

Pregledni rad

UDK: 657.47:378>(497.5)

Doc.dr.sc. Ivana Dražić Lutilsky¹

UPORABA INFORMACIJA O TROŠKOVIMA NA VISOKOŠKOLSKIM USTANOVAMA U REPUBLICI HRVATSKOJ

USE OF INFORMATION ON COSTS IN HIGHER EDUCATION INSTITUTIONS IN CROATIA

SAŽETAK: Informacije o troškovima imaju značajnu ulogu u procesu upravljanja određenim subjektom, bilo da je riječ o subjektu iz profitnog ili javnog sektora. Informacije o troškovima mogu se koristiti u visokoškolskim ustanovama kao podloga za donošenje određenih odluka poput odluke o školarinama, formiranju novih studijskih programa, uvođenju novih smjerova na određenom studijskom programu, uvođenju novih kolegija itd. Instrumenti, metode, tehnike i postupci računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva mogu se prilagođavati i koristiti u visokoškolskim ustanovama u svrhu generiranja i izvještavanja o troškovima usmjerenim prema potrebama upravljačkih struktura. Priprema internih izvještaja, planiranje i kontrola troškova na način prilagođen upravljačkim strukturama visokoškolskih institucija značajno bi doprinijeli poboljšavanju i unapređivanju procesa upravljanja u visokoškolskim ustanovama.

KLJUČNE RIJEČI: visokoškolske ustanove, troškovi, planiranje, kontrola, upravljanje

ABSTRACT: Information on costs plays a significant role in managing certain subjects – be they originally from the profit or the public sector. Cost information can be used in higher education institutions as a basis for making certain decisions such as decisions on tuition fees, creation of new curricula, introducing new courses or new specialisations in a given program of study, etc. The instruments, methods, techniques and procedures of cost accounting and management accounting can be adapted and used in higher education institutions for the purpose of generating and reporting the costs geared toward the needs of management structures. Preparing internal reports, planning and cost control so that it is that is adapted to the management structures of higher education institutions could contribute significantly to improving and advancing the process of governance in higher education institutions.

KEY WORDS: higher education, costs, planning, control, management

¹ Docentica na Katedri za računovodstvo na Ekonomskom fakultetu Sveučilišta u Zagrebu

1. UVOD

S ciljem održivosti konkurentne prednosti i uspješnosti Fakulteta ili nekog drugog proračunskog korisnika sve jači naglasak stavlja se na proces upravljanja. To predmnijeva postojanje misije, strategije i ciljeva koje Fakultet ili proračunski korisnici nastoje kroz određene aktivnosti i ostvariti. Sam koncept upravljanja troškovima je izuzetno složen i višeznačan. Analizirajući upravljanje troškovima kao proces stalnih i međusobno povezanih aktivnosti na pojedinim razinama na Fakultetu, može se zaključiti da se bez obzira na sadržajne razlike uporabe različitih metoda obračuna i alokacije troškova, vremensku dimenziju i stupanj neizvjesnosti zbog različitih informacija o troškovima, kroz sve aktivnosti ostvaruje proces odlučivanja. Postoji važnost i potreba za nefinancijskim informacijama, međutim za racionalno odlučivanje neophodne su financijske informacije dobivene iz instrumentarija upravljačkog računovodstva i računovodstva troškova. Temeljna svrha ovoga rada je utvrditi koriste li se i u kojoj mjeri instrumenti, metode, tehnike i postupci računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u visokoškolskim ustanovama u Republici Hrvatskoj za interne potrebe.

Na temelju postavljenog cilja istraživanja definirana je osnovna hipoteza istraživanja koja glasi: **Upravljačke funkcije u visokoškolskim ustanovama u Republici Hrvatskoj ovise o planiranju, obračunu i kontroli troškova.**

Testiranjem ove hipoteze na visokoškolskim ustanovama u Republici Hrvatskoj pokušati će se dokazati da za proces upravljanja visokoškolskom ustanovom jednu od najznačajnijih uloga imaju informacije o troškovima. Da bi informacije o troškovima bile kvalitetna podloga za proces upravljanja visokoškolskom ustanovom, nužno je da se one prezentiraju u internim izvještajima na način prilagođen i zahtjevan od strane upravljačkih struktura ustanove. Pri tome informacije o troškovima uključuju informacije o nastalim troškovima klasificirane prema različitim kriterijima zahtijevanim od strane upravljačkih struktura visokoškolske ustanove te planiranje i kontrolu troškova. U ovom radu utvrdit će se u kojoj mjeri upravljačke strukture visokoškolskih ustanova u Republici Hrvatskoj zahtijevaju od računovodstva informacije o troškovima, na koji način planiraju i kontroliraju troškove te primjenjuju li informacije o troškovima u procesu donošenja određenih odluka. Također, u radu će se utvrditi na koji način računovodstvo visokoškolskih ustanova u RH planira, prati i izvještava o troškovima.

Za potrebe ostvarivanja postavljenog cilja istraživanja te dokazivanja ili opovrgavanja postavljene temeljne hipoteze istraživanja provedeno je empirijsko istraživanje u 2006. godini između visokoškolskih ustanova u Republici Hrvatskoj kojim su prikupljeni primarni podaci za potrebe statističke analize. Primarni podaci su prikupljeni putem anketnog upitnika. Anketa je provedena u Ustanovama visokog obrazovanja i to dvojako jer je poslana prodekanima za financije i voditeljima, odnosno šefovima računovodstva. Svrha takvog dvoznačnog istraživanja imala je prikazati potrebu za informacijama uprava fakulteta, ali isto tako mogućnost davanja i pružanja potrebitih informacija u računovodstvu. Na anketni upitnik je odgovorilo 17 prodekana od 64 ukupno poslana ankete, tj. 26.56% prodekana za financije. Kod šefova računovodstva povrat je nešto značajniji i on iznosi 39% jer je anketu vratilo ukupno 25 šefova ili voditelja računovodstva. Zbog nepronalazjenja relevantnih istraživanja i relevantne znanstvene literature ovaj rad se temelji isključivo na provedenom empirijskom istraživanju (1, str.159-229). Prilikom analize podataka prikupljenih anket-

nim upitnikom, primijenjene su metode deskriptivne i inferencijalne statistike. Metodama deskriptivne statistike prikazani su najznačajniji rezultati istraživanja. Za potrebe dokazivanja postavljene hipoteze istraživanja primijenjena je regresijska analiza te neparametarski testovi. Ograničenje ovoga rada i istraživanja očituje se upravo u činjenici kako je provedeno istraživanje iz 2006.godine. Međutim, kako nije bilo promjena u zakonskim aktima i pravilnicima koji reguliraju područje računovodstva javnog sektora, autor smatra kako i prikaz ankete iz 2006.godine može biti relevantan izvor kako bi se prikazala nedovoljna uporaba informacija o troškovima na visokoškolskim ustanovama u Republici Hrvatskoj. Daljnje istraživanje autora u ovom području usmjeriti će se na ponavljanje ankete na visokoškolskim ustanovama i zatim usporedbe podataka, što će omogućiti bazu u donošenju novih zaključaka.

2. NOVI JAVNI MENADŽMENT

U javnom sektoru teško je odrediti okvir upravljanja upravo iz razloga što javni menadžment mora zadovoljiti različite političke, ekonomske i socijalne ciljeve te su odgovorni različitim korisnicima kao što su Ministri, Sabor, generalna javnost i sl. U funkciji upravljanja razvio se i pojam „novi javni menadžment” čija suština je zapravo „getting things done better”. (7, str 5) Općenito, kultura upravljanja i „novi javni menadžment” naglašava važnost građana odnosno državljana ali i odgovornost javnih uprava za rezultate.(9, str 25.) Također, sugerira strukturalne i organizacijske promjene i izbore koje će pridonijeti decentraliziranoj kontroli (a ne centraliziranoj) kroz različite alternative tržišnog mehanizma. „Novi javni menadžment” je zamišljen da popravi djelotvornost i pristupačnost političkoj vlasti.

„Novi javni menadžment” je proces koji podržava slijedeće ciljeve (8, str 13.):

- poboljšanje djelotvornosti i učinkovitosti u javnom sektoru;²
- jačanje odgovornosti proračunskih korisnika i proračunskih korisnika prema korisnicima odnosno kupcima usluga ili programa;
- uz povećanje koristi, smanjenje javnih izdataka; i
- jačanje menadžmenta proračunskih korisnika ali i povećanje njihovih odgovornosti spram korisnika.

Za ostvarenje tih ciljeva koriste se različiti instrumenti i postavljaju različita načela koja kvalitetno definiraju „novi javni menadžment” i proces upravljanja javnim sektorom.

Fundamentalna načela postupanja i upravljanja u javnom sektoru i državnim jedinicama, zapravo „načela javnog života” su (3, str. 34.):

- čestitost;
- objektivnost;
- odgovornost;
- otvorenost;
- iskrenost i
- vodstvo.

² Pritom se ovdje ne misli na javna poduzeća već samo na proračunske korisnike.

Otvorenost treba pokazati korisnicima da imaju povjerenja u procesu donošenja odluka, kreiranju akcija od strane javnog menadžmenta. Korisne konzultacije i razmjena informacija s korisnicima zapravo osigurava točne i jasne informacije javnom menadžmentu koje pomažu u pravovaljanim poduzetim akcijama i koje podržavaju pomnije ispitivanje ispravnosti. Čestitost je pojam koji osigurava u potpunosti kretanje prema naprijed a temelji se na objektivnosti i iskrenosti koji pak ovise o ispravnim i pravilnim standardima u rukovođenju javnim dobrima i resursima. Također je ovisna o učinkovitosti kontrolnog okvira menadžmenta te osobnih standarda i profesionalizma individualaca unutar proračunskih korisnika. To se sve reflektira kroz procese donošenja odluka i kvalitetu financijskih izvještaja, te općenito pokazatelje uspješnosti. Odgovornost je, naravno, povezana s vodstvom jer se daje naglasak na odgovornost i kod samog postavljanja odnosno imenovanja top menadžmenta. Znači, menadžment jedinica javnog sektora odgovoran je za donesene odluke i aktivnosti (programe) i za upravljanje javnim resursima, a uz to se moraju podrediti i eksternoj kontroli i reviziji. Upravljujuće tijelo odnosno vlast mora biti odgovorno za nadzor i nadgledanje učinkovitosti i djelotvornosti financijskog menadžmenta proračunskih korisnika javnog sektora.

Ta fundamentalna načela reflektiraju se u svim dolje navedenim dimenzijama upravljanja jedinicama javnog sektora (6, str. 28):

- ❖ standardi ponašanja – kako menadžment neke jedinice određuje vrijednosti i standarde koji zatim determiniraju kulturu i ponašanje svih zaposlenih unutar te jedinice;
- ❖ organizacijski proces i struktura - određuje odgovornost top menadžmenta, njegovu organizaciju i imenovanje.
- ❖ Kontrola – menadžment, u svrhu davanja podrške ciljevima, definira različite kontrole zbog bolje učinkovitosti i djelotvornosti različitih operacija, pouzdanost u interno i eksterno izvještavanje te kompatibilnost između regulativa i internih politika.
- ❖ Eksterno izvještavanje – prezentiranje financijske odgovornosti javnim dobrima ali i prezentiranje o izvedbi i korisnosti sredstava.

Gore navedene dimenzije mogu se prepoznati u privatnom odnosno u gospodarskom sektoru. U skladu s tim moglo bi se reći da je „novi javni menadžment“ proces koji želi poboljšati javni sektor i to tako da zrcalnom projekcijom preslika ono dobro iz gospodarskog u javni sektor. Ključne točke takvog uspješnog djelovanja „novog javnog menadžmenta“ su (2):

- Jačanje odgovornosti top menadžmenta kroz proces njihova imenovanja;
- Utvrđivanje i primjena standarda kroz kvalitetne financijske izvještaje i pokazatelje uspješnosti proračunskih korisnika;
- Davanje naglasaka na rezultat umjesto na procese – uspostavlja se kontrola nad „outputom“ a ne više toliko nad „inputom“;
- Praćenje djelatnosti proračunskih korisnika po aktivnostima, ili čak bolje, programima;
- Uvođenje nekih tržišnih mehanizama u javni sektor kao što je javna nabava odnosno javno natjecanje, a sve s ciljem smanjenja troškova i postizanja bolje kvalitete i standarda;

- Primjenjivanje različitih tehnika i vještina (korištenje menadžerskih alata) gospodarskog sektora u javnom sektoru;
- Utvrđivanje odgovornosti (pa čak stimulacija ili kažnjavanje) za uporabu javnih dobara i resursa.

Tom uspješnom i kvalitetnom djelovanju te postizanju svih navedenih ciljeva, pretpostavka je između ostalog i razvijeni informacijski sustav u kojem najvažniju ulogu ima računovodstvo. Aspekti informacijskih tehnologija i financijskog upravljanja zahtijeva od menadžmenta efikasno upravljanje državom i državnim jedinicama kroz primjenu niza instrumentarija i metoda računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Tek po uspostavi i početku korištenja tih instrumentarija moći će se govoriti o ekonomičnosti, učinkovitosti i djelotvornosti³ poslovanja proračunskih korisnika.

2.1. Važnost informacija o troškovima na visokoškolskim ustanovama

Visokoškolske ustanove u Republici Hrvatskoj su dio javnog sektora, odnosno financirane su u potpunosti ili djelomično iz državnog proračuna. Kao korisnici proračuna dužni su primjenjivati proračunsko računovodstvo koje ne predmnijeva uporabu informacija o troškovima za svrhu donošenja poslovnih odluka. Postojeće proračunsko računovodstvo i njegov razvijeni informacijski sustav u potpunosti je razvijeni kao sustav eksternog izvještavanja prema propisanoj računovodstvenoj osnovi te ne zahtijeva planiranje, praćenje i kontrolu troškova za internu uporabu Upravama visokoškolskih ustanova upravo za donošenje poslovnih odluka. U postojećem sustavu proračunskog računovodstva teško je i za očekivati razvitak potpunog i funkcionalnog koncepta internog izvještavanja jer bi to zahtijevalo dvojnu evidenciju pojedinih događaja i transakcija. Razvoj internog izvještavanja pretpostavlja integrirani računovodstveni sustav. Pretpostavka integriranog računovodstvenog sustava je da se primjenjuje u potpunosti obračunska osnova priznavanja poslovnih događaja i da ne postoji odstupanje u informacijama financijskog računovodstva i računovodstva troškova. Sadašnjim računovodstvenim konceptom (modificirani obračunski koncept) izvještajni sustavi ograničen je te ne osigurava dostatne informacije o financijskom stanju i uspješnosti proračunskih korisnika čime je sužen raspon upravljačkih informacija. (9, str. 24.) Premda bi primjena potpune obračunske osnove značila poboljšanje cjelovitog financijskog upravljanja u javnom sektoru, pojedine zemlje u svom računovodstvu, financijskom izvještavanju te planiranju i izvršenju proračuna, još uvijek ne primjenjuju ovaj koncept. Najčešći razlozi tome su slijedeći (6, str. 83):

- nedostatak napora i početnog impulsa od strane države koji je potreban za utvrđivanje kriterija priznavanja pojedinih oblika imovine i obveza te njihove evaluacije;
- manjak dijela javnog menadžmenta obrazovanog iz računovodstvenog područja;
- povezanost procesa uvođenja koncepta nastanka događaja sa ostalim administrativnim i financijskim reformama javnog sektora, čini proces uvođenja istog u primjenu kompliciranim i prije svega dugoročnim.

³ Efficiency kao mjera djelotvornosti ili efikasnosti (uspješnosti) je kvantitativni pokazatelj izražen odnosom *outputa* i *inputa* ili iznosom *outputa* po jedinici *inputa*, dok je effectiveness odnosno učinkovitost više kvalitativni pokazatelj odnosa između *outputa* državne jedinice i objektivnih pretpostavki za ostvarivanje tih *outputa*, tj. podrazumijeva davanje ocjene o optimalnosti izvršavanja postavljenih ciljeva uz postojeće resurse.

Planiranje i kontrola kao mehanizmi proračuna i proračunskih procesa imaju važnu ulogu u funkcioniranju visokoškolskih ustanova. Između ostalih razloga očituje se i transparentnost rezultata kao i potrebe za preusmjeravanjem i alociranjem resursa na veliki broj pojedinačnih aktivnosti čiji ciljevi su važni i često neprofitno orijentirani. Kada bi se u potpunosti usvojila obračunska osnova odnosno koncept nastanka poslovnog događaja tada bi prošli troškovi bili u potpunosti usporedivi s planovima odnosno proračunima u svrhu kontrole. Kako u privatnom tako i u javnom sektoru, informacije o troškovima imaju značajnu ulogu u procesu smanjivanja i kontrole troškova. Tako pravovaljane i pravovremene informacije o troškovima mogu doprinijeti u (5, str. 25.):

- usporedbi troškova s mogućim koristima pojedinih programa i aktivnosti zbog kojih će biti moguće ustanoviti korisne i nekorisne aktivnosti, temeljem kojih će se donositi odluke o smanjenju ili ukidanju aktivnosti i programa koji nisu troškovno učinkoviti;
- usporedbi troškova i njihovih promjena kroz određeno vremensko razdoblje, identificirati uzroke za takvo ponašanje troškova te poduzeti različite korake sa svrhom poboljšanja efikasnosti;
- identifikaciji i smanjivanju viškova troškova kapaciteta te
- usporedbi troškova sa sličnim „benchmark“ aktivnostima, pronaći uzroke i različitosti u troškovima te revidirati i poboljšati procese.

No, vlada često nema prave pokazatelje s kojim bi mogla ocijeniti učinkovitost i efikasnost a kamoli profitabilnost i povrat investicije od programa i različitih aktivnosti upravo zbog toga što je osnovni cilj vlade ili države zadovoljenje javnih potreba. Tako vladi nedostaju neki osnovni ekonomski pokazatelji da bi mogli upravljati troškovima i resursima.

Obuhvaćanje troškova i njihovo planiranje te kontrola može se iskazivati kroz modificirani master proračun u smislu internog izvještavanja ali i nekim drugim oblicima nestandardiziranih financijskih izvještaja. Način obuhvaćanja troškova u internom izvještavanju treba biti u funkciji osiguranja informacijske osnovice za menadžere svih hijerarhijskih razina, u procesu donošenja ekonomskih i neekonomskih poslovnih odluka. Stoga se interni izvještaji trebaju prilagoditi specifičnim zahtjevima internih korisnika, ovisno o tome koriste li se ove informacije u sustavu planiranja, obračuna ili kontrole. Način obuhvaćanja ali i iskazivanja troškova treba biti osnovom za pripremu i interpretaciju informacija u računovodstvu, što zahtijeva da se njegovu definiranju pristupi sa izraženim stavom da je potrebno (4, str.376):

1. jasno definirati tekuće i povremene informacijske zahtjeve internih korisnika na različitim hijerarhijskim razinama odlučivanja, koje imaju utjecaja na strukturu iskazanih troškova;
2. realno procijeniti kadrovske i tehničke mogućnosti računovodstvene službe da udovolji stalnim i povremenim informacijskim zahtjevima korisnika, poštujući načelo ekonomičnosti;
3. definirati organizacijske pretpostavke za udovoljavanjem stvarnim zahtjevima izabranog sustava i metodama obračuna za tekuće izvješćivanje o relevantnim kategorijama troškova, sukladno metodologiji utvrđivanja parcijalnih rezultata;
4. osigurati usporedivost iskazanih troškova u okviru iste djelatnosti, na internom, nacionalnom i međunarodnom planu.

Kako bi se udovoljilo ovim zahtjevima, potrebno je definirati temeljne vrste troškova, te postaviti sustav njihova prepoznavanja, prikupljanja, praćenja, evidentiranja, klasificiranja i analiziranja, što predstavlja integralni dio računovodstvenog, ali i ukupnog informacijskog sustava, podržanog računalnom tehnologijom.

Primjena računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u procesima planiranja moguće je i u slučajevima kada se proračun provodi na obračunskoj osnovi i na novčanoj osnovi. Ako se proračun usvaja po obračunskoj metodi, troškovi se mogu koristiti u svrhu kontrole (planirano-izvršeno) (5, str.25). Ako se proračun usvaja po novčanoj osnovi obračuni troškova mogu pomoći kao dodatne informacije pri raspodjeli proračunskih sredstava. Činjenica je da se u pripremi proračuna podaci o troškovima nedovoljno koriste. Upute za izradu proračuna ne prezentiraju i ne zahtijevaju takve modele. Korištenje informacija o troškovima je djelomično i na dobrovoljnoj osnovi (nije propisana procedura).

Informacije o troškovima mogu se koristiti u svrhu njihove kontrole i potrebnog smanjenja. Moguće je usporediti ostvarene troškove po više osnova: s planiranim troškovima programa (aktivnosti), sa standardnim troškovima, s troškovima sličnog programa (aktivnosti), uspoređivati troškove kroz vrijeme. Cilj je utvrditi razlike, odstupanja u troškovima, revidirati ih i poduzeti odgovarajuće mjere. Činjenica je da je upravljanje troškovima za ove svrhe nerazvijeno i ne koristi se u dovoljnoj mjeri pri utvrđivanju proračunske potrošnje po korisnicima. Standardizacija troškova za iste ili srodne usluge tj. priznavanje troškova do određenog iznosa za svaku pojedinu uslugu je praksa koja je djelomično prisutna kod proračunskih korisnika, a pogotovo u Republici Hrvatskoj (8, str.14).

3. INFORMACIJSKI ZAHTJEVI UPRAVLJAČKIH STRUKTURA VISOKOŠKOLSKIH USTANOVA U RH O TROŠKOVIMA

U ovom dijelu rada analizirat će se rezultati empirijskog istraživanja dobiveni anketom koja je upućena prodekanima s ciljem da se utvrde i rangiraju informacijski zahtjevi upravljačkih struktura visokoškolskih ustanova u RH o troškovima.

3.1. Planiranje i iskazivanje troškova u internim izvještajima

Prodekanima za financije postavljeno je pitanje zahtijevaju li od računovodstvene službe interno planiranje (budžetiranje) troškova u svojoj Ustanovi? Čak 76% ispitanika odgovorilo je da zahtijevaju dok ih je 24% odgovorilo da ne zahtijevaju.

Interesantno je, ali i logično da je na sljedeće pitanje frekvencija odgovora identična jer prodekani za financije, odnosno Uprava koja zahtijeva od svoje računovodstvene službe planiranje troškova, istovremeno zahtijeva i interne izvještaje o tim planiranim troškovima. Utemeljena je pretpostavka da oni koji zahtijevaju interno planiranje troškova ili bilo kakvo interno iskazivanje troškova, o tome i zahtijevaju interne izvještaje od svoje računovodstvene službe. Postotak je isti, 76% odgovorilo je da zahtijeva interne izvještaje dok 24% ne zahtijeva interne izvještaje o planiranim troškovima iz razloga što ni ne zahtijevaju planiranje troškova u svojoj Ustanovi.

Iduće pitanje odnosilo se samo na one koji su prethodno odgovorili s da, odnosno na onih 76% ispitanika koji zahtijevaju interne izvještaje o planiranim troškovima, a odnosilo se na vremenski interval izvještavanja. Najviše ispitanika zahtijeva interne izvještaje o planiranim troškovima tromjesečno, zatim polugodišnje, pa mjesečno i na godišnjoj razini. U ovom pitanju bilo je moguće dati više odgovora, pa tako očigledno neki prodekani zahtijevaju od svoje službe i tromjesečno i polugodišnje izvještavanje o planiranim troškovima.

Prikaz 1.: Iskazivanje troškova u internim izvještajima

Iskazivanje troškova	Frekvencija
Na razini Ustanove kao cjeline	5
Prema prirodnim vrstama	4
Po mjestima troška	6
Po nositeljima troškova	8
Ukupno	23

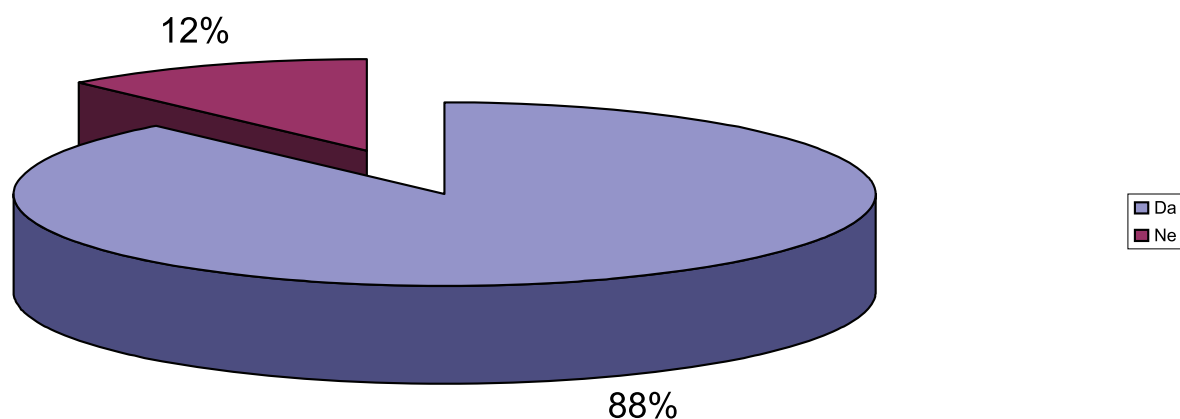
Izvor: Empirijsko istraživanje

Od onih 13 ispitanika, odnosno 76% koji uopće zahtijevaju interne izvještaje i to u nekom vremenskom intervalu čak osam ih zahtijeva iskazivanje troškova prema nositeljima troškova. Ako je prema nositeljima troškova, prodekani za financije su trebali označiti prema kojim nositeljima troškova zahtijevaju iskazivanje u internim izvještajima. Nositelji troškova su klasificirani kao dodiplomski studij, postdiplomski studij, stručni studij, znanstvenoistraživački rad, profesionalne usluge u obliku projekata na tržištu te administrativne usluge. Dakle, svih osam odgovora koji iskazuju troškove prema nositeljima troškova u internim izvještajima, iskazuju ih prema dodiplomskim, postdiplomskim studijima i prema profesionalnim uslugama. Do lagane iskrivljenosti dolazi kod znanstveno istraživačkog rada i to isključivo što ako postoji znanstveno-istraživački centar onda se to može tretirati kao mjesto troška, a ne nositelj troška. Stručni studij kao nositelj troška ne egzistira na fakultetima koji nemaju stručni studij. Što se tiče administrativne usluge kao nositelja troška, na „malim“ fakultetima ti troškovi nisu značajni pa ih i nema smisla iskazivati kao zasebnu jedinicu.

3.2. Informacijski zahtjevi o troškovima plaća

Troškovi plaća u visokoškolskim ustanova čine značajan udjel u strukturi ukupnih troškova. U ovom dijelu rada prikazani su informacijski zahtjevi o troškovima plaća od strane upravljačkih struktura visokoškolskih ustanova u RH.

Ukupno 88% ispitanika zahtijeva iskazivanje troškova plaća dok ih 12% ne zahtijeva to od svoje računovodstvene službe. Najviše ispitanika zahtijeva iskazivanje na mjesečnoj i tromjesečnoj razini. Troškovi plaća prema zahtjevima prodekana u internim izvještajima iskazuju se najviše prema mjestu troškova, a zatim prema vrsti usluge. Ako se promatraju drugi kriteriji iskazivanja troškova plaća onda definitivno prednjači način iskazivanja troškova plaća prema izvorima financiranja, a tek zatim prema Ustanovi kao cjelini. Većina prodekana smatra da bi im u procesu donošenja odluka i boljem upravljanju fakulteta najviše



Slika 1.: Iskazivanje troškova plaća

Izvor: Empirijsko istraživanje

pomoglo iskazivanje troškova plaća prema mjestima troškova ili organizacijskim jedinicama, ali i prema izvorima financiranja. Zatim, šest ih smatra da bi iskazivanje troškova plaća prema vrstama usluga značajno pomoglo u upravljanju fakultetom.

3.3. Informacijski zahtjevi o materijalnim troškovima

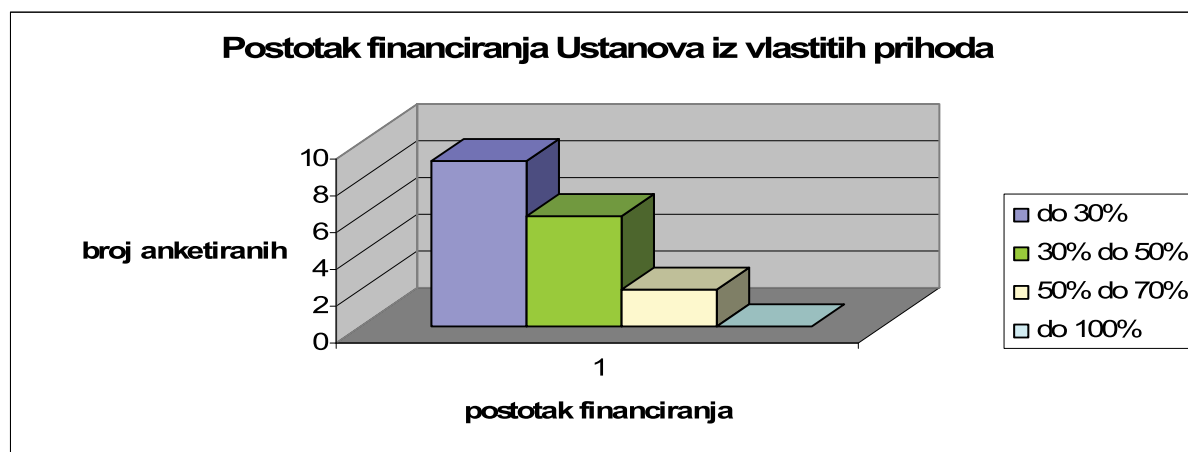
Materijalni troškovi u visokoškolskim ustanovama čine, pored troškova plaća, značajan udjel u strukturi ukupnih troškova visokoškolskih ustanova. U ovom dijelu rada prikazani su informacijskim zahtjevima o materijalnim troškovima od strane upravljačkih struktura visokoškolskih ustanova u RH.

Prikaz 2.: Zahtijevaju li prodekan i iskazivanje materijalnih troškova

Materijalni troškovi	Frekvencija
Da	17
Ne	0
Ukupno	17

Izvor: Empirijsko istraživanje

Svih 17 ispitanika koji su odgovorili na anketni upitnik smatraju važnim i zahtijevaju od svoje računovodstvene službe iskazivanje materijalnih troškova i to najviše na tromjesečnoj, mjesečnoj i godišnjoj razini. Postotak o iskazivanju troškova plaća ipak je manji u odnosu na 100% populacije koji zahtijevaju iskazivanje materijalnih troškova. Ova informacija je signifikantna i relevantna jer bi se moglo zaključiti da su prodekanima informacije o materijalnim troškovima važnije jer su ti troškovi varijabilni i ponekad se mogu kontrolirati za razliku od troškova plaća koje su fiksni trošak i uplaćuje ih Ministarstvo pa prodekan i Uprava nemaju na njih značajan utjecaj. Kod troškova plaća postoji dio koji fakulteti isplaćuju iz vlastitih prihoda međutim ti fakulteti su ipak u manjini u odnosu na one fakultete koji ne ostvaruju vlastite prihode.



Slika 2.: Struktura financiranja fakulteta iz vlastitih prihoda

Izvor: Empirijsko istraživanje

Iz slike 2. je vidljivo da se njih devet financira do 30% iz vlastitih prihoda, dok njih šest od 30 do 50 % iz vlastitih prihoda, a samo dva na razini od 50 do 70 %.

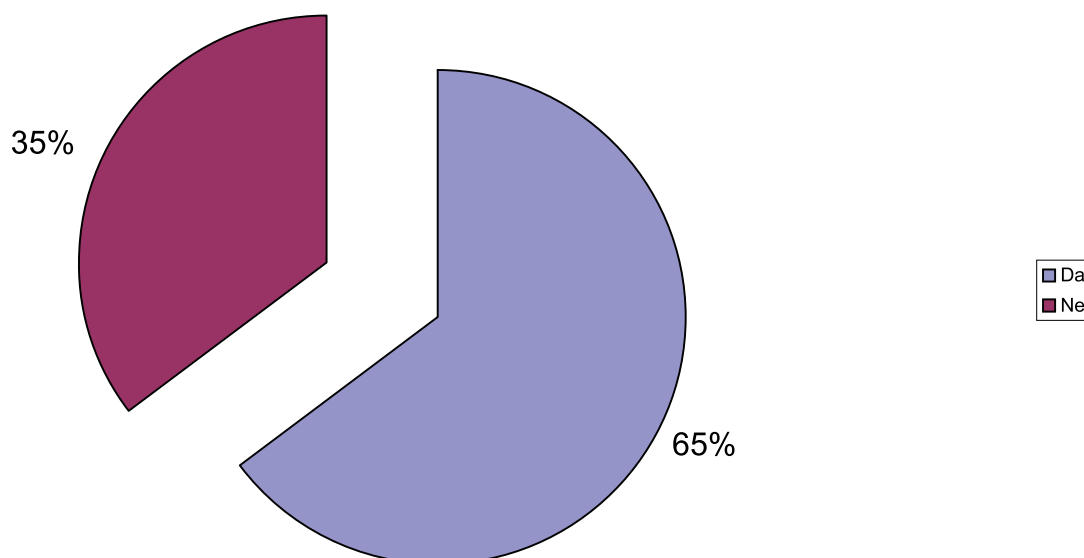
Najviše ispitanika zahtijeva iskazivanje materijalnih troškova prema vrsti usluge odnosno nositelju troška dok ih nešto manje zahtijeva prema mjestima troška ili organizacijskim jedinicama i to na mjesečnoj ili tromjesečnoj razini. Prema nekim drugim kriterijima podjele najviše ih je odgovorilo da zahtijeva iskazivanje materijalnih troškova prema izvorima financiranja te na razini Ustanove kao cjeline. Ovdje se opet može primijetiti da ipak postoji značajan broj fakulteta koji se u određenoj mjeri financiraju iz proračuna te iz kojeg im se podmiruju određeni materijalni troškovi. Zatim su prodekani za financije morali rangirati na koji način im te informacije o načinu iskazivanja materijalnih troškova u boljem upravljanju i procesu donošenja odluka. Trebali su se koristiti ocjenama od 1 do 5, pri čemu je ocjena 1 – najmanje važno, a 5 – najviše važno.

Promatrajući njihove odgovore može se zaključiti da prodekanima u što kvalitetnijem i boljem upravljanju i procesu donošenja odluka najviše koristi iskazivanje materijalnih troškova prema izvorima financiranja, a tek nakon toga prema mjestima troškova, odnosno organizacijskim jedinicama. Tek na trećem mjestu je iskazivanje troškova prema vrstama usluga, odnosno prema studijima. S obzirom na to da se iz empirijskog istraživanja može zaključiti da prodekani i sama Uprava fakulteta, zahtijeva informacije o planiranim troškovima plaća i materijalnih troškova pa i ukupnih troškova u cjelini, logičan slijed bilo je pitanje o tome zahtijevaju li iskazivanje razlike između planiranih i ostvarenih troškova.

3.4. Informacijski zahtjevi o razlici planiranih i ostvarenih troškova

Prema istraživanju, izvještavanje o razlici između planiranih i ostvarenih troškova zahtijeva 65% ispitanika dok ih 35% ne zahtijeva.

Izvještavanje o razlici između planiranih i ostvarenih troškova zahtijevaju u određenim vremenskim intervalima. Najviše ih zahtijeva u tromjesečnim, zatim godišnjim, ali i polugodišnjim izvještajima o razlici između planiranih i ostvarenih troškova. Dobiveni rezultati iz ankete provedene među prodekanima pokazuju da informacijski zahtjevi i



Slika 3.: Izvještavanje o razlici između planiranih i ostvarenih troškova

Izvor: Empirijsko istraživanje

potrebe nisu tako visoki. Prodekani bi se ipak trebali dodatno informirati o instrumentima i alatima koji bi im trebali olakšati upravljanje fakultetom i pomoći u procesu donošenja poslovnih odluka. Računovođe bi trebale pružati određene informacije kroz različite oblike internog iskazivanja i internih izvještaja.

Sumirajući dobivene rezultate može se doći do slijedećih zaključaka:

- postoji uporaba i korištenje određenih instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva na Fakultetima te
- informacijski zahtjevi menadžmenta odnosno Uprave Fakulteta i nisu tako visoki.

Prodekani za financije koji su odgovarali na anketu pokazuju određeno znanje o korisnosti različitih metoda obračuna i kontrole troškova s ciljem što boljeg upravljanja Fakultetom. Također su upoznati i s ostalim korisnim aspektima računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u upravljačkim procesima kao što su metode određivanja cijena usluga i naknada, mjerenje rezultata poslovanja, mjerenje uspješnosti programa i usluga te njihov nadzor i praćenje. Međutim, analiza odgovora jasno pokazuje njihovu nedovoljnu informiranost i educiranost za traženje određenih informacija, iz područja računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva, od računovođa s ciljem što boljeg upravljanja troškovima. Dakle, prema dobivenim rezultatima može se zaključiti da su prodekani donekle upoznati s prednostima i načinom korištenja različitih instrumentarija, ali još uvijek nedovoljno zahtijevaju od svoje računovodstvene službe, što može značiti da računovođe jednostavno nisu spremne pružiti informacije koje nitko od njih ne zahtijeva ili ne zna zahtijevati. Uspješnost Fakulteta može se mjeriti stupnjem zadovoljenja općih i zajedničkih potreba pojedinaca i zajednice, ali se može uspješnost Fakulteta kvantificirati i visinom ostvarene dobiti, odnosno razlikom između ostvarenih prihoda i nastalih rashoda (ili kao razlika između primitaka i izdatka).

4. RAČUNOVODSTVENO IZVJEŠTAVANJE O TROŠKOVIMA U VISOKOŠKOLSKIM USTANOVAMA U RH

Primjerenost postojećeg sustava proračunskog računovodstva informacijskim potrebama menadžmenta može se sagledati i iščitati iz ankete poslana računovođama i njihovih odgovora. Dobiveni rezultati iz ankete provedene među prodekanima pokazuju da informacijski zahtjevi i potrebe nisu tako visoki. Prodekani bi se ipak trebali dodatno informirati o instrumentima i alatima koji bi im trebali olakšati upravljanje Fakultetom i pomoći u procesu donošenja poslovnih odluka. Računovođe bi trebale pružati određene informacije kroz različite oblike internog iskazivanja i internih izvještaja. Propisana primjena modificirane obračunske osnove ne pruža im dovoljno informacija o troškovima a koje su im zapravo potrebne za interni obračun. Može se zaključiti da oni koriste različite elemente i da zapravo interne obračune i evidenciju o pojedinim troškovima vode paralelno s računovodstvom u zakonske svrhe. S obzirom da ovakav način internog obračuna zahtijeva od računovođa više vremena i truda logično je da bi prelazak na potpunu obračunsku osnovu prema njihovom mišljenju pridonio boljem korištenju i uporabi navedenih instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva jer bi na taj način donekle uštedjeli i na vremenu i trudu. Pretpostavlja se da računovođe sve te elemente koriste za internu evidenciju i praćenje prihoda i rashoda koji se pokrivaju iz tih prihoda.

4.1. Planiranje i izvještavanje o troškovima

Pitanjem planiraju li troškove, ali ne u svrhu sastavljanja i planiranja proračuna, broj ispitanika, koji su odgovorili potvrdno, se smanjio na 52% dok 36% ispitanika djelomično planira troškove. U ovom pitanju je napravljena distinkcija između planiranja troškova pri izradi financijskog plana prema Zakonu o proračunu u procesu planiranja proračuna i planiranja troškova za interne obračune i interne izvještaje. Planiranje troškova u procesu internog obračuna bi trebalo obuhvaćati sve troškove koji nastaju u poslovanju fakulteta, a ne samo one koje se pokrivaju iz proračunskih sredstava. Također, trebali bi se uzeti u obzir troškovi prema načelu potpune obračunske osnove. Od 52% ispitanika koji bez obzira na izradu proračuna planiraju svoje troškove, najviše ih, čak 36% planira prema nositeljima troškova znači studijima, 29% ispitanika prema kontnom planu odnosno prirodnim vrstama troškova.

Prikaz 3.: Način planiranja troškova

Način	Učestalost	Relativne frekvencije
Razina ustanove kao cjeline	8	17,78
Prirodne vrste	13	28,89
Mjesto troška	8	17,78
Nositelji troška	16	35,56
Ukupno	45	100

Izvor: Empirijsko istraživanje

S obzirom na to da ih najviše planira troškove prema nositeljima troškova, tražilo se od njih da navedu po kojim. Prema odgovorima vidljivo je da po četrnaest ispitanika planira troškove za znanstveno- istraživački rad i profesionalne usluge, dvanaest ispitanika planira troškove za postdiplomski studij, jedanaest za dodiplomski i devet za stručni studij. Četrnaest ispitanika ne planiraju troškove po nekom drugom nositelju troškova dok neki planiraju troškove za međunarodnu suradnju, studentske programe i sl. te ih tretiraju kao nositelje troškova.

Računovođe su rangirale i ocijenile način obračunavanja troškova u svojim fakultetima i pri tom su se opet koristile ocjene od 1 do 5, pri čemu je ocjena 1 – najmanje se koristi, a ocjena 5 – najviše se koristi. Računovođe su se izjasnile da obračunavaju troškove najviše po kontnom planu zapravo po prirodnim vrstama troškova jer je 14 ispitanika ocijenilo taj način s ocjenom 5. Osam ispitanika obračunava troškove prema mjestima troškova, a samo šest ispitanika je nositelje troškova ocijenilo s ocjenom 5. Obračunavanje troškova prema prirodnim vrstama podudarno je odgovoru o načinu planiranja troškova. Međutim prema odgovoru o načinu planiranja troškova (prema nositeljima troškova) odgovor o obračunu troškova se bitno ne razlikuje jer je šest ispitanika ocijenilo taj način s ocjenom 5 dok ih je devet ocijenilo s ocjenom 4 (ukupno 15 je taj način ocijenilo važnim).

Sljedeće pitanje je podrazumijevalo da ako planiraju i obračunavaju troškove na određene načine, logično je da o tome i izvještavaju svoju Upravu. Od ispitane populacije 10 njih je ocijenilo s ocjenom 5 važnost izvještavanja prema prirodnim vrstama (prema kontnom planu), osam ih je s ocjenom 4 i 5 ocijenilo važnost izvještavanja prema mjestima troškova, dok ih je način izvještavanja prema nositeljima troškova s ocjenom 4 ocijenilo devet a s ocjenom 5 šest ispitanika.

4.2. Izvještavanje o troškovima plaća

U ovom dijelu rada prikazani su rezultati istraživanja računovodstvenih odjela visokoškolskih ustanova o načinu izvještavanja troškova plaća.

Prikaz 4.: Troškovi plaća u strukturi ukupnih troškova

Udio	Frekvencija	Relativna frekvencija
<30%	1	4,00
30% do 50%	11	44,00
50% do 80%	12	48,00
više od 80%	0	0,00
Neodgovoreno	1	4,00
Ukupno	25	100

Izvor: Empirijsko istraživanje

Troškovi plaća u strukturi ukupnih troškova su visoki i u dvanaest ispitanih fakulteta imaju udio od 50% do 80% u strukturi ukupnih troškova, a u jedanaest fakulteta imaju udio od 30% do 50%. Te troškove plaća iskazuju najčešće prema vrstama usluga, odnosno

nositeljima troškova, a zatim prema mjestu troškova. Od ostalih načina iskazivanja troškova plaća 64% ispitanih populacije ih iskazuje prema izvorima financiranja što je i očekivani odgovor jer se glavnina plaća isplaćuje iz proračuna, dok samo neki fakulteti isplaćuju određeni dio plaće iz vlastitih prihoda.

4.3. Izvještavanje o materijalnim troškovima

Materijalni troškovi u strukturi ukupnih troškova su ili između 20% i 30% ili su između 30% i 50%. Materijalni troškovi u odnosu na troškove plaća su manji. Jedan od razloga je struktura materijalnih troškova jer se prema modificiranom konceptu nastanka događaja ne iskazuju troškovi amortizacije.

Prikaz 5.: Materijalni troškovi u strukturi ukupnih troškova

Udio	Učestalost	Relativna frekvencija
< 30%	8	32,00
30% do 50%	17	68,00
50% do 80%	0	0,00
više od 80%	0	0,00
Ukupno	25	100,00

Izvor: Empirijsko istraživanje

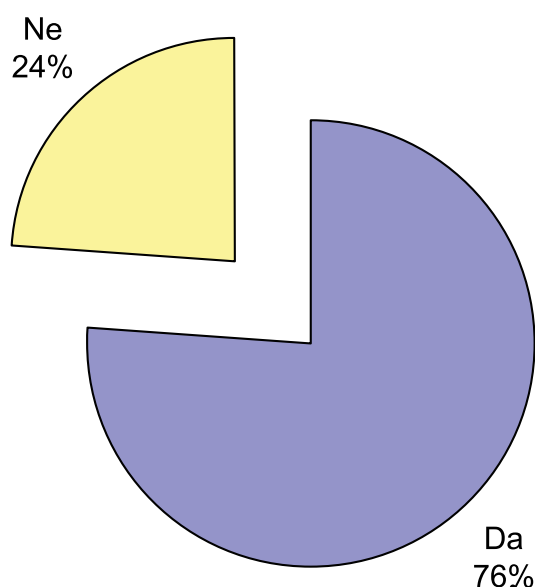
Materijalni troškovi se najčešće, kod čak 50% ispitanika, iskazuju prema mjestu troškova dok kod 42% ispitanih populacije se materijalni troškovi iskazuju prema vrsti usluga. Kao i kod načina iskazivanja troškova plaća, materijalni troškovi se još najčešće iskazuju prema izvoru financiranja (vlastiti i proračunski), a tek zatim na razini Ustanove kao cjeline.

4.4. Izvještavanje o razlici planiranih i ostvarenih troškova

O razlici između planiranih i ostvarenih troškova 76% ispitanika o tome izvještava Upravu. 24% ispitanika ne izvještava Upravu o razlici između planiranih i ostvarenih troškova i to zato što uopće ne planiraju troškove.

Oni ispitanici koji izvještavaju Upravu o razlici između planiranih i ostvarenih troškova čine to najčešće na tromjesečnoj razini, zatim na godišnjoj i polugodišnjoj razini.

Prodekanima za financije je postavljeno pitanje o tome da odrede u kojem se postotku njihov fakultet financira iz vlastitih prihoda. Računovođe se pitalo da odrede u kojem postotku se njihov fakultet financira iz proračuna. Najveći dio ispitanika se financira iz proračuna u intervalu od 50% do 70%, jedan dio u intervalu od 70% do 100% a jedan dio ispitanika se financira u intervalu od 30% do 50% iz proračuna.



Slika 4.: Izvještavanje o razlici između planiranih i ostvarenih troškova

Izvor: Empirijsko istraživanje

Prikaz 6.: Udio financiranja iz proračuna

Udio	Učestalost	Relativne frekvencije
< 30%	1	4,00
30% - 50%	6	24,00
50% - 70%	11	44,00
< 100%	7	28,00
Ukupno	25	100,00

Izvor: Empirijsko istraživanje

S obzirom na visinu financiranja iz proračuna ovisi i određivanje cijena usluga. Veći, fakulteti ili fakulteti s „jakim“ projektima koji se manje financiraju iz proračuna, imaju veću slobodu u kreiranju i utvrđivanju pojedinih cijena usluga i naknada. Oni manji fakulteti koji itekako ovise o proračunskim izvorima nemaju toliku slobodu kod utvrđivanja cijena usluga. Samostalno se najviše određuju cijene za profesionalne usluge i administrativne usluge, pa tek onda za stručni studij i postdiplomski studij. Eksterno (znači od strane Ministarstva) im se određuje cijena najviše za dodiplomski studij, pa nekima za stručni studij i tek onda za znanstvenoistraživački rad. Kombinirano određivanje cijena, dakle da podjednako sudjeluju Ministarstvo i fakulteti u određivanju cijena usluga, najčešće je kod znanstveno – istraživačkog rada, zatim kod nekih fakulteta i kod dodiplomskog, postdiplomskog i stručnog studija.

Računovođe pokazuju, temeljem rezultata ankete, veće znanje o pojedinim elementima računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva, te njihovu uporabu i korisnu primjenu u upravljanju Fakulteta i u procesu donošenja poslovnih odluka. Uz svakodnevne

operativne poslove teško je od računovođa očekivati određene inicijative ako se to od njih ne zahtijeva, pa se u sklopu s tim opet javlja problem nedovoljne educiranosti i informiranosti prodekana ali i same Uprave. Ako prodekani odnosno Uprava ne zahtijeva određene evidencije troškova ili neke pokazatelje koji bi im trebali pomoći u procesu donošenja odluka, računovođe u tom slučaju neće samovoljno izvještavati prodekane odnosno Upravu. Druga strana tog problema je nedovoljna informiranost prodekana i same Uprave o mogućnostima korištenja instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Međutim, postavlja se pitanje kada i u kojoj mjeri će prodekani zahtijevati dodatne edukacije o instrumentarijima računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva, a nakon toga i postavljati određene zahtjeve za informacijama o troškovima svojoj računovodstvenoj službi.

Dio ankete istraživao je primjerenost izvještaja postojećeg sustava proračunskog računovodstva za primjenu instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Promatrajući dobivene rezultate može se zaključiti da računovođe smatraju da postojeći sustav proračunskog računovodstva ne zadovoljava primjenu instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva. Ipak, računovođe dvostruko evidentiraju i vode neke podatke o nekim troškovima kao npr. neke Uprave zahtijevaju od računovođa interne izvještaje o troškovima plaća prema različitim kriterijima ili o materijalnim troškovima. Računovođe, dakle, dvostruko evidentiraju neke podatke za potrebe internog izvještavanja i iskazivanja a druge za potrebe zadovoljenja zakonskih pretpostavki. Zbog potrebe bržeg i sistematičnijeg iskazivanja podataka o troškovima i njihovom utjecaju na upravljačke funkcije Uprave, neophodno je propisivanje obveze njihova evidentiranja kroz:

- a) Financijske izvještaje, i
- b) Bilješke uz financijske izvještaje.

I to na način da se počne koristiti koncept potpunog nastanka događaja umjesto modificiranog načela i da takav način izvještavanja zaživi u cijelom javnom sektoru. Međutim, način internog izvještavanja ne treba propisivati već treba ostaviti na volju i znanje svakom Fakultetu. Taj prijedlog obveze ima potpunog smisla jedino uz prelazak na koncept nastanka poslovnog događaja jer će se jedino tako računovođama smanjiti volumen i opseg poslova i to u obliku sastavljanja dodatnih internih izvještaja Upravama i pomoći pri razumijevanju pojedinih informacija.

Prema rezultatima ankete može se zaključiti da:

- postoji određena uporaba i korištenje određenih instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva od strane računovođa na Fakultetima koja ovisi o zahtjevima Uprave, te
- kako informacijski zahtjevi menadžmenta odnosno Uprave Fakulteta i nisu tako visoki pa je dana razina informacija računovođa u skladu s njihovim zahtjevima.

5. TESTIRANJE POSTAVLJENE HIPOTEZE ISTRAŽIVANJA

Za potvrdu postavljene hipoteze istraživanja rađene su ordinalne i nominalne logističke regresije i to pitanja koja se odnose na podatke o mjerenju i nadzoru uspješnosti pruženih usluga, ali i ostalih važnih elemenata ankete.

Postavljena hipoteza istraživanja glasi: **Upravljačke funkcije u javnom sektoru ovise o planiranju, obračunu i kontroli troškova.**

U cilju dokazivanja postavljene hipoteza istraživanje je obuhvatilo posebno upravljačke strukture visokoškolskih ustanova u RH (prodekane za financije) i računovođe iz računovodstvenih odjela visokoškolskih ustanova u RH.

Tablica 1. Odgovori računovođa

Zavisne varijable	Nezavisne varijable	$\alpha = 0,10$ p-vrijednosti
Mjerenje uspješnosti pruženih usluga	Planiranje, obračun i kontrola troškova	0,090
Na temelju čega ocjenjujete uspješnost pojedinih pruženih usluga?	Da li planirate troškove (pri tom se ne misli na planiranje rashoda pri izradi financijskog plana u procesu planiranja proračuna) troškova u Vašoj Ustanovi?	0,189
Koristite li financijske pokazatelje (pokazatelje analize financijskih izvještaja) u ocjenjivanju uspješnosti programa i usluga te navedite koje?	Da li interno izvještavate Upravu o planiranim troškovima?	0,686

Izvor: Empirijsko istraživanje

Tablica 2. Odgovori prodekana

Zavisne varijable	Nezavisne varijable	$\alpha = 0,10$ p-vrijednosti
Mjerenje uspješnosti pruženih usluga	Planiranje, obračun i kontrola troškova	0,009
Na temelju čega ocjenjujete uspješnost pojedinih pruženih usluga?	Da li zahtijevate od računovodstvene službe interno planiranje (budžetiranje) troškova u Vašoj Ustanovi?	0,526
Koristite li financijske pokazatelje (pokazatelje analize financijskih izvještaja) u ocjenjivanju uspješnosti programa i usluga te navedite koje?	Da li zahtijevate od računovodstvene službe interno planiranje (budžetiranje) troškova u Vašoj Ustanovi?	0,372

Izvor: Empirijsko istraživanje

Dakle, uz razinu signifikantnosti od 10% postoji značajna statistička povezanost nezavisne varijable planiranja, obračun i kontrola troškova uz podatke o nadzoru i mjerenju uspješnosti pruženih usluga čije informacije pridonose boljem upravljanju i procesu

donošenja odluka (P-vrijednosti su sve manje od 10%, p-vrijednosti u G statistici su također manje od 10% što govori da je koeficijent u regresijskoj jednadžbi signifikantan) kod odgovora prodekana.

Uz razinu signifikantnosti od 10% iz navedene regresije vidimo da imamo granični slučaj o utjecaju planiranja, obračuna i kontrole troškova na nadzor i mjerenje uspješnosti pruženih usluga. Stoga možemo s manjom signifikantnošću tvrditi da postoji značajan statistički dokaz o gore navedenom utjecaju (u G statistici p-vrijednost je manja od 10%, dakle postoji barem jedan koeficijent značajno različit od nule koji utječe na zavisnu varijablu) kod odgovora računovođa. **Sumirajući može se zaključiti da postoji relativan utjecaj planiranja, obračuna i kontrole na upravljačke funkcije u fakultetima visokog obrazovanja i to na nadzor i mjerenje uspješnosti pruženih usluga.**

Uz razinu signifikantnosti od 10% ne postoji statistički značajan dokaz da interno planiranje troškova utječe na temelje za ocjenu uspješnosti pruženih usluga (sve P-vrijednosti su relativno velike, a i P-vrijednosti u G statistici ukazuju da su svi koeficijenti jednaki nuli, odnosno približni nuli pa je njihov utjecaj zanemariv) u odgovorima prodekana.

Uz razinu signifikantnosti od 10% ne postoji statistički značajan dokaz da interno planiranje troškova utječe na temelje za korištenje financijskih pokazatelja u ocjenjivanju uspješnosti programa i usluga (sve P-vrijednosti su relativno velike, a i P-vrijednosti u G statistici ukazuju da su svi koeficijenti jednaki nuli odnosno približni nuli pa je njihov utjecaj zanemariv) u odgovorima prodekana.

Uz razinu signifikantnosti od 10% ne postoji statistički značajan dokaz da interno planiranje troškova utječe na temelj za ocjenu uspješnosti pruženih usluga u odgovorima računovođa. P-vrijednosti su relativno velike čime se odbacuje pretpostavka o signifikantnom utjecaju.

Prema provedenim testovima i regresijskim analizama, može se zaključiti iz dobivenih rezultata da upravljačke funkcije u fakultetima visokog obrazovanja donekle ovise o planiranju, obračunu i kontroli troškova, međutim, ne ovise o njihovom internom izvještavanju. Informacije o planiranju, obračunu i kontroli troškova mogu se koristiti s ciljem smanjivanja troškova, a povećanja efikasnosti pruženih usluga. S tim ciljem moguće je troškove planirati i zatim usporediti ostvareno odnosno mjeriti uspješnost ostvarenja da bi se utvrdile razlike i odstupanja u troškovima. Dakle, razlike između planiranog i ostvarenog trebaju se iskazivati i kao takvi indikatori o troškovima mogu utjecati na povećanje efikasnosti i mjerenje uspješnosti pruženih usluga.

6. ZAKLJUČAK

Za potrebe planiranja, obračuna, alokacije i kontrole troškova, troškovi na Fakultetu se prate i iskazuju na različite načine. Provedenim istraživanjem utvrđeno je da najveći broj Fakulteta prema odgovorima računovođa, troškove prate i iskazuju po prirodnim vrstama, manje ih troškove prate i iskazuju po mjestima nastanka odnosno po organizacijskim jedinicama, dok ih najmanje troškove prati po nositeljima troškova. Rezultati ankete upućuju na najveću zastupljenost praćenja troškova prema prirodnim vrstama troškova što je očekivani rezultat jer je navedena klasifikacija propisana te su podaci o troškovima strukturirani prema toj klasifikaciji i na raspolaganju za ostale obrade. U cilju poboljšanja procesa plani-

ranja, obračuna, alokacije i kontrole troškova u javnom sektoru, neophodno je troškove pratiti ne samo po prirodnim vrstama i mjestima nastanka, već i po programima i vrstama usluga. Budući da su informacije i podaci najvažniji resursi u procesu upravljanja, izgradnja primjerenog financijsko-informacijskog sustava, pretpostavka je uspješnosti svakog menadžmenta, pa i onog na Fakultetu. Polazeći od pretpostavke da je primjereni računovodstveni informacijski sustav infrastrukturna podrška uspješnom upravljanju, njegov sadržaj i strukturu treba više promatrati u funkciji povećanja učinkovitosti financijskog upravljanja i ocjene javnog menadžmenta na Fakultetu, a ne samo u funkciji izvršenja ciljeva proračuna.

Temeljom pretpostavkom uspješnog upravljanja javnim sektorom, a time i Fakultetom ali i svim proračunskim korisnicima smatra se primjena načela transparentnosti. Transparentnost kao pojam obuhvaća pitanje jasnoće, dostupnosti i cjelovitosti informacija korisnicima. Transparentnost se smatra temeljem za provođenje olakšanog nadzora nad upravljanjem tj. nad poslovima koje obavlja javni menadžment. Provođenje nadzora nad poslovima javnog menadžmenta trebalo bi postrožiti i odgovornost menadžmenta tj. držati ga još više odgovornim za provođenje uspješnog financijskog upravljanja i dostizanje zacrtanih ciljeva u čitavom javnom sektoru.

Zahtjevi Uprave prema računovodstvenoj službi za internim izvještavanjem o planiranim i obračunatim troškovima, ali i interno iskazivanje, općenito, o troškovima, nemaju značajan ili gotovo nikakav utjecaj na upravljačke funkcije fakulteta visokog obrazovanja. Iz toga bi se moglo zaključiti da iako Uprava ili prodekani za financije zahtijevaju određene interne izvještaje i interno iskazivanje troškova još uvijek ne prepoznaju njihovu pravu korist i ne upotrebljavaju ih za nadzor i mjerenje uspješnosti pruženih usluga ili općenito poslovanja Fakulteta. Znači, interno iskazivanje o troškovima se koristi isključivo u svakodnevne i operativne procese donošenja odluka te eventualno za smanjivanje nekih troškova, ali nikako u mjerenju uspješnosti.

LITERATURA:

1. Dražić Lutilsky I. (2006), Informacije o troškovima u funkciji upravljanja u javnom sektoru, doktorska disertacija, Ekonomski fakultet Zagreb, str.159-229.
2. Hughes,O., O`Nill, D.(2002) "The limits of new public management: Reflection on the Kennett «revolution» in Victoria"[online] International Public Management Review; dostupno na: <http://www.inpuma.research/papers/sydney/hughesoneill.html>; preuzeto 15.03.2005.
3. IFAC, Research Report (2001): „Governance in the Public Sector – a governing body perspective“, 2001. godina, službena stranica www.ifac.org; posjećena 15. 07. 2005. godine.
4. Peršić M., Janković S., (2006), Menadžersko računovodstvo hotela, HZRIF, Zagreb, str.376.
5. PSC STUDY 12 (2005) „ Perspectives on Cost Accounting for Government“, IFAC Public Sector Committee, September 2000, www.ifac.org ; službena stranica posjećena 28. 11. 2005. godine, str 25.

6. Roje, G.(2006) „Utjecaj primjene računovodstvenih koncepata na financijsko upravljanje u javnom sektoru“, magistarski rad obranjen na Ekonomskom Fakultetu u Zagrebu, 10.07.2006. godine.
7. The World Bank : „The New public managamnet and its legacy“ službena stranica www.worldbank.org; posjećena 24. 10. 2005. godine, a doslovan prijevod bi bio „, da se stvari rade bolje“.
8. Vašiček, V.(2006) „ Stanje i pravci primjene računovodstva troškova u javnom sektoru“– RIF-ova Riznica, HZRiFD 04/2006., Zagreb, str 14.
9. Wayne, A,(2004) “Is the move to accrual based accounting a real priority for public sector accounting?”, ACCA Chartered Association of Certified Accountants, UK - A century of innovation and responsibility in accounting 1904 -2004, January, 2004, str. 24 – 25.