

## KARAKTERISTIKE TROŠKOVA KVALITETE

Miroslav Drljača  
mdrljaca@zagreb-airport.hr

### Sažetak:

*Stvaranje proizvoda ili pružanje usluga podrazumijeva određenu kombinaciju osnovnih proizvodnih faktora koji se raspoznaju kao: 1) živi, odnosno konkretni rad, 2) rad opredmećen kroz trajnu i tekuću imovinu i 3) rad drugih, odnosno tuđe usluge. Proces proizvodnje svrhovita je kvalitativna i kvantitativna kombinacija proizvodnih faktora. Trošenje proizvodnih faktora u procesu proizvodnje ne može se pojednostavljeno shvatiti kao njihovo uništavanje ili nepovratno rashodovanje. Bit ovog trošenja stvaranje je dodane vrijednosti. Proizvodnja proizvoda ili pružanje usluga povezana je s troškovima, budući da utrošeni dio proizvodnih faktora ima svoju vrijednost koja se može egzaktno izraziti u novčanom iznosu. Stoga se govori o troškovima proizvodnje proizvoda ili usluge. Nema proizvodnje kao svjesne čovjekove djelatnosti, koja ne generira i ne podrazumijeva troškove. U strukturi ukupnih troškova nalazi se određeni iznos troškova koje nazivamo troškovima kvalitete. Od ostalih troškova razlikuju se po svojim karakteristikama.*

**Ključne riječi:** troškovi, troškovi kvalitete, karakteristike troškova kvalitete.

### UVOD

Troškovi kvalitete kao dio strukture ukupnih troškova organizacije osobito su značajni zbog upravljanja poslovnim procesima organizacije.<sup>1</sup> Sa stajališta konkurentnosti važno je sagledavanje opravdanosti troškova nastalih tijekom ostvarivanja općih i posebnih menadžerskih ciljeva. Postojanje suvremenih informacijskih sustava omogućuje i praćenje troškova procesa, a informacije o njihovu nastanku i trendovima omogućuju menadžmentu pravodobno donošenje odluka temeljenih na činjenicama. U tom nastojanju nužno je osloboditi se zablude kako je moguća potpuna eliminacija troškova. "Eliminacija troškova nije moguća jer dovodi do apsurdnih situacija u kojima dolazi u pitanje smisao poslovanja. Optimizacija troškova omogućuje da se troškovi minimaliziraju uz željeni rezultat. Pritom željeni rezultat nije samo količinski izraz ili mjera poslovnih aktivnosti nego je to i subjektivan osjećaj zadovoljstva kupca."<sup>2</sup>

Dakle, odvijanje poslovnih procesa nije moguće bez utroška resursa i nastanka troškova. Međutim, menadžment organizacije zainteresiran je za informacije o tome koliki troškovi trebaju biti, koji troškovi nisu nužni, koji su troškovi odvijanja poslovnih procesa optimalni. U traženju odgovora menadžment poseže za posebnim načinima upravljanja i vođenja poslovanja, a to je upravljanje troškovima (*Cost Management*).<sup>3</sup>

U okviru sustava upravljanja troškovima, dakle i troškovima procesa kao jednim od značajnih aspekata<sup>4</sup> obuhvaćanja troškova, menadžment će u postupku priprema informacija namijenjenih odlučivanju i kontroli, posegnuti za brojnim metodama raspoređivanja troškova

i upravljanja troškovima.<sup>5</sup> Za upravljanje troškovima osobito je značajno imati razvijenu svijest o postojanju troškova kvalitete kao sastavnice ukupnih troškova.<sup>6</sup>

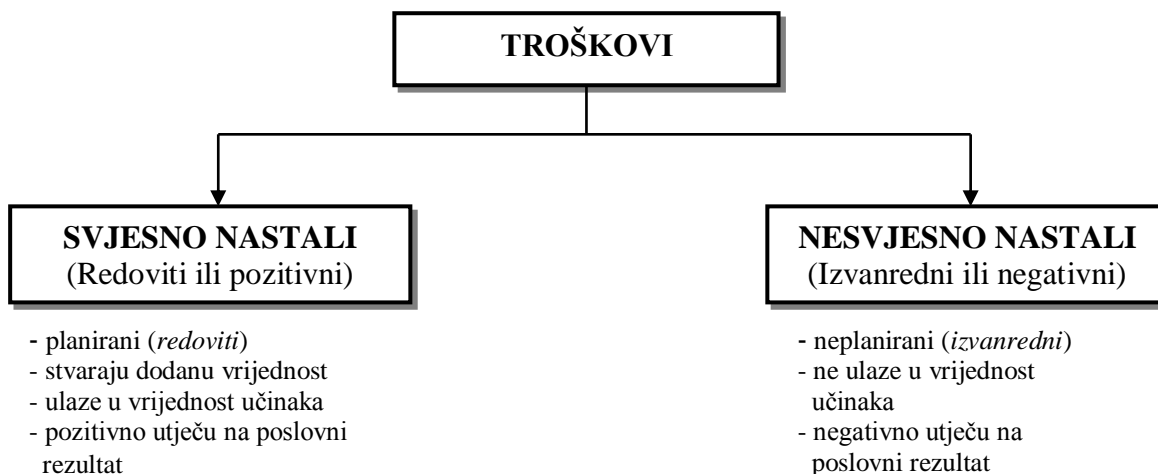
## 1. POJAM TROŠKA

Postoje različite koncepcije i brojna pojmovna određenja troška, ali može se reći da troškovi predstavljaju u novcu izraženu vrijednost utrošenih resursa u proizvodnji novih ili stvaranju određenih učinaka.<sup>7</sup>

U užem smislu pod troškovima se smatra potrošnja resursa zbog izrade novih proizvoda. Troškovi shvaćeni na ovaj način imaju karakter prenijete vrijednosti. Prema pojmovnom određenju u najužem smislu troškovi predstavljaju svjesno uništavanje korisnih resursa u procesu proizvodnje s namjerom da se u zamjenu za to dobiju još korisniji proizvodi, odnosno neki drugi učinci. Može se reći da troškovi predstavljaju vrijednosno izražene utroške rada, materijala, trajne i tekuće imovine te tuđih usluga zbog ostvarivanja određenih učinaka (*proizvod, roba ili usluga*). Iz ovog pojmovnog određenja vidljivo je da se naglasak stavlja na vrste troškova.

Utrošak resursa ne rezultira nužno samo pozitivnim učincima. Pozitivne učinke polučit će svjesno trošenje resursa, dakle svjesno poduzeti (*redoviti ili pozitivni*) troškovi, dok će troškovi nastali kao posljedica djelovanja neuređenog poslovnog sustava polučiti negativne učinke. Može ih se nazvati i nesvjesno nastalim (*izvanrednim ili negativnim*) troškovima. Svjesno nastali (*redoviti ili pozitivni*) troškovi planiraju se u svrhu stvaranja dodane vrijednosti, dok se nesvjesno nastali (*izvanredni ili negativni*) troškovi ne planiraju i često ih nije jednostavno odmah prepoznati. Značajni su, prije svega, zbog negativnog utjecaja na konačni poslovni rezultat organizacije.

Slika 1. Podjela troškova s obzirom na utjecaj na poslovni rezultat



Izvor: Vlastita konstrukcija autora.

Navedenim pojmovnim određenjima troška zajedničko je da u općem smislu troškovima smatraju smanjivanje i nestanak postojećih resursa, kako ljudskih potencijala, tako materijalnih i financijskih resursa. Jednako tako, za sva navedena pojmovna određenja troška karakteristično je navođenje mogućnosti mjerenja, izračunavanja i izražavanja troškova u

novčanom iznosu. Ova mogućnost izražavanja vrlo je značajna s aspekta planiranja, razvrstavanja, evidentiranja, kontrole, analize i upravljanja troškovima.

## 2. PODJELA TROŠKOVA PREMA RAZLIČITIM KRITERIJIMA

Podjelu troškova moguće je izvršiti prema brojnim kriterijima. Podjela troškova evoluirala je s razvojem ekonomske znanosti. Uobičajeni i najpoznatiji kriteriji podjele troškova su:<sup>8</sup>

Tablica 1. Podjela troškova prema različitim kriterijima

R.b.	Kriterij	Vrsta troška
I.	Troškovi prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku ( <i>prirodni troškovi</i> )	1. Troškovi trajne imovine 2. Troškovi tekuće imovine 3. Troškovi rada 4. Troškovi usluga 5. Ostali troškovi
II.	Troškovi prema načinu obuhvaćanja po poslovnim funkcijama ( <i>funkcionalni troškovi</i> )	1. Troškovi planiranja, konstrukcije i projektiranja. 2. Troškovi pripreme rada 3. Troškovi neposredne proizvodnje 4. Troškovi nabave, prodaje, distribucije, uskladištenja. 5. Troškovi financijskog poslovanja 6. Troškovi kontrole
III.	Troškovi prema segmentu ( <i>centrima odgovornosti</i> ) i mjestima troška	1. Troškovi segmenta ( <i>proizvoda, organizacijske jedinice, zemljopisnog segmenta</i> ), 2. Troškovi: profitnog centra, troškovnog centra, prihodnog centra, investicijskog centra 3. Troškovi po mjestima troška
IV.	Troškovi prema načinu raspoređivanja na nositelje	1. Direktni ( <i>izravni</i> ) pojedinačni ili troškovi izrade 2. Indirektni ( <i>neizravni</i> ) opći ili režijski troškovi
V.	Troškovi prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta ( <i>prema dinamičnosti</i> )	1. Fiksni troškovi ( <i>apsolutno fiksni i relativno fiksni</i> ) 2. Varijabilni troškovi ( <i>progresivni, proporcionalni i degresivni</i> )
VI.	Troškovi prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju i mogućnosti kontrole	1. Kontrolabilni ( <i>mogućnost kontrole znatna</i> ) 2. Nekontrolabilni ( <i>mogućnost kontrole neznatna</i> )
VII.	Troškovi s obzirom na utjecaj na poslovni rezultat	1. Pozitivni troškovi 2. Negativni troškovi
VIII.	Troškovi prema ulaganju u poslovni proces	1. Primarni troškovi ( <i>prvi put ulaze u proces</i> ) 2. Sekundarni troškovi ( <i>više puta ulaze u proces</i> )
IX	Troškovi prema kvaliteti.	1. Troškovi za kvalitetu ( <i>troškovi preventivne i troškovi ispitivanja</i> ) 2. Troškovi zbog (ne)kvalitete ( <i>troškovi unutarnjih propusta i propusta uočenih nakon isporuke</i> )

Izvor: Vlastita konstrukcija autora prema: Željko Majcen, *Troškovi u teoriji i praksi*, Drugo izdanje, Informator, Zagreb, 1976, str. 38.

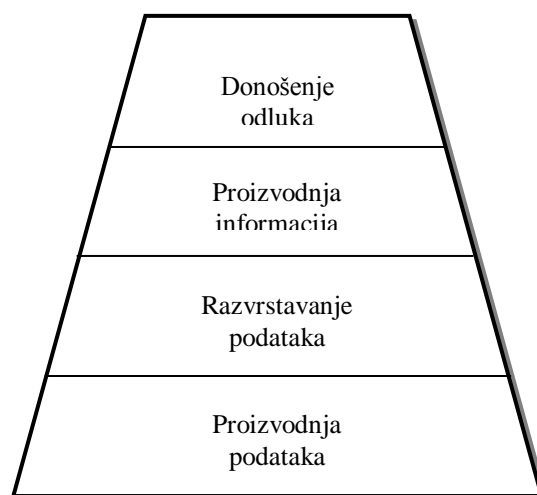
- prema prirodnoj vrsti ili pojavnom obliku,
- prema poslovnim funkcijama,
- prema segmentu (*centrima odgovornosti*) i mjestima troška,

- prema načinu raspoređivanja na nositelje,
- prema reagiranju na stupanj zaposlenosti kapaciteta (*dinamičnosti*),
- prema načinu zaračunavanja pojedinom razdoblju,
- prema utjecaju na poslovni rezultat,
- prema ulaganju u poslovni proces,
- prema kvaliteti.

Osnovna vrsta troškova, odnosno njihov osnovni oblik su prirodni troškovi. To znači da su svi ostali troškovi prikazani u Tablici 1., u suštini i stvarno prirodni troškovi. U svakom od ostalih troškova sadržani su i troškovi proizvodnih faktora, bilo da je riječ o svim proizvodnim faktorima ili samo nekima od njih.

U Tablici 1. prikazana podjela troškova u određenoj je mjeri uvjetovana propisima, njihovom raspodjelom u računskom (*kontnom*) planu, ali i potrebama analize u organizaciji. Tako je npr. za poslovno odlučivanje menadžmenta najviše hijerarhijske razine važna podjela troškova po segmentu (*centrima odgovornosti*), dok je za niže hijerarhijske razine menadžmenta važna podjela na fiksne i varijabilne, funkcionalna podjela i sl. Informacije o troškovima značajne su za poslovno odlučivanje bez obzira o kojoj se menadžerskoj razini u organizaciji radi.

Slika 2. Sustav informiranja i kontrole



Izvor: Michael M. Coltman, *Cost Control for the Hospitality Industry*, Second Edition, Van Nostrand Reinhold, New York, USA, 1989, p. 324.

Informacije o troškovima u organizaciji važne su zbog donošenja poslovnih odluka zasnovanih na činjenicama (*Factual approach to decision making*).<sup>9</sup> "Kako bi imao operativnu kontrolu nad poslovanjem menadžer mora kontinuirano donositi odluke. Da bi mogao donositi racionalne odluke mora posjedovati bitne informacije kao i sustav koji te informacije može proizvesti."<sup>10</sup>

### 3. KARAKTERISTIKE TROŠKOVA KVALITETE

Troškovi kvalitete<sup>11</sup> shvaćeni i promatrani kao zbroj troškova za kvalitetu i troškova zbog (ne)kvalitete<sup>12</sup> sasvim su osobita vrsta troškova. Neke su im karakteristike identične

karakteristikama ostalih vrsta troškova, a osobitima ih čine one karakteristike koje ostale vrste troškova nemaju. Radi lakšeg razlikovanja zajedničkih karakteristika troškova kvalitete i ostalih troškova, s jedne i onih karakteristike troškova kvalitete koje ostali troškovi ne posjeduju, s druge strane karakteristike troškova kvalitete mogu se podijeliti na: 1) opće karakteristike i 2) posebne karakteristike.

*Opće* su karakteristike troškova kvalitete one karakteristike koje su svojstvene i ostalim vrstama troškova i prema tim bi se karakteristikama teško moglo prepoznati i razlikovati troškove kvalitete od ostalih vrsta troškova.

Slika 3. Karakteristike troškova kvalitete



Izvor: Vlastita konstrukcija autora.

*Posebne* karakteristike troškova kvalitete posebne su zbog toga što su svojstvene troškovima kvalitete, dok ostalim troškovima nisu. Posebne karakteristike troškova kvalitete omogućuju spoznaju o važnosti troškova kvalitete za upravljanje ukupnim troškovima. S druge strane, upućuju na bitne razlike ove vrste troškova u odnosu na ostale troškove.

### 3.1. Opće karakteristike troškova kvalitete

Među opće karakteristike troškova kvalitete ubrajamo one koje se mogu navesti i kao karakteristike ostalih vrsta troškova i ukazuju na povezanost troškova kvalitete i ostalih troškova. To znači da su troškovi kvalitete dio ukupnih troškova i da izvan tog okvira i ne postoje. Među opće karakteristike troškova kvalitete ubrajaju se slijedeće:

- dio su strukture ukupnih troškova,
- sadržani su u raznim vrstama troškova,
- nastaju na raznim mjestima troška,
- sadržani su u kalkulacijama.

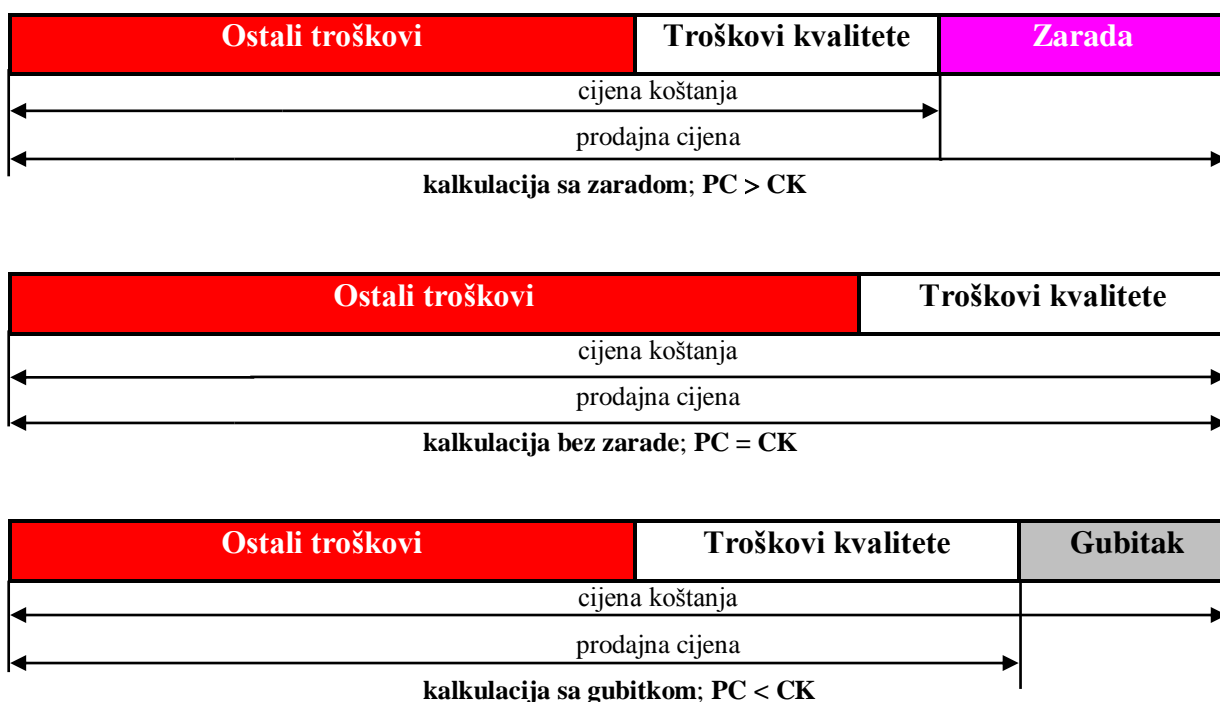
Kad se kaže da su troškovi kvalitete dio *strukture* ukupnih troškova želi se upozoriti na činjenicu da od iznosa ukupnih troškova jedan dio pripada troškovima kvalitete. Od organizacije do organizacije, u različitim fazama poslovanja taj je dio različit.

Troškovi kvalitete mogu se nalaziti u *raznim vrstama troškova* (npr. troškovima održavanja, troškovima proizvodnje, troškovima prodaje, troškovima razvoja i mnogim drugima).

Poput ostalih vrsta troškova i troškovi kvalitete nastaju na *raznim mjestima troška*, u proizvodnji, nabavi, marketingu, administraciji, ali i u restoranu društvene prehrane, Uredu Glavnog direktora i sl.

Troškovi kvalitete ulaze u *kalkulacije* proizvoda ili usluga, bez obzira da li svjesnost o tome postoji ili ne. Pritajeni u okrilju drugih vrsta troškova koji se kao izdvojene stavke prikazuju u kalkulacijama, troškovi kvalitete opterećuju kalkulacije i zajedno s ostalim troškovima utječu na formiranje cijene koštanja. Činjenica da su sadržani u raznim vrstama troškova upućuje na to da se troškovi kvalitete najčešće "ilegalno" nalaze u većini ili svim kalkulacijama koje organizacija ima. Posebno značajnom ova činjenica postaje kad kalkulacije pokažu da je cijena koštanja jednaka prodajnoj ili veća, što znači da nema prostora za zaradu. Tada se postavlja pitanje koju vrstu troškova treba "napasti" odnosno smanjiti te kako to učiniti da bi se ostvarila pozitivna razlika između prodajne cijene i cijene koštanja, odnosno ostvarila zarada.<sup>13</sup>

Slika 4. Troškovi kvalitete kao strukturni element kalkulacije



Izvor: Vlastita konstrukcija autora.

Primjer kalkulacije sa zaradom pokazuje da se troškovi kvalitete nalaze u kalkulaciji i zajedno s ostalim troškovima tvore cijenu koštanja (CK). U ovom primjeru ostvarena je zarada jer je prodajna cijena (PC) veća od cijene koštanja (CK), ali je očigledno da troškovi kvalitete čine "pričuvu" koja može povećati zaradu. Primjer kalkulacije bez zarade kazuje da se moguća zarada nalazi i u području troškova kvalitete. Primjer kalkulacije s gubitkom pokazuje da troškovi kvalitete mogu biti uzrokom gubitka u poslovanju.

### 3.2. Posebne karakteristike troškova kvalitete

Posebnim karakteristikama troškova kvalitete smatraju se one karakteristike koje su samo njima svojstvene i koje, u pravilu, ne nalazimo kod ostalih vrsta troškova.<sup>14</sup> Među posebne karakteristike troškova kvalitete ubrajaju se slijedeće:

1.  *mogu se javiti u svim prirodnim vrstama troškova* u okviru različitih poslovnih procesa: nabave, proizvodnje, obrazovanja, održavanja, a mogu imati karakter fiksnih ili varijabilnih troškova,
2.  *mogu nastati na svim mjestima troška kao i na svakom radnom mjestu, procesu ili aktivnosti* što praktički znači da svaki radnik i svako radno mjesto može biti generatorom troškova kvalitete,
3.  *u pravilu su prikriveni* u okrilju drugih vrsta troškova sve dok ih ne prepoznamo, izdvojimo i evidentiramo, što zahtijeva novi pristup edukaciji u tom području,
4.  *u klasičnim kalkulacijama nisu do sada iskazivani kao posebna stavka* (nema poznatih primjera da je u nekoj kalkulaciji evidentirana posebna izdvojena stavka pod nazivom "troškovi kvalitete"),
5.  *u pravilu su nepoznati*, ali samo do trenutka dok ih se ne nauči prepoznavati,
6.  *nepoznata je njihova struktura* (dok su prikriveni i nepoznati), kao i odnos troškova za kvalitetu i troškova zbog (ne)kvalitete te njihovo učešće u ukupnim troškovima organizacije,
7.  *čine najopasniji trošak*, zbog činjenice nedovoljnog poznavanja uzroka njihova nastajanja,
8.  *čine potencijalnu neiskorištenu pričuvu*, jer tek njihovim otkrivanjem i optimizacijom oslobađa se određeni, često veoma značajan iznos financijske imovine ( *neiskorištena financijska pričuva*), koja se može usmjeriti u profitabilne financijske aktivnosti,
9.  *stupanj spoznaje o njima mjerilo je stupnja svjesnosti o kvaliteti uopće*, jer su oni mjerilo financijskih učinaka sustava kvalitete organizacije,
10.  *mogu biti značajan pokazatelj kvalitete*, troškovi kvalitete i njihova struktura značajna su podloga za izračun niza korisnih pokazatelja potrebnih, prije svega upravi, za donošenje k cilju usmjerenih poslovnih odluka,
11.  *mogu imati kumulirajući učinak* što je posebno karakteristično za troškove zbog (ne)kvalitete, a nastaje ako se kroz dulje vremensko razdoblje ne otklanjaju uzroci njihova nastanka,<sup>15</sup>
12.  *imaju pretežito karakter direktnih troškova*, jer se gotovo svi troškovi kvalitete mogu pridodati konkretnom nositelju odnosno mjestu troška ili razdoblju, što znači da se na njih može djelovati u kratkom i dugom roku.

Druge vrste troškova mogu imati neku ( *ili nekoliko*) od navedenih karakteristika troškova kvalitete. Međutim, niti jedna druga vrsta troškova nema sve navedene posebne karakteristike troškova kvalitete.

Bez poznavanja troškova, bez njihova planiranja, razvrstavanja, evidentiranja, kontrole i analize ne mogu se izračunavati relevantni pokazatelji uspješnosti poslovanja organizacije. A pokazatelji uspješnosti poslovanja bitni su iz najmanje slijedećih razloga:

- pokazuju odnos izvršenih ulaganja i ostvarenih učinaka organizacije,
- pokazuju stupanj uspješnosti ostvarivanja općih i posebnih menadžerskih ciljeva,

- pomažu pronalaženju optimuma kvalitativne i kvantitativne kombinacije sastavnica poslovnih procesa,
- omogućuju donošenje poslovnih odluka temeljenih na činjenicama, a time i upravljanje poslovnim sustavom organizacije,
- omogućuju donošenje objektivne ocjene o uspješnosti menadžmenta organizacije,
- omogućuju ocjenu utjecaja poslovnih odluka pojedine razine menadžmenta na parcijalni i globalni rezultat poslovanja.

Poslovni rezultat kao mjerilo uspješnosti menadžmenta kriterij je koji naprosto prisiljava menadžment organizacije na pokušaj dolaska u područje upravljanja troškovima. Neovisno o tome za kojim od mehanizama<sup>16</sup> (*otklanjanje slabih mjesta, optimizacija, inovacija, reinženjering*) racionalizacije poslovnih procesa menadžment organizacije poseže, bez obzira kojom se od metoda ili modela za upravljanje troškovima<sup>17</sup> organizacija koristi, cilj je smanjenje, a potom optimizacija troškova.<sup>18</sup> U tom nastojanju od osobite je važnosti poznavanje strukture ukupnih troškova organizacije, u okviru koje troškovi kvalitete predstavljaju, često puta značajnu neiskorištenu financijsku pričuvu. Troškovi kvalitete trebaju biti prvi "napadnuti" bez osobitog straha od pogreške. Pretpostavka tome precizno je prepoznavanje troškova kvalitete temeljem njihovih posebnih karakteristika.

## ZAKLJUČAK

Nepoznavanje strukture ukupnih troškova, razloga zbog kojih je upravo takva, trendova i mogućnosti upravljanja promjenama te strukture, prije ili kasnije izazvat će pojavu izuzetno visokih nepotrebnih, a time i ukupnih troškova što će u konačnici izazvati brojne nedaće: insolventnost, daljnje nepotrebno zaduživanje, promjenu menadžmenta, a nerijetko stečaj i likvidaciju. Taj sudar organizacije s okrutnom troškovnom, a to znači poslovnom stvarnošću može se usporediti s udarom loše upravljanog broda u podvodni greben. Poznavanjem ukupnih troškova i u okviru njih troškova kvalitete i njihovih karakteristika može se spriječiti njihov nekontrolirani utjecaj na poslovne procese te bitno smanjiti vjerojatnost ulaska organizacije u područje nesigurnosti. Ukoliko to nije slučaj, organizacija se vodi hazarderski, a njezina je budućnost neizvjesna.

## Footnotes

<sup>1</sup> Miroslav Drljača, "Pojam i podjela troškova kvalitete," *Kvaliteta*, Broj 3-4, Infomart, Zagreb, 2003, str. 5-8.

<sup>2</sup> Marijan Cingula i Marina Kláčmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima," *RRiF*, Broj 8, Zagreb, 2003, str. 20-25.

<sup>3</sup> "Upravljanje troškovima (*Cost Management*) poseban je način upravljanja poduzećem i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju organizacijskih ciljeva poklanja optimalizaciji troškova." Marijan Cingula i Marina Kláčmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima," *RRiF*, Broj 8, Zagreb, 2003, str. 20-25.

<sup>4</sup> Miroslav Drljača, "Aspekti promatranja troškova kvalitete," *Kvaliteta*, Broj 2, Infomart, Zagreb, 2003, str. 10-13.

<sup>5</sup> Ivan Žic, "Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu," *RRiF*, Broj 6, Zagreb, 2003, str. 34-44.

<sup>6</sup> Miroslav Drljača, "Troškovi kvalitete – povijesni razvoj spoznaja i perspektive," *Zbornik radova 5. Simpozija o kvaliteti Suvremena stremljenja u upravljanju kvalitetom*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Trogir, 2003, str. 151-159.

<sup>7</sup> Pavle Ravlić, Franjo Ruža i Josip Vušković, *Ekonomika poduzeća*, IV. Dopunjeno i prerađeno izdanje, Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin, 1974, str. 307.

<sup>8</sup> Željko Majcen, *Troškovi u teoriji i praksi*, Drugo izdanje, Informator, Zagreb, 1976, str. 38.



---

<sup>9</sup> John Hele, "The eight Quality Management Principles-a practical approach," ISO Management System, Vol. 3, No. 2, Geneve, Switzerland, 2003, p. 36-40.

<sup>10</sup> Michael M. Coltman, *Cost control for the Hospitality Industry*, Second Edition, Van Nostrand Reinhold, New York, USA, 1989, p. 322.

<sup>11</sup> "Troškovi kvalitete su troškovi koji nastaju pri osiguravanju zadovoljavajuće kvalitete i zadobivanju povjerenja u nju, kao i gubici koji se trpe kad zadovoljavajuća kvaliteta nije postignuta..." Međunarodna norma ISO 8402, *Upravljanje kakvoćom i osiguravanje kakvoće, Rječnik (ISO 8402:1994, EN ISO 8402:1995) Četverojezično izdanje.*

<sup>12</sup> "Strukturna podjela svih troškova kvalitete ima polazište u osnovnoj podjeli unutar grupa troškova kvalitete, ali ih dalje dijeli na troškovne grupe (TG 1, TG 2, TG 3 i TG 4). Troškovna grupa TG 1 (*troškovi poduzimanja preventivnih mjera*) i TG 2 (*troškovi nastali zbog ispitivanja poduzetih u cilju sprječavanja odstupanja od željene razine kvalitete*), dio su strukture troškova za kvalitetu. Istovremeno, troškovne grupe TG 3 (*unutarnji troškovi uzrokovani unutarnjim slabostima organizacije*) i TG 4 (*vanjski troškovi izazvani plasmanom nekvalitetnog proizvoda ili usluge na tržište*), dio su strukture troškova zbog (ne)kvalitete. Može se zaključiti da strukturu ukupnih troškova kvalitete čine troškovi kvalitete razvrstani u četiri troškovne grupe: TG 1, TG 2, TG 3 i TG 4." Miroslav Drljača, "Pojam i podjela troškova kvalitete," *Kvaliteta*, Broj 3-4, Infomart, Zagreb, 2003, str. 5-8.

<sup>13</sup> Nenad Stojilković, "Aktivno upravljanje troškovima Activity Based Costing/Management nužnost, a ne odabir," *Infotrend*, Broj 84, Zagreb, 2000, str. 35-37. i 52-53.

<sup>14</sup> Miroslav Drljača, "Troškovi-pokazatelj kvalitete," *Zbornik radova 2. Simpozija o kvaliteti Put je cilj*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Opatija, 1998, str. 75-78.

<sup>15</sup> Miroslav Drljača, "The Amount of Correction of Receivables Value-Cost of Non-Quality," *Zbornik radova 4. Simpozija o kvaliteti Praksa i daljnji razvoj upravljanja kvalitetom*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Vodice, 2001, str. 283-287.

<sup>16</sup> Nenad Injac i Marko Bešker, *Metodologija izgradnje poslovnih procesa u sustavu kvalitete*, Oskar, Zagreb, 2001, str. 83-87.

<sup>17</sup> Neke od metoda i modela za upravljanje troškovima su: 1) metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima (*Traditional Product Costing-TPC*), 2) model upravljanja troškovima temeljenih na procesima (*Process Based Costing-PBC*), 3) model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti (*Activity Based Costing-ABC*), 4) model ciljnih troškova (*Target Costing-TC*), 5) budžetiranje temeljeno na aktivnostima (*Activity Based Budgeting-ABB*), 6) model bilance postignuća (*Balanced Score Card-BSC*), 7) "Kaizen" troškovi (*"Kaizen" Costing-KC*), 8) analiza vrijednosti (*Value Engineering-VE*) i drugi.

<sup>18</sup> Peter S. Pande, Robert P. Neuman and Roland R. Cavanagh, *The Six Sigma Way*, McGraw-Hill, New York, USA, 2000, p. xi.

## LITERATURA:

1. Cingula, M. i Marina Kláčmer, "Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima," *RRiF*, Broj 8, Zagreb, 2003.
2. Coltman, M. M., *Cost control for the Hospitality Industry*, Second Edition, Van Nostrand Reinhold, New York, USA, 1989.
3. Drljača, M., "Troškovi - pokazatelj kvalitete," *Zbornik radova 2. Simpozija o kvaliteti, Put je cilj*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Opatija, 1998.
4. Drljača, M., "The Amount of Receivables Value-Cost of Non-Quality," *Zbornik radova 4. Simpozija o kvaliteti Praksa i daljnji razvoj upravljanja kvalitetom*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Vodice, 2001.
5. Drljača, M., "Troškovi kvalitete – povijesni razvoj spoznaja i perspektive," *Zbornik radova 5. Simpozija o kvaliteti Suvremena stremljenja u upravljanju kvalitetom*, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar, Zagreb, Trogir, 2003.
6. Drljača, M., "Aspekti promatranja troškova kvalitete," *Kvaliteta*, Broj 2, Infomart, Zagreb, 2003.
7. Drljača, M., "Pojam i podjela troškova kvalitete," *Kvaliteta*, Broj 3-4, Infomart, Zagreb, 2003.

- 
8. Hele, J., "The eight Quality Management Principles – a practical approach," ISO Management System, Vol. 3, No. 2, Geneva, Switzerland, 2003.
  9. Injac, N. i M. Bešker, *Metodologija izgradnje poslovnih procesa u sustavu kvalitete*, Oskar, Zagreb, 2001.
  10. Majcen, Ž., *Troškovi u teoriji i praksi*, Drugo izdanje, Informator, Zagreb, 1976.
  11. Međunarodna norma ISO 8402, *Upravljanje kakvoćom i osiguravanje kakvoće, Rječnik (ISO 8402:1994, EN ISO 8402:1995) Četverojezično izdanje*.
  12. Pande, S. P., Neuman, P. R. and R. R. Cavanagh, *The Six Sigma Way*, McGraw-Hill, New York, USA, 2000.
  13. Ravlić, P., Ruža, F. i J. Vušković, *Ekonomika poduzeća*, IV. Dopunjeno i prerađeno izdanje, Više ekonomske škole Pula, Split, Varaždin, Varaždin, 1974.
  14. Stojiljković, N., "Aktivno upravljanje troškovima Activity Based Costing/ Management nužnost, a ne odabir," Infotrend, Broj 84, Zagreb, 2000.
  15. Žic, J., "Metode rasporeda troškova u upravljačkom računovodstvu," RRiF, Broj 6, Zagreb, 2003.

## Summary:

### CHARACTERISTICS OF QUALITY COSTS

Creation of product or provision of services implies certain combination of basic manufacturing factors, such as: (1) living labour, (2) labour materialised through tangible and intangible properties, and (3) labour of others, i.e. other people's services. Manufacturing process is a purposeful qualitative and quantitative combination of manufacturing factors. Spending of those factors in manufacturing process should not be understood simply like their destruction or irrevocable expenditure. Its essence lies in the making of additional value. Manufacturing of product or providing of services is connected with costs, because the spent part of manufacturing factors has its value, which can exactly be stated as the amount of money. Therefore, we speak of costs of manufacturing of product or service. There is no such manufacturing and conscious human activity which does not generate and imply costs. In the structure of total costs there is a certain amount of costs named quality costs. Quality costs differ from other costs by their characteristics.

**Key words:** costs, quality costs, quality costs characteristics.