodne za zadovoljene zahtjeva menadžmenta kvalitete. Kontinuirano poboljšanje kvalitete, prepostavka je podizanja konkurentnosti na lokalnom, nacionalnom i međunarodnom planu. U nedostatku općeprihvaćenog modela, neki poslovni sustavi u Republici Hrvatskoj pristupili su izgradnji vlastitog modela izgradnje sustava prognostičkih i kontrolnih informacija o troškovima kvalitete, što dokazuje potrebu razrade teorijskih modela u stvarnim uvjetima poslovanja.³ Računovodstvo troškova kvalitete ima zadatak osigurati

¹⁷ Environmental Management Accounting, international website hosted by EMARIC – Environmental Management Research and Information Center, str. 1 – http://www.emawebiste.org/about_ema.htm (17.07.2003)

¹⁸ Environmental Reporting Guidelines 2001 - With Focus on Stakeholders, The Ministry of Economy, Trade and Industry, Environmental Reporting Committee, Japan Environmental Management Association for Industry, Environmental Policy Division, Industrial Science and Technology Policy and Environment Bureau, Tokio, 2001, str. 31

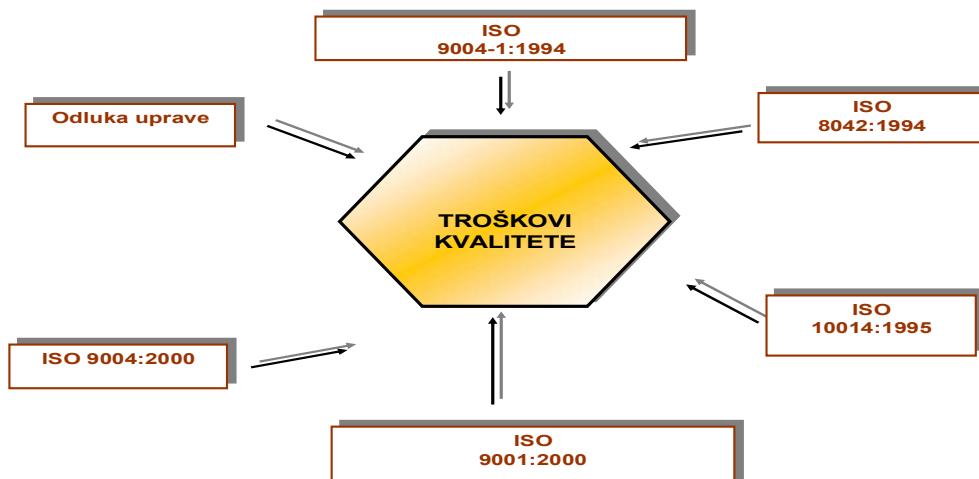
¹⁹ Graff,R.G., Reiskin,E.D., White,A.L., Bidwell,K.: Snapshots of Environmental Cost Accounting, United States Environmental Protection Agency Office of Pollution Prevention & Toxics Environmental Accounting Project, 1998., p.2 - <http://www.epa.gov/cgi-bin/clprint?Range=Pages&StartPage=5&EndPage=25&Res>

³ Vlastiti sustav praćenja troškova kvalitete prisutan je u poslovnim sustavima: Petrokemija Kutina, Keramička industrija Orahovica, INA Maziva Zagreb, INA Naftaplin Zagreb, Zračna luka Zagreb d.o.o., Podravka d.d., i druge.

informacijsku osnovicu za prepoznavanje područja mogućeg snižavanja ukupnih troškova, a u cilju povećanja ukupne uspješnosti poslovanja. To je i misao vodilja kod svih poslovnih sustava, koji pristupe certificiranju poslovanja prema ISO normama, pa se stavlja u zadatku upravi da osigura instrumentarij za ocjenu ekonomske opravdanosti donesenih odluka iz područja uvođenja programa potpune kvalitete.

Informacije o troškovima kvalitete, jedna je od pretpostavki za uspješno djelovanje menadžmenta kvalitete. Pod menadžmentom kvalitete se u širem smislu podrazumijevaju svi menadžeri pojedinih hijerarhijskih razina uključeni u program uvođenja potpune kvalitete, a u užem smislu su to posebno zaduženi stručnjaci za kvalitetu, ovlašteni menadžeri kvalitete ili auditori kvalitete, na način kako ovu profesiju definira Europska organizacija za kvalitetu (EOQ) koja djeluje od 1956. godine i koordinira 34 nacionalne organizacije²⁰ (uključivo i Hrvatsku) ili kako to definira Američka udruga za kontrolu kvalitete (ASQC)²¹. Normativna uporišta uvođenja TQM-a i praćenja troškova kvalitete prezentirana su na slici br. 11.

Slika 11: Normativna uporišta uvođenja TQM-a i praćenja troškova kvalitete



Izvor: Vlastita obrada prema <http://www.eoq.org/start.asp>

Već se u okviru međunarodne norme ISO 9004-1:1994²² naglašava potreba praćenja troškova kvalitete. Naime u točci 6. se eksplikite ukazuje "da je djelotvornost sustava kvalitete ovisna od primjene financijskih pokazatelja, koji moraju osigurati mogućnost mjerjenja djelotvornosti sustava kvalitete, te utjecaja poslovnih odluka o kvaliteti na visinu ostvarenog pozitivnog odn. negativnog rezultata". Međunarodna norma ISO 8402:1994²³ regulira u točci 4.2. "obvezu poslovnog sustava da izabere sustav i metodu obračuna troškova, koji će biti najpogodniji za praćenje troškova kvalitete, a u cilju osiguranja relevantne informacijske podloge za menadžment kvalitete". Naime, u ovoj se normi navodi da se pod troškovima kvalitete podrazumijevaju svi oni troškovi, koji se mogu povezati s odlukama o kvaliteti. Svaki poslovni sustav je obavezan da te troškove razvrsta prema vlastitim specifičnostima

²⁰ What is EO!Q – European Organization for Quality ? (<http://www.eoq.org/start.asp>)

²¹ Horngren, Ch.T., Datar, S.M., Foster, G.: Cost Accounting A Managerial Emphasis, 11. Ed. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2003., str. 654.

²² Quality management and quality system elements ISO 9004-1 –I edition 1994-07-01 – Part 1: Guidelines

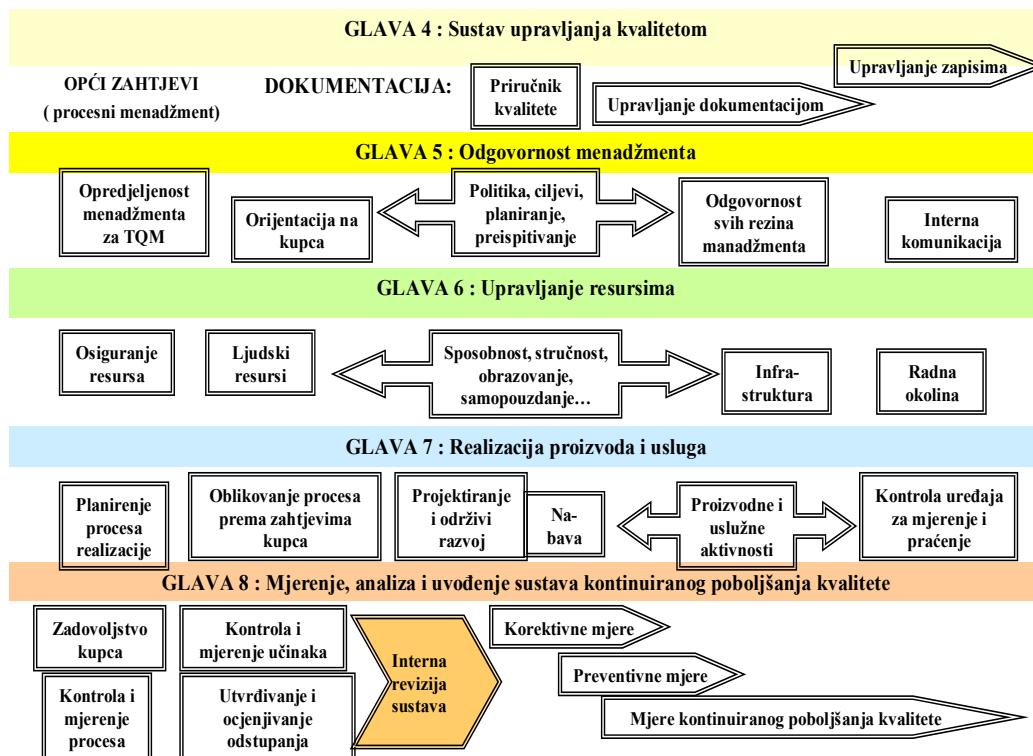
²³ Quality management and quality assurance – Vocabulary; ISO 8402:1994; EN ISO 8402:1995,

pri čemu ima slobodu izbora onih kriterija koji su najprimjereniji praćenju troškova u tom poslovnom sustavu.

Norma ISO 10014:1995²⁴ regulira potrebu utvrđivanja troškova kvalitete u poslovnim procesima i aktivnostima u poslovnom sustavu na način da se troškovi prate tijekom njihova cijelog životnog vijeka (od istraživanja i razvoja, preko procesa proizvodnje da procesa prodaje i koristi koje očekuje potrošač). Stoga je potrebno osigurati informacijsku osnovicu za planiranje budućih koristi, te osigurati kontrolu odstupanja, ostvarenog u odnosu na planirano. Posebno su značajne odrednice norme ISO 9001:2000, koja zahtijeva da glavni menadžment eksplikite pokaže svoju opredijeljenost za razvoj i poboljšanje sustava upravljanja kvalitetom, pri čemu se naglašava potpuna orientacija na kupca. Pretpostavka je osiguranje neophodnih resursa (materijalnih, finansijskih i ljudskih) kao prepostavke razvoja sustava i ostvarivanja ciljeva osiguranja potpune kvalitete. Planiranje i kontrola se sagledava u sustavu povratne veze, a racionalizacija kroz uravnotežen ulaganja u sustavno podizanje kvalitete i smanjenje troškova nekvalitete. Dijelovi norme ISO 9001:2000 od značaja za upravljanje troškovima kvalitete prikazuje slika br. 12.

Slika 12: Utjecaj odredbi norme ISO 9001:2000 na obuhvaćanje troškova kvalitete

Pristup troškovima kvalitete, temeljeno na odredbama norme ISO 9001:2000



Izvor: Obrada autora

Norma ISO 9004:2000 stavlja obvezu na izvješćivanje o finansijskim učincima menadžmenta kvalitete, tj. na potrebu pripreme informacija o troškovima kvalitete nastalih u pojedinim aktivnostima i procesima. Iako ISO norme nemaju snagu zakona,

²⁴ ISO/TR 10014 Technical report, Guidelines for managing the economics of quality

posjedovanje ISO certifikata ima veliko promidžbeno i ekonomsko značenje, te garancija kvalitete u suvremenim gospodarskim uvjetima. Oblik, sadržaj i rokovi oblikovanja izvještaja o troškovima kvalitete moraju biti rezultat kvalitetne organizacije internog obračuna i jasno definiranih informacijskih zahtjeva menadžmenta kvalitete. Sve izvještajne veličine moraju biti metodološki uskladene fazi planiranja i kontrole, jer se poboljšanje gradi na eliminiranju odstupanja ostvarenog u odnosu na planirano.

U okvire troškova kvalitete spadaju troškovi priznavanja dostignutog stupnja kvalitete (troškovi prosudbe ili audita, troškovi certificiranja i troškovi licenciranja sustava), no daleko su značajniji operativni troškovi kvalitete, koji se javljaju tijekom odvijanja radnog procesa i temeljeni su sadržaj obuhvata u internom obračunu. Da bi se osiguralo relevantno informatičko praćenje i pregledno izvješćivanje o operativnim troškovima kvalitete, poželjno ih je razvrstati u četiri troškovne grupe (TG 1 - 4), na način prikazan na slici br. 13.

Slika 13: Struktura i značenje operativnih troškova kvalitete u poslovnom sustavu



Izvor: Prema Drljača, M.: *Troškovi kvalitete*, V knjiga u sklopu edicija "Mala enciklopedija kvalitete", Oskar, Zagreb, 2004. str.83 - 138.

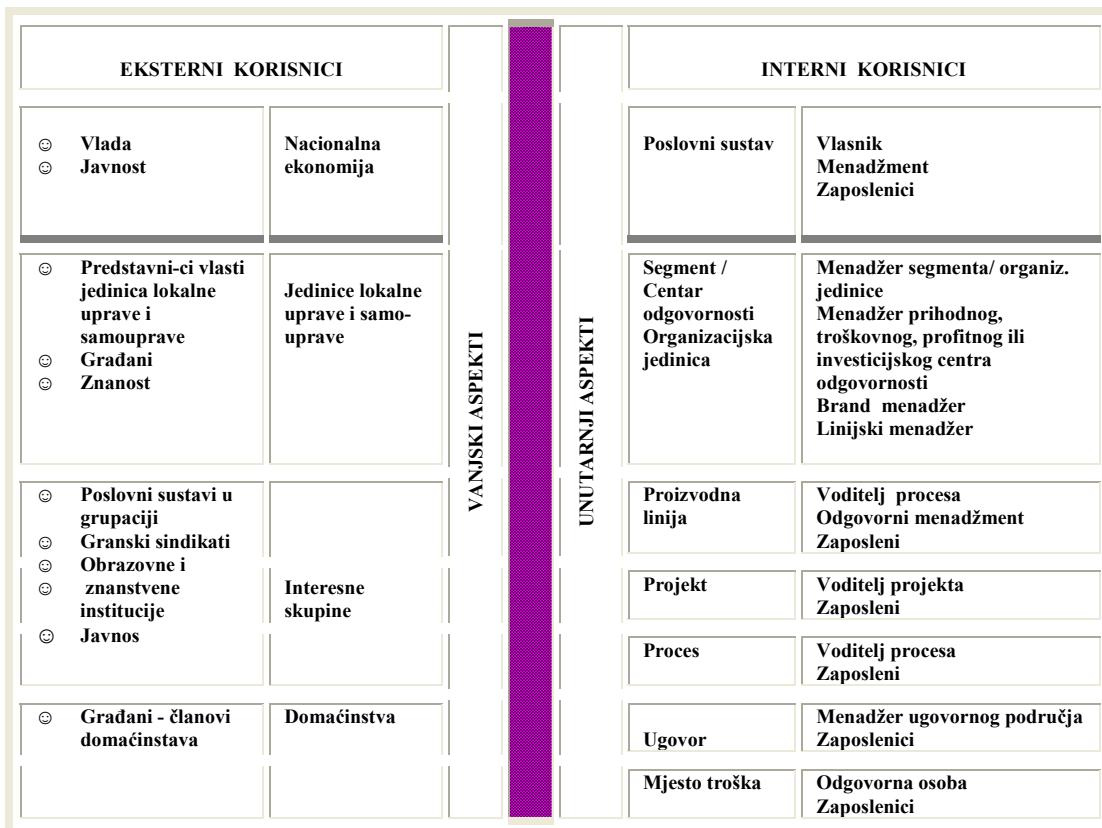
U okviru TG 1 obuhvaćati će se svi troškovi kvalitete, koji nastaju kao posljedica odluka menadžmenta za ulaganjem u bolju kvalitetu, i to samo onu, koju je suvremeni, izbirljivi, ciljni kupac spreman platiti. Pri tom je potrebno uvažavati ponudu konkurenčije i snažne utjecaje globalizacijskih procesa. To su npr. troškovi dizajniranja novog sustava, oblikovanja novog assortimenta ponude, troškovi ocjene dobavljača, obrazovanje i trening zaposlenih, preorientacija na nove materijale i opremu i sl. TG 2 također obuhvaća pozitivne troškove kvalitete vezane za osiguranje provođenja aktivnosti povezanih s TG 1, a tu spadaju troškovi svih oblika kontrole i testiranja najranijih faza implementiranja programa kvalitete, a s ciljem da se eliminiraju moguće pogreške i to znatno prije no što je proizvodni proces krenuo krivo, a sa svrhom da se sprijeći nastanak troškova nekvalitete.

Računovodstveno obuhvaćanja troškova nekvalitete moguće je kroz troškovnu grupu tri (TG 3) i troškovnu grupu četiri (TG 4). TG 3 obuhvaća sve troškove nastale u procesu proizvodnje prije no što ih je kupac otkrio, iako neće nikada biti valorizirana na tržištu. TG 4 je najopasnija, jer odražava visinu troškova nastalih zato što je tržište ukazalo na odstupanja od željene kvalitete. U toj se skupini javljaju onaj dio troškova, koji su posljedica žalbi, odštetnih zahtjeva, nadoknada i drugih

registriranih oblika nezadovoljstva kupaca, pa se kao takvi grupiraju u podskupinu «poznatih» troškova nekvalitete. Najopasniji su tzv. «skriveni» troškovi nekvalitete, zbog kojih će poslovni sustav imati trajnih problema, jer se nezadovoljan kupac koji se ne žali, orijentirati konkurenciji, te negativno djelovati u okruženju²⁵.

Informacije o povećanju ili smanjenju troškova nastalih zbog krađa, ponavljanja postupaka ili aktivnosti, otpadaka, lomova, popravaka, zamjene, obrade odstetnih zahtjeva, plaćanja odšteta zbog opravdanih reklamacija kupaca, zamjenskih proizvoda i usluga, troškova u garantnom roku, otpisa potraživanja, kao i procjeni oportunitetnih troškova nastalih uslijed gubitka ili lošijeg pozicioniranja na određenom tržištu, imati prioritet u oblikovanju izvještaja za menadžment, a one su značajne i s aspekta šire zajednice. Dakle, kao korisnici računovodstvenih informacija o troškovima kvalitete se prvenstveno javljaju menadžeri svih hijerarhijskih razina u poslovnom sustavu, ali i razne druge interesne skupine, prvenstveno jedinice lokalne uprave i samouprave⁵ te državni organi, a njihovu strukturu prikazuje slika 14.

Slika 14: Struktura korisnika informacija o troškovima kvalitete



Izvor: Prilagođeno prema Peršić,M., Drljača,M: Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete, časopis Tourism and Hospitality Management, FTHM, Opatija i WIFI, Wien, Vol. 9, No2, XII, 2003. str.22.

Temeljne informacije o troškovima kvalitete za sve korisnike formiraju se obuhvaćanjem u okviru poslovnih procesa i aktivnosti a to predstavlja tzv. unutarnji

²⁵ Više o tome Dietzel,H.U., Seitschek,V.: *Schlüsselfaktor Qualität – Total Quality Management erfolgreich einführen und praktizieren*, Manzsche Verlag- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 1993. str. 149.

⁵ Drljača,M. "Teritorijalna disperzija ISO 9000ff certifikata u Republici Hrvatskoj", Kvaliteta, Br. 4-5, Infomart d.o.o., Zagreb, 20002, str. 22-25.

aspekti promatranja troškova kvalitete i trebaju se temeljiti na odredbama MRS-a 14²⁶ (ili US-SFAS-a131²⁷). Segmenti u poslovnom sustavu imaju karakter centara odgovornosti (troškovni, prihodni, profitni, investicijski), a najčešće su organizirani kao organizacijske cjeline tj. organizacijske ili poslovne jedinice. One hijerarhijski mogu biti ustrojene kao sektori, službe, odjeljenja ili druge cjeline u čijim se okvirima moguće primijeniti načelo odgovornosti. U suvremenim uvjetima poslovanja orijentacija na kupce je neminovnost, pa se u tom slučaju troškovi kvalitete promatraju ovisno o ulaganjima u zadovoljenje želja kupaca i ocjene stupnja dostignuće uz naglasak na načelo odgovornosti i uz korištenje suvremenog instrumentarija, na način kako to prikazuje slika 15.

Slika 15: Proces osiguranja informacijske osnovice za upravljanje troškovima kvalitete



Izvor: Prijedlog autora

Troškove kvalitete nije dovoljno promatrati samo tijekom procesa proizvodnje, već i kroz cijeli životni vijek proizvoda, što znači i tada, kada se pristupa njihovu kreiranju i pripremi, pa i nakon korištenja od strane kupca. Dakle, životni ciklus proizvoda i suvremene metode obračuna koje to podržavaju, polazište su za obuhvaćanje troškova kvalitete u sustavu povratne veze. Najvažniji aspekt promatranja troškova kvalitete su aktivnosti i procesi, a unutar njih se trebaju evidentirati svi troškovi povezani s ulaganjem u bolju kvalitetu, kao i troškovi vezani za nekvalitetu. Upravljati troškovima kvalitete može se samo ako se osigura sustavno sagledavanje svih elemenata troškova kvalitete s ciljem da se ukaže na one aktivnosti koje ne nose korist i koje bi trebalo eliminirati, da bi se ostvario bolji poslovni uspjeh. U tom smislu je nužno uvesti odgovarajući stupanj informatizacije, da bi se osigurao

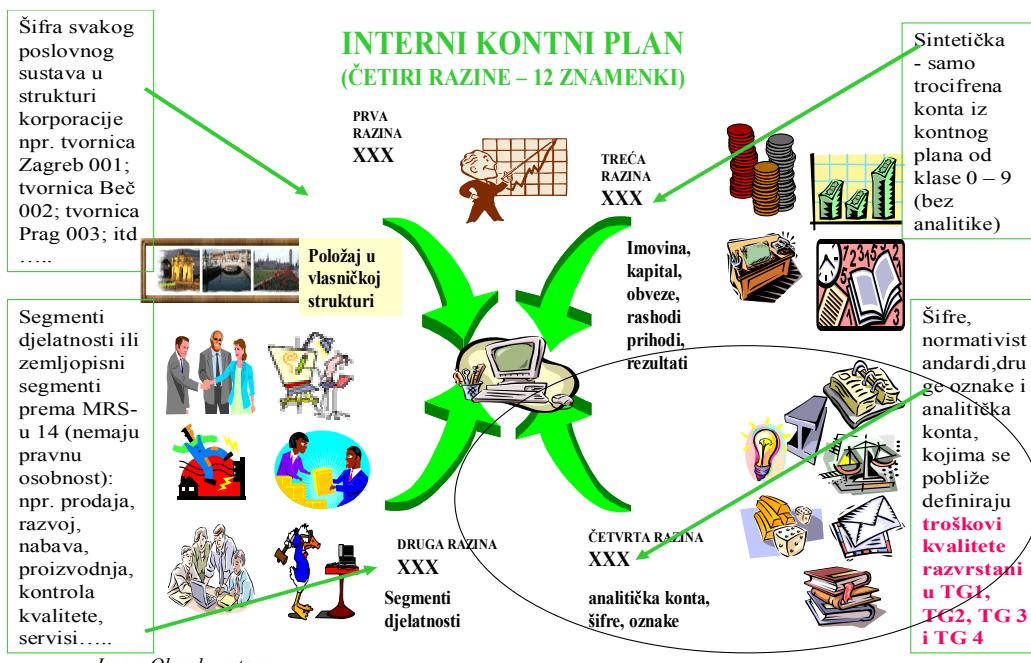
²⁶ Međunarodni računovodstveni standard 14 – Izvješćivanje po segmentima, Međunarodni računovodstveni standardi 2000. (prijevod) HZRFD, Zagreb, 2000., str. 243-276.; Usporedi sa Greuning,H.; Koen, M: International Accounting Standards, The World Bank, Washington DC, 1999, p. 65

²⁷ SFAS (Statement of Financial Statement) je US standard definiran GAAP-ovima; Više o tome: Delany,P.R., Epstein,B.J....: GAAP 2002 – Interpretation and Application of GENERALLY ACCEPTED ACCOUNTING PRINCIPLES 2002. Wiley, New York..., 202. str.; SFAS 131 str. 845-856.

obuhvat podataka o troškovima kvalitete, na mjestu i u vremenu gdje oni nastaju.

Posebno je važno izgraditi odgovarajući softver, koji osigurava sažimanje podataka obuhvaćenih na nižim hijerarhijskim razinama, te njihovo kanaliziranje u računovodstvene izvještaje sukladno zahtjevima menadžmenta različitih hijerarhijskih razina. U tu svrhu j preporučljivo oblikovati interni kontni plan, koji će biti izgrađen i informatički podržan na četiri razine i pri tome slijediti standarde sustava USALI (Uniform System of Accounts for the Lodging Industry)²⁸. Na ovim polazištima je izgrađen interni kontni plan, koji može biti primjeren zahtjevima izvješćivanja o internalnim rezultatima u kojima se stavlja naglasak i na strukturu troškova kvalitete, na način kako to prikazuje slika br. 16.

Slika 16: Prilagođavanje internog kontnog plana zahtjevima upravljanja troškovima kvalitete



Na ovom modelu je jasno uočljivo, da se standardi izvješćivanja prihvaćeni u svjetskoj hotelskoj industriji mogu se analogno primijeniti i u svim drugim područjima ljudske djelatnosti. Za upravljanje troškovima kvalitete značajno je da se njihovo obuhvaćanje osigura neposredno u momentu njihova nastanka, a s ciljem da se isti ciljano usmjeravanja u odgovarajuće interne i eksterne računovodstvene izvještaje. U momentu unošenja, se za svaki trošak kvalitete treba naznačiti pripadnost pravnom subjektu (prva razina), odgovarajućem segmentu (druga razina), temeljnom finansijskom izvještaju (treća razina) i specifičnim zahtjevima menadžmenta odgovarajuće računovodstvene razine.

Oblikovanje sustava izvještaja o troškovima kvalitete mora biti rezultat timskog rada, a njihova se vrijednost za menadžment mjeri ulogom koju imaju u djelovanju na poboljšanja u poslovnom procesu. Stoga se moraju prilagoditi stvarnim informacijskim zahtjevima menadžmenta na svim hijerarhijskim razinama, čemu se moraju prilagoditi oblikom, sadržajem i rokovima, što treba biti predmetom posebnog istraživanja a cilj im je ulaganje u bolju kvalitetu i smanjenja troškova nekvalitete.

²⁸ Više o tome: Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, American Hotel & Motel Association, Hotel Association of New York; The Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, USA, 1996. str. 189-198.

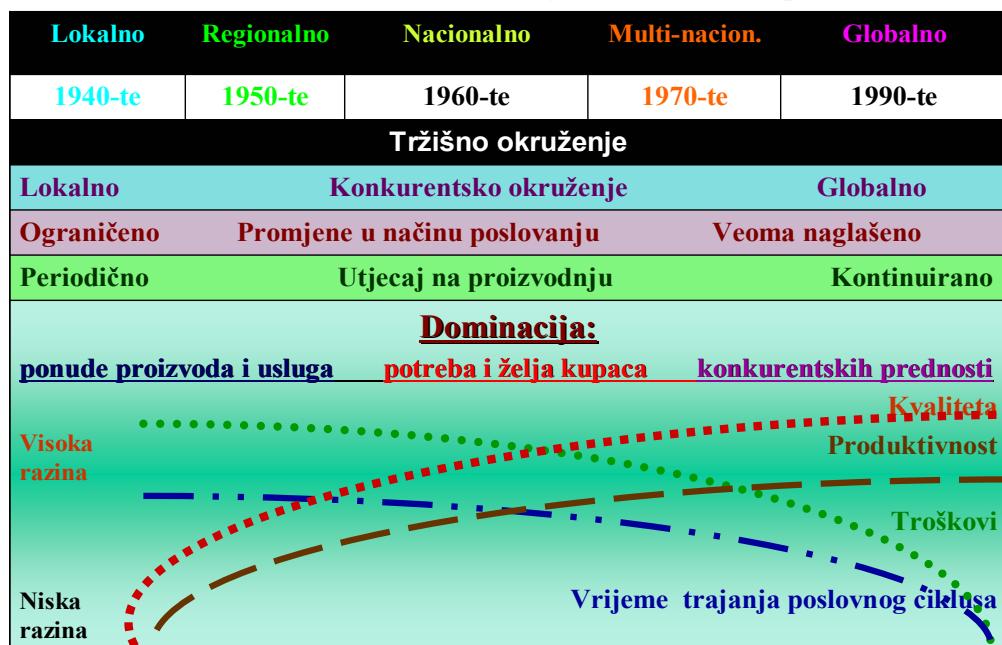
5 RAČUNOVODSTVENE PRETPOSTAVKE UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA U GLOBALIZACIJSKIM PROCESIMA

Porast ukupne kvalitete jedan je od temeljnih zadataka menadžmenta, koji se mora prilagoditi suvremenim globalizacijskim procesima na tržištu, na kojem dominira nesigurnost i rizik. Opstanak na globalnom tržištu rezultat je uspješne borbe s konkurenčijom, gdje se u prvi plan stavlja sposobnost menadžera da realno procijeni situaciju u okruženju, potencijale i mogućnosti konkurenčije, te da konstantno snižava troškove i vrijeme odvijanja poslovnog ciklusa, osigurava porast produktivnosti rada, a sve u cilju osiguranja pozitivnog rezultata u uvjetima gdje dominacija potreba i želja kupaca, ustupa mjesto dominaciji konkurentskih prednosti poslovnog sustava.

Istra pravila moraju se slijediti i u postizanju ciljeva održivog razvoja jer se eko-pokret prihvata u okviru mega-trendova prisutnih u globalizacijskim procesima, gdje se najbolje odražava slogan "misli globalno-djeluj lokalno". U oblikovanju strategija razvoja i strategija konkurentnosti, treba slijediti one strateške ciljeve kojima će se osigurati pretvaranje vlastitih komparativnih prednosti u konkurentske prednosti, koje će biti prepoznate i od strane eko-osviještenih kupaca na globalnom tržištu, gdje je prisutna sve viša razina svijesti, pa eko-orientacija može biti pogodnost u odnosu na konkurenčiju. Suvremeno tržište nagrađuje ulaganja u sve relevantne elemente eko-sustava, što treba poštivati tijekom cijelog životnog ciklusa ukupne ponude svakog poslovnog sustava, te pratiti djelovanje na razini destinacije, regije, nacionalnog gospodarstva i šire. Tijek od dominacije lokalnog ka dominaciji globalnog, sa svim relevantnim utjecajima prikazuje slika 17.

Slika 17:

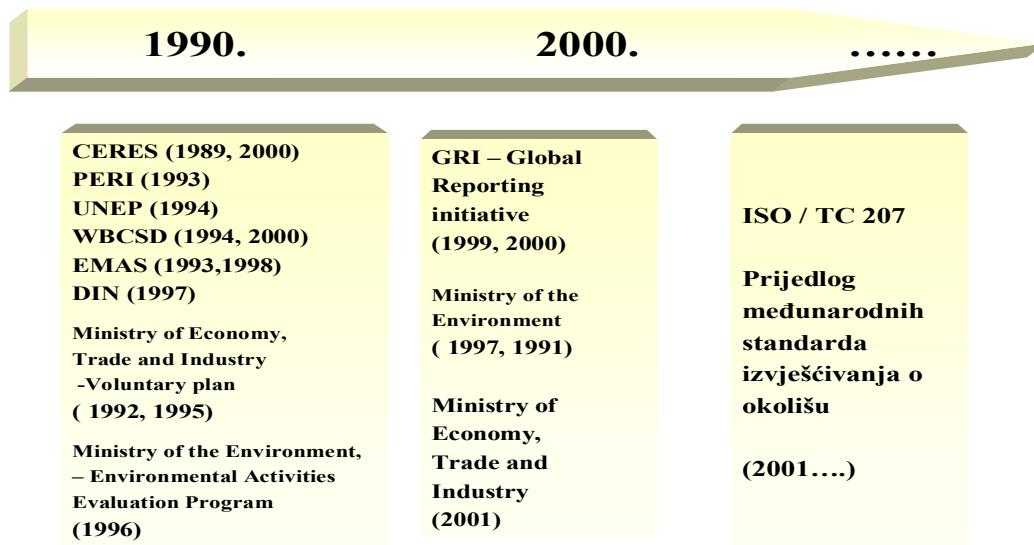
Polazišta pozicioniranja menadžmenta kvalitete i eko-menadžmenta u suvremenim globalizacijskim procesima



Izvor: Prilagođeno prema Coleman,K.G.: Globalization Strategy-<http://technolytics.com/pdf/globalization.strategy.pdf>. (2003.)

Porast svijesti o potrebi zaštite okoliša ukazuje da je sve veći broj poslovnih sustava zainteresiran za utjecaj svojih aktivnosti na šire i uže okruženje, o čemu žele dobiti pravovremenu i potpunu informaciju. Ova se informacija može osigurati samo u okviru odgovarajućih izvještaja o stanju u okolišu, koji se sustavno trebaju pripremati po unaprijed poznatoj i opće prihvaćenoj metodologiji, koja će osigurati praćenje utjecaja pojedinih mjer na unapređenje zaštite okoliša. To je posebno značajno u suvremenim uvjetima, kada se više ne mogu slijediti strategije "slobodnog razvoja", već se poslovni sustavi i destinacije opredjeljuju za razvoj po načelima održivog razvoja. Uporište za eko-pristup u globalizacijskim procesima je od 90-tih godina sve više prisutan u zakonskim propisima i drugim uredbama kojima se nalaže sastavljanje odgovarajućih izvještaja o okolišu, koje uvažava sve više interesnih skupina, a za sastavljanje tih izvještaja potrebno je osigurati metodološku osnovu pripreme računovodstvenih i neračunovodstvenih informacija, na način kako to nalažu norme čiji se globalni pregled daje na slici 18.

Slika 18: Odredbe koje upućuju na potrebu izvješćivanja o okolišu²⁹



Izvor: *Environmental Reporting Guidelines 2001 - With Focus on Stakeholders, The Ministry of Economy, Trade and Industry, Environmental Reporting Committee, Japan Environmental Management Association for Industry, Environmental Policy Division, Industrial Science and Technology Policy and Environment Bureau, Tokio, 2001, p. 2.*

Vidljivo je da je svijest o potrebi izvješćivanja o utjecaju poduzetih mjera na okoliš direktno ili indirektno prisutna u operacionalizaciji te spoznaje u okviru pojedinih propisa i normi³⁰ (slika 18), no još uvijek je to nedostatno i zahtijeva da se ulože dodatne naporu za oblikovanje jedinstvenih kriterija (na polazištima normi GRI-

²⁹ Kratice korištene na slici imaju slijedeće značenje: CERES - Coalition for Environmentally Responsible Economics; PERI - Public Environmental Reporting Initiative; UNEP - United Nations Environment Program; WBCSD - World Business Council for Sustainable Development; EMAS - Eco-Management Audit Scheme; DIN - Deutsches Institute für Normierung; ISO/TC207 - Technical Committee regarding environmental management at International Organization for Standardization;

³⁰ U rješavanje ove složene problematike uključili su se još: ACBE - Advisory Committee on Business and the Environment; ACCA - Association of Chartered Certified Accountants; AEA - Anglo American Technology; AWG; BA; BAA; Bank of Scotland; Barclays; British Bankers Association; BG Group; Business in the Environment; Britisch Energy; CGNU; Cable & Wireless; Chemical Industry Association; CIWEM; Earthwatch Institute; ENDS; EEF - Electrical Engineers Federation; EIC - Environmental Industries Commission; EIRIS - Ethical Investment Research Service; ERM - Environmental Resource Management; ETSU; Food & Drink Federation; ICA - Institut of Chartered Accountants; Institute of energy; Institution of Civil Engineers; KPMG i drugi...

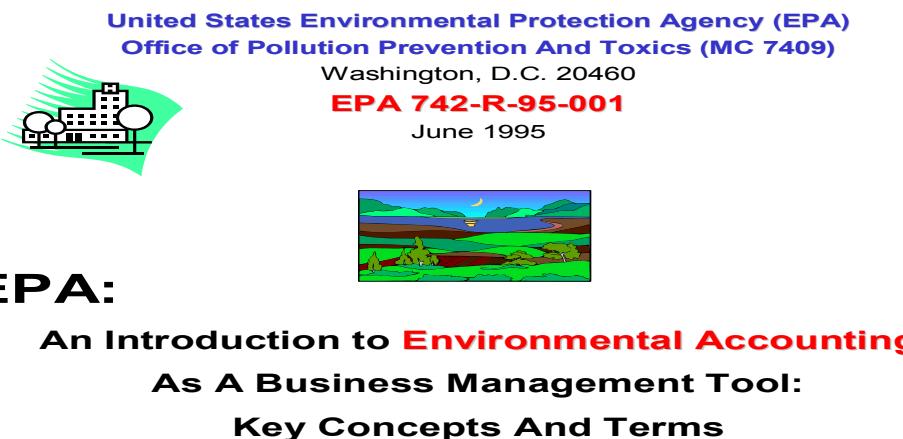
a i ISO-a), kako bi predloženi standard ISO/TC207 mogao bili jedinstveno podržan i operativno prihvaćen na međunarodnoj razini. U tom procesu treba uvažavati već u praksi dobro prihvaćene odredbe standarda ISO 14001³¹ i na njima temeljene EMAS sheme (EU Eco-Management and Audit Scheme)³², na kojima se mora temeljiti politika zaštite okoliša, što će svakako³³:

- poboljšati reputaciju poslovnog sustava na tržištu
- osigurati kvalitetnu komunikaciju sa različitim interesnim skupinama
- omogućiti kvalitetniji pristup upravljanju rizicima
- pomoći da se otkriju dodatne mogućnosti ušteda u korištenju resursa ali i u operativnim troškovima

Izvještaji o okolišu kao nezaobilaznu komponentu moraju sadržavati i podatke o troškovima okoliša, što zahtjeva da se u okviru računovodstva okoliša, izabere takva metodološka osnovica, koja će osigurati da se udovolji gore naznačenim i ostalim normama kojima se regulira sustav izvješćivanja. Pri tome se troškovi okoliša trebaju sagledavati i kao troškovi kvalitete, jer je ulaganje u zaštitu i očuvanje okoliša istovremeno i ulaganje u višu kvalitetu (T1 i T2), a troškovi koji nastaju zbog ekspanzivnog razvoja, zadržavanja statusa quo ili nebrige o okolišu su ujedno i troškovi nekvalitete (T3 i T4), pa ih posebno treba kontrolirati i posebnim mjerama utjecati na njihovo ublažavanje i eliminiranje iz procesa.

Posebno bi značenje u provedbi trebala dobiti norma ISO/TC 207, čije je donošenje imalo intenciju da preraste u međunarodno prihvaćen standard izvješćivanja o okolišu. U svim eksterno i internu prezentiranim izvještajima o okolišu moraju biti sadržane i informacije o troškovima okoliša (kao troškovima kvalitete), ali i o drugim relevantnim računovodstvenim informacijama. Njihova priprema se mora temeljiti na načelima koje je još 1995. godine postavila EPA, a čime je postavljen temeljni kamen za daljnji uspješan razvoj računovodstva okoliša (slika 19), kao i za izgradnju sustava izvješćivanja o vrijednosno izraženim učincima ulaganja u zaštitu i unapređenje okoliša.

Slika 19: Temeljni dokument, koji regulira potrebu ustrojavanja računovodstva okoliša



Izvor: Prema <http://www.epa.gov/cgibin/clprint?Range=Pages&StartPage=5&EndPage> (2004)

³¹ www.bsi-global.com ;

³² www.emas.org.uk

³³ Environmental Reporting - General Guidelines, Department for Environment, Food and Rural Affairs and the Department of Trade and Industry; Scottish Executive and the National Assembly for Wales, DEFRA Publication, London, www.defra.gov.uk , p. 7.

Koordinacijom navedena dva dokumenta (ISO/TC 207 i EPA 742-R-95-001) moguće je jasno definirati standard pripreme i prezentiranja računovodstvenih izvještaja o okolišu, usklađenih sa informacijskim zahtjevima internih i eksternih korisnika. Standardizirani izvještaji o okolišu trebaju postati obvezatni za definirane skupine, te postati svojevrsnim vodičem za ocjenu ponašanja sudionika određenih skupina i/ili lokacija. Ta izvješća treba promatrati razvojno i u sustavu povratne veze, a sve s ciljem da djeluju na sustavno unapređenje okoliša čemu se treba sustavno prilagođavati i računovodstva okoliša u poslovnim sustavima, ali i na nacionalnom planu. Sada su u praksi prisutni različiti kriteriji izvješćivanja, jer su nastajali i razvijali se neovisno jedan o drugom, pod utjecajem različitih interesnih skupina ili donošenjem različitih mjera pojedinih Ministarstava, Vlada i drugo, što još više potvrđuje potrebu da se podrži jedinstvena primjena i razvoj norme ISO/TC 207.

Dosadašnja iskustva potvrđuju da izgradnja sustava izvješćivanja o okolišu doprinosi podizanju svijesti i jer ukazuje na sve negativne trendove i pojave. No, ma koliko ti podaci bili "rječiti" njihovo publiciranje „neće samo od sebe smanjiti korištenje resursa ili račune za materijal, vodu ili energiju, ali će incirati da se već i u fazi pripreme podataka za izvještaj pažnja menadžmenta u poslovnom sustavu usmjeri na određene eko-sadržaje"...sto znači da sustav izvješćivanja treba odgovornom menadžmentu pružiti pomoć u prepoznavanju mogućnosti za efikasniji razvoj štendnu. "Praksa je pokazala da se i na toj najnižoj razini prepoznavanja i pravovremenim uvođenjem mjera, uspijeva smanjiti troškove vode i energije od 15 do 20%."³⁴

Standardizacijom izvještaja o okolišu otvara se mogućnost iskazivanja sveukupnosti utjecaja svih poduzetih mjera od najniže do najviše razine, vezanih za smanjenje štetnih utjecaja na okoliš u okviru kojih će svaki poslovni sustav prepoznati svoju poziciju i moguće pravce djelovanja. Nameće se stoga i pitanje, da li će standardizirani izvještaji utjecati na izmjene u internom obračunu, koji se mora sustavno prilagođavati zahtjevima za osiguranjem relevantne informacijske osnovice za upravljanje eko-troškovima koje treba sagledavati sa polazišta ekonomskih učinaka teorijski definiranih kroz grupe troškova kvalitete. Već je naglašeno da se "zeleno računovodstvo temelji na polazištima računovodstva odgovornosti"³⁵, koje je prvenstveno usmjereno na osiguranje informacijske osnovice za odlučivanje u kratkom roku.

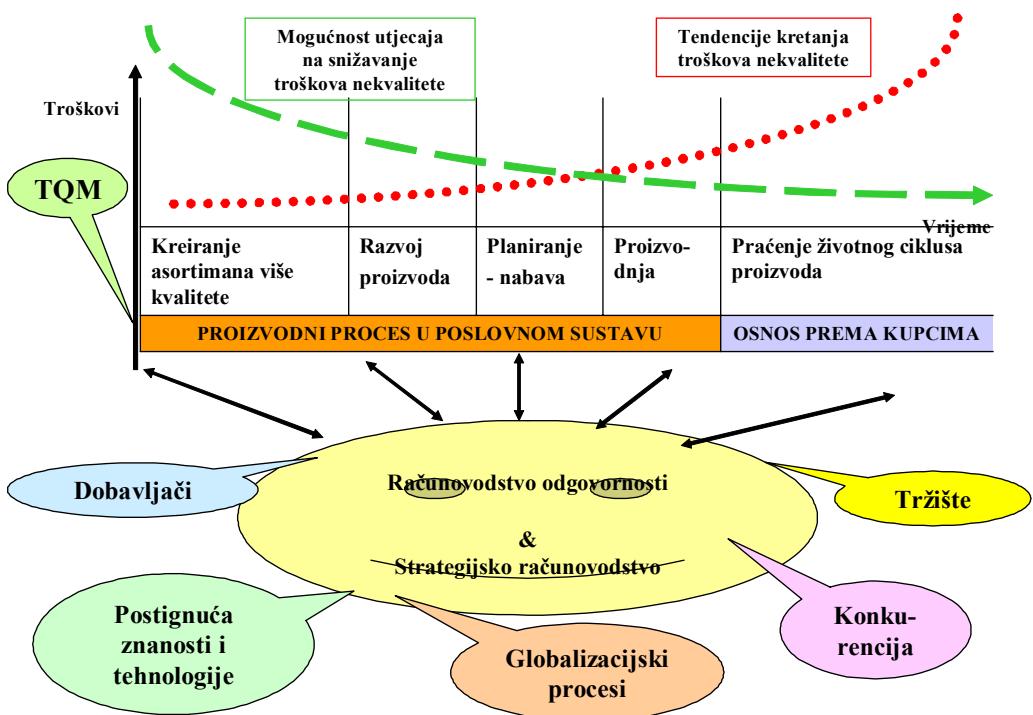
U suvremenim uvjetima se sve više nameće potreba za osiguranjem informacija od značaja za donošenje dugoročnih poslovnih odluka, što se u teoriji i praksi susreće kao koncepcija nazvana "strategijsko računovodstvo"³⁶. Strategijsko računovodstvo mora osigurati takvu metodološku osnovicu, koja će osigurati pripremu informacija o ekonomskim učincima dugoročnih ulaganja u unapređenje i zaštitu okoliša, u bolju kvalitetu ponude, u inovativni proizvod poslovnih sustava i destinacije. To se sve u širem smislu može promatrati kao proces na putu implementiranja i provođenja sustava potpune kvalitete, koja objedinjuje sve navedene ciljeve, potiče stvaranje ekonomske dodane vrijednosti, uvažava sve elemente u lancu vrijednosti odnosa s dobavljačima, kupcima, a posebno u borbi s konkurencijom, uz uvažavanje globalizacijskih procesa i suvremenih tekovina znanosti i tehnologije (slika 20).

³⁴ Environmental Reporting - General Guidelines, Department for Environment, Food and Rural Affairs and the Department of Trade and Industry; Scottish Executive and the National Assembly for Wales, DEFRA Publication, London, www.defra.gov.uk, p. 8.

³⁵ Više o tome Dominik, G.G., Louderback III J.G.: Managerial Accounting, College Division South Western Publishing Co, Cincinnati, Ohio, 2001. str. 386-439

³⁶ Više o tome Ward, K.: Strategic Management Accounting, GH – Butterworth Heinemann & CIMA, London, 2002.

Slika 20: Suvremeni pristup prilagodavanja računovodstva zahtjevima eko-menadžmenta i menadžmenta kvalitete



Izvor: prijedlog autora

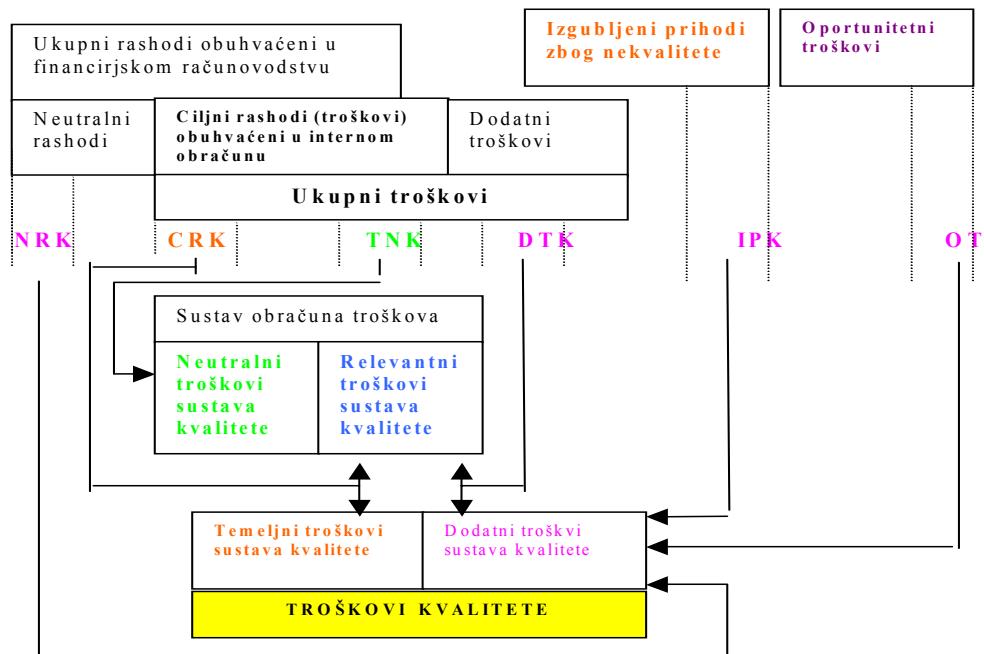
Zadatak je strategijskog računovodstva da dugoročno sagleda mogućnosti povećanja prihoda, relativnog smanjenja troškova, te pozicioniranja na ciljnem tržištu što proizlazi iz pretvaranja komparativnih u konkurentske prednosti, koje je na tržištu moguće prepoznati i ekonomski valorizirati. Pravovremene, pouzdane i cilju usmjerene informacije o budućim učincima ulaganja u eko-sadržaje i kvalitetu, omogućava pravovremeno reagiranje, čime se umanjuje nesigurnost i rizik. U središtu izveštivanja strategijskog menadžmenta trebaju biti informacije o područjima i rezultatima snižavanja troškova nekvalitete, koji su između ostalog javljaju i kada se ne poduzimaju odgovarajuće eko-akcije.

Donošenje strategijskih poslovnih odluka se između ostalog mora temeljiti i na osiguranju uvjeta za oticanje negativnih utjecaja, koji se prepoznaju kao troškovi nekvalitete (T3 i T4). Istraživanja te vrste u SAD-u ukazala su da troškovi kvalitete prosječno iznose 10% - 20% ukupnih prihoda prodaje a po ekspertima ne postoji opravdanje za njihovo učešće veće od 2% do 4%³⁷. Istraživanja provodena u Njemačkoj ukazuju da se troškovi kvalitete javljaju u prosjeku u visini od 5% do 15% u strukturi ukupnih troškova poslovnog sustava. U pravilu čak 50% tih troškova nastaje u fazi proizvodnje uz naglasak da troškovi prevencije sudjeluju sa samo 5% – 10%, troškovi ispitivanja sa čak 50% - 60%, a troškovi nekvalitete sa 30% - 40%³⁸. U tu strukturu nisu uključeni oportunitetni troškovi, na koje treba računati u prognoziranju poboljšanja kvalitete u dugom roku, što uključuje i ulaganja u eko-sadržaje, a računovodstveni pristup tim troškovima prikazuje slika 21.

³⁷ Garrison,R.H., Noreen,E. W.: *Managerial Accounting*, IRWIN, Chicago..., 1997. str.206. & Halevy,A; Naveh, E. "Measuring and reducing the national cost of non-quality", *Total Quality Management*, Vol. 11, No. 8, 2000, p. 1095 – 1110.

³⁸ Oecking,G.: *Qualitätskostenmanagement*, KRP, Kosten Rechnung Praxis, Gabler, Wiesbaden, br. 2/ 1995. str. 82.

Slika 21: Pristup obuhvaćanja eko-troškova i drugih troškova kvalitete u internom obračunu



Legenda:

NRK – neutralni rashodi programa kvalitete
 TNK – troškovi neutralni na program kvalitete kvalitete
 IPK – izgubljeni prihodi zbog nekvalitete

CRK – ciljni rashodi programa kvalitet
 DTK – dodatni troškovi programa
 OT – opurtunitetni troškovi

Izvor:Obrada autora

Za donošenje poslovnih odluka o troškovima okoliša u kratkom roku, računovodstvo odgovornosti mora osigurati informacije o utjecaju poslovnih odluka menadžmenta nižih hijerarhijskih razina odlučivanja u području troškova okoliša, porastu produktivnosti rada te ostvarivanju parcijalnih i globalnog rezultata poslovanja. Za donošenje poslovnih odluka u dugom roku zaduženo je strategijsko računovodstvo, čija metodološka osnovica treba osigurati pripremu informacija o ekonomskim učincima ulaganja u zaštitu i unapređenje okoliša. Naime, eko-programi doprinijeti stvaranju ekonomske dodane vrijednosti, uz uvažavanje svih elemenata u lancu vrijednosti odnosa s dobavljačima, kupcima i konkurenjom, a uz uvažavanje globalizacijskih procesa, te postignuća znanosti i tehnologije.

Zadatak je strategijskog računovodstva da dugoročno sagleda mogućnosti povećanja prihoda, relativnog smanjenja troškova, te pozicioniranja na cilnjom tržištu što proizlazi iz pretvaranja komparativnih u konkurenntske prednosti, koje je na tržištu moguće prepoznati i ekonomski valorizirati. Pravovremene, pouzdane i cilju usmjerene informacije o budućim učincima ulaganja u unapređenje okoliša, omogućava pravovremeno reagiranje, čime se umanjuje nesigurnost i rizik. Upravo se na informacijskoj podlozi strategijskog računovodstva temelje izvještaji namijenjeni svim razinama (prvenstveno) eksternih korisnika, a koje treba temeljiti na uvažavanju odredbi norme ISO 14031³⁹. Izvještaji ove vrste se usmjeravaju na korištenje finansijskim institucijama, investitorima, kupcima, dobavljačima, drugim partnerima, administrativnim tijelima, regulatornim tijelima, tijelima regionalne uprave i

³⁹ www.bsi-global.com

samouprave, nevladnim udrugama, zeleno orijentiranim potrošačima, cjelokupnoj javnosti, medijima i zaposlenicima. Mogući pristup sastavljanju izvještaja računovodstva strategijskog računovodstva okoliša za eksterne korisnike, treba temeljiti na polazištima već objavljenih normi i propisa, na način kako to prikazuje slika 22.

Slika 22: Informacijski zahtjevi različitih interesnih skupina čija priprema spada u zadatak računovodstva okoliša

Interesna skupina Informacija	Kupci i dobavljači	Financijske institucije	Javna uprava	Regionalne zajednice	Javnost	Zaposlenici
(1) Predmet i sadržaj računovodstva okoliša	+	++	++	++	+	++
(2) Temeljen informacije kao što su ciljne odrednice, ciljna razdoblja i računovodstvena metoda	+	++	++	++	+	++
(3) Investicije i troškovi za zaštitu okoliša	+	+++	++	++	+	++
(4) Učinci koji su rezultirali ulaganjem troškova u aktivnosti zaštite okoliša	++	+++	++	++	+	++

Izvor: Prema: *Environmental Reporting Guidelines 2001 - With Focus on Stakeholders*, The Ministry of Economy, Trade and Industry, Environmental Reporting Committee, Japan Environmental Management Association for Industry, Environmental Policy Division, Industrial Science and Technology Policy and Environment Bureau, Tokio, 2001, str. 37

Iako svaka interesna skupina ima određeni posebni interes, pa se i informacije iskazane u ovako koncipiranim izvještajima različito promatra, potrebno je voditi računa da informacije budu cjelovito prezentirane, uz poštivanje načela uzročnosti. Stoga se od računovodstva okoliša zahtjeva da osigura metodološku osnovicu za pripremu operativnih i strategijskih podataka i informacija, koje treba u izvještajima prezentirati sukladno stvarnim informacijskim zahtjevima pojedine interesne skupine, vodeći računa o pretežitom predmetu njegova interesa⁴⁰. Upravo je u ovom području nužna standardizacija, odnosno daljnji razvoj postojećih normi, temeljem kojih će se promicati primjena sustava izvješćivanja na jedinstvenim polazištima. To mora biti i polazište za izgradnju relevantnog softvera, koji će osigurati input svih relevantnih podataka u jedinstvenu bazu podataka, te da se ovisno o stupnju ovlaštenja iz te baze dobiju odgovarajuće informacije, uz za korisnika prihvatljivu informatičku podršku. Baza podataka treba biti kreirana na način da se istraže svi opravdani zahtjevi korisnika, ali i mogućnosti računovodstva okoliša da te informacije pravovremeno osigura neposredno u okviru integralnog informacijskog sustava.

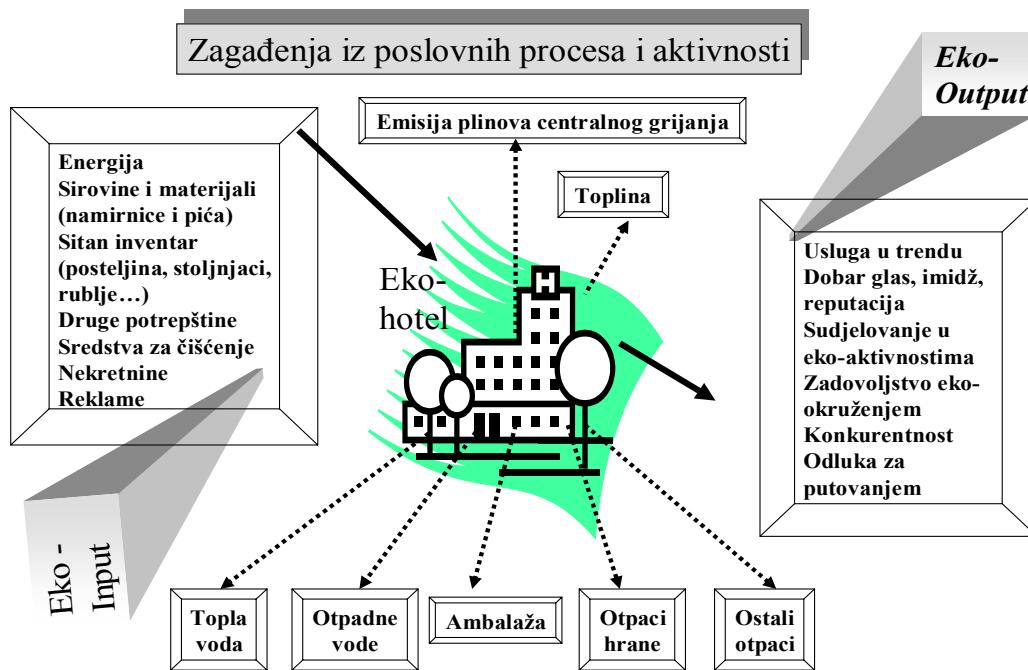
⁴⁰ Više o tome u: *Environmental Reporting - General Guidelines*, Department for Environment, Food and Rural Affairs and the Department of Trade and Industry; Scottish Executive and the National Assembly for Wales, DEFRA Publication, London, www.defra.gov.uk, str. 13.

6 POPULARIZACIJA PROBLEMATIKE TROŠKOVA OKOLIŠA I TROŠKOVA KVALITETE U TURIZMU

Izgradnja računovodstva okoliša i računovodstva kvalitete mora se temeljiti na stvarnim operativnim akcijama primjerenoim specifičnostima određene djelatnosti. Iz tog će se razloga ukazati na neke posebnosti primjene ovih zadataka u turizmu. Opravданje za to nalazi se u činjenici da turizam najbolje odražava potrebu uključivanja u globalizacijske procese, te na posebno transparentan način pokazuje odnos ulaganja i koristi od eko-akcija i akcija uvođenja potpune kvalitete na razini hotelskih poslovnih sustava, a posebno na razini turističke destinacije.

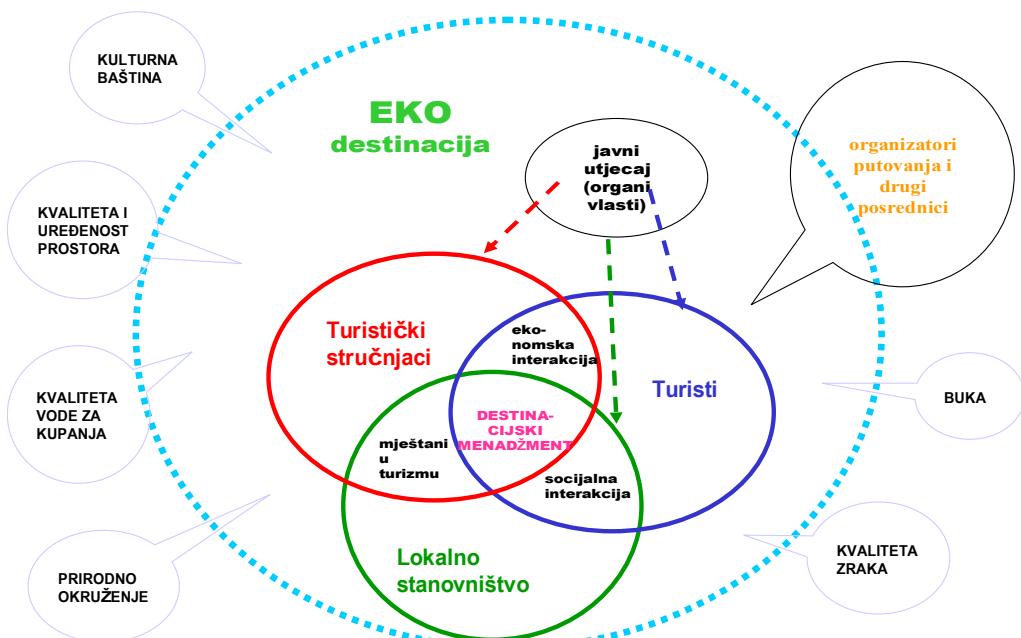
To nameće uvođenje širokih akcija ulaganja u obrazovanje nositelja turističke ponude i svih zaposlenika u turizmu, koje treba motivirati na zajedničke eko-aktivnosti, te na usklađivanje hijerarhije ciljeva u turizmu. Tako se od svakog uključenog u turističku ponudu pa i od domicilnog stanovništva zahtijeva da vlastite ideje upgrade u planove za održivi razvoj, čime se postiže njihova veća odgovornost za zaštitu okoliša i kontinuirano poboljšanje kvalitete. Djelovanje počinje na razini hotela (slika 23), no uspjeh će biti moguć samo ako se te aktivnosti budu usklađivale na razini turističke destinacije i šire (slika 24). Uz ostale mjere se poseban naglasak stavlja na sustav permanentne edukacije, na način da se nadoknade nedostajuća znanja, ali i da se u redoviti sustav edukacije (od vrtića do doktorata) upgrade novi sadržaji u cilju podizanja ukupne eko-svijesti, kako bi destinacija mogla postati što privlačnijom za eko-osviještene turiste.

Slika 23: Područja računovodstvenog obuhvaćanja elemenata inputa, sadržaja i outputa procesa i aktivnosti hotela u okviru eko-pristupa



Nova znanja iz područja unapređenja okoliša treba primijeniti i u praksi upravljanja turističkom destinacijom na način da se svi nositelji turističke ponude, ali i gosti aktivno uključe u štednju vode, energije, razvrstavanje otpada, zaštitu od buke, ali i da poštuju autohtone vrijednosti i kulturno povijesnu zaštitu, te da se stvori pozitivno ozračje o tome kako je od velikog značenja svaka njihova akcija u ostvarivanju mogućih ušteda u odnosu na postojeću strukturu troškova, te da se po načelu uzročnosti povezuju relevantni troškovi u učinci.

Slika 24: Područja osiguranja informacijske osnovice za upravljanje eko-turističkom destinacijom



Izvor: Prijedlog autora

Visinu ulaganja u eko-akcije treba povezivati sa visinom ostvarenih ušteda po pojedinim ekološkim akcijama. Treba djelovati timski, na način da se obuhvate sve hijerarhijske razine i interesne skupine, te provoditi akcije koje će osigurati traženje odgovora na mnoga otvorena pitanja, a poseban naglasak staviti na slijedeće⁴¹:

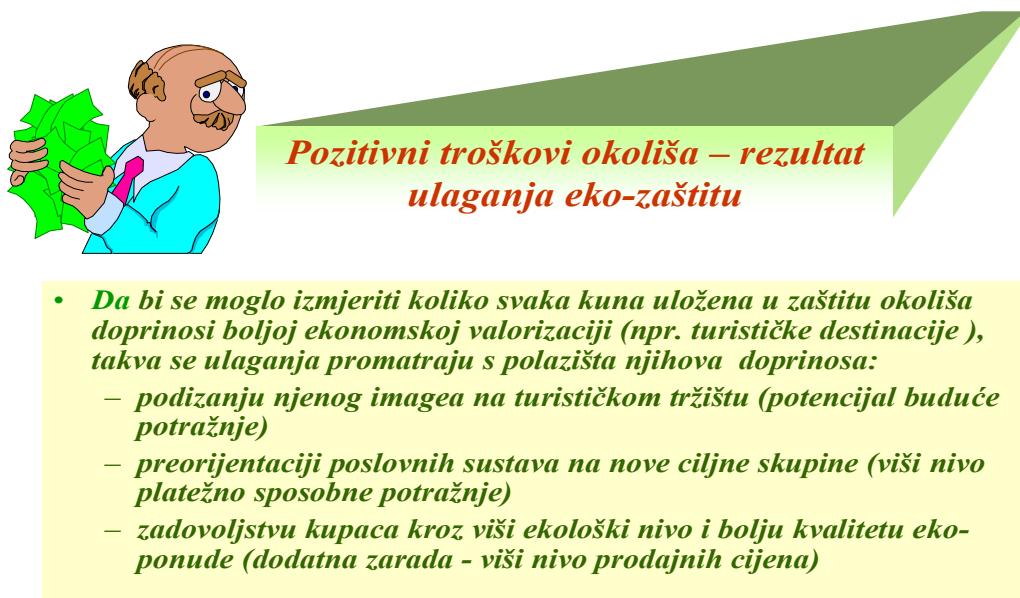
- prepoznati i poticati aktivnosti zaštite okoliša
- razmjenu informacija omogućiti korištenjem «zelenog oglasnika» i/ili «zelenog sandučića», te uvažavati mišljenja u provođenju eko-akcija
- osigurati i direktno sučeljavanje svih nositelja ideja o putovima za unapređenje zaštite okoliša
- sve prepoznate ideje, posebno one najbolje treba učiniti dostupnima javnosti, a po mogućnosti i adekvatno nagradivati
- sustavno podizati eko-svijest sviju, poseban naglasak staviti na edukaciju zaposlenih, a nove ideje ugraditi u razvojne akte poslovnih i šire

⁴¹ Prilagođeno prema "Umweltschutz im Gastgewerbe- Kosten senken durch Umweltschutz"- DEHOGA - Deutscher Hotel- und Gaststätteverband, CD-verzija, Berlin, Unterstüzt durch das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, INTERHOGA, GmbH, Bon, www.interhoga.de

- poticajno djelovati na razini lokalne zajednice kao cjeline (npr. poticati korištenje javnog prijevoza, uvoditi nove oblike eko-prijevoza, poticati i popularizirati, te javno isticati sve proizvođače zdrave hrane, nagrađivati najbolje sudionike eko-akcija npr. u prikupljanju starog papira i sl.)
- uvoditi i druge mjere na pridobivanju eko-svjesnih gostiju
- obrazovanje za okoliš uključiti u na sve razine u sustavu redovitog obrazovanja, čija inicijativa treba biti već eko-vrtiću, te poticajnim mjerama ustrojiti sve oblike permanentnog obrazovanja i treninga, te dobivanja certifikata i licenciranja znanja iz područja ekologije i kvaliteta.

Ekološki svjesni zaposlenici zatim svoje djelovanje proširuju i prema gostima, koje treba ne samo informirati, već i uključiti u sve eko-akcije, pogotovo one koje imaju za cilj snižavanje troškova i stvaranja kvalitetnije radne i životne okoline. Informirati hotelske i druge goste destinacije, znači na primjeren im način učiniti dostupnim sve one informacije, koje se odnose na aktivnosti vezane za zaštitu okoliša. Na taj će način ekološki svjestan gost ali i onaj koji to treba postati, stvoriti određenu sliku o stanju eko-svijesti zaposlenih u svim segmentima turističke ponude, što će doprinijeti da se određena destinacija svrsta u red eko-destinacija. Temeljno načelo svih akcija i mjera na zaštiti okoliša mora biti vjerodostojnost, jer niti jedna spektakularna akcija neće dovesti do uspjeha ukoliko nije timski postavljena i provedena. Korisnost ulaganja u eko-akcije, koje ujedno predstavljaju i pozitivne troškove kvalitete (T1 i T2), zorno prikazuje slika br.25

Slika 25 : Ulaganja u zaštitu i unapređenje okoliša kao troškovi kvalitete (T1 i T2)



EKO OSVIJEŠĆENA POPULACIJA

Izvor: Prijedlog autora

Isti pristup koji se primjenjuje za zaposlenike i nositelje turističke ponude, treba koristiti i u komunikaciji s gostima, koje treba upoznavati sustavno s mogućim područjima uštede, na pravilno zbrinjavanje otpada, na ekološki najprihvativiji oblik pranja rublja i sl. pri čemu je korisno tiskati interni katalog mjera zaštite okoliša, tiskati ga na više jezika, te ga učiniti dostupnim gostima. Gosti, koji dolaze iz

različitim sredina mogu imat originalne ideje o novom eko-pristupu i treba ih motivirati da ih podijele sa domicilnim stanovništvom. Sve se više gosti motiviraju na korištenje javnog i eko-prijevoza ili im se nudi prijevoz do hotela i nazad. Naglasak treba staviti na korištenje eko-proizvoda, popularizirati akcije eko-dobavljača i eko-partnera, a goste motivirati na šire uključivanje u akcije i mjera zaštite i unapređenja okoliša, te im ukazivati na rezultate ostvarene u akcijama u kojima su već ostvareni određeni rezultati. To se posebno odnosi na akcije zbrinjavanje otpada, pa se nalažu edukacijski procesi čiji je cilj podizanje ekološke svijesti u što spadaju i informacije o karakteru pojedinih vrsta iskoristivog i neiskoristivog otpada, te o mogućnosti njegova odvajanja i korištenja u cilju zaštite ekoloških vrijednosti destinacije, te uključivanje u proces lokalne eko- proizvodnje (slika 26).

Slika 26 : Eko-pristup odvajanju iskoristivog otpada (eko troškovi kao ulaganje u kvalitetu destinacije)

Upotrebivo:	Gdje odložiti:	Na što treba paziti:
Staklo (bez boje, sortirano...)	Kontejner za staklo	Molimo bez zatvarača
Doze od jogurta	Umjetne materije (PP,PS,PE...)	Molimo očistite–bez poklopaca
Ostaci voća, ljuštenja, guljenja..	Bio otpad	Bez napomena
Ostaci jela	Bio otpad	Bez napomena
Vrećice od bombona, čipsa...	Umjetne materije	Bez napomena
Vrećice u kojima je bilo mlijeko	Kutije od ljepenke za pića	Molimo isprati
Aluminijumske doze, poklopci, folije	Čisti aluminij	Samo ako je čisti aluminij
Papir od čokolade	Povezano s aluminijem	Bez napomena
Stiropor	Stiropor	Bijel, čist, ne lijepljen
Novine, časopisi	Stari papir	Bez napomena
Ostali papir	Stari papir	Bez napomena
Ulošci kemijske olovke	Posebni otpad	Bez napomena
Baterije	Posebni otpad	Bez napomena
NE U KOMPOST		MOŽE U KOMPOST
pepeo, čada	ostaci voća i povrća	
vrećice od usisavača za prašinu, smeće	južno voća, također citrusi	
drveni otpad i strugotina	kore od jaja	
tkanine, koža	talog od kave, vrećice filter kave, vrećice od čaja	
guma, pluto	ostaci jela i živežnih namirnica	
opušci	salvete i papirnatni ručnici	
mrtve životinje, fekalije	uvenulo cvijeće	
pelene, ulošci	korov, ostaci biljaka	
tapete, punjeni papir, časopisi	odstranjeni dijelovi bolesnih biljaka	
velika količina papira ili kartona	pokošena trava, lišće	
kozmetička sredstva, lijekovi	ostaci iz lonaca za cvijeće i balkonskih nasada	
staklo, umjetni materijali, metali	papirnate maramice	
kamen, glina, keramika i porculan	male količine novinskog papira koje će popiti tekućine	
kemikalije, baterije		

Izvor: Prilagođeno prema "Umweltschutz im Gastgewerbe- Kosten senken durch Umweltschutz"- DEHOGA - Deutscher Hotel- und Gaststätteverband, CD-verzija, Berlin, Unterstüzt durch das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, INTERHOGA, GmbH, Bon, www.interhoga.de

Osim toga korisno je odati javno priznanje lokalnim proizvođačima hrane i dobavljačima orijentiranim na eko-ponudu. To znači da u hotelu ili na drugim relevantnim mjestima učiniti dostupnima informacije o njihovim aktivnostima dobivenim nagradama i priznanja, a uz to ponuditi i druge eko-informacije. Brojnost ovakvih akcija doprinosi stvaranju imidža eko-destinacije. Turistička zajednica treba u okviru programa svojih promotivnih akcija osmisliti takve sadržaje, a pobjednicima osigurati prigodne nagrade i druga priznanja. U eko-akcije se na razini destinacije treba uključiti i restorane čime se popularizira autohtona eko-ponuda. Primjer za to se nalazi i u programu rada poslovnih udruženja za hotelijerstvo i turizam koje npr. nude primamljive nagrade u obliku gastronomskih užitaka⁴² a ovisno o stvarnom doprinosu pojedinca ili grupe u realizaciji zadatka organiziranih u okviru eko-akcija.

Ovakve i slične akcije imaju za cilj na primjeren način educirati domicilno stanovništvo i goste određene destinacije za eko-ponašanje što osigurava očuvanje i zaštitu osnovnih turističkih resursa, te prihvatanje štednje vode i energije kao pravila ponašanja. U svim receptivnim kapacitetima treba istaknuti upozorenja o racionalnoj potrošnji vode, o potrebi zatvaranja svjetla nakon izlaska iz sobe, o štednji energije u vrijeme grijanja (zatvaranje balkona, prozračivanju kratkim otvaranjem prozora, reguliranje termostata...) o pravovremenoj prijavi kvarova na uređajima i sl. Navedene, ali i bezbrojne druge akcije koje treba osmisliti i sustavno provoditi na razini turističke destinacije i hotela povezane su sa troškovima okoliša koji čine troškove ulaganja u bolju kvalitetu. Njima nasuprot stoji inertan destinacijski menadžment, koji zadržavanjem status quo svrstava svoju destinaciju u kategoriju eko-neprihvatljive ponude, što izaziva negativne troškove okoliša, koji spadaju u troškove nekvalitete (T3 i T4) na način kako to prikazuje slika 26.

Slika 27 : Posljedice zadržavanje statusa quo i ne ulaganja u zaštitu i unapedenje okoliša



- ***Neuvažavanje ekoloških zakonitosti sustavno dovodi do smanjenja dobiti poslovnih sustava u turizmu:***
 - jer na suvremenom eko osjećenom tržištu dolazi do gubitka image-a turističke destinacije, što uzrokuje pad potražnje a time i sustavno snižavanje nivoa prodajnih cijena
 - nezadovoljstvo gostiju zbog niskog standarda čistoće, uređenja okoliša, eko-prehrane i sl. dovodi do reklamacija, povrata, odšteta, što znači i do porasta troškova nekvalitete
 - nepoduzimanje akcija na sustavnom snižavanju troškova energije, vode i svih vrsta otpada povećava ovu kategoriju u strukturi rashoda

POPULACIJA, koja nije EKO OSVIJEŠĆENA

Izvor: Prijedlog autora

⁴² Poznata udruženja hotelijera Njemačke - "DEHOGA" npr. predlaže za sudjelovanje u akciji eko-hrana kao prvu nagradu: menü od 6 gangova za 6 osoba + piće kao; drugu nagradu menü od 3 ganga za 3 osobe + piće; kao treću nagradu menü od 2 ganga za 2 osobe + piće i drugo

Navedene i druge akcije ukazuju na potrebu da se koordinirano uvodi primjena računovodstva okoliša na svim hijerarhijskim razinama, od poslovnog sustava do nacionalne i međunarodne razine. Tako se instrumenti računovodstva okoliša nameće kao nezaobilazan resurs u osiguravanju onih informacija, koje će menadžmentu poslovnih sustava, menadžmentu destinacije, organima vlasti i šire osigurati relevantnu osnovicu za upravljanje i unapređenje životne i radne sredine, koja je veoma značajna za razvoj svih djelatnosti, a nezaobilazan resurs održivog razvoja turizma.

ZAKLJUČAK

Izgrađenost računovodstvenog informacijskog sustava treba prilagođavati razvoju gospodarstva i ovim zahtjevima globalnog turističkog tržišta. Upravljati poslovnim procesima moguće je samo temeljem kvalitetnih i pravovremenih informacija koje moraju biti prilagođene stvarnim zahtjevima menadžmenta svih hijerarhijskih razina u poslovnom sustavu, a da bi te informacije bile dostupne i korisnicima u okruženju, trebaju biti prezentirane u okviru standardiziranih izvještaja, koji će biti prihvaćeni i podržani na globalnom planu. Slijedeći ova polazišta, u okviru ovog rada se poseban naglasak stavio na informacijske zahtjeve menadžmenta u području troškova značajnih za upravljanje okolišem i upravljanje potpunom kvalitetom.

Zbog značenja koje ima kvaliteta ukupne turističke ponude i kvaliteta okoliša ima za održivi razvoj turizma, koji je neupitna šansa za razvoj Hrvatske i njeno uključivanje u globalizacijske procese nameće se potreba izgradnje specifičnog pristupa u oblikovanju informacija o troškovima okoliša po načelima pripreme informacija o troškovima kvalitete. Takav pristup je već poznat i podržan na razini svjetske hotelske industrije kao "EHMA" (Environmental Hotel Management Accounting), nosi obilježja menadžerskog računovodstva okoliša, uvažava specifičnosti djelatnosti te standarde izvješćivanja o okolišu, te normativne akte koje prihvata sve veći broj zemalja svijeta (npr. Japan, Velika Britanija, Danska, Nizozemska)⁴³.

U suvremenim uvjetima se sa operativnog računovodstvenog pristupa pripremi informacija prelazi na strategijski pristup, koji osigurava informacijsku osnovicu i za ocjenu učinkovitosti zelenih strategija, te ih učiniti prepoznatljivima od razine hotela, preko hotelskih korporacija do najviših hijerarhijskih razina (destinacija, regija, zemlja, kontinent...), pri čemu prvenstveno treba uvažavati međunarodno prihvaćene konvencije i programe (GEO3, Agenda 21, Konferencije UN o okolišu iz Rio de Janeira, Brazila i Kyota, Preporuke EMAS I i II..) te slijediti sustav normi ISO 9000ff i ISO 14000ff. Od računovodstva okoliša se očekuje i da uvažava načela obuhvata troškova kvalitete te osigura relevantnu informacijsku osnovicu za upravljanje poslovnim sustavima i destinacijama u novim uvjetima, koji su pod sve snažnijim utjecajima globalizacijskih procesa.

⁴³ Više o tome: Environmental Reporting Guidelines 2001 - With Focus on Stakeholders, The Ministry of Economy, Trade and Industry, Environmental Reporting Committee, Japan Environmental Management Association for Industry, Environmental Policy Division, Industrial Science and Tehnology Policy and Environment Bureau, Tokio.

U tom procesu je poseban doprinos dala Agencija za zaštitu okoliša (EPA), jer je postavila temelje za ustrojavanje računovodstva okoliša, ali i za izgradnju sustava izvješćivanja o okolišu na novim polazištima. Time se nalaže značajan zaokret od klasičnog pristupa u kojem se naglasak stavlja na korektnost klasificiranja i obuhvaćanja već nastalih troškova, a u računovodstvo se uvodi kriterij vjerojatnosti, jer je potrebno obuhvatiti i one troškove koje je često teško prepoznati jer se rijetko pojavljuju u uobičajenoj klasičnoj formi prirodnih vrsta troškova. Troškovi okoliša i troškovi kvalitete su često skriveni ili povezani s vjerojatnošću nastanka određenog poslovnog događaja. Dakle, većinu tih troškova treba prognozirati i kontrolirati uz dobro poznavanje mogućih budućih događaja, jer će neki nastati prije početka samih aktivnosti ili će biti uvjetovani nastankom mogućih događaja u budućnosti. Ove su informacije neophodne pri odlučivanju o potrebi investiranja u čiste tehnologije, o uvođenju ekološki prihvatljivih procesa i proizvoda, o učinkovitosti uvođenja programa potpune kvalitete i sl.

Različitost i brojnost aspekata promatranja troškova kvalitete posljedica je ciljnih interesa korisnika računovodstvenih informacija, što nalaže procesno i timski ustrojen poslovni sustav u kojem uz menadžera kvalitete, menadžerski računovođa postaje nezaobilazni član tima. Da je interdisciplinarni pristup neophodan vidljivo je i iz karaktera troškova okoliša i karaktera troškova kvalitete, gdje se uvođenjem instrumenata strategijskog računovodstva pored klasičnog pristupa, uključuje i obuhvaćanje oportunitetnih troškova koji nastaju zbog trajno izgubljenih kupaca koji su se okrenuli konkurenциji nezadovoljnih dostignutom stupnjem i kvalitetom ekonopunde. To su ujedno i informacije neophodne u ocjeni uzroka smanjenja prihoda sa određenog segmenta tržišta, te koje osiguravaju prepoznavanje područja u koja treba usmjeriti ulaganja u istraživanje i razvoj, ili prodjenu alternativnih mogućnosti djelovanja.

LITERATURA

1. *A Report of the Workshop on Accounting and Capital Budgeting for Environmental Costs, December 5-7, 1993. Environmental Protection Agency (EPA) 742-R-94-003, supported by U.S. Chamber of Commerce and conclusions of the Business Roundtable the American Institute of Certified Public Accountant, the Institute of Management Accountants with AACE International – the Society of Total Cost Management, May 1994*
2. *Accounting for the environment in the national accounts, feature Article of AusStats: Australian National Accounts: National Income, Expenditure and Product, National Accounts, Article No. 5206.0, Sept. 2002. <http://www.abs.gov.au/Ausstats/abs@.nsf/0/5a0a96ef9e45d3b8ca256cae0016e525?0...>*
3. *Agenda 21 – “Principles for Sustainable Development in the Travel and Tourism Industry”, published World Travel and Tourism Council, World Tourism Organization and the Earth Council*
4. *An Introduction to Environmental Accounting – As a business management tool – Key concepts and terms, EPA 742-R-95-001 -United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention And Toxics (MC 7409) Washington,D.D.20460, 1995.*
5. *Atkinson, Anthony A., Bunker Rajiv D., Robert S. Kaplan, Young, Mark, S.: Management Accounting, 2nd Edition, Prentice Hall, Upper Saddle River, 1997.*
6. *Baily,P.: EPA – U.S. Environmental Protection Agency – Environmental Accounting Case Studies – Green Accounting at AT&T, Approaches to environmental accounting, AT&T Environmental Accounting Glossary, Work Assignment 109, Task 3, Final AT&T Study Contract No. 68-W2-0008, United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention & Toxics (MC-7409) 20460, EPA#742-R-95-003, Washington D.C., 1995.*
7. *Baum W.J.: Environmental protection at minimum cost: the Pollution Tax, in L.J. Seidler and L.L. Seidler (eds), Social Accounting: Theory, Issues and Cases, Los Angeles, Melville, 1975*
8. *Bebbington,K.J., Gray,R.H.: The greening of accountancy: the profession and the environment “Accountants“ Journal, NZ,1990*

9. Bockstaal,E.: *The environmental cost of tourism in the Caribbean*, <http://www.umaniitoba.ca/manitoban/20010404/env2.html> (24.08.2003.)
10. Boje,D.M.: *What are Green Accounting Concepts and Measures?* <http://web.nmsu.edu/~dboje/TDgreenconcepts.html> (03.11.2003)
11. Braunschweig,A., Britt,P., Herren-Siegenthaler,M., Schmid,R.: *Ökologische Buchhaltung für eine Stadt – Pilotstudie Saarbrücken*, Studije, St. Galen, 1984
12. Braunschweig,A.: *Die ökologische Buchhaltung als Instrument der städtischen Umweltpolitik*, St. Galen, 1988
13. Braunschweig,A.: *Die ökologische Buchhaltung für die Stadt St.gallen*, St. Galen, 1987
14. Clifford Fay T., Rhoods, Richard, C., Rosenblatt Robert, L.: *Managerial Accounting for the Hospitality Service Industries*, WM. C. Brown Company Publishers, Dubuque, Iowa, 1981.
15. Cokins, G. (1996): *Activity-Based Cost Management*, Irwin, Chicago, 1996
16. Delaney,P.R., Epstein,B.J., Nach,R., Weis Budak,S.: *GAAP 2002 – Interpretation and Application of Generally Accepted Accounting Principles*, Wiley, 2002.
17. Deutsche Gesellschaft für Qualität, Frankfurt am Main (www.dgq.de)
18. Dietzel,H.U., Seitschek,V.: *Schlüsselfaktor Qualität – Total Quality Management erfolgreich einführen und praktizieren*, Manzsche Verlag- und Universitätsbuchhandlung, Wien, 1993.
19. Dominiak,G.G., Louderback III J.G.: *Managerial Accounting*, College Division South Western Publishing Co, Cincinnati, Ohio, 2001.
20. Drljača, M., "Normativno uporište za praćenje troškova kvalitete", Kvaliteta, Br. 1, Infomart d.o.o., Zagreb, 2003.
21. Drljača, M., "Teritorijalna disperzija ISO 9000ff certifikata u Republici Hrvatskoj", Kvaliteta, Br. 4-5, Infomart d.o.o., Zagreb, 2002.
22. Drljača,M., Troškovi kvalitete, edicija "Mala enciklopedija kvalitete", Oskar, Zagreb, 2004.
23. Environmental Management Accounting, international website hosted by EMARIC – Environmental Management Research and Information Center, str. 1 – http://www.emawebiste.org/about_ema.htm (17.07.2003)
24. Environmental Reporting - General Guidelines, Department for Environment, Food and Rural Affairs and the Department of Trade and Industry; Scottish Executiveand the National Assembly for Wales, DEFRA Publication, London, www.defra.gov.uk.
25. Environmental Reporting Guidelines 2001 - With Focus on Stakeholders, The Ministry of Economy, Trade and Industry, Environmental Reporting Committee, Japan Environmental Management Association for Industry, Environmental Policy Division, Industrial Science and Tehnology Policy and Environment Bureau, Tokio, 2001
26. EPA- 742-R-94-003, -United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention And Toxics, May 1994.
27. EPA 742-R-95-001 -United States Environmental Protection Agency, Office of Pollution Prevention And Toxics (MC 7409) Washington,D.D.20460, June 1995.
28. Garrison,R.H.; Noreen,E.W.: *Managerial Accounting*, VIII Edition, IRWIN, Chicago, 1997.
29. Garrison,R.H.: *Managerial Accounting*, VIII ed. IRWIN, inc. Homewood, Boston..., 1997.
30. Graff,R.G., Reiskin,E.D., White,A.L., Bidwell,K.: *Snapshots of Environmental Cost Accounting*, United States Environmental Protection Agency Office of Pollution Prevention & Toxics Environmental Accounting Project, 1998., p.2 - <http://www.epa.gov/cgi-bin/clprint?Range=Pages&StartPage=5&EndPage=25&Res>
31. Gray,R., Bebbington,J: *Accounting for the Environment*, SAGE Publications, London, 2003
32. Greuning van H. and Koen, M., *International Accounting Standards*, The World Bank, Washington DC, 1999.
33. Günther,K.: *Die Ökobilanz – Aus Sicht der Praxis*, in „Förderkreis Umwelt future, e.V.; IÖW (p.49-61), 1988
34. Halevy,A; Naveh, E. "Measuring and reducing the national cost of non-quality", *Total Quality Management*, Vol. 11, No. 8, 2000.
35. Horngren, C.T., Foster, G., Datar, S.M.: *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, 10th Edition, Prentice Hall, Upper Saddle River, 2000.
36. Horngren,Ch.T., Datar,S.M., Foster,G.: *Cost Accounting A Managerial Emphasis*, 11. Ed. Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey, 2003.
37. Injac,N.: *Okoliš i njegova zaštita*, Mala Enciklopedija kvalitete, IV dio, Oskar, Zagreb, 2004. str. 206-207.ISO/TR 10014 Technical report, Guidelines for managing the economics of quality
38. Kaplan,R.S., Cooper.R.: *Cost & Effect – Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1997.
39. Koletnik,F.: *Računovodstvo troškova kakvoće, Računovodstvo i financije br. 12/95*
40. Management and Accounting WEB, <http://www.maaw.info/Exhibit2-4.htm> (18.08.2004.)
41. Morse,W.J.; Roth,H.P.; Poston,K.M.: *Measuring, planning and Controlling Quality Costs*, National Association of Accountants, Montvale, New York, 1987.
42. Oecking,G.: *Qualitätskostenmanagement*, KRP, Kosten Rechnung Praxis, Gabler, Wiesbaden, br. 2/1995.
43. Persic,M.: *Upravljanje troškovima kvalitete*, zbornik radova 3. simpozija "Kvaliteta 21. stoljeća", Hrvatsko društvo manadžera kvalitete i Oskar Zagreb, Vodice, 2000.

44. Peršić, M. "Informacije o troškovima kvalitete za upravljanje poslovnim procesima", Zbornik radova 5. Simpozija Suvremena streljenja u upravljanju kvalitetom, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar d.o.o., Zagreb, Trogir, 2003.
45. Peršić,M.: Interna revizija, kontrola i TQM, zbornik radova Interna revizija i kontrola, HZRFD, Sekcija internih revizora, Zagreb, 1998.
46. Peršić,M., Drljača,M: Interaktivnost računovodstva i menadžmenta kvalitete, časopis Tourism and Hospitality Management, FTHM, Opatija i WIFI, Wien, Vol.,9.No2, XII,2003.
47. Peršić,M.; Prohić,M.; Ilić,S.: Management Accounting Systems and Hotel Enterprise Competitivness, IV International Conference on "Enterprise in transition", University of Split, Faculty of Economics & The World Bank Group, Split, 2001.CD-edition.
48. Quality management and quality assurance – Vocabulary; ISO 8402:1994; EN ISO 8402:1995,
49. Quality management and quality system elements ISO 9004-1 –I edition 1994-07-01 – Part 1: Guidelines
50. Report of the Workshop on Accounting and Capital Budgeting for Environmental Costs, December 5-7, 1993. Environmental Protection Agency (EPA) 742-R-94-003, supported by U.S.Chamber of Commerce and conclusions of the Business Roundtable the American Institute of Certified Public Accountant, the Institute of Management Accountants with AACE International – the Society of Total Cost Management, May 1994
51. Siegel, G., Sorenson, J.E): The 1999 Practice Analysis of Management Accounting, A research project of the Institute of Management Accountants, <http://www.imanet.org>, 1999.
52. Steinbeck,H.H.: Das neue Total Quality Management – Qualität aus Kundensicht, Verlag Moderne Industrie, Landsberg/Lech, 1995.
53. Umweltschutz im Gastgewerbe- Kosten senken durch Umweltschutz- DEHOGA - Deutscher Hotel- und Gaststätteverband, CD-verzija, Berlin, Unterstützt durch das Bundesministerium für Umwelt, Naturschutz und Reaktorsicherheit, INTERHOGA, GmbH, Bon, www.interhoga.de
54. Uniform System of Accounts for the Lodging Industry, American Hotel & Motel Association, Hotel Association of New York; The Educational Institute of the American Hotel & Motel Association, East Lansing, USA, 1996.
55. Ward,K. Strategic Management Accounting, GH – Butterworth Heinemann & CIMA, London, 2002.
56. What is EO!Q – European Organization for Quality ? (<http://www.eoq.org/start.asp>)
57. www.bsi-global.com
58. www.emas.org.uk

UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U GLOBALIZACIJSKIM PROCESIMA

S A Ž E T A K

Upravljati troškovima znači osigurati informacijsku osnovicu za ocjenu učinaka koji nastaju kao rezultat ulaganja na razini poslovnog sustava, na razini destinacije te na regionalnoj i nacionalnoj razini, pri čemu treba uvažavati mega-trendove i globalizacijske procese, u okviru kojih se poseban naglasak stavlja na troškove zaštite i unapređenja okoliša, te na troškove povezane s procesom kontinuiranog poboljšanja kvalitete. Kada se govori o korisnicima upravljačkih računovodstvenih informacija o troškovima okoliša i troškovima kvalitete, tada se prvenstveno misli na interne korisnike (menadžment svih hijerarhijskih razina u poslovnom sustavu) ali i na sve brojnije korisnike u okruženju. To se u prvom redu odnosi na eko-osvještene kupce, koji traže sve višu kvalitetu usluga, stvarajući vlastiti sud od relaciji "vrijednost za novac" i "vrijednost za uspjeh". U uvjetima sve oštire konkurenkcije, nameće se potreba stvaranja partnerstva između nositelja i korisnika ponude, u čijem djelovanju su od posebnog značenja sve vrste informacija, a posebno računovodstvene informacije o financijskim učincima donesenih poslovnih odluka. Posjedovanje takvih informacija osigurava realnu procjenu učinaka TQM-a i poduzetih mjera upravljanja okolišem, što postaje snažno sredstvo u borbi s konkurenjom, na sve zahtjevnijem tržištu na kojem vlada nesigurnost i rizik. U okviru ovog istraživanja naglasak se

stavlja na iznalaženje realnih potreba i mogućnosti prilagođavanja računovodstvenog informacijskog sustava novim odnosima na tržištu, koje diktiraju globalizacijski procesi. U tom kontekstu su prezentirana normativna uporišta, dosadašnji rezultati, pretpostavke i realne mogućnosti implementiranja računovodstva okoliša i računovodstva troškova kvalitete u okvire računovodstvenog informacijskog sustava poduzeća, ali i na više hijerarhijske razine, kako bi se osigurala relevantna informacijska osnovica upravljanja u novim uvjetima. Praktične mogućnosti implementacije ovih spoznaja prezentirane su kroz "case-study" turizma, jer se ocjenjuje da u tom području Hrvatska još uvijek nije iskoristila šansu, koju je svijetu najavila sloganom "Hrvatska - Mediteran kakav je nekad bio".