

Martina Dragija, univ. spec. oec.¹

PERSPEKTIVA PRIMJENE METODE CILJANIH TROŠKOVA U FUNKCIJI ODREĐIVANJA CIJENA JAVNIH USLUGA

PERSPECTIVES OF TARGET COSTING METHOD FOR DETERMINING PUBLIC SERVICE PRICES

SAŽETAK: U uvjetima rastućih troškova u javnom sektoru sve veći naglasak je stavljen na kvalitetno određivanje cijena javnih usluga koje će biti bazirano na informacijama o ukupnim troškovima. U tom kontekstu, sve značajnije postaju suvremene metode upravljanja troškovima koje se već dugi niz godina koriste u poduzetničkom sektoru. Jedna od tih metoda koja se svojim karakteristikama uklapa u sustav djelovanja u javnom sektoru, ponajviše u sustav visokog obrazovanja i zdravstva, je metoda ciljanih troškova. Metoda ciljanih troškova može biti okosnica za određivanje cijena javne usluge. Naime, razvoj usluga u javnom sektoru treba se prvenstveno promatrati uvažavajući potrebe krajnjih korisnika tih usluga, neovisno o odnosu prihoda i troškova. Pošto su javni resursi ograničeni potrebno je staviti naglasak na efikasnije upravljanje troškovima, te reduciranje nepotrebnih troškova. Nove javne usluge ili modifikacija i poboljšanje starih javnih usluga se treba bazirati na potrebama njihovih korisnika, a to se uklapa u temeljna načela metode ciljanih troškova.

KLJUČNE RIJEČI: javna usluga, trošak, metoda ciljanih troškova, javni menadžment

ABSTRACT: In conditions of growing costs in the public sector, emphasis is placed on quality pricing of public services that will be based on total costs information. Therefore, modern cost management methods that have been used perennially in the business sector are becoming significant for public sector as well. One of these methods that fits its characteristics in the public sector, particularly in higher education and health, is target costing method. Target costing method can be very useful for pricing of public services. The development of public services should primarily be considered while taking into account the needs of the final users of these services, regardless of the relative revenues and costs. Since public resources are limited it is necessary to put an emphasis on efficient cost management and reducing unnecessary costs. New public services or the modification and improvement of the old public services should be based on their users' needs, which matches the principles of the target costing method.

KEY WORDS: public service, cost, target costing method, public management

¹ Znanstvena novakinja na Katedri za računovodstvo Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Zagrebu

1. UVOD

Za potrebe poslovnog odlučivanja u javnom sektoru sve je značajnija primjena suvremenih metoda upravljanja troškovima kojima se provodi postupak utvrđivanja, praćenja i raspoređivanja troškova u cilju kvalitetnijeg određivanja cijena javnih usluga. Iako je većina metoda upravljanja troškovima razvijena prvenstveno za proizvodna poduzeća sve je učestalije njihovo korištenje i kod uslužnih poduzeća. Pošto subjekti javnog sektora najvećim dijelom pružaju javne usluge, opravdana je, ali i nužna primjena određenih metoda upravljanja troškovima iz poduzetničkog sektora i u javnom sektoru kako bi se uz što manje troškove isporučivale kvalitetne javne usluge. Naravno da se te metode ne mogu koristiti u svom izvornom obliku kako se primjenjuju u poduzetničkom sektoru već ih je potrebno modificirati i uskladiti sukladno specifičnostima i potrebama javnog sektora. Stoga je temeljna svrha ovoga rada istražiti mogućnost i značaj primjene suvremenih metoda upravljanja troškovima u javnom sektoru, konkretnije metode ciljanih troškova u određivanju cijena javnih usluga.

2. UTVRĐIVANJE CIJENA JAVNIH USLUGA

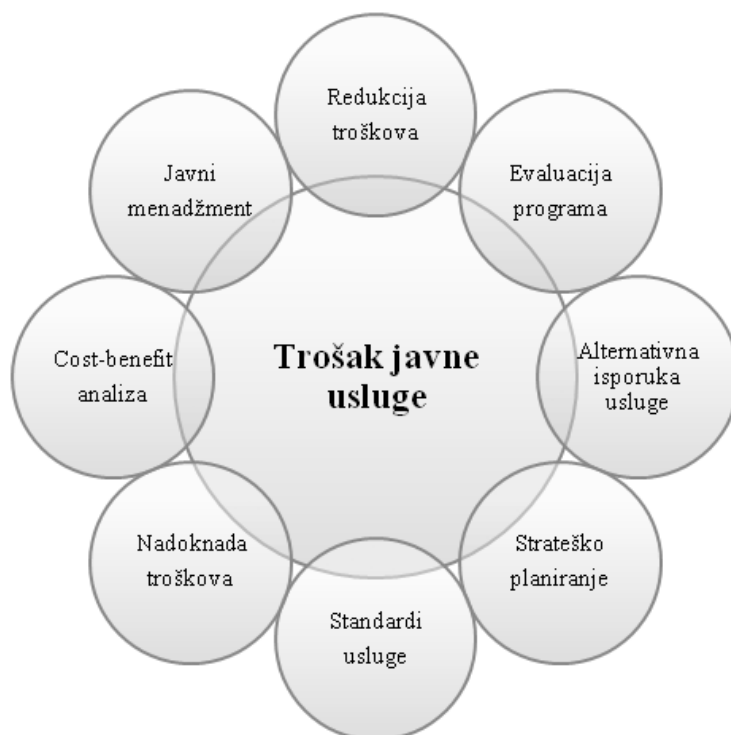
Korištenje instrumentarija računovodstva troškova nezaobilazno je u procesu donošenja odluka kod određivanja cijena javnih usluga ili naknada za pružene usluge ili kupljena dobra od proračunskih korisnika. Neovisno o tome je li riječ o besplatnim javnim uslugama ili uslugama koje se djelomično ili potpuno nadoknađuju od svojih korisnika nužno je utvrditi cijenu usluge. Utvrđivanje cijena može biti potrebno i zbog internog obračuna. Isto tako, informacije o troškovima su bitne i onda kada se usluge ili proizvodi pružaju po cijeni nižoj od, s njima povezanih, troškova ili kada je to čisto političko – socijalna odluka, a da ne govorimo da je informacija o troškovima itekako važna ako je cijena tih proizvoda i usluga određena temeljem kriterija i kretanja na tržištu /18, str. 6/.

Države trebaju informacije o troškovima pružene usluge jer bez njih ne mogu učinkovito i djelotvorno upravljati javnim resursima. Prvenstveno je riječ o informacijama koje pružaju odgovor na sljedeća pitanja /12, str. 30-50/:

- Koliki će biti trošak pružanja određene usluge?
- Da li su programi kroz koje se pruža određena usluga troškovno učinkoviti?
- Koliki je trošak usluga pruženih od državnih jedinica u odnosu na slične komercijalne usluge?
- Kolika treba biti cijena za pruženu uslugu da bi se nadoknadili troškovi ili ona treba biti pružena besplatno ili uz djelomičnu nadoknadu?
- Da li postoji alternativan, manje skup, način isporuke određene usluge u javnom sektoru?

Prilikom formiranja cijene javne usluge primarno bi se trebale koristiti informacije o troškovima, te bi se moralo voditi računa o raznim područjima na koje tako formirana cijena utječe (slika 1.). Bez pravovaljane i pravovremene informacije o punim troškovima javne usluge nemoguće je provesti redukciju troškova. Isto tako, nije moguće odrediti koji iznos troškova treba biti nadoknađen od strane građana – krajnjih korisnika usluga. Utjecaj

informacija o troškovima na alternativnu isporuku dobara je zamjetan jer se temeljem njih donosi odluka da li država treba isporučivati određenu uslugu ili postoji učinkovitiji i jeftiniji način isporuke. Na temelju informacija o ukupnim troškovima pružene usluge moguće je donositi strateške odluke primjerice je li bolje rješenje uslugu pružati kroz državne jedinice javnog sektora ili je privatizirati /17, str. 239/. Javni menadžment mora zbog zahtjeva javnosti za fiskalnom transparentnošću i odgovornošću prezentirati učinkovitu upotrebu javnih resursa za što su potrebe informacije o troškovima pružene javne usluge. Država također mora imati informaciju o punim troškovima javne usluge kako bi svojim građanima mogla ponuditi standarde usluge. Standardi usluge se razvijaju u suradnji s krajnjim korisnicima usluga na način da kroz standarde država obećava svojim građanima kako će u isporuci usluge osigurati dogovorenu razinu kvalitete. Osim toga, bez informacija o troškovima usluge revizori ne mogu napraviti procjenu državnih aktivnosti kao što ni državni savjetnici ne mogu napraviti cost-benefit analizu državnih aktivnosti i sukladno tome strateški savjetovati ministre i vladu. Dakle, vidljivo je da se samo korištenjem metoda i tehnika računovodstva troškova može omogućiti učinkovitija isporuka usluga u javnom sektoru budući bi se eliminirale usluge koje nisu osnovne za državu i ne spadaju pod njenu odgovornost, zatim bi se pružila mogućnost alternativnih i jeftinijih načina pružanja usluga (npr. outsourcing usluga), a isto tako bi se kroz sustav mjerenja uspješnosti povećala odgovornost javnog menadžmenta za kvalitetu pružene usluge.



Slika 1. Područja koja ovise o informacijama o troškovima javne usluge

Izvor: Prilagođeno prema: MaCrindell, J.Q. (1999) Costing Government Services for Improved Performance Measurement and Accountability, Research Report, The Canadian Institute of Chartered Accountants

U Republici Hrvatskoj praksa utvrđivanja naknada za pružene javne usluge uobičajeno je političko pitanje i određeni iznosi naknada ili taksi više imaju političko i socijalno nego ekonomsko obilježje /18, str. 7/. Razvoj i upotreba instrumentarija računovodstva troškova

u cilju određivanja cijena javne usluge raste u mnogim zemljama poput Kanade, Novog Zelanda, Velike Britanije. Tako na primjer Kanada ima praksu "nadoknade troškova" vezano uz pružanje određenih javnih usluga vanjskim korisnicima, a inicijativa je da državne jedinice usvoje procedure povrata nadoknade troškova iz proračuna što ih stimulira na puni obračun troškova pruženih usluga /9, str. 8/. Novi Zeland je proširio koncept formiranja cijene za javne usluge na sve državne aktivnosti, neovisno da li je riječ o prodaji, transferu između državnih jedinica ili pružanje usluga građanima uz određenu naknadu. Škotska je počela primjenjivati ABC metodu za formiranje cijene javne usluge, a metoda ciljanih troškova je u začecima na području određivanja cijena zdravstvenih usluga /10, str. 5/. Razvidno je da raste upotreba tehnika i metoda računovodstva troškova u cilju kvalitetnijeg formiranja cijena javne usluge, te su mnoge međunarodne organizacije poput Organizacije za ekonomsku suradnju i razvoj izdale izvještaje i publikacije koje govore o svim aspektima reforme upravljanja u javnom sektoru uključujući i formiranje cijena javne usluge upotrebom instrumentarija računovodstva troškova.

3. PRIMJENA SUVREMENIH METODA UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA U JAVNOM SEKTORU

Pojam upravljanje troškovima (engl. cost management) danas se u teoriji i praksi učestalo koristi. Pod upravljanjem troškovima podrazumijeva se **smanjivanje i kontrola troškova**, a poneki autori pojam smanjenja troškova koriste i kao sinonim za pojam upravljanje troškovima /6, str. 537/. Dok smanjivanje troškova nastoji svesti troškove na najnižu moguću razinu tako da se eliminiraju nepotrebni troškovi, kontrola troškova predmnijeva nastanak, ali i ostanak troškova unutar zadanih okvira. Zbog toga se pod upravljanjem troškovima podrazumijeva način upravljanja poduzećem i vođenja poslovanja koji najveću važnost u postizanju zacrtanih ciljeva poklanja optimizaciji troškova /2, str. 20/.

U posljednjih dvadesetak godina u poduzetničkom sektoru su pored tradicionalnih metoda upravljanja troškovima razvijene mnogobrojne nove metode upravljanja troškovima u cilju kvalitetnijeg upravljanja troškovima, te povećanja profitabilnosti poslovnih subjekata. Stoga nije riječ o metodama pomoću koji se dolazi do eliminacije troškova već se troškovi minimiziraju uz postizanje željenog poslovnog rezultata. Pritom željeni rezultat nije samo količinski izraz ili mjera poslovnih aktivnosti nego je to i subjektivan osjećaj zadovoljstva kupaca /2, str. 20-25/.

Suvremene metode upravljanja troškovima koje su znanstveno i stručno razvijene, te ugrađene u upravljački proces u poduzetničkoj sferi, mogu se u dobroj mjeri primijeniti i u javnom sektoru. Razne studije i istraživanja koja su poduzeta upućuju na zaključak da je prihvatljiva primjena različitih suvremenih metoda obračuna troškova koje, ovisno o specifičnostima djelatnosti javnog sektora koja je predmet praćenja, osiguravaju optimalni model rasporeda troškova i njihovog praćenja za različite svrhe: utvrđivanje cijene usluga i naknada, kontrolu i smanjenje troškova, ocjenu programa, mjerenje uspješnosti, budžetiranje, te donošenje ekonomskih odluka /9, str. 392/.

3.1. Pregled suvremenih metoda upravljanja troškovima

Odvijanje poslovnih procesa bilo u poduzetničkom ili javnom sektoru nije moguće bez nastanka troškova. Menadžment svake organizacije zainteresiran je za informacije o tome koliki troškovi trebaju biti, koji troškovi su nužni, koji su troškovi odvijanja procesa optimalni. U traženju odgovora menadžment poseže za posebnim načinima upravljanja i vođenja poslovanja korištenjem različitih metoda upravljanja troškovima. Kao najznačajnije suvremene metode upravljanja troškovima danas se ističu /13, str. 392/:

- Obračun troškova prema aktivnostima (engl. Activity-based costing);
- Obračun ciljanih troškova (engl. Target costing);
- Obračun troškova prema životnom vijeku (engl. Life-cycle costing);
- Obračun troškova kvalitete (engl. Quality Costing);
- Obračun troškova okoliša (engl. Eco Costing);
- Koncepti upravljanja troškovima i prihodima (engl. Throughput accounting, Yield management, Theory of Constrai);
- Dodana ekonomska vrijednost (engl. Economic Value Added);
- Uravnotežena matrica mjerenja rezultata (engl. Balanced scorecard).

Uvođenjem metoda i tehnika računovodstva troškova u javni sektor osigurao bi se čitav spektar nestandardiziranih informacija okrenutih budućim procesima koje bi bile od velike važnosti javnom menadžmentu za djelotvorno i učinkovito upravljanje državnim jedinicama. Razne studije i istraživanja koja su dosad poduzeta upućuju na zaključak da je u javnom sektoru prihvatljiva primjena suvremenih metoda obračuna troškova. Korištenje određene suvremene metode obračuna troškova treba se bazirati na specifičnostima djelatnosti javnog sektora koja je predmet praćenja kako bi se na taj način omogućio optimalan model rasporeda troškova i njihovog praćenja za različite svrhe poput: utvrđivanja cijena usluge, nadzor i smanjenje troškova, izbor između programa i sl. Dakle, primjena određenog sustava obračuna troškova u javnom sektoru uvjetovana je specifičnostima poslovnog procesa, stupnjem razvijenosti poslovnog i računovodstvenog sustava, a mora osigurati kvalitetno i cjelovito izvještavanje o rezultatima po svim hijerarhijskim razinama menadžmenta uvažavajući informacijske zahtjeve menadžmenta /15, str. 93/. Za potrebe ovog rada u nastavku će se detaljnije obraditi metoda ciljanih troškova.

3.2. Metoda ciljanih troškova

Metodu ciljanih troškova razvilo je 1963. godine japansko poduzeće Toyota /7, str. 10/. Metoda ciljanih troškova razvijena je u Japanu kao odgovor na žestoko konkurentsko okruženje, te se smatra ne samo metodom upravljanja troškovima već i filozofijom odlučivanja. To je retrogradna metoda utvrđivanja cijene proizvoda ili usluge zato što se prvo utvrđuje prodajna cijena zatim se određuju ciljani troškovi, a tek na kraju se dizajnira proizvod ili usluga. Srž ove metode je u ostvarivanju samo onih troškova koje je kupac spreman platiti uz uvažavanje ponašanja konkurencije. Na taj način se onemogućava plasiranje roba i usluga koje ne ispunjavaju želje kupaca s aspekta kvalitete i cijene. Ova metoda također obuhvaća skup instrumenata za planiranje, kontrolu i upravljanje troškovima proizvoda i usluga pri zadanoj kvaliteti, a koje se uvode već u fazi razvoja i prate za vrijeme

cijelog životnog vijeka /13, str. 392/. Kod ove metode se pitanje “Koliko će proizvod ili usluga koštati?” zamjenjuje s pitanjem “Koliko smije koštati proizvod ili usluga?”, čime se naglašava orijentacija na želje i potrebe kupaca, ali uz uvažavanje konkurencije /4, str. 119/. Iz navedenog je vidljivo da je kod metode ciljanih troškova fokus stavljen na potrebe i želje kupaca. Odgovor na pitanje koliko smije koštati proizvod ili usluga pruža se pomoću sljedeće jednadžbe: $\text{PRODAJNA CIJENA} - \text{CILJANA DOBIT} = \text{CILJANI TROŠKOVI}$. Ova temeljna jednadžba kod metode ciljanih troškova predstavlja suštu suprotnost u odnosu na tradicionalno upravljanje troškovima gdje se prodajna cijena utvrđuje u završnoj fazi proizvoda ili usluge, te se može prikazati pomoću sljedeće jednadžbe: $\text{TROŠKOVI} + \text{MARŽA PROFITA} = \text{PRODAJNA CIJENA}$.

Proces implementacije metode ciljanih troškova je kompliciran i neprekidan proces koji počinje u ranoj fazi životnog ciklusa proizvoda, uvođenja nove usluge ili modifikiranja i unaprjeđivanja starog proizvoda ili usluge. Kao što ne postoji unificirana definicija metode ciljanih troškova tako ne postoji niti jedinstven proces njene primjene. Svaki poslovni subjekt ima svoje specifičnosti poslovanja u smislu organizacijske strukture, radne snage i prakse koju mora uvažiti prilikom uvođenja metode ciljanih troškova. No, unatoč tome svi subjekti moraju slijediti nekoliko općih koraka prilikom njene primjene. Proces uvođenja metode ciljanih troškova započinje aktivnostima izvan poduzeća, stavljajući fokus na istraživanje tržišta. Glavni cilj je prikupiti što više informacija o željama i zahtjevima kupaca, konkurentskim proizvodima i tržišnim segmentima. Nakon toga slijedi definiranje potrebnih svojstava proizvoda ili usluga najčešće temeljem provedenog anketiranja kupaca. Ova dva koraka su izuzetno bitna za kvalitetnu implementaciju metode ciljanih troškova jer najviše troškova može biti reducirano u tim fazama te je logično da se najviše vremena potroši upravo u početnim koracima. Treći korak je utvrđivanje ciljane prodajne cijene bazirano na istraživanju tržišta. Definiranje ciljane prodajne cijene je dugoročna i strateška odluka. Od planirane prodajne cijene potrebno je oduzeti ciljanu dobit kako bi se došlo do ciljanih troškova. Ciljana dobit predstavlja željenu razinu dobiti određenog proizvoda ili usluge, a definirana je ukupnom dobiti poduzeća, odnosno željenim prinosom na investirani kapital, kao i proizvodnim miksom poduzeća /13, str. 443/. Ciljani troškovi predstavljaju razinu troškova koju su dopušteni kod proizvodnje određenog proizvoda ili pružanja usluge u cijelom životnom vijeku proizvoda i određuju se zasebno za svaku životnu fazu. U većini slučajeva ciljani troškovi su ispod razine troškova proizvodnje ili pružanja usluge, te sukladno tome poduzeća moraju uložiti veliki napor da smanje troškove do ciljane razine. U cilju minimiziranja troškova formiraju se timovi sastavljeni od članova iz svakog odjela u poduzeću (marketinga, računovodstva, proizvodnje, nabave, dizajna, inženjeringa i ostalih odjela) s jednim zajedničkim ciljem, a to je eliminiranje procesa koji ne stvaraju vrijednost za kupce, poboljšanja proizvodnih ili uslužnih karakteristika i modifikiranja procesnih metoda /14, str. 39-50/. Metoda ciljanih troškova nije usmjerena samo na postizanje ciljanih troškova već i na osiguravanje tražene kvalitete proizvoda ili usluge od strane kupaca. Da bi se to moglo ostvariti, uz metodu ciljanih troškova, koriste se i razni drugi “alati” poput Just in Time (nabavka točno na vrijeme, bez zaliha), Time Based Management (koncept upravljanja vremenom usmjeren na što kraće vrijeme razvoja i proizvodnje), Total Quality Management (upravljanjem kvalitetom u cilju osiguranja tražene kvalitete proizvoda ili usluga), Kaizen Costing (proces kontinuiranog smanjenja troškova). Nakon što se dosegne ciljani trošak, menadžment donosi konačnu odluku o proizvodnji novog proizvoda ili

pružanju usluge. Također je potrebno naglasiti da se troškovi moraju pratiti tokom cijelog životnog vijeka proizvoda ili usluge s ciljem kontinuiranog smanjenja troškova i povećanja zadovoljstva kupaca.

Iz ovih nekoliko općih koraka primjene metode ciljanih troškova moglo bi se zaključiti da je riječ o jednostavnom procesu, što zapravo nimalo nije jednostavan proces jer praćenje ovih nekoliko koraka ne mora nužno dovesti do željenog cilja. Ključ uspjeha metode ciljanih troškova leži u usvajanju osnovne filozofije kroz cijelo poduzeće /7, str. 11/. Iako je primarni naglasak metode ciljanih troškova na planiranju, upravljanju i smanjenju troškova postoji još čitav niz pozitivnih učinaka koji proizlaze iz ove metode. Koristi od primjene metode ciljanih troškova se razlikuju od poduzeća do poduzeća. Glavna pozitivna karakteristika metode ciljanih troškova je orijentacija na krajnje korisnike proizvoda ili usluga pod čime se podrazumijeva činjenica da su proizvodi ili usluge nastali prvenstveno s ciljem da zadovolje želje i zahtjeve kupaca. Tako da je upravo razumijevanje kupaca i tržišta u pogledu cijene, kvalitete i obilježja proizvoda ili usluga najvažnija korist ove metode. Izuzev navedenog, metoda ciljanih troškova djeluje pozitivno na povezivanje različitih odjela unutar poduzeća zato što se unutar poduzeća moraju stvoriti timovi koji obuhvaćaju zaposlene iz raznih odjela, a u cilju postizanja ciljanih troškova. Osim što se poboljšavaju odnosi unutar poduzeća, isto tako ova metoda donosi koristi za poboljšanje odnosa izvan poduzeća.

4. PRIMJENA METODE CILJANIH TROŠKOVA U JAVNOM SEKTORU

Određivanje cijena javne usluge važno je pitanje koje nosi nekoliko konotacija poput one socijalne, političke i ekonomske. Neizmjeran pritisak stavljen je na financijski sustav u javnom sektoru zbog stalnog rasta javnih izdataka, strukturnih reformi, razvoja informacijskih tehnologija, te promjena u sustavu financiranja javnih usluga /5, str. 452/. U takvim uvjetima, bolje određivanje cijena javne usluge i kvalitetnije upravljanje troškovima ima značajnu ulogu u pružanju pomoći javnim institucijama da postignu financijsku odgovornost, te ostvare točku pokrića za svoje usluge na način da osiguravaju pružanje usluga unutar proračunskih ograničenja /1, str. 2/. Bolje razumijevanje troškova od strane javnog menadžmenta također može biti od pomoći za predviđanje budućih troškova i transparentnost poslovanja.

Metoda ciljanih troškova može biti okosnica za određivanje cijena javnih usluga osobito kod izlaska novih javnih usluga ili redizajniranja starih. Razvoj usluga u javnom sektoru treba se prvenstveno promatrati u kontekstu potreba korisnika tih usluga, neovisno o odnosu prihoda i troškova. Za primjenu ove metode nužno je u javnom sektoru implementirati punu obračunsku osnovu, razviti računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo kako bi se dobila kvalitetna informacijska podloga za adekvatnu alokaciju troškova na sve državne jedinice te pružio kredibilitet primjeni metode ciljanih troškova u javnom sektoru /4, str. 119/. Metoda ciljanih troškova može pomoći javnom menadžmentu da razumije zašto su neke usluge tako uspješne, a druge ne. Stoga se subjekti javnog sektora moraju značajnije fokusirati na određivanje cijena javne usluge prema zahtjevima njihovih korisnika za što su potrebne točne informacije o troškovima.

4.1. Značaj i područja primjene metode ciljanih troškova u javnom sektoru

Razlog istraživanja primjene ove metode u javnom sektoru leži u činjenici da se osnovna obilježja metode ciljanih troškova uklapaju u sustav djelovanja javnih institucija osobito zdravstvenih i obrazovnih. Zdravstvene usluge su idealne za implementaciju metode ciljanih troškova jer su njihove cijene unaprijed definirane, utjecaj pružatelja usluga na cijene je mali za razliku od dobavljača koji imaju značajan utjecaj, a u konačnici razvijena je i konkurencija iz razloga što se zdravstvene usluge pružaju i privatno. Cijene u zdravstvu su zadana varijabla kojoj pružatelji zdravstvenih usluga moraju prilagođavati svoje aktivnosti i procese kako ne bi generirali prevelike troškove /19, str. 17/. Zbog svega spomenutog, zdravstvene usluge se uklapaju u osnovna načela metode ciljanih troškova kojom bi se optimizirala cijena, ali i kvaliteta pružene zdravstvene usluge.

Metoda ciljanih troškova se također može primijeniti i kod obrazovnih usluga. Prema nekim karakteristikama metode ciljanih troškova, moglo bi se reći da je to metoda koju Sveučilište i Ministarstvo primjenjuje određujući cijenu odnosno školarinu za dodiplomske studije /4, str. 316/. Određena cijena ili školarina prema tradicionalnoj metodi ne pokriva troškove dodiplomskog studija po studentu što bi značilo da prilikom određivanja školarine tijela koja je određuju uzimaju u obzir neke druge elemente kao što je socijalni element ili interesi studenata, a ne rade kalkulacije za određivanje školarina temeljene na visini troškova odnosno cijene koštanja koja bi trebala pokriti visinu svih troškova uključujući i amortizaciju /4, str. 316/. Pritom bi bilo potrebno prilikom utvrđivanja visine školarine uzeti u obzir stvarne troškove po studentu odnosno rashode s preciznom razradom udjela pojedinih troškova. Osim toga, značajno je utvrditi plaćanje školarina na način i pod uvjetima koji ne bi predstavljali prepreku potencijalnim studentima slabijeg imovinskog stanja za uključivanje u visoko obrazovanje /4, str. 316/. Obrazloženje za primjenu ove metode na Fakultetima odnosno specijalističkim poslijediplomskim studijima najbolje se očituje kroz sljedećih šest osnovnih načela /11, str. 1-10/:

- 1) osnova za određivanje troškova je cijena koju student plaća za studij;
- 2) usmjerena je prema potrebama korisnika usluga;
- 3) usmjerena je prema obrazovnom planu i nastavnim procesima;
- 4) usmjerena je prema timskom radu;
- 5) snižavanje troškova tijekom čitavog studija i
- 6) uvažavanje lanca vrijednosti u cijelosti.

Polazne činjenice su da su računovodstveni sustavi Fakulteta jednaki kao i za ostale proračunske korisnike i temelje se isključivo na konceptu proračunskog računovodstva odnosno na modificiranom računovodstvenom konceptu nastanka događaja /4, str. 140.-159/. Cilj takvih postojećih sustava primarno je u zadovoljavanju zakonskih odredbi u pogledu eksternog izvještavanja, a ne u pružanju kvalitetnih informacija internim korisnicima za učinkovitije upravljanje. Računovodstveni sustavi Fakulteta odnosno Sveučilišta općenito nisu u mogućnosti pružati osnovne informacije o troškovima pojedinih programa koji se realiziraju na Fakultetu, a što je vrlo bitna informacija u smislu opravdanosti izvođenja pojedinog programa /4, str. 140.-159/. Stoga bi se primjenom metode ciljanih troškova osiguralo kvalitetnije određivanje cijena obrazovnih usluga koje bi bile bazirane na informacijama o troškovima pružene usluge i usmjerene krajnjim korisnicima usluge.

4.2. Model primjene metode ciljanih troškova na specijalističkom poslijediplomskom studiju

Istraživanje mogućnosti i opravdanosti primjene metode ciljanih troškova je provedeno na razini jednog specijalističkog poslijediplomskog studija na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu. Slijedit će se osnovni koraci kod primjene metode ciljanih troškova u javnom sektoru uz uvažavanje specifičnosti specijalističkog poslijediplomskog studija. Bitno je napomenuti da ovdje nije riječ o primjeni metode ciljanih troškova za stvaranje nove usluge već za modificiranje i unaprjeđivanje postojeće usluge.

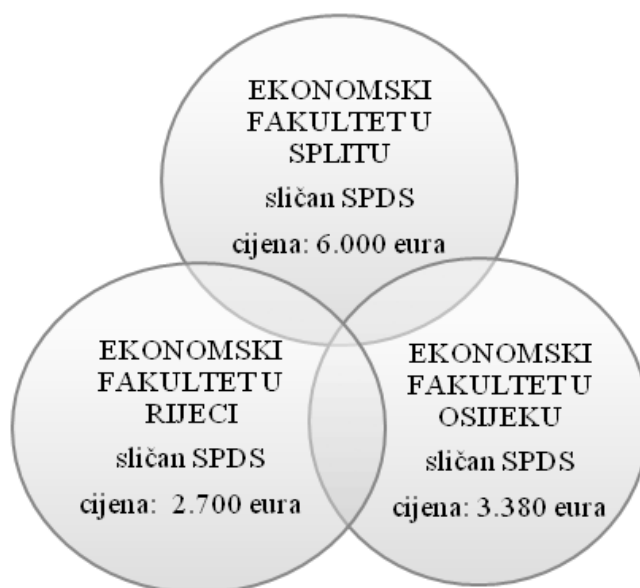
Prvi korak u istraživanju mogućnosti primjene metode ciljanih troškova za određivanje cijene specijalističkog poslijediplomskog studija (SPDS) je **istraživanje tržišta (krajnjih korisnika i konkurenata)**. Na konkretnom modelu to bi značilo istraživanje iskustva bivših polaznika specijalističkog poslijediplomskog studija putem anketnog upitnika na način da se otkriju njihova iskustva i sugestije vezana uz pohađani studij, a sve s ciljem kasnijeg unaprjeđenja studija prema željama krajnjih korisnika. Anketni upitnik je proveden u rujnu 2010. godine na reprezentativnom uzorku od 37 bivših studenata specijalističkog poslijediplomskog studija. U prvom dijelu anketnog upitnika studenti su trebali ocijeniti po važnosti ključne sastavnice pohađanog specijalističkog poslijediplomskog studija. Rezultati ankete su prikazani u donjoj tablici, te ukazuju da su nastavnici ocijenjeni kao najvažnija sastavnica SPDS-a, zatim slijedi izvođenje nastave sa ocjenom 4,5 te organizacija nastave i ispita sa ocjenom 4,1. Najmanje važnom sastavnicom SPDS su ocijenili nastavni materijal sa ocjenom 3,9. Prikazani rezultati studentskog ocjenjivanja sastavnica SPDS-a kasnije će imati ključnu ulogu u reduciranju troškova do njihove ciljane razina jer što je manja važnost pojedine sastavnice SPDS to je moguće smanjiti više troškova unutar te sastavnice.

Tablica 1. Ocjena ključnih sastavnica SPDS-a od strane polaznika studija

Ocjena ključnih sastavnica specijalističkog poslijediplomskog studija (1 najmanja važnost, 5 najveća važnost)	Prosječna ocjena	Učestalost %
izvođenje nastave (način održavanja nastave, aktualnost tema)	4,5	26,16
nastavni materijal (literatura, prezentacije)	3,9	22,67
organizacija nastave i ispita	4,1	23,84
nastavnici	4,7	27,33

Izvor: empirijsko istraživanje

Zatim slijedi **istraživanje konkurencije** na način da se uspoređuje cijena, ali i karakteristike sličnih specijalističkih poslijediplomskih studija na drugim Fakultetima. Rezultati navedenog istraživanja prikazani su na slici 2., te ukazuju na kretanje cijena sličnih SPDS-a na drugim Fakultetima. Vidljivo je da postoje velike razlike u cijenama, no postoje i druge brojne razlike poput; načina odvijanja nastave (na sličnom SPDS na Ekonomskom fakultetu u Rijeci nastava se odvija vikendima, dok se na Ekonomskom fakultetu u Zagrebu odvija radnim danom od 15-21 h), zatim različit nastavni kadar, te prostor u kojem se održava nastava. Sve prethodno spomenute činjenice, vezane uz konkurentne studije, moraju se uzeti u obzir prilikom formiranja konačne cijene SPDS-a.



Slika 2. Istraživanje konkurentnih SPDS-a

Izvor: obrada autora

Drugi korak je utvrđivanje postojećih standardnih troškova za specijalistički poslijediplomski studij. U tablici broj 2. su prikazani standardni troškovi za specijalistički poslijediplomski studij koji je predmet istraživanja, te oni iznose 6.000,00 eura po studentu. Iz tablice je vidljivo da je cijena studija jednaka troškovima pošto cilj SPDS-a nije ostvarivanje dobiti kao što je to slučaj u poduzetničkom sektoru

Tablica 2. Struktura standardnih troškova SPDS-a

Struktura standardnih troškova po jednom studentu	Eur	%
FIKSNI TROŠKOVI - Razvoj djelatnosti i opći troškovi fakulteta	2.800	46,67
T1) Predavanja, vježbe, ispiti	1.678	27,97
T2) Mentorstva i povjerenstva	830	13,83
T3) Voditeljstvo i tajništvo	158	2,63
T4) Nastavni materijali i ostala oprema	262	4,37
T5) Znanstveni skupovi	169	2,82
T6) Troškovi reprezentacije i ostali troškovi	103	1,72
UKUPNO	6.000	100,00

Izvor: obrada autora

Sljedeći korak je formiranje matrice utjecaja pojedinih komponenti troškova na ključne sastavnice SPDS-a. Uobičajeno je u poduzetničkom sektoru da se matrica formira prema iskustvima stručnjaka iz svakog odjela unutar poduzeća, no za potrebe ovog istraživanja autor samostalno formira spomenutu matricu i ona je prikazana u tablici 3. Iz nje je kroz postotni udio vidljiv utjecaj pojedinih komponenti troškova na sastavnice SPDS-

a. Bitno je istaknuti da su troškovi za razvoj djelatnosti i opći troškovi fakulteta fiksnog karaktera i čine 46,67% od ukupne cijene studija, te se ne mogu mijenjati.

Tablica 3. Matrica utjecaja pojedinih komponenti troškova na sastavnice SPDS-a

Sastavnice SPDS-a/ komponente troškova	Izvođenje nastave	Nastavni materijal	Organizacija PDS-a	Nastavnici
Fiksni troškovi - razvoj djelatnosti i opći troškovi fakulteta				
T1) predavanja, vježbe, ispiti	92,47%	70,53%	38,80%	69,15%
T2) mentorstva i povjerenstva			37,21%	28,91%
T3) voditeljstvo i tajništvo			12,29%	
T4) nastavni materijali i ostala oprema	7,53%	29,47%		1,17%
T5) znanstveni skupovi			5,16%	0,77%
T6) troškovi reprezentacije i ostali troškovi			6,54%	
Ukupno (%)	100,00%	100,00%	100,00%	100,00%

Izvor: obrada autora

Nakon što je formirana matrica utjecaja pojedinih komponenti troškova na ključne sastavnice SPDS-a potrebno je pomnožiti učestalost pojedinih sastavnica SPDS-a s utjecajem pojedinih komponenti na sastavnice studija kako bi se dobio faktor ravnoteže iz kojeg se može uočiti redoslijed utjecaja pojedinih troškova u strukturi ukupnih troškova (tablica 4.). Vidljivo je da najveći utjecaj u ukupnoj strukturi troškova imaju troškovi predavanja, vježbi i ispita (faktor 1), a najmanji utjecaj troškovi znanstvenih skupova (faktor 6). Sukladno prikazanom utjecaju kasnije će se provoditi reduciranje troškova do ciljane razine.

Tablica 4. Izračun faktora ravnoteže

Ocjena ključnih sastavnica specijalističkog poslijediplomskog studija	učestalost (%)	utjecaj dijelova troškova na sastavnice SPDS-a						faktor ravnoteže (učestalost x utjecaj)					
		T1	T2	T3	T4	T5	T6	T1	T2	T3	T4	T5	T6
izvođenje nastave	26,16	92,47			7,53			0,2419			0,0197		
nastavni materijal	22,67	70,53			29,47			0,1599			0,0668		
organizacija nastave i ispita	23,84	38,80	37,21	12,29		5,16	6,54	0,0925	0,0887	0,0293		0,0123	0,0156
nastavnici	27,33	69,15	28,91		1,17	0,77		0,1890	0,0790		0,0032	0,0021	
UKUPNO	100							0,6833	0,1677	0,0293	0,0897	0,0144	0,0156
REDOSLIJED UTJECAJA								1	2	4	3	6	5

Izvor: obrada autora

U sljedećem koraku se utvrđuje **ciljana prodajna cijena**. Definiranje ciljne prodajne cijene je dugoročna i strateška odluka koja se donosi prvenstveno uvažavanjem krajnjih korisnika, u ovom slučaju studenata, ali i uzimajući u obzir cijene konkurencije i vlastitu razvojnu strategiju. Provedeni anketni upitnik na reprezentativnom uzorku od 37 studenata rezultirao je ciljanom prodajnom cijenom od 4.500 eura. Dakle, to je cijena za koju anketirani studenti (bivši polaznici SPDS) smatraju da je opravdana za ovakvu vrstu studija, stoga će ta cijena biti korištena kao ciljana cijena u ovom primjeru. Nakon što je definirana ciljana cijena u poduzetničkom sektoru se definira ciljana dobit. Ciljana dobit je u ovom primjeru nula budući da cilj specijalističkog poslijediplomskog studija nije ostvarivanje dobiti već zadovoljavanje potreba studenata uz pokrivanje troškova. Znači ciljani troškovi su jednaki ciljanoj prodajnoj cijeni i iznose 4.500 eura, te ih je potrebno uskladiti sa standardnim troškovima koji iznose 6.000 eura. U konkretnom primjeru to bi značilo da se standardni troškovi moraju smanjiti za 1.500 eura kako bi se ostvarila ciljana razine troškova (tablica 5.)

Tablica 5. Izračunavanje ciljanih troškova

IZRAČUNAVANJE CILJANIH TROŠKOVA	u eurima
ciljana prodajna cijena	4.500
- ciljana dobit	0
= ciljani troškovi	4.500
- standardni troškovi	6.000
= razlika	-1.500

Izvor: obrada autora

Specijalistički poslijediplomski studij je prethodno definiran kroz svoje različite komponente troškova koje proizlaze iz njegovih osnovnih sastavnica (izvođenje nastave, nastavni materijal, organizacija nastave i ispita, nastavnici). Prostor za smanjenje troškova do ciljne razine nalazi se u onim sastavnicama usluge koje uzrokuju visoke troškove i neodgovarajući doprinos korisnosti prema ocjenama krajnjih polaznika SPDS-a. Dakle prostor za smanjenje troškova leži u uklanjanju onih procesa koje ne stvaraju vrijednost za njihove krajnje korisnike ili na djelomičnom reduciranju takvih procesa. Iz navedenog proizlazi da se razlika od 1.500 eura mora rasporediti po pojedinim troškovima sukladno utjecaju pojedinog troška na sastavnice SPDS. Raspoređivanje razlike po pojedinim troškovima prikazano je u donjoj tablici. Pritom je nužno istaknuti da se dio razlike u iznosu od 700 eura raspoređuje na fiksni dio troškova koji je propisan od strane Sveučilišta, te se taj dio smanjuje sa 2.800 eura na 2.100 eura ($4.500 \times 46,67\% = 2.100,15$ zaokruženo na 2.100 eura). Preostala razlika od 800 eura ($1.500 - 700$) mora se rasporediti na varijabilni ostatak koji mora iznositi 2.400 eura ($4.500 - 2.100$) kako bi se ostvarili ciljani troškovi od 4.500 eura. U tablici br. 6. prikazani su iznosi za koji bi se pojedine komponente troškova morale umanjiti kako bi se došlo do ciljanih troškova uvažavajući redosljed utjecaja pojedinih komponenti troškova na sastavnice promatranog studija. Vidljivo je da najveći utjecaj u ukupnoj strukturi troškova imaju troškovi predavanja, vježbi i ispita, te se iz prethodno navedenih razloga unutar spomenute komponente smije reducirati najmanje troškova. Suprotno tome, kod komponenata troškova koje imaju manji utjecaj može se reducirati više

troškova kako bi se u konačnici ostvarila ciljana razina troškova. Bitno je istaknuti da se kod reduciranja troškova moraju uvažiti sugestije i prijedlozi studenata. Provedeni anketni upitnik ukazuje da su bivši polaznici specijalističkog poslijediplomskog studija nezadovoljni organizacijom studija (vrijeme održavanja), premalim uključivanjem primjera iz prakse, prebrzim odvijanjem nastave, nepripremljenošću vanjskih suradnika. Navedene informacije moraju biti uzete u obzir prilikom smanjivanja troškova, te poboljšanja pojedinih sastavnica SPDS-a.

Tablica 6. Raspoređivanje razlike po komponentama troškova poslijediplomskog specijalističkog studija

Razlika do ciljanih troškova	- 800
T1 ($1.678 - 2400 \times 0,6833$) = 38,08	- 38,08
T2 ($830 - 2400 \times 0,1677$) = 427,52	- 427,52
T3 ($158 - 2400 \times 0,0293$) = 87,68	- 87,68
T4 ($262 - 2400 \times 0,0897$) = 46,72	- 46,72
T5 ($169 - 2400 \times 0,0144$) = 134,44	- 134,44
T6 ($103 - 2400 \times 0,0156$) = 65,56	- 65,56
ušteta po pojedinim komponentama troškova	- 800

Izvor: obrada autora

Prikazane uštede po pojedinim komponentama troškova predstavljaju raspoređivanje razlike u idealnim uvjetima. Međutim, proces reduciranja troškova u stvarnim uvjetima se ne provodi tako jednostavno. Naime, potreban je timski rad svih zaposlenih, te upotreba dodatnih metoda poput Value Engineering tj. metoda vrijednosne analize i Kaizen costinga. Također mora se uvažiti cjelokupan lanac vrijednosti odnosno suradnje između svih sudionika unutar organizacije, a sve s ciljem snižavanja troškova usluge do ciljane razine. Dakle, prethodno prikazani model primjene metode ciljanih troškova na specijalističkom poslijediplomskom studiju je samo pojednostavljeni model mogućeg korištenja metode ciljanih troškova na Fakultetima. Naravno da je stvarna implementaciju metode ciljanih troškova u velike sustave kao što je Fakultet mnogo složenija, te iziskuje detaljne informacije o ukupnim troškovima studija, dodatna novčana sredstva, velike napore svih zaposlenih, ali i dugoročnu analizu utjecaja smanjenja troškova sastavnica na kvalitetu cjelokupnog obrazovnog procesa.

5. ZAKLJUČAK

Ovaj rad imao je za cilj prikazati značaj i način primjene metode ciljanih troškova u određivanju cijene javne usluge. Načela na kojima se temelji metoda ciljanih troškova uklapaju se u sustav djelovanja pojedinih javnih subjekata, te je stoga opravdano istraživanje primjene spomenute metode u javnom sektoru. No, prilikom njene primjene potrebno je razmotriti nekoliko ključnih pitanja. Prvo pitanje proizlazi iz činjenice da u javnom sektoru ne postoji konkurencija, te je nemoguće uspoređivati kvalitetu i način isporučene javne usluge osim ukoliko se ta ista usluga ne pruža u privatnom sektoru. Izuzetak postoji samo

u onim slučajevima kada se javna usluga pruža i u poduzetničkom sektoru (primjer takvih usluga su usluge iz područja obrazovanja i zdravstva). Drugo pitanje je vezano uz model financiranja javnih usluga. Naime upitan je smisao korištenja metode ciljanih troškova tamo gdje ne postoji model financiranja javnih usluga. U javnom sektoru RH proračunska sredstva se dodjeljuju na razini institucije, te se ne ulazi u strukturu troškova usluga koje se iz tih sredstava financiraju. Dakle, da bi se mogla implementirati metoda ciljanih troškova nužno je promijeniti model financiranja na način da računovodstveni sustavi proračunskih korisnika pružaju osnovne informacije o troškovima pružene javne usluge. Na primjeru specijalističkog poslijediplomskog studija bilo je moguće analizirati strukturu troškova budući se SPDS ne financira iz proračunskih sredstava već iz uplaćenih školarina, te je postojala interna kalkulacija troškova. Naposljetku javlja se pitanje utjecaja smanjenja troškova na kvalitetu pružene usluge u dugom roku. Na primjeru specijalističkog poslijediplomskog studija to bi konkretno značilo sljedeće; kako će se smanjenje troškova nastavnika i nastavnog materijala do ciljane razine odraziti na kvalitetu obrazovnog procesa u dugom roku. Naime, ako se troškovi reduciraju do ciljane razine prihvatljive za krajnje korisnike moguće je da će to rezultirati padom kvalitete obrazovnog procesa jer neće biti osigurana sredstva za daljnji znanstveno-istraživački rad nastavnika. Stoga prije negoli se krene s implementacijom metode ciljanih troškova u javni sektor potrebno je pružiti odgovore na sva prethodno navedena pitanja, ali i osigurati detaljnije praćenje troškova pružene usluge kroz razvijanje instrumentarija računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva.

LITERATURA

1. CIMA NHS Working group (2005) Target costing in the NHS, [online], dostupno na: <http://www.cimaglobal.com/Documents/ImportedDocuments/ReformingtheNH-Sfromwithin.pdf> [20.04.2010.]
2. Cingula, M., Klačmer, M. (2003) Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima. Zagreb: RRIF, br. 8
3. Dragija, M. (2010) *Metode upravljanja troškovima u funkciji određivanja cijena usluga u javnom sektoru*, Specijalistički poslijediplomski rad, Zagreb: Ekonomski fakultet
4. Dražić Lutilsky, I. (2006) *Informacije o troškovima u funkciji upravljanja javnim sektorom*. Doktorska disertacija. Zagreb: Ekonomski fakultet
5. Dražić Lutilsky, I., Dragija, M. (2010) Appliance possibilities of target costing for determination of service prices in public sector. U: Katalinić, B., ur. *2nd International Conference „Vallis Aurea“ Focus on: Regional Development*, Požega: Polytechnic of Požega, Croatia & DAAAM International Vienna
6. Drury, C. (2008) *Management and Cost Accounting*, 7th Edition, Cengage Learning EMEA, London
7. Feil, P., Yook, K., Kim, I. (2004) Japanese Target Costing: A Historical Perspective, [online], dostupno na: <http://www.docstoc.com/docs/22772497/Japanese-Target-Costing-A-Historical-Perspective/> [20.04.2010]
8. Horngren, C.T. et. al. (2005) *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, Pearson Prentice Hall, 12th edition

9. IFAC Study 12 (2000) *Perspectives on Cost Accounting for Government*. New York: International Federation of Accountants, Public Sector Committee
10. Jackson, A., Lapsley, I. (2003) The diffusion of accounting practices in the new „managerial“ public sector, *The International Journal of Public Sector Management*, Vol. 16, br. 5.
11. Kavčić, S. (2002) *Metoda Target Costing i s njom povezane metode snižavanja troškova*, predavanje na poslijediplomskom studiju Fakulteta za turistički i hotelski menadžment Opatija, kolegij Poslovno računovodstvo i kvaliteta, Opatija, 09. veljače 2002.
12. MaCrindell, J.Q. (1999) *Costing Government Services for Improved Performance Measurement and Accountability*, Research Report, The Canadian Institute of Chartered Accountants
13. Peršić, M., Janković, S. (2006) *Menadžersko računovodstvo hotela*, Zagreb: HZRIFD
14. Sakurai, M. (1989) Target costing and how to use it. *Journal of Cost Management* (Summer)
15. Vašiček, D. (2007) *Državno računovodstvo u funkciji odlučivanja javnog menadžmenta*. Doktorska disertacija. Rijeka: Ekonomski fakultet
16. Vašiček, D. et al. (2011) Upravljačko računovodstvo i računovodstvo troškova u javnom sektoru – izabrane teme, Zagreb: HZRIFD
17. Vašiček, V., Dražić Lutilsky, I., Vašiček, D. (2008) Function of Costs for Service Price Determination in Croatian Public Sector, *MicroCAD 2008 International Computer Science Conference*. Miskolc: University of Miskolc
18. Vašiček, V. (2006) Stanje i pravci primjene računovodstva troškova u javnom sektoru, Zagreb: HZRIFD, *Riznica*, br. 4
19. Zovko, V. (2006) Target costing – temeljna načela i primjena u zdravstvu. Zagreb: HZRIFD, *Riznica* br. 4, str. 17.