

**UNIVERZITET U ISTOČNOM SARAJEVU
EKONOMSKI FAKULTET U BRČKOM**

Mr Teodor M. Petrović

**BILANSNI AGREGATI U FUNKCIJI MENADŽMENT
KONTROLE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA**

- doktorska disertacija -

Brčko, mart 2006.

UNIVERZITET U ISTOČNOM SARAJEVU
EKONOMSKI FAKULTET U BRČKOM

Mr Teodor M. Petrović

BILANSNI AGREGATI U FUNKCIJI MENADŽMENT
KONTROLE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

- doktorska disertacija -

Mentor: Prof. dr Slobodan Vidaković

Brčko, mart 2006.

SADRŽAJ

UVOD	5
1. Predmet istraživanja	5
2. Cilj istraživanja	7
3. Hipoteze i metode istraživanja	7
4. Struktura rada	9
I SPECIFIČNOSTI, ORGANIZACIONO – UPRAVLJAČKO STRUKTURIRANJE	
I PERFORMANSE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA	11
1. Definicija, vrste i specifičnosti neprofitnih organizacija	11
1.1. Pojmovno određivanje neprofitnih organizacija	12
1.2. Vrste neprofitnih organizacija	14
1.3. Specifičnosti neprofitnih organizacija	20
1.3.1. Nedostatak profitnih indikatora u neprofitnim organizacijama	20
1.3.2. Poreski i zakonodavni aspekti neprofitnih organizacija	22
1.3.3. Uslužni karakter i ograničenja formulisanja ciljeva i strategija	26
1.3.4. Izvori finansiranja neprofitnih organizacija	28
1.3.5. Kontroverze u izboru menadžmenta neprofitnih organizacija	30
1.3.6. Politički uticaji i tradicija u neprofitnim organizacijama	32
2. Organizaciono-upravljačko strukturiranje neprofitnih organizacija	34
2.1. Elementi organizacionog strukturiranja neprofitnih organizacija	35
2.2. Modeli organizacionog strukturiranja neprofitnih organizacija	37
2.2.1. Funkcionalni model	38
2.2.2. Divizionelni model	41
2.2.3. Hibridni model	44
2.2.4. Matrični model	46
2.3. Upravljačko strukturiranje neprofitnih organizacija	48
2.3.1. Upravljačke funkcije	48
2.3.2. Hijerarhizacija upravljanja	53
3. Mjerenje i upravljanje performansama	56
3.1. Menadžerski okvir za mjerenje performansi	58
3.1.1. Mjerenja performansi u javnom sektoru	58
3.1.2. Mjerenje performansi u neprofitnom sektoru	59
3.1.3. Postupak mjerenja performansi	60
3.1.4. Sistem mjerenja performansi	62
3.1.5. Problemi i perspektive mjerenja performansi	63
3.2. Razvoj efikasnog sistema mjerenja performansi	65
II FUNKCIJA I AMBIJENT MENADŽMENT KONTROLE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA	70
1. Funkcija menadžment kontrole	70

1.1. Planiranje i kontrola aktivnosti	71
1.1.1. Formulisanje strategije	71
1.1.2. Kontrola poslovanja i menadžment kontrola	74
2. Ambijent menadžment kontrole	77
2.1. Organizaciona struktura	77
2.1.1. Centri odgovornosti	78
2.1.2. Transferne cijene	84
2.2. Programska struktura	86
2.3. Autonomija menadžera i administrativni faktori	90
2.4. Faktori ponašanja i kulturološki faktori	91
2.5. Računovodstveno-informacioni sistem	94
2.5.1. Sistematika i karakteristike računovodstvenih informacija	94
2.5.2. Računovodstvena informaciona nadležnost i potrebe različitih interesenata	97
2.5.3. Mjesto i uloga upravljačkog računovođe u sistemu informisanja	100
III BILANSNI AGREGATI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA	105
1. Komponente bilansnih agregata	106
2. Bilans stanja neprofitnih organizacija	113
2.1. Bilans stanja i MRS JS	115
2.2. Bilans stanja kod nas i komparacija sa MRS JS	124
3. Bilans uspjeha	131
3.1. Bilans uspjeha i MRS JS	133
3.2. Bilans uspjeha kod nas i komparacija sa MRS JS	140
4. Bilans novčanih tokova	144
4.1. Bilans novčanih tokova i MRS JS	146
4.2. Bilans novčanih tokova kod nas i njegova obilježja	149
5. Ostali godišnji finansijski izvještaji	152
5.1. Note – zabilješke uz finansijske izvještaje	153
5.2. Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta	159
5.3. Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju	163
5.4. Posebni podaci o platama i o broju zaposlenih	164
IV ANALIZA BILANSNIH AGREGATA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA	167
1. Suština, ciljevi i vrste analize finansijskih izvještaja	167
1.1. Pretpostavke analize finansijskih izvještaja neprofitnih organizacija	170
1.2. Pretpostavke analize finansijskih izvještaja javnih entiteta	173
2. Opšta analiza finansijskih izvještaja	175
2.1. Vertikalna analiza finansijskih izvještaja	175
2.2. Horizontalna analiza razvoja finansijskih izvještaja	183
2.3. Grafička struktura razvoja bilansa stanja i bilansa uspjeha	187

3. Racio analiza finansijskih izvještaja.....	188
3.1. Suština i vrste racio analize	188
3.2. Racio analiza likvidnosti	190
3.2.1. Racio tekuće likvidnosti	191
3.2.2. Racio redukovane likvidnosti.....	192
3.2.3. Analiza neto obrtnog kapitala.....	194
3.2.4. Racio likvidnosti na bazi novčanog toka iz poslovanja	195
3.3. Racio analiza solventnosti	198
3.3.1. Racio pokrića stalne imovine	200
3.3.2. Racio pokrića obrtne imovine neto obrtnim kapitalom	200
3.3.3. Racio zaduženosti i racio izvora finansiranja.....	201
3.3.4. Racio pokrića obaveza novčanim tokom iz poslovanja	204
3.4. Racio analiza obrta	204
3.4.1. Racio obrta obaveza prema dobavljačima	206
3.5. Racio rentabiliteta.....	208
3.5.1. Racio rentabiliteta prihoda	209
3.5.2. Racio rentabiliteta ulaganja i kapitala	210
3.6. Osvrt na informacionu vrijednost racia	214
V STRATEGIJSKO PLANIRANJE I BUDŽETIRANJE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA	217
1. Koncept strategijskog planiranja	217
1.1. Različite vrste planiranja.....	218
1.2. Proces strategijskog planiranja.....	221
1.2.1. Učesnici u procesu strategijskog planiranja	225
1.2.2. Proces razmatranja prijedloga novih programa	226
2. Cost-benefit analiza.....	228
2.1. Kriterijumi koji se koriste u cost-benefit analizi	231
2.1.1. Metoda neto sadašnje vrijednosti	232
2.1.2. Odnos korist-troškovi.....	234
2.1.3. Metoda interne stope prinosa	236
2.1.4. Period otplate i njegova recipročna vrijednost	238
2.1.5. Računovodstvena stopa prinosa	240
3. Budžetiranje	242
3.1. Određenje i smisao budžeta.....	243
3.2. Struktura budžeta i budžetiranja u profitnim entitetima.....	245
3.2.1. Projektovani bilans uspjeha	248
3.2.2. Projektovani bilans stanja	252
3.2.3. Projektovani izvještaj o tokovima gotovine	254
3.3. Strukturiranje budžeta u javnom sektoru	255

3.3.1. Planiranje prihoda budžeta	258
3.3.2. Planiranje rashoda budžeta	265
3.4. Specifičnosti strukturiranja budžeta u neprofitnim organizacijama	270
3.4.1. Komponente operativnog budžeta	271
3.4.2. Faze operativnog budžetskog procesa	272
3.4.3. Priprema master budžeta u neprofitnim organizacijama	275
3.4.3.1. Plan (budžet) prodaje i prihoda od prodaje usluga.....	276
3.4.3.2. Plan (budžet) troškova prodaje	277
3.4.3.3. Plan (budžet) nabavke	282
3.4.3.4. Plan (budžet) troškova prodatih usluga.....	282
3.4.3.5. Plan (budžet) troškova marketinga	283
3.4.3.6. Plan (budžet) troškova opšteg upravljanja i administracije.....	285
3.4.3.7. Plan kapitalnih ulaganja (kapitalni budžet)	285
3.4.3.8. Plan (budžet) novčanih tokova	286
3.4.3.9. Planirani bilans uspjeha	289
3.4.3.10. Planirani bilans stanja	290
VI KONTROLA POSLOVANJA I MJERENJE PERFORMANSI	293
1. Kontrola poslovanja	293
1.1. Uopšte o finansijskoj kontroli	293
1.2. Finansijska kontrola pomoću računovodstvenog sistema	296
1.3. Finansijska kontrola pomoću revizije.....	299
1.4. Kontrola performansi neprofitnih oranizacija	301
1.5. Poslovno ponašanje i harmonizacija ciljeva	302
2. Mjerenje outputa	304
2.1. Osnovne kategorije mjerila	304
2.2. Izbor mjera outputa	306
2.3. Primjena mjerila outputa - opšti principi.....	309
2.4. Korišćenje mjerila za formulisanje strategije i menadžment kontrole	310
3. Fleksibilno planiranje i kontrola	311
3.1. Statički i fleksibilni budžet	311
3.2. Kontrola zasnovana na bužetima	314
3.2.1. Kontrola izvršenja plana poslovnog rezultata	315
3.2.2. Kontrola izvršenja plana prodaje	316
3.2.3. Kontrola direktnih troškova.....	320
3.2.4. Kontrola opštih varijabilnih i opštih fiksnih troškova	321
3.2.5. Izvještavanje o odstupanjima	323
ZAKLJUČNA RAZMATRANJA	327
LITERATURA	334

UVOD

Očekivano dinamiziranje privrednog ambijenta traži afirmaciju poslovne filozofije kako bi i menadžment neprofitnog i javnog sektora operisao sa dioptrijom širokog spektra i dugoročnog vremenskog horizonta. Značajne su tri grupe aktivnosti menadžmenta: polaganje računa o stanju i uspjehu, donošenje poslovno-finansijskih odluka i sistematska upravljačka kontrola poslovno-finansijskih procesa neprofitnih organizacija i javnog sektora. Polaganje računa o stanju i uspjehu predstavlja tradicionalnu aktivnost menadžmenta, posebno u zemljama razvijene tržišne privrede. Skup donesenih poslovno-finansijskih odluka i utvrđeni ciljevi organizacije predstavljaju ishodište za sistematsku upravljačku kontrolu, tj. za periodično planiranje i kontrolu ostvarenja kao glavnih dijelova sistema upravljačke kontrole procesa. Od računovodstva se i ovdje očekuje adekvatna informaciona podrška, što ono i čini upražnjavanjem računovodstvene kontrole.

Doktorska disertacija "Bilansni agregati u funkciji menadžment kontrole u neprofitnim organizacijama" namijenjena je specifičnom aspektu koji je u značajnoj mjeri (ako ne i u potpunosti) ignorisan u praktičnom ponašanju kako od menadžera neprofitnog i javnog sektora tako i od strane dizajnera ekonomske politike i zakonodavaca. Navedena konstatacija posebno se odnosi na aspekt finansijsko-računovodstvenih izvještaja u funkciji menadžment kontrole u neprofitnim organizacijama.

Rad je podijeljen u šest poglavlja s prepoznatljive tri cjeline. U prvoj cjelini (poglavlje I i II) predstavljeni su neprofitne organizacije i neprofitni sektor, njihov ambijent, funkcija menadžment kontrole i naznačen menadžerski okvir za mjerenje performansi. U drugoj cjelini (poglavlje III i IV) prezentiran je set finansijsko-računovodstvenih izvještaja neprofitnih organizacija i javnog sektora koji čini osnov za analizu kao neizbježan instrument upravljanja. Treća cjelina (poglavlje V i VI) posvećena je sistemu budžetske kontrole ostvarenja u funkciji podrške menadžmentu ostvarivanja njegove nadležnosti i odgovornosti, upravljačke kontrole cjeline neprofitne organizacije i njenih dijelova.

1. Predmet istraživanja

Poslovna i finansijska globalizacija, stalne i brze promjene u okruženju i sve oštrija konkurencija na tržištu zahtijevaju strategijski pristup vođenju preduzeća, što podrazumijeva naglašen pogled prema okruženju, unutrašnju fleksibilnost, inovativni sistem vrijednosne kontrole performansi, dopunjen sa nefinansijskim ostvarenjima, djelotvoran sistem eksternog komuniciranja i sl. Najveći broj naučnih i stručnih radova kod nas posvećen je reperkusijama poslovanja profitno orijentisanih kompanija, a značajan sektor, kao što su neprofitne organizacije i javni sektor kao i njegovi problemi ostavljaju se po strani i manje zaokupljaju stručnu i naučnu pažnju. U praksi, ovo je imalo za posljedicu pojavu značajnog gepa između sadašnjih zakonskih rješenja, djelovanja i rada neprofitnih organizacija, što ostavlja značajan prostor za istraživanje u ovoj oblasti.

Neprofitne organizacije doživljavaju značajnu ekspanziju rasta posljednjih godina i kod nas se pojavljuju kao značajne ekonomske, političke i društvene snage. Čini se da imaju kako apsolutnu tako i relativnu vrijednost resursa, uključuju veliki broj zaposlenih, predstavljaju "jake industrije" i izgledi su da je u njima smješten i "veliki biznis". Cilj neprofitnih organizacija je da učine dostupnim što veći broj dobara i usluga društvu, u cjelini, a, u zavisnosti od njihovih raspoloživih finansijskih i drugih resursa, koji mogu dolaziti iz različitih izvora, i da očuvaju svrhu svoga postojanja. Motiv profita, kao kontrolnog sredstva, nije zastupljen u njihovom poslovanju i veoma je teško procijeniti stepen satisfakcije korisnika njihovih usluga, s obzirom na to da se radi o jedinstvenim proizvodima i uslugama i koji se, u značajnom broju slučajeva, pružaju bez naknade. Ipak, u određenim slučajevima neprofitne organizacije slične su profitno orijentisanim kompanijama, čine integralni dio jedinstvenog privrednog sistema, koriste slične resurse za ostvarivanje svojih ciljeva, nabavljaju i vrše konverziju resursa u dobra i usluge, imaju sličan proces finansijskog menadžmenta i neophodan im je razvijen informacioni sistem. Računovodstveni informacioni sistem ima značajnu ulogu u integralnom informacionom sistemu neprofitnih organizacija i javnog sektora, predstavlja nezamjenjiv instrument upravljanja modernom organizacijom i namijenjen je menadžerima, vladi i drugim stakeholderima.

Ključno pitanje efikasnog funkcionisanja neprofitnih organizacija i javnog sektora kod nas je da li oficijelni finansijsko-računovodstveni izvještaji (bilansni agregati) generišu neophodne informacije za menadžment kontrolu i mjerenje performansi? Čini se da je sadašnji računovodstveno-informacioni sistem u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru neadekvatan, da ima naznake i neodgovornog političkog ponašanja i da ga je neophodno restrukturirati na kompleksnije sadržaje računovodstva u pružanju kvantitativnih informacija finansijske i nefinansijske prirode. Stanje krajnje potisnutosti računovodstva neprofitnog sektora u drugi plan, odnosno njegovo redukovanje na zvanično vođenje poslovnih knjiga i sastavljanje finansijsko-računovodstvenih izvještaja, neophodno je redefinisati. Osim finansijskog knjigovodstva na koje se prvo pomisli, redefinisavanje se odnosi i na sistem upravljačkog računovodstva, što bi, pored početnih teškoća, omogućilo adekvatnije planiranje i kontrolu performansi javnih i neprofitnih organizacija. Značajno mjesto u okviru upravljačkog računovodstva treba da ima i računovodstvo odgovornosti, nastalo kao reakcija na plansko-kontrolne potrebe menadžera u neprofitnom i javnom sektoru.

Ni jedna kontrolna aktivnost ne događa se sama po sebi, pa je potreban projektovan napor da se osigura njena implementacija. Planiranje i kontrola u nadležnosti su višeg i srednjeg menadžmenta neprofitnih i javnih organizacija, a prvi uslov za uspješnu menadžment kontrolu je aktivna podrška samog menadžmenta. Međutim, očigledno je da nedostatak unutrašnje kontrole neprofitni sektor obezbjeđuje mimo profitnog mehanizma, a za to je neophodan dobar sistem menadžment kontrole. Zbog čega ovaj sektor, posebno vladine organizacije, zaostaje u uspostavi efikasne unutrašnje kontrole? Čini se da za vladine organizacije postoje tri objašnjenja. Prvo, opšte mišljenje je da su tehnike menadžment kontrole razvijene u profitno orijentisanim kompanijama neupotrebljive za javne organizacije. Drugo, ima dosta otpora promjenama u načinu planiranja budžeta, rebalansa budžeta i alokacije resusa. Procjene budžeta i budžetskih korisnika nisu zasnovane na računovodstvenim standardima (opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima) i uobičajenom računovodstvenom praksom, što za rezultat ima neadekvatno utvrđivanje budžetskih

pozicija. Treće, funkcioneri od karijere u sistemu menadžment kontrole prepoznaju dvosjekli mač, obezbjeđenje informacija za menadžere kao i informacije za vanjske korisnike, interesne grupe i naročito medije.

2. Cilj istraživanja

Kao naučna tema menadžment kontrola u neprofitnim organizacijama relativno je nova i u zemljama razvijene tržišne ekonomije. Očekuje se da će uloga i značaj neprofitnih organizacija rasti i da će doći do transformacija u njihovom upravljanju, kao i prepoznavanja potreba za menadžerima sa referencnim upravljačkim znanjima. Upravljanje ovim organizacijama podrazumijeva puno zamki i izazova pa i kontroverzi, što proučavanju sistema menadžment kontrole daje epitet korisnog i aktuelnog poduhvata od teorijskog i praktičnog značaja. Savremena literatura i iskustva razvijenih tržišnih privreda afirmisali su veliki broj pojmova koje treba saznati, prilagoditi i primijeniti u stvaranju novog makroekonomskog ambijenta neprofitnih organizacija kod nas, što će značajnije doprinijeti obogaćivanju naučnih spoznaja iz oblasti finansijskog, upravljačkog i troškovnog računovodstva i menadžment kontrole, a to je pragmatični cilj ovog rada.

Fragmentarni napisi u časopisima strukovnih organizacija pri izradi godišnjih finansijskih izvještaja i prijedlozi "bajpas" rješenja za nastale probleme ukazuju da su ekonomisti nastojali da budu manje bliski problematici neprofitnih organizacija. Iako sadašnja praksa indicira na neophodnost promjena u zakonodavnoj i poreskoj regulativi, zvaničnim bilansnim šemama i kontnom okviru neprofitnih organizacija sistemski pristup rješavanju problema ovog sektora nije učinjen. Sve to doprinosi značajnom gepu između računovodstveno-informacionih mogućnosti finansijskih izvještaja i neprofitnih menadžera da u savremenim uslovima menadžment kontrole koriste ove resurse.

Saznajni cilj rada usmjeren je na osobenosti i ambijent neprofitnih organizacija, sličnosti i razlike između njihovih finansijsko-računovodstvenih izvještaja sa profitno orijentisanim kompanijama, koji služe kao podloga za finansijsku analizu, fleksibilno planiranje i kontrolu zasnovanu na budžetima i postavljanje odnosa menadžment-računovodstveno-informaciona podrška iznad sadašnjeg stereotipa. Nesumnjivo je da kod nas postoji veliki jaz između objektivnih računovodstveno-informacionih mogućnosti finansijskih izvještaja neprofitnih organizacija, znanja i spremnosti njihovih menadžera da te informacione resurse koriste u savremenim uslovima funkcije menadžment kontrole.

3. Hipoteze i metode istraživanja

U istraživanju se polazi od sljedećih hipoteza:

S obzirom na činjenicu da se neprofitne organizacije nalaze između profitnog i javnog sektora, nije ih jednostavno definisati. Njihovo organizaciono i upravljačko strukturiranje značajno je za redefinisane sadašnjeg mjesta i uloge računovodstva i njegove odgovarajuće informacione podrške za ocjenu mjerila performansi menadžera, poboljšanje upravljanja, odlučivanja i odgovornosti.

Menadžment kontrola kritična je funkcija svih, a ne samo neprofitnih organizacija. Međutim, iako su njeni koncepti slični, primjena se značajno razlikuje u neprofitnim i profitno orijentisanim entitetima. Strukturiranje sistema menadžment

kontrole podrazumijeva definisanje centara odgovornosti, gdje je računovodsteno-informacioni sistem najznačajniji centar podrške aktivnostima planiranja i kontrole.

Bilansni agegati i dalje predstavljaju aktuelan problem uz oscilirajući intenzitet aktuelnosti u neprofitnim organizacijama, ne generišu neophodne informacije za primjenu sveobuhvatnih mjerila performansi i neophodno ih je dopuniti i proširiti nefinansijskim mjerilima. Primjena međunarodnih računovodstvenih standarda i međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor znatno bi doprinijela harmonizaciji i usaglašavanju pravnog i finansijsko-računovodstvenog okvira izvještavanja u ovom sektoru.

O tehnikama finansijske analize u profitno orijentisanim kompanijama napisana je voluminozna literatura, međutim, menadžeri neprofitnih organizacija su i u teorijskom i praktičnom smislu nastojali da budu što manje bliski ovoj "obavezi". Iza bilansnih podataka postoji poseban svijet odnosa međusobne uzročnosti, zakonitosti i ponašanja, a kada ga menadžeri neprofitnog sektora otkriju, njime ovladaju i sintetizovanjem dođu do boljih zaključaka, uspješnije će planirati, odlučivati i kontrolisati aktivnosti organizacije. Neadekvatno razumijevanje finansijskog računovodstva u funkciji vrijednosnog izvještavanja i upravljačkog računovodstva u smislu oblikovanja relevantnih upravljačkih odluka predstavlja očigledan gep neprofitnih i javnih menadžera u sadašnjem ambijentu menadžment kontrole koga se moraju što prije "osloboditi".

Strategijsko planiranje, u sadašnjem okruženju neprofitnog sektora, treba manje da liči na udobno putovanje prigradskim vozom, a više na vožnju roler-klosterom, i roler-kloster stiže na cilj ukoliko ostane na šinama. Cost/benefit analiza predstavlja ključni korak u procesu strategijskog planiranja u neprofitnom i javnom sektoru u procjeni društvenih koristi, ali i izabrani funkcioneri koji zastupaju javni interes. Budžet entiteta predstavlja kompleksan plan, obuhvata različite aspekte, finansijske, ekonomske, političke i socijalne prirode, dok budžetiranje treba da bude značajnije u neprofitnim nego u profitno orijentisanim kompanijama usljed postojanja različitih vrsta troškova diskrecionarnog karaktera koji su pod uticajem menadžerskih odluka (za koje nema benchmarka, a ima prostora za sumnje) i ono treba da bude esencijalna veza između planiranja i feedback kontrole.

Usljed nepostojanja finansijskih mjerila učinaka u neprofitnom sektoru, ograničena je mogućnost primjene računovodstva odgovornosti. Ipak, njegova primjena moguća je identifikovanjem plansko-kontrolnih jedinica i adekvatnih indikatora ili surogata. Kontrola izvršenja plana poslovnog rezultata neprofitnih organizacija može se zasnivati i na statičkim budžetima (nemogućnost utvrđivanja odgovornosti i nastalih odstupanja od normi ili postavljenih veličina) i na fleksibilnim budžetima (obračun i analiza odstupanja i korektivne akcije), ali je najbolje da se praćenje realizacije projektovanih ostvarenja istovremeno zasniva i na statičkim i na fleksibilnim budžetima.

S obzirom na prirodu definisanog predmeta i cilja istraživanja, u radu ćemo primijeniti opšte i posebne naučne metode svojstvene društvenim, a, u okviru njih, i ekonomskim naukama. Od opštih naučnih metoda primijenićemo: komparativnu metodu, metodu modelovanja i statističku metodu. Komparativna metoda omogućava: opis strukture, funkcije i ponašanja u neprofitnom sektoru s ciljem otkrivanja njihovih sličnosti i razlika, klasifikaciju saznanja, praćenje razvoja, stagnacije ili nazadovanja. Posredna i pomoćna uloga ove metode je generalizacija – utvrđivanje toka procesa, naučno

objašnjenje i predviđanje. Osnovu metode modelovanja činiće jedinstvo teorijskih saznanja dobijenih tokom istraživanja i naučne primjene istraživanja u praksi. Statističke metode korist ćemo da bismo posmatrali neprofitne organizacije i određene pojave u njima koje čine statističku masu, izvršili njihovu statističku analizu koja čini drugu značajnu fazu primjene statističke metode, a sastoji se u otkriću strukture, međusobnom uticaju činilaca i dinamici posmatranih pojava, što zamjenjuje eksperimentalnu metodu.

Od posebnih metoda u radu ćemo primijeniti analizu i sintezu, apstrakciju i konkretizaciju, klasifikaciju, indukciju i dedukciju. Analizu koristimo da posmatranu pojavu misaono i teorijski rastavimo na dijelove i sadržajno, strukturalno, funkcionalno, komparativno i genetički utvrdimo funkciju svakog dijela pojedinačno. Da bi se shvatila cjelina, koristimo posebnu naučnu metodu – sintezu, a deskriptivnom sintezom opisaćemo i nabrojati posmatrane pojave i zaključke. Primjena metodskih postupaka analize i sinteze na saznanje opštih i posebnih pojava u istraživanju omogućiće korišćenje metode apstrakcije i konkretizacije. Apstrakcija će imati dvojnu ulogu: apstrakciju opšteg i apstrakciju posebnog jedinstva predmeta istraživanja. Konkretizacijom približavamo se stvarnom, realnom i konkretnom jedinstvu predmeta istraživanja, finansijskim izvještajima kao instrumentima u funkciji menadžment kontrole u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru. Zaključivanjem od posebnog ka opštem, nasuprot zaključivanju od opšteg ka posebnom i pojedinačnom, koristimo indukciju i dedukciju kao posebne naučne metode.

4. Struktura rada

U skladu sa postavljenim predmetom i ciljem istraživanja, rad je strukturiran tako da, uz uvod i zaključak, sadrži šest međusobno povezanih poglavlja i spisak literature. U uvodnom dijelu naznačeni su predmet i cilj istraživanja, postavljene istraživačke hipoteze i metodologija istraživanja i, ukratko, izložena struktura rada.

U prvom poglavlju (Specifičnosti, organizaciono - upravljačko strukturiranje i performanse neprofitnih organizacija) bavićemo se problematikom opštih pitanja neprofitnih organizacija i javnog sektora, a njegovu strukturu čine tri dijela. U prvom dijelu (Definiciona obilježja, vrste i specifičnosti neprofitnih organizacija) ukazano je na teškoće koje se odnose na definiciona obilježja ovog sektora, kao i mogućnosti različitih klasifikacija i specifičnosti u odnosu na profitno orijentisane kompanije. Drugi dio (Organizaciono i upravljačko strukturiranje neprofitnih organizacija) ukazuje na organizacione strukture, kao infrastrukturu, za provođenje menadžerskih odluka i modele upravljačkog strukturiranja ovog sektora. Mjerenje i upravljanje performansama neprofitnih organizacija predstavlja sadržinu trećeg dijela rada u kome su izloženi menadžerski alati za mjerenje performansi, sistem mjerenja i specifičnosti njihove primjene u neprofitnim organizacijama.

Drugo poglavlje (Funkcija i ambijent menadžment kontrole u neprofitnim organizacijama) sastoji se iz dva dijela, a odnosi se na pitanje funkcije menadžment kontrole u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru i uticaju eksternih i internih faktora. U prvom dijelu (Funkcija menadžment kontrole) razmatramo aktivnosti planiranja i kontrole kao najvažnijih instrumenata za razumijevanje sistema menadžment kontrole i značaj tri vrste aktivnosti: formulisanje strategije, kontrola aktivnosti i menadžment kontrola. U drugom dijelu poglavlja (Ambijent menadžment kontrole)

razmotriće se eksterno i interno okruženje, korišćenje šansi, prepoznavanje opasnosti i izbjegavanje prijetnji neprofitnim organizacijama.

U trećem poglavlju rada (Bilansni agregati neprofitnih organizacija) izlaže se suština finansijsko-računovodstvenih izvještaja i mogućnosti primjene međunarodnih računovodstvenih standarda i međunarodinih računovodstvenih standarda za javni sektor. U prvom dijelu poglavlja (Komponente bilansnih agregata upoznaćemo se sa zakonom propisanim setom finansijsko-računovodstvenih izvještaja neprofitnog sektora na nivou opštih razmatranja. Drugi i treći dio odnose se na problematiku dva najznačajnija finansijsko-računovodstvena izvještaja: bilans stanja i bilans uspjeha, kao i aneksom - dopunskim izvještajem za čitanje prva dva. Bilans novčanih tokova, u četvrtom dijelu poglavlja, treba da ukaže na ostvareni finansijski rezultat omeđen sa dva sukcesivna bilansa stanja. Finansijsko-računovodstvenim izvještajima propisanim Pravilnikom o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu korisnika prihoda budžeta bavimo se u petom dijelu ovog poglavlja.

U četvrtom poglavlju (Analiza bilansnih agregata neprofitnih organizacija) susrešćemo se sa pojmom, ciljevima, vrstama i pretpostavkama analize finansijskih izvještaja (kao važnim prethodnim pitanjima analize), zatim opštim metodama analize bilansa stanja i bilansa uspjeha (vertikalna, horizontalna i grafička analiza). Treći dio poglavlja posvećen je metodologiji i tehnici analize finansijskih izvještaja (racio analiza), kao i korišćenju informacija za potrebe upravljanja od strane menadžera neprofitnog i javnog sektora.

Poglavlje pet (Strategijsko planiranje i budžetiranje u neprofitnim organizacijama) ukazuje na različit vremenski horizont ova dva procesa upravljačkih aktivnosti neprofitnih menadžera, zahtijeva snažnu računovodstveno-informacionu podršku (gdje postoji značajan gap) i njihovu međusobnu kauzalnu povezanost. Strategijski planovi odnose se na dugoročne finansijske posljedice različitih strategijskih opcija i uokviruju ponašanje menadžmenta. Drugi dio poglavlja (Cost/benefit analiza) ukazuje na neophodnost stručne analize kao ključnog koraka u procesu strategijskog planiranja i postavlja gabarit: komparacija troškovi/koristi izražena monetarnim mjerilima. Međutim, sveobuhvatna procjena programa mora uzeti u obzir i nemonetarna mjerila. Treći dio poglavlja posvećen je procesu računovodstvenog planiranja (budžetiranja) sa odgovarajućim numeričkim ilustracijama planova neprofitnih organizacija, te sa njihovim sličnostima i razlikama sa profitno orijentisanim kompanijama.

Na kraju, šesto poglavlje (Kontrola poslovanja i mjerenja performansi) sadrži tri dijela. Prvi dio (Kontrola poslovanja) ukazaće na mogućnost kontrole pomoću računovodstvenog sistema i revizije, dok su u drugom dijelu izložene osnovne kategorije mjerila outputa: društveni indikatori, rezultati (mjerenja) i mjerila procesa na nivou opštih razmatranja. U trećem dijelu (Fleksibilno planiranje i kontrola) raspravlja se o odnosu između statičkih i fleksibilnih budžeta (planova) neprofitne organizacije u uslovima njihovog funkcionalnog organizovanja sa adekvatno odabranim primjerima. Računovodstveno-informaciona podrška budžetskom procesu primarno je zasnovana na konceptu standardnih troškova, a efikasnost budžetskog procesa i kvalitet odluka određeni su primijenjenim obračunskim pristupom. Dilema: primijeniti apsorpcioni ili varijabilni obračun troškova, uz sve njihove prednosti i nedostatke, opredijelila nas je za drugi pristup usljed njegovih prednosti u planiranju i iskazivanju rezultata, ali problem uporedivosti planiranog sa zvaničnim bilansom uspjeha i dalje ostaje.

I SPECIFIČNOSTI, ORGANIZACIONO – UPRAVLJAČKO STRUKTURIRANJE I PERFORMANSE NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Neprofitne organizacije su organizacije čiji konačni cilj poslovanja nije ostvarenje profita nego neke druge koristi za njihove sopstvenike - pružanje određenih usluga. Ova definicija je u saglasnosti sa najvećim brojem statuta neprofitnih organizacija u mnogim zemljama,¹ i usmjerava pažnju na osnovne razlike između profitnih i neprofitnih organizacija (NPO) koje mogu biti uzrok znatnih teškoća u njihovoj kontroli i upravljanju. U profitnim organizacijama menadžeri² donose odluke čiji je konačni cilj ostvarenje profita i uvećanje kapitala vlasnika. U neprofitnim organizacijama odluke menadžera obično su usmjerene na pružanje što kvalitetnijih usluga u okviru raspoloživih resursa, a, ukoliko ipak ostvare profit, ne ulažu ga u povećanje kapitala, nego u različite druge društveno korisne aktivnosti i svrhe.³

Pošto su usluge neprofitnih organizacija često neodređene, uopštene i teško mjerljive, u odnosu na profitne, pojavljuju se i veće teškoće u mjerenju njihovih performansi. Veoma je teško napraviti oštar rez i izabrati alternativni pravac djelovanja neprofitnih organizacija, jer je odnos troškova i koristi od izvršenih usluga teško ocijeniti, a i sama korisnost teško je mjerljiva. I pored ovih problema, menadžment mora pokazati da može efikasno i efektivno⁴ koristiti raspoložive resurse. Međutim, osnovni problem najvećeg broja neprofitnih organizacija ostaje pronalazak eksternih mjera (indikatora) za politiku menadžment kontrole i njenu primjenu.⁵

Razlike između profitnih i neprofitnih organizacije ne mogu se posmatrati po sistemu crno-bijelo. Profitne organizacije, ukoliko žele da ostvare planirani prihod i profit, moraju pružiti odgovarajuće usluge potrošačima, dok neprofitne organizacije, ako žele da obezbijede planirane usluge svojim članovima, moraju obezbijediti adekvatne izvore sredstava koji su u ekvilibrijumu s troškovima. Prema tome, osnovne razlike nisu u potrebnim sredstvima, nego u samoj upotrebi sredstava i vrstama usluga koje pružaju. Bolnice, škole, pa i religiozne organizacije, posluju kao neprofitne, iako su neke usluge koje ove neprofitne organizacije pružaju predmet za raspravu i razmišljanje.

1. Definicija, vrste i specifičnosti neprofitnih organizacija

U našoj zemlji često se upotrebljavaju stari termini za određivanje pojma neprofitnih organizacija: društvene organizacije, udruženja građana i dr. Pod ovim terminima poznaje ih i domaće zakonodavstvo. Iako termini nevladine i neprofitne

¹ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 48.

² Menadžer je svako ko je odgovoran za podređene članove organizacije, kao i za druge organizacione resurse. Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 16-20.

³ Na primjer, u humanitarne ili dobrotvorne aktivnosti.

⁴ Ukoliko se ciljevi ostvaruju uz minimum napora (ili troškova), organizacija funkcionije efikasno, ukoliko organizacija ostvaruje "prave" ciljeve, ona funkcionije efektivno. Isto, str. 16.

⁵ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 49.

organizacije nisu dovoljno zastupljeni u našem zakonodavstvu,⁶ rječnicima i leksikonima, ipak se odomaćuju u svakodnevnoj komunikaciji. Mnogi smatraju da se neprofitne organizacije lako mogu prepoznati, ali, kada pokušaju da ih precizno definišu, suočavaju se sa iznenađujuće velikim brojem problema. Teškoće proizilaze iz široko orijentisanog dijapazona njihovih aktivnosti zasnovanih na pretežno neprofitnoj osnovi i njihovog usmjerenja na obezbjeđenje određenih usluga svojim članovima ili zadovoljenju opštih i zajedničkih potreba šire društvene zajednice.

Vladine i neprofitne organizacije mogu se klasifikovati na: 1) vladine organizacije: državni, federalni, gradski, kantonalni, lokalni organi vlasti i specijalni distrikti, 2) obrazovne ustanove: osnovno obrazovanje, specijalno obrazovanje, obrazovanje posebnog tipa, predškolsko obrazovanje, srednje obrazovanje, više i visoko obrazovanje i obrazovanje odraslih, 3) zdravstvene i socijalne organizacije: bolnice, sanatorijumi, utočišta, zavodi za mentalno zdravlje, stomatološke klinike, vojnomedicinske ustanove, zatvorske bolnice, medicinska rehabilitacija, veterinarske aktivnosti i organizacije socijalne zaštite, 4) organizacije na bazi učlanjenja: poslovne, radničke, strukovne i vjerske organizacije, 5) organizacije kulturnih aktivnosti: biblioteke, arhivi, muzeji, zaštita istorijskih objekata i zgrada, 6) humanitarne organizacije vezane za naučne, vjerske ili dobrotvorne svrhe.⁷ Ovo je jedna od mogućih klasifikacija neprofitnih organizacija. Međutim, autori koji se bave vladinim i neprofitnim organizacijama nude i mnoge druge klasifikacije tih organizacija.

Vladine i druge neprofitne organizacije specifične su po odsustvu motivacije za stvaranja profita, većina njihovih dobara i usluga nije komercijalno ostvariva kroz privatne aktivnosti, njihova dobra i usluge smatraju se vitalnim javnim dobrom. Znatne razlike između profitnih i neprofitnih organizacija postoje u pogledu organizacionih ciljeva, izvora finansijskih sredstava, propisa i kontrole i sl. Navedene specifičnosti utiču i na proces menadžment kontrole u smislu mjerenja performansi, pravne i poreske regulative, izvora finansiranja, političkih uticaja, tradicije i dr.

1.1. Pojemno određivanje neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije nije jednostavno definisati i opisati i to je glavni razlog njihovog otežanog upravljanja praćenog izazovima i problemima. U odnosu na menadžerska pitanja u profitnim organizacijama, koja su jasna i povezana sa specifičnim ekonomskim mjerama, pitanja u neprofitnom ambijentu nisu dovoljno jasna zbog njihove povezanosti sa prilično apstraktnim pojmom javne službe. Javne organizacije, teorijski, treba svima da ponude svoje usluge. U mnogim slučajevima, pojam "svima" je, ipak, restriktivan za stanovništvo ili organizacije. Izbor je tačno definisan, obično kvantitativno, na primjer, stanovništvo preko 65 godina, pojedinci koji zarađuju manje od 5.000 KM ili organizacije koje imaju budžet manji od 10.000 KM. Dakle, postavljeni su opšti kriterijumi izbora i ko zadovolji propisane kriterijume može

⁶ Zakon o udruženjima građana ("Sl. list SR BiH", br. 5/90 i 21/90), Zakon o udruženjima i fondacijama RS ("Sl. glasnik RS", br. 52/2001), Zakon o udruženjima i fondacijama Brčko Distrikta BiH ("Sl. glasnik Brčko Distrikta", br. 46/2002), Zakon o udruženjima i fondacijama BiH ("Sl. novine BiH", br. 32/01, 42/03).

⁷ Freeman, R., Shoulders, G. (*Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*, Prentice Hall, NJ, 1993, p. 2) daju jednu od mnogobrojnih klasifikacija vrsta vladinih i neprofitnih organizacija, međutim, pri klasifikaciji se mogu uzeti drugi kriterijumi u skladu sa Zakonom o standardnoj klasifikaciji (Republike Srpske, Federacije BiH i Brčko Distrikta).

očekivati određene usluge. Ovo nije slučaj za neprofitne organizacije koje moraju precizno definisati svoje klijente i izabrati dijapazon pružanja javnih usluga. Ovakva fleksibilnost organizacija koje pružaju javne usluge predstavlja izazov, nije jednostavna, ne može predstavljati finesu u toku postavljanja misije koja se odnosi na jedan opšti put za ostvarivanje aktivnosti.

Često se naglašava činjenica da je suštinska karakteristika neprofitnih organizacija pružanje javnih usluga. To je tačno do određene granice. Međutim, ideja o misiji javne službe ponekad može da zavede i usmjeri na pogrešan put. Prvo, postoji određen broj neprofitnih organizacija koje nisu organizovane kao javne službe⁸. Drugo, tvrdnja da su neprofitne organizacije organizovane da bi rješavale određene socijalne probleme ili značajnije doprinijele javnim službama protivi se njihovoj ekskluzivnosti da ne služe svima, koju javne organizacije često imaju. Tvrdnja da zadatak neprofitnih organizacija nije zarada novčanih sredstava donekle je tačna, ali mnoge neprofitne organizacije ponašaju se u potpunosti kao profitne, što ih razlikuje od javnih državnih organizacija koje djeluju u istom ambijentu. Mnoge od njih angažuju se u različitim poslovima koji su rizični i donose novac, što ih čini sličnim profitno orijentisanim organizacijama. One time izazivaju zabrinutost organizacija koje su tržišno orijentisane i često su im direktni konkurenti.

Izgleda da neprofitne organizacije nisu ni u profitnom ni u javnom sektoru, ali im je mjesto negdje između ova dva sektora.⁹ Ovakav položaj omogućava im veću fleksibilnost u funkcionisanju, ali traži i značajne vještine u upravljanju. Menadžeri u neprofitnim organizacijama treba da savladaju iste tehnike i strategije upravljanja koje se primjenjuju u profitno orijentisanim organizacijama. Ipak, primjena menadžerskih tehnika različita je i pored toga što i profitne i neprofitne organizacije učestvuju u planiranju, budžetiranju, računovodstvu i marketingu, imaju slična sporna pitanja u vezi s upravljanjem i obezbjeđivanjem sredstava. Glavna razlika ogleda se u mjerenju njihovih performansi. Dakle, moglo bi se zaključiti da se pojam neprofitne organizacije odnosi na nevladine organizacije koje su definisane, u državnom ili federalnom zakonu, kao humanitarne ili neprofitne, da služe određenim javnim ciljevima i da su oslobođene poreza.

Neprofitne organizacije imaju sljedeće karakteristike: 1) moraju imati cilj javne dobrobiti, 2) moraju biti organizovane kao neprofitne ili humanitarne, 3) njihova menadžerska struktura mora da onemogući lične interese i dobit pojedincima, 4) moraju biti oslobođene poreza, 5) moraju imati zakonski status koji predviđa poreska oslobođenja za dobijene poklone.¹⁰ Prema tome, neprofitne organizacije ne uključuju tri kategorije organizacija: a) organizacije koji su osnovane s ciljem stvaranja profita, ali ga, možda, ipak nisu ostvarile, b) organizacije koje vode povezane neformalne grupa ljudi s ciljem da služe javnom dobru ali nemaju odobren poseban status od strane državne ili federalne vlasti i c) organizacije koje se prepoznaju kao neprofitne za oporezivanje ali, ipak, ne ostvaruju javne ciljeve.¹¹

⁸ Kao što su radnički sindikati.

⁹ Wolf, T.: *Managing a nonprofit Organization in the Twenty-first Century*, Simon&Schuster Inc., New York, 1999, p. 20.

¹⁰ Ibid, p. 21.

¹¹ Poslovna udruženja (Zakon o privrednoj komori, "Sl.glasnik RS", br. 20/92, ..., 39/03), radnički sindikati, zavičajni klubovi i sl.

Neki autori¹² definišu neprofitne organizacije kao organizacije čiji se osnovni ciljevi ne mogu ocijeniti pomoću uobičajenih ekonomskih (profitnih) parametara. Ipak, mora se istaći da neprofitne organizacije kod ostvarivanja svojih osnovnih ciljeva mogu preduzimati i aktivnosti koje donose profit. Na primjer, fakulteti, pored pružanja usluga visokog obrazovanja, pružaju i određene konsultantske usluge za profitabilne projekte. Slično je i za vladine i nevladine organizacije kao što su škole, zdravstvene ustanove, dobrotvorne organizacije, armija, policija, muzeji, crkve, preduzeća javnog sektora, koje pružaju profitabilne usluge prevoza ljudi, roba, distribuciju vode, održavanje putne mreže i sl.

Najveći problem neprofitnih organizacija proizilazi iz definisanja njihovih ciljeva iz kojih potiču i njihove specifičnosti. Teškoće u definisanju ciljeva nastaju zbog toga što su mnoge neprofitne organizacije višeciljno orijentisane i time se javlja problem identifikovanja njihovih pojedinačnih ciljeva. Umjesto orijentacije ka jednom dominantnom cilju, neprofitne organizacije obično se orijentišu prema nekoliko strateških ciljeva kojima teže, kao što su: "maksimiziranje pružanja usluga sa raspoloživim resursima, ostvarenje finansijskog viška, maksimizacija prihoda, namjensko korišćenje resursa, potpuna ili djelimična subvencija, maksimiziranje bužeta, maksimiziranje satisfakcije zaposlenog osoblja i volontera koji pružaju usluge, maksimiziranje zadovoljstva klijenata, odnosno korisnika usluga, kreiranje politike koju će podržavati široka društvena javnost i sl."¹³

Navedeni ciljevi podudaraju se sa ciljevima profitno orijentisanih proizvodnih i uslužnih preduzeća, s tom razlikom što profitno orijentisane organizacije pored drugih ciljeva imaju profit kao jasno postavljen cilj. Djelatnost neprofitnih organizacija može biti finansirana od strane države (na primjer, subvencije za učenike, studente, pacijente i druge članove društva). Dobra i usluge obezbjeđuju se u skladu sa aktuelnom državnom politikom bez direktnog tržišnog odnosa, bez tržišne konkurencije. Neprofitne organizacije mogu da se finansiraju iz budžetskih sredstava, različitih subvencija, dotacija, članarina i ne mora da postoji direktna veza između ostvarenog uspjeha i dobijenih finansijskih sredstava. U nekim slučajevima ostvarivanje lošijih performansi povlači još veća finansijska sredstva.

1.2. Vrste neprofitnih organizacija

Bilo koja kategorizacija neprofitnih organizacija ne dovodi do zaključka da one pripadaju sferi "sive ekonomije" kako navode Antony i Young.¹⁴ Ovi autori kategoriziraju neprofitne organizacije na javne (državne) i privatne, naglašavajući značajne razlike između njih. Javne neprofitne organizacije uređene su od strane države, entiteta ili lokalnih vlasti. U okviru kategorije privatnih neprofitnih organizacija postoje značajne razlike između humanitarnih organizacija, čiji su darodavci oslobođeni poreza, od komercijalnih neprofitnih organizacija i udruženja. Javne neprofitne organizacije

¹² Antony, R., Reece, J., Hertenstein, J.: *Accounting: Text and Cases*, Irwin, Chicago, 1995, p. 582, prema Miličević, V.: *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 362.

¹³ Kaplan, R., Norton, D.: *The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance*, Harvard Business Review, January-February, 1992, p.185, prema: Miličević, V.: *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, Beograd, 2003, str. 364.

¹⁴ Antony, N.R., Young, W.D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Seventh Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 50.

uključuju zdravstvene, obrazovne, religiozne, kulturne, naučne i druge organizacije, dok u privatne neprofitne organizacije ubrajamo različita udruženja. Podsticanje organizovanja obrazovnih, humanitarnih i drugih dobrotvornih organizacija relativno je lako ako se pruže posebne poreske ili druge olakšice od strane države. One se mogu lako i ukinuti ukoliko se počnu baviti profitnim aktivnostima.

Navedena kategorizacija i uvažavanje različitosti profitnih i neprofitnih organizacija nameće različite kriterijume za njihovu detaljniju podjelu i klasifikaciju. Sa aspekta vlasništva organizacije koje djeluju u društvu možemo podijeliti na privatne (nedržavne) organizacije i javne (državne, društvene) organizacije. Privatne organizacije dijele se na profitne (komercijalne) i neprofitne (nekomercijalne). Neprofitne organizacije, osim građana, može osnovati i vlada, pa ih zato možemo podijeliti na vladine (javne) i nevladine (privatne) neprofitne organizacije. Nevladine¹⁵ neprofitne organizacije mogu se podijeliti na organizacije koje služe svim članovima društva¹⁶ i one koje služe samo članovima određenih društvenih grupa.¹⁷ Prema načinu finansiranja možemo ih podijeliti na one koje se finansiraju prodajom proizvoda, roba i usluga, i one koje se finansiraju iz doprinosa, poreza, subvencija, dotacija, članarina i sl.

Imajući u vidu navedene klasifikacije i neophodnost uopštavanja, neprofitne organizacije mogu se definisati kao javne i privatne organizacije iz područja neprivrede koje se finansiraju iz poreza, doprinosa, subvencija, dotacija, članarina i sl.¹⁸ Kategorizacija neprofitnih organizacija na narednoj slici sugerise da neprofitni sektor sadrži mnogo različitih organizacija sa raznovrsnim aktivnostima, klijentima, tehnološkim resursima, finansijskim izvorima i sl. Ova klasifikacija predstavlja samo polaznu tačku u radu kako bismo u nastavku detaljnije fokusirali na organizaciono i upravljačko strukturiranje neprofitnih organizacija.

Državna, entitetska, regionalna, gradska i lokalna uprava su veće kategorije od neprofitnih organizacija i raspolažu značajnim političkim uticajem. Njihova snaga stvara značajne poteškoće za menadžment kontrolu pošto su mnoga ministarstva, sekretarijati i agencije jedinstveni i ne postoji adekvatan benčmark za upoređivanje njihovih performansi sa sličnim organizacionim jedinicama. Ostvareni prihodi ovih uprava nisu direktno povezani sa uslugama koje obezbjeđuju svojim korisnicima¹⁹, a prijedlozi pojedinih programa obično imaju politički kontekst i nisu predmet prethodno izvršene cost/benefit analize. Ciljeve i načine mjerenja performansi ovih organizacija teško je

¹⁵ Pojam "nevladina organizacija" (u daljem tekstu NVO) više govori šta ona nije nego šta jeste. NVO funkcionišu u velikom polju aktivnosti, ima ih različitih vrsta, oblika, velična. Iako je svaka NVO jedinstvena, ipak imaju neke zajedničke karakteristike: vođene su vrijednostima, one su "neprofitne", imaju mnogo zainteresovanih grupa i pojedinaca, one su privatne i autonomne, nezavisne od države, vodi ih tijelo sastavljeno od volontera (neplaćena funkcija). Velat, D.: *Upravljanje finansijama u NVO*, Mreža, Beograd, 2005, str. 10.

¹⁶ Javne uslužne organizacije koje služe svim članovima društva su npr. fondacije, humanitarne i dobrotvorne organizacije, savjetodavne organizacije, organizacije za pružanje socijalnih usluga i sl.

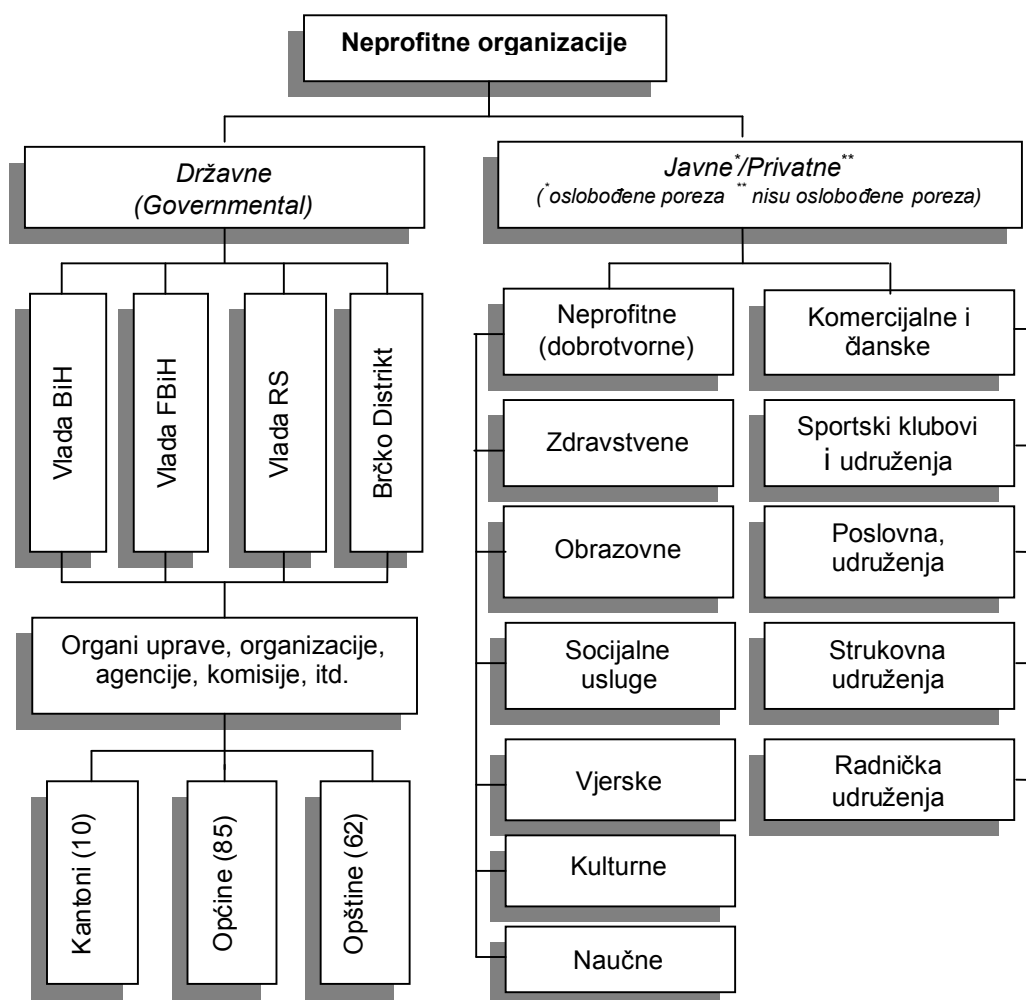
¹⁷ Razna profesionalna i stručna udruženja, klubovi, interesne grupe, savezi i dr.

¹⁸ Gulin, D. i dr.: *Računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i finansijskih djelatnika i Ekonomski fakultet, Zagreb, 2003, str. 506.

¹⁹ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 77.

definisati.²⁰ Pritisak javnog mnjenja na preispitivanje odluke o visini, na primjer, komunalne takse za isticanje firme koju naplaćuje državni organ (a ne pruža bilo kakvu uslugu), otkriva brojne slabosti u radu i upravljanju državnih institucija. Menadžment kontrola u javnim i neprofitnim organizacijama teška je i složena, posebno u zemljama u tranziciji, a ne postoje gotova rješenja za njenu implementaciju. U ovom trenutku ne mogu se primijeniti aktuelna rješenja razvijenih tržišnih ekonomija a neophodno je uvođenje međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (MRS-JS).²¹ Primjena Standarda u pravnom sistemu BiH i njenim entitetima povećala bi odgovornost i transparentnost finansijskih izvještaja koje pripremaju vlade, njihovi organi i organizacije.

Slika 1. Kategorije neprofitnih organizacija



²⁰ Teško je izmjeriti šta je potrebnije, rekonstrukcija ulice u prigradskom naselju, uređenje gradskog parka sa fontanom, uređenje cvjetnih aleja javnih površina, obnova horizontalne i vertikalne saobraćajne signalizacije i sl.

²¹ Pojam "javni sektor" odnosi se na vlade, regionalne uprave (pokrajinske, teritorijalne), lokalne uprave (opštinske, gradske) i slične državne entitete (agencije, odbore, komisije i preduzeća).

Uzimajući u obzir kriterijume prepoznavanja neprofitnih organizacija, s njima se mogu izjednačiti organi uprave i državne službe. Organizacije koje se u potpunosti finansiraju iz budžeta su državne neprofitne organizacije u koje ubrajamo organe državne uprave, organe jedinica lokalne uprave i samouprave, kao i druga pravna lica kojima se sredstva za plate i naknade troškova zaposlenih,²² porezi i doprinosi na lična primanja, troškovi materijala i usluga i sl. obezbjeđuju u budžetima jedinica lokalne uprave i samouprave (budžetski korisnici) kao što su: obrazovanje,²³ zdravstvena i socijalna zaštita,²⁴ biblioteke, arhive, muzeji i ostale kulturne djelatnosti. Sredstva za plate i druge izdatke budžetskih korisnika, kod neposrednog finansiranja iz budžeta, obezbjeđuju se na dva načina: 1) predviđaju se sredstva za ove namjene po ministarstvima - odjeljenjima u posebnom dijelu budžeta za budžetske organizacije i potrošačke jedinice i 2) budžetskim organizacijama sredstva se prenose kao krajnjim korisnicima.

Državni univerziteti finansiraju se iz budžeta države ili kantona, a raspodjela sredstava za obavljanje njihove djelatnosti vrši se primjenom određenih pravila i "formula", kao što su broj nastavnika, saradnika i studenata, specifičnosti pojedinih fakulteta u sastavu univerziteta i sl. Imajući u vidu započetu reformu visokog obrazovanja u BiH, pojava privatnih fakulteta stvara značajnu konkurenciju državnim fakultetima u pogledu broja upisanih studenata, promjene u njihovom sistemu menadžment kontrole, traženja sopstvenih (dodatnih) izvora prihoda i obavljanje nesrodnih profitno oporezivih aktivnosti. Neprofitne bolnice, organizacije primarne zdravstvene zaštite i druge zdravstvene organizacije sve više liče profitnim organizacijama. Razlike između privatnih i državnih zdravstvenih ustanova nisu u vrsti pružanja usluga pacijentima nego u načinu ostvarivanja profita i menadžment kontrole. Ambijent zdravstvene zaštite zemalja u tranziciji značajno je izmijenjen u odnosu na prethodni (socijalistički) period. Zdravstvene organizacije sve više postaju profitno orijentisane. Najveći dio resursa javnih zdravstvenih ustanova potiče iz sredstava vlade, donacija, humanitarnih organizacija, ali se značajno povećava i participacija pacijenata. U ovim ustanovama dominiraju profesionalci koji nemaju izraženu linijsku odgovornost prema grupi definisanih vlasnika. Konkurencija između državnih i profitnih zdravstvenih ustanova, posljednjih godina, sve više jača. Većina njih izložena je manjem konkurentskom pritisku nego što je to slučaj sa profitnim organizacijama.

Neprofitne organizacije koje se u potpunosti ne finansiraju iz budžeta, odnosno nevladine neprofitne organizacije su: a) političke organizacije i političke stranke, b) sportska društva, klubovi i savezi, c) kulturno - umjetnička društva, d) stručna udruženja, zajednice i savezi, e) socijalno - humanitarne organizacije, f) vjerske zajednice, g) organizacije i udruženja mladih, h) sindikati, i) udruženja građana i sl. Njihovo finansiranje obično potiče od dobrotvornih priloga (crkve i druge vjerske organizacije, humanitarne organizacije i zadužbine), dotacija i subvencija (sportski klubovi), članarina (privredna komora, zanatska i poslovna udruženja, sindikati) ili finansiranja na komercijalnoj osnovi (parkovi, ZOO vrtovi). Neke od navedenih nevladinih neprofitnih

²² Plate i naknade predstavljaju najveću komponentu budžeta BiH i veće su tri puta u odnosu na prosjek zemlja Centralne i Istočne Evrope, kao i većine razvijenih zemalja EU. Na plate i naknade u FBiH odnosilo se oko 30% a u Republici Srpskoj oko 35% budžetskih sredstava u periodu od 1999. do 2000.

²³ Predškolsko i osnovno obrazovanje, obrazovanje djece ometene u razvoju, tehničko i stručno srednje obrazovanje, visoko i više obrazovanje, obrazovanje odraslih i dr.

²⁴ Bolnice, stomatološka praksa, veterinarska djelatnost, socijalna zaštita i sl.

organizacija finansiraju se djelimično i iz budžeta pa proizilazi da neprofitne organizacije mogu imati više izvora finansiranja.²⁵ Otuda se pojavljuju dileme i teškoće u pogledu razvrstavanja neprofitnih organizacija na državne (budžetske) i nevladine organizacije. Od izbora statusa neprofitne organizacije zavisi i izbor sistema računovodstva i finansijskog izvještavanja.

Svrha postojanja organizacija na bazi članstva je pružanje adekvatnih usluga članovima. Članske organizacije obično obuhvataju: 1) poslovna udruženja (privredne komore, zanatska udruženja), 2) profesionalna udruženja (pisci, slikari, novinari), 3) vjerske organizacije (crkve, manastiri, konvikati), 4) političke organizacije, 5) sindikate, 6) sportske klubove i objekte (bazeni, bokserske arene, igrališta), 7) ostale članske organizacije (forumi građana, ekološki pokreti, patriotska udruženja, udruženja mladih, udruženja potrošača, automobilista, studenata).

Prema visini članarine od koje se finansiraju moguće je procijeniti značaj usluga koje neprofitne organizacije pružaju svojim članovima. Znatno broj članskih organizacija su profesionalne asocijacije koje nemaju stvarnu tržišnu konkurenciju i ne moraju imati odgovorne upravne odbore, dok manji broj (na primjer, radničke organizacije) imaju značajnu konkurenciju i zato moraju biti vođene od strane odgovornog menadžmenta.²⁶ Naročito je nedovoljno poznato područje upravljanja religioznim organizacijama kako u smislu definisanja ciljeva mjerenja vrijednosti pruženih usluga tako i u smislu menadžment kontrole.²⁷

Vladine i druge neprofitne organizacije, posljednjih godina, izbijaju na površinu individualno i kolektivno, postaju značajna ekonomska, politička i društvena snaga i njihov broj se dramatično povećava. Povećan broj, veličina i kompleksnost vladinih i neprofitnih organizacija doprinijeli su povećanju broja radnih mjesta. U BiH oko jedne trećine zaposlenih angažovano je u neprofitnom sektoru tako da neprofitni sektor postaje "jaka industrija", a apsolutna i relativna vrijednost resursa već postaje "gigantska". Istraživanja o učešću broja zaposlenih u neprivrednom²⁸ sektoru, u odnosu na ukupni broj zaposlenih, pokazuju da BiH, u odnosu na druge zemlje, ima veći trend rasta zapošljavanja u neprofitnom sektoru.

²⁵ Ukoliko pogledamo rashodnu stranu budžeta bilo kog nivoa vlade uočićemo, da se dio sredstava planira za finansiranje neprofitnih organizacija. Budžet Republike Srpske za 2003. predviđao je ukupno 2.493.740 KM, od čega za finansiranje vjerskih institucija 800.000 KM, parlamentarnih stranaka 1.228.840 KM, fondacija i udruženja građana 14.840 KM i programa aktivnosti humanitarnog karaktera 450.160 KM. U budžetu Brčko Distrikta za 2003. predviđena je pomoć u izgradnji porušenih vjerskih objekata od 800.000 KM, Islamskoj zajednici 400.000 KM, Rimokatoličkoj crkvi 200.000 KM i Pravoslavnoj crkvi 200.000 KM.

²⁶ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Seventh Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 76.

²⁷ U tranziciji bivših socijalističkih zemalja raste značaj vjerskih organizacija, čini se, više nego u razvijenim zemljama. U BiH Islamska zajednica primjer je jedne od dobro organizovanih institucija. Ima Sabor koji odlučuje o budžetu. ... iz budžeta se finansiraju Rijaset, Medresa, Fakultet islamskih nauka i izdavačka kuća El-Kalem. Katoličke biskupije finansiraju se od prihoda iz inostranstva, u vidu donacija, ali redovne prihode imaju samo iz svojih župa kojih u BiH ima 140 (franjevačke i biskupske). Pravoslavno sveštenstvo u BiH djeluje u pet eparhija: Bihačko-petrovačku, Banjalučku, Dabrobosansku, Tuzlansko-zvorničku i Hercegovačko-zahumsku. Crkvena hijerarhija nalaže da sveštenici u parohijama moraju redovno prijavljivati obavljene usluge i donacije Eparhijskom odboru gdje se vrši crkvena kontrola, dok finansijsku kontrolu provodi redovno Patrijaršija. SB, br. 402/403 od 29.07.2004, str. 5-9.

²⁸ U istraživanju je pod ovom kategorijom obuhvaćeno, između ostalog, administracija, obrazovanje, zdravstvo i socijalna zaštita.

Tabela 1. Učešće zaposlenih u neprofitnom sektoru u odnosu na ukupnu zaposlenost

BiH	27%	Francuska	21%	Portugalija	15%	Turska	9%
- FBiH	28%	Mađarska	21%	Španija	15%	Koreja	4%
- RS	24%	Kanada	17%	SAD	15%		
Finska	24%	Irska	15%	Njemačka	12%		

Izvor: OECD, Služba za javnu upravu, 2001.

Zbog nepostojanja pouzdanih statističkih podataka Agencije za statistiku BiH teško je sa sigurnošću utvrditi koliko je u neprofitnom sektoru stvarno zaposlenih.²⁹ U Republici Srpskoj, u periodu 2000-2003. godina, zapaža se veće zapošljavanje u profitnom sektoru u odnosu na neprofitni sektor.

Tabela 2. Promjene zaposlenih u neprofitnom sektoru u Republici Srpskoj

	Broj zaposlenih				% promjene 2003/2000
	2000	2001	2002	2003	
1. Profitni sektor	178.406	171.761	184.765	184.862	3,62
2. Neprofitni sektor	49.889	49.030	48.953	49.824	-0,13
20. Državna uprava	21.035	20.635	19.870	20.394	-3,05
21. Obrazovanje	17.714	14.609	14.847	15.134	-14,56
22. Zdravstvo	14.140	13.786	14.237	14.296	1,10
3. Ukupno	228.291	220.791	233.718	234.686	2,80
4. Neprofitni kao % ukupnog	21,85	22,21	20,94	21,23	

Izvor: Zavod sa statistiku RS, Banja Luka, prilagođeno iz Ekonomska politika za 2004. godinu (prečišćen tekst), Vlada Republike Srpske, Banja Luka, 2004, str. 6.

Kretanje ukupnog broja zaposlenih u profitnom i neprofitnom sektoru u SAD-u prikazuje tabela 3.

Tabela 3. Broj zaposlenih u neprofitnim organizacijama u SAD

	Broj zaposlenih (u mil.)			% promjene	
	1980	1990	1999	1980-1990	1990-1999
1. Vlada:					
10. Federalna	2,9	3,1	2,7	6,9	12,9
11. Državna	3,6	4,3	4,7	19,4	9,3
12. Lokalna	9,8	10,9	12,8	11,2	17,4
2. Zdravstvene usluge:					
20. Ministarstvo zdravlja i klinike	0,8	1,3	1,9	62,5	46,2
21. Ustanove za njegu i staranje	1,0	1,4	1,8	40,0	28,6
22. Bolnice	2,8	3,5	4,0	25,0	14,3
23. Kućna zdravstvena služba	...	2,5	3,4	...	36,0
3. Obrazovanje	1,1	1,7	2,3	54,5	35,3
4. Socijalne institucije	1,1	1,7	2,8	54,5	64,7
5. Članske organizacije	1,5	1,9	2,4	26,7	26,3
6. Ukupno	24,6	32,3	38,8	31,3	20,1
7. Neprofitni kao % od ukupnog	27,2	29,5	30,2	8,5	2,2

Izvor: Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Seventh Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 52.

²⁹ Zakon o statistici BiH, "Službeni glasnik BiH", br. 34/2002.

Pošto kategorizacija, prikazana u tabelama 2 i 3, nije u skladu sa ranije korišćenom definicijom neprofitnih organizacija, podatke o broju zaposlenih u neprofitnom sektoru treba uzeti sa rezervom. Ipak, ovo je zadovoljavajuća osnova za opšti pogled i uočavanje da je u neprofitnim organizacijama zaposleno oko jedne trećine (tabela 3), odnosno jedne petine (tabela 2) radno angažvanog stanovništva i da je neprofitni sektor postao "jaka industrija".

1.3. Specifičnosti neprofitnih organizacija

Suštinsku razliku između profitnih i neprofitnih organizacija predstavlja koncept misije. Konačni zadatak proizvodno-profitnih entiteta je privređivanje u korist njihovih vlasnika. Vlasništvo može da postoji u različitim oblicima, od neposrednog vlasništva u organizaciji do pojedinačnog učešća u vlasništvu (partneri, akcionari). Neprofitne organizacije nisu zasnovane na konceptu vlasništva, pa njihova misija ima drugačiji smisao. Ovakav entitet predviđen je da služi široj javnosti, a zakon definiše da je vlasništvo³⁰ nespojivo sa javnim ciljem, mada to ne znači da i neprofitne organizacije ne mogu ostvarivati profit. Neprofitne organizacije mogu djelovati slično profitnim u stvaranju novčanih sredstava. Međutim, novac bi trebalo usmjeriti prema ostvarivanju javnog cilja za koji je organizacija osnovana, zadržan kao rezerva za budući period ili usmjeren prema drugoj javnoj neprofitnoj organizaciji.

Specifičnosti neprofitnih organizacija i uticaj menadžmenta na proces kontrole ogledaju se u nekoliko značajnih karakteristika: 1) nedostatak profitnih mjera indikatora, 2) poreski i zakonodavni aspekti, 3) uslužni karakter, 4) ograničenja formulisanja ciljeva i strategija, 5) izvori finansiranja, 6) kontroverze kod postavljanja menadžmenta, 7) politički uticaji i tradicija.³¹ Njihova primarna karakteristika jeste nedostatak profitnih indikatora dok ostale karakteristike imaju manji uticaj i nisu jedinstvene za sve neprofitne organizacije, pa ih ne treba zanemariti.

1.3.1. Nedostatak profitnih indikatora

Sve organizacije koriste resurse kako bi proizvele dobra ili usluge transformisanjem inputa u outpute. Efikasnost organizacija mjeri se procjenom ostvarenih učinaka tako da efekti prevaziđu ulaganja. Kod profitnih organizacija profit omogućava sveobuhvatno mjerenje i efikasnosti i efektivnosti. Nedostatak jedinstvenih, zadovoljavajućih i opštih mjera za komparaciju performansi predstavlja najveći problem menadžera neprofitnih organizacija za uspostavljanje efektivnog sistema menadžment kontrole. Ipak, mjerenje performansi neprofitnih organizacija treba da se zasniva na uspostavljanju ekvilibrijuma između njihovih outputa i inputa u cilju ocjene da li je zadovoljen princip "vrijednost za novac", koji se smatra osnovnim postulatom poslovanja ovih organizacija. Prema ovom principu, neprofitne organizacije dužne su svojim klijentima obezbijediti odgovarajuće usluge na ekonomičan, efikasan i efektivan način.³²

³⁰ Sa popratnom pojavom privatnog dobitka. Wolf, T.: *Managing a nonprofit Organization in the Twenty-first Century*, Simon&Schuster Inc., New York, 1999, p. 22.

³¹ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 53.

³² Miličević, V.: *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 366.

Analiza ekonomičnosti u neprofitnim organizacijama podrazumijeva kontrolu namjenskog trošenja raspoloživih resursa, s jedne strane, i obezbjeđenje adekvatne količine inputa po najnižim troškovima, s druge strane. Analiza efikasnosti neprofitnih organizacija podrazumijeva kontrolu iskorišćenosti sredstava i sprovodi se poređenjem ostvarene količine outputa sa inputima, koji su korišćeni za njihov nastanak. Konačno, analiza efektivnosti neprofitnih organizacija podrazumijeva testiranje odnosa između outputa i postavljenih ciljeva u sagledavanju stepena njihovog ostvarenja. Dakle, sva tri elementa analize performansi neprofitnih organizacija definisana su na identičan način kao i kod profitno orijentisanih organizacija, ali to ne znači da mjerenje "tri E" dimenzije performansi predstavlja jednako lako ili teško pitanje u profitnim i neprofitnim organizacijama.³³ Imajući u vidu specifičnosti neprofitnih organizacija, mjerenje njihovih performansi znatno je teže pošto su opterećene brojnim problemima koji se moraju riješiti na pravi način prije nego što se upustimo u taj posao.

U neprofitnim organizacijama često nisu jasni objektivni kriterijumi koji bi mogli da se koriste u analizi prijedloga i alternativnih pravaca djelovanja. Članovi menadžment tima u neprofitnim organizacijama često nisu saglasni u vezi sa pitanjima koja se odnose na značaj pojedinih ciljeva. U gradskoj vladi svi članovi menadžment tima mogu biti saglasni da treba nabaviti pumpe za gradski vodovod koje će omogućiti bolje snabdijevanje stanovništva pitkom vodom. Međutim, oni ne moraju biti saglasni kada se radi o planiranim troškovima za rad vatrogasne službe u odnosu na planirani iznos troškova za uličnu rasvjetu. Za razliku od javnih bolnica u neprofitnim univerzitetskim bolnicama, u kojima se uz liječenje obavlja obrazovanje, ne može se direktno mjeriti uspjeh prebrojavanjem pacijenata kojima su pružene usluge i efektivnošću medicinskih postupaka. Unapređenje medicinskih vještina kroz praksu u neprofitnim bolnicama manje je konkretno i očigledno dok je kriterijum mjerenja uspjeha teže postaviti. Ako je cilj škole da učenicima pruži dobro obrazovanje, ako je mirovna grupa osnovana da se suprostavi korišćenju vojnih snaga u ratnom području, ako je sportska dvorana stavljena na raspolaganje gradskoj omladini, koje bi indikatore za mjerenje uspjeha navedene grupe trebalo da koriste? Kvantitativne mjere su: uspjeh školskog odbora, statistika prisustva na političkim okupljanjima, učešće omladine na rekreaciji u sportskoj dvorani i sl. Međutim, ove performanse su samo indirektni indeksi mjerenja uspjeha.³⁴

Najlakše je donijeti prijedlog u analizi koja je zasnovana na procijenjenim troškovima koji se mogu direktno porediti sa procijenjenim koristima. Kod većine značajnih odluka u neprofitnim organizacijama menadžeri ne raspolazu tačnim iznosom troškova i koristi pošto je teško procijeniti koje efekte će izazvati trošenje resursa u postizanju ciljeva organizacije. Da li će se povećanjem broja zaposlenih, na primjer, za još jednog profesora fakulteta, obezbijediti povećanje opšteg obrazovnog nivoa studenata? Koliko novčanih sredstava je potrebno uložiti za programe zbrinjavanja nezaposlenih lica koja se nalaze na spisku zavoda za zapošljavanje? Pitanja ove vrste teška su za kvantitativne analize i čini se da to nije pravi put za procjenjivanje troškova i koristi. Usljed navedenih činjenica i zbog nemogućnosti izražavanja ciljeva neprofitnih organizacija u finansijskim pokazateljima moraju se uspostaviti izvedeni nefinansijski ciljevi. Samim tim efektivnost neprofitnih organizacija mora biti mjerena stepenom

³³ Milićević, V.: *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 367.

³⁴ Wolf, T.: *Managing a nonprofit Organization in the Twenty-first Century*, Simon&Schuster Inc., New York, 1999, p. 22.

dostizanja planiranih nefinansijskih ciljeva, ali to stvara nove probleme mjerenja performansi.³⁵

S obzirom na to da je najvažniji cilj neprofitnih organizacija pružanje usluga i da da se kvalitet usluga i postignuti uspjeh ne mogu lako kvantitativno izmjeriti, moraju se respektovati teškoće i nemogućnosti mjerenja. Suočeni s ovim i mnogim drugim problemima neki autori u svojim radovima ističu da neprofitnim organizacijama nije potrebno mjerenje performansi. Ako su ovakva mišljenja u prošlosti mogla biti prihvaćena sa rezervom, u današnje vrijeme ovakva razmišljanja su pogrešna imajući u vidu da neprofitne organizacije odavno ne igraju sporednu ulogu na nivou države i u svjetskoj ekonomiji. Mjerenje performansi zaživljava u javnim i neprofitnim organizacijama kao posljedica konvergencije dvije prinude: 1) povećanih zahtjeva za odgovornošću vladinih tijela i njenih funkcionera i 2) obaveze menadžera i organizacija da se fokusiraju na rezultate i djelovanje u pravcu jačanja svojih performansi. Međutim, rezultati ovih zahtjeva, u našoj zemlji, još nisu doveli do donošenja zakona o mjerenju performansi neprofitnog sektora.

1.3.2. Poreski i zakonodavni aspekti

Neprofitne organizacije, kao i sva druga pravna lica u sistemu poreza na promet proizvoda i usluga, su poreski obveznici ukoliko obavljaju oporezivi promet, odnosno ako zadovoljavaju propisane uslove "uživaju" određena poreska oslobođenja.³⁶ Neprofitne organizacije koje obavljaju registrovanu djelatnost mogu pod uslovima propisanim zakonom nabavljati opremu bez plaćanja poreza na promet proizvoda. Pod opremom neprofitnih organizacija, u poreskom smislu, smatraju se osnovna sredstva za obavljanje registrovane djelatnosti, rezervni dijelovi, sitan inventar, uređaji i dijelovi za zaštitu okoline, sredstva za zaštitu na radu i ličnu zaštitu, specijalni putnički automobili sa ugrađenim uređajima za bolesnike, specijalni putnički automobili sa ugrađenim duplim komandama, pogrebna vozila, putnički automobili sa ugrađenom dodatnom opremom za rad vatrogasnih službi i policije koji su posebno označeni, kompjuteri, televizori, radioprijemnici, stolovi i stolice za ljekarske ordinacije u zdravstvenim organizacijama i sl.

Neprofitne organizacije koje obavljaju registrovanu proizvođačku djelatnost mogu nabavljati reprodukcioni³⁷ materijal bez plaćanja poreza na promet kada izrađuju magistralne i galenijske proizvode u okviru apotekarske djelatnosti ili u zdravstvenim ustanovama. Reprodukcionni materijal bez plaćanja poreza na promet mogu nabavljati i pozorišta,³⁸ koncertne dvorane i ostale ustanove kulture, muzeji, biblioteke, arhivi, zavodi za zaštitu spomenika kulture, arheološke i restauratorske institucije. Zdravstvene ustanove i druge organizacije iz područja zdravstva imaju mogućnost nabavke proizvoda bez poreza, kao što je: laboratorijski pribor i posuđe, laboratorijsko staklo, instrumente, sredstva za pranje i održavanje bolničkog rublja, sredstva za pranje i održavanje prostorija u zdravstvenim ustanovama, papir za dijagnostičke postupke,³⁹

³⁵ Milićević, V.: *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 369-370.

³⁶ Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga u prometu ("Sl. glasnik BD BiH", br. 7/02, 16/03, 11/04).

³⁷ Materijal koji se troši i ulazi u supstancu finalnog proizvoda, na primjer, ambalaža i drugi materijal za pakovanje lijekova.

³⁸ Potrošni materijal za uređenje pozornice, boje za farbanje, ukrasne trake i sl.

³⁹ EKG, EEG, EMG, rolne za ultrazvuk.

papirni i plastični hirurški materijal za jednokratnu upotrebu,⁴⁰ RTG filmove i hemikalije za obradu RTG filmova, filtere,⁴¹ alkohol i sl.

Crveni krst i druge humanitarne organizacije mogu, uz poresko oslobađanje, nabavljati sve proizvode koji se upotrebljavaju za namjene za koje su osnovane uz uslov da ih ne prodaju. Međutim, značke, markice i druge grafičke proizvode sa utisnutim vlastitim znakom i sadržajem vezanim za djelatnost mogu prodavati. Članarina koju razne neprofitne organizacije kao što su sportski klubovi, udruženja građana i dr. naplaćuju od svojih članova ne bi trebalo da bude oporeziva pod uslovom da nije naknada za uslugu nego predstavlja pristupnicu udruženju i ne sadrži protivuslugu naplaćenu u novcu ili realizovanu na neki drugi način.

Neprofitne organizacije su poreski obveznici ako prodaju proizvode ili usluge, osim u slučajevima ako su pojedini proizvodi (lijekovi) ili usluge (zdravstvene, obrazovne) oslobođeni plaćanja poreza na promet. Oporezive usluge su sve one koje nisu striktno propisane Zakonom kao neoporezive a to su, najčešće, usluge izdavanja nekretnina ili pokretnih stvari u zakup,⁴² usluge održavanja različitih kurseva,⁴³ zabavne i sportske priredbe, savjetovanja i sl. Neprofitne organizacije, između ostalog, za svoj rad prikupljaju sredstva i putem donacija,⁴⁴ sponzorstva, pružanjem usluga reklame i sl., te na taj način postaju obveznici poreza na promet usluga. Kod prodaje proizvoda, bilo da se radi o rashodovanoj ili nepotrebnoj trajnoj imovini ili drugim proizvodima⁴⁵ neprofitna organizacija je obično obveznik poreza, ali može da bude oslobođena plaćanja poreza, u zavisnosti od statusa kupca i namjene kupljenog proizvoda. Na hranu i piće koju prodaju svojim članovima radnički restorani, kantine, kuhinje u ustanovama predškolskog i školskog obrazovanja, zdravstvene ustanove i sl., obavezne su da plate porez na promet.

Najveći broj neprofitnih organizacija oslobođen je plaćanja poreza koji se odnosi na ostvarenu dobit od neprofitne aktivnosti. Zakon o porezu na dohodak Brčko distrikta BiH⁴⁶ propisuje da ukoliko organizacija koja vrši djelatnost od opštredruštvene koristi i nije orijentisana na ostvarivanje dobiti (neprofitna organizacija) i (1) koja svojim cjelokupnim usmjerenjem služi tome da se ostvare idejne svrhe organizacije, (2) bez kojeg idejna svrha ove organizacije uopšte ne može biti ispunjena, (3) koja prema profitno orijentisanim preduzećima ne stupa u konkurentski odnos u većem obimu nego što je potrebno za ostvarenje idejne svrhe, (4) čija dobit se koristi isključivo za one svrhe

⁴⁰ Ogrtači, maske, kape, štitnici za obuču, rukavice.

⁴¹ Mikrobiološke i papirne.

⁴² Javne obrazovne ustanove često ne plaćaju porez na prihod ostvaren od iznajmljivanja gimnastičke dvorane, plivačkog bazena, učioničkog prostora, čak i kada ovi objekti direktno konkurišu profitnim fitness centrima i privatnim auto školama koji nude slične usluge. Promjena namjene ovih objekata dovodi u sumnju status njihovog potpunog poreskog oslobođenja.

⁴³ Krojenje, šivanje, ples i sl.

⁴⁴ Donacije političkim partijama ne treba da budu podržane i ne bi trebale biti izuzete od poreza na dobit. Donacije univerzitetu, institutu za istraživanje i sl., treba isključiti iz osnovice poreza na dobit pod uslovom da je donaciju primilo pravno lice ili javna ustanova, da vrši dobrotvornu djelatnost, da je iznos donacije primljen preko računa i da je pismeno potvrđeno da će se iznos upotrijebiti u javne svrhe.

⁴⁵ Značke, majice, razglednice i sl.

⁴⁶ "Sl. glasnik Brčko Distrikta BiH," br. 12/03 i 13/03, čl. 9.

od opštedruštvene⁴⁷ koristi zbog kojih je ona osnovana i (5) čija imovina će u slučaju gašenja organizacije, prema statutu, biti data u svrhe postizanja ciljeva definisanih u tačkama 1 do 4, onda ta organizacija nije obavezna da plaća porez na dobit. Ukoliko samo jedna od navedenih pretpostavki nije ispunjena, organizacija je obavezna da plati porez na dobit. Kada ostvareni prihod od aktivnosti u jednoj kalendarskoj godini ne prelazi iznos 10.000 KM, smatra se da je neprofitna organizacija definisana u smislu tačke 3 i ne predstavlja opasnost za lojalnu konkurenciju. Organizacije koje pored svoje osnovne djelatnosti, koja nije usmjerena na ostvarivanje dobiti, imaju i organizacionu jedinicu čija je namjera ostvarivanje dobiti, obveznici su poreza na dobit ostvarenu poslovanjem te jedinice.

Neprofitne organizacije koje nisu orijentisane na ostvarivanje dobiti su⁴⁸ (a) organi lokalne samouprave i državni organi uprave BiH, tj. jedinice lokalne samouprave i uprave, kao i njihovi organi, (b) međunarodne organizacije od opštedruštvene koristi, (c) vjerske zajednice, političke stranke, radnički sindikati, komore, udruženja građana i udruženja preduzeća, (d) fondacije i ostali fondovi koji su osnovani u dobrotorne, humanitarne, naučne, kulturne i slične svrhe, (e) ostale organizacije koje slijede opštedruštvu korist, kao, na primjer, mikrokreditne organizacije koje u kreditnom sektoru pružaju finansijsku pomoć malim i srednjim preduzećima u BiH i dr. Organizacije pod (c) i (e) moraju biti pravna lica privatnog ili javnog prava i moraju podnijeti zahtjev poreskoj upravi za privremeno oslobađanje plaćanja poreza na dobit. Kada je zahtjev opravdan, poreska uprava donosi rješenje kojim oslobađa ove organizacije od plaćanja poreza na dobit uz zadržavanje prava naknadne provjere.

Znatne su teškoće u povlačenju jasne granice između nesrodnih aktivnosti i oslobođenih poreskih aktivnosti. U suštini postoje dva načina kako neprofitne organizacije mogu obavljati profitne aktivnosti i zadržati status poreskog oslobađanja. To može biti aktivnost koja je srodna sa njenim ciljnim poreskim oslobađanjem ili je nesrodna, ali ima manji značaj. Ako profitne aktivnosti organizacije spadaju u prvu kategoriju, to će odlučujuće uticati na njihov status za poresko oslobađanje. Ako se aktivnosti svrstaju pod drugu kategoriju, organizacija će platiti porez na dobit na nesrodne aktivnosti, ali i dalje će težiti održavanju svog opšteg statusa za poreskim olakšicama.⁴⁹ Mnoge neprofitne organizacije organizuju pomoćnu djelatnost koja učestvuje u profitnim aktivnostima izvan same organizacije. Ključni razlog za izdvajanje ovih organizacija-kćer, je svođenje rizika na najmanju moguću mjeru u pogledu poreskih oslobođenja za organizaciju - majku. Ukoliko se i na ovakav način ne eliminiše rizik i ne zadrži neprofitni status, one će platiti porez na imovinu. Ovdje se radi o veoma tananoj niti između srodnih i nesrodnih prihoda. Na primjer, profit ostvaren prodajom knjiga i

⁴⁷ Organizacija će se smatrati neprofitnom organizacijom od opštedruštvene koristi ako je njena djelatnost usmjerena na to da se bez vlastite koristi podrži javni interes u materijalnoj, duhovnoj ili moralnoj oblasti. Podrška javnom interesu ne postoji ako je krug osoba, koje imaju koristi od navedene podrške, strogo ograničen, na primjer, zbog profesionalnih osobina i može biti samo mali krug. Kao opšta podrška posebno se priznaje: podrška nauci, istraživanjima, obrazovanju, vaspitanju, umjetnosti i kulturi, zaštiti čovjekove okoline, prirode i tradicije, podrška mladima, starima, javnom zdravstvu, dobrotvornim ustanovama i sportu, podrška demokratskoj državi, ali koja ne služi određenoj političkoj partiji.

⁴⁸ Prema Zakonu o porezu na dobit Brčko Distrikta.

⁴⁹ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 57.

naučnih časopisa u okviru fakultetske knjižare oslobođen je poreza, dok je profit ostvaren prodajom školskih sveski, učila, pisaćeg i crtaćeg pribora oporeziv,⁵⁰ čime se neprofitne organizacije mogu naći u rizičnom poduhvatu implicitnog izbjegavanja plaćanja poreza ostvarenog od nesrodnih aktivnosti. Isto tako, fakultet može organizovati takmičenje za izradu vlastitog Web sajta i obezbijediti odgovarajuća sredstva, ali to isto mogu uraditi i studenti informatičkog smjera fakulteta u okviru pristupnih ili seminarskih radova. Dekan fakulteta može da nagradi najbolje studente preko studentske organizacije koja je neprofitnog karaktera, a ipak će isplata biti oporeziva.

Tri pravna pitanja značajna su za neprofitne menadžere: 1) vlasništvo nad entitetom, 2) stvaranje i raspodjela profita i 3) zakonske obaveze podređene neprofitnim oslobođenjima.⁵¹ Profitne organizacije u svojini su njihovih vlasnika koji očekuju dividendu i povećanje cijena akcija, kao prinos na uloženi kapital. Neprofitne organizacije ne mogu imati kapital spoljnih investitora, a umjesto akcijskog kapitala one moraju obezbijediti resurse iz spoljnih izvora. Neprofitne organizacije ne mogu dijeliti imovinu, dobit ili ostvarivati korist na drugi način pojedincima, dok donatori za svoje donacije ne mogu očekivati novčane kompenzacije. Kada neprofitna organizacija prestane sa radom, njena imovina se prenosi na drugu neprofitnu organizaciju ili državu u kojoj je organizacija poslovala, ali ne i na pojedinca. U slučaju da neprofitna organizacija mijenja status, od neprofitne prema profitnoj, procjena vrijednosti njene imovine značajna je za vladu koja reguliše rad neprofitnih organizacija. Procjena vrijednosti postaje važno pitanje jer se na tržištu može ispoljiti znatna razlika između knjigovodstvene vrijednosti imovine i obaveza.

Prodaja neprofitnih ustanova ili njihovo pretvaranje u profitne kompanije može se očekivati u narednom periodu, posebno u sektoru zdravstvene zaštite koja je pod kontrolom države ili lokalnih vlasti. Razvoj zdravstvenih ustanova profitnog karaktera je u usponu, posebno specijalističke ambulante i poliklinike i može se očekivati nastanak zdravstvenih ustanova mješovitog vlasničkog statusa. Ipak, vlade zemalja u tranziciji vjerovatno u skorašnje vrijeme neće dozvoliti potpunu transformaciju svih državnih zdravstvenih ustanova u profitne organizacije i nastojaće da zadrže značajan dio primarne zdravstvene zaštite. Pitanje da li će i obrazovne ustanove, vjerske organizacije ili neke druge neprofitne organizacije izraziti želju da budu prevedene u profitne kompanije za sada je otvoreno? Trend privatnog obrazovanja pokrenut u Bosni i Hercegovini i njenim entitetima napreduje, a zakonodavna regulativa kao i obično kasni.

Pravno, neprofitne organizacije u obavljanju svojih aktivnosti mogu ostvariti dobit, bilo smanjenjem troškova, bilo povećanjem neto imovine.⁵² Ovo je način da se akumulira određeni dio kapitala koji se može upotrijebiti za proširenje aktivnosti, zamjenu stalne imovine ili stvaranje rezervi za budući period. Po zakonu neprofitnim organizacijama nije dozvoljena isplata dobiti u obliku gotovinske dividende. Ipak, bez obzira na to neke neprofitne organizacije stvorile su pomoćne djelatnosti kojima je dozvoljena isplata dividendi. Na primjer, neprofitna istraživačka laboratorija univerzitetskog kliničkog centra može imati pomoćnu službu i finansirati se od

⁵⁰ Zakon o porezu na promet proizvoda i usluga u prometu Brčko Distrikta, čl. 14.

⁵¹ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 59.

⁵² Ibid, 2003, p. 60.

registrovanih patenata koje su razvili njeni istraživači. To pruža zaposlenima vlasničko učešće u pomoćnoj službi i učešće u dijelu taksi na licence za patentirane proizvode. U ovom slučaju trebalo bi donijeti operativni profitni plan za zaposlene istraživače koji bi imao značajan motivacioni aspekt kako na njih tako i na razvoj same neprofitne organizacije i njene humane namjene.

Odricanjem od ovlašćenja da naplati porez i davanjem statusa izuzeća od poreza na poklone, država čini velike ustupke i u mnogim slučajevima indirektno ustupa značajan dio finansijske pomoći neprofitnim organizacijama. Na primjer, neka organizacija koja u toku godine od pojedinaca primi donacija u iznosu od 500.000 KM, može pretpostaviti da joj je država indirektno obezbijedila barem 50.000 KM kroz porez koji nije plaćen ministarstvu finansija. Zbog toga u sistem mora biti ugrađena određena zaštita kako bi država znala da se obezbjeđuje javnost postojanja neprofitnih organizacija.⁵³

1.3.3. Uslužni karakter i ograničenja formulisanja ciljeva i strategija

Najveći broj neprofitnih organizacija su uslužne organizacije i, prema tome, nemaju istu menadžment kontrolu u odnosu na profitne entitete koji proizvode i prodaju realna dobra.⁵⁴ Značajne su razlike između ove dvije vrste organizacija. Usluga bi se mogla definisati kao bilo koje djelo ili čin koji jedna strana može ponuditi drugoj, koji je neopipljiv i nije rezultat posjedovanja nečega. Uslužna proizvodnja može a i ne mora da bude vezana za fizički proizvod. Usluge imaju četiri osnovne osobine koje snažno utiču na oblikovanje programa marketinga: neopipljivost, nedjeljivost, promjenjivost i prolaznost.⁵⁵ Usluge su neopipljive, jer se, za razliku od fizičkih proizvoda, ne mogu vidjeti, okusiti, osjetiti, čuti ili namirisati prije nego što se kupe.⁵⁶ Kako bi se smanjila neizvjesnost, potrošači (klijenti) će tražiti dokaze o kvalitetu usluge tražeći da se "neopipljivo učini opipljivim" putem mjesta, ljudi, opreme, komunikacijskog materijala, simbola, ili cijene, koji se vide. Usluge se obično pružaju i koriste istovremeno, i ne mogu se skladištiti kao fizička dobra koja su proizvedena, uskladištena, distribuirana i tek kasnije korišćena. Ako uslugu pruža neka osoba, tada je i ona dio usluge i značajno utiče na ishod. Ukoliko sredstva i zaposleni nisu raspoloživi u trenutku pružanja usluga, potencijalni prihod je izgubljen. Uslužne organizacije nastoje da budu radno intenzivne, zahtijevaju relativno manji iznos kapitala po jedinici učinka, a kontrola outputa zahtijeva upravljanje ljudima koji pružaju usluge, što je u većini slučajeva teže nego upravljanje aktivnostima čiji je radni tok ravnomjerniji ili je u njima dominantnije korišćenje mašina.

Nije uvijek jednostavno izmjeriti kvalitet usluga. Kontrola fizičkih dobara obično je jednostavnija, kako u toku proizvodnje tako i u toku prodaje. Kod medicinskih usluga može se mjeriti broj pacijenata koje ljekar primi u toku radnog danu, a oni mogu biti razvrstani za pregled u zavisnosti od vrste zdravstvenih problema koje imaju. Ipak, ovo

⁵³ Wolf, T.: *Managing a nonprofit Organization in the Twenty-first Century*, Simon&Schuster Inc., New York, 1999, p. 47.

⁵⁴ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 62.

⁵⁵ Kotler, P.: *Upravljanje marketingom, analiza, planiranje, primjena i kontrola*, deveto izdanje, Mate, Zagreb, 1996, str. 466-468.

⁵⁶ Pacijent u psihijatrijskog klinici ne može unaprijed znati tačan rezultat svog liječenja ili pacijent koji traži plastičnu operaciju zatezanja lica ne može vidjeti rezultate prije izvršenja operacije.

ne može biti odgovarajući indikator za mjerenje kvaliteta pruženih usluga pacijentima. Kvalitet usluga ne može biti unaprijed provjeren, dok kvalitet fizičkih dobara u većini slučajeva može jer su bilo kakvi nedostaci na proizvodima očigledni i fizički vidljivi. Pošto najveći dio objektivnih alata i jasnih standarda kvaliteta još ne postoji, procjena kvaliteta najvećeg broja usluga je subjektivna. U najboljem slučaju, kvalitet usluga može se kontrolisati samo u toku predaje klijentu.

Profitne organizacije imaju veće mogućnosti da u okruženju ograničavajućih faktora izaberu određenu djelatnost u kojoj žele poslovati. One mogu izabrati određeni oblik konkurencije u datoj oblasti i njihov menadžment, u zavisnosti od trenutne konkurencije, može relativno lako mijenjati strategiju. Najveći broj neprofitnih menadžera ima daleko manji stepen slobode pri izboru i mijenjanju strategije. Škole, fakulteti i univerziteti nemaju mogućnosti kao što ih imaju velike korporacije u pogledu otvaranja ili zatvaranja nekih svojih strategijskih poslovnih jedinica. Opštinska vlada nastoji da svojim rezidentima obezbijedi određene usluge kao što su obrazovanje, društvena zaštita ili socijalna pomoć.⁵⁷ Ona može donositi odluke koje se odnose na visinu sredstava namijenjenih za obezbjeđenje planiranih usluga, ali ne može jednostavno i lako donijeti odluku da ih u potpunosti ukine.

Prije nego što menadžment ili upravni odbor donese odluke mnoge neprofitne organizacije moraju pružiti neposredne usluge i nekim spoljnim organizacijama. Bolnica mora ispuniti određene uslove kako bi dobila dozvolu za preduzimanje određenog kapitalnog projekta. Organizacije koje dobijaju pomoć od vlade moraju se pridržavati uslova iz ugovora ili ugovora darodavaca koji bliže određuju eksplicitne uslove za osiguranje određenih vrsta usluga. Državno ili federalno zakonodavno tijelo može ograničiti ukupne troškove za pojedine organizacije ili određene programe.⁵⁸ Vlada može direktno ograničiti iznose troškova ili ih ne priznati, kao što su putni troškovi ili troškovi banjskog i rehabilitacionog liječenja pacijenata. Donatori neprofitnih organizacija mogu neprofitne menadžere ograničavati u slobodnom korišćenju doniranih resursa koje su im stavili na raspolaganje.

I pored raznovrsnih spoljašnjih ograničenja, u posljednjoj dekadi prošlog i prvim godinama XXI vijeka povećavao se broj i značaj neprofitnih organizacija kako u BiH tako i u njenim entitetima. Formiranjem pomoćnih profitnih službi mnoge od neprofitnih organizacija doživjele su značajnu ekspanziju. Preduzimanje novih poduhvata i diversifikacija kroz "inovativne špekulacije" uključuje pravne, strategijske i menadžerske aktivnosti. U mnogim slučajevima novi poduhvati neprofitnih organizacija ne moraju biti finansijski subvencionirani, ali stvarne olakšice mogu biti pružene i putem diversifikacije strategija za njihovo održavanje. Nove vrste proizvoda i usluga, lansirane u nekim neprofitnim organizacijama, imaju za rezultat direktnu konkurenciju sa profitnim, posebno manjim organizacijama. To, na određeni način, izaziva nezadovoljstvo malih i srednjih profitno orijentisanih kompanija zbog nelojalne konkurencije, pošto su neprofitne organizacije oslobođene plaćanja poreza.

⁵⁷ Antony, N. R., Young, W.D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 63.

⁵⁸ Na primjer, privatne apoteke moraju se pridržavati propisane liste za izdavanje lijekova pacijentima iz zaključenog ugovora sa vladom.

Konkurencija između neprofitnih i profitnih organizacija usložnjava aktivnosti profitnih kompanija jer je tradicionalni koncept nekonkurencije prevaziđen.⁵⁹ Konkurencija neprofitnih organizacija malim firmama nije sasvim jasna. Analitičari finansijskih rezultata ne predočavaju ih jasno i očigledno ne prave razlike između tri razvojna tipa neprofitnih organizacija: 1) proširenje prodaje proizvoda i usluga koje ne konkurišu malim firmama (porodična medicina) 2) prodaja proizvoda i usluga koje su konkurentne malim firmama (prodaja osvježavajućih pića u ZOO parkovima) i 3) prodaja proizvoda i usluga koje su nove u aktivnostima neprofitnih djelatnosti (saloni za masažu u zdravstvenim ustanovama, estetske hirurške intervencije u državnim bolnicama i sl.).

Neprofitne organizacije zaostaju za profitno orijentisanim organizacijama u primjeni marketing koncepta, pa su neophodne promjene. Mnoge neprofitne organizacije obavljaju manje poslove i ne koriste formalne marketinške tehnike. Postoje i mnoge profesionalne neprofitne organizacije⁶⁰ koje su na početku vjerovale da nije neophodno profesionalno upravljanje marketingom. Neprofitne ustanove kao što su bolnice ili fakulteti suočavaju se sa konkurencijom u okruženju privatnih zdravstvenih ustanova i fakulteta i neophodna im je primjena marketinga. Tradicionalni "4P" pristup marketingu uglavnom je dobro razvijen na području proizvoda, ali u okviru pružanja usluga dodatni elementi zahtijevaju usmjeravanje pažnje neprofitnih i profitnih organizacija. Booms i Bitner⁶¹ predložili su dodatnih "3P" koji bi bili uključeni u marketinške usluge: ljudi, fizički dokazi i proces (engl. people, physical evidence, process). Zbog toga što većinu usluga pružaju ljudi, izbor, obrazovanje i motivacija zaposlenih mogu uticati na značajnije razlike kod zadovoljstva korisnika. Neprofitne organizacije treba da pokažu kvalitet svojih usluga kroz fizičke dokaze i prezentacije, te da izaberu, između različitih vrsta način pružanja usluga.

Strategija marketing usluga neprofitnih organizacija zahtijeva ne samo primjenu spoljnog marketinga već i internog marketinga kako bi motivisala zaposlene. Korisnik ne sudi o kvalitetu usluge samo po njezinom tehničkom kvalitetu (da li je operacija bila uspješna?) nego i po njenom funkcionalnom kvalitetu (da li je hirurg pokazao brižnost i osjećaj sigurnosti?). Davaoci usluga moraju isto tako pružiti "visok nivo ophođenja" kao i "visok nivo tehnologije". Dakle, neprofitne i javne organizacije u budućnosti vrlo brzo će se suočiti sa tri zadatka: 1) moraju razlikovati svoju ponudu, isporuku i imidž od drugih 2) moraju upravljati kvalitetom usluge i 3) moraju upravljati produktivnošću zaposlenih.⁶²

1.3.4. Izvori finansiranja

Profitno orijentisane kompanije obezbjeđuju finansijske resurse prodajom svojih proizvoda i usluga i, ukoliko ostvareni prihod nije dovoljan za pokriće rashoda, organizacija će prestati sa radom. Kompanija neće moći dugo da egzistira ako njeni proizvodi na tržištu nemaju kupce, ukoliko je kvalitet proizvoda nezadovoljavajući ili prodajne cijene proizvoda nisu prihvatljive. Prema tome, tržište postavlja ograničenja unutar kojih menadžment profitne kompanije može da djeluje. Neke neprofitne organizacije svoj opstanak zasnivaju na

⁵⁹ Antony, N. R., Young, W.D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 64.

⁶⁰ Organizacije na bazi članstva.

⁶¹ Kotler, P.: *Upravljanje marketingom, analiza, planiranje, primjena i kontrola*, deveto izdanje, Mate, Zagreb, 1996, str. 472.

⁶² Isto, str. 488.

finansijskim resursima ostvarenim od prodaje usluga. To je slučaj sa jednim brojem bolnica koje se oslanjaju na prihode od zdravstvene zaštite naplaćene od pacijenata, privatne škole i koledži koji se oslanjaju na školarinu, istraživačke organizacije koje se oslanjaju na ugovaranje specifičnih projekata i sl. Podrška neprofitnim organizacijama od strane klijenata, pacijenata, članova, u sadašnjim uslovima, još je nesigurna. Međutim, one će ubuduće biti primorane da sve više liče privatnim profitnim organizacijama.

Neprofitne organizacije, pored prihoda ostvarenih od pružanja sopstvenih usluga, primaju značajnu finansijsku podršku i iz drugih izvora. Kod organizacija koje dobijaju javnu pomoć, nema direktne povezanosti između vrijednosti izvršenih usluga klijentima i vrijednosti resursa obezbijeđenih iz javnih izvora. Ne postoje zakonska ograničenja za univerzitete, fakultete ili bolnice da dobijaju direktnu pomoć od strane poreskih obveznika iako oni nisu u direktnoj vezi sa njima, a isto je i sa fondacijama koje dodjeljuju grantove. Svi prikupljeni resursi nemaju jednaku vrijednost za aktivnosti neprofitnih organizacija. Pokloni su nenamjenski ukoliko ih donatori ne ograničavaju, dok su ograničeni ili namjenski oni pokloni koji se mogu koristiti samo za određene svrhe ili u određeno vrijeme. Svakako da je najvredniji onaj resurs koji nije ničim ograničen i može se koristiti za različite svrhe: isplatu zarada, zakup, telefonske usluge, kancelarijske troškove. U mnogim neprofitnim organizacijama izražen je problem pronalaženja adekvatnih nenamjenskih donacija.⁶³

Neprofitne organizacije treba da puno pažnje posvete izgradnji čvrstih veza sa donatorima koji ih kontinuirano pomažu. Većina programa koji se finansiraju dolazi od mnogih, malih, stalnih, pojedinačnih i neograničenih donacija. Iako se pojedinačna donacija može činiti malom, zbir malih donacija može značiti mnogo. Poželjno je identifikovati nekoliko značajnih donatora i sa njima održavati vezu na različite načine, telefonom, lično, poštom, čak i putem medija. Korišćenje bilo koje tehnike opravdano je, ali, što je pristup više ličan, uspjeh je sigurniji. Škole i univerziteti su posebno uspješni u kontaktiranju s pojedincima posredstvom telefona, pogotovo s onima koji su imali određene "konekcije" sa institucijom i spremni su da pomognu. Posljednji lični pristup je direktna poštanska prepiska kojom neprofitne organizacije kontaktiraju s većim brojem donatora koji su spremni da doniraju manje novčane iznose. Prije upućivanja zahtjeva za donaciju neophodno je obaviti adekvatne pripreme. Potencijalne donatore, pojedince, korporacije, zadužbine, vladine organizacije, potrebno je prvo identifikovati, prikupiti podatke o njima i rangirati ih po kriterijumu očekivane novčane sume koju bi mogli donirati. Treba povezati specifične programe i projekte sa interesovanjem pojedinih donatora, poslati promotivnu literaturu i sl.⁶⁴

Odgađanje donacija za određeni vremenski period pruža značajne koristi za donatore koje se sastoje u dogovoru donatora i neprofitne organizacije u prolongiranju stvarnog prenosa gotovine, vrijednosnih papira ili materijalne imovine. Neprofitne organizacije, posebno one koje imaju potrebu za gotovinom odmah, površno posmatrano, odgoda doniranja treba da obeshrabri. Ipak, neprofitne organizacije mogu imati velike koristi i graditi legatne putem darova ovakve vrste. Koje su situacije u kojima odgoda u doniranju može biti odgovarajuća? Ostavština je dar koji se ostvaruje donatorovom oporukom. Prednosti za donatora su da odgađanjem darivanja, do donatorove smrti, pojedinac ima pravo na korišćenje svoje imovine tokom života. Ostavština obično pruža uštedu u porezu, jer, sve dok je donator živ, poklon nije oporeziv, a može se i mijenjati tokom donatorovog

⁶³ Wolf, T.: *Managing a nonprofit Organization in the Twenty-first Century*, Simon&Schuster Inc., New York, 1999, p. 240-241.

⁶⁴ Ibid, p. 253.

života. Sa gledišta neprofitne organizacije, ostavština je dobrodošla ali je njena neopoziva priroda problematična. Darivanje životnog osiguranja je takođe korisno neprofitnim organizacijama. Vrijednost polise predstavlja imovinu organizacije, čak i tokom donatorovog života. Ukoliko donator odluči da prestane da plaća premiju prije nego što je polisa isplaćena, neprofitna organizacija, pod istim okolnostima, može plaćati premiju ili unovčiti polisu po njenoj trenutnoj vrijednosti.⁶⁵

Konkurencija omogućava snažnu motivaciju za racionalno korišćenje resursa. Profiti će padati ako firma dozvoli troškovima da izmaknu kontroli, ukoliko njen proizvodni program tehnološki zastari ili se kvalitet proizvoda smanji. Vladine i neprofitne organizacije nemaju ugrađen automatski signal za opasnost i kao zamjena za tržišni mehanizam alokacije resursa menadžeri javnih organizacija konkurišu jedan drugome za već postojeće raspoložive resurse. Na primjer, odjeljenja zdravstvene ili komunalne službe pokušavaju dobiti što veći komad "kolača" koji se nalazi u gradskom ili opštinskom budžetu. U odgovoru na njihove zahtjeve menadžment pokušava procijeniti koje usluge klijentima treba obezbijediti, ili koja je najbolja korist za društvo, prije nego što su one stvarno utvrđene.

1.3.5. Kontroverze u izboru menadžmenta

Iako su godišnji finansijski izvještaji, koje kontrolišu akcionari korporacije, više nego pojednostavljeni, akcionari nastupaju ipak kao konačan autoritet.⁶⁶ Oni mogu u kriznim situacijama primijeniti svoj autoritet samo u okviru utvrđene granice. Kretanje cijena akcija na berzi je direktan i bitan znak kada akcionari misle na menadžment. U nemogućnosti neposrednog upravljanja profitnom organizacijom akcionari na skupštini akcionara biraju upravni odbor i prenose upravljačka prava, osim onih koja su neotuđivo pravo skupštine akcionara. Za svoj rad, stanje i uspjeh, upravni odbor odgovoran je vlasnicima, odnosno skupštini akcionara. U njegovoj nadležnosti je utvrđivanje konačnih prijedloga i ciljeva preduzeća, strateških poslovno-finansijskih odluka i planova, godišnjih računovodstvenih izvještaja o stanju i uspjehu preduzeća, kao i odluka o izboru, postavljenju ili razrešenju direktora preduzeća. Svoj upravljački autoritet direktor preduzeća izvlači iz upravljačkih nadležnosti i odgovornosti upravnog odbora, glavni je izvršni menadžer, polaže račun o svom radu pred upravnim odborom i vlasnicima, odnosno skupštinom akcionara.⁶⁷

U mnogim neprofitnim organizacijama često nisu jasne same linije odgovornosti. Pošto se ne radi o akcionarima, članovi upravnih odbora rijetko su plaćeni za svoj rad i oni se obično biraju zbog političkih ili finansijskih razloga, prije nego zbog njihovih sposobnosti da upravljaju organizacijama. Upravni odbori često nisu dovoljno informisani o značajnim pitanjima iz spoljašnjeg okruženja i njihove odluke nisu uvijek optimalne. Sami članovi upravnog odbora nastoje da budu manje uticajni u neprofitnim nego u profitnim organizacijama. Upravni odbor djeluje značajnije samo kada je organizacija u teškoćama. Pošto profit nije indikator koji obezbjeđuje očigledni signal, lična procjena članova odbora, na primjer kod zdravstvenih organizacija, mnogo je značajnija u neprofitnim nego u profitnim organizacijama. Da bi raspolagali sa čvrstom osnovom za procjenu, članovi upravnog

⁶⁵ Ibid, p. 267.

⁶⁶ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 68

⁶⁷ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet Beograd, Beograd, 2003, str. 13-14.

odbora trebalo bi znatno vrijeme da posvete upoznavanju neprofitne organizacije i da pribave mišljenja stručnih lica kako bi razumjeli moguće probleme i donosili validne odluke.

Navedeni upravljački problemi karakteristični su za veliki broj neprofitnih organizacija.⁶⁸ Zbog nedovoljne informisanosti mnogi upravni odbori ne ostvaruju zadovoljavajuće rezultate i ne preuzimaju konkretnu odgovornost, odnosno njihova odgovornost nije jasno definisana. U upravnim odborima bolnica obično dominiraju ljekari, koji su kvalifikovani za kontrolu kvaliteta zdravstvene zaštite ali nemaju neophodnu stručnost i nisu spremni za procjenu efikasnosti i efektivnosti upravljanja bolnicom. U vladinim organizacijama, na svim nivoima, revizori poslovnih knjiga obično verifikuju nastalu popustljivost vezanu za utvrđene norme, pravila i procedure koje se odnose na potrošnju resursa.⁶⁹ Mada zakonodavne komisije istražuju glavne prekršaje, mnoge od njih nemaju osoblje ili sklonost da utvrde odgovornost vezanu za upravljanje performansama neprofitnih organizacija.⁷⁰

Ipak, postoje glavna područja odgovornosti menadžerskog vrha neprofitne organizacije gdje oni moraju: 1) odrediti misiju, poslovnu politiku i poštivanje statuta organizacije,⁷¹ 2) usvajati program organizacije iz godine u godinu i zauzeti se za dugoročno planiranje kako bi se odredio opšti smjer za budućnost,⁷² 3) utvrditi fiskalnu politiku, budžet i finansijsku kontrolu,⁷³ 4) obezbijediti adekvatne resurse za izvršavanje aktivnosti organizacije, 5) izabrati, ocijeniti i ukoliko je potrebno okončati mandat izvršnog direktora, 6) razvijati i održavati veze sa javnošću promovisanjem rada organizacije.⁷⁴

U mnogim neprofitnim organizacijama uspjeh u ostvarivanju ciljeva zavisi od ponašanja profesionalaca: ljekara, profesora, umjetnika i dr.⁷⁵ Profesionalci često imaju motive koji nisu u skladu sa najboljim načinom korišćenja resursa, što stvara dilemu koja traži znatnije uplitanje menadžerskog vrha neprofitnih organizacija. Profesionalci su obično motivisani sa dva standarda: a) standarde vezane za organizaciju i b) standarde vezane za njihove radne kolege. Prvi je vezan za organizacione ciljeve, a drugi može biti neusklađen sa njima. Zapravo, njihovo nagrađivanje za ostvarenje ciljeva organizacije može biti mnogo manje atraktivno nego za ostvarenje njihovih ličnih profesionalnih ciljeva. Finansijski motiv manje je efektivan za profesionalce nego za profesionalne

⁶⁸ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 69

⁶⁹ Kancelarija za reviziju finansijskog poslovanja iznijela je podatak da 40-50% budžeta BiH nije regulisano odgovarajućim pravilima, tako da državne institucije godišnje neracionalno troše oko 25 miliona KM.

⁷⁰ Kancelarija državne revizije BiH, koja je vršila reviziju finansijskog poslovanja institucija BiH, u većini segmenata je negativno ocijenila izvještaj o poslovanju Predsjedništva BiH za 2003. godinu. Zamjerke revizora su se odnosile najviše na kupovinu skupocjenih automobila (360.000 KM koji nisu bili predviđeni planom nabavki u budžetu a neki nisu evidentirani u poslovnim knjigama), utrošak goriva i popravke automobila (400.000 KM), kupovinu poklona i sl.

⁷¹ Neophodno je početi sa Zakonom i Statutom a zatim slijede nacrti dokumenata koji određuju pravila, propise i procedure.

⁷² Planiranje na kratkoročni period (sljedeća godina), srednjoročni period (pet godina) i dugoročni period (deset godina).

⁷³ Većini računovođa ovo je poznato i potrebno je takve osobe angažovati da pomažu upravnom odboru pri donošenju fiskalne politike.

⁷⁴ Wolf, T.: *Managing a nonprofit Organization in the Twenty-first Century*, Simon&Schuster Inc., New York, 1999, pp. 48-49.

⁷⁵ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 67.

menadžere. Profesionalci smatraju da je naknada za obavljanje njihove funkcije relativno adekvatna pošto njihovo primarno zadovoljstvo obično dolazi od njihovog profesionalnog rada. Profesionalci nastoje da ne daju odgovarajući značaj finansijskim posljedicama svojih odluka i mnogi ljekari smatraju da ne bi trebalo biti ograničenja kod trošenja resursa za spašavanje ljudskih života. Nažalost, u zemlji ograničenih resursa u sadašnjem vremenu takav stav nije primjenljiv.

Mnogi profesionalci kao što su naučnici, istraživači, ljekari preferiraju da funkcionišu nezavisno. Pošto je srž menadžmenta obaviti posao pomoću ljudi, profesionalci nisu za takvu konstituciju. To je jedan od razloga zašto menadžeri u profesionalnim organizacijama više upravljaju na osnovu ranga, čina, položaja ili zvanja, nego što je to slučaj u profitnim organizacijama. Iako rukovođenje neprofitnom organizacijom može zahtijevati značajne menadžerske stručnosti, osim profesionalne stručnosti, običaji često zahtijevaju da menadžer bude profesionalac. Tradicija je da rektor univerziteta ili dekan fakulteta bude profesor, načelnik bolnice ljekar i sl. Izgledi su da će se u budućnosti ova tradicionalnost postepeno mijenjati, naročito u profitnim obrazovnim ustanovama.

U profesionalnoj organizaciji profesionalni kvalitet ljudi je od primarnog značaja. Napredovanje profesionalaca, a ne organizacije često je kriterijum za postavljanje menadžera. Profesionalci pretenduju da dobiju znatno duži vremenski period za dokazivanje svoga profesionalnog ugleda, dok menadžeri obično dokazuju svoj ugled u kraćem periodu. Obrazovanje profesionalaca obično ne obuhvata menadžersku komponentu, tako da najveći broj ljekara smatra da je obrazovanje u stručnoj profesiji mnogo značajnije nego obrazovanje u znanjima koja su potrebna za upravljanje organizacijom i zbog toga često potcjenjuju značaj funkcije menadžmenta. Međutim, obrazovanje i spoljni pritisci za poboljšanje organizacionih performansi neprofitnih organizacija utiču na promjenu ovih pogleda.

1.3.6. Politički uticaji i tradicija

Mnoge neprofitne organizacije su politički odgovorne za biračko ili zakonodavno tijelo za koje se može pretpostaviti da predstavlja izbornu tijelo.⁷⁶ U vladinim organizacijama odlučivanje je često rezultat protivvrječnosti i pritisaka. Politički pritisci su neminovni, a u nekim slučajevima čak i poželjni.⁷⁷ Izabrani funkcioneri odgovorni su biračima i taj pritisak može se porediti sa snagom tržišta. Izabrani funkcioneri ne mogu nastaviti sa radom ako ne dobiju ponovni izbor, a da bi ga dobili oni moraju znati zastupati interese svojih birača. Da bi povećali podršku programima svojih birača, funkcioneri često moraju pružiti podršku programima svojih kolega, čak i kada se lično ne slažu s njima. Ovaj fenomen uzajamne pomoći, u manjem obimu, prisutan je i u profitnim organizacijama.

U nekim slučajevima potreba za poboljšanjem upravljanja ne pojavljuju se samo zato što su neprofitne organizacije velike i složene. U velikom broju slučajeva, u

⁷⁶ Ibid, p. 70.

⁷⁷ Ibid, p. 71.

demokratskim društvima, novinari⁷⁸ i javna riječ osjećaju da imaju pravo da upoznaju funkcionisanje organizacije državne uprave. U državnoj i federalnoj upravi to se obezbjeđuje "slobodnim pristupom informacijama". Kanali za distribuciju informacija nisu uvijek nepristrasni. Mada su neke medijske priče o lošem upravljanju opravdane, druge mogu biti preuveličane, a nedovoljno poznavanje organizacija dovodi do stvaranja pogrešne slike u javnosti. Da bi smanjili nenaklonjenost medijskim pričama, menadžeri preduzimaju određene korake kako bi zaštitili osjetljive informacije koje stižu preko formalnog sistema menadžment kontrole. Nažalost, to ipak znatno smanjuje samu korisnost ovakvog sistema.

Izborni procesi imaju za rezultat povećanje pritiska prema menadžerima javnih organizacija bilo da je riječ o neprofitnim ili profitnim organizacijama. Izabrani javni funkcioneri u nedostaku profita, kao izrazite mjere performansi izazivaju mnogo više polemika svojim odlukama nego poslovni menadžeri. Ovaj pritisak može biti pogrešan, nelogičan ili trenutni hir. Ovakvi pritisci podstiču fokus na kratkoročne programe i efekte. Akcionari u profitnim kompanijama zahtijevaju odgovarajuću zaradu, dok upravna tijela neprofitnih organizacija ne kanališu uvijek pritiske prema efikasnijem korišćenju resursa. Vladine organizacije moraju djelovati u okviru statuta koji su restriktivni, a često ne sadrže "detaljne procedure"⁷⁹ kao što ih sadrže ugovori ili pravilnici u profitno orijentisanim preduzećima.⁸⁰ U najvećem broju slučajeva relativno je teško izvršiti izmjene i dopune statuta i pravilnika javnih i neprofitnih organizacija, posebno u dijelu koji se odnosi na pojedinačnu odgovornost javnog menadžmenta.⁸¹ Rasprostranjeno je uvjerenje da javna administracija, svojim propisima, sprečava dobro funkcionisanje menadžment kontrole⁸² držeći se epidemije sindroma "ne treba stvarati uspjeh, treba samo izbjegavati stvaranje grešaka."

Budući da neprofitne organizacije manjak unutrašnje kontrole obezbjeđuju mimo profitnog mehanizma, one imaju potrebu za dobrim sistemom menadžment kontrole. Zbog čega mnoge takve organizacije, naročito vladine, zaostaju u tome? Za vladine organizacije čini se da postoje tri objašnjenja. Prvo, dugogodišnje mišljenje da su velike razlike između vladinih i profitnih organizacija i da su tehnike menadžment kontrole razvijene kod profitnih organizacija neupotrebljive za javne organizacije. Drugo, na državnom i federalnom nivou ima dosta otpora prema promjeni u planiranju budžeta u skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu, uključujući i rebalans budžeta i realokaciju

⁷⁸ Bilten od oko 200 strana za period od 2002. do 2004. godine o kriminalu, korupciji, pljački, zloupotrebama u javnim preduzećima, bankama i državnim organima izdale su samo jedne dnevne novine (Nezavisne novine).

⁷⁹ Nabavke roba, usluga i ustupanje radova ne provode se u skladu sa Zakonom o nabavci roba, usluga i ustupanja radova, što ima za posljedicu neefikasno i neekonomično trošenje sredstava, sumnje i sl.

⁸⁰ Antony, N. R., Young, W.D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Seventh Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 72.

⁸¹ O ovome govore i podaci objavljeni od strane glavnog revizora Republike Srpske. U 2002. godini revizija finansijskih izvještaja budžetskih korisnika izvršena za 2001. godinu pokazuje da je od 44 revidirana finansijska izvještaja o 18 izraženo negativno mišljenje, dok je za ostale izvještaje mišljenje izraženo sa rezervom. Situacije se samo neznatno popravila u 2002. godini, od 45 revidiranih finansijskih izvještaja za 12 je izraženo negativno mišljenje, dok je za 31 izvještaj izraženo mišljenje sa rezervom i, po prvi put, je izraženo pozitivno mišljenje na finansijske izvještaje za dva (manje značajna) budžetska korisnika.

⁸² Planirana primjena MRS JS u RS od 01.01.2006. godine znatno bi povećala odgovornost menadžera budžetskih korisnika pošto znatnim dijelom ona prelazi sa računopolagača na nalogodavce. MRS JS - 1 jasno definiše odgovornost budžetskih menadžera, odnosno nalogodavaca.

budžetskih sredstava. Računovodstvene procjene na nivou budžeta i budžetskih korisnika nisu zasnovane na računovodstvenim standardima i opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima, niti sa uobičajenom računovodstvenom praksom, što ima za posljedicu nepravilno prikazivanje bilansnih pozicija. Treće, funkcioneri od karijere u sistemu menadžment kontrole prepoznaju dvosjekli mač, osiguranje novih informacija za menadžere i informacije za spoljne korisnike, posebne interesne grupe i medije.

2. Organizaciono - upravljačko strukturiranje neprofitnih organizacija

Organizacija označava instituciju ili funkcionalnu grupu, državu, bolnicu, crkvu, košarkašku ekipu, orkestar, ili preduzeće, dok organizovanje označava proces u kome se delegiraju i integrišu poslovi na članove organizacije.⁸³ Organizaciona struktura prikazuje stepen podjele rada, način povezivanja funkcija i procesa, hijerarhiju autoriteta i karakter izvještaja pomoću kojih se vrši kontrola.⁸⁴ Model organizacione strukture iskazuje se slikom, šematskim prikazom i opisom funkcionisanja, koji se daje u pravnim aktima organizacije: statutu, pravilnicima i odlukama. Organizacioni dizajn ili oblik organizacije je pojavna forma ili model koji reflektuje stanje elemenata u organizaciji, oblike interakcije, ulogu pojedinaca i kompetencije u upravljačkim procesima i izražava anatomiju - broj elemenata i fiziologiju - oblike interakcije organizacije, odnosno izgled i osobine njene organizacione strukture.⁸⁵

Upravljanje predstavlja kontinuirani proces koji uključuje više različitih upravljačkih aktivnosti: planiranje, organizovanje, kontrolu izvršenja, komuniciranje i motivisanje, a sve usmjereno na funkcionisanje i ostvarenje postavljenih ciljeva organizacije. Obično se internom regulativom, statutom i drugim pravnim aktima uređuje unutrašnja organizacija NPO: organizacioni dijelovi (programi, odjeljenja, klubovi, sekcije, kancelarije i dr.), izbor i nadležnost organa upravljanja i rukovođenja i organizacija stručnih poslova (statusni, pravni, tehnički, administrativni, finansijski, računovodstveni i sl.). Najčešće, u našim uslovima, imamo, s jedne strane, upravni odbor (može se zvati i izvršni odbor ili drugačije) kao rukovodeće tijelo, i, s druge strane, imamo predsjednike, izvršne direktore, sekretare, koordinatore, kao neposredne izvršioce poslova. Pored njih, obavezujući je i nadzorni odbor, kao tijelo koje ima funkciju da nadzire da li se djelatnost organizacije odvija onako kako je propisano zakonom, statutom i opštim aktima (pravilnik o radu, kolektivni ugovor, pravilnik o računovodstvu itd.).

Kada je u pitanju odgovornost za finansijsko upravljanje, problemi unutar neprofitnih organizacija kod nas nastaju usljed nejasne podjele ovlašćenja između

⁸³ Pod organizacijom podrazumijeva se sistem precizne koordinacije ljudskih aktivnosti, sistem koji ima granice koje se mogu relativno identifikovati i koji funkcioniše radi ostvarivanja određenog cilja ili skupa određenih ciljeva. U organizaciji pronalazimo četiri njena konstitutivna dijela: socijalnu strukturu, rukovođenje, granice, cilj i ciljeve. Stefanović, Ž.: *Teorija organizacije - definicija i primena*, "Godišnjak", Ekonomski fakultet, Kragujevac, 1990, str. 26.

⁸⁴ Todorović, J., Đurić, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 61. Organizaciona struktura predstavlja oblik "filozofije" uspješnog alociranja zadataka, povezivanja, usklađivanja i usmjeravanja organizacionih dijelova do određenog nivoa ekonomske efikasnosti kojom se obezbjeđuje opstanak i razvoj organizacije. Stefanović, Ž.: *Teorija organizacije - definicija i primena*, "Godišnjak", Ekonomski fakultet, Kragujevac, 1990, str. 27.

⁸⁵ Stefanović, Ž., Petković, M., Kostić, Ž., Kolarić, V.: *Organizacija preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 127.

različitih tijela i pojedinaca. U velikom broju neprofitnih organizacija upravni odbor čine osobe koje su angažovane na realizaciji projekata i za to primaju nadoknadu. Time je onemogućen sistem interne kontrole jer se iste osobe pojavljuju u dvostrukoj ulozi, kao nalogodavci - oni koji odobravaju neki trošak i kao oni koji neposredno troše. Ovim se stvara kulminacija ovlašćenja u rukama istih osoba i u direktnoj je suprotnosti sa principom internih kontrola.⁸⁶ Razumijevanje upravljanja (menadžmenta) kao upravljačke strukture (uprava organizacije) i upravljačkog procesa (aktivnosti uprave) od presudne je važnosti za određivanje mjesta i uloge upravljačkog računovodstva i računovodstva u cjelini.⁸⁷

2.1. Elementi organizacionog strukturiranja

Organizaciono strukturiranje neprofitnih organizacija, kao proces izgrađivanja organizacione strukture i njenog prilagođavanja internim i eksternim zahtjevima predstavlja složen i odgovoran posao. Ukupnu aktivnost procesa organizovanja čine četiri podaktivnosti: 1) podjela rada (specijalizacija), 2) decentralizacija ili distribucija autoriteta, 3) grupisanje jedinica i 4) koordinacija.⁸⁸ Podjela rada i specijalizacija na standardizovane i uprošćene aktivnosti čine jedan od bitnih preduslova progresa civilizacije i porasta produktivnosti. Aktivnosti se mogu diferencirati po širini (horizontalna specijalizacija) i dubini (vertikalna specijalizacija). Horizontalna specijalizacija izražava strukturu poslova i znanja koji se zahtijevaju od izvršilaca, kao i učestalost ponavljanja radnih operacija. Vertikalna specijalizacija izražava stepen uticaja koji radnik ima na obavljanje sopstvenog posla, da li samo obavlja radne zadatke ili je uključen i u proces odlučivanja. Specijalizacija omogućava sticanje posebnih vještina, u okviru uskih oblasti, i ima smisla samo dok obezbjeđuje povećanje nivoa produktivnosti rada a da ne ugrozi organizacione performanse strukture, zadovoljstvo poslom, motivaciju, lični uspjeh. Tehnički sistem organizacije ima značajne implikacije na oblik specijalizacije i najuticajniji je u operativnoj sferi. Specijalizacija ima i svoje slabosti koje se manifestuju u otuđenju za čije se eliminisanje koriste različiti metodi proširenja stepena odgovornosti: timski rad, obuka zaposlenih za obavljanje većeg broja poslova, rotacija u okviru radnog procesa i sl.

Distribucija autoriteta (decentralizacija) je proces prenošenja prava, dužnosti i ovlašćenja od upravljačkog vrha na članove organizacije, po vertikali i horizontali. Vertikalna decentralizacija označava proces prenošenja ovlašćenja na niže nivoe u hijerarhijskoj skali i podjelu nadležnosti između menadžera višeg i menadžera nižeg organizacionog nivoa, što utiče na domet odgovornosti menadžera ili raspon kontrole. Kolikim brojem podređenih članova menadžer može efikasno upravljati? Iako ne postoji konsenzus u vezi sa brojem podređenih, klasični teoretičari preferirali su manji broj, obično ne veći od šest kako bi se održala stroga kontrola organizacije. Stav je bio da kako menadžer napreduje unutar organizacije mora izlaziti na kraj s većim brojem slabo strukturiranih problema, tako da se glavnim menadžerima određuje manji raspon problema nego onim na srednjem nivou, a srednjem menadžerskom nivou manji raspon nego nižem menadžerskom nivou.

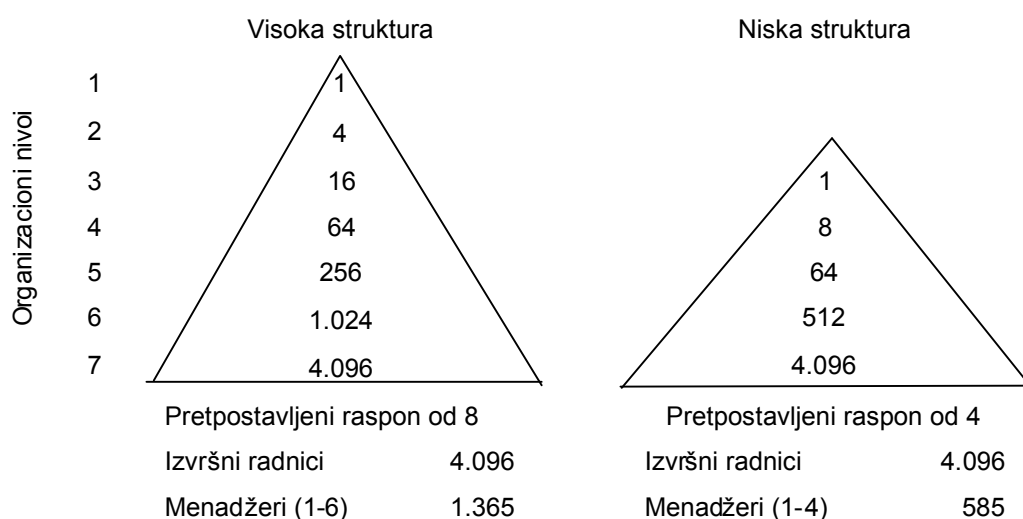
⁸⁶ Više o ovome u šestom poglavlju rada.

⁸⁷ Stevanović, N., Malinić, D. *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 11.

⁸⁸ Stefanović, Ž., Petković, M., Kostić, Ž., Kolarić, V.: *Organizacija preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 129-130.

Ne postoji egzaktna način da se na jednom menadžment nivou izračuna optimalan domet menadžerske odgovornosti kao ni optimalan broj podređenih članova organizacije. Ipak, postoje indikatori koji ukazuju da domet menadžerske odgovornosti može biti visok ili nizak. Mala odgovornost povlači visoku organizacionu strukturu, odnosno organizacionu strukturu sa većim brojem hijerarhijskih nivoa, dok visoka odgovornost povlači nisku strukturu sa manjim brojem hijerarhijskih nivoa. Pretpostavimo da dvije opštine na operativnom nivou u organima državne uprave zapošljavaju 4.096 radnika. Ako prva ima jedinstven raspon kontrole od četiri nivoa, a druga od osam, širi raspon kontrole imao bi manje dva nivoa i 780 menadžera manje. Ako prosječni menadžer zarađuje bruto platu od 2.000 KM mjesečno, širim rasponom kontrole samo na menadžerskim platama godišnje bi se uštedjelo 1,56 miliona KM! Očigledno da širi raspon kontrole obezbjeđuje niže troškove i povećanu efikasnost rada neprofitnih organizacija (slika 2).⁸⁹ Može se sa sigurnošću zaključiti da nema relevantnih dokaza koji bi potvrdili postojanje korelacije između raspona kontrole i radnog učinka zaposlenih. Teorijski se može pretpostaviti da veliki rasponi dovode do većeg radnog učinka zaposlenih zato što osiguravaju udaljeniju kontrolu i veću mogućnost za ličnu inicijativu, mada rezultati istraživanja nisu potvrdili ovakvu pretpostavku.⁹⁰ Ipak, neka istraživanja ukazuju da podređenima, ukoliko imaju više obrazovanje i iskustvo, slične zadatke, viši stepen standardizacije, treba manje direktne kontrole, dok menadžeri mogu da funkcionišu sa širim rasponom.

Slika 2. Odnos između organizacione strukture i raspona kontrole



Izvor: Prilagođeno prema Robbins, P. S.: *Essentials of Organizational Behavior*, Prentice-Hall, Inc., 1992, pp.198-199.

Koordinacija je aktivnost koja je u nadležnosti menadžera i treba da doprinese integraciji ciljeva i aktivnosti pojedinaca i organizacije kao cjeline. Obavlja se na bazi informacija koje se mogu prenositi usmeno ili pismeno ili se mogu nalaziti u informacionom sistemu. Ukoliko u vidu imamo glavne modele organizacija, možemo

⁸⁹ Prilagođeno prema Robbins P.S.: *Essentials of Organizational Behavior*, Prentice-Hall, Inc., 1992, pp.198-199.

⁹⁰ Ibid, p. 203.

identifikovati tri dimenzije koordinacije: vertikalnu, horizontalnu i lateralnu (pobočnu).⁹¹ Vertikalna koordinacija je karakteristična za razmjenu informacija između hijerarhijskih nivoa, horizontalna za razmjenu informacija između istih hijerarhijskih nivoa, dok je lateralna karakteristična za razmjenu određene grupe informacija usmjerenih za ostvarivanje određenog projekta.

Prema M. Weberu,⁹² sve moderne organizacije odlikuju se podjelom rada i distribucijom autoriteta, čime se obezbjeđuje diferenciranje i oblikovanje užih "radnih jedinica". Sljedeći korak je njihovo integrisanje u cjelinu, grupisanje (departmentalizacija) a zatim i povezivanje. Grupisanje jedinica je aktivnost povezivanja na nižem nivou radi formiranja većih jedinica na višim organizacionim nivoima sve do samog vrha organizacije. Primjenom savremenih dostignuća podjele rada dolazi do udaljavanja menadžera od neposrednih izvršilaca, organizaciona struktura postaje složenija, a za njeno sagledavanje koriste se organizacione šeme i organizacioni modeli. Organizaciona šema obično služi za simboličko predstavljanje organizacione strukture. To je obično grafički prikaz organizacione strukture sa radnim jedinicama, funkcijama, sektorima i upravljačkim pozicijama. Ona treba da iskaže najmanje pet bitnih aspekata strukture: podjelu rada, menadžere i podređene, tip posla koji se obavlja, kriterijume grupisanja poslova i menadžerske nivoe, linije komandovanja i kontrole.

2.2. Modeli organizacionog strukturiranja neprofitnih organizacija

Istorijski posmatrano, dosadašnji razvoj organizacija izdiferencirao je dva osnovna modela njihovog unutrašnjeg organizacionog strukturiranja: 1) funkcionalnu formu i 2) divizionalsku formu.⁹³ Menadžer koji je okupiran izborom tipa strukture ili organizacije koja najviše odgovara potrebama njegove organizacije, ima samo dvije alternative: funkcionalni ili divizionalski (funkcionalno – razjedinjeni) tip strukture.⁹⁴ Pošto većina organizacija svoju egzistenciju počinje funkcionalnom strukturom, odlučivanje o strukturi, u osnovi, svodi se na donošenje odluke o tome kada organizacija treba da pređe sa funkcionalne na divizionalsku strukturu. Decentralizacija odlučivanja dovela je do modifikacija, odnosno korekcija bazičnih modela a među mogućim modifikacijama, prema jednim autorima, afirmisale su se tri strukture: matrična, inovativna i struktura po

⁹¹ Todorović, J., Đurić, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998., str. 68-70.

⁹² Maks Weber naziva organizacije birokratijom koje imaju izvjesna "strukturna" svojstva: 1) jasnu podjelu rada, 2) hijerarhiju, 3) eksplicitna pravila i procedure (postupke), 4) objekte ocjene, 5) tehničke kvalifikacije za pozicije, 6) maksimalnu organizacionu efikasnost.

⁹³ Stefanović, Ž., Petković, M., Kostić, Ž., Kolarić, V.: *Organizacija preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 152, Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 6-11. U literaturi se mogu sresti i druge klasifikacije a najviše je u eksploataciji Mincbergova identifikacija pet osnovnih tipova organizacija: jednostavne strukture (strukture mladih i malih organizacija u brzom promjeni okruženja); mašinske birokratije (velike organizacije sa klasičnom birokratijom u sporim promjenama okruženja gdje je moguć funkcionalni ili divizionalski oblik), profesionalne birokratije (sudstvo, školstvo, računovodstvene firme, bolnice i druge naučne ustanove koje se oslanjaju na znanje i profesionalce), divizionalski oblik (odgovara okruženju sa sporim promjenama i standardizovanim proizvodima i uslugama) i ad-hoc strukture (istraživačke organizacije: medicinska, biomedicinska, elektronička, više su inovativne od mašinskih, fleksibilnije od profesionalnih i efektivnije od jednostavnih preduzetničkih firmi).

⁹⁴ Babić, M., Stavrić, B., Trifunović, Lj.: *Organizacija preduzeća - upravljanje organizacionom strukturom*, KIZ "Centar", Beograd, 2003, str. 133-34.

strategijskim poslovnim jedinicama,⁹⁵ odnosno prema drugim autorima, četiri organizaciona modela: funkcionalni, divizionalni, hibridni i matrični.⁹⁶

2.2.1. Funkcionalni model

Pojava funkcionalnog modela internog organizacionog strukturiranja vezana je za početak 20. vijeka i predstavlja posljedicu striktno primjene principa podjele rada i specijalizacije. Povezivanje i objedinjavanje poslova, u ovom modelu, vrši se na osnovu njihove sličnosti, zavisnosti i neposredne uslovljenosti. Funkcionalno strukturirana organizacija sastoji se od više funkcija, odnosno više posebnih, relativno zaokruženih i zavisnih organizacionih segmenata. Ovaj model organizacije podrazumijeva koncentraciju stratejskih odluka: dugoročno planiranje, kapitalna ulaganja i izbor organizacione strukture na najviši hijerarhijski nivo. Srednji nivo menadžmenta, rukovodioci poslovnih funkcija, zadužen je za stvaranje uslova kako bi se realizovale planirane aktivnosti upravljačkog vrha te donošenje odluka vezanih za njih kako bi se stručno i blagovremeno obavili pojedini poslovi. Najniži nivo upravljanja predstavljaju radnici koji snose odgovornost za ispunjavanje neposrednih zadataka. Dakle, i u ovom organizacionom modelu postoji decentralizacija upravljanja, međutim naglašena potreba međufunkcionalne koordinacije ograničava stepen decentralizacije.⁹⁷

Funkcionalni model organizacionog ustrojstva odgovara relativno stabilnom i izvjesnom okruženju, dobrom i trajnom definisanju ciljeva, jednoobraznoj i stabilnoj tehnologiji, ustaljenim veličinama intenzivnosti i produktivnosti rada, programiranom odlučivanju, procesu koordinacije i kontrole koji se odvija u okviru čvrstog hijerarhijskog sistema⁹⁸ što odgovara velikom broju neprofitnih organizacija.⁹⁹ Organizacija poprima oblik zaštićenog sistema koji može da standardizuje svoje postupke, od vrha do dna, a struktura asocira na sistem mehaničkog reda.¹⁰⁰ Iako navedeni uslovi ne moraju biti ispunjeni kumulativno, funkcionalni model organizacione strukture pogodan je za male i mlade organizacije, kao što je slučaj, na primjer, sa Agencijom za standarde i ocjenjivanje (slika 3).

Funkcionalni model organizacionog strukturiranja manifestuje se u više modaliteta koje je moguće primijeniti u određenim uslovima i na određenom stepenu

⁹⁵ Stefanović, Ž., Petković, M., Kostić, Ž., Kolarić, V.: *Organizacija preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 154-155.

⁹⁶ Todorović, J., Đurić, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 62-68, Malinić, D.: *Divizionarno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 30.

⁹⁷ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 554-555.

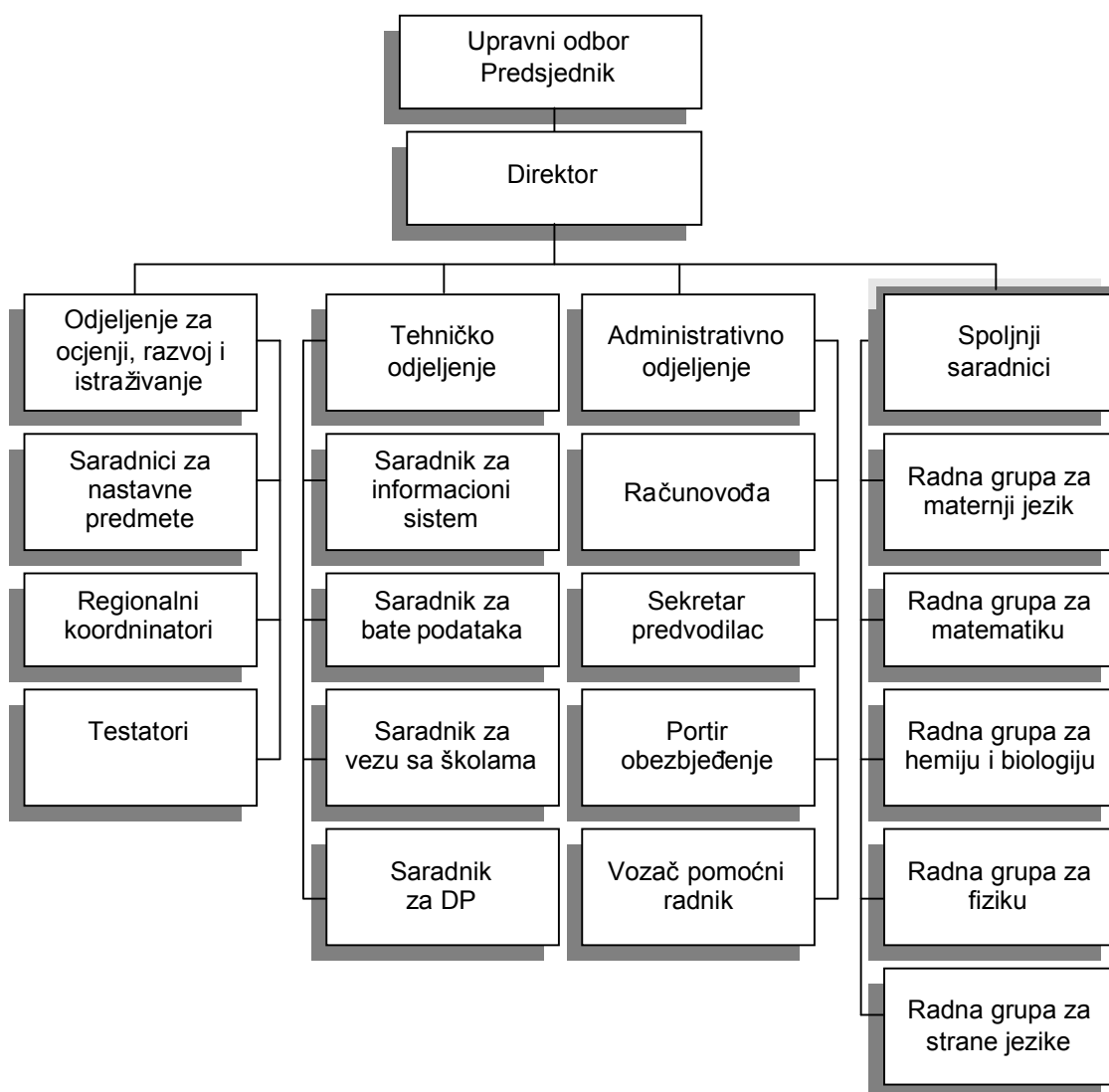
⁹⁸ Kast, F., Rosenzweig, J.: *Organization and Management*, Harcourt Brace Jovanovich, New York, 1977, prema: Stefanović, Ž., Petković, M., Kostić, Ž., Kolarić, V.: *Organizacija preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 152

⁹⁹ Na primjer u sektoru obrazovanja, osnovno, srednje, više i visoko, zdravstvenom i socijalnom sektoru, stomatološke klinike, sanatorijumi, vrtići, domovi učenika i studenata, sirotišta, utočišta, vaspitno popravni domovi, humanitarne organizacije, djelatnosti organizacija na bazi učlanjenja, poslovne, strukovne i radničke organizacije, vjerske organizacije, rekreativne, sportske i kulturne organizacije itd.

¹⁰⁰ Mintzberg, H.: *The Structuring of Organization*, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, 1979, prema: Stefanović, Ž., Petković, M., Kostić, Ž., Kolarić, V.: *Organizacija preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 152.

razvoja organizacije. Ovi modaliteti javljaju se kao početni (slika 3), standardni i prelazni (slika 4). Početni oblik ogleda se u objedinjavanju poslova dvije ili više funkcije u jedan sektor i primjenjuje se u malim organizacijama sa manjim obimom poslova i jednostavnim uslugama. Standardni oblik primjenjuje se, uglavnom, u organizacijama srednje veličine i predstavlja sljedeći, tj. drugi oblik modela organizacionog ustrojstva. Specifičnost ovog oblika ogleda se u većoj raščlanjenosti poslova osnovnih funkcija od kojih svaka predstavlja jednu zaokruženu cjelinu kojih, obično, ima više nego kod početnog oblika. Standardni oblik ne treba shvatiti kao jednom zauvijek oktroisan, u stvari, takvog oblika i nema, pa su moguće različite varijacije u zavisnosti od toga šta se smatra bazičnim funkcijama.

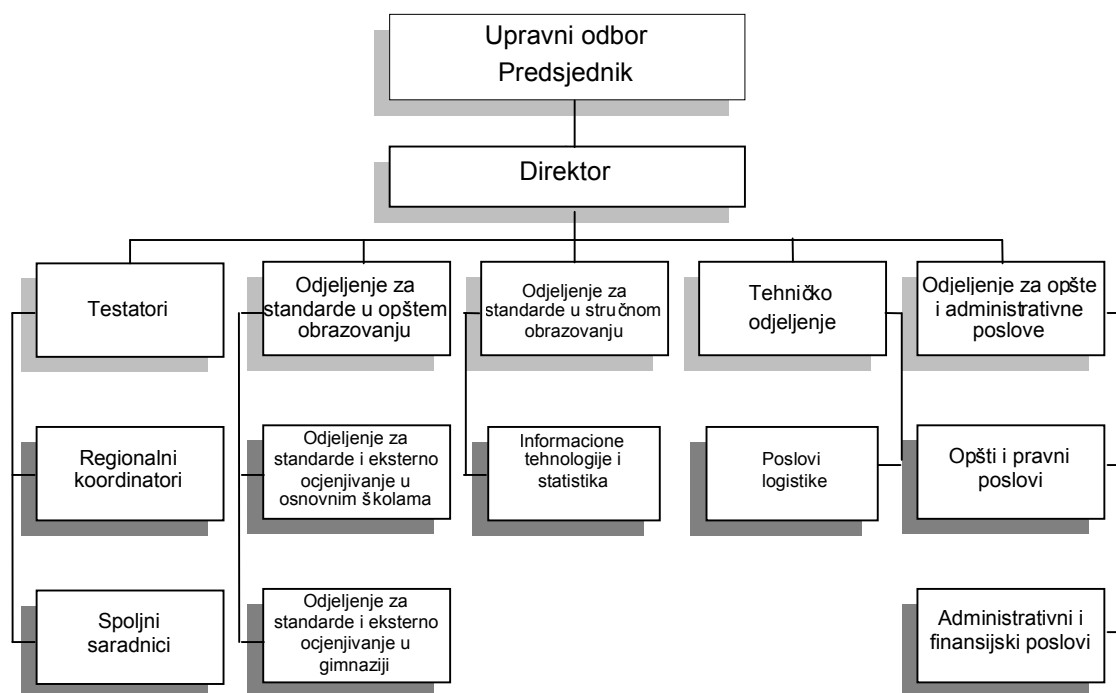
Slika 3. Funkcionalni model organizacione strukture Agencije za standarde i ocjenjivanje za Federaciju BiH i Republiku Srpsku



Izvor: www.assoo.org

Razvijeni oblik funkcionalnog modela strukturiranja primjenjuje se kada organizacija osjeti da je postojeća funkcionalna organizacija sputava, čini je neefikasnom, te da je dostigla prelaznu tačku za diversifikaciju. Na takav vid organizacije prešla je Agencija za standarde i ocjenjivanje za FBiH i RS,¹⁰¹ kada se pojavila potreba proširenja obima njenih aktivnosti u periodu 2004-2005. godine, rašlanjivanjem pojedinih funkcija (slika 4) i otvaranjem novih odjeljenja u Mostaru, Banjoj Luci, Tuzli i Bihaću.

Slika 4. Model razvijenog oblika funkcionalne organizacije Agencije za standarde i ocjenjivanje za Federaciju BiH i Republiku Srpsku



Izvor: www.assoo.org

Prednosti funkcionalnog modela ogledaju se u koncentraciji na nekoliko aktivnosti, što predstavlja preduslov za efikasnu kontrolu. Specijalizacija i podjela rada dovode do unapređenja znanja čija primjena utiče na smanjenje troškova, fleksibilnost komponovanja, odnosno sužavanja i širenja obima funkcija bez žrtvovanja resursa stručnosti i iskustva. Glatka koordinacija i jasni međuljudski odnosi doprinose nesmetanom funkcionisanju menadžmenta. Pored prednosti, funkcionalni model organizacije ima i slabosti. Primjena ovog modela, obično, dovodi do usporavanja procesa odlučivanja, stvaranja "uskih grla", ne podstiče se inovativnost, odsustvo odgovornosti funkcionalnih rukovodilaca za odluke opšteg značaja (npr. strategiju) i krajnji rezultat organizacije. Funkcionalna organizacija razvija parohijski mentalitet, odnosno nemogućnost sagledavanja opštih ciljeva organizacije¹⁰² i nepodesna je za

¹⁰¹ Osnovana 2002. godine.

¹⁰² Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 62-63.

izgradnju menadžera šireg formata za kojima se posebno osjeća potreba kada organizacija prelazi sa funkcionalne na divizionalnu strukturu.

2.2.2. Divizionalni model

Za razliku od funkcionalne, divizionalna¹⁰³ organizaciona struktura komponuje se po predmetnom ili teritorijalnom metodu, ili njihovom kombinacijom, a posebne organizacione jedinice (divizije) koncentrišu se na sve potrebne funkcionalne aktivnosti. Svaka divizija dobija relativnu samostalnost i funkcionalno je sposobna, dok se na njihove menadžere (rukovodioce) delegiraju ovlašćenja za funkcionisanje ali i odgovornost za performanse. Na taj način divizije postaju "preduzeća u malom" sa pravnom samostalnošću, kao što je slučaj sa fakultetima Univerziteta u Republici Srpskoj (Istočno Sarajevo i Banja Luka),¹⁰⁴ odnosno bez pravne samostalnosti fakulteta u sastavu Univerziteta u Federaciji BiH (Bihać, Tuzla, Sarajevo, Istočni i Zapadni Mostar).

U zavisnosti od same veličine neprofitnih organizacija, složenosti procesa u njima, od upravljačkog pristupa i spremnosti za divizionalni model organizacije, različite su mogućnosti mjerenja performansi u funkciji kontrole pomoću rezultata. Organizacioni dijelovi ovako diversifikovane organizacije mogu biti konstruisani kao dobitni (profitni) i investicioni (imovinski) centri.¹⁰⁵ Iako izgleda, možda, nelogično da neprofitne organizacije imaju profitne centre, sa mogućnošću mjerenja prihoda, rashoda i rezultata, u sadašnjem tranzicionom periodu u BiH to je, ipak, realna mogućnost. Na primjer, fakultet za informacione tehnologije, ekonomski fakultet, elektrotehnički fakultet i slični fakulteti mogu formirati profitne centre za pružanje različitih korisničkih usluga, na primjer, za obuka na računarima, izradu i ocjenu projekata, konsultantske usluge i sl., dok je apoteka državne bolnice još bolji primjer profitnog centra.¹⁰⁶

Divizionalna struktura, za razliku od funkcionalne, uglavnom se primjenjuje u srednjim i velikim organizacijama. Međutim, izgleda da sama veličina organizacije nije odlučujuća za primjenu divizionalnog modela ustrojstva¹⁰⁷ i da presudan uticaj ima obim i raznovrstnost proizvodno-uslužnih programa ili dislociranost organizacionih jedinica i njihova orijentisanost da služe korisnicima u svom regionu. Što je proizvodni program organizacije širi i raznovrsniji, što u sebe uključuje više djelatnosti, to je uspostavljanje i

¹⁰³ Ponekad može izgledati da postoji izvjesna konfuzija pri upotrebi pojma divizija i departmana ili odjeljenja. Iako se ovi pojmovi često koriste kao sinonimi, između njih pravimo značajne razlike. Pod divizijama podrazumijevamo kvazi autonomne jedinice organizacije odgovorne za sopstvenu dobit i rentabilnost, koje sadrže funkcionalne aktivnosti, prije svega, proizvodno-uslužnu i prodajnu funkciju. Pošto neke neprofitne organizacije imaju ove dvije funkcije, možemo govoriti o divizijama, međutim, u svim ostalim slučajevima radi se o departmanima ili odjeljenjima koji nisu profitno orijentisani. Upotreba ovih pojmova koristiće se u kontekstu samog rada. Detaljnije: Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 33-34.

¹⁰⁴ Reformaom visokog obrazovanja, usvajanjem Zakona o visokom obrazovanju na nivou BiH, fakulteti Univerziteta u Republici Srpskoj gube pravnu samostalnost ukidanjem žiro računa, a Univerziteti postaje pravno lice (od 01.01.2006.godine).

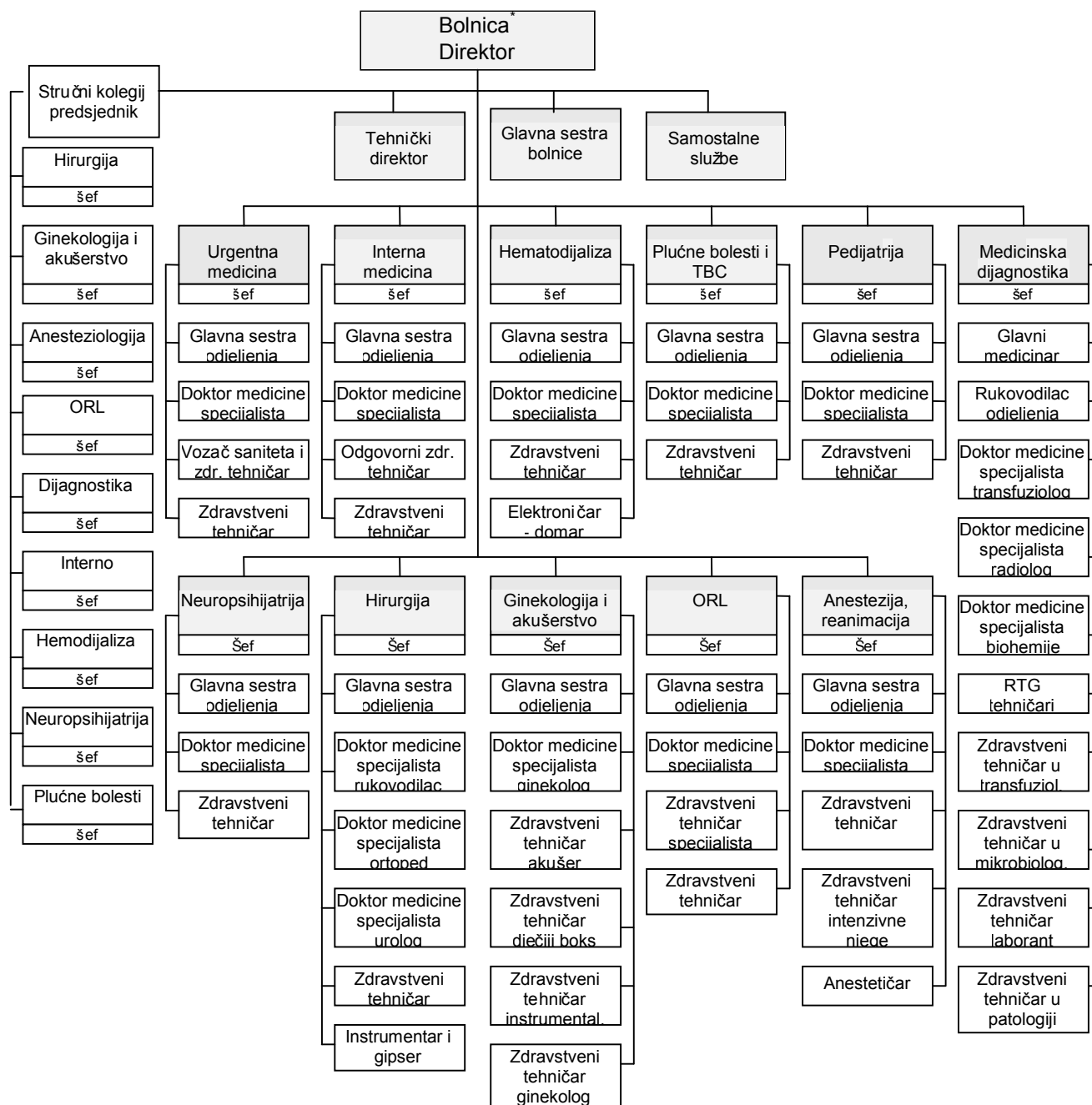
¹⁰⁵ Stevanović, N., Malinić, D. *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 556-557

¹⁰⁶ Međutim, "kreatori" privatizacije nastoje da se većina državnih apotekarskih ustanova prve privatizuju.

¹⁰⁷ U praksi neka velika preduzeća u svijetu i kod nas još uspješno koriste funkcionalnu strukturu.

korišćenje ove organizacione strukture neophodnije i korisnije. Divizionalna struktura, kao i funkcionalna, ima više modaliteta, odnosno oblika.

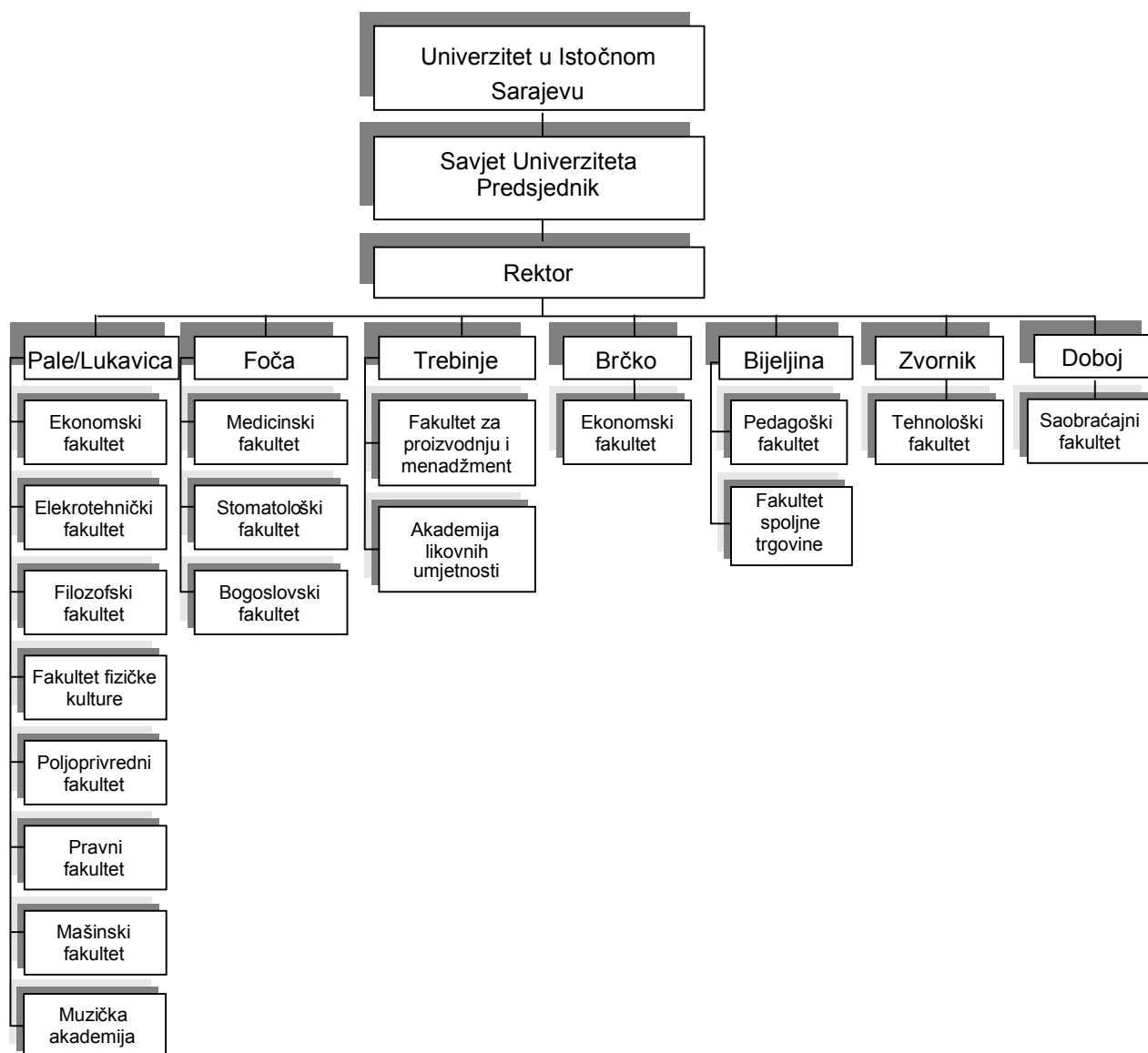
Slika 5. Divizionalni organizacioni model: podjela prema uslugama



*Neznatno modifikovan model organizacione strukture Opšte bolnice u Brčkom.

Predmetna i teritorijalna (regionalna) struktura predstavljaju originalne (izvorne) tipove koji se međusobno razlikuju, dok treći oblik divizionalne strukture ima karakter kombinovanog, tj. izvedenog oblika. Pri uvođenju divizionalne strukture u organizacijama predmetni oblik mora biti pretpostavljen teritorijalnom, posebno kada su departmani locirani na jednom mjestu ili u jednom užem krugu.¹⁰⁸

Slika 6. Divizionalni model organizacije - podjela prema geografskim područjima



¹⁰⁸ Babić, M., Stavrić, B., Trifunović, Lj.: *Organizacija preduzeća-upravljanje organizacionom strukturom*, KIZ "Centar", Beograd, 2003, str. 145-146.

Predmetna struktura pretpostavlja formiranje više zasebnih, poslovno zaokruženih, organizacionih segmenata koji pružaju raznovrsne usluge i koje se međusobno značajno razlikuju, moraju da budu sami sebi dovoljni i u njih se moraju inkorporirati svi poslovi neophodni za njihova efikasna ostvarenja, kao u slučaju opšte bolnice (slika 5). Predmetna struktura pruža značajne prednosti srednjim i velikim organizacijama, omogućava blisku saradnju svih onih koji rade na osvajanju, stvaranju i pružanju određene grupe srodnih usluga. Ona podstiče timski rad, timsko i istovremeno samostalno djelovanje stručnjaka raznih profila i čini se da je najrasprostranjenija u praksi. Podjela organizacije prema kriterijumu geografskog područja dovodi sve aktivnosti koje se obavljaju na određenom geografskom području pod krov divizije i ovaj model je posebno karakterističan za neprofitne organizacije.¹⁰⁹ Teritorijalno organizovanje, odnosno ustrojstvo organizacije vrši se kada se potrebe korisnika ili karakteristike usluga mogu najbolje zadovoljiti na lokalnom nivou i kada nisu suviše skupe i nepraktične. Primjer teritorijalnog organizacionog ustrojstva prema kriterijumu geografskog područja je Univerzitet¹¹⁰ u Istočnom Sarajevu (slika 6).

Praksa pokazuje da je divizionalni model organizacije, koji stavlja akcenat na eksternu efikasnost i zadovoljenje potreba potrošača – klijenata, superiorniji od tradicionalne funkcionalne organizacije koja je intravertno orijentisana. Kraće linije komuniciranja, dobra poprečna koordinacija, mogućnost direktnog kontaktiranja sa klijentima i brzo donošenje odluka omogućava brze reakcije na zahtjeve okruženja uvođenjem većeg broja inovativnih usluga¹¹¹ i modifikovanje postojećih programa.¹¹² Divizionalni model organizacije podesan je za globalnu kontrolu od strane upravljačkog vrha i eventualno slamanje oportunističkog ponašanja, bez obzira da li se ono javlja na menadžerskom vrhu ili na srednjem menadžerskom nivou. Decentralizacija odgovornosti za rezultat znači decentralizaciju odgovornosti za interakciju funkcionalnih specijalista za date proizvode ili usluge, ili izabrana geografska područja. Uz prednosti koje ima, ovaj model prate i određene slabosti. Uvodi se politička dimenzija u proces alokacije resursa, organizacioni dijelovi, na primjer, fakulteti u sastavu univerziteta, ne raspolažu vlastitim prihodima koje su ostvarili obavljanjem djelatnosti i sl. Oni konkurišu za sredstva po raznim osnovama: broj studenata, broj profesora, broj smjerova, a odluku o alokaciji ipak donosi menadžerski vrh, što uvodi političko ponašanje i arbitražu,¹¹³ kao i izazivanje konflikata.

2.2.3. Hibridni model

Danas je relativno malo organizacija koje primjenjuju bazične funkcionalne ili divizionalne modele organizacionog strukturiranja. U nastojanju da iskoriste prednosti

¹⁰⁹ Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 63-64.

¹¹⁰ Za razliku od Univerziteta u Banja Luci, Bihaću, Tuzli, Mostaru.

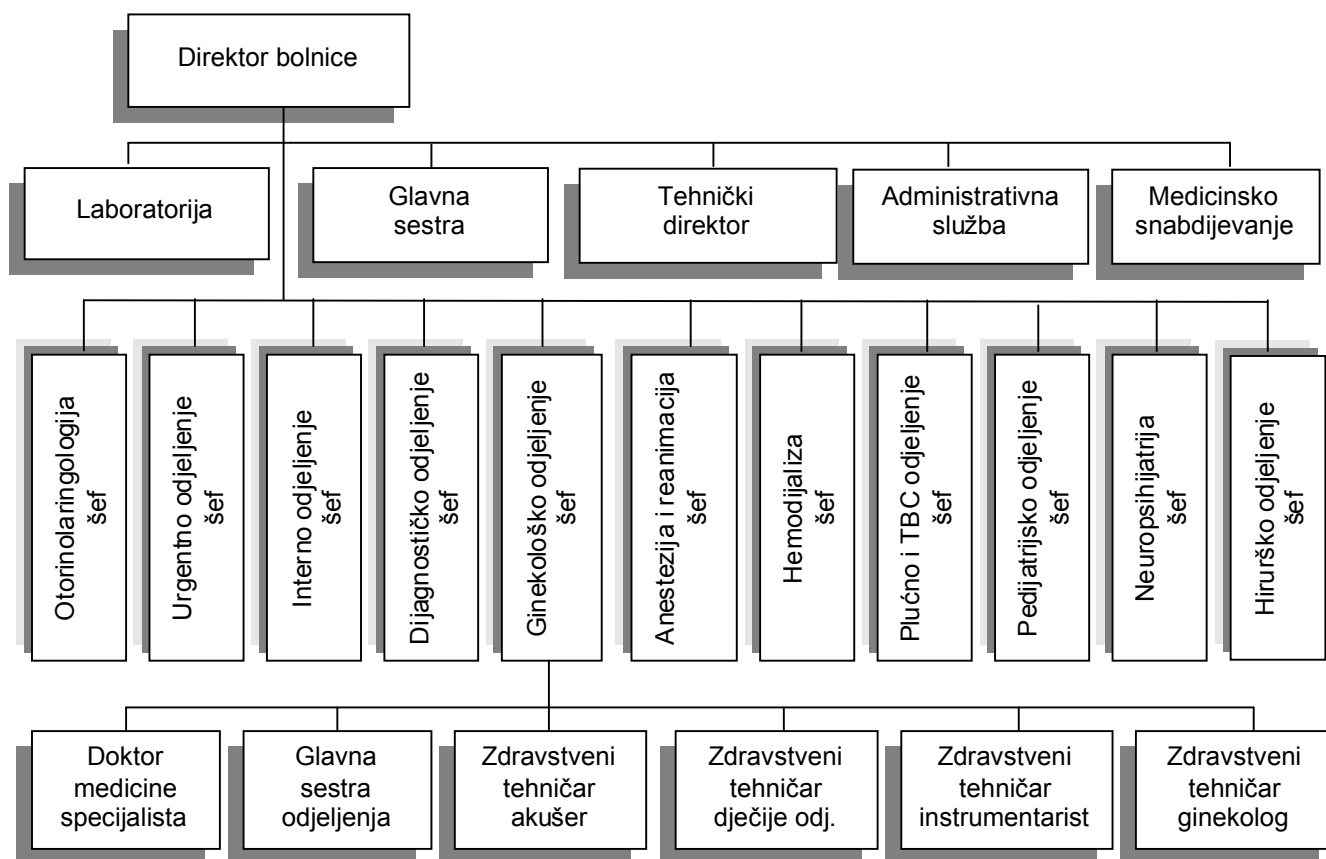
¹¹¹ Na primjer, uvođenje usluga estetske hiruške korekcije lica za pacijente na profitnoj osnovi.

¹¹² Umjesto klasične operacije žučni vrši se i laserski način razbijanja kamena (laporaskopski način).

¹¹³ Utvrđenu formulu na nivou univerziteta za raspodjelu sredstava između fakulteta vrlo teško je promijeniti. Iako su se uslovi rada pojedinih fakulteta značajno promijenili proširenjem djelatnosti: povećanjem broja studenata, uvođenjem novih smjerova, prijemom novih asistenata i profesora i sl., fakulteti koji su u ranije utvrđenoj formuli za raspodjelu sredstava za plate i materijalne troškove imali povoljnije pozicije u raspodjeli sredstava, i pored smanjenja broja studenata, kao jednog od kriterijuma za raspodjelu, nisu spremni na kompromis i nastoje da što duže zadrže status quo.

jednih i drugih stvaraju hibridne strukture koje traže jasan odnos između funkcionalnih i divizionarnih menadžera. Status odjeljenja ostaje nepromijenjen i menadžeri zadržavaju autoritet u okviru svoje divizije i odgovornost za performanse prema upravljačkom vrhu. Aktivnosti za podršku, koje su od strateškog značaja, "izvlače" se izvan divizija i koncentrišu u funkcijama koje su neposredno vezane za upravljački vrh. Na ovaj način nastaju funkcionalne jedinice koje pružaju usluge svim divizijama. Raspoređivanje troškova na pojedine divizije dovodi do razmatranja sistema transfernih cijena po kojima bi centralizovana područja trebalo da prodaju svoje usluge divizijama, što uzrokuje poteškoće u određivanju transfernih cijena.¹¹⁴ Podjela aktivnosti na one koje će se obavljati na divizionarnom (odjeljenskom) nivou i one koje će biti centralizovane, kao zajedničke, zavisi od konkretne organizacije¹¹⁵ (slika 7).

Slika 7. Hibridni model organizacione strukture u neprofitnim organizacijama



Ovakav model organizacionog ustrojstva pogodan je za organizacije srednje veličine kao i za veće organizacije umjerenog nivoa diversifikacije koje posluju u

¹¹⁴ Ukoliko su divizije organizovane kao profitni centri. Međutim, ukoliko je to, kao u našem primjeru, bolnica koja ima divizionarnu ili hibridnu organizaciju, a divizije nisu organizovane strateške poslovne jedinice, onda nestaje i ovaj problem. Ipak u nekim drugim NPO ovaj problem nije lako riješiti.

¹¹⁵ Ovo je jedan od mogućih modela na primjeru stvarne organizacije, međutim, kombinovanje funkcija i odjeljenja može se vršiti i na drugačije načine.

okruženju umjerene složenosti i sa nestandardnom tehnologijom.¹¹⁶ Slabosti ovog modela ogledaju se u mogućem koncentrisanju velikog broja zaposlenih u centralnim odjeljenjima i nerealno visokim administrativnim troškovima. Ukoliko su u neprofitnim organizacijama divizije organizovane kao profitni centri, funkcionalni menadžeri nemaju dovoljno osjećaja za odgovornost i rezultat organizacije kao cjeline pošto, u krajnjoj liniji, svoje troškove prevladavaju na divizije. Konflikti su poznati i u hibridnom modelu organizacije, posebno u trouglu upravljački vrh - funkcionalni menadžer - divizionelni menadžer.¹¹⁷

2.2.4. Matrični model

U organizaciji termin matrična organizacija koristi se za opis organizacionog modela sa dvije dimenzije kontrole.¹¹⁸ Za razliku od hibridnog modela koji, između ostalog, karakteriše jednoznačno delegiranje ovlašćenja i odgovornosti funkcionalnim ili divizionelnim menadžerima, u matričnom modelu organizovanja pojavljuje se tzv. dualna struktura nadležnosti i odgovornosti. U suštini, matrična organizaciona struktura predstavlja kombinaciju funkcionalnih i divizionelnih (ili programskih) odjeljenja na istom organizacionom nivou¹¹⁹ (slika 8). Oslanjanjem na ovu organizacionu strukturu upravljački vrh dodjeljuje funkcionalnim i divizionelnim menadžerima isti stepen nadležnosti i odgovornosti za performanse divizije, programa ili projekata i tako vrši pritisak na njih da u međusobnoj saradnji povećavaju pojedinačnu i ukupnu uspješnost neprofitne organizacije.

Rukovodioci pojedinih odjeljenja, unutar matrične strukture, imaju obavezu da izvršavaju postavljene zadatke od strane funkcionalnih i od strane divizionelnih menadžera. O izvršenim aktivnostima izvještavaju oba menadžera, što može stvoriti i značajne komplikacije. Teškoće na tom polju mogu da proizađu iz kontradiktornih zahtjeva, kao i različitih ciljeva funkcionalnih i divizionelnih menadžera, usljed čega se podređeno osoblje može naći u neprijatnim i konfliktnim situacijama. Na primjer, funkcionalni menadžeri mogu zahtijevati efikasne operativne zahvate usljed pritiska od strane sve većeg broja pacijenata koji čekaju na slične intervencije, dok divizionelni menadžeri mogu tražiti usavršavanje kvaliteta obavljenih operativnih zahvata, primjenu savremene tehnologije ili lijekova novije generacije. Izlaz iz ovakve situacije treba tražiti u komuniciranju oba nadređena rukovodioca i usklađivanju njihovih zahtjeva koji treba da budu jasno upućeni prema nižim hijerarhijskim nivoima. Upravljački vrh, kao najviši nivo u hijerarhiji matrice, ima primarni zadatak da uspostavi razvotježu između funkcionalnih i uslužnih zahtjeva davanjem ovlašćenja i odgovornosti matričnim menadžerima.¹²⁰

¹¹⁶ O hibridnoj organizaciji detaljnije vidjeti: Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 65-66, Malinić, D.: *Divizionelno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 36-38, Milićević, V.: *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, Beograd, 2003, str. 283-285.

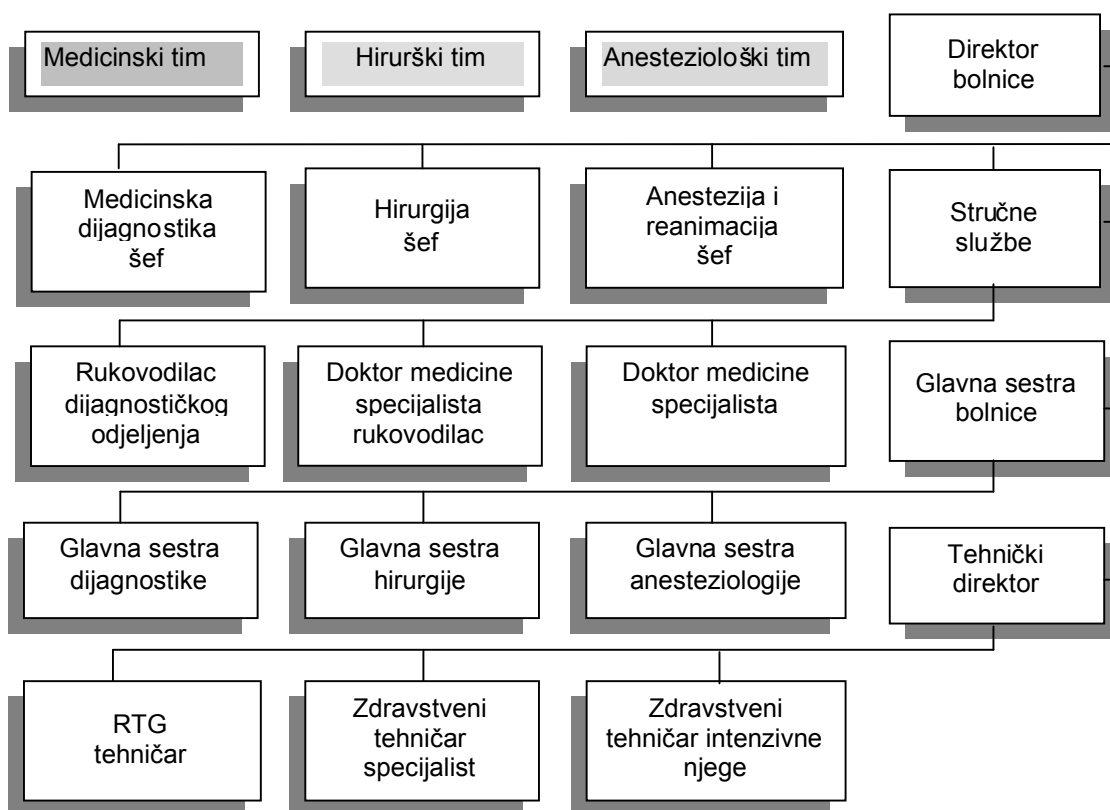
¹¹⁷ Malinić, D.: *Divizionelno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 38.

¹¹⁸ Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 66.

¹¹⁹ Brown, W., Moberg, D.: *Organization and Management*, John Wiley and Sons, New York, 1980, p. 106, Vidjeti detaljnije Malinić, D.: *Divizionelno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 38-39

¹²⁰ Malinić, D.: *Divizionelno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 39-40.

Slika 8. Matrični model organizacione strukture u neprofitnim organizacijama



Usljed navedenih komplikacija, u novijoj stručnoj literaturi, veliki broj autora, na osnovu iskustva revizorskih, konsultantskih, softverskih i marketinških agencija, navodi kako bi upravljanje matričnom organizacijom trebalo obavljati preko serije pojedinačnih projekata i uz pomoć kvalifikovanih kadrova, koji ujedno predstavljaju i njihov najvredniji resurs.¹²¹ Ovakva logika profitnih firmi iz sektora usluga može da bude benčmark za neprofitne organizacije u sektoru zdravstva (medicinske laboratorije, fizikalna terapija, hidroterapija, akupunktura), u sektoru obrazovanja (izrada različitih projekata za privredu)¹²² i drugih institucija (vlada, komora), organizacijama na bazi članstva.

Kao i prethodno prikazane organizacione forme tako i matrična forma ima svoje prednosti i mane. Matrična organizaciona struktura posjeduje veliku inovativnu sposobnost, veliku fleksibilnost i adaptibilnost da u uslovima neizvjesnog okruženja, kao što je trenutno u BiH, obezbijedi uspješno funkcionisanje neprofitnih organizacija. U sadašnjoj fazi reforme visokog obrazovanja u BiH i nastojanju da se izvrši racionalizacija univerziteta, ova organizaciona forma bi omogućavala izuzetnu konkurentnost funkcionalne i divizionalne odgovornosti univerziteta u novonastalim uslovima. Naime, pritisak okruženja bio bi na dva kritična faktora uspjeha. Jedan proizilazi iz funkcionalnog strukturiranja univerziteta (tehnička opremljenost) a drugi iz divizionalne organizacije (novi smjerovi). Česte promjene u programima i velika

¹²¹ Milićević, V.: *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 287.

¹²² Procjene vrijednosti kapitala i imovine; izrada programa svojinske transformacije; izrada poslovnih planova; izrada investicionih programa, studija i analiza; pružanje konsultantskih usluga.

zavisnost između divizija (fakulteta) zahtijevaju jaku povezanost po horizontali i vertikali u uslovima kompleksnog i neizvjesnog okruženja.

Izloženi organizacioni modeli nisu jedino mogući, ali za prezentovanje računovodstvenih područja odgovornosti i pružanja jasnije predstave o ulozi i značaju upravljačkog računovodstva u upravljačkom procesu čini se da su dovoljni. Adekvatno organizaciono strukturiranje jedna je od bitnih pretpostavki efikasnog upravljanja organizacijom. Dakle, ne postoji jedna, uniformna, organizaciona struktura jednako prihvatljiva za sve organizacije i sve situacije, što je i razumljivo ako se ima u vidu činjenica da na nju utiče i da je opredjeljuje veliki broj faktora.

2.3. Upravljačko strukturiranje neprofitnih organizacija

Suština menadžmenta se može sagledati iz njegove posljedice a glavna posljedica menadžmenta su organizacije. Ljudi tokom života pripadaju različitim organizacijama: sportskom timu, gradskom horu, izviđačima, vojsci, crkvi, fakultetu ili preduzeću. Pored brojnih razlika sve organizacije imaju nekoliko zajedničkih osobina. Najvažniji element svake organizacije je razlog njenog postojanja – misija i ostvarenje definisanih ciljeva. Ciljevi organizacija kreću se od osvajanja prvenstva i zabavljanja publike, preko razvoja morala i obrazovanja, do stvaranja vrijednosti za vlasnike.¹²³ Svaka organizacija ima plan akcije za ostvarenje postavljenih ciljeva. Gradski hor mora da uvijek bava program da bi privukao publiku, sportski tim mora da trenira i pobjeđuje da bi osvojio dobro takmičarsko mjesto, preduzeće mora da ostvari vrijednost svojim vlasnicima i sl. Bez dirigenta, trenera ili direktora organizacija može lako da izgubi orijentaciju, pa se mora voditi prema definisanom cilju - upravljati.

2.3.1. Upravljačke funkcije

Upravljanje je složen i kontinuiran proces koji uključuje više različitih upravljačkih aktivnosti ili funkcija koje omogućavaju funkcionisanje organizacije i ostvarivanje postavljenih ciljeva. Budući da upravljanje nije egzaktna nauka, mišljenja o značaju pojedinih aktivnosti su podijeljena, ali se kao ključne ipak navode funkcije planiranja, organizovanja, kontrole, komuniciranja i motivacije.¹²⁴

Planiranje je primarna faza procesa menadžmenta koja postoji na svim nivoima organizacione strukture. Potreba za planiranjem izraženija je na višim nivoima usljed većeg uticaja na uspjeh organizacije. Planiranje na svakom organizacionom nivou obuhvata četiri bitne aktivnosti: definisanje ciljeva, opis sadašnjeg stanja, identifikovanje podsticaja i ograničenja i određivanje akcija.¹²⁵ Rezultat procesa planiranja su planovi koji precizno definišu pravce akcije u određenom vremenskom periodu i jasna razgraničenja obaveza i odgovornosti svih organizacionih dijelova koji su obuhvaćeni

¹²³ Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 13-14.

¹²⁴ Drucker, P.: *Management: Task, Responsibilities, Practices*, Heinemann, 1974, prema: Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 14.

¹²⁵ Stoner, J. and Freeman, E.: *Management*, 4th ed., Prentice Hall, New Jersey, 1989, prema: Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 36-37.

planom.¹²⁶ Postoje određeni razlozi zbog kojih menadžeri neprofitnih organizacija izbjegavaju formulisanje ciljeva za organizaciju kao cjelinu ili njene dijelove. Razlozi takvog ponašanja proizlaze iz: 1) nespremnosti menadžera da predvide alternativne ciljeve (utvrđivanje novih ciljeva i adekvatnih resursa) pošto neprofitne organizacije imaju malo mogućnosti za alternativne ciljeve (na primjer, crkva, bolnica, škola), 2) strah od rizika i neuspjeha ostvarenja ciljeva (uspjeh sportskog tima, broj diplomiranih studenata, uspješnost obavljenih hirurških zahvata), 3) nedovoljno poznavanje organizacije i komunikacija sa članovima, 4) nepoznavanje okruženja i 5) nedostatak samopouzdanja.

Planiranje predstavlja osnovu za organizaciono strukturiranje i kontrolu i posebno je značajno za menadžment neprofitnih organizacija pošto sa njim počinje upravljački proces. Opis trenutnog stanja počinje utvrđivanjem odstupanja sadašnjeg stanja od planiranih ciljeva kako bi se identifikovali adekvatni resursi koji su potrebni da bi se otklonio jaz. Informacije za obavljanje tih aktivnosti moraju se obezbijediti iz internog i eksternog okruženja. Identifikovanje sadašnjih faktora internog i eksternog okruženja jednostavnije je u odnosu na anticipiranje budućih izazova, što predstavlja suštinu planiranja. Posljednje aktivnosti planskog procesa su razvoj alternativnih pravaca akcije i izbor najbolje alternative. Dok su prethodne aktivnosti karakteristične za profitne organizacije, menadžeri neprofitnih organizacija, zbog nedostatka adekvatnih indikatora performansi nastoje da ih relativizuju.

Organizovanje kao faza procesa upravljanja polazi od uspostavljanja racionalnog odnosa između ljudskih, materijalnih, finansijskih i informacionih resursa i aktivnosti koje treba da budu obavljene.¹²⁷ Rezultat procesa organizovanja je odgovarajuća organizaciona struktura. Organizovanje predstavlja racionalno raspoređivanje ljudi i stvari radi izvršavanja zadataka.¹²⁸ Krajnji rezultat procesa organizovanja je odgovarajuća organizaciona struktura, gdje su jasno podijeljena ovlašćenja i odgovornosti te izvršena podjela rada u skladu sa zadacima koji proističu iz planskog procesa i raspoloživih ljudskih i materijalnih resursa. Organizacije su različite a karakteristike se mijenjaju od jedne do druge. Iako sve organizacije imaju neke zajedničke karakteristike, ne postoje dvije identične organizacije. Organizacije imaju različite strukture, ciljeve, stil rukovođenja, misiju i ambijent (tabela 4).

Mnogo je razloga postojanja različitih oblika i struktura organizacije. Organizacije se razlikuju po svojim konačnim ciljevima i sposobnosti da ih ostvare. Neke organizacije imaju prinudne ciljeve (zatvor), druge imaju ciljeve korisnosti za njihove članove (komercijalne organizacije na bazi članstva), neke imaju normativne ciljeve (univerzitet, vjerske organizacije). Prinudne organizacije moraju imati hijerarhijsku strukturu, dok normativne organizacije ne moraju posjedovati strogu hijerarhiju. Organizacije služe različitim grupama i korisnicima, neke koriste prvenstveno svojim članovima, druge klijentima ili društvu uopšte. Neke organizacije su prvenstveno zainteresovane za politiku, druge u prvom planu imaju humanitarnu funkciju, treće integrativnu ulogu za različite grupe ljudi. Organizacije kao što su univerziteti, škole i

¹²⁶ Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 15.

¹²⁷ Isto, str. 15.

¹²⁸ Mallerowicz, K.: *Unternehmenspolitik*, Band I, Rudolf Haufe Verlag, Freiburg im Breisgau, 1963, str. 138-149, prema: Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 15.

crkve rade na očuvanju značajnih socijalnih vrijednosti (normativna funkcija). U principu veći broj konstituenata usluga čini organizaciju manje hijerarhijskom. Suština upravljanja, u značajnoj mjeri, razlikuje se od jedne do druge organizacije, čak i u organizacijama koje imaju slične ciljeve. Neki od glavnih upravljačkih stilova su demokratski, autoritativni (totalitarni), tehnokratski (prema tehničkim kriterijumima), birokratski (striktno prema formalnim ciljevima) i sl.

Tabela 4. Komparacija neprofitnih organizacija

Organizacione različitosti	Najvažniji koncepti	Primjeri organizacija
Imaju različitu strukturu	Jednostavna struktura Profesionalna birokratija Divizionalni oblik Ad hoc	Osnovno i srednje obrazovanja Sudstvo, Zdravstvo Univerzitet, Zdravstvo Medicinske laboratorije
Imaju različite ciljeve	Prinudni ciljevi Korisni ciljevi Normativni ciljevi	Zatvor Poslovne Crkva
Različiti korisnici	Članske Socijalne Humanitarne	Izviđači Centar za socijalni rad Crveni krst
Vrše različite funkcije	Ekonomska Idealne Podrška Integrativne Političke	Poslovne Univerziteti Škole Bolnice, crkva Vlada i vladini organi
Različiti upravljački stilovi	Demokratski Autoritativan Tehnokratski Birokratski	Različite vrste upravljanja pojavljuju se u organizacijama
Različito donošenje odluka	Programirane Neprogramirane	Nabavka zaliha lijekova u bolnici Alokacija resursa od strane upravljačkog vrha Udruženja
Tehnologija	Rutinska Neprekidan proces	
Različito okruženje	Turbulentnost Kompleksnost	Značajne tehnološke promjene Mnogobrojni konkurenti

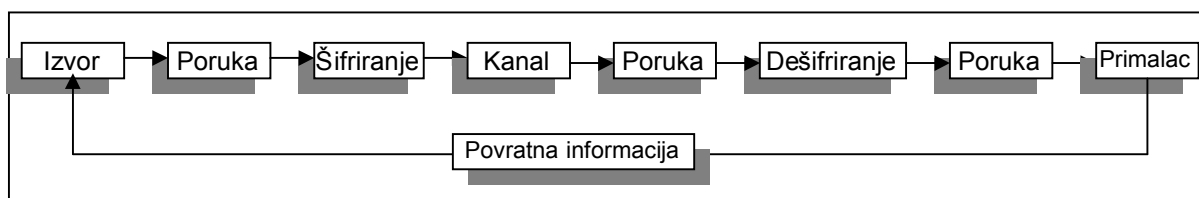
Planiranje i kontrola tijesno su povezane upravljačke aktivnosti, ali, ipak razdvojene funkcije. Budžetiranje predstavlja najvažniju vezu između planiranja i kontrole. Kontrola se može definisati kao praćenje izvršavanja aktivnosti organizacije kako bi se utvrdila odstupanja i preduzele korektivne akcije. Na osnovu povratnih informacija, koje su rezultat procesa kontrole, vrši se revidiranje planova i eventualne izmjene u organizacionoj strukturi neprofitne organizacije.¹²⁹ Kontrole nema bez planova, a planovi, bez određenih napora praćenja njihove realizacije, imaju malu šansu za uspjeh. Planiranje i kontrola su kao sijamski blizanci: ne zna se gdje jedna faza počinje a druga prestaje.¹³⁰ Kontrola je važna i to na svim upravljačkim nivoima kako u malim tako i u velikim i složenim neprofitnim organizacijama.

¹²⁹ Malinić, D.: *Divizionarno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 15.

¹³⁰ Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 37.

Komuniciranje u sadašnjim uslovima okruženja neprofitnih organizacija predstavlja složen proces, pa je, vjerovatno, slaba komunikacija najčešći izvor međuljudskih sukoba. Svrha komuniciranja je kreiranje i distribuiranje poruka koje se od izvora (pošiljaoca) prenose prema primaocu posredstvom kanala. To ima za rezultat prenos značenja od jedne na drugu osobu. Prikaz koji opisuje proces komunikacije sastoji se od izvora komuniciranja, šifriranja, kanala, dešifriranja, primaoca i povratne informacije. Poruke se manifestuju govorom, pisanjem, gestikulacijom i sl. Kanal¹³¹ je medij kroz koji poruka putuje od jedne do druge osobe. Organizacije uspostavljaju formalne kanale kojima se prenose poruke povezane sa profesionalnim aktivnostima svojih članova a kanali slijede hijerarhijsku strukturu. Prije nego što poruka stigne do primaoca, mora se dešifrirati. Zadnja karika u procesu komuniciranja je povratna informacija koja pokazuje da li je postignuto razumijevanje ili nije, odnosno reakcija primaoca na poruku pošiljaoca.

Slika 9: Proces komunikacije



Izvor: Robbins, P.S.: *Essential of Organizational Behavior*, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., 1992, p. 116.

Postoji vertikalna i horizontalna komunikacija. Racionalno upravljanje zahtijeva nesmetan tok kako vertikalnih tako i horizontalnih komunikacija. Prema nekim istraživanjima, komunikacijama vertikalnog tipa koje se obavljaju duž kanala komandi pripada preko 60%. U okviru vertikalne komunikacije postoji komunikacija "odozgo prema dole" i komunikacija "od dna prema vrhu". Komuniciranje "odozgo prema dole" počinje prenosom informacija od menadžerskog vrha i spušta se duž menadžment nivoa sve do neposrednih izvršilaca. Njima se prenose instrukcije, objašnjenja, postupci, motivacioni impulsi i ocjene podređenih. Informacijama od "dna prema vrhu" prenosi se šta se desilo na nižem nivou i na osnovu njih preduzimaju se korektivne akcije. Horizontalno komuniciranje odvija se između ljudi na istom hijerarhijskom nivou¹³² i ta komunikacija obavlja se van kanala zvaničnog komandovanja a slijedi poslovni tok koji postoji između članova različitih grupa.

Pošto u komuniciranju postoje i prepreke, menadžeri moraju da ih savladaju. Prije svega, potrebno je da koriste povratnu informaciju koja može biti verbalna, pisana ili neverbalna. Pošto i jezik može biti prepreka uspješnom komuniciranju, menadžeri moraju nastojati da poruke učine jasnim i razumljivim. Na primjer, menadžer bolnice mora biti svjestan da jezik korišćen za prenos poruke šefu hiruškog odjeljenja treba biti različit od jezika korišćenog za zaposlene u prijemnom odjeljenju. Kada neko govori, mi

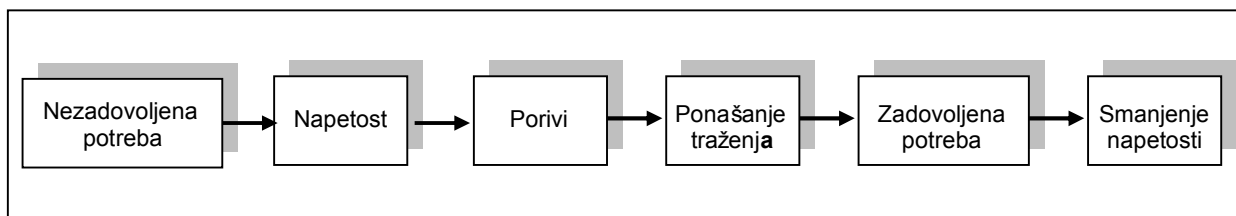
¹³¹ Kanal ima istu funkciju kao i vazduh za izgovorenu riječ i papir za napisanu riječ. Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 103.

¹³² Bateman, S. T., Zeithaml, P. C.: *Management-Function and Strategy*, Richard D. Irwin, Inc., Homewood, Illinois, 1990, pp. 546-573, prema Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 16.

ga čujemo, ali često ne slušamo zato što je to teško, zahtijeva umni napor i više umara od govora. Prema istraživanjima,¹³³ prosječna osoba govori oko 150 riječi u minuti, dok je kapacitet slušanja više od 1.000 riječi u minuti, što ostavlja besposlenom mozgu očiglednu razliku za duhovnu odsutnost. Aktivno slušanje povećava se kada primalac razvija saosjećanje (empatiju) s pošiljaocem, tj. kada sebe pokušava staviti u položaj pošiljaoca. Menadžer ne komunicira uvijek na potpuno racionalan način, na primjer, ako je emocionalno uzbuđen, što ozbiljno može iskriviti značenje poruke, pa je najbolje odložiti dalju komunikaciju dok se ne vrati u stanje prisebnosti.

Motivacije predstavlja spremnost da se nešto učini i uslovljena je pogodnošću da ta radnja zadovolji određenu potrebu pojedinca. Potreba znači fizičko ili psihološko nezadovoljstvo.¹³⁴ Nezadovoljena potreba stvara napetost koja stimulira porive unutar pojedinca. Porivi stvaraju želju za pronalaženjem određenih ciljeva koji će, ako se postignu, zadovoljiti potrebu i dovesti do popuštanja napetosti (slika 10).

Slika 10. Osnovni motivacioni procesi



Pedesete godine bile su značajne za razvoj koncepcija o motivaciji i iskristalisale su tri specifične teorije: teorija hijerarhije potreba, teorija X i Y i teoriju "motivacija - higijena." Iako su izložene napadima i osporavanju, njihova valjanost predstavlja osnov objašnjenja motivacije zaposlenih. Savremene teorije imaju zajedničku osobinu da su praćene odgovarajućom količinom validnog materijala, ali to ne znači da su i nužno ispravne. Iako ne postoji jednostavan i sveobuhvatan skup pravila, menadžer koji brine o motivaciji zaposlenih u neprofitnim organizacijama trebalo bi da uzme u obzir bitne smjernice. Prepoznavanje pojedinačnih razlika je neophodno pošto zaposleni nisu homogeni, a pojedinci imaju različite potrebe.

Koristi od motivacije rastu sa promišljenim povezivanjem ljudi i poslova. Menadžeri moraju voditi računa da zaposleni imaju čvrste i specifične ciljeve kao i povratnu informaciju o kvalitetu njihovog rada na ostavljanju tih ciljeva. Da li menadžer samostalno treba da postavlja ciljeve ili ih treba participativno postavljati sa zaposlenim? Odgovor zavisi od percepcije prihvatanja cilja i organizacione kulture. Dodjela individualnih nagrada od strane menadžera, nad kojima imaju kontrolu, bila bi povezana sa radnim učinkom u obliku plate, unapređenja, samostalnosti u radu, mogućnosti participacije u postavljanju ciljeva i odlučivanju. Najbolji pokazatelj novca kao motivatora pokazalo je istraživanje provedeno o motivaciji i povećanju efikasnosti zaposlenih¹³⁵ gdje je novčani podsticaj doveo do povećanja, u prosjeku, od 30% u odnosu na sve

¹³³ Robbins, P. S.: *Essential of Organizational Behavior*, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., 1992, p. 127.

¹³⁴ Ibid, pp. 44-46.

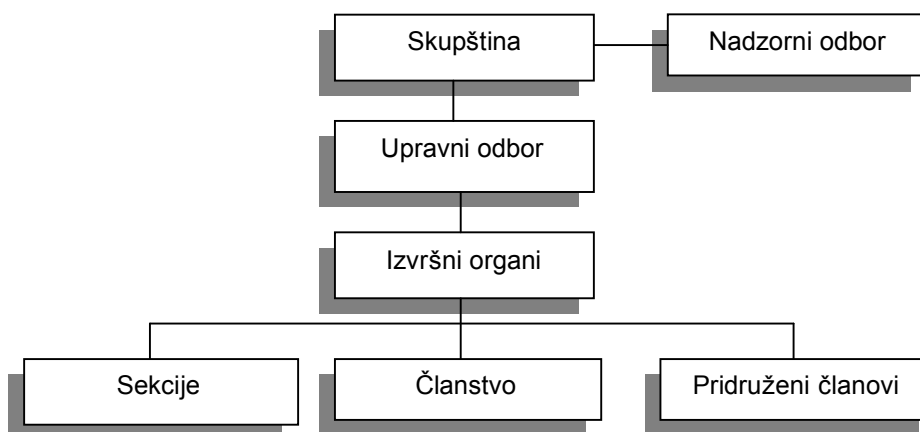
¹³⁵ Edwin, A.L., Feren, D.V., McCaleb, V.M., Shaw, K.N., Denny, A.T.: The Relative Effectiveness of Four Methods of Motivating Employee Performance, prema Robbins, P.S.: *Essential of Organizational Behavior*, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., 1992, pp. 60-61.

druge indikatore. Aktivnosti podizanja motivacije prisutne su, u većoj ili manjoj mjeri, u svakoj organizaciji; ciljno su orijentisane i podrazumijevaju donošenje odluka na osnovu valjanih kvalitativnih i kvantitativnih informacija.

2.3.2. Hijerarhizacija upravljanja

Upravljanje organizacijom ima dva značenja. U institucionalnom smislu riječ je o upravi organizacije koja organizaciju vodi prema ostvarivanju postavljenih ciljeva, dok se drugo značenje odnosi na upravljački proces, odnosno aktivnosti uprave. Razumijevanje i jednog i drugog značenja upravljanja, dakle i upravljačke strukture i upravljačkog procesa, je od presudnog značaja za određivanje mjesta i uloge upravljačkog računovodstva (i računovodstva u cjelini).¹³⁶ Kada se govori o menadžmentu kao instituciji, onda je najbolje to činiti na osnovu karakteristične upravljačke i organizacione strukture organizacije. U slučaju manjih neprofitnih organizacija¹³⁷ njihova organizaciona i upravljačka struktura dosta je jednostavna (slika 11).

Slika 11. Organizaciona i upravljačka struktura neprofitne organizacije



Organizaciona i upravljačka struktura jedinice lokalne samouprave veoma je složena a detaljnije raščlanjivanje izostavljeno (slika 12).

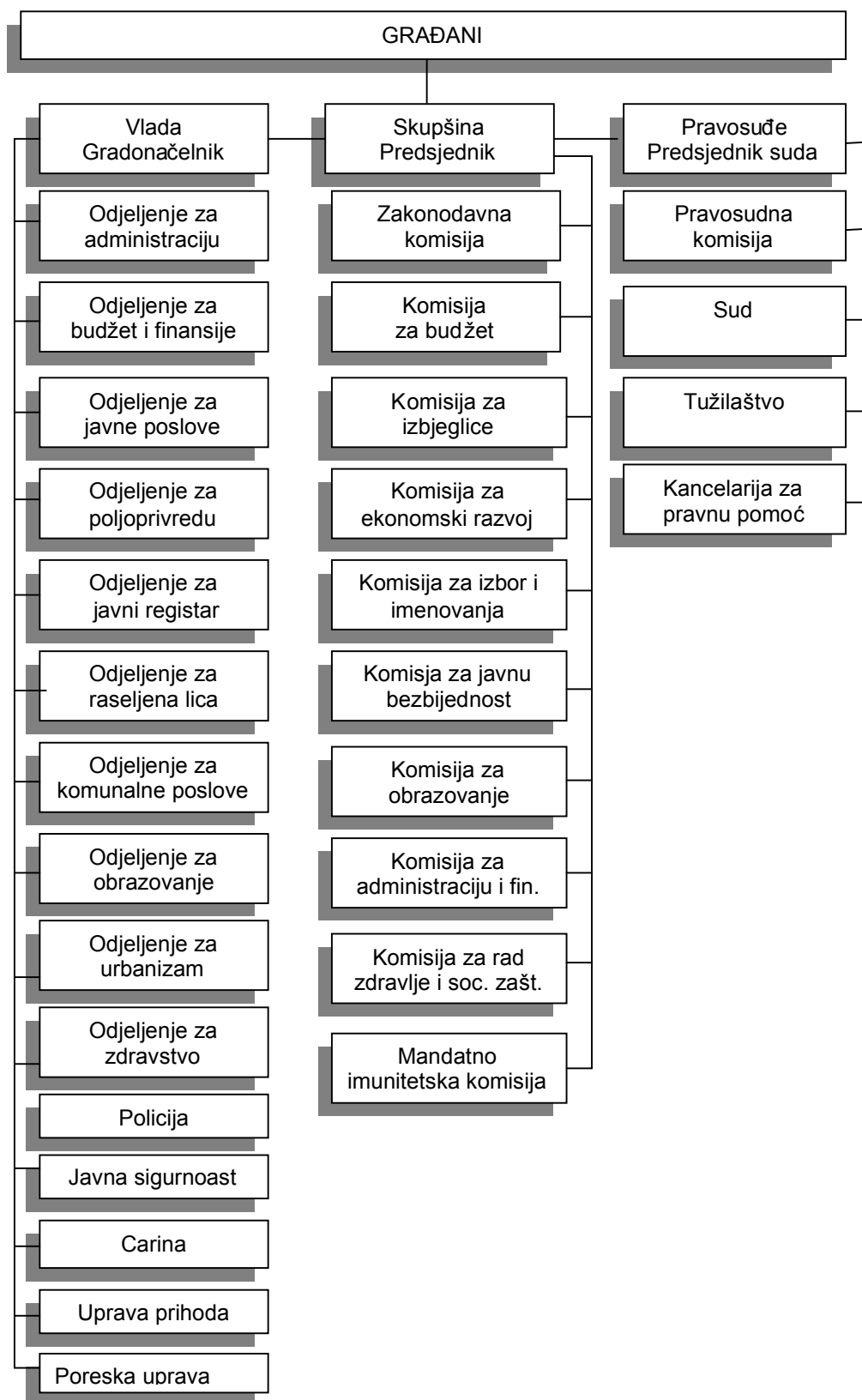
Neprofitne organizacije¹³⁸ na nivou entiteta, koje u svom sastavu imaju organizacione jedinice, raspoređene po geografskim teritorijama imaju složeniju organizacionu i upravljačku strukturu (slika 13).

¹³⁶ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 11.

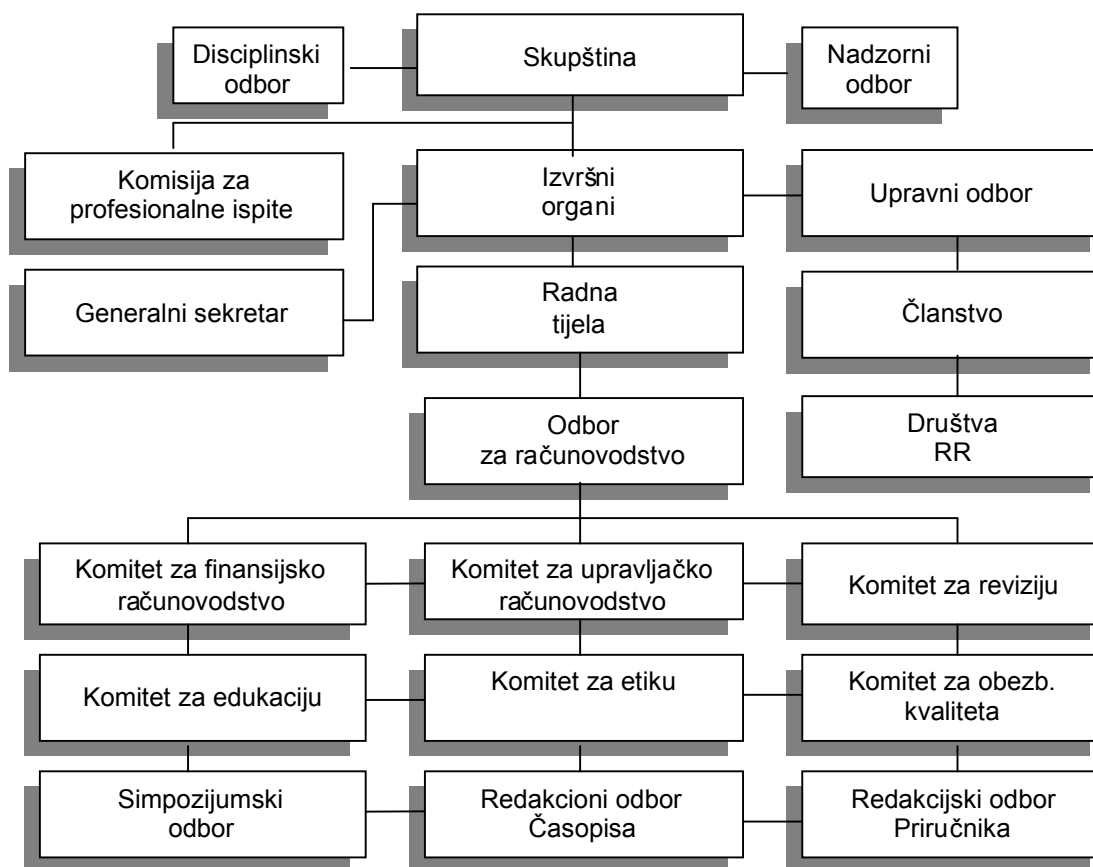
¹³⁷ U pitanju je društvo računovođa i revizora koje je u organizacionom smislu u sastavu Saveza računovođa i revizora na nivou entiteta.

¹³⁸ www.srrs.co.yu/images/orgshema.

Slika 12. Organizaciona i upravljačka struktura jedinice lokalne samouprave



Slika 13. Organizaciono i upravljačko strukturiranje članske neprofitne organizacije



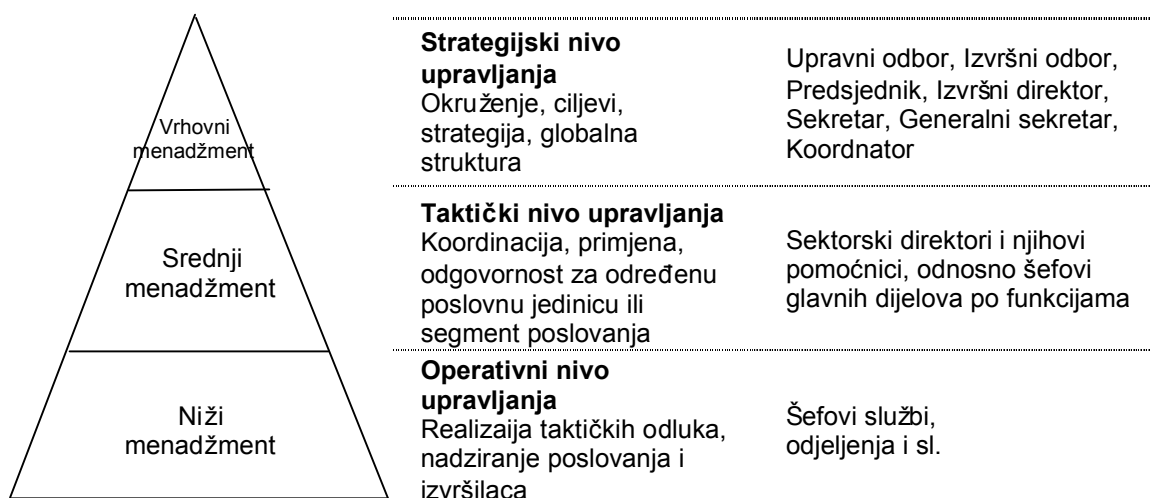
Prirodna tendencija svake organizacije je da raste i razvija se povećavajući svoju veličinu, proširujući strukturu djelatnosti, odnose sa okruženjem i organizacionu strukturu.¹³⁹ Istražujući problem odnosa organizacione strukture i veličine organizacije H. Mintzberg¹⁴⁰ formulisao je tri hipoteze: 1) velike organizacije imaju razvijeniju organizacionu strukturu, njeni zadaci su specijalizovaniji, njene jedinice su diferenciranije a administrativna komponenta razvijenija; 2) velike organizacije imaju veće organizacione jedinice; 3) ponašanje velike organizacije više je formalizovano. Porastom veličine organizacije raste i specijalizacija unutar organizacionih jedinica, što dovodi do veće diferencijacije između organizacionih jedinica i pojave više hijerarhijskih nivoa u organizacionoj strukturi. Porastom veličine organizaciona struktura sve više dobija karakteristike birokratske strukture.

U cilju kompletiranja slike, imajući u vidu ranije prikazane modele organizacionog strukturiranja neprofitnih organizacija, dodavanjem i rasporedom upravljačkih pozicija mogu se uočiti tri upravljačka nivoa: najviši, srednji i niži. Ovi nivoi označavaju se još i kao institucionalni ili strategijski, taktički i operativni (slika 14).

¹³⁹ Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 27.

¹⁴⁰ Mintzberg, H.: *The Structuring of Organizations*, Prentice Hall, Inc., NJ, 1979, pp. 230-241, prema: Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 27.

Slika 14. Strategijski, taktički i operativni nivoi upravljanja u neprofitnim organizacijama



Izvor: Prilagođeno prema: Stevanović, N., Malinić, D.: Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 14, i Vašiček, V. i dr.: Proračun-budžet, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 150.

Vrhovni menadžment (top management) u fokusu ima organizaciju kao cjelinu. Čini ga predsjednik upravnog odbora, koji je najčešće i predsjednik izvršnog odbora, direktor i njegovi pomoćnici. Polazeći od ciljeva top menadžment bira strategiju, vodeći pri tom računa o šansama i opasnostima koje dolaze iz okruženja i sposobnostima i slabostima same organizacije, formira opštu organizacionu strukturu koja će omogućiti funkcionisanje neprofitne organizacije. Odgovoran je za pravovremeno sprovođenje potrebnih promjena u neprofitnoj organizaciji u pogledu strategije, strukture, upravljačkog stila, korekcije ciljeva i sl. Raspon kontrole upravljačkog vrha ne bi smio biti previše širok. Srednji upravljački nivo (srednji menadžment) odgovoran je za odvijanje aktivnosti u okviru funkcija u funkcionalno strukturiranoj neprofitnoj organizaciji i u okviru divizija u divizionarno strukturiranoj neprofitnoj organizaciji. Menadžeri organizacionih cjelina u formi računovodstvenih izvještaja izvještavaju top menadžment o postignutim rezultatima. Dugoročni planovi koji su usvojeni od strane top menadženta ovdje djelimično doživljavaju svoju konkretizaciju u formi određivanja ciljeva i aktivnosti svakog organizacionog dijela. Menadžeri ovog upravljačkog nivoa pred sobom moraju imati ciljeve neprofitne organizacije kao cjeline. Oni su odgovorni i za rad i postignute rezultate podređenih menadžera. Niži menadžment čine menadžeri na "vatrenoj liniji," kontrolori, šefovi i sl. Opšti planovi ovdje doživljavaju konačnu operacionalizaciju u vidu zadataka koje treba obaviti.

3. Mjerenje i upravljanje performansama

Posljednjih godina mjerenje performansi ukorijenilo se u profitnom sektoru, a uočavaju se tendencije mjerenja performansi i u neprofitnom sektoru. Iako je ideja o ovome prisutna dugo vremena, interesovanje za mjerenje performansi u javnom i neprofitnom sektoru nastaje kao težnja za povećanom odgovornošću javnog sektora i sve veće obaveze menadžera i organizacija da se fokusiraju na rezultate i djelovanja u pravcu jačanja performansi. Većina stejkholdera zainteresovana je za korišćenje

mjerjenja performansi, uključivši i zakonodavna tijela, funkcionere, direktore uprava, zaposlene, korisnike usluga, profesionalne organizacije, birače i opozicione stranke u parlamentu. U neprofitnom sektoru, upravljački vrh, menadžeri i zaposleni, volonteri, korisnici usluga i finansijeri imaju interes za efektivnu upotrebu mjerjenja performansi kako bi se poboljšalo upravljanje, donošenje odluka i odgovornost. Prema tome, može se očekivati da će u narednom periodu doći do značajnijeg uspostavljanja sistema mjerjenja performansi u javnom i neprofitnom sektoru kako od strane internih činilaca tako i od strane eksternih institucija.¹⁴¹

Upravljanje performansama organizacije predstavlja problem od centralne važnosti relevantan i za menadžere i za upravljačke računovođe. Upravljanje performansama otvara nekoliko krupnih problema kao što su: problem definisanja performansi koje moraju da odražavaju interese ključnih konstituenata i koje nisu samo finansijske prirode, problem postavljanja ciljeva, odnosno određivanje nivoa performansi koji treba da bude dostignut u okviru svakog područja odgovornosti, problem mjerjenja performansi u okviru koga se formalizovani sistemi mjerjenja vide kao glavni mehanizam, ali koji, istovremeno, predstavljaju samo prvi korak u procjeni efikasnosti i efektivnosti pojedinih područja odgovornosti i njihovih menadžera, i problem implikacije sistema upravljačke kontrole, odnosno informacija, izvještaja i odluka koji se nalaze u njegovoj osnovi na ponašanje i motivaciju menadžera i drugih zaposlenih. Glavni napor upravljačkih računovođa u neprofitnim organizacijama usmjereni su u pravcu usavršavanja načina mjerjenja (*ex post* i *ex ante*) performansi, što vodi razvijanju integralnih sistema koji odražavaju uravnotežen pristup finansijskim i nefinansijskim izrazima ostvarenja, redizajniranje procesa budžetiranja usljed njegove nedovoljne efikasnosti i sagledavanju posljedica upravljačko-računovodstvenih informacija koje imaju esencijalnu ulogu u procesu upravljačke kontrole na ponašanje ljudi i posljedično na performanse.¹⁴²

Dok najveći broj menadžerskih pristupa prolazi kroz proces upravljanja i ponekad liči na "hit godine," mjerjenje performansi po svemu sudeći ostaje. Korišćenje mjera podrazumijeva nespornu logiku da neprofitna organizacija ima veće šanse da postigne svoje ciljeve ako koristi mjere performansi za praćenje svog razvoja i preduzima neophodne aktivnosti za postizanje uspjeha. Efikasno dizajniranje i primjena sistema mjerjenja performansi obezbjeđuje menadžerima instrumente za kontrolu nad organizacijom a upravljačkom vrhu i finansijerima praćenje ostvarenih rezultata. Mjerjenje performansi predstavlja ključni element mnogih ciljno orijentisanih pristupa, pruža podatke koji doprinose boljem informisanju pri donošenju menadžerskih odluka i preduzimanja adekvatnih aktivnosti kako bi se izbjeglo ponavljanje grešaka. Ipak, ove koristi ne mogu se ostvariti odmah. Dizajniranje i primjena efikasnih sistema mjerjenja performansi predstavlja izazovan posao, uključuje veliki broj metodoloških problema i savladavanje organizacionih i institucionalnih prepreka. Kod nas ne postoje značajnija istraživanja o mjerjenju performansi na polju javnog i neprofitnog sektora i neophodno je osloniti se na iskustva razvijenih tržišnih privreda, a njihova implementacija treba da bude primjerena sadašnjem trenutku.

¹⁴¹ Poister, T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. XV.

¹⁴² Postavljeni gabarit ima u vidu preduzeće a ne neprofitnu organizaciju, detaljnije Malinić, D.: Dimenzioniranje ciljnih performansi-bihejvoriistički aspekti, *Ekonomika preduzeća br. 7-8*, Savez ekonomista Srbije, Beograd, 2004, str. 258.

3.1. Menadžerski okvir za mjerenje performansi

Mjerenje performansi, kao proces definisanja, praćenja i upotrebe objektivnih indikatora performansi organizacije i programa u poslovanju od vitalnog je značaja za menadžere u javnom i neprofitnom sektoru.¹⁴³ Treba imati u vidu da sistemi mjerenja performansi nisu samostalni, nego predstavljaju značajnu podršku drugim procesima menadžmenta i donošenja odluka kao što su planiranje, budžetiranje, upravljanje performansama, unapređenje procesa i komparativni benčmarking.

3.1.1. Mjerenja performansi u javnom sektoru

Mjere performansi predstavljaju objektivne kvantitativne indikatore različitih aspekata performansi u javnim programima ili organizacijama. Različite vrste indikatora performansi koriste se za praćenje različitih vrsta performansi kao što su efektivnost, produktivnost, kvalitet usluga, satisfakcija potrošača i ekonomičnost. Dakle, mjerenje performansi odnosi se na proces definisanja, posmatranja i korišćenja tih mjera. Mjerenjem¹⁴⁴ performansi nastoji se pribaviti objektivna, relevantna informacija o nekom programu ili performansama organizacije koje se mogu koristiti u jačanju upravljanja, u boljem informisanju pri donošenju odluka, postizanju boljih rezultata i povećanju odgovornosti. Mjerenje performansi teži da bude tako dizajnirano da utiče na ponašanje i odluke. Mjere performansi usmjeravaju pažnju na ono što se mjeri i na samu performansu, kao i na motivisanje ljudi i organizacija da povećaju napore za poboljšanje performansi, bar na onim poljima koja se posmatraju.

Devedesetih godina prošlog vijeka ponovo oživljava interes za mjerenje performansi na polju javne administracije. Negodovanje poreskih obveznika, pritisak da se privatizuju javne službe, zakonodavne inicijative usmjerene na kontrolu rashoda, i prenos značajnijeg dijela odgovornosti na niže nivoe vlasti, doveli su do toga da se javne organizacije sve više smatraju odgovorne za zakonitost i javnost u smislu šta troše i koje rezultate ostvaruju. Djelimično odgovarajući na spoljne pritiske a dijelom i sami motivisani da pruže ekonomske usluge, javni menadžeri počeli su da koriste značajan broj pristupa u jačanju menadžmenta i organizacija. To je najčešće uključivalo strateško planiranje, sadržajnije procese strategijskog menadžmenta, programe za poboljšanje kvaliteta i procese reinženjeringa, upotrebu benčmarkinga, kao i reformisane procese budžetiranja. Ovi i drugi menadžerski alati, orijentisani na rezultat, zahtijevali su jasno fokusirane sisteme mjerenja performansi za obezbjeđivanje osnovnih podataka i ocjenjivanje efikasnosti.¹⁴⁵

Konvergencija vanjskih i unutrašnjih snaga dovela je do ponovnog oživljavanja interesa za mjerenje performansi, posebno u SAD-u, objavljenih u člancima kao što su

¹⁴³ Poister, T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. 3.

¹⁴⁴ Osborne i Gaebler ističu da "ono što je izmjereno to je i urađeno." Drugim riječima, mjerenje performansi teži da utiče na ponašanje i odluke. "Ako ne mjeriš rezultate ne možeš razlikovati uspjeh od poraza". "Ako ne prepoznaš uspjeh, ne možeš ga nagraditi" i "ako ne prepoznaš poraz ne možeš ga ispraviti". Osborne, D., and Gaebler, T.: *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Spirit Is Transforming the Public Sector*, Reading, Mass.: Addison-Wesley, 1992, pp.146-198.

¹⁴⁵ Poister, T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. 5-6.

"Slučaj posmatranja performansi"¹⁴⁶ i "Spremite se, vrijeme mjerenja performansi konačno dolazi."¹⁴⁷ Pitanje kako uvesti mjerenje performansi identifikovano je kao jedno od tri velika pitanja u savremenom javnom menadžmentu. Na nacionalnom nivou ovaj pritisak prema rezultatski orijentisanom javnom menadžmentu ostvaren je Zakonom o performansama i rezultatima vlade iz 1993. godine, koji od organizacija u federalnoj vladi zahtijeva da se uključe u strateško planiranje, postavljanje ciljeva i mjerenje performansi na usklađenim osnovama.¹⁴⁸

Vlade mnogih država implementirale su procese na makro nivou kod strategijskog planiranja, budžetiranje i mjerenje performansi kao što su: Oregon benčmark program, Minesota Milestones i sl., programi u Floridi, Virdžiniji, Teksasu i Minesoti, od kojih su neki znatno napredniji od federalne vlade. Provedena istraživanja u posljednje vrijeme pokazala su da kroz zakonodavstvo ili administrativna ovlašćenja u 47, od 50 državnih vlada, koristi neki vid budžetiranja zasnovan na performansama i zahtjevima da organizacija prikaže mjerenja performansi, iako su problemi u definisanju performansi i poteškoće u uspostavljanju odgovarajućih mjerenja najčešći problemi u implementaciji takvog sistema. Tako je, kao i u federalnoj vladi, većina državnih organizacija, bar površno, radila na tome da razvije sistem makro mjerenja performansi i u budućnosti bi mogle definisati detaljnije indikatore programskih performansi u svom strateškom okviru.

Kako je ranije istaknuto, lokalne vlade su neko vrijeme eksperimentisale sa mjerenjem performansi, neke mjere prilično su konvencionalne a druge inovativne. Dvije¹⁴⁹ nedavno provedene ankete procijenile su da 35 do 40% pravosuđa na opštinskom nivou ima postavljene sisteme za mjerenje performansi bar u određenim odjeljenjima ili programskim oblastima, dok je druga studija pokazala da trećina regionalnih vlada u SAD-u koristi neki vid mjerenja performansi. Uz to, nekoliko projekata komparativnog mjerenja pokrenuto je na lokalnom nivou, u kojem grupe gradova rade zajedno da bi definisale zajedničke indikatore performansi kako bi se mogli porediti u performansama, u određenim programskim oblastima.

3.1.2. Mjerenje performansi u neprofitnom sektoru

Mnogi menadžeri neprofitnih organizacija u sadašnjem ambijentu ekonomske stvarnosti BiH sve više uviđaju značaj mjerenja performansi. Do ranih 90-tih godina neprofitne zdravstvene, socijalne i obrazovne organizacije na tradicionalni način su pratile indikatore koji su se odnosili na finansijsku odgovornost, programske proizvode ili učinke, standarde kvaliteta u vršenju usluga, demografske i druge karakteristike učesnika, efikasnost i zadovoljstvo klijenata i sl. Tokom posljednje dekade prošlog vijeka neprofitne organizacije u BiH na području zdravstva, socijalne zaštite i obrazovanja nisu značajnije uzimale učešće u mjerenju performansi. Međutim, prva decenija novog Milenijuma dovodi do toga da i njih počinju zanimati načini mjerenja performansi kao što

¹⁴⁶ Wholey, J. S. and Hatry, H. P.: *The Case for Performance Monitoring*, Public Administration Review, 1992, 52 (6), 604-610.

¹⁴⁷ Epstein, P. D.: *Get Ready: The Time for Performance measurement Is Finally Coming!*, Public Administration Review, 1992, 52 (5), 513-519.

¹⁴⁸ Poister, T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. 7.

¹⁴⁹ Ibid, p. 8.

su: efektivnost programa, operativna efikasnost, kvalitet usluga i zadovoljstvo klijenata a proces mjerenja performansi sličan je i za neprofitni i za javni sektor.¹⁵⁰ Međutim, ne postoji uniformni, a efikasan postupak mjerenje performansi. Resursi potrebni da bi se obezbijedile informacije, obuka i tehnička pomoć za sistem mjerenja, nisu brzo raspoloživi u neprofitnom sektoru kao što je to slučaj u javnoj administraciji.

U javnom i neprofitnom sektoru nametanjem obaveze mjerenja performansi osiguralo bi se jasno fokusiranje na cilj i strategiju, poboljšalo upravljanje i odlučivanje, povećala odgovornosti vladinih tijela uključivši i finansiranje organizacija. U poređenju sa ranijim nastojanjima za razvijanje sistema mjerenja performansi koji su se pojavljivali kao manje svrsishodni, manje fokusirani i manje ispravni za poređenje sa drugim procjenama i procesom odlučivanja, sadašnji sistemi mjerenja performansi treba da budu više usmjereni na rezultat. "Novo" mjerenje performansi vezano je za strategijski okvir, potencira perspektive korisnika, mjeri uspješnost u ostvarenju ciljeva i inkorporira sistem mjerenja u menadžment proces. Za javne i neprofitne menadžere značajnije je da nauče i razumiju specifične potrebe za korišćenjem mjera performansi nego oslanjanje na uopšteno praćenje sistema, a zatim da krojački dizajniraju i implementiraju sistem mjerenja koji će im efektivno služiti.

3.1.3. Postupak mjerenja performansi

Da bi mogao biti upotrebljiv, sistem mjerenja performansi mora biti dizajniran da posluži kao podrška za proces upravljanja. Sistem mjerenja performansi korišćen kao podrška za različite menadžerske funkcije obično uključuje: 1) kontrolu i izvještavanje, 2) strategijsko planiranje, 3) budžetiranje i finansijski menadžment, 4) upravljanje programima, 5) ocjenu programa, 6) upravljanje performansama, 7) poboljšanje kvaliteta i procesa, 8) ugovorni menadžment, 9) eksterni benčmarking, 10) komunikaciju sa javnošću.¹⁵¹

Najveći dio tradicionalne primjene mjerenja performansi u javnim i neprofitnim organizacijama bio je kod kontrole i izvještavanja koje je bilo vezano za određene programe ili poslovanje organizacije. Ovaj sistem bio je usmjeren na trošenje sredstava i obezbjeđenje proizvoda ili usluga, a mogao je biti uključen i u mjerenje efikasnosti, produktivnosti, kvalitet usluga ili ostvarenje rezultata. U nekim slučajevima indikatori su korišćeni kod izvještaja vezanih za "usluge i ostvarenja" zajedno sa računovodstvenim procesom a kada su bili uključeni u izvještaje za top menadžment, funkcionere, ili upravne odbore, obezbjeđivali su odgovornost za poslovanja organizacije prema stakeholderima. Iako bi donošenje odluka i djelovanje moglo biti dobro na osnovu ovih podataka, ovi sistemi izvještavanja su relativno pasivni zato što nisu ugrađeni u formalizovano odlučivanje ili proces menadžmenta.

Značaj stvaranja pogodnosti za vanjske korisnike i dizajniranje projekta strategijskog planiranja označava najveći dio osnovnih pitanja neke organizacije u budućnosti i razvijanje strategijskih odluka u vezi sa efikasnosti. Kritični dio ovog procesa obično za sobom povlači tzv. SWOT analizu za procjenu organizacione snage i slabosti povezanu sa vanjskim šansama i opasnostima, dok postojeći sistemi mjerenja

¹⁵⁰ Poister, T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. 9.

¹⁵¹ Ibid, p. 10.

performansi sadrže značajne informacije o snazi i slabostima. Mjerenje performansi, zajedno sa strategijskim planiranjem, neophodno je za mjerenje vladinih performansi a krajnji rezultat bi mogao biti donošenje zakona ili sličnog zakonodavnog akta.

Kod nas princip alokacije resursa, prema rezultatima koje su ostvarili javni ili neprofitni programi, prije nego primarno alociranje resursa, na osnovu analize inputa, činio bi suštinu reforme budžetskog procesa za naredni period. Ovaj sistem zahtijeva mjerenje performansi, produktivnosti i troškovne efikasnosti kako bi se mogla procijeniti povezanost između resursa i rezultata i izvršiti upoređivanje alternativnih postupaka i rezultata. Nastojanja da se mjerenje performansi "ubrizga" u budžetski proces ili da bude dostupno pri odlučivanju, nailazi na otpor usljed političkih i metodoloških izazova i mogućih neprilika koje bi mogli imati funkcioneri. Sistem mjerenja usmjeren na program prije nego na performanse organizacije koristi se često. Mjerenja koja idu tragom trošenja resursa, upravljanja aktivnostima, završenim transakcijama, učinjenim uslugama klijentima, ostvarenim učincima, očito bi trebalo da bude interesantna za upravljanje programima.¹⁵² Dobre informacije koje obezbjeđuju izbalansirano postavljanje ovakvih indikatora mogu značajno pomoći menadžerima da prepoznaju problem i da potenciraju performanse programa.

Mjerenje performansi je osnovni element za ocjenu programa. Kvantitativna ocjena ne može se preduzeti bez definisanja bar nekih indikatora performansi programa i prikupljenih podataka za te indikatore. Sadašnji sistem mjerenja može obezbijediti opis "objašnjenja" vezanih za performanse programa i pomoći u ocjeni troškovi - efikasnost. Sistem mjerenja performansi posmatra koji se ključni indikatori ponavljaju u uobičajenim intervalima, akumulira baze podataka za vremenske serije i omogućava komparaciju oblikovanih grupa za ocjenjivanje. Termin upravljanje performansama odnosi se na proces upravljanja i kontrolisanja zaposlenih i radnih jedinica u organizaciji kao i motivacione aspekte za postizanje rezultata na višem nivou. Obezbeđenje povratne sprege na performanse zaposlenih jedan je od centralnih elemenata za efikasan pristup upravljanju performansama a povratna sprega često obezbjeđuje mjerenje performansi. Sistem upravljanja orijentisan na ciljeve ima dug istorijat u državnoj upravi i potvrdio se kao efektivan usljed naglaska na postavljanju ciljeva, participativnom donošenju odluka i cilju povratne sprege.¹⁵³

Unapređenje kvaliteta je osnovna pretpostavka za poboljšanje poslovanja i pružanja usluga u javnom sektoru. Ocjena unapređenja kvaliteta naglašava zadovoljenje korisnika usluga: kvalitet resursa, vrijeme čekanja, vrijeme kvara opreme, produktivnost zaposlenih itd. Prilaz ocjeni poboljšanja kvaliteta naglašava zadovoljstvo korisnika usluge i ova analiza često se primjenjuje kao mjera povratne sprege, prije na mikro nego na makro nivou mjerenja. Zbog sve veće zainteresovanosti za privatizaciju dijela javnog sektora i obezbjeđenje usluga ugovaranjem sa trećim licima, ugovorni menadžment je nova tema u javnoj upravi. Pritisak prema većoj odgovornosti i menadžmentu orijentisanom na rezultat dovodi do sve veće zainteresovanosti za ugovaranjem performansi. Za vladine agencije to traži postavljanje jasnih, rezultatski orijentisanih ciljeva i odgovarajuće mjerenje performansi za postizanje tih ciljeva. Mnoge neprofitne organizacije, koje su zaključile ugovore sa vladinim agencijama za pružanje javnih

¹⁵² Ibid, p. 12.

¹⁵³ Ibid, p. 13.

usluga, prate ključne indikatore o ostvarenim rezultatima i izvještavaju o ugovorenim performansama.

Eksterni benčmarking¹⁵⁴ učinaka koristi se za upoređivanje proizvoda i/ili usluga koji se nude, dok se strategijski benčmarking¹⁵⁵ koristi za kompariranje organizacione strukture, prakse menadžmenta i poslovne strategije.¹⁵⁶ Zainteresovanost za praksu eksternog benčmarkinga¹⁵⁷ proširila se na javni i neprofitni sektor koji upoređuje određene performanse organizacija ili programa sa sličnim organizacijama ili programima.¹⁵⁸ Funkcionalni benčmarking može se koristiti za određene organizacije u procjeni na koji način unaprijediti performanse u okviru javne službe, identifikovati ih i tražiti praktične koristi u poboljšanju performansi. U skladu sa pritiskom za većom odgovornošću mnoge javne ustanove izvještavaju javnost o svojim performansama putem štampanih materijala, konferencija za štampu, interneta i sl. Iako su se javni menadžeri dugo opirali eksternom kompariranju naglašavajući da su izvještaji, programi i operativni konteksti jedinstveni i da bi poređenja bila pogrešna, pritisak za poboljšanje njihovog rada dovodi ih pred izazov uvođenja efikasnijih sistema rada i ocjenu javnosti.

3.1.4. Sistem mjerenja performansi

Mjerenje performansi nadgleda se i efektivno koristi samo kroz sistem mjerenja. Sistem mjerenja performansi sadrži tri komponente koje se odnose na: prikupljanje i obradu podataka, analizu i preduzimanje akcije ili donošenje odluka.¹⁵⁹ Menadžment je odgovoran za strategijski okvir u kome sistem mjera performansi treba da bude korišćen, odgovoran je za njegovo oblikovanje, implementaciju, održavanje programa, standarde, kao i za poboljšanje uspjeha korišćenjem sistema mjerenja. Prikupljanje i obrada podataka traže i troše najviše vremena i predstavljaju dragocjeni aspekt mjerenja performansi. Podaci su obično inputi iz decentralizovanih organizacionih jedinica, sa različitih lokacija i moraju se prikupiti i integrisati u zajedničku bazu podataka. Pošto podaci nisu obrađeni oni, sami po sebi, ne čine indikatore performansi. Indikatori se moraju izračunati iz neobrađenih podataka često

¹⁵⁴ Podaci o performansama trebaju da se upoređuju sa nečim, tako da obezbijede korisne informacije. Osnova za poređenje može biti sadašnje u odnosu na prošle performanse; stvarne u odnosu na standardne; rezultati pojedinaca u okviru organizacije i rezultati jedne organizacije u odnosu na drugu.

¹⁵⁵ Benchmark (benčmark) se povezuje sa riječima ili frazama kao što su standard za poređenje, reper, referentni okvir, model. Jedna od definicija, koja se često navodi, je da benčmarking predstavlja sistematski i kontinuirani proces mjerenja; proces kontinuiranog mjerenja i upoređivanja poslovnih procesa jedne organizacije u odnosu na postavljene procese lidera bilo gdje u svijetu radi dobijanja informacija koje će pomoći organizaciji da preduzme akcije za poboljšanje svojih performansi. Watson, G.: *Strategic benchmarking (How to rate Your Company's Performance against the World's Best)*, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1993, p. 3.

¹⁵⁶ Drew, S.: *From Knowledge to Action: The Impact of Benchmarking on Organizational Performance*, Long Range planing, Vol. 30, No 3, p. 428, detaljnije Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998., str. 207.

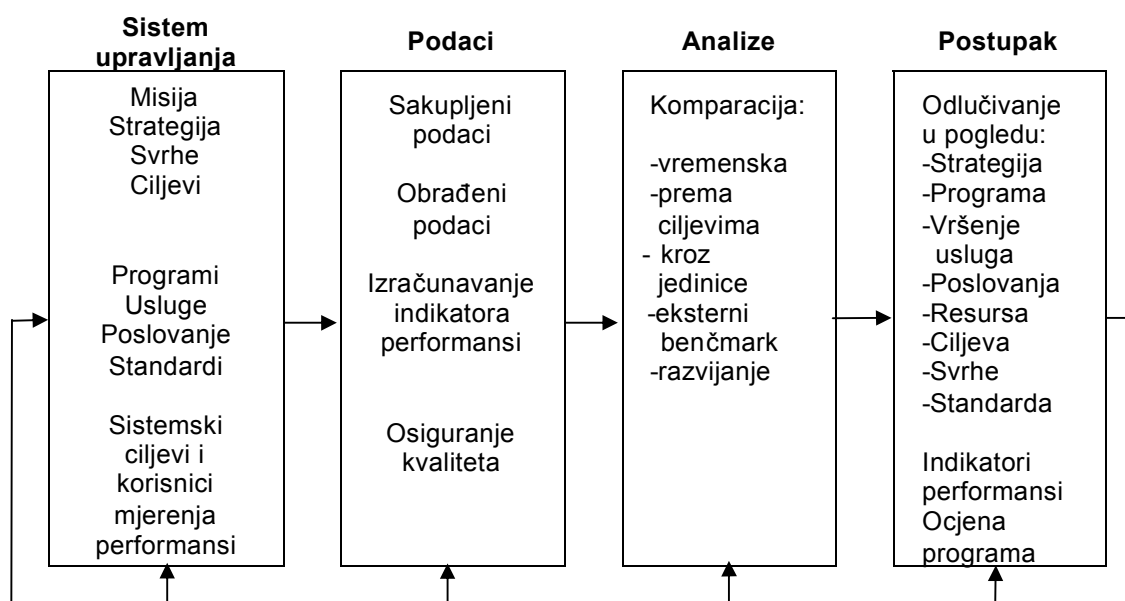
¹⁵⁷ Sama riječ "benčmark" u savremenom engleskom jeziku kao imenica u bukvalnom smislu znači geometrijski znak koji pokazuje tačku na nekoj liniji, dok u figurativnom smislu predstavlja referentnu tačku, kriterijum ili mjerilo: The Shoter Oxford English Dictionary, Oxford University Press, Fifth Edition on CD-ROM Version 2.0, 2002.godina.

¹⁵⁸ Poister, T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. 14.

¹⁵⁹ Ibid, p. 15.

u obliku srednjih vrijednosti, procenata, promjene stopa, odnosa ili racija i dr. Potrebno je da sistem osigura integritet podataka putem procesa verifikacije pouzdanosti kako ulaznih tako i obrađenih podataka.¹⁶⁰ Kako bi se indikatori mogli pretvoriti u informacije i omogućilo njihovo interpretiranje, neophodno ih je s nečim porediti. Poređenjem prikazujemo indikatore performansi tokom vremena kao poboljšanje, pogoršanje ili statičnost. Naredni prikaz ilustruje korisna poređenja raščlanjujući podatke o performansama na posebne jedinice kao što su: programi, decentralizovane službe, projekti i sl. (slika 15).

Slika 15: Sistem mjerenja performansi



Izvor: Poister, H. T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p.16.

Ako testiranje efektivnosti sistema mjerenja ukaže na poboljšanje performansi, onda rezultati moraju biti iskorišćeni kao informacije za odlučivanje. Menadžeri bi trebalo da obrate posebnu pažnju na podatke o performansama i rezultate uzeti u obzir prilikom donošenja odluka koje se odnose na sveobuhvatnu strategiju, oblikovanje programa i implementaciju, sistem pružanja usluga, sadašnje poslovanje, sticanje i korišćenje resursa i različite podrške sistemu.

3.1.5. Problemi i perspektive mjerenja performansi

Svrishodno korišćen sistem mjerenja performansi može pomoći javnim i neprofitnim menadžerima da poboljšaju donošenje odluka i poprave performanse. Kada je sistem strukturiran, fokus mjerenja performansi usmjeren je na ciljeve, osigurana je

¹⁶⁰ Prikupljanje podataka obično obuhvata: određivanje izvora podataka, određivanje vrste istraživanja, primjena odgovarajućih metoda i obrazaca za prikupljanje podataka, definisanje okvira izbora i prikupljanje podataka. Istraživači imaju dva izvora podataka: primarne i sekundarne. Prikupljanje primarnih podataka duži je i složeniji postupak, dok se sekundarni podaci prikupljaju unutar organizacije ili izvan, gdje podaci postoje za neku drugu svrhu. Šabanović, Z., Fazlović, S.: *Priprema podataka za statističku analizu*, Ekonomska revija br. 3, 2004, str. 88-100.

povratna sprega za organizacije ili programe i obezbijeđena je motivacija menadžera i zaposlenih za poboljšanje performansi. Sistem pomaže u povećanju efektivnosti pri preusmjeravanju resursa, ocjeni mogućih alternativnih koristi, većoj kontroli poslovanja, predstavlja značajan alat kod upravljanja usmjerenog na rezultat, veću fleksibilnost u poslovanju i sl.

Da li samo mjerenje poboljšava performanse u oblikovanju više efektivnih programa, kvalitetnijih usluga, većem zadovoljenju korisnika i efikasnijem poslovanju? Izgleda da se ne može zauzeti čvrst stav zbog toga što nedostaju podaci. Međutim, pojedine studije slučaja ukazuju da bi odgovor trebalo da bude potvrđan. Izvještaji o ponašanju gradskih menadžera u SAD ukazuju da 38% odgovora nagovještava da oni u procjenama koriste sistem mjerenja performansi, na cijelom prostoru grada ili pojedinih odjeljenja. Za jačanje menadžmenta i odlučivanje 57% koristi sistem mjerenja, dok 37% odgovora pokazuje da je on vrlo koristan. Više od 70% ovih odgovora ukazuje da dolazi do modernizacije i stvarnog poboljšanja kvaliteta usluga, a 46% odgovora nagovještava da su značajno reducirani troškovi poslovanja gradskih uprava. Izvještaji jednog broja javnih menadžera pokazuju primjere uspješnih slučajeva za koje je sistem mjerenja performansi bio katalizator, poboljšao kvalitet usluga i doprinio većoj efikasnosti programa ili efikasnijem poslovanju.¹⁶¹

Mjerenje¹⁶² performansi, ipak, nije lijek za sve probleme i izazove organizacija. Mnogi problemi koji se javljaju u javnim i neprofitnim organizacijama i koji se nastoje prevazići prilično su neukrotivi, nema na vidiku jednostavnih rješenja. Sistemi mjerenja performansi mogu dati "injekciju" ciljevima, ali na nižim menadžerskim nivoima oni mogu biti ignorisani. Druga smetnja je da sve organizacije ne pružaju ujednačen kvalitet za mjerenje performansi. Dok je razvoj mjerenja performansi za proizvodno orijentisane firme više nego očigledan i relativno jednostavan, postupak je daleko teži u neprofitnim organizacijama. Sistem mjerenja performansi može zahtijevati velike napore i vrijeme. Javne i neprofitne organizacije imaju potrebu da izgrade sistem mjerenja performansi koji bi služio njihovim potrebama do razumne granice, odnosno ravnotežne tačke između troškova i koristi. Ukoliko izgradnja sistema traži značajnije prikupljanje i obradu podataka, a značaj rezultata je mali za menadžment sistem nije efektivan i mora se unaprijediti. Opremanje automobila mjeračem brzine ne osigurava zaštitu motornog vozila a slično je i sa mjerenjem performansi ako one nisu promišljeno i efektivno iskorišćene za upravljanje organizacijom.¹⁶³

Pored svih ograničenja perspektive mjerenja performansi su vrlo jasna. Definisanje korisnih mjera predstavlja izazov, implementacija sistema može biti teška a njihovo inkorporiranje u upravljanje i proces odlučivanja zahtijeva značajne napore i kontinuirano angažovanje. Ipak, ovo može biti učinjeno i treba da bude urađeno u najvećem broju javnih i neprofitnih organizacija, a na osnovu iskustva treba pokazati koji indikatori performansi mogu biti dizajnirani, uspješno implementirani i efikasno korišćeni za poboljšanje odlučivanja, podizanje performansi i povećanje odgovornosti. Očigledno mjerenje performansi značajno zaostaje u neprofitnim i javnim organizacijama. Iako još

¹⁶¹ Poister, H. T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. 18.

¹⁶² Ibid, p. 19.

¹⁶³ Ibid, p. 21.

postoji skepticizam, evoluirao je konsenzus među menadžerima orijentisanim na rezultat i neprofitnim menadžerima da je dobar sistem mjerenja efektivan menadžerski alat.

3.2. Razvoj efikasnog sistema mjerenja performansi

Da li možemo ići od jedne do druge javne ili neprofitne organizacije stvarajući i postavljajući sistem mjerenja performansi i obezbijediti da tako dizajnirani sistem zadovolji potrebe za koje je namijenjen? Koji su suštinski koraci u procesu kreiranja i implementacije? Oni koji imaju odgovornost za izgradnju sistema mjerenja performansi, moraju to uraditi na vrlo promišljen i sistematski način kako bi izgrađeni sistem bio efikasno korišćen za određene ciljeve.

Sistem mjerenja performansi pojavljuje se u različitim oblicima, od indikatora koji detaljno kontrolišu proces pružanja usluga organizacije svakog mjeseca, do onih koji određuju neke globalne pravce na godišnjem nivou države. Neki su fokusirani na efikasnost i produktivnost funkcionisanja neprofitnih organizacija, drugi su primarno dizajnirani za kontrolu ostvarenih rezultata javnih programa, dok se neki koriste za poboljšanje kvaliteta usluga i zadovoljenje klijenata pruženim uslugama. Različiti sistemi mjerenja mogu biti izgrađeni u procesu zajedničkog kreiranja i implementacije. Proces dizajniranja i implementacije efektivnog sistema mjerenja performansi počinje stvaranjem obaveze menadžmentu da koristi suštinski slijed koraka:¹⁶⁴ 1) stvaranje obaveze za menadžment, 2) implementacija efikasnih sistema mjerenja, 3) objašnjenje cilja i sistem parametara, 4) identifikovanje rezultata i drugih kriterijuma performansi, 5) definisanje, ocjena i izbor mjera, 6) razvoj procedura za prikupljanje podataka, 7) specifikacija oblika sistema, 8) sprovođenje pilot programa i revizija, 9) potpuna implementacija sistema, 10) korišćenje, ocjena i modifikovanje sistema.

Prvi korak u procesu je stvaranje obaveze menadžmentu da kreira, implementira i koristi sistem mjerenja performansi. Ako oni koji imaju odgovornost za upravljanje organizacijom ili organizacionom jedinicom ne namjeravaju koristiti sistem mjerenja performansi ili nemaju obavezu da finansiraju njegov razvoj, sva nastojanja imaju malu šansu na uspjeh. Dakle, u pitanju je kritični put za osiguranje suštinske menadžerske podrške sistemu mjerenja u organizaciji, diviziji ili programu, njegovom organizacionom uređenju i osiguranju resursa kako bi se sistem održao. Implementacija sistema mjerenja u javnim i neprofitnim organizacijama uključuje proces upravljanja promjenama u organizaciji. To znači da osim tehničkih problema u definisanju i ocjeni mjerenja mogući su i veći izazovi u pokušaju njegove implementacije. Menadžeri moraju imati u vidu da su neophodni određeni resursi da bi se razvili, primijenili i održali sistemi mjerenja i da to treba posmatrati kao stopu povrata na investiciju u smislu upravljanja korisnim informacijama.

Treći korak je objašnjenje svrhe sistema mjerenja i parametara u okviru kojeg će biti dizajniran. Svrha je najprihvatljivije razmišljanje za izraz korišćenje. Ko su korisnici sistema koji imaju potrebu za ovim informacijama? Hoće li sistem biti korišćen za informisanje ili će biti podređen pružanju podataka koji pomažu i poboljšavaju donošenje odluka i upravljanje? Kreatori sistema treba da obrate posebnu pažnju na pitanja: kakva je svrha novog sistema (da li je u fokusu organizacija ili program)? Ko su najznačajniji donosioci odluka (mogu li se rezultati izvještaja koristiti za top menadžment)? Koliki su resursi potrebni za prikupljanje podataka i dizajniranje ovog sistema? Koje su barijere

¹⁶⁴ Ibid, p. 23.

prisutne na početku za razvoj sistema mjerenja performansi (nedostatak podataka, otpor menadžera i zaposlenih)? Odgovori na ova pitanja imaju veliki uticaj na sistem oblikovanja tako da treba biti veoma oprezan.¹⁶⁵

Četvrti korak u oblikovanju procesa je identifikovanje određenih rezultata i drugih kriterijuma performansi koji će biti kontrolisani pomoću sistema mjerenja. Koje su ključne dimenzije performansi za organizaciju ili program koje će se pratiti? Koje su suštinske usluge sada obezbijeđene i ko su korisnici? Kako ostvariti efikasnost, produktivnost, kvalitet, zadovoljstvo korisnika i kako tumačiti kriterijum troškovne efikasnosti u konkretnom programskom području? Pošto se izgradi konsenzus o tome kakav aspekt performansi bi trebalo inkorporirati u određeni sistem kontrole, pažnja se može usmjeriti na pitanje mjerenja ovih obilježja? To obuhvata definisanje i izbor indikatora performansi, što čini jezgro procesa mjerenja performansi, odnosno peti korak. Kako će se specificirati određene mjere? Koliko su pouzdani i validni predloženi indikatori? Kako prikupljati izvorne podatke? Da li je značaj ovih indikatora vrijedan investiranih resursa, vremena i napora za prikupljanje podataka? Kako postaviti odgovarajući motivacioni aspekt koji će poboljšati performanse ili može postati i kontraproduktivan?¹⁶⁶ Dakle, u pitanju je značajno identifikovanje potencijalnih indikatora a zatim procjena svakog kriterijuma za redoslijed odluka koje treba uključiti u sistem kontrole.

Ukoliko se jedan set indikatora inkorporira u sistem mjerenja, šesti korak je dizajniranje procesa i razvoj procedura za prikupljanje i obradu podataka na naučnoj osnovi.¹⁶⁷ Podaci za kontrolu sistema performansi nalaze se u različitim izvorima, uključujući dokumentaciju u organizaciji, podatke iz operativnih programa, postojeći upravljački informacioni sistem, direktna posmatranja, testove, klinička ispitivanja, različite ankete i druge alate podesne za mjerenje. U slučaju kad imamo neobrađene podatke u već postojećim datotekama koji služe za neke druge svrhe, procedura prikupljanja sadržavaće "ekstrakt" traženih podataka iz postojećih baza. Kod nekih organizacija to može biti obezbijeđeno interaktivnim kompjuterskim softverom ili korišćenjem interneta. Ipak, operacionalizacija indikatora performansi zahtijeva prikupljanje izvornih podataka, posebno za svrhu mjerenja performansi. U vezi sa testovima koji su potrebni za ocjenu klijenata ili znanja zaposlenih u nekoj oblasti, u programima obrazovanja, u medicinskim, psihijatrijskim ili psihološkim ispitivanjima, koja su potrebna da bi se procijenio ishod zdravstvene zaštite, postoji određen broj standardnih ili prilagođenih instrumenata. U drugim slučajevima novi instrumenti moraju biti izgrađivani kao u slučaju procjene iskusnog posmatrača¹⁶⁸ određenih fizičkih okolnosti ili ponašanje uzorka.¹⁶⁹ Neka mjerenja performansi oslanjaju se na ispitivanja¹⁷⁰ klijenata i to zahtijeva donošenje odluke o modelu ispitivanja za oblikovanje

¹⁶⁵ Ibid, p. 26

¹⁶⁶ Ibid, p. 27.

¹⁶⁷ Podaci koji su prikupljeni sami za sebe ne govore ništa, ni jedan kompjuter, odnosno softver ne može osvijetliti rezultate ako analiza nije naučno zasnovana. Pripremljeni podaci se moraju verifikovati, editovati, kodirati i pripremiti za obradu na računarima. Šabanović, Z., Fazlović, S.: *Priprema podataka za statističku analizu*, Ekonomska revija br. 3, 2004, str. 93.

¹⁶⁸ Posmatranje je proces uočavanja i bilježenja činjenica i događaja u sadašnjem vremenu, ali je uobičajeno njeno kombinovanje sa metodom ispitivanja i korišćenje dobrih strana jedne i druge metode.

¹⁶⁹ Poister, T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. 28.

¹⁷⁰ Anketa spada u grupu standardizovanih tehnika posredstvom koje istraživač dolazi do neophodnih podataka u procesu komuniciranja sa ispitanicima.

specifičnih izvještaja. U odnosu na postojeće podatke i procedure za prikupljanje izvornih podataka, specifičnih za sistem mjerenja performansi, značajno je osiguranje njihovog kvaliteta. Sistem mjerenja performansi ostvaren je samo onda kada se koristi od strane menadžera kao donosioca odluka i kada su podaci pouzdani.¹⁷¹

U nekoj tački oblikovanja procesa mora se donijeti odluka na koji način sistem mjerenja performansi mora funkcionisati. Neke odluke odnose se na frekvenciju izvještavanja i predstavljanje određenih indikatora različitim korisnicima. Frekvencija izvještavanja zavisi od podataka koji idu pojedinim korisnicima, na primjer, detaljniji podaci o funkcionisanju radne jedinice mogu biti izvještaj za menadžere na operativnom nivou, dok podaci o sličnim indikatorima mogu biti sumirani i agregirani za top menadžment.¹⁷² Pri donošenju odluka trebalo bi primijeniti kriterijum maksimalne korisnosti raznovrsnih formi izvještaja na značajan i razumljiv način. Raznovrsnost softverskih paketa može biti značajna, uključivši *worksheet*-ove,¹⁷³ upravljanje bazama podataka, grafičke programe, specijalne softverske pakete dizajnirane za podršku i kontrolu sistema. Finalni element oblikovanja izgleda sistema je dodjeljivanje personalne odgovornosti za podršku i primjenu sistema mjerenja performansi. To podrazumijeva utvrđivanje odgovornosti za unos i obradu podataka, osiguranje kvaliteta i izvještavanje a primarna odgovornost je na zaposlenim u odjeljenjima za planiranje i analizu, menadžment informacionom sistemu, budžetu i finansijama i sl.¹⁷⁴ Pored ovoga, mora se utvrditi ko je odgovoran za preispitivanje i korišćenje podataka o performansama, postaviti krajnji rok za unos podataka, obradu i distribuciju izvještaja i njihovu provjeru.

Pilot program se najčešće sprovodi na malom uzorku kada je potrebno ispitati izvodljivost određenog načina prikupljanja podataka, demonstrirati izvodljivost administrativne podrške za uređenje više kompleksnih sistema, razumjeti ideje i napore za implementaciju jednog novog sistema, testirati softverske programe ili provjeriti validnost novih izvještaja. Nakon sprovođenja pilot projekta mogu se izvršiti određena prilagođavanja i stvoriti miks indikatora i softverske aplikacije na osnovu prikupljenih podataka koje bi dale mogućnost za uspješno funkcionisanje sistema. Implementacija i prezentacija novog menadžment sistema je izazov, sa ili bez pilot projekta. Implementacija potpunog sistema mjerenja performansi zahtijeva definisanje krajnjeg roka, "rad podataka" i pravovremene izvještaje o performansama za određene korisnike kako bi ih uključili u donošenje odluka. Ipak, najvažniji činilac za osiguranje uspješne implementacije novog sistema kontrole je jasna obaveza top menadžmenta da ima povjerenje u novi sistem koji obezbjeđuje vjerodostojne podatke i predstavlja pouzdan i efikasan menadžerski alat.

I pored sve pažnje, pri implementaciji sistema mogući su problemi koji se odnose na cjelovitost podataka, kontrolu kvaliteta, softverske aplikacije ili generisanje izvještaja.¹⁷⁵ Najznačajnije je da menadžeri otpočnu sa procjenjivanjem korisnosti

¹⁷¹ Ako su procedure prikupljanja podataka nesistematične, podaci su manje pouzdani a menadžeri neće imati u njih povjerenje. Ako su podaci neobjektivni, na primjer, ako je dokumentacija krivotvorena ili su ljudi koji unose podatke uticali na njihov sadržaj, ili su isključivali ostale, podaci o rezultatima performansi su iskrivljeni i navode na pogreške.

¹⁷² Poister, T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. 29.

¹⁷³ Radne tabele.

¹⁷⁴ Poister, T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, John Wiley & Sons, Inc., San Francisco, 2003, p. 30.

¹⁷⁵ Ibid, p. 31.

sistema mjerenja kao alata za efikasnije upravljanje i poboljšanje odlučivanja, performansi i odgovornosti. Ukoliko sistem kontrole nije obezbijedio pružanje dobrih informacija vezanih za performanse i poboljšanje rezultata, menadžeri bi trebalo da traže način modifikacije podataka i mjerenja za ukupan sistem. To je naročito značajno da bi se izvršilo fino podešavanje određenih indikatora ili procedura prikupljanja podataka, dodajući ili eliminišući određene indikatore, stvarajući ili prilagođavajući učestalost izvještavanja ili njegov oblik kako bi se obezbijedile korisnije informacije. Međutim, ovo može sadržavati više promjena i načina na koji su podaci korišćeni u upravljanju i procesu donošenja odluka. Praktična zapažanja u korišćenju sistema upućuju na modifikovanje ciljeva ili standarda performansi, ali, isto tako, i promjene u programskim ciljevima i izgradnji sistema mjerenja.

Izgradnja sistema mjerenja performansi je, čini se, i umjetnost i nauka. Nauka je pošto izaziva potrebu sistematskog kretanja prema cilju sistema i parametrima unutar kojeg oni moraju biti dizajnirani, sistem mora biti zasnovan na realnoj logičkoj osnovi za funkcionisanje i kontrolu u organizacijama, programima ili sistemu pružanja usluga. Ipak, to je i umjetnost, pošto se radi o stvaralačkom procesu u uslovima definisanih indikatora, oblika izvještavanja, softverskih aplikacija i ostvarenja rezultata da bi ljudi koji će ga koristiti gradili i pružili mu podršku. Ovdje se ne precizira "najbolji put" za izgradnju sistema mjerenja performansi, međutim, uspjeh djelimično mora proizaći iz samog stvaralačkog procesa oblikovanja i implementacije za posebne namjene i specifična pitanja organizacija.¹⁷⁶ Iako su navedeni koraci skicirani na logičan način, to ne bi trebao da bude previše "okorjeli" proces, njihova integracija je mnogo značajnija od njihovog predstavljanja po određenom redoslijedu. Korisnost je primarni test valjanosti sistema mjerenja performansi. Dakle, predstavljeni su "svi" koraci u oblikovanju i implementaciji procesa sa jasnim fokusiranjem na cilj kod jednog kontrolnog sistema i potreba za njegove korisnike kako bi se obezbijedilo mjerenje performansi "dodatne vrijednosti" za organizaciju.

* *
*

Neprofitne organizacije predstavljaju entitete čiji konačni cilj poslovanja nije profit nego neke druge koristi za njihove sopstvenike - pružanje određenih usluga. Značajne teškoće u definisanju neprofitnih organizacija proizilaze iz širokog dijapazona njihovih aktivnosti. Neprofitne i javne organizacije specifične su u odsustvu profitne motivacije, najveći broj njihovih usluga nije komercijalno ostvariv putem privatne djelatnosti, njihove usluge smatraju se vitalnim javnim dobrom, značajne su razlike u njihovim izvorima finansiranja, propisima, kontroli i sl. Usljed ovih razlika mnogobrojne su i klasifikacije neprofitnih i javnih organizacija: vladine organizacije (državni, federalni, gradski, kantonalni, lokalni organi vlasti i specijalni distrikti); obrazovne ustanove (predškolsko, osnovno, srednje, specijalno, više, visoko i obrazovanje odraslih); zdravstvene i socijalne organizacije (bolnice, sanatorijumi, zavodi za mentalno zdravlje, stomatološke klinike, medicinska rehabilitacija, organizacije socijalne zaštite); organizacije na bazi članstva (poslovne, strukovne, radničke, vjerske); organizacije kulturnih aktivnosti (biblioteke, arhivi, muzeji, zaštita istorijskih objekata); humanitarne organizacije, organizacije vezane za naučne, vjerske ili dobrotvorne ciljeve itd.

¹⁷⁶ Ibid, p. 32.

Upravljanje neprofitnim organizacijama je kontinuiran proces koji uključuje više različitih upravljačkih funkcija. Razumijevanje menadžmenta kao upravljačke strukture i upravljačkog procesa od presudnog je značaja za određivanje mjesta upravljačkog računovodstva i računovodstva u cjelini. Pošto su usluge neprofitnih organizacija neodređenije, uopštene, manje mjerljive u odnosu na učinke profitnih organizacija, pojavljuju se značajne teškoće u mjerenju njihovih performansi. Odnos troškova i koristi ostvarenih usluga, u ovim organizacijama, teško je ocijeniti, čak je i sama korisnost teško mjerljiva. I pored tih problema, menadžment mora pokazati da može efektivno i efikasno koristiti raspoložive resurse. Međutim, za najveći broj neprofitnih organizacija ostaje glavni problem pronalazak eksterne mjere (indikatora) menadžment kontrole i njenu primjenu. Upravljačko računovodstvo (interpolirano u sistem računovodstva neprofitnih organizacija) sposobno je da sakuplja, analizira i plasira nefinansijske informacije, koje u neprofitnom sektoru prevazilaze značaj finansijskih informacija, usljed povećanog interesa neprofitnih organizacija i njihovih menadžera za eksternim okruženjem.

II FUNKCIJA I AMBIJENT MENADŽMENT KONTROLE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

Pojam kontrola obično ima negativno značenje pošto ugrožava autonomiju i diskreciju pojedinca ili grupe. Kontrola je kritična funkcija svake organizacije, bez obzira na izazove koje postavlja pred menadžere. Kao što je vremenom menadžment evoluirao i kontrola, kao njegova bitna funkcija, pretrpjela je značajne promjene. U početku kontrola je bila u nadležnosti top menadžmenta organizacije gdje su se donosile odluke, da bi se, zatim, preko linija komandovanja, prenosila na niže organizacione nivoe. Konvencionalna kontrola bila je zasnovana na birokratskom modelu čije su osnovne pretpostavke bile hijerarhizacija, specijalizacija i centralizacija autoriteta.¹⁷⁷ Međutim, ovaj model kontrole doživljava određene izmjene pod uticajem informacione revolucije, globalizacije poslovanja, rastućeg obrazovnog nivoa radne snage, itd. Svaka neprofitna organizacija obavlja svoju aktivnosti u konstelaciji velikog broja faktora eksternog (egzogenog) i internog (endogenog) okruženja. Eksterno okruženje čine elementi izvan neprofitne organizacije koji utiču na njeno funkcionisanje: politički, zakonodavni, sindikalni, demografski, tehnološki.¹⁷⁸ Odnose s okruženjem menadžeri uspostavljaju posredstvom strategijskog planiranja i organizacionog strukturiranja, dok interno okruženje čine faktori, uglavnom, u domenu kontrole same organizacije.

1. Funkcija menadžment kontrole

Bilo koja organizacija, čak i najmanja, ima funkciju menadžment kontrole. U velikim organizacijama menadžment kontrola teži da bude formalna dok je u manjim dosta neformalna.¹⁷⁹ Menadžment kontrola postoji koliko i organizacije, ali nije bila predmet sistemskog proučavanja sve do četrdesetih godina 20. vijeka. Od tada su menadžeri i teoretičari značajno doprinijeli razvoju i definisanju principa za strukturiranje sistema menadžementa kontrole i primjenu funkcije menadžment kontrole.¹⁸⁰ Najveći broj studija o menadžment kontroli provođen je u profitnim organizacijama gdje je razrađen i najveći broj prvobitnih tehnika menadžment kontrole. Kao posljedica ovih istraživanja menadžment kontrola je podrazumijevala da je primarni cilj poslovanja ostvarenje profita. Ipak, menadžment kontrola u neprofitnim organizacijama polazi od činjenice da su osnovni koncepti menadžment kontrola slični kod profitnih i neprofitnih organizacija. Usljed ovih specifičnosti i karakteristika neprofitnih organizacija način na koji će menadžeri primjenjivati ove koncepte značajno će se razlikovati.

¹⁷⁷ Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, Institut za tržišna istraživanja, drugo izdanje, Beograd, 1998, str. 109.

¹⁷⁸ Todorović, J.: *Strategijski i operativni menadžment*, CONZIT, Beograd, 2003, str. 79.

¹⁷⁹ Formalna menadžment kontrola je, u stvari, propisana, tj. zvanično ustanovljena i koja se priznaje i koristi, odnosno primjenjuje u organizaciji. Pod neformalnom kontrolom obično se podrazumijeva da se radi o malim preduzećima zajedničkih aktivnosti ljudi na radu koji nisu određeni formalnim propisima i pravilima. Babić, M., Stavrić, B., Trifunović, Lj.: *Organizacija preduzeća, upravljanje organizacionom strukturom*, KIZ "Centar", Beograd, 2003, str. 116.

¹⁸⁰ Kontrola je naravno vrlo širok pojam. ... ne spada svaka kontrola u upravljačku (*menadžment*) kontrolu. ...Upravljačka kontrola je skup upravljačkih aktivnosti sračunatih na to da raspoloživa sredstva (resursi) budu korišćena djelotvorno i efikasno u ostvarivanju ciljeva preduzeća (organizacije). ...Upravljačka kontrola je prije svega vrijednosna kontrola. Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 21-22.

1.1. Planiranje i kontrola aktivnosti

Menadžment kontrola uključuje upravljačke aktivnosti: planiranja, organizovanja, kontrole izvršenja, komuniciranja i motivisanja.¹⁸¹ Računovodstvo ima značajnu ulogu u ostvarivanju svake od navedenih aktivnosti, međutim za razumijevanje sistema menadžment kontrole najvažnije aktivnosti su planiranje i kontrola izvršenja planiranih aktivnosti. Upravljačka aktivnost planiranja pretpostavlja utvrđivanje unaprijed željenog stanja i uspjeha organizacije ili njenih dijelova, mora biti podržana od strane računovodstva, a riječ je o računovodstvenom planiranju. Računovodstveno planiranje pretpostavlja proces planskog kombinovanja sredstava i izvora sredstava, troškova i učinaka, prihoda i rashoda i novčanih tokova do pronalaženja najpovoljnije kombinacije sa stanovišta ciljeva organizacije. Upravljačka aktivnost kontrole ostvarenja ima za cilj da se obezbijede ostvarenja planom zadatih vrijednosti, dok se od računovodstva očekuje odgovarajuća informaciona podrška. Računovodstvena kontrola očituje se u: obuhvatanju ostvarenja, emitovanju izvještaja o ostvarenjima, utvrđivanju odstupanja ostvarenih od planskih vrijednosti, analizi odstupanja i mogućih uzroka odstupanja na nivou organizacije, njenih dijelova i svih nivoa menadžmenta. Postoje tri različite vrste aktivnosti planiranja i kontrole: formulisanje strategije, kontrola aktivnosti (poslovanja, zadataka) i menadžment kontrola.¹⁸²

1.1.1. Formulisanje strategije

Organizacija postoji sa svrhom da nešto postigne i ima jedan ili više ciljeva. Upravljački vrh koji pogledom "s krova" organizacije operiše širim prostorom i dužim vremenskim horizontom određuje ciljeve organizacije i opštu prirodu aktivnosti koje će biti preduzete da se oni ostvare i formuliše strategiju organizacije. Putem procesa formulisanja strategije pokazuje se: kako je organizacija ocijenila šanse i opasnosti, razumjela strategijsku situaciju i identifikovala načine i metode djelovanja u datom poslovnom ambijentu.¹⁸³ Radi se o procesu koji uključuje analizu, identifikovanje, vrednovanje i izbor najbolje alternative za predviđene okolnosti. Formulisanje strategije mora respektovati: logički redoslijed faza, istraživačko-kreativni napor i organizaciono-proceduralnu dimenziju.

Logički redoslijed faza podrazumijeva da se formulisanje strategije završi izborom najbolje alternative i vodi tako da omogućava pravilno definisanje problema, dimenzioniranje njegovog značaja, identifikovanje alternativnih rješenja, ocjenu alternativa i izbor, odnosno donošenje odluke o strategijskoj opciji.¹⁸⁴ Budući da se radi o donošenju ključne planske odluke, formulisanje strategije smješta se u kontekst strategijskog planiranja. Strategijske alternative moraju biti primjerene stanju okruženja, resursnim i drugim mogućnostima organizacije i nužan je istraživačko-kreativni napor i razumijevanje odnosa među planskim odlukama kako sa stanovišta hijerarhije tako i

¹⁸¹ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 27.

¹⁸² Antony, N. R., Young W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 3.

¹⁸³ Todorović, J., Đurićin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, Institut za tržišna istraživanja, drugo izdanje, Beograd, 1998, str. 250-252.

¹⁸⁴ Milisavljević, M., Todorović, J.: *Planiranje i razvojna politika preduzeća*, Savremena administracija, Beograd, 1995, str. 54.

horizontalnog usaglašavanja po organizacionim jedinicama i poslovnim funkcijama. Dakle, formulisanje strategije treba da uključi strategijsku analizu okruženja i mogućnosti organizacije i istraživačko-kreativnu fazu. Budući da realizacija strategije podrazumijeva učešće širokog kruga učesnika, proces njenog formulisanja organizuje se tako da omogući kvalitetno odlučivanje i visok stepen izvjesnosti njenog provođenja. Usljed ovoga značajna je organizaciono-proceduralna dimenzija koja je uslovljena obuhvatom strategije i prihvaćenim stilom upravljanja. U tom pogledu različiti su pristupi organizovanju procesa kreiranja i usvajanja strategije.¹⁸⁵

Menadžer se pojavljuje kao glavni strateg i preduzetnik koji ima snažan uticaj na to koja vrsta i dubina analize će se vršiti, koliko alternativa će se razmotriti, kao i druge detalje u oblikovanju strategije. Menadžer ne obavlja posao sam već se pojavljuje kao glavni arhitekta strategije i ima odlučujuću ulogu u određivanju važnih komponenti strategije. Delegiranje procesa formulisanja strategije drugima znači da se poslovi formulisanja strategije prenose na relevantne grupe, plansku službu ili komisiju, dok se uloga menadžera svodi na davanje sugestija za promjene na početku procesa, ali bez njegovog značajnijeg ličnog angažovanja u samom izboru strategije. Menadžer se na ovaj način oslobađa značajnih poslova, ali postoji realan rizik da li će biti donesena i provedena prava strategija, pošto je kreiraju oni koji nisu odgovorni za njenu realizaciju.

Pristup formulisanju strategije kroz saradnju sa potčinjenima i njihovo uključivanje u proces oblikovanja i donošenja strategije osigurava kvalitetno donošenje i implementaciju strategije i to je najznačajnija prednost ovakvog pristupa pošto uključivanje aktera u kreiranje i usvajanje jača garanciju da će biti angažovaniji i odgovorniji u njenom sprovođenju. Šampionski pristup polazi od toga da strategijskim poslovnim jedinicama treba dati mogućnost i odgovornost da se dokazuju pred vrhovnom upravom organizacije kroz kreiranje i implementaciju strategije za svoje poslovno područje. Generalni menadžer organizacije ne miješa se u proceduru donošenja strategije i ne upušta se u raspravu o strategijama poslovnih jedinica nego podstiče rukovodioce jedinica kao centre odgovornosti da se na osnovu opštih odrednica strategije iskazuju kroz samostalno kreiranje i implementaciju. Ovaj pristup svojstven je diversifikovanim i decentralizovanim organizacijama gdje se prihvata stil da se do strategije dolazi na osnovu inicijativa "od dna ka vrhu."

Definisanje strategije monoproduktivnih organizacija podrazumijeva razmatranje atraktivnosti osnovnih strategija kao što su: vođstvo u troškovima, diferenciranje i tržišno fokusiranje.¹⁸⁶ Strategija vođstva u troškovima znači da neprofitna organizacija, zahvaljujući nižim troškovima, nudi proizvode i usluge po cijenama koje su povoljnije od konkurentskih. Na primjer, troškovi rendgenskih snimanja u državnoj bolnici, usljed ekonomije obima, trebalo bi da budu manji nego u privatnim zdravstvenim ordinacijama. Strategija orijentacije je da se kroz fizičko i psihološko razlikovanje vlastitih od usluga konkurencije (diferenciranje) stekne veća lojalnost pacijenata i širi manevarski prostor za politiku cijena. Na primjer, fakultetska diploma državnog univerziteta u odnosu na diplomu privatnog univerziteta prilikom zapošljavanja više se preferira. Strategija segmentacije tržišta podrazumijeva da organizacija, cijeneći razlike među potrošačima, fokusira svoje poslovanje na jedan ili više atraktivnih tržišnih segmenata. Radi se o tzv.

¹⁸⁵ Todorović, J.: *Strategijski i operativni menadžment*, CONZIT, Beograd, 2003, str. 179.

¹⁸⁶ Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, Institut za tržišna istraživanja, drugo izdanje, Beograd, 1998, str. 257-258.

generičkim strategijama na koje se ukazuje kada se govori o strategijama za nivo programa, odnosno poslovnih jedinica u diversifikovanoj organizaciji. Vremenom, organizacija postaje diversificiranija, te se formulisanje strategije vrši za tri nivoa: organizacije, poslovne jedinice i poslovne funkcije.¹⁸⁷

Mnoge neprofitne organizacije imaju teškoće u određivanju strategije kojom će se rukovoditi u određenim aktivnostima ili programima.¹⁸⁸ Ekonomski i tehnološki razvoj dovodi do brzih promjena, ostvarivanje poslovanja u njima traži sposobnost anticipiranja budućeg toka događaja kroz brzo i adekvatno prilagođavanje izmijenjenim okolnostima. Brze i velike promjene posebno su karakteristične na području medicinske opreme, biotehnologije, lijekova i sl. Za poslovanje u izmijenjenim tržišnim okolnostima, u tranziciji od centralno-planskog prema tržišnom načinu privređivanja, značajno je da se dešifruju signali koji nose poruke o novim šansama i opasnostima, da se blagovremenim promjenama obezbijedi tržišna vitalnost programa, odnosno usluge. U poslovanju u turbulentnom tržišnom okruženju moguće je osloniti se na neku od sljedećih strategija: reagovati na promjene, anticipirati promjene i inicirati i biti vodeći u promjenama.

Zdravstvene ustanove u BiH nisu primijenile ni jednu od ovih strategija i nisu prepoznale pojedinačna područja za obezbjeđenje konkurentске prednosti, odnosno efektivno komuniciranje sa tržištem. Potreba za kreiranjem strategije na nivou aktivnosti, odnosno prepoznatljivog programa bila je neophodna. Državne apoteke koje su bile u sastavu državnih zdravstvenih ustanova jednostavnim postupkom mogle su se formirati kao strateške poslovne jedinice, divizije, poslovne jedinice sa statusom profitnog centra, odnosno centra odgovornosti za rezultate. Posjedovale su dovoljnu kritičnu masu prihoda i rashoda kako bi njihova kontrola putem dobitka (profita) bila realno ostvariva. Njihovi menadžeri imali su ovlašćenja za preduzimanje akcija koje u značajnoj mjeri utiču na rezultat, a njihovo eksterno tržište inputa i outputa bilo je dovoljno prepoznatljivo. Odnosi među pojedinim organizacionim segmentima (apotekama) jasno su bili (teritorijalno) definisani tako da je dobitak (profit) svake od njih bio nezavisan od odluka i efikasnosti drugih profitnih područja odgovornosti.¹⁸⁹ Međutim, izostao je odlučujući faktor da centralna uprava (ministarstvo ili odjeljenje zdravlja)¹⁹⁰ nije bilo spremno da uspješnost decentralizovanih jedinica kontroliše preko ostvarenih rezultata.

Sticajem istorijskih i ekonomskih okolnosti, promet lijekova na tržištu BiH karakteriše prisustvo sve većeg broja malih i srednjih preduzeća u privatnom vlasništvu. Uticaji lokalne i državne regulative čini se da su imali antistrategijsko ponašanje za stvaranje poslovnih jedinica (profitnih centara) kada su u pitanju državne apotekarske ustanove. Izdavanje u zakup ili prodaja atraktivnih lokacija ovih ustanova, nastavljanje iste djelatnosti od strane privatnih preduzetnika, zakonom propisana poreska oslobođenja na promet lijekova i pomoćnih lijekovitih sredstava, porast broja i sve veća konkurencija na otvorenom tržištu, nizak prag za ulazak na ovo tržište, nepostojanje jasnih "pravila igre," manjak standardizacije, smanjena mogućnost korišćenja ekonomije obima itd. dovodi do pretvaranja bivših neprofitnih u sadašnje visoko profitabilne biznise.

¹⁸⁷ Todorović, J.: *Strategijski i operativni menadžment*, CONZIT, Beograd, 2003, str. 190.

¹⁸⁸ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Seventh Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 4.

¹⁸⁹ Malinić, D.: *Divizionarno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 72-73.

¹⁹⁰ Ili su možda postojali "neki viši" (dugoročni ili kratkoročni) interesi planera privatizacije?

Iako je neprofitnom sektoru možda neprimjereno da ima profitni centar u ovakvim okolnostima logika stvari nalažala je formiranje profitnih centara u neprofitnom sektoru.

1.1.2. Kontrola poslovanja i menadžment kontrola

Kontrola poslovanja je proces koji osigurava da se poslovi izvršavaju efektivno i efikasno. Aktivnosti kontrole poslovanja variraju u zavisnosti od same prirode aktivnosti organizacije. U bolnici, na primjer, sprovođenje potpunog ili djelimičnog inventarisanja u apoteci je kontrola poslovanja, kao i osiguranje neophodne njege pacijenata. Mnoge aktivnosti kontrole poslovanja ne uključuju menadžere, a, u slučaju automatizacije, čak ne uključuju ni ljude osim onih koji kontrolišu da li sistem kontrole funkcioniše ispravno i koji se brinu za sadržaje koji nisu dio automatizovanog procesa.¹⁹¹ U bolnicama, koje imaju znatne količine zaliha lijekova, kada se količina smanji ispod programirane kompjuterske granice,¹⁹² sistem upozorava da se ispostavi odgovarajući nalog za nabavku lijekova koji nedostaju.

Menadžment kontrola se nalazi između formulisanja strategije i kontrole poslovanja (aktivnosti, zadataka). Menadžment kontrola prihvata ciljeve i strategije koji su determinisani u procesu formulisanja strategija kao dati i fokusira se na implementaciju strategija i postizanje ciljeva organizacije. Menadžment kontrola nastoji da strukturira date programe efektivno i efikasno ih primijeni. Efektivan program je onaj koji pokreće organizaciju prema njenim ciljevima, dok je efikasan program onaj koji ostvari cilj po najnižoj cijeni. Za razliku od formulisanja strategije, menadžment kontrola je propisan, sistematičan proces sa tačno predviđenim koracima. Za razliku od kontrole poslovanja, koja čak i ne mora da uključi ljudski faktor, menadžment kontrola je povezana sa ljudima, čak i sa načinom njihovog ponašanja, traži da menadžeri sarađuju sa drugim ljudima, posebno drugim menadžerima.

Funkcija menadžment kontrole pomaže menadžerima da odlučuju o optimalnoj alokaciji resursa i u tom pogledu ona se rukovodi principima ekonomije. Menadžment kontrola vodi računa o tome kako računovodstveni sistem izvještavanja utiče na ponašanje ljudi u organizacijama uvažavajući principe socijalne psihologije.¹⁹³ Menadžeri koji imaju početne teškoće u razumijevanju suštine menadžment kontrole, trebalo bi da nađu satisfakciju u saznanju da su principi ove dvije discipline dosta različiti i da njihova relativna važnost za funkciju menadžment kontrole varira u znatnoj mjeri i u različitim situacijama. Proces menadžment kontrole zahtijeva mjesto u kontekstu ciljeva organizacije i strategija koju je vrhovni menadžment izabrao kako bi ih

¹⁹¹ Insulin zauzima jedno od centralnih mjesta u regulaciji metabolizma ugljenohidrata, masti i bjelančevina. Kod svih kliničkih oblika dijabetesa nedostaje dovoljna količina insulina za regulaciju šećera u krvi. Problem regulacije šećera u krvi pomoću insulina može se riješiti na više načina. Jedan, koji se danas najčešće primjenjuje je u primanju injekcije insulina u jutarnjim časovima, drugi pomoću programatora i pumpe za insulin, a treći je primjena zatvorenog sistema automatskog upravljanja postojanjem negativne povratne sprege koja se ostvaruje pomoću biosenzora. Koruga, Đ.: *Prilog konceptu bioautomatskog upravljačkog sistema insulina*, Kibernetika br. 3-4, Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd, 1988, str. 7-9.

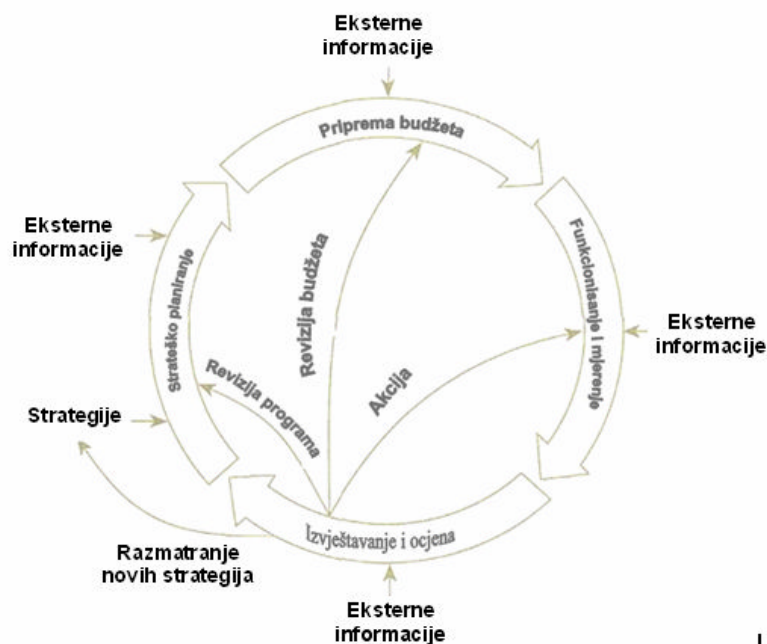
¹⁹² Radovanović, L.: *Simulaciono upravljanje zalihama lijekova uz računarsku podršku*, Zbornik radova, Ekonomski fakultet, Brčko, 2001, str. 440-448.

¹⁹³ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 5.

postigao.¹⁹⁴ Odluke o ciljevima i strategijama donose se u procesu formulisanja strategije, koji je, velikim dijelom nesistematičan i neformalan. Mnoge organizacije imaju i formalni sistem sa informacijama o planiranim outputima i inputima.

Proces menadžment kontrole ima obično četiri faze:¹⁹⁵ 1) strategijsko planiranje, 2) priprema bužeta, 3) poslovanje i mjerenje, 4) izvještavanje i ocjena. Ove faze javljaju se obično ciklično i zajedno čine zatvoreni krug (slika 16).

Slika 16. Faze menadžment kontrole



Izvor: Antony, N. R., Young, W. D.: Management Control in Nonprofit Organizations, Seventh Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 19.

U fazi strategijskog planiranja upravljački vrh determiniše osnovne programe neprofitne organizacije koje će ona preduzeti u narednom periodu kao i planirane troškove za svaki od ovih programa. Odluke se donose u skladu sa ciljevima koji se pojavljuju iz formulisane strategije djelatnosti. Ako novi programi zahtijevaju promjene u strategiji, odluka da se oni uspješno iniciraju prije je dio strategije formulisane aktivnosti nego procesa menadžment kontrole. Formulisanje strategije i menadžment kontrola prožimaju se u fazi strategijskog planiranja. Mnoge organizacije pripremaju strategijski plan koji sadrži planirane prihode i rashode za nekoliko godina unaprijed, obično pet a ponekad za kraće ili duže vremenske periode. Neke organizacije nemaju formalni mehanizam za planiranje svojih budućih programa, pa se, umjesto toga, oslanjaju na izvještaje ili analize specifičnih i značajnih činjenica u njihovim programima, posebno na iznose koji će biti investirani u kapitalna ulaganja i izvore koji će biti korišćeni za njihovo finansiranje.

Programi u industrijskim kompanijama uglavnom su proizvodnja i proizvodne linije kao i aktivnosti (istraživanje i razvoj) koje se ne odnose na određene proizvode.

¹⁹⁴ Ibid, p. 18.

¹⁹⁵ Ibid, p. 19.

U neprofitnim organizacijama programi obično definišu vrste usluga koje organizacija planira da ponudi. Da bi ocjena bila opravdana, programske odluke treba da se zasnivaju na ekonomskoj analizi gdje se upoređuju planirani prihodi ili druge koristi datog programa sa procijenjenim troškovima. U mnogim profitnim preduzećima, kao i većini neprofitnih organizacija, pouzdana ocjena programskih aktivnosti ne može biti sačinjena sa potpunom sigurnošću. Donošenje odluka uglavnom je ostavljeno vrhovnoj upravi koja ih anticipira na osnovu pouzdanih zaključaka, mišljenja, političkih uticaja i, s vremena na vrijeme, zajedničkih interesa eksternih klijenata.

Budžet je plan kvantitativno izražen u monetarnim pokazateljima i pokriva određeni period, obično godinu dana. U fazi pripreme za izradu budžeta proces menadžment kontrole sve programske ciljeve transformiše u sferu odgovornosti menadžera zaduženih za njihovu implementaciju.¹⁹⁶ Tokom pripremne faze budžeta planovi iskazani u monetarnim iznosima konvertuju se u okvire određene odgovornosti. Tokom procesa pripreme budžeta univerzitet određuje fakultetima i zaposlenima sredstva koja će biti dio programa za budžetske operative troškove vezane za program i neke operative ciljeve (upis određenog broja studenata koji studiraju o trošku vlade). Menadžer (dekan) programa preuzima odgovornost za ispunjenje ciljeva, a šefovi katedri preuzimaju odgovornost da profesori izvedu nastavu u okviru plana i programa predmeta. Proces dolaska do budžeta je najbitniji u pregovorima između menadžera centara odgovornosti i njihovih pretpostavljenih. Krajnji ishod pregovora je izvještaj o outputima koji se očekuju u budžetskoj godini i inputima koji će biti korišćeni da bi se postigli planirani outputi i kao takav dogovor baziran na budžetu je bilateralna obaveza. Menadžeri centara odgovornosti prihvataju da ostvare planirane rezultate sa datim iznosom sredstava dok se nadređeni slažu da je rad zadovoljavajući za preuzete obaveze, ali obje strane obično imaju i klauzulu "osim ako se okolnosti značajno ne promijene."

Za vrijeme tekućeg poslovanja menadžeri nadgledaju šta se dešava, dok se u računovodstvu evidentiraju stvarni prihodi i rashodi. U neprofitnim organizacijama evidentiranje inputa vodi se tako da se nastali troškovi reflektuju i u programima i u centrima odgovornosti. Evidentirani troškovi nastali u programima koriste se kao osnova za buduće strategijsko planiranje, dok se troškovi evidentirani u centrima odgovornosti koriste za mjerenje performansi menadžera u centrima odgovornosti. Računovodstveni izvještaji, zajedno sa drugim izvještajima, sumiraju se, analiziraju i prezentiraju onima koji su odgovorni za poslovanje organizacije kao i onima koji su zaduženi za postizanje dogovorenih performansi. Izvještaji omogućavaju menadžerima da porede planirane outpute i inpute sa aktuelnim rezultatima. Informacije u ovim izvještajima koriste se za poslovanje, ocjenu ostvarenih performansi i ocjenu programa.

Izvještaji pomažu upravljačkom vrhu da koordinira i kontroliše tekuće poslovanje organizacije.¹⁹⁷ Koristeći ove informacije, zajedno sa informacijama dobijenim iz razgovora ili drugih neformalnih izvora, menadžeri mogu identifikovati situacije koje mogu biti opravdanje za intervencije. Oni mogu istražiti ovakve situacije i pokrenuti korektivne akcije koje su i potrebne i izvodljive. Izveštaji se koriste kao osnova za ocjenu poslovanja. Takve ocjene vode akcijama koje su vezane za menadžere centara odgovornosti, pohvala za dobro urađen posao, unapređenje, konstruktivna kritika i, u

¹⁹⁶ Ibid, p. 20.

¹⁹⁷ Ibid, p. 21.

ekstremnim slučajevima, otkaz. Ovakve informacije koriste se kao putokaz menadžerima centara odgovornosti u razvoju i poboljšanju poslovanja. Izvještaji se koriste kao osnova za ocjenu programa a planirani program može biti neadekvatan iz bilo kog razloga i, ako je to u pitanju, trebalo bi uraditi reviziju pojedinačnih budžeta ili svih programa. Faza izvještavanja i ocjenjivanja tako zatvara krug procesa menadžment kontrole. Procjena akuelnih performansi može voditi do prve faze - revizije programa, ili druge - revizije budžeta, ili treće - modifikaciju u poslovanju.

2. Ambijent menadžment kontrole

Funkcija menadžment kontrole pod uticajem je brojnih činilaca izvan neprofitne organizacije¹⁹⁸ i svi oni zajedno konstituišu njeno eksterno okruženje. Eksterna okruženja značajno se razlikuju od jedne do druge neprofitne organizacije, a te razlike utiču na dizajniranje sistema menadžment kontrole. Menadžment kontrola u jednom entitetu, sa relativno pouzdanim prihodima, bez veće konkurencije i programima koji nisu suštinski mijenjani niz godina, znatno je drugačija od menadžment kontrole u entitetima čiji su izvori finansiranja relativno nesigurni, konkurenti mnogobrojni a programi se često mijenjaju. Organizacije takođe imaju interno okruženje i kod strukturiranja sistema menadžment kontrole upravljački vrh mora pažljivo uzeti u obzir različite elemente koji konstituišu interno okruženje. Oni uključuju: 1) organizacionu strukturu, 2) programsku strukturu, 3) informacionu strukturu 4) administrativne faktore, 5) faktore ponašanja i 6) kulturološke faktore. Svi elementi moraju ne samo biti međusobno usklađeni već se moraju uklapati i u eksterno okruženje.

2.1. Organizaciona struktura

Organizacije mogu biti različito strukturirane a zadaci koje treba da izvrše njihovi menadžeri i zaposleni determinisani na različite načine. Neke organizacije imaju funkcionalnu strukturu u kojoj su zaposleni i menadžeri grupisani po osnovu obavljanja zajedničkih zadataka kao što su: pružanje usluga, marketing ili finansije. Druge¹⁹⁹ organizacije imaju programsku strukturu u kojoj su zaposleni i menadžeri, koji imaju različite funkcije, grupisani po sličnim programima ili uslugama. Neke imaju matičnu strukturu u kojoj podjednak značaj ima i funkcionalna i programska odgovornost. Neke neprofitne organizacije usvojile su organizacionu strukturu sličnu profitno orijentisanim kompanijama.

Formalna struktura organizacije može imati jedan od više različitih oblika. U funkcionalnoj strukturi zadaci su klasifikovani prema funkciji i svi zaposleni koji rade u istom funkcionalnom području pod upravom su jednog menadžera. U centru za socijalni rad svi radnici bi odgovarali direktoru centra, dok bi u bolnici sve medicinske sestre trebalo da odgovaraju glavnoj sestri bolnice. Kako organizacije rastu i postaju diversifikovanije, preusmjeravaju se s funkcionalne na divizionálnu strukturu. U divizionálnoj strukturi funkcionalni poslovi su grupisani u logičke "organizacije u grozdu" prema klijentima, regionima ili programima. Kada, na primjer, organizacija za primarnu

¹⁹⁸ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 372.

¹⁹⁹ Ibid, p. 6.

zdravstvenu zaštitu ima divizionálnu strukturu, njeni zaposleni bi mogli biti grupisani u posebne timove po određenim geografskim područjima. U ovom slučaju, njeni zaposleni bili bi odgovorni menadžeru tima ili regionalnom menadžeru prije nego direktoru organizacije primarne zdravstvene zaštite. U bolnici sa divizionálnom strukturom, medicinske sestre bi prije odgovarale šefovima odjeljenja, kao što je šef hirurgije, šef interne medicine, nego glavnoj sestri bolnice. Najkompleksnija organizacijska struktura je matrična forma. U ovoj formi pojedinci imaju dva supervizora: divizionálnog ili programskog i funkcionalnog. U bolnici medicinske sestre mogu imati dvostruke odgovornosti kod podnošenja izvještaja, prvi prema glavnoj sestri bolnice, a drugi i prema glavnoj sestri odjeljenja. Na univerzitetu profesori imaju odgovornost i prema dekanu i prema šefovima katedri.

Organizaciona struktura odnosi se na prikaz odnosa, u zvaničnoj formi, između menadžera i drugih osoba u organizaciji.²⁰⁰ Upravljački vrh, prilikom određivanju najbolje formalne strukture neprofitne organizacije, razmatra veliki broj faktora. To uključuje razmatranje pitanja najboljih odjeljenja za obavljanje određenih poslova, aktivnosti koje treba da budu izvršene od strane zaposlenih u specijalizovanim odjeljenjima, poslova za koje bi trebali biti odgovorni linijski menadžeri, odluke koje bi trebalo da budu donesene pri ili na samom vrhu organizacije, odluke koje bi se povjeravale nižim nivoima menadžmenta i sl.

Strukturu menadžment kontrole čini organizaciona mreža centara odgovornosti. Velike organizacije obično imaju složenu hijerarhiju centara odgovornosti: jedinice, sektore, odeljenja ili divizije. Sa izuzetkom onih koji se nalaze na dnu organizacijske skale, svaki centar odgovornosti predstavlja skup manjih centara odgovornosti, čime je i sama organizacija, u cjelini, jedan centar odgovornosti. Funkcija top menadžmenta je planiranje i kontrola rada svih centara odgovornosti.²⁰¹ Univerzitet se, na primjer, sastoji od centara odgovornosti: ekonomski fakultet, pravni fakultet, medicinski fakultet, akademija umjetnosti itd. Visokoškolske organizacije (fakultet ili akademija) može biti sastavljena od posebnih centara odgovornosti: katedra za menadžment, katedra za računovodstvo i finansije, katedra za informatiku i sl. Odjeljenje (katedra) takođe može biti podijeljeno, na primjer, katedra za računovodstvo može imati: finansijsko računovodstvo, upravljačko računovodstvo, računovodstvo troškova, reviziju i finansije. Funkcija menadžment kontrole podrazumijeva planiranje, koordinaciju i kontrolu rada svih navedenih centara.

2.1.1. Centri odgovornosti

Organizaciona struktura za svrhe menadžment kontrole, u uslovima centara odgovornosti, određena je obimom kontrole koju vrše menadžeri ovih centara. Iako vrsta kontrole u neprofitnoj organizaciji, primjenjiva od strane menadžera, može biti teška za utvrđivanje, uvijek neko ima kontrolu nad odlukom koja je povezana sa resursima organizacije.²⁰² U nekim slučajevima kontrola nije česta i ima dugoročne implikacije, kao u slučaju pribavljanja stalnih sredstava ili obaveza vraćanja dugoročnog kredita, dok u

²⁰⁰ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 373.

²⁰¹ Ibid, p. 13.

²⁰² Ibid, p. 374.

drugim slučajevima traje kraće, na primjer, odluka o potpisivanju jednogodišnjeg ugovora o nabavci kancelarijskog materijala. Ključno pitanje koje postavlja top menadžment pri definisanju organizacione strukture centara odgovornosti je ko kontroliše koje resurse a odgovornost svakog menadžera može biti izmjerena za sredstva na kojima on ima odlučujući uticaj i kontrolu. Centar odgovornosti predstavlja organizacionu jedinicu u nadležnosti menadžera koji je odgovoran za njene aktivnosti. U svakoj organizaciji (osim najmanjih) postoji hijerarhija centara odgovornosti. Na najnižem nivou u organizaciji su centri odgovornosti za sektore ili druge manje organizacione jedinice. Na najvišem nivou su odjeljenja ili divizije koje se sastoje od nekoliko manjih organizacionih jedinica. Čak i kada se velike organizacione jedinice uklapaju u definiciju centra odgovornosti, termin se obično koristi za niže nivoe područja unutar organizacije.

Decentralizacija upravljanja odvija se u različitim organizacionim uslovima. U funkcionalnom modelu organizacionog ustrojstva koji odgovara jednoprogramskim, višeprogramskim vertikalno povezanim organizacijama, pa i višeprogramskim horizontalno povezanim organizacijama homogenog programa,²⁰³ decentralizacija upravljanja ne završava se na nivou pojedinačnih funkcija nego formiranjem užih organizacionih jedinica u okviru njih. Najniži centri odgovornosti u funkcionalno strukturiranoj organizaciji, za koje se uobičajno instalira sistem mjerenja vrijednosnih performansi, su centri (mjesto) troškova i centri (mjesto) prihoda. Divizionarni model organizacionog ustrojstva odgovara višeprogramskim horizontalno povezanim organizacijama sa poslovno nepovezanim programima. U pitanju su dovoljno samostalni programi koji pogoduju ideji razvijanja "preduzetničkog duha" menadžmenta motivišući ih da se ponašaju kao lideri "samostalnog preduzeća." Zavisno od njihove veličine i složenosti procesa u njima, od sistema njihove poslovne zaokruženosti i samostalnosti, od upravljačkog pristupa, od mogućnosti mjerenja performansi u funkciji kontrole pomoću rezultata (ciljeva) takvi organizacioni dijelovi mogu biti konstituisani kao profitni (dobitni) i investicioni (imovinski) centri.²⁰⁴

Centar prihoda je centar odgovornosti u kome je menadžer zadužen da postigne neki, unaprijed određeni, iznos prihoda. Kontrola uspješnosti, kao prvi cilj menadžment kontrole, podrazumijeva kontrolu centra odgovornog za prihode i sagledavanje njegovog doprinosa rezultatu organizacije kao cjeline. Centri prihoda mogu se formirati prema karakterističnim grupama usluga, prema područjima pružanja usluga, prema grupama klijenata itd. Procjena uspješnosti centra odgovornosti za prihode vrši se na osnovu izvještaja o performansama čije je sastavljanje u nadležnosti računovodstva. Struktura izvještaja o prihodima mora biti u skladu sa ciljevima kontrole a izvještaji moraju imati naglašen aspekt kontrolabilnosti (odgovornosti) prihoda po pojedinim nivoima kako bi se mogla procijeniti uspješnost menadžera. Izvještaji treba da sadrže informacije o planiranim i prodanim količinama učinaka (usluga), prodajnim cijenama, ostvarenom prihodu i sl. Analizom odstupanja mogu se izolovati faktori koji utiču na utvrđene razlike između datih veličina. Sumirani izvještaji računovodstva odgovornosti podnose se top menadžmentu a na osnovu njih upravljački vrh izvlači zaključke o doprinosu svakog menadžera ukupnom rezultatu organizacije. Ipak, mora se naglasiti da računovodstvene informacije nisu jedino relevantne za procjenu uspješnosti pojedinih centara

²⁰³ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 554.

²⁰⁴ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2001, str. 478-479.

odgovornosti,²⁰⁵ kao u neprofitnim organizacijama gdje su nemonetarne mjere, u nekim slučajevima, čak značajnije. Sasvim je sigurno da računovodstvena informaciona podrška na svim nivoima značajno doprinosi menadžerskoj kontroli u neprofitnim organizacijama.

Menadžment kontrola pretpostavlja identifikovanje područja odgovornosti koje će omogućiti njenu efikasnost. U funkcionalno strukturiranoj neprofitnoj organizaciji mogu biti formirani: centri standardnih troškova i centri budžetiranih (diskrecionih) rashoda. Neposredni rukovodioci područja odgovornosti za standardne troškove u hijerarhijskoj upravljačkoj strukturi zauzimaju najniži nivo i njihova odgovornost je determinisana dodijeljenim stepenom slobode odlučivanja za ekonomičnost trošenja inputa, kvalitet i poštovanje rokova. Oni su odgovorni kako za efikasnost tako i za efektivnost. Efikasnost se procjenjuje odnosom između inputa i outputa, dok se efektivnost procjenjuje da li je dostignut željeni proizvodni plan sa specificiranim nivoom kvaliteta i vremena.²⁰⁶ Za efikasnu menadžment kontrolu formiranje područja odgovornosti treba da bude u funkciji tri cilja: planiranja (budžetiranja), kontrole uspješnosti menadžera i efikasnosti centra i motivacije,²⁰⁷ a sva tri se zasnivaju na standardnim troškovima, izvještajima o performansama i odstupanjima. Menadžerski budžet za svaki izvještajni period (na primjer, mjesečno) determiniše se množenjem utroška i standardne cijene, čime se utvrđuje vrijednost po jedinici.²⁰⁸

Standardni centri (mjesta) troškova koriste se kada se jedinice outputa (učinci) mogu lako identifikovati i odrediti kao što je, na primjer, odjeljenje za radiologiju u bolnici. Kod standardnog centra (područja) troškova menadžer ne odgovara za fiksni iznos troškova nego za unaprijed određen trošak svake jedinice outputa. Na primjer, tokom jednog mjeseca odjeljenje pedijatrije zatraži od odjeljenja radiologije 500 snimaka grudnog koša i 200 snimaka lobanje. Unaprijed definisani troškovi su 25 KM po jednom snimku grudnog koša i 50 KM po snimku glave. Budžet rashoda, prema kome se mjere performanse menadžera radiologije, je 12.500 KM (500 komada × 25 KM) za snimak grudnog koša i 10.000 KM (200 komada × 50 KM) za snimak glave, odnosno ukupni troškovi iznose 22.500 KM.²⁰⁹

U organizacijama postoje organizacioni dijelovi u kojima se veze između inputa i outputa teško sagledavaju a prihvati se ne mogu finansijski iskazati, što je slučaj u neprofitnim organizacijama, te se formiraju područja odgovornosti za budžetirane (diskrecione) rashode. Diskrecioni centri rashoda obično se koriste kada ne postoji jednostavan način da se adekvatno mjere rezultati centra (na primjer, odjeljenje za finansije i računovodstvo). U ovom slučaju menadžer je odgovoran za fiksni iznos troškova za jedan mjesec i od njega se očekuje da ne prekorači odobreni iznos. Na osnovu izvještaja o performansama centra odgovornosti mogu se sagledati pozitivna i negativna odstupanja po pojedinim kategorijama troškova i preduzimati korektivne akcije. Zbog uočenih nedostataka ovakve vrste kontrole često se koristi tehnika

²⁰⁵ Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 65-71.

²⁰⁶ Kaplan, R.: *Advanced management Accounting*, Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1982, p. 436, prema: Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 55.

²⁰⁷ Isto, str. 55-56.

²⁰⁸ Mjesto troškova nije ništa drugo do uži organizacioni dio određene djelatnosti, u okviru koga se obavljaju odgovarajući, po pravilu, više homogeni poslovi. Kovačević, M.: *Sistemi obračuna troškova*, Privredni pregled, Beograd, 1982, str.49.

²⁰⁹ Kalkulacije u praksi znatno su komplikovanije.

upravljanja putem ciljeva koja dopunjuje finansijske ciljeve u procesu budžetiranja. Međutim, ova tehnika nije primjenjiva u neprofitnim organizacijama.²¹⁰

U profitnom (dobitnom) centru menadžer je odgovoran i za prihod i za troškove. Razlika između prihoda i troškova može se kontrolisati putem mase odgovarajućeg koncepta rezultata. Performanse menadžera koji rukovodi profitnim centrom mjere se odnosom ostvarenog prihoda i troškova centra. Mnoge neprofitne organizacije imaju centre odgovornosti koji naplaćuju svoje usluge i troškove koji se javljaju pružanjem ovih usluga. To je slučaj sa mnogim odjeljenjima bolnice, nekim sporednim uslugama koje pružaju obrazovne ustanove, javnim uslugama građanima i sl. U navedenim primjerima centri odgovornosti mogu postati profitni centri, međutim, korišćenje termina profitni centar u neprofitnoj organizaciji na prvi pogled izgleda kontradiktoran. Neprofitne organizacije i neprofitni sektor u sadašnjem procesu transformacije mogu naći svoje kopije u profitno orijentisanim kompanijama kada ispunjavaju kriterijume za formiranje profitnih (dobitnih) centara.

U investicionom (imovinskom) centru menadžer je zadužen i za profit i za resurse korišćene za sticanje profita. Odgovornost se mjeri putem stope prinosa na angažovani kapital. Investicioni centar daje menadžeru veću odgovornost nego što je ima menadžer u profitnom centru, dok je u profitnom centru odgovornost veća u odnosu na centar troškova. Dok je kod profitnog centra za procjenu uspješnosti bio dovoljan samo bilans uspjeha, za investicioni centar neophodno je sagledati i bilans stanja iz koga se mogu izvući relevantni podaci o visini angažovanog kapitala. Iako investicioni centri rijetko postoje u neprofitnim organizacijama, oni su, i pored toga, sasvim primjereni za situacije u kojima je menadžer odgovoran za jasno identifikovana sredstva, što se realno može dogoditi i u neprofitnim i u profitnim organizacijama.

Najčešći centri odgovornosti koji se mogu naći u neprofitnim organizacijama su centri troškova i profitni centri. Ideja da profitni centri egzistiraju u neprofitnim organizacijama može izgledati neprimjerena, ali postojanje profitnog centra može biti značajano sredstvo za menadžment kontrolu. Imajući ovo u vidu, nije nimalo nekonzistentno da profitni centar egzistira u neprofitnoj organizaciji, čime jasno može odrediti okvir finansijske odgovornosti menadžera. Projektovanjem bilansa uspjeha i računovodstvenim izvještavanjem o ostvarenim rezultatima profitnog centra u neprofitnim organizacijama učinila bi se znatno efikasnija funkcija menadžment kontrole. Vrste i područja odgovornost u neprofitnim organizacijama mogu se predstaviti kako slijedi (tabela 5).

Za razumijevanje sistema menadžment kontrole značajni su kriterijumi koje top menadžment koristi prilikom donošenja odluke koji bi centri odgovornosti mogli biti profitni centri a koji centri troškova.²¹¹ Pošto profitni centri uključuju više elemenata menadžerskih performansi nego centri troškova, oni zahtijevaju i dodatno vođenje knjigovodstvenih evidencija. U nekim slučajevima stvaranje profitnih centara može imati i nefunkcionalne posljedice, može podsticati menadžere da preveliku pažnju usmjere ostvarenju prihoda ili smanjenju troškove u određenom periodu bez dovoljne pažnje za dugoročne posljedice. I pored ovih nefunkcionalnih posljedica profitni centar je poželjan

²¹⁰ Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 60-65.

²¹¹ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Seventh Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 378.

ako menadžer ima razumnu količinu uticaja na outpute i inpute njegovog centra odgovornosti. U suštini, menadžer profitnog centra ponaša se kao da vodi posebnu organizaciju. U većini organizacija menadžeri koji izvršavaju zaključene programe, posebno one koji su geografski odvojeni, obično imaju određene jedinice kao profitne centre. U određivanju da li bi centar odgovornosti trebalo da bude profitni centar top menadžment obično razmatra pet²¹² kriterijuma: stepen uticaja, percepcija jasne definisanosti, izostanak nefunkcionalnih inicijativa, egzistencija transfernih cijena i dodatni troškovi vođenja knjigovodstvenih evidencija.

Tabela 5. Vrste centara odgovornosti u neprofitnim organizacijama

Vrste centra odgovornosti	Odgovorni za
1. Centri prihoda	Prihode koji su zarađeni putem centra
2. Centri troškova:	
20. Centri (standardnih) troškova	Troškove po jedinici outputa vrednuju se po standardnim troškovima ali ne i za ukupne troškove nastale putem centra
21. Centri budžetiranih troškova	Trošenje fiksnih kvota odobrenih ukupnih troškova nastalih u centru
3. Profitni (dobitni) centri	Ukupne prihode, troškove i dobit (profit)
4. Investicioni (imovinski) centri	Ukupne prihode, troškove, rezultat i ulaganja, odnosno stopu prinosa na korišćeni kapital

Menadžer centra odgovornosti trebalo bi da ima dovoljno ovlašćenja i da pokaže razuman uticaj i nad prihodima i nad troškovima centra, što implicira da menadžer ne mora imati kompletnu kontrolu nad svim outputima i inputima. Međutim, menadžeri profitnog centra obično bi trebalo da su ovlašćeni da vrše kontrolu nad obimom aktivnosti centra odgovornosti, kvalitetom urađenog posla, varijabilnim troškovima po jedinici učinka organizacije i njenih direktnih fiksnih troškova, a ponekad da značajnije utiču i na cijene. Menadžer bi trebalo da shvati da je objelodanjeni profit za centar odgovornosti fer kao mjera njegovih finansijskih performansi. Ovo ne znači da je iznos profita u potpunosti tačan ili da sadrži sve aspekte performansi dovoljne i za neprofitna mjerenja. Ako je centar usluge strukturiran kao profitni, njegov uobičajeni cilj je prag rentabiliteta gdje su troškovi ostvarenih usluga približni ili jednaki prihodima, ekvilibrijum prihoda i troškova je dobar finansijski rezultat.²¹³

Konkurentski duh koji njeguje koncept profitnog centra ne bi trebalo da ima nefunkcionalne posljedice po organizaciju kao cjelinu. U slučajevima kada je jedinica organizovana kao profitni centar poželjni stepen kooperacije ne dešava se sa drugim centrima odgovornosti. Menadžeri profitnih centara mogu donijeti odluku da ugrade određeni iznos profita sopstvenom učinku na štetu drugih jedinica u organizaciji. Isto tako, oni se mogu opirati da produkuju troškove prekovremenog rada, čak i onda kada drugi centri trebaju njihove usluge. Top menadžment bi trebao da izbjegne ili minimizira

²¹² Neki autori uzimaju pet sličnih kriterijuma za definisanje profitnih centara, kao npr. Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 72-73.

²¹³ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 379.

ovakve nefunkcionalne posljedice strukturiranjem sistema menadžment kontrole tako da kooperativno djelovanje ima pozitivan uticaj na postignute rezultate.

Interni korisnici usluga centara odgovornosti treba da plate usluge putem transfernih cijena. Ako postoje interni korisnici a nema transfernih cijena, top menadžment trebalo bi da strukturira jedinicu kao profitni centar. Interna kontrola u organizaciji obično pruža usluge bez posebne naplate, međutim, ona ipak ne bi trebalo da bude organizovana kao profitni centar. Slično tome, ako top menadžment podstiče operativne jedinice da koriste usluge određenih jedinica te jedinice, vjerovatno, neće biti profitni centri, bar ne dok operativne jedinice ne prihvate vrijednost usluga i dok ne budu spremne da plate cijenu za te usluge. Transferne cijene konstituiše novčani način mjerenja iznosa dobijenih internih usluga centara odgovornosti i, kao takve, mjere jedinice outputa.

Ukoliko centri odgovornosti ne prodaju značajan dio svojih usluga eksternim korisnicima, smatra se da ne mogu biti stvarni, nego, najviše, pseudo profitni centri. Ako se koncept profitnog centra pravilno razumije i primjenjuje, menadžeru jednog profitnog centra izvršene prodaje drugim centrima jednako su realne kao i prodaja eksternim korisnicima. Koristi od postojanja profitnog centra trebalo bi da bude veće od troškova koji nastaju vođenjem dodatnih knjigovodstvenih ili administrativnih aktivnosti. Mjerenje troškova outputa većine računovodstvenih odjeljenja je komplikovano tako da njegovo uspostavljanje kao profitnog centra vjerovatno ne bi imalo smisla. Međutim, ako odjeljenje računovodstva pruža knjigovodstvene usluge i eksternim organizacijama, kao što je to slučaj u nekim neprofitnim organizacijama, možda bi se isplatilo napraviti dodatne troškove da se odjeljenje učini profitnim centrom.

Upravljački orijentisan računovodstveni informacioni sistem, sastavni dio integralnog informacionog sistema organizacije i najznačajniji izvor kvantitativnih informacija u svakoj organizaciji, pruža značajnu informacionu podršku decentralističkom konceptu upravljanja organizacijom. Može se reći da i finansijsko i upravljačko računovodstvo imaju upravljački karakter. Pošto je zakonskim propisima i stvarnim potrebama finansijskog računovodstva nametnuta obaveza polaganja računa i informisanje eksternih korisnika, ono je, prije svega, prilagođeno tim zahtjevima.²¹⁴ Usljed toga i finansijski izvještaji se pripremaju i sastavljaju u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim principima i standardima, što obezbjeđuje objektivnost izvještaja i informacionu sigurnost njihovih korisnika. Mada su eksterni zahtjevi od primarnog značaja za koncipiranje finansijskog računovodstva, informacije koje proizlaze iz finansijskih izvještaja upotrebljive su i za korisnike unutar organizacije.

Organizacionim strukturiranjem, u velikoj mjeri, determiniše se struktura internog računovodstvenog izvještajnog sistema. Računovodstvo ima zadatak da izvještava o performansama preduzeća kako cjeline (finansijsko računovodstvo) tako i o uspješnosti svakog organizacionog dijela (računovodstvo odgovornosti). U tom smislu interno računovodstvo, kako se upravljačko računovodstvo još naziva, u funkciji je dva bazična cilja:²¹⁵ informacione podrške svim nivoima menadžmenta u pripremanju i donošenju odluka, prije svega, strateškog i taktičkog karaktera i informacione podrške sistematskoj upravljačkoj kontroli koja pokriva upravljačke aktivnosti planiranja, organizovanja,

²¹⁴ Ranković, J.: Teorija bilansa, Ekonomski fakultet, Beograd, 1986, str. 5.

²¹⁵ Stevanović, N.: Obračun troškova, Ekonomski fakultet, Beograd, 1991, str. 14.

kontrole, koordinacije i motivacije. Menadžeri preduzeća podjednako su zainteresovani za oba informaciona područja koja se u literaturi mogu sresti i pod nazivom računovodstvo odlučivanja i računovodstvo kontrole.²¹⁶

2.1.2. Transferne cijene

U divizionarno strukturiranim neprofitnim organizacijama između profitnih centara postoje interne isporuke učinaka, čime se otvara pitanje transfernih cijena između divizija iste organizacije, odnosno pitanje po kojim cijenama treba obračunavati međudivizione kupoprodaje učinaka. Transferne cijene isključivo se koriste za transakcije u okviru organizacije, nasuprot eksternim cijenama koje se koristi za transakcije između organizacije i njenih klijenata. Organizacija se opredjeljuje za organizaciono ustrojstvo po profitnim (dobitnim) centrima da bi: raščlanila svoja dobitna ostvarenja na divizionalna u cilju povećanja efikasnosti pojedinih dijelova, očuvala nadređenost ciljeva organizacije ciljevima dobitnih centara i decentralizovala upravljanje i povećala motivacione efekte.²¹⁷

U svim organizacijama, kako profitnim tako i neprofitnim, određivanjem transfernih cijena obezbjeđuje se mehanizam za stimulisanje optimalnog korišćenja sredstava.²¹⁸ Ponašanje menadžera profitnih centara (i menadžera centara standardnih troškova) često je pod znatnim uticajem načina strukturiranja transfernih cijena. Ako je usluga besplatna, korisnici nisu motivisani da razmatraju njenu vrijednost, skloni su da zahtijevaju sve usluge koje mogu dobiti bez razmišljanja o tome koliko su im one stvarno potrebne. Ako se usluga može dobiti besplatno, korisnik usluge čak i ne razmišlja o načinu upoređivanja njene vrijednosti sa alternativnom uslugom koja traži određena sredstva. Na primjer, ako pacijent treba na put službenim automobilom bolnice, koji ne plaća, on neće uzeti u obzir da bi javni prevoz ili privatni automobil bili znatno efikasniji. Korišćenje transfernih cijena takođe doprinosi pravednijoj raspodjeli usluga.²¹⁹ Kada je u pitanju korišćenje službenog vozila bolnice bez naknade, odluka menadžera kome dodijeliti vozilo na korišćenje može biti donesena na osnovu njegove lične blagonaklonosti ili talenta ubjeđivanja korisnika usluge. Utvrđivanjem transferne cijene korisnik koji je voljan da plati uslugu prevoza dobija automobil slično kao kod *rent-a-car* agencije.

Ako centri odgovornosti ne prodaju svoje učinke (proizvode i usluge), eksternim korisnicima može izgledati da nema pouzdanog načina da se utvrde njihove transferne cijene. Međutim, gotovo svi centri usluga imaju svoje kopije u profitnim organizacijama. Principi koji se koriste da se postave transferne cijene u neprofitnim organizacijama obično mogu biti lakše adaptirani nego što je to slučaj u profitnim organizacijama. Pred upravljačkim računovodstvom i menadžmentom nalazi se ozbiljan izazov - formiranje odgovarajućeg sistema i politike transfernih cijena. Obično se navode četiri pristupa koja neprofitne organizacije koriste u uspostavljanju transfernih cijena: tržišne cijene; cijene

²¹⁶ Malinić, D.: *Divizionarno računovodstvo, računovodstveno izveštavanje po profitnim i investicionim centrima*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999, str. 45.

²¹⁷ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 504.

²¹⁸ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Seventh Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 375.

²¹⁹ Ibid, p. 376.

zasnovane na stvarnim (punim) troškovima; cijene zasnovane na standardnim troškovima i sporazumne (na pregovorima zasnovane) cijene.²²⁰

Za mjerenje i iskazivanje ostvarenja profitnog centra najbolje rješenje određivanja transferne cijene međudivizionih isporuka učinaka predstavlja tržišna cijena, pod uslovom da postoje poznate i uporedive cijene. Tržišne cijene predstavljaju objektiviziranu mjeru vrijednosti outputa za divizije - interne isporučioce i istu takvu mjeru vrijednosti inputa za divizije - primaocce internih učinaka. Efektivnost cijena sa konkurentnog tržišta u ulozi transfernih cijena u međudivizionom prometu učinaka zavisi i od stepena autonomije divizija i divizionih menadžera. Ukoliko profitni centri i njihovi menadžeri imaju ovlašćenja da vrše nabavku i prodaju proizvoda i usluga na bilo kom a ne isključivo na internom tržištu organizacije, tada su u poziciji da optimiziraju svoja ostvarenja. Tržišne cijene u ulozi transfernih cijena mogu biti prilagođene, na primjer smanjene za 10% u međudivizionom prometu učinaka, da bi se snizila komponenta profita u cijenama koje se plaćaju profitnim organizacijama. Ako su tržišne cijene daleko ispod cijene po kojoj se obično vrše transakcije, onda one ne predstavljaju validnu osnovu za transferne cijene.

Ukoliko ne postoji validna tržišna cijena, usljed nepostojanja eksternog tržišta, transferne cijene bi se morale formirati oslanjanjem na stvarne (pune) troškove. Uobičajena praksa je da se koristi puna cijena kao i za eksterne kupce, s tim da se zaračunava manja razlika u cijeni, nešto iznad stvarne cijene koštanja jedinice učinka. Međutim, posljedice neekonomičnosti trošenja varijabilnih činilaca, neefikasnosti rada i neiskorišćenog kapaciteta divizije - dobavljača ugrađene u ove cijene prenose se na divizije – kupce učinaka u okviru iste organizacije. To bi se izbjeglo zasnivanjem transfernih cijena na standardnim troškovima učinaka koji sprečavaju prelivanje lošeg upravljanja troškovima s jednog na drugi profitni centar. Ideja da transferna cijena bude jednaka standardnoj cijeni koštanja ili standardnoj varijabilnoj cijeni koštanja nije prihvatljiva za kontrolu putem mase profita (profitni centri) nego bi trebalo primijeniti transferne cijene s dobitkom formiranih po metodi troškovi plus ili varijabilni troškovi plus kontribucioni dobitak.

U posebnim okolnostima divizioni menadžeri pregovaraju o transfernim cijenama i utvrđuju sporazumne transferne cijene. One treba da odgovaraju poslovnoj realnosti, ali i da budu fer cijene za divizione menadžere uključene u pregovore o transfernim cijenama. Ako divizija - prodavac radi ispod punog kapaciteta, ona može biti voljna da prihvati nižu cijenu ukoliko će to doprinijeti boljem iskorišćenju njenog kapaciteta. Nasuprot ovome, ukoliko divizija - prodavac obezbjeđuje posebno visok kvalitet proizvoda ili specijalne usluge, odnosno garancije menadžer divizije – kupca, biće voljan da plati nešto višu transfernu cijenu.

Tržišna cijena prodajne jedinice učinka koja je veća od njenih punih troškova pokazuje da je jedinica operativno efikasna, ako je tržišna cijena ispod punih troškova,

²²⁰ Prema drugim "...prepoznatljiva su dva osnovna i jedan izvedeni pristup formiranju transfernih cena. To su tržišno zasnovane transferne cene i troškovno zasnovane transferne cene, kao osnovne metode njihovog formiranja, i sporazumne transferne cene, kao izvedeni (hibridni) vid transfernih cena, ...", prema: Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 586-592.

to je znak njene neefikasnosti.²²¹ Ako centar odgovornosti ne može obezbijediti usluge po konkurentskim cijenama ili ako prihodi koje zaradi nisu ekvivalentni njegovim troškovima, pojaviće se gubitak. Ukoliko su cijene centra odgovornosti slične cijenama alternativnih dobavljača usluga a ostvaruje nizak prihod, to je znak da centar obezbjeđuje uslugu lošeg kvaliteta. Kada je to u pitanju, menadžer će, vjerovatno, biti motivisan da zahtijeva poboljšanje kvaliteta. Ako centar odgovornosti ima uporediv kvalitet usluga sa alternativnim dobavljačima, cijene više od tržišnih i nizak ostvareni prihod su znak da su troškovi previsoki, pa će i u ovom slučaju menadžeri biti skloni smanjenju troškova. Top menadžment može odlučiti da obustavi dalje pružanje usluga kada obim proizvedenih učinaka nije dovoljan da pokrije fiksne troškove. Prema tome, odgovornost za usluge određuje viši menadžment na osnovu informacija o efikasnosti i kvalitetu usluga potrebama pružanja usluga.

2.2. Programska struktura

Centri odgovornosti mogu biti klasifikovani na poslovne ili centre usluga.²²² Outputi poslovnog centra direktno doprinose ciljevima organizacije, dok se centar usluga često naziva i centar za podršku. Mnogi poslovni centri su i profitni, iako su neki naznačeni kao centri prihoda ili centri troškova. Centar usluga može biti diskrecioni centar troškova, standardni centar troškova ili profitni centar. U posljednjem slučaju centar prodaje svoje usluge drugim organizacionim jedinicama a njegovi rezultati mjere se ostvarenim prihodom od prodaje. Njihov cilj obično nije stvaranje profita nego dostizanje praga rentabiliteta (prelomne tačke). Proširenje koncepta profitnog centra na centar usluga u neprofitnim i javnim organizacijama relativno je nov pojam, a, kada je dobro strukturiran, funkcioniše kao profitni centar i predstavlja značajan instrumenat menadžment kontrole.

Mnoge neprofitne organizacije prave razliku između centara odgovornosti i programa. Ove organizacije u svom sistemu menadžment kontrole imaju i programske strukture i strukturu centara odgovornosti. Struktura centara odgovornosti sadrži informacije klasifikovane po centrima odgovornosti. Te informacije koriste se za planiranje aktivnosti pojedinih centara odgovornosti, za koordinaciju poslovanja između pojedinih centara u organizaciji i mjerenje performansi menadžera centara odgovornosti. Informacije o programima i planovima koje organizacija preduzima sadržane su u programskoj strukturi. Menadžeri koriste programsku strukturu za tri osnovne namjene: 1) da donesu odluku o programima i iznosu sredstava za finansiranje pojedinih programa; 2) da obezbijede osnov za naplatu od strane klijenata ili za refundaciju njihovih nastalih troškova i 3) da obezbijede komparacije sa sličnim programima u drugim neprofitnim organizacijama. Na primjer, menadžer u bolnici koja ima program operacije žuči želi da uporedi vlastite troškove sa troškovima sličnih programa u drugim bolnicama.

Kada postoji i struktura centara odgovornosti i programska struktura, sistem menadžment kontrole mora da identifikuje njihove interakcije. Dizajniranje strukture kontrole bilo bi jednostavnije kada bi svaki program prodavao svoje usluge, imao

²²¹ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 377.

²²² Ibid, p. 16.

zaposlene koji ne rade na drugim programima i svaki menadžer programa imao značajnu kontrolu pri zapošljavanju, nabavkama i pri donošenju drugih odluka kojima motiviše zaposlene.²²³ U nekim slučajevima centar odgovornosti može imati samo jedan program i to je jedini centar odgovornosti. Ako je tako, programska struktura odgovara strukturi centra odgovornosti, što je slučaj, na primjer, u lokalnoj vladi: jedno odjeljenje nadležno je za obrazovanje, drugo za komunalne poslove, treće za javni registar itd.

Korespondencija između programa i centara odgovornosti jedan prema jedan obično ne postoji uvijek. Na primjer, regionalna služba primarne zdravstvene zaštite koja je centar odgovornosti radi na nekoliko programa, dok je sistem menadžment kontrole obavezan da identifikuje odnose između centara odgovornosti neprofitne organizacije i njihovih programa. Većina entiteta nije organizovana na način koji dozvoljava uređenost i lako definisanje strukture kontrole. Mnoge organizacije djeluju na širim geografskim područjima i moraju prilikom dizajniranja svoje strukture uvažavati tu činjenicu. Da li u sistemu bolnica treba da postoji jedan menadžer za rehabilitacije i liječenje od alkoholizma, s jasnom geografskom odgovornošću, ili bi menadžeri određenih regija (kantona), koji imaju odgovornost na svom području, za sve ove programe trebalo da budu uključeni i u program rehabilitacije i liječenja od alkoholizma?

Tabela 6. Odnos između centara odgovornosti i programa

Centri odgovornosti	P r o g r a m i			
	Sportska medicina	Liječenje od alkoholizma	Rehabilitacija narkomana	Hirurgija
Poslovni centri				
Dnevna njega	3.800 dana	1.200 dana	300 dana	8.000 dana
Hirurgija	1.000 operacija			500 operacija
Laboratorija	2.000 testova	500 testova	300 testova	2.000 testova
Radiologija	8.000 snimaka	-	-	1.500 snimaka
Briga o eksternim pacijenata	12.500 vizita	10.000 vizita	8.500 vizita	
Centri usluga				
Priprema	Troškovi alocirani na poslovne centre u cilju mjerenja punih troškova poslovnih centra i programa korišćenja resursa poslovnih centara			
Dijetalna ishrana				
Vešernica				
Administrativne i socijalne usluge				

Izvor: Prilagođeno prema Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 17.

Prethodni tabelarni pregled bolnica koristi da bi prikazala odnos između centara odgovornosti i programa. U ovoj organizaciji centri odgovornosti su podijeljeni na poslovne centre i centre usluga. Pretpostavimo da poslovni centar kao što je odjeljenje za hospitalizovanje eksternih pacijenata može da radi na nekoliko programa. U navedenom slučaju pruža usluge 12.500 vizita za program sportske medicine, 10.000 vizita za program liječenja od alkoholizma i 8.500 vizita za program oporavka od bolesti narkomanije. U isto vrijeme program rehabilitacije od narkomanije može koristiti usluge od nekoliko poslovnih centara i centara usluga. U datom prikazu centar koristi 300 dana ostvarene njege poslovnog centra koji nudi dnevnu njegu, 300 laboratorijskih nalaza i

²²³ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 381.

8.500 vizita od odjeljenja eksternih pacijenata. Takođe, koristi usluge održavanja, pripremanja hrane, praonice rublja, administracije i usluge socijalne službe bolničkog uslužnog centra. Kada bi ova odjeljenja bila formirana kao profitni centri, onda bi mogla da prodaju svoje usluge i poslovnim centrima i programima. S druge strane, njihovi troškovi bili bi usmjereni na poslovne centre i programe. Izbor adekvatne programske strukture jedan je od kritičnih zadataka sa kojim se suočava top menadžment u mnogim neprofitnim organizacijama.²²⁴

U velikim organizacijama programska struktura obično se sastoji od nekoliko nivoa. Na vrhu je nekoliko glavnih programa, dok su na dnu elementi programa. Element programa predstavlja neku aktivnost ili srodnu grupu aktivnosti koju organizacija izvršava direktno da bi postigla organizacioni cilj ili indirektno kao podrška drugim elementima programa. Između programa i elemenata programa su kategorije i podkategorije programa. U relativno jednostavnoj strukturi neprofitne organizacije nema potrebe za programskim kategorijama (ili podkategorijama), elementi programa mogu biti agregirani direktno u programe. U hijerarhijski strukturiranim neprofitnim organizacijama može postojati nekoliko nivoa kategorija programa. Primjer programa, kategorija, potkategorija i elemenata programa sadržan je u tabeli 7.

Tabela 7. Programi, kategorije programa, potkategorije i elementi programa

1. Program	85	Zdravstvena i socijalna zaštita
1.1. Kategorije programa	85.1	Djelatnost humane medicine
	85.2	Veterinarska djelatnost
	85.3	Djelatnost socijalne zaštite
1.1.1. Potkategorija programa	85.31	Socijalna zaštita u ustanovama sa smještajem
	85.32	Socijalna zaštita bez smještaja
	85.321	Djelatnost invalidnih organizacija
	85.322	Djelatnost humanitarnih organizacija
	85.323	Djelatnost ostale socijalne zaštite bez smještaja
1.1.1.1. Elementi programa	85.3231	Socijalna pomoć i nadzorni rad sa djecom i omladinom
	85.3232	Djelatnost zaštite porodica sa djecom (dodatak na djecu)
	85.3233	Zaštita civilnih žrtava rata
	85.3234	Djelatnost dnevne brige za hendikepiranu djecu
	85.3235	Djelatnost dnevne brige za hendikepirana odrasla lica
	85.3236	Dnevna pomoć bolesnicima i ostalim socijalno ugroženim grupama
	85.3237	Kućna njega lica koja nisu u stanju da se sama o sebi brinu

Izvor: Zakon o standardnoj klasifikaciji djelatnosti Brčko Distrikta BiH ("Sl. gl. Brčko Distrikt BiH", br. 4/01).

²²⁴ Ibid, p. 382.

Pri dizajniranju programske strukture vrhovna uprava fokusira se na nekoliko različitih vrsta programa: misija²²⁵ i programi podrške, administracija, razvoj i elementi programa.²²⁶ Programi mogu biti klasifikovani kao misije ili kao podrška drugim programima. Programi misije vezuju se za ciljeve²²⁷ organizacije i oni su obično fokusirani na klijente. Programi podrške omogućavaju usluge drugim programima, međutim, oni obično ne rade direktno sa klijentima. U donošenju odluka o alokaciji resursa menadžment svoju pažnju obično usmjerava na ciljne programe. Iznos neophodnih resursa za podršku programu zavisi od veličine i karaktera programa. Na fakultetima programi misije vezani su za naučno istraživački rad, a program podrške podrazumijeva održavanje zgrada, publikovanje naučnih i stručnih radova, finansijsku pomoć studentskoj organizaciji i sl.

Za administraciju treba da postoji odvojen (poseban) program. Ovaj program podrške obično uključuje određene mješovite kategorije programa ili elemente koji, iako nisu striktno administrativni, logički ne pripadaju drugim programima i nisu dovoljno značajni da budu postavljeni kao odvojene kategorije programa. Argument za postavljanje posebnog programa za administraciju je da top menadžment usmjeri svoju pažnju na aktivnosti administracije.²²⁸ Upravljački vrh obično nastoji da najveći dio resursa organizacije posveti programima misije a manje programu za administraciju. U nedostatku odgovarajuće kontrole administrativne aktivnosti imaju sklonost da brzo rastu i menadžeri bi trebalo da češće usmjere pažnju na ove aktivnosti.

U organizaciji koja dobija finansijske sredstva od darodavaca trebalo bi da postoji odvojen program za troškove koji su vezani za njihov razvoj. Darodavci su zainteresovani koliko je doniranog novca iskorišćeno za misije programa, a koliko je utrošeno na razvoj. Postoje teškoće razgraničavanja između troškova razvoja i troškova programa misije, a odvojeni programi razdvajaju te djelatnosti. Ako je izvodljivo, elementi programa treba da budu u nadležnosti jednog menadžera. Međutim, ako to nije izvodljivo, top menadžment treba da pokuša povezati elemente programa sa odgovornošću manjeg broja lica.

Struktura programa ne bi trebalo da odgovara organizacionoj strukturi, međutim, treba da postoji određena osoba koja ima odgovornost za identifikaciju svakog programa. Potreba za konvergencijom između organizacione strukture i strukture programa ima za rezultat stvaranje matrične strukture organizacije. Matrični model čine menadžeri programa i menadžeri funkcionalno organizovanih centara odgovornosti. Menadžeri programa mogu imati i druge odgovornosti a mogu biti vezani i za druge dijelove organizacije za koje se programi rade, a ipak odgovaraju za performanse programa.

²²⁵ Misija odražava bazičnu svrhu postojanja organizacije kao i prepoznatljive načine za ostvarivanje svoje uloge u zadovoljenju interesa glavnih stakeholdera. Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, Institut za tržišna istraživanja, drugo izdanje, Beograd, 1998, str. 151-152.

²²⁶ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 383.

²²⁷ Ciljevi predstavljaju stanje, odnosno tip i nivo poslovnih performansi kojima će organizacija težiti u ostvarivanju svoje misije. ...ciljevi se smatraju primarnom planskom odlukom kojima se bitno profilira, motiviše i kontroliše ponašanje organizacije. Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, Institut za tržišna istraživanja, drugo izdanje, Beograd, 1998, str. 153.

²²⁸ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 384.

2.3. Autonomija menadžera i administrativni faktori

Profitni centri značajno se razlikuju u pogledu autonomije koju imaju njihovi menadžeri.²²⁹ Dok profitni centri mogu poslovati skoro kao nezavisna preduzeća, njihovi menadžeri nemaju autonomiju direktora nezavisnog preduzeća. Razlog tome je što su profitni centri dijelovi veće organizacije, dok su njihovi menadžeri podređeni politici organizacije. Ograničenje autonomije menadžera, nametnute od strane top menadžmenta, može biti saopšteno putem formalnih pravila sistemom strateškog planiranja i budžetiranja. Međutim, bez obzira sa koliko pažnje su formalni mehanizmi postavljeni i neformalni mehanizmi imaju značajan uticaj na konstituisanje autonomije menadžera. Mehanizmi uključuju nepisana pravila koja se odnose na odluke koje mogu da donesu menadžeri profitnog centra. Odluke zahtijevaju odobrenje i konsultaciju sa višim nivoom menadžmenta. Izvršni menadžer je sklon da daje više autonomije podređenima koje dobro poznaje i čijem mišljenju vjeruje, a kao rezultat različitih formalnih mehanizama u organizaciji neki menadžeri, u odnosu na druge menadžere, mogu imati znatno veću slobodu pri donošenju odluka.

U okviru neprofitnih organizacija može se postići dogovor da neki profitni centri rade s deficitom, s tim da će biti subvencionirani od strane profitnih centara koji ostvaruju suficit. Na ovakav način top menadžment može osigurati da se ne napuste strateški značajne organizacione jedinice koje ne ostvaruju višak prihoda nad rashodima, ali znatno doprinose radu organizacije. Na univerzitetu bi trebalo da svi fakulteti ostvare višak prihoda nad rashodima, ili bar da su prihodi i rashodi u ravnoteži. To je relativno lako ostvarivo za ekonomske ili pravne fakultete, međutim, to je teže za neke visokoškolske organizacije u sastavu univerziteta, kao što su likovna ili muzička akademija. Pošto je za egzistenciju univerziteta neophodan određen broj fakulteta i akademija kako bi činio jednu zaokruženu cjelinu i udovoljio propisanim zakonskim uslovima, u raspodjeli sredstava za univerzitet prisutno je značajno subvencioniranje pojedinih visokoškolskih ustanova.

Skup pravila, smjernica, običaja, standardnih postupaka i etike koji postoje u svakoj neprofitnoj organizaciji nazivamo administrativnim pravilima. U odnosu na sistem menadžment kontrole koji uključuje kontinuirane promjene, administrativni faktori se često ne mijenjaju. Neka pravila koja su unaprijed postavljena u vodičima (priručnicima), su formalna, dok su druga, pod kojima podrazumijevamo ponašanje, neformalna. Ona se odnose na najobičnije stvari (npr., izdavanje kertridža za štampač na osnovu pisanog zahtjeva) i najvažnije odluke (npr., kapitalni rashodi preko 200.000 KM koji moraju biti odobreni od strane upravnog odbora).

Ponašanje je definisano pravilima neprofitne ili javne organizacije, a odstupanje je dozvoljeno samo pod specifičnim uslovima, ili ako menadžer procijeni da je odstupanje u najboljem interesu za organizaciju. Pravilnik može, na primjer, zabranjivati plaćanja za prekovremeni rad, međutim, menadžeri mogu, uz saglasnost višeg nivoa menadžmenta, pod određenim uslovima, odobravati takve isplate. Druga pravila su doslovna i ne smiju se prekršiti kao što je, na primjer, primanje mita ili uzimanje opojnih droga.²³⁰ Neke specifične vrste pravila, procedura i sličnih akcija su: procedura fizičke

²²⁹ Ibid, p. 380.

²³⁰ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 389.

kontrole (koja je prije operativna kontrola nego menadžment kontrola), procedura administrativne kontrole (provjera svih iznosi većih od npr. 30.000 KM) i administrativna pravila (kako popuniti obrazac o putnim troškovima i dnevnicama). Potrebno je mnogo razmišljanja da se odrede i formalizuju (propišu pravilnikom) pravila i postupci. Oni treba da budu prije smjernice nego stalna pravila. Mada u praksi ima jasnih i očiglednih modela, univerzalni recept ne postoji. Vremenom neka formalna pravila zastarjevaju, pa ih treba periodično provjeravati i usklađivati sa zahtjevima vremena.

Važan administrativni faktor je dugoročna struktura nagrađivanja. Menadžere treba nagrađivati na osnovu postignutih u odnosu na planirane performanse. Ipak, to je teško postići usljed dva osnovna razloga. Prvo, performanse centra odgovornosti, kao i performanse menadžera, pod uticajem su mnogobrojnih faktora. Drugo, nije realno očekivati da će menadžeri postići dugoročne i kratkoročne ciljeve kada se sistem menadžment kontrole primarno fokusira na kratkoročne ciljeve. Sistem može prikazati samo ono što se stvarno desilo ali ne i ono što će se desiti kao posljedica sadašnjih aktivnosti menadžmenta. Kao rezultat ovoga, centri odgovornosti i menadžeri programa motivisani su, prije svega, za postizanje kratkoročnih ciljeva.²³¹ Nedostatak znanja za mjerenje i nagrađivanje performansi menadžera na dugoročnoj osnovi najozbiljnija je slabost u sistemu menadžment kontrole u profitnim organizacijama i neprofitnom i javnom sektoru.

2.4. Faktori ponašanja i kulturološki faktori

Menadžment kontrola uključuje i interakcije među ljudima, a ponašanje ljudi u neprofitnim i javnim organizacijama značajan je faktor njihovog unutrašnjeg okruženja. Glavno pitanje koje top menadžment mora postaviti je podudarnost između ličnih ciljeva i potreba menadžera, zaposlenih i ciljeva i potreba organizacije. Ljudi pristupaju organizaciji usljed toga što vjeruju da radom mogu postići jedan ili više ličnih ciljeva. Kada se uključe u organizaciju, oni shvataju da će im to pomoći da postignu svoje lične ciljeve i da će svojim radom doprinijeti organizaciji. Lični ciljevi mogu biti izraženi kao potrebe a neke od potreba su materijalne i mogu biti zadovoljene zaradom novca, dok su druge psihološke prirode. Ljudi žele potvrdu svojih mogućnosti i talenta, da budu prihvaćeni kao članovi socijalne grupe, da imaju osjećaj lične vrijednosti i sigurnosti, slobodu da mogu donositi odluke, potvrdu dobrog mišljenje o sebi i sl.

Lične potrebe mogu se klasifikovati na eksterne i interne. Eksterne potrebe se zadovoljavaju različitim postupcima, novcem primljenim od organizacije ili nagradom od strane pretpostavljenog. Interne potrebe zadovoljavaju se mišljenjem koje ljudi imaju o sebi, osjećajem uspjeha, stručnosti ili čiste savjesti. Značaj ovih potreba varira tokom vremena od osobe do osobe. Značaj koji ljudi pridaju svojim potrebama pod velikim je uticajem njihovih kolega i pretpostavljenih. Za neke je veća zarada dominantna potreba, za druge je važniji osjećaj da doprinose društvu, da su lideri u organizacij i sl.

Ciljevi neprofitne organizacije su u stvari ciljevi upravnog odbora ili upravljačkog vrha. Upravljački vrh želi da organizacija postigne ciljeve, ali ciljevi organizacije nisu uvijek podudarni sa ličnim ciljevima menadžera, profesionalaca i zaposlenih. Zbog toga što članovi organizacije nastoje da rade u svom vlastitom interesu, ostvarenje opštih

²³¹ Ibid, p. 390.

ciljeva organizacije može biti značajno ugroženo. Razlika koja se pojavljuje između ciljeva organizacije i ličnih ciljeva pojedinaca potencira cilj sistema menadžment kontrole. Uvijek kada postoji mogućnost, sistem bi trebalo da bude strukturiran tako da motiviše članove na preduzimanje akcija u skladu sa njihovim interesima i najboljim interesima za organizaciju. Motivacija koja je svojstvena sistemu menadžment kontrole treba da doprinese podudarnosti ciljeva, i, ako postoji taj uslov, odluka koju menadžer smatra ispravnom sa ličnog aspekta biće razumna i za organizaciju kao cjelinu.

Ne postoji savršena podudarnost između individualnih ciljeva i ciljeva organizacije. Mnoge osobe žele što veće plate, ali sa stanovišta organizacije postoji gornja granica za isplatu plata (zarada). Sistem menadžment kontrole ne bi trebalo da motiviše pojedince da rade protiv najboljih interesa organizacije. Ako organizacija ima za cilj niske troškove a visok kvalitet usluga i ako njen sistem menadžment kontrole nagrađuje menadžere isključivo za smanjivanje troškova, menadžeri će smanjenjem troškove smanjiti i kvalitet usluga, što dovodi do nepodudarnosti ciljeva. Uzimajući u obzir ove poteškoće, top menadžment, prilikom procjene sistema menadžment kontrole, mora postaviti dva pitanja: koji postupci motivišu ljude da zauzimaju vlastite interese i da li je takvo ponašanje najbolji interes za organizaciju kao cjelinu?

Linije²³² koje spajaju kvadratiće (dijelove) na organizacionoj šemi nagovještavaju da se odluke u organizaciji donose na hijerarhijski način. Upravljački vrh donosi odluke, odluke se dalje saopštavaju preko hijerarhije organizacije naniže, a na nižim nivoima operativni menadžeri sprovode njihovu implementaciju. Ovaj model nije jedini način na koji funkcioniše najveći broj neprofitnih organizacija. Operativni menadžeri odgovaraju na direktive upravljačkog vrha u skladu sa shvatanjem kako one utiču na njihove lične potrebe. Akcije koje menadžer preduzima da bi postigao lične ciljeve, mogu nepovoljno uticati na druge menadžere pošto su menadžeri u interakciji. Menadžeri, na primjer, mogu raspravljati o tome koja će odjeljenja imati prednost u korišćenju ograničenog kapaciteta bolničke laboratorije, operacione sale ili kompjuterskog centra na fakultetu i kao rezultat toga mogu nastati konflikti između zaposlenih unutar organizacije.

Top menadžment mora održavati dobru ravnotežu između snaga koje stvaraju konflikt i snaga koje stvaraju kooperaciju.²³³ Neki konflikti su neizbježni, čak i poželjni, kada nastaju kao rezultat konkurencije između učesnika kod pružanja pomoći ili drugih načina zadovoljenja potreba pacijenata, i ovakva konkurencija je zdrava. Konflikt se pojavljuje i zbog toga što pojedini članovi organizacije vide svijet različito i vjeruju da su drugačije akcije u najboljem interesu organizacije. Konflikt se, na primjer, može pojaviti i kod najboljeg načina postavke izložbe u gradskoj galeriji, u sistemu srednjoškolskog obrazovanja za izbor najatraktivnijih zanimanja, o najboljem tretmanu pacijenata, itd. Do određenih granica ova vrsta konflikta je korisne i donosi najbolje što mogu pružiti članovi organizacije. Najsposobniji menadžeri, profesionalci, zaposleni imaju priliku da u potpunosti potvrde svoj talenat.

Značajne analize potvrđuju da birokratija umanjuje menadžersku kontrolu u vladinim i neprofitnim organizacijama. Birokratija se često koristi kao obilježje za bilo

²³² Linije komunikacije ili kanal komandi. Organizaciona šema je simbolički (grafički) prikaz organizacione strukture sa radnim jedinicama, funkcijama, sektorima i upravljačkim pozicijama.

²³³ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Seventh Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 393.

koju organizaciju koja primjenjuje komplikovana pravila i procedure, koju odlikuje kašnjenje ili koja je neljubazna prema klijentima. Vladine organizacije se opisuju kao birokratske sa komplikovanim odnosima, dok se to, ipak, ne bi moglo reći za nevladine organizacije. U stvari, bilo koja velika i kompleksna organizacija neizbježno je birokratska. Klasičnu analizu birokratije dao je Maks Weber u radu "Teorija socijalne i ekonomske organizacije."²³⁴ Weber birokratsku organizaciju opisuje kao tvorevinu gdje je izvršni autoritet dobijen zakonom ili izborom od strane autorizovanog tijela, prije nego tradicijom i harizmom.²³⁵ Podređeni su odgovorni izvršnom direktoru preko jasno definisane hijerarhije, dok je on izabran na osnovu svojih kompetentnosti. U birokratiji, po Weberu, kompleksni problemi se rješavaju putem njihovog segmentiranja u jednostavnije i delegiranjem autoriteta za rješavanje svakog od pojedinih segmenta specijalizovanim podjedinicama. Podjedinici zapošljavaju stručnjake koji su osposobljeni da riješe problem u njihovom području. Takva superiornost zasnovana na povećanoj specijalizaciji često dovodi do objektivnih, a nelogičnih odluka na pojedinim nivoima. Weber je primijetio da su individue koje su primjenjivale lične subjektivne vrijednosti na politiku ili donošenje odluke ozbiljno umanjile efektivnost organizacije. Birokratija izbjegava ovu mogućnost zamjenjivanjem subjektivnih presuda individua rutinskim zadacima posla i skupom pravila, vrijednosti i stavova koji su odobreni od strane nadređenog rukovodioca. Birokratija je značajna u vladinim i neprofitnim organizacijama gdje nekoliko različitih organizacionih jedinica obavlja iste funkcije. Na primjer, svaka organizaciona jedinica poreske uprave treba dati identična objašnjenja poreskih propisa koji se odnose na plaćanje poreza, poreske olakšice, rokove za plaćanje obaveza poreskih obveznika i sl. Bez obuhvatanja kompleksnih pravila i procedura koji regulišu ova objašnjenja i koja koriste sva odjeljenja ne može se doći do jedinstvenog tumačenja poreske politike.

Svaka neprofitna organizacija ima svoju kulturu i atmosferu. Kulturološke norme izvedene su dijelom iz tradicije, dijelom su pod eksternim uticajima kao što su društvene norme, a dijelom proizlaze iz stavova menadžmenta organizacije. Ove norme skoro nikada nisu date u pisanom obliku i svaki pokušaj da se to uradi, ipak, završava površnošću. Umjesto toga, one se djelimično provode praktičnim radom i programima obuke. Isto tako, one se prenose putem menadžera, profesionalaca i drugih članova organizacije koristeći riječi, djela, gestikulaciju, kako bi se ukazalo na određene prihvatljive vrste ponašanja i djelovanja. Kulturološki faktori eksternog okruženja značajno utiču i na klimu kontrole u samoj neprofitnoj organizaciji. U neprofitnoj organizaciji koja ima dobru upravljačku strukturu glavni menadžer određuje stav, koji može biti izražen na nekoliko načina. Ukoliko, na primjer, izvještaji linijskih menadžera završavaju u ladici višeg menadžmenta, bez diskusije o postignutim performansama, linijski menadžeri će shvatiti da ovi izvještaji nisu ni važni. Međutim, ukoliko se o ovim izvještajima raspravlja sa odgovornim menadžerom, to je signal da su izvještaji značajni. Razgovor o postignutim performansama određenog menadžerskog nivoa sa višim menadžmentom isto tako je značajan kao i formalno postavljen budžet za njihove aktivnosti. Kultura u eksternom okruženju značajno se odražava i na klimu kontrole u okviru neprofitne organizacije. Kada su vremena teška, ljudi proces kontrole prihvataju

²³⁴ Weber, M.: *The Theory of Social and Economic Organization*, Oxford University Press, New York, 1947.

²³⁵ Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Sevent Edition, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003, p. 394.

znatno ozbiljnije nego kada je ekonomija u prosperitetu. U velikom broju neprofitnih organizacija kulturološke norme profesionalnih grupa, ljekara, medicinskih sestara, socijalnih radnika, umjetnika, profesora, imaju glavni uticaj na kulturu njihovih organizacija.

2.5. Računovodstveno-informacioni sistem

Upravljanje ima i značenje upravljačkog procesa a riječ je o upravljačkim aktivnostima. Mogu se razlikovati tri velike grupe aktivnosti menadžmenta: 1) polaganje računa o stanju i uspjehu organizacije, 2) donošenje pojedinačnih poslovno-finansijskih odluka i 3) sistematska upravljačka kontrola poslovno-finansijskih procesa u organizaciji.²³⁶ Polaganje računa o stanju i uspjehu organizacije predstavlja tradicionalnu upravljačku aktivnost, koja je zakonska i statutarne obaveze vrhovnog menadžmenta organizacije. Instrumenti polaganja računa obično su bilans stanja (bilans), bilans uspjeha (račun dobitka i gubitka), izvještaj o novčanim tokovima i aneks. Donošenje poslovno-finansijskih odluka predstavlja ključnu aktivnost menadžmenta organizacije i svojstvena je aktivnost svih nivoa menadžmenta. Odluke se razlikuju po značaju, vremenskom i prostornom horizontu i pojedinačnim iznosima. Proces donošenja odluka uključuje sljedeće faze: određivanje problema koje treba riješiti, utvrđivanje mogućih rješenja problema, vrednovanje mogućih rješenja problema, izbor rješenja i primjena odluke.²³⁷ Sistem upravljačke kontrole (proces vođenja poslovno-finansijskih aktivnosti organizacije) uključuje upravljačke aktivnosti: planiranja, organizovanja, komuniciranja, kontrole ostvarenja i motivisanja. Rasprava o ovim upravljačkim aktivnostima i iz njih proističućih potreba menadžmenta ne može proći bez pominjanja računovodstvenih odgovora na te informacione potrebe. Neophodno je nešto reći o mjestu i ulozi računovodstva u zadovoljenju ovih potreba i početi od sistematike informacija i posvetiti odgovarajuću pažnju računovodstvenim dijelovima.

2.5.1. Sistematika i karakteristike računovodstvenih informacija

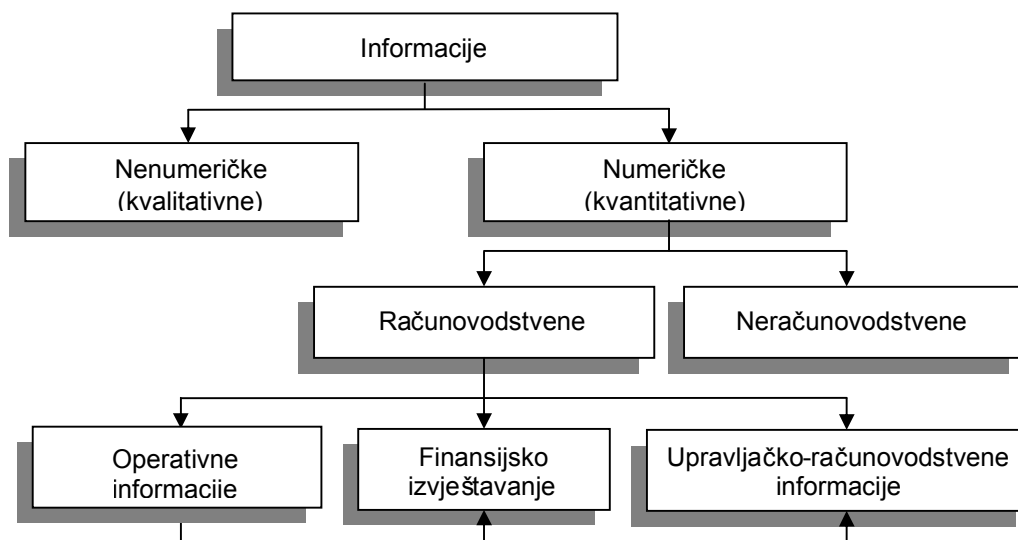
Brojni su eksterni korisnici informacija o neprofitnim i javnim organizacijama. Aktivnosti menadžmenta organizacije, kao internog korisnika, nezamislive su bez odgovarajućih informacija o samoj organizaciji i okruženju. Informacije se mogu sistematizovati na način predstavljen na narednoj slici (slika 17). Nenumeričke (kvalitativne, opisne) informacije o organizaciji i okruženju značajna su podloga za ponašanje eksternih korisnika i za aktivnosti menadžmenta. Glavna prednost numeričkih (kvantitativnih) informacija je u tome što tačnim određenjem činilaca, pojave, odnosa, stanja, uspjeha odlučivanje čini znatno sigurnijim. U savremenim konceptima upravljanja značajno mjesto zauzima kvantitativni menadžment koji se fokusira na upotrebu kvantitativnih metoda i tehnika u rješavanju upravljačkih problema i donošenja odluka u organizaciji. Neračunovodstveni dio kvantitativnih (neračunovodstvenih) informacija, kao što su opšte ekonomske, geografske, tehnološke i druge informacije isto tako su značajna informaciona podloga za ponašanje kako menadžmenta organizacije tako i eksternih korisnika za stanje i sudbinu organizacije. Iako se ne možemo odreći uloge

²³⁶ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 14-15.

²³⁷ Isto, str. 21.

neračunovodstvenog dijela brojčanih informacija, uloga računovodstvenih informacija je nezamjenjiva.²³⁸

Slika 17. Sistematizovanje informacija



Izvor: Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 25.

Osnovne prednosti računovodstvenih informacija su: računovodstvo je jedini potpuni sistem numeričke analize organizacije, finansijske su prirode i neposredno su povezane sa ciljevima organizacije. Računovodstvene informacije uključuju: a) operativne računovodstvene informacije, b) finansijsko-računovodstveno izvještavanje, odnosno periodične (godišnje) eksterne računovodstvene iskaze i c) upravljačko-računovodstvene informacije.²³⁹ Izvori operativnih informacija su operativna knjigovodstva i predstavljaju jednu od informacionih podloga i za finansijsko računovodstvo i za upravljačko računovodstvo, što pokazuje i strelica na dnu prethodnog grafičkog prikaza sistematike računovodstvenih informacija. Izvor finansijskih izvještaja je finansijsko računovodstvo, a upravljačko-računovodstvenih informacija je upravljačko računovodstvo.

Računovodstvo nije samo sebi cilj, nego je njegova cjelokupna aktivnost usmjerena na dobijanje informacija koje su potrebne korisnicima u procesu poslovnog odlučivanja. Kvalitet poslovne odluke zavisi od kvaliteta informacije koja je baza za odlučivanje. Problem poslovnih odluka u organizaciji je problem odgovarajućih i pravovremenih informacija, kao i njihove pravilne primjene.²⁴⁰ Računovodstvena informacija ima posebna obilježja koja dobrim dijelom proizilaze iz specifičnosti procesa računovodstvene obrade podataka. Računovodstvena terminologija je poznata kao

²³⁸ Prema nekim procjenama u sklopu informacionog sistema organizacija učešće podataka računovodstva kreće se od 40% do 50% ukupnih podataka koji se obrađuju za donošenje kompleksnih upravljačkih informacija. Dragojević, D.: *Obogaćivanje računovodstvenih informacija za potrebe OUR*, Knjigovodstvo br. 1, Beograd, 1975, str. 1, prema: Vidaković, S.: *Računovodstvo jezik poslovnog sporazumevanja*, Megatrend, Beograd, 2002, str. 48-49.

²³⁹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 27.

²⁴⁰ Turk, I.: *Računovodstvene informacije kao podloga za donošenje poslovnih odluka*, Informator, Zagreb, 1971, str. 12.

"poslovni jezik" ili "jezik poslovnog odlučivanja."²⁴¹ U cilju približavanja računovodstvene informacije neposrednom korisniku čine se pokušaji standardizacije računovodstvenih informacija. Standardizacija predstavlja svođenje različitih načina obrade i prezentovanja rezultata obrade na jedan tipičan način određenog oblika, sadržaja i kvaliteta. Standardizacija računovodstvenih informacija obezbjeđuje veći stepen njihove razumljivosti i upotrebljivosti za većinu korisnika. Rezultat standardizacije računovodstvenih informacija su, u formalnom i sadržajnom pogledu, finansijski (računovodstveni) izvještaji.

Kvalitet računovodstvenih informacija određuju sljedeće komponente: razumljivost, važnost, pouzdanost, uporedivost i ekonomičnost kao ograničenje. Osnovni kvalitet informacija koje se nalaze u finansijskim izvještajima je njihova trenutna razumljivost korisnicima, uz pretpostavku da korisnici posjeduju dovoljno znanja o poslovnim aktivnostima i o računovodstvu. Da bi informacije pri donošenju odluka bile korisne, nedophodno je da budu relevantne.²⁴² U bazama podataka postoji mnoštvo informacija, od kojih za odlučivanje korisnik uzima samo relevantne, dok ostale informacije nemaju, u tom trenutku, relevantnost za donošenje odluke. Kvalitet relevantnosti informacija dobija, zavisno od njenog uticaja na ishod odluke, pomažući donosiocu odluke da procijeni protekle, sadašnje ili buduće događaje ili da potvrdi ili ispravi svoje prethodne procjene. Relevantne informacije karakterišu vrijednost predviđanja, postojanje povratne veze i pravovremenost. Vrijednost predviđanja ukazuje na usmjerenost informacije na budućnost. Povratna veza (*feedback*) obezbjeđuje informacije o provođenju poslovne odluke. Kontrola provođenja odluke pokazuje eventualna odstupanja stvarnih od željenih rezultata što zahtijeva preduzimanje korektivnih akcija. Pravovremeno dostavljena informacija biće maksimalno iskorišćena pri donošenju odluke, dok je zakašnjela informacija irelevantna i bezvrijedna.

Da bi informacije bile korisne, moraju biti pouzdane. Informacija je pouzdana ako ne sadrži greške i pristrasnost, odnosno ako informacije vjerno prikazuju stvarne činjenice. Pouzdane informacije moraju biti neutralne, odnosno nepristrasne i dokumentovane validnim izvorima. Uporedivost je svojstvo informacije koje korisnicima omogućava da upoznaju sličnosti i razlike između posmatranih pojava kako bi mogli uočiti finansijske trendove i trendove uspješnosti organizacije. Uporedivost informacija podrazumijeva konzistentnost, prvenstveno, u smislu postojanosti (nepromjenjivosti) primjene određenih postupaka i izabranih računovodstvenih politika. Prilikom kreiranja računovodstvenih informacija mora se poštovati načelo ekonomičnosti. Troškovi pribavljanja informacija i koristi od njih moraju biti u ravnoteži. Koeficijent korisnosti informacija (K) prikazan je formulom: $K = E_k/T$, pri čemu je E_k – efekat korišćenja informacije, a T – troškovi prikupljanja, obrade i prezentovanja informacija.²⁴³ Ako je koeficijent korisnosti manji od jedan, kreiranje informacija se ne isplati i javlja se problem vrednovanja efekata korišćenja informacija. Efekat se ne može direktno izmjeriti, već se vrši profesionalno vrednovanje ekonomske efikasnosti odluka koje su donesene na osnovu tih informacija. Navedena kvalitativna obilježja računovodstvenih informacija prisutna su kao zahtjevi istaknuti opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima,

²⁴¹ Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 152.

²⁴² Detaljnije pogledati Okvir opštih pravila – principa za sastavljanje i objavljivanje finansijskih izvještaja, Djelokrug P: 5 do 8 i P: 26 do 30. *Računovodstveni standardi Republike Srpske*, prva knjiga, Savez RR RS, Banja Luka, 1999, str. 41-48.

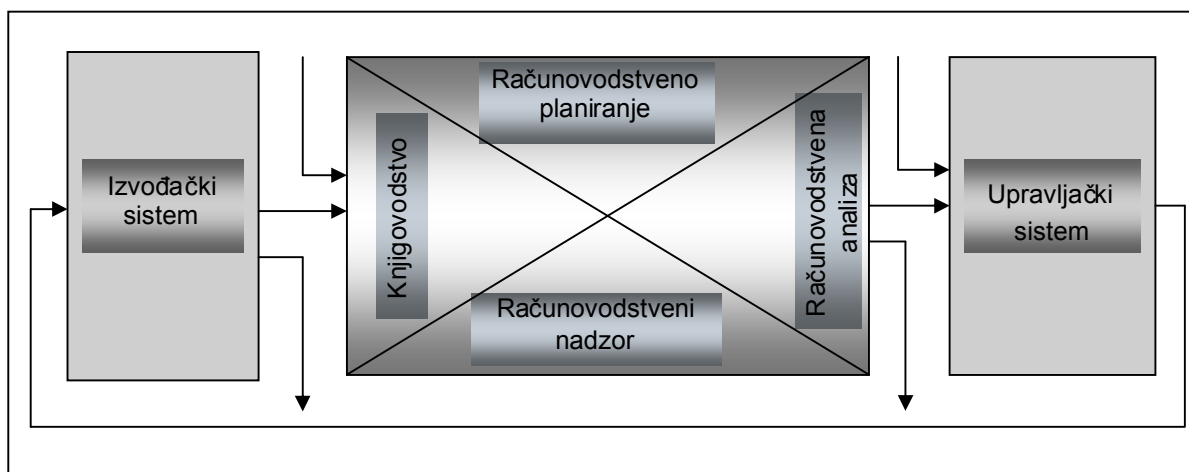
²⁴³ Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 153.

računovodstvenim standardima i zakonskim propisima za neprofitne organizacije i državne jedinice.

2.5.2. Računovodstvena informaciona nadležnost i potrebe različitih interesenata

U okviru informacionog sistema istaknuto mjesto zauzima računovodstveno-informacioni sistem i njegovo posebno isticanje proizilazi iz činjenice da je računovodstvena evidencija, po mnogo čemu, posebna vrsta, a da su računovodstvene informacije specifične. Porastom potreba za računovodstvenim informacijama razvija se i odgovarajući računovodstveno-informacioni sistem, dok se položaj računovodstva u okviru informacionog sistema i njegova struktura prikazuje na slici 18.

Slika 18. Računovodstvo u okviru poslovnog sistema



Izvor: Prilagođeno prema: Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 156.

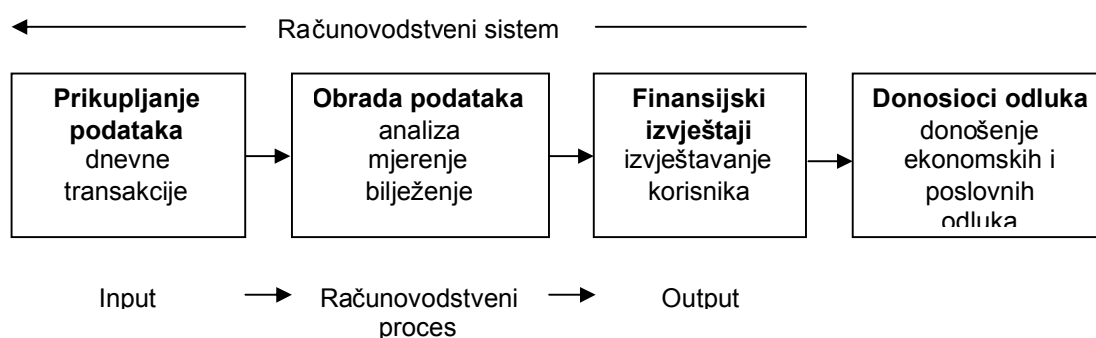
Računovodstvena informacija kao finalni proizvod računovodstvene obrade podataka predstavlja sintezu svih podataka koje pruža knjigovodstvo, računovodstveno planiranje, računovodstveni nadzor i računovodstvena analiza.²⁴⁴ Ona nije prost zbir podataka iz pojedinih dijelova računovodstva nego se postiže sinergijski efekat, obogaćenost podataka proizašlih iz interakcije dijelova računovodstva. Tokovi informacija u računovodstvenom sistemu prikazni su na slici 19.

Rezultat djelovanja računovodstvenog informacionog sistema su poslovne informacije koje za razliku od drugih informacija nazivamo računovodstvenim

²⁴⁴ Često se i u pojedinim menadžerskim timovima, računovodstvo poistovjećivalo sa knjigovodstvom (kao njegovim najvažnijim podsistemom), što je apsolutno pogrešno i nenaučna predstava o ulozi računovodstva u upavljanju procesima i resursima organizacije. Računovodstveno planiranje se može organizovati kao poseban segment, a proizvod planiranja je konkretan finansijski plan. Da bi se utvrdila ispravnost ili neispravnost u svim dijelovima računovodstva, menadžment preduzeća se služi računovodstvenom kontrolom i nadzorom. Predmet računovodstvene analize čini ispitivanje i ocjena finansijske pozicije i rezultata poslovanja upoređivanjem podataka iz računovodstvenih obračuna i predračuna, kao i korišćenjem ostalih postupaka utvrđivanja odstupanja i uzroka odstupanja, kao i njihovih posljedica. Vidaković, S.: *Računovodstvo - jezik poslovnog sporazumevanja*, Megatrend, Beograd, 2002, str. 36-38.

informacijama.²⁴⁵ Značaj računovodstvenih informacija porastao je posebno kada se pristupilo ocjenjivanju ispravnosti ranije donesenih poslovnih odluka. Istorijski posmatrano, računovodstvene informacije odražavaju promijenjenu ulogu računovodstva čije težište se pomjeralo od finansijskog računovodstva, kao prvog pojavnog oblika, preko računovodstva troškova, prema upravljačkom računovodstvu.²⁴⁶ Za finansijsko knjigovodstvo obično se kaže da je eksterno usmjeren dio računovodstva organizacije i za to postoje najmanje dva razloga. Prvo, poslovno-finansijski odnosi organizacije i okruženja glavni su predmet finansijskog računovodstva, iako ono obuhvata i interne procese u organizaciji. Drugo, finansijsko računovodstvo jedini je informacioni izvor o finansijskom položaju i uspjehu organizacije za eksterne interesente.²⁴⁷

Slika 19. Tokovi informacija u računovodstveno-informacionom sistemu



Izvor: Prilagođeno prema: Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 157.

Upravljačko računovodstvo je drugi bitni dio ukupnog računovodstva organizacije.²⁴⁸ Ono uključuje korišćenje, adaptaciju i interpretaciju podataka finansijskog računovodstva za potrebe informacione podrške menadžmentu u obavljanju upravljačkih aktivnosti, obračun troškova i učinaka, što se može smatrati embrionom iz koga se razvilo upravljačko računovodstvo, računovodstveno planiranje (budžetiranje) i računovodstvenu kontrolu ostvarenja planiranih vrijednosti, što je računovodstveni informacioni odgovor menadžmenta u vezi sa aktivnošću sistematske kontrole, računovodstvenu analizu troškova i koristi u funkciji donošenja pojedinačnih poslovnih odluka.²⁴⁹

Računovodstvo punih troškova nije posebno računovodstvo u institucionalnom smislu, već samo jedan vrijednosno-informacioni koncept koji barata punim vrijednostima prihoda, troškova i rezultata pa i sredstava i izvora sredstava.²⁵⁰ Ovaj računovodstveni vrijednosno-informacioni koncept sadržan je u finansijskom računovodstvu koje računa s punim vrijednostima sredstava i izvora sredstava, prihoda,

²⁴⁵ Vidaković, S.: *Računovodstvo - jezik poslovnog sporazumevanja*, Megatrend, Beograd, 2002, str. 60.

²⁴⁶ Isto, str. 61.

²⁴⁷ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 28-29.

²⁴⁸ Može se reći da je upravljačko računovodstvo proces identifikovanja, mjerenja, prikupljanja, analize, pripremanja, interpretiranja i saopštavanja informacija koje pomažu rukovodiocima u ispunjavanju organizacionih ciljeva. Horneegren, C., Sundem, G.: *Introduction to Management Accounting*, Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1987, p. 4.

²⁴⁹ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 30.

²⁵⁰ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 33-34.

rashoda i rezultata. Upravljačko računovodstvo često se koristi konceptom punih troškova, posebno u vezi s obračunom po standardnim troškovima u svrhu kontrole troškova. Računovodstvo odlučivanja (diferencijalnih vrijednosti) predstavlja poseban pristup upravljačkog računovodstva informacionim izazovima upravljačke aktivnosti donošenja pojedinačnih poslovno-finansijskih odluka.²⁵¹ Riječ je o računovodstvenoj analizi za potrebe alternativnog poslovnog odlučivanja u kojoj računovodstvo barata budućim diferencijalnim²⁵² vrijednostima.

Uvažavajući posebnosti ekonomskih entiteta, čija se djelatnost prati računovodstvenim sistemom, razvila se potreba za izgradnjom različitih vrsta računovodstvenih sistema. Postojanje različitih računovodstvenih podsistema, zasnovanih na primjeni različitih modela računovodstvene osnove i finansijskog izvještavanja proizilazi iz različitih ciljeva poslovanja profitno orijentisanih organizacija u odnosu na ciljeve neprofitnih organizacija i javnog sektora. Finansijski izvještaji profitno orijentisanih organizacija, koje posluju s ciljem ostvarivanja profita, treba da pruže informacije o finansijskom položaju, uspješnosti i promjenama finansijskog položaja preduzeća, što je u donošenju ekonomskih odluka značajno za široki krug korisnika. Ciljevi poslovanja neprofitnih i javnih organizacija ostvaruju se pružanjem usluga i isporukom roba, tako da finansijski izvještaji neprofitnih organizacija i budžetskih korisnika treba da pruže informacije o finansijskom položaju i uspješnosti poslovanja, prikazane u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima, ali i da pokažu zadovoljenje postavljenih zahtjeva putem ozakonjenih odnosa (budžet) u pogledu forme i sadržaja finansijskih izvještaja.

Državno računovodstvo (računovodstvo budžeta, budžetsko računovodstvo) ima mnogo sličnosti ali i značajnih razlika u odnosu na poslovno (komercijalno, preduzetničko) računovodstvo. Sličnosti se ogledaju u primjeni sistema dvojnog knjigovodstva, vođenju glavne knjige, izradi osnovnih finansijskih izvještaja, internoj kontroli i sl. Razlike su u: odsustvu profita kao motiva, postojanju zakonskih uslova koji ograničavaju pribavljanje i trošenje prihoda, naglasak je na odgovornosti u upravljanju resursima, praćenju planiranih vrijednosti, korišćenje modifikovanog načela nastanka događaja, itd. Odvajanje računovodstvenog sistema za praćenje djelatnosti državnih (budžetskih) organizacija od računovodstvenog sistema za praćenje djelatnosti ostalih neprofitnih organizacija pokazala se kao neminovnost usljed njihovog različitog načina finansiranja. Državne (budžetske) organizacije finansiraju se iz budžeta i za praćenje njihovog poslovanja (koje se odvija kroz izvršenje budžeta) neophodno je uspostaviti računovodstveni sistem budžeta. Za ostale neprofitne organizacije koje se ne finansiraju iz budžeta nego se finansiraju od strane različitih finansirera, osnivača ili na druge načine (članarine, sponzorstva) potrebno je izgraditi konzistentniji računovodstveni sistem po uzoru na razvijene tržišne privrede.

Računovodstvene informacije evidentirane u poslovnim knjigama nisu u tom obliku dostupne korisnicima. Završna faza računovodstvenog prikupljanja i obrade podataka usmjerena je na dobijanje informacija prema zahtjevima korisnika, odnosno sastavljanju finansijskih izvještaja. Finansijski izvještaji predstavljaju transparentna i fleksibilna sredstva komunikacije između korisnika i okruženja. Oni su bitni kako za

²⁵¹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 35.

²⁵² Da bi troškovi bili relevantni za jednu poslovnu alternativu moraju ispunjavati dva uslova: moraju se odnositi na budućnost i moraju biti različiti po pojedinim poslovnim alternativama koje konkurišu.

budžetske korisnike u svrhu dobijanja podataka kod budućeg planiranja, procjene i donošenje finansijskih odluka, nadzor u izvršenju budžeta tako i za eksterne korisnike finansijskih informacija, tj. javnost u širem smislu. Finansijski izvještaji kao rezultat računovodstvene obrade sadrže standardne i uobičajene informacije, međutim, one ponekad određenim korisnicima nisu dovoljne za donošenje konačnog suda i konačne odluke, pa su potrebne dodatne informacije.

U dosadašnjem periodu sistem informisanja u organizacijama nije mogao da se razvija i adekvatno izgrađuje pošto se više pažnje posvećivalo potrebi eksternih korisnika računovodstvenih informacija. Mada je uloga računovodstva da zadovoljava interne potrebe organizacija važnija od zadovoljavanja eksternih potreba, ipak se internoj ulozi računovodstva u organizacijama posvećuje nedovoljna pažnja. Razlozi ovakvog stanja su: 1) stroge sankcije propisane za neizvršenje zakonskih propisa, tj. eksterna, ali ne i interna obaveza organizacije za dostavljanje izvještaja, 2) finansijsko-računovodstvene službe pretežno su zauzete eksternim obavezama i nemaju dovoljno vremena da više pažnje posvete sopstvenim potrebama i 3) potrebe za internim informacijama organizacija najčešće nisu jasno definisane i utvrđene.²⁵³

Finansijski izvještaji budžetskih korisnika moraju zadovoljiti dva osnovna uslova: a) osigurati relevantnu i pouzdanu informaciju potrebnu za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka, odnosno informaciju kao podršku upravljanju i b) osigurati informaciju koja će omogućiti adekvatnu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoju finansijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti, dati podršku internoj kontroli i reviziji.²⁵⁴ Osnovni zadatak finansijskih izvještaja je pružanje relevantne, razumljive, pouzdane i uporedive informacije o poslovanju izvještajne jedinice.

Korisnike računovodstvenih informacija u neprofitnim organizacijama dijelimo u dvije kategorije: eksterne i interne. Eksterni korisnici su lica ili organizacije koje nisu direktno uključene u djelatnost izvještajne jedinice i to su: zakonodavna i državna tijela državne uprave, javnost, ulagači, kreditori i donatori i mediji. Interni korisnici su lica ili grupe koje su direktno uključene u djelatnost izvještajnog entiteta: članovi upravnog i nadzornog odbora, menadžment organizacije, interni revizori i zaposleni. Pred računovodstveni informacioni sistem postavlja se problem jedinstvenog i istovremenog zadovoljenja potreba internih i eksternih korisnika računovodstvenih informacija. U sadašnjim uslovima prioritet je zadovoljavanje informativnih potreba entiteta i dovođenje faze odlučivanja u strogu zavisnost od procesa informisanja bez koje nema odlučivanja i ne može se govoriti o funkcionisanju informisanja. Baza i nadgradnja ne mogu imati potrebe za istim obimom podataka, pa se treba osloboditi sadašnje prakse da su i za eksterne potrebe nužni svi podaci koje organizacija koristi za sopstvene informativne potrebe.²⁵⁵

2.5.3. Mjesto i uloga upravljačkog računovođe u sistemu informisanja

Iz organizacionog pozicioniranja funkcije računovodstva proističe i uloga upravljačkog računovođe, odnosno njegova nadležnost za cjelinu računovodstva, kako

²⁵³ Vidaković, S.: *Računovodstvo - jezik poslovnog sporazumevanja*, Megatrend, Beograd, 2002, str. 71.

²⁵⁴ Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str., 322-323.

²⁵⁵ Vidaković, S.: *Računovodstvo - jezik poslovnog sporazumevanja*, Megatrend, Beograd, 2002, str. 73.

za finansijsko računovodstvo i finansijske izvještaje, tako i za upravljačko računovodstvo.²⁵⁶ Upravljački računovođa je nosilac uloge obezbjeđivanja informacione podrške menadžmentu organizacija u svim upravljačkim aktivnostima. Uloga obezbjeđenja informacione podrške menadžmentu ne znači da upravljački računovođa predstavlja samo "produženu ruku" menadžmenta nego čini i dio menadžmenta,²⁵⁷ tačnije vrhovnog upravljačkog tima organizacije. Upravljački računovođa podržava poslovnost izvršnih funkcija (usluga, marketinga, finansija), brine se o troškovnoj, rezultatskoj i strategijskoj transparentnosti organizacije, koordinator je pojedinačnih planova koji čine cjelovit plan organizacije, organizuje sistem sveobuhvatnog informisanja u organizaciji i brine se o ekonomičnosti sistema.²⁵⁸

Ulogu upravljačkog računovođe može imati samo visokoobrazovani ekonomista od koga se očekuje visok nivo znanja i vještina iz menadžmenta, organizacije, poslovnih finansija, finansijskog računovodstva sa revizijom, procesa odlučivanja i cost/benefit analize, sistema, metoda i tehnika planiranja i kontrole ostvarenja, informacionih sistema, menadžmenta ljudskih resursa, motivacionih sistema itd. Kada govorimo o upravljačkom računovođi, ne mislimo da to treba biti jedno posebno lice. Naprotiv, to je obično glavni računovođa koji je nadležan za cjelinu računovodstva organizacije, za finansijsko računovodstvo i godišnje račune preduzeća. Posebno je pitanje kako će se on zvanično zvati: glavni računovođa, šef računovodstva, pomoćnik finansijskog direktora za računovodstvo, direktor računovodstva itd. U razvijenim tržišnim privredama glavnog računovođu nazivaju kontrolorom usljed njegove uloge u ostvarivanju sistematske upravljačke kontrole u organizaciji.²⁵⁹ Prethodno smo se sreli sa različitim organizacionim strukturama u većem broju neprofitnih organizacija i javnog sektora, u kojima je na jedan način pozicioniran i glavni računovođa. Pregledom ranijih organizacionih i upravljačkih šema, sada u prvi plan stavljamo višu upravljačku strukturu i dublje raščlanjivanje samo u području nadležnosti menadžmenta za finansije i računovodstvo javnog sektora, lokalne samouprave (slika 20).

Kao što se može vidjeti, karijera upravljačkog računovođe vezana je za vertikalnu gdje je potrebno obezbijediti kontrolu javnih nabavki roba i usluga do nivoa odobrenog budžeta, projektnu analizu troškova i koristi, posebni mjesečni obračuni i izvještaji za menadžment i Skupštinu u svrhu donošenja pojedinačnih odluka, planiranje, kontrola i analiza ostvarenja budžetskih prihoda i rashoda, glavni računovođa u sredini i šef odjeljenja za budžet i finansije na vrhu, kao jedan od ključnih savjetnika gradonačelniku i Skupštini za procjenu predloženih prihoda, rashoda i donošenje uravnoteženog budžeta.

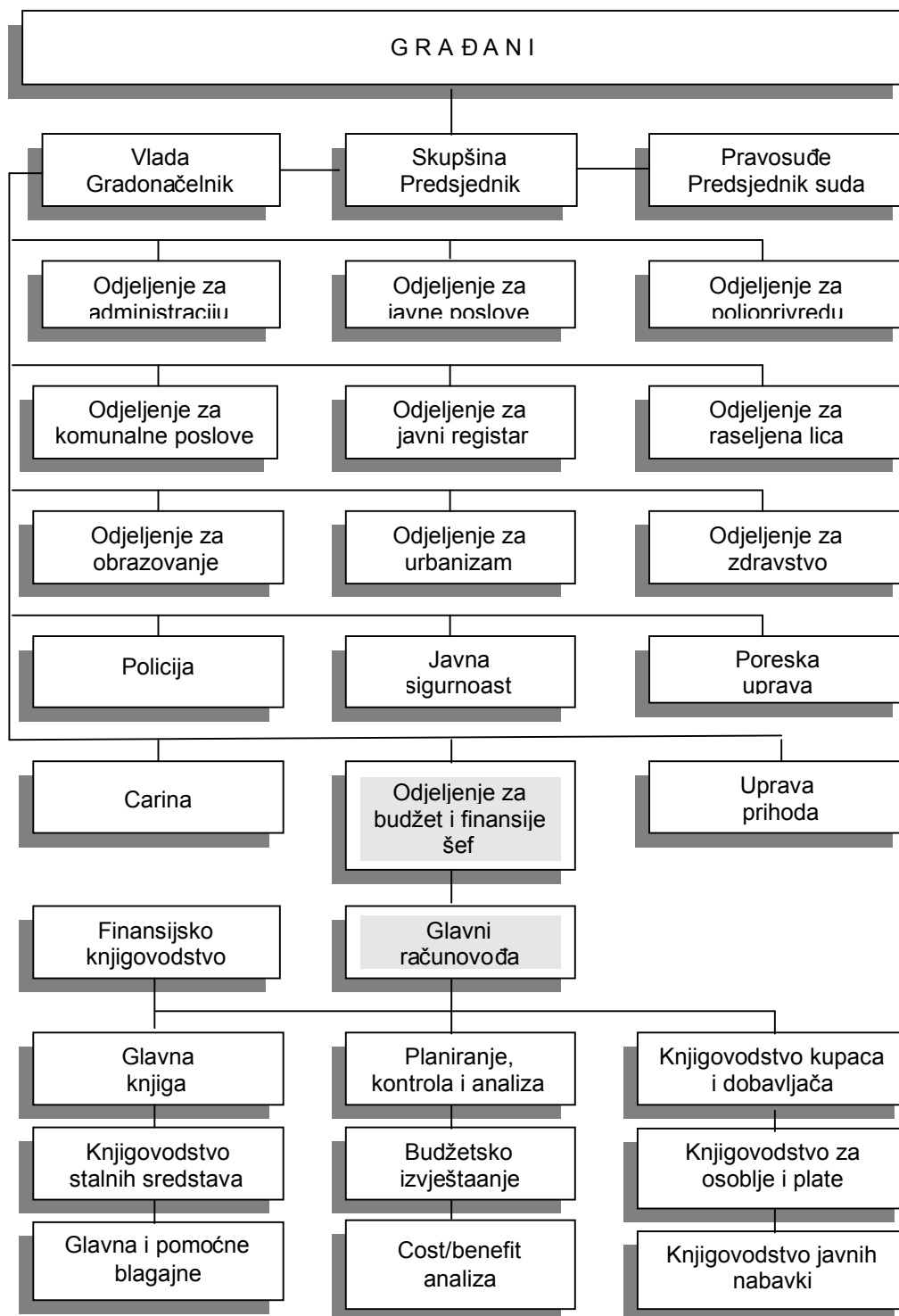
²⁵⁶ Horngren, T. C., Foster, G., Datar, M. S.: *Osnove troškovnog računovodstva, upravljački aspekt*, Udruženje računovođa i revizora FBiH-Udruga računovođa i finansijskih djelatnika Herceg-Bosne, Sarajevo, 2002, str. 13-14.

²⁵⁷ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 43.

²⁵⁸ Albach, H., Weber, J.: *Controlling, LFG, Ergänzungsheft 3/91*, Betriebswirtschaftlicher Verlag Th. Gabler, Wiesbaden, 1991, s. 2-3, prema: Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 43.

²⁵⁹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 48.

Slika 20. Pozicioniranje i nadležnost menadžera za finansije i računovodstvo i glavnog računovođe (kontrolora) u javnom entitetu



Upravljački računovođa, zbog svog ekspertskog nivoa i visokog razumijevanja datog ambijenta, pošto se bavi prikupljanjem i obradom informacija, postaje učesnik u procesu odlučivanja. On je pretrpio značajnu metamorfozu od pripremača numeričkih izvještaja do specijaliste za informacionu podršku donošenju odluka, postao je poslovni partner menadžmentu i glavni interni konsultant. U narednom periodu njegova uloga će jačati a to podrazumijeva dodatne obrazovne izazove za akademske institucije i profesionalne asocijacije.²⁶⁰ Kod nas afirmacija glavnog računovođe (kontrolora, sa zaokretom prema modelu tržišnog privređivanja može samo jačati pošto raspolažemo gotovim uzorima i iskustvima zemalja razvijenog računovodstva. Ideja da kontrolor ima sve veću odgovornost odavno je prisutna u profitnim organizacijama, međutim izgleda da još nije "dobro" prihvaćena u najvećem broju neprofitnim organizacijama i javnom sektoru.

Računovođe imaju jedinstvene etičke²⁶¹ odgovornosti. Kodeksi etike koje su razvila stručna udruženja postavljaju više standarde ponašanja nego što to čine zakoni koji regulišu ovo zvanje.²⁶² To dijelom proizilazi iz činjenice da stručna udruženja imaju lične interese u poboljšanju ugleda zvanja u javnosti.²⁶³ Upravljačke računovođe i finansijski menadžeri obavezni su prema javnosti (okruženju organizacije), svojoj profesiji, organizaciji kojoj služe i prema sebi samima da se u obavljanju poslova pridržavaju najviših etičkih standarda. Standardi²⁶⁴ postavljaju pet bitnih načela (zahtjeva, pravila): kompetentnost, povjerljivost, integritet, objektivnost i rješavanje stručnih sukoba.²⁶⁵ Pažljivim proučavanjem navedenih pravila može se zaključiti da je etička dimenzija upravljačkog računovodstva veoma značajna, jednako važna kao i u finansijskom knjigovodstvu i eksternoj nezavisnoj reviziji finansijskih izvještaja.

* *

*

Menadžment kontrola predstavlja skup upravljačkih aktivnosti sračunatih da raspoloživi resursi budu efikasno korišćeni u ostvarivanju ciljeva organizacije. Upravljačka kontrola, prije svega, je vrijednosna kontrola iako postoje značajni dijelovi upravljačke kontrole nemonetarnog karaktera. Upravljačka kontrola uključuje upravljačke aktivnosti planiranja, organizovanja, kontrolu izvršenja, komunikaciju i motivisanje. Računovodstvo ima značajnu ulogu u ostvarivanju svake od ovih upravljačkih aktivnosti. Za razumijevanje sistema upravljačke kontrole najvažnije su aktivnosti planiranja i kontrole izvršenja planiranih aktivnosti.

Jedan od najtežih aspekata dizajniranja sistema menadžment kontrole je definisanje njenih centara odgovornosti: centri standardnih troškova, centri diskrecionih rashoda, centri prihoda, profitni i imovinski centri. Pomenuta područja nalaze se u

²⁶⁰ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 50.

²⁶¹ Etika su moralna načela koje pojedinac koristi u svom ponašanju. Etika su lični kriterijumi prema kojima pojedinac razlikuje "dobro" od "lošeg." Meigs, W. B., Meigs, R. F.: *Accounting, The Basic for Business Decision*, McGraw-Hall Book Company, New York, 1987, p. 616.

²⁶² Možda je najvažnija karakteristika znanja da je to posebna odgovornost lica koja su pripadnici zvanja da služe javnom interesu, čak i uz žrtvu vlastitog dobitka.

²⁶³ Meigs, W. B., Meigs, R. F.: *Accounting, The Basic for Business Decision*, McGraw-Hall Book Company, New York, 1987, p. 618.

²⁶⁴ Detaljnije pogledati: *Etički kodeks za profesionalne računovođe*, <http://www.ifac.org/Ethics/index/tmpl>.

²⁶⁵ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 54.

fokusu računovodstva odgovornosti, kao sastavnog dijela upravljačkog računovodstva. Iako je finansijsko mjerenje performansi područja odgovornosti i njenih menadžera najpotpunije, ono ima manji značaj u neprofitnom i javnom u odnosu na profitni sektor. Za donošenje konačnog suda o uspješnosti neprofitnih entiteta u analizu se moraju uključiti i nemonetarni indikatori uspješnosti. Izbor strukture programa u neprofitnim organizacijama jedan je od kritičnih zadataka sa kojima se suočava upravljački vrh. U dizajniranju strukture programa menadžment se fokusira na nekoliko vrsta različitih programa. Programi predstavljaju operativno definisane strategije organizacije i mogu se podijeliti na kategorije, potkategorije i elemente, s tim da moraju biti dodijeljeni nekom centru odgovornosti. Na unutrašnji ambijent menadžment kontrole značajno utiče autonomija menadžera, administrativni i kulturološki faktori.

Upravljački orijentisan računovodstveni informacioni sistem, kao sastavni dio integralnog informacionog sistema organizacije i najznačajniji izvor kvantitativnih informacija u svakoj organizaciji, pruža značajnu informacionu podršku upravljanju organizacijom. Može se reći da i finansijsko i upravljačko računovodstvo imaju upravljački karakter. Eksterni zahtjevi su od primarnog značaja za koncipiranje finansijskog knjigovodstva, međutim, nema sumnje da su informacije koje proizilaze iz finansijskih izvještaja upotrebljive za korisnike unutar organizacije. Najvažnije područje računovodstva je finansijsko izvještavanje. Ono ima za cilj pružiti korisnicima tačnu i pouzdanu informaciju o samoj izvještajnoj jedinici na koju se informacija odnosi. Svrha sastavljanja finansijskih izvještaja je zadovoljenje uobičajenih potreba većine korisnika za kvalitetnom informacijom koja je potrebna prilikom donošenja različitih odluka. Računovodstvena informacija se prikazuje korisnicima u standardnoj formi finansijskih izvještaja. U zavisnosti od ciljeva finansijskog izvještavanja i različitih potreba korisnika finansijskih izvještaja bira se i računovodstvena osnova koja će biti korisna pri sastavljanju i predočavanju finansijskih izvještaja.

III BILANSNI AGREGATI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Fenomen čijom interpretacijom (čitanjem, tumačenjem, analizom) ćemo se baviti u ovom i narednim poglavljima rada mogli smo jednostavno nazvati i finansijsko-računovodstvenim izvještajima, finansijskim izvještajima, godišnjim računima ili godišnjim zaključkom. Godišnji zaključak se često naziva bilansom, međutim, bilans predstavlja užu pojam i odnosi se samo na bilans stanja. Da bi se izbjegli nesporazumi, zakonodavac umjesto pojma bilans²⁶⁶ koristi termin bilans stanja. Pojam bilansni agregati nastoji da prevaziđe nedostatak govornog izjednačavanja navedenih pojmova i ukaže da agregiranje treba shvatiti kao jedinstvenu cjelinu Bilansa stanja, Bilansa uspjeha, Bilansa novčanih tokova i Aneksa konstituisanih u skladu sa principom jasnosti i odredbama IV direktive EEZ/EU (prva tri) i Međunarodnim standardima finansijskog izvještavanja (sva četiri) koja upućuje na sušastvenost, zadovoljenje informacionih potreba odgovarajuće grupe adresata o imovinskom položaju i ostvarenom uspjehu i likvidnosti entiteta. Svaki od ovih finansijskih izvještaja agregat je za sebe: Bilans stanja kao finansijsko-strukturni, odnosno imovinski, Bilans uspjeha kao agregat tokova rentabiliteta i Bilans novčanih tokova kao agregat tokova likvidnosti.

Cilj finansijskih izvještaja opšte namjene je da pruže informacije o finansijskom položaju, uspješnosti i novčanim tokovima entiteta koje su pri donošenju ekonomskih odluka korisne širokom krugu korisnika. Posebno bitan cilj finansijskih izvještaja u javnom sektoru je pružanje informacija korisnih za odlučivanje i za ukazivanje na odgovornost entiteta za povjerena sredstva. Finansijski izvještaji budžeta i budžetskih korisnika moraju zadovoljiti dva osnovna uslova: (1) osigurati relevantne i pouzdane informacije za donošenje ekonomskih, socijalnih i političkih odluka (informacije za podršku upravljanju) i (2) osigurati informacije koje će omogućiti efikasnu kontrolu raspolaganja javnim dobrima i pomoći razvoju finansijskog menadžmenta uvođenjem standarda odgovornosti (podrška internoj kontroli i reviziji).²⁶⁷ Finansijski izvještaji neprofitnih organizacija treba da omoguće informacije koje su upotrebljive sadašnjim i potencijalnim isporučiocima resursa i drugim korisnicima u donošenju racionalnih odluka, procjeni usluga koje pružaju neprofitne organizacije i procjeni načina obavljanja upravljačke aktivnosti menadžmenta neprofitnih organizacija.

S obzirom na sve veći značaj Međunarodnih računovodstvenih standarda (u daljem tekstu MRS), posebno u tumačenju sadržaja finansijskih izvještaja: Bilansa stanja, Bilansa uspjeha, Bilansa tokova gotovine i Aneksa, prilikom donošenja Zakona o računovodstvu²⁶⁸ Republika Srpska je prihvatila neposrednu primjenu MRS²⁶⁹ prevodeći ih i objavljujući kao Računovodstvene standarde Republike Srpske (u daljem tekstu RSRS). Uz Standarde nalazi se i Okvir za sastavljanje i prezentovanje finansijskih

²⁶⁶ Vidaković, S.: *Računovodstvo - jezik poslovnog sporazumevanja*, "Megatrend," Beograd, 2002, str. 98-130, Ranković, J.: *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1992, str. 21-38, Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 95, Vasiljević, K.: *Teorija i analiza bilansa*, četvrto dopunjeno i prerađeno izdanje, Savremena administracija, Beograd, 1965, str. 3-13, Romić, L.: *Teorija bilansa*, sistem finansijskog izveštavanja: ciljevi, forma, sadržina, Ekonomski fakultet, Subotica, 1999, str. 95-105, Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, prof. dr Slobodan V. Vidaković, Beograd, 2001, str. 155-176.

²⁶⁷ Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 322-323.

²⁶⁸ "Sl. glasnik Republike Srpske" br. 18, od 16.07.1999. godine.

²⁶⁹ International Accounting Standards (IAS) 1999.

izvještaja,²⁷⁰ kao teorijska podloga donošenju standarda u čijem sastavu su i bilansne šeme kao direktivna podloga za izradu kontnog okvira. Aktivnosti Međunarodne federacije računovođa (IFAC), odnosno Komiteta za javni sektor doveli su do uspostavljanja sveobuhvatnog skupa Međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor (u daljem tekstu MRS JS) kojima se upostavljaju zahtjevi za finansijskim izvještavanjem vlada i drugih organizacija iz javnog sektora. Imajući u vidu izmjene Zakona o računovodstvu u entitetima BiH i donošenje Zakona o računovodstvu i reviziji na nivou BiH, bilo je neophodno izvršiti prevod MRS JS 2004,²⁷¹ koji je od koristi za pravni sistem koji nije razvio računovodstvene standarde za državne entitete i entitete javnog sektora. Usvajanjem MRS JS kao i objelodanjivanje usaglašenosti sa njima značajno će poboljšati kvalitet finansijskog izvještavanja entiteta javnog sektora kod nas.

1. Komponente bilansnih agregata

Sastav finansijsko-računovodstvenih izvještaja vremenom se razvijao i dugo su ga činili Bilans stanja (bilans) i Bilans uspjeha (račun dobitka i gubitka) kao osnovne komponente godišnjeg zaključka. Rastom informacionih interesa u okruženju o stanju i uspjehu entiteta, odnosno rastom informacione uloge bilansa i računa dobitka i gubitka sve su učestalije potrebe za potpunijim razumijevanjem procjena (vrijednosti) sadržanih u ovim izvještajima, detaljnijim informacijama o pojedinim imovinskim dijelovima, obavezama, prihodima i rashodima, kao i informacijama koje povećavaju iskaznu moć ovih izvještaja. U početku to se obezbjeđivalo tzv. fusnotama ili napomenama uz finansijske izvještaje. Okolnosti da bilans stanja i bilans uspjeha imaju ograničene mogućnosti zadovoljenja zakonodavnih zahtjeva uticale su da se u sastav godišnjih izvještaja 1978.²⁷² godine, IV direktivnom Savjeta EU, uključi i treća komponenta - dodatni računovodstveni izvještaj ili Aneks. Rast informacionih interesa ukazivao je da su i navedeni izvještaji nedovoljni, pa se, sve češće, upražnjava izvještavanje o tokovima sredstava u entitetu.

Danas se smatra da bilansni agregati preduzeća obično pokrivaju: bilans stanja (bilans), bilans uspjeha (račun dobitka i gubitka), izvještaj o promjenama finansijskog položaja i napomene i drugi izvještaji i objašnjenja uz finansijske izvještaje, odnosno aneks ili dodatni računovodstveni izvještaj. Finansijski izvještaji preduzeća pripremaju se²⁷³ i objavljuju najmanje jednom godišnje i usmjereni su prema širokom spektru

²⁷⁰ Okvir za sastavljanje i predstavljanje finansijskih izvještaja (K-15) predviđa da godišnji finansijski izvještaji obuhvataju: Bilans stanja, Bilans uspjeha (račun dobitka i gubitka), Izvještaj tokova gotovine, Izvještaj o svim promjenama u vlasničkom kapitalu, o računovodstvenim politikama i zabilješke uz finansijske izvještaje. *Računovodstveni standardi Republike Srpske*, Savez računovođa i revizora RS, prva knjiga, Banja Luka, 1999, str. 28.

²⁷¹ Savez računovođa i revizora RS u saradnji sa Savezom računovođa i revizora Srbije izvršio je prevod IFAC-ova izdanja na engleskom jeziku "2004 IFAC Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncement" i objavio ih dva mjeseca po objavljivanju od strane IFAC.

²⁷² IV direktiva Savjeta EEZ/EU od 25. jula 1978. godine o godišnjim računima izvjesnih pravnih formi preduzeća, zasnovana na čl. 54. tačka 3. paragraf (g) Ugovora. "Odjeljak I – Opšte odredbe, čl. 2. (1) godišnji računi obuhvataju bilans, račun dobitka (profita) i gubitka, kao i aneks. Ova dokumenta čine jednu cjelinu," Ranković, J.: *Teorija bilansa*, Univerzitet u Beogradu, Ekonomski fakultet, Beograd, 1992, str. 486-488.

²⁷³ U skladu sa Zakonom o računovodstvu, Okvirom za sastavljanje i predstavljanje finansijskih izvještaja i Računovodstvenim standardima Republike Srpske.

korisnika, a predmet su ispitivanja i ocjenjivanja od strane eksterne revizorske firme.²⁷⁴ Emitovanje finansijskih izvještaja za potrebe eksternih korisnika obezbjeđuje informacije o tri bitne dimenzije preduzeća: finansijskom položaju (poziciji) na bilansni dan,²⁷⁵ zarađivačkoj moći,²⁷⁶ i finansijskim tokovima.²⁷⁷ Finansijski izvještaji, takođe, pokazuju rezultate koje je ostvario menadžment u upravljanju povjerenim resursima, dok je upravni odbor ili drugo rukovodno tijelo odgovorno za pripremu i prikazivanje finansijskih izvještaja.

Kod nas, Zakon o računovodstvu i reviziji²⁷⁸ propisuje obaveznu primjenu standarda računovodstva i revizije, uključujući i kodeks profesionalne etike²⁷⁹ za profesionalne računovođe i revizore. MRS,²⁸⁰ odnosno MSFI i prateća uputstva, objašnjenja i smjernice koje donosi Odbor za međunarodne računovodstvene standarde (u daljem tekstu IASB) obavezujući su za finansijske izvještaje²⁸¹ koji se primjenjuju na sva privatna i javna preduzeća i druga pravna lica sa sjedištem u BiH. Izuzetno, do objavljivanja međunarodnih računovodstvenih standarda za vlade i druga pravna lica iz javnog sektora, budžeti, budžetski korisnici i vanbudžetski fondovi u BiH primjenjivaće važeće propise o računovodstvu i finansijskom izvještavanju institucija BiH, entiteta²⁸² i Brčko distrikta.

Zakon je predvidio da entiteti i Brčko distrikt u roku od tri mjeseca, od dana stupanja na snagu zakona,²⁸³ preduzmu neophodne mjere za njegovo sprovođenje i propišu obrasce finansijskih izvještaja i druge računovodstvene zahtjeve za preduzeća, ali do kraja obračunskog perioda (31.12. 2004.) i propisanog roka za podnošenje godišnjih računa (28.02.2005.) entiteti i Brčko Distrikt nisu usvojili zakon, te je logika stvari nalagala da treba primijeniti propisi za naznačeni period koji su se primjenjivali i kod polugodišnjeg obračuna (30.06.2004.). Obaveza izrade godišnjih finansijskih izvještaja propisana je čl. 5. Zakona o računovodstvu²⁸⁴ i kompletan set godišnjih finansijskih izvještaja za polaganje računa od strane uprave uključuje: 1) Bilans stanja, 2) Bilans uspjeha, 3) Dodatni računovodstveni izvještaj – Aneks I i II za sva pravna

²⁷⁴ Obveznici revizije godišnjih finansijskih izvještaja su akcionarska društva čije su hartije od vrijednosti primljene u berzansku kotaciju, akcionarska društva registrovana za obavljanje poslova posredovanja sa hartijama od vrijednosti i sva akcionarska društva čije su hartije od vrijednosti predmet javne prodaje.

²⁷⁵ Stanje imovine, kapitala i obaveza, čemu očigledno služi bilans.

²⁷⁶ Prihodi, rashodi i njihov ishod (dobit ili gubitak), što pripada bilansu uspjeha (računu dobitka i gubitka).

²⁷⁷ Uslovljeni poslovnim aktivnostima, aktivnostima investiranja i aktivnostima finansiranja.

²⁷⁸ "Sl. glasnik BiH", br. 42 od 10.09.2004.godine.

²⁷⁹ Profesionalna etika predstavlja kodeks ponašanja koji se primjenjuje u profesionalnoj praksi. Sve računovođe moraju da se pridržavaju kodeksa profesionalne etike čiji je osnov u odgovornosti prema javnosti. Računovođe moraju da rade tako da obezbijede poštivanje načela integriteta, objektivnosti i nezavisnosti. Gray, J. S., Needles, E. B.: *Finansijsko računovodstvo-opšti pristup*, Savez računovođa i revizora RS, Banja Luka, 2001, str. 32-34.

²⁸⁰ Kako bi se obezbijedilo da finansijski izvještaji budu razumljivi njihovim korisnicima i obezbijedile smjernice za finansijsko računovodstvo i pripremu izvještaja izrađen je set Opšteprihvaćenih računovodstvenih načela (GAAP-Generally Accepted Accounting Principles) koji sadrže kriterijume, pravila i procedure i uopšteno se nazivaju računovodstvenim standardima.

²⁸¹ Počev od 01.01. 2005. godine.

²⁸² Primjena MRS JS u RS najavljena je za period koji počinje 01.01.2006. godine.

²⁸³ Planirana primjena počev od 18. 09. 2004. godine.

²⁸⁴ "Sl. glasnik RS", br. 18/99 i 62/02.

lica,²⁸⁵ kao i 4) Bilans tokova gotovine,²⁸⁶ 5) Izvještaj o promjenama u kapitalu, za srednja i velika preduzeća,²⁸⁷ banke i druge finansijske organizacije i organizacije za osiguranje.²⁸⁸

Preduzeća se podstiču da uz finansijske izvještaje pripreme i prezentuju Izvještaj o poslovanju koji sastavlja menadžment preduzeća. Izvještaj o poslovanju (menadžerski izvještaj) je specifičan i treba ga posmatrati sa stanovišta svakog pojedinačnog preduzeća. Preduzeće ga samo kreira zavisno od njegove djelatnosti, oblika organizovanja kao i same privredne djelatnosti. Pored finansijskih izvještaja i izvještaja o poslovanju, preduzeće može ili mora ako je to zakonska obaveza (utvrđena lokalnim propisima), da sastavlja i druge izvještaje, na primjer, Izvještaj o zaštiti čovjekove okoline, posebno u djelatnostima gdje su ovi faktori značajni i gdje se zaposleni smatraju značajnom grupom korisnika informacija ili Izvještaj o dodatnoj vrijednosti.

Bosna i Hercegovina je, kao i druge zemlje u procesu tranzicije, uporedo sa provođenjem procesa privatizacije pristupila i provođenju niza reformi u čijem sastavu je i reforma javnih finansija. Kako se računovodstvo smatra kičmom informacionog sistema, postalo je jasno da i računovodstveni sistem mora biti transparentan na evropskom i svjetskom nivou. Da bi se to postiglo, pristupilo se primjeni međunarodnih računovodstvenih standarda, što je jedan od preduslova za uključivanje u međunarodne privredne i finansijske tokove. Savremeni računovodstveni sistem mora inkorporirati međunarodna računovodstvena pravila i standarde pošto nacionalni računovodstveni standardi²⁸⁹ u uslovima internaacionalizacije privrednih aktivnosti mogu predstavljati smetnju privrednom povezivanju sa drugim zemljama.²⁹⁰

Postojeći Međunarodni računovodstveni standardi ne mogu dati odgovore na brojna pitanja koja se postavljaju kada se radi o računovodstvu budžeta i budžetskih korisnika kao dijela javnog sektora. Pitanja vezana za računovodstvo budžeta, odnosno vladino računovodstvo obrađuje Odbor za javni sektor (PSC)²⁹¹ Međunarodne federacije računovođa.²⁹² Odbor razvija set međunarodnih računovodstvenih standarda za javni sektor koji uključuje standarde primjenjive na osnovu nastanka događaja, kao i posebne standarde koji specificiraju zahtjeve za gotovinsku osnovu. IFAC razvija i podstiče

²⁸⁵ Preduzeća, zadruge, banke i druge finansijske organizacije, organizacije za osiguranje, berze i berzanske posrednike.

²⁸⁶ Predviđen je četvorodjelni set godišnjeg zaključka, čime je BiH uporediva sa rješenjima u zemljama EU i MRS.

²⁸⁷ Preduzeća se u smislu čl. 12. i 13. Pravilnika o poslovnim knjigama, knjigovodstvenim ispravama i knjigovodstvenim evidencijama i o razvrstavanju preduzeća ("Sl. glasnik RS", br. 56/04) razvrstavaju na mala, srednja i velika u zavisnosti od broja zaposlenih, godišnjeg prihoda i vrijednosti imovine po godišnjem obračunu u posljednjoj poslovnoj godini.

²⁸⁸ Osnovu za izradu finansijski izvještaja za 2004. godinu čine: Zakon o računovodstvu ("Sl. glasnik RS", br. 18/99 i 62/02), Pravilnik o primjeni kontnog okvira i obrascima bilans stanja i bilans uspjeha za preduzeća i zadruge ("Sl. glasnik Republike Srpske", br. 56/04), Pravilnik o primjeni kontnog okvira i obrascima bilans stanja i bilans uspjeha za druga pravna lica ("Sl. glasnik RS", br. 56/04), Pravilnik o primjeni kontnog okvira i obrascima bilans stanja i bilans uspjeha za banke i druge finansijske organizacije ("Sl. glasnik RS", br. 56/04), Pravilnik o obrascima i sadržini pozicija u obrascu bilans tokova gotovine za preduzeća ("Sl. glasnik RS", br. 9/03), Pravilnik o obrascu i sadržini pozicija u obrascu Izvještaja o promjenama u kapitalu ("Sl. glasnik RS", br. 9/03).

²⁸⁹ U Federaciji BiH do 2005. godine, a u Republici Srpskoj do 2000. godine.

²⁹⁰ Grupa autora, Vašiček, V.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 183.

²⁹¹ Public Sector Committee (PSC).

²⁹² International Federation of Accountants (IFAC).

računovodstvenu profesiju širom svijeta u javnom interesu, dok je Odbor formiran kako bi se izašlo u susret specifičnim potrebama i zahtjevima svih onih koji se bave poslovima izvještavanja, računovodstva i revizije javnog sektora.

Imajući u vidu značajna finansijska sredstva koja se troše u okviru javnog sektora, kao i neophodnost da se obezbijedi zakonitost, javnost i odgovornost u oblasti javnih finansija, bilo je neophodno da se ova pitanja urede na odgovarajući način. MRS JS razvijeni su na osnovu prethodno objavljenih MRS s ciljem da se prilagode specifičnostima subjekata (entiteta)²⁹³ u javnom sektoru i obezbijedi adekvatnije računovodstveno obuhvaćanje poslovnih događaja, transakcija i finansijsko izvještavanje koje odgovara specifičnostima javnog sektora. Specifičnosti se odnose na budžetsko finansiranje, priznavanje fiskalnih prihoda, potrebu izvještavanja o ostvarenju utvrđenih budžetskih okvira i sl.

U skladu sa MRS JS - 1, pod finansijskim izvještajima opšte namjene podrazumijevaju se finansijski izvještaji entiteta javnog sektora namijenjeni zadovoljavanju potreba širokog kruga korisnika koji nisu u poziciji da zahtijevaju posebne izvještaje u skladu sa njihovim specifičnim informacionim potrebama. Korisnici informacija su poreski obveznici, zakonodavna tijela, različiti poslovni partneri, javnost, mediji, analitičari, zaposleni i sl. Posebno bitan cilj finansijskih izvještaja opšte namjene u javnom sektoru treba da bude pružanje informacija korisnih za odlučivanje i za ukazivanje na odgovornost entiteta za sredstva koja su mu povjerena tako što će pružiti informacije: a) o izvorima, raspodjeli i upotrebi finansijskih sredstava; b) o načinu na koji je entitet finansirao svoje aktivnosti i izmirivao gotovinske potrebe; c) koje su korisne u procjenjivanju sposobnosti entiteta da finansira svoje aktivnosti i izmiri svoje obaveze; d) o finansijskom stanju entiteta i nastalim promjenama; e) koje su korisne u procjenjivanju troškova i učinaka, efikasnosti i dostignuća.²⁹⁴

Budžetski korisnici, kao entiteti javnog sektora, imaju određene ciljeve i funkcije definisane Ustavom i Zakonom. Iako se radi o neprofitnim organizacijama, budžetski korisnici imaju i odgovarajuće finansijske ciljeve poslovanja. Ovdje se u prvom redu misli na likvidnost kao sposobnost da se u svakom momentu izmire dospjele obaveze koje se zbog toga posebno prate pri izvršenju budžeta.²⁹⁵ Cilj finansijskih izvještaja opšte namjene²⁹⁶ je da korisnicima posluže za prognoze, odnosno predviđanja pružajući korisne informacije za planiranje sredstava potrebnih za nastavak poslovanja, sredstva koja će zaraditi nastavkom poslovanja i, s tim, povezanih rizika i neizvjesnosti. Finansijski izvještaji takođe mogu korisnicima dati informacije koje pokazuju da li su sredstva stečena i korišćena u skladu sa zakonski usvojenim budžetom i da li su sredstva stečena i korišćena u skladu sa ranijim ugovorenim zahtjevima, uključujući finansijska ograničenja koja su ustanovili zakonodavni organi.

Da bi ispunili navedene ciljeve, finansijski izvještaji opšte namjene treba korisnicima da pruže informacije o sredstvima, obavezama, neto imovini/kapitalu; prihodima, rashodima ili troškovima i rezultatu poslovanja i novčanim tokovima. Pored

²⁹³ MRS JS 1 - Prezentacija finansijskih izvještaja koristi termin entitet ili izvještajni entitet kao sinonim preduzeće u MRS - 1.

²⁹⁴ MRS JS - 1, paragraf 13. Svrha finansijskih izvještaja, MRS JS, SRRS, SRR RS, Beograd, B. Luka, 2004, str. 30.

²⁹⁵ Čl. 34. Zakona o budžetskom sistemu RS ("Sl. glasnik RS," br. 96/03).

²⁹⁶ MRS JS - 1, paragraf 14.

navedenog, izvještajni entitet koji je prihvatio MRS JS ima obavezu da u napomenama uz finansijske izvještaje prezentuje dodatne informacije o pojedinim pozicijama sadržanim u finansijskim izvještajima kao i o primijenjenim računovodstvenim politikama za njihovo vrednovanje i prikazivanje. Iako informacije sadržane u finansijskim izvještajima mogu biti relevantne za ispunjavanje ciljeva, iz paragrafa 13 (a do e) MRS JS - 1, malo je vjerovatno da omogućavaju ostvarenje svih tih ciljeva. Takav slučaj je kod entiteta čiji osnovni cilj nije ostvarenje profita, pošto su njihovi menadžeri odgovorni za uspješno izvršenje usluga i za ispunjenje finansijskih ciljeva. Dodatne informacije kao i nefinansijski izvještaji mogu se priložiti uz finansijske izvještaje kako bi se stekao širi uvid u aktivnosti entiteta tokom datog perioda.

MRS JS - 1 ostavlja mogućnost da se pitanje odgovornosti za pripremanje i prezentaciju finansijskih izvještaja može na odgovarajući način urediti u pojedinim pravnim sistemima. Pri tome ovaj standard preporučuje razdvajanje odgovornosti za pripremanje finansijskih izvještaja²⁹⁷ od odgovornosti za odobravanje i prezentaciju finansijskih izvještaja.²⁹⁸ Kao i kod finansijskih izvještaja u privatnom sektoru i jedna i druga komponenta odgovornosti za finansijske izvještaje entiteta javnog sektora potvrđuje se potpisima odgovornih lica koji predstavljaju sastavni dio tih izvještaja. Odgovornost za pripremanje konsolidovanih finansijskih izvještaja države, kao cjeline, je na rukovodiocu centralnog finansijskog organa,²⁹⁹ dok je za prezentovanje takvih izvještaja odgovoran ministar finansija.³⁰⁰

Finansijske izvještaje entiteta javnog sektora za potrebe eksternog izvještavanja, prema MRS JS - 1, zasnovane na računovodstvenoj osnovi nastanka događaja čine: izvještaj o finansijskom stanju (bilans stanja ili izvještaj o aktivima i pasivima),³⁰¹ izvještaj o finansijskoj uspješnosti (bilans uspjeha, izvještaj o prihodima i rashodima, bilans prihoda i rashoda, izvještaj o dobitku i gubitku), izvještaj o promjenama u neto imovini/kapitalu (izvještaj o promjenama neto imovine), izvještaj o novčanim tokovima (bilans tokova gotovine), računovodstvene politike i napomene (planovi) uz finansijske izvještaje.³⁰² Kada je gotovinska osnova računovodstva temelj za pripremanje finansijskih izvještaja, primarni finansijski izvještaj je izvještaj o novčanom toku.

Svaka država u okviru svoje pravne regulative uređuje finansijsko izvještavanje javnog sektora u opšte svrhe, ili zakonskim zahtjevima o izvještavanju, ili instrukcijama o finansijskom izvještavanju, ili računovodstvenim standardima koje izdaje vlada, odgovarajuća tijela ili profesionalna tijela računovođa u skladu sa zakonom. Iako PSC ne može zahtijevati usvajanje IPSASs, harmonizacija nacionalne regulative sa IPSASs obezbjeđuje bolje informacije na osnovu kojih se vrši ocjena alokacije javnih prihoda, povećava transparentnost i odgovornost. Finansijsko izvještavanje korisnika prihoda budžeta Republike, gradova, opština i fondova utvrđeno je Pravilnikom o finansijskom

²⁹⁷ Što je odgovornost profesionalnog, certifikovanog i licenciranog računovođe u javnom sektoru.

²⁹⁸ Vezana za odgovorno lice ili nadležni organ koji rukovodi ili upravlja entitetom u javnom sektoru.

²⁹⁹ Pomoćnik ministra finansija za Trezor.

³⁰⁰ MRS JS - 1, paragraf 17 i 18, Odgovornost za finansijske izvještaje.

³⁰¹ Prvo se navode zvanični nazivi koje koristi MRS JS - 1, dok su u zagradi dati nazivi koji se koriste kao sinonimi u nekim pravnim sistemima, što, po našem mišljenju, nije smetanja da se koriste i termini koji su uobičajeni u našoj teoriji i praksi finansijskog izvještavanja.

³⁰² Pojam finansijski izvještaj se koristi za sve iskaze i bilješke uz iskaze koji se smatraju dijelom finansijskog izvještaja.

izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova³⁰³ i sadrži: 1) Bilans stanja, 2) Bilans uspjeha, 3) Bilans novčanih tokova, 4) Note (zabilješke) uz finansijski izvještaj. Uz godišnji finansijski izvještaj dostavljaju se: a) Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta, b) Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju i c) Posebni podaci o platama i broju zaposlenih.

Budžetski korisnici koji nemaju žiro račun, odnosno korisnici budžeta čija je glavna knjiga u cijelosti u sastavu glavne knjige Trezora, dobijaju iz Trezora popunjene obrasce finansijskih izvještaja: Bilans stanja, Bilans uspjeha, Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju i Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta. Ovi izvještaji treba da budu uravnoteženi, što pretpostavlja utvrđivanje finansijskog rezultata i znači da u glavnoj knjizi ovih korisnika budžeta, koja se vodi u Trezoru, treba proknjižiti iznos sredstava u visini isplaćenih obaveza, kao prihod, te ih prikazati u finansijskom izvještaju kao ukupne obaveze koje su nastale u izvještajnom periodu bez obzira na to da li su ili nisu planirane u budžetu. Pored ovih obrazaca, korisnici popunjavaju i obrazac Posebni podaci o platama i broju zaposlenih kao i note (zabilješke) uz finansijske izvještaje, ali ne popunjavaju Bilans novčanih tokova. Popunjene, potpisane i ovjerene obrasce i note (budžetski) korisnici dostavljaju nadležnom ministarstvu (instituciji koja je prema Zakonu o ministarstvima u nadležnosti nekog ministarstva), odnosno Ministarstvu finansija (instituciji koja nije u nadležnosti nekog od ministarstava), odnosno korisnici budžeta opština, gradskoj ili opštinskoj službi za finansije.

Budžetski korisnici koji su imali žiro račun³⁰⁴ i čija je glavna knjiga djelimično bila u sastavu glavne knjige Trezora, popunjavali su obrasce finansijskih izvještaja na osnovu bruto prometa bilansa iz Trezora i na osnovu bruto bilansa korisnika.³⁰⁵ Budžetski korisnici koji imaju žiro račun a sredstva iz budžeta Republike, odnosno budžeta opštine, dobijaju u vidu doznaka, kao i korisnici kojima se ne doznava budžetska sredstva a prema registru budžetskih korisnika, odnosno prema nekom drugom osnovu svrstani su u budžetske korisnike, popunjavaju sve obrasce iz člana 24. Pravilnika. U skladu sa Zakonom o budžetskom sistemu Republike Srpske³⁰⁶ i Zakonom o Trezoru³⁰⁷ za tačnost finansijskog izvještavanja, na odgovarajućem nivou, odgovorni su ministar finansija i pomoćnik ministra za Trezor, na nivou Budžeta Republike; rukovodioci i odgovorna lica za računovodstvo u Trezoru i kod budžetskih korisnika, na nivou Trezora i budžetskog korisnika; gradonačelnici, načelnici i načelnici za finansije budžeta opština i gradova i direktori javnih fondova i fondova i odgovorna lica za računovodstvo.

Imajući u vidu postavljenu teorijsku osnovu neprofitnih organizacija u prvom i drugom dijelu rada čini se da je profesionalna strukovna nevladina asocijacija profesionalnih eksperata u Republici Srpskoj prilikom donošenja Pravilnika o obrascima bilans stanja i bilans uspjeha za druga pravna lica,³⁰⁸ Naredbe o primjeni kontnog okvira

³⁰³ Prema čl. 24 Pravilnika "Sl. glasnik RS", br. 56/04.

³⁰⁴ Institucije visokog obrazovanja, institucije kulture, institucije srednjeg obrazovanja koje su imale žiro račune do 31.12.2005. godine njihove transakcije nisu bile obuhvaćene kroz glavnu knjigu trezora.

³⁰⁵ Bilans novčanih tokova popunjava se na osnovu transakcija evidentiranih preko žiro računa korisnika, do 31.12.2005. godine.

³⁰⁶ "Sl. glasnik RS", br. 96/03.

³⁰⁷ "Sl. glasnik RS", br. 14/00.

³⁰⁸ "Sl. glasnik RS", br. 40/99.

za druga pravna lica (osim za institucije javnog sektora i budžet),³⁰⁹ Smjernica o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za druga pravna lica i Okvira za sastavljanje i predstavljanje finansijskih izvještaja³¹⁰ imala u vidu postavljeni gabarit i praksu neprofitnih organizacija tržišno razvijenih privreda. U vrijeme donošenja Kontnog okvira i Smjernica za druga pravna lica nije bilo potpuno jasno koja će pravna lica primijeniti taj kontni okvir, a Smjernice su obuhvatale i neka naslijeđena specifična rješenja.

Pošto Zakon o računovodstvu nije eksplicitno naznačio subjekte koji spadaju u druga pravna lica, Pravilnikom o primjeni kontnog okvira i sadržini računa u kontnom okviru za druga pravna lica³¹¹ obuhvaćeni su: 1) organi i fondovi,³¹² 2) ustanove³¹³ i 3) organizacije.³¹⁴ Navedeni subjekti razvrstani su, prema ranijoj Odluci o jedinstvenoj klasifikaciji djelatnosti, kao vanprivredne djelatnosti u oblasti 12 - Obrazovanje i kultura, 13 - Zdravstvo i socijalna zaštita i 14 - Društveno-političke zajednice i organi. Prema novom Zakonu o klasifikaciji djelatnosti i o registru jedinica razvrstavanja³¹⁵ ne postoji potpuna podjela na vanprivredne djelatnosti nego su vanprivredne djelatnosti razvrstane i u djelatnostima koje nisu isključivo vanprivredne. Po novoj klasifikaciji navedeni subjekti vanprivrede sadržani su u Sektorima: K/L/L – Državna uprava i odbrana, Obavezno socijalno osiguranje, L/M/M – Obrazovanje, LJ/N/N – Zdravstveni i socijalni rad i M/O/O – Ostale komunalne, društvene i lične uslužne aktivnosti iz oblasti: 91 – Djelatnost organizacija na bazi učlanjenja i 92 – Rekreativne, sportske i kulturne aktivnosti.

Mnoga druga pravna lica su primijenila Kontni okvir za korisnike prihoda budžeta Republike, opština i gradova, budžetskih fondova i javnih fondova, a pojedina Kontni okvir za preduzeća i zadruge. Brojni razlozi doveli su do bitno drugačije prakse u odnosu na prvobitno predviđena rješenja u okviru Kontnog okvira i Smjernica za druga pravna lica, što je dovelo do osporavanja³¹⁶ ranijeg Pravilnika o obrascima i sadržini pozicija u obrascima Bilans stanja i Bilans uspjeha za druga pravna lica a time i Kontnog okvira³¹⁷ i što je imalo za rezultat donošenje novog Pravilnikom o primjeni kontnog okvira i obrascima Bilans stanja i Bilans uspjeha za druga pravna lica.³¹⁸

³⁰⁹ "Sl. glasnik RS", br. 40/99, 01/02, 115/03.

³¹⁰ Paragraf: K-24.

³¹¹ Koje je donio ministar finansija na osnovu odredbi čl. 6. Zakona o računovodstvu.

³¹² Pravna lica čije se poslovanje finansira iz javnih prihoda ili drugih nenamjenskih izvora: državni organi i organizacije, pravosudni organi, organi i organizacije lokalne samouprave, fondovi i zavodi obaveznog socijalnog osiguranja i drugi fondovi.

³¹³ Pravna lica koja posredstvom organa i fondova ostvaruju javne prihode za finansiranje obrazovanja, zdravstva i socijalne zaštite, nauke, kulture, umjetnosti, informisanja, fizičke kulture i sporta.

³¹⁴ Pravna lica čije se poslovanje dijelom finansira iz javnih prihoda budžeta ili drugih nenamjenskih izvora a dijelom ili u cjelini na osnovu učlanjenja: političke organizacije, sindikalne organizacije, društvene organizacije, udruženja građana i druge organizacije na osnovu učlanjenja.

³¹⁵ U Republici Srpskoj/Federacije BiH/Brčko Distriktu BiH.

³¹⁶ Odluka Ustavnog suda Reublike Srpske br. U-21/00 od 05. 03.2004.

³¹⁷ Koji ne sadrži konta predviđena za obračun proizvodnje vlastitih učinaka, naplatu i transfer javnih prihoda, konta akcijskog kapitala i emisione premije i sl.

³¹⁸ Stupanjem na snagu Pravilnika o primjeni kontnog okvira i obrascima Bilans stanja i Bilans uspjeha za druga pravna lica ("Sl. glasnik RS", br. 54/04) prestala je da važi Naredba o primjeni kontnog okvira za druga pravna lica ("Sl. glasnik RS", br. 40/99, 01/02, 115/03) i Pravilnik o obrascima i sadržini pozicija u obrascima Bilans i Bilans uspjeha za druga pravna lica ("Sl. glasnik RS", br. 40/99, ..., 115/03).

2. Bilans stanja neprofitnih organizacija

Iako nije našeg porijekla riječ, bilans često se upotrebljava u svakodnevnom životu, čas u smislu rezultata (bilans turneje neke kulturne organizacije), čas u smislu polaganja računa za rad u određenom periodu.³¹⁹ Ipak, najširu upotrebu riječ bilans ima u knjigovodstvu, pa njena upotreba u svakodnevnom životu dolazi iz knjigovodstva. Porijeklom riječi i pojmom bilansa bavili su se mnogi autoriteti i pretežno ga vezivali za preduzeće i privredna zbivanja, o čemu je napisana voluminozna literatura, a pojmovno određivanje bilansa³²⁰ obično je počinjalo isticanjem njegove sadržine i glavnog formalnog svojstva. Bilans može biti definisan kao dvostrani vrijednosni račun (izvještaj, prikaz) sredstava po namjeni i porijekla sredstava sa odlikom formalne jednakosti (ravnoteže).³²¹ Formalna obilježja bilansa stanja tijesno su povezana sa pojmom riječi bilans, a izražavaju se u sljedećem: 1) bilansom se uvijek nešto mjeri i iskazuje rezultat, 2) bilans uvijek ima dvije strane, dvostrano iskazivanje finansijskog i imovinskog položaja i 3) ravnoteža bilansa, obje strane bilansa su formalno ili računski jednake veličine.

Bilans stanja, kao dvostrani pregled međusobno izravnatih veličina može se prikazati u formi konta, kada se sučeljavaju dvije strane aktiva i pasiva, ili u štafelnoj formi (formi liste) kada su aktivne pozicije navedene iznad pasivnih pozicija (poređane jedne ispod drugih). Forma konta često se naziva formom horizontalnog prikazivanja, dok se forma liste naziva formom vertikalnog prikazivanja bilansa stanja. Prednosti su na strani bilansa u formi konta zato što je jasnija i preglednija slika finansijskog stanja. Na primjer, ako stalna imovina treba da bude pokrivena kapitalom i dugoročnim obavezama ili kada potraživanja i gotovina treba da stoje prema kratkoročnim obavezama u odnosu 1 : 1, zadovoljenje ovih zahtjeva uočljivije je iz bilansa u formi konta nego iz bilansa u formi liste. To je slučaj i sa drugim horizontalnim odnosima po kvalitetima ulaganja i izvorima finansiranja.

Raspoređivanje pozicija u bilansu stanja treba da obezbijedi njegovu transparentnost, odnosno preglednost. Obično se navode tri glavna kriterijuma, odnosno načela razvrstavanja: a) načelo likvidnosti pozicija, b) načelo pravnog svojstva pozicija i c) načelo obrtanja (kružnog toka) pozicija.³²² U osnovi, bilans stanja je izvještaj o finansijskom položaju entiteta na bilansni dan pri čemu su solventnost i tekuća likvidnost glavni fenomeni čijem osvjetljavanju bilans stanja služi, a dominirajuće načelo je likvidnosti pozicija u njihovom redoslijedu navođenja. Ovaj princip ostvaruje se putem dva pravila za uspostavljanje redoslijeda: pravilo rastuće likvidnosti u aktivni, kome odgovara pravilo rastuće dospelosti u pasivi, i pravilo opadajuće likvidnosti u aktivni, kome odgovara pravilo opadajuće dospelosti u pasivi.³²³

³¹⁹ Vasiljević, K.: *Teorija i analiza bilansa*, četvrto dopunjeno i prerađeno izdanje, Savemena administracija, Beograd, 1965, str. 3.

³²⁰ Etimološki riječ bilans vodi porijeklo iz spoja latinskih riječi bi (bis = dvostruki, dupli) lanx (tas, šolja) libra (vaga, ravnoteža). Upotreba riječi bilans u području knjigovodstva i bilansa neposredno je povezana sa italijanskom riječju bilancio (bilans), bilancia (vaga). Ranković, J.: *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1992. str. 21.

³²¹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 99.

³²² Coenenberg, A.: *Jahresabschluss und Jahresabschluss Analyse*, MI Verlag Moderne Industrie AG&Co. Buchverlag, Landsberg, 1988, s. 51.

³²³ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, 191-199.

Pravilo rastuće likvidnosti i rastuće dospelosti uobičajeno je u zemljama kontinentalne Evrope, zbog čega je četvrtom direktivom Savjeta EEZ/EU predviđeno kao osnovno rješenje za bilansne šeme u ovim zemljama.³²⁴ Ovo pravilo važi i za raspoređivanje podgrupa pozicija i pojedinih bilansnih pozicija u okviru grupa. Dublje raščlanjivanje bilansa stanja, bez obzira na primijenjeno pravilo za uspostavljanje redoslijeda iskazivanja u njemu, rešava se, obično, polazeći od minimalnih zahtjeva objelodanjivanja (objavljivanja) podataka o imovinskom i finansijskom položaju entiteta utvrđenih MRS, regionalnim uredbama,³²⁵ nacionalnim računovodstvenim standardima i zakonom. Kod nas je to pitanje regulisano zakonom, međutim cilj bi trebalo da bude uvijek isti: obezbijediti pouzdan i dovoljan uvid u finansijsku poziciju entiteta na bilansni dan. Usvajanjem Zakona o računovodstvu i reviziji na nivou BiH, propisana je obaveza primjene MRS i ostavljen prelazni period za objavljivanje i primjenu MRS JS.³²⁶ Ovakva odredba u zakonu u trenutku njegovog donošenja bila je logična s obzirom da vlade i druge entitete iz javnog sektora, u sadašnjem trenutku, prati različita praksa finansijskog izvještavanja. Objavljivanje MRS JS i propisivanje njihove obavezne primjene značajno će koristiti za pravni sistem u BiH (i njene entitete) koji još nisu razvili računovodstvene standarde za državne entitete i entitete javnog sektora.³²⁷

Savremeno računovodstvo trebalo bi da osigura kvalitetnu informacionu podršku korisnicima računovodstvenih informacija u procesu upravljanja aktivnostima i resursima koje oni kontrolišu. Da bi informacija korisnicima bila razumljiva i upotrebljiva, mora biti obrađena na standardan način i prikazana u standardnom obliku. Standardizacija računovodstvenih informacija postiže se primjenom opštepoznatih i opšteprihvaćenih računovodstvenih načela i standarda prilikom računovodstvene obrade podataka i prikazivanjem rezultata obrade, tj. sastavljanjem finansijsko-računovodstvenih izvještaja (bilansnih agregata). Termin opšteprihvaćena računovodstvena načela (GAAP) definiše se kao "dogovor (konsenzus) kako će se u određenom vremenu bilježiti ekonomski resursi i obaveze, kao imovina i obaveze u finansijskom računovodstvu, koje promjene u imovini i obavezama će biti zabilježene, kada će se te promjene bilježiti, kako će se promjene na imovini i obavezama mjeriti, koje informacije treba da budu objavljene, koje finansijske izvještaje treba pripremiti i sl. Opšteprihvaćena računovodstvena načela³²⁸ obuhvataju konvencije,³²⁹ pravila i procedure neophodne za definisanje prihvaćene računovodstvene prakse u određenom vremenu. Standardi u odnosu na

³²⁴ Article 9.

³²⁵ Kao što je Četvrta direktiva Savjeta EEZ/EU.

³²⁶ Član 2, stav 5 "... a do objavljivanja međunarodnih računovodstvenih standarda za vlade i druga pravna lica iz javnog sektora, budžeti, budžetski korisnici i vanbudžetski fondovi u BiH primjenjivaće važeće propise institucija BiH, entiteta i distrikta o računovodstvu i finansijskom izvještavanju."

³²⁷ Prema Pravilniku o primjeni MRS JS ("Sl. glasnik RS", br. 6/2005), koji je donio ministar finansija, MRS JS (1 do 20) propisani od strane IFAC-a, stupaju na snagu za godišnje finansijske izvještaje koji se odnose na periode koji počinju na dan ili poslije 1. januara 2006. godine. MRS JS dužna su primjenjivati sva pravna lica iz javnog sektora (izuzev javnih preduzeća). Pod pravnim licima podrazumijevaju se pravna lica koja se oslanjaju na državno finansiranje da bi održala stalnost poslovanja. Pravna lica iz javnog sektora prikazuju finansijske izvještaje opšte namjene sastavljene i prezentovane prema obračunskoj (akrualnoj) osnovi računovodstva.

³²⁸ Načela su iskustvena pravila i polazne osnove računovodstvene profesije koji su usvojeni kao smjernice za procjenu, bilježenje i izvještavanje o aktivnostima ekonomskih entiteta.

³²⁹ Konvencije su određene pretpostavke, odnosno teorijske osnove čija se primjena podrazumijeva i predstavlja osnovu za formulisanje ostalih računovodstvenih načela, te je pojam koncept sadržajno nadređen pojmu načela.

opšteprihvaćena računovodstvena načela uključuju ne samo jasnije "niti vodilje" opšte primjene (aplikacije) nego i preciziraju praksu i procedure."³³⁰

U uslovima sve veće međunarodne saradnje autohtoni računovodstveni sistemi nisu održivi zbog značajnih prepreka u komunikaciji između izvještajnih jedinica pojedinih zemalja, te je kao preduslov lakšeg povezivanja pojedinih zemalja neophodna harmonizacija obračunskih sistema. Usljed ovih razloga, 1973. godine osnovan je Komitet za Međunarodne računovodstvene standarde (u daljem tekstu IASC ili KMRS)³³¹ radi utvrđivanja i donošenja MRS. KMRS je stalni komitet koji djeluje u okviru Međunarodne federacije računovođa (u daljem tekstu IFAC), a kao stalni komitet IFAC-a djeluje i Komitet za javni sektor (u daljem tekstu PSC)³³² koji je uspostavljen da razvija i utemeljuje standarde za finansijsko izvještavanje, računovodstvo i reviziju za javni sektor.³³³

Odsutnost standarda u sadašnjoj stvarnosti kod nas vodi različitoj računovodstvenoj praksi, što može dovesti do izvjesne konfuzije. Standardi treba da omoguće uspostavljanje primjenjivog računovodstvenog sistema koji će obezbijediti jasan pregled finansijskog statusa države ili bilo kog entiteta javnog sektora. Nakon prihvatanja MRS JS, kod nas, kao nacionalnih računovodstvenih standarda, pažnju treba usmjeriti na aplikaciju i operacionalizaciju za njihovu upotrebu u svakodnevnim aktivnostima vodeći računa o uravnoteženju pristupa između onoga što je idealno potrebno i što je praktično. Neophodno je da formulaciju računovodstvenih standarda objavljuju nezavisna tijela, izvan uticaja države, pošto je neophodna distanca da bi se ostvario potrebni nivo objektivnosti.

Imajući u vidu da je Odbor za javni sektor do sada objavio dvadeset Međunarodnih računovodstvenih standarda primjenjivih na akrealnoj osnovi i da je izvršen njihov prevod³³⁴ i objavljivanje od strane profesionalne asocijacije, kao i zakonodavnu regulativu za revidiranje postojećeg računovodstvenog sistema, kao instrumenta efikasnijeg donošenja, provođenja, kontrole i revizije budžeta, ukazaćemo na njihova obilježja koja se odnose na bilans stanja.

2.1. Bilans stanja i MRS JS

MRS JS 1 - Prezentacija finansijskih izvještaja ima za cilj da propiše osnovu za prikazivanje finansijskih izvještaja opšte namjene kako bi se obezbijedila uporedivost sa finansijskim izvještajima iz ranijih perioda entiteta i sa finansijskim izvještajima drugih

³³⁰ Statement No 4. "Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises" prema Razez/Hosch: Introduction to Governmental and Non-for-profit Accounting, Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1985, str. 3. Detaljnije: Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 171.

³³¹ International Accounting Standards Committee.

³³² Public Sector Committee (PSC).

³³³ Pojam javni sektor (prema IFAC Handbook 1996) obuhvaća nacionalne države, regionalne nivoe (države, provincije, regionalne teritorije), lokalne nivoe (gradove) i druge državne jedinice (agencije, odbore, komisije, preduzetničke entitete). Vašiček, V. dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 176.

³³⁴ Od strane Saveza računovođa i revizora Srbije i Saveza računovođa i revizora Republike Srpske za prevod je korišćeno IFAC-ovo izdanja na engleskom jeziku "2004 IFAC Handbook of International Public Sector Accountanting Pronouncement," objavljeno 01.01.2004., na osnovu ovlašćenja IFAC-a,

entiteta. Da bi se ovaj cilj postigao, standard uspostavlja opšta načela prezentacije finansijskih izvještaja, smjernice u vezi sa njihovom strukturom i minimalne zahtjeve u vezi sa sadržajem finansijskih izvještaja sačinjenih u skladu sa obračunskom osnovom računovodstva.³³⁵ Standard propisuje da svaki entitet u bilansu stanja treba da odredi, na osnovu prirode svoje djelatnosti, da li će tekuća i stalna sredstva i tekuće i stalne obaveze prikazati kao posebno izdvojene pozicije. Mnogi entiteti iz javnog sektora nemaju akcijski kapital, međutim, treba da objelodane neto imovinu/kapital i iznos raspodjele (osim povraćaja kapitala). Kao minimum informacija bilans stanja treba da uključi iznose sljedećih stavki:³³⁶ 1) nekretnine, postrojenja i opremu; 2) nematerijalna sredstva; 3) finansijska sredstva; 4) zalihe, 5) potraživanja po osnovu transakcija razmjene; 6) obaveze po osnovu poreza i prenosa; 7) obaveze po osnovu transakcija razmjene; 8) rezervisanja; 9) dugoročne obaveze; 10) manjinska učešća i 11) neto imovinu/kapital.³³⁷ Ovaj standard ne propisuje redoslijed ili formu prezentovanja navedenih stavki, ali dopušta da se klasifikacija proširi.

Odluka o odvojenom prezentovanju dodatnih stavki zasniva se na procjeni prirode i likvidnosti imovine i njenog značaja,³³⁸ njihove funkcije u entitetu,³³⁹ i iznosa, prirode i vremenskog rasporeda obaveza (kratkoročnih i dugoročnih). Ovi činioci koriste se kao osnova za dalje potklasifikacije. Materijalna sredstva se klasifikuju na osnovu grupa kao što je opisano u MRS JS 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema. Potraživanja se raščlanjuju na potraživanja od poreza, taksi, od drugog ekonomskog entiteta, potraživanja od povezanih strana, avanse i druga potraživanja. Zalihe se potklasifikuju u skladu sa MRS JS 12 roba, sirovine, materijal, nedovršeni i gotovi proizvodi. Obaveze po osnovu poreza i prenosa raščlanjaju se na obaveze po osnovu refundiranja poreza, obaveze po osnovu prenosa i obaveze prema ostalim članovima ekonomskog entiteta. Rezervisanja se razdvajaju odvojeno, kao rezervisanja za troškove naknada zaposlenim i druge pozicije klasifikovane na način koji odgovara poslovanju entiteta. Dijelovi neto imovine/kapitala raščlanjuju se tako što se posebno iskazuje osnovni kapital, akumulirana dobit i gubici kao i bilo koja rezerva.

Bilans stanja kao osnovni finansijski izvještaj zasniva se na sljedećim Međunarodnim računovodstvenim standardima za javni sektor: 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema,³⁴⁰ 16 – Ulaganja u nekretnine (investiciona imovina), 12 – Zalihe, 13 – Lizing, 14 – Događaji nakon datuma bilansiranja, 15 – Finansijski instrumenti:

³³⁵ Obračunska osnova računovodstva predstavlja računovodstvenu osnovu evidentiranja poslovnih transakcija i događaja u trenutku njihovog nastanka, a ne samo kada se primi ili izda gotovina ili ekvivalent gotovine po osnovu određene poslovne transakcije ili događaja, što je suština gotovinske osnove. Računovodstvena osnova finansijskog izvještaja je modifikovano načelo obuhvatanja prihoda i rashoda, odnosno obaveza, prihodi i primici priznaju u računovodstvenom obračunskom periodu u kojem su *mjerljivi i raspoloživi* a rashodi nastaju u periodu u kojem je obaveza za plaćanje nastala, bez obzira da li je izvršeno i samo plaćanje.

³³⁶ MRS JS, paragraf 89.

³³⁷ MRS JS, SRRS, SRR RS, Beograd - Banja Luka, 2004, str. 46, MRS JS - 1, paragraf 89.

³³⁸ Što dovodi do posebnog prikazivanja "gudwil-a", imovine nastale iz razvoja i povezane sa troškovima razvoja, monetarne i nemonetarne imovine i tekuće i stalne imovine.

³³⁹ Na primjer, posebno će se prikazati poslovna i finansijska imovina, zalihe i potraživanja i gotovina i gotovinski ekvivalenti.

³⁴⁰ MRS JS 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema, MRS JS, SRRS, SRR RS, Beograd-Banja Luka, 2004., str. 392-417. MRS JS - 17 sastavljen je prvenstveno u skladu sa MRS - 16 uz neophodne osnovne razlike definicija i stručnih termina. Komentar RS RS -16 Nekretnine, postrojenja i oprema pogledati: FINRAR br. 10/11, SRR RS, 2001, str. 64-76.

objelodanjivanje i prezentacija, 19 – Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina. Problematika stalnih sredstava - nekretnina, postrojenja i opreme fokusirana iz različitih uglova obrađuje se u većem broju MRS: 4, 8, 16, 17, 20, 22, 23, 36, 38, 40, 41. Prema računovodstvenim standardima RS, sredstva koja se javljaju u entitetima razgraničavaju se na stalna i cirkulirajuća. U literaturi stalna sredstva mogu se sresti pod različitim nazivima dugotrajna, trajna, fiksna, osnovna, dok se za cirkulirajuća koriste pojmovi tekuća, obrtna. Računovodstveni standard Republike Srpske 17 obrađuju nekretnine, postrojenja i opremu, dok se RSRS 38 bavi nematerijalnim sredstvima. Stavke NPO u literaturi se često dijele na materijalnu imovinu,³⁴¹ nematerijalnu³⁴² (neopipljivu) imovinu i prirodna bogatstva.³⁴³

Ilustrativna struktura bilansa stanja entiteta javnog sektora u skladu sa datim prikazom u dodatku 1 MRS JS - 1, adaptirana za formu konta, ima sljedeći izgled:

Bilans stanja na dan 31.12.2004. godine (u KM)

Pozicije	2004	2004	2003	2003	Pozicije	2004	2004	2003	2003
IMOVINA					OBAVEZE				
Obrtna imovina					Kratkoročne obaveze				
Gotovina i got. ekviv.	406.417		118.738		Dobavljači	2.323		5.170	
Potraživanja	x		x		Kratkoročni krediti	x		x	
Zalihe	x		x		Tekuća rata zajma	x		32.595	
Dati avansi	x		x		Rezervisanja	x		33.929	
Kratkoročna ulaganja	x		x		Primanja zaposlenih	41.177		28.324	
Kratkoročna razgran.	24.742		28.324		Penzije	x		x	
		431.159		147.062	Keatkoroč. razgranič.	177.097		33.929	
Stalna imovina					Dugoročne obaveze		251.431		100.018
Potraživanja	x		x		Dobavljači	x		x	
Dugoročna ulaganja	x		x		Krediti	x		x	
Druga finan. sredstva	x		x		Rezervisanja	x		x	
Nekretn., postr i opr.	720.608		734.605		Primanja zaposlenih	x		x	
Zemljište i zgrade	x		x		Penzije	x		x	
Nematerijalna imovina	x		x				x		x
Druga nefin. sredstva	x		x		Ukupne obaveze		251.431		100.018
		720.608		734.605	Neto imovina		900.336		781.649
					NETO IMOVINA/KAPITAL				
					Uplaćeni kapital drugih državnih preduzeća	720.608		734.605	
					Rezerve	122.621		40.000	
					Akum. dobici (gubici)	57.107		7.044	
							900.336		781.649
					Manjinsko učešće		x		x
Ukupna imovina		1.151.767		881.667	Ukupno neto imovina/kapital		1.151.767		881.667

Međunarodn računovodstveni standard 17 - Nekretnine, postrojenja i oprema³⁴⁴ predviđa da se stavka nekretnina, postrojenja i opreme može priznati³⁴⁵ kao sredstvo

³⁴¹ Nekretnine, postrojenja i oprema koja ima materijalnu supstancu i vremenom se troše i amortizuju.

³⁴² Nekretnine-zemljište, koje ima materijalnu supstancu, čija je karakteristika da se vremenom ne troši i ne podliježe amortizovanju.

³⁴³ Lokacija za iscrpljivanje prirodnih bogatstava ne vodi se kao zemljište, nego kao prirodno bogatstvo i amortizuje se na poseban način.

³⁴⁴ To je grupa sredstava slične prirode i upotrebe u okviru poslovanja nekog entiteta a čine ih odvojene klase: 1) zemljište; 2) poslovne zgrade; 3) putevi; ..., 8) specijalna vojna oprema; 9) motorna vozila; 10) namještaj i instalacije; 11) kancelarijska oprema; 12) naftne bušotine, itd.

kada je vjerovatno da će se buduće ekonomske koristi i uslužni potencijali povezati s tim sredstvom, priliti u entitet i kada se nabavna vrijednost ili fer vrijednost³⁴⁶ tog sredstva za entitet može pouzdano izmjeriti. Priznavanje sredstva treba početno odmjeriti po njegovom trošku nabavke a kada je sredstvo stečeno bez naknade³⁴⁷ ili po nominalnoj cijeni, trošak njegovog pribavljanja čini fer vrijednost na dan sticanja. Ako je neki predmet nekretnine, postrojenja ili opreme nabavljen (stečen) u zamjenu za sredstvo koje je različito, treba ga evidentirati po fer vrijednosti. Ukoliko je sredstvo nabavljeno razmjenom za slično³⁴⁸ sredstvo, slične namjene u istoj liniji poslovanja i koje ima sličnu fer vrijednost, novo sredstvo se evidentira po knjigovodstvenoj vrijednosti odnosno sredstva. Nakon početnog priznavanja imovine, stavka nekretnina, postrojenja i opreme treba da bude prenesena po svojoj nabavnoj vrijednosti umanjenoj za ispravku vrijednosti i akumulirane gubitke od umanjena vrijednosti prema osnovnom postupku. Prema dopuštenom alternativnom postupku, predmeti nekretnina, postrojenja i opreme evidentiraju se u svom revalorizovanom iznosu koji čini fer vrijednost na datum revalorizacije umanjen za ispravke vrijednosti i naknadno akumulirane gubitke od umanjene vrijednosti. Revalorizaciju treba obavljati redovno kada se knjigovodstvena vrijednost značajnije razlikuje od fer vrijednosti na dan izvještavanja (na primjer, svake godine). Međutim, ukoliko nema značajnih promjena fer vrijednosti, dovoljna je revalorizacija, na primjer, svakih tri ili pet godina.

Međunarodni računovodstveni standard 17 uređuje pitanje amortizacije, ali ne uređuje pitanje određene metode. Iznos amortizacije ovih stavki treba da bude raspoređen na sistematskoj osnovi tokom njihovog korisnog vijeka upotrebe. Trošak amortizacije treba da se prizna kao rashod za svaki period. Korisni vijek upotrebe stavki nekretnina, postrojenja i opreme treba povremeno preispitati kao i metod amortizacije, i ako su nastupile značajnije promjene, treba izvršiti prilagođavanje troška, odnosno metoda amortizacije. Dugotrajna imovina³⁴⁹ treba biti isključena iz izvještaja o finansijskom stanju ukoliko se otuđi ili kada se pojedina sredstva trajno povlače iz upotrebe i od kojih se ne očekuju buduće ekonomske koristi. Ukoliko povlačenjem ili otuđenjem nekih stavki nekretnina, postrojenja i opreme nastanu dobici ili gubici, treba ih utvrditi kao razliku između procijenjenog neto prihoda i knjigovodstvene vrijednosti sredstva i uključiti u bilans uspjeha kao stavku prihoda, odnosno rashoda.

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 16 bavi se računovodstvenim obuhvatanjem investicione imovine³⁵⁰ (zemljište ili objekat, ili dio objekta, ili oboje) koja se drži radi ostvarivanja prihoda od zakupnine ili porasta vrijednosti ili/i jednog i drugog.³⁵¹ Postoje određene okolnosti u kojima entiteti javnog sektora mogu posjedovati imovinu s ciljem ostvarivanja prihoda od zakupnine ili porasta vrijednosti imovine. Na primjer, univerzitet ili lokalna uprava može posjedovati zgradu

³⁴⁵ Da se evidentira i iskaže u finansijskim izvještajima.

³⁴⁶ Fer vrijednost predstavlja iznos za koji se neko sredstvo može razmijeniti, ili obaveza izmiriti, između poznatih, voljnih strana u okviru nezavisne transakcije.

³⁴⁷ Na primjer ustupanje zemljišta bez naknade ili uz minimalnu naknadu lokalnoj samoupravi za izgradnju parka, puta ili staze.

³⁴⁸ Primjer razmjene sličnih sredstava su razmjene servisnih stanica i druge nepokretne imovine.

³⁴⁹ Kao sinonim za nekretnine, postrojenja i opremu (NPO).

³⁵⁰ MRS JS 16 – Investiciona imovina, MRS, SRRS, SRR RS, Beograd-Banja Luka, 2004, str. 370-391.

³⁵¹ Ali ne zbog korišćenja u proizvodnji dobara ili usluga ili u administrativne svrhe, ili dalje prodaje u roku redovnog poslovanja, što obuhvataju MRS JS 17 – Lizing i MRS JS 12 – Zalihe.

koju izdaje u zakup eksternim korisnicima pod tržišnim uslovima i ostvaruje novčana sredstva i ne koristi je za aktivnosti pružanja usluga. Primjeri investicione imovine su i zemljište koje posjeduje, na primjer, bolnica radi uvećanja vrijednosti i koje se može prodati u određeno vrijeme u budućnosti, zemljište koje su čuva za trenutno neodređenu buduću upotrebu i sl. U investicionu imovinu ne spada imovina namijenjena prodaji (MRS JS, 12 - Zalihe), imovina koja je izgrađena ili razvijena u ime trećih lica (MRS JS 11 - Ugovori o izgradnji), imovina koju koristi vlasnik (MRS JS 17 - Lizing), imovina izgrađena ili dograđena kao investiciona imovina (MRS JS - 17), imovina koja se drži radi pružanja usluga socijalnog karaktera (MRS JS - 17), imovina koja se čuva u strateške svrhe (MRS JS - 17) i sl.

Priznavanje investicione imovine, početno odmjeravanje, naknadni izdaci, istovjetni su postupcima priznavanju kod NPO u MRS JS - 17, paragraf 13 (a) i (b), paragraf 22, paragraf 23 i paragraf 33. Nakon početnog priznavanja entitet treba da izabere model fer vrijednosti ili model nabavne vrijednosti kao svoju računovodstvenu politiku i da tu politiku primijeni na svu svoju investicionu imovinu. Dobitak ili gubitak koji proizilazi iz promjene fer vrijednosti (koja treba da odražava aktuelno stanje na tržištu i okolnosti na datum izvještavanja) investicione imovine treba uključiti u neto dobitak ili gubitak perioda u kojem je nastao (paragraf 36). Pretpostavka o utvrđivanju fer vrijednosti investicione imovine je diskutabilna i kod odmjeravanja trebao bi se koristiti osnovni postupak iz MRS JS -17. Prenos na ili sa investicione imovine treba da se obavi kada postoji promjena načina korišćenja od strane države dokazana: a) početkom korišćenja imovine od strane vlasnika (prenosom sa investicione na imovinu koju koristi vlasnik), b) početkom dogradnje nekretnine sa namjenom prodaje (transfer sa investicione imovine na zalihe), c) prestankom korišćenja imovine od strane vlasnika (prenos sa imovine vlasnika na investicionu imovinu), d) početkom poslovnog zakupa (na tržišnoj osnovi) od strane drugog lica (sa zaliha na investicionu imovinu) i e) završetkom izgradnje ili dogradnje (prenosom sa imovine u izgradnji ili dogradnji (MRS JS -17) na investicionu imovinu).

Investicionu imovinu³⁵² treba isključiti iz bilansa stanja po istom postupku kao i nekretnine, postrojenja i opremu u Međunarodnom standardu za javni sektor 17, paragrafi 68 i 69. U dodatku ovog standarda daje se stablo odlučivanja čija je svrha donošenje zaključka koji se MRS JS primjenjuje na različite vrste imovine. Međunarodni standard za javni sektor 16 sastavljen je prvenstveno u skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardom 40 – Investiciona imovina (Ulaganja u nekretnine) uz osnovne razlike da se ovaj standard ne primjenjuje na imovinu koja se drži radi pružanja socijalnih usluga koje takođe stvaraju novčane prilive, nego MRS JS - 17, i uključuje dodatne prelazne odredbe koje se odnose na usvajanje obračunske osnove računovodstva.

Zalihe su sredstva u obliku materijala ili sirovina koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje ili distribuirani u toku procesa pružanja usluga, drže se radi prodaje³⁵³ ili

³⁵² MRS JS - 16, paragraf 59 (a), (b), (c), (d), (e). Ovo je naročito značajno u poreskoj regulativi, odnosno pri plaćanju poreza na promet usluga, odnosno poreza na imovinu. Ukoliko se neprofitne organizacije bave komercijalnim aktivnostima, iz nesrodnih djelatnosti, ostvareni prihodi od zakupa nemaju tretman poreskog oslobođenja.

³⁵³ Roba, gotovi proizvodi, proizvodnja u toku, zemljište ili druge nekretnine.

distribucije³⁵⁴ tokom redovnog poslovanja ili u procesu proizvodnje sa namjenom prodaje ili distribucije. Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 12 Zalihe³⁵⁵ ima za cilj da propiše postupak računovodstvenog obuhvatanja zaliha prema principu istorijskog troška koji se priznaje kao imovina i knjigovodstveno obuhvata do priznavanja prihoda na koji se odnosi. U entitetima javnog sektora zalihe će se odnositi prije na pružanje usluga nego na robu koja je kupljena i drži se radi dalje prodaje ili na robu koja je proizvedena radi prodaje. Zalihe u javnom sektoru mogu uključiti: a) potrošna materijalna sredstva, b) municiju, c) materijale za održavanje, d) rezervne dijelove za postrojenja i opremu (osim onih u MRS JS - 17), e) strateške rezerve (energetske, naftu), f) zalihe neemitovane valute,³⁵⁶ g) poštansku robu koja se drži radi prodaje (poštanske marke), h) proizvodnju u toku (obrazovni materijal/materijal za obuku i usluge klijentima (na primjer, revizorske usluge) i) zemljište/nekretninu koja se drži radi prodaje.³⁵⁷

Evidentiranje zaliha treba vršiti po nižoj od dvije vrijednosti: cijeni koštanja i/ili neto ostvarljivoj vrijednosti³⁵⁸ (paragraf 11), kada se drže radi: a) distribucije bez naknade ili po nominalnoj cijeni, ili b) potrošnje u procesu proizvodnje robe koja će se distribuirati bez naknade ili po nominalnoj cijeni (paragraf 12). Cijena koštanja zaliha treba da obuhvati sve troškove nabavke (nabavnu cijenu, uvozne dažbine, poreze, transportne, manipulativne i druge troškove), troškove konverzije (direktni rad po jedinici proizvodnje) i druge troškove (troškove dizajniranja, troškove pozajmljivanja) dovođenja zaliha u njihovo sadašnje stanje i na sadašnju lokaciju. Cijena koštanja zaliha pružaoca usluga sastoji se od troškova zarada i drugih troškova koji se odnose na zaposlene direktno uključene u pružanje usluga, uključujući i nadzorno osoblje i opšte pripisive troškove. Troškovi zaliha treba da se utvrde korišćenjem FIFO metode ili upotrebom metode ponderisanog prosječnog troška.³⁵⁹

Kada se zalihe prodaju, razmijene ili distribuiraju, knjigovodstveni iznos tih zaliha treba da bude priznat kao rashod perioda u kome se priznaje sa njima povezani prihod, dakle, dolazi do sučeljavanja rashoda i prihoda. Ukoliko nema povezanog prihoda,

³⁵⁴ Roba proizvedena ili kupljena od strane entiteta koja treba da se distribuira drugim licima, na primjer, udžbenici predviđeni za donaciju osnovnim školama.

³⁵⁵ U zalihe se ne svrstava proizvodnja u toku na osnovu ugovora o izgradnji (MRS JS - 11 Ugovori o izgradnji); finansijski instrument; zalihe u proizvodnji poljoprivrednih i šumskih proizvoda i mineralnih ruda, do obima u kome se one odmieravaju po neto ostvarljivoj vrijednosti, u skladu sa praksom ustanovljenoj u određenim privrednim granama; i rada u vezi sa uslugama u toku, koji vrši primalac usluge uz nominalnu naknadu ili bez naknade. MRS JS - 12, djelokrug, paragraf 1, str. 256.

³⁵⁶ Kada država kontroliše prava na proizvodnju i izdavanje različite imovine, uključujući valutu i poštanske marke, ove stavke se priznaju kao zalihe za svrhe ovog standarda, a o njima se ne izvještava po nominalnoj vrijednosti nego po troškovima njihovog štampanja ili kovanja.

³⁵⁷ MRS JS - 12, paragraf 8, str. 258.

³⁵⁸ Koja predstavlja prodajnu cijenu u toku redovnog poslovanja, umanjenu za procijenjene troškove dovršavanja i procijenjene troškove neophodne za realizaciju prodaje, razmjene ili distribucije.

³⁵⁹ MRS 2 - Zalihe propisuje osnovni postupak iskazivanja zaliha po metodi FIFO, ali (paragraf 23) dopušta i alternativni postupak određivanja cijene koštanja zaliha korišćenjem metode posljednji ulaz - prvi izlaz (LIFO metoda). U uslovima stabilnosti nabavnih i prodajnih cijena donekle se zamagljuje efekat primjene LIFO metoda na bruto dobit (bruto maržu), međutim, u uslovima blagih inflatornih kretanja u privredi primjena LIFO metoda ima za rezultat procjenu krajnjih zaliha naniže, ukupnih rashoda (troškova) naviše, odnosno bruto dobit naniže. Mnoge odredbe MRS - 2 praktično su već primijenjene u računovodstvenom obuhvatu zaliha, a njegovo aktiviranje označava potpunu primjenu u svakom pojedinačnom slučaju.

rashod se priznaje kada se roba distribuira ili se izvrši povezana usluga. Za davanja usluga zalihe se priznaju kao rashod obično u trenutku kada su usluge pružene ili kada su fakturisane. Neke zalihe mogu biti raspoređene na druge račune imovine, npr., zalihe upotrijebljene pri izgradnji NPO i tada se priznaju kao rashod tokom vijeka upotrebe tih sredstava. MRS JS 12 – Zalihe sastavljen je prvenstveno u skladu sa MRS - 2, sa osnovnim razlikama da se u javnom sektoru neke zalihe distribuiraju bez naknade ili po nominalnoj cijeni, da se usluge u toku distribuirane bez naknade ili po nominalnoj cijeni isključuju iz ovog standarda, a pri određivanja cijene koštanja nije dozvoljena upotreba metode LIFO.

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 13 - Lizing reguliše odgovarajuće računovodstvene politike i objelodanjivanja koje primjenjuju zakupac i zakupodavac u vezi sa finansijskim (kapitalnim) i poslovnim (operativnim) lizingom.³⁶⁰ Lizing je sporazum kojim zakupodavac prenosi na zakupca, u zamjenu za jednokratno plaćanje ili plaćanje u više rata, pravo korišćenja imovine tokom ugovorenog vremenskog perioda. Klasifikacija lizinga zasnovana je na obimu rizika i nagrada, svojstveni vlasništvu nad zakupljenim sredstvom, koji pripadaju zakupodavcu ili zakupcu. Lizing se klasifikuje kao finansijski (kapitalni), ukoliko se suštinski prenose svi rizici i koristi po osnovu vlasništva nad imovinom, i kao poslovni ukoliko se njime ne prenose svi rizici i koristi po osnovu vlasništva.³⁶¹

Klasifikacija lizinga kao kapitalnog ili finansijskog vrši se kod zakupca kao i kod zakupodavca ako je ispunjen bilo koji od kriterijuma: 1) zakupom se prenosi vlasništvo nad sredstvom na zakupca do kraja trajanja zakupa; 2) zakup sadrži opciju pogodbene kupovine; 3) trajanje zakupa odnosi se na najveći dio ekonomskog vijeka tog sredstva (na primjer 75%); 4) na početku zakupa sadašnja vrijednost minimalnih plaćanja zakupa je veća ili jednaka fer vrijednosti iznajmljenog sredstva (na primjer, 90%). Zakupci bi u bilansu stanja trebalo da priznaju sredstva stečena po osnovu finansijskog lizinga kao imovinu i kao obavezu plaćanja budućeg zakupa. Finansijski lizing izaziva povećanje troškova amortizacije otpisivih sredstava, kao i povećanje finansijskog rashoda svakog obračunskog perioda. Politika amortizacije za otpisiva zakupljena sredstva treba da bude usklađena sa politikom za sredstva koja su u vlasništvu.

Kod operativnog zakupa tokom njegovog trajanja plaćanje (isključujući usluge osiguranja i održavanja) treba ravnomjerno (na pravolinijskoj osnovi) priznati kao rashod (trošak) u bilansu uspjeha. Zakupodavci treba da priznaju potraživanja u iznosu jednakom neto investiranju u zakup po osnovu finansijskog lizinga kao imovinu u bilansu stanja. Entiteti javnog sektora mogu da zaključe finansijski lizing kao zakupodavci u različitim okolnostima. Na primjer, vlade mogu osnovati entitete posebne namjene odgovorne za centralizovanu nabavku sredstava i zalihe za potrebe drugih entiteta. Lokalne vlasti, na primjer, mogu izgraditi bolnicu i izdati pod zakup taj objekat firmi iz privatnog sektora na period od dvadeset godina da bi se poslije proteka vremena objekat ponovo vratio pod kontrolu javnog sektora. Sredstva koja su predmet poslovnog lizinga zakupodavac treba da prikaže u bilansu stanja u skladu sa prirodom sredstava.

³⁶⁰ MRS JS 13 - Lizing, je sastavljen prvenstveno u skladu sa MRS - 17 Lizing, MRS JS, Savez računovođa i revizora Srbije, Savez računovođa i revizora RS, Beograd - Banja Luka, 2004, str. 269-294. Stručni komentar RS RS 17 – Lizing, pogledati: FINRAR, br. 2-3/2002, str. 65-94. Standard je aktiviran od strane Komiteta za standarde SRR RS sa primjenom od 01.01.2002. godine.

³⁶¹ MRS JS - 13, paragrafi 10 i 11, str. 272-273.

Prihod od poslovnog zakupa treba priznati ravnomjerno tokom trajanja zakupa, dok se troškovi, uključujući amortizaciju, nastali prilikom ostvarivanja prihoda po osnovu zakupa priznaju kao rashod.

Događaji koji su se desili između datuma izvještavanja i datuma odobravanja finansijskih izvještaja, čak i ako su se desili nakon objavljivanja saopštenja o neto dobitku/gubitku a koji su propisani MRS JS - 14 smatraju se događajima nakon datuma bilansiranja.³⁶² Postoje dvije vrste događaja i to oni koji pružaju dokaze o okolnostima koje su postojale na datum izvještavanja (usklađivanje događaja nakon datum izvještavanja) i oni koji ukazuju na okolnosti nakon datuma izvještavanja (neusklađivanje događaja nakon datuma izvještavanja).³⁶³ Entiteti radi odražavanja usklađivanja događaja nakon datuma izvještavanja treba da usklade iznose priznate u finansijskim izvještajima. Na primjer, u slučaju razrješenja sudskog postupka koji potvrđuje da je entitet već imao postojeću obavezu na datum izvještavanja, zahtijeva da entitet uskladi već priznato rezervisanje ili da prizna rezervisanje umjesto samo da objelodani potencijalnu obavezu.³⁶⁴ Entitet, u određenim okolnostima, ne treba da usklađuje iznose priznate u svojim finansijskim izvještajima radi odražavanja neusklađivanja događaja nakon datuma izvještavanja. Međutim, kada je neusklađivanje događaja, nakon datuma izvještavanja, od takvog značaja da bi neobjelodanjivanje uticalo na nemogućnost korisnika finansijskih izvještaja da donesu pravilne procjene i odluke, entitet treba da objelodani prirodu događaja i procjenu njegovog finansijskog učinka ili izjavu da se takva procjena ne može izvršiti.³⁶⁵

Entitet ne treba da priprema svoje finansijske izvještaje na osnovu pretpostavke o stalnosti poslovanja ukoliko odgovorni za pripremanje finansijskih izvještaja ili upravljačko tijelo odrede, nakon datuma izvještavanja, da namjeravaju da likvidiraju entitet ili da prekinu poslovanje. Ako pretpostavka o stalnosti poslovanja nije prikladna, standard zahtijeva da se to prezentuje u finansijskim izvještajima i učini neophodno prosuđivanje pri određivanju uticaja ove promjene na knjigovodstvenu vrijednost i sredstava i obaveza priznatih u finansijskim izvještajima. Entiteti treba da objelodane datum kada su finansijski izvještaji odobreni za izdavanje i ko je dao obobrenje. Ukoliko drugo tijelo ili pojedinci imaju ovlaštenje da dopune finansijske izvještaje nakon izdavanja, entiteti treba da objelodane tu činjenicu. Na primjer, ministri, vlada u čijem se sastavu nalazi entitet, Skupština ili izabrano predstavničko tijelo imaju ovlaštenja da izmijene finansijske izvještaje nakon izdavanja. MRS JS - 14 sastavljen je prvenstveno u skladu sa MRS 10 - Događaji nakon datuma Bilansa stanja i kada neki entitet usvoji obračunsku osnovu računovodstva ovaj standard se primjenjuje na godišnje finansijske izvještaje entiteta koji se odnose na periode koji počinju na datum usvajanja ili nakon njega.

³⁶² O MRS JS 14 - Događaji nakon datuma izvještavanja pogledati: MRS JS, Savez računovođa i revizora Srbije, SRRS, Beograd - Banja Luka, 2004, str. 296-305.

³⁶³ MRS JS - 14, paragraf 4. Datum izvještavanja je datum posljednjeg dana perioda izvještavanja na koji se odnose finansijski izvještaji. Datum odobrenja izdavanja finansijskih izvještaja je datum na koji su finansijski izvještaj odobrili pojedinci ili tijela koji imaju nadležnost da finaliziraju izvještaje za izdavanje.

³⁶⁴ Računovodstveno obuhvatanje rezervisanja i potencijalnih obaveza nalazi se u MRS - 37 i za potrebe javnog sektora u MRS JS - 19. MRS JS 1 - Prezentacija finansijskih izvještaja, takođe sadrži zahtjeve za prezentaciju stavki u finansijskim izvještajima i napomenama uz finansijske izvještaje, uključujući rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna sredstva.

³⁶⁵ Detaljnije o prekidu poslovanja pogledati MRS 35 - Prekid poslovanja, velike kupovine ili otuđenja sredstava, otpis pozajmnica drugim entitetima.

Neki entiteti javnog sektora, kao što su vlada i finansijske institucije u svom poslovanju mogu da koriste širok spektar finansijskih instrumenata, od jednostavnih kao što su dugovanja i potraživanja do složenih (kao što su svopovi unakrsnim valutama za zaštitu od rizika obaveza u stranim valutama). Međutim, neke pojedinačne vladine organizacije ne moraju izdavati ili biti nadležne za širok opseg instrumenata, što nas opredjeljuje na ograničenu primjenu Standarda kod NPO kojima se bavimo. Ipak, entiteti moraju pregledati pojedine paragrafe MRS JS 15 - Finansijski instrumenti - objelodanjivanje i prezentacija,³⁶⁶ kako bi utvrdili kada je standard primjenjiv i kada posjeduju finansijske instrumente.³⁶⁷ Relevantni paragrafi ovog standarda za entitete koji imaju samo finansijska sredstva su 48-101 (objelodanjivanja), finansijske obaveze 22-28, 36-38 (prezentacija), 48-72, 84-97, 98-101 (objelodanjivanja) i kapitalne instrumente 22-28, 36-38 (prezentacija) i 50-62, 98-101 (objelodanjivanje). Kada entitet ima i finansijska sredstva i finansijske obaveze dodatni relevantni paragrafi su 39-47 (prezentacija), a kada posjeduje i finansijske obaveze i neto imovinu/kapital, relevantni paragrafi su 29-35 (prezentacija). Cilj standarda je da korisnicima finansijskih izvještaja omogući razumijevanje značajnih bilansnih i vanbilansnih finansijskih instrumenata u vezi sa finansijskim položajem, finansijskim uspjehom i novčanim tokovima državnih subjekata ili drugih subjekata javnog sektora. MRS JS - 15 kreiran je na osnovu MRS 32 - Finansijski instrumenti: objelodanjivanje i prezentacija a stupa na snagu kada entitet javnog sektora usvoji obračunsku osnovu računovodstva.

Cilj Međunarodnog standarda za javni sektor 19 - Rezervisanja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina³⁶⁸ je da ih definiše, utvrdi okolnosti u kojima rezervisanja treba priznati, način na koji ih treba odmjeravati, kao i objelodanjivanja koja treba da se izvrše u vezi sa njima. Rezervisanje je obaveza sa neizvjesnim rokom dospjeća i iznosom i treba da bude priznato kada entitet ima tekuću obavezu kao rezultat prošlog događaja; postoji vjerovatnoća da će za izmirenje biti potreban odliv sredstava; i može da se izvrši pouzdana procjena iznosa obaveze.³⁶⁹ Potencijalna obaveza nastaje na osnovu proteklih događaja čije će postojanje biti potvrđeno samo nastankom ili nestankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu pod potpunom kontrolom entiteta ili sadašnja obaveza koja nastaje na osnovu prošlih događaja ali nije priznata pošto nije vjerovatno da će odliv sredstava za izmirenje obaveza biti potreban ili se iznos obaveza ne može pouzdano utvrditi. Entitet ne bi trebalo da prizna potencijalnu obavezu. Potencijalna imovina predstavlja moguću imovinu koja nastaje iz prošlih događaja i čije postojanje zavisi od događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom entiteta. Entitet ne bi trebalo da prizna potencijalnu imovinu. Definicija djelokruga MRS -

³⁶⁶ MRS JS 15 – Finansijski instrumenti: objelodanjivanje i prezentacija, Cilj, MRS JS, SRR Srbije, SRR RS, Beograd - Banja Luka, 2004, str. 307-367.

³⁶⁷ Finansijske instrumente predstavlja svaki ugovor na osnovu koga nastaje finansijska imovina jednog entiteta i finansijska obaveza ili kapitalni instrument drugog entiteta. Finansijska imovina je bilo koje sredstvo: gotovina, ugovorno pravo na primanje gotovine ili finansijske imovine, ugovorno pravo na razmjenu finansijskih instrumenata pod uslovima koji su potencijalno povoljni ili kapitalni instrument drugog entiteta. Finansijska obaveza je svaka ugovorna obaveza kojom se daje gotovina ili drugo finansijsko sredstvo ili razmjenjuju finansijski instrumenti. Kapitalni instrument je svaki ugovor kojim se dokazuje preostalo učešće u imovini entiteta, poslije odbijanja svih njegovih obaveza. Entiteti javnog sektora obično ne emituju kapitalne instrumente, osim djelimično privatizovanih javnih preduzeća. Primjeri kapitalnih instrumenata su: obične akcije, prioritetne akcije, "varanti" (garancije) i sl.

³⁶⁸ MRS JS, SRR Srbije, SRR RS, Beograd - Banja Luka, 2004, str. 447-485.

³⁶⁹ MRS JS - 19, paragraf 18 i paragraf 22.

JS 19 pojašnjava da se Standard ne primjenjuje na rezervisanja i potencijalne obaveze nastale po osnovu socijalnih davanja³⁷⁰ koja pruža entitet i za koja ne dobija direktnu naknadu približno jednaku vrijednosti isporučene robe i izvršenih usluga, direktno od primaoca tih davanja. Iako su rezervisanja i potencijalne obaveze koje nastaju u vezi sa koristima zaposlenih isključeni iz djelokruga Standarda, on se, ipak, primjenjuje na rezervisanja i potencijalne obaveze koji nastaju kao primanja po osnovu završetka radnog odnosa usljed restrukturiranja.

Imajući u vidu najavljeno restrukturiranje javnog sektora (na nivou vlada, ministarstava, agencija) kod nas događaji koji dolaze pod definiciju restrukturiranja³⁷¹ su: a) ukidanje ili otuđenje aktivnosti ili usluge; b) zatvaranje filijale ili prestanak poslovanja državne agencije na određenoj lokaciji ili oblasti ili premještanje poslovanja iz jedne u drugu oblast, c) promjene strukture rukovodstva (ukidanje određenog nivoa menadžmenta) i d) suštinske reorganizacije koje imaju bitan uticaj na prirodu i suštinu poslovanja entiteta. Izvedena obaveza za restrukturiranje nastaje kada entitet ima detaljan plan za restrukturiranje ili stvori opravdano očekivanje kod onih na koje će restrukturiranje uticati.³⁷² Rezervisanja za restrukturiranje bi trebalo da uključe samo direktne rashode koje restrukturiranje zahtijeva i koji nisu u vezi sa tekućim poslovanjem, dok se prekvalifikacija ili premještanje osoblja ne uključuje.³⁷³

2.2. Bilans stanja kod nas i komparacija sa MRS JS

Kada govorimo o neprofitnim organizacijama, moramo imati u vidu njihove specifičnosti koje se odražavaju na Bilans stanja. Pravilnikom o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova³⁷⁴ propisan je obrazac Bilansa koji se značajno razlikuje od naziva istog obrasca za druga pravna lica koji je propisan Pravilnikom o primjeni kontnog okvira i obrascima bilansa stanja i bilansa uspjeha.³⁷⁵ Ne ulazeći u detaljniju analizu sadržaja pojedinih pozicija u obrascu Bilansa stanja i kontni okvir za druga pravna lica, očigledno proizilazi da je zakonodavac prilikom donošenja Kontnog okvira za druga pravna lica imao najveći oslonac u Kontnom okviru za preduzeća i zadruge, odnosno njegov postavljeni

³⁷⁰ Termin socijalna davanja odnosi se na obezbjeđivanje određene robe i usluga koje pruža država, s ciljem ispunjenja ciljeva socijalne politike.

³⁷¹ MRS JS - 19, paragraf 81, str. 465.

³⁷² Dokaz da je vlada ili drugi entitet otpočeo sa restrukturiranjem je javno objelodanjivanje glavnih odlika plana, što dovodi do nastanka opravdanog očekivanja kod drugih strana (korisnici usluga, dobavljači, zaposleni ili njihovi predstavnici) da će država ili entitet sprovesti restrukturiranje.

³⁷³ Primjeri ne/priznavanja rezervisanja iz paragrafa 22 MRS JS – 19: Uvođenjem poreza na dodatnu vrijednost (u daljem tekstu PDV) i usljed izmjena poreska uprava će morati da izvrši prekvalifikaciju većeg dijela administrativnog osoblja. Na datum izvještavanja nije izvršena prekvalifikacija kadrova. U pitanju je sadašnja obaveza kao rezultat prošlog obavezujućeg događaja, i ne priznaje se nikakvo rezervisanje (paragraf 22 i paragrafi 25 do 27). Na dan 21.12.2005. vlada je odlučila da zatvori državnu agenciju. O odluci nije obaviještena ni jedna strana na koju se ova odluka odnosi prije datuma bilansiranja (31.12.2005.) i nisu preduzete druge aktivnosti primjene ove odluke. Ne postoji obavezujući događaj tako da nema nikakve obaveze, ne priznaje se nikakvo rezervisanje (paragrafi 22 i 93).

³⁷⁴ Pravilnik je donesen na osnovu čl. 58. Zakona o budžetskom sistemu RS od strane ministra finansija.

³⁷⁵ Obrazac bilans stanja za druga pravna lica, str. 52-53, "Sl. glasnik RS", br. 56/04.

gabarit,³⁷⁶ s tim da su izostavljene bilansne pozicije koje nisu (u najvećem broju slučajeva) uobičajene za druga pravna lica. U daljem dijelu fokusiraćemo se na bilansne agregate (finansijske izvještaje) korisnika budžeta (budžetski korisnici), dok ćemo u manjoj mjeri posvetiti pažnju drugim pravnim licima.³⁷⁷

Bilans stanja za druga pravna lica, neprofitne organizacije na bazi članstva, obrazovanja i entiteta javnog sektora, lokalne vlade, uz određena prilagođavanja u dijelu zaglavlja, daju se u pregledima koji slijede. Glavne karakteristike zvaničnog Bilansa stanja su da se u njemu daju podaci za tekuću i prethodnu godinu, što je značajan izvještajni običaj. Sastavlja se u formi konta usljed čega čini uočljivim relacije između odgovarajućih dijelova aktive i pasive, odvojeno prikazivanje kratkoročne i dugoročne imovine i obaveza, pruža korisne informacije o razlikovanju neto imovine koja stalno cirkuliše kao obrtna imovina od one koja se koristi u dugoročnom poslovanju entiteta. Iako se, na prvi pogled, stiče utisak da je bilansna šema prikazana u formi liste, to je samo privid koji proizilazi iz širokog razvijanja aktive i pasive i običaja da se u zakonskom tekstu izbjegne tabelarno prikazivanje određenih zahtjeva.³⁷⁸

Pozicije aktive razvrstane su po načelu opadajuće likvidnosti, čemu odgovara razvrstavanje pozicija pasive po načelu opadajuće dospelosti, što obezbjeđuje povezivanje aktivnih i pasivnih dijelova bilansa stanja s aspekta ročnosti. Za imovinske dijelove u aktivni nije u posebnim kolonama predviđeno iskazivanje njihovih bruto ispravki i neto vrijednosti, kao što je slučaj kod drugih pravnih lica, nego štafelno što donekle umanjuje jasnost imovinske i finansijske pozicije entiteta. Data šema bilansa stanja predstavlja sastavni dio godišnjeg i polugodišnjeg zaključka za sve neprofitne organizacije, budžetske korisnike. Isticanje međuzbirova za srodna osnovna bilansna konta utvrđuju se karakteristične bilansne veličine iz kojih se izvlače potrebni racio brojevi (pokazatelji) koji služe za poređenje sa "benčmarkingom" istih veličina u sukcesivnim obračunskim periodima istog entiteta i između sličnih entiteta u skladu sa procedurom analize bilansa, dok su karakteristične veličine u bilansnim šemama obilježene rimskim brojevima i slovima.

MRS JS 1 - Prezentacija finansijskih izvještaja u paragrafu 89 Informacije koje treba da budu prikazane u izvještaju o finansijskom stanju (bilansu) naznačava samo minimum iznosa prezentovanih stavki koje treba da budu uključene, ali ne propisuje njihov redoslijed a ni formu prezentovanja. Jednostavno daje se spisak stavki koje se toliko razlikuju po svojoj prirodi ili funkciji da traže odvojenu prezentaciju u bilansu. Dalja potklasifikacija, odnosno raščlanjivanje stavki vrši se na način koji odgovara poslovanju entiteta. Detalji koje treba dati u potklasifikacijama ili bilansu stanja ili u napomenama zavise od zahtjeva MRS JS i veličine, prirode i funkcije povezanih iznosa. Ipak, u tabelarnom pregledu pridržavaćemo se redoslijeda informacija datih u paragrafu 89 (a) do (n).

³⁷⁶ Pravilnik o primjeni kontnog okvira i obrascima bilans stanja i bilans uspjeha za preduzeća i zadruga ("Sl. glasnik RS", br. 56/04).

³⁷⁷ Kao što su pozicije, neuplaćeni upisani kapital, nematerijalna ulaganja, osnovno stado, dugoročni finansijski plasmani, nedovršena proizvodnja i gotovi proizvodi u aktivni bilansa stanja, kao i pojedine vrste kapitala (akcijski, zadružni), rezervisanja za penzije, dio dugoročnih obaveza (prema povezanim pravnim licima), kratkoročni krediti i dobavljači - povezana pravna lica u pasivi bilansa stanja.

³⁷⁸ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 197.

Bilans stanja na dan 31.12. 2004. godine – članska organizacija (u KM)

Gr. rač.	POZICIJA	Iznos tekuće godine			Iznos pret. god.	Gr. rač.	POZICIJA	Iznos na dan bilansa	Iznos pret. god.
		Bruto	Isp. vrij.	Neto					
	AKTIVA						PASIVA		
	A. STALNA IMOV.	640	280	360	426		A. KAPITAL	386	376
	I. Nemat. ulaganja						I. Osnovni kapital		
	II. Osnovna sred.	640	280	360	426	302	1. Ulozi		
022	1. Zemljište					303	2. Državni kapital		
024	2. Građ. objekti					309	3. Ostali kapital		
021	3. Oprema	640	280	360	426	311	II. Rezerve		
022	4. Alat i inventar					312	1. Revalor. rezerve		
023	5. Osn. sred u prip. i avansi					313	2. Zakonske rezerve		
026	6. Ostala os. sred.					320	3. Statutarne i dr. rez.		
029	III. Dug. fin. plas.						III. Nerasp. višak prih.	386	376
030	1. Dugoroč. krediti						a) Nerasp. višak prih. dob. ranijih god.	353	353
031	2. Dugor. HOV						b) Nerasp. višak prih. dobit tek. god.	33	23
039	3. Ostali dug. plas.						IV. Gub. do visine kap.		
10	B. ZALIHE						a) Gub. ranijih godina		
13	I. Materijal						b) Gub. tekuće godine		
	II. Roba					400, 401, 409	B. DUG. REZER.		
	C. KRAT. POTR. I PLASMANI						I. Rezervisanja za troškove i rizike		
	I. Kratkoročna pot.						1. Ostala dug. rezer.		
200	1. Kupci						C. OBAVEZE	276	494
201	2. Druga potraživ.						I. Dugoročne obav.		
202-209	II. Krat. fin. plasm.					410	1. Obav. po dug. HOV		
210	1. Krat. krediti					411	2. Dugoročni krediti		
211	2. Dati avansi, dep. i kaucije					419	3. Ostale dugoročne obaveze		
212	3. HOV						II. Krat. obaveze	276	494
213	4. Mjenice					420	1. Kratkoročni krediti		
219	5. Ost. krat. plas.					421	2. Primljeni avansi, depoziti i kaucije		
	D. GOT. EKVIV. I GOTOVINA	302		302	444	422, 423	3. Dobavljači	176	263
220	I. HOV					424	4. Obaveze po HOV		
221-229	II. Gotovina	302		302	444	425	5. Obaveze za izdate čekove i mjenice		
	E. OBRTNA IMOVINA	302		302	444	428	6. Ostale krat. fin. ob.		
23	F. AVR					429	7. Ostale obaveze iz poslovanja	100	231
	G. POSLOVNA. IMOVINA.	942	280	662	870	430, 431	8. Obav. za neto zarade i nakn. zarada		
	H. GUB. IZNAD KAPITALA					432, 433	9. Ob. za por. i dop. na zar. i nak. zar.		
	POSLOVNA AKTIVA	942	280	662	870	434, 435, 436	10. Ob. za por. i dop. i druge dadžbine		
80	VANPOSLOVNA AKTIVA				80	439	11. Ostale obaveze		
						44	12. Druge obaveze		
						45	III. Ob. za prim. nov. sr.		
						46	D. PVR		
						81	POSLOVNA PASIVA	662	870
							VANPOSL. PASIVA		80
	UKUPNA AKTIVA	942	280	662	870		UKUPNA PASIVA	662	870
88	VANBILANSNA AKTIVA	4.809		4.809		89	VANBILANSNA PASIVA	4.809	

Bilans stanja na dan 31.12.2004. godine - obrazovne organizacije (u KM)

Grupa konta, konto	POZICIJA	Iznos prethod. godine	Iznos tekuće godine	Ind.	Grupa konta, konto	POZICIJA	Iznos preth. godine	Iznos tekuće godine	Ind.
	I AKTIVA					II PASIVA			
100000 200000	A. Got., krat. pot. i razg. i zal. mat. i robe	147.062	431.159	293	500000	A. Kratkoročne obaveze i razgran.	100.018	251.431	251
210000	Novč.sred. i plemeniti metali	118.738	406.417	342	510000	Kratkoročne tekuće obaveze	5.170	2.323	44
220000	HOV				520000	Obaveze po osnovu HOV			
230000	Kratkoročna potraživanja				530000	Kratkoročni krediti i zajmovi			
240000	Kratkoročni plasmani				540000	Obaveze prema radnicima	28.324	41.177	145
260000	Fin. i obr. odn. sa dr. pov. jed.				560000	Fin. i obr. odnosi za dr. povez. jedinicama	32.595	30.834	94
110000	Zalihe materijala i robe				590000	Kratkoročna razgraničenja	33.929	177.097	521
120000	Zalihe sitnog inventara				400000	B. Dugoročne obav. i razgraničenja			
290000	Kratkoročna razgraničenja	28.324	24.742	87	410000	Dugoročni krediti i zajmovi			
000000	B. Stalna sredstva	1.345.278	1.367.320	101	420000	Ostale dugoročne obaveze			
011000	Stalna sredstva	1.345.278	1.367.320	101	490000	Dugoročna razgraničenja			
011900	Ispravka vr. stalnih sred.	610.673	646.712	105	300000	V. Izvori sredstava	781.649	900.336	115
	Neotpisana vr. stalnih sred.	734.605	720.608	98	310000	Izvori stalnih sredstava	734.605	720.608	98
041000	Ostala nemat. ulaganja				320000	Ostali izvori sredstava			
041900	Ispravka vr. ost. nem. ulag.				330000	Izvori sredstava rezervi	40.000	122.621	306
	Neotp. vr. ost. nemat. ulaganja				380000	Revalorizacioni efekti			
020000	Dugoročni plasmani				390000	Neraspoređeni višak prihoda i rashoda	7.044	57.107	810
030000	HOV								
090000	Dugoročna rezervisanja								
	UKUPNA AKTIVA (A+B)	881.667	1.151.767	130		UKUPNA PASIVA (A+B+V)	881.667	1.151.767	130

Bilans stanja na dan 31.12.2004. godine - lokalna vlada (u KM)

Grupa konta, Konto	POZICIJA	Iznos prethod. godine	Iznos tekuće godine	Ind.	Grupa konta, Konto	POZICIJA	Iznos preth. godine	Iznos tekuće godine	Ind.
	I AKTIVA					II PASIVA			
100000	A. Gotovina, krat.				300000	A. Kratkoročne			
200000	potr. i razgr. i	100.879.177	104.083.706	103		obaveze i razgr.	84.603.180	19.634.444	23
	zalihe mat. i robe								
110000	Novčana sredstva i	29.959.514	14.934.716	50	310000	Kratkoročne tek.	11.295.793	6.024.505	53
	plemeniti metali					obaveze			
120000	Vrijednosni				320000	Obaveze			
	papiri					po osnovu HOV			
130000	Kratkoročna	869.663	1.089.990	125	330000	Kratkoročni primici	1.024.430	109.394	11
	potraživanja					od prav. i fiz.lica			
140000	Kratkoročni	70.050.000	88.050.000	126	340000	Obaveze prema	4.876.152	5.372.562	110
	plasmami					radnicima			
160000	Fin.i i obr. odnosi sa				360000	Fin. i obr. odnosi za		21.750	
	drugim povez. jed.					dr. povez. jed.			
210000	Zalihe materijala i				390000	Kratkoročna	67.406.805	8.106.233	12
	robe					razgraničenja			
220000	Zalihe sitnog				400000	B. Dugoročne			
	inventara					obav. i razgran.			
290000	Kratkoročna				410000	Dugoročni krediti i			
	razgraničenja					zajmovi			
000000	B. Stalna sredstva	134.283.074	216.669.643	161	420000	Ostale dugoročne			
						obaveze			
011000	Stalna sredstva	134.354.262	229.130.937	171	490000	Dugoročna			
						razgraničenja			
011900	Ispravka vrijednosti	71.188	12.461.294	-	500000	V. Izvori sredstava	150.559.071	301.118.905	200
	stalnih sredstava								
	Neotpisana vrijed.	134.283.074	216.669.643	161	510000	Izvori stalnih	133.770.945	216.669.643	162
	stalnih sred.					sredstava			
020000	Dugoročni				520000	Ostali izvori			
	plasmami					sredstava			
029000	Ispravka vrijednosti				530000	Izvori sredstava	11.667	45.502.323	-
	dug.plasmana					rezervi			
020-029	Neotp. vr. dugor.				580000	Revalorizacioni	62.476	62.476	100
	plasmana					efekti			
031000	Vrijednosni papiri				590000	Neraspoređeni	16.713.983	38.884.463	233
						višak prih. i rashod.			
091000	Dugoročna razgran.				590000	Neraspoređeni			
	prihoda					višak rash.nad prih.			
	UKUPNA AKTIVA (A+B)	235.162.251	320.753.349	136		UKUPNA PASIVA (A+B+V)	881.667	1,151.767	1,30

Detaljniji prikaz uporednog pregleda informacija zahtijevanih prema MRS JS i sadašnje nacionalne računovodstvene regulative za neprofitne organizacije³⁷⁹ prevazilazi granice ovoga rada,³⁸⁰ pa ćemo se samo nakratko osvrnuti na bitne razlike, a postojanje značajnih usaglašenosti nećemo posebno isticati. Međutim, mora se naglasiti da je pri isticanju razlika za neprofitne organizacije neophodno u obzir uzeti kako razlike kod budžetskih korisnika tako i za druga pravna lica, što u nekim slučajevima može stvoriti različita tumačenja koja treba objasniti u kontekstu kontnog okvir za obje vrste entiteta. U pogledu sadržaja potpunog finansijskog izvještaja – bilansa stanja nema razlika u podacima za prethodni i tekući period. Primjer forme bilansa prema MRS JS 1 dat je u dodatku ovoga standarda gdje se utvrđuje minimalni broj pozicija, dok je sadržaj i forma bilansa prema nacionalnoj regulativi data odgovarajućim Pravilnikom ministarstva finansija za neprofitne organizacije (posebno za korisnike budžeta, a posebno za druga pravna lica).

Nekretnine, postrojenja i oprema (MRS JS - 17), Investiciona imovina (MRS JS - 16) i biološka sredstva (MRS - 41) navode se kao osnovne vrste stalnih sredstava, dok nacionalna regulativa navodi: prirodna bogatstva,³⁸¹ građevinske objekte,³⁸² opremu,³⁸³ alat i inventar sa kalkulativnim otpisom, višegodišnje zasade, sredstva u obliku prava,³⁸⁴ osnovna sredstva u pripremi i ostala stalna sredstva.³⁸⁵ U pogledu definicije MRS JS - 16 naznačava da su nekretnine, postrojenja i oprema materijalna sredstva koja: (a) entitet drži radi upotrebe u proizvodnji ili omogućavanja prodaje robe ili pružanja usluga, radi iznajmljivanja drugima ili u administrativne svrhe i (b) za koja se očekuje da će se upotrebljavati duže od jednog izvještajnog perioda. Investicionu imovinu čini imovina koje se drži radi ostvarivanja prihoda od zakupnine ili porasta vrijednosti ili i jednog i drugog, a ne radi (a) korišćenja u proizvodnji dobara ili usluga ili u administrativne svrhe ili (b) dalje prodaje u toku redovnog poslovanja.³⁸⁶ Definiciona obilježja nekretnina, postrojenja i opreme nisu ustanovljena nacionalnim propisima. Period amortizacije utvrđuje se prema vijeku upotrebe a metod amortizacije treba da odražava obrazac po kome entitet ostvaruje ekonomske koristi ili uslužne potencijale datog sredstva. Prema lokalnoj regulativi, period amortizacije utvrđuje se putem stopa amortizacije propisane zakonom i može se koristiti proporcionalna, degresivna ili funkcionalna metoda amortizacije.

³⁷⁹ Pri upoređivanju pretežno ćemo se oslanjati na budžetske korisnike, ali ukazaćemo i na specifičnosti kod drugih pravnih lica.

³⁸⁰ Projekat makroekonomske reforme i reforme centralne banke, uporedni pregled MRS i nacionalne računovodstvene regulative, Draft, Ministarstvo finansija Republike Srbije, MSFI/MRS Projekti u toku, str. 1-76, (www.mfin.sr.gov.yu).

³⁸¹ Zemljište, šume, unutrašnje vode, podzemna nalazišta.

³⁸² Zgrade i stanovi, vanjska osvjjetljenja, trotoari i ograde, putevi i mostovi, vodeni putevi i vazdušne luke.

³⁸³ Kancelarijska oprema; prevozna oprema (motorna vozila, poljoprivredna motorna vozila, vazduhoplovna vozila, plovna vozila); oprema za obrazovanje i kulturu (biblioteke i školske knjige, oprema i namještaj u učionicama, muzejski eksponati, djela likovne umjetnosti, rekreacijska oprema); medicinska i laboratorijska oprema; mašine, uređaji i alati; specijalna oprema (vojna, policijska, vatrogasna);

³⁸⁴ Materijalna prava (prava za eksploataciju mineralnih nalazišta i ribarskih terena, licence oko korišćenja zemljišta, patenata, zaštitnih znakova,

³⁸⁵ Robne rezerve, životinje i biljke.

³⁸⁶ MRS JS - 16, paragraf 6.

U pogledu definicije i identifikovanja MRS JS naznačava da su nematerijalna ulaganja određiva nemonetarna sredstva bez fizičkog sadržaja koja služe za proizvodnju ili isporuku robe ili usluga, za iznajmljivanje drugim licima ili se koriste u administrativne svrhe. U nacionalnoj regulativi nema eksplicitne definicije već se navode samo vrste nematerijalnih ulaganja.³⁸⁷ Finansijske instrumente predstavlja svaki ugovor na osnovu koga nastaju finansijska sredstva jednog entiteta i finansijska obaveza ili kapitalni instrument drugog entiteta.³⁸⁸ Definicija nije ustanovljena nacionalnim propisom nego se koriste pojmovi kao što su: gotovina, kratkoročni plasmani i kratkoročna potraživanja, tekuće obaveze i obaveze po hartijama od vrijednosti.

Zalihe su sredstva (a) u obliku materijala ili sirovina koji će biti utrošeni u procesu proizvodnje; (b) u obliku materijala ili sirovina koji će biti utrošeni ili distribuirani u toku procesa pružanja usluga; (c) koji se drže radi prodaje ili distribucije tokom redovnog poslovanja; ili (d) u procesu proizvodnje sa namjenom prodaje ili distribucije.³⁸⁹ Nema definicionog obilježja i naznačene su zaliha materijala, robe i sitnog inventara. Rezervisanje predstavlja obavezu sa neizvjesnim rokom dospijeca i iznosom. Potencijalna obaveza je (a) moguća obaveza koja nastaje na osnovu proteklih događaja, čije postojanje će biti potvrđeno samo nastankom ili nenastankom jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom datog entiteta, ili (b) sadašnja obaveza koja nastaje na osnovu prošlih događaja ali nije priznata pošto nije vjerovatno da će odliv sredstava koji predstavlja ekonomske koristi ili uslužni potencijal biti potreban za izmirenje obaveza, ili se iznos obaveze ne može dovoljno pouzdano odmjeriti.

Potencijalna imovina je moguća imovina koja nastaje iz prošlih događaja i čije postojanje može da potvrdi jedino nastanak ili nenastanak jednog ili više neizvjesnih budućih događaja koji nisu u potpunosti pod kontrolom datog entiteta.³⁹⁰ Rezervisanje se prikazuje kao posebna stavka u bilansu stanja i detaljnije prikazuje u napomenama. Dugoročna rezervisanja nisu definisana za budžetske korisnike, ali su predviđena za druga pravna lica i predstavljaju obaveze za pokriće troškova, rizika iz prethodnog poslovanja i moguće gubitke u budućnosti. Neto imovina/kapital je preostalo učešće u imovini entiteta, poslije odbijanja svih njegovih obaveza.³⁹¹ Kada entitet nema akcijski kapital, treba zasebno da objelodani, u bilansu ili u napomenama neto imovinu/kapital, kao i iznos raspodjele.³⁹² Kada neki entitet ima akcijski kapital, pored navedenih objelodanjivanja treba da objelodani informacije o vrstama akcijskog kapitala, opis prirode i svrhe svake rezerve u okviru neto imovine/kapitala, iznos dividendi koji je predložen ili naveden poslije datuma izvještavanja, ali prije nego što se finansijski izvještaji odobre za izdavanje i iznos svake kumulativne preferencijalne dividende koje nisu priznate. Sopstveni kapital kod budžetskih korisnika nije definisan pod ovim nazivom, ali se može izvesti iz termina izvori (stalnih, novčanih, ostalih) sredstava,

³⁸⁷ Osnivačka ulaganja (studije, izrada projektne i druge dokumentacije); ulaganja u istraživanja i razvoj (programi za računare nabavljeni odvojeno od računara); koncesije, patent, licence i slična prava i druga nematerijalna ulaganja (zakupnina i operativni lizing, plaćen za period duži od jedne godine); nematerijalna ulaganja u pripremi; avansi za nematerijalna ulaganja.

³⁸⁸ MRS JS - 15, paragraf 9.

³⁸⁹ MRS JS - 12, paragraf 6.

³⁹⁰ MRS JS - 19, paragraf 18.

³⁹¹ MRS JS - 1, paragraf 6.

³⁹² MRS JS - 1, paragraf 97.

rezervi,³⁹³ revalorizacionih efekata i neraspoređenog viška prihoda i rashoda.³⁹⁴ Za druga pravna lica determinisani su nazivi državni kapital, ulozi i ostali kapital.

3. Bilans uspjeha

U računovodstvenoj literaturi za determinisanje bilansa uspjeha koriste se različiti pojmovi: račun uspjeha, račun dobitka i gubitka, izvještaj o finansijskoj uspješnosti. Bilans uspjeha mogao bi se pojmovno odrediti kao "...izdvojeni i osamostaljeni dio bilansa stanja (tačnije, pozicije kapital) čiji je zadatak da obračuna sve rashode i prihode u posmatranom obračunskom periodu i da iskaže ostvareni periodični rezultat"³⁹⁵ ili njegovu raspodjelu. Naziv bilans uspjeha, koji se koristi u našem zakonodavstvu i praksi, ne odgovara sadržini ovog finansijskog izvještaja pošto upućuje na prikazivanje prihoda i rashoda u obliku dvostranog računa u kome su obje strane prikazane u izravnatim brojevima. Međutim, bilans uspjeha ne mora da bude obavezno prikazan u obliku računa čije se strane nalaze u ravnoteži, što je, na primjer, slučaj u bilansu uspjeha po metodi troškova prodatih učinaka u kome se troškovi postepeno pokrivaju i u kome je rezultat segmentiran i nema nikakvog dvostranog računa niti bilansne ravnoteže.³⁹⁶

Po svojoj suštini bilans uspjeha je drugi sastavni dio godišnjeg zaključka, međutim, za razliku od bilansa stanja, koji je orijentisan na prikazivanje imovine, njegova funkcija je utvrđivanje ostvarenog uspjeha po vrstama, visini i izvorima. Bilans je račun stanja, dok bilans uspjeha ne prikazuje stanje nego razvoj rashoda i prihoda. Sadržinu bilansa uspjeha čine rashodi i prihodi pa tako i višak/manjak prihoda³⁹⁷ ostvarenih u toku perioda između dva bilansna dana. Prihodi predstavljaju priliv vrijednosti u entitet tokom perioda po osnovu prodaje učinaka - proizvoda ili robe (poslovni prihodi), kao i po drugim redovnim osnovama (finansijski prihodi) ili neposlovnim ili vanrednim osnovama (neposlovni i vanredni prihodi). Rashodi su odlivi vrijednosti iz preduzeća u toku perioda na osnovu nabavke učinaka preduzeća ili robe (poslovni rashodi), kao i po drugim redovnim osnovama (finansijski rashodi) ili neposlovnim ili vanrednim osnovama (neposlovni i vanredni rashodi). Razlika je neto priliv ili odliv vrijednosti iz redovnih, tj. poslovnih, finansijskih, neposlovnih ili vanrednih događaja. Ovako definisani prihodi, rashodi i rezultat predstavljaju osnovu sadržine bilansa uspjeha (računa dobitka i gubitka).

Izvještaj o finansijskoj uspješnosti može da bude prikazan kao i bilans stanja u formi konta ili u štafelnoj formi. Četvrta direktiva EZZ/EU dopušta pravo izbora forme prikazivanja, pri čemu, shodno principu konzistentnosti, izabrana šema bez naročitog

³⁹³ Statutarne rezerve, zakonske rezerve.

³⁹⁴ Broj odobrenih akcija; broj izdatih i u cjelini uplaćenih akcija, i izdatih a neuplaćenih akcija; nominalnu vrijednost po akciji, ili da akcije nemaju nominalnu vrijednost; usaglašeni pregled broja neuplaćenih akcija na početku i na kraju godine; prava, povlastice i ograničenja koja se odnose na svaku vrstu akcija, uključujući ograničenja raspodjele dividendi i isplate iz akcijskog kapitala; sopstvene akcije entiteta ili akcije u vlasništvu kontrolisanih ili pridruženih entiteta, i akcije rezervisane za emisiju po osnovu opcija ili prema prodajnim ugovorima, uključujući uslove i iznose.

³⁹⁵ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, finansijska politika, organizacija, planiranje, kontrola i analiza, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 239.

³⁹⁶ Ranković, J.: *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1992, str. 433-434.

³⁹⁷ Za budžetske korisnike višak/manjak prihoda, odnosno višak prihoda-dobitak ili gubitak za druga pravna lica.

razloga ne smije da se mijenja. U tom smislu obavezno se ističe obrazloženje u aneksu.³⁹⁸ Za bilans uspjeha u formi konta obično se kaže da je pregledniji i jasniji iskaz i da je u neposrednoj vezi s knjigovodstvom. Veza sa knjigovodstvom i jasnost mogu se pripisati tome što se na lijevu stranu stavljaju (preuzimaju), jedni iza drugih, rashodi po vrstama što važi i za desnu prihodnu stranu bilansa uspjeha. Stavljanjem razlike na manju stranu bilans uspjeha se izravna. Međutim, pored prednosti, glavna mana bilansa uspjeha u formi konta (dvostranog pregleda) je nemogućnost segmenatcije rezultata.

Štafelna forma povećava iskaznu moć bilansa uspjeha, što omogućava segmentiranje, tj. prikazivanje rezultata u više slojeva i što preduzeću obezbjeđuje bolji pregled kao i stepenasto pokrivenje rashoda i razdvajanje poslovnog i neposlovnog rezultata.³⁹⁹ Međutim, imajući u vidu Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda Republike, opština, gradova i fondova⁴⁰⁰ i Pravilnik o primjeni kontnog okvira i obrascima bilans stanja i bilans uspjeha za druga pravna lica,⁴⁰¹ šeme bilansa uspjeha značajno se razlikuju u odnosu na propisane šeme bilansa uspjeha preduzeća, upravo što se daju u formi konta a ne u štafelnoj formi.

Forma prikazivanja bilansa uspjeha tijesno je povezana sa načinom prikazivanja ili korišćenim mehanizmom bilansiranja uspjeha. Računovodstvena literatura, zakonodavstvo i praksa, u vrijeme zaokruženog sistema dvojnog knjigovodstva, razlikuju dvije osnovne metode: metodu prodatih troškova (metoda troškova prodatih učinaka, "račun prodaje")⁴⁰² i metodu ukupnih troškova.⁴⁰³ Prva metoda je stariji postupak knjigovodstvenog prikazivanja poslovnog uspjeha i poslovni rezultat utvrđuje se iz međusobnog sučeljavanja prihoda od prodaje učinaka sa troškovima prodatih učinaka. Troškovi prodatih učinaka nazivaju se još i puna cijena koštanja prodatih učinaka. Cijenu koštanja prodatih učinaka čine proizvodna cijena koštanja (troškovi proizvodnog funkcionalnog područja entiteta) prodatih učinaka i poslovni troškovi perioda koji se u fazi prodaje vezuju za prodane učinke (troškove upravljanja, administracije i prodaje). Zalihe učinaka vrednuju se po njihovim troškovima proizvodnje, predmet su sistematskog obuhvatanja stanja i promjena stanja na odgovarajućim računima stanja i ne ulaze u bilans uspjeha po metodi troškova prodatih učinaka. Po ovoj metodi sadržinu bilansa uspjeha, u njegovom poslovnom dijelu, čine prihodi od prodaje učinaka a ne ukupni učinci perioda i ukupni troškovi entiteta, a u bilansu uspjeha nisu potrebne nikakve korekcije na strani prihoda za promjenu zaliha učinaka u toku perioda, to ostaje u krugu računa stanja.

Obračunavanje cijene koštanja proizvodnje i prodaje zadatak je obračuna troškova i učinaka i metoda troškova prodatih učinaka očigledno zahtijeva sistematsko praćenje poslovnog procesa po fazama (funkcijama, tačnije po mjestima troškova i niosicima troškova), odnosno pretpostavku razvijenog pogonskog obračuna s kalkulacijom. Bilansu uspjeha, po ovoj metodi, odgovara iskazivanje u formi liste, mada

³⁹⁸ Čl. 3. IV Direktive.

³⁹⁹ Pravilnik o primjeni kontnog okvira i obrascima bilans stanja i bilans uspjeha za preduzeća i zadruge, str. 64-65, "Sl. glasnik RS", br. 56/04.

⁴⁰⁰ "Sl. glasnik RS", br. 56/04.

⁴⁰¹ Isto.

⁴⁰² Romić, L.: *Teorija bilansa, Sistem finansijskog izvještavanja: ciljevi, forma, sadržina*, Ekonomski fakultet, Subotica, 1999, str. 138.

⁴⁰³ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 242.

nije isključena i forma konta.⁴⁰⁴ Glavne prednosti metode troškova prodatih učinaka, u odnosu na metodu ukupnih troškova, odnose se na mogućnost vertikalnog i horizontalnog raščlanjivanja rezultata. Kao mana ove metode obično se pominje zahtjev za ustrojstvom obračuna troškova i učinaka, čija interpolacija čini knjigovodstvo glomaznim i nepreglednim. Ipak, ova mana lako se može prevazići obračunom troškova i učinaka zasnovanim na statističko-tabelarnom metodu izvan knjigovodstva. Druga mana ovog metoda, koja se obično pominje, je nepodobnost za eksterno izvještavanje, te se za potrebe eksternog izvještavanja koristi bilans uspjeha po metodi ukupnih troškova a za interne potrebe menadžmenta bilans uspjeha po metodi prodatih učinaka.

Prema drugoj metodi (metodi ukupnih troškova) uspjeh entiteta utvrđuje se iz odnosa svih troškova obračunskog (operativnog) perioda i svih prihoda od prodaje, korigovanih za promjenu stanja zaliha nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda (povećanjem za porast i smanjenjem za redukciju ovih zaliha) procijenjenih po cijeni koštanja.⁴⁰⁵ Bilans uspjeha, po ovoj metodi, direktno je povezan s knjigovodstvom odnosno u knjigovodstvo integrisan i odgovara mu forma dvostranog pregleda (forma konta). Glavna prednost metode ukupnih troškova proizilazi iz njene jednostavnosti i lakoće ugradnje u računski sistem finansijskog knjigovodstva i ona ne zahtijeva izgradnju analitičkog obračuna troškova i učinaka (pogonskog obračuna).⁴⁰⁶ Svi potrebni podaci (prihodi i rashodi po vrstama) nalaze se u glavnoj knjizi finansijskog knjigovodstva izuzev stanja zaliha učinaka na kraju perioda, međutim, one se mogu utvrditi ili popisom ili skontiranjem. U bilansu uspjeha, po ovoj metodi, rashodi su prikazani po vrstama, što čini jednostavniju kontrolu performansi preduzeća kako internu tako i eksternu, posebno onu od strane poreskog organa. Glavna mana ove metode odnosi se na njenu nepodobnost za dublju segmentaciju uspjeha entiteta, posebno ako se koristi njoj odgovarajuća forma konta. Ova mana može se otkloniti njenim prevođenjem na formu liste. To ipak ne otklanja njenu glavnu manu - nemogućnost horizontalnog raščlanjavanja uspjeha po učincima, grupama učinaka, tržištima, kanalima prodaje i sl.

3.1. Bilans uspjeha i MRS JS

Struktura i sadržaj Bilansa uspjeha (Izveštaja o finansijskoj uspješnosti) entiteta javnog sektora uređeni su paragrafima 101 do 114 MRS JS - 1.⁴⁰⁷ Način utvrđivanja strukture i sadržaj ovog finansijskog izvještaja slijedi analogiju Izveštaja o finansijskom stanju (bilansu stanja). Komitet za međunarodne računovodstvene standarde nije striktno odredio obrazac bilansa uspjeha jer se smatralo da je važnije osigurati izvjesnu fleksibilnost nego odrediti standardni obrazac. To znači da MRS JS - 1 ne propisuje formu Bilansa uspjeha, nego daje minimum stavki koje bi trebalo da budu objelodanjene u ovom izvještaju, ostavljajući mogućnost entitetima, na koje se standard odnosi, da prilagode izvještaj okolnostima i potrebama koje proizilaze iz prirode njihove djelatnosti,

⁴⁰⁴ Ranković, J.: *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 458-459.

⁴⁰⁵ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 244.

⁴⁰⁶ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 83-86.

⁴⁰⁷ MRS JS, SRR Srbije, SRR RS, Beograd, Banja Luka, 2004, str. 49.

kao i mogućnost korisnicima da na osnovu prezentovanih podataka mogu procijeniti uspješnost poslovanja konkretnog entiteta.⁴⁰⁸

Kao minimum stavki koje bi u obrascu Bilansa uspjeha trebalo da objelodane entiteti iz javnog sektora navodi se: 1) prihod iz poslovnih aktivnosti;⁴⁰⁹ 2) dobitak ili gubitak iz poslovnih aktivnosti; 3) troškovi finansiranja; 4) učešće u neto dobitku ili gubitku povezanih entiteta i zajedničkih ulaganja, obračunato korišćenjem *equity* metoda; 5) neto dobitak ili gubitak iz redovnih aktivnosti, 6) vanredne stavke; 7) manjinsko učešće u neto dobitku ili gubitku i 8) neto dobitak ili gubitak perioda. Dodatne stavke, zaglavlja i međuzbirovi treba da budu prikazani u izvještaju o finansijskoj uspješnosti, kada to zahtijeva MRS za javni sektor ili kada je takvo prikazivanje neophodno za fer prezentaciju uspješnosti entiteta. Entiteti u glavnom dijelu obrasca ili u napomenama uz Izvještaj treba da prezentuju: a) dalje raščlanjivanje ukupnog prihoda, primjenom klasifikacije koja odgovara njihovom poslovanju i b) razvrstavanje rashoda primjenom klasifikacije koja zavisi od prirode rashoda ili njihove funkcije, s tim da se entiteti podstiču da to raščlanjivanje prikažu u samom bilansu uspjeha.

Razvrstavanje rashoda u bilansu uspjeha entiteta iz javnog sektora vrši se prema prirodi, odnosno prema metodi ukupnih troškova ili prema funkciji, odnosno prema funkcionalnoj metodi ili metodi prodatih učinaka. Prema prirodi (prikaz B) rashodi se u bilansu uspjeha grupišu, npr., na troškove nabavke, troškove transporta, zarade i naknade i ponovo se ne raspodjeljuju između različitih funkcija u izvještajnom entitetu. Ova metoda je jednostavna za primjenu u manjim entiteima pošto ne zahtijeva raspodjelu rashoda poslovanja između funkcionalnih područja. Klasifikacija rashoda prema njihovoj prirodi obično se koristi u Evropi, uključujući Francusku i Njemačku, dok se klasifikacija po funkciji koristi u Australiji, Velikoj Britaniji i Sjedinjenim Američkim Državama.⁴¹⁰ Rashodi se u bilansu uspjeha mogu klasifikovati prema funkciji ili svrsi (prikaz A) a ova prezentacija pruža značajnije informacije korisnicima od klasifikacije rashoda prema njihovoj prirodi. Suština ovog metoda razvrstavanja rashoda je da se rashodi izvještajnog entiteta povežu sa pojedinim funkcijama i prikažu posebno, na primjer, pružanje zdravstvenih ili usluga obrazovanja.

Prilikom sačinjavanja bilansa uspjeha, u zavisnosti koji metod će obezbijediti realnije prikazivanje elementa njihove uspješnosti, entiteti mogu birati između metode ukupnih troškova ili metode prodatih učinaka. Izbor između funkcionalne metode i metode prirode rashoda zavisi i od istorijskih i zakonodavnih faktora. U Republici Srpskoj regulativa se opredijelila za bilansni princip raščlanjavanja iz kontnog okvira, što u domenu bilansiranja uspjeha znači metod ukupnih troškova ili raščlanjavanje rashoda prema prirodi troškova. Imajući to u vidu, logika stvari nalaže prihvatanje ove metode u domenu finansijskog izvještavanja u javnom sektoru. Na taj način izbjegava se obaveza dodatnog objelodanjivanja informacija o prirodi rashoda i troškova ukoliko se primjenjuje funkcionalna ili metoda prodatih učinaka.

⁴⁰⁸ Božić, R.: *Prezentacija finansijskih izvještaja u javnom sektoru*, MRS-JS 1, Đurasović, V. (urednik.): MRS, Banja Vrućica, 2004, str. 26.

⁴⁰⁹ Poslovne aktivnosti entiteta iz javnog sektora su one aktivnosti koje entitet obavlja radi ispunjenja svog osnovnog cilja. Poslovanje lokalnih vlasti može obuhvatiti ostvarivanje prihoda od poreza na imovinu i rashode kao što su zgrade ili umanjenje vrijednosti. Druge stavke kao što su troškovi finansiranja i dobitak i gubitak od prodaje nekretnina, postrojenja ili opreme su obično sporedni za osnovne ciljeve lokalnih vlasti i zbog toga se ne smatraju njihovom poslovnom aktivnošću.

⁴¹⁰ Gray, S., Needles, B.: *Finansijsko računovodstvo opšti pristup*, SRR RS, B. Luka, 2001, str. 405-406.

U Dodatku MRS JS - 1 daje se primjer forme bilansa uspjeh, uz klasifikovanje rashoda prema prirodi i prema funkciji (pogledati naredni prikaz).

*Komparativni bilans uspjeha vlade za godinu koja završava 31.12.2004.
prikaz rashoda prema funkciji (A) i prema prirodi (B) u 000 KM*

A	2004	2003	B	2004	2003
Poslovni prihodi			Poslovni prihodi		
Porezi	x	x	Porezi	x	x
Naknade, globe, kazne i licence	x	x	Naknade, globe, kazne i licence	x	x
Prihod iz transakcija razmjene	x	x	Prihod iz transakcija razmjene	x	x
Prenos od drugih državnih entiteta	x	x	Prenos od drugih državnih entiteta	x	x
Ostali poslovni prihodi	x	x	Ostali poslovni prihodi	x	x
Ukupni poslovni prihodi	x	x	Ukupni poslovni prihodi	x	x
Poslovni rashodi			Poslovni rashodi		
Opšte javne usluge	x	x	Naknade, zarade i druga primanja zaposlenih	x	x
Obrana	x	x	Davanja i drugi prenos	x	x
Javni red i zaštita	x	x	Utrošene zalihe i materijal	x	x
Obrazovanje	x	x	Umanjenje vr.i amortizacija	x	x
Zdravstvo	x	x	Ostali poslovni rashodi	x	x
Socijalna zaštita	x	x			
Stambene pogodnosti	x	x			
Rekreacija	x	x			
Ekonomski poslovi	x	x			
Zaštita životne sredine	x	x			
Ukupni poslovni rashodi	x	x	Ukupni poslovni rashodi	x	x
Poslovni dobitak (gubitak)	x	x	Poslovni dobitak (gubitak)	x	x
Troškovi finansiranja	(x)	(x)	Troškovi finansiranja	(x)	(x)
Dobitak od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme	x	x	Dobitak od prodaje nekretnina, postrojenja i opreme	x	x
Ukupni neposlovni prihodi (troškovi)	(x)	(x)	Ukupni neposlovni rashodi (troškovi)	(x)	(x)
Dobitak (gubitak) iz redovnih aktivnosti	x	x	Dobitak (gubitak) iz redovnih aktivnosti	x	x
Udio manjinskih učešća u dobitku (gubitku)	(x)	(x)	Udio manjinskih učešća u dobitku (gubitku) ⁴¹¹	x	x
Neto dobitak (gubitak) prije vanrednih stavki	x	x	Neto dobitak (gubitak) prije vanrednih stavki	x	x
Vanredne stavke	(x)	(x)	Vanredne stavke	(x)	(x)
Neto dobitak (gubitak) perioda	x	x	Neto dobitak (gubitak) perioda	x	x

⁴¹¹ Udio manjinskih učešća u dobitku (gubitku) iz redovnih aktivnosti uključuje i udio manjinskih učešća u vanrednim stavkama. Prezentacija vanrednih stavki umanjениh za manjinska učešća dozvoljeno je paragrafom 57(c) MRS JS 1 – Prezentacija finansijskih izvještaja. Objelodanjivanje udjela manjinskih učešća u vanrednim stavkama dato je u napomenama uz finansijske izvještaje.

Bilans uspjeha, kao pregled prihoda, rashoda i finansijskog rezultata ostvarenih u utvrđenom obračunskom periodu, obuhvata: MRS JS 9 – Prihodi iz transakcija razmjene, MRS JS 11 – Ugovor o izgradnji, MRS JS 5 – Troškovi pozajmljivanja, MRS JS 4 – Učinci promjene kurseva stranih valuta, MRS JS 3 – Neto dobitak ili gubitak, fundamentalne greške i promjene računovodstvenih politika.

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 9 – Prihodi iz transakcija razmjene⁴¹² ima za cilj da propiše računovodstveno obuhvaćanje prihoda koji proizilaze iz transakcija i događaja razmjene. Osnovno pitanje u računovodstvu prihoda je određivanje vremena priznavanja prihoda. Prihod se priznaje kada je vjerovatno da će se buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijali priliti u entitet, kao i da se te koristi mogu pouzdano izmjeriti. Entitet koji priprema i prezentuje finansijske izvještaje, prema obračunskoj osnovi računovodstva primjenjuje ovaj standard pri obračunu prihoda koji nastaju iz transakcija i događaja razmjene: a) pružanja usluga;⁴¹³ b) prodaje robe⁴¹⁴ i c) korišćenja od strane drugih imovine entiteta koji donosi prinose od kamata,⁴¹⁵ tantijema⁴¹⁶ i dividendi.⁴¹⁷ Transakcija razmjene je transakcija u kojoj entitet prima sredstva ili usluge, ili otplaćuje obaveze, a za uzvrat drugoj strani direktno daje približno jednaku vrijednost (u obliku robe, usluga ili korišćenja sredstava). Transakcije koje ne spadaju u transakcije razmjene su prihodi ostvareni po osnovu suverene vlasti (npr., direktni i indirektni porezi, kazne), davanja i donacije.

Prihod predstavlja bruto priliv ekonomske koristi ili uslužnog potencijala tokom izvještajnog perioda koji dovodi do povećanja neto imovine/kapitala, osim povećanja usljed uplate vlasnika.⁴¹⁸ Kada se rezultat neke transakcije, koja uključuje pružanje usluga, može pouzdano procijeniti, prihod treba da bude priznat ako se: a) iznos prihoda može pouzdano odmjeriti,⁴¹⁹ b) vjerovatno je da će se ekonomske koristi ili uslužni potencijal, vezani za transakciju, priliti u entitet,⁴²⁰ c) stepen dovršenosti transakcije na datum izvještavanja može pouzdano izmjeriti i d) troškovi nastali radi transakcije i troškovi dovršavanja transakcije mogu se pouzdano odmjeriti.⁴²¹ Prihod od prodaje robe treba priznati kada su ispunjeni sljedeći uslovi: (a) entitet je prenio na kupca značajne rizike i koristi od vlasništva nad robom; (b) entitet ne zadržava stalno učešće u upravljanju do stepena koji se obično povezuje sa vlasništvom, niti kontroliše prodaju roba; (c) iznos prihoda može se pouzdano izmjeriti; (d) vjerovatnoća da će ekonomske koristi ili uslužni potencijali povezani sa transakcijom priticati u entitet i (e) troškovi koji

⁴¹² MRS JS, MRS JS 9 – Prihodi iz transakcija razmjene, str. 198-218.

⁴¹³ Primjeri usluga izvršenih od strane entiteta javnog sektora za koje se zauzvrat uobičajeno ostvaruje prihod mogu biti, na primjer: prihodi od karata za prevoz naplaćenih od putnika po osnovu obezbjeđivanja školskog prevoza.

⁴¹⁴ Robu je proizveo entitet radi dalje prodaje, npr., pretplata na publikacije; roba je nabavljena radi dalje prodaje, npr., oprema ili zemljište ili druge nekretnine koje se čuvaju radi dalje prodaje.

⁴¹⁵ Naknada za korišćenje gotovine ili gotovinskih ekvivalenata.

⁴¹⁶ Naknada za korišćenje dugoročnih sredstava entiteta, npr. patenata, robnih marki.

⁴¹⁷ Ili ekvivalenata raspodjele dobitka vlasnicima učešća u kapitalu, proporcionalno njihovom vlasništvu.

⁴¹⁸ MRS JS - 1, paragraf 11.

⁴¹⁹ Prihod se priznaje u izvještajnim periodima u kojima su pružene usluge.

⁴²⁰ Ukoliko je naplata prihoda postala neizvjesna, nenaplativi iznos se priznaje kao rashod i ne vrši se usklađivanje iznosa prihoda koji je početno priznat.

⁴²¹ Ako nije vjerovatno da će nastali troškovi biti nadoknađeni, prihod se ne priznaje, a nastali troškovi se priznaju kao rashod.

su nastali ili će nastati u odnosu na transakciju mogu se pouzdano izmjeriti.⁴²² MRS JS 9 – Prihod od transakcija razmjene sastavljen je prvenstveno u skladu sa MRS 18 – Prihod, uz neophodne razlike. Naziv MRS JS 9 razlikuje se od naslova MRS 18 i ta razlika objašnjava da se MRS JS 9 ne bavi prihodima iz transakcija koje nisu transakcije razmjene. Definisanje prihoda usvojeno u MRS JS - 9 slično je definiciji iz MRS - 18, međutim, osnovna razlika je u tome što definicija iz MRS - 18 upućuje na "redovne aktivnosti." Dodatni komentar uključen je u ovaj standard u odnosu na onaj iz MRS 18 da bi se objasnila razlika u primjeni ovog standarda na računovodstvo entiteta javnog sektora.

Cilj Međunarodnog standarda za javni sektor 11 – Ugovor o izgradnji⁴²³ je da propiše računovodstveni tretman troškova i prihoda povezanih sa ugovorima o izgradnji. Ugovor o izgradnji je ugovor ili sličan obavezujući sporazum specifično zaključen radi izgradnje sredstva (npr.: mosta, zgrade, brane, cjevovoda, puta, tunela) ili kombinacije sredstava koja su međusobno usko povezana ili međuzavisna u smislu konstrukcije, tehnologije i funkcije ili svoje krajnje svrhe ili upotrebe (npr., izgradnja mrežnih sistema za snabdijevanje vodom, rafinerija).⁴²⁴ Kada se rezultat ugovora⁴²⁵ može pouzdano procijeniti, ugovorni prihodi i ugovorni troškovi treba da budu priznati kao prihodi i rashodi u skladu sa stepenom dovršenosti ugovorne aktivnosti na datum izvještavanja. Kada rezultat ugovora ne može biti pouzdano procijenjen prihod treba priznati samo u obimu nastalih ugovornih troškova koji će, vjerovatno, biti nadoknadivi, dok bi ugovorne troškove trebalo priznati kao rashod perioda u kome su nastali. Ako je vjerovatno da će ukupni troškovi iz ugovora prekoračiti ukupne prihode, očekivani gubitak treba neodložno priznati kao rashod.

Za potrebe ovog standarda ugovori se razvrstavaju na ugovore sa naknadnim uvećanjem troška i ugovore po fiksnoj cijeni. Prvi se odnose na saugovarača⁴²⁶ kome se nadoknađuju dozvoljeni ili drugačije definisani troškovi, dodatni procenat ovih troškova ili fiksna naknada ukoliko je ugovorena. Druga vrsta ugovora odnosi se na saugovarača koji prihvata fiksnu ugovorenu cijenu, ili fiksnu cijenu po jedinici učinka koja je u nekim slučajevima predmet klauzula o povećanju troškova. Ugovori mogu da se zaključuju na komercijalnoj i nekomercijalnoj osnovi. Komercijalnim ugovorima precizira se da će druga ugovorna strana obezbijediti prihod za pokriće troškova izgradnje saugovarača. U zamjenu za potpunu ili djelimičnu naknadu troškova entitet može zaključiti i nekomercijalni ugovor za izgradnju sredstava za potrebe drugog entiteta. Naknada troškova može biti izvršena i od strane drugih finansijera ili iz namjenskih donacija.

⁴²² Sredstva koja se koriste za isporučivanje robe ili usluga, ali koja ne stvaraju direktno novčane prilive, opisuju se kao sredstva koja sadrže "uslužni potencijal." Sredstva koja se koriste za stvaranje neto novčanih priliva opisuju se se kao sredstva koja sadrže "buduće ekonomske koristi". Da bi se obuhvatile sve svrhe za koje sredstva mogu biti namijenjena, koristi se fraza "buduće ekonomske koristi ili uslužni potencijali". MRS JS - 3, paragraf 7, str. 97.

⁴²³ MRS JS, SRR Srbije, SRR RS, Beograd-Banja Luka, 2004, MRS JS - 11, str. 230-253.

⁴²⁴ MRS JS - 11, paragraf 4.

⁴²⁵ Izrazi "ugovor o izgradnji" i "ugovor" koristiće se naizmjenično u smislu ovog Standarda.

⁴²⁶ Saugovarač je entitet koji zaključuje ugovor o izgradnji objekta, konstrukciji postrojenja, proizvodnji dobara ili pružanju usluga po specifikaciji drugog entiteta. Izraz "saugovarač" obuhvata glavnog ili osnovnog ugovarača, kooperanta koji kao podugovarač učestvuje u realizaciji ugovora sa glavnim izvođačem ili rukovodiocima izgradnje. Entitet se pojavljuje u ulozi investitora koji finansira investiciju najčešće iz budžeta, i/ili djelimično iz vlastitih prihoda, i/ili drugih izvora.

Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 11 sastavljen je prvenstveno u skladu sa MRS 11 - Ugovori o izgradnji, uz sljedeće razlike: uključuje obavezujuće sporazume koji ne poprimaju oblik pravnih ugovora, uključuje ugovore zasnovane na troškovima i nekomercijalne ugovore, sadrži dodatni komentar u odnosu na onaj iz MRS 11 da bi se razjasnila primjena ovih standarda na računovodstvo entiteta javnog sektora i sadrži dodatne primjere primjene ovog standarda na nekomercijalne ugovore o izgradnji. Entitet svoje inostrane aktivnosti može sprovoditi na dva načina: (1) može vršiti transakcije u stranim⁴²⁷ valutama ili (2) obavljati inostrano poslovanje.⁴²⁸ Da bi se ove aktivnosti uključile u finansijske izvještaje entiteta, transakcije moraju da budu izražene u izvještajnoj valuti entiteta. Glavno pitanje računovodstvenih transakcija u stranim valutama jeste odluka koji devizni kurs⁴²⁹ treba koristiti i kako u finansijskim izvještajima treba priznavati učinke promjena kurseva stranih valuta a kojim se bavi MRS JS 4 – Učinci promjene kurseva stranih valuta.⁴³⁰

Transakcija u stranoj valuti je transakcija koja je iskazana ili zahtijeva izmirenje u stranoj valuti, a nastaje kada entitet kupuje ili prodaje robu ili usluge čija je cijena iskazana u stranoj valuti, uzima ili daje na zajam finansijska sredstva, pri čemu su obaveze i potraživanja iskazana u stranoj valuti ili na drugi način stiče ili otuđuje sredstva, stvari ili izmiruje obaveze prikazane u stranoj valuti. Transakcija u stranoj valuti, pri početnom odmjerenju, treba da bude evidentirana u izvještajnoj valuti tako što se na taj iznos primjenjuje kurs razmjene izvještajne valute i strane valute, koji važi na dan transakcije. Transakcija treba da bude prevedena iz strane u domaću (izvještajnu) valutu na datum priznavanja te transakcije po kursu koji je objavila nadležna organizacija, banka.

Rijetki su slučajevi kada se naplata potraživanja ili izmirenje obaveza provodi istovremeno sa priznavanjem transakcija. Uobičajeno je da postoji vremenska razlika između datuma transakcije i datuma plaćanja, te je moguća promjena deviznog kursa. Poštujući načelo preračunavanja strane valute u izvještajnu valutu, prema važećem kursu na dan podmirenja obaveze ili naplate potraživanja, nastaju pozitivne ili negativne kursne razlike. Kursne razlike nastaju kada postoji promjena deviznog kursa između datuma transakcije i datuma izmirenja bilo koje monetarne stavke⁴³¹ koja nastaje iz transakcije u stranoj valuti. Kada se transakcija izmiri tokom istog obračunskog perioda, u kome je nastala, sve kursne razlike se priznaju u tom periodu. Međutim, kada se transakcija izmiri u sljedećem obračunskom periodu, kursna razlika priznata u svakom prethodnom periodu do perioda namirenja određuje se promjenom kurseva stranih valuta tokom tog perioda.⁴³² MRS JS 4 – Učinci promjene kurseva stranih valuta sačinjen je prvenstveno u skladu sa MRS 21 – Učinci promjene kurseva stranih valuta, a osnovne razlike su u primjeni različite terminologije, sadržaju drugačijih definicija stručnih termina u odnosu na MRS 21 (paragraf 9).

⁴²⁷ Valuta različita od izvještajne valute nekog entiteta.

⁴²⁸ Predstavlja kontrolisani entitet, pridruženi entitet, zajedničko ulaganje ili dio izvještajnog entiteta, čije su aktivnosti uspostavljene ili se vode u zemlji koja nije zemlja izvještajnog entiteta.

⁴²⁹ Koeficijent razmjene dvije valute je devizni kurs.

⁴³⁰ MRS JS - 4, MRS JS, SRR Srbije, SRR RS, Beograd, Banja Luka, 2004, str. 118-134.

⁴³¹ Predstavljaju novac koji se posjeduje i potraživanja i obaveze koje će biti primljene ili plaćene u fiksnim ili odredivim iznosima novca.

⁴³² MRS JS - 4, paragraf 25.

Cilj MRS JS 3 – Neto dobitak ili gubitak perioda, fundamentalne greške i promjene računovodstvenih politika je propisivanje postupaka klasifikovanja, objelodanjanja i računovodstvenog obuhvatanja određenih stavki u finansijskim izvještajima tako da svi entiteti dosljedno pripremaju i prikazuju ove stavke.⁴³³ Time se povećava uporedivost i sa finansijskim izvještajima entiteta iz prethodnih perioda i sa finansijskim izvještajima drugih entiteta. Ako entitet primjenjuje obračunsku osnovu računovodstva u pripremi i prezentaciji finansijskih izvještaja, standard zahtijeva klasifikaciju i objelodanjanje vanrednih stavki, zasebno objelodanjanje izvjesnih stavki, precizira računovodstveni postupak promjene računovodstvenih procjena, promjene računovodstvenih politika i ispravke fundamentalnih grešaka.

Sve stavke prihoda i rashoda, priznate u nekom periodu, treba da budu uključene u određivanje neto dobitka ili gubitka perioda. Neto dobitak ili gubitak perioda sastoji se od dobitka ili gubitka iz redovnih aktivnosti i vanrednih stavki. Dobitak/gubitak iz redovnih aktivnosti je iznos koji preostane nakon što se od prihoda, nastalih iz redovnih aktivnosti, oduzmu rashodi nastali iz redovnih aktivnosti. Redovne aktivnosti su sve aktivnosti koje entitet vrši kao dio svojih uslužnih ili trgovinskih aktivnosti, a uključuju i aktivnosti koje entitet započinje radi obavljanja sporednih ili aktivnost koje proističu iz njih. Vanredne stavke su prihodi i rashodi koji nastaju iz događaja ili transakcija koji se jasno razlikuju od redovnih aktivnosti entiteta, za koje se ne očekuje da često ili redovno nastaju i koje su van kontrole tog entiteta.⁴³⁴

Mnoge stavke finansijskih izvještaja ne mogu se precizno odmjeriti nego se mogu samo procijeniti usljed neizvjesnosti koja je svojstvena pružanju usluga ili drugih aktivnosti. Proces prosuđivanja znači prosuđivanje zasnovano na posljednjim raspoloživim informacijama. Procjene se mogu zahtijevati, na primjer, za porez na promet koji treba da se plati državi, za sumnjiva potraživanja po osnovu neplaćenih poreza, za procenat dovršenosti izgradnje puta i sl. Razumna procjena je suštinski dio finansijskih izvještaja i ne bi trebalo da umanjuje njihovu pouzdanost. Efekat promjene računovodstvene procjene treba da bude uključen u određivanje neto dobiti ili gubitka u posmatranom ili budućim periodima nastanka te promjene. Greške u pripremi finansijskih izvještaja jednog ili više ranijih perioda mogu se otkriti u tekućem periodu a one mogu biti rezultat matematičke greške, grešaka u primjeni računovodstvenih politika, pogrešnog tumačenja činjenica, prevara ili previda. Ispravka tih grešaka obično se vrši prilikom utvrđivanja neto dobiti ili gubitka tekućeg perioda. Primjer fundamentalne greške je izostavljanje jedne klase prihoda i rashoda u finansijskim izvještajima. Ispravka koja se odnosi na prethodne periode zahtijeva ponovno iskazivanje uporednih informacija ili prikazivanje dopunskih "pro forma" informacija.⁴³⁵

Računovodstvene politike predstavljaju posebne principe, osnove, konvencije, pravila i prakse koje je entitet usvojio u pripremanju i prikazivanju finansijskih izvještaja. Promjena računovodstvenog postupka, priznavanja ili odmjeravanja transakcija ili događaja u okviru neke osnove računovodstva smatra se promjenom računovodstvene politike. Isto tako, prelazak sa jedne osnove računovodstva (gotovinska) na drugu osnovu računovodstva (obračunska) predstavlja promjenu računovodstvene politike. Promjena računovodstvene politike primjenjuje se retrospektivno (unazad) ili

⁴³³ MRS JS, SRR Srbije, SRR RS, Beograd, Banja Luka, 2004, MRS JS - 3, str. 92-115, *Cilj*, str. 94.

⁴³⁴ MRS JS - 3, paragraf 6.

⁴³⁵ MRS JS - 3, paragrafi 38-40.

prospektivno (unaprijed). Retrospektivna primjena dovodi do toga da se nova računovodstvena politika primjenjuje na događaje i transakcije kao da se oduvijek primjenjivala, od datuma nastanka tih stavki. Prospektivna primjena znači da se računovodstvena politika primjenjuje na događaje i transakcije koji nastaju nakon datuma promjene, ne vrše se nikakva prilagođavanja u vezi sa prethodnim periodima. MRS JS - 3 sačinjen je u skladu sa MRS 8 – Neto dobitak ili gubitak perioda, fundamentalne greške i promjena računovodstvenih politika, uz osnovne razlike među njima i to: uključeni su dodatni komentari radi razjašnjenja primjenjivosti ovih standarda na računovodstvo entiteta javnog sektora, sadržan je drugačiji niz definicija stručnih termina u odnosu na MRS 8 (paragraf 6), sadrži različitu definiciju vanrednih stavki i poseban zahtjev da vanredne stavke moraju da budu van kontrole ili uticaja entiteta (paragraf 6).

Cilj Međunarodnog računovodstvenog standarda za javni sektor 5 – Troškovi pozajmljivanja⁴³⁶ jeste propisivanje načina računovodstvenog obuhvatanja troškova pozajmljivanja i zahtijeva za neposredno obračunavanje troškova pozajmljivanja. Standard⁴³⁷ dozvoljava, kao dopušteni alternativni postupak, kapitalizaciju troškova pozajmljivanja koji se mogu direktno pripisati sticanju (pribavljanju), izgradnji ili proizvodnji sredstava u pripremi (koja se se osposobljavaju za upotrebu). Sredstva u pripremi (kvalifikujuća sredstva) su sredstva za koje je potreban značajan vremenski period da bi se dovela u stanje u kome će biti spremna za upotrebu ili prodaju. Primjeri takvih sredstava su: zgrade, bolnice, infrastruktura, kao što su: putevi, mostovi, elektrane, kao i zalihe. Sredstva koja se neposredno po nabavci mogu staviti u upotrebu ili predstavljaju redovni proizvodni program ne spadaju u grupu tih sredstava.

Troškovi pozajmljivanja⁴³⁸ mogu uključivati: a) kamate na prekoračenje bankarskih kredita, kratkoročnih i dugoročnih pozajmnica; b) amortizaciju popusta (diskonte) ili premija u vezi sa pozajmnicama; c) amortizaciju pratećih troškova koji nastaju u vezi sa sporazumom o pozajmljivanju; d) finansijska dugovanja u odnosu na finansijski lizing i e) kursne razlike nastale na osnovu deviznih pozajmnica do iznosa u kom se smatraju korekcijom troškova kamate. Prema osnovnom postupku, troškovi pozajmljivanja treba da budu priznati kao troškovi perioda u kome su nastali, bez obzira na način na koji su izvršena pozajmljivanja.⁴³⁹ Na primjer ako se početkom jula dobije petogodišnji kredit, prilikom izrade godišnjeg obračuna za prvu godinu, u rashode se uključuje kamata koja pripada toj godini, za period juli – decembar, dok ostatak kamate do kraja roka otplate kredita tereti naredne periode.

3.2. Bilans uspjeha kod nas i komparacija sa MRS JS

Bilans uspjeha za korisnike budžeta Republike, opština, gradova i fondova sastavlja se i podnosi na propisanom obrascu i sa propisanom sadržinom pozicija u

⁴³⁶ Pod pojmom troškovi pozajmljivanja uzetih kredita podrazumijevaju se kamate i drugi rashodi (provizije) entiteta nastali pri pozajmljivanju novčanih sredstava i koji se plaćaju kreditorima.

⁴³⁷ MRS JS, SRR Srbije, SRR RS, Beograd, Banja Luka, 2004, MRS-JS 5, str. 136-147.

⁴³⁸ MRS JS - 5, paragraf 6.

⁴³⁹ MRS JS - 5, paragrafi 14-16.

njemu.⁴⁴⁰ Ako iz zvaničnog obrasca izostavimo dio zaglavlja i brojčane oznake za AOP, dio grupa konta na kojima nema iskazanih iznosa i izvršimo manja prilagođavanja, onda bilans uspjeha neprofitne organizacije iz oblasti obrazovanja ima sljedeći izgled:

*Bilans uspjeha
u periodu od 01.01. do 31.12. 2004. godine (u KM)*

Grupa konta, konto	POZICIJA	IZNOS		Index
		Prethod. godina	Tekuća godina	
600000	I RASHODI (A+C)	513.347	588.778	115
610000	A. Tekući troškovi (a+b+c+d+e+B)	513.347	588.778	115
611000	a) Plate i naknade tr. zaposl. i skupštinskih poslanika	217.958	273.503	125
611100	Bruto plate i naknade	142.974	167.906	117
611200	Naknade troškova zaposlenih i skupštinskih poslanika	74.984	105.597	140
612000	b) Porezi i doprinosi na ostala lična primanja	34.647	52.869	153
613000	c) Troškovi materijala i usluga	249.542	251.206	101
613100	Putni troškovi	31.996	35.720	111
613200	Troškovi energije	3.545	4.701	133
613300	Troškovi komunalnih i komunikacionih usluga	10.118	7.638	75
613400	Nabavka materijala	49.731	37.473	75
613500	Troškovi usluga prevoza i goriva	6.544	72	-
613700	Troškovi tekućeg održavanja	5.692	4.018	71
613800	Tr. osiguranja, bankarskih usluga i usluga platnog prometa	8.444	8.653	102
613900	Ugovorne usluge	133.472	152.931	115
614000	d) Tekuće pomoći	11.200	11.200	100
614200	Pomoći pojedincima	1.400	300	21
614300	Pomoći neprofitnim organizacijama	9.800	10.900	111
615000	e) Kapitalne pomoći			
616000	B. Troškovi za kamate i ostale naknade			
680000	C. Doznake nižim potrošačkim jedinicama			
700000	II PRIHODI (A+B+C+D)	560.391	745.885	133
710000	A. Poreski prihodi			
720000	B. Neporeski prihodi	291.918	434.375	149
721000	Prihodi od preduzetničke aktivnosti i imovine i prihodi od pozitivnih kursnih razlika	540	2.695	499
721100	Prihodi od nefinansijskih javnih preduzeća i finansijskih javnih institucija		34	
721200	Ostali prihodi od imovine	540	2.661	493
722000	Naknade i takse i prihodi od pružanja javnih usluga	291.378	431.680	148
722500	Prihodi od pružanja javnih usluga	291.378	431.680	148
730000	C. Tekuće pomoći	8.200	35.650	435
731000	Tekuće pomoći	8.200	35.650	435
731200	Pomoći od ostalih nivoa vlasti	8.200	35.650	435
780000	D. Prihodi iz budžeta nižih potrošačkih jedinica	260.273	275.860	106
	III VIŠAK/MANJAK PRIHODA			
	VIŠAK PRIHODA (II-I)	47.044	157.107	334

⁴⁴⁰ Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta republike, opština, gradova i fondova ("Sl. glasnik RS," br. 56/04) i Pravilnik o primjeni Kontnog okvira i obrascima bilans stanja i bilans uspjeha za druga pravna lica ("Sl. glasnik RS", br. 56/04).

Bilans uspjeha za druga pravna lica, neprofitne organizacije na bazi članstva, uz ista prilagođavanja kao i kod prethodnog bilansa uspjeha ima slijedeći izgled:

*Bilans uspjeha
u periodu od 01.01. do 31.12. 2004. godine (u KM)*

Grupa računa, račun	P O Z I C I J A	I Z N O S	
		Tekuća godina	Prethodna godina
	PRIHODI		
	<i>A. PRIHODI U VISINI DOZNAČENIH SREDSTAVA (I+II)</i>	8.459	12.179
	I. Sredstva iz javnih prihoda (1+2)	4.059	-
600, 601, 602	1. Sredstva iz javnih prihoda	4.059	-
609	2. Ostali prihodi	-	-
	II. Prihodi iz drugih namjenskih izvora (1+2+3)	4.400	12.179
610, 611	1. Prihodi od doprinosa, naknada, dotacija, poklona i pomoći	1.500	10.794
612	2. Prihodi od članarina	2.900	1.415
619	3. Ostali prihodi	-	-
	<i>B. PRIHODI OD OBAVLJANJA DJELATNOSTI</i>		
	<i>C. FINANSIJSKI PRIHODI</i>	49	16
640	I. Prihodi od kamata	49	16
	<i>D. OSTALI PRIHODI</i>	-	-
659	<i>E. PRIHODI NA OSNOVU VANREDNIH DOGAĐAJA</i>	-	-
	UKUPNI PRIHODI	8.508	12.195
	RASHODI		
	<i>A. POSLOVNI RASHODI (I+II+III+IV+V+VI+VII+VIII)</i>	8.485	11.874
	II. Troškovi materijala, amortizacije i rezervisanja (1+2+3)	173	124
501	1. Troškovi materijala	107	58
503	3. Troškovi amortizacije	66	66
	III. Troškovi zarada i naknada (1+2)	2.880	-
510	1. Troškovi bruto zarada i bruto naknada	2.421	-
519	2. Ostali lični rashodi	459	-
53	V. Troškovi proizvodnih usluga	1.807	2.488
541	VI. Troškovi neproizvodnih usluga	-	3.525
540-545 bez 541, 549	VII. Nematerijalni troškovi	3.514	5.737
	VIII. Troškovi poreza i doprinosa	111	-
546	1. Troškovi poreza	111	-
	<i>B. RASHODI PO OSNOVU ZAKONOM UTVRĐ. PRAVA</i>	-	-
	<i>C. FINANSIJSKI RASHODI</i>	-	-
	<i>D. OSTALI RASHODI</i>	-	-
579	<i>E. RASHODI PO OSNOVU VANREDNIH DOGAĐAJA</i>	-	-
	UKUPNI RASHODI	8.485	11.874
	VIŠAK PRIHODA-DOBITAK	23	321

Bilans uspjeha javnog entiteta, lokalne vlade, uz neophodna prilagođavanja kao i kod prethodnih obrazaca bilansa uspjeha za neprofitne organizacije (članske i obrazovne) imao bi sljedeći izgled:

Bilans uspjeha
u periodu od 01.01. do 31.12. 2004. (u KM)

Grupa konta, konto	P O Z I C I J A	I Z N O S		Index
		Prethodna godina	Tekuća godina	
600000	I RASHODI	161.790.654	157.256.936	97
610000	A. Tekući izdaci	161.790.654	157.256.936	97
611000	Plate i naknade tr. zaposl. i skupštinskih poslanika	51.447.868	60.905.549	118
611100	Bruto plate i naknade	49.111.124	60.066.694	122
611200	Naknade troškova zaposlenih i skupštinskih poslanika	2.336.744	838.855	36
612000	Doprinosi poslod. i ostali doprinosi	5.711.213	2.122.188	37
613000	Izdaci za materijal i usluga	75.533.351	67.165.883	89
613100	Putni troškovi	612.501	867.409	142
613200	Izdaci za energiju	1.315.919	3.743.460	284
613300	Izdaci za komunalne usluga	1.660.122	1.868.446	113
613400	Nabavka materijala	89.466.057	9.145.379	10
613500	Izdaci za usluge prevoza i goriva	1.926.605	2.868.653	149
613600	Unajmljivanje imovine i opreme	1.558.070	554.324	36
613700	Izdaci za tekuće održavanje	15.617.084	11.359.017	73
613800	Izdaci za osiguranja, bank. usluge i usl. platnog prometa	597.710	286.210	48
613900	Ugovorene usluge	40.351.742	38.236.100	95
614000	Tekući grantovi	29.098.222	27.063.316	93
614100	Grantovi drugim nivoima vlade	4.700.000	4.056.000	86
614200	Grantovi pojedincima	20.892.890	20.127.157	96
614300	Grantovi neprofitnim organizacijama	3.185.332	2.880.158	90
614400	Subvencije javnim preduzećima	320.000		
700000	II PRIHODI	199.944.613	208.301.883	104
710000	A. Prihodi od poreza	151.952.487	154.024.073	101
711000	Porez na dobit pojedinaca i preduzeća	4.180.374	3.890.546	93
711100	Porez na dobit pojedinaca	2.936.472	2.228.154	76
711200	Porez na dobit preduzeća	1.243.902	1.662.392	134
712000	Doprinosi za socijalnu zaštitu	10.858.841	13.590.592	125
713000	Porez na platu i radnu snagu	4.130.863	4.562.250	110
714000	Porez na imovinu	657.458	814.728	124
715000	Domaći porezi na dobra i usluge	112.238.169	117.123.734	104
715100	Porezi na prodaju dobara i usluga, ukupni promet	43.855.764	64.605.247	147
715200	Porez na promet posebnih usluga	198.448	268.138	135
715300	Porezi na upotr.dobara ili na dozvole na korišćenje dobara	20.293	107.751	531
715400	Akcize	68.163.664	52.142.598	76
716000	Porez na međunarodnu trgovinu i transakcije	19.871.975	14.040.215	71
719000	Ostali porezi	14.807	2.008	14
720000	B. Neporeski prihodi	46.948.258	53.288.213	114
721000	Prihodi od preduz. aktivnosti i imovine i kursnih razl.	9.106.296	9.357.001	103
721100	Prih. od nefin. javnih preduzeća i fin. javnih institucija	2.173.496	1.458.474	67
721200	Ostali prihod od imovine	3.218.211	3.700.091	115
721500	Prihodi od pozitivnih kursnih razlika		497	
721600	Prihodi od privatizacije	3.714.589	4.197.939	113
722000	Prihodi i takse i prihodi od pružanja javnih usluga	35.725.326	41.695.247	117
722100	Administrativne takse	1.389.105	1.301.623	94
722200	Sudske takse	1.681.856	1.818.490	108
722300	Komunalne takse	528.448	615.257	116
722400	Ostale budžetske naknade	2.058.968	2.382.313	116
722500	Ostale naknade i takse	11.264.050	14.416.312	128
722600	Prihodi od pružanja javnih usluga (sopstvena djelatnost)	18.802.899	21.161.252	113
723000	Ostali neporeski prihodi (prenesena sredstva)	2.116.636	2.235.965	106
730000	C. Tekuće pomoći i grantovi	1.043.868	989.592	95
731000	Iz inostranstva	142		
732000	Od ostalih nivoa vlasti	1.043.726	989.597	95
	III VIŠAK PRIHODA NAD RASHODIMA (II-I)	38.153.959	51.044.947	134

Kao glavne karakteristike zvaničnog Bilansa uspjeha treba istaći da se u njemu daju podaci za prethodnu i tekuću godinu, što je izvještajni običaj i u svijetu, sastavlja se u formi liste, što ima prednosti sa stanovišta raščlanjavanja rezultata entiteta. Kao i kod

bilansa stanja i kod bilansa uspjeha postoje određene specifičnosti koje se odnose na šeme bilansa za budžetske korisnike i druga pravna lica. Dok je bilans uspjeha kod budžetskih korisnika sačinjen u formi liste, gdje su prihodi razvrstani nakon rashoda, kod drugih pravnih lica izvršeno je segmentiranje prihoda i rashoda, što se, uz određena prilagođavanja, mogu jasno istaći podbilansi i što je od izuzetnog značaja za njegovu informacionu vrijednost.

Uporednim pregledom MRS JS i nacionalne računovodstvene regulative u pogledu sadržaja i forme bilansa uspjeha ukazali smo na neophodnost harmonizacije koja predstoji u narednom periodu u okviru započete reforme javnog sektora. MRS JS utvrđuje minimalni broj pozicija za Bilans uspjeha, dok je sadržaj i forma bilansa uspjeha regulisana odgovarajućim pravilnikom Ministarstva finansija. U pogledu elemenata bilansa uspjeha MRS JS samo u Dodatku daje primjer njegove forme prema prirodi prihoda i rashoda: poslovni prihodi, poslovni rashodi, poslovni dobitak/gubitak, neposlovni rashodi, dobitak/gubitak iz redovnih aktivnosti, neto dobitak/gubitak prije vanrednih stavki i neto dobitak/gubitak perioda. Prema nacionalnoj regulativi bilans uspjeha za korisnike budžeta sadrži: (1) rashode sa elementima (a) tekuće troškove, (b) troškove za kamate i ostale naknade i (c) doznake nižim potrošačkim jedinicama, (2) prihode klasifikovane kao: (a) poreske, (b) neporeske, (c) tekuće pomoći i (d) prihode iz budžeta nižih potrošačkih jedinica i (3) višak/manjak prihoda.

Za druga pravna lica - neprofitne organizacije, bilans uspjeha u pogledu strukture i elemenata razlikuje se od prethodne šeme bilansa. Prihode čine: (a) prihodi u visini doznačenih sredstava, b) prihodi od obavljanja djelatnosti, c) finansijski prihodi, d) ostali prihodi i e) prihodi po osnovu vanrednih događaja. Rashodi sadrže: (a) poslovne rashode, (b) rashode po osnovu zakonom utvrđenih prava, (c) finansijske rashode, (d) ostale rashode i (e) rashode po osnovu vanrednih događaja i razliku višak prihoda - dobitak.

4. Bilans novčanih tokova

Računovodstvo je tokom svog istorijskog razvoja koncipiralo i usavršavalo bilans stanja i bilans uspjeha, čija je važnost sve do danas neosporena i neprevaziđena kao rezultat računskog okvira dvojnog knjigovodstva.⁴⁴¹ Bilans stanja dugo godina bio je primarni finansijski izvještaj zamišljen da pruži statičku sliku vrijednosti i strukture sredstava koja entitet koristi u obavljanju svoje aktivnosti, kao i kompoziciju izvora finansiranja tih sredstava u određenoj vremenskoj tački usvojenoj kao dan bilansiranja. Bilans uspjeha ima mnogo kraću istoriju od bilansa stanja,⁴⁴² a ima zadatak da izvještava o finansijskim rezultatima aktivnosti entiteta za pojedine vremenske periode, omeđenim sa dva sukcesivna bilansa stanja i prihvaćenim kao obračunski, odnosno fiskalni periodi.⁴⁴³ Pored činjenice što se izražava u monetarnim pokazateljima ovaj

⁴⁴¹ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan V. Vidaković, Beograd, 2001, str., 36-37.

⁴⁴² Račun rezultata pojavljuje se u drugoj polovini 19. vijeka, za razliku od bilansa stanja koji datira od XV vijeka, kao instrument za mjerenje rezultata, odnosno istovremeno sa pojavom i rastom trgovačkih društava (korporacija). Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan V. Vidaković, Beograd, 2001, str., 37.

⁴⁴³ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004, str., 76.

bilansni agregat prikazuje "realne tokove" i ne uzima u obzir finansijske tokove koji pokreću ove operacije sa svojim neizbježnim razlikama između primanja i izdavanja.⁴⁴⁴

Iako su bilans stanja i bilans uspjeha od suštinskog značaja za procjenu nekog entiteta, oni, ipak, nisu dovoljni za ocjenu svih relevantnih aspekata njegovih finansijskih aktivnosti. Jedan od tih aspekata odnosi se na dinamiku finansijskih tokova, izvore i upotrebu finansijskih sredstava koji su pokriveni bilansom uspjeha. Za analizu ovog aspekta namijenjeni su posebno pripremljeni izvještaji o tokovima sredstava,⁴⁴⁵ ukupnih, obrtnih ili novčanih, s tim da je set godišnjeg zaključka, kod nas, upotpunjen bilansom (izvještajem) o novčanim tokovima, izveden specifičnim rearanžiranjem podataka sadržanih u bilansu stanja i uspjeha. Ova obaveza proističe iz MRS 7 – Izvještaj o novčanim tokovima za profitne entitete, dok Zakon o računovodstvu predviđa istu obavezu za vlade i druga pravna lica iz javnog sektora, budžete, budžetske korisnike i vanbudžetske fondove u BiH, po usvajanju MRS JS.⁴⁴⁶ Preporuka ovim entitetima za pripremu i prikazivanje finansijskih izvještaja prema obračunskoj osnovi računovodstva i prezentacija, kao sastavnom dijelu finansijskih izvještaja, zasniva se na MRS JS 2 – Izvještaji o novčanim tokovima.

Bilans novčanih tokova osnovni je finansijski izvještaj koji pokazuje gotovinske (novčane) efekte proistekle iz redovnih (poslovnih, operativnih), investicionih i finansijskih aktivnosti entiteta u nekom (određenom) obračunskom periodu. Kod pripreme ovih izvještaja, pod gotovinom treba podrazumijevati novac u blagajni i depozite po viđenju (*a vista*) ili depozite isplative po zahtjevu (sa žiro računa), dok gotovinski ekvivalenti predstavljaju kratkoročna (kratkotrajna), visoko likvidna ulaganja⁴⁴⁷ (sredstva), uključujući račune kratkoročnih novčanih sredstava i kratkoročnih finansijskih instrumenata tržišta novca, komercijalne zapise (kratkoročne, neosigurane dužničke instrumente), državne obveznice, koji se jednostavno mogu pretvoriti u poznate iznose gotovine i koja su podložna zanemarljivom riziku promjene vrijednosti.⁴⁴⁸ Dakle, gotovinski (novčani) tokovi su prilivi i odlivi gotovine i gotovinskih ekvivalenata.

Izvještaj o novčanim tokovima identifikuje izvore gotovinskih priliva, stavke na koje je utrošena gotovina u periodu izvještavanja i saldo gotovine na datum izvještavanja. Informacije o novčanim tokovima entiteta mogu biti važne za korisnike finansijskih izvještaja prilikom procjenjivanja novčanih tokova entiteta, pri ocjeni da li entitet radi u skladu sa zakonskim propisima,⁴⁴⁹ kao i za potrebe odlučivanja o obezbjeđenju resursa ili poslovanja sa entitetom. Kada se Izvještaj o novčanim tokovima koristi zajedno sa ostalim finansijskim izvještajima, pruža informacije koje korisnicima omogućavaju da procijene neto imovinu/kapital entiteta, njegovu finansijsku strukturu⁴⁵⁰ i

⁴⁴⁴ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan V. Vidaković, Beograd, 2001, str., 37-38.

⁴⁴⁵ Osnovu sadržaja o tokovima sredstava, koji se odnose na aspekt finansiranja, čine različite koncepcije sredstava, od najuže (novčana sredstva), do najšire (ukupna sredstva). Ono po čemu se ovi različiti koncepti sredstava razlikuju je stepen likvidnosti. Što je koncept sredstava širi, to omogućava analizu likvidnosti na duži rok i obrtnuto. Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan V. Vidaković, Beograd, 2001, str. 38.

⁴⁴⁶ Zakon o računovodstvu i reviziji BiH, čl. 2, stav 5.

⁴⁴⁷ I kratkoročni plasmani koji predstavljaju oblik proste državine novca sve dok se za njim ne ukaže potreba, Pamukčić, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 1997, str. 70.

⁴⁴⁸ MRS JS, paragraf 8, Definicije.

⁴⁴⁹ Uključujući i odobreni budžet ukoliko postoji.

⁴⁵⁰ Uključujući njegovu likvidnost i solventnost.

njegovu sposobnost da utiče na iznose i vremensku dispoziciju gotovinskih tokova kako bi se prilagodio promjenjivim okolnostima i mogućnostima. Ovakve informacije povećavaju uporedivost izvještaja o finansijskoj uspješnosti različitih entiteta pošto isključuju efekte korišćenja različitih računovodstvenih postupaka za iste transakcije i druge događaje. Istorijska informacija o novčanim tokovima koristi se kao indikator iznosa, vremenske dispozicije i predviđanja budućih novčanih tokova, a korisna je i u provjere tačnosti ranijih procjena budućih novčanih tokova.

4.1. Bilans novčanih tokova i MRS JS

Izvještaj o novčanim tokovima danas se smatra opšteprihvaćenom verzijom izvještavanja o tokovima sredstava u preduzeću i ta "preporuka" proizilazi iz Međunarodnog računovodstvenog standarda 7 – Izvještaj o novčanim tokovima,⁴⁵¹ kao i MRS JS 2 – Izvještaj o novčanim tokovima, sastavljen prvenstveno u skladu sa MRS 7, i uz neophodne razlike za primjenu ovog standarda u računovodstvu javnog sektora. Dakle, podzakonski akti⁴⁵² i u RS i FBiH predviđaju potpuni četvorodjelni set računovodstvenih izvještaja za budžetske korisnike i fondove, dok Pravilnik o primjeni kontnog okvira i obrascima bilansa stanja i bilansa uspjeha za druga pravna lica⁴⁵³ ne predviđa obavezu sastavljanja Bilansa novčanih tokova.

Prema paragrafu 18 MRS JS 2 – Izvještaj o novčanim tokovima treba da izvijesti o novčanim tokovima entiteta u toku perioda klasifikovanim prema poslovnim aktivnostima, investicionim aktivnostima i aktivnostima finansiranja, na način koji je najpogodniji za entitet. Klasifikacija po aktivnostima pruža informacije koje korisnicima omogućavaju da ocijene uticaj tih aktivnosti na finansijsko stanje entiteta, kao i iznose gotovine i gotovinskih ekvivalenata. Iznos neto novčanih tokova iz poslovnih aktivnosti ključni je pokazatelj do koje mjere se poslovanje entiteta finansira iz poreza (javnih prihoda) ili od korisnika dobara i usluga. Gotovinski tokovi iz poslovnih aktivnosti proizilaze iz osnovnih aktivnosti entiteta koji stvaraju prihode kao što su: 1) novčani prilivi od poreza, dažbina i kazni; 2) novčani prilivi od prodaje dobara i usluga; 3) novčani prilivi iz donacija ili prenosa sredstava od strane vlade ili drugih entiteta javnog sektora; 4) novčani prilivi od tantijema, naknada, provizija; 5) novčane isplate drugim entitetima u svrhe finansiranja njegovog poslovanja (isključujući zajmove); 6) novčane isplate dobavljačima za robu i usluge; 7) novčane isplate zaposlenima; 8) novčane isplate po osnovu lokalnih poreza na imovinu, porez na dobit, u vezi sa poslovnim aktivnostima; 9) novčani prilivi ili isplate po sudskim presudama i poravnanjima, itd.⁴⁵⁴

Odvojeno objelodanjivanje novčanih tokova koji nastaju iz investicionih aktivnosti značajno je pošto oni predstavljaju iznose izdataka za sredstva koja su namijenjena uslužnoj djelatnosti entiteta u budućem periodu. Novčani tokovi koji proizilaze iz investicionih aktivnosti su, na primjer: a) novčane isplate/prilivi za nabavku/prodaju nekretnina, postrojenja i opreme (kao i kapitalizovani troškovi razvoja i izgradnje u sopstvenoj režiji); b) novčane isplate/prilivi za sticanje/prodaju vlasničkih ili dužničkih

⁴⁵¹ Preuzet kao RS RS 7 – Izvještaj o novčanom toku, RS RS, SRR RS, B. Luka, 1999, str. 117-136.

⁴⁵² Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova ("Sl. glasnik RS", br. 56/04) i Pravilnik o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu budžeta-proračuna u FBiH.

⁴⁵³ Čl. 1, 8 i 9, str. 56-57. "Sl. glasnik RS", br. 56/04.

⁴⁵⁴ Paragraf 22, MRS JS - 2.

instrumenata drugih entiteta i učešća u zajedničkim poduhvatima; c) novčani prilivi/odlivi od datih/uzetih avansa i zajmova drugim stranama (osim od strane javnih finansijskih institucija); d) novčani prilivi/odlivi od terminskih, forward, opcijskih i svop ugovora, osim kada se ti ugovori drže za svrhe poslovanja ili trgovanja ili se prilivi/isplate klasifikuju kao aktivnosti finansiranja.⁴⁵⁵ Objelodanjivanje novčanih tokova nastalih iz aktivnosti finansiranja posebno je korisno prilikom predviđanja budućih novčanih tokova na koje pravo polažu oni koji pribavljaju kapital entitetu. Novčani tokovi koji proizilaze iz aktivnosti finansiranja su, na primjer: novčani prilivi od izdavanja obveznica, mjenica, zajmova, hipoteka i ostalih kratkoročnih ili dugoročnih pozajmnica; novčane otplate pozajmljenih iznosa; novčane isplate od strane zakupca za smanjenje neizmirenih obaveza po finansijskom lizingu i sl.⁴⁵⁶

Glavni dio svakog izvještaja o novčanim tokovima entiteta predstavljaju novčani (gotovinski) tokovi iz poslovnih aktivnosti. Prema načinu utvrđivanja i iskazivanja tokova iz poslovnih aktivnosti u izvještaju o novčanim tokovima koristi se ili direktni metod, koji objelodanjuje glavne klase bruto novčanih priliva i odliva, ili indirektni metod gdje se neto dobitak ili gubitak usklađuje za efekte transakcija koje su nenovčane prirode, razgraničenja odlaganja ili nagomilavanja prošlih ili budućih poslovnih novčanih priliva ili odliva, kao i stavke prihoda ili rashoda koje su vezane za investicione ili finansijske tokove. Entiteti se podstiču da izvještavaju o novčanim tokovima iz poslovnih aktivnosti primjenom direktnog metoda koji pruža informacije koje mogu biti korisnije u procjeni budućih novčanih tokova, a što indirektni metod ne omogućava.

Prema direktnom metodu, informacije o glavnim grupama bruto novčanih priliva i odliva mogu se dobiti iz računovodstvenih evidencija ili usklađivanjem poslovnih prihoda, poslovnih rashoda i drugih stavki izvještaja o finansijskoj uspješnosti za promjene zaliha i poslovnih potraživanja i obaveza tokom perioda, druge negotovinske stavke i druge stavke za koje su gotovinski efekti investicioni ili finansijski novčani tokovi. Prema indirektnom metodu, neto novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti utvrđuju se usklađivanjem neto dobitka ili gubitka iz redovnih aktivnosti za efekte: (a) promjene zaliha i poslovnih potraživanja i obaveza; (b) negotovinskih stavki kao što su amortizacija, rezervisanja, odloženi porezi, nerealizovani dobiti i gubici u stranoj valuti, neraspodijeljena dobit povezanih entiteta; (c) drugih stavki za koje su gotovinski efekti investicioni ili finansijski novčani tokovi i (d) uticaj svih vanrednih stavki koje su klasifikovane kao poslovni novčani tokovi.

Imajući u vidu da Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 2 paragraf 27 (a) i (b) omogućava izbor između direktne i indirektno metode utvrđivanja tokova gotovine iz poslovnih aktivnosti, ipak više favorizuje direktnu metodu. Da bismo uočili osnovne razlike između njih koristićemo prikaz dat u dodatku navedenog standarda (pogledati naredni pregled). U napomenama uz izvještaj o novčanim tokovima obično se daju pojašnjenja: (a) gotovine i gotovinskih ekvivalenata, (b) nekretnina, postrojenja i opreme, odnosno (c) usaglašavanja neto novčanog toka iz poslovnih aktivnosti sa neto dobitkom (gubitkom) iz poslovnih aktivnosti po direktnoj metodi.

⁴⁵⁵ Paragraf 25, MRS JS - 2.

⁴⁵⁶ Paragraf 26, MRS JS - 2.

Izveštaj o novčanim tokovima – direktni i indirektni metod

Izveštaj o novčanim tokovima entiteta javnog sektora - direktni metod (paragraf 27 (a))			Izveštaj o novčanim tokovima entiteta javnog sektora - indirektni metod (paragraf 27 (b))		
	2005	2004		2005	2004
NOVČANI TOKOVI IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI			NOVČANI TOKOVI IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI		
<i>Prilivi</i>			Dobitak/gubitak iz red. aktiv.	x	x
Oporezivanje	x	x	Negotovinske promjene ⁴⁵⁷		
Prodaja robe i usluga	x	x	Umanjenje vrijednosti	x	x
Dotacije	x	x	Amortizacija	x	x
Primljene kamate	x	x	Povećanje rezer. za sum. pot.	x	x
Ostali prilivi	x	x	Povećanje obaveze	x	x
<i>Odlivi</i>			Povećanje pozajmnica	x	x
Troškovi zaposlenih	(x)	(x)	Povećanje rezr. za nakn. zap.	x	x
Penzije	(x)	(x)	(Dobici)/Gubici od prodaje nekretnina, postr. i opreme	(x)	(x)
Dobavljači	(x)	(x)	(Dobici)/Gubici od prod. inv.	(x)	(x)
Plaćena kamata	(x)	(x)	Povećanje ostale obr. imov.	(x)	(x)
Ostali odlivi	(x)	(x)	Povećanje inv. po osn.revalor.	(x)	(x)
Neto novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti	x	x	Povećanje obaveza	(x)	(x)
NOVČ. TOKOVI IZ INV. AKTIV.			Vanredna stavka ⁴⁵⁸	(x)	-
Kupovina postr. i opreme	(x)	(x)	Neto novč. tok. iz posl. akt.	(x)	(x)
Prinosi od prod. postr. i opreme	(x)	(x)	NOVČ. TOKOVI IZ INV. AKTIV.		
Prinosi od prodaje investicija	(x)	(x)	Kupovina postrojenja i opreme	(x)	(x)
Kupovina HOV u stranoj valuti	(x)	(x)	Prinosi od prodaje postr. i opreme	(x)	(x)
Neto novčani tokovi iz inv. aktivnosti	(x)	(x)	Prinosi od prodaje investicija	(x)	(x)
NOVČ. TOKOVI IZ AKT. FINAN.			Kupovina HOV u stranoj valuti	(x)	(x)
Prinosi iz pozajmljivanja	x	x	Neto novčani tokovi iz inv. akt.	(x)	(x)
Otplate pozajmnica	(x)	(x)	NOVČ. TOKOVI IZ AKT. FINAN.		
Raspodjela/dividenda državi	(x)	(x)	Prinosi iz pozajmljivanja	x	x
Neto novčani tokovi iz akt. finan.	(x)	(x)	Otplate pozajmnica	(x)	(x)
Neto povećanje/smanjenje got. i gotovinskih ekvivalenata	x	x	Raspodjela/dividenda državi	(x)	(x)
Gotovina i got. ekvivalenti na početku perioda	x	x	Neto novčani tokovi iz aktivnosti finansiranja	(x)	(x)
			Neto pov./smanj. got. i got. ekviv.	x	x
			Gotovina i got. ekv. na početku per.	x	x
Gotovina i got. ekv. na kraju period.	x	x	Gotovina i got. ekviv. na kraju per.	x	x

Kada entiteti u BiH usvoje obračunsku osnovu računovodstva za javni sektor, definisanu MRS JS za svrhe finansijskog izvještavanja, dužni su primijeniti MRS JS - 2 na godišnje finansijske izvještaje entiteta koji se odnose na period koji počinje na datum usvajanja ili poslije njega. Zbog toga što je obračunska (akrualna) računovodstvena osnova relativno zahtjevnija u pogledu primjenjivanja, entiteti u praksi trenutno koriste računovodstvenu osnovu modifikovanog nastanka događaja. Entitetima koji ubuduće

⁴⁵⁷ Mnoge investicione aktivnosti i aktivnosti finansiranja nemaju direktan uticaj na tekuće novčane tokove mada utiču na strukturu kapitala i imovine, na primjer, sticanje imovine putem razmjene, konverzija duga u kapital.

⁴⁵⁸ Ova vanredna stavka spada u okvir definicije poslovnih aktivnosti. Novčani tokovi povezani sa vanrednim stavkama treba da budu klasifikovani na one koji proizilaze iz poslovnih, investicionih i aktivnosti finansiranja i treba ih posebno objelodaniti u skladu sa MRS JS 3 - Neto dobitak ili gubitak perioda, fundamentalne greške i promjene računovodstvenih politika.

planiraju da usvoje obračunsku osnovu računovodstva preporučuje se Studija 14 Prelazak na obračunsku osnovu računovodstva, smjernice za vlade i državne entitete Komiteta za javni sektor IFAC-a.⁴⁵⁹

4.2. Bilans novčanih tokova kod nas i njegova obilježja

Finansijski izvještaji u Republici Srpskoj sastavljaju se u skladu sa odgovarajućim podzakonskim aktom, Pravilnikom o finansijskom izvještavanju⁴⁶⁰ za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova⁴⁶¹ donesenim od strane ministra finansija na osnovu ovlašćenja iz Zakona o računovodstvu. Godišnji finansijski izvještaj budžetskih korisnika i fondova čini, pored ostalih,⁴⁶² i Bilans novčanih tokova, utvrđena je njegova zvanična šema i propisana sadržina pozicija. Prema odredbama čl. 49-53. Zakona o budžetima u Federaciji BiH (FBiH)⁴⁶³ i čl. 32. i 77. stav 3. Pravilnika o finansijskom izvještavanju,⁴⁶⁴ budžetski korisnici sačinjavaju i dostavljaju godišnje finansijske izvještaje čija je sastavna komponenta i Iskaz o novčanim tokovima.⁴⁶⁵

Bilans novčanih tokova (u daljem tekstu BNT) za budžetske korisnike i fondove sastavlja se i podnosi na propisanom obrascu i sa propisanom sadržinom pozicija.⁴⁶⁶ Međutim, imajući u vidu da obrazac bilansa novčanih tokova i obrazac konsolidovani bilans novčanih tokova (u daljem tekstu KBNT) propisani Pravilnikom, nisu sačinjeni u skladu sa MRS JS 2 njih je trebalo izmijeniti, što je i učinjeno od strane profesionalne asocijacije u Republici Srpskoj za 2004. godinu, međutim, i dalje su mogli biti korišćeni raniji obrasci. Karakteristika BNT je, kao i kod bilansa stanja i bilansa uspjeha, što se u njemu daju podaci za tekući i prethodni period. Mada MRS JS - 2 nije zvanično primijenjen kod nas, Pravilnikom o primjeni MRS JS u Republici Srpskoj propisana je njegova primjena počev od 1. januara 2006. godine. Ipak, obrazac BNT budžetskih korisnika za 2004. i 2005. godinu sastavljao se u skladu sa šemom obrasca konsolidovani izvještaj o novčanim tokovima iz dodatka MRS JS - 2.

⁴⁵⁹ MRS JS, Finansijsko izvještavanje prema gotovinskoj osnovi računovodstva, SRR Srbije, SRR RS, Beograd, B. Luka, 2004, str. 525.

⁴⁶⁰ Pod finansijskim izvještajima podrazumijeva se finansijski izvještaji definisan RS RS 1 – Predstavljanje, prezentacija finansijskih izvještaja, u paragrafima 7-9 Komponente finansijskih izvještaja. RSRS, SRR RS, B. Luka, 1999, str., 67-101.

⁴⁶¹ "Sl. glasnik RS", br. 56/04, str., 3-47.

⁴⁶² Uz Bilans stanja, Bilans uspjeha, Note uz finansijski izvještaj, Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta, Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju i Posebne podatke o platama i broju zaposlenih.

⁴⁶³ "Sl. novine FBiH", br. 20/98.

⁴⁶⁴ "Sl. novine FBiH", br. 30/99 i 54/99.

⁴⁶⁵ Prema čl. 30-31. Pravilnika završni (godišnji) izvještaji sadrže: a) računovodstvene iskaze: 1) Račun prihoda i rashoda (Obrazac PR), 2) Bilans stanja (Obrazac BS), 3) Iskaz o novčanim tokovima (Obrazac NT), 4) Iskaz o kapitalnim izdacima i finansiranju (Obrazac KIF), 5) Godišnji iskaz o izvršenju budžeta (Obrazac GIB), 6) Ostali finansijski podaci (Obrasci A do F), 7) Posebni podaci o plaćama (Obrazac br. 5); b) konsolidovane računovodstvene iskaze: 1) Konsolidovani račun prihoda i rashoda (Obrazac K-PR), 2) Konsolidovani bilans stanja (Obrazac K-BS), 3) Konsolidovani iskaz o novčanim tokovima (Obrazac K-NT), 4) Konsolidovani iskaz o kapitalnim izdacima i finansiranju (Obrazac K-KIF), 5) Konsolidovani godišnji iskaz o izvršenju budžeta (Obrazac K-GIB); c) analize iskaza (tekstualni dio izvještaja). Grupa autora, Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 350-355.

⁴⁶⁶ Obrazac Bilans novčanih tokova daje se u Pravilniku o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova ("Sl. glasnik RS", br. 56/04).

Kako se radi o specifičnom računovodstvenom izvještaju za koji se podaci uzimaju iz Bilansa stanja, Bilansa uspjeha, te direktno iz glavne knjige, predstavimo sadržinu i formu zvaničnog Bilansa novčanih tokova za neprofitne organizacije – budžetske korisnike (obrazovanje i lokalna vlada).⁴⁶⁷ U odnosu na profitne entitete, struktura pozicija bilansa novčanih tokova neprofitnih entiteta - lokalne vlade razlikuje se u pogledu razvrstavanja grupa aktivnosti. Dok je kod profitnih entiteta i neprofitnih organizacija iz sektora obrazovanja unesen prikladan kriterijum razvrstavanja koji pogoduje sistematičnoj analizi novčanih tokova⁴⁶⁸ u obrascu bilans novčanih tokova za korisnike prihoda budžeta, lokalne vlade, razvrstavanje pozicija izvršeno je prvo na prilive i odlive, a u okviru njih, na tri karakteristične grupe aktivnosti, kao i kod profitnih entiteta. Ovakav način razvrstavanja ne omogućuje direktan uvid u neto priliv ili odliv po karakterističnim grupama aktivnosti entiteta, nego traži dodatna izračunavanja u analizi novčanih tokova. Uz izostavljanje dijela zaglavlja i pozicija koje nemaju novčane iznose, za neprofitnu organizaciju iz sektora obrazovanja BNT ima sljedeći izgled:

*Bilans novčanih tokova
u periodu od 01.01. do 31.12. 2004. (u KM)*

Rb.	POZICIJA	Prethodna godina	Tekuća godina
A.	NOVČANI TOKOVI IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI		
1.	Novčani tokovi iz poslovnih aktivnosti (1.1. do 1.6.)	560.391	555.619
1.1.	Prilivi od poreza, dažbina i drugih javnih prihoda	560.391	555.619
1.2.	Prihodi od prodaje roba ili usluga	552.191	462.980
1.3.	Prilivi od dotacija	8.200	35.650
1.4.	Prilivi od kamata i dividendi	-	2.661
1.5.	Ostali prilivi	-	34
1.6.	Prilivi povezani sa vanrednim stavkama	-	54.294
2.	Odlivi gotovine iz poslovnih aktivnosti (2.1. do 2.5.)	513.347	267.940
2.1.	Odlivi za rashode zaposlenih	252.605	105.597
2.2.	Odlivi za isplate dobavljačima za robu i usluge	249.542	98.275
2.3.	Odlivi za isplate pojedincima	11.200	300
2.4.	Odlivi za isplate drugim entit. javnog sektora (za finan.)	-	10.900
2.5.	Ostali odlivi	-	52.868
3.	Neto priliv gotovine iz poslovnih aktivnosti (r.b.1-r.b.2)	47.044	287.678
4.	Neto odliv gotovine iz poslovnih aktivnosti (r.b.2-r.b.1)	-	-
B.	NOVČANI TOKOVI IZ INVESTICIONIH AKTIVNOSTI	-	-
C.	NOVČANI TOKOVI IZ AKTIVNOSTI FINANSIRANJA	-	-
D.	SVEGA PRILIVI GOTOVINE (A.1.+B+C)	560.391	555.619
E.	SVEGA ODLIVI GOTOVINE (A.2.+B+C)	513.347	267.940
F.	NETO PRILIV GOTOVINE (D-E)	47.044	287.678
G.	NETO ODLIV GOTOVINE (E-D)	-	-
H.	GOTOVINA NA POČETKU PERIODA	-	118.738
I.	GOTOVINA NA KRAJU PERIODA (D-E+H)	47.044	406.416

⁴⁶⁷ Druga pravna lica – neprofitne organizacije nemaju zakonsku obavezu sastavljanja i podnošenja Bilansa tokova gotovine u okviru polugodišnjih i godišnjih računa.

⁴⁶⁸ Sa rasporedom pozicija: A. Tokovi gotovine iz poslovnih aktivnosti, B. Tokovi gotovine iz aktivnosti plasiranja i investiranja i C. Tokovi gotovine iz aktivnosti finansiranja, odnosno podpozicija u okviru svake pozicije: I Prilivi, II Odlivi, III Neto priliv gotovine i IV Neto odliv gotovine.

Bilans novčanih tokova (Iskaz o novčanim tokovima) lokalne vlade, uz neophodna prilagođavanja kao i u prethodnom slučaju i uz specifičnosti ovog entiteta⁴⁶⁹ ima sljedeći izgled:

*Iskaz o novčanim tokovima
period izvještavanja od 01.01. do 31.12. 2004. (u KM)*

Rb.	Naziv konta	Prethodna godina	Tekuća godina
1	I Novčani primici A. Prihodi (2+3+4)	199.944.613	208.301.883
2	Prihodi od poreza	151.952.486	154.024.072
3	Neporeski prihodi	46.948.259	53.288.213
4	Tekuće pomoći (grantovi)	1.043.868	989.597
5	B. Kapitalni primici	-	-
6	C. Finansiranje	-	-
7	D. Ostalo	-	220.703.833
8	Novčani primici (1+5+6+7)	199.944.613	429.005.716
9	Saldo potraživanja na početku godine	-	869.663
10	Saldo potraživanja na kraju godine	-	1.098.990
11	UKUPNI NOVČANI PRIMICI (8- (9+10))	199.944.613	428.776.389
12	II Novčane isplate A. Rashodi (13 do 16)	161.790.654	145.859.869
13	Plate i naknade troškova zaposlenim	51.447.869	57.450.133
14	Doprinosi poslodavca i ostali doprinosi	5.711.213	205.041
15	Izdaci za materijal i usluge	75.533.351	61.141.379
16	Tekući grantovi	29.098.221	27.063.316
17	B. Kapitalni izdaci	51.386.787	14.629.368
18	Izdaci za nabavku stalnih sredstava	51.386.787	14.629.368
19	C. Finansiranje	-	-
20	D. Ostalo	-	220.703.833
21	UKUPNE NOVČANE ISPLATE (12+17+19+20)	213.177.441	381.193.070
22	Saldo obaveza na početku godine	-	17.196.374
23	Saldo obaveza na kraju godine	-	11.528.211
24	Saldo unaprijed plaćenih troškova na početku godine	-	65.046.187
25	Saldo unaprijed plaćenih troškova na kraju godine	-	8.106.234
26	UKUPNI RASHODI I IZDACI (21+22-23+24-25)	213.177.441	443.801.186
27	Neto novčani primici/isplate (11-26 ili 26-11)	(13.232.828)	(15.024.798)
28	Saldo gotovine na početku godine	43.177.954	29.959.514
29	Saldo gotovine na kraju godine	29.945.126	14.934.716

Glavni dio prethodnih izvještaja o novčanim tokovima neprofitnih organizacija predstavljaju tokovi gotovine iz poslovanja, kao i kod profitnih organizacija. Prema načinu utvrđivanja i iskazivanja tokova iz poslovanja u izvještaju o novčanim tokovima, razlikuju se dvije metode: indirektna i direktna. Indirektna metode polazi od neto dobitka i to je, čini se, logičan slijed kod profitnih entiteta. Međutim, obračun bruto tokova po osnovu svake pozicije poslovnih prihoda i rashoda informaciono je bogatiji izvještaj, a pošto profit (dobitak, višak prihoda nad rashodima) nije osnovni cilj poslovanja neprofitnih organizacija, u nas, ozakonjen je Bilans tokova gotovine po direktnoj metodi. Izvještaj po direktnoj metodi upućuje na neposredno korišćenje podataka iz knjigovodstva, a posebno tokova gotovine preko žiro računa.

⁴⁶⁹ Brčko Distrikt BiH.

5. Ostali godišnji finansijski izvještaji

Prema MRS 1 – Predstavljanje finansijskih izvještaja, paragraf 7, set finansijskih izvještaja obuhvata: 1) Bilans stanja, 2) Bilans uspjeha, 3) Izvještaj o promjenama u kapitalu, kao: a) izvještaj o svim promjenama kapitala ili b) izvještaj o promjenama kapitala osim promjena nastalih iz kapitalnih transakcija sa vlasnicima i raspodjele vlasnicima, 4) Izvještaj o novčanim tokovima i 5) Računovodstvene politike i bitne napomene. Ovaj standard, paragrafima 8 i 9, podstiče entitete da uz finansijske izvještaje pripreme i prezentuju nefinansijski izvještaj o poslovanju,⁴⁷⁰ međutim, njegov sadržaj nije propisan i striktno određen. Saglasno paragrafu 7 MRS - 1, note - zabilješke se prezentiraju nakon izvještaja o novčanim tokovima,⁴⁷¹ dok su računovodstvene politike regulisane paragrafima 20-22 ovog standarda i mogu biti objavljene odvojeno ili u okviru nota.⁴⁷²

Pavilnikom o primjeni kontnog okvira i obrascima bilans stanja i bilans uspjeha⁴⁷³ i Pravilnikom o dodatnom računovodstvenom izvještaju - Aneksu⁴⁷⁴ propisano je da druga pravna lica, neprofitne organizacije, obračun dostavljaju na obrascima: Bilans stanja, Bilans uspjeha i dodatnom računovodstvenom izvještaju - Aneksu. Prema Pravilniku o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, gradova i fondova, godišnji finansijski izvještaj budžetskih korisnika (neprofitni entiteti) čine: 1) Bilans stanja, 2) Bilans uspjeha, 3) Bilans novčanih tokova, 4) Note (zabilješke) uz finansijski izvještaj, a uz godišnji finansijski izvještaj, dostavljaju se: 5) Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta, 6) Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju i 7) Posebni podaci o platama i broju zaposlenih. Pravilnikom o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu u Federaciji BiH⁴⁷⁵ završni izvještaji sadrže: a) Račun prihoda i rashoda, b) Bilans stanja, c) Iskaz o novčanim tokovima, d) Iskaz o kapitalnim izdacima i finansiranju, e) Godišnji iskaz o izvršenju budžeta, f) Iskaz o ostalim finansijskim podacima⁴⁷⁶ i g) Posebne podatke o platama i broju zaposlenih.

Od finansijskih izvještaja očekuje se da budu razumljivi a razumljivost pretpostavlja preglednost, što znači da šeme finansijskih izvještaja ne sadrže veliki broj bilansnih pozicija. Bilansni agregati treba da sadrže sve važne informacije, međutim ako bi one bile prezentirane u samim izvještajima oni bi postali nepregledni. Zbog toga se note - zabilješke uz finansijske izvještaje pojavljuju kao instrument za dobijanje jasnijih

⁴⁷⁰ Ovaj izvještaj ne priprema računovođa, nego je to zadatak menadžmenta.

⁴⁷¹ Peta komponenta finansijskih izvještaja.

⁴⁷² U praksi se koriste oba pristupa. Ukoliko se računovodstvene politike objavljuju posebno, tada se obično iza izvještaja o novčanim tokovima prezentiraju računovodstvene politike, a potom note označene brojevima koji su navedeni u bilansnoj šemi. Ukoliko se objavljivanje vrši zajedno, i tada se u okviru nota prvo navedu primijenjene računovodstvene politike.

⁴⁷³ "Sl. glasnik RS", br. 56/04.

⁴⁷⁴ "Sl. glasnik RS", br. 40/99, 20/00, 21/00.

⁴⁷⁵ "Sl. novine FBiH", br. 30/99, 54/99.

⁴⁷⁶ Pravilnikom o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu budžeta propisani su određeni pomoćni obrasci, koji sadrže dodatne finansijske podatke koji bliže specificiraju i objašnjavaju pojedine pozicije ostalih finansijskih izvještaja: Obrazac A - Stalna sredstva u obliku stvari i prava sa stanjem, Obrazac B - Ostala dugotrajna imovina, Obrazac C - Salda i transakcije sa drugim vladinim tijelima, Obrazac D - Dugoročne obaveze, Obrazac E - Potencijalne obaveze, Obrazac F - Izuzetne stavke i postbilansni događaji. Pored toga što dodatno specificiraju određene pozicije, namjena pomoćnih obrazaca je u tome da služe kao osnov i informaciona podloga za izradu i analizu i konsolidaciju godišnjeg izvještaja. Grupa autora, Vašiček, V.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 410-411.

finansijskih izvještaja, pružaju sve značajnije informacije koje korisnici ne mogu dokučiti iz stavki ili salda sadržanih u finansijskim izvještajima i čine treću, četvrtu, odnosno petu komponentu uz finansijske izvještaje kod drugih pravnih lica, budžetskih korisnika i preduzeća.

5.1. Note – zabilješke uz finansijske izvještaje

Iako je izrada nota obavezna za sve entitete, međunarodni računovodstveni standardi ne nude jasna rješenja za prevazilaženje specifičnih problema sa kojima se entiteti mogu suočiti. U nastojanju da prevaziđu probleme i izvrše harmonizaciju nacionalne računovodstvene regulative sa nadnacionalnom i da postupe "manje loše," kao i nemogućnost dosljedne i potpune primjene računovodstvenih standarda, korisno je informacije prezentovati u dodatnom računovodstvenom iskazu, notama (napomenama, zabilješkama) i formalizovati njihov sadržaj kod drugih pravnih lica. Dodatni računovodstveni izvještaj – Aneks za druga pravna lica, kod nas, morao je biti formalizovan a njegov sadržaj i oblik propisan odgovarajućim podzakonskim aktom – pravilnikom. Imajući u vidu ovlašćenja iz čl. 3. Zakona o računovodstvu⁴⁷⁷ profesionalna asocijacija⁴⁷⁸ donoseći privremene računovodstvene standarde u Republici Spskoj u poglavlju IV Godišnji i polugodišnji finansijski izvještaji V – Dodatni računovodstveni izvještaj – Aneks, predložila je harmonizaciju odredbi IV Direktive EEZ/EU i MRS – 1 Prestavljanje finansijskih izvještaja⁴⁷⁹ u sadržaju Napomena – nota uz finansijske izvještaje. Međutim, imajući u vidu da entiteti pri izradi finansijskih izvještaja nisu do sada u potpunosti primijenili MRS i dalje se koriste "stara dobra dosadašnja računovodstvena regulativa" i formalizovani sadržaj Nota – Aneks.

Može se reći da je aneks, kao zahtjevni finansijski izvještaj, uveden IV direktivom Savjeta EEZ/EU iz jula 1978. godine kao treći sastavni dio godišnjeg zaključka (godišnjih računa) i kao takav podliježe ispitivanju, tj. reviziji kao i bilans i račun uspjeha.⁴⁸⁰ U članu 43. Direktive⁴⁸¹ određeno je da sadržaj aneksa, pored informacija koje su predviđene ostalim odredbama, treba da pruži i veći broj drugih (tačnije 13) zahtjevnih informacija. Međutim, sve one se mogu sistematizovati u nekoliko karakterističnih grupa: "1) informacije koje služe dubljem osvjetljavanju stanja i tokova sadržanih u bilansu stanja i računu dobitka i gubitka; 2) informacije o primijenjenim načelima i pravilima procjene u godišnjim računima za njihove pozicije za koje je državama ili preduzećima ostavljeno pravo izbora; 3) informacije o odstupanjima od Direktivom određenih ili promjena prethodno korišćenih načela i pravila; 4) informacije o aktiviranju i pasiviranju određenih troškova i mogućih obaveza; 5) dopunske informacije koje nisu sadržane u osnovnim izvještajima a od značaja su za ocjenu finansijskog položaja i zarađivačke moći preduzeća."⁴⁸²

Imajući u vidu odredbe IV Direktive EEZ i neophodnost harmonizacije nacionalnih zakonodavstava sa ovim odredbama i kod nas je propisana obaveza sastavljanja aneksa, odnosno napomena i drugih izvještaja i objašnjavajućih podataka

⁴⁷⁷ Zakon o računovodstvu, "Sl. glasnik RS", br. 18/99 i 62/02.

⁴⁷⁸ Savez računovođa i revizora Republike Srpske.

⁴⁷⁹ Paragrafi 91-102.

⁴⁸⁰ Ranković, J.: *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1992, str. 467.

⁴⁸¹ Odjeljak 8.

⁴⁸² Stevanović, N.: *Upavljiačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 90-91.

uz finansijske izvještaje. U odnosu na druge finansijske izvještaje, Aneks nije zaokružen izvještaj nego fragmentiran, tj. izvještaj sastavljen od posebnih dijelova i ne koristi se samostalno nego uvijek uz bilansne agregate za sagledavanje finansijskog položaja i rezultata poslovanja entiteta

Po izostavljanju dijela zaglavlja, oznaka AOP-a, oznaka za mjesto, datum, pečat i potpis za neprofitnu organizaciju na bazi članstva Aneks ima sljedeći izgled:

DODATNI RAČUNOVODSTVENI IZVJEŠTAJ - ANEKS I
za period od 01.01. do 31.12. 200x godine (u KM)

I PODACI O AMORTIZACIJI OPREME

Red. br.	O P I S	Prethodna godina	Tekuća godina
1.	Amortizacija opreme obračunata je po metodi (upisuje se oznaka "da" ili "ne" u kolone 3 i 4): a) proporcionalnog otpisivanja b) degresivnog otpisivanja c) funkcionalnog otpisivanja		
2.	Zbog promjene metode otpisivanja došlo je do: a) povećanja amortizacije b) smanjenja amortizacije		

II PODACI O OBRAČUNU IZLAZA ZALIHA (u KM)

Red. br.	O P I S	Prethodna godina	Tekuća godina
1.	Za obračun izlaza sa zaliha korišćena je metoda (upisuje se oznaka FIFO, LIFO, ili prosječna cijena u kolone 3 i 4) a) materijal b) gotovi proizvodi c) roba		
2.	Promjena vrijednosti krajnjih zaliha zbog promjene metode obračuna: a) materijal: - povećanje vrijednosti - smanjenje vrijednosti b) gotovi proizvodi: - povećanje vrijednosti - smanjenje vrijednosti c) roba: - povećanje vrijednosti - smanjenje vrijednosti		
3.	Da li vrijednost zaliha učinaka (nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda) sadrži i (upisuje se oznaka "da" ili "ne" u kolone 3 i 4): a) troškove uprave b) troškove prodaje c) troškove finansiranja		

III PODACI O OSNOVNIM SREDSTVIMA NA DAN 31.12. 200x. godine (u KM)

Red. br.	O P I S	Prethodna godina	Tekuća godina
1.	Vrijednost na početku obračunskog perioda	640	148
2.	Vrijednost ulaganja u toku obračunskog perioda		
3.	Vrijednost prodatih i rashodovanih sred.u toku obračunskog perioda		
4.	Obračunata amortizacija u toku obračunskog perioda		66
5.	Vrijednost na kraju obračunskog perioda (1+2+3+4)	640	214
6.	Efekat revalorizacija		
7.	Revalorizovana vrijednost na kraju obračunskog perioda (5+/-6)	640	214

IV PODACI O POTRAŽIVANJIMA I OBAVEZAMA U STRANOJ VALUTI NA DAN 31.12.200X. godine (u KM)

Red. br.	O P I S	Iznos potraživanja	Iznos obaveza
1.	Dugoročna potraživanja i obaveze		
2.	Kratkoročna potraživanja i obaveze		
3.	Svega (1+2)		

V PODACI O FINANSIJSKIM PLASMANIMA, POTRAŽIVANJIMA I OBAVEZAMA PO ROČNOSTI DOSPIJEĆA NA DAN 31.12.200x. godine (u KM)

Red. br.	O P I S	Iznos potraživanja	Iznos obaveza
1.	Dospjeli finansijski plasmani, potraživanja i obaveze na dan bilansa		
2.	Finansijski plasmani, potraživanja i obaveze koji dospijevaju u roku do godinu dana od dana bilansa		
3.	Svega (1+2)		

VI PODACI O OSNOVNOM KAPITALU NA DAN 31.12. 200x. godine (u KM)

Red. br.	O P I S	Iznos
1.	Stanje na početku godine	
2.	Povećanje u toku godine (a+b+c)	
3.	a) iz novih ulaganja b) iz dobitka c) iz rezervi	
4.	Smanjenje u toku godine (a+b+c+d+e) a) povlačenje kapitala b) po osnovu gubitka c) poništavanjem akcija d) proglašenjem učešća u dobitku e) ostala smanjenja kapitala	
5.	Stanje na kraju obračunskog perioda (1+2-3)	

VII PODACI O ZAPOSLENIMA (broj)

Red. br.	O P I S	Prethodna godina	Tekuća godina
1.	Prosječan broj zaposlenih po osnovu časova rada		
2.	Prosječan broj zaposlenih po osnovu stanja krajem mjeseca		

VIII POSEBNI PODACI (u KM)

Red. br.	O P I S	I z n o s	
		Prethodna godina	Tekuća godina
1.	Troškovi naknada	2.421	4.230
2.	Troškovi neproizvodnih usluga		3.525
3.	Troškovi reprezentacije	419	629
4.	Troškovi premija osiguranja		
5.	Troškovi platnog prometa	121	156
6.	Troškovi članarina		
7.	Ispravka vrijednosti finansijskih plasmana i potraživanja		
8.	Obračunati porez na promet i akcize	111	
9.	Obračunate carine		
10.	Prihodi od zakupnina		
11.	Prihodi od članarina	2.900	1.415
12.	Prihodi od ukidanja dugoročnih rezervisanja koja su vršena na teret poslovnih rashoda (troškova)		

Dodatni računovodstveni izvještaj – Aneks I druga pravna lica⁴⁸³ (neprofitne organizacije) sačinjavaju i podnose u sastavu pojedinačnih polugodišnjih i godišnjih računa i konsolidovanih godišnjih računa za grupu vezanih entiteta. On sadrži manje informacija u odnosu na zahtjeve IV direktive EEZ/EU, a osnovni razlozi za to su nepostojanje određenih kategorija s obzirom da smo mi u pogledu akcionarstva na samom početku a, isto tako, i nerazumijevanje značaja koji podaci u Aneksu imaju za razumijevanje osnovnih finansijskih izvještaja. Ipak i propisani podaci sadržani u Aneksu I značajni su za analitičare Bilansa stanja, Bilansa uspjeha, pa i Bilansa novčanih tokova.

Prva grupa podataka odnosi se na primijenjene metode otpisa opreme, promjene metoda otpisa i efekte te promjene na iznos amortizacije a time i iskazanog rezultata. Podaci se daju samo za opremu, ne samo zbog značaja ovog vida osnovnih sredstava nego što se za nematerijalna ulaganja i građevine, kod nas, skoro uvijek primjenjuje proporcionalno (pravolinijsko) otpisivanje. Druga grupa podataka odnosi se na metode vrednovanja zaliha, promjene metode i efekte tih promjena na krajnju vrijednost zaliha, pa tako i na prihodnu stranu bilansa uspjeha, kao i na obavještenje o eventualnom aktiviranju neproizvodnih troškova i troškova finansiranja u vrijednosti zaliha učinaka.

⁴⁸³ Prema Smjernicama druga pravna lica su pravna lica koja se djelimično finansiraju iz budžeta a djelimično po osnovu učlanjenja ili u cjelini po osnovu učlanjenja (političke, društvene i sindikalne organizacije, fondacije, udruženja građana i druge organizacije na osnovu učlanjenja) i sva druga pravna lica koja nisu osnovana s ciljem ostvarivanja dobitka a ne primjenjuju Pravilnik o sadržini pojedinih računa u kontnom okviru za korisnike prihoda budžeta Republike, opština i gradova, budžetskih fondova i javnih fondova (neprofitne zadruge, zajednice etažnih vlasnika i druga neprofitna pravna lica).

Međutim, ovdje treba istaći da, imajući u vidu nove Smjernice o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za druga pravna lica, obrazac Aneksa I nije usklađen sa izvršenim promjenama. Treća grupa podataka odnosi se na tokove osnovnih sredstava u toku izvještajnog perioda, što nije vidljivo u bilansu stanja a značajno je za sagledavanje investicione aktivnosti entiteta, zamjene i rekonstrukcije osnovnih sredstava i otuđenja osnovnih sredstava. Imajući u vidu zahtjeve IV direktive EEZ i paragraf 128 MRS JS 1 u narednom periodu kod izmjena ovog izvještaja bilo bi dobro da se podaci odvoje po grupama osnovnih sredstava (građevinski objekti, oprema). Potraživanja i obaveze čine četvrtu grupu podataka i ti podaci su, možda, manje značajni za druga pravna lica, ali sigurno su važni za budžetske korisnike imajući u vidu da se bilansiranjem ovih pozicija mogu stvoriti manje ili veće latentne rezerve ili skriveni gubici.⁴⁸⁴

Podaci petog dijela Aneksa I značajni su za analizu i ocjenu solventnosti i likvidnosti entiteta i nisu vidljivi iz bilansa stanja. Šesti dio Aneksa I posvećen je poziciji kapital. Međutim, za druga pravna lica ova pozicija manje je značajna u odnosu na društva kapitala i društva sa ograničenom odgovornošću, što je bio razlog da se u izvršenim izmjenama Kontnog okvira izostave konta 300 – Akcijski kapital, 301 – Udjeli, 310 – Emisona premija, 441 – Obaveze za dividende i 442 – Obaveze za učešće u dobitku. Druga pravna lica, po svojoj definiciji i u skladu sa razlozima i ciljevima osnivanja, ne bi mogla imati karakteristične oblike kapitala 302 – Ulozi, 304 – Društveni kapital, 309 – Ostali kapital. Sedmi dio Aneksa I sadrži podatke o prosječnom broju zaposlenih koji su značajna informacija o veličini entiteta, po ovom kriterijumu, kao i podloga za analizu nekih ostvarenja entiteta (kombinovanjem sa podacima iz bilansa stanja i bilansa uspjeha). Osmi dio Aneksa I sadrži podatke koje uglavnom koristi statistika, vladine institucije i neki drugi korisnici.

Pravilnik o dodatnom računovodstvenom izvještaju – Aneksu, propisuje oblik i sadržaj Dodatnog računovodstvenog izvještaja – Aneks II Podaci za preduzeća i druge oblike organizovanja za obavljanje djelatnosti ili usluga koje je pravno lice osnovalo u inostranstvu.⁴⁸⁵ Aneks II odnosi se prvenstveno na profitne entitete koja imaju svoje pogone u inostranstvu i manje je značajan za neprofitne organizacije (druga pravna lica i budžetske korisnike).

Budžetski korisnici (pravna lica, institucije) treba da objave sve finansijske podatke koji su neophodni za ispravno shvatanje finansijskih izvještaja i donošenje odluka na osnovu finansijskih izvještaja. Note – zabiljške uz finansijske izvještaje daju informacije o osnovama za pripremu finansijskih izvještaja i specifičnim računovodstvenim politikama.⁴⁸⁶ Notama se objelodanjuju informacije koje zahtijevaju standardi i obezbjeđuju dodatne informacije i pojašnjenja koji nisu prikazani ili se ne mogu dobiti iz propisanih obrazaca. Struktura nota (zabilješki) uz finansijske izvještaje regulisana je RSRS 1 paragrafima 91-96: 1) osnovne informacije o instituciji – dodatna objelodanjivanja, 2) osnova pripremanja finansijskog izvještaja, 3) izjava o osnovi procjenjivanja, izvještajna valuta i nivo preciznosti koji je korišćen pri iskazivanju iznosa u finansijskim izvještajima, 4) pregled svih primijenjenih računovodstvenih politika i 5) pojedinačne note: a) note koje dokazuju stavke prikazane u Bilansu uspjeha, Bilansu

⁴⁸⁴ Odnosno preračunavanje inostrane valute i zaštite od rizika.

⁴⁸⁵ U daljem tekstu Obrazac Aneks II.

⁴⁸⁶ Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta, čl. 30-31.

stanja, Bilansu novčanih tokova, Izvještaju o kapitalnim troškovima i finansiranju, Godišnjem izvještaju o izvršenju budžeta, prema redoslijedu kojim su stavke prikazane u tim obrascima, b) pregled datih garancija, pregled stanja i rokovi dospjeća dugoročnih i kratkoročnih kredita, pregled primljenih kredita i otplate, pregled dospjelih kamata, c) pregled primljenih donacija (pomoći) i d) dodatne informacije koje nisu predstavljene u obrascima finansijskih izvještaja a neophodne su za fer izvještavanje.

Kada je riječ o objavljivanju računovodstvenih politika, RSRS - 1 nudi dvije mogućnosti:⁴⁸⁷ objavljuju se odvojeno ili u okviru nota – zabilješki, a u praksi se koriste oba pristupa. Ukoliko se računovodstvene politike objavljuju posebno, tada se obično poslije Bilansa novčanih tokova prezentiraju računovodstvene politike, a nakon toga, note označene brojevima koji su navedeni u bilansnoj šemi. Ukoliko se objavljivanje vrši zajedno, tada se u okviru nota prvo navedu primijenjene računovodstvene politike. Ukoliko pođemo od solucije da računovodstvene politike predstavljaju dio nota, sadržinu nota čini: utemeljenje entiteta javnog sektora i njegova djelatnost, računovodstvene politike i bilješke. Prva bilješka (napomena, nota) rezervisana je da entitet javnog sektora treba da objelodani: a) sjedište i pravni oblik entiteta i pravni sistem u okviru koga entitet posluje, b) opis prirode i osnovnih aktivnosti poslovanja entiteta, c) upućivanje na odgovarajuće zakonske propise koji regulišu poslovanje entiteta i d) ime matičnog entiteta kao i najvišeg matičnog entiteta (ukoliko je primjenjivo).⁴⁸⁸ Osnova za sastavljanje i izradu finansijskih izvještaja ukazuje na primjenu (djelimičnu ili potpunu) MRS (ili MRS JS) za obračunski period (obračunska, gotovinska, modifikovana računovodstvena osnova), korišćeni drugi propisi (zakon, podzakonski akti), usvojenu osnovicu za procjenjivanje,⁴⁸⁹ izvještajnu valutu i stepen preciznosti (npr. u hiljadama KM).

Računovodsvena politika propisana je Pravilnikom o računovodstvenoj politici za korisnike budžeta RS⁴⁹⁰ iz čl. 2 stav 1. tačka 11. i 12. Zakona o budžetskom sistemu RS⁴⁹¹ i to za korisnike koji se po bilo kom osnovu finansiraju iz budžeta Republike Srpske. To znači da se propisana računovodstvena politika odnosi i na institucije obrazovanja bez obzira što se jednim dijelom finansiraju iz opštinskog budžeta (srednje obrazovanje), ali ne znači da opštine ili fondovi ne mogu koristiti ovaj Pravilnik ili donijeti vlastiti akt kojim će propisivati svoju računovodstvenu politiku. Cilj je da se zadovolje uslovi iz MRS - 1, paragraf 6.2. Imajući u vidu činjenicu da su u međuvremenu prevedeni međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor i najavljena njihova primjena, paragrafi 128-132 MRS JS 1 - Prezentacija finansijskih izvještaja, pružaju osnov za prezentaciju računovodstvenih politika. Paragraf 130 MRS JS - 1 navodi računovodstvene politike koje entitet može da prezentuje, mada ne treba da se ograniči samo na njih: a) priznavanje prihoda, b) principi konsolidovanja, uključujući i kontrolisane entitete, c) ulaganja, d) priznavanje i umanjenje vrijednosti/amortizacija materijalnih i nematerijalnih sredstava, e) kapitalizacija troškova pozajmljivanja i druge izdatke, f) ugovori o izgradnji, g) investiciona imovina, h) finansijski instrumenti i ulaganja, i) lizing, j) troškovi istraživanja i razvoja, k) zalihe, l) rezervisanja, lj) troškovi

⁴⁸⁷ MRS – 1, paragrafi 97-101 i MRS JS - 1, paragrafi 128-132.

⁴⁸⁸ MRS JS - 1, Ostala objelodanjivanja, paragraf 133.

⁴⁸⁹ Finansijski izvještaji su sastavljeni uz poštovanje istorijskog troška, npr., nekretnine, postrojenja i oprema procijenjene su po nabavnoj vrijednosti umanjenoj za akumulisanu amortizaciju.

⁴⁹⁰ "Sl. glasnik RS", br. 109/03.

⁴⁹¹ "Sl. glasnik RS", br. 62/02, 38/03, 96/03.

koji se odnose na zaposlene, m) preračunavanje inostrane valute i zaštita od rizika ("hedžing"), n) definicija segmenta i osnova raspodjele troškova na segmente, nj) inflatorno računovodstvo i o) državna davanja.

Note uz pojedinačne finansijske izvještaje entiteta treba da budu prikazani na sistematičan način, da sadrže detaljan pregled, odnosno analizu iznosa prezentovanih u izvještaju o finansijskoj uspješnosti, izvještaju o finansijskom stanju, izvještaju o novčanim tokovima i izvještaju o promjenama neto imovine/kapitala, kao i dodatne informacije kao što su potencijalne i ugovorne obaveze.⁴⁹² Ipak, note ne predstavljaju formalizovani obrazac s obzirom da nemaju strogo propisanu formu nego su opisnog karaktera. Njime se detaljno razrađuje, dopunjuje i obrazlaže prezentirani finansijski izvještaj. Na taj način se podaci iz finansijskih izvještaja približavaju korisnicima na razumljiv način, objašnjavajući prvo stavke prezentovane u finansijskim izvještajima, a potom i neke potencijalne događaje, ugovorne obaveze, prosječan broj zaposlenih tokom nekog perioda i sl., čime se osiguravaju dodatne informacije neophodne za istinit i fer pregled.⁴⁹³

5.2. Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta

Sadržaj godišnjih finansijskih izvještaja budžetskih korisnika u Republici Srpskoj propisan je članom 24. Pravilnika kojeg čini i Godišnji finansijski izvještaj o izvršenju budžeta.⁴⁹⁴ Zakonom o budžetima u FBiH sastav godišnjih finansijskih izvještaja propisan je čl. 54. Zakona o proračunima – budžetima, godišnji izvještaji prikazuju i prihode i rashode za fiskalnu godinu koji su odobreni od parlamenta ili naknadno izmijenjeni, kao i ostvarene prihode i rashode tokom godine koji su prikazani tako da se jasno može vidjeti razlika između odobrenog budžeta i njegovog ostvarenja, što se iskazuje u Godišnjem iskazu o izvršenju budžeta (u daljem tekstu GIB).⁴⁹⁵

Planirani iznosi prihoda i rashoda koji su odobreni od strane skupštine (parlament) unose se u jednu, dok se ostvareni iznosi iskazuju u drugoj koloni obrasca GIB. Ostvarena razlika između odobrenog budžeta i njegovog ostvarenja izračunava se u posebnoj koloni "odstupanje" za svaku poziciju pojedinačno. U posebnu kolonu unose se uporedni podaci o ostvarenju budžeta u prethodnoj fiskalnoj godini, a posebno se izračunavaju i iskazuju indeksi koji pokazuju procentualno smanjenje, odnosno povećanje ostvarenja u tekućoj godini u odnosu na prethodnu godinu. Upravo zbog ovih pokazatelja GIB predstavlja najznačajniji finansijski izvještaj budžeta.

Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta sadrži tri dijela: prihode i rashode po ekonomskim kategorijama, podatke o finansiranju i podatke o rashodima po funkcionalnim kategorijama (strukтури).⁴⁹⁶ Podaci o prihodima (poreski prihodi, neporeski prihodi, kapitalni dobici, tekuće i kapitalne pomoći, prihodi iz budžeta nižih potrošačkih jedinica) i rashodima (tekući troškovi, kapitalni troškovi, ostale isplate, doznake iz budžeta nižih potrošačkih jedinica) po ekonomskim kategorijama preuzimaju se sa odgovarajućeg konta čiji broj je unesen u kolonu 2 obrasca GIB. Višak prihoda nad

⁴⁹² MRS JS, paragraf 124.

⁴⁹³ Vašiček, V. i dr.: Proračun-budžet, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 335.

⁴⁹⁴ Kao i Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju i Posebni podaci o platama i o broju zaposlenih.

⁴⁹⁵ Grupa autora, Vašiček, V.: Proračun-budžet, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 408.

⁴⁹⁶ U pogledu sadržaja dijelova GIB nema razlika između obrasca u RS i FBiH.

rashodima, odnosno višak rashoda nad prihodima izračunava se kao razlika između ukupnih tekućih prihoda i kapitalnih priliva, s jedne strane, i ukupnih tekućih rashoda, kapitalnih odliva i pozajmljivanja, s druge strane. Na kraju se iskazuju podaci o načinu na koji je eventualni višak rashoda pokriven iz kredita, iz viška prihoda ranijih godina ili iz ostalih izvora.

Ako izostavimo dio zaglavlja i pozicije na kojima nisu iskazani iznosi, onda obrazac GIB za budžetske korisnike, neprofitne organizacije iz oblasti obrazovanja, ima sljedeći izgled:

*Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta
za period 01.01. do 31.12.2004. (u KM)*

Rb.	Broj konta	P O Z I C I J A	Prethodna godina ostvareno	Tekuća godina		Odst. (6-5)	Indeks (6/5)
				Plan	Ostvar.		
1	2	3	4	5	6	7	8
1.		I PRIHODI I DOBICI (2+16+31+37+44+52)	560.391	672.450	745.885	73.435	110,92
2.	710000	A. Poreski prihodi					
16.	720000	B. Neporeski prihodi	291.918	376.650	434.375	57.725	115,62
17.	721000	Prihodi od preduzetničkih aktivnosti i imovine i prihodi od pozitivnih kursnih razlika (18+19)	540	650	2.695	2.045	414,38
18.	721100	Prihodi od nefin. javnih pred.i finansijskih javnih instit.			34	34	
19.	721200	Ostali prihodi od imovine	540	650	2.661	2.011	409,38
23.	722000	Naknade i takse i prihodi od pružanja javnih usluga	291.378	376.000	431.680	55.680	114,81
28.	722500	Prihodi od pružanja javnih usluga	291.378	376.000	431.680	55.680	114,81
31.		V. Kapitalni dobici					
37.		G. Tekuće i kapitalne pomoći (38+41)	8.200	9.800	35.650	25.850	363,78
38.	731000	Tekuće pomoći	8.200	9.800	36.650	25.850	363,78
40.	731200	Pomoći od drugih nivoa vlasti	8.200	9.800	35.650	25.850	363,78
44.	813000	D. Primljene otplate datih zajmova i povrata učešća u kapitalu					
52.	780000	Đ. Prihodi iz budžeta nižih potrošačkih jedinica	260.273	286.000	275.860	-10.140	94,45
53.		II RASHODI PO EKONOMSKIM KATEGORIJAMA (54+82+95+104)	513.347	564.600	588.778	24.178	104,28
54.	610000	A. Tekući troškovi (55+58+59+69)	513.347	564.600	588.778	24.178	104,28
55.	611000	Plate i naknade troškova (56+57+58)	217.958	291.500	273.503	-17.997	93,83
56.	611100	Bruto plate i naknade	142.974	171.500	167.906	-3.594	97,90
57.	611200	Naknade troškova	74.984	80.000	105.597	25.597	132,00
58.	612000	Porezi i doprinosi na ostala lična primanja	34.647	40.000	52.869	12.869	132,17
59.	613000	Troškovi materijala i usluga (60 do 68)	249.542	250.000	251.206	1.206	100,48
60.	613100	Putni troškovi	31.996	35.000	35.720	720	102,06
61.	613200	Troškovi energije	3.545	3.500	4.701	1.201	134,31
62.	613300	Troškovi komunalnih i komunikacionih usluga	10.118	10.000	7.638	-2.362	76,38
63.	613400	Nabavka materijala	49.731	50.000	37.473	-12.527	74,95
64.	613500	Troškovi usluga prevoza i goriva	6.544	6.500	72	-6.428	1,11
66.	613700	Troškovi tekućeg održavanja	5.692	6.000	4.018	-1.982	66,97
67.	613800	Troškovi osiguranja, bankarskih usluga i usluga platnog prometa	8.444	8.500	8.653	153	101,80
68.	613900	Ugovorne usluge	133.472	130.500	152.931	22.431	117,19
69.	614000	Tekuće pomoći (70 do 76)	11.200	11.000	11.200	200	101,82
71.	614200	Pomoći pojedincima	1.400	1.000	300	-700	30,00
72.	614300	Pomoći neprofitnim organizacijama	9.800	10.000	10.900	900	109,00
82.		B. Kapitalni troškovi					
95.		V. Ostale isplate					
104.	680000	G. Doznake iz Budžeta nižih potrošačkih jedinica					
105.		VIŠAK PRIHODA NAD RASHODIMA	47.044	107.850	157.107	49.257	145,67
111.		III FINANSIRANJE (112+121)		5.069	5.069		100,00
112.		A. Primljeni krediti i zajmovi					
121.		B. Otplate primljenih zajmova i kredita		5.069	5.069		100,00
122.	823000	Otplate dugova		5.069	5.069		100,00
125.	823300	Otplate domaćeg zaduživanja		5.069	5.069		100,00
126.		IV RASHODI PO FUNKCIONALNIM KATEGOR.	513.347	564.600	588.778	24.178	104,28
135.	0900	Obrazovanje	513.347	564.600	588.778	24.178	104,28

Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta entiteta javnog sektora raščlanjivanjem samo na nivou primarnog budžetskog korisnika i proširen sa podacima o rebalansu ima sljedeći izgled:

*Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta(GIB)
period izvještavanja od 01.01. do 31.12.2004. godine (u KM)*

Rb	Broj konta	POZICIJA	Plan 2004	Rebalans 2004	Korigovani plan (4+5)	Ostvarenje 2003	Ostvarenje 2004	Odstupanje (8-6)	Indeks (8/6)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1		I PRIHODI I PRIMICI	202.879.500	6.297.483	209.176.983	199.944.613,47	208.301.882,86	-875.100,14	99,58
2	710000	A. PRIHODI OD POREZA	114.827.500	17.456.000	132.283.500	151.952.486,56	154.024.072,48	21.740.572,48	116,43
3	711100	Porez na dobit pojedinca	2.450.000		2.450.000	2.936.472,05	2.228.154,36	-211.845,64	90,64
4	711200	Porez na dobit preduzeća	1.200.000		1.200.000	1.243.902,39	1.662.391,81	462.391,81	138,53
5	712000	Dopr. za zdr. zaš.	15.181.000	1.730.000	16.911.000	10.858.840,63	13.590.591,71	-3.320.408,29	80,36
6	713000	Porez na plate	3.600.000	950.000	4.550.000	4.130.863,17	4.562.249,03	12.249,03	100,27
7	714000	Porez na imovinu	610.000	-67.000	543.000	657.458,05	814.727,57	271.727,57	150,04
8	715100	P/P proizv. i usl.	37.770.000	11.541.000	49.311.000	43.855.763,59	64.605.246,99	15.294.246,99	131,02
9	715200	P/P poseb. usl.	220.000	70.000	290.000	198.448,11	268.138,45	-21.861,55	92,46
10	715300	Porez na upotr. dobara	16.000		16.000	20.292,57	107.751,00	91.751,00	673,44
11	715400	Akcize	34.965.000	5.637.000	40.602.000	68.163.664,21	52.142.597,46	-11.540.597,46	128,42
12	716100	Porez na međ. tran. (carine)	18.805.000	-2.405.000	16.400.000	19.871.975,18	14.040.215,92	-2.359.784,08	85,61
13	719100	Ostali porezi	10.500		10.500	14.806,61	2.008,15	-8.491,85	19,12
14	720000	B. NEPORESKI PRIHODI	88.052.000	-11.358.517	76.693.483	46.948.258,54	53.288.213,33	23.405.269,67	69,48
15	721100	Prih.od nef. javn.pred.	2.460.000	-250.000	2.210.000	2.173.496,06	1.458.473,46	-751.526,54	65,99
16	721200	Ost.prih.od imov.	2.600.000	1.000.000	3.600.000	3.218.210,97	3.700.090,51	100.090,51	102,78
17	721500	Prih.od poz. kursnih razlika					497,48	497,48	
18	721600	Prihodi od priv.	4.400.000	800.000	5.200.000	3.714.588,60	4.197.939,19	-1.002.060,81	80,73
19	722100	Administr. takse	1.661.000	142.000	1.803.000	1.389.104,24	1.301.623,26	-501.376,74	72,19
20	722200	Sudske takse	1.201.500	300.000	1.501.000	1.681.855,75	1.818.490,41	317.490,41	121,15
21	722300	Komunalne takse	550.000		550.000	528.448,47	615.256,55	65.256,55	111,86
22	722400	Ostale budž. nak.	3.831.000	-690.000	3.141.000	2.058.968,28	2.382.312,75	-758.687,25	75,85
23	722500	Pos. nakn.i takse	6.845.000	4.600.000	11.445.000	11.264.050,33	14.416.311,83	2.971.311,83	125,96
24	722600	Prih. od javn.usl.	27.502.000	1.102.000	28.604.000	18.802.898,73	21.161.252,47	-7.442.747,53	73,98
25	723000	Ostali nepor.prih.	37.001.500	-18362.517	18.638.983	2.116.637,11	2.235.965,42	-16.403.017,58	12,00
26		C. KAPITALNI PRIMICI							
27		D. GRANTOVI		200.000	200.000	1.043.868,37	989.597,05	789.597,05	494,79
28	731100	Pomoći iz inost.				142,00			
29	732100	Od ostalih nivoa vlasti		200.000	200.000	1.043.726,37	989.597,05	789.597,05	494,79
30		II RASH.PO EKON. KATEG.	202.879.500	6.297.483,00	209.176.983	213.177.441,34	171.886.303,68	-37.290.679,32	82,17
31		A. TEKUĆI RASHODI	173.829.388	3.975.101,20	177.804.488,92	161.790.654,31	157.256.935,77	-20.547.553,15	88,44
32	611000	Plate i naknade	69.257.410	-657.033	68.600.377,00	51.447.868,62	60.905.548,72	-7.694.828,28	88,78
33	611100	Bruto plate i naknade	67.358.572	-362.517	66.996.055,00	49.111.124,95	60.066.693,94	-6.929.361,06	89,66
34	611200	Naknade tr.zap.	1.898.838	-294.516	1.604.322,00	2.336.743,67	838.854,78	-765.467,22	52,29
35	612000	Dopr.poslodavca				5.711.213,03	2.122.187,70	-2.122.187,70	
36	613000	Izdaci za materijal i usl.	76.793.598	3.242.034,20	80.035.632,97	75.533.350,98	67.165.883,28	-12.869.749,69	83,92
37	613100	Putni troškovi	1.188.407	-138.800	1.049.607,00	612.500,63	867.408,61	-182.198,39	82,64
38	613200	Izdaci za energ.	2.398.680	114.750	2.283.930,66	3.743.460,06	1.980.344,90	-303.585,76	86,71
39	613300	Izdaci za komun. usluge	2.018.174	-37.749,73	1.980.424,27	1.660.121,90	1.868.445,65	-111.978,62	94,35
40	613400	Nab. materijala	9.900.003	1.081.04,48	10.981.043,48	9.466.056,68	9.145.379,03	-1.835.664,45	83,28
41	613500	Izd. za usluge prevoza i goriva	3.302.088	-308.400,00	2.993.688,26	1.926.604,63	2.868.652,80	-125.035,46	95,82
42	613600	Unajmljivanje imovine i opreme	1.037.413	-64.650,00	972.762,93	1.558.071,33	554.324,01	-418.437,92	56,98
43	613700	Izd. za tek.odr.	15.421.474	1.421.259,16	16.842.733,16	15.617.083,55	11.359.017,41	-5.483.715,75	67,44
44	613800	Izd. za osig. ban. usl. i usl. plat. pr.	699.704	-101.930,00	597.774,00	597.709,85	286.211,16	-311.562,84	47,88
45	613900	Ugovorene usl.	40.827.654	1.506.015,21	42.333.669,21	40.351.742,33	38.236.099,71	-4.097.569,50	90,32
46	614000	Tekući grantovi	27.778.379	1.390.099,95	29.168.478,95	29.098.221,68	27.063.316,07	-2.105.162,88	92,78

47	614100	Grantovi drugim nivoima vlade	4.056.000		4.056.000	4.700.000	4.056.000		100,00
48	614200	Gran.pojedincima	19.818.634	1.364.099,90	21.182.733,90	20.892.890,01	20.127.156,93	-1.055.576,97	95,02
49	614300	Grantovi NPO	3.903.745	26.000,05	3.929.745,05	3.185.331,67	2.880.159,14	-1.049.585,91	73,29
50		B. KAPIT. IZD.	29.050.112	2.322.382,08	31.372.494,08	51.386.787,03	14.629.367,91	-16.743.126,17	46,63
51	821000	Izd. za nabavku stal. sredstava	29.050.112	2.322.382,08	31.372.494,08	51.386.787,03	14.629.367,91	-16.743.126,17	46,63
52	821100	Nab.šuma, zemlj. i višegod. zasada	240.000	-240.000		122.000			
53	821200	Nab. građevina	11.147.565	190.928,00	11.338.493,00	22.389.920,90	2.412.955,25	-8.925.537,75	21,28
54	821300	Nabvaka opreme	7.602.547	1.702.407,08	9.304.954,08	9.587.474,50	4.870.649,06	-4.434.305,02	52,34
55	821400	Nab.ost.stal.sred.	28.000	-28.000,00		10.561,10			
56	821500	Nab.stal.sred. u obliku prava				5.000,00			
57	821600	Rekonstrukcija i investic. odžav.	10.032.000	697.047,00	10.729.047,00	19.271.830,53	7.345.763,60	-3.383.283,40	68,47
58		VIŠAK PRIH. NAD RASHOD.					36.415.579,18	36.415.579,18	
59		VIŠAK RASH. NAD PRIHOD.				13.232.827,87			
60		IV RASH. PO ORG. STRUKT.	202.879.500	6.297.483,00	209.176.983,00	213.177.441,34	171.886.303,68	-37.290.679,32	82,17
61	09	Gradonačelnik	4.033.247	227.156,00	4.260.403,00	1.282.774,47	3.708.102,76	-552.300,24	87,04
62	10	Odjel. za stručne i admin. poslove	3.021.648	-156.347,00	2.865.301,00	1.336.468,18	2.532.352,39	-332.948,61	88,38
63	11	Odjelj. za budžet i finansije	1.681.586	-16.187,00	1.665.399,00	1.279.002,22	1.526.130,88	-139.268,12	91,64
64	12	Odjeljenje za javni registar	3.964.121	-44.512,00	3.919.609,00	3.641.672,70	3.480.638,92	-438.970,08	88,80
65	13	Odjelj. za zdrav. jav.sig.i usl.građ.	40.165.468	3.791.661,00	43.957.129,00	35.998.473,78	43.530.849,29	-426.279,71	99,03
66	14	Odjelj. za poljopr. i šumarstvo	1.887.958	30.296,00	1.918.254,00	1.257.332,65	1.611.993,26	-306.260,74	84,03
67	15	Odjelj. za urban. imov.-pravne poslove i razvoj	1.487.675	-15.819,00	1.471.856,00	2.158.277,05	1.166.646,14	-305.209,86	79,26
68	16	Odjelj. za javne poslove	8.757.950	63.714,00	8.821.664,00	4.786.504,90	7.928.786,23	-892.877,77	89,88
69	17	Odjelj. za obraz.	24.155.198	656.685,00	24.811.883,00	17.964.775,02	23.401.126,43	-1.410.765,57	94,31
70	18	Odjelj. za kom. poslove	26.877.957	-60.337,00	26.817.620,00	23.826.358,41	21.767.893,41	-5.049.726,59	81,17
71	19	Skupština	3.446.257	73.813,00	3.520.070,00	2.322.108,51	2.915.663,37	-604.406,63	82,83
72	20	Uprava prihoda	2.098.910	-29.798,00	2.069.112,00	1.675.014,00	1.999.275,97	-69.836,03	96,62
73	21	Policija	7.997.039	668.264,00	8.665.303,00	8.287.502,50	8.299.167,73	-366.135,27	95,77
74	22	Sudstvo i tužilašt.	7.131.334	94.314,00	7.225.648,00	4.462.056,55	5.757.564,90	-1.468.083,10	79,68
75	23	Fond zajedničkih izdataka				12.124.924,50			
76	24	Budžet za kap. pomoći	40.097.000	1.798.847,00	41.895.847,00	73.318.830,00	21.311.683,54	-20.584.163,46	50,87
77	25	Neraspoređena sredstva rezervi	9.477.430	-1.138.786	8.338.644,00	2.804.789,18	6.929.624,47	-1.409.019,53	83,10
78	26	Odjelj. za izbjegla i raseljena lica	1.250.334	24.137,00	1.274.471,00	1.270.526,62	962.050,09	-312.420,91	75,49
79	30	Carinska uprava	6.996.556	-27.591,00	6.968.965,00	8.936.273,62	5.735.193,88	-1.233.771,12	82,30
80	31	Poreska uprava	2.389.781	19.409,00	2.409.190,00	1.910.924,95	2.121.148,69	-288.041,31	88,04
81	32	Služba za pr.pos.				1.153.736,08			
82	33	Javna sigurnost	5.962.051	338.564,00	6.300.615,00	1.382.116,19	5.200.411,33	-1.100.203,67	82,54

U dijelu Finansiranje unose se podaci o primljenim kreditima i zajmovima, a podaci se preuzimaju sa odgovarajućih konta klase 8 (čiji se brojevi daju u koloni 2 obrasca GIB). U dijelu Rashodi po funkcionalnim kategorijama unose se podaci o rashodima po funkcionalnoj klasifikaciji. U koloni 2 obrasca GIB navedeni su kodovi, a u koloni 3 nazivi kategorija sintetičke klasifikacije funkcija entiteta koja je propisana odgovarajućim Pravilnikom. Ukupan iznos rashoda po funkcionalnim kategorijama mora biti jednak iznosu rashoda po ekonomskim kategorijama. Prezentacija rashoda po funkcionalnoj klasifikaciji može korisnicima finansijskih izvještaja pružiti relevantne informacije koje su predmet analize izvještaja.

5.3. Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju

Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju (KTF) sastavlja se na osnovu prometa računa klase 8 – Memorandumska evidencija o kapitalnim transakcijama, pošto se na računima klase 8 ne iskazuju salda na kraju godine i ona ne predstavljaju pozicije bilansa. Ovi računi predstavljaju zatvoren sistem konta koja služe samo za evidentiranje kapitalnih priliva i odliva i nisu integrisani sa ostalim računima. Prije popunjavanja ovog obrasca potrebno je usaglasiti promet konta klase 8 sa prometom odgovarajućih konta na kojima su knjižene iste promjene koje predstavljaju bilansne pozicije. Obazac KTF po izostavljanju dijela zaglavlja i kolona koje nemaju iskazane novčane iznose za entitet javnog sektora iz oblasti obrazovanja, ima sljedeći izgled:

*Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju
za period od 01.01. do 31.12. 200x. godine (u KM)*

Rb.	Grupa konta, konto	P O Z I C I J E	I Z N O S		Ind.
			Prethodna godina	Tekuća godina	
I		KAPITALNI TROŠKOVI (1+9+17)			
1.	821000	Troškovi za nabavku stalnih sredstava (2+8)			
9.	822000	Pozajmljivanje i učešće u akcijama (10 do 16)			
17.	823000	Otplata dugova (18 do 20)		5.069	
20.	823300	Otplate domaćeg zaduživanja		5.069	
II		IZVORI FINANSIRANJA (21+26+29+37+41+45)			
21.	811000	Kapitalni dobici (22 do 25)			
26.	812000	Kapitalne pomoći (27+28)			
29.	813000	Primljene otpl. datih zajm. i povrata učešća u kap. (30-36)		5.069	
31.	813200	Primljene otplate od pozajm. pojed. i NPO		5.069	
37.	814000	Dugoročni krediti i zajmovi (38 do 40)			
41.	815000	Kratkoročni krediti i zajmovi (41 do 44)			

U propisani obrazac prvo se unose kapitalni troškovi a zatim izvori finansiranja. Zakonom o budžetima definisano je da na iskazivanje budžetskog suficita, odnosno deficita utiču kako tekući izdaci tako i kapitalni izdaci i dati zajmovi. Pošto u bilansu uspjeha na finansijski rezultat imaju uticaja samo tekući prihodi i rashodi, uvođenjem Izvještaja o kapitalnim troškovima i finansiranju omogućeno je potpuno obuhvatanje svih prihoda i primitaka, odnosno svih rashoda i izdataka koji su potrebni za sastavljanje GIB-a. Obazac o kapitalnim troškovima i finansiranju po izostavljanju dijela zaglavlja kod entiteta javnog sektora, lokalne vlade ima sljedeći izgled:

*Izvještaj o kapitalnim izdacima i finansiranju
period izvještavanja od 01.01. do 31.12.2004. godine (u KM)*

Rb.	Ekonomski kod	P O Z I C I J E	Ostvareno u tek.god.	Ostvareno u pret.god.	Ind.
1		KAPITALNI IZDACI	14.629.367,91		
2	821000	Izdaci za nabavku stalnih sredstava (3+4+5)	14.629.367,91		
3	821200	Nabavka građevina	2.412.955,25		
4	821300	Nabavka opreme	4.870.649,06		
5	821600	Rekonstrukcija i investiciono održavanje	7.345.763,60		
		IZVORI FINANSIRANJA	14.629.367,91		
6	788000	Doznake za kapitalne izdatke	14.629.367,91		

5.4. Posebni podaci o platama i o broju zaposlenih

Obrazac Posebni podaci o platama i o broju zaposlenih⁴⁹⁷ pruža podatke o neto platama i naknadama, iznosima poreza i doprinosa po osnovu plata i o broju zaposlenih. Ovaj obrazac se popunjava na osnovu obračunatih plata u skladu sa čl. 38. stav 1. Pravilnika o sadržini pojedinih računa u kontnom okviru za korisnike prihoda budžeta Republike, opštine i gradova, budžetskih fondova, i fondova,⁴⁹⁸ a rashode perioda čine svi rashodi koji se odnose na izvještajni period bez obzira da li je plaćanje izvršeno. Sadržaj ovog obrasca manje je zahtjevan u odnosu na ostale, a za neprofitne organizacije iz oblasti obrazovanja i ima sljedeći izgled:

*Posebni podaci o platama i o broju zaposlenih
period izvještavanja: od 01.01. do 31.12. 200x. godine (u KM)*

Rb.	O p i s	Ostvareni kumul. iznos	Ostvareno u tekućem periodu	Kumulativni iznos prethodne god.
1.	UKUPNO (2+5+8)	281.566	281.566	231.949
2.	Neto plate i naknade (3+4)	216.239	216.239	169.047
3.	Neto plate	110.642	110.642	94.063
4.	Neto naknade	105.597	105.597	74.984
5.	Porezi na plate i naknade (6+7)	18.718	18.718	18.150
6.	Porezi na plate	10.654	10.654	9.406
7.	Porezi na naknade	8.064	8.064	8.744
8.	Doprinosi na plate i naknade (9 do 12)	46.609	46.609	44.752
9.	Za PIO	26.554	26.554	25.549
10.	Za zdravstveno osiguranje	16.911	16.911	16.063
11.	Za osiguranje od nezaposlenosti	1.158	1.158	1.045
12.	Za dječiju zaštitu	1.986	1.986	2.065
13.	Prosječan broj zaposlenih na osnovu časova rada (cijeli broj)	22	22	22

Godišnji obrazac Posebni podaci za javne entitete (lokalna vlada) sadrži iste vrste podataka kao i obrazac sa identičnim nazivom koji se podnosi uz periodične finansijske izvještaje budžetskih korisnika i obrazac Posebni podaci o platama i broju zaposlenih koji podnose i sva ostala pravna lica uz godišnje i polugodišnje finansijske izvještaje. U obrazac Posebni podaci koji se podnosi, prije svega za statističke svrhe, unose se podaci o obračunatim platama i naknadama plata, porezu na plate i doprinosima na platu i iz plata za izvještajnu godinu, prenosom sa odgovarajućih konta rashoda po osnovu plata i naknada plata, odnosno propisanih obaveza za porez i doprinose po ovom osnovu.

Podaci iz ovog obrasca treba da odgovaraju podacima koji se odnose na plate, a uneseni su u obrazac Bilans uspjeha. Umjesto poataka sa konta klase šest (rashodi) obrazac Posebni podaci o platama i o broju zaposlenih se alternativno može popunjavati i na osnovu potražnog prometa koji je iskazan na kontima klase pet (kratkoročne obaveze i razgraničenja).

⁴⁹⁷ Čl. 38. Pravilnika o sadržini pojedinih računa u kontnom okviru za korisnike prihoda budžeta Republike, opština i gradova i fondova.

⁴⁹⁸ "Sl. glasnik RS", br. 86/02 i 1/04. Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština, i gradova i fondova ("Sl. glasnik RS", broj: 56/04, 62/04 i 11/05).

*Posebni podaci o platama i o broju zaposlenih
period izvještavanja: od 01.01. do 31.12. 200x. godine (u KM)*

Rb.	O p i s	Ostvareni kumulativni iznos	Ostvareno u tekućem periodu	Kumulativni iznos preth. godine	Index (4/5)
1	2	3	4	5	6
1.	UKUPNO (2+5+8)	62.188.881,64	62.188.881,64	54.822.337,98	113
2.	Uk. neto plate i nakn. (3+4)	40.076.910,70	40.076.910,70	35.691.492,94	112
3.	Neto plate	40.076.910,70	40.076.910,70	35.691.492,94	112
4.	Neto naknade				
5.	Uk.porez na plate i nakn. (6+7)	2.810.324,40	2.810.324,40	2.217.918,86	127
6.	Porezi na plate	2.810.324,40	2.810.324,40	2.217.918,86	127
7.	Porezi na naknade				
8.	Uk.dopr. na plate i nakn.(9+14)	19.301.646,54	19.301.646,54	16.912.926,18	141
9.	Dopr. na teret zaposl. mna plate i naknade (10-13)	17.179.458,84	17.179.458,84	11.201.713,15	153
10.	Za PIO	9.972.345,02	9.972.345,02	7.165.457,34	139
11.	Za zdravstveno osiguranje	7.207.113,82	7.207.113,82	4.036.255,81	179
12.	Za osiguranje od nezaposlen.				
13.	Za ostale doprinose				
14.	Ukupni doprinosi poslodavca na plate i naknade	2.122.187,70	2.122.187,70	5.711.213,03	37
15.	Za PIO	2.122.187,70	2.122.187,70	3.413.515,08	62
16.	Za zdravstveno osiguranje			2.297.697,95	
17.	Za osiguranje od nezaposl.				
18.	Za ostale doprinose				
13.	Prosječan broj zaposlenih na osnovu časova rada (cijeli broj)	2.915	2.915	2.848	102

* *
*

Finansijsko izvještavanje, sa kontinuitetom više od 170 godina, i dalje predstavlja aktuelan problem, uz oscilirajući intenzitet njegove aktuelnosti. Dva finansijska izvještaja čija je vrijednost do danas ostala neosporena egzistiraju u računovodstvenoj tradiciji: bilans (bilans stanja) i račun dobitka i gubitka (bilans uspjeha). Dugi niz godina primarni finansijski izvještaj bio je bilans stanja, služeći prvenstveno eksternim interesentima a, u 20. vijeku, bilans počinje služiti i drugim, u prvom redu potrebama menadžmenta organizacija koji je u njemu pronašao finansijski izvještaj koji prezentuje salda realnih i salda monetarnih tokova. Specifičnosti neprofitnih organizacija neophodno je uvažavati pri kreiranju obrazaca finansijskih izvještaja, primjena Zakona o računovodstvu značajnije bi doprinijela harmonizaciji i usaglašavanju pravnog okvira i finansijskog izvještavanja neprofitnih i javnih entiteta (usvajanjem MRS JS). Drugi finansijski izvještaj, bilans uspjeha predstavlja samo izdvojeni i osamostaljeni dio bilansa stanja (pozicije kapital) čiji je zadatak da obračuna sve prihode i rashode u datom obračunskom periodu i iskaže ostvareni periodični rezultat. U pogledu strukturnih elemenata koje sadrži obrazac bilansa uspjeha razlikuje se kod neprofitnih (druga pravna lica) i neprofitnih i vladinih organizacija, dok MRS i MRS JS propisuju samo minimalni broj pozicija koje treba da sadrži ovaj obrazac, što ipak može stvoriti značajne poteškoće u njihovoj početnoj primjeni.

Iako su bilans stanja i bilans uspjeha od suštinskog značaja, oni ipak nisu dovoljni za ocjenu svih finansijskih aktivnosti neprofitnih organizacija. Bilans novčanih tokova je finansijski izvještaj koji pokazuje novčane efekte organizacije iz redovnih, investicionih i finansijskih aktivnosti u datom periodu, a pojavljuju se i značajne razlike između obrazaca neprofitnih i vladinih organizacija. Za utvrđivanje i iskazivanje tokova iz poslovanja u ovom izvještaju koriste se dvije metode i kod nas je ozakonjena direktna, što preporučuje i MRS JS - 2, a i primjerenija je neprofitnim organizacijama zbog odsustva profita. Aneks nije cjelovit izvještaj, za razliku od ostalih finansijskih izvještaja, ne koristi se samostalno, nego uvijek uz bilans stanja, račun dobitka i gubitka i izvještaj o promjenama finansijskog položaja. Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta (GIB) prikazuje odobrene prihode i rashode i ostvarene prihode i rashode, tako da se jasno mogu vidjeti odstupanja između odobrenog i ostvarenog budžeta i predstavlja najznačajniji finansijski izvještaj budžeta. Neophodan preduslov za iskazivanje podataka u obrascu Izvještaj o kapitalnim troškovima (KTF) je pravilno i potupno evidentiranje poslovnih promjena u klasi 8 – Memorandumska evidencija. Kako u bilansu uspjeha na finansijski rezultat uticaj imaju samo tekući prihodi, uvođenje izvještaja o kapitalnim troškovima omogućava potpuno obuhvatanje svih prihoda i primitaka, odnosno rashoda i izdataka, koji su potrebni za sastavljanje GIB-a. Obrazac Posebni podaci izrađuje se prvenstveno za statističke svrhe, a identični su za profitne i neprofitne entitete.

Analiza finansijskih izvještaja mogla bi se nazvati i specijalnom metodom pribavljanja informacija koje ne pružaju finansijski izvještaji i predstavlja skup metoda, postupaka i instrumenata otkrivanja, pokazivanja i interpretacije informacija o stanju i uspjehu neprofitne organizacije na osnovu bilansnih agregata. Gledano sa pozicije menadžmenta, bilansni agregati nisu samo instrumenti polaganja računa o ostvarenjima organizacije pred eksternim korisnicima i podloga samoocjenjivanja performansi nego i bitno ishodište za donošenje upravljačkih odluka i planiranje i kontrolu ostvarenja aktivnosti u budućem periodu.

IV ANALIZA BILANSNIH AGREGATA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

1. Suština, ciljevi i vrste analize finansijskih izvještaja

Analiza⁴⁹⁹ finansijskih izvještaja može se definisati kao specijalna metoda pribavljanja informacija pomoću koje se iz podataka godišnjih računa (bilansa stanja, bilansa uspjeha, bilansa novčanih tokova) stiču informacije o finansijskom i prinosnom položaju organizacije.⁵⁰⁰ Analiza je, zapravo, skup metoda, postupaka i instrumenata otkrivanja, pokazivanja i interpretacije informacija o stanju i uspjehu entiteta na osnovu njegovih finansijskih izvještaja i predstavlja dio ukupne računovodstvene analize stanja i uspjeha organizacije. Računovodstvena analiza širi je pojam zato što pored analize finansijskih izvještaja, koji su obično usmjereni prema eksternim stejkholderima, uključuje i internu analizu.⁵⁰¹

Analiza finansijskih izvještaja značajan je izvor informacija o stanju i uspjehu organizacije na godišnjem nivou. Prije otpočinjanja analize značajno je identifikovati često ignorisana ali ekstremno značajna pitanja računovodstva i finansijskog menadžmenta.⁵⁰² Korektnost (ispravnost) podataka za analizu predstavlja zahtjev da knjigovodstveni i drugi podaci budu sastavljeni i predstavljeni u skladu sa propisima (formalna ispravnost podataka) i da budu ispravni i objektivni (materijalna ispravnost). Unificiranost (jednoobraznost) podataka za analizu zahtijeva ispunjenje načela kontinuiteta koje traži da postupci za dobijanje podataka o poslovanju budu unaprijed determinisani i da se ne mogu mijenjati prema trenutnim potrebama korisnika tih podataka.⁵⁰³

Bilansni agregati nude finansijske podatke u apsolutnim iznosima koji su razvrstani po unaprijed određenoj šemi. Iskazivanje apsolutnih iznosa razvrstanih po vrstama i slaganje po nekom smislenom redu usmjereno je prema cilju pokazivanja finansijskog položaja i uspjeha organizacije.⁵⁰⁴ Dodatna saznanja o organizaciji neophodna su i moguća ako se apsolutni iznosi iz bilansnih agregata pretvore u procentualnu strukturu ili se iskažu indeksnim brojevima u odnosu na prethodne periode ili ako se apsolutni iznosi dovedu u smislen odnos i izraze njihovim odnosom. To upućuje da iza bilansnih podataka, sa osobenostima potpunog brojčanog obuhvata stanja i uspjeha entiteta, postoji i poseban svijet odnosa međuuzročnosti, zakonitosti u ponašanju. Oni koji potpunije otkriju taj posebni svijet, njime ovladaju i sintetizovanjem

⁴⁹⁹ Termin analiza potiče od grčke riječi "analysis" koja se može prevesti kao raščlanjivanje, rasklapanje, rastavljanje nekog složenog objekta na njegove sastavne dijelove. Radovanović, R, Škarić - Jovanović, K.: *Finansijsko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2001, str. 465.

⁵⁰⁰ Coenenberg, A.: *Jahresabschluss und Jahresabschluss Analyse*, MI Verlag Moderne Industrie AG&CO., Buchverlag, Landsberg, 1988, s. 553.

⁵⁰¹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 143.

⁵⁰² Značajan izvor informacija za analitičare nalazi se u notama - zabilješkama. One otkrivaju neke suštinske detalje koje je organizacija slijedila i sa kojima se suočavala u pripremi finansijskih izvještaja. Razlika između računovodstvenih pitanja i pitanja finansijskog menadžmenta upućuje da su računovodstvena pitanja vezana za tačnost iznosa u finansijskim izvještajima, dok se finansijski menadžment fokusira na značenje brojeva u bilansnim agregatima.

⁵⁰³ Radovanović, R., Škarić-Jovanović, K.: *Finansijsko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2001, str. 467.

⁵⁰⁴ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 122-123.

dođu do boljih zaključaka uspješnije će odlučivati, planirati i kontrolisati aktivnosti organizacija.

Osnovni cilj analize finansijskih izvještaja je ocjena prošlih i predviđanje budućih ostvarenja u funkciji informacione podrške donošenja odluka. Prva i glavna uloga analize je da mnogobrojne podatke iz bilansnih agregata pretvori u upotrebljive informacije čija je ponuda "nedovoljna," čak i u vremenu elektronske obrade podataka. Radi se o informacijama čijim se poređenjem u vremenu (za entitet), prostoru (sa srodnim entitetima) ili sa podacima iz planiranih vrijednosti dolazi do bitnih zaključaka o budućim ostvarenjima. Krajnja svrha analize finansijskih izvještaja budžeta i korisnika budžeta je odgovor na pitanje: kako je potrošen javni novac? Finansijska analiza za interne potrebe, kao cilj, stoji na prvom mjestu, iako se sa njom u tom pogledu u literaturi dugo maćehinski postupalo.⁵⁰⁵

Posebni ciljevi analize finansijskih izvještaja su izraz informacionih zahtjeva, odnosno očekivanja različitih korisnika finansijsko-računovodstvenih izvještaja. Korisnici računovodstvenih informacija u zavisnosti od načina upotrebe informacija, mjesta i vremena upotrebe mogu se svrstati u dvije grupe. Najčešća klasifikacija je na eksterne (vanjske) i interne (unutrašnje). U zavisnosti od uloge koju korisnik obavlja, ovu klasifikaciju ne treba shvatiti doslovno, pošto se isti korisnik može pojaviti i kao interni i kao eksterni. Interni korisnici su osobe ili grupe koje su neposredno uključene u djelatnost (operacije, poslovanje) izvještajnih jedinica: država, odnosno tijela državne uprave i državne vlasti na svim nivoima, a neki od navedenih korisnika pojavljuju se u dvostrukoj ulozi, kao kreatori i kao korisnici finansijskih izvještaja. Eksterni korisnici nisu direktno uključeni u djelatnost neprofitnih organizacija: građani (uključujući poreske obveznike, glasače, korisnike usluga), mediji, kupci, dobavljači, investitori, kreditori, ekonomski i finansijski analitičari, donatori, sindikati, poslovna udruženja i sl.

Pošto egzistencija pojedinaca ima mnoge dodirne tačke sa funkcionisanjem države i njenih pojedinih segmenata, za finansijske izvještaje budžetskih korisnika zainteresovana je javnost u širem smislu, odnosno građanin - pojedinac. Pojedinac iz finansijskih izvještaja pokušaće da sazna namjere države u pogledu finansiranja javnih potreba, socijalnih transfera, povećanja ili smanjenja poreskih stopa a putokaz uspjeha ili neuspjeha vlade biće potvrđen na izborima. Mediji (TV, radio i štampa) nastoje da pristupačnim komuniciranjem s javnošću daju jasnije informacije o finansijskim pokazateljima za procjenjivanje rada vlade. Kako bi javnost bila u toku sa postojećim i predstojećim vladinim odlukama, mediji moraju da koriste manje stručne i tehničke termine a više grafičke prikaze i jednostavniji jezik. Dobavljači su zainteresovani za računovodstvene informacije iz kojih će saznati mogućnost dalje saradnje, sposobnost vlade da nastavi sa novim nabavkama (tekuće ili investicione) ili sposobnost da izmiri dospjele obaveze. Da bi izvršila svoje narasle funkcije, država se često zadužuje. Zajmodavci se mogu pojaviti kao domaće i inostrane grupe koje ulažu novac u vladine aktivnosti. Njih interesuju informacije o stanju postojećeg duga, trenutnoj zaduženosti i sposobnosti izmirenja dospjelih obaveza, na osnovu čega procjenjuju sposobnost vlade da u narednom periodu izmiruje svoje obaveze.

Nezavisni analitičari obično obuhvataju univerzitetske ili druge institute i agencije koje pružaju intelektualne usluge, imaju dosta zajedničkih ciljeva sa medijima, ali su

⁵⁰⁵ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 174.

njihove analize stručnije, objektivnije i imaju značajniji uticaj na aktivnosti državne uprave. Strana pomoć mnogim zemljama, pa i našoj, predstavlja bitan element u budžetskom finansiranju, a sadašnji i potencijalni donatori zainteresovani su za namjene i način trošenja doniranih sredstava. Njih interesuju podaci o projektima i programima koji su predloženi za finansiranje. Međunarodne organizacije i finansijske institucije interesuju uporedivi i dosljedni podaci o vladinim aktivnostima.

Kao glavni kriterijumi za razlikovanje analize finansijskih izvještaja obično se navode: 1) kriterijum korisnika informacija analize, 2) kriterijum predmeta analize, 3) kriterijum vremena posmatranja i 4) kriterijum instrumenata analize finansijskih izvještaja.⁵⁰⁶ Prema korisnicima analize treba razlikovati dvije vrste: internu i eksternu analizu. Eksterna analiza usmjerena je na informaciono opsluživanje vanjskih korisnika finansijsko-računovodstvenim informacijama o entitetu: potencijalni kupci obveznica, dugoročni i kratkoročni kreditori, poslovni partneri, sindikati, organi vlade i njene agencije, mediji, javnost, međunarodne organizacije, donatori itd. Interna analiza finansijskih izvještaja usmjerena je ka informisanju kako menadžmenta neprofitnih organizacija tako i funkcionera pojedinih organa uprave i zaposlenih u njima. Ekstremnih razlika između eksterne i interne analize nema, obje se bave ispitivanjem finansijskog stanja, u jednom trenutku, i stanja i uspjeha u određenom periodu. Svi poznati instrumenti analize obično se mogu koristiti kako za eksternu tako i za internu analizu. Glavno po čemu se ove dvije vrste analize razlikuju je obim korišćenog materijala (podataka) i brojnost problema kojima je analiza posvećena. Usljed užih ciljeva i ograničenja raspoloživog materijala koji koristi eksterna analiza ima obično manji domet i kraću upotrebnu vrijednost od interne analize.

Prema predmetu analize razlikuje se analiza bilansa stanja (finansijskog statusa), analiza bilansa uspjeha (rezultata) i kombinovana analiza finansijsko-računovodstvenih izvještaja. Analiza bilansa stanja usmjerena je na ispitivanje opšte slike finansiranja, odnosno pribavljanje informacija o stanju solventnosti i likvidnosti entiteta na bilansni dan. Ona se koristi kao vertikalna analiza bilansa stanja, odnosno strukture ulaganja na jednoj i izvora finansiranja, na drugoj strani uključujući i odnose između dijelova ulaganja u aktivi (na primer, obrtna prema osnovnim sredstvima) i odnose između izvora finansiranja u pasivi, što govori o finansijskoj sigurnosti (kapital prema obavezama). Isto tako, ona se koristi kao horizontalna analiza bilansa stanja da bi se pribavile informacije o kretanju pojedinih pozicija ulaganja i izvora finansiranja u nizu sukcesivnih perioda. Analiza bilansa uspjeha bavi se učešćem pojedinih (ili grupa) troškova u ostvarenom prihodu. Cilj je prikupljanje informacija o rentabilitetu, odnosno prinosnoj moći prihoda u izvještajnom periodu. Kombinovane analize bilansa stanja i bilansa uspjeha mogu da se sprovede nezavisno jedna od druge, ali su rezultati i jedne i druge neophodni za upoznavanje kompletne finansijske situacije. Ova analiza obično se odvija racionalnim povezivanjem podataka iz jednog i drugog bilansnog agregata.

Prema kriterijumu predmeta analize naznačena je analiza bilansa stanja i analiza bilansa uspjeha a nije analiza aneksa, odnosno nota - zabilježaka uz finansijske izvještaje i analizu bilansa novčanih tokova. Aneks, odnosno note - zabilješke, nije cjelovit nego fragmentaran finansijski izvještaj (agregat) sačinjen od numeričkih

⁵⁰⁶ O kriterijumima i razlikovanju vrsta analize finansijskih izvještaja vidjeti Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 175-176 i Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 150-155.

podataka i opisnih obavještenja i ne može biti predmet samostalne analize nego samo dopunski izvor određenih, ali vrlo značajnih podataka za tumačenje rezultata bilansa stanja i bilansa uspjeha. Bilans novčanih tokova je cjelovit izvještaj i sam po sebi predstavlja analizu, odnosno proizvod je analize zasnovane na podacima koji se nalaze u bilansu stanja i uspjeha.

Sa gledišta vremena posmatranja razlikujemo analizu stanja ili statičku analizu i analizu razvoja ili dinamičku analizu. Statička analiza bavi se bilansom stanja na određeni bilansni dan i bilansom uspjeha za jedan operativni period ili jednu poslovnu godinu. Dinamička analiza bavi se bilansima stanja i uspjeha u više sukcesivnih perioda, a period ove analize obično je 3 do 5 godina. Statička analiza glavnih finansijskih izvještaja ima za cilj da pribavi informacije o sredstvima, adekvatnosti finansiranja i likvidnosti na dan zaključenja bilansa (stanja), o prinosnoj moći prihoda ispoljenoj u toku izvještajnog perioda (analiza uspjeha) i efikasnosti upravljanja ulaganjima i izvorima finansiranja. Rezultati statičke analize značajni su, ali jedna godina ili jedan bilansni dan nisu dovoljno vrijeme posmatranja za donošenje pouzdanih ocjena o liniji (trendu) razvoja (progres ili regres) entiteta. Dinamička analiza finansijskih izvještaja koristi prednost vremenskog poređenja, kao jedne od bitnih metoda eksploatacije informacija finansijskih izvještaja. Samim poređenjem apsolutnih iznosa niza finansijskih izvještaja dolazi se do određenih zaključaka o entitetu, a, ukoliko se u analizi koriste bazni ili lančani indeksi, onda se otkrivaju jasnije tendencija o samim dijelovima ili ukupnim vrijednostima bilansnih agregata.

Prema kriterijumu instrumenata analize finansijskih izvještaja pojedini autori ih slično klasifikuju. Prema jednim, instrumenti analize su: vizuelna analiza bilansa, analiza bilansa pomoću računa pokrića, ratio analiza, analiza pomoću neto obrtnog fonda (kapitala), "Cash flow" (keš flou) analiza i "Funds Flow" (fands flou) analiza.⁵⁰⁷ Prema drugima,⁵⁰⁸ po ovom kriterijumu instrumenata razlikujemo: opštu analizu godišnjih računa, odnosno analizu strukture finansijskih izvještaja, ratio analizu finansijskih izvještaja, analizu neto obrtnog kapitala i analizu tokova sredstava, a prevashodno analizu novčanih tokova.⁵⁰⁹

1.1. Pretpostavke analize finansijskih izvještaja neprofitnih organizacija

Od analize finansijskih izvještaja očekuju se upotrebljive informacije za donošenje odluka internih i eksternih korisnika. Bez obzira da li su u pitanju eksterni ili interni korisnici analize njena valjanost uslovljena je: 1) upotrebljivošću bilansnih podataka, 2) konsolidovanjem bilansa stanja i uspjeha i 3) klasifikacijom bilansnih pozicija.⁵¹⁰ Pretpostavka istinitih, poštenih i konzistentnih finansijskih izvještaja obezbjeđuje se pažljivom procjenom bilansnih pozicija u skladu sa opšteprihvaćenim računovodstvenim načelima, odgovarajućim računovodstvenim standardima i

⁵⁰⁷ Radovanović, R, Škarić-Jovanović, K: *Finansijsko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2001, str. 478-489.

⁵⁰⁸ Metode vizuelizacija, račun pokrića, ratio analiza, analiza kretanja (funds flow analiza), cash flow analiza i analiza neto obrtnog fonda. Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 176.

⁵⁰⁹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 155.

⁵¹⁰ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 177.

računovodstvenim politikama⁵¹¹ određenog entiteta. Finansijski izvještaji obično se pripremaju pod pretpostavkom da će entitet stalno poslovati i da će nastaviti sa poslovanjem i izvršavanjem svojih zakonskih obaveza u vremenskom roku koji se može predvidjeti. Razmatranje položaja zavisi od raspoloživih činjenica za svaki pojedinačni slučaj.⁵¹² Da li je pretpostavka stalnosti poslovanja odgovarajuća, više je relevantno za pojedinačne entitete nego za državnu upravu u cjelini.⁵¹³

Načelo dosljednosti (konzistentnosti) podrazumijeva da odabrana pravila procjenjivanja treba primjenjivati u dužem razdoblju, s tim da se, u slučaju njihovih izmjena u aneksu ili napomenama (notama - zabilješkama), treba objaviti promjena, obrazloženje primjene i efekti nastale promjene, kao i razlozi koji su je uslovili.⁵¹⁴ Načelo opreznosti u bilansiranju sadrži dva principa, princip realizacije i princip impariteta. Po načelu realizacija u bilansu uspjeha mogu se iskazati samo realizovani dobitci (sadržani u prodatim proizvodima, robama ili uslugama), što je karakteristično za neprofitne organizacije. Prema principu nejednake vrijednosti (impariteta) za bilansiranje pozicija imovine primjenjuje se najniža vjerovatna vrijednost, dok se za bilansiranje pozicija pasive primjenjuje najviša vjerovatna vrijednost, što u bilansu uspjeha za rezultat ima najveće vrijednosti rashoda, najniže vrijednosti prihoda, najniži dobitak, odnosno najviši gubitak. Prema načelu uzročnosti (nastanka događaja, korelacije) prihodi i rashodi i kod profitnih i neprofitnih entiteta priznaju se kada nastanu (a ne kada se primi ili isplati novac ili njegov ekvivalent), evidentiraju se u poslovnim knjigama i uključuju u bilans uspjeha perioda na koji se odnose (nezavisno da li su i kada će biti naplaćeni). Budžetski korisnici prihode i primitke prikazuju u računovodstvenom obračunskom periodu u kome su mjerljivi i raspoloživi, a prihodi su mjerljivi i raspoloživi kada ih je moguće vrijednosno iskazati.⁵¹⁵ Rashodi se knjiže po obračunskoj (akrualnoj) osnovi, odnosno u periodu kada je nastala obaveza za plaćanje, bez obzira da li je samo plaćanje izvršeno.⁵¹⁶

Konsolidovanje finansijskih izvještaja predstavlja postupak u kome se finansijski izvještaji iste vrste svih budžetskih korisnika objedinjuju u jedan, jedinstven izvještaj. Međutim, bilo koji konsolidovani računovodstveni izvještaj ne predstavlja samo prosti

⁵¹¹ Pravilnik o računovodstvenoj politici za korisnike budžeta RS ("Sl. glasnik RS", br. 109/03).

⁵¹² U procjenjivanju, na primjer, da li državna uprava zadovoljava načelo stalnosti poslovanja, nadležnost propisivanja visine poreskih stopa ili taksi omogućava njeno svrstavanje u kategoriju entiteta koji zadovoljavaju načelo stalnosti poslovanja, iako već duži period posluju sa, na primjer, negativnom neto imovinom/kapitalom. Za pojedinačni entitet, procjena izvještaja o finansijskom stanju, na datum izvještavanja, može ukazivati da pretpostavka o stalnosti poslovanja nije odgovarajuća, ali mogu postojati višegodišnji ugovori o finansiranju koji obezbjeđuju nastavak poslovanja.

⁵¹³ MRS JS - 1, paragraf 45 (a) i (b), MRS (2004), SRR Srbije, Beograd, SRR RS, B. Luka, 2004, str. 36-37.

⁵¹⁴ Detaljnije o načelu dosljednosti i prezentacije pogledati u MRS RS, knjiga prva, SRR RS, Banja Luka, 1999, str. 46, *Međunarodni računovodstveni standardi 2004*, SRR Srbije, Beograd, SRR RS, B. Luka, 2004, str. 38.

⁵¹⁵ Prihodi i primici su raspoloživi kada su ostvareni u okviru obračuskog perioda ili ubrzo nakon toga, kako bi se mogli koristiti za plaćanje obaveza. Raspodjela prihoda sa računa javnih prihoda na dan 31. decembra tekuće fiskalne godine smatra se prihodom bez obzira što su sredstva raspoloživa na jedinstvenom računu trezora tek u narednoj fiskalnoj godini.

⁵¹⁶ Fature dobavljača knjiže se po prijemu, rashodi za fakturisani materijal i usluge vežu se za period kada su usluge i materijal primljeni, plate se iskazuju u periodu za koji se duguju.

zbir pojedinačnih računovodstvenih izvještaja koji se konsoliduju.⁵¹⁷ U postupku konsolidacije neophodno je eliminisati iznose koji potiču iz međusobnih odnosa u konsolidaciji po svim osnovama, potraživanja, obaveze, prihode i rashode, primitake i izdatake. Rezultat konsolidacije je izvještaj koji daje sliku o finansijskom položaju, prihodima i rashodima, novčanim tokovima o svim budžetskim korisnicima kao jednoj cjelini. Iako je Zakonom o računovodstvu BiH propisano donošenje posebnih standarda za javni sektor, oni još nisu doneseni a budžetski korisnici dužni su voditi svoje knjigovodstvo u skladu sa sadašnjom nacionalnom regulativom. Pitanja koja nisu uređena ovim standardima a do njihovog donošenja treba primjenjivati MRS JS, ukoliko su oni primjenjivi na entitete javnog sektora, posebno MRS JS 6 - Konsolidovani finansijski izvještaji i računovodstveno ulaganje u kontrolisane entitete. Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština i gradova i fondova⁵¹⁸ čl. 44-55 propisuje postupak konsolidacije finansijskih izvještaja.

Pored materijalnih uslova finansijska analiza pretpostavlja i zadovoljenje formalnih uslova koji se obezbjeđuju odgovarajućim grupisanjem pozicija aktive, pasive, rashoda i prihoda. Razvrstavanje pozicija u bilansu, kod nas, izvršeno je po pravilu rastuće ili opadajuće likvidnosti u aktivi i rastuće ili opadajuće dospelosti u pasivi, koja jedno drugom odgovaraju. Grupisanje pozicija aktive prema principu rastuće likvidnosti i pozicija pasive prema principu rastuće dospelosti uslovljeno je dominirajućim značajem zlatnih bilansnih pravila u širem i užem smislu,⁵¹⁹ što je karakteristično za neprofitne (i profitne) organizacije.⁵²⁰ Pri postavljanju zvaničnih bilansnih šema zakonodavac je vodio računa o ciljevima i instrumentima finansijske analize koji su primjereni izvještajnim zahtjevima Četvrtre direktive EEZ/EU, Okviru za pripremu i podnošenje finansijskih izvještaja uz MRS, kao i da je bilans propisan u formi konta. Dakle, može se reći da je naš zvanični bilans neprofitnih organizacija u pogledu razvrstavanja pozicija prilagođen zahtjevima analize (tabela 8).⁵²¹

Grupisanje pozicija aktive prema principu opadajuće likvidnosti i pozicija pasive prema principu opadajuće dospelosti odgovara naglašavanju pravila "acid test"⁵²² koji traži jednakost gotovine i potraživanja, sa jedne strane, i kratkoročnih obaveza, sa druge strane. Kontrola likvidnosti u skladu sa ovim pravilom uslovljava davanje prednosti pomenutim bilansnim grupama.⁵²³

⁵¹⁷ Konsolidovani finansijski izvještaji su finansijski izvještaji ekonomskih entiteta prikazani kao izvještaji pojedinačnog entiteta, MRS JS - 6, paragraf 8. Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 421-450.

⁵¹⁸ "Sl. glasnik RS", br. 56/04.

⁵¹⁹ Zlatno pravilo finansiranja insistira na paralitetu rokova, odnosno usklađenosti između vremena korišćenja sredstava i vremena raspoloživosti izvora za njihovo finansiranje. Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 28-29. Mikerević, D.: *Finansijski menadžment*, Ekonomski fakultet, B. Luka, 2001, str. 49-54.

⁵²⁰ Dok za budžetske korisnike nije.

⁵²¹ Treba istaći da je ovdje data jedna uopštena šema bilansa stanja kod nas, za neprofitne organizacije i budžetske korisnike, čija vizuelna površina pozicija ne odgovara njihovim stvarnim iznosima u ukupnom totalu aktive ili pasive bilansa.

⁵²² Pravilo finansiranja "1:1" ("acid-test") postavlja zahtjev postojanja jednakosti između likvidne imovine prvog stepena (novčana sredstva i kratkoročna potraživanja) i obaveza prvog stepena (kratkoročne obaveze). Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 30.

⁵²³ Ranković, J.: *Upravljanje finansijsama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 191-192.

Tabela 8. Klasifikovanje pozicija bilansa stanja neprofitnih organizacija

Bilans stanja		
Aktiva	Pasiva	
Pravilo rastuće likvidnosti	Stalna imovina: -Nematerijalna ulaganja -Osnovna sredstva -Dugoročni finansijski plasmani	Pravilo rastuće dospelosti
	Zalihe: -Materijal -Roba	
	Kratkoročna potraživanja i plasmani: -Kratkoročna potraživanja -Kratkoročni plasmani	
	Gotovina i ekvivalenti gotovine: -Hartije od vrijednosti -Gotovina	
	Aktivna vremenska razgraničenja	
	Gubitak iznad kapitala	
	Kapital: -Osnovni kapital -Rezerve -Neraspoređeni višak prihoda – dobitak -Gubitak do visine kapitala	
	Dugoročna rezervisanja: -Rezervisanja za troškove i rizike -Ostala dugoročna rezervisanja	
	Obaveze: -Dugoročne obaveze	
	-Kratkoročne obaveze: -Obaveze za primljena novčana sredstva iz namjenskih izvora u transferu	
	Pasivna vremenska razgraničenja	

1.2. Pretpostavke analize finansijskih izvještaja javnih entiteta

Klasifikovanje pozicija u bilansu korisnika prihoda budžeta izvršeno je po pravilu opadajuće likvidnosti u aktivi i opadajuće dospelosti u pasivi, a propisano je Pravilnikom o obrascima za periodično i godišnje izvještavanje. MRS JS – 1 ne propisuje redoslijed ni formu prezentovanja stavki u izvještaju o finansijskom stanju, ali daje ilustrativnu formu u Dodatku ovog standrada, što su, vjerovatno, imali u vidu i sastavljači bilanske šeme kod nas, koja, uz manju modifikaciju i prilagođavanje, na primjeru zvaničnog bilansa ima sljedeći izgled (tabela 9):

Tabela 9. Klasifikovanje pozicija bilansa stanja budžetskih korisnika

Bilans stanja		
Aktiva	Pasiva	
Pravilo opadajuće likvidnosti	Gotovina, kratkoročna potraživanja i razgraničenja i zalihe materijala i robe -Novčana sredstva i plementiti metali -Hartije od vrijednosti -Kratkoročna potraživanja -Kratkoročni plasmani -Kratkoročna razgraničenja -Finansijski i obračunski odnosi sa povezanim jedinicama -Zalihe materijala i robe -Zalihe sitnog inventara	Pravilo opadajuće dospelosti
	Stalna sredstva: -Stalna sredstva -Ostala nematerijalna ulaganja -Dugoročni plasmani -Hartije od vrijednosti -Dugoročna razgraničenja	
	Kratkoročne obaveze: -Kratkoročne tekuće obaveze -Obaveze po osnovu HOV -Kratkoročni krediti i zajmovi -Obaveze prema radnicima -Potraživanja -Fin. i obr. odnosi sa drugim povez. jedin. -Kratkoročna razgraničenja	
	Izvori sredstava: -Izvori stalnih sredstava -Ostali izvori sredstava -Izvori sredstava rezervi -Revalorizovani efekti -Neraspoređeni višak prihoda i rashoda	

Polazeći od ciljeva grupisanja, oba pomenuta načina obezbjeđuju jednake mogućnosti, što se jasno vidi iz prezentovanih postupaka pripremanja bilansa za analizu. Razvrstavanje pozicija u bilansu uspjeha neprofitnih organizacija kod nas zasnovano je na metodi ukupnih troškova i prikazanom u štafelnoj formi, i, uglavnom, odgovara zahtjevima analize tekućeg rezultata i njegovim segmentima rezultata. Sažimanje i modifikacija bilansa uspjeha zasnovanog na zvaničnoj šemi neprofitnih organizacija (drugih pravnih lica) moglo bi se izvršiti na sljedeći način (tabela 10):

Tabela 10. Klasifikovanje pozicija bilansa uspjeha neprofitnih organizacija

I	Prihodi (A+B+C+D+E)	1.	Prihodi
A.	Prihodi u visini doznačenih sredstava	2.	Nabavna vrijednost prodane robe
B.	Prihodi od obavljanja djelatnosti	3.	Bruto poslovni rezultat (1-2)
C.	Finansijski prihodi	4.	Drugi poslovni troškovi
D.	Ostali prihodi	5.	Poslovni dobitak ili gubitak (3-4)
E.	Prihodi po osnovu vanrednih događaja	6.	Neto finansijski rashodi
II	Rashodi (A+B+C+D+E)	7.	Redovni dobitak ili gub. (5-6 ili 6-5)
A.	Poslovni rashodi	8.	Neposlovni i vanr. dobitak ili gubitak
B.	Rashodi po osnovu zakonom utvr. prava	9.	Višak prihoda-dobitak (7-8)
C.	Finansijski rashodi	10.	Gubitak (8-6)
D.	Ostali rashodi		
	E.		Rashodi po osnovu vanrednih događaja
	III		Višak/manjak prihoda/rashoda (I-II ili II-I)

Na ovaj način dobio se kratak, jasan i informativniji izvještaj s mogućnošću neposredne upotrebe podataka u analizi, ne samo o prihodima i troškovima već i bruto dobitku, o poslovnom, redovnom i neto rezultatu. Ipak, mana ovakvog iskaza je što ne razdvaja varijabilne od fiksnih troškova, ne omogućava iskazivanje kontribucionog (marginalnog) rezultata, konstruisanje grafikona rentabiliteta koji značajno olakšava donošenje odluka i vizuelnu kontrolu.⁵²⁴

Budžetski korisnici ne posluju s ciljem ostvarivanja profita već je njihov cilj obezbjeđivanje što kvalitetnijih javnih usluga. Na odluke o alokaciji sredstava značajno utiču vladina politika određivanja prioriteta, kao i ostvarivanje makroekonomskih ciljeva i ciljeva socijalne, zdravstvene i politike obrazovanja i sl. Finansijski izvještaji pripremljeni na modifikovanoj osnovi nastanka događaja, osim informacija o finansijskom rezultatu, pružaju i informacije o izvorima i obavezama na dan izvještavanja. Bilans uspjeha prikazuje prihode i rashode, odnosno višak ili manjak prihoda nad rashodima, ne uzimajući u obzir primitke i izdatke po osnovu kapitalnih finansijskih transakcija. Razvrstavanje pozicija u obrascu bilansa uspjeha budžetskih korisnika izvršeno je u

⁵²⁴ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 199-210.

skladu sa Pravilnikom,⁵²⁵ što uz manja prilagođavanja i izostavljanje analitičkih podklasifikacija za zvanični račun prihoda i rashoda ima sljedeći izgled:

Tabela 11. Klasifikovanje pozicija bilansa uspjeha budžetskih korisnika

I	Rashodi (A+B+C)
A	Tekući troškovi (a+b+c+d+e)
a)	Plate i naknade troškova zaposlenih i skupštinskih poslanika
b)	Porezi i doprinosi na ostala lična primanja
c)	Troškovi materijala i usluga
d)	Tekuće pomoći
e)	Kapitalne pomoći
B	Troškovi za kamate i ostale naknade
C	Doznake nižim potrošačkim jedinicama
II	Prihodi (A+B+C+D)
A	Poreski prihodi
B	Neporeski prihodi
C	Tekuće pomoći
D	Prihodi iz budžeta nižih potrošačkih jedinica
III	Višak/manjak prihoda nad rashodima (II-I ili I-II)

U skladu sa Međunarodnim računovodstvenim standardom za javni sektor 1 – Prezentacija finansijskih izvještaja, entiteti javnog sektora podstiču se da prezentuju izvještaj o finansijskoj uspješnosti razvrstavanjem rashoda primjenom klasifikacije koja zavisi od prirode rashoda ili njihove funkcije. Izbor između funkcionalne⁵²⁶ metode i metode prirode rashoda zavisi od istorijskih i regulatornih faktora kao i od prirode entiteta. Pošto je svaki od metoda podesan za različite vrste entiteta, ovaj standard dozvoljava izbor između klasifikacija zasnovanih na metodi koja najrealnije prikazuje elemente uspješnosti entiteta, a kod nas sastavljači šema opredijelili su se za metodu prirode troškova.

2. Opšta analiza finansijskih izvještaja

Pod opštom analizom finansijskih izvještaja podrazumijevamo: 1) vertikalnu analizu, odnosno analizu strukture bilansa stanja i bilansa uspjeha; 2) horizontalnu analizu, odnosno analizu razvoja (trenda) pozicija bilansa i računa prihoda i rashoda i 3) grafičku analizu strukture i razvoja izvještaja o finansijskom stanju i izvještaja o finansijskoj uspješnosti entiteta.

2.1. Vertikalna analiza finansijskih izvještaja

Analiza strukture (vertikalna analiza) finansijskih izvještaja ima za cilj da jasnije pokaže učešće pojedinih grupa, podgrupa i pozicija finansijskih izvještaja u

⁵²⁵ Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština i gradova i fondova ("Sl. glasnik RS", br. 56/04). Pravilnik o finansijskom izvještavanju i godišnjem obračunu budžeta - proračuna u FBiH ("Sl. novine FBiH", br. 30/99 i 54/99).

⁵²⁶ Funkcionalna metoda klasifikovanja rashoda razvrstava rashode prema funkciji ili svrsi. Ova klasifikacija pruža korisnije informacije nego klasifikacija rashoda prema prirodi, iako raspodjela rashoda prema funkciji može ponekad biti proizvoljna i podrazumijeva značajne procjene.

karakterističnom zbiru (totalu), odnosno cjelini koju dati izvještaj sadrži.⁵²⁷ U bilansu stanja to je zbir aktive kao totala svih ulaganja i pasive kao zbir svih izvora finansiranja. U bilansu uspjeha neprofitnih organizacija to su prihodi od prodaje proizvoda, robe ili izvršenih usluga, dok entiteti javnog sektora mogu, pored ovih prihoda (transakcije razmjene),⁵²⁸ ostvariti prihode⁵²⁹ i od drugih transakcija koje ne spadaju u transakcije razmjene.⁵³⁰ Finansijski izvještaji u svom osnovnom obliku, tj. apsolutnim iznosima već pokazuju strukturu. Bilans stanja je izvještaj o ukupnim sredstvima i izvorima i njihovoj strukturi a slično je i sa bilansom uspjeha koji je izvještaj o prihodima i rashodima, njihovoj strukturi i rezultatu. Međutim, apsolutni iznosi mogu da zamute sliku strukture koju želimo da istaknemo.⁵³¹ Na primjer, ako se radi o velikim apsolutnim iznosima, kao što je slučaj s bilansom lokalne vlade ili vlada entiteta gdje apsolutni iznosi postaju nedovoljno ilustrativni, slika će biti znatno jasnija ako im dodamo procentualno izraženu strukturu.

Ako kažemo da neprofitna organizacija na bazi članstva raspolaže sa sredstvima u iznosu od 662 KM na dan 31.12. 2004. godine, od čega na osnovna sredstva otpada 360 KM, a na obrtna sredstva 302 KM, bavimo se strukturom bilansa. Pregledavanjem vertikalne strukture bilansa, njegove aktive, ne moramo se služiti nedovoljno određenim formulacijama da, na primjer, kažemo da je stalna imovina zauzimala nešto ispod polovine ukupne poslovne aktive, nego možemo sasvim određeno informisati da od ukupne imovine na stalnu imovinu otpada 45,64% a na obrtnu 54,36%. Ako pogledamo pasivu bilansa takođe shvatamo da nas manje zadovoljava informacija da od ukupnih izvora finansiranja od 662 KM na dan 31.12.2004. godine, na kapital/neto imovinu otpada 386 KM, dakle, nešto iznad polovine, nego informacija da kapital učestvuje u finansiranju sa 58,31% a obaveze 41,69%, što ilustruje i naredna šema bilansa stanja⁵³² koja je jednostavna za analizu i zaključivanje (tabela 12).

Pošto se godišnji računi uobičajeno objavljuju uporedo sa prethodnom godinom, procentualno iskazano učešće grupa, podgrupa i pojedinih pozicija u cjelini sredstava i

⁵²⁷ Vertikalna analiza pokazuje procentualno učešće svake stavke finansijskog izvještaja u odnosu na odgovarajući zbir. Belak, V.: *Menadžersko računovodstvo*, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 1995, str. 96.

⁵²⁸ Prema MRS JS 9 - Prihodi iz transakcija razmjene, paragraf 1, naznačava da su prihodi koji nastaju iz transakcija i događaja razmjene: pružanje usluga (snabdijevanje vodom, naplata drumarine, ulaznice, školarina), prodaja robe (pretplata na publikacije, prodaja nekretnina) i korišćenje imovine entiteta od strane drugih koji donosi prinos od kamate, tantijema i dividendi. Transakcija razmjene je transakcija u kojoj entitet prima sredstva ili usluge, ili otplaćuje obaveze a zauzvrat direktno daje približno jednaku vrijednost drugoj strani.

⁵²⁹ Budžet i budžetski korisnici primjenjuju tzv. modifikovanu akrealnu računovodstvenu osnovu po kojoj se prihodi priznaju u obračunskom periodu u kome su mjerljivi i raspoloživi.

⁵³⁰ Primjeri transakcija koje ne spadaju u transakcije razmjene uključuju prihode ostvarene po osnovu suverene vlasti, na primjer, direktni i indirektni porezi, dažbine, kazne, itd.

⁵³¹ Ukoliko se radi o neprofitnim organizacijama na bazi članstva koje obično imaju manji broj pozicija u bilansu stanju i manje apsolutne iznose, oni su, možda, i sami dovoljni za vertikalnu analizu.

⁵³² Šema bilansa stanja data je u štafelnoj formi, odnosno iz istih razloga u kojoj je daje i zakonodavac, zbog tehničkih razloga i nemogućnosti prikazivanja u obliku "T" računa. Pregledanjem prethodne zvanične šeme bilansa stanja može se zapaziti da su istaknute samo pozicije koje imaju iskazane apsolutne iznose a izostavljene propisane pozicije šeme koje nemaju iznose. Ovdje se mora dati i objašnjenje vezano za poziciju stalnih sredstava i izvora stalnih sredstava. Usljed promjene zakonske regulative i "bajpas" rješenja pri sastavljanju završnog računa ove dvije pozicije nisu u ravnoteži na dan 31.12.2002. Razlika od 7.272 KM trebalo je da bude iskazana na poziciji neraspoređeni višak prihoda nad rashodima (9.243 KM), ili da se izvrši ispravka greške u 2003. godini.

izvora finansiranja podobnije je za zaključivanje o promjenama u strukturi bilansa u toku izvještajne godine, posebno ako se radi o entitetu koji ima veći obim aktivnosti i veće iznose iskazanih vrijednosti sredstava i izvora (pogledati tabelu 13).

Tabela 12. Bilansa stanja neprofitnih organizacija na bazi članstva (u KM)

Pozicija	31.12.2002.		31.12.2003.		31.12.2004.	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
AKTIVA						
A. STALNA IMOVINA	492	45,64	426	48,97	360	54,38
II Osnovna sredstva	492	45,64	426	48,97	360	54,38
3. Oprema (a-b)	492	45,64	426	48,97	360	54,38
a) Oprema-bruto vrijednost	640		640		640	
b) Oprema-ispravka vrijednosti	148		214		280	
G. Gotov. ekvivalenti i gotovina	586	54,36	444	51,03	302	45,62
II Gotovina	586	54,36	444	51,03	302	45,62
D. OBRTNA IMOVINA	586	54,36	444	51,03	302	45,62
E. POSLOVNA IMOVINA (A+D)	1.078	100	870	100	662	100
POSLOVNA AKTIVA	1.078	100	870	100	662	100
PASIVA						
A. KAPITAL	353	32,75	376	43,22	386	58,31
III Neraspor. višak prihoda – dobitak	353	32,75	353	40,58	353	58,31
a) Nerasp. višak prih.- dobit ranijih god.	353	32,75	353	40,58	353	53,32
b) Nerasp. višak prih.-dobit tekuće god.	-	-	23	2,64	33	4,99
B. OBAVEZE	725	67,25	494	56,78	276	41,69
II Kratkoročne obaveze	725	67,25	494	56,78	276	41,69
3. Dobavljači	685	63,54	263	30,23	176	26,59
7. Ostale obaveze iz poslovanja	40	3,71	231	26,55	100	15,10
POSLOVNA PASIVA	1.078	100	870	100	662	100

Vertikalna analiza strukture bilansa stanja kao cjeline, u kojoj zbir aktive, odnosno pasive ima ulogu totala u odnosu na koji se traži učešće dijelova, može se lako dopuniti vertikalnom analizom međuzbirova (subtotala), što će umnogome istaći strukturu grupe ili podgrupe pozicija, na primjer, vertikalna analiza strukture aktivne podgrupe B - Stalna sredstva. Ovdje se fokusiramo na važnu pojavu vezanu za stalna sredstva i stepen otpisanosti stalnih sredstava koji ukazuje na infrastrukturnu poziciju entiteta.⁵³³ Ukoliko imamo podatke o stepenu otpisanosti stalnih sredstava drugih neprofitnih organizacija, onda možemo da zaključimo da posmatrani entitet, u tom pogledu, stoji dobro ili loše. Slične su mogućnosti analize i drugih međuzbirova u bilansu, kao na primjer pozicija C - Izvori sredstava u bilansu lokalne vlade (pogledati tabelu 14). Dopunske informacije koje mogu doprinijeti boljem razumijevanju strukture i promjena u strukturi bilansa stanja u dvije uzastopne godine mogu se naći u notama⁵³⁴ (zabilješkama) uz finansijski izvještaj.

⁵³³ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 161.

⁵³⁴ Zabilješke – note uz finansijske izvještaje najčešće imaju sljedeću strukturu: 1) osnovne informacije o instituciji – dodatna objavljivanja; 2) osnova pripreme finansijskih izvještaja; 3) izjava o osnovi procjenjivanja, izvještajna valuta i nivo preciznosti koji je korišćen pri iskazivanju iznosa u finansijskim izvještajima; 4) pregled svih primijenjenih računovodstvenih politika i 5) pojedinačne note. Pravilnik o finansijskom izvještavanju za korisnike prihoda budžeta Republike, opština i gradova i fondova, čl. 30-31, "Sl. glasnik RS" br. 56/04.

Tabela 13. Bilansa stanja korisnika prihoda budžeta - obrazovanje (u KM)

POZICIJA	31.12.2002.		31.12.2003.		31.12.2004.	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
I AKTIVA						
A. Gotovina, krat. pot. razgr. i zalihe materijala i robe	149.917	18,00	147.062	16,68	431.159	37,43
Novč. sred. i plemeniti metali	102.258	12,28	118.738	13,47	406.417	35,29
Kratkoročna potraživanja	47.659	5,72	28.324	3,21	24.742	2,15
B. Stalna sredstva (a-b)	682.920	82,00	734.605	83,32	720.608	62,57
a) Stalna sredstva-bruto vrijed.	1.260.609		1.345.278		1.367.320	
b) Stalna sredstva-ispr. vrij.	577.689		610.673		646.712	
UKUPNA AKTIVA (A+B)	832.837	100	881.667	100	1.151.767	100
II PASIVA						
A. Kratk. obav. i razgraničenja	140.674	16,89	100.018	11,34	251.431	21,83
Kratkor. tekuće obaveze	2.936	0,35	5.170	0,59	2.323	0,20
Obaveze prema radnicima	72.096	8,66	28.324	3,21	41.177	3,57
Finansijski i obrač. odnosi sa drugim povezanim jedinicama			32.595	3,70	30.834	2,68
Kratkoročna razgraničenja	65.642	7,88	33.929	3,84	177.097	15,38
C. Izvori sredstava	692.163	83,11	781.649	88,66	900.336	78,17
Izvori stalnih sredstava	690.192	82,87	734.605	83,32	720.608	62,56
Izvori sredstava rezervi			40.000	4,54	122.621	10,65
Nerasp. višak prih. nad rash.	1.971	0,24	7.044	0,80	57.107	4,96
UKUPNA PASIVA (A+C)	832.837	100	881.667	100	1.151.767	100

Tabela 14. Bilansa stanja lokalne vlade (u KM)

POZICIJA	31.12.2002.		31.12.2003.		31.12.2004.	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
I AKTIVA						
A. Gotovina, krat. pot., razgr. i zalihe materijala i robe	81.961.881	43,64	100.879.177	42,90	104.083.706	32,45
Novčana sredstva i plemeniti metali	43.177.954	22,99	29.959.514	12,74	14.934.716	4,66
Kratkoročna potraživanja	1.733.927	0,92	869.663	0,37	1.098.990	0,34
Kratkoročni plasmani	37.050.000	19,73	70.050.000	29,79	88.050.000	27,45
B. Stalna sredstva (a-b)	105.854.204	56,36	134.283.074	57,10	216.669.643	67,55
a) Stalna sredstva-bruto vr.	105.925.392		134.354.262		229.130.937	
b) Stalna sredstva-ispr.vr.	71.188		71.188		12.461.294	
UKUPNA AKTIVA (A+B)	187.816.085	100	235.162.251	100	320.753.349	100
II PASIVA						
A. Kratk. obav. i razgranič.	52.303.584	27,85	84.603.180	35,98	19.634.444	6,12
Kratkoroč. tekuće obaveze	5.988.189	3,19	11.295.793	4,80	6.024.505	1,88
Kratkoročni kred. i zajmovi	1.032.066	0,55	1.024.430	0,44	109.394	0,03
Obaveze prema radnicima			4.876.152	2,07	5.372.562	1,67
Finan. i obr. odn. s drugim povezanim jedinicama					21.750	0,01
Kratkoročna razgraničenja	45.283.329	24,11	67.406.805	28,67	8.106.233	2,53
C. Izvori sredstava	135.512.501	72,15	150.559.071	64,02	301.118.905	93,88
Izvori stalnih sredstava	105.493.642	56,17	133.770.945	56,88	216.669.643	67,55
Izvori sredstava rezervi	11.667	0,01	11.667	0,01	45.502.323	14,19
Revalorizacioni efekti	62.476	0,03	62.476	0,03	62.476	0,02
Ner. višak prih. nad rashod.	29.944.716	15,94	16.713.983	7,10	38.884.463	12,12
UKUPNA PASIVA (A+C)	187.816.085	100	235.162.251	100	320.753.349	100

Vertikalna analiza bilansa uspjeha bavi se ispitivanjem strukture ovog bilansnog agregata, odnosno učešća grupa pozicija i pojedinih pozicija u karakterističnom zbiru. Naš zvanični bilans uspjeha sastavljen u formi liste i uz manja prilagođavanja, za trogodišnju seriju podataka, za neprofitne organizacije ima izgled kao što je prikazano u tabeli 15. Imajući u vidu iskazane apsolutne iznose, brojnost neprofitnih organizacija i visinu ostvarenih sredstava iz javnih prihoda može se reći da je vertikalna analiza strukture učešća pojedinih pozicija značajnija za interne a manje značajna za eksterne korisnike finansijskih izvještaja.

Tabela 15. Bilansa uspjeha neprofitne organizacije na bazi članstva (u KM)

Pozicije prihoda, rashoda i rezultata	2002		2003		2004	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
PRIHODI						
A. PRIHODI U VISINI DOZNAČENIH SRED. (I+II)	12.179	99,87	8.459	99,42	9.305	99,42
I Sredstva iz javnih prihoda			4.059	48,71	4.465	47,71
1. Sredstva iz javnih prihoda			4.059	48,71	4.465	47,71
II Prihodi iz drugih namjenskih izvora (1+2)	12.179	99,87	4.400	51,71	4.840	51,71
1. Prihodi od dopr. nakn, dotacija, poklona i pom.	10.764	88,27	1.500	17,63	1.650	17,63
2. Prihodi od članarina	1.415	11,60	2.900	34,08	3.190	34,08
C. Finansijski prihodi	16	0,13	49	0,58	54	0,58
I Prihodi od kamata	16	0,13	49	0,58	54	0,58
UKUPNI PRIHODI (A+C)	12.195	100	8.508	100	9.359	100
RASHODI						
A. POSLOVNI RASHODI (II+III+V+VI+VII+VIII)	11.874	97,37	8.485	99,73	9.326	99,65
II Trošk. materijala, amort.i rezervisanja (1+3)	124	1,04	173	2,04	194	2,08
1. Troškovi materijala	58	0,49	107	1,26	128	1,37
3. Troškovi amortizacije	66	0,55	66	0,78	66	0,71
III Troškovi zarada i naknada			2.880	33,94	2.880	30,88
1. Troškovi bruto zarada i bruto naknada			2.421	28,53	2.421	25,96
2. Ostali lični rashodi			459	5,41	459	4,92
V Troškovi proizvodnih usluga	2.488	20,95	1.807	21,30	1.935	20,75
VI Troškovi neproizvodnih usluga	3.525	29,69				
VII Nematerijalni troškovi	5.737	48,32	3.514	41,41	4.217	45,22
VIII Troškovi poreza i doprinosa			111	1,31	100	1,07
1. Troškovi poreza			111	1,31	100	1,07
UKUPNI RASHODI	11.874	97,37	8.485	99,73	9.326	99,65
VIŠAK PRIHODA-DOBITAK	321	2,63	23	0,27	33	0,35

Vertikalna analiza strukture bilansa uspjeha korisnika prihoda budžeta - neprofitnih organizacija značajna je kako za interne tako i za eksterne korisnike finansijskih izvještaja. Naime, imajući u vidu da se ovi entiteti najvećim dijelom finansiraju iz javnih, odnosno neporeskih prihoda ukazaćemo na ključne i najuočljivije relacije koje se javljaju u njihovom bilansu uspjeha. Apsolutno iskazani iznosi rashoda u analiziranom periodu pokazuju tendenciju rasta, međutim, ukoliko pogledamo iskazana procentualna učešća u ostvarenom prihodu slika postaje jasnija. U početnoj posmatranoj godini njihovo učešće iznosilo je 99,54%, da bi u narednim godinama opadalo za 2,93% odnosno 20,60%, tj. sa 99,54% na 96,61%, odnosno 78,94%. Imajući u vidu ostvarene prihode u analiziranom periodu i njihov značajniji rast u odnosu na trend rashoda, rezultat ovih relacija dovodi do viška prihoda koji se povećavaju 0,46%, 8,39%, 21,06%, respektivno. Posmatrajući najuočljivije stavke rashoda, plate i naknade troškova zaposlenih i troškove materijala i usluga, koji učestvuju u ukupnim rashodima

od 89% do 95%, značajno je njihovo učešće u prihodu. Dok su se prvi (plate i naknade zaposlenih) neznatno povećali, drugi su znatno smanjeni. Ostali rashodi u ukupnim rashodima učestvuju oko 2%. Iako je vertikalna analiza pojedinih vrsta troškova interesantnija za eksterne korisnike, posebno državu i kontrolne organe, analiza strukture prihoda u ovom slučaju je značajnija za interne korisnike organizacije.

Prihodi neprofitne organizacije u posmatranom periodu imali su po pojedinim godinama rast od preko 30% zahvaljujući, prije svega, ostvarenim prihodima od pružanja javnih usluga koji su imali tendenciju rasta kao i ukupan prihod. Iako su za budžetske korisnike najznačajniji izvori prihoda doznake iz budžeta viših organizacionih jedinica (na primjer ministarstva), u posmatranom slučaju apsolutni iznosi doznačenih sredstava samo su neznatno povećani, za skromnih 1.328 KM, odnosno 15.587 KM, ili 0,51 odnosno 5,99%. Dakle, njihovo učešće u ostvarenim prihodima smanjivalo se sa 60,14% na 46,45%, odnosno 36,98%, što je uticalo da su doznačena sredstva iz budžeta bila dovoljna za pokriće 47-60% ukupno nastalih troškova u datim periodima. Informacija vertikalne analize ukazuje da se povećava učešće prihoda iz preduzetničkih aktivnosti i od imovine, a opada učešće sredstava doznačenih iz budžeta za analizirani entitet, neprofitnu organizaciju. Može se zaključiti da obrazovne neprofitne organizacije, oslanjajući se na projekcionu vrijednost informacija o doznakama iz budžeta (tabela 16), moraju sve više da se oslanjaju na vlastite prihode uz korišćenje poreskih olakšica.

Tabela 16. Bilansa uspjeha korisnika prihoda budžeta - obrazovanje (u KM)

Pozicije prihoda, rashoda i rezultata	2002		2003		2004	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
I RASHODI	428.622	99,54	513.347	96,61	588.778	78,94
A. Tekući troškovi (a+b+c+d)	428.622	99,54	513.347	96,61	588.778	78,94
a) Plate i naknade trošk. zaposlenih (1+2)	192.053	44,81	217.958	42,46	273.503	46,45
1. Bruto plate i naknade	145.874	34,04	142.974	27,85	167.906	28,52
2. Naknade troškova zaposlenih	46.179	10,77	74.984	14,61	105.597	17,93
b) Porezi i dopr. Na ostala lična primanja	21.472	5,01	34.647	6,75	52.869	8,98
c) Troškovi materijala i usluga (1 do 8)	213.497	49,81	249.542	48,61	251.206	42,67
1. Puni troškovi	22.765	5,31	31.996	6,23	35.720	6,07
2. Troškovi energije	5.942	1,39	3.545	0,69	4.701	0,80
3. Troškovi komunalnih i komun. Sluga	7.555	1,76	10.118	1,97	7.638	1,30
4. Nabavka materijala	17.501	4,08	49.731	9,69	37.473	6,36
5. Troškovi usluga prevoza i goriva	831	0,19	6.544	1,27	72	0,01
6. Troškovi tekućeg održavanja	9.459	2,21	5.692	1,11	4.018	0,68
7. Troškovi osig., bank. i us. Platnog prom.	6.181	1,44	8.444	1,64	8.653	1,47
8. Ugovorene usluge	143.263	33,43	133.472	26,01	152.931	25,98
d) Tekuće pomoći	1.600	0,37	11.200	2,18	11.200	1,90
1. Pomoći pojedincima			1.400	0,27	300	0,05
2. Pomoći neprofitnim organizacijama	1.600	0,37	9.800	1,91	10.900	1,85
II PRIHODI (B+C+D)	430.593	100	560.391	100	745.885	100
B. Neporeski prihodi (1+2)	171.368	39,80	291.918	52,09	434.375	58,24
1. Prihodi od preduzetničke akt. i imovine	419	0,10	540	0,09	2.695	0,36
Ostali prihodi od imovine	419	0,10	540	0,09	2.695	0,36
2. Nakn. i takse i prih. od pružanja jav. usl.	170.949	39,70	291.378	52,00	431.680	57,88
Prihodi od pružanja javnih usluga	170.949	39,70	291.378	52,00	431.680	57,88
C. Tekuće pomoći	280	0,06	8.200	1,46	35.650	4,78
1. Pomoći od ostalih nivoa vlasti	280	0,06	8.200	1,46	35.650	4,78
D. Prihodi iz budžeta nižih potroš. jedinica	258.945	60,14	260.273	46,45	275.860	36,98
III VIŠAK PRIHODA (II-I)	1.971	0,46	47.044	8,39	157.107	21,06

Vertikalalna analiza strukture izražena u relacionim⁵³⁵ brojevima dobija na značaju kada se analizira veći entitet, na primjer, lokalna vlada. U ovom entitetu račun prihoda i rashoda sadrži skoro sve stavke i apsolutne iznose iz propisane šeme bilansa uspjeha. Apsolutni iznosi pojedinih pozicija prihoda, rashoda i rezultata, u odnosu na druge neprofitne organizacije, iskazani su u znatno većim brojevima što, u krajnoj liniji, ukoliko se oslanjamo samo na njih, dovodi do zamagljivanja realne slike stanja. Dakle, procentualno iskazivanje strukture učešće pojedinih stavki u ukupnom totalu (100%) podobnije je za zaključivanje o promjenama u toku izvještajnog perioda (tabela 17).

Tabela 17. Bilansa uspjeha lokalne vlade za period (u KM)

Pozicije prihoda, rashoda i rezultata		2002		2003		2004	
		Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
1.	I RASHODI	149.073.761	95,84	161.790.654	80,92	157.256.936	75,49
2.	A. Tek. trošk. (3+6+7+17)	149.073.761	95,84	161.790.654	80,92	157.256.936	75,49
3.	Plate i nak. tr.zapos. (4+5)	48.200.805	32,33	51.447.868	31,80	60.905.549	38,73
4.	Bruto plate i naknade	45.238.686	30,35	49.111.124	30,35	60.066.694	38,20
5.	Nakn. tr.zap. i skup. zast.	2.962.119	1,98	2.336.744	1,45	838.855	0,53
6.	Dopr.poslod. i ostali dopr.	6.038.230	4,05	5.711.213	3,53	2.122.188	1,35
7.	Izd. za mat.i usl.(8 do 16)	79.941.841	53,63	75.533.351	46,69	67.165.883	42,71
8.	Putni troškovi	537.553	0,36	612.501	0,38	867.409	0,55
9.	Izdaci za energiju	1.315.919	0,88	3.743.460	2,31	1.980.345	1,26
10.	Izdaci za komunalne usluge	961.454	0,64	1.660.122	1,03	1.868.446	1,19
11.	Nabavka materijala	8.939.598	6,00	9.466.057	5,85	9.145.379	5,82
12.	Izdaci za usl. prev. i goriva	1.488.465	1,00	1.926.605	1,19	2.868.653	1,82
13.	Unajmljiv. imov. i opreme	540.978	0,36	1.558.070	0,96	554.324	0,35
14.	Izdaci za tekuće održavanje	29.051.803	19,49	15.617.084	9,65	11.359.017	7,22
15.	Izdaci za osig.,bank.,usl. usl. plat.prom.i neg.kursne razl.	418.373	0,28	597.710	0,37	286.210	0,18
16.	Ugovorene usluge	36.687.698	24,62	40.351.742	24,95	38.236.100	24,32
17.	Tekući grantovi (18 do 21)	14.892.885	9,99	29.098.222	17,98	27.063.316	17,21
18.	Grantovi drugim niv. vlade	1.700.000	1,14	4.700.000	2,91	4.056.000	2,58
19.	Grantovi pojedincima	11.796.128	7,91	20.892.890	12,91	20.127.157	12,80
20.	Subvencije neprof.organiz.	1.396.757	0,94	3.185.332	1,97	2.880.158	1,83
21.	Subvencije javnim preduz.			320.000	0,19		
35.	II PRIHODI (36+52+67)	155.549.077	100	199.944.613	100	208.301.883	100
36.	A. Prihodi od poreza (37+41+42+43+44+50+51)	128.101.312	82,35	151.952.487	76,00	154.024.073	73,94
37.	Porez na dobit pojedinaca i preduzeća (38+39)	3.322.352	2,14	4.180.374	2,09	3.890.546	1,87
38.	Porez na dobit pojedinaca	2.485.458	1,60	2.936.472	1,47	2.228.154	1,07
39.	Porez na dobit preduzeća	836.894	0,54	1.243.902	0,62	1.662.392	0,80
41.	Doprinosi za socijalnu zašt.	10.559.325	6,79	10.858.841	5,43	13.590.592	6,52
42.	Porezi na pl. i rad. snagu	3.954.300	2,54	4.130.863	2,07	4.562.250	2,19
43.	Porez na imovinu	586.922	0,38	657.458	0,33	814.728	0,39
44.	Domaći porezi na dobra i usluge (45 do 48)	63.487.930	40,81	112.238.169	56,13	117.123.734	56,23

⁵³⁵ "Da bi se pojedine vrste relativnih brojeva pravilno uočili prema tome kakve su njihove sposobnosti i kakve pokazatelje oni mogu da pruže pri analizi, podijelili smo relativne brojeve na više grupa i između njih izdvojili relacione brojeve. Pod relacionim brojevima podrazumijevamo one koji nam pokazuju učešće dijelova u cjelini. Oni u analizi bilansa služe za ispitivanje strukture izvjesne cjeline, i, prema tome, predstavljaju jednu od najznačajnijih sredstava za kvalitativno ispitivanje bilansa." Vasiljević, K.: *Teorija i analiza bilansa*, četvrto dopunjeno i prerađeno izdanje, Savremena administracija, Beograd, 1965, str. 365.

45.	Porez na prodaju dobara i usl., uk. prom. ili dodajnu vr.	29.659.816	19,07	43.855.764	21,93	64.605.247	31,02
46.	Porez na prom. pos.usluga	144.055	0,09	198.448	0,10	268.138	0,13
47.	Porez na upotr.dobara	47.003	0,03	20.293	0,01	107.751	0,05
48.	Akcize	33.637.056	21,62	68.163.664	34,09	52.142.598	25,03
50.	Porez na međ. trg. i tran.	46.171.527	29,68	19.871.975	9,94	14.040.215	6,74
51.	Ostali porezi	18.956	0,01	14.807	0,01	2.008	-
52.	B. Neporeski prihodi (53+59+66)	27.447.765	17,65	46.948.258	23,48	53.288.213	25,58
53.	Prihodi od preduz. akt. i imov.i prih. od pozit. kur. razlika (54+55+58)	3.074.395	1,98	9.106.296	4,55	9.357.001	4,49
54.	Prih.od nefin. javnih pred. i finansijskih javnih institucija	1.054.827	0,68	2.173.496	1,09	1.458.474	0,70
55.	Ostali prih.od imovine	2.019.568	1,30	3.218.211	1,60	3.700.091	1,78
58.	Prih. od poz.kursnih razlika	-	-	-	-	497	-
	Prihodi od privatizacije	-	-	3.714.589	1,86	4.197.939	2,01
59.	Nakn.i takse i prihodi od pruž. javnih usl. (61 do 65)	21.132.092	13,59	35.725.326	17,87	41.695.247	20,02
60.	Administrativne takse	1.245.283	0,80	1.389.105	0,69	1.301.623	0,62
61.	Sudske takse	1.368.963	0,88	1.681.856	0,86	1.818.490	0,87
62.	Komunalne takse	417.384	0,27	528.448	0,26	615.257	0,30
63.	Ostale budžetske naknade	761.403	0,49	2.058.968	1,03	2.382.313	1,14
64.	Posebne naknade i takse	1.824.094	1,17	11.264.050	5,63	14.416.312	6,92
65.	Prih. od pružanja javnih usl.	15.514.965	9,98	18.802.899	9,40	21.161.252	10,17
66.	Ostali neporeski prihodi (prenesena sredstva)	3.241.278	2,08	2.116.636	1,06	2.235.965	1,07
67.	C. Tekuće potpore i grantovi (68+69)	-	-	1.043.868	0,52	989.592	0,48
68.	Potpore iz inostranstva	-	-	142	-	-	-
69.	Od ostalih nivoa vlasti	-	-	1.043.726	0,52	989.597	0,48
73.	VIŠAK PRIHODA NA RASHODIMA (1-35)	6.475.316	4,16	38.153.959	19,08	51.044.947	24,51

Prethodni tabelarni pregled usljed velikog broja pojedinačnih stavki uslovljava nas da analiziramo najuočljivije relacije u vertikalnoj strukturi bilansa uspjeha. Smanjeno učešća rashoda u ostvarenim prihodima, u posmatranoj trogodišnjoj seriji podataka, 95,84%, 80,92%, 75,49% respektivno, dovelo je do rasta viška prihoda nad rashodima koji sada učestvuju u strukturi sa 4,16%, 19,08, 24,51%. U strukturi rashoda plate i troškovi zaposlenih i izdaci za materijal i usluge činili su oko 80% ukupnih rashoda. Dok su izdaci za materijal i usluge značajno smanjivali svoje učešće u analiziranom periodu, povećano je učešće plata zaposlenih, kako u apsolutnim tako i relacionim odnosima. U strukturi prihoda najznačajniji su prihodi od poreza (82,35%, 76%, 73,94%, respektivno po godinama) i neporeski prihodi (17,65%, 23,48%, 25,58%), dok je zanemarljivo učešće grantova (ispod 0,50%). Projekciona vrijednost informacija iz vertikalne analize finansijskih izvještaja njihovo je bitno obilježje. Korisnici finansijskih izvještaja entiteta, kako interni tako i eksterni, na osnovu njih žele ne samo da steknu uvid o zatečenom stanju entiteta i o njegovim dosadašnjim uspjesima već i da im te informacije pomognu u predviđanju budućih ostvarenja i razvoja njegovog finansijskog položaja.

2.2. Horizontalna analiza razvoja finansijskih izvještaja

Horizontalna analiza razvoja bilansnih agregata entiteta može se upražnjavati kao: 1) analiza promjena iskazanih u apsolutnim iznosima i 2) analiza razvoja pomoću indeksnih brojeva.⁵³⁶ Dakle, horizontalna analiza predstavlja usporedni prikaz apsolutnih iznosa najvažnijih pozicija bilansa i računa dobitka i gubitka i promjene tih iznosa tokom vremena (za više uzastopnih godišnjih izvještaja).⁵³⁷ Ako se želi analizirati poslovanje sa dinamičkog aspekta, predmet horizontalne analize mogu biti i odnosi pojedinih pozicija u bilansu i računa dobitka i gubitka. Analiza promjena apsolutnih iznosa u bilansu stanja (korisnika prihoda budžeta - obrazovanje) ima sljedeći izgled :

Tabela 18. Bilansa stanja korisnika prihoda budžeta - obrazovanje (u KM)

POZICIJA	31.12. 2002.	Povećanje (Smanj.)	31.12. 2003.	Povećanje (Smanj.)	31.12. 2004.
I AKTIVA					
A Gotovina, kratkoročna potraživ., razgranič. i zalihe mater. i robe	149.917	(2.855)	147.062	284.097	431.159
Novčana sredst. i plemeniti metali	102.258	16.480	118.738	287.679	406.417
Kratkoročna potraživanja	47.659	(19.335)	28.324	(3.582)	24.742
B Stalna sredstva (a-b)	682.920	51.685	734.605	(13.997)	720.608
a) Stalna sredstva-bruto vrijednost	1.260.609	84.669	1.345.278	22.042	1.367.320
b) Stalna sredstva-ispr.vrijednosti	577.689	32.984	610.673	36.039	646.712
UKUPNA AKTIVA (A+B)	832.837	48.830	881.667	270.100	1.151.767
II PASIVA					
A Kratk. Obaveze i razgraničenja	140.674	(40.656)	100.018	151.413	251.431
Kratkoročne tekuće obaveze	2.936	2.234	5.170	(2.847)	2.323
Obaveze prema radnicima	72.096	(43.772)	28.324	12.853	41.177
Finansijski i obrač. odnosi sa drugim povezanim jedinicama	-	32.595	32.595	(1.761)	30.834
Kratkoročna razgraničenja	65.642	(31.713)	33.929	143.168	177.097
C Izvori sredstava	692.163	89.486	781.649	118.687	900.336
Izvori stalnih sredstava	690.192	44.413	734.605	(13.997)	720.608
Izvori sredstava rezervi		40.000	40.000	82.621	122.621
Neraspor. višak prih. nad rashod.	1.971	5.073	7.044	50.063	57.107
UKUPNA PASIVA (A+C)	832.837	48.830	881.667	270.100	1.151.767

Umetanjem kolone "povećanje (smanjenje)" dobili smo, uslovno rečeno, novi bilans.⁵³⁸ Ovo je bilans promjena imovine i izvora finansiranja u toku analiziranog perioda u kojem dolazi do jasnijeg isticanja kako ulaganja i izvora finansiranja, tako i do očitog diferenciranja pozicija na one koje su rasle i one koje su opadale, kao i iznosa njihovog porasta, odnosno pada. Korisnici ovako pripremljenog bilansa zapaziće da je entitet obezbijedio dodatne izvore finansiranja koje je uložio u pojedine oblike realne i finansijske imovine. Čak i vizuelno posmatrano, dolazi se do informacija da su dodatni izvori finansiranja kao i izvršena ulaganja imali značajan trend rasta.

⁵³⁶ Gray, S., Needles, B.: *Finansijsko računovodstvo - opšti pristup*, SRR RS, B. Luka, 2002, str. 534-537.

⁵³⁷ Belak, V.: *Menadžersko računovodstvo*, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 1995, str. 93.

⁵³⁸ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 166.

Za ranije prikazanu horizontalnu analizu (tabela 16) pozicija računa dobitka i gubitka za neprofitnu organizaciju iz oblasti obrazovanja, uporedni izvještaji razlika daju se u narednom tabelarnom pregledu:

Tabela 19. Bilans uspjeha korisnika prihoda budžeta - obrazovanje (u KM)

Pozicije prihoda, rashoda i rezultata	2002.	Poveć. (Smanj.)	2003.	Poveć. (Smanj.)	2004.
I RASHODI	428.622	84.725	513.347	75.431	588.778
A. Tekući troškovi (a+b+c+d)	428.622	84.725	513.347	75.431	588.778
a) Plate i naknade trošk. zaposlenih (1+2)	192.053	25.905	217.958	55.545	273.503
1. Bruto plate i naknade	145.874	(2.900)	142.974	24.932	167.906
2. Naknade troškova zaposlenih	46.179	28.805	74.984	30.613	105.597
b) Porezi i dopr. na ostala lična primanja	21.472	13.175	34.647	18.222	52.869
c) Troškovi materijala i usluga (1 do 8)	213.497	36.045	249.542	1.664	251.206
1. Puni troškovi	22.765	9.231	31.996	3.724	35.720
2. Troškovi energije	5.942	(2.397)	3.545	1.156	4.701
3. Troškovi komunalnih i komun. usluga	7.555	2.563	10.118	(2.480)	7.638
4. Nabavka materijala	17.501	32.230	49.731	(12.258)	37.473
5. Troškovi usluga prevoza i goriva	831	5.713	6.544	(6.472)	72
6. Troškovi tekućeg održavanja	9.459	(3.767)	5.692	(1.674)	4.018
7. Troškovi osig., bank. i usl. platnog prom.	6.181	2.263	8.444	209	8.653
8. Ugovorene usluge	143.263	(9.791)	133.472	19.459	152.931
d) Tekuće pomoći (1+2)	1.600	9.600	11.200	-	11.200
1. Pomoći pojedincima	-	1.400	1.400	(1.100)	300
2. Pomoći neprofitnim organizacijama	1.600	8.200	9.800	1.100	10.900
II PRIHODI (B+C+D)	430.593	129.798	560.391	185.494	745.885
B. Neporeski prihodi (1+2)	171.368	120.550	291.918	142.457	434.375
1. Prihodi od preduzetničke akt.i i imovine	419	121	540	2.155	2.695
Ostali prihodi od imovine	419	121	540	2.155	2.695
2. Nakn. i takse i prih.od pružanja jav.usl.	170.949	120.429	291.378	140.302	431.680
Prihodi od pružanja javnih usluga	170.949	120.429	291.378	140.302	431.680
C. Tekuće pomoći	280	7.920	8.200	27.450	35.650
1. Pomoći od ostalih nivoa vlasti	280	7.920	8.200	27.450	35.650
D. Prihodi iz budžeta nižih potroš. jed.	258.945	1.328	260.273	15.587	275.860
III VIŠAK PRIHODA (II-I)	1.971	45.073	47.044	110.063	157.107

Umetanjem kolona "povećanje (smanjenje)" u dijelu prihoda imamo samo povećanje, koje se fokusira na razlike u apsolutnim iznosima prihoda i rezultata - viška prihoda, dok u dijelu rashoda umetnuta kolona pokazuje kako povećanja tako i smanjenja pojedinih pozicija. Korisnike finansijskih izvještaja svakako interesuju informacije o rastu prihoda, povećanju ili smanjenju troškova i ostvarenom rezultatu. Kao i kod bilansa stanja i ovdje ostaje mana iskazivanja promjena samo u apsolutnim iznosima.

Analiza razvoja pomoću indeksnih brojeva vjerovatno je nezaobilazna metoda dinamičke analize bilansa stanja i bilansa uspjeha u višegodišnjoj seriji izvještaja. Za ovu svrhu koristi se bazni indeks i obično se prva godina u nizu uzima kao bazna, odnosno njenom apsolutnom iznosu dodjeljuje se indeks 100.⁵³⁹ Pošto je cilj objašnjenje samo jedne tehnike analize, u narednom pregledu poslužićemo se ranije datim bilansom stanja (slika 18) neprofitne organizacije, što je vidljivo iz narednog pregleda (tabela 20):

⁵³⁹ Jedna od varijacija horizontalne analize je analiza trendova, i obično je u pitanju period od pet ili više godina. Ukoliko je serija dugoročna, sadržinu bilansnih agregata obično čine samo indeksni brojevi. Gray, S., Needles, B.: *Finansijsko računovodstvo - opšti pristup*, SRR RS, Banja Luka, 2002, str. 537-538.

Tabela 20. Bilansa stanja korisnika prihoda budžeta - obrazovanje (u KM)

POZICIJA	31.12. 2002.	31.12. 2003	31.12. 2004.	I n d e k s	
				2003/2002	2004/2003
I AKTIVA					
A Gotovina, kratk. potr., razgr. i zalihe materijala i robe	149.917	147.062	431.159	98,10	287,60
Novč. sred. i plemeniti metali	102.258	118.738	406.417	116,12	397,44
Kratkoročna razgraničenja	47.659	28.324	24.742	59,43	51,91
Stalna sredstva (a-b)	682.920	734.605	720.608	107,57	105,52
a) Stalna sredstva-bruto vrijed.	1.260.609	1.345.278	1.367.320	106,72	108,46
b) Stalna sredstva-ispr.vrijed.	577.689	610.673	646.712	105,71	111,95
UKUPNA AKTIVA (A+B)	832.837	881.667	1.151.767	105,86	138,29
II PASIVA					
A Kratk. obav. i razgraničenja	140.674	100.018	251.431	71,10	178,73
Kratkor. tekuće obaveze	2.936	5.170	2.323	176,09	79,12
Obaveze prema radnicima	72.096	28.324	41.177	39,29	57,11
Finansijski i obračunski odnosi sa drugim povezanim jedinicama	-	32.595	30.834	-	-
Kratkoročna razgraničenja	65.642	33.929	177.097	51,69	269,79
C Izvori sredstava	692.163	781.649	900.336	112,93	130,08
Izvori stalnih sredstava	690.192	734.605	720.608	106,43	104,41
Izvori sredstava rezervi	-	40.000	122.621	-	-
Neraspoređeni višak prihoda nad rashodima	1.971	7.044	57.107	357,38	2.897,36
UKUPNA PASIVA (A+C)	832.837	881.667	1.151.767	105,86	138,29

Usmjeravanjem pažnje na kolone "Indeks" lakše i potpunije se uočavaju pravci i intenzitet promjena u finansijskom položaju entiteta. Horizontalna analiza bilansa uspjeha pomoću indeksnih brojeva indikativnije je prikazana u narednoj tabeli:

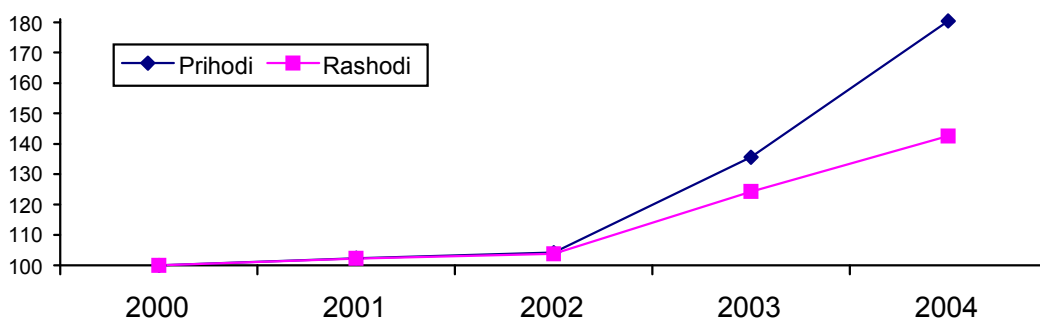
Tabela 21. Bilansa uspjeha korisnika prihoda budžeta – obrazovanje (u KM)

Pozicije prihoda, rashoda i rezultata	2002	2003	2004	I n d e k s	
				2003:2002	2004:2003
I RASHODI	428.622	513.347	588.778	119,77	137,36
A. Tekući troškovi (a+b+c+d)	428.622	513.347	588.778	119,77	137,36
a) Plate i nakn. trošk. zaposl.(1+2)	192.053	217.958	273.503	113,49	142,41
1. Bruto plate i naknade	145.874	142.974	167.906	98,01	115,10
2. Naknade troškova zaposlenih	46.179	74.984	105.597	162,38	228,67
b) Porez i dopr. na ostala lična prim.	21.472	34.647	52.869	161,36	246,22
c) Trošk. materijala i usluga (1 do 8)	213.497	249.542	251.206	116,88	100,67
1. Puni troškovi	22.765	31.996	35.720	140,55	156,91
2. Troškovi energije	5.942	3.545	4.701	59,66	79,11
3. Troš. komunalnih i komun. usluga	7.555	10.118	7.638	133,92	101,10
4. Nabavka materijala	17.501	49.731	37.473	284,16	214,12
5. Troškovi usluga prevoza i goriva	831	6.544	72	787,48	1,10
6. Troškovi tekućeg održavanja	9.459	5.692	4.018	60,18	70,59
7. Trošk. osig., bank. i us. plat.prom.	6.181	8.444	8.653	136,61	102,47
8. Ugovorene usluge	143.263	133.472	152.931	93,17	106,75
d) Tekuće pomoći	1.600	11.200	11.200	4.900	100
1. Pomoći pojedincima	-	1.400	300	-	-
2. Pomoći neprofitnim organizacijama	1.600	9.800	10.900	612,50	681,25
II PRIHODI (B+C+D)	430.593	560.391	745.885	130,14	173,22
B. Neporeski prihodi (1+2)	171.368	291.918	434.375	170,35	253,47

1. Prih. od preduzetn. aktiv.i i imovine	419	540	2.695	128,88	643,20
Ostali prihodi od imovine	419	540	2.695	128,88	643,20
2. Nakn.i takse i prih.od pruž. jav.usl.	170.949	291.378	431.680	170,45	252,52
Prihodi od pružanja javnih usluga	170.949	291.378	431.680	170,45	252,52
C. Tekuće pomoći	280	8.200	35.650	2.928,57	12.732,14
1. Pomoći od ostalih nivoa vlasti	280	8.200	35.650	2.928,57	12.732,14
D. Prih. iz budžeta nižih potr. jedinica	258.945	260.273	275.860	100,51	106,53
III VIŠAK PRIHODA (II-I)	1.971	47.044	157.107	2.386,81	7.970,93

I ovdje indeksi pokazuju važne promjene. Vidljivo je da je postignut veći rast prihoda (indeks 130,14; 173,22) od rasta tekućih troškova (indeks 119,77; 137,36), što je doprinijelo rastu viška prihoda - dobitka za 29, odnosno 127 puta u odnosu na baznu godinu (indeks 2.928,57; 12.739,14). Ove i slične pojave imale bi još veću težinu kada bi ih konstatovali na osnovu višegodišnje serije bilansa uspjeha (na primjer, u seriji od pet godina), posebno u komparativnoj analizi sa srodnim obrazovnim institucijama u entitetima BiH. Biti tendencijski iznad prosječnog rasta srodnih organizacija najbolja je verifikacija strategije entiteta, cilj je menadžmenta, kao i fokusiranje na dalji rast vlastitih izvornih prihoda, održavanja konkurentne prednosti u odnosu na privatni trend obrazovanja u ovom trenutku.

Grafikon 1. Trend kretanja performansi neprofitnog entiteta - obrazovanje



Analiza smjera kretanja performansi,⁵⁴⁰ na osnovu kretanja procenata prihoda i rashoda neprofitnog entiteta, ukoliko bi se nacrtala samo za analizirani period, ne bi bila dobra podloga za buduće predviđanje menadžera. Međutim, ukoliko proširimo analizirani period (2000-2004) i prikažemo višak prihoda koji je imao neuobičajen trend rasta, naročito poslije 2002. godine, dobili bismo matematički tačnu ali vizuelno zavodljivu informaciju (pogledati grafikon 1). Čak i kada izostavimo liniju trenda viška prihoda, čini se da treba biti oprezan sa prognoziranjem trenda prihoda i rashoda, u budućem periodu, imajući u vidu najavljenу reformu visokog obrazovanja u BiH, ukidanjem žiro računa fakulteta i poslovanje preko žiro računa univerziteta kao pravnog lica, uvođenje trezorskog poslovanja itd.⁵⁴¹ Na osnovu provedene horizontalne analize da je entitet dobro poslovao i da su povoljni smjerovi kretanja performansi, možemo dati opštu ocjenu dosadašnje uspješnosti poslovanja.

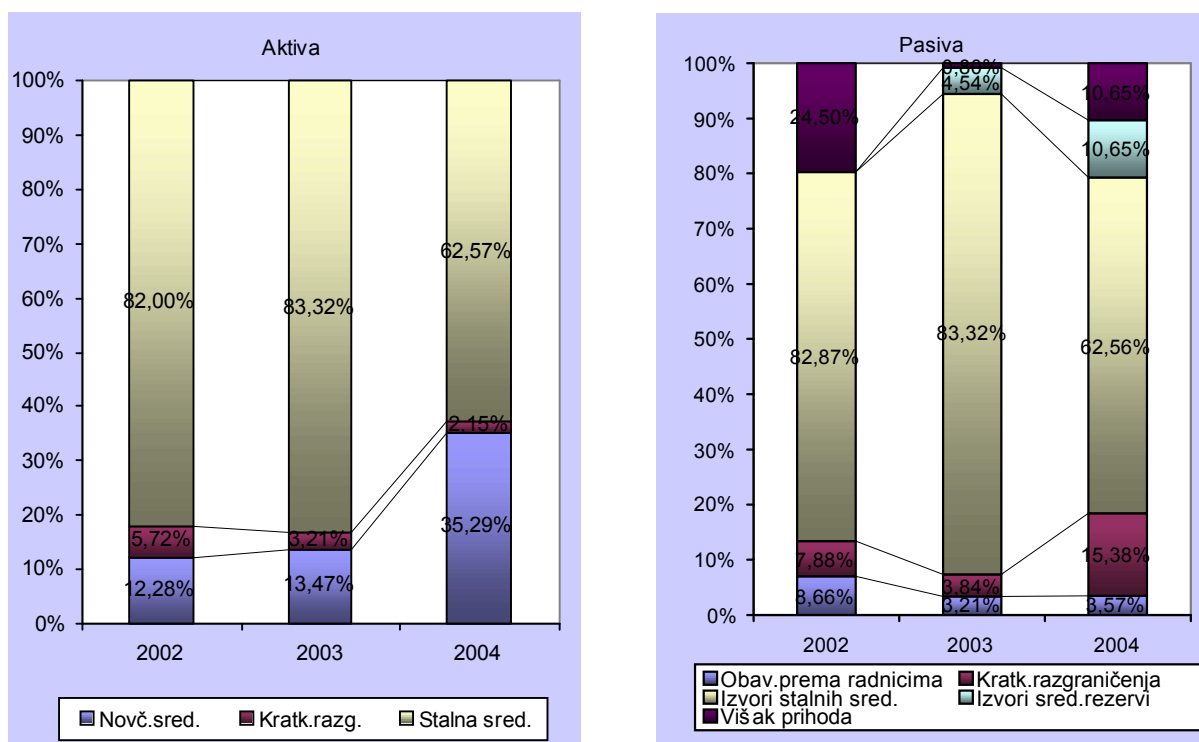
⁵⁴⁰ Često nazvana i analiza indeksa.

⁵⁴¹ Ukoliko se za baznu godinu uzme indeks 100, njegovo kretanje za naredne godine iznosi: 290,97; 684,38; 16.334,72; 54.554, što bi grafički prikaz činilo nepreglednim. Dok je višak prihoda u 2000. godini iznosio 288 KM, u 2004. godini iznosi 54.551 KM.

2.3. Grafička struktura razvoja bilansa stanja i bilansa uspjeha

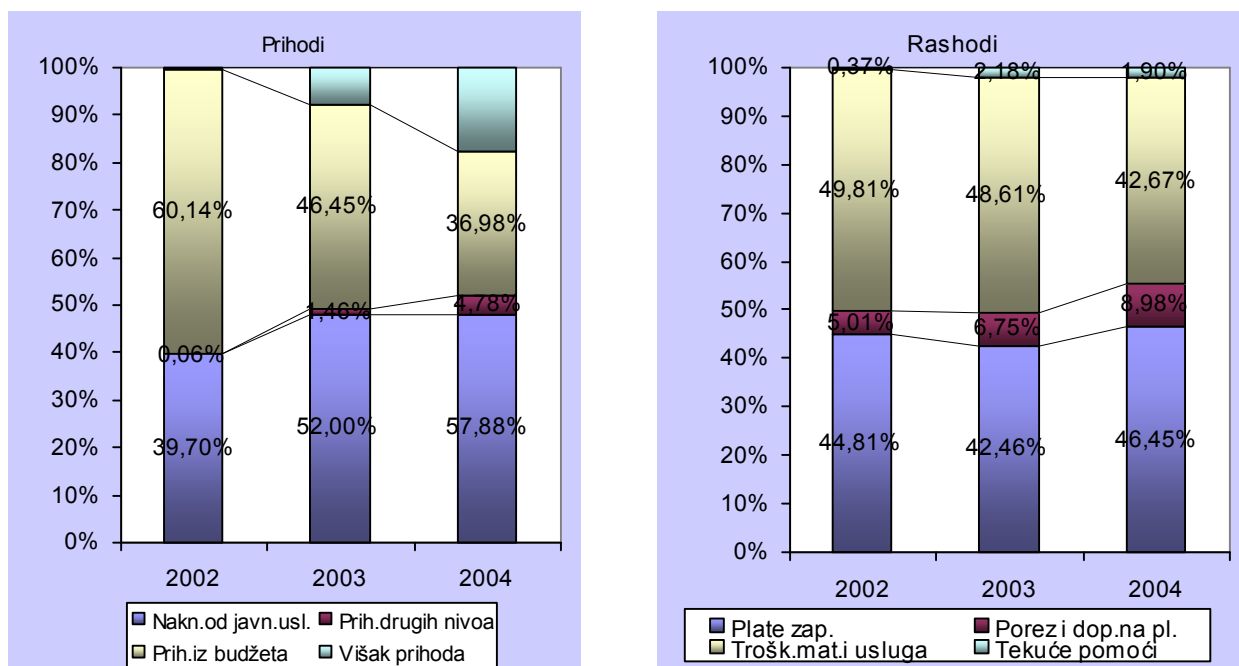
Grafičko prikazivanje rezultata opšte analize bilansnih agregata entiteta postalo je popularan način saopštavanja nalaza analitičara. Popularnost potiče od jednostavnosti, odnosno lakog uvida u strukturu i relativnu jednostavnost pripreme grafičkih prikaza, usljed opšte dostupnosti računarske podrške. Ova analiza je produktivnija ukoliko je opštiji i interes globalniji za izgled finansijskog položaja entiteta. Grafički prikaz bilansa stanja neprofitne organizacije, kojim ilustrujemo naša izlaganja mogao bi imati grafički prikaz u obliku stubova (grafikon 2). Međutim, ovdje smo morali učiniti dvije stvari. Prvo, prikazali smo aktivu po pojedinim godinama a nakon toga pasivu i pojedine stavke povezali linijama, što za ovakve vrste prikaza nije baš uobičajeno. Vizuelno bilo bi efektivnije prikazati ih u formi konta jednu pored druge i linijama povezati pojedine relacione stavke koje će se kasnije koristiti u racio analizi. Drugo, u grafičkom prikazu morali smo, ipak, da izostavimo pojedine stavke koje se nalaze u bilansu a imaju manje učešće u strukturi (ispod 3%), u cilju lakšeg uvida u njegovu globalnu sliku.

Grafikon 2. Bilansa stanja korisnika prihoda budžeta - obrazovanje



Grafički prikaz bilansa uspjeha u vidu stubova mogao bi u našem primjeru imati izgled kao što je to dato narednim grafikonom (pogledati grafikon 3). Prihodi i rashodi imaju ulogu međutotala u odnosu za višegodišnju seriju poređenja pošto ih je teško prikazati jedne pored drugih u višegodišnjoj seriji. Izvršeno je linijsko povezivanje pojedinih vrsta prihoda i rashoda za analizirani period uz izostavljanje pojedinih komponenti koje imaju manja učešća u glavnim kategorijama.

Grafikon 3. Bilansa uspjeha korisnika prihoda budžeta - obrazovanje



Kružni grafički prikaz bilansa uspjeha zgodnije je sredstvo za analitičnije grafičko iskazivanje, dok je grafikon informaciono bogatiji. Međutim, u jednu sliku nije moguće smjestiti razvoj bilansa uspjeha u dvije a još teže u tri ili više godina. Dakle, za svaki izvještajni period potreban je poseban kružni grafički prikaz, međutim, površine pojedinih kružnih isječaka teško je prepoznati i upoređivati.

3. Racio analiza finansijskih izvještaja

3.1. Suština i vrste racio analize

Racio brojevi predstavljaju odnose između dvije uzročno povezane ekonomske veličine izražene bilo u obliku količnika bilo u obliku procenta, relevantne za ocjenu finansijskog položaja u pogledu sigurnosti, likvidnosti, rentabilnosti i upravljanja obrtnim sredstvima.⁵⁴² U smislu u kome se koristi u analizi finansijskih izvještaja racio predstavlja svaki broj koji pokazuje odnos između dvije vrijednosti u godišnjim računima, iskazuju se u vidu procenta, količnika ili razlomka, zavisno od toga šta više odgovara ispitivanom odnosu.⁵⁴³ Finansijska analiza u osnovi predstavlja racio analizu odnosa jedne bilansne pozicije prema drugoj, izraženu u prostoj matematskoj formuli.⁵⁴⁴ Jedna od tehnika koja se koristi da bi se procijenilo finansijsko upravljanje je racio analiza, koja se fokusira na

⁵⁴² Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 38.

⁵⁴³ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 162.

⁵⁴⁴ Krasulja, D., Ivanišević, M: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 20.

matematička poređenja između djelimičnih vrijednosti ili pojedinih vrijednosti u setu bilansnih agregata.⁵⁴⁵

Navedene definicije pojedinih autora ukazuju da racia moraju biti proizvod sučeljavanja (povezivanja) onih djelimičnih vrijednosti u bilansnim agregatima koje su smisleno povežite, koje su logički stvarno povezane. Svoju logičku podlogu racio brojevi sigurnosti nalaze u vertikalnim pravilima finansiranja, čime se omogućava sagledavanje stepena finansijske sigurnosti, nezavisnosti i dugoročne stabilnosti. U odnosu na racio brojeve sigurnosti, racio brojevi likvidnosti proizilaze iz horizontalnih pravila finansiranja i služe kao pokazatelji stanja u pogledu opštih uslova za održavanje likvidnosti. Upotpunjavanje slike o finansijskom položaju entiteta traži uključivanje u analizu i racio brojeve rentabilnosti, i to u vidu stope prinosa na ukupna sredstva i stope prinosa na sopstvena sredstva.⁵⁴⁶ Racio analiza bilansnih agregata obuhvata obračun karakterističnih racia i, što je važnije, tumačenje racia. Obračun karakterističnih racia značajan je zbog toga što je neophodan, ali predstavlja i laku analitičku tehniku. Fokus je na drugom, na interpretaciji racia, u smislu šta oni pokazuju, koja im je informaciona vrijednost i za šta se mogu upotrijebiti.

Iako racio brojevi mogu pomoći u analiziranju bilansnih agregata oni ne obezbjeđuju sve odgovore. Jedno od značajnih pitanja koje se pojavljuje u korišćenju racia je standard ili norma sa kojim bi racia trebalo upoređivati. Kada se radi o analitičkoj interpretaciji racio brojeva konkretnog entiteta, analitičaru, obično, stoje na raspolaganju jedan ili više standarda koji se mogu koristiti alternativno ili komplementarno: 1) mentalni standardi samog analitičara koji odražavaju njegovo saznanje o tome šta se može smatrati zadovoljavajućim ili normalnim 2) racio brojevi i procenti koji se zasnivaju na registrovanoj finansijskoj i operativnoj prošlosti svakog individualnog entiteta, 3) racio brojevi i procenti izabranih entiteta, naročito onih za koje se smatra da su najprogresivniji i najuspješniji u datoj grani, 4) racio brojevi i procenti koji se utvrđuju na bazi informacija iz tekućeg operativno - finansijskog plana entiteta i 5) racio brojevi i procenti grane (djelatnosti) kojoj konkretna organizacija pripada.⁵⁴⁷

Iako svaki od navedenih standarda ima svoju analitičku vrijednost, najveći broj autora smatra da granski standardi predstavljaju neophodne kriterijume za relevantnu ocjenu uspješnosti finansijske i poslovne aktivnosti pripadajućih organizacija. Mada popularni i jednostavni za stvaranje osnove za procjenu kvaliteta finansijskih odnosa entiteta, oni mogu stvoriti brojne dileme. Na primjer, da li je organizacija koju analiziramo stvarno član "grane" za koju su standardi razvijeni,⁵⁴⁸ granske norme se "standardizuju" iz objavljenih podataka, međutim, i pored opšte prihvaćenih računovodstvenih principa postoji nedostatak jednoobraznog izvještavanja, što znači da postoji mogućnost da poređenja nekih racia nisu validna čak i ako mislimo da su uključeni isti elementi. Dilema je i da li se racio brojevi odnose na isti vremesni period. Menadžeri bi trebalo da

⁵⁴⁵ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p.153.

⁵⁴⁶ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 38-39.

⁵⁴⁷ Krasulja, D., Ivanišević, M: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 20-21.

⁵⁴⁸ Unutar tzv. grane postoje brojne "podgrane" koje su važne za analizu, kao što je slučaj sa fakultetima u sastavu univerziteta. Mnogobrojni su razlozi koji dovode do odstupanja od tzv. norme, npr. analiza finansijskih odnosa različitih fakulteta u sastavu istog Univerziteta, istih fakulteta u sastavu različitih Univerziteta, istih fakulteta na različitom geografskom prostoru i sl.

gledaju na granske norme i imaju u vidu istorijske standarde, ali koji, ipak, nemaju vanjsku legalizaciju kao granski i uspostavljaju specifične menadžerske standarde koji mogu značajnije odstupati od prethodno navedenih.⁵⁴⁹ Ukratko, analiza mora pokazati značajnu opreznost u tumačenju racio brojeva u aktuelnim uslovima novih oblika organizovanja i transformacionih procesa u BiH.

Racio analiza (analiza odnosa) pomaže menadžerima u određivanju smjera aktivnosti i donošenja optimalnih menadžerskih odluka u izboru strategije poslovanja u budućnosti. Ona, praktično gledano, služi menadžerima u planiranju, kontroli i donošenju odluka.⁵⁵⁰ U zavisnosti od toga čemu treba da služe, svi racio brojevi se mogu klasifikovati u nekoliko srodnih grupa finansijskih pokazatelja. Klasifikacija nije jednoobrazna i obično zavisi od ličnih preferencija samih analitičara i autora. Jednu od njih čini i grupisanje racio brojeva na pokazatelje likvidnosti, aktivnosti, finansijske strukture, rentabilnosti i tržišne vrijednosti.⁵⁵¹ Prema kriterijumu informacionih ciljeva možemo razlikovati sljedeće osnovne vrste racio analize: racio analiza likvidnosti, racio analiza solventnosti, racio analiza obrta i racio analiza rentabiliteta.⁵⁵² Strukturu analize, odnosa bilansnih pozicija i pozicija u računu dobitka i gubitka sačinjavaju analiza profitabilnosti, analiza obrta aktive (imovine), analiza solventnosti i likvidnosti, analiza investicionog potencijala, izračunavanje ukupnog izraza uspješnosti (Zeta Score) i analiza dodate vrijednosti (Value Added Analysis).⁵⁵³

Dakle, navedene klasifikacije racio brojeva odražavaju gledišta pojedinih autora, međutim, one imaju i nešto zajedničko. Sva ova grupisanja odnose se na profitno orijentisane entitete, gdje se navedeni indikatori praktično analiziraju. Međutim, da li se oni mogu prihvatiti i da li ovakva struktura analize odgovara i za neprofitne organizacije? Polazeći od naprijed datih klasifikacija racio brojeva i primjera kojima ilustrujemo naša izlaganja, ukazaćemo na mogućnosti njihove primjene za neprofitne organizacije.

3.2. Racio analiza likvidnosti

Sposobnost organizacije da u predviđenom roku podmiri sve svoje tekuće obaveze predstavlja likvidnost.⁵⁵⁴ Statički gledano, likvidnost organizacije proizilazi iz odnosa likvidne imovine i kratkoročnih obaveza na bilansni dan. Likvidnom imovinom smatra se tekuća (obratna) imovina, odnosno, strože posmatrano, tekuća imovina bez zaliha. Ocjenjivanje povoljnosti ovih odnosa zavisi ne samo od iskazane visine racia koji taj odnos pokazuje nego i od strukture i ročnosti imovine i kratkoročnih obaveza na bilansni dan. Dinamički gledano, likvidnost preduzeća obezbjeđuje se stalnim usklađivanjem novčanih priliva u organizaciji i novčanih odliva po osnovu isplata dospjelih obaveza organizacije. Fokus je, dakle, na budućoj usklađenosti priliva i odliva

⁵⁴⁹ Anthony, R., Young, W. : *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, pp. 155-156.

⁵⁵⁰ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 40-41.

⁵⁵¹ Krasulja, D., Ivanišević, M: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 21. Ovakva struktura analize ne odgovara neprofitnim organizacijama.

⁵⁵² Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 163.

⁵⁵³ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 41.

⁵⁵⁴ Isto, str. 51.

gotovine i gotovinskih ekvivalenata.⁵⁵⁵ U analizi bilansnih agregata obično se koriste dva statička testa likvidnosti: 1) ratio tekuće likvidnosti i 2) ratio redukovane likvidnosti.⁵⁵⁶

3.2.1. Racio tekuće likvidnosti

Racio tekuće likvidnosti (RTL) mjeri se odnosom tekuće (obrtne) imovine⁵⁵⁷ i svih kratkoročnih obaveza⁵⁵⁸ na bilansni dan i utvrđuje se po obrascu:

$$\text{Racio tekuće likvidnosti} = \frac{\text{Tekuća (obrtna) imovina}}{\text{Kratkoročne obaveze}}$$

Ukoliko prethodni obrazac primijenimo na bilans stanja neprofitnih organizacija kojim ilustrujemo naša izlaganja, za rezultat imamo sljedeće vrijednosti racia:

Godina	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	RTL = 586 : 725 RTL = 0,81 : 1	RTL = 149.917: 140.674 RTL = 1,07 : 1	RTL = 81.961.881: 52.303.584 RTL = 1,57 : 1
2003	RTL = 444 : 494 RTL = 0,90 : 1	RTL = 147.062 : 100.018 RTL = 1,47 : 1	RTL = 100.879.177: 84.603.180 RTL = 1,19 : 1
2004	RTL = 302 : 276 RTL = 1,09 : 1	RTL = 431.159 : 251.431 RTL = 1,71 : 1	RTL = 104.083.706 : 19.634.444 RTL = 5,30 : 1

Kako tumačiti utvrđene vrijednosti racia tekuće likvidnosti? U bukvalnoj interpretaciji ova racia pokazuju sa koliko je tekuće (obrtne) imovine pokrivena svaka novčana jedinica kratkoročnih obaveza, što se uzima kao prvi indikator sigurnosti kojim se štite interesi kratkoročnih povjerilaca. Analitička interpretacija ovog racia opterećena je teškoćama nalaženja standardnog odnosa između tekuće imovine i kratkoročnih obaveza koji bi važio pod svim okolnostima.⁵⁵⁹ Za neprofitne entitete obračunata racia tekuće likvidnosti pokazuju različite odnose. Dakle, tumačenje racia tekuće likvidnosti u neprofitnim organizacijama treba vršiti u kontekstu odgovarajućeg opšteg pravila, ako ono postoji za grupaciju, zatim strukture tekuće (obrtne) imovine i dinamike (obrta) tekuće imovine.

⁵⁵⁵ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str.164.

⁵⁵⁶ Neki autori ih nazivaju opšti ratio likvidnosti i posebni ili rigorozni ratio likvidnosti (Krasulja, Ivanišević); tekući odnos i brzi tekući odnos (Vidaković, Belak); trenutni odnos i brzi odnos (Anthony, Young).

⁵⁵⁷ Za tekuću imovinu se obično kaže da nije homogena i da su u okviru nje različiti stepeni likvidnosti. Zalihe (materijala, gotovih proizvoda, robe) koje obično čine najveći dio tekuće imovine kod profitnih organizacije nisu karakteristične za neprofitne organizacije. Uobičajenu tekuću imovinu kod njih čine novčana sredstva na žiro i deviznom računu, izdvojena novčana sredstva i akreditivi, plemeniti metali, hartije od vrijednosti (čekovi, mjenice, obveznice), kratkoročna potraživanja (od pravnih i fizičkih lica), kratkoročni plasmani (kreditni dat pravni i fizičkim licima), depoziti, finansijski i obračunski odnosi sa drugim povezanim jedinicama (potraživanja od organa i organizacija), kratkoročna razgraničenja (razgraničeni prihodi i rashodi) i sl.

⁵⁵⁸ Kratkoročne tekuće obaveze prema pravnim i fizičkim licima, obaveze za korišćenje stalne budžetske rezerve, obaveze po osnovu hartija od vrijednosti, kratkoročni krediti i zajmovi po osnovu inostranog i domaćeg zaduživanja, obaveze prema radnicima, obaveze prema drugim fizičkim licima, finansijski i obračunski odnosi sa drugim povezanim jedinicama (obaveze prema organima i organizacijama) i kratkoročna razgraničenja (naplaćeni prihodi budućeg perioda, razgraničeni rashodi) itd.

⁵⁵⁹ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 23.

Komparacija sa opštim pravilom tekuće likvidnosti 2:1 u korist tekuće imovine, koji se tradicionalno u stručnoj literaturi (posebno američkoj) uzima kao normalan,⁵⁶⁰ treba prihvatiti sa krajnjom oprežnošću, zato što na adekvatnost opšteg racia likvidnosti djeluje više opštih i specifičnih faktora. Ovaj odnos tekuće likvidnosti ne može se bezuslovno prihvatiti kao standard za neprofitne entitete zbog toga što struktura tekuće (obrtne) imovine neprofitnih organizacija obično ne sadrži zalihe⁵⁶¹ i aktivna vremenska razgraničenja (AVR)⁵⁶² a to sve utiče na pomjeranje ovog standarda prema standardu za rigorozni racio likvidnosti (brzi odnos ili brzi tekući odnos). Antony i Young⁵⁶³ navode da postoji široka varijacija ovog pravila finansiranja u pojedinim "granama," ali da se broj dva ipak koristi kao adekvatna norma (standard), tekuća imovina trebalo bi da bude dva puta veća od tekućih obaveza.

3.2.2. Racio redukovane likvidnosti

Racio redukovane (rigorozne) likvidnosti proističe iz odnosa tekuće imovine umanjene za zalihe i AVR i kratkoročnih obaveza a utvrđuje se po obrascu:

$$\text{Racio redukovane likvidnosti} = \frac{\text{Kratkoročna potraživanja i plasmani} + \text{gotovina i gotovinski ekvivalenti}}{\text{Kratkoročne obaveze}}$$

Iz datog obrasca isključene su zalihe⁵⁶⁴ i AVR⁵⁶⁵ iz brojioca za utvrđivanje racia redukovane likvidnosti, što u našem slučaju iznosi:

Godina	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	RRL = 586 : 725 RRL = 0,81 : 1	RRL = 102.258 : 140.674 RRL = 0,72 : 1	RRL = 81.961.881 : 52.303.584 RRL = 1,57 : 1
2003	RRL = 444 : 494 RRL = 0,90 : 1	RRL = 118.738 : 100.018 RRL = 1,19 : 1	RRL = 100.879.177 : 84.603.180 RRL = 1,19 : 1
2004	RRL = 302 : 276 RRL = 1,09 : 1	RRL = 406.417 : 251.431 RRL = 1,62 : 1	RRL = 104.083.706 : 19.634.444 RRL = 5,30 : 1

Komparaciju racia tekuće likvidnosti i racia redukovane (rigorozne) likvidnosti za date neprofitne organizacije možemo prikazati na sljedeći način:

⁵⁶⁰ Za profitno orijentisane entitete, mada se i njemu mogu staviti brojne zamjerke. Na primjer, ako je racio tekuće likvidnosti 2, indirektno, to znači da stalne zalihe čine polovinu obrtne imovine. U realnom životu zalihe mogu da budu manje ili veće od polovine obrtne imovine, što znači, ako su manje od polovine (pod uslovom da nema rizika od unovčavanja kratkoročnih hartija od vrijednosti i kratkoročnih potraživanja), moglo bi se tumačiti da je organizacija likvidna i obrnuto.

⁵⁶¹ Na računima klase 100000 obuhvataju se zalihe materijala, rezervnih dijelova, alata, sitnog inventara, ambalaže i auto guma koji se u cjelini otpisuju u obračunskom periodu, goriva i maziva, kao i odstupanja od planskih vrijednosti i ispravke vrijednosti prema nazivima računa ove klase.

⁵⁶² Osim kod neprofitne organizacije iz oblasti obrazovanja, u posmatranom primjeru.

⁵⁶³ Anthony, R., Young, W. : *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 170.

⁵⁶⁴ Neprofitne (i uslužne) organizacije objektivno imaju značajno nizak nivo zaliha, ili ih uopšte nemaju, pa su u "povoljnijoj" poziciji u odnosu na profitne entitete (trgovачke a posebno proizvodne).

⁵⁶⁵ Sadržaj računa aktivnih vremenskih razgraničenja čine tzv. tranzitorne (prenosive) i anticipativne pozicije. Sinanagić, M., Jamaković, I.: *Računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 2000, str. 137-141.

Godina	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	RTL = 0,81 : 1 RRL = 0,81 : 1	RTL = 1,07 : 1 RRL = 0,72 : 1	RTL = 1,57 : 1 RRL = 1,57 : 1
2003	RTL = 0,90 : 1 RRL = 0,90 : 1	RTL = 1,47 : 1 RRL = 1,19 : 1	RTL = 1,19 : 1 RRL = 1,19 : 1
2004	RTL = 1,09 : 1 RRL = 1,09 : 1	RTL = 1,71 : 1 RRL = 1,62 : 1	RTL = 5,30 : 1 RRL = 5,30 : 1

Ako uzmemo generalno pravilo utvrđeno od strane bankara za odnos 1:1, kao orijentacionu vrijednost, onda analizirani neprofitni entiteti u datom periodu imaju koeficijente ubrzane likvidnosti u relacijama 1:1 (uz minimalni zahtjev 0,80:1) iznad datog standarda. Ipak, konačan sud ne treba donositi dok se ne izvrši uvid u strukturu i brojioca i imenioca ovog racia:

NPO na bazi članstva	2002.		2003.		2004.	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
1. Novčana sredstva	586	100,00	444	100,00	302	100,00
Svega obrtna imovina	586	100,00	444	100,00	302	100,00
NPO obrazovanje	2002		2003		2004	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
1. Novčana sredstva	102.258	68,21	118.738	80,74	406.417	94,26
2. Kratkoročna razgraničenja	47.659	31,79	28.324	19,26	24.742	5,74
Svega obrtna imovina	149.917	100,00	147.062	100,00	431.159	100,00
NPO – lokalna vlada	2002		2003		2004	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
1. Novčana sredstva	43.177.954	52,68	29.959.514	29,70	14.934.716	14,35
2. Kratkoročna potraživanja	1.733.927	2,12	869.663	0,86	1.098.990	1,06
3. Kratkoročni plasmani	37.050.000	45,20	70.050.000	69,44	88.050.000	84,59
Svega obrtna imovina	81.961.881	100,00	100.879.177	100,00	104.083.706	100,00
NPO na bazi članstva	2002		2003		2004	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
1. Dobavljači	685	94,48	263	53,24	176	63,77
2. Ostale obaveze iz poslovanja	40	5,52	231	46,76	100	36,23
Ukupno kratkoročne obaveze	725	100,00	494	100,00	276	100,00
NPO obrazovanje	2002		2003		2004	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
1. Kratkoročne tekuće obaveze	2.936	2,09	5.170	5,17	2.323	0,92
2. Obaveze prema radnicima	72.096	51,25	28.324	28,32	41.177	16,38
3. Fin. i ob.odn.sa dr. pov. jed.			32.595	32,59	30.834	12,26
4. Kratkoročna razgraničenja	65.642	46,66	33.929	33,92	177.097	70,44
Ukupno kratk.obav. i razgranič.	140.674	100,00	100.018	100,00	251.431	100,00
NPO – lokalna vlada	2002		2003		2004	
	Iznos	%	Iznos	%	Iznos	%
1. Kratkoročne tekuće obaveze	5.988.189	11,45	11.295.793	13,35	6.024.505	30,68
2. Kratkoročni krediti i zajmovi	1.032.066	1,97	1.024.430	1,21	109.394	0,56
3. Obaveze prema radnicima			4.876.152	5,76	5.372.562	27,36
4. Fin.i ob.odnosi sa dr.pov. jed.					21.750	0,11
5. Kratkoročna razgraničenja	45.283.329	86,58	67.406.805	79,68	8.106.233	41,29
Ukupno kratk. obaveze i razgr.	52.303.584	100,00	84.603.180	100,00	19.634.444	100,00

Novčana sredstva neprofitnih organizacija na bazi članstva predstavljaju ukupnu likvidnu (obrtnu) imovinu. Ako je minimalno prihvatljiv zahtjev za racio redukovane likvidnosti 0,81:1, u prvoj posmatranoj godini, on se približava standardu u drugoj godini (0,91:1), a u trećoj godini ga premašuje (1,09:1). U neprofitnim organizacijama iz oblasti obrazovanja racio redukovane likvidnosti u prvoj posmatranoj godini bio je ispod standarda, da bi u narednim godinama imao trend rasta.

3.2.3. Analiza neto obrtnog kapitala

Naziv "neto obrtni kapital" odgovara računskoj veličini koja se dobije iz razlike dugoročnog kapitala (sopstvenog i tuđeg) i neto imobilizacija⁵⁶⁶ koji je namijenjen finansiranju obrtne imovine. Dakle, neto obrtnim kapitalom (u daljem tekstu NOK) možemo smatrati samo iznos dugoročnog kapitala preko vrijednosti stalne imovine i u bilansnom smislu je fenomen pasive kome u aktivu odgovara koncept neto obrtne imovine (u daljem tekstu NOI).⁵⁶⁷ Neto obrtna imovina predstavlja dio obrtne imovine koja nije finansirana iz kratkoročnih obaveza (kratkoročnog tekućeg kapitala) i finansira se iz sopstvenog i pozajmljenog dugoročnog kapitala, odnosno pokriva se neto obrtnim kapitalom.⁵⁶⁸

Analiza finansijskog položaja i izvođenje zaključaka o kvalitetu upravljanja finansijama organizacije na osnovu neto obrtnog kapitala pretpostavlja poznavanje njegovog obima, odnosno normale. Pošto je neto obrtni kapital računska veličina koja proizilazi iz stanja određenih dijelova bilansa stanja, normala se ne može unaprijed fiksirati. Visina neto obrtnog kapitala individualno je uslovljena i zavisi od niza faktora kao što su: vrsta i veličina organizacije, stopa rentabiliteta, politika nabavki i prodaje, odnos sopstvenog i pozajmljenog kapitala, visina i uslovi korišćenja dugoročnih izvora, politika ekspanzije itd.⁵⁶⁹ Ipak, normalnom visinom neto obrtnog kapitala u organizaciji može se smatrati svaki iznos koji obezbjeđuje optimalni poslovni rezultat (rentabilnost) i izvršavanje dospjelih obaveza (likvidnost) kako u prošlom tako i u budućem periodu.

Varijacije neto obrtnog kapitala u vremenu predstavljaju rezultat njegovog povećanja ili smanjenja. U slučaju neprofitnih organizacija kojima ilustrujemo analizu obračuna NOK-a, zasnovanu na bilasnim podacima imamo sljedeće vrijednosti:

⁵⁶⁶ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 147. U literaturi su uobičajeni i drugačiji nazivi ove pojave od strane pojedinih autora: radni kapital, neto obrtna sredstva, neto tekuća sredstva. Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 52, Sinanagić, M., Pamukčić, M.: *Računovodstvo za menadžere*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 1997, str. 75-76, Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 226.

⁵⁶⁷ Naziv neto obrtna imovina (sredstva) odgovara računskoj veličini koja se dobije iz razlike zbroja obrtnih sredstava i kratkoročnih obaveza i računski su jednaka iznosu neto obrtnog kapitala (fonda).

⁵⁶⁸ Računovodstveno iznos neto obrtnog kapitala dobije se kada se od neto vrijednosti svih imovinskih pozicija evidentiranih na teret konta klasa 1 - Zalihe i 2 - Kratkoročna potraživanja, plasmani i gotovina, oduzme vrijednost kratkoročnih obaveza evidentiranih u korist klase 4 - Dugoročna rezervisanja i obaveze, počevši od grupe 42 - Kratkoročne finansijske obaveze i obaveze iz poslovanja sve do grupe 46 - Pasivna vremenska razgraničenja, kod neprofitnih organizacija na bazi članstva. Kod neprofitnih organizacija korisnika prihoda budžeta ovaj iznos se izračunava kao razlika između pozicija evidentiranih na teret klase 100000 - Zalihe i 200000 - Gotovina, kratkoročna potraživanja i razgraničenja i kratkoročnih obaveza evidentiranih na klasi 500000 - Kratkoročne obaveze i razgraničenja.

⁵⁶⁹ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 149-150.

Rb.	Elementi	31.12.2002.	31.12.2003.	31.12.2004.
A.	NPO članske			
1.	Sopstveni kapital	353	376	386
2.	Stalna imovina (neotpisana vrijednost)	492	426	360
3.	Sopstveni NOK (1-2)	(139)	(50)	26
4.	Dugoročna rezervisanja i obaveze	-	-	-
5.	Neto obrtni kapital (3-4)	(139)	(50)	26
6.	Neto obrtna imovina (NOI)	586	444	302
7.	Višak/nedostatak NOK (5-6)	(725)	(494)	(276)
8.	Kratkoročne obaveze	725	494	276
B.	NPO obrazovanje			
1.	Sopstveni kapital	692.163	781.649	900.336
2.	Stalna imovina (neotpisana vrijednost)	682.920	734.605	720.608
3.	Sopstveni NOK (1-2)	9.243	47.044	179.728
4.	Dugoročne obaveze i razgraničenja	-	-	-
5.	Neto obrtni kapital (3-4)	9.243	47.044	179.728
6.	Neto obrtna imovina (NOI)	149.917	147.062	431.159
7.	Višak/nedostatak NOK (5-6)	(140.674)	(100.018)	(251.431)
8.	Kratkoročne obaveze i razgraničenja	140.674	100.018	251.431
C.	NPO lokalna vlada			
1.	Sopstveni kapital	135.512.501	150.559.071	301.118.905
2.	Stalna imovina (neotpisana vrijednost)	105.854.204	134.283.074	216.669.643
3.	Sopstveni NOK (1-2)	29.658.297	16.275.997	84.449.262
4.	Dugoročne obaveze i razgraničenja	-	-	-
5.	Neto obrtni kapital (3-4)	29.658.297	16.275.997	84.449.262
6.	Neto obrtna imovina (NOI)	81.961.881	100.879.177	104.083.706
7.	Višak/nedostatak NOK (5-6)	(52.303.584)	(84.603.180)	(19.634.444)
8.	Kratkoročne obaveze i razgraničenja	52.303.584	84.603.180	19.634.444

U analizi stanja NOK-a uveli smo poziciju kratkoročne obaveze i razgraničenja, pošto nije svejedno čime je pokriven ostatak NOK-a. Može se zapaziti da su neprofitne organizacije nedostajući dio NOK-a finansirale iz kratkoročnih spontanih izvora: obaveza prema dobavljačima za isporučene materijale, energente i izvršene usluge na poček, iz odloženih obaveza prema zaposlenim, poreza i doprinosa na zarade zaposlenih i sl. Analiza stanja NOK-a u uzastopnim bilansima organizacija izbacila je na površinu cjelovitost pogleda na finansijski položaj entiteta, prije svega, na njegovu finansijsku sigurnost (solventnost), ali i na podlogu za održavanje kratkoročne finansijske sigurnosti (likvidnosti) organizacije. Ovakvom cjelovitošću pristupa bilansnoj slici, analiza stanja NOK-a po značaju je natkrila svaki pojedinačni racio pa i grupe racia likvidnosti i solventnosti, ali to ne znači da je zamjena za njih.⁵⁷⁰

3.2.4. Racio likvidnosti na bazi novčanog toka iz poslovanja

Racio likvidnosti na bazi novčanog toka iz poslovanja (*RLNT*) noviji je koncept testiranja likvidnosti entiteta nastao u kontekstu činjenice da u setu godišnjih računa postoji i bilans novčanih tokova.⁵⁷¹ Ideja o ovom raciu pojavila se zbog izrazite

⁵⁷⁰ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 237.

⁵⁷¹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 183.

statičnosti i djelimičnosti racia tekuće likvidnosti i racia redukovane likvidnosti. Do racia likvidnosti na bazi novčanog toka iz poslovanja dolazi se po obrascu:

$$\text{Racio likvidnosti na bazi novčanog toka iz poslovanja (RLNT)} = \frac{\text{Novčani tok iz poslovanja}}{\text{Prosječne kratkoročne obaveze}}$$

Novčani (gotovinski) tok iz poslovanja predstavlja priliv gotovine iz poslovnih aktivnosti entiteta nakon zadovoljenja potreba finansiranja obrtno imovine i podmirenja poslovnih obaveza. U njemu nije sadržan tok gotovine iz investicionih aktivnosti i aktivnosti finansiranja entiteta. Da bismo izračunali racia likvidnosti na bazi novčanog toka iz poslovanja entiteta kojima ilustrujemo našu analizu,⁵⁷² koristićemo ranije prezentirane bilanse novčanih tokova (tačka 4.2. III poglavlje) dopunjene sa podacima za 2002. godinu, tabele 20 i 21, tačka 2.2.:

Tabela 22. Bilansa novčanih tokova korisnika prihoda budžeta - obrazovanje (u KM)

POZICIJA	2002.	2003.	2004.
A) NOVČANI TOKOVI IZ POSLOVNIH AKTIVNOSTI	430.593	560.391	555.619
1. Prilivi gotovine iz poslovnih aktivnosti (1.1. do 1.5.)	430.593	560.391	555.619
1.1. Prihodi od prodaje roba ili usluga	430.313	552.191	462.980
1.2. Prilivi od dotacija	280	8.200	35.650
1.3. Prilivi od kamata i dividendi	-	-	2.661
1.4. Ostali prilivi – iz budžeta nižih potrošačkih jedinica	-	-	34
1.5. Prilivi povezani sa vanrednim stavkama	-	-	54.294
2. Odlivi gotovine iz poslovnih aktivnosti (2.1. do 2.5.)	428.622	513.347	267.940
2.1. Odlivi za rashode zaposlenih	213.525	252.605	105.597
2.2. Odlivi za isplate dobavljačima za robu i usluge	213.497	249.542	98.275
2.3. Odlivi za isplate pojedincima	1.600	11.200	300
2.4. Odlivi za isplate drugim entitetima javnog sektora	-	-	10.900
2.5. Ostali odlivi	-	-	52.868
3. Neto priliv gotovine iz poslovnih aktivnosti (1-2)	1.971	47.044	287.678
B) NOVČANI TOKOVI IZ INVESTICIONIH AKTIVNOSTI	-	-	-
C) NOVČANI TOKOVI IZ AKTIVNOSTI FINANSIRANJA	-	-	-
D) SVEGA PRILIVI GOTOVINE (A1)	430.593	560.391	555.619
E) SVEGA ODLIVI GOTOVINE (A2)	428.622	513.347	267.940
F) NETO PRILIV GOTOVINE (D-E)	1.971	47.044	287.679
G) GOTOVINA NA POČETKU OBRAČUNSKOG PERIODA			118.738
H) GOTOVINA NA KRAJU OBRAČUNSKOG PERIODA	1.971	47.044	406.417

⁵⁷² Neprofitne organizacije na bazi članstva nemaju obavezu sastavljanja bilansa novčanih tokova. Nastojanja da se unaprijedi finansijsko izvještavanje u kratkom roku i promijeni šema bilansa novčanih tokova dovela je do pojave "prelaznih rješenja u hodu," i odstupanja u iskazanim iznosima ranije posmatranih perioda, što se može vidjeti i iz prezentiranih šema (salda gotovine na početku i na kraju perioda).

Bilans novčanih tokova javnog entiteta, lokalne vlade, za period od 2002. do 2004. godina ima sljedeći izgled:

Tabela 23. Bilansa novčanih tokova lokalne vlade (u KM)

Rb.	P O Z I C I J A	2002.	2003.	2004.
	I NOVČANI PRILIVI			
1.	A. Prihodi (2+3+4)	155.549.077	199.944.613	208.301.883
2.	Poreski prihodi	128.101.311	151.952.487	154.024.073
3.	Neporeski prihodi	27.447.766	46.948.258	53.288.213
4.	Tekuće pomoći (grantovi)	-	1.043.868	989.597
5.	B. Kapitalne transakcije	-	-	-
6.	C. Finansiranje	-	-	-
7.	D. Ostalo (8+9)	-	-	220.474.506
8.	Prihodi (iz budžeta) nižih potrošačkih jedinica	-	-	220.703.833
9.	Stanje potraživanja na početku godine minus stanje potraživanja na kraju godine	-	-	(229.327)
10.	UKUPNI NOVČANI PRILIVI (1+5+7)	155.549.077	199.944.613	428.776.389
11.	II NOVČANI ODLIVI			
12.	A. RASHODI (13+14+15+16)	149.073.761	161.790.654	145.859.869
13.	Plate i naknade troškova zaposlenih	48.200.805	51.447.869	57.450.133
14.	Porez i doprinosi na ostala lična primanja	6.038.230	5.711.213	205.041
15.	Troškovi materijala i usluga	79.941.841	75.533.351	61.141.379
16.	Tekuće pomoći (grantovi)	14.892.855	29.098.221	27.063.316
17.	B. Kapitalne transakcije	22.560.100	51.386.787	14.629.368
18.	Nabavka stalnih sredstava	22.560.100	51.386.787	14.629.368
19.	C. Finansiranje	-	-	-
20.	D. Ostalo (21+22)	-	-	283.311.979
21.	Doznake nižim potrošačkim jedinicama	-	-	220.703.833
22.	Stanje obaveza na početku godine minus stanje obaveza na kraju godine	-	-	62.608.116
23.	UKUPNI NOVČANI ODLIVI (12+17+19+20)	171.633.861	213.177.441	443.801.186
24.	NETO NOVČANI PRILIVI (10-23)	(16.084.784)	(13.232.828)	(15.024.798)
25.	SALDO NOVČ. SRED. NA POČ. GODINE	66.618.611	43.177.954	29.959.514
26.	SALDO NOVČ. SRED. NA KRAJU GODINE	50.533.826	29.959.126	14.934.716

Pošto se radi o toku gotovine iz poslovanja za period od jedne godine, obračun racia likvidnosti zahtijeva da gotovinski tok bude stavljen u odnos sa prosječnim stanjem kratkoročnih obaveza za godinu, što u našem primjeru iznosi:

God.	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	RLNT = $1.971 : (28.472 + 140.674) : 2$; RLNT = 0,02 : 1	RLNT = $6.475.316 : (25.606.845 + 52.303.584) : 2$; RLNT = 0,17 : 1
2003	RLNT = $47.044 : (140.674 + 100.018) : 2$; RLNT = 0,39 : 1	RLNT = $38.153.959 : (52.303.584 + 84.603.180) : 2$; RLNT = 0,56 : 1
2004	RLNT = $287.679 : (100.018 + 251.431) : 2$; RLNT = 1,64 : 1	RLNT = $125.027.986 : (84.603.180 + 19.634.444) : 2$; RLNT = 2,40 : 1

Racio pokazuje sa koliko je novčanih jedinica novčanog toka iz poslovanja pokrivena svaka novčana jedinica prosječnih obaveza u toku godine. Rezultati izvršenih analiza ovog racia u profitnom sektoru ukazuju da se vrijednosti iznad 0,40:1 smatraju

vrlo dobrim ostvarenjem,⁵⁷³ što je slučaj i kod analiziranih neprofitnih organizacija u 2003, a posebno u 2004. godini. Racio likvidnosti na bazi novčanog toka iz poslovanja, zasnovan na tokovima gotovine i prosječnom stanju kratkoročnih obaveza, očigledno je manje statičan od racia tekuće i racia redukovane likvidnosti.

3.3. Racio analiza solventnosti

Za analizu dugoročne finansijske stabilnosti u kapitalnoj i finansijskoj strukturi entiteta, kao i odnosima pojedinih pozicija te strukture sa aktivom koriste se mjere solventnosti. Finansijska struktura predstavljena je u strukturi pasive, a kapitalna struktura predstavlja strukturu dugoročnog kapitala, odnosno vlastitog kapitala i dugoročno posuđenih izvora.⁵⁷⁴ Pod solventnošću (dugoročna finansijska sigurnost) entiteta podrazumijeva se njegova sposobnost da o roku podmiruje troškove kamata i otplate dugoročnih obaveza prema ugovorenoj dinamici.⁵⁷⁵ Solventnost entiteta određena je brojnim i složenim činiocima, imovinskom pozicijom, snabdjevenošću sopstvenim kapitalom prihvatljivim za povjerenje i prinosom (zarađivačkom) snagom.⁵⁷⁶ U primjeni indikatora za analizu solventnosti treba biti vrlo oprezan usljed velikih razmimoilaženja među autorima u određivanju indikatora za utvrđivanja sposobnosti preduzeća da izmiri svoje dugoročne obaveza.⁵⁷⁷ Pojedini autori predlažu različite mjere (indikatore, racia, koeficijente) za procjenu solventnosti, koje se u suštini veoma razlikuju kada su u pitanju profitno orijentisane organizacije. Navešćemo neke od indikatora za analizu solventnosti koje koriste pojedini domaći i strani autori.

U analizi solventnosti najvažniji indikatori su: odnos između dugoročnih obaveza i ukupnog dugoročnog kapitala, stepen zaduženosti, odnos vlastitog kapitala i ukupne aktive, odnos ukupnih obaveza i glavnice, odnos pokrića kamata, odnos dugotrajne aktive i sopstvenog kapitala i kumulativni odnosi između pozicija aktive i pasive.⁵⁷⁸ Za testiranje solventnosti tehnikom racio analize bilansnih agregata koristimo: racia pokrića imovine (pokriće stalne imovine sopstvenim kapitalom, pokriće stalne imovine i zaliha kapitalom i dugoročnim obavezama, pokriće zaliha neto obrtnim kapitalom i pokriće obrtne imovine neto obrtnim kapitalom), racio izvora finansiranja (sigurnost dugoročnih povjerilaca, sigurnost svih povjerilaca, pokriće obaveza novčanim tokom iz poslovanja, racio pokrića kamata zaradom preduzeća).⁵⁷⁹ Među indikatore finansijske strukture ubrajaju se, prije svega, relativni odnosi pozajmljenih prema ukupnim i sopstvenim izvorima finansiranja i koeficijent pokrića fiksnih rashoda na ime kamate. Njima treba

⁵⁷³ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 262-264.

⁵⁷⁴ Sinanagić, M., Pamukčić, M.: *Računovodstvo za menadžere*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 1997, str. 79.

⁵⁷⁵ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 185.

⁵⁷⁶ Navedena definicija i činioci solventnosti karakteristični su prije svega za profitno-orijentisane entitete, naročito rentabilitet. Međutim, imajući u vidu sadašnje transformacione procese kod nas, u skorijoj budućnosti rentabilitet će biti aktuelna i za sadašnje neprofitnih entitete, privatizacijom pojedinih službi javnog sektora, tržišnom konkurencijom javnog i privatnog sektora u oblasti obrazovanja i sl.

⁵⁷⁷ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 58-59.

⁵⁷⁸ Detaljnije o ovim indikatorima pogledati: Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 59-64, Sinanagić, M., Pamukčić, M.: *Računovodstvo za menadžere*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 1997, str. 79-82, Belak, V.: *Menadžersko računovodstvo*, Računovodstvo, revizija i financije, Zagreb, 1995, str. 77-85.

⁵⁷⁹ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 173-185.

dodati i koeficijent pokrića ukupnog duga kojim se izražava sposobost preduzeća da plaća periodične rashode na ime kamata zajedno sa otplatom glavnice duga.⁵⁸⁰

S obzirom da domaći teoretičari nisu dali jedinstvena pravila za odnose između pojedinih pozicija unutar pasive, kao i za odnose pozicija pasive s aktivom ili njenim pozicijama,⁵⁸¹ ni strani autori nisu riješili ovaj problem i utvrdili "standard." Pri procjeni dugoročne solventnosti analitičar obično uzima u obzir dva koeficijenta odnos dugova i vlastitog kapitala i pokrivenost kamata.⁵⁸² Racija dugoročne solventnosti omogućavaju indentifikovanje načina na koji je organizacija finansirala svoja sredstva u dugoročnom periodu (period duži od jedne godine). Ovdje su značajna dva indikatora: (1) odnos između ukupnih obaveza i vlastitog kapitala i (2) odnos ukupne imovine i vlastitog kapitala. Za potrebe dugoročnih i kratkoročnih procjena analitičari prave razliku između odnosa kratkoročnih i dugoročnih obaveza i vlastitog kapitala. Odnos pokrića kamata često koriste spoljni analitičari.⁵⁸³

Vidimo, dakle, da među teoretičarima ne postoji opšti sporazum o jedinstvenoj klasifikaciji racia solventnosti. Međutim, ovdje je značajnije da se ne izgubi osnovni pogled na tumačenje i interpretacije analiziranih odnosa. Nije nam cilj da napravimo reklasifikaciju i dođemo do "prave" klasifikacije racia solventnosti, nego da ispitamo mogućnost primjene pojedinih navedenih racia na finansijsko-računovodstvene izvještaje (bilansne agregate) neprofitnih organizacija. Manje ćemo se fokusirati na preciznost izračunavanja pojedinih racia a više pažnje ćemo usmjeriti na tumačenje mjera solventnosti na interne odluke menadžera i kontrolu performansi neprofitnog sektora. Međutim, imajući u vidu da neprofitni entiteti, kojima ilustrujemo naša izlaganja, u bilansu stanja nisu iskazali učešće dugoročnih obaveza na koje se plaća fiksna kamata u ukupno korišćenom neto kapitalu (sopstvenom i tuđem), kao i rashode po osnovu kamata, racia solventnosti koja u brojiocu ili imeniocu ne sadrže dugoročne obaveze ili rashode kamata nisu primjenjivi za analizu solventnosti u neprofitnim organizacijama.⁵⁸⁴

⁵⁸⁰ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 37-40.

⁵⁸¹ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 60.

⁵⁸² Gray, S., Needles, B.: *Finansijsko računovodstvo: opšti pristup*, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka, 2001, str. 545-546.

⁵⁸³ Anthony, R., Young, W. : *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, pp. 172-176.

⁵⁸⁴ Odnos: dugoročne obaveze sa fiksnom kamatom/dugoročne obaveze sa fiksnom kamatom+vlastiti kapital (neto imovina); odnos: dugoročni dug/ukupna kapitalizacija (dugoročni izvori); odnos: dugoročne obaveze i vlastiti kapital, odnos: dugoročna rezervisanja+dugoročne obaveze/kapital i sl., više su značajni za profitno orijentisane entitete. Odnos pokrića kamata: operativni dobitak/troškovi kamata (Vidaković, Sinanagić, Pamukčić), racio pokrića kamata zaradom: neto dobitak+rashodi kamata+porez na dobita/rashodi kamata (Stevanović), koeficijent pokrića kamata: poslovni dobitak/rashodi na ime kamata (Krasulja-Ivanišević), odnos pokrivenosti kamata: poslovni dobitak+troškovi kamata/troškovi kamata (Antony, Young), neto profit prije oporezivanja+troškovi kamata/troškovi kamata (Gry, Needles).

3.3.1. Racio pokrića stalne imovine

Racio pokrića stalne imovine sopstenim kapitalom proizilazi iz odnosa neto imovine/kapitala (vlastitog, sopstvenog) entiteta i stalne imovine kojom entitet raspolaže, sa stanjem brojioca i imenioca na bilansni dan, odnosno iz obrasca:

$$\text{Racio pokrića stalne imovine} = \frac{\text{Kapital}}{\text{Stalna imovina (sredstva)}}$$

Kod neprofitnih entiteta stavljanjem u odnos kapitala i stalnih sredstava dolazimo do sljedećih vrijednosti:

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	353 : 492 = 0,71	692.163 : 682.920 = 1,01	135.512.501 : 105.854.204 = 1,28
2003	376 : 426 = 0,88	781.649 : 734.605 = 1,06	150.559.071 : 134.283.074 = 1,12
2004	386 : 360 = 1,07	900.336 : 720.608 = 1,25	301.118.905 : 216.669.643 = 1,39

Zajednička karakteristika stalne imovine je što nije namijenjena prodaji nego višegodišnjem korišćenju. Dugoročna vezanost stalne imovine i povećan rizik u vezi s njom osnovni su razlozi da se zahtijeva da dugotrajna imovina bude finansirana iz sopstvenog kapitala. Prema tome, neprofitni entitet kome je stalo do povoljne solventnosti treba da obezbijedi vrijednost ovog racia od 1, odnosno 100%. Analizirane NPO u ovom pogledu sasvim dobro stoje, osim članske NPO u 2002. i 2003. godini. Naime, racio veći od 1 znači da je sopstvenim kapitalom, pored stalne imovine, finansiran i dio obrtne (tekuće) imovine, dok racio manji od 1 pokazuje da je dio dugotrajne imovine finansiran iz pozajmljenih izvora. Način interpretacije ovog racia uslovljen je prihvaćenim pravilima finansiranja koja regulišu odnos između imovine i kapitala. Zlatnom bilansnom pravilu, u užem smislu, odgovara jednakost sopstvenog kapitala i neto imobilizacija (nabavna vrijednost minus otpisi); dok zlatno bilansno pravilo, u širem smislu, traži jednakost dugoročnih izvora i dugoročne aktive.⁵⁸⁵

3.3.2. Racio pokrića obrtne imovine neto obrtnim kapitalom

U testiranju solventnosti entiteta putem racia pokrića imovinskih dijelova odgovarajućim izvorima upotrebljava se obrazac:

$$\text{Racio pokrića obrtne imovine neto obrtnim kapitalom (NOK)} = \frac{\text{Kapital} - \text{Stalna imovina}}{\text{Obrtna imovina}}$$

Primjenom obrasca na bilans stanja neprofitnih organizacija (na bilansni dan) i ranije izračunatog radno raspoloživog kapitala (neto obrtna sredstva, neto obrtni fond) pri izračunavanju odnosa likvidnosti dolazimo do sljedećih vrijednosti ovog racia:

⁵⁸⁵ Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997, str. 137-138. Ovdje se opet javlja izuzetak za neprofitne organizacije, one obično nemaju dugoročne izvore finansiranja.

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	(353 - 492) : 586 = -139 : 586 = - 0,24 : 1 ili - 23,72%	(692.163 – 682.920) : 149.917 = 9.243 : 149.917 = 0,06 : 1 ili 6,17%	(135.512.501-105.854.204):81.961.881 = 29.658.297 : 81.961.881 = 0,36 : 1 ili 36,19%
2003	(376 : 426) : 444 = - 50 : 444 = - 0,11 : 1 ili - 11,26%	(781.649 – 734.605) : 147.062 = 47.044 : 147.062 = 0,32 : 1 ili 31,99%	(150.559.071-134.283.074):100.879.177 = 16.275.997 : 100.879.177 = 0,16 : 1 ili 16,13%
2004	(386 – 360) : 302 = 26 : 302 = 0,09 : 1 ili 8,61 %	(900.336 : 720.608) : 431.159 = 179.728 : 431.159 = 0,42 ili 41,68%	(301.118.905:216.669.643):104.083.706 = 84.449.262 : 104.083.706 = 0,81 : 1 ili 81,14%

Stanje neto obrtnog kapitala i njegov odnos prema obrtnoj imovini značajna je podloga za ocjenu, planiranje i kontrolu dugoročne finansijske sigurnosti entiteta. Prezentovana tabela indicira da je neprofitna organizacija na bazi članstva u prve dvije posmatrane godine dio stalne imovine finansirala neadekvatnim, tj. kratkoročnim izvorima finansiranja i narušila pravila finansiranja (po kome bi odnos između stalnih izvora i stalnih sredstava trebalo da bude veći od 1), dok je u trećoj godini imala pozitivan NOK, ali je finansiranje neto obrtne imovine (NOI) iznosilo svega 8,61%. Neprofitne organizacije iz javnog sektora - budžetski korisnici finansirali su stalnu imovinu iz sopstvenog kapitala i ostvarili pozitivne vrijednosti NOK formiran iz ovog izvora. U obrazovnoj neprofitnoj organizaciji raste učešće finansiranja NOI iz NOK od 6,17% u 2002, do 41,68% u 2004. godini, dok je lokalna vlada u 2004. godini NOI finansirala iz sopstvenog NOK sa preko 80%.

3.3.3. Racio zaduženosti i racio izvora finansiranja

Bitan indikator za analizu solventnosti jeste stepen zaduženosti koji indicira na podatak koliki se dio imovine finansira iz tuđih (kratkoročnih i dugoročnih izvora).⁵⁸⁶

$$\text{Racio zaduženosti} = \frac{\text{Ukupne obaveze}}{\text{Ukupna aktiva}}$$

Sa stanovišta kreditora, ako je veći stepen zaduženosti, rizik ulaganja biće veći. Saglasno postavljenim pravilima finansiranja, procentualno učešće ukupnih obaveza u ukupnoj aktivu ne bi trebalo biti veće od 50%. Stepenn zaduženosti pojedinih neprofitnih organizacija prikazuje naredni pregled:

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	725 : 1.078 = 0,67:1 ili 67,25%	140.674 : 832.837 = 0,17 : 1 ili 16,89%	52.303.584 : 187.816.085 = 0,28 : 1 ili 27,85%
2003	494 : 870 = 0,57:1 ili 56,78%	100.018 : 881.667 = 0,11 : 1 ili 11,34%	84.603.180 : 235.162.251 = 0,36 : 1 ili 35,98%
2004	276 : 662 = 0,42: ili 41,69%	251:431 : 1.151.767 = 0,22 : 1 ili 21,83%	19.634.444 : 320.753.349 = 0,06 : 1 ili 6,12%

⁵⁸⁶ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 61. U slučaju konkretnih NPO u brojiocu ne pojavljuju se dugoročne obaveze, koje su, obično, karakteristične za profitne entitete.

U posmatranom periodu stepen zaduženosti neprofitne organizacije iz oblasti obrazovanja (od 17% do 22%) i lokalne vlade (od 6% do 36%) ukazuje na njihovu sposobnost pokrića kratkoročnih obaveza, dok je neprofitna organizacija na bazi članstva tek u ukupnoj aktivi u 2004. godini smanjila učešće kratkoročnih obaveza ispod 50%. Pokazatelj koji pruža upotrebljive podatke je odnos između vlastitog kapitala/neto imovine i aktive. Ukoliko iskustvena norma za profitne entitete nalaže da učešće vlastitog kapitala u ukupnoj aktivi iznosi 50% ili više onda učešće kod analiziranih neprofitnih organizacija, imajući u vidu da one nemaju iskazane dugoročne izvore finansiranja, treba da bude značajno iznad 50%.

$$\text{Odnos vlastitog kapitala i aktive} = \frac{\text{Vlastiti kapital}}{\text{Ukupna aktiva}}$$

Primjenom navedenog obrasca na neprofitne entitete u periodu od 2002. do 2004. godina dobijaju se sljedeći pokazatelji:

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	353 : 1.078 = 0,33 : 1 ili 32,75%	692.163 : 832.837 = 0,83 : 1 ili 83,11%	135.512.501 : 187.816.085 = 0,72 : 1 ili 72,15%
2003	375 : 870 = 0,43 : 1 ili 43,22%	781.649 : 881.667 = 0,89 : 1 ili 88,66%	150.559.071 : 235.162.251 = 0,64 : 1 ili 64,02%
2004	386 : 662 = 0,58 ili 58,31%	900.336 : 1.151.767 = 0,78 : 1 ili 78,17%	301.118.905 : 320.753.349 = 0,93 : 1 ili 93,88%

Prema ovome, u neprofitnoj organizaciji iz oblasti obrazovanja i javnog sektora – lokalne vlade odnos vlastitog kapitala i ukupne aktive od 78% do 83% i 72% do 94% indicira da je vlasnička glavica značajno veća od 50% vrijednosti aktive i da zadovoljava postavljena pravila finansiranja. U neprofitnoj organizaciji na bazi članstva nisu zadovoljena postavljena pravila finansiranja. Iz odnosa ova dva indikatora zaključujemo da neprofitne organizacije vrijednost aktive finansiraju isključivo iz vlastitog (neto) kapitala i kratkoročnih obaveza. Odnos duga i sopstvenog kapitala bitan je za analizu solventnosti.⁵⁸⁷ Pošto analizirane neprofitne organizacije nemaju iskazane pozicije dugoročnih obaveza u brojiocu su iskazane samo kratkoročne obaveze:

$$\text{Racio sigurnosti kratkoročnih povjerilaca (ratio zaduženosti)} = \frac{\text{Kratkoročne obaveze}}{\text{Vlastiti kapital}}$$

Rezultati analize sigurnostu kratkoročnih povjerilaca za navedene neprofitne organizacije pokazuju sljedeće:

⁵⁸⁷ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 62-63, Gray, S., Needles, B.: *Finansijsko računovodstvo: opšti pristup*, SRR Republike Srpske, Banja Luka, 2001, str. 545-546, Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, pp. 172-173.

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	725 : 353 = 2,05 : 1 ili 205%	75.032 : 692.163 = 0,11 : 1 ili 11%	7.020.255 : 135.512.501 = 0,05 : 1 ili 5%
2003	494 : 376 = 1,31 : 1 ili 131%	66.089 : 781.649 = 0,08 : 1 ili 8%	17.196.375 : 150.559.071 = 0,11 : 1 ili 11%
2004	276 : 386 = 0,71 : 1 ili 71%	74.334 : 900.336 = 0,08 : 1 ili 8%	11.528.211 : 301.118.905 = 0,04 : 1 ili 4%

Ovaj racio počiva na poslovno-finansijskoj tezi da kratkoročni povjerioci ne procjenjuju svoje rizike i ne iskazuju spremnost da ustupe svoja sredstva entitetu na korišćenje samo na osnovu racia likvidnosti, odnosno kratkoročne finansijske sigurnosti, već i na bazi solventnosti. Smatra se da i kratkoročni povjerioci u vlasničkom kapitalu (neto imovina) vide "zaštitni jastuk" za svoje interese.⁵⁸⁸ Dakle, što manji ovako iskazani racio sigurnosti kratkoročnih povjerilaca, veća je solventnost entiteta i manji je rizik povjerilaca. Mada kruta numerička pravila za bilansne relacije nisu upravljačko rješenje, u finansijskoj analizi i ocjeni položaja entiteta pominje se odnos dugovi/kapital od 1:1 ili 100% kojem treba prilaziti kao orijentacionoj vrijednosti. Ovaj oprez pokazuje analiza neprofitnih organizacija gdje se pojavljuju ekstremni odnosi. Naime, dok neprofitna organizacija na bazi članstva ima previsok stepen zaduženosti, druge dvije neprofitne organizacije stoje "pretjerano" dobro. Racio zaduženosti često se iskazuje kao recipročna vrijednost prethodno iskazanog racia, što u našem primjeru za rezultat ima:

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	353 : 725 = 0,49:1 ili 48,69%	692.163 : 75.032 = 9,22:1 ili 922,49%	135.512.501 : 7.020.255 : = 19,30 : 1 ili 1.930,31%
2003	376 : 494 = 0,76:1 ili 76,11%	781.649 : 66.089 = 11,83:1 ili 1.182,72%	150.559.071 : 17.196.375 = 8,76 : 1 ili 876,53%
2004	386 : 276 = 1,40:1 ili 139,86%	900.336 : 74.334: = 12,11 : 1 ili 1.211,20%	301.118.905 : 11.528.211 = 26,12 : 1 ili 2.612,02%

Racio sigurnosti kratkoročnih povjerilaca u ovom obliku pokazuje da je svaka novčana jedinica obaveza entiteta bila pokrivena kod neprofitne organizacije iz sektora obrazovanja sa 9,22, 11,83 i 12,11 KM, odnosno kod neprofitne organizacije - lokalne vlade sa 9,22, 11,83 i 12,11 KM, respektivno za pojedine godine. Kod neprofitne organizacije na bazi članstva u 2002. i 2003. godini kratkoročni povjerioci nisu bili obezbijeđeni sopstvenim kapitalom, da bi tek u 2004. godini ovaj odnos bio na zadovoljavajućem nivou. U ovom obliku iskazan racio sigurnosti mogao bi se nazvati raciom pokrića kratkoročnih obaveza kapitalom entiteta.

⁵⁸⁸ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 195-196.

3.3.4. Racio pokrića obaveza novčanim tokom iz poslovanja

Racio pokrića obaveza novčanim tokom iz poslovanja predstavlja značajan test solventnosti organizacije do čije se vrijednosti dolazi primjenom obrasca:⁵⁸⁹

$$\text{Racio pokrića obaveza novčanim tokom iz poslovanja} = \frac{\text{Novčani tok iz poslovanja}}{\text{Dugoročna rezervisanja + Dugoročne obaveze + Kratkoročne obaveze}}$$

Uvrštavanjem odgovarajućih vrijednosti u navedeni obrazac, s tim da neprofitne organizacije kojima ilustrujemo našu analizu nemaju iskazane iznose dugoročnih obaveza i rezervisanja tako da ostaju samo kratkoročne obaveze,⁵⁹⁰ dolazimo do sljedećih vrijednosti racia solventnosti:

God.	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	1.971 : 75.032 = 0,02 : 1 ili 2,63%	6.475.316 : 52.303.584 = 0,12 : 1 ili 12,38%
2003	47.044 : 66.089 = 0,71 : 1 ili 71,18%	38.153.959 : 84.603.180 = 0,45 : 1 ili 45,10%
2004	287.679 : 74.334 = 3,87 : 1 ili 387,01%	125.027.986 : 19.634.444 = 6,36 : 1 ili 636,78%

Racio pokazuje da je entitet iz sektora obrazovanja u stanju da nakon podmirenja potrebnih ulaganja u obrtna sredstva i izmirenja svih poslovnih obaveza u toku godine u stanju da stvori toliki neto poslovni priliv gotovine koji mu omogućuje da iz njega otplati svoje obaveze za 38,32 godine (100:2,63) prema podacima iz 2002, za 1,40 godine (100:71,18) prema ostvarenjima a 2003. godine odnosno promptno prema podacima za 2004. godinu. Sličan trend prisutan je i kod lokalne vlade u 2002. i 2003. godini, da bi, prema ostvarenjima 2004. godine, obaveze mogla izmiriti odmah. Na osnovu provedenih analiza u profitno orijentisanim entitetima smatra se da je vrlo dobar racio koji se kreće iznad vrijednosti 0,20:1.⁵⁹¹

3.4. Racio analiza obrta

Pod pojmom obrta podrazumijeva se moć sredstava (ulaganja, imovine) entiteta da donose prihod. Umjesto naziva obrt mogao bi se upotrijebiti termin efikasnost upravljanja sredstvima. Finansijski pokazatelji aktivnosti entiteta obuhvataju sve relevantne odnose između prihoda, s jedne strane, i pojedinačnih i ukupnih ulaganja u poslovna sredstva, s druge strane, koji se u stručnoj literaturi nazivaju koeficijentima

⁵⁸⁹ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 183-184.

⁵⁹⁰ Iznos kratkoročnih obaveza ali ne i iznos kratkoročnih razgraničenja, je uključen u imenilac obrasca za neprofitnu organizaciju iz sektora obrazovanja imajući u vidu da je suviše rigorozno primijenjeno načelo opreznosti u bilansiranju, posebno u 2004. godini. Ukoliko bi se uključio cjelokupan iznos, racia bi bila 1,40%, 47,04% i 114,42%. Kod lokalne vlade uključen je iznos kratkoročnih obaveza i razgraničenje, pošto se pojavljujemo u ulozi eksternog analitičara.

⁵⁹¹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 198-199.

obrta poslovnih sredstava.⁵⁹² Utvrđivanje i kontrola ovih koeficijenata značajna je sa stanovišta finansijskog upravljanja, s obzirom na njihov direktni uticaj na stanje likvidnosti i rentabilnosti u profitno orijentisanim entitetima. U domaćoj literaturi racia obrta možemo sresti pod nazivom analiza obrta aktive (imovine) predstavljena kao odnos prihoda i aktive ili izračunati za svaki pojedinačni dio aktive.⁵⁹³ Neki autori ih nazivaju pokazateljima aktivnosti, odnosno koeficijentima obrta poslovnih sredstava.⁵⁹⁴ Moglo bi se reći da koliko je pozicija u bilansu toliko bi se racia obrta dalo obračunati a da se ni za jedan ne kaže da je neupotrebljiv ili irelevantan za preduzeće. Ipak, bilo bi to "zasipanje" informacijama koje ne dodaju dovoljno znanja čitaocu bilansa kao opravdanje za rukovanje njima.⁵⁹⁵ Da li racia obrta imaju isti značaj i za neprofitne entitete? Neki autori,⁵⁹⁶ koji su se bavili ovim pitanjima, nastojali su samo da ih dotaknu, bez upuštanja u suštinu i oslanjajući se uglavnom na zaključke do kojih se došlo u analizi za profitne entitete.

Pri obračunavanju racia obrta ukupne poslovne imovine, tekuće (obrtne) imovine, fiksnih sredstava (po njihovoj sadašnjoj vrijednosti), zaliha, potraživanja od kupaca, kapitala, prihoda od prodaje i neto potraživanja, u obrascu za izračunavanje u brojiocu nalazi se godišnji prihod od prodaje proizvoda, robe i usluga, dok se u imeniocu nalaze prosječna stanja ukupne poslovne imovine, obrtne imovine, fiksne imovine, zaliha, potraživanja od kupaca, kapitala. Neophodno je dati nekoliko napomena u vezi sa brojiocem i imeniocem. Korišćenje podataka o godišnjem prihodu, u brojiocu, upućuje na to da sva racia obrta glase na godinu dana. Međutim, ova racia, ako postoji bilans stanja i bilans uspjeha, mogu se obračunati i za kraće periode, kao što je slučaj kod nas sa obaveznom izradom i podnošenjem polugodišnjih obračuna i, u tom slučaju, prihod u brojiocu treba udvostručiti da bi se dobio smisleni racio, dok bi za tromjesečni obračun prihod trebalo podići na godišnji nivo (učetvorostručiti). U brojiocu treba da se nađu samo prihodi od prodaje na poček (odgođeno plaćanje), tj. da iz njega budu isključene sve prodaje za gotovinu po kojima se kupci ne zadužuju, nakon čega dolazimo do "benčmarkinga."

Eksternom analitičaru dostupni su samo bilansni podaci o ostvarenom ukupnom prihodu koji nisu posebno razdvojeni na prihode po osnovu gotovinske prodaje i prihode po osnovu prodaje na poček. Internom analitičaru su dostupni ovi podaci čime se dobija veća preciznost obračunatih koeficijenata. Međutim, u neprofitnim organizacijama skoro cjelokupan prihod iskazan u bilansu uspjeha ostvaren je na gotovinskoj ili evidentiran na modifikovanoj gotovinskoj osnovi, iz čega proizilazi i (ne)mogućnost obračunavanja naprijed pomenutih koeficijenata obrta, odnosno dana vezivanja. Ipak, to nije generalno

⁵⁹² Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 26.

⁵⁹³ Koeficijent obrta ukupne imovine, koeficijent obrta tekuće aktive (imovine), koeficijent fiksne imovine, koeficijent obrta zaliha, koeficijent obrta potraživanja, odnos prihoda i neto potraživanja. Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr S. Vidaković, Beograd, 2001, str. 49-51.

⁵⁹⁴ Koeficijent obrta kupaca, koeficijent obrta zaliha, koeficijent obrta dobavljača, koeficijent obrta ukupnih obrtnih sredstava, koeficijent obrta neto obrtnih sredstava, koeficijent obrta fiksnih sredstava, koeficijent obrta ukupnih poslovnih sredstava, koeficijent obrta sopstvenih sredstava. Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 26-36.

⁵⁹⁵ Racio obrta ukupne poslovne imovine, racio obrta kapitala, racio obrta tekuće (obrtne) imovine, racio obrta zaliha, racio obrta potraživanja od kupaca, racio obrta (izmirenja) obaveza prema dobavljačima. Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 187-201.

⁵⁹⁶ Anthony, R., Young, W. : *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, pp. 171-172.

pravilo za sve neprofitne organizacije, odnosno neprofitni sektor, ali za najveći broj sigurno jeste. Izuzeci postoje, na primjer, kod bolnica, univerziteta itd., koji mogu primijeniti određene koeficijente obrta, odnosno mjeriti efikasnost upravljanja imovinom.

Neophodne su i neke napomene u vezi sa podacima u imeniocu. Ovdje su iskazana prosječna a ne početna ili krajnja sredstva (imovina) zato što je prihod pricao tokom cijele godine i proizvod je svih stanja imovine u toku godine. U našim neprofitnim organizacija u bilansu nisu iskazane pozicije potraživanja od kupaca i zaliha, tako da i u slučaju iskazivanja prihoda od prodaje na početak, koeficijent obrta kupaca i koeficijent obrta zaliha, kao ni utvrđivanje broja dana vezivanja ne mogu se obračunati. U slučaju da se pozicije potraživanja od kupaca i zaliha nalaze u bilansu stanja, one često mogu biti upitne. Upitnost proizilazi iz procjene od strane analitičara da li uzeti bruto ili neto potraživanja, da li je njihovo korigovano (ispravljeno) stanje izvršeno u razumnoj mjeri, bez namjere da se umanju ostvareni višak prihoda i sl., a većina neprofitnih organizacija ne prodaje zalihe i ne iskazuje prihod po ovom osnovu (na primjer, kancelarijski materijal knjiži kao trošak).

3.4.1. Racio obrta obaveza prema dobavljačima

Pored svih poteškoća za mjerenja efikasnosti upravljanja imovinom i izvorima finansiranja u neprofitnim organizacijama, koeficijent obrta obaveza prema dobavljačima je primjenjiv i proističe iz odnosa ukupnih nabavki u toku godine i prosječnog stanja obaveza prema dobavljačima u godini analize. Obračunavamo ga primjenom sljedećeg obrasca:

$$\text{Racio obrta obaveza prema dobavljačima} = \frac{(\text{Troškovi mat. za izradu} + \text{Troškovi ostalog mat.} + \text{Troškovi goriva i energije} + \text{Troškovi proizvodnih usluga})}{(\text{Obaveze prema dobavljačima na početku godine} + \text{Obaveze prema dobavljačima na kraju godine}) : 2}$$

U brojiocu treba da se nađe vrijednost svih nabavki u toku godine na početak (plaćanje u ugovorenom roku od dana nabavke). Eksterni analitičar do tih vrijednosti može doći sabiranjem svih troškova koji su nastali u toku godine, a koji potiču iz nabavki od dobavljača (i korekcijom tih vrijednosti za promjene zaliha materijala ako ga ima). Troškovi proizvodnih usluga (transportnih, održavanja, zakupnina, sajmovi, reklame i propagande) takođe se kupuju od dobavljača, po pravilu, sa odloženim plaćanjem. U pedantnijoj analizi iz brojioca bi trebalo isključiti sve troškove proistekle iz nabavki za gotovinu, pošto se one i ne odobravaju dobavljačima, dakle, ne utiču na imenilac u datom obrascu. Eksterni analitičar to ne može učiniti, a pitanje je da li je ovo isplativo i za internu analizu bilansnih agregata.

U slučaju analize polugodišnjih finansijskih izvještaja organizacija navedeni troškovi u brojiocu moraju se podići na godišnji nivo, tj. udvostručiti, pošto svaki racio obrta treba da glasi na jednu godinu.⁵⁹⁷ Ako u dati obrazac unesemo vrijednosti za neprofitne organizacije kojima ilustrujemo analizu, dolazimo do sljedećih brojčanih izraza:

⁵⁹⁷ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 214-215.

God.	NPO – članska		NPO – obrazovanje		NPO – lokalna vlada	
	Koeficijent	VOD	Koeficijent	VOD	Koeficijent	VOD
2002	$\frac{11.808}{(1.370+685):2}$ $\frac{11.808}{1.027,50}$ =11,49	$\frac{365}{11,49}$ =32 dana	$\frac{213.497}{(11.604+2.936):2}$ $\frac{213.497}{7.271,50}$ =29,36	$\frac{365}{29,36}$ =12 dana	$\frac{79.941.841}{(6.295.700+5.988.189)}$ $\frac{79.941.841}{6.141.944,50}$ =13,02	$\frac{365}{13,02}$ =28 dana
2003	$\frac{5.420}{(685+263):2}$ $\frac{5.420}{474}$ =11,43	$\frac{365}{11,43}$ =32 dana	$\frac{249.542}{(2.936+5.170):2}$ $\frac{249.542}{4.053}$ =61,57	$\frac{365}{61,57}$ =6 dana	$\frac{75.533.351}{(5.988.189+11.295.793):2}$ $\frac{75.533.351}{8.641.991}$ =8,74	$\frac{365}{8,74}$ =42 dana
2004	$\frac{6.280}{(263+176):2}$ $\frac{6.280}{219,50}$ =28,61	$\frac{365}{28,61}$ =13 dana	$\frac{251.206}{(5.170+2.323)}$ $\frac{251.206}{3.746,50}$ =67,05	$\frac{365}{67,05}$ =5 dana	$\frac{67.165.883}{(11.295.793+6.024.505):2}$ $\frac{67.165.883}{8.660.149}$ =7,76	$\frac{365}{7,76}$ =47 dana

Izračunati koeficijenti pokazuju da su obaveze prema dobavljačima izmirivane prosječno 11, odnosno 29 puta godišnje u neprofitnoj organizaciji na bazi članstva, 29, 62, i 67 puta u neprofitnoj organizaciji iz oblasti obrazovanja i 13, 8 i 7 puta u javnom sektoru - lokalnoj vladi. Prosječno vrijeme plaćanja ili starost dobavljača (vrijeme obrta dobavljača) u neprofitnoj organizaciji na bazi članstva (od 13 do 32 dana) i iz oblasti obrazovanja (od 5 do 12 dana) smanjuje se, u javnom sektoru povećava se (od 28 do 47 dana). Prosječno vrijeme plaćanja dobavljačima treba analizirati u kontekstu kreditnih uslova koje preduzeća liferanti materijala i usluga nude neprofitnoj organizaciji.⁵⁹⁸ Ukoliko je prosječan kreditni period, na primjer 30 dana, očigledno je da prosječno vrijeme plaćanja od 42 i 47 dana indicira na možda loš kreditni bonitet organizacije.

U analizi se može koristiti i postupak neposrednog izračunavanja vremena obrta obaveza prema dobavljačima podjelom prosječnog stanja tih obaveza za godinu sa prosječnom dnevnom nabavkom u toku godine. Na osnovu podataka iz prethodnog primjera (bilansa stanja i bilansa uspjeha za neprofitne organizacije), utvrđeni su sljedeći pokazatelji:⁵⁹⁹

⁵⁹⁸ Krasulja, D., Ivanišević, M: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 30-31.

⁵⁹⁹ Pri izračunavanju vremena obrta dobavljača izvršili smo zaokruživanje na pun broj dana, što je uticalo na matematičku tačnost, ukoliko se izvrši neposredno izračunavanje na osnovu datih brojeva. Potpuna matematička preciznost dobila bi se izračunavanjem datih iznosa bez zaokruživanja vremena obrta.

God.	NPO – članska		NPO – obrazovanje		NPO – lokalna vlada	
	VOD	ROD	VOD	ROD	VOD	ROD
2002	<u>1.027,50</u> 11.808:365 <u>1.027,50</u> 32,35 = 32 dana	<u>365</u> 32 = 11,49	<u>7.271,50</u> 213.497:365 <u>7.271,50</u> 584,92 = 12 dana	<u>365</u> 12 = 29,36	<u>6.141.944,50</u> 79.941.841:365 <u>6.141.944,50</u> 219.018,74 = 28 dana	<u>365</u> 28 = 13,02
2003	<u>474</u> 5.420:365 <u>474</u> 14,85 = 32 dana	<u>365</u> 32 = 11,43	<u>4.053</u> 249.542:365 <u>4.053</u> 683,68 = 6 dana	<u>365</u> 6 = 61,57	<u>8.641.991</u> 75.533.351:365 <u>8.641.991</u> 206.940,69 = 42 dana	<u>365</u> 42 = 8,74
2004	<u>219,50</u> 6.280:365 <u>219,50</u> 17,21 = 13 dana	<u>365</u> 13 = 28,61	<u>3.746,50</u> 251.206:365 <u>3.746,50</u> 688,24 = 5 dana	<u>365</u> 5 = 67,05	<u>8.660.149</u> 67.165.883:365 <u>8.660.149</u> 184.016,12 = 47 dana	<u>365</u> 47 = 7,76

Ovdje postoji odnos suprotnosti između organizacija i dobavljača. Kupac bi rado da što duže koristi beskamatni izvor finansiranja, a dobavljači bi da koeficijent obrta bude što veći, odnosno vrijeme obrta što kraće.

3.5. Racia rentabiliteta

Rentabilitetom entiteta treba veoma pažljivo upravljati kako na strategijskom tako i na taktičkom i operativnom nivou. Vrijednosno mjerenje očekivanog ili ostvarenog rentabiliteta predstavlja složen i odgovoran posao, a pokazatelji rentabilnosti mogu biti parcijalni i globalni. Parcijalni pokazatelji odnose se na stopu dobitka čije se obračunavanje i analiza vrše na osnovu bilansa uspjeha, dok se globalni pokazatelji odnose na stopu prinosa na sopstvena sredstva za čije je utvrđivanje neophodno koristiti i bilans stanja i bilans uspjeha. Strukturiranje šeme bilansa uspjeha po metodi prodatih učinaka⁶⁰⁰ omogućava analizu međuzavisnosti prihoda, rashoda, međufaznih i konačnih rezultata privređivanja organizacije za posmatrani vremenski period.⁶⁰¹ Analiza može da ima dva aspekta, jedan se bavi ispitivanjem relativnog učešća pojedinih segmenata rashoda i rezultata u prihodu i naziva se racio analizom bilansa uspjeha, a drugi se služi metodologijom grafikona rentabiliteta.

U profitno orijentisanim organizacijama izbor indikatora rentabiliteta (dobitnosti) prihoda predstavlja značajno pitanje i može se reći da među autorima postoji značajna saglasnost iako koriste različite termine: stopa poslovnog dobitka u prihodu od prodaje,⁶⁰² stopa dobitka u prihodu od prodaje⁶⁰³ i stopa neto dobitka u prihodu od

⁶⁰⁰ Zvanična šema bilansa uspjeha za profitne organizacije u FBiH.

⁶⁰¹ Krasulja, D., Ivanišević, M: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 41.

⁶⁰² Računa se iz odnosa poslovnog dobitka (dobitka po pokriću svih poslovnih troškova) i nekorigovanog prihoda od prodaje. Korisna je kao iskustvena informaciona podloga u formulisanju ciljne stope dobitka za potrebe formiranja prijedloga prodajnih cijena po metodi "troškovi plus." "Troškovi" se odnose na poslovne troškove, a "plus" na dobitak koji se zaračunava uslugama ili proizvodima.

⁶⁰³ Proistekla iz odnosa dobitka (po pokriću poslovnih rashoda, rashoda finansiranja i uključenja neto i neposlovnog i vanrednog dobitka ili gubitka) i prihoda od prodaje.

prodaje,⁶⁰⁴ profitna marža (marža dobitka).⁶⁰⁵ S obzirom na razne pojavne oblike profita, pojavljuju se i različite vrste profitne marže: bruto profitna marža,⁶⁰⁶ operativna profitna marža,⁶⁰⁷ profitna marža prije oporezivanja,⁶⁰⁸ neto profitna marža.⁶⁰⁹

3.5.1. Racio rentabiliteta prihoda

Imajući u vidu navedene indikatore mjerenja uspješnosti profitnih entiteta, može se postaviti pitanje da li ih neposredno mogu koristiti i menadžeri neprofitnih entiteta. Fenomen dobitka (marže) nije imanentan neprofitnim entitetima i obično se koristi termin višak/manjak prihoda nad rashodima (višak) i, u najvećem broju neprofitnih organizacija on nije oporeziv.⁶¹⁰ Prihodi od prodaje (realizacije) u neprofitnom u odnosu na profitni sektor ostvaruju se na bitno različit način, osim prihoda od obavljanja sopstevne djelatnosti, u manjem obimu. Dakle, stopa dobitka u prihodu od prodaje (profitna marža prije oporezivanja) i stopa neto dobitka u prihodu od prodaje (neto profitna marža) su identične u analiziranim neprofitnim entitetima, ali nije opšte pravilo. Od indikatora rentabiliteta u aktivnostima neprofitnih entiteta i prihoda i rashoda proisteklih iz njih, stopa neto dobitka u prihodu (neto profitna marža) čini se najpreciznijom informacijom konačnih efekata, a obračunava se po obrascu:

$$\text{Stopa neto dobitka (neto profitna marža)} = \frac{\text{Višak prihoda nad rashodima (Višak)}}{\text{Prihodi od prodaje}}$$

⁶⁰⁴ Razlikuje se od prethodne dvije po tome što se računa na osnovu dobitka poslije poreza. Ona pokazuje neto prinosnu snagu prihoda od prodaje i ne treba je dovoditi u vezu sa ukupnom poslovnom aktivom, nego samo sa vlasničkim kapitalom čiji je ona plod. Detaljnije: Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 220, Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 41-43.

⁶⁰⁵ Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 43.

⁶⁰⁶ Bruto profitna marža = bruto dobitak/prihodi od prodaje, njen procenat ukazuje na mogućnost racionalizacije ukupnih troškova i mogućnost komparacije sa drugim organizacijama.

⁶⁰⁷ Operativna (poslovna) profitna marža = operativni dobitak/prihodi od prodaje (ili poslovni dobitak u prihodu od prodaje) njen procenat pokazuje koliko bi dobitak bio ostvaren prije oporezivanja da se organizacija finansirala samo iz vlastitih izvora, i obično se dovodi u vezu sa poslovnom aktivom. Detaljnije: Sinanagić, M., Pamukčić, M.: *Računovodstvo za menadžere*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 1997, str. 71. Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan Vidaković, Beograd, 2001, str. 44.

⁶⁰⁸ Profitna marža prije oporezivanja = dobitak prije oporezivanja/prihodi od prodaje (dobitak u prihodu od prodaje), pokazuje dobitak koji će biti oporeziv.

⁶⁰⁹ Neto profitna marža = dobitak nakon oporezivanja/prihodi od prodaje (neto dobitak u prihodu od prodaje) pokazuje dobitak koji ostaje na slobodnom raspolaganju organizaciji i predstavlja najprecizniju informaciju o konačnim efektima aktivnosti.

⁶¹⁰ Dobitak (višak prihoda nad rashodima) neprofitnog sektora nije oporeziv ako je nastao iz redovnih aktivnosti neprofitnih organizacija ili iz profitnih aktivnosti u manjem obimu. NPO nastoje da sve aktivnosti prikažu kao neprofitne, iako su mnoge i profitne, na primjer, lokalna vlada ostvaruje prihode od izdavanja u zakup poslovnih prostora, stanova i garaža, obavljanja komunalnih usluga, prihode od privatizacije prodajom stanova, poslovnih prostora i garaža, koje su oporezive porezom na promet, ili porezom na prihod od imovine, pošto nisu iskazani kao prihodi iz profitnih aktivnosti, nisu oporezivi porezom na dobit preduzeća.

Prezentirana stopa indicira koliko od svake novčane jedinice ostvarenog prihoda kao višak na kraju ostaje neprofitnoj organizaciji (višak prihoda nad rashodima). Stopu neto dobitka treba dovoditi u vezu samo sa vlasničkim kapitalom (neto imovinom) čiji je ona rezultat. Stopa neto dobitka (profitna marža) varira između neprofitnih organizacija i između pojedinih "granskih" normi:

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	<u>321</u> 12.179; = 2,64%	<u>1.971</u> 430.593; = 0,46%	<u>6.475.316</u> 155.549.077; = 4,16%
2003	<u>23</u> 8.459; = 0,27%	<u>47.044</u> 560.391; = 8,39%	<u>38.153.959</u> 199.944.613; = 19,08%
2004	<u>33</u> 9.305; = 0,01%	<u>157.107</u> 745.885; = 21,06%	<u>51.044.947</u> 208.301.883; = 24,50%

Mjerenje rentabiliteta (profitabilnosti) nije uobičajeno u neprofitnim organizacijama, ali značajne promjene mogu se očekivati u predstojećim reformama javnog i neprofitnog sektora. Promjene se odnose na privatizaciju dijela javnog i neprofitnog sektora, prije svega, onog dijela koji je profitabilan. Imajući u vidu sadašnja i buduća rješenja⁶¹¹ kojima se predviđaju poreska oslobođenja za promet proizvoda i usluga neprofitnih organizacija,⁶¹² može se očekivati značajnije investiranje u određene neprofitne organizacije i njihovo pretvaranje u profitna preduzeća koja će svojim vlasnicima donositi profit.

3.5.2. Racio rentabiliteta ulaganja i kapitala

Menadžerski izazovi vezani za izvještavanje, analizu, ocjenu i projekcionu upotrebu informacija o rentabilitetu neprofitnih organizacija i put za postizanje ovog cilja nalazi se u dobro poznatoj *du point* (di pon) šemi⁶¹³ rentabiliteta, mjerenog stopom prinosa na ulaganja. Vrhovni test rentabiliteta organizacija je stopa prinosa na sopstveni (vlasnički) kapital i *du point* šema može biti vrlo ilustrativan prikaz menadžerskog izazova stvaranja vrijednosti za vlasnike (akcionare) i putokaz za postizanje cilja. Testiranje rentabiliteta entiteta obično se vrši putem: stope prinosa na čista poslovna ulaganja (čistu poslovnu imovinu),⁶¹⁴ stope prinosa na ukupna ulaganja (ukupnu

⁶¹¹ Uvođenje poreza na dodanu vrijednost i njegovu primjenu počev od 1.1.2006. godine.

⁶¹² Prema čl. 24 Zakona o porezu na dodatu vrijednost, usvojen 26.01.2005. godine, od plaćanja PDV oslobođene su: medicinske usluge i usluge zdravstvene zaštite, usluge obrazovanja (predškolsko, osnovno, srednje, više i visoko) kao i s njima neposredno povezan promet dobara i usluga, usluge iz oblasti sporta i fizičkog vaspitanja, usluge vjerskih organizacija, promet dobara i usluga koje su direktno vezane sa uslugama koje pružaju političke, sindikalne, humanitarsne, dobrotvorne, invalidske i slične organizacije svojim članovima za članarinu, usluge iz oblasti kulture i sl.

⁶¹³ Ilustraciju Du Point sistema analize pogledat: Krasulja, D., Ivanišević, M: Poslovne finansije, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 53-54, Ranković, Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 217.

⁶¹⁴ Koristi se i termin operativna stopa prinosa a proizilazi iz odnosa: poslovni dobitak/prosječna poslovna imovina.

imovinu)⁶¹⁵ i stope prinosa na sopstveni kapital preduzeća.⁶¹⁶ Imajući u vidu da je bilans uspjeha neprofitnih organizacija teže segmentirati po međufaznim rezultatima aktivnosti, utvrditi poslovni dobitak, kao i diskutabilnost ostvarenih prihoda od prodaje (realizacije) koji se iskazuje u dekomponovanom izrazu stope prinosa na poslovna ulaganja, plansko-kontrolna uloga stope rentabiliteta manje je interesantna menadžerima u neprofitnim organizacijama.

Stopa prinosa na ukupna ulaganja (imovinu) mjera je rentabiliteta organizacija nezavisno od načina njihovog finansiranja (vlasničke strukture u pasivi). Obračun stope prinosa na ukupna ulaganja zahtijeva primjenu obrasca:

$$\text{Stopa prinosa na ukupnu imovinu} = \frac{\text{Višak prihoda nad rashodima}}{\text{Prosječna ukupna imovina}}$$

Prethodni obrazac primijenjen na podatke u slučaju neprofitnih organizacija za rezultat ima sljedeće vrijednosti:

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	$\frac{321}{(2.286+1.078):2};$ $\frac{321}{1.682}$ $= 19,08\%$	$\frac{1.971}{(642.851+832.837):2};$ $\frac{1.971}{737.844}$ $= 0,27\%$	$\frac{6.475.316}{(140.469.918+187.816.085):2};$ $\frac{6.475.316}{164.143.001}$ $= 3,94\%$
2003	$\frac{23}{(1.078+870):2};$ $\frac{23}{974}$ $= 2,36\%$	$\frac{47.044}{(832.837+881.667):2};$ $\frac{47.044}{857.252}$ $= 5,49\%$	$\frac{38.153.959}{(187.816.085+235.162.251):2};$ $\frac{38.153.959}{211.489.168}$ $= 18,04\%$
2004	$\frac{33}{(870+662):2};$ $\frac{33}{766}$ $= 4,31\%$	$\frac{157.107}{(881.667+1.151.767):2};$ $\frac{157.107}{1.016.717}$ $= 15,45\%$	$\frac{51.044.947}{(235.162.251+320.753.349):2};$ $\frac{51.044.947}{277.957.800}$ $= 18,36\%$

Ovu stopu možemo interpretirati tako da su neprofitne organizacije iz oblasti obrazovanja na svakih 100 novčanih jedinica prosječno uloženi sredstava ostvarile prirast 0,27, 5,49 i 15,45 KM, dok je u javnom sektoru u posmatranom periodu ovaj prirast veći i iznosi 3,94, 18,04 i 18,36 KM. Nasuprot njima, neprofitna organizacija na bazi članstva zabilježila je smanjenje u odnosu na početnu posmatranu godinu. O značaju ove stope može se zaključivati u kontekstu vremenske i prostorne analize. Dekomponovanjem stope prinosa na činioce prema *du pont* šemi rentabiliteta dolazimo do dodatnih informacija. To se može izvesti po sljedećem obrascu:

$$\begin{aligned} \text{Stopa prinosa na ukupnu imovinu} &= \text{Stopa učešća dobitka na ukupnu imovinu u prihodu od prodaje} \times \text{Racio obrta ukupne imovine} \\ &= \frac{\text{Dobitak na poslovnu aktivu} \times 100}{\text{Prihod od prodaje}} \times \frac{\text{Prihod od prodaje}}{\text{Prosječna imovina}} \end{aligned}$$

⁶¹⁵ Mjerena iz odnosa: (neto dobitak/prosječna poslovna sredstva, prema: Krasulja, D., Ivanišević, M: Poslovne finansije, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 47-48.

⁶¹⁶ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 208.

Primjenom datog obrasca na neprofitne organizacije dobijaju se sljedeće vrijednosti:

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	$\frac{321 \times 100}{12.195} \times \frac{12.195}{1.682}$ $\frac{2,63}{7,25}$ = 19,08%	$\frac{1.971 \times 100}{430.593} \times \frac{430.593}{737.844}$ $\frac{0,45}{0,58}$ = 0,27%	$\frac{6.475.316 \times 100}{155.549.077} \times \frac{155.549.077}{164.143.001}$ $\frac{4,16}{0,94}$ = 3,94%
2003	$\frac{23 \times 100}{8.508} \times \frac{8.508}{974}$ $\frac{0,27}{8,74}$ = 2,36%	$\frac{47.044 \times 100}{560.391} \times \frac{560.391}{857.252}$ $\frac{8,39}{0,65}$ = 5,49%	$\frac{38.153.959 \times 100}{199.944.613} \times \frac{199.944.613}{211.489.168}$ $\frac{19,08}{0,94}$ = 18,04%
2004	$\frac{33 \times 100}{9.326} \times \frac{9.326}{766}$ $\frac{0,35}{12,17}$ = 4,31%	$\frac{157.107 \times 100}{745.885} \times \frac{745.885}{1.016.717}$ $\frac{21,06}{0,73}$ = 15,45%	$\frac{51.044.947 \times 100}{208.301.883} \times \frac{208.301.883}{277.959.800}$ $\frac{24,51}{0,75}$ = 18,36%

U neprofitnoj organizaciji na bazi članstva vidljiv je pad stope prinosa do koga je došlo, prije svega, zbog smanjenja stope dobitnosti prihoda iako je brzina obrta ukupnih ulaganja rasla. U druge dvije neprofitne organizacije značajno popravljjanje stope prinosa rezultat je povećanja stope dobitnosti prihoda i nešto manjeg porasta brzine obrta ukupnih ulaganja. Značajno je poređenje stope prinosa na ukupna ulaganja (ukupnu imovinu) sa stopom prinosa na vlasnički kapital. Prva pokazuje oplodnju ukupne imovine neto dobitkom (viškom prihoda nad rashodima) a druga oplodnju sopstvenog kapitala, a iz njihove razlike proističe efekat finansijskog levridža (leverage-a), odnosno kombinovanje vlastitog kapitala (neto imovine) i tuđeg kapitala u pasivi bilansa stanja. Stopa prinosa na sopstveni (neto imovinu) kapital iskazuje se obrascem:

$$\text{Stopa prinosa na sopstveni kapital} = \frac{\text{Višak prihoda nad rashodima (Višak)} \times 100}{(\text{Kapital na početku godine} + \text{Kapital na kraju godine}) : 2}$$

U brojiocu, umjesto neto dobitka koji je karakterističan za profitne entitete, koristimo višak prihoda nad rashodima (ili jednostavno višak), dok imenilac predstavlja kapital (neto imovinu) koji je efektivno učestvovao u stvaranju neto imovine (kapitala). Unošenjem podataka iz bilansa stanja i bilansa uspjeha neprofitnih organizacija⁶¹⁷ dolazimo do sljedećeg vrijednosnog izraza:

⁶¹⁷ Kapital na početku 2002. godine preuzeli smo iz bilansa na dan 31.12.2001. godine, kao i kod ostalih elemenata gdje se u obračunu traže početne pozicije.

Sa podacima iz primjera neprofitnih organizacija koje smo mogli uvrstiti u prethodnu šemu, dolazimo do sljedećih vrijednosnih izraza:

God.	NPO – članska	NPO – obrazovanje	NPO – lokalna vlada
2002	$\frac{321 \times 100}{12.195} \times \frac{12.195}{353}$ 2,63 x 34,55 = 90,93%	$\frac{1.971 \times 100}{430.593} \times \frac{430.593}{653.271}$ 0,45 x 0,66 = 0,30%	$\frac{6.475.316 \times 100}{155.549.077} \times \frac{155.549.077}{125.363.800,50}$ 4,16 x 1,24 = 5,16%
2003	$\frac{23 \times 100}{8.508} \times \frac{8.508}{364,50}$ 0,27 x 23,34 = 6,31%	$\frac{47.044 \times 100}{560.391} \times \frac{560.391}{736.906}$ 8,39 x 0,76 = 6,38%	$\frac{38.153.959 \times 100}{199.944.613} \times \frac{199.944.613}{143.035.786}$ 19,08 x 1,40 = 26,67%
2004	$\frac{33 \times 100}{9.326} \times \frac{9.326}{381}$ 0,35 x 24,48 = 8,66%	$\frac{157.107 \times 100}{745.885} \times \frac{745.885}{840.992,50}$ 21,06 x 0,89 = 18,68%	$\frac{51.044.947 \times 100}{208.301.883} \times \frac{208.301.883}{225.838.988}$ 24,51 x 0,92 = 22,60%

Obračunate stope prinosa na ukupnu imovinu neprofitne organizacije iz oblasti obrazovanja iznosile su 0,27% u 2002., 5,49% u 2003. i 15,45% u 2004. godini. Dakle, svakih 100 KM ukupnih ulaganja donosilo je za sve finansijere organizacije 0,27 KM prinosa u 2002. 5,49 KM u 2003. i 15,45 KM u 2004. godini prinosa. Da su ukupna ulaganja (ukupna imovina) bila finansirana iz sopstvenog (vlasničkog) kapitala, ove stope bile bi, istovremeno, i stope prinosa na sopstveni kapital. Kako to da su stope prinosa na sopstveni kapital 0,30% u 2002., 6,38% u 2003. i 18,68% u 2004. godini? Objašnjenje nalazimo u raciu obrta sopstvenog kapitala koji je veći od racia obrta ukupne imovine, što uz nepromijenjenu stopu učešća dobitka u prihodu od prodaje donosi veću stopu prinosa na sopstveni kapital.

3.6. Osvrt na informacionu vrijednost racia

Pojedina racia fokusiraju određene pojave u finansijskom i prinosnom položaju entiteta i pokazuju: odnos između pojedinih povezanih vrijednosti sa stanjem na dan bilansa (likvidnost i solventnost zasnovana na pozicijama stanja), odnos između povezanih tokova vrijednosti u toku godine (dobitnost prihoda), odnose između povezanih tokova u toku godine i odgovarajućih pozicija stanja (likvidnost i solventnost zasnovana na novčanom toku iz poslovanja) ili prosječnih vrijednosti odgovarajućih pozicija stanja (racia obrta i stope prinosa na ulaganja i sopstveni kapital organizacije).⁶¹⁸ Zbog činjenice da se vezuju za pojedine dijelove bilansnih agregata i jednu vremensku tačku, prate ih dva nedostatka - nepotpunost i statičnost.⁶¹⁹

Nepotpunost racia je tipično ograničenje pojedinih racia, na primjer, bilo koji racio likvidnosti ne osvjetljava likvidnost u potpunosti. Uzeta zajedno, racia likvidnosti unose više svjetla na fenomen likvidnosti, ali samo na njen statički aspekt, dok tokovi gotovine i dalje ostaju izvan dometa tog racia iako predstavljaju središnje pitanje njenog održavanja. Pojedina racia solventnosti nisu pouzdana osnova za ocjenu ukupne solventnosti. Čak i kada ih uzmemo zajedno, treba ostaviti rezervu, pošto ne pokrivaju

⁶¹⁸ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 238.

⁶¹⁹ Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000, str. 222.

tokove neto obrtnog kapitala i ukupnih sredstava koji su izraz dinamike solventnosti. Racia obrta ukupnih ulaganja i racia obrta sopstvene imovine/kapitala, potpunije od ostalih, osvjetljavaju samo dio performansi - efikasnost imovine i kapitala u produkovanju prihoda, dok drugi dio performansi pokazuje racia dobitnosti prihoda. Stope prinosa na ulaganja i sopstveni kapital pretenduju na potpun obuhvat rentabiliteta entiteta, međutim, ne mogu zamijeniti testove solventnosti ili likvidnosti. Dakle, na osnovu pojedinačnih racia možemo zaključivati samo o onome čemu je racio posvećen. Širenje informacionog interesa podrazumijeva kombinovano razmatranje više racia, a konačne ocjene finansijskog i prinosnog položaja entiteta zavise od najmanje još tri stvari: poređenja racia u vremenu, prostoru i ekonomskim i drugim prilikama u kojima entitet posluje.

Statičnost racia njihova je očigledna mana. To se posebno odnosi na racia likvidnosti⁶²⁰ koja pokazuju odnos između racionalno sučeljenih pozicija stanja na bilansni dan, ali i kod racia obrta, racia dobitnosti prihoda, racia prinosa na ulaganja i sopstveni kapital. Ova mana statičnosti može se ublažiti međuperiodičnim poređenjem u višegodišnjoj seriji ili obračunavanjem na bazi međubilansa u kratkom roku. Ipak, to ne rješava upravljačke probleme ovih pojava kada su bitni još kratkoročniji tokovi, na primjer, likvidnost organizacije.

Upotrebna vrijednost racia koja se zasnivaju na bilansnim agregatima jedne organizacije zavisi od mogućnosti komparacije sa istim pokazateljima drugih srodnih organizacija. Racia finansijskog i prinosnog položaja organizacija, i pored njihovih mana, nezaobilazan su instrumentarij za kratkoročno i dugoročno ocjenjivanje i predviđanje stanja i performansi entiteta. Kod racia osnovni fokus nije na preciznosti njihovog obračunavanja nego na njihovoj interpretaciji. Da bi se obavila uspješna analiza bilansnih agregata neprofitnih organizacija neophodno je razumijevanje njihovog bilansa stanja i bilansa uspjeha, finansijskog računovodstva u funkciji vrijednosnih sadržaja izvještaja i upravljačkog računovodstva u smislu oblikovanja upravljačkih (za odlučivanje, planiranje, kontrolu) relevantnih informacija.⁶²¹

* *
*

Finansijski izvještaji služe neprofitnim i javnim organizacijama kao kontrolna ploča sa mjernim instrumentima. Oni pružaju informacije o radu menadžera, potvrđuje njihov uspjeh ili neuspjeh i upozoravaju na probleme. Tumačenje informacija koje daje složena kontrolna ploča traži poznavanje instrumenata kako bi se razumjeli dobijeni podaci, a to opet zahtijeva razumijevanje unutrašnjih zbivanja u računovodstvenom sistemu i značenje raznovrsnih finansijskih pokazatelja kako bi se interpretirali podaci koji se pojavljuju u finansijskim izvještajima. Menadžerima neprofitnih organizacija i javnog sektora s računovodstvenim znanjem set finansijskih izvještaja mnogo govori o poslovanju organizacije. Finansijsko poslovanje neprofitnih i javnih organizacija više je interesantno političarima, predstavnicima sindikata, vladinim agencijama i medijima nego poslovanje profitno orijentisanih kompanija. U najvećem dijelu našeg istraživanja ograničili smo se na analizu koju mogu provesti "autsajderi" iz komparativnih finansijskih

⁶²⁰ Kao i racia solventnosti zasnovana na bilansu stanja u slučaju profitnih entiteta.

⁶²¹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 240.

izvještaja i ona predstavlja važan izvor informacija koliko je relevantan predmet analize, bilansni agregati. Dakle, stvarni i projektovani finansijski izvještaji neprofitnih organizacija, sa svom svojom nužnom povezanošću, predstavljaju predmet analize o kojoj govorimo u okviru definisane potrebe za njom.

Više je kriterijuma za razlikovanje vrsta analize finansijskih izvještaja: kriterijum korisnika informacija analize (eksterna i interna), kriterijum predmeta analize (bilans stanja, bilans uspjeha, kombinovana analiza), kriterijum vremena posmatranja (statička i dinamička), kriterijum instrumenata: opšta (vertikalna, horizontalna i grafička, posebno popularna u novije vrijeme), racio (obračun karakterističnih racia i tumačenje), novčanih tokova) i analiza novčanih tokova. Izvođenje i interpretiranje vidljivih zaključaka ima za cilj da poveća iskaznu moć finansijskih izvještaja, da tačnije procijeni ciljne veličine i prognozu daljeg rasta i razvoja, što predstavlja osnovu za uspješno upravljanje u neprofitnom sektoru. Ipak, mora se priznati da izvjesna ograničenja, imanentna osnovnim finansijskim izvještajima, doprinose da razvijene analitičke tehnike imaju manji značaj ili uopšte nisu primjenive u neprofitnim organizacijama, pošto se one ne uklapaju u "standarde" ili "norme" razvijene od strane profitno orijentisanih kompanija.

U ambijentu profitnog sektora planiranje je prilično jasno, misija kompanije je da stvori novac. U neprofitnom svijetu, gdje se misije organizacija vrte oko nekonkretnog koncepta javnih usluga, planiranje, ipak, nije tako jasno. Dok je profit lako mjeriti, javne usluge nije. Kako neprofitna organizacija zna da li radi dobar posao i ostvaruje svoje ciljeve? Mjerenje uspjeha profitnih kompanija postiže se procjenjivanjem bilansa stanja i uspjeha. Međutim, u neprofitnom svijetu, uspjeh je teško mjeriti i definisati, i ne čudi da mnoge neprofitne organizacije odbijaju planirati, navodeći mnogobrojne razloge. Zašto bi se organizacija uopšte trebala da se upušta u planiranje? Uostalom, planiranje troši resurse kao što su vrijeme i novac, dragocjena dobra za svaku neprofitnu organizaciju, i definiše smjer i aktivnosti organizacije u sredini koja se neprestano mijenja, te je obeshrabrujuće i čini se gotovo potpuno uzaludnim. Odgovor je da strategijsko planiranje pomaže organizaciji u boljem obavljanju aktivnosti tako što pomaže liderima da odrede prioritete i motiviše druge kako bi ih postigli.

Neki misle da neprofitne organizacije treba da stvaraju gubitak, ili bar da budu na pozitivnoj nuli da bi sve izgledalo legalno, što predstavlja osnovno nerazumijevanje neprofitnog koncepta. Višak prihoda nad rashodima je ne samo legalan nego i poželjan. Da nije tako kako bi fakulteti, crkve, muzeji i druge neprofitne organizacije stvorile značajne rezerve u obliku prihoda tokom godine. Međutim, dok su viškovi, rezerve i prilozi legalni, profiti nisu, neprofitne organizacije nemaju vlasnike, kao što nemaju ni dioničare. One služe javnosti, pa se i višak prihoda nad rashodima mora u krajnjem slučaju koristiti u humanitarne svrhe. Fraza "u krajnjem slučaju" je veoma važna, novac se ne mora potrošiti odmah, može se ostaviti u neku vrstu rezerve, ili kao određeni prilog, i sve organizacije bi trebale ovome težiti.

V STRATEGIJSKO PLANIRANJE I BUDŽETIRANJE U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

1. Koncept strategijskog planiranja

Strategijsko planiranje je proces u kome menadžerski vrh formuliše ciljeve organizacije i bira specifična sredstva za njihovo ostvarenje.⁶²² Strategijsko planiranje predstavlja sistematski proces u toku koga organizacija usklađuje prioritete koji su neophodni za njenu misiju i odgovor okruženju.⁶²³ To je proces koji je dizajniran da podrži lidere u postizanju njihovih ciljeva. Jednostavno rečeno, strategijsko planiranje je menadžerski alat, kao i drugi menadžerski alati koji se koriste za samo jednu svrhu, pomoći organizaciji u poslovanju.⁶²⁴ Nekoliko ključnih koncepata u definicijama vrijedni su pojašnjenja kako bi se kvalitetnije pristupilo procesu planiranja. Proces je strategijski zato što podrazumijeva traženje najboljeg načina kako reagovati na uslove dinamičnog i u nekim slučajevima agresivnog ambijenta. Neprofitne organizacije⁶²⁵ imaju veliku mogućnost izbora u mijenjanju potreba klijenata, raspolaganju sredstvima i konkurenciji. Biti strateg zahtijeva reakciju i prepoznavanje alternativa, izbor jedne umjesto druge. Strategijsko planiranje je sistematično u tom smislu da zahtijeva praćenje procesa koji je strukturiran i zasnovan na podacima. Proces postavlja niz pitanja koja pomažu planerima u analizi prethodnih iskustava, testiranju ranijih pretpostavki, sakupljanju i inkorporiranju novih informacija o sadašnjosti i anticipiranju okruženja u kojem će organizacija djelovati u budućnosti.⁶²⁶ Strategijsko planiranje podrazumijeva postavljanje određenih prioriteta: 1) mogućnost izbora, šta organizacija hoće a šta neće, 2) analizu posljedica tih mogućnosti i 3) izbor mogućnosti od kojih neke predstavljaju značajne kompromise. Proces strategijskog planiranja sistematski uključuje ključne stejkholdere, klijente i društvo u procesu identifikovanja prioriteta i izgradnji širokog konsenzusa koji za rezultat ima veću odgovornost u cijeloj organizaciji. Strategijsko planiranje daje smjernice za pribavljanje i raspodjelu sredstava. Ravnoteža između plana prikupljanja i trošenja sredstava suština je poslovne strane strategijskog planiranja.

Zašto bi organizacija trebalo da planira? Planiranje troši resurse, vrijeme i novac, definiše smjer i aktivnosti organizacije u ambijentu koji se neprestano mijenja a sve to obeshrabruje, ponekad se može činiti potpuno uzaludnim. Odgovor bi mogao biti da strategijsko planiranje pomaže organizaciji u boljem obavljanju aktivnosti, liderima pruža podršku da odrede prioritete, da motivišu i druge kako bi ih postigli. Preduzetnički guru Warner Bennis u svojoj knjizi "Kako postati lider" piše: "Menadžeri su ljudi koji pravilno rade, a lideri su ljudi koji rade prave stvari." Strategijsko planiranje predstavlja alat kako lidera tako i menadžera. Kao alat lidera, uspješan proces planiranja podstiče

⁶²² Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 51.

⁶²³ I izgrađuje privrženost između ključnih stejkholdera. Allison, M., Kaye, J.: *Strategic Planning for Nonprofit Organizations*, Second edition, John Wiley&Sons, Inc, Hoboken, New Jearsey, 2005, p. 1.

⁶²⁴ Iz ovih različitih definicija strategijskog planiranja, skoro da nije moguće osjetiti razliku da li se radi o profitnim ili neprofitnim entitetima. Dok prva definicija misli na profitno orijentisane entitete, druga se odnosi na neprofitne organizacije.

⁶²⁵ Naša pažnja u ovom dijelu je prevashodno usmjerena na neprofitne organizacije a ne i na javni sektor.

⁶²⁶ Allison, M., Kaye, J.: *Strategic Planning for Nonprofit Organizations*, Second edition, John Wiley&Sons, Inc, Hoboken, New Jearsey, 2005, p. 1.

organizaciju da razmotri pitanje: "Da li mi radimo prave stvari?" Kao menadžerski alat, efektivan proces planiranja usredsređen je na pitanje da li organizacija "pravilno" radi.⁶²⁷

Sve što je naprijed rečeno, u cilju definisanja i opisa strategijskog planiranja, pomaže da bolje razumijemo šta ono nije. Strategijsko planiranje ne predviđa budućnost. Iako strategijsko planiranje uključuje pretpostavke o budućem okruženju, ipak, odluke se donose u sadašnjosti. Kako vrijeme prolazi, organizacija mora pratiti promjene u okruženju i procjenjivati uspješnost svojih ranijih pretpostavki. U neočekivanim obrtima, glavne strategijske odluke mogu biti revidirane prije nego što bi to bio slučaj u trogodišnjem ili petogodišnjem planskom periodu. Strategijsko planiranje samo pomaže intuiciji, vještini razmišljanja i rasuđivanju koje ljudi unose u rad organizacije i, u rijetkim slučajevima, ono je ravnomjeran, predvidiv i linearan proces. Strategijsko planiranje je kreativan proces koji zahtijeva fleksibilnost. Može da se odvija "naprijed-nazad" i po nekoliko puta prije nego što se dođe do konačne odluke. Proces strategijskog planiranja manje liči na udobno putovanje prigradskim vozom, a više na vožnju roler-kosterom, međutim, i roler-koster stiže na odredište, naravno, ukoliko ostane na šinama.⁶²⁸

Prethodni elementi koji su osvijetljeni u definicionim obilježjima govore o karakteristikama strategijskog planiranja za koje se smatra da su neophodni za uspjeh. Međutim, i neka druga mišljenja mogu biti značajna za buduće strategijske planere, a to je fokus na najvažnija pitanja u procesu strategijskog planiranja. Ovo može biti sasvim jasno u jednom periodu, međutim, ovo ne mora biti presudan izbor u planskom procesu koji moramo riješiti. Ako organizacija nema realnog izbora opstanka u budućem periodu nije potrebno strategijsko planiranje. Da bi se organizacija vezala za proces strategijskog planiranja, treba da sačini planski dokument, a koristan strategijski plan može se izraditi i na jednoj strani (A4 formata). Dokument je kruna postignuća, uputstvo za unutrašnje poslovanje. Strategijski plan treba da se prevede u godišnji operativni plan, bar za prvu godinu aktivnosti. Bez jasnog operativnog plana, koji određuje kratkoročne prioritete i identifikuje ko je odgovoran za implementaciju, strategijski plan rijetko može biti ostvaren, a pisanje prvog godišnjeg operativnog plana je budžetski oslonac i pouzdan test strategijskog plana.

1.1. Različite vrste planiranja

Iako mnogi ljudi strategijsko i dugoročno planiranje koriste kao sinonime, oni se razlikuju u fokusiranju njihovog ambijenta. Dugoročno planiranje pretpostavlja da su sadašnje spoznaje o budućnosti dovoljno pouzdane kako bi se osigurala njihova implementacija. Strategijsko planiranje, ipak, pretpostavlja da organizacije moraju reagovati na okruženje koje je dinamično i teško predvidivo (turbulentno). Strategijsko planiranje značajno je pri donošenju odluka koju poziciju organizacija treba da zauzme kako bi mogla adekvatno odgovoriti promjenama u okruženju, uključivši promjene kod konkurencije i poslovnih partnera. Naglašavanje opšteg pravca aktivnosti konkretni je cilj, prije nego specifično predviđanje godinu za godinu. Fokus strategijskog planiranja je

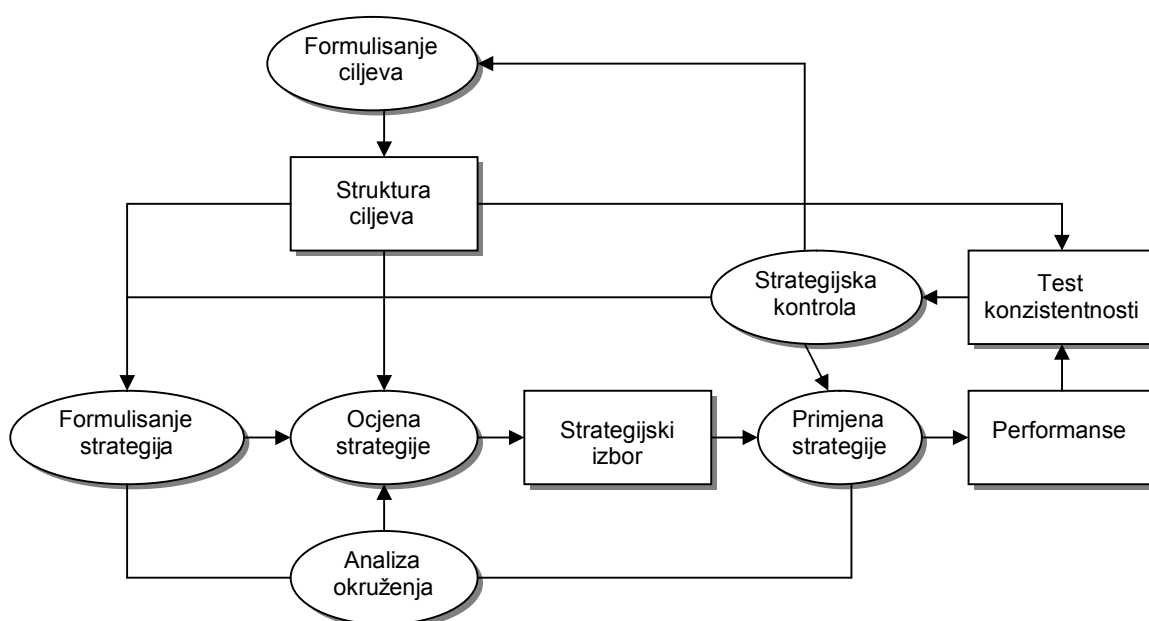
⁶²⁷ Allison, M., Kaye, J.: *Strategic Planning for Nonprofit Organizations*, Second edition, John Wiley&Sons, Inc, Hoboken, New Jearsey, 2005, p. 3.

⁶²⁸ Ibid, p. 5.

na stratezijskom menadžmentu, a stratezijski menadžment čini šest osnovnih aktivnosti (slika 21).

Stratezijsko i operativno planiranje uključuju dvije različite vrste razmišljanja. Stratezijsko odlučivanje je fundamentalno, usmjereno i svodno. Operativne odluke primarno utiču na odlučivanje i primjenu stratezijskih odluka iz dana u dan. Pošto stratezijske odluke imaju dugoročne implikacije, operativne odluke obično imaju kratkoročne implikacije (do jedne godine). Operativno poslovno planiranje obično ne služi za strategije i ciljeve ali detaljno predviđa prihode i rashode. Poslovni plan oslanja se na odluke donesene u okviru stratezijskog planiranja, ali više je usmjeren na implementaciju i finansijske elemente plana.

Slika 21. Proces stratezijskog menadžmenta



Izvor: Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: Stratezijski menadžment, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1998, str. 55-56.

Različiti nivoi planiranja često se prepliću. Stratezijskim planom trebalo bi skicirati srž strategije, opisati dugoročni period i izabrati prioritete (dugoročne ciljeve i smjer). I dugoročni i operativni (kratkoročni) ciljevi neophodni su da bi se pružila podrška stratezijskom cilju. Značajno je da se ne miješaju četiri pojma: stratezijsko planiranje, dugoročno planiranje, operativno planiranje i poslovno planiranje. Dugoročno planiranje gleda na budućnost koja se može očekivati ukoliko se sadašnje tendencije nastave, a fokusira se na dugoročne ciljeve; pretpostavlja aktivnosti u budućem periodu na osnovu slijeda događaja iz godine u godinu. Stratezijsko planiranje gleda na budućnost koja je nepredvidiva, shvata planiranje kao trajan proces, razmatra budući period i ističe strategije razvoja zasnovane na procjeni same organizacije (snage i slabosti) i vanjskog okruženja (prilike i opasnosti). Poslovno planiranje ne uključuje strategiju i ciljeve tako detaljno u projekciju prihoda i rashoda, koristi se od strane vlasnika da bi uvjerali sadašnje i buduće poslovne investitore i kreditore da će poslovne aktivnosti generirati

dovoljno novčanih sredstava za plaćanje i povrat kredita.⁶²⁹ Najdetaljnije poslovno planiranje odvija se u okviru tzv. operativnog (kratkoročnog, godišnjeg) računovodstvenog planiranja, gdje se do kraja operacionalizuju aktivnosti sadržane u dugoročnim planovima bilo da se one predstavljaju samo kao opis namjeravanih strategija i poslovno-finansijskih namjera ili su formalizovane u vidu odgovarajućih finansijskih izvještaja. Ovi planovi su detaljni, kratkoročni, kvantitativni i relevantni za sve nivoe u organizacionoj i upravljačkoj strukturi.

Tradicija pokazuje da je malo neprofitnih organizacija koje su u stanju da u značajnoj mjeri pozajmljuju novac za poslovno finansiranje zbog toga što njihovo poslovanje, u najvećem broju slučajeva, ne generiše prihod. Neprofitne organizacije, obično, ne troše novac koji nemaju, nego samo novac koji dobijaju iz pomoći, priloga, donacija, itd. Ipak, neprofitne organizacije sve više počinju da upravljaju aktivnostima koje generišu prihod, što zahtijeva intenzivno korišćenje poslovnih planova. Kada se profesionalno udruženje bavi izdavačkom djelatnošću, ili kada muzej ima prodavnicu suvenira, ove aktivnosti generišu prihode koji se razlikuju od prihoda ostvarenih od donacija, priloga, članarina. Ipak, većina neprofitnih organizacija nije u stanju da predvidi poslovni plan u svim detaljima usljed neizvjesnosti prihoda. Na primjer, teško je predvidjeti sredstva koja će se primiti iz granta u sljedeće tri godine od strane vlade. Poslovno planiranje sve više postaje korisna koncepcija koja će biti ugrađena u strategijski plan.

Strategijsko planiranje je interdisciplinarno i inkorporira koncepte iz kompetitivne strategije, istorije, poslovne prakse i teorije organizacije. Počelo je da se ističe kao posebna disciplina 1950-tih i 1960-tih godina zbog svoje popularnosti u mnogim korporacijama, posebno u SAD-u. Međutim, suštinski koncepti su primjenjivi na bilo koji organizacioni ambijent. Ono što je slično u strategijskom planiranju u neprofitnim organizacijama, profitnim i vladinim entitetima je suština strategijskog planiranja: donijeti odluku u datom organizacionom ambijentu, šta treba postići i kako se ponašati u dinamičnom poslovnom okruženju. Po čemu se ono razlikuje, jeste karakter unutrašnjih i vanjskih snaga koje utiču na suštinske zadatke. Upravljanje organizacijama u neprofitnom, profitnom i javnom sektoru sasvim je različito i ima značajne implikacije na strategijsko planiranje. Upravni odbor upravlja kako u neprofitnim tako i u profitnim organizacijama, dok vladinim organizacijama upravljaju javno izabrani predstavnici. Upravni odbori profitnih kompanija zastupaju vlasnike, dok u neprofitnim organizacijama oni treba da zastupaju javni interes.

Profitne organizacije, posebno zadnjih dvadesetak godina, stavljaju akcenat na zadovoljenje potrošača, u većoj mjeri nego što to čine neprofitne ili vladine organizacije. Profitno orijentisani entiteti investiraju značajne resurse za istraživanje tržišta i ulažu značajne napore da poboljšaju kvalitet kako bi se osvojili novi potrošači. Zbog činjenice da direktni korisnici dobara i usluga neprofitnih i vladinih organizacija, uglavnom, plaćaju samo manji dio stvarne realne cijene, finansijeri (fondacije, poreski obveznici) u mnogo većoj mjeri su uticajni na strategiju organizacija u ova dva neprofitna sektora, značajno više nego što bi trebalo biti zadovoljstvo klijenata. No, ova situacija počinje da se mijenja i vlade sve više pokazuje brigu (osjetljivost) prema javnosti a veću pažnju usmjeravaju na odgovornost neprofitnog sektora. Orijentacija prema misiji bila je zaštitni znak neprofitnih organizacija, dok je njen uticaj manji u profitnim kompanijama i vladinom

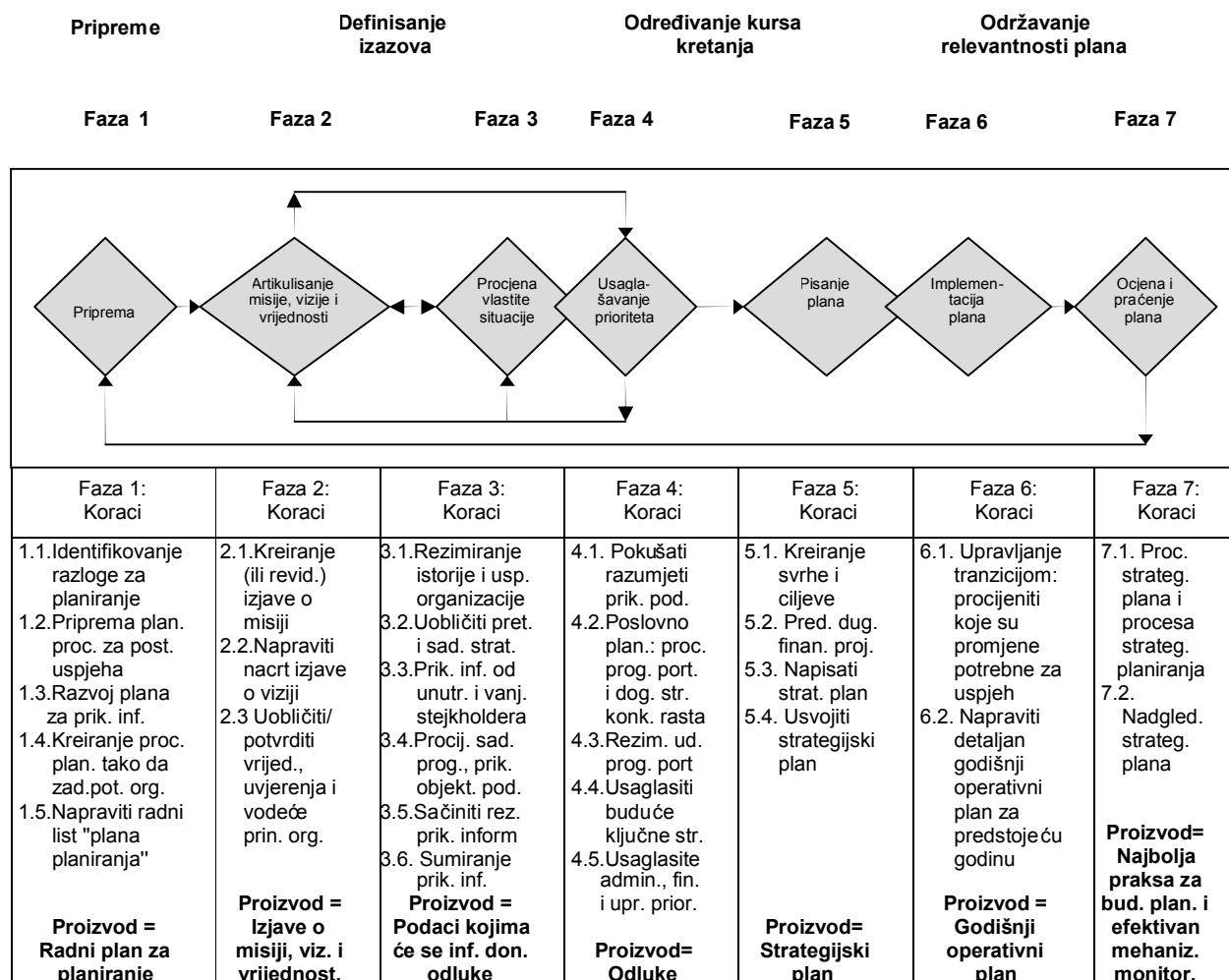
⁶²⁹ Ibid, p. 9.

sektoru,⁶³⁰ međutim, i ovaj "ukorijenjeni" stav značajno se mijenja. U procesu stvaranja formalizovanih i na finansijskim mjerilima zasnovanih planova menadžment se mora oslanjati na računovodstveni informacijski sistem. U tom pogledu uloga računovodstvene odgovornosti značajna je i na području strateškog i na području operativnog planiranja. Računovodstvena infrastruktura, metodološka izvještajna podloga čini proces finansijskog planiranja mogućim.

1.2. Proces strateškog planiranja

Osnovne faze procesa strateškog planiranja mogu se predstaviti kao logična serija faza i povezanih koraka koji dopuštaju fleksibilnost i kreativnost: 1) priprema, 2) uobličavanje misije, vizije i vrijednosti, 3) procjena sopstvene situacije, 4) usaglašavanje prioriteta, 5) pisanje strateškog plana, 6) implementacija strateškog plana i 7) ocjena i kontrola strateškog plana (slika 22).⁶³¹

Slika 22. Proces strateškog planiranja



⁶³⁰ Allison, M., Kaye, J.: *Strategic Planning for Nonprofit Organizations*, Second edition, John Wiley & Sons, Inc, Hoboken, NJ, 2005, p. 11.

⁶³¹ Ibid, pp. 14-15.

Da bi se pripremila za strategijsko planiranje, neprofitna organizacija mora prvo da procijeni da li je vrijeme za angažovanje u procesu planiranja i kako bi proces planiranja trebalo da izgleda.⁶³² Ako utvrdi da je spremna da započne strategijsko planiranje, organizacija mora obaviti određene zadatke kako bi trasirala put organizovanom procesu: identifikovati specifična pitanja kojima bi se proces planiranja trebalo da bavi, odlučiti se za osnovni proces koji će se koristiti (šta ko radi u toku procesa, da li se formira komisija ili se unajmljuju konsultanti), identifikovati informacije koje se moraju prikupiti da bi se donijele razumne odluke. Proizvod koji se dobija na kraju prve faze je strategijski radni plan.

Formulisanjem misije saopštava se šta se radi i zašto se to radi. Organizacija mora da ima sažetu i dobro formulisanu misiju koja u sebi sadži kako izjavu o svrsi (zašto postoji), tako i opis onoga što radi (i za koga). Dok misija sumira ko, šta i zašto u organizaciji radi, vizija riječima predstavlja sliku o tome kako će izgledati uspjeh ukoliko organizacija osvari svoj cilj. Vizija je mentalni model budućeg stanja ... izgrađen na razumnim pretpostavkama o budućnosti ... na koje ima uticaja naše prosuđivanje o onome šta je moguće i šta je vrijedno... . Vizija je mentalni model koji ljudi i organizacije mogu da sprovedu u život kroz svoju predanost i djelovanje.⁶³³ Najveći dio neprofitnih organizacija pokreću vrijednosti i uvjerenja o tome zašto postoje i kako žele da djeluju u svrhu postizanja tih vrijednosti. U mjeri u kojoj se vrijednosti eksplicitno izraze, utoliko je izvjesnije da će te vrijednosti biti ostvarene u praksi. Proizvod na kraju druge faze je pisana izjava o misiji, viziji i vrijednostima.

Kada organizacija jasno odredi zašto postoji, šta radi i šta se nada da će postići, mora da sagleda svoju trenutnu situaciju. Ovaj korak zahtijeva sakupljanje ažurnih informacija o unutrašnjoj snazi i slabostima, kao i eksternim šansama i prijetnjama organizacije (SWOT), rafiniranje i preoblikovanje liste strategijskih pitanja sa kojima se organizacija susreće i na koja nastoji da odgovori u procesu strategijskog planiranja. Informacije se prikupljaju od internih i eksternih stejkholdera, a empirijski podaci se prikupljaju kako bi se potkrijepile odluke koje će biti donesene u sljedećoj fazi. Proizvod treće faze je baza podataka sa konkretnim informacijama koje će pružiti podršku donosiocima odluka o budućim prioritetima organizacije. U nekim slučajevima organizacija može obrnuti redoslijed faza dva i tri prikupljajući podatke o situaciji organizacije prije nego što se obavi diskusija u vezi s misijom, vizijom i vrijednostima.

Kada se potvrdi izjava o misiji i identifikuju kritična pitanja organizacije, donosi se odluka o budućem smjeru kretanja: pristup koji će odbor primijeniti (strategije) i opšti i pojedinačni rezultati kojima će se težiti (dugoročni i kratkoročni ciljevi). Ova faza može da traje prilično dugo, pošto diskusije mogu zahtijevati dodatne informacije ili revidiranje zaključaka do kojih se došlo u toku procjene situacije. U cilju stvaranja što boljeg plana, važno je da su planeri spremni i voljni da se vrate na neku od ranijih faza gdje će iskoristiti nove informacije. Proizvod faze četiri je usaglašenost oko prioriteta organizacije: opšta strategija, dugoročni i pojedinačni ciljevi.

Kada je misija uobličena, identifikovana kritična pitanja i utvrđena strategija i ciljevi treba ih uključiti u koherentan dokument. Obično jedan član odbora (komisije) za

⁶³² Ako postoji prijetnja da će nastupiti kriza finansiranja, ili se finansijer sprema na povlačenje, ili ako je okruženje turbulentno, onda nema puno smisla posvećivati se strategijskom planiranju.

⁶³³ Allison, M., Kaye, J.: *Strategic Planning for Nonprofit Organizations*, Second edition, John Wiley&Sons, Inc, Hoboken, New Jearsey, 2005, p. 17.

planiranje sačinjava nacrt konačnog dokumenta (plana) i zatim ga stavlja na uvid ključnim donosiocima odluka (upravnom odboru i menadžmentu). Oni bi trebalo da se uvjere da je plan u stanju da odgovori na ključna pitanja o prioritetima i pravcima, sa dovoljno preciznosti, kako bi poslužio kao uputstvo (vodič) za članove organizacije. Krajnji rezultat bi bio koncizan opis u kom pravcu organizacija ide, kako će tamo stići i zašto treba da ide tim putem. Ovo bi trebalo da ima široku podršku zaposlenih i menadžmenta organizacije. Proizvod faze pet je strategijski plan.

Opisani posao do sada ne vrijedi ako se svakodnevni poslovi ne usaglasa sa strategijskim prioritetima koji su pažljivo izabrani. Interfejs (međuveza) između strategijski usmjerenog razmišljanja inkorporiranog u strategijskom planu i svakodnevnog rada je koncizan i za upotrebu lagan operativni plan. On bi trebalo da koincidira sa fiskalnom godinom i detaljnim programskim planiranjem koje se odnosi na cikluse izvještavanja. Strategijski prioriteti organizacije, njena organizaciona struktura i prethodni proces planiranja biće od uticaja na prirodu određenog operativnog plana organizacije.⁶³⁴ Suština operativnog plana, međutim, ostaje ista: dokument koji definiše kratkoročne konkretne ciljeve koji vode prema ostvarenju strategijskog cilja i koji je lagan za korišćenje i kontrolu. Proizvod faze šest je godišnji operativni plan.

Proces strategijskog planiranja, u stvari nikada se ne završava. Postoje periodi više ili manje intenzivne aktivnosti, međutim, na promjene u ambijentu mora se neprestano reagovati. Organizacija treba da izabere odgovarajući vremenski period za planiranje, a značajan broj neprofitnih organizacija primjenjuje trogodišnji ciklus planiranja. Prvi strategijski plan završava se sa trogodišnjim vremenskim horizontom i jednogodišnjim operativnim planom. U toku treće godine pokreće se renovirani proces strategijskog planiranja. U zavisnosti od obima promjena u internom i eksternom okruženju organizacije radni plan strategijskog planiranja biće manje ili više intenziviran. Krajem treće godine novi trogodišnji plan, kao i novi godišnji operativni plan, biva odobren i ciklus počinje iznova. Ono što je značajno jeste to da se proces strategijskog planiranja nastavlja i da reaguje na promjenjivi ambijent. Ako ključne strategije i prioriteti ostanu validni, onda vremenski okvir koji je prethodno naznačen dobro funkcioniše. Ipak, ukoliko se okruženje fundamentalno mijenja u odnosu na pretpostavke na kojima je strategijski plan zasnovan, neophodno je pregrupisavanje i promjena strategije.⁶³⁵

Na slici 22 detaljno su opisane faze sa svim koracima koji su neophodni da bi se plan kompletirao, a naredni tabelarni pregled ih pojašnjava.

⁶³⁴ Allison, M., Kaye, J.: *Strategic Planning for Nonprofit Organizations*, Second edition, John Wiley&Sons, Inc, Hoboken, New Jearsey, 2005, p. 19.

⁶³⁵ Ibid, p. 20.

Tabela 24. Detaljan plan aktivnosti angažovanja organizacija u toku procesa planiranja

Faza	Planske aktivnosti	Ključni proizvodi
Faza 1: Priprema	1.1. Identifikovanje razloga za planiranje	Preciziranje željenog ishoda
	1.2. Pripremiti proces plan. za postizanje uspjeha	Odluka krenuti/odustati
	1.3. Sačinite plan za prik. inf. iz int. i eksternih izvora	Jasno određenje traženih inform.
	1.4. Dizajniranje procesa plan.koji će zadovolji potr.org.	Odluka o dizajniranju procesa
	1.5. Napraviti radni list "plana planiranja"	Radni plan planiranja
Faza 2: Def.misiju, viziju i vrij.	2.1. Napisati (ili revidirati) izjavu o vašoj misiji	Potvrda aktivnosti izjave o misiji
	2.2.Sačiniti nacrt izjave o viziji	Izjava o viziji
	2.3.Uobličiti/potvrditi vrijed., uvjer. i vod. princ.organiz.	Izjava o vrijednostima
Faza 3: Procjena situaciju sopst. org.	3.1. Rezimiranje istorije i postignuća organizacije	Odbor i zap. su obav. u pogledu istor.i akt. ciljeva i obima programa
	3.2. Uobličavanje prethodne i sadašnje strategije	Kontekst za buduće odluke
	3.3. Prikupljanje inf. od unut.i vanjskih stejkholdera	Podaci za inf. planera pri don.odl.
	3.4. Procjena sadašnjih programa, prikupljanje objektivnih podataka	Podaci za informisanje planera za donošenje odluka
	3.5. Napraviti rezime prikupljenih informacija	Podaci za informisanje planera za donošenje odluka
	3.6.Sumiranje zaključaka proizašlih iz pod.prikup. iz unut. i vanj. izvora: jake strane i slabosti org., trendovi u okruž. koji će imati uticaja na org., konkurentska prednost org., potrebe zajednice.	Izveštaj koji sumira podatke i koji se koristi u diskusiji navedenoj ispod
Faza 4: Dogovor o prioritet.	4.1. Analizirajte pod., razmotrite dosadašnji napredak i ažurirajte radni plan ukoliko je to potrebno	Zajedničko mišljenje o dosad. pitanjima i plan za komp. proc.pl.
	4.2. Procijeniti programski portfolio	Podaci koji će informisati don. odl.
	4.3. Usaglasite se o budućim strategijama razvoja i razviti programski portfolio	Skicirati obima i cilj budućeg prog.
	4.4. Potvrdite vaše buduće ključne strategije	Lista 3-5 budućih ključnih strat.
	4.5. Usaglasite se o admin., fin.i uprav. prioritetima. Sumirajte prihode i potencijalne resursa koji su potrebni za podršku dugoročnoj viziji organizacije	Dugoročne svrhe i ciljevi
Faza 5: Napisati plan	5.1. Kreirajte svrhu i ciljeve	Svrha i ciljevi
	5.2. Obuhvatite finansijske implikacije vaših odluka	Inf. za dug. plan prik. sredstava
	5.3. Napišite plan: 1)Uvod u plan/izvršni rezime, 2) Proces strat.plan., 3) Izjava o misiji, 4) Izjava o viziji, 5) Izjava o vrijednostima, 6) Rezime SWOTa, 7) Buduće ključne strat., 8) Progr. svrhe i ciljevi, 9) Admin. svrhe i ciljevi, poten. prih., zaht. sredstva	Napisan strategijski plan, odobren od strane upravnog odbora
	5.4. Usvojite plan	Usvojen plan
Faza 6: Implem. plana	6.1. Upravljanje u periodu tranzicije između starog i novog. Ocijeniti koje su promjene potrebne da se dogode za podršku strategijskom planu	Plan za upravljanje tranzicijom između starog i novog načina rada
	6.2. Sačinite detaljan godišnji plan implementacije za predstojeću godinu (svrhe i ciljevi prve godine)	Godišnji plan
Faza 7: Ocijeniti i kontrolisati plan	7.1. Ocijenite proces strategijskog planiranja	Najbolja praksa za buduće plan.
	7.2. Nadgledajte strat. plan i potvrđujte, ažurirajte i revidirajte ga po potrebi. Sačinite detaljan plan implementacije za sljedeću godinu.	Efektivan meh.za nadgledanje plana i uvjeravanje da je plan relevantan i da se sprovodi.

Izvor: Allison, M., Kaye, J.: Strategic Planning for Nonprofit Organizations, Secon edition, John Wiley&Sons, Inc, Hoboken, NJ, 2005, p. 21-23.

1.2.1. Učesnici u procesu strateškog planiranja

U proces strateškog planiranja, u najvećem broju slučajeva, uključeno je pet učesnika: 1) predlagač (zastupnik) programa, lice koje želi da se predloženi⁶³⁶ program usvoji, 2) analitičar, osoba koja analizira vrijednosti (dobre osobine) prijedloga, 3) menadžerski vrh, koji odlučuje o usvajanju prijedloga, 4) finansijeri, koji treba da na osnovu osobina programa obezbijede neophodna sredstva za njegovo ostvarenje i 5) kontrolor, koji upravlja sistemom strateškog planiranja.⁶³⁷ Organizacija koja donosi veći broj odluka o programima obično ima posebnu kancelariju za sistemsku analizu u kojoj su analitičari zaduženi za planirane i koji predstavljaju "ključne igrače" procesa. Programski analitičari⁶³⁸ treba da budu pri vrhu organizacione hijerarhije, odnosno da odgovaraju generalnom direktoru ili drugom menadžeru na upravljačkom vrhu.

Ukoliko postoji mogućnost da se strateško planiranje odvoji od budžetiranja, poželjno je da plansko osoblje bude sa kontrolorima, pošto ovakav raspored smanjuje broj lica odgovornih upravljačkom vrhu a povećava se vjerovatnoća boljeg pristupa analitičara finansijskim podacima. Postoji mogućnost da analitičari preuzmu dio posla kontrolora, pošto su oni u toku godine zauzeti samo nekoliko mjeseci i pomažu u aktivnostima kontrolora u preostalom dijelu godine. U organizacijama gdje je ideja uobičajenog strateškog planiranja nova, može doći do nesuglasica između analitičara i posloводства organizacije, posebno kada analitičari predlažu programe. Analitičari mogu biti mladi ljudi okrenuti tehničkim dostignućima, inteligentni, ali sa malo iskustva i nesvjesni pravila birokratske igre. Oni obično potcjenjuju vrijednost iskustva i time, ponekad, predstavljaju izazov ili, čak, prijetnju uobičajenom načinu rada. Da bi se smanjili eventualni konflikti, top menadžment može u početku sastaviti manju ekipu analitičara od postojećeg zaposlenog osoblja u organizaciji i postepeno je povećavati sa rastom povjerenja i smanjivanjem otpora od strane pojedinih menadžera.

Plansko osoblje ipak treba imati na umu da su oni dio zaposlenih organizacije a ne uprava, odnosno da odluke ne donose samostalno. Usljed njihove značajne uloge koju imaju u povezivanju strategije i strateškog planiranja, neophodno je da često budu u komunikaciji i uspostave dobre odnose sa linijskim menadžerima, te da im objasne svoj analitički pristup. Analitičari moraju steći podršku top menadžmenta, a linijski menadžeri moraju uvidjeti da je proces strateškog planiranja stalan proces menadžment kontrole a ne povremena aktivnost. Bez obzira na to da li je plansko osoblje (analitičari) dio kontrole organizacije odgovorno je za protok svih informacija kao i za protok informacija vezanih za strateško planiranje. Ukoliko postoji ustaljena forma strateškog planiranja dužnost kontrolnog odjeljenja je da postavi procedure putem kojih će se upravljati tokom informacija kroz sistem i da osigura poštovanje datih procedura. U nekim neprofitnim organizacijama plansko osoblje upravlja tim sistemom, međutim to često može dovesti do dupliranja podataka i nedostatka koordinacije i konzistentnosti između podataka za strateško planiranje i ostalih podataka.

⁶³⁶ Ili izmijeni program.

⁶³⁷ Anthony, R., Young, W. .: *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 426.

⁶³⁸ Često se programski analitičari nazivaju i planerima, programskim osobljem. U samom kontekstu rada ovi termini će se naizmjenično koristiti vodeći računa o namjeravanom značenju.

1.2.2. Proces razmatranja prijedloga novih programa

U nekim organizacijama proces razmatranja prijedloga novog programa dosta je neformalan, dok u drugim postoje ustaljene procedure. U oba slučaja postoji šest osnovnih koraka: 1) inicijativa, 2) sortiranje (pregled), 3) stručna analiza, 4) politička analiza, 5) odlučivanje i 6) prođa.⁶³⁹ U ovoj tački korake od 1 do 6 samo ćemo dotaći u najneophodnijoj mjeri, dok će posebna pažnja biti posvećena trećem koraku - stručnoj analizi.

Inicijativa (ideja) za novi program može doći iz same organizacije, ali, isto tako, i od lica koja su izvan organizacije. Da bi podstakao razvoj ideja unutar same organizacije, top menadžment mora jasno da naglasi da su nove ideje dobrodošle i da obezbijedi mehanizam (procedure) kojim će pažnju planskog osoblja skrenuti na njih. Obično ideja postaje dio procesa strategijskog planiranja tek onda kada privuče pažnju neke uticajne osobe u samoj organizaciji. U nekim slučajevima to je menadžer centra usluga koji tada postaje predlagač (zastupnik) programa. Predlagač programa može dio posla da obavi sam u razradi ideja ili ga, u grubim crtama, dati planskom osoblju na detaljniju razradu. Plansko osoblje (analitičari) i članovi top menadžmenta, isto tako, mogu biti predlagači (zastupnici) programa.

Od mnogobrojnih ideja na koje usmjeravaju pažnju, analitičari vrše selekciju prijedloga programa koji im se čine vrijednim za detaljniju analizu. Prije svega, ovdje spadaju prijedlozi (ideje) uprave i finansijera, osim ako analitičari mogu dokazati da te ideje nisu pouzdane iako imaju finansijsku podršku. Značajan kriterijum u procesu rangiranja programa je njihova usklađenost sa ciljevima organizacije. Neke organizacije, radi dobijanja sredstava za pokriće opštih troškova, mogu da preferiraju i ideje koje nisu u skladu sa njihovim ciljevima. Na primjer, pokušaj fakulteta da pokrije velike troškove razvijanjem programa istraživanja izvan područja svoga interesovanja ili napor u stvaranju programa koji se tek dotiču njegovih stvarnih ciljeva, predstavlja grešku u procesu selekcije. Ovi projekti vjerovatno neće imati uspjeha i, samim tim, ne samo da će potrošiti sredstva nego bi mogli da naškode ugledu ustanove u budućoj dodjeli sredstava. Dakle, ukoliko želimo da uspješno rangiramo prijedloge, ciljevi organizacije moraju biti unaprijed određeni.

Nakon što je predlagač programa provjerio i uvjerio se da je program vrijedan razmatranja, priprema zvanični prijedlog programa. U prijedlogu se opisuje šta treba da se radi, ali program obično ne sadrži detalje kako treba da se radi. Ovi detalji su obično u nadležnosti operativnog menadžmenta i rade se pošto prijedlog bude odobren. Prijedlog programa treba da uključi: a) opis predloženog programa i očiglednost da će ispuniti svrhu organizacije; b) procjenu sredstava koja su neophodna za sprovođenje programa u nekoliko sljedećih godina, koja se obično dijele na troškove ulaganja i troškove rada (troškovi u ovoj fazi obično se grubo računaju, dok se njihova detaljna analiza vrši nakon prihvatanja cjelovitog programa); c) koristi koje se od programa očekuju u datom vremenskom periodu iskazane u monetarnim jedinicama, dok je namjera kvantitativnog prikaza mogućnost poređenja planiranih i ostvarenih rezultata i d) rasprava o rizicima i neizvjesnostima koje su vezane za predloženi program.⁶⁴⁰

⁶³⁹ Anthony, R., Young, W. : *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 428.

⁶⁴⁰ Ibid, p. 429.

Svrha prijedloga programa je da pomogne donosiocima odluke i zato analiza treba da bude detaljna i objektivna. Prijedlog programa se razlikuje od prijedloga programa za "prodaju", koji većinom sadrže izvještaje o ekonomskoj opravdanosti i zaštiti čovjekove okoline. Prijedlozi programa zasnovani su na pretpostavci da se monetarni iznosi neće mijenjati ili na pretpostavci uključivanja određene stope inflacije. Ukoliko prijedlog ne predviđa inflaciju onda se promjene u monetarnim iznosima odražavaju samo na fizičke veličine, olakšano je računanje, a razumijevanje i ocjenjivanje prijedloga mnogo je lakše. Međutim, ukoliko je u procjenu uključena očekivana stopa inflacije, donosioci odluka teže će uočiti fizičke od inflacijskih promjena. Inflacija je činjenica i ne treba je zanemariti, posebno ako postoji izvjesnost da će prihodi i troškovi imati različitu stopu inflacije.⁶⁴¹

Prijedloge programa koji prođu inicijalni pregled, analizira plansko osoblje. Stručna analiza uključuje procjenu troškova predloženog programa i kvantitativno iskazivanje koristi, mogućnost pronalaženja alternativnih rješenja za uspješno provođenje programa, a rezultati stručne analize obično se uključuju u prijedlog programa. U konačnu odluku o predloženom programu mora biti uključen i politički,⁶⁴² ekonomski i socijalni činilac, i uticaj same organizacije. Donosilac odluke, pored stručne analize, obično uzima u obzir i političke koristi. Ukoliko su u stručnu analizu uključeni i politički uticaji, onda ona postaje manje razumljiva. Međutim, činjenica je da su politički interesi ipak dio analize. Ako se predloži nekoliko političkih rješenja problema, analizom se mogu pronaći najpovoljnije rješenje i približni troškovi ostalih rješenja. Ovo značajno može pomoći donosiocu odluke kada pri odlučivanju koristi analizu, mjereći da li su veće izgubljene inkrementalne političke koristi u odnosu na inkrementalne troškove. Bez obzira na stručne prednosti prijedloga, top menadžment ne uspijeva uvijek donijeti najbolju odluku i "prodati" program finansijerima. Ovdje značajan uticaj imaju politički interesi, postizborne promjene u administraciji javne uprave, zahtjevi posebnih interesenata i sl.⁶⁴³ Upravljački vrh mora često donijeti tešku odluku o prodaji programa prije izrade prijedloga i formalnog predstavljanja.

Nakon analize, prijedlog programa dostavlja se top menadžmentu na odlučivanje, međutim, do konačne odluke proces se može ponavljati i nekoliko puta uz prisustvo predlagača programa i analitičara. Dok se zaposleno plansko osoblje fokusira na stručne aspekte prijedloga programa, donosioci odluke fokusiraju se na političke koristi, iz čega mogu proizaći i alternativni načini za postizanje cilja organizacije. Prijedlozi programa ne razmatraju se po principu "uzmi ili ostavi", oni obično sadrže i opis alternativnih rješenja za postizanje ciljeva i troškove svakog od njih. Iako analitičari ne treba da naglašavaju svoju sklonosti prema određenom prijedlogu ili alternativu, njihovo mišljenje, ipak, postaje jasnije u toku same rasprave. Isti slučaj je i kod

⁶⁴¹ Često postoji tendencija pogrešnog predstavljanja da će nivo cijena ostati nepromijenjen tokom vijeka trajanja projekta. Ako zahtijevana stopa prinosa za projekat koja će se prihvatiti uključuje i premiju za inflaciju (kao što je obično i uključuje), procijenjeni tokovi novca takođe moraju odražavati inflaciju. Detaljnije pogledati u: Van Horne, C. J., Wachowicz, Jr. M. J.: *Osnove finansijskog menadžmenta*, deveto izdanje, MATE, Zagreb, 2002, str. 316.

⁶⁴² U javnoj upravi to je posebno izraženo kod pojedinih članova skupštine – parlamenta koji pripadaju određenoj političkoj stranci, ili lobiraju za određenu, konkretnu, oblast.

⁶⁴³ Petter W. Colby and Eileen Bonner: *Managing for Productivity Improvement: Success and Failures*, New York Studies in Public Management, No. 12, Binghamton, N. J.: State University of New York at Binghamton, November, 1984, detaljnije pogledati: Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 431.

predlagača programa koji ima sklonost preme nekoj od alternativa. Pošto su progami zbog angažovanja značajnih resursa važni za strategiju organizacije, prije same implementacije, moraju biti podržani od strane finansijera. U javnoj upravi skupština ili drugo zakonodavno tijelo, na lokalnom ili državnom nivou, obično je finansijer, dok je u neprofitnim organizacijama to upravni odbor, korisnici, država, donatori i sl. Realizaciju programa obično vrši uprava i predlagač programa uz učešće planskog osoblja.

Donosilac odluke treba da uzme u obzir obim programa koji je uradio predlagač ili je na njega imao značajan uticaj. Zastupani prijedlog, u suštini, čini radni materijal koji treba da se "proda" donosiocu odluke i, u najvećem broju slučajeva, ne sadrži detaljnu analizu ciljeva. Većinu projekata koji su inicirani od strane operativnih menadžera čine zastupani prijedlozi. Projekti inicirani od strane analitičara (planskog osoblja) za top menadžment obično su neutralni, ali i ti prijedlozi sadrže element zastupanja u određenim okolnostima. Bilo bi idealno kada ne bi postojala tenzija između zastupnika programa i analitičara i to bi dovelo do objektivnije prezentacije programa. Prijedlog može biti neobjektivan u jednom od četiri slučaja: 1) rezultat se prihvata bez suštinskog razmatranja, u analizi troškova i koristi prijedloga nakon što se procijene troškovi uključuju se koristi tako da rezultat analize troškova i koristi daje dobru sliku; 2) vodi se rasprava o stručnim aspektima do beskonačnosti koje donosilac odluke ne razumije i to je jedna od varijanti da se "zamažu oči" u vezi s prijedlogom; 3) loše strane se izostavljaju ili se ne prikazuju tačno i u cjelini i 4) potcjenjuju se troškovi i vrijeme potrebni za implementaciju prijedloga.⁶⁴⁴

Za svaki značajniji prijedlog postoji određena grupa ljudi koja se protivi, ako ni zbog čega drugog onda zbog toga što su im uskraćena sredstva za njihove programe. Kada se organizuje rasprava između zastupnika programa i njihovih konkurenata, u najvećem broju slučajeva, obično izađu na vidjelo prednosti i nedostaci. Ipak, postoji rizik da se konkurenti i zastupnici programa udruže tako da se konkurenti suviše ne protive, pošto se nadaju da će u sličnim situacijama protivnička strana postupiti isto. Izgleda da zbog mnogobrojnih razloga o prijedlogu programa ne postoji odluka donesena isključivo na racionalnim, ekonomskim osnovama. Postoji kontinuitet sa čisto ekonomskim prijedlozima, s jedne strane, i socijalnim i političkim prijedlozima, s druge strane. Međutim, pošto su sredstva ograničena a ne mogu se prihvatiti svi prijedlozi, donosilac odluke treba da se opredijeli za prijedlog koji je najviše u interesu organizacije, a samo u rijetkim slučajevima može se odlučiti za sve predložene programe.⁶⁴⁵

2. Cost-benefit analiza

Stručna analiza predstavlja ključni korak u procesu strategijskog planiranja, a obično uključuje dva gabarita: 1) procjenu troškova ili koristi predloženog programa izraženu u novčanim iznosima i komparaciju troškova i koristi i 2) sveobuhvatnu procjenu predloženog programa zasnovanu na ideji da se svi relevantni troškovi i koristi

⁶⁴⁴ Anthony, R., Young, W. .: *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 432

⁶⁴⁵ Džejmsu Konantu, donosiocu odluke o programu izrade atomske bombe, predstavljeno je 1942. godine pet načina za izradu fuzionog materijala od kojih je svaki zahtijevao velike troškove. Odlučio se za svih pet, međutim, nakon samo dva mjeseca dva programa su prekinuta, međutim nastavilo sa preostala tri programa.

ne mogu izraziti u novcu.⁶⁴⁶ Osnovni koncept cost-benefit analize je očigledan, program ne treba realizovati ukoliko koristi nisu veće od troškova.⁶⁴⁷ Navedeni koncept trebalo bi da bude obavezujući za menadžment neprofitnih organizacija. Ideja poređenja troškova i koristi nije nova pojava. Teorija cost-benefit analize vuče korijene još iz 21-og vijeka a mnogi teoretičari vezuju je za ekonomiju blagostanja.⁶⁴⁸ Utemeljivačem cost-benefit analize smatra se Francuz Jules Dupoit koji je 1844. godine, istražujući efikasnost javnih investicija koje je finansirala Vlada, govorio o cost-benefit analizi javnih investicija kao što su mostovi i putevi.⁶⁴⁹ Praktična primjena cost-benefit analize počinje znatno kasnije i vezuje se za tridesete godine 20-og vijeka, kada u SAD-u dolazi do realizacije javnih projekata, prije svega korišćenja vodnih resursa. U Velikoj Britaniji cost-benefit analiza započinje znatno kasnije i to za transportne projekte.⁶⁵⁰ U Francuskoj cost-benefit analiza korišćena je za ulaganja u puteve i projekte vodoprivrede.⁶⁵¹ Šezdestih godina prošloga vijeka cost-benefit analiza doživljava svoju ekspanziju u mnogim zemljama, prihvata je i Svjetska banka, posebno u ocjeni projekata u nerazvijenim zemljama.

Cost-benefit analizu treba primjenjivati u ocjeni projekata koji imaju značajnu društvenu korisnost, gdje uz direktne, donose i značajne indirektne efekte. Dakle, cost-benefit analizu ne treba koristiti za projekte koji donose samo direktne (komercijalne) koristi, koje se mogu mjeriti i kvantitativno iskazati, nego, prije svega, za projekte koji donose i značajne indirektne i nemjerljive efekte ekonomsko-socijalnog karaktera. Danas se cost-benefit analiza koristi za donošenje odluka u ocjeni velikih investicionih projekata koji su na raspolaganju za korišćenje većem broju ljudi ili svim zainteresovanim korisnicima, obično infrastrukturni objekti (mostovi, tuneli, hidroelektrane, termoelektrane, putevi, objekti za sport i rekreaciju, zdravstveni objekti), projekti zaštite životne sredine, različiti naučno istraživački i razvojni projekti i sl.

Da bi bili sigurni u rezultat, donosioci odluka koji se oslanjaju na cost-benefit analizu treba da se usmjere na dvije osnovne tačke: a) fokus cost-benefit analize je na rezultatima prijedloga koji se mogu kvantitativno izraziti, kao i na one koji se ne mogu

⁶⁴⁶ Anthony, R., Young, W. : *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 433.

⁶⁴⁷ Ponekad se pojam analiza troškovne efikasnosti koristi kao sinonim za analizu troškova i koristi, što neispravno. Jedini način da se pojasni razlika između ova dva termina je poređenje dva prijedloga koji imaju približno istu korist, i, ako jedan ima manje troškove, onda je povoljniji od drugog, bar kad su u pitanju troškovi troškova.

⁶⁴⁸ Povezivanje cost-benefit analize i teorije blagostanja ogleda se u: 1) shvatanju koristi kao bilo koje dobiti blagostanja, i troškova kao gubitka blagostanja, 2) konceptu oportunitetnih troškova, tako da se kao posebno pravilo cost/benefit analize uzima maksimiziranje razlike između koristi i izgubljenih koristi jednog projekta, 3) nalaženju osnova za ideju maksimiziranja neto koristi u Peretovom pravilu, koja govori da društveno blagostanje predstavlja zbir blagostanja pojedinaca, odnosno da se društveno blagostanje povećava ako se povećava blagostanje pojedinca a nijednom pojedincu se ne smanjuje. Pearce, D. W.: *Cost-Benefit Analysis*, MacMillan Education, London, 1983. Detaljnije pogledati: Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997, str.157.

⁶⁴⁹ Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997, str. 156.

⁶⁵⁰ Poznata je studija koja je rađena za izgradnju novog metroa u Londonu, gdje je korišćena cost-benefit analiza. Takođe i u analizi i utvrđivanju lokacije trećeg aerodroma u Londonu tzv. Roskill komisija je koristila cost-benefit analizu, detaljnije o ovome: Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997, str. 157.

⁶⁵¹ Little, I. M. D., Mirrlees, J. A.: *Project Appraisal and Planning for the Developing Countries*, Heinemann Educational Books, London, 1974, Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997, str. 157.

kvantifikovati⁶⁵² tako da se ne mogu obezbijediti svi odgovori; b) u granicama u kojim menadžeri, donosioci odluka ili analitičari, mogu kvantifikovati značajne faktore treba to da učine i suze djelovanje donosioca odluke zasnovano na predviđanju, a više na korišćenju stručne analize.⁶⁵³ Korišćenje cost-benefit analize mora biti povezano sa ciljevima organizacije i nema svrhe da se obavlja ukoliko se svi njeni interesenti ne slažu sa ciljevima. Dakle, rezultat cost-benefit analize je da predloži najbolju alternativu za ostvarenja cilja. Formulisanje ciljeva u većini slučajeva proces je procjenjivanja, a članovi menadžmenta i zaposleni mogu imati različite ideje o ciljevima organizacije. Ukoliko ove grupe ne pronađu zajednički stav, srednji nivo menadžmenta mogao bi imati značajne teškoće u formulisanju i implementaciji programa za postizanje ciljeva. Isto tako, značajno je da ciljevi budu razumljivi i ostvarljivi ili, drugim riječima, da predstavljeni problem bude stvarni problem i da se može riješiti pomoću predloženog programa.⁶⁵⁴

Analiza troškova i koristi ima dva opšta principa: 1) menadžment ne bi trebalo da prihvati program ukoliko koristi ne nadmašuju troškove i 2) kada postoje dva konkurentna programa, treba prihvatiti program čija je korisnost veća u odnosu na troškove. Za mnoge prijedloge u neprofitnim organizacijama analitičar može novčano iskazati troškove, takvi ekonomski prijedlozi su slični prijedlozima kapitalnih⁶⁵⁵ budžeta u profitnim organizacijama. Na primjer, prijedlog da škola, umjesto grijanja na ugalj pređe na grijanje na lož ulje zahtijeva istu vrstu analize kao i kod profitne organizacije. U situacijama kada se korist ne može kvantifikovati, cost-benefit analiza značajna je u situacijama kada postoji više načina za postizanje ciljeva. Ako bi svako rješenje dovelo do ostvarivanja cilja, onda će se menadžment odlučiti za onaj program koji ima najmanje troškove. Ovaj pristup zastupljen je u neprofitnom sektoru pošto ne zahtijeva da ciljevi budu novčano iskazani ili čak kvantifikovani. Potrebno je samo približna procjena da će neka od predloženih alternativa ostvariti cilj a zatim, između njih, izabrati najpovoljniju.⁶⁵⁶

Ako dva konkurentna programa imaju iste troškove, ali jedan donosi veće koristi od drugog, onda je to rješenje koje treba da se izabere. Ovakav zaključak može

⁶⁵² Tzv. nemjerljivi efekti koji se ne mogu tačno procijeniti i gdje procjene donose određene greške.

⁶⁵³ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 434.

⁶⁵⁴ Kasnih osamdesetih godina u mnogim afričkim zemljama insekti su uništavali usjeve. Organizacija za međunarodni razvoj i pomoć SAD i druge međunarodne humanitarne organizacije odgovorile su sa 275 miliona dolara i flotom aviona koji će usjeve prskati insekticidima. Međutim, nekoliko godina kasnije, Agencija za ocjenu tehnološkog razvoja utvrdila je da je ova pomoć umalo bila greška, zaključujući da je "masovno prskanje insekticidima neefektivno na kraće vrijeme, neefektivno u srednjoročnom periodu, te da srž problema nije riješilo dugoročno gledano". Studija je, takođe, pokazala da je cijela operacija bila pogrešna, jer insekti nisu predstavljali tako veliku prijetnju koliko se tada mislilo. Detaljnije Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 439.

⁶⁵⁵ Kapitalni izdatak treba da ima dvije karakteristike: veličinu i trajnost. Da bi se izdatak mogao smatrati kapitalnim, on mora da bude velik. Međutim, veličina je stvar konvencije i može biti utvrđena zakonskim propisima. Što se tiče trajnosti, kapitalni izdatak mora pokrivati period od nekoliko godina, ali više od jedne. Na bazi trajnosti kapitalnog izdatka nastaje i njegova dopunska karakteristika – iverzibilnost. Detaljnije: Krasulja, D., Ivanišević, M: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 258-260.

⁶⁵⁶ Rezultat obrazovnih programa teško je mjeriti, posebno je teško naći posljedični odnos između određenog načina predavanja i kvaliteta obrazovanja. Ipak, pedagozi mogu uporediti troškove alternativnih tehnika predavanja kao što je nastava, korisnost računara pri instrukcijama, standardni testovi i drugo. U nedostatku mjere da se iskaže da jedna metoda pruža bolje obrazovanje od druge, menadžeri u obrazovanju će izabrati tehniku predavanja koja ima manje troškove.

se izvesti bez mjerenja nivoa korisnosti. Poređenje troškova i koristi programa, koji imaju različite ciljeve najčešće je nekorisno. Na primjer, upoređivanje sredstava potrebnih za srednje obrazovanje sa sredstvima za prekvalifikaciju nezaposlenih nije odgovarajuće pošto bi analiza zahtijevala novčane vrijednosti korisnosti oba programa, što nije moguće. Mnoge cost-benefit analize pretpostavljaju da postoji posljedični odnos između troškova i koristi, a, ukoliko ne postoji veza poput ove, ne vrijedi vršiti analizu. Isto tako, u nekim programima nedostatak koristi tako je očigledan da analiza nije ni potrebna. Literatura o cost-benefit analizi je voluminozna, a u narednoj tački sumiramo neke od tehnika koje su karakteristične i mogu se koristiti pri donošenju odluka u neprofitnim organizacijama ukazujući i na prisutne problemima koji se javljaju u njihovoj primjeni.

2.1. Kriterijumi koji se koriste u cost-benefit analizi

Osnovni princip koji se koristi u ocjeni investicionih projekata primjenom cost-benefit analize i definisanja odgovarajućih kriterijuma za ocjenu je da sa stanovišta društvene zajednice ukupne koristi moraju nadmašiti ukupne troškove projekta kako bi bio pozitivno ocijenjen.⁶⁵⁷ Pri ocjenjivanju i rangiranju investicionih projekata finansijska teorija i praksa stvorila je više metoda koji se, načelno, mogu klasifikovati na: savremene ili dinamičke i tradicionalne ili statičke. U prvu grupu obično se ubrajaju: 1) metoda neto sadašnje vrijednosti i 2) metoda interne stope prinosa, dok se u drugu svrstavaju: 3) period otplate i njegova recipročna vrijednost i 4) računovodstvena stopa prinosa.⁶⁵⁸

Dinamičke metode smatraju se dovoljno naučno zasnovanim pošto se baziraju na planu novčanih tokova investicionog projekta i respektuju vremensku vrijednost novca. Iako su računovodstvene metode mjerenja finansijske koristi od kapitalnih izdataka značajno zastupljene u praksi, teorija finansijskog upravljanja i investicione analize sve više insistira da se relevantne žrtve i koristi izražavaju diferencijalnim novčanim tokovima, izdavanjima i primanjima gotovine. Plan relevantnih novčanih tokova investicionog projekta sastoji se od četiri kvantiteta: a) iznos inicijalnog kapitalnog ulaganja koje je potrebno za izvođenje projekta; b) tok godišnjih finansijskih koristi u vijeku trajanja projekta; c) iznos gotovine koji će biti oslobođen kada se projekat likvidira po isteku vijeka trajanja i d) ekonomski vijek trajanja projekta.⁶⁵⁹ Vremensku vrijednost novca determinišu oportunitetni troškovi koji su jednaki propuštenom prinosu koji bi se mogao ostvariti korišćenjem sadašnje monetarne jedinice u entitetu tokom godine.⁶⁶⁰ Poznavanje finansijske matematike, posebno teorije složenog interesa i

⁶⁵⁷ Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997, str. 165.

⁶⁵⁸ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 288. Ovo je jedna od podjela koja nam se čini najprihvatljivijom. Naravno, pojedini autori navode i druge metode i svrstavaju ih u različite grupe: 1) Nediskontne metode, a) Metoda "pay off," odnosno "pay-back," b) metoda najvećeg profita, c) metoda prosječnog profita; 2) Diskontne metode, a) metoda neto sadašnje vrijednosti, b) metoda interne kamatne stope, c) metoda anuiteta; 3) "Inženjerske" metode, a) Rumelova metoda, b) metoda Gerbela), 4) MAPI metoda. Kljusev, N.: *Investicije*, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, NIRO "Književne novine", Beograd, 1984, str. 224-252, Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997, str. 81-132.

⁶⁵⁹ O podjeli i procjeni navedenih kvantiteta pogledati: Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 266-277.

⁶⁶⁰ O značaju vremenske vrijednosti novca pogledati: Krasulja, D.: *Finansijska efektivnost i finansiranje investicija, analiza kapitalističkog preduzeća*, Naučna knjiga, Beograd, 1977, str. 35-38, Van Horne, C. J., Wachowicz, Jr. M. J.: *Osnove finansijskog menadžmenta*, deveto izdanje, MATE, Zagreb, 2002, str. 37-59.

diskontovanja, predstavlja okosnicu kvantitativne aparature dinamičkih metoda. Međutim, matematska strana ovog problema izlazi iz neophodnih okvira izlaganja u ovom radu i na nju ćemo se osvrnuti samo u najneophodnijoj mjeri.

2.1.1. Metoda neto sadašnje vrijednosti

Korišćenje tehnike sadašnje vrijednosti u procesu kapitalnog budžetiranja veoma je značajno, a zasniva se na diskontovanju novčanih tokova datog projekta. Neto sadašnja vrijednost predstavlja razliku između sadašnje vrijednosti očekivanih koristi⁶⁶¹ (neto primanja gotovine) od projekta diskontovanih po stopi koja aproksimira cijenu kapitala i sadašnje vrijednosti (kapitalnog izdatka) koja se investira u projekat.⁶⁶² Sadašnja vrijednost budućih primanja definiše se kao maksimalna cijena koju preduzeće može da plati za neko alternativno ulaganje kapitala, a da poslije toga finansijski ne stoji lošije nego prije.⁶⁶³ Praksa i teorija istakle su nekoliko faza za primjenu ove metode: 1) utvrđivanje i procjena godišnjeg cash flow-a povezanog sa projektom, to može biti povećanje prihoda ili opadanje troškova koji su rezultat projekta samog po sebi i ne potiču od nekih drugih aktivnosti koje se dešavaju nezavisno o projektu; 2) procjenu ekonomskog vijeka investicije, što podrazumijeva period u kome će biti uobičajeni cash flow; 3) određivanje efektivnog iznosa investicije; 4) određivanje zahtijevane diskontne stope ili stope povrata; 5) Izračunavanje neto sadašnje vrijednosti projekta pomoću odgovarajuće formule⁶⁶⁴ i 6) definisanje kriterijuma za donošenje investicione odluke.⁶⁶⁵

$$NSV = \frac{R_1}{(1+k)^1} + \frac{R_2}{(1+k)^2} + \dots + \frac{R_n}{(1+k)^n} - C$$

Tehniku obračuna neto sadašnje vrijednosti ilustrovaćemo karakterističnim projektima u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru.⁶⁶⁶ Na primjer, prijedlog je da se postojeći prozori na starom, administrativnom dijelu zgrade visokoškolske ustanove zamijene novim aluminijskim (projekat "A") ili plastičnim (projekat "B") prozorima, s tim da su za prve bruto ulaganja 30.000 KM, a za druge 28.000 KM. Očekivana ušteda grijanja, na godišnjem nivou, procjenjuje se na 5.000 KM ukoliko se ugrade aluminijski

⁶⁶¹ Korist se često naziva projektovani cash flow.

⁶⁶² Detaljnije pogledati: Krasulja, D.: *Finansijska efektivnost i finansiranje investicija, analiza kapitalističkog preduzeća*, Naučna knjiga, Beograd, 1977, str. 42-45, Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 298.

⁶⁶³ Krasulja, D.: *Finansijska efektivnost i finansiranje investicija, analiza kapitalističkog preduzeća*, Naučna knjiga, Beograd, 1977, str. 43.

⁶⁶⁴ NSV – neto sadašnja vrijednost; $R_1, 2, \dots, R_n$ - označava očekivani iznos godišnjeg neto novčanog toka u vijeku trajanja projekta, C - iznos neto kapitalnog izdatka (ulaganja, investicije) u projekat, k - stopa investicionog kriterijuma (prosječnu cijenu kapitala ili standardnu stopu prinosa), n - vijek trajanja projekta u godinama, $1/(1+k)^{1,2,n}$ predstavlja diskontni faktor odnosno drugu (II) finansijsku tablicu. Pod anuitetom podrazumijeva se serija jednakih plaćanja, izdavanja ili primanja, koje se vrše u određenim vremenskim periodima. Finansijska tablica IV izrađena je pod pretpostavkom da se buduća primanja gotovine ostvaruju jednom godišnje. Anuitetni faktor (af) obično se izračunava u IV finansijskoj tablici ili pomoću formule $k(1+k)^n : (1+k)^n - 1$, Detaljnije: Krasulja, D.: *Finansijska efektivnost i finansiranje investicija, analiza kapitalističkog preduzeća*, Naučna knjiga, Beograd, 1977, str. 42-45, Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 298.

⁶⁶⁵ Anthony, R., Young, W. : *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, pp. 438-439.

⁶⁶⁶ Slični projekti razmatraju se i u profitnim organizacijama i donosioci odluka oslanjaju se na istu tehniku.

prozori, odnosno 4.900 KM ukoliko se ugrade plastični prozori. Pretpostavljeni vijek trajanja aluminijskih prozora je deset a plastičnih devet godina. Cijena kapitala (stopa prinosa) je 8% za prve i 7,8% za druge. Tehnika obračuna neto sadašnje vrijednosti na primjeru projekta "A" i "B" prikazana je u tabeli 25.

Tabela 25. Obračun neto sadašnje vrijednosti projekta "A" i "B"

Korak	Elementi	Projekat "A"	Projekat "B"
1	Godišnji cash flow	5.000 KM	4.900 KM
2	Ekonomski vijek	10 godina	9 godina
3	Neto iznos ulaganja (investiranja)	30.000 KM	28.000 KM
4	Anuitetni diskontni faktor (Tablica IV)	8%	7,50%
5	Neto sadašnja vrijednost projekta	3.550,41 KM ⁶⁶⁷	3.256,55 KM ⁶⁶⁸
6	Odluka: prihvata se projekat	"A"	

Na osnovu formule iz prethodnog petog koraka, lako je definisati i kriterijum za donošenje odluke u šestom koraku. Naime, svaki projektat koji ima pozitivnu neto sadašnju vrijednost može da bude finansijski prihvatljiv, ukoliko je nezavisan od drugih projekata, odnosno samo onaj projekat koji ima najveću neto sadašnju vrijednost treba da bude izabran u slučaju kada se radi o projektima koji se međusobno isključuju.

Kada je u pitanju analiza neto sadašnje vrijednosti, treba istaći nekoliko značajnih stvari za razmatranje, odnosno njene dobre i loše strane. U prilog ovom kriterijumu obično se navodi: diskontnom stopom uzima se u obzir preferencija vremena, razmatra cijeli ekonomski vijek investicijskog projekta, u slučaju kada kapital nije ograničen daje dobre rezultate, dopušta mogućnost korekcije i uvođenje ograničenja, što značajno povećava tačnost izbora. Pored dobrih osobina ovaj kriterijum ima i svoje nedostatke: pretpostavlja identičan cash flow tokom cjelokupnog perioda eksploatacije, ne uzima u obzir faktor inflacije i rizika, kao i kod ostalih kriterijuma postoji problem predviđanja veličina koje su relevantne za proračun, politička analiza predstavlja značajan faktor u donošenju odluka, posebno u slučaju javnih i neprofitnih organizacija.⁶⁶⁹

Uzimajući u obzir pozitivne i negativne osobine kriterijuma neto sadašnje vrijednosti i sve veličine potrebne za izračnavanje, fokusiraćemo se na nekoliko relevantnih faktora čije pojašnjenje može značajno uticati na valjanost ovog kriterijuma za rangiranje projekata. Prethodno navedeni primjeri pretpostavljaju identičan cash flow u svakoj godini. Međutim, ako bi cash flow po pojedinim godinama bio različit, morali bismo računati iznose posebno za svaku godinu a rezultate sabrati. Projektovani cash

⁶⁶⁷ $NSV_A = (5.000,00 \times IV_8^{10} (6,710081398941)) - 30.000,00$; $NSV_A = 33.550,406994705 - 30.000,00$;
 $NSV_A = 3.550,41$ KM.

⁶⁶⁸ $NSV_B = (4.900,00 \times IV_{7,5}^9 (6,378887027679)) - 28.000,00$; $NSV_B = 31.256,5464356271 - 28.000,00$;
 $NSV_B = 3.256,55$ KM.

⁶⁶⁹ O nedostacima i prednostima metode neto sadašnje vrijednosti pogledati: Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997, str. 106-107, i Anthony, R., Young, W. : *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, pp. 440-441.

flow za više od dvije do tri godine obično nije precizan a ni pretpostavke o ekonomskom vijeku investicije. Zato se mora biti oprezan i ne vjerovati previše preciznosti koju nam daje naznačena formula. Zbog ovoga većina menadžera nastoji da neto sadašnja vrijednost bude odmah iznad nule. Naravno, što odgovara jednom menadžeru ne mora da odgovara drugom.

Ukoliko želimo da cash flow prilagodimo efektima inflacije, moramo prilagoditi i stopu povrata kako bi se ostvarila predviđena očekivanja, a ona mora da bude veća od stope inflacije. Isto tako, značajan momenat pri definisanju stope povrata, koja se koristi za diskontovanje, je zaračunavanje rizika, odnosno rizičnog dodatka. Jedna od posebnih teškoća u primjeni kriterijuma neto sadašnje vrijednosti je izbor realne diskontne stope koja će se koristiti u svođenju na sadašnju vrijednost potrebnih veličina. Ukoliko je izabrana diskontna stopa veća od realne, neto sadašnja vrijednost će biti manja od realno ostvarive i obrnuto, ukoliko je izabrana manja stopa, neto sadašnja vrijednost će biti veća. I jedan i drugi slučaj dovode do netačnosti, neprecinosti i donošenja pogrešnih odluka.⁶⁷⁰ Pri izboru diskontne stope u principu se orijentišemo na postojeći ili očekivani nivo kamate na zajmove. U literaturi se preporučuje primjena tzv. minimalno privlačne stope prinosa,⁶⁷¹ i odmah se postavlja pitanje koji je to minimalni nivo stope prinosa, dok je odgovor znatno komplikovaniji. Pri analizi efektivnosti investicija primjenjuju se različite varijante diskontne stope: prosječna cijena kapitala, prosječni prinos akcija, prosječna kamatna stopa na kredite, subjektivne ocjene zasnovane na iskustvu, postojeće kamate po dugoročnim kreditima i sl.⁶⁷²

Finansijska analiza, uz mnoge druge aspekte, uključujući i političku analizu, i samo je jedan aspekt procesa donošenja odluka. Menadžeri ne mogu dozvoliti da finansijska analiza dominira odlukom koja ima političke i strateške posljedice i koje se ne mogu kvantitativno iskazati. U tim slučajevima, odluka menadžera i njegova "osjetljivost" za konkretnu situaciju mora biti važna kao i kvantitativni faktori. Na primjer, ako je program tražen iz nekvantitativnih razloga njegova neto vrijednost je irelevantna. Većina prijedloga kapitalnog budžetiranja uključuje i nekvantitativne dijelove koji utiču na konačnu odluku, dok korišćenje sadašnje vrijednosti ili neke druge srodne tehnike, uglavnom, služi za oblikovanje kvantitativnog dijela analize.

2.1.2. Odnos korist-troškovi

Metoda neto sadašnje vrijednosti kvantifikuje očekivanu rentabilnost investicionih projekata u monetarnim iznosima, nasuprot relativnom izrazu rentabiliteta u vidu stope prinosa, što se ponekad tumači kao nedostatak ovog metoda sa stanovišta rangiranja raspoloživih projekata prema njihovoj finansijskoj atraktivnosti. Ovaj nedostatak pokušava se nadoknaditi prevođenjem neto sadašnje vrijednosti u indeksnu formu da se dobije odnos (racio) koristi i troškova ili indeks rentabiliteta.⁶⁷³ Utvrđuje se

⁶⁷⁰ Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997, str. 116.

⁶⁷¹ Minimal attractive rate of return.

⁶⁷² Kočović, J., Rakonjac - Antić, T.: *Izbor diskontne stope kao bitan element upravljanja investicionim projektima*, YUMPA '97, Zlatibor, 1997, str. 52-57.

⁶⁷³ Racio korist/troškovi, indeks rentabiliteta, B/C količnik, jedinična neto sadašnja vrijednost su sinonimi koji se koriste od strane pojedinih autora koji je bave ovom problematikom.

kao odnos sadašnje vrijednosti neto novčanog toka i sadašnje vrijednosti kapitalnog izdatka za projekat:⁶⁷⁴

$$\text{Odnos korist/troškovi} = \frac{\text{Sadašnja vrijednost neto novčanog toka}}{\text{Sadašnja vrijednost kapitalnog izdatka (investicije)}}$$

Ovaj odnos pokazuje koliko na uloženu sadašnju vrijednost projekta treba da se ostvari sadašnje vrijednosti neto novčanog priliva u njegovom ekonomskom vijeku eksploatacije. Dakle, kada se upotrebljava odnos koristi i troškova (B/C ⁶⁷⁵ količnik) da bi se ocijenila ekonomska opravdanost nekog (javnog) projekta, onda je pri donošenju odluke osnovno pravilo da je $B/C > 1$ za prihvatanje projekata, a, ako je $B/C < 1$, projekat se ne prihvata. Ovaj kriterijum obezbjeđuje da investicija otplati sva uložena sredstva, pokrije troškove i da ostvari određeni višak. Ocjena i izbor najefikasnijeg projekta vrši se kao i kod kriterijuma neto sadašnje vrijednosti, a pogodniji je za slučaj ocjene i izbora između više projekata. Pošto se u našem primjeru radi o dva međusobno isključiva projekta, njihovo rangiranje, izvršeno prema odnosu korist/troškovi, prikazano je u narednom tabelarnom pregledu (tabela 26):

Tabela 26. Ocjena B/C količnika projekata "A" i "B"

Rb	Elementi	Projekat "A"	Projekat "B"
1.	Sadašnja vrijednost neto novčanog toka	33.550,41	31.256,55
2.	Kapitalni izdatak	30.000,00	28.000,00
3.	Neto sadašnja vrijednost	3.550,41	3.256,55
4.	Indeks rentabiliteta (ratio korist/troškovi) (1/2)	1,118	1,116

Podaci pokazuju da su oba projekta rentabilna pošto imaju neto sadašnju vrijednost veću od nule, odnosno indeks rentabiliteta veći od jedan. Projekat "A" ima indeks rentabiliteta 1,118 (3.550,41 KM), dok projekat "B" ima indeks rentabiliteta 1,116 (3.256,55 KM). Kada se vrši rangiranje po indeksu rentabilnosti, projekat "A" se smatra prihvatljivijim pošto na jednu uloženu monetarnu jedinicu obećavajuća sadašnja vrijednost novčanog priliva iznosi 1,118, dok je priliv u projektu "B" nešto manji i iznosi 1,116. Kao što se u datom primjeru vidi indeks rentabilnosti obezbjeđuje isto rangiranje projekata koje se postiže i pomoću apsolutnog iznosa neto sadašnje vrijednosti.⁶⁷⁶ Međutim, česti su slučajevi da ove dvije metode dovode do konfliktnog rangiranja istih investicionih projekata. Ukoliko investitor u raspolaganju sredstvima nije ograničen za analizirane projekte, vjerovatno je prihvatljiviji metod (veće) neto sadašnje vrijednosti. Međutim, u slučaju kada su sredstva za kapitalne izdatke ograničena, indikativnije je

⁶⁷⁴ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004, str. 302-303.

⁶⁷⁵ Benefit/Cost.

⁶⁷⁶ Međutim, ipak se metoda neto sadašnje vrijednosti više preferira od metode indeksa rentabilnosti. Razlog je u tome da neto sadašnja vrijednost ukazuje na to treba li projekat prihvatiti ili ne, i izražava apsolutni monetarni ekonomski doprinos koji projekat stvara, nasuprot indeksu rentabilnosti koji izražava samo relativnu profitabilnost. Van Horne, C. J., Wachowicz, Jr., M. J.: *Osnove finansijskog menadžmenta*, deveto izdanje, MATE, Zagreb, 2002, str. 338.

rangiranje prema B/C količniku.⁶⁷⁷ Isto tako može se naglasiti da ovaj kriterijum sadrži, uglavnom, iste prednosti i nedostake kao i prethodni.⁶⁷⁸

2.1.3. Metoda interne stope prinosa

Interna stopa prinosa, kao metoda za rangiranje projekata, može se definisati kao ona kamatna ili diskontna stopa koja izjednačava sadašnju vrijednost očekivanog neto novčanog toka od eksploatacije razmatranog projekta sa inicijalnom ili sadašnjom vrijednošću kapitalnog izdatka za taj projekat. To je takva diskontna stopa koja neto sadašnju vrijednost projekta svodi na nulu i može se izraziti matematskom formulom: $C^{679} = R_1/(1+i)^1 + R_2/(1+i)^2 + \dots + R_{n-1}/(1+i)^{n-1} + R_n/(1+i)^n$. Može se zapaziti da je ova formula gotovo identična formuli neto sadašnje vrijednosti koja je riješena za specifičnu vrijednost "k", odnosno onu stopu investicionog kriterijuma ili cijenu kapitala koja neto sadašnju vrijednost projekta izjednačava sa nulom. Dakle, obje metode koriste se istim kvantitativnim izrazom, s tim da je diskontna stopa (k) unaprijed determinisana da bi se izračunala NSV, dok je kod metode interne stope prinosa NSV namjerno depresirana na nulu kako bi se odredila ona diskontna stopa (i) koja tu vrijednost faktički svodi na nulu.⁶⁸⁰

Kada raspoložemo sa pouzdanom procjenom o očekivanom neto prilivu i kapitalnom izdatku koji je potreban za realizaciju projekta, utvrđivanje interne stope prinosa (povrata) nije veliki problem, ali rješavanje traži dosta računanja. Potrebno je pomoću odgovarajućih finansijskih tablica (II ili IV) pronaći kamatnu stopu čiji diskontni faktor svodi budući neto priliv (ili uštedu u troškovima) na njegovu sadašnju vrijednost koja je jednaka vrijednosti kapitalnog ulaganja u projekat. Uhodana i jedinstvena metodologija za iznalaženje interne stope prinosa ne postoji i ona se može dobiti samo na osnovu određenog broja pokušaja, grešaka i aproksimacija, koje se pretežno zasnivaju na iskustvu. Utvrđivanje interne stope prinosa znatno je lakše u projektima koji imaju novčani tok u vidu anuiteta nego u projektima koji imaju diskontinuirani novčani tok.

Za projekte koji imaju anuitetni neto godišnji novčani tok, obračun interne stope prinosa traži da se utvrdi period povrata kapitalnog ulaganja i da se u IV finansijskoj tablici⁶⁸¹ identifikuje onaj diskontni faktor koji je najbliži vrijednosti perioda povrata u vijeku trajanja projekta. Postupak ilustrujemo na ranijim primjerima projekta "A" i "B". U projektu "A" interna stopa prinosa treba da bude jednaka kamatnoj (diskontnoj) stopi koja sadašnju vrijednost desetogodišnjeg anuiteta od 5.000 KM izjednačava sa iznosom kapitalnog izdatka od 30.000 KM. Period povraćaja očigledno je šest godina (30.000,00:5.000,00). Vrijednost šest za deset godina u IV finansijskoj tablici nalazi se između diskontnih faktora 6,014772740431 i 5,889232011142, koji odgovaraju kamatnim stopama od 10,5% i 11%, dok se interna stopa prinosa nalazi između ove dvije stope. Pošto u IV finansijskoj tablici nije izračunata tačna stopa, njeno utvrđivanje

⁶⁷⁷ Praktični primjer tehno-ekonomske ocjene projekta za odsumporavanje u termoelektrani snage 350 MW korišćenjem B/C analize, pogledati: Dubonjić, R., Milanović, Lj. D.: *Primjena B/C analize kod poređenja međusobno isključivih projekata*, YUMPA '98, Zlatibor, 1998, str. 28-32.

⁶⁷⁸ Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997, str. 116-117.

⁶⁷⁹ i - označava internu stopu prinosa na ulaganja u projekat dok su ostali simboli isti kao kod NSV.

⁶⁸⁰ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004, str. 303.

⁶⁸¹ $IV_i^n = II_i^1 + II_i^2 + \dots + II_i^{n-1} + II_i^n; (i^n - 1):(i^n - 1); (100:i) \times (100:100+i)^n$.

vrši se interpolacijom i ona za projekat "A" iznosi 10,62%.⁶⁸² Ovako utvrđena stopa prinosa ima svoj puni smisao kada se uporedi sa stopom investicionog kriterijuma i sa internom stopom prinosa drugih projekata koji konkurišu za ulaganja. U slučaju projekta "B" utvrđena interna stopa prinosa iznosi 10,40%⁶⁸³ i pošto se radi o dva međusobno isključiva projekta, donosilac odluke bi trebalo da preferira projekat "A" koji ima veću internu stopu prinosa (10,62%), a koja je veća i od investicionog kriterijuma, prosječne cijene kapitala od 8%.

Razlika između interne stope prinosa i cijene kapitala determiniše pravu rentabilnost investicionih projekata. Interna stopa prinosa predstavlja maksimalnu kamatnu stopu koju organizacija može da plati za kapital koji je uložen u neki projekat, pošto na tom ulaganju ne ostvaruje ni dobitak ni gubitak. Da bismo dokazali ovu tvrdnju na primjeru projekata "A" i "B," uvodimo dodatnu pretpostavku da će se potrebna sredstva obezbijediti putem dugoročnog kredita banke uz kamatu od 10,617% za projekat "A" i 10,397% za projekat "B" koje su jednake očekivanoj stopi prinosa u vijeku trajanja naznačenih projekata. Pri ovako definisanim uslovima organizacija bi iz godišnjeg priliva gotovine uspjela da otplati samo zajam banci sa kamatom bez ostvarivanja bilo kakve koristi, što pokazuje i sljedeći obračun (tabela 27):

Tabela 27. Godišnji prinos i povrat uloženog kapitala projekata "A" i "B"

God.	Iznos ulaganja na početku godine		Neto novčani tok		Godišnji prinos na ostatak ulaganja po stopi		Povrat kapitalnog ulaganja	
	"A"	"B"	"A"	"B"	"A"10,617%	"B"10,397%	"A"	"B"
1.	30.000,00	28.000,00	5.000,00	4.900,00	3.185,30	2.800,00	1.814,70	2.016,00
2.	28.185,30	25.984,00	5.000,00	4.900,00	2.992,62	2.676,35	2.007,38	2.223,65
3.	26.177,92	23.760,00	5.000,00	4.900,00	2.779,49	2.447,32	2.220,51	2.452,68
4.	23.957,41	21.307,32	5.000,00	4.900,00	2.543,72	2.194,65	2.456,28	2.705,35
5.	21.501,13	18.601,97	5.000,00	4.900,00	2.282,92	1.916,00	2.717,08	2.984,00
6.	18.784,05	15.617,97	5.000,00	4.900,00	1.994,43	1.608,65	3.005,57	3.291,35
7.	15.778,48	12.326,62	5.000,00	4.900,00	1.675,31	1.269,64	3.324,69	3.630,36
8.	12.453,79	8.696,26	5.000,00	4.900,00	1.322,30	895,71	3.677,70	4.004,29
9.	8.776,09	4.691,97	5.000,00	4.900,00	931,82	207,68*	4.068,18	4.691,97*
10.	4.707,91	-	5.000,00	4.900,00	292,09*	-	4.707,91*	-
			50.000,00	44.100,00	20.000,00	16.100,00	30.000,00	28.000,00

* U desetoj i devetoj godini izvršene su određene korekcije prinosa i naknada kapitala da bi se nivelisala greška od 207,78 KM, odnosno 275,59 KM koja je nastala zbog toga što je stopa prinosa odnosno kamatna stopa za neki decimal manja nego što je naznačeno u tabeli, odnosno pri ranijim izračunavanjima.

⁶⁸² Pri kamatnoj stopi od 10,50% sadašnja vrijednost neto novčanog toka projekta "A" je veća za 73,863702155 KM od iznosa kapitalnog izdatka (30.000,00), što znači da je stvarna interna stopa prinosa projekta nešto veća od 10,50%. Međutim, diskontovanje po kamatnoj stopi od 11,00% proizvodi sadašnju vrijednost neto novčanog toka koja je za 553,83994429 KM manja od kapitalnog izdatka u projekat, a pošto razlika između diskontnih stopa od 1,00% proizvodi ukupnu razliku u sadašnjoj vrijednosti neto novčanog toka u iznosu 627,70364644 KM, očigledno da je stopa 10,50% potcijenjena za 73,863702155 (30.073,863702155 - 30.000,00) KM ili 0,117672890 (73,863702155 : 627,703646445), što znači da prava interna stopa prinosa iznosi 10,617672890 ($\approx$ 10,62%).

⁶⁸³ Period povraćaja projekta "B" je 5,71 godina (28.000,00/4.900,00), a ova vrijednost za devet godina smještena je u IV finansijskoj tablici, između diskontnih faktora 5,759023816276 i 5,646323878177, koji odgovaraju kamatnim stopama od 10,00% i 10,50%. U postupku interpolacije utvrđuje se da je kamatna stopa potcijenjena za 219,216699752 KM (28.219,2166997524-28.000,00) ili 0,396966517860 (219,216699752 KM/552,2296966847 KM), odnosno da je prava interna stopa prinosa za projekat "B" 10,396966517% ili $\approx$ 10,40%.

Ukupni neto novčani tok od realizacije projekta "A" (50.000,00 KM) ili projekta "B" (44.100,00 KM) bio bi dovoljan da banci otplati glavnica zajma sa kamatom (30.000,00 K + 20.000,00 KM za projekat "A") u roku od 10, odnosno 9 godina (28.000,00 + 16.100,00 KM, projekat "B"). Da bi jedan dio godišnjih primanja gotovine ostao organizaciji u vidu dobitka, kao prinosa na sopstveni kapital, potrebno je da interna stopa prinosa na uloženi kapital bude nešto veća od kamatne stope, odnosno cijene kapitala. Obrnuto, ukoliko bi stopa prinosa koja se očekuje od internog ulaganja kapitala bila manja od cijene kapitala, neto priliv gotovine od tog ulaganja ne bi bio dovoljan da se podmire izdaci na ime kamate i amortizuje glavnica duga.⁶⁸⁴

Kada su dva ili više investicionih prijedloga uzajamno isključivi, tako da se može izabrati samo jedan, rangiranje prijedloga na osnovu metode neto sadašnje vrijednosti, racia (odnosa) korist/troškovi (indeks rentabiliteta) i interne stope prinosa može izazvati određene poteškoće. Ako su projekti na osnovu ovih metoda različito rangirani, konflikt u rangiranju može nastati usljed jedne ili kombinacije tri sljedeće projektne razlike: 1) troškovi projekata se razlikuju, 2) vremenski raspored tokova novčanih sredstava se razlikuje i 3) projekti imaju različiti vijek trajanja.⁶⁸⁵ U prijedlogu projekata "A" i "B", na osnovu polaznih pretpostavki, nema konflikta u rangiranju projekata. Donosilac odluke bi preferirao projekat "A" u odnosu na projekat "B" i prema metodi NSV (3.550,41 KM "A" i 3.256,55 KM za "B"), indeksu rentabiliteta (1,118 "A" i 1,116 "B") i prema internoj stopi povrata (10,617% "A" i 10,397% "B"). Osnovni kriterijum za donošenje odluke, na bazi ovog metoda, je da interna stopa prinosa projekta mora da bude jednaka ili veća od stope investicionog kriterijuma, cijene kapitala ili neke standardne stope prinosa ($\geq k$).⁶⁸⁶ Međutim, ova stopa može da bude i manja ($\leq k$) od cijene kapitala ukoliko su u pitanju razlozi koji nisu čisto finansijske prirode, što je karakteristično za projekte u javnom sektoru i neprofitnim organizacijama.

2.1.4. Period otplate i njegova recipročna vrijednost

Diskontna, odnosno dinamička metoda za ocjenu, rangiranje i selekciju investicionih projekata naučno je verifikovana i relativno objektivna. Međutim, treba imati u vidu da se u praksi tradicionalne ili statičke metode valorizacije i rangiranja projekata značajno koriste: metoda perioda otplate (povraćaja) i računovodstvena stopa prinosa. Razloge treba tražiti u konzervativnosti profesionalnog načina razmišljanja koje se sigurnije osjeća i kreće u "okviru" ranijih spoznaja nego u proučavanju i aplikaciji savremenih pristupa donošenju odluka koji traže više teorijskih znanja i iskustava.⁶⁸⁷ Period otplate može se definisati kao procijenjeno vrijeme, izraženo u godinama, koje je potrebno da se dodatna ulaganja u neki projekat nadoknade iz dodatnog godišnjeg priliva gotovine koja je rezultat tog projekta. Dosljedno tome, lako je izračunati, npr., da

⁶⁸⁴ Krasulja, D.: *Finansijska efektivnost i finansiranje investicija, analiza kapitalističkog preduzeća*, Naučna knjiga, Beograd, 1977, str. 41-42.

⁶⁸⁵ O potencijalnim teškoćama u rangiranju kapitalnih projekata na osnovu NSV, IR i ISP, koje nisu predmet detaljnijeg razmatranja u radu, pogledati: Van Horne, C.J., Wachowicz, Jr., M. J.: *Osnove finansijskog menadžmenta*, deveto izdanje, MATE, Zagreb, 2002, str. 339, i Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004, str. 306-314.

⁶⁸⁶ Ovaj kriterijum prihvaćanja ili granične stope prinosa karakterističan je, prije svega, za za profitno orijentisane entitete, međutim, može se koristiti i kao kriterijum za projekte u javnom i neprofitnom sektoru.

⁶⁸⁷ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004, str. 314.

period otplate diskutovanih projekata "A" i "B" iznosi šest (30.000 KM : 5.000 KM) odnosno 5,71 (28.000 KM : 4.900 KM) godinu. Pošto projekat "A" obećava neto priliv (uštedu troškova) od 5.000 KM godišnje, za budućih deset godina, koliko iznosi njegov ekonomski vijek trajanja, neto kapitalni izdatak od 30.000 KM mogao bi u cjelini da bude nadoknađen u roku od samo šest godina, pod uslovom da ovaj projekat bude usvojen.

U zavisnosti od načina utvrđivanja perioda otplate, obično se razlikuju prosječni i stvarni period.⁶⁸⁸ Prosječni period polazi od hipoteze da se prosječni godišnji neto novčani tok može prihvatiti kao aproksimacija stvarno očekivanih neto primanja u vijeku njegovog trajanja a matematički se izražava kao: $Po = C/R$.⁶⁸⁹ Pri utvrđivanju perioda otplate treba praviti razliku između projekata sa anuitetnim i neujednačenim godišnjim neto novčanim tokom. U slučaju projekata "A" i "B" očigledno je da se radi o anuitetnom godišnjem neto novčanom toku. Stvarni period otplate označava vrijeme koje je potrebno da se kapitalni izdatak u neki projekat nadoknadi iz planirane dinamike neto novčanog toka u vijeku njegovog trajanja. Kod projekata sa anuitetnim neto novčanim tokom stvarni period otplate jednak je prosječnom periodu otplate. Međutim, u slučaju projekata koji imaju neujednačen neto novčani tok, i ako su odstupanja intenzivnija u prvim godinama eksploatacije projekta, razlika između stvarnog i prosječnog toka može da bude značajna. Ukoliko primijenimo prethodnu formulu na projekte "A" i "B" pri donošenju odluke na osnovu perioda povrata, očigledno bismo preferirali projekat "B".

Jedan od nedostataka perioda otplate je što predstavlja vremenski koncept koji ne izražava rentabilnost projekta. Dosljedna primjena ove metode ne uzima u obzir buduće dobitke koje projekat obećava poslije perioda otplate, što za posledicu može imati donošenje pogrešnih odluka. Da bi period otplate, kao kriterijum za ocjenu rentabilnosti projekta, bio prihvatljiv, potrebno je utvrditi dinamiku i trajanje neto novčanih primanja izvan tog perioda. Kada je trajanje novčanih primanja, nakon perioda otplate dovoljno dugo, njegova recipročna vrijednost, pod određenim uslovima, može se prihvatiti kao aproksimacija rentabilnosti konkretnog projekta uz određene pretpostavke. Polazeći od pretpostavki da je ekonomski vijek projekta znatno duži od perioda otplate (1), da su očekivana neto godišnja primanja gotovine zbog ušteta u troškovima konstantna tokom vremena (2) i da je likvidaciona vrijednost po isteku vijeka trajanja projekta zanemarljiva (3), međuzavisnost recipročne vrijednosti perioda otplate i interne stope prinosa može se matematički dokazati.⁶⁹⁰

Ako projekti obećavaju uštete u troškovima (diskutovani projekti "A" i "B") ili povećanje prihoda, isti godišnji priliv gotovine u ograničenom vijeku trajanja projekta, njegova interna stopa se približava recipročnoj vrijednosti perioda otplate. Interna stopa prinosa za projekat "A" je 10,62%, odnosno za projekat "B" 10,40%. Pošto projekat "A"

⁶⁸⁸ Isto, str. 315.

⁶⁸⁹ Po - period otplate u godinama, C - iznos neto kapitalnog izdatka (ulaganja, investicije) u projekat, R - prosječni godišnji neto novčani tok.

⁶⁹⁰ Modifikacijom jednačine za internu stopu prinosa: $C = R_1 / (1+i)^1 + R_2 / (1+i)^2 + \dots + R_n / (1+i)^n$ ona se svodi na jednačinu kojom se izražava sadašnja vrijednost nekog anuitetnog plaćanja odnosno primanja: $C = R/i - R/i (1/(1+i))^n$. Interna stopa prinosa (i) može se izraziti kao: $i = R/C - R/C (1/(1+i))^n$. Smisao ovog matematičkog preuređivanja je da pokaže promjenjivost posljednjeg člana jednačine sa proticanjem vremena. Ukolik se "n" povećava interna stopa prinosa "i" sve više se približava odnosu R/C, što znači da se posljednji član u istoj srazmjeri približava nuli. Detaljnije pogledati: Krasulja, D.: *Finansijska efektivnost i finansiranje investicija, analiza kapitalističkog preduzeća*, Naučna knjiga, Beograd, 1977, str. 54-60.

ima period otplate šest, a projekat "B" 5,71 godinu, njihova recipročna vrijednost jednaka je stopi prinosa od 16,67% ($5.000 / 30.000 \times 100$) ili $1/6 \times 100$), odnosno 17,5% ($4.900 / 28.000 \times 100$ ili $1/5,71 \times 100$). Kao što se vidi, recipročna vrijednost perioda otplate pokazuje stopu prinosa koja je za 6,05%, odnosno 6,27% veća od stvarne stope prinosa projekata, što se pripisuje uticaju posljednjeg člana pomenute jednačine⁶⁹¹ na sadašnju vrijednost budućih primanja.

Modifikacija perioda otplate može da posluži kao korisna metoda za finansijsku ocjenu efektivnosti projekata pod naprijed datim pretpostavkama. Ovo je operativan i koristan kriterijum za neprofitne organizacije i javni sektor koji vode takvu investicionu politiku da uzimaju u obzir projekte čiji je vijek trajanja bar dva puta duži od perioda otplate. Recipročna vrijednost može se, u ovim slučajevima, koristiti kao brza i relativno prihvatljiva aproksimacija buduće rentabilnosti razmatranih projekata,⁶⁹² dok se greške pri ocjeni, koje proističu iz recipročne vrijednosti perioda otplate, mogu kasnije korigovati.⁶⁹³ I pored značajnih prednosti, period otplate i njegova recipročna vrijednost nisu preporučljivi da se koriste kao samostalni pokazatelji za ocjenu i rangiranje investicionih projekata.

2.1.1. Računovodstvena stopa prinosa

Računovodstvena stopa prinosa ne pretpostavlja projekciju novčanih tokova projekata pošto se utvrđuje na osnovu računovodstvenog, odnosno bilansnog koncepta ulaganja i dobitka. U odnosu na prethodne metode, ova metoda zahtijeva da se kapitalna ulaganja i očekivani dobitci procjenjuju po istim principima i načelima koji se koriste u računovodstvu pri sastavljanju godišnjeg bilansa stanja i uspjeha, kao i pri utvrđivanju računovodstvene stope prinosa za organizaciju u cjelini, koja proizilazi iz bilansnih agregata. Iako se i dobitak i kapitalni izdatak dobijaju posebnom procjenom, cilj je da se utvrde doslovno identični iznosi koji će se kasnije pojaviti u računovodstvu i bilansu, pod uslovom da se razmatrani projekat usvoji. Prema tome, računovodstvena stopa prinosa investicionog projekta odražava relativni odnos računovodstveno projektovanog dobitka koji se očekuje od projekta prema veličini kapitalnog izdatka za sam projekat.

U vezi s utvrđivanjem i interpretacijom računovodstvene stope prinosa treba imati u vidu da se brojilac i imenilac datog odnosa mogu različito utvrđivati i interpretirati. Dobitak, kao brojilac računovodstvene stope prinosa, može da bude projektovan na više načina. Projekcija može da se odnosi na očekivani dobitak prve godine, svake pojedinačne godine ili kao prosječno očekivani dobitak iz količnika ukupno očekivanog dobitka i broja godina u eksploataciji projekta, na gotovo isti način koji je u

⁶⁹¹ Greška u procjeni, na ovaj način, postaje sve manja ukoliko je vijek trajanja projekta duži u odnosu na njegov period otplate, što je slučaj kod projekata "A" i "B". Kod projekta "A" greška je manja pošto je preostali vijek 4 godine, dok je kod projekta "B" 3,29 godina. Teorijski, ukoliko bi vijek projekta bio neodređen broj godina, njegova interna stopa prinosa bila bi praktično jednaka recipročnoj vrijednosti perioda otplate.

⁶⁹² U situacijama kada je potrebno brzo reagovati, a utvrđivanje interne stope rentabiliteta traži dosta truda i napora, javni menadžeri imaju relativno efikasan alat za ocjenu i brzo rangiranje prijedloga kapitalnih projekata.

⁶⁹³ Korekcije se vrše pomoću posebno konstruisanih tablica koje pokazuju stvarne stope prinosa za bilo koju kombinaciju perioda otplate i vijeka trajanja projekta.

računovodstvu uobičajen i koji potiče iz već izvršenih ulaganja. Isto tako, dobitak može da se iskaže prije ili poslije troškova amortizacije (respektujući različite metode otpisivanja dugoročnih ulaganja), kao dobitak prije ili poslije kamate na kapital iz kojeg je projekat finansiran ili kao dobitak prije ili poslije dodatnih izdataka na ime poreza.⁶⁹⁴ Sa stanovišta stope prinosa, kao kriterijuma za ocjenu rentabilnosti, irelevantno je da li se dobitak ostvaruje na bazi sniženja troškova ili povećanja prihoda, što zavisi od vrste investicionog projekta koji se predlaže i ocjenjuje.

U definisanju i kvantificiranju imenioca računovodstvene stope prinosa mišljenja nisu usaglašena i opšteprihvaćena. Tako, na primjer, neke organizacije obračunavaju računovodstvenu stopu prinosa na iznos inicijalnog kapitalnog izdatka, prosječnog ulaganja za svaku godinu projekta ili prosječno ulaganje u toku ukupnog vijeka trajanja projekta. Pod inicijalnim ulaganjem, po pravilu, podrazumijeva se ukupan iznos kapitalnih izdataka koji bi nastali usvajanjem nekog projekta i bili aktivirani u bilansu stanja, dok prosječno ulaganje odražava neamortizovani dio kapitalnih izdataka u odnosni projekat poslije isteka jedne polovine njegovog vijeka trajanja, pretpostavljajući pravolinijsku metodu amortizacije, odnosno otpisivanja.⁶⁹⁵ Prosječno ulaganje obično se utvrđuje sabiranjem inicijalnog ulaganja i likvidacionog ostatka i dijeljenjem dobijenog iznosa sa dva, a ukoliko je zanemarljiva likvidaciona vrijednost, ili ne postoji, prosječno ulaganje jednako je 1/2 vrijednosti inicijalnog ulaganja. Različite su interpretacije i rezidualne vrijednosti, međutim preovladava shvatanje da se ona ne može ignorisati, ako je značajna, i da je u obračunu računovodstvene stope prinosa treba ugraditi u investicionu osnovu. Dakle, pri utvrđivanju prosječnog ulaganja inicijalno ulaganje koje podliježe amortizaciji uvećava se za procijenjenu rezidualnu vrijednost.

Analizirajući ovu metodu ocjene efektivnosti investicija Abdelsamad⁶⁹⁶ je došao do zaključka da postoji bar 24 načina za iskazivanje brojioca i 36 načina za kvantifikovanje imenioca računovodstvene stope prinosa, što znači da se ona može pojaviti u 864 različite varijante. Ipak, između velikog broja varijanti, preovladava utvrđivanje stope prinosa koja se dobija iz odnosa prosječnog godišnjeg dobitka i prosječnog iznosa kapitalnih ulaganja u projekat tokom njegovog trajanja. Utvrđivanje računovodstvene stope prinosa ilustrujemo na primjeru projekata "A" i "B" (tabela 28).

Tabela 28. Prosječni dobitak poslije amortizacije i poreza

Rb.	E l e m e n t i	Projekat "A"	Projekat "B"
1.	Inicijalno ulaganje	30.000,00	28.000,00
2.	Vijek trajanja projekta	10. god.	9 god.
3.	Prosječno ulaganje	15.000,00	14.000
4.	Godišnji dobitak prije amortizacije 10/9 godina	5.000,00	4.900,00
5.	Prosječni godišnji dobitak prije amortizacije	5.000,00	4.900,00
6.	Godišnji troškovi amortizacije	3.000,00	3.111,11
7.	Prosječni godišnji neto dobitak	2.000,00	1.788,89
8.	Prosječna stopa prinosa	13,33%	12,78%

⁶⁹⁴ Oporezivanje je više karakteristično za profitni sektor, dok je kod neprofitnih organizacija i javnog sektora manje uobičajeno.

⁶⁹⁵ Krasulja, D.: *Finansijska efektivnost i finansiranje investicija, analiza kapitalističkog preduzeća*, Naučna knjiga, Beograd, 1977, str. 60.

⁶⁹⁶ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004, str. 328.

Kada se u relativni odnos stave prosječni godišnji neto dobitak i iznos kapitalnih ulaganja, dobija se računovodstvena stopa prinosa. U projektu "A" ta stopa iznosi 6,67% u odnosu na sumu inicijalnog ulaganja ($2.000,00/30.000,00 \times 100$), odnosno 13,33% u odnosu na sumu prosječnog ulaganja ($2.000,00/15.000,00 \times 100$). U projektu "B" stopa prinosa na inicijalno ulaganje iznosi 6,39% ($1.788,89/28.000,00 \times 100$), odnosno 12,78% na prosječno ulaganje. Kao što se može zapaziti, kada projekti nemaju rezidualne vrijednosti, odnosno likvidacionog ostatka, stopa prinosa na prosječno ulaganje dvostruko je veća od stope na inicijalno ulaganje, s obzirom da je tada prosječno ulaganje jednako polovini inicijalnog ulaganja.

Pored toga što joj se zamjera da ne polazi od novčanih tokova investicionih projekata i ne vodi računa o vremenskoj vrijednosti novca, ova metoda još se u praksi značajno koristi, a razlog treba tražiti u njenoj relativnoj jednostavnosti i razumljivosti stope koja je proistekla iz duge računovodstvene tradicije. Finansijska teorija pokušala je da ispita uslove pod kojima računovodstvena stopa prinosa može da aproksimira stvarnu rentabilnost investicionih projekata i došla je do saznanja da između prosječne računovodstvene stope prinosa (r), recipročne vrijednosti perioda otplate (p) i interne stope prinosa (i) uz određene pretpostavke postoje određeni kvantitativni odnosi. Te pretpostavke su da projekti obećavaju ujednačen godišnji dobitak u ekonomskom vijeku projekta, da se primjenjuje pravolinijska metoda obračuna amortizacije i da se radi o nezavisnom projektu, u smislu da se njegova stopa prinosa ne upoređuje sa stopom prinosa drugih projekata ili cijenom kapitala organizacije. Detaljnija interpretacija odnosa između recipročne vrijednosti perioda otplate (p), interne stope prinosa (i) i prosječne stope prinosa (r) prevazilazi okvir ovog rada.⁶⁹⁷

3. Budžetiranje

Budžeti su formalizovani i podesno strukturirani planovi izraženi u monetarnim i nemonetarnim jedinicama mjere.⁶⁹⁸ Osnovna karakteristika procesa budžetiranja u neprofitnim organizacijama slična je onim u profitnim, međutim, postoje i značajne razlike. Svi ekonomski subjekti: preduzeća, vladine agencije, univerziteti, fakulteti, crkve, pojedinci, uključeni su u određeni oblik planiranja. Dok su sve organizacije do nekog stepena uključene u proces planiranja, granice do kojih se planovi uobličuju u pisani plan značajno se razlikuju. Velike i dobro upravljane organizacije obično imaju pažljivo razrađene planove svojih aktivnosti, dok je nepotpuno i nesistematsko planiranje karakteristično za organizacije sa slabim i neiskusnim menadžmentom.⁶⁹⁹ U ovom dijelu rada osvrnućemo se samo u neophodnoj mjeri i na sličnosti i na razlike operativnih planova (budžeta) profitnih i neprofitnih entiteta, dok je fokus usmjeren na specifičnosti budžeta neprofitnih organizacija i javnih entiteta.

⁶⁹⁷ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004, str. 332-334. i Krasulja, D.: *Finansijska efektivnost i finansiranje investicija, analiza kapitalističkog preduzeća*, Naučna knjiga, Beograd, 1977, str. 62-64.

⁶⁹⁸ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 450.

⁶⁹⁹ Meigs, R., Meigs, W.: *Računovodstvo, temelj poslovnog odlučivanja*, deveto izdanje, Mate, Zagreb, 1999, str. 1152.

3.1. Određenje i smisao budžeta

U okviru procesa budžetiranja planovi u neprofitnim entitetima⁷⁰⁰ dobijaju svoj obavezujući formalno-kvantitativni izraz u vidu projektovanih računovodstvenih izvještaja: bilansa stanja, bilansa uspjeha i izvještaja o gotovinskim tokovima. Neposredan proizvod procesa budžetiranja je budžet, a, u najopštijem smislu, radi se o planskom dokumentu koji zavisi od područja odgovornosti koje pokriva i uloge koju ima u budžetskom procesu. Budžet je detaljan plan koji prikazuje kako će resursi da budu nabavljeni i korišćeni tokom specifičnog vremenskog intervala. Budžet predstavlja plan za budućnost izražen u formalno-kvantitativnim terminima.⁷⁰¹ Proces planiranja može obuhvatiti veoma različit planski horizont i uobičajeno se pravi razlika između kratkoročnog i dugoročnog budžeta. Zbog prirode odluka koje se donose kratkoročno planiranje se poistovjećuje sa operativnim a dugoročno sa stratezijskim planiranjem. Stratezijske planove, po pravilu, pripremaju veće i složenije organizacije i oni sadrže finansijske kosekvence planiranih investicija. Operativno planiranje u osnovi je nastojanje da se izvrši operacionalizacija onoga što je zamišljeno na vrhu i što je svoj izraz dobilo u stratezijskom budžetu.

Proizilazi da su stratezijski i operativni budžeti tijesno povezani. Dok stratezijski okvir određuje operativne budžete, od realizacije operativnih budžeta zavisi uspjeh stratezijskog plana. Pojmovno, operativno budžetiranje slijedi, ali je odvojeno od stratezijskog planiranja. Budžet bi trebalo da je "fina akustika" programa organizacije za datu godinu. U manjim neprofitnim organizacijama, ipak, ne postoji jasno granica između stratezijskog i operativnog budžetiranja. Kako je budžet plan koji se poredi sa performansama, top menadžment mora biti siguran da on korespondira sa pojedinačnim centrima odgovornosti, čime se obezbjeđuje osnova za mjerenje performansi menadžera centara odgovornosti. Glavni učesnici u postupku izrade budžeta su top menadžment, budžetski odbor (komisija), divizionálni i funkcionalni menadžeri i menadžeri budžeta koji pružaju stručnu pomoć.⁷⁰²

S obzirom na ulogu budžeta u procesu planiranja, možemo ih podijeliti prema periodu koji obuhvataju i prema širini obuhvata aktivnosti organizacija. Prema razdoblju koje obuhvataju dijelimo ih na: godišnji budžet, kapitalni budžet i trajni budžet. Operativni budžet je najvažniji i osnovni budžet koji se uvijek odnosi na specifičan period, obično jednu godinu (uključujući i kraće periode). Kapitalni budžet je proces planiranja i procjenjivanja prijedloga za investiranje u dugotrajnu aktivu, pokriva razdoblje od tri, pet ili deset godina. Trajni budžet je model budžeta kod koga se dodaje sljedeći mjesec zadnjem mjesecu a izuzima protekli mjesec. Na ovaj način uvijek se pokriva period od 12 mjeseci i neophodna je stalna revizija procjene. Prema obuhvatu aktivnosti budžeti se mogu podijeliti na one koji obuhvataju neprofitnu organizaciju kao cjelinu ili na pojedine centre odgovornosti u neprofitnoj organizaciji.

⁷⁰⁰ Na zapadu neke organizacije koriste različite (specifične) vremenske okvire, tako da se budžetska (fiskalna) godina razlikuje od kalendarske godine. Na koledžima i univerzitetima fiskalna godina se obično završava 30. jula ili 31. avgusta. U neprofitnim organizacijama budžetska godina se završava sa kalendarskom godinom. U federalnoj vladi, fiskalna godina se završava 30. septembra, dok se u mnogim gradskim i lokalnim vladama fiskalna godina završava 30. juna. Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 487.

⁷⁰¹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 449.

⁷⁰² Belak, V.: *Menadžersko računovodstvo*, RRI, Zagreb, 1995, str. 176.

Budžet sadrži projekcije mendžmenta šta organizacija i njeni dijelovi treba da urade u izabranom budžetskom periodu i procjenu finansijskih posljedica tih aktivnosti. Kao značajno plansko-kontrolno sredstvo budžeti imaju nekoliko osnovnih karakteristika: 1) budžeti su podesno strukturirani planovi izraženi u monetarnim i nemonetarnim jedinicama mjere, 2) zasnivaju se na unaprijed definisanim budžetskim cjelinama (područja odgovornosti), 3) odnose se na određeni budžetski period, koji je u slučaju operativnog planiranja godina dana (ili kraće), dok se dugoročno budžetiranje odnosi na period preko godinu dana (3 do 5 godina), 4) ishodište za budžete je u računovodstvenim izvještajima i u tom smislu su povezani sa prošlošću, ali primarno gledaju na budućnost prikazom u proformi budućih računovodstvenih izvještaja i 5) razvijanje budžeta podrazumijeva određeni postupak i precizan kalendar odvijanja budžetskih aktivnosti.⁷⁰³

Budžet javnih entiteta predstavlja kompleksan pojam i obuhvata različite aspekte kako finansijske tako i ekonomske, političke i socijalne prirode. U bogatoj literaturi iz oblasti budžeta⁷⁰⁴ dato je obilje definicija budžeta, sa većim ili manjim razlikama od strane pojedinih autora. Budžet je godišnji finansijski program koji predstavlja skup unaprijed utvrđenih državnih rashoda i prihoda, po pravilu godišnje, na detaljan način, koji ima obavezujući karakter.⁷⁰⁵ Budžet je plan prihoda i rashoda države utvrđen za određeno vremensko razdoblje koje obično traje jednu godinu.⁷⁰⁶ Budžet i budžetiranje u javnom sektoru podrazumijeva proces pribavljanja i upotrebe finansijskih sredstava, pri čemu obezbijedena sredstva ne podliježu obavezi vraćanja. Budžet je plan prihoda i rashoda koji određeno javno-pravno tijelo donosi za određeno razdoblje koje obično traje godinu dana. Budžet je procjena godišnjih prihoda, pomoći i finansiranja i procjena godišnjih rashoda i drugih izdataka.⁷⁰⁷ Budžet je godišnja procjena visine prihoda, primanja i utvrđenog iznosa rashoda i drugih plaćanja institucija⁷⁰⁸ koje se finansiraju iz budžeta potrebnih za realizaciju godišnjeg plana rada...⁷⁰⁹ Budžet je osnovni finansijski instrument države i njenih organizacionih oblika kojim se, u formi pravnog akta, unaprijed utvrđuju, sintetizuju i usklađuju javni prihodi i javni rashodi po obimu i strukturi i vrši finansiranje javnih rashoda u datom periodu za obavljanje djelatnosti i funkcija odnosnog teritorijalnog javno-pravnog kolektiviteta i zadovoljavanje javnih potreba u njegovoj nadležnosti.⁷¹⁰

⁷⁰³ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 450.

⁷⁰⁴ Riječ budžet potiče od francuske riječi "bougette" i engleske riječi "budget" i označava vrećicu ili kožnu torbu u kojoj su se nalazili podaci o državnim prihodima i rashodima, koje je ministar finansija podnosio parlamentu. U kasnijem periodu riječ budžet se sve više odnosi na sam dokument – izrađeni zakonski prijedlog prihoda i rashoda države.

⁷⁰⁵ Maurice Duverger, *Finances publiques*, Presses universitaires de France, Paris, 1963., str. 199-200, prema: Milojević, A., Trklja, M.: *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000, str. 426.

⁷⁰⁶ Jelačić, B.: *Financije u teoriji i praksi*, SNL, Zagreb, 1980, str. 293 i 485, prema: Bjelica, V., Raičević, B., Radmilović, S., Babić, B., Radičić, M.: *Financije – teorija i praksa*, Budućnost-Stylos, Novi Sad, 2001, str. 336.

⁷⁰⁷ Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske, čl. 2, "Sl. glasnik RS" br. 96/03.

⁷⁰⁸ Budžetske institucije su: zakonodavni organ (skupština sa stručnom službom), izvršni organi (odjeljenja vlade i policije), pravosudni organi (apelacioni sud, osnovni sud, javno tužilaštvo, kancelarija za pravnu pomoć, pravosudna komisija), uprava prihoda, poreska uprava, kao i druge institucije finansirane iz budžeta.

⁷⁰⁹ Zakon o budžetu Brčko Distrikta, čl. 2.

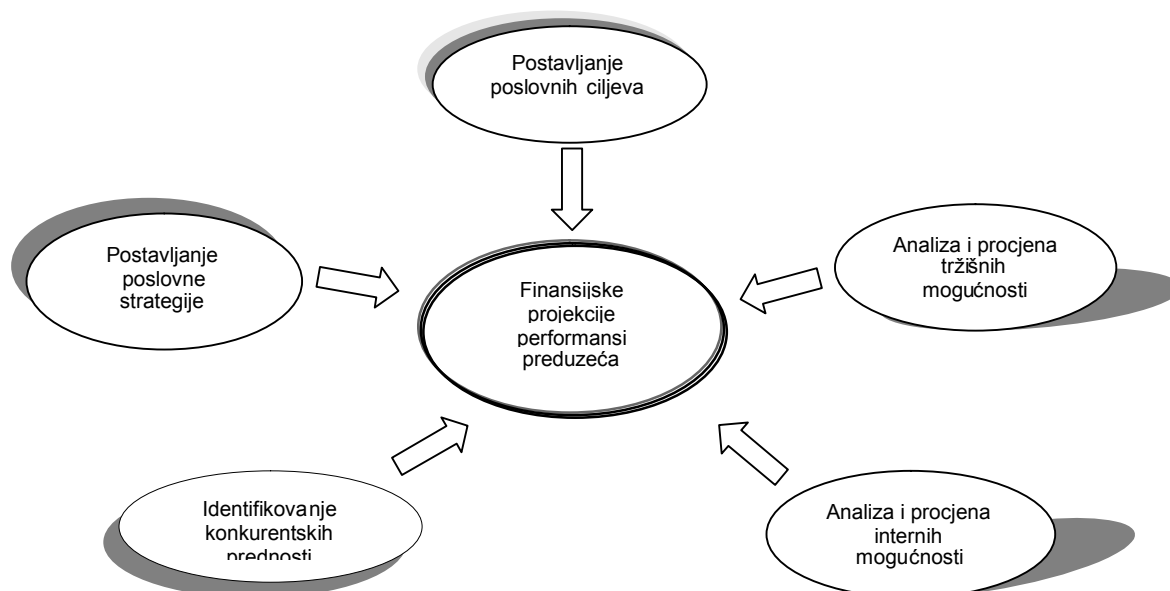
⁷¹⁰ Milojević, A., Trklja, M.: *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000, str. 426.

Bez pretenzije da se u definicijama neposredno izraze svi bitni elementi i funkcije, navedene definicije budžeta imaju nekoliko zajedničkih obilježja: budžet je javni akt države koji donosi najviše predstavničko tijelo; budžet je plan prihoda i rashoda koji predstavlja obavezni okvir za djelovanje javnog sektora; budžet se odnosi na određeni period (najčešće godina dana); pojam budžeta se odnosi na sam dokument (plan prihoda i rashoda) i/ili proces planiranja i pripreme budžeta, prihvatanja (izglasavanja) budžeta, izvršenja i kontrole nad izvršenjem budžeta; budžet ima i bilansni karakter, cifarski kvantificirane izvore javnih prihoda i raspored javnih rashoda; usklađenost javnih prihoda i javnih rashoda itd. U zavisnosti od načina definisanja države, državnih funkcija i obaveza države, budžet se u teoriji definiše kao upravni akt ili zakon.

3.2. Struktura budžeta i budžetiranja u profitnim entitetima

Novi vlasnički odnosi u korporativnom poslovnom ambijentu imaju za rezultat značajno pooštavanje odgovornosti menadžera u procesu upravljanja povjerenim kapitalom. Pod pritiskom korporativne kontrole menadžeri su prinuđeni da koriste različita znanja i upravljačke tehnike koje će im olakšati proces vođenja preduzeća. U ovom kontekstu značajno se potencira poslovni ili biznis plan kao upravljački instrument koji može značajno doprinijeti efikasnijem upravljanju preduzećem. U nastojanjima da upravlja prema očekivanjima, menadžment je u biznis planu prepoznao upravljački instrument u kome je moguće vršiti specificiranje ciljeva, istraživanje konkurentske prednosti, razvijanje poslovne strategije i testiranje poslovno-finansijskih posljedica upravljačkih namjera. Dakle, može se reći da biznis plan sadrži nekoliko ključnih komponenti predstavljenih na narednoj slici:

Slika 16. Komponente biznis plana



Izvor: Malinić, D.: *Računovodstvene projekcije performansi preduzeća: centralno mesto biznis plana*, Zbornik radova sa 9. kongresa SRR RS, Teslić, 2005, str. 144-145.

Krunu biznis plana predstavljaju finansijske projekcije performansi organizacije u posmatranom periodu. Svi ciljevi, strategije i namjeravane pojedinačne poslovne aktivnosti testiraju se u projektovanim finansijskim izvještajima radi sagledavanja očekivanih dobitnih ostvarenja, usklađenosti novčanih tokova i uticaja planiranih poslovnih aktivnosti na finansijsko-strukturni položaj organizacije. Izvještaji koji se pripremaju na svakom od ovih područja podrazumijevaju prethodno razvijanje i usaglašavanje pojedinačnih finansijskih i nefinansijskih planova ili parcijalnih budžeta. Prihvaćeni parcijalni planovi predstavljaju podlogu za izradu master budžeta ili glavnog plana koji obuhvata prethodno pomenuta područja.⁷¹¹ U tom smislu master budžet nastaje kao rezultat sjedinjavanja, kombinovanja i usaglašavanja svih pojedinačnih budžeta u jedan glavni ili opšti plan u kome su sadržane poslovno-finansijske konsekvence poslovanja preduzeća u budućem budžetskom periodu.⁷¹²

Odnosi između pojedinačnih budžeta, kao i objedinjavanje podržavajućih budžetskih izvještaja u glavne projektovane računovodstvene izvještaje (budžete) prikazani su na slici 17. U navedenoj šemi možemo uočiti da parcijalnim (funkcionalnim) planovima pripadaju: 1) plan prihoda od prodaje i s njim dvostrano uslovljen plan troškova prodaje; 2) plan proizvodnje usaglašen s planom prodaje (putem planirane promjene zaliha gotovih proizvoda u toku planskog perioda) i s njim tijesno povezan plan troškova proizvodnje (uključivši i troškove tehničkog upravljanja) i s proizvodnjom usaglašeni plan nabavke, kao i plan opštih troškova nabavke koji se uključuje u proizvodne troškove; 3) plan troškova uprave, tj. opšteg upravljanja i administracije (troškovi menadžmenta preduzeća sa sekretarijatom, finansijskog sektora sa računovodstvom, sektora pravnih, kadrovskih i opštih poslova i slični troškovi); 4) plan kapitalnih ulaganja (u osnovna sredstva, u kupovinu drugih preduzeća ili dijelova, investiranje u hartije od vrijednosti i sl.) i 5) plan finansiranja i troškova finansiranja.⁷¹³

Parcijalni (funkcionalni) planovi (budžeti) pružaju podlogu za izradu glavnog (master) plana (budžeta), s tim što master budžet zadržava ulogu nadređenog plana, odnosno konačnog teksta prihvatljivosti parcijalnih planova. Prema prethodnoj šemi, master budžet (glavni plan) čine projektovani finansijski izvještaji za budući planski period, i to: a) plan (budžet) rezultata, koji je uvijek predstavljen u formi projektovanog bilansa uspjeha (s planom troškova prodatih proizvoda, kao svojim pomoćnim planom); b) plan (budžet) finansijske strukture, koji svoj izraz dobija u formi projektovanog bilansa stanja; c) plan (budžet) novčanih tokova, koji se priprema u formi projektoanog izvještaja o novčanim tokovima (tokovima gotovine) i d) plan (budžet) kapitalnih ulaganja. Prethodni planovi, osim plana kapitalnih ulaganja, su cjeloviti planovi pošto obuhvataju sve poslovne aktivnosti u određenom budžetskom periodu. Da bi odigrali ulogu finalne planske projekcije budućih performansi preduzeća i testa prihvatljivosti plana, projektovani finansijski izvještaji treba i sami da budu podvrgnuti finansijskoj ocjeni kao konačnom činu faze planiranja. Ona se izvodi finansijskom analizom projektovanih finansijskih izvještaja: analizom rentabiliteta, odnosno stope prinosa na angažovana

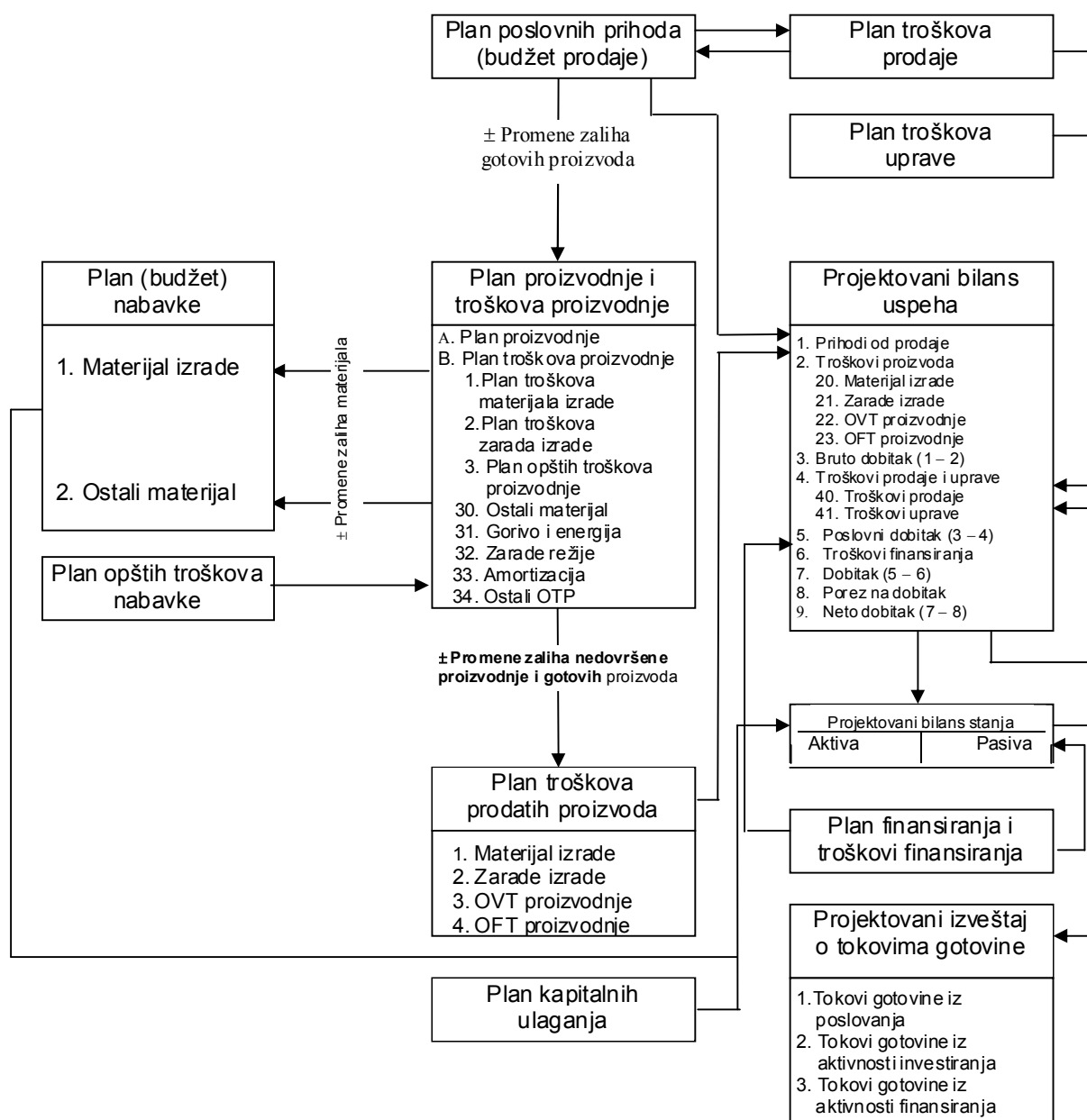
⁷¹¹ Malinić, D.: *Računovodstvene projekcije performansi preduzeća: Centralno mesto biznis plana*, Zbornik radova sa 9. kongresa SRR RS, Teslić, 2005, str. 148.

⁷¹² Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 451.

⁷¹³ Stevanović, N.: *Planska uloga finansijskih izvještaja*, Zbornik radova br. 2, Ekonomski fakultet, Brčko, 2004, str. 154.

sredstva i sopstveni kapital, analizom neto obrtnog kapitala i ratio analizom likvidnosti i solventnosti organizacije za planski period.⁷¹⁴

Slika 17. Struktura master budžeta i odnosi u njemu



Izvor: Stevanović, N.: *Planska uloga finansijskih izvještaja*, Zbornik radova br. 2, Ekonomski fakultet, Brčko, 2004, str. 155.

Budžetiranje i master budžet kao njegov proizvod neki autori izjednačavaju sa poslovnim ili biznis planom. Međutim, poslovno planiranje predstavlja širi koncept i pored budžetiranja obuhvata i aktivnosti vezane za organizovanje planskog procesa,

⁷¹⁴ Isto, str. 154.

utvrđivanje poslovnih ciljeva, anticipiranje razvoja okruženja, identifikovanje konkurentskih prednosti preduzeća i njegovih dijelova, izbor načina realizacije postavljenih ciljeva, definisanje asortimana i mogućih tržišta i sl.⁷¹⁵ Master budžet je krajnji cilj godišnjeg poslovnog planiranja i bez njega nema ni kvalitetnog operativnog poslovnog (biznis) plana.

3.2.1. Projektovani bilans uspjeha

Pripremi projektovanog bilansa uspjeha prethodi izrada odgovarajućih parcijalnih planova: plan (budžet) prodaje i planovi (budžeti) odgovarajućih troškova. Pripremu parcijalnih planova nećemo ilustrovati na ovom mjestu, nego ćemo preuzeti odgovarajuće iznose u projektovani bilans uspjeha. Cijeli proces odnosiće se na pripremu godišnjeg plana (budžeta), uobičajeno raščlanjivanje na kvartale će se izostaviti, čak i u pripremi, a time i u bilansu uspjeha. Plan (budžet) prodaje (plan poslovnih prihoda) uobičajeno se označava kao ishodište ili startna osnova za pripremu drugih parcijalnih planova i najvažniji je pojedinačni plan u procesu pripremanja master budžeta. Plan prihoda od prodaje priprema direktor ili šef prodaje sa saradnicima na osnovu pripremljenog izvještaja o ostvarenjima u prethodnom periodu (od strane upravljačkog računovodstva), odluke menadžmenta o prodajnim cijenama, predviđenih troškova promocije prodaje i vlastitih procjena mogućnosti tržišta.

Plan (budžet) proizvodnje svoje ishodište nalazi u planu (budžetu) prihoda od prodaje i usklađuje se s njim. Plan proizvodnje obuhvata projekcije: obima, asortimana, prostorni i vremenski raspored proizvodnje za dati planski period. U metodološkom smislu do zadatih količina proizvodnje dolazi se korekcijom plana proizvodnje naviše, za ciljne količine zaliha na kraju, i naniže za postojeće zalihe na početku perioda (krajnje količine za period koji prethodi planskom periodu). Zalihe apsorbuj razlike između planova prodaje i proizvodnje.⁷¹⁶

Projektovana proizvodnja, prethodno usaglašena sa projektovanom prodajom, otvara mogućnost planiranja troškova proizvodnje. Ovaj plan proizilazi iz plana (budžeta) proizvodnje i obuhvata direktne troškove proizvodnje, troškove direktnog materijala i direktnog rada, koji se u postupku planiranja vezuju za projektovani obim proizvodnje i opšte troškove proizvodnje, koji se prvo projektuju u masi a onda pomoću odgovarajućih ključeva alociraju po proizvodima. Kontrolni zahtjevi nalažu da se ovi troškovi, s obzirom da je njihovo učešće u ukupnim prihodima toliko visoko da primarno određuju uspješnost preduzeća, planiraju analitički po proizvodima, užim centrima odgovornosti unutar funkcije proizvodnje (pogoni, proizvodne linije i sl.) u izabranim vremenskim intervalima. Ovo je vrlo složen plan i sadrži tri plana: 1) plan (budžet) troškova materijala izrade, 2) plan (budžet) troškova zarada izrade i 3) plan opštih troškova proizvodnje.

Plan (budžet) troškova materijala izrade priprema se tako što se na planske količine po proizvodima primjenjuju standardni troškovi materijala izrade po jedinici proizvoda. Troškovi pojedinih materijala izrade za svaki proizvod planiraju se po

⁷¹⁵ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 453.

⁷¹⁶ Planirana proizvodnja = Planirana prodaja + Planirane zalihe na kraju – Zalihe na početku perioda.

odgovarajućem obrascu.⁷¹⁷ Dakle, kalkulacija standardne ili planske cijene koštanja jedinice proizvoda neophodna je informaciona podloga za planiranje troškova materijala izrade.⁷¹⁸ Plan (budžet) troškova zarada (plata) izrade pretpostavlja povezivanje planirane proizvodnje, potrebnog vremena izrade i planiranih cijena. Mjesto i uloga plana troškova zarada izrade slična je ulozi plana troškova materijala, pošto se radi o troškovima koji imaju istu obračunsku sudbinu i na sličan način tangiraju projektovane računovodstvene izvještaje. Cjelovito obuhvaćanje ovog područja podrazumijeva planiranje troškova na različitim nivoima: upravljački vrh, menadžment divizija, zaposlene u proizvodnji i neproizvodne radnike. U slučaju kojim ilustrujemo naš pristup, pažnja je usmjerena na troškove zarada izrade i zasniva se na pretpostavci da se zarade obračunavaju i plaćaju po učinku. Preimjenom standardnih⁷¹⁹ zarada izrade po jedinici proizvoda na planiranu proizvodnju svakog proizvoda dolazi se do planiranih troškova zarada po proizvodima, a njihov zbir daje planirani iznos ovog troška za planski period. Plan (budžet) opštih troškova proizvodnje sadrži troškove koji su vezani za funkciju proizvodnje, ali se ne mogu direktno vezati za pojedinačne proizvode. Radi se o heterogenim troškovima⁷²⁰ koji značajno komplikuju proces njihovog planiranja i kontrole. Priprema ovog plana vrši se tako što se standardne kvote (iznosi) opštih varijabilnih troškova (OVT) po jedinici proizvoda i opštih fiksnih troškova (OFT) po jedinici proizvoda primjenjuju na planirane količine pojedinih proizvoda.⁷²¹

Plan (budžet) neproizvodnih troškova, uz troškove marketinga (prodaje), obuhvata projektovanje troškova uprave i administracije i troškove istraživanja i razvoja. Plan troškova prodaje priprema se na isti način kao i plan (budžet) opštih troškova proizvodnje, uz dvije specifičnosti. Troškovi prodaje projektuju se na planirane količine prodaje po proizvodima a ne na količine proizvodnje i, drugo, raščlanjuju se najprije na troškove pribavljanja prodaje (narudžbe) i na troškove izvršenja narudžbi (distribucije), a u okviru ove dvije grupe na OVT i OFT. Plan troškova uprave (opšteg upravljanja i administracije) priprema se na identičan način i po sličnoj strukturi kao što je to slučaj sa OFT proizvodnje i OFT prodaje. U bilansnom smislu troškovi prodaje i uprave predstavljaju troškove perioda koji su neohodni za kompletiranje rashodne strane u projektovanju dobitnih ostvarenja.

Projektovani bilans uspjeha prikuplja očekivane prihode i troškove sadržane u parcijalnim planovima. U nemogućnosti da brojčano predstavimo sve parcijalne planove u ovom dijelu radu, ukazaćemo na veze između pojedinih pozicija i parcijalnih planova

⁷¹⁷ Standardni troškovi materijala izrade po jedinici proizvoda = standardna (normativna) količina materijala po jedinici proizvoda x standardna planska nabavna cijena materijala. Planirani troškovi materijala izrade = Standardni troškovi materijala izrade po jedinici x planirana količina proizvoda

⁷¹⁸ Stevanović, N.: *Planska uloga finansijskih izvještaja*, Zbornik radova br. 2, Ekonomski fakultet, Brčko, 2004, str. 156-157.

⁷¹⁹ Standardne zarade izrade dobiju se kao umnožak standardnog vremena izrade po jedinici svakog proizvoda i odgovarajuće bruto zarade po času za operacije koje se obavljaju na proizvodu. Ukoliko se na proizvodne radnike primjenjuje sistem zarada po vremenu, onda se zarade izrade planiraju kao vremenski (fiksni) troškovi primjenom planskih (standardnih) tarifnih stavova (po času ili danu) na planirani godišnji (ili kvartalni) fond radnog vremena ovih radnika po istom postupku kao i troškovi zarada režije.

⁷²⁰ Ostalog (indirektnog) materijala, troškovi indirektnog rada, troškovi održavanja, troškovi kontrole u proizvodnji, troškovi direktnih poreza, troškovi energije, troškovi amortizacije, troškovi osiguranja i sl.

⁷²¹ O planiranju opštih troškova proizvodnje više pogledati: Stevanović, N.: *Sistemi obračuna troškova*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003., str. 475-479.

kojima su one određene. Projektovani bilans uspjeha predstavlja sažetak prethodno pripremljenih planova prihoda i troškova, zasnovan na apsorpcionom standardnom obračunu troškova sastavljen je i predstavljen na sljedeći način:

Tabela 29. Projektovani bilans uspjeha za 200x. godinu

Elementi	P r o i z v o d i			Svega	Izvor informacija
	A	B	C		
I Prihodi od prodaje	500.000	280.000	720.000	1.500.000	Plan prodaje
II Troškovi prodatih proizvoda (3-4)	433.090	216.000	529.830	1.178.920	
1. Početne zalihe proizvoda po c.k.	27.300	-	56.970	84.270	Plan tr. proizv.
2. Troškovi proizvoda za planski period	434.000	229.500	555.000	1.218.500	
20. Troškovi materijala za izradu	175.000	85.000	250.000	510.000	Plan trošk.mat.
21. Troškovi zarada izrade	120.000	68.000	125.000	313.000	Plan tr. zar. izr.
22. OVT proizvodnje	72.000	39.100	82.500	193.600	Plan OTP
23. OFT proizvodnje	67.000	37.400	97.500	201.900	
3. Troškovi ukupnih proizvoda (1+2)	461.300	229.500	611.970	1.302.770	
4. Krajnje zalihe proizvoda po c.k.	28.210	13.500	82.140	123.850	
III Bruto dobitak (I+II)	66.910	64.000	190.170	321.080	
IV Troškovi prodaje i uprave (1+2)				155.000	Plan tr. prodaje
1. Troškovi prodaje (10+11)				65.000	
10. OVT prodaje				22.500	Plan tr. uprave
11. OFT prodaje				42.500	
2. OFT uprave				90.000	
V Poslovni dobitak (III-IV)				166.080	Plan finan.
VI Troškovi finansiranja (neto)				25.000	
VII Dobitak (V-VI)				141.080	Zakonska reg.
VIII Porez na dobitak – 20%				28.216	
IX Neto dobitak (VII-VIII)				112.864	
A. Stopa poslovnog dobitka (V:I) x 100				11,07	
B. Stopa rashoda finansiranja (VI:1)				1,67	
C. Stopa dobitka prije poreza (VII:1)				9,40	
D. Stopa neto dob. posl. por.(IX:1)x100				7,52	

U planu prihoda od prodaje date su zbirne količine za grupu proizvoda A (1.000 jedinica), B (800 jedinica) i C (1.200 jedinica) i očekivane prosječne cijene, respektivno: 500 KM (za A) 350 KM (za B) i 600 KM (za C). U analitičkoj verziji ovaj plan se dalje raščlanjava i to: ročno (po kvartalima), predmetno (varijante proizvoda unutar svake od navedenih grupa proizvoda) i prostorno (po tržištima). Plan proizvodnje preuzima planske količine prodaje uz dodavanje ciljnih količina zaliha proizvoda A (65 jedinica), B (50 jedinica) i C (185 jedinica) na kraju planskog perioda i oduzimanjem početnih (raspoloživih) zaliha proizvoda A (65 jedinica) i C (135 jedinica). Plan troškova proizvodnje polazi od plana proizvodnje i kalkulacije standardnih troškova, koja sadrži standardne troškove materijala izrade po jedinici proizvoda (A - 175 KM, B - 100 KM i C - 200 KM), i standardne troškove zarada izrade po jedinici proizvoda (A - 120 KM, B - 80 KM, i C - 100 KM). Standardni opšti troškovi proizvodnje (OTP) po jedinici proizvoda utvrđeni su tako što su standardne kvote OVT proizvodnje po jedinici (72 KM za A, 46 KM za B i 66 KM za C) i OFT proizvodnje po jedinci (67 za A, 44 za B i 78 KM za C) primijenjene na planirane količine proizvodnje pojedinih jedinica. Među planiranim OFT proizvodnje nalazi se i pripadajuća amortizacija u iznosu od 55.000 KM. Ukupni planirani troškovi prodaje za planski period iznose: OVT prodaje 22.500 KM i OFT prodaje 42.500 KM. Među OFT prodaje nalaze se i troškovi amortizacije u iznosu od

12.500 KM. Planirani OFT uprave iznose 180.000 KM, u čemu amortizacija učestvuje sa 10.000 KM.

U planiranim OFT sadržani su troškovi amortizacije u iznosu 77.500 KM (55.000 KM u OFT proizvodnje, 12.500 KM u OFT prodaje i 10.000 KM u OFT uprave). Troškovi finansiranja (neto) obračunati su na sljedeći način: troškovi finansiranja bruto 30.000 KM – prihodi od kamata na finansijske plasmane 5.000 KM = 25.000 KM. Zbog mogućih razlika između planiranih količina prodaje i proizvodnje, projektovani bilans uspjeha treba da prati pomoćni plan troškova prodatih proizvoda i u našem primjeru ima sljedeći izgled:

Tabela 30. Plan troškova prodatih proizvoda za 200x. godinu

Elementi	P r o i z v o d i			Svega
	A	B	C	
I Početne zalihe proizvoda:				
1. Količina proizvoda	65	-	135	200
2. Standardna c.k. jedinice proizvoda	420	255	422	-
3. Vrijedn.početnih zal.proizv. po c.k. (1x2)	27.300	-	56.970	84.270
II Troškovi proizvoda za planski period	434.000	229.500	555.000	1.218.500
1. Troškovi materijala izrade	175.000	85.000	250.000	510.000
2. Troškovi zarada izrade	120.000	68.000	125.000	313.000
3. OVT proizvodnje	72.000	39.100	82.500	193.600
4. OFT proizvodnje	67.000	37.400	97.500	201.900
III Vrijednost ukupnih proizvoda po c.k. (I+II3)	461.300	229.500	611.970	1.302.770
IV Krajnje zalihe proizvoda:				
1. Količina proizvoda	65	50	185	300
2. Standardna c.k. jedinice proizvoda	434	270	444	-
3. Vrijednost krajnjih zaliha proizv. po c.k. (1x2)	28.210	13.500	82.140	123.850
V Troškovi prodatih proizvoda (III-IV3)	433.090	216.000	529830	1.178.920

Navedeni pomoćni plan nastao je preuzimanjem planiranih troškova proizvodnje i obračunom početnih i krajnjih zaliha po standardnim proizvodnim cijenama koštanja proizvoda koje su u planskom periodu porasle, dok je za obračun zaliha korišćena FIFO metoda. Projektovani bilans uspjeha omogućava menadžmentu da unaprijed sagleda prihode, rashode i segmente rezultata preduzeća. Njegovom analizom i poređenjem sa rezultatima analize bilansa uspjeha za prethodni period menadžment procjenjuje prihvatljivost pripremljenog projektovanog bilansa uspjeha. Prihvatljiv i prihvaćen projektovani bilans uspjeha postaje obavezujući dokument za poslovno ponašanje svih funkcija u preduzeću.⁷²² Nakon isteka pojedinih kvartala (ili mjeseci, ako ima i takvog raščlanjivanja) postoji mogućnost kontrole njegovim poređenjem sa planskim vrijednostima iz projektovanog bilansa uspjeha, te obračun i analiza odstupanja ostvarenja od planiranih vrijednosti i mjere korekcije u budućim ostvarenjima ili promjene planskih vrijednosti ukoliko su promijenjene objektivne okolnosti. Projektovani bilans uspjeha preduzeća često se zasniva na varijabilnom obračunu, kontribucionom pristupu i pripremi koncepta fleksibilnog budžetiranja,⁷²³ polazeći od različitih scenarija (pesimistički, optimistički), a što nije predmet detaljnijeg razmatranja u radu.

⁷²² Stevanović, N.: *Planska uloga finansijskih izveštaja*, Zbornik radova br. 2, Ekonomski fakultet, Brčko, 2004, str. 160.

⁷²³ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 515-552.

3.2.2. Projektovani bilans stanja

Projekcija finansijske strukture specifična je u odnosu na ostale izvještaje pošto za ishodište obavezno ima zatečene potencijale iz prethodnog perioda. Podlogu za njenu pripremu nalazimo u planu kapitalnih ulaganja i planiranoj amortizaciji (iz projektovanog bilansa uspjeha, vezano za planirano stanje osnovnih sredstava), projektovanom bilansu uspjeha i iskustvenim koeficijentima obrta (utvrđenih analizom stvarnih finansijskih izvještaja iz prethodnih perioda), Planu finansiranja i troškova finansiranja (vezano za projektovanje stanja kredita) i planu neraspoređenog dobitka. Polazeći od navedenih podloga, priprema se projektovani bilans stanja (tabela 31).

Tabela 31. Projektovani bilans stanja na dan 31.12.200x. godine

POZICIJA	Prethodna godina	Tekuća godina	Izvor informacija
A K T I V A			
I Stalna imovina (1+2)	755.000	802.500	
1. Osnovna sredstva (10+11+12)	710.000	757.500	
10. Zemljište	10.000	10.000	
11. Građevinski objekti	225.000	213.000	
12. Oprema	475.000	534.500	Plan kapitalnih ulaganja
2. Dugoročni finansijski plasmani	45.000	45.000	
II Obrtna imovina (1+2+3+4)	353.770	435.350	
1. Zalihe (10+11)	171.270	222.850	
10. Materijal	87.000	99.000	Plan troškova direktnog mat.
11. Gotovi proizvodi	84.270	123.850	Plan proizvodnje
2. Kratkoročna potraživanja (20+21)	160.000	182.500	Plan naplate potraživanja
20. Kupci	142.500	157.500	
21. Druga potraživanja	17.500	25.000	
3. Kratkoročni finansijski plasmani	12.500	17.500	
4. Gotovina	10.000	12.500	Plan novčanih tokova
Ukupna aktiva	1.108.770	1.237.850	
P A S I V A			
I Kapital (1+2)	890.000	933.364	
1. Akcijski kapital	750.000	750.000	Plan finansiranja
2. Neraspoređeni dobiak	140.000	183.364	Projektovani bilans uspjeha
II Obaveze (1 do 6)	218.770	304.486	
1. Dugoročni krediti	60.000	110.000	Plan finansiranja
2. Kratkoročni krediti	43.430	39.500	Plan finansiranja
3. Dobavljači	77.000	100.220	Plan poslovnih obaveza
4. Obaveze za zarade i nakn. zarada	13.040	17.516	Plan poslovnih obaveza
5. Obaveze za poreze i doprinose	17.600	24.050	Plan poslovnih obaveza
6 Druge obaveze	7.700	13.200	Plan poslovnih obaveza
Ukupno pasiva	1.108.770	1.237.850	
<i>A. Stepen zaduženosti⁷²⁴</i>	<i>0,25</i>	<i>0,33</i>	
<i>B. Neto obrtni kapital⁷²⁵/zalihe</i>	<i>113,86%</i>	<i>108,08%</i>	
<i>C. Stopa prinosa na kapital⁷²⁶</i>	<i>-</i>	<i>12,38%</i>	
<i>D. Stopa prinosa na imovinu⁷²⁷</i>	<i>-</i>	<i>11,32%</i>	

⁷²⁴ Obaveze:Kapital.

⁷²⁵ Kapital + Dugoročni krediti – Stalna imovina.

⁷²⁶ Neto dobitak posle poreza : Prosječni iznos sopstvenog kapitala.

⁷²⁷ ((Neto dobitak poslije poreza + troškovi kamata x (1 – stopa poreza)):prosječna imovina x 100.

Planirane promjene na osnovnim sredstvima zasnovane su na planiranim troškovima amortizacije i planu kapitalnih ulaganja u toku planskog perioda. Na početnu neto vrijednost stalnih sredstava (početno plansko stanje 31.12. prethodne godine, pošto se plan radi za narednu godinu na kraju prethodne godine) u iznosu 700.000 KM (225.000 KM građevinski objekti i 475.000 KM oprema) obračunata je planirana amortizacija u iznosu 70.500 KM (12.000 KM za građevinske objekte i 58.500 KM za opremu). Na dodatna ulaganja u planskom periodu za opremu u iznosu od 125.000 KM planirana amortizacija iznosi 7.000 KM. Planirana krajnja neto vrijednost ukupnih osnovnih sredstava, obračunata na ovaj način, iznosi 747.500 KM (od čega je vrijednost građevinskih objekata 213.000 KM a opreme 534.500 KM).

Zalihe materijala planirane su tako što su podijeljeni ukupni troškovi materijala (materijal izrade i ostali materijal) u iznosu od 558.000 KM (iz plana troškova materijala) s planiranim koeficijentom obrta materijala (iskustveni koeficijent iz prethodnog perioda iznosi 6) i utvrđene planirane prosječne zalihe materijala (93.000 KM). Do krajnjih zaliha materijala u iznosu od 99.000 KM došlo se korekcijom prosječnih zaliha razlikom između njih i početnih zaliha materijala ($93.000 + (93.000 - 87.000)$). Planirano krajnje stanje zaliha gotovih proizvoda preuzeto je iz Projektovanog bilansa uspjeha (tačka IV.3). Do planiranog krajnjeg stanja potraživanja od kupaca dolazimo podjelom planiranog prihoda od prodaje 1.500.000 KM (nema gotovinske prodaje) sa koeficijentom obrta potraživanja od kupaca (iskustveni koeficijent prethodnog perioda) koji iznosi 10 i tako utvrđeno prosječno stanje kupaca 150.000 KM ($1.500.000:10$) korigujemo razlikom između njega (150.000 KM) i početnog stanja (142.500 KM) da bi se došlo do planiranog krajnjeg stanja potraživanja od kupaca 157.500 KM ($150.000 - (150.000 - 142.500)$). Pozicija drugih potraživanja planirana je na identičan način. Do planskih vrijednosti pozicija kratkoročnih finansijskih plasmana i gotovine došlo se procjenom.

Akcijski kapital-obične akcije (7.500 akcija po 100 KM) 750.000 KM ostao je nepromijenjen. Planirani krajnji neraspoređeni dobitak u iznosu od 183.364 KM utvrđen je tako što je neraspoređeni dobitak na početku godine u iznosu od 140.000 KM umanjen za iznos proglašenih dividendi i učešća menadžmenta i zaposlenih u dobitku u iznosu od 69.500 KM (dividende 45.000 KM i učešća menadžmenta i zaposlenih 24.500 KM) i uvećan za planirani neto dobitak od 112.864 KM (preuzet iz bilansa uspjeha, pozicija IX). Planirana stanja pozicija dugoročni i kratkoročni krediti preuzeta su iz Plana finansiranja i troškova finansiranja.

Obaveze prema dobavljačima planirane su tako što je primijenjen planski koeficijent obrta ovih obaveza na sumu planiranih troškova koje nam fakturišu dobavljači, uz korigovanje tako dobijene vrijednosti prosječnog stanja obaveza razlikom između te i početne vrijednosti istih obaveza. U našem slučaju planirani fakturisani troškovi iznose 886.100 KM (od čega materijal izrade 510.000 KM (preuzeti iz Plana troškova materijala izrade), OVT proizvodnje 193.600 KM (preuzeti iz Plana opštih troškova proizvodnje) i OVT prodaje 22.500 KM (preuzeti iz plana OVT prodaje) i dio OFT u iznosu od 160.000 KM), dok je planirani koeficijent obrta 10, te je prosječno stanje dobavljača 88.610 KM, a planirano krajnje stanje dobavljača 100.220 KM ($88.610 + (88.610 - 77.000)$ (početno stanje dobavljača)). Obaveze za zarade i naknade zarada i obaveze za poreze i doprinose planirane su prema dinamici ukalkulisavanja i plaćanja ovih obaveza, dok su druge obaveze planirane prema porastu aktivnosti preduzeća.

U projektovanom bilansu stanja menadžment dobija u ruke moćan upravljački instrument koji na vrijeme pokazuje tendencije u razvoju finansijskog položaja preduzeća. Ako pokaže da će preduzeće održati ili poboljšati stanje svoje solventnosti i likvidnosti onda će, zajedno sa Projektovanim bilansom uspjeha, biti prihvaćen. U fazi izvršenja on predstavlja nezamjenjivu podlogu za kontrolu finansijsko-strukturnih performansi, otkrivanja i analize odstupanja od planiranih vrijednosti i odnosa i, na osnovu toga, koncipiranja korektivnih akcija u izvršenju ili rebalansa plana ako za tim postoji objektivna potreba.⁷²⁸

3.2.3. Projektovani izvještaj o tokovima gotovine

Zajedno sa Projektovanim bilansom uspjeha i Projektovanim bilansom stanja priprema se i Projektovani izvještaj o tokovima gotovine. Ovo je dinamički izvještaj koji pokriva najširi koncept tokova sredstava u preduzeću. Fokusirajući gotovinu, on izlaže pažnji menadžmenta promjene na svim drugim sredstvima i izvorima sredstava, uključujući i vlasnički kapital preduzeća preko dobitka planske godine, podjele naslijeđenog neraspoređenog dobitka i formiranja nove vrijednosti ove stavke kapitala.⁷²⁹ Prikazan na godišnjem nivou, uz određena prilagođavanja u odnosu na zvaničnu šemu, izgledao bi kako slijedi:

Tabela 32. Projektovani izvještaj o tokovima gotovine

Pozicije	Iznos	Izvor informacija
A. Tokovi got. iz poslov. aktivnosti(1-2+3-4-5-6-7+8+9+10-11)	126.430	
1. Neto dobitak posle poreza	112.864	
2. Prihodi od kamata na finansijske plasmane (isključenje)	(5.000) ⁷³⁰	
3. Troškovi amortizacije	77.500	Projektovani bilans uspjeha
4. Povećanje zaliha	(51.580)	Projektovani bilans stanja
5. Povećanje potraživanja od kupaca	(15.000)	Projektovani bilans stanja
6. Povećanje drugih poslovnih potraživanja	(7.500)	
7. Povećanje onaveza prema dobavljačima	23.220	Projektovani bilans stanja
8. Povećanje obaveza za zarade	4.476	Projektovani bilans stanja
9. Povećanje obaveza za poreze	6.450	Projektovani bilans stanja
10. Povećanje drugih poslovnih obaveza	5.500	Projektovani bilans stanja
11. Plaćena učešća menadžmenta i zaposlenih u dobitku	(24.500)	
B. Tokovi gotovine iz aktivnosti plasiranja i investiranja (1+2-3)	(125.000)	
12. Nabavka osnovnih sredstava	(125.000)	Bilans stanja (plan kap. ulag.)
13. Povećanje kratkoročnih finansijskih plasmana	(5.000)	
14. Naplaćene kamate na finansijske plasmane	5.000	
C. Tokovi gotovine iz aktivnosti finansiranja (1-2-3)	1.070	
1. Povećanje dugoročnih kredita	50.000	Bilans stanja (plan finansiranja)
2. Smanjenje kratkoročnih kredita	(3.930)	Bilans stanja (plan finansiranja)
3. Isplaćene dividende	(45.000)	Projektovani bilans uspjeha
D. Neto priliv (odliv) gotovine (A+B+C)	2.500	
E. Gotovina na početku godine	10.000	Projektovani bilans stanja
F. Gotovina na kraju godine	12.500	Projektovani bilans stanja
Mogućnost vraćanja dugova (prosj.obav./novč.tok iz posl.)	2,07	(218.770+304.486):2:126.430
Novčani tok iz poslovanja/Prosječne kratkoročne obaveze	0,72	(126.430: (158.770+194.486):2

⁷²⁸ Stevanović, N.: *Planska uloga finansijskih izveštaja*, Zbornik radova br. 2, Ekonomski fakultet, Brčko, 2004, str. 162.

⁷²⁹ Isto, str. 163.

⁷³⁰ Negativne vrijednosti tokova gotovine, odnosno planirani odlivi gotovine stavljeni su u zagrade.

U procesu razvijanja izvještaja o tokovima gotovine koristi se direktna i indirektna metoda. Prva prati bruto novčane tokove po osnovu svake pozicije prihoda i rashoda i pruža mogućnost stvaranja detaljnijih izvještaja (po kvartalima, mjesecima ili užim vremenskim intervalima). Ona se obično priprema prije razvijanja bilansa uspjeha i bilansa stanja i služi kao instrument za otkrivanje potreba za dodatnim finansiranjem.⁷³¹ Druga metoda prati neto tokove iz poslovanja, polazi od neto dobitka, amortizacije i drugih tokova koji ne traže izdavanje gotovine. Izvještaj se dobija indirektnim putem na osnovu projektovanog bilansa uspjeha i projektovanog bilansa stanja a sastavlja se kada su oni pripremljeni. Koristi se najčešće za projektovanje novčanih tokova na godišnjem nivou, nekoliko godina unaprijed.

U ovom dijelu rada prikazan je sistem operativnog računovodstvenog planiranja, fokusiranjem na projektovane finansijske izvještaje i uz kratak osvrt na parcijalne planove. Projektovani bilans uspjeha obezbjeđuje dobitak koji bi mogao biti ciljni dobitak preduzeća, dok Projektovani bilans stanja ukazuje da se, uglavnom, održava prethodno postignuta dobra struktura preduzeća. Iz Projektovanog izvještaja o tokovima gotovine uočava se da je preduzeće obezbijedilo skladan razvoj tokova gotovine. Međutim, za konačno prihvatanje projektovanih finansijskih izvještaja neophodna je analiza rentabiliteta putem stope prinosa na angažovana sredstva i sopstveni kapital i finansijskog položaja preduzeća putem neto obrtnog kapitala i racia solventnosti i likvidnosti za planski period.⁷³² Prikazani proces računovodstvenog planiranja, odnosno budžetiranja može poslužiti za komparaciju budžetiranja u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru.

3.3. Strukturiranje budžeta u javnom sektoru

U gotovo svim državama budžetski sistem je područje u kome postoji veliki stepen normativizma izražen u velikom broju zakona, propisa i drugih akata kojima se detaljno propisuju postupci, ovlašćenja, ograničenja, prava i dužnosti svih učesnika. U formulisanju budžetskog sistema polazne osnove daju su u Zakonu (o budžetu, budžetskom sistemu) koji usvaja nadležno zakonodavno tijelo,⁷³³ dok se budžet priprema i donosi prema propisanom budžetskom kalendaru. Opštinski organ uprave nadležan za finansije, u skladu sa memorandumom,⁷³⁴ dostavlja budžetskim korisnicima uputstvo za pripremu (nacrt) budžeta opština i gradova za narednu fiskalnu godinu. Uputstvo obično sadrži: 1) osnovne ekonomske pretpostavke i smjernice za pripremu nacrta budžeta opština i gradova za narednu fiskalnu godinu, 2) opis planirane politike lokalnih vlasti, 3) procjene budžetskih sredstava i izdataka opština i gradova za narednu fiskalnu godinu, 4) prijedlog okvirnog iznosa rashoda za svakog korisnika sredstava opštinskog i gradskog budžeta i 5) postupak i dinamiku pripreme budžeta opština i

⁷³¹ Malinić, D.: *Računovodstvene projekcije performansi preduzeća: Centralno mesto biznis plana*, Zbornik radova sa 9.kongresa SRR RS, Teslić, 2005, str. 154.

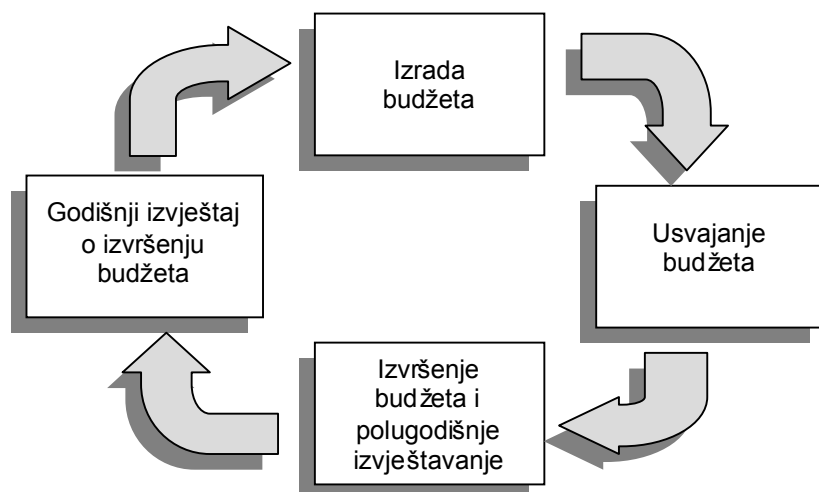
⁷³² Stevanović, N.: *Planska uloga finansijskih izvještaja*, Zbornik radova br. 2, Ekonomski fakultet, Brčko, 2004, str. 164.

⁷³³ Razlikovanje državnog budžeta i budžeta nižih nivoa vlasti i jedinica lokalne samouprave je podjela prema nivou vlasti: državni budžet (na nivou BiH), entitetski budžeti (FBiH, RS), kantonalno-županijski budžeti, budžeti lokalne samouprave (budžeti na nivou grada ili opština). Postupci izrade, donošenja i kontrole su dobrim dijelom identični za sve nivoe vlasti.

⁷³⁴ Usvojen od strane Vlade prvo preliminarni a onda konačni.

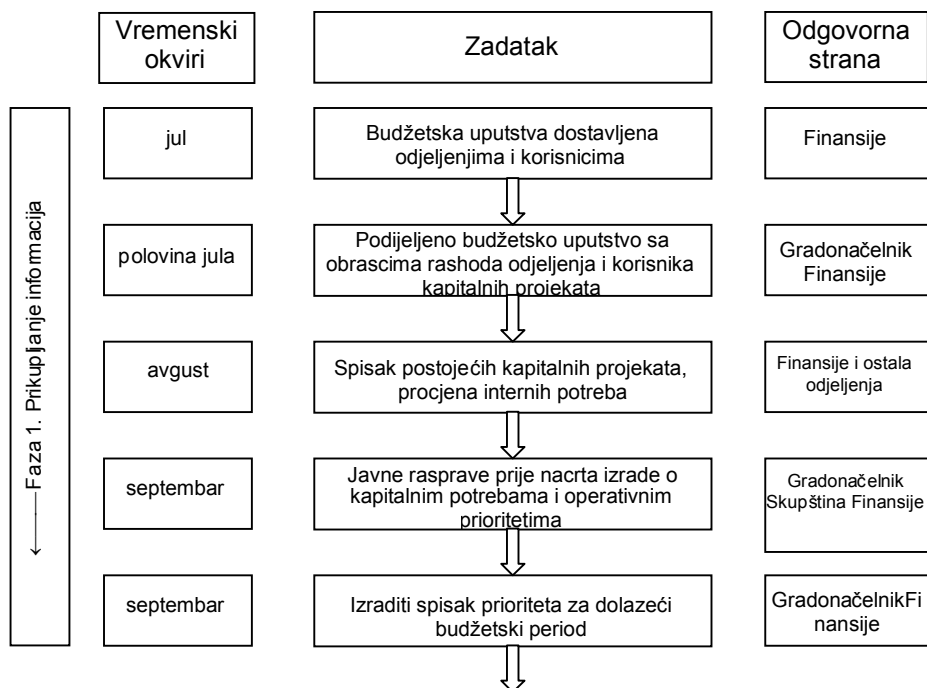
gradova.⁷³⁵ Uputstvo je formalna metoda organizovanja izrade budžeta u datoj godini i predstavlja jednu od četiri ključne tačke u godišnjem budžetskom ciklusu (slika 18).

Slika 18: Godišnji budžetski ciklus

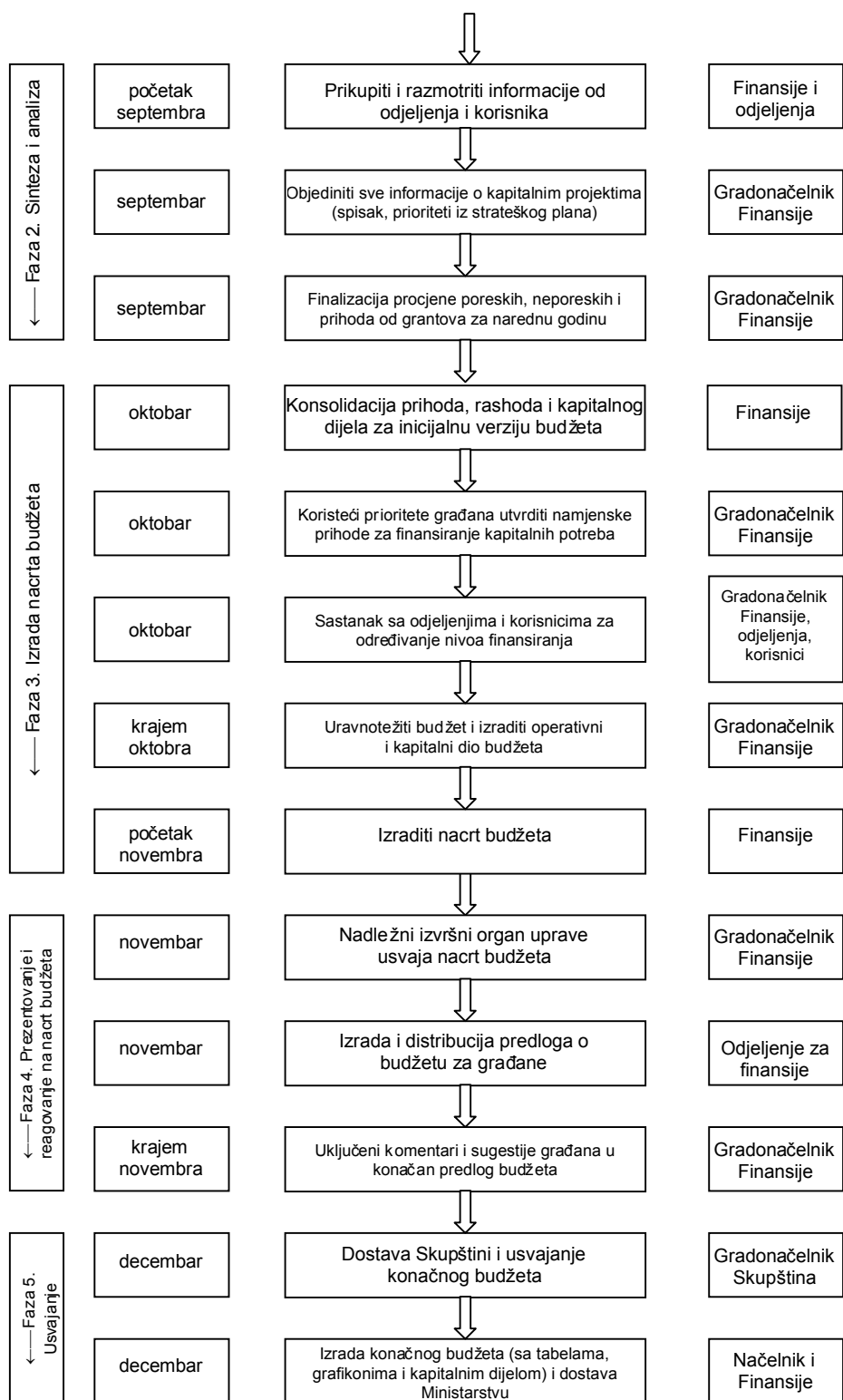


Izrada budžeta predstavlja početnu tačku budžetskog ciklusa. Budžetski kalendar i grafikon bitnih datuma, zadataka i odgovornih strana vodi usvajanju budžeta javnog entiteta. Ovo se može podijeliti u pet faza koje čine postupak izrade budžeta. Grafikon vremenskog toka zadataka u donošenju budžeta pomaže da se organizuju aktivnosti koje se istovremeno odvijaju i uokviri način na koji se donose odluke u ukupnom postupku donošenja budžeta (slika 19).

Slika 19. Vremenski tok izvršenja zadataka u budžetu sa odgovornim stranama



⁷³⁵ Zakon o budžetskom sistemu Republike Srpske, čl. 22, "Sl. list RS", br. 96/2003, str. 4.



3.3.1. Planiranje prihoda budžeta

U savremenim uslovima javni prihodi pojavljuju se u različitim oblicima i pod različitim nazivima: porezi, takse, doprinosi, naknade, parafiskalni prihodi i sl. Zakon⁷³⁶ prihode i primitke sistematizuje prema izvorima na: 1) poreske prihode, 2) neporeske prihode, 3) prihode ostvarene od obavljanja sopstvene djelatnosti, 3) domaće i inostrane pomoći i 4) ostale zakonom utvrđene prihode. Opšta karakteristika sistema javnih prihoda jeste činjenica da se kao osnovni i najvažniji vid prihoda pojavljuju porezi. U savremenom svijetu porezi predstavljaju osnovni oblik prikupljanja sredstava za zadovoljavanje javnih potreba.⁷³⁷ Pitanje pojma i suštine poreza predmet je koji su definisali mnogi autori koji pokušavaju da iznesu osnovne karakteristike ovog oblika javnih prihoda. Definicije se u većoj ili manjoj mjeri razlikuju, u zavisnosti od perioda u kome su nastale i poteškoća da se u jednoj rečenici izloži pojam, suština i razgraničenje između poreza i drugih oblika javnih prihoda.⁷³⁸ Navodimo dvije definicije, jednu klasičnu i jednu savremenu, koje najbolje izražavaju suštinu poreza. Porez je davanje u novcu koje država ubire od pojedinca na osnovu suvereniteta, definitivno i bez protivnaknade, u cilju pokrića javnih tereta. Porez predstavlja instrument javnih prihoda kojim država (uključujući i niže političko-teritorijalne zajednice) od subjekata pod svojom poreskom vlašću prinudno uzima novčana sredstva, bez neposredne protivusluge, u svrhu pokrivanja svojih finansijskih potreba i postizanja drugih, prvenstveno ekonomskih i socijalnih ciljeva.⁷³⁹

Polazeći od teorijskih dostignuća i osobenosti savremenih poreskih sistema pred finansijsku teoriju postavlja se izazov da grupiše njihove raznovrsne oblike.⁷⁴⁰ Postojeće i u teoriji poznate klasifikacije su brojne i zasnivaju se na različitim kriterijumima. Međutim, imajući u vidu strukturu prihoda korisnika budžeta koja je zastupljena u finansijskim izvještajima, klasu 7 kontnog plana⁷⁴¹ za korisnike prihoda budžeta, jedinstven format izvještavanja i vođenja budžeta zasnovanu na metodologiji MMF-a, postoje četiri glavne kategorije: Poreski prihodi, Neporeski prihodi, Tekuće pomoći (grantovi) i Prihodi (iz budžeta) nižih organizacionih jedinica.

⁷³⁶ Zakon o budžetu Brčko Distrikta, čl. 7.

⁷³⁷ Preko poreza zahvata se 17,5% društvenog proizvoda u Japanu, 20% u SAD, 21,7% u Francuskoj, 23,4% u Njemačkoj, 27,4% u Italiji, 28,2% u V. Britaniji, a u Švedskoj 38%. Milojević, A., Trklja, M.: *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000, str. 170.

⁷³⁸ Barbara Jelačić je navela oko trideset definicija poreza koje zaslužuju pažnju, odnosno koje se smatraju najuobičajenim. Prema: Bjelica, V., Raičević, B., Radmilović, S., Babić, B., Radičić, M.: *Finansije – teorija i praksa*, Budućnost-Stylos, Novi Sad, 2001, str. 229.

⁷³⁹ Milojević, A., Trklja, M.: *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000, str. 172.

⁷⁴⁰ Jedna od podjela poreza mogla bi biti: 1) novčani i naturalni, 2) redovni i vanredni, 3) opšti i namjenski, 4) subjektni i objektni, 5) repatricioni i kvotitetni, 6) neposredni i posredni, 7) sintetički i analitički, 8) osnovni i dopunski, 9) po odbitku i prema prijavi, 10) fundirani i nefundirani, 11) pretpostavljeni faktički, 12) ad valorem i specifični, 13) porezi po nivoima državnog organizovanja.

⁷⁴¹ Sintetički kontni okvir i analitički kontni plan za pravna lica – korisnike prihoda budžeta Republike, opština i gradova, budžetskih fondova i fondova, klasa 7 – Prihodi. Sintetički kontni plan za budžet i budžetske korisnike, klasa 7 – Prihodi, "Sl. glasnik Brčko Distrikta BiH", br. 8/2002.

Porezi se definišu kao obavezne, zakonom propisane i nepovratne isplate u korist vlade.⁷⁴² Po svojoj strukturi porezi se klasifikuju po prirodi osnovice na koju se vrši oporezivanje ili po vrsti aktivnosti koja stvara obavezu u sedam podkategorija poreskih prihoda: a) prihodi na dobit pojedinca i preduzeća (prihodi od poreza na dohodak i dobit), b) doprinosi za socijalno osiguranje, c) porezi na plate i radnu snagu (porezi na lična primanja i prihode od samostalnih djelatnosti), d) porez na imovinu, e) domaći porezi na dobra i usluge (porez na promet proizvoda i usluga), f) porezi na međunarodnu trgovinu i transakcije, g) ostali porezi. Kategorija prihoda od poreza na dohodak i dobit uključuje poreze koji za osnovicu imaju stvarnu ili pretpostavljenu neto dobit pojedinca ili preduzeća, kao i porez na prihode od kapitalnih dobitaka. Porez na dohodak građana uključuje: godišnji porez na dohodak građana, porez na prihode od autorskih prava, patenata i tehničkih unapređenja, porez na prihode od poljoprivrede i šumarstva, porezi na dobit od igara na sreću ili porezi na druge vidove selektivne dobiti pojedinaca. Kod poreza na dobit preduzeća, za razliku od poreza na dobit građana, poreski obveznik je preduzeće kao pravno lice, a ne pojedinci koji ga posjeduju. Kapitalni dobiti realizuju se prodajom zemljišta, vrijednosnih papira ili prodajom druge vrste imovine.

Doprinosi⁷⁴³ za socijalno osiguranje definišu se kao sve obavezne, zakonom propisane isplate učinjene od strane osiguranih lica ili njihovih poslodavaca, vladinim institucijama koje obezbjeđuju socijalno osiguranje. Doprinosi se mogu definisati kao oblik obaveznog obezbjeđivanja i koncentrisanja sredstava radi istovremenog postizanja nekog opšteg, zajedničkog ili pojedinačnog interesa, a naplaćuje se kada dolazi do miješanja i preplitanja pojedinačnog i društvenog interesa, i to u značajnoj mjeri.⁷⁴⁴ Prema vrsti izvora doprinosi se dijele na: doprinose od zaposlenih kod poslodavaca, doprinose koje plaća poslodavac, doprinose lica koja obavljaju djelatnost ličnim radom i ostale doprinose (doprinosi za nezaposlene). Prema svrsi prikupljanja doprinosi se dijele na: doprinose za socijalno (penzijsko-invalidsko) osiguranje, doprinose za zdravstveno osiguranje, doprinose za osiguranje od nezaposlenosti, doprinose za dječiju zaštitu i ostale doprinose. Poreze na plate i radnu snagu plaćaju poslodavci i zaposleni kao procenat ili fiksni iznos po osobi.

Porezi na imovinu imaju niz specifičnosti. Porez na imovinu obuhvata poreze na korišćenje, posjedovanje ili prenos bogatstva, pokretne i nepokretne imovine. Porezom na promet proizvoda oporezuje se promet proizvoda namijenjen krajnjoj potrošnji, dok se porezom na promet usluga oporezuju usluge koje se obavljaju uz naknadu. Oporezivanje prometa određenih vrsta proizvoda vrši se posebnim oblikom poreza – akcizama (trošarinama). Porez na međunarodnu trgovinu i transakcije sadrži dvije grupe: carine i uvozne dažbine i ostale poreze. Carine predstavljaju oblik dažbine koji se konstituiše po osnovu prelaska robe preko carinske granice. Carine nisu homogene i sistematizuju se u pojedine vrste kao: uvozne, izvozne i tranzitne; vrijednosne i specifične; diferencijalne i preferencijalne; autonomne i ugovorne.⁷⁴⁵

⁷⁴² *Nacrt priručnika za računovodstvo i finansijsko izvještavanje*, Odjel Trezora SAD, Kancelarija za tehničku pomoć, poglavlje 2, str. 20.

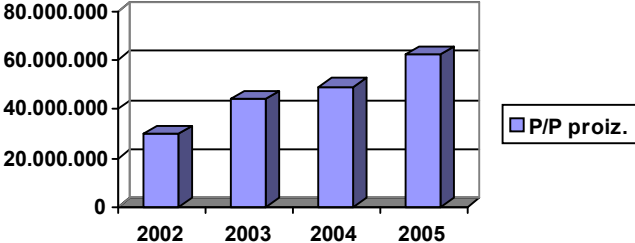
⁷⁴³ Doprinosi se smatraju obaveznim davanjima kojima obveznik doprinosa učestvuje u troškovima što ih ima državni organ obavljajući određene materijalne usluge koje zadovoljavaju kako lični interes pojedinca tako i javni interes. Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001, str. 54.

⁷⁴⁴ Milojević, A., Trklja, M.: *Javne finansije*, Ekonomski fakultet, Srpsko Sarajevo, 2000, str. 379.

⁷⁴⁵ Isto, str. 364-369.

Neporeski prihodi obuhvataju širok spektar javnih prihoda. Ovi prihodi mogu biti po osnovu prihoda od preduzetničkih aktivnosti i imovine i prihodi od pozitivnih kursnih razlika, naknade i takse i prihodi od pružanja javnih usluga, novčane kazne i ostali neporeski prihodi. Prihodi od preduzetničkih aktivnosti i imovine i prihodi od pozitivnih kursnih razlika razvrstavaju se u podgrupe: prihodi od nefinansijskih javnih preduzeća i finansijskih javnih institucija, ostali prihodi od imovine, kamate primljene od pozajmica i učešća u kapitalu, prihodi od pozitivnih kursnih razlika. Naknade i takse i prihodi od pružanja javnih usluga mogu se razvrstati na: administrativne takse, sudske takse, komunalne takse i prihode od pružanja javnih usluga. Sve novčane kazne koje ne proističu iz nepoštivanja poreskih obaveza ili iz kašnjenja u naplati poreza uključuju se u kategoriju novčanih kazni. To su, na primjer, novčane kazne od saobraćajnih prekršaja, od krivičnih djela, od carinskih prekršaja i sl. Pomoći su primici bez protuobaveze, a dijele se na pomoći iz inostranstva i od drugih nivoa vlasti.

Tabela 33. Planirani prihodi opšteg porez na promet proizvoda

Opšti porez na promet proizvoda															
Porez na promet u RS, FBiH i Brčko Distriktu plaćao se po stopi 20% i 10% na promet svih proizvoda koji služe krajnjoj potrošnji. Porez na promet proizvoda po stopi 10% plaćao se na promet: proizvoda za ishranu ljudi uključujući prirodnu mineralnu i prirodnu izvorsku vodu, gaziranu i negaziranu vodu i prirodne sokove bez konzervansa, osim kafe i prerađevina od kafe; osnovne proizvode poljoprivrede i ribarstva, električne i toplotne energije, odjeće, obuće, proizvoda za građevinarstvo.... Porez na promet proizvoda koji služe krajnjoj potrošnji, osim na promet proizvoda na koji se plaća porez po drugim stopama ili je propisano poresko oslobođenje, plaćao se p/p proizvoda po stopi 20%: akumulatori, alati, alkohol, alkoholna pića, pivo, vino, aluminijski proizvodi, ambalaža, amortizeri, automobili (novi), auto dijelovi, bezalkoholna pića, brodovi, čaše, diskete, duvanske prerađevine, elektrotehnički aparati, fotoaparati, građevinske mašine, grafički proizvodi....	Godina	Status	Ukupno napl. prih. od p/p ⁷⁴⁶	Iznos koji pripada opštini	Rast										
	2005. projekcija	nivo 2	62.110.000	24.844.000	25,96%										
	2004. procjena	nivo 2	49.311.000	19.724.400	12,44%										
	2003.	nivo 2	43.855.764	17.542.306	47,86%										
	2002.	nivo 2	29.659.816	11.863.926											
 <table><caption>Data for P/P prod. (Estimated from chart)</caption><thead><tr><th>Godina</th><th>Iznos (KM)</th></tr></thead><tbody><tr><td>2002</td><td>~30.000.000</td></tr><tr><td>2003</td><td>~44.000.000</td></tr><tr><td>2004</td><td>~50.000.000</td></tr><tr><td>2005</td><td>~62.000.000</td></tr></tbody></table>						Godina	Iznos (KM)	2002	~30.000.000	2003	~44.000.000	2004	~50.000.000	2005	~62.000.000
Godina	Iznos (KM)														
2002	~30.000.000														
2003	~44.000.000														
2004	~50.000.000														
2005	~62.000.000														
Pretpostavke za vršenje projekcije															
A) 2004. Imajući u vidu da se u 2004. godini neće mijenjati stope p/p proizvoda, da će se povećati stopa zaposlenosti, da će građevinska operativna nastaviti svoje aktivnosti kao i u ranijem periodu, da je smanjena stopa poreza na dohodak građana, olakšana dostupnost bankarskih potrošačkih kredita, planiraju se prihodi od p/p proizvoda u iznosu 49.311.000. KM B) 2005. Zakon o sistemu indirektnog oporezivanja u BiH ⁷⁴⁷ čija se primjena očekuje u 2005. godine mogao bi donijeti značajne novine tako da prilikom predviđanja prihoda od p/p proizvoda treba biti oprezan. Osnovne procjene mogu biti zasnovane na parametrima koji se odnose na učešće Brčko distrikta u ukupnim prihodima BiH (planirana stopa učešća je 3,5 do 4%). Istovremeno, dosljednijom primjena zakona u naplati direktnih poreza od stanovništva, planirani prihodi od poreza na promet proizvoda u 2005. godini iznosili bi 62.110.000 KM.															

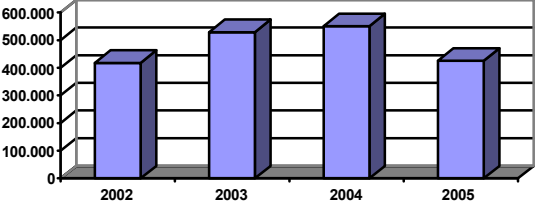
⁷⁴⁶ Kolona ukupno naplaćeni prihodi od poreza na promet odnosi se na Brčko Distrikt koji zadržava cjelokupan naplaćeni iznos poreza na promet proizvoda i usluga. Međutim, ako bi bila u pitanju opština u Republici Srpskoj, i, uz pretpostavku da je svrstana u kategoriju srednje razvijenih opština, samo iznos prihoda od poreza na promet proizvoda iskazan u narednoj koloni, bi bio vraćen.

⁷⁴⁷ Stope p/p proizvoda 20% i 10% važile su do 31.12.2005. Zakonom o porezu na dodatnu vrijednost propisana je jedinstvena poreska stopa od 17% na sve proizvode i usluge. Ova promjena donijela je dosta nepoznanca i teškoća u planiranju budžeta za fiskalnu 2006. godinu.

Svaki novi budžetski ciklus započinje sa posljednjim usvojenim budžetom, prilagođenim tako da odražava stvarne rashode i stvarne prihode. Prihodi zavise od stanja u privredi javnog entiteta, stanja privrede u regiji, političke stabilnosti regiona. Predviđanje prihoda za narednu fiskalnu godinu vrši uprava prihoda (ili odjeljenje za budžet i finansije). Fokusiraćemo se samo ne neke opšte kategorije pojedinih izvora poreskih i neporeskih prihoda i nećemo ih razvijati na njihove potkategorije. Za planiranje pojedinih vrsta poreskih prihoda, na primjer, poreza na promet proizvoda, može se koristiti prethodni dati⁷⁴⁸ obrazac (tabela 33).

Kao što se vrši projekcija poreskih prihoda od strane pojedinih odjeljenja vrši se i projekcija neporeskih prihoda. Sva odjeljenja treba da utvrde usluge za koje se vrši naplata neporeskih prihoda i ukupan iznos uporede sa ostvarenom naplatom u najmanje posljednje dvije fiskalne godine, a zatim ove podatke dostave upravi prihoda (odjeljenju za budžet i finansije) na obrascu koji bi imao sljedeći izgled:

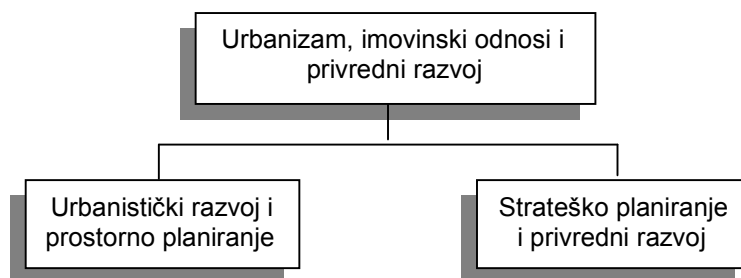
Tabela 34. Planirani neporeski prihodi (taksa)

Taksa za izdavanje građevinske dozvole					
Za koje usluge se naplaćuje taksa? Taksa za izdavanje građevinske dozvole naplaćuje se za ispitivanje i razmatranje pravilnog izdavanja građevinskih dozvola. Razmatranje se odnosi na urbanistički plan, namjenu zemljišta, građevinsko zakonodavstvo, kojima se osigurava da je izgradnja u skladu sa lokalnim zakonima i propisima. Na ovaj način se neposredno obezbjeđuje sigurnost i zdravo okruženje za građane i podržava efikasan razvoj zajednice i privrede. Iznos takse u 2004. godini ostao je isti kao i u 2003. godini i trenutno iznosi 550 KM po zahtjevu. S obzirom na očekivanu dostavu oko 1.000 zahtjeva tokom 2004. godini ukupni prihodi iz ovog izvora planiraju se u iznosu od 550.000 KM.	Godina	Zahtjevi za izd. građ. dozvole	Iznos takse (u KM)	Ukupni prihodi	Rast
	2005. proj.	774	550	425.465	(22,64)
	2004. procj.	1.000	550	550.000	4,08
	2003.	960	550	528.448	26,61
	2002.	759	550	417.384	
					
Pretpostavke za vršenje projekcije					
A) 2004. Prisustvo adekvatne infrastrukture (komunalne i putne) i zdrave klimu za investicije dovodi do očekivanog nastavka rasta izgradnje koji su bili prisutni tokom posljednje dvije godine. Kao rezultat očekuje se da će se povećati broj zahtjeva za izdavanje građevinskih dozvola sa 960 u 2003. na 1.000 u 2004. godini. Ulažući napore za podsticanje rasta i razvoja, ne bi trebalo povećavati iznos takse za izdavanje građevinske dozvole u 2004. godini. B) 2005. Očekuje se da će se zahtjevi za izdavanje građevinskih dozvola smanjiti u 2005. godini, s obzirom na smanjenje aktivnosti građevinske operative usljed značajnog broja započetih a nezavršenih građevinskih objekata, dospjeća za povrat bankarskih kredita uzeti u ranijem periodu od strane investitora. Procjene su da bi u 2005. godini broj zahtjeva iznosio 750-800 (približno 774), što, uz neizmijenjen iznos od 550 KM po jednoj dozvoli, stvara prihode od 425.465 KM.					

⁷⁴⁸ Navdeni obrazac, u prilagođenom obliku, mogao se koristiti i za planiranje prihoda od p/p za fiskalnu 2006. godnu i predstavlja značajnu osnovu u sistemu raspodjele i metoda izračunavanja učešća prikupljenih prihoda po osnovu PDV-a uređenog Zakonom o uplatama na jedinstveni račun prilikom raspodjele prihoda, prema kriterijumima utvrđenim u čl. 21. stav 3. tačka (i), (ii) i (iii) Zakona o sistemu indirektnog oporezivanja u BiH. Čl. 2. Raspodjela prihoda po osnovu PDV-a Zakona o porezu na dodatu vrijednost, "Sl. glasnik BiH", broj 9/05 i 35/05.

Godišnji budžet svakog odjeljenja i institucije sadrži opisni dio koji se sastoji od nekoliko elemenata kao što su: zadatak, ciljevi, opis, plan dostignuća, organizaciona šema i planirano unapređenje programa. Pojedine elemente opisnog dijela budžeta odjeljenja predstavimo samo u najneophodnijoj mjeri. Opisi odjeljenja, pododjeljenja ili programa treba da budu jasno napisani da se odnose na specifične usluge ili aktivnosti od kojih lokalna zajednica ili lokalna uprava ima koristi. Na primjer, odjeljenje za urbanizam, imovinske odnose i privredni razvoj, prije svega, je odjeljenje koje upravlja stambenim, poslovnim, industrijskim i poljoprivrednim razvojem lokalne zajednice, i sastoji se od dva pododjeljenja (slika 20).

Slika 20. Organizaciona struktura odjeljenja lokalne vlade



Usluge ovih odjeljenja su izdavanje dokumenata o prostornom planiranju, građevinskih dozvola, pitanja vezana za imovinsko-pravne i stambene poslove, restituciju i pripremu stanova, pitanja vezana za ostatak državne imovine koju treba privatizovati i sl. U opštem smislu, odjeljenje je odgovorno za neposredno izvršavanje i sprovođenje zakona i ostalih propisa iz oblasti urbanizma, građenja, urbanističkog planiranja, imovinsko-pravnih poslova, stambenih problema, privatizacije, sprovođenja restitucije i povrata imovine, razradu programa i strategija vezanih za poslovne zone koje treba da doprinose jačanju ekonomskog razvoja, pripreme i realizacije prostornog plana, inspeksijske kontrole itd. U okviru ovih pododjeljenja, svako odjeljenje treba da navede glavne odgovornosti i ustanovi primarne usluge i poslove koje izvršava, kao i da dostavi svoja najznačajnija dostignuća u protekloj godini i utvrdi rezultate koje očekuje u narednoj godini. Na primjer, pododjeljenje za urbanistički razvoj i prostorno planiranje upravlja svim aspektima prodaje i kupovine parcela i imovine, izdaje građevinske dozvole, vodi zemljišne podatke, vrši restituciju i privatizaciju, vodi upravni postupak i predlaže rješenja koja treba da usvoji skupština i koja se odnose na preduzimanje i davanje u zakup građevinskog zemljišta, eksproprijaciju i vrši druge poslove vezane za promet imovine, kao što su: ugovori, zakupi, sporazumi, upotrebne dozvole, uklanjanje privremene objekte, izdaje dozvole za rad, određuje minimalne tehničke uslove, itd.

Pododjeljenje za razvoj i prostorno planiranje treba da iskaže i najznačajnija dostignuća u 2003. i očekivane rezultate u 2004. godini. Na primjer, pododjeljenje je poboljšalo svoje usluge prema poslovnim subjektima i građanima otvaranjem sale "sve na jednom mjestu" zaprimljeno je 960 zahtjeva za izdavanje građevinskih saglasnosti, od čega je odobreno 690, izdato je preko 50.000 zemljišnih podnesaka, završeno je 50 predmeta o restituciji, izdato 2.500 upotrebni dozvola, a eksperimentalno se radi na poboljšanju sistema upravljanja bazom podataka koja se odnosi na zemljište. Ovo pododjeljenje očekuje povećanje tražnja za većinu svojih usluga, što podrazumijeva zaprimanje oko 1.000 novih zahtjeva za izdavanje građevinskih saglasnosti i izdavanje

oko 800 građevinskih saglasnosti u 2004. godini, potpuno prelaženje na upravljanje bazom podataka o zemljištu, završetak 100 predmeta o restituciji zemljišta i izdavanje oko 3.000 upotrebnih dozvola. Pored povećanih zahtjeva za uslugama ovo odjeljenje namjerava da poboljša svoje usluge prema strankama tako što će skratiti vrijeme obrade zahtjeva.

Odjeljenje za budžet i finansije odgovorno je za izradu budžeta putem zajedničkog rada sa svim odjeljenjima, službama i upravom prihoda. Ono daje odjeljenjima i pododjeljenjima smjernice, uputstva i sve potrebne informacije o pripremi zahtjeva za budžet odjeljenja, dok su odjeljenja odgovorna za izradu budžeta i obezbjeđenje realnih procjena. Imajući u vidu prikazanu metodologiju planiranja prihoda javnog entiteta, plan prihoda budžeta lokalne vlade za 2004. godinu po ekonomskim kategorijama, uz izostavljanje klasa, podgrupa i analitičkih konta u zaglavlju navedenog obrasca i prikaz samo glavnih kategorija i glavnih grupa, ima sljedeći izgled:

Tabela 35. Plan prihoda budžeta 01.01-31.12. 2004. godina (u KM)

Grupa	VRSTA PRIHODA	Ostvareni prih. 2002.	Ostvareni prih. 2003.	Plan prih. 2004.	Indeks	
					5/3	5/4
1	2	3	4	5	6	7
710000	I PRIHODI OD POREZA	128.101.312	151.952.486,56	132.283.500	103,26	87,06
711100	Porez na dobit pojedinca	2.485.458	2.936.472,05	2.450.000	98,57	83,43
711200	Porez na dobit preduzeća	836.894	1.243.902,39	1.200.000	143,39	96,47
712100	Doprinosi za zdrav. osig.	10.559.325	10.858.840,63	16.911.000	160,15	155,73
713100	Porez na plate	3.954.300	4.130.863,17	4.550.000	115,06	110,15
714100	Porez na imovinu	586.922	657.458,05	543.000	92,52	82,59
715100	Porez na prom.proiz. i usl.	29.659.816	43.855.763,59	49.311.000	166,25	112,44
715200	Porez na prom. pos. usluga	144.054	198.448,11	290.000	201,31	146,13
715300	Porez na upotrebu dobara	47.004	20.292,57	16.000	34,04	78,85
715400	Akcize	33.637.056	68.163.664,21	40.602.000	120,71	59,57
716100	Uvozne pristojbe (carina)	46.171.527	19.871.975,18	16.400.000	35,52	82,53
719100	Ostali porezi	18.956	14.806,61	10.500	55,39	70,91
720000	II NEPORESKI PRIHODI	26.619.398	46.948.258,54	59.979.500	225,32	127,76
721100	Prihodi od nef. jav.pred. i fin. javnih institucija	1.054.827	2.173.496,06	2.210.000	209,51	101,68
721200	Ostali prihodi od imovine	2.019.568	3.600.000,00	3.600.000	178,26	100,00
721500	Prih. od pozit. kursnih razl.	-	-	-	-	-
721600	Prihodi od privatizacije	-	3.714.588,60	5.200.000	-	139,99
722100	Administrativne takse	1.245.283	1.389.104,24	1.803.000	144,79	129,80
722200	Sudske takse i naknade	1.368.963	1.681.855,75	1.501.500	109,68	89,28
722300	Komunalne takse	417.384	528.448,47	550.000	131,77	104,08
722400	Ostale budžetske naknade	761.403	2.058.968,28	3.141.000	412,53	152,55
722500	Posebne naknade i takse	1.824.094	11.264.050,33	11.445.000	627,43	101,61
722600	Prih. od pružanja jav. usl.	15.514.965	18.802.898,73	28.604.000	184,36	152,13
723100	Novčane kazne	2.412.911	1.734.848,08	1.925.000	79,78	110,96
730000	Tekuće pomoći (grantovi)	828.367	1.043.867,90	200.000	24,14	19,16
731100	Iz inostranstva	-	-	-	-	-
732100	Pomoć drugih nivoa vlasti	828.367	1.043.867,90	200.000	24,14	19,16
	IV Ostali prihodi	29.944.716	16.713.983,00	16.713.983	55,82	100,00
	Dug od entiteta	-	-	-	-	-
	Višak prih. nad rashodima	29.944.716	16.713.983,00	16.713.983	55,82	100,00
	UKUPNO (I+II+III+IV)	185.493.793	216.658.596,00	209.176.983	112,77	96,55

Izvor: Finansijski izvještaj, budžet Brčko Distrikta za fiskalnu 2004. godinu, str. 20-30.

Pregledom ostvarenih prihoda budžeta za 2004. godinu utvrđeno je da su iznosili 208.301.882,68 KM,⁷⁴⁹ što sa prenesenim viškom prihoda nad rashodima u iznosu 38.884.463,01 KM iz 2003. godine predstavlja ukupno raspoloživa sredstva u iznosu 247.186.345,87 KM koji su namijenjeni za rashode budžeta odnosno odjeljenja i institucija koje se finansiraju iz budžeta.⁷⁵⁰ Ovako posmatrani prihodi veći su od planiranih za 18,17%, dok su u odnosu na ostvarene prihode 2003. godini veći za 14,09%. Struktura planiranih i ostvarenih prihoda za fiskalnu 2004. godinu, po osnovnim kategorijama prihoda, prikazana je u narednoj tabeli:

Tabela 36. Planirani i ostvareni prihoda budžeta 01.01.- 31.12 2004. godinu (u KM)

Rb	Prihodi	Ostvareno 2003.	Plan 2004.	Ostvareno 2004.	Indeks	
					5/3	5/4
1	2	3	4	5	6	7
1	Poreski prihodi	151.952.486,56	132.283.500,00	154.024.072,48	101,36	116,43
2	Neporeski prihodi	46.948.258,54	59.979.500,00	53.288.213,33	113,50	88,84
3	Pomoći (grantovi)	1.043.868,37	200.000,00	989.597,05	94,80	494,80
4	Ukupni prihodi	199.944.613,47	192.463.000,00	208.301.882,86	104,18	108,23
5	Ner. višak prih.nad ras.	16.713.983,00	16.713.983,00	38.884.463,00	232,65	232,65
6	Ukupno:	216.658.596,47	209.176.983,00	247.186.345,86	114,09	118,17

Izvor: Finansijski izvještaj, budžet Brčko Distrikta za fiskalnu 2004. godinu, str. 2.

Poreski prihodi u 2004. godinu imali su neznatno veći nivo u odnosu na 2003. godinu (1,36%), dok su u odnosu na planirane za 2004. godinu veći za 16,43%. Najveći rast u okviru poreskih prihoda, u 2004. u odnosu na 2003. godinu, imali su porez na promet proizvoda i usluga (47%) i doprinos za zdravstvenu zaštitu (25%), dok su u odnosu na plan, porez na promet proizvoda i usluga i akcize imali veći rast od ostalih prihoda, doprinosa za zdravstvenu zaštitu i carina što pokazuje naredni tabelarni pregled:

Tabela 37. Planirani i ostvareni poreskih prihoda budžeta 01.01.- 31.12.2004. (u KM)

Rb	Prihodi	Ostvareno u 2003.	Plan 2004.	Ostvareno 2004	Indeks	
					5/3	5/4
1	2	3	4	5	6	7
1	Akcize	68.163.664,21	40.602.000,00	52.142.597,46	76,50	128,42
2	Uvozne pristojbe (carine)	19.871.975,18	16.400.000,00	14.040.215,92	70,65	85,61
3	P/P proizvoda i usluga	43.855.763,59	49.311.000,00	64.605.246,99	147,31	131,02
4	Doprinos za zdrav.zašt.	10.858.840,63	16.911.000,00	13.590.591,71	125,16	80,36
5	Ostali prihodi	9.202.242,95	9.059.500,00	9.645.420,40	104,82	106,47
6	Ukupno:	151.952.486,56	132.283.500,00	154.024.072,48	101,36	116,43

Neporeski prihodi u odnosu na 2003. godinu veći su za 13,5%, međutim, u odnosu na planirane manji su za 11,16%. Najznačajnije smanjenje u odnosu na planirane imali su prihodi od pružanja javnih usluga (sopstvena djelatnost) koji su ostvareni sa svega 73,98% (pogledati tabelu 38).

⁷⁴⁹ Pogledati obrazac Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta u trećem poglavlju rada.

⁷⁵⁰ Član 2. Zakona o budžetu Brčko Distrikta.

Tabela 38. Planirani i ostvareni neporeskih prihoda budžeta 01.01.- 31.12.2004. (u KM)

Rb	Prihodi	Ostvareno 2003.	Plan 2004.	Ostvareno 2004	Indeks	
					5/3	5/4
1	2	3	4	5	6	7
1	Prih. od pružanja javnih usluga (sopstvena djel.)	18.802.898,73	28.604.000,00	21.161.252,47	112,54	73,98
2	Sudske takse	1.681.855,75	1.501.000,00	1.818.490,41	108,12	121,15
3	Posebne naknade i tak.	11.264.050,33	11.445.000,00	14.416.311,83	127,98	125,96
4	Ostali prihodi	15.199.453,73	18.429.500,00	15.892.158,62	104,56	86,23
5	Svega:	46.948.258,54	59.979.500,00	53.288.213,33	113,50	88,84

Najveća odstupanja u planiranim i ostvarenim prihodima budžeta za 2004. godinu pojavila su se kod ostalih prihoda (grantova i neraspoređenog viška prihoda nad rashodima). Naime, planeri budžeta nisu dovoljno pažnje obratili na poziciju pomoći (grantova) ili su svjesno potcijenili ovu poziciju koja je četiri puta veća u odnosu na plan. Iako pozicija pomoći za 2004. godinu u ukupno ostvarenim prihodima učestvuje sa 0,40%, planeri budžeta su "predvidjeli" poziciju viška prihoda nad rashodima za "samo" 22.170.480 KM, odnosno manje za preko dva puta u odnosu na plan (tabela 39):

Tabela 39. Plairani i ostvareni neporeskih prihoda budžeta 01.01.- 31.12.2004. (u KM)

Rb	Prihodi	Ostvareno u 2003.	Plan 2004.	Ostvareno u 2004	Indeks	
					5/3	5/4
1	2	3	4	5	6	7
1	Grantovi (pomoći)	1.043.867,90	200.000,00	989.597,05	94,80	494,80
2	Neraspoređeni višak prihoda nad rashodima	16.713.983,00	16.713.983,00	38.884.463,00	232,65	232,65
3	Svega:	17.757.850,90	16.913.983,00	39.874.060,05	224,54	229,83

3.3.2. Planiranje rashoda budžeta

Na osnovu uputstava i smjernica budžetski korisnici izrađuju budžetski zahtjev koji se sastoji iz tri dijela: 1) zahtjev za tekuće izdatke sa podacima o postojećim aktivnostima i uslugama budžetskog korisnika, 2) zahtjev za dodatna sredstva za tekuće aktivnosti čije se finansiranje ne može uskladiti sa ograničenjima sadržanim u uputstvu i 3) zahtjev za nabavku osnovnih sredstava i opreme (kapitalni dio). Odjeljenja i službe dostavljaju prve verzije svojih budžeta odjeljenju za finansije. Na primjer, u slučaju odjeljenja za urbanizam, imovinske odnose i privredni razvoj, ono na posebnom obrascu iskazuje pregled troškova po njihovoj prirodi:

Tabela 40. Pregled zahtjeva odjeljenja po prirodi troškova (u KM)

Org. kod	Pododjeljenje	Troškovi zaposlenih	Materijal i usluge	Stalna sredstva	Ukupno	Broj zaposlenih
151	Urban. razv. i prost. planiranje	748.721	224.000	45.000	1.017.721	31
152	Strateg. plan. i priv. razvoj	315.935	132.200	6.000	454.135	12

Pododjeljenje za urbanistički razvoj i prostorno planiranje, u koordinaciji sa odjeljenjem za budžet i finansije, treba na posebno kreiranom obrascu da sačini detaljan

zahtjev za operativni budžet. Dok odjeljenje za budžet i finansije popunjava kolone 3 i 4 obrasca, budžetski korisnik popunjava kolonu 5 (tabela 41).

Tabela 41. Detaljan zahtjev za osnovni budžet (u KM)

Odjeljenje: Urbanizam		Pododjeljenje: Urbanistički razvoj i prostorno planiranje		Organizacioni kod: 151
Ekonom. kod	Naziv ekonomskog koda	Ostvarenje u 2002.	Ostvarenja u 2003.	Plan budžeta u 2004.
611000	Bruto plate	773.842	562.794	746.721
611200	Naknade troškova zaposlenim	5.429	9.924	2.000
	Ukupno plate i naknade	779.271	572.718	748.721
613100	Putni troškovi	12.000	12.332	12.000
613200	Energija	12.117		10.000
613300	Komunalni troškovi	5.763		12.000
613400	Nabavka materijala	11.200	30.387	25.000
613500	Usluge prevoza i goriva	7.664		8.000
613600	Iznajmljivanje imovine i opreme			5.000
613700	Troškovi tekućeg održavanja	5.000	20.592	10.000
613800	Osiguranje, bankarske usluge			2.000
613900	Ugovorene usluge	124.000	149.769	140.000
	Ukupno nabavke i ugovorene usl.	177.744	213.080	224.000
821300	Oprema	34.000	27.325	45.000
	Ukupno stalna sredstva	34.000	27.325	45.000
	UKUPNO	991.015	813.123	1.017.721

Uz zahtjev za osnovni budžet korisnik popunjava i zahtjev za kapitalni dio budžeta, koji, u slučaju navedenog pododjeljenja, ima sljedeći izgled:

Tabela 42. Plan kapitalnih potreba za period 01.01.-31.12.2004. (u KM)

Ekonom.kod	Naziv odjeljenja i struktura izdataka	Plan
15	Odjeljenja za urbanizam	5.350.000
	Izuzimanje zemljišta za urbanistički plan	20.000
	Izrada izvedbene i projektne dokumentacije za izgradnju, restauraciju i revitalizaciju ambijentalne sredine i novi most na rijeci	200.000
	Izrada projek. dok. za izradu novih ulica, puteva, javnih garaža i prakinga	300.000
	Izrada projektne dok. i obnova objekata od posebnog kulturnom i historijskog značaja u skladu sa Zakonom o implementaciji Odluke Komisije iz Aneksa 8	500.000
	Izrada nedostajuće prostorno-planske dokumentacije za potrebe implementacije Zakona o legalizaciji objekata na teritoriji BD	250.000
	Izrada geološko-hidrografske studije, za regulaciju rijeke	110.000
	Izrada idejnog projekta zaobilaznice i elaborata za rješavanje imovinsko-pravnih odnosa, izraza fizibiliti studije	500.000
	Izrada proj. dok. i izgradnja stanova nos. stan. prava čiji su stanovi porušeni	500.000
	Eksproprijacija zemljišta	1.000.000
	Naknada za izuzeto zemljište – dodatna sredstva	150.000
	Formiranje garantnog fonda za kreditiranje razvoja malih i srednjih preduzeća radi većeg zapošljavanja	1.000.000
	Aerofotogrametrijsko snimanje	800.000
	Nabavka vozila	20.000

Budžetski korisnici sami popunjavanju obrazac zahtjeva za plate (tabela 43), navođenjem imena zaposlenih i drugih informacija koje se odnose na radnike koji se

finansiraju iz budžeta. Uz ovaj obrazac budžetski korisnik treba da priloži i jasnu organizacionu šemu strukture svih zaposlenih.

Tabela 43. Detaljan zahtjev za plate (u KM)

Pozicija	Mjesečna bruto plata	Broj poz.	Ukupno 2005.
Šef odjeljenja	5.320	1	63.840
Šef pododjeljenja	3.260	1	39.120
Referent specijalista za prip. plan. dok. i izradu urb. teh. uslova	2.200	10	264.000
Referent za izradu izvoda iz plan. dok. i izradu urb. tehničkih uslova	1.180	4	56.640
Tehnički sekretar	1.280	1	15.360
Referent za protokol i arhivu	1.137	1	13.644
Daktilograf	1.110	1	13.320
Referent za izradu urb. teh.uslova za legalizaciju projekata	2.100	4	100.800
Referent za upravno-pravni postupak	2.200	1	26.400
Pripravnik	1.140	1	13.680
Referent za prip.plan., izdavanje izvoda za legalizaciju objekata	1.280	4	61.440
Administrator	1.280	1	15.360
Pripravnik	1.140	1	13.680
Bruto plata		31	708.528
Doprinosi na teret poslodavca 7%			49.597
Ukupno bruto			758.125

Tabela 44. Planirani i ostvareni rashodi budžeta 01.01.-31.12.2004. (u KM)

Rb	Ekon. kod	Naziv koda	Ostvarenje u 2003.	Plan rashoda u 2004.	Ostvarenje rashoda 2004.	Indeks	
						6/4	6/5
1	2	3	4	5	6	7	8
1	611100	Bruto plate	54.822.337,98	66.996.055,00	62.188.881,64	113,44	92,82
2	611200	Nakn. tr. zaposl. i skupšt. zastupnika	2.336.743,67	1.604.322,00	838.854,78	35,90	52,29
3	613100	Putni troškovi	612.500,63	1.049.607,00	867.408,61	141,62	82,64
4	613200	Trošk. energije	3.743.460,06	2.283.930,66	1.980.344,90	52,90	86,71
5	613300	Izdaci za kom. usl.	1.660.121,92	1.980.424,27	1.868.445,65	112,55	94,35
6	613400	Nabavka materijala	9.466.056,68	10.981.043,48	9.145.379,03	96,61	83,28
7	613500	Usl. prev. i goriva	1.926.604,63	2.993.688,26	2.868.652,80	148,90	95,82
8	613600	Unajmlj. imov. i opr.	1.558.071,33	972.762,93	554.324,01	35,58	56,98
9	613700	Tekuće održavanje	15.617.083,55	17.242.733,16	11.359.017,41	72,73	65,88
10	613800	Tr. osig. ban.us.i pp	597.709,85	597.774,00	286.211,16	47,88	47,88
11	613900	Ugovorene usluge	40.351.742,33	42.523.669,21	38.236.099,71	94,76	89,92
12	614100	Grantovi dr. niv. vl.	4.700.000,00	4.056.000,00	4.056.000,00	86,30	100,00
13	614200	Grantovi pojedin.	20.892.890,01	21.182.733,90	20.127.156,93	96,33	95,02
14	614300	Grantovi NPO	3.185.331,67	3.929.745,05	2.880.159,14	90,42	73,29
15	614400	Subv. javnim pred.	320.000,00				
16	821100	Nabavka stalnih sr.	122.000,00				
17	821200	Nabavka građevina	22.389.920,90	11.338.493,00	2.412.955,25	10,78	21,28
18	821300	Nabavka opreme	9.587.474,50	8.714.954,08	4.870.649,06	50,80	55,89
19	821400	Nab.ost.osnov.sred.	10.561,10				
20	821500	Nab.st.sr.u ob. pr.	5.000,00				
21	821600	Rekonst. i inv. održ.	19.271.830,53	10.729.047,00	7.345.763,60	38,12	68,47
		Ukupno:	213.177.441,34	209.176.983,00	171.886.303,68	80,63	82,17

Izvor: Finansijski izvještaj, budžet Brčko Distrikta za fiskalnu 2004. godinu, str. 31.

Sumirajući sve detaljne planove zahtjeva budžeta odjeljenja i institucija, odjeljenje za budžet i finansije predložilo je planirane rashode budžeta lokalne vlade za 2004. godinu u iznosu 209.176.983 KM. Međutim, ostvareni rashodi u 2004. godini iznosili su 171.886.303,68 KM, što je u odnosu na plan manje za 17,83% ili 37.290.679,32KM. U ukupno ostvarenim rashodima učešće tekućih izdataka iznosilo je 143.644.995,67 KM (ili 83,57%), kapitalnih izdataka 21.311.683,54 KM (ili 12,40%), dok su angažovana sredstva rezervi iznosila 6.929.624,47 KM (ili 4,03%). Planirani i ostvareni rashodi budžeta lokalne vlade po ekonomskim kategorijama za period 1.1.-31.12. 2004. godine prikazani su u prethodnoj tabeli (tabela 44).

Planirani i ostvareni rashodi budžeta lokalne vlade, za period 1.1. - 31.12.2004. godine iznosili su 209.176.983, odnosno 171.886.303,68 KM, a njihova struktura po pojedinim odjeljenjima prikazana je u narednoj tabeli:

Tabela 45. Planirani i ostvareni rashodi budžeta 1.1.-31.12.2004. (u KM)

Rb	Org. kod	Odjeljenje	Ostvarenje u 2003.	Plan rashoda u 2004.	Ostvarenje rashoda 2004.	Indeks	
						6/4	6/5
1	2	3	4	5	6	7	8
1	9	Gradonačelnik	1.282.774,47	4.260.403,00	3.708.102,76	289,07	87,04
2	10	Stručni i adm.posl.	1.336.468,18	2.865.301,00	2.532.352,39	189,48	88,38
3	11	Budžet i finansije	1.279.002,22	1.665.399,00	1.526.130,88	119,32	91,64
4	12	Javni registar	3.641.672,70	3.919.609,00	3.480.638,92	95,58	88,80
5	13	Zdrav.,javna sigurn. i usl. građ.	35.998.473,78	43.957.129,00	43.530.849,29	120,92	99,03
6	14	Poljopriv. i šumar.	1.257.332,65	1.918.254,00	1.611.993,26	128,21	84,03
7	15	Urbanizam imovin. pravni pos. i razvoj	2.158.277,05	1.471.856,00	1.166.646,14	54,05	79,26
8	16	Javni poslovi	4.786.504,90	8.821.664,00	7.928.786,23	165,65	89,88
9	17	Obrazovanje	17.964.775,02	24.811.883,00	23.401.126,43	130,26	94,31
10	18	Komunalni poslovi	23.826.358,41	26.817.620,00	21.767.893,41	91,36	81,17
11	19	Skupština	2.322.108,51	3.520.070,00	2.915.663,37	125,56	82,83
12	20	Uprava prihoda	1.675.014,26	2.069.112,00	1.999.275,97	119,36	96,62
13	21	Policija	8.287.502,50	8.665.303,00	8.299.167,73	100,14	95,77
14	22	Sudstvo	4.462.056,55	7.225.648,00	5.757.564,90	129,03	79,68
15	23	Fond zajednič. izd.	12.124.924,50				
16	29	Izbjegla i raselj. lica	1.270.525,62	1.274.471,00	962.050,09	75,72	75,49
17	30	Carina	8.936.273,62	6.968.965,00	5.735.193,88	64,18	82,30
18	31	Poreska uprava	1.910.924,95	2.409.190,00	2.121.148,69	111,00	88,04
19	32	Pravni poslovi	1.153.736,08				
20	33	Javna sigurnost	1.382.116,19	6.300.615,00	5.200.411,33	376,26	82,54
21		Ukupno tek. izdaci	137.056.822,16	158.942.492,00	143.644.995,67	104,81	90,38
22	24	Kapitalne pomoći	73.318.830,00	41.895.847,00	21.311.683,54	29,07	50,87
23	25	Nerasp.sred. rez.	2.801.789,18	8.338.644,00	6.929.624,47	247,33	83,10
24		Ukupno:	213.177.441,34	209.176.983,00	171.886.303,68	80,63	82,17

Izvor: Pregled plana i ostvarenja rashoda budžeta BD po odjeljenjima za period 1.1.-31.12.2004. godine, Finansijski izvještaj, budžet Brčko Distrikta za fiskalnu 2004. godinu, str. 32.

Izvršenje budžeta po odjeljenjima, odnosno korisnicima budžeta, tj. ostvarenja u odnosu na planirana sredstva vidljiva su iz kolone 8 tabele 45. Planirana sredstva za bruto plate i naknade (ekonomski kod 611100) u 2004. godini iznosila su 66.996.055 KM, dok su ostvarena 62.188.881,64 KM, što je u odnosu na plan manje za 7,18%.

Planirani broj zaposlenih u 2004. godini je 3.119, dok je na kraju godine bio 2.915 radnika. Bruto plate čine najznačajniju stavku rashoda budžeta i u ukupnim rashodima učestvuju sa 36,18%. Ostvarene neto plate, porezi i doprinosi mogu se jasnije sagledati iz narednog pregleda:

Tabela 46. Bruto plate u 2003. i .2004. godini (u KM)

Rb.	O p i s	Ostvarenje 2003.	Ostvarenje 2004.	Indeks
1.	Neto plate	36.691.492,94	40.076.910,70	109,23
2.	Porez na plate	2.217.918,86	2.810.324,40	126,71
3.	Doprinosi za PIO na teret osiguranika	7.165.457,34	9.972.345,02	139,17
4.	Doprinos za zdravstveno osiguranje	4.036.255,81	7.207.113,82	178,56
5.	Doprinos za PIO na teret poslodavca	3.413.515,08	2.122.187,70	62,17
6.	Doprinos za zdravstveno osiguranje	2.297.697,95		
	Ukupno bruto plate:	54.822.337,98	62.188.881,64	113,44

Kretanje ostalih budžetskih pozicija, naknade troškova zaposlenih i skupštinskih poslanika (611.200), unajmljivanje imovine i opreme (613.600), nabavka materijala (613.400), tekuće održavanje (613.700), ugovorene usluge (613.900), grantovi pojedincima (614.300) itd., s obzirom na visinu rashoda mogu se detaljnije analizirati u okviru pojedinih analitičkih pozicija vertikalnom analizom rashoda budžeta. Pozicija rashoda grantovi neprofitnim organizacijama (614.300) ostvarena je u iznosu 2.880.159,14 KM, ili 1,68% ukupno ostvarenih rashoda budžeta, dok je planirani iznos sredstava za ove namjene u 2004. godinu iznosio 3.929.745,05 KM. Ovu poziciju činili su grantovi tekućeg budžeta u iznosu od 2.594.673,04 KM i grantovi kapitalnog budžeta od 285.486,10 KM.⁷⁵¹ Grantovi tekućeg budžeta razvrstani po organizacionoj klasifikaciji iznosili su: Odjeljenje⁷⁵² gradonačelnika – 183.260 KM, Odjeljenje⁷⁵³ zdravstva – 534.824,09 KM, Odjeljenje⁷⁵⁴ za stručne i administrativne poslove – 1.056.030 KM, Odjeljenje⁷⁵⁵ poljoprivrede – 75.900 KM, Skupština⁷⁵⁶ Distrikta – 57.600 KM, itd.

S obzirom na novi način praćenja realizacije kapitalnih projekata, u okviru rezervisanja sredstava, izvršena je analitička evidencija po odobrenim a nezavršenim kapitalnim projektima i to: iz 2002. godine 1.142.662,61 KM, iz 2003. godine rezervisan je iznos od 19.785.486,29 KM, dok je za 2004. godinu predviđen iznos od 13.634.295,80 KM. Da bi se ažurnije pratila realizacija projekata rezervisanje se vrši analitički po projektima i po odjeljenjima. Planirana sredstva rezervi u 2004. godini iznosila su 8.338.644 KM, dok je ostvarenje bilo 6.929.624,47 KM, odnosno 4,03% u ukupno ostvarenim rashodima budžeta. Iz namjenskih⁷⁵⁷ sredstava rezervi izdvojen je

⁷⁵¹ Ovaj iznos se odnosio na privredni podsticaj pravnim licima.

⁷⁵² Novčana pomoć različitim udruženjima građana, sportskim klubovima, nevladinim organizacijama, Ekonomskom fakultetu u Brčkom.

⁷⁵³ Grantovi sportskim klubovima, kulturnim društvima.

⁷⁵⁴ Grantovi nevladinim organizacijama, mjesnim zajednicama, udruženjima i drugim asocijacijama građana.

⁷⁵⁵ Poljoprivredni institut, udruženje pčelara.

⁷⁵⁶ Grantovi političkim partijama za predizbornu aktivnost.

⁷⁵⁷ Sredstva za odbranu od poplava, zakup opreme, isplate po sudskim rješenjima, naknade štete i sl.

iznos od 782.883,52 KM, dok je iz opštih⁷⁵⁸ sredstava rezervi izdvojen iznos od 6.146.790,95 KM.

Pregled planiranih i ostvarenih kapitalnih potreba za 2004. godinu, uz izostavljanje naziva projekata i analitičkih konta, imao sljedeći izgled:

Tabela 47. Pregled kapitalnih izdataka 01.01.- 31.12.2004. (u KM)

Rb	Org. kod	Odjeljenje	Planirano	Utrošeno	Ostatak
1	10	Stručni i administ. poslovi	1.060.000,00	166.516,00	893.484,00
2	12	Javni registar	540.000,00	525.960,00	14.040,00
3	13	Zdravstvo	1.463.000,00	1.059.187,00	403.813,00
4	14	Poljoprivreda i šumarstvo	2.000.000,00	1.799.879,00	200.121
5	15	Urbanizam	4.530.000,00	136.530,00	4.393.470,00
6	16	Javni poslovi	15.514.047,00	8.671.095,00	6.842.952,00
7	17	Obrazovanje	95.000,00	95.000,00	
8	18	Komunalni poslovi	8.220.000	3.187.943,00	5.032.057,00
9	21	Policija	298.800,00	275.776,00	23.024,00
10	29	Raseljena lica	6.800.000,00	5.393.799,00	1.406.201,00
11	30	Carina	1.375.000,00		1.375.000,00
		Ukupno kapitalni budžet:	41.895.847,00	21.311.684,00	20.584.163,00

Sa stanovišta načina pripreme glavna karakteristika budžeta javnog sektora i neprofitnih organizacija je njihova usmjerenost na projektovani (izabrani) nivo aktivnosti na osnovu koga se izvode projekcije prihoda, rashoda i rezultata i zasniva kontrola na poređenju ostvarenih sa planiranim vrijednostima. Problem se pojavljuje u nemogućnosti diferenciranja odgovornosti za nastala odstupanja usljed oblikovanja statičnog budžeta. Najčešće slučaj u praksi je da ostvareni obim aktivnosti značajno odstupa od projektovanog nivoa u statičkom budžetu, oni prestaju da budu dobro ishodište za kvalitetnu kontrolu ostvarenja. Na ovom nivou kontrola prestaje da bude predmet naših razmatranja usljed širokog spektra uzroka odstupanja, problema lociranja odgovornosti menadžera za postignute rezultate ili vrednovanja menadžerskih performansi. Osnove fleksibilnog budžetiranja i kontrole kod neprofitnih organizacija koje imaju aktivnosti slične profitnim organizacijama izložiće se u narednom poglavlju rada.

3.4. Specifičnosti strukturiranja budžeta u neprofitnim organizacijama

Budžetiranje u bilo kojoj organizaciji značajan je dio procesa menadžment kontrole i značajnije je za neprofitne nego za profitno orijentisane entitete iz dva razloga: strukture troškova i fleksibilnosti trošenja.⁷⁵⁹ U profitnim entitetima, posebno u proizvodnim, mnogi troškovi su inženjerski (tehnički). Broj radnika i količina materijala potrebnih za proizvodnju determinisani su u okviru određenih granica i inženjerskih (tehničkih) specifikacija (detaljnim opisom). Usljed toga, malo se može uraditi da bi se uticalo na troškove u toku procesa budžetiranja. U najvećem broju neprofitnih organizacija mnogi troškovi su diskrecionog karaktera, što znači da planirani iznosi

⁷⁵⁸ Plaćanje obaveza iz prethodnog perioda za izdržavanje zatvorskih kazni, prenos sredstava Ministarstvu finansija BiH po sporazumu, implementacija zakona o pravima boraca, RVI i porodica poginulih, nabavka pištolja za policiju, i sl.

⁷⁵⁹ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 488.

troškova mogu značajno varirati u zavisnosti od samih odluka menadžera, dok se mnoge odluke donose još u procesu planiranja budžeta.

3.4.1. Komponente operativnog budžeta

Numerički dio operativnog budžeta (dopunjen sa tekstualnim objašnjenjima) čine tri dijela: 1) prihodi, 2) rashodi i 3) mjerenje performasi. U mnogim neprofitnim organizacijama ukupan iznos resursa (prihoda), u bilo kojoj budžetskoj godini, prilično je limitiran u okviru određenih i uskih granica. Pristup budžetiranju traži da se prvo procijene raspoloživa sredstva (prihodi) a zatim da se planiraju rashodi koji su sa njima usaglašeni. Najveći broj menadžera prihvata da je ispravna politika prvo planiranje (anticipiranje) prihoda a nakon toga rashoda, koji treba da su manji ili u ekvilibrijumu sa prihodima.

Politika planiranja prihoda zahtijeva da se uzmu u obzir dva aspekta. Prvo, neophodna je pažljiva procjene ukupnih prihoda iz svih raspoloživih izvora, uključujući klijente, darodavce, aranžmane, vlastite prihode i sl. Drugo, ukoliko se traži i, ako je neophodno, treba smanjiti cijene. Ukoliko prvobitna aproksimacija budžeta pokaže deficit, neophodno je preduzeti alternativni smjer da se predvide dodatna sredstva koja će ga eliminisati, ali to je rizičan poduhvat. Nove ideje koje se kasnije pojave mogu dovesti do dodatnih prihoda, ali oni obično nisu sigurni i značajni. Ukoliko se ne obezbijede dodatni prihodi, neophodno je napraviti balans između prihoda i rashoda, korak po korak. Državni fakulteti sa određenim brojem upisanih studenata ostvaraju prihode od školarine, fiksni dio prihoda dobijaju iz budžeta za plate i materijalne troškove, oni su predvidivi i na njih se može dugoročno osloniti. Međutim, fakulteti mogu ostvarivati i prihode od poklona, donacija i sporedne djelatnosti.

Postoje dva osnovna pojavna oblika budžeta koji se odnosi na troškove. Tradicionalna forma naziva se budžet po stavkama, iako ovaj izraz sam po sebi ne govori mnogo zato što svaki budžet ima stavke koje su organizovane poput spiska. Budžet po stavkama (A)⁷⁶⁰ fokusira se na elemente troškova: plate i naknade, troškove materijala i usluga i ostale vrste, dok se druga vrsta budžeta (B) naziva programski budžet. On se fokusira na programe i elemente programa koji predstavljaju aktivnosti na koje će se sredstva utrošiti. Primjer za obje vrste budžeta u organizacionoj jedinici lokalne vlade – policija,⁷⁶¹ daje se u narednom pogledu (pogledati tabelu 48).

⁷⁶⁰ Ostvareni i planirani iznosi budžeta za 2004. i 2005. godinu iskazani su prema stvarnim iznosima, dok je programski budžet aproksimiran po pojedinim elementima i iznosima.

⁷⁶¹ Ovo odjeljenje lokalne vlade čine dva pododjeljenja: Uniformisana policija i Administracija. U opisnom kratkom dijelu programa rada, uz zahtjev za budžet, navodi se da je njen zadatak zaštita ustavnosti, zakonitosti, pružanje usluga građanima u pogledu osiguranja bezbjednih uslova za život, rad, slobodu kretanja, mišljenja, zaštita imovinske i lične sigurnosti i drugih prava. Ovlašćena je da radi na sprečavanju, suzbijanju i krivičnom gonjenju svih društveno štetnih pojava i krivičnih djela, te podnosi izvještaje tužilaštvu radi daljeg procesuiranja.

Tabela 48. Vrste budžeta – policija

OPIS	Ostvareno 2004.	Plan 2005.	OPIS	Ostvareno 2004.	Plan 2005.
A. Budžet po stavkama			B. Programski budžet		
Plate i naknade tr. zaposlenih	6.640.515,48	7.003.802	Kontrola kriminala i istrage	2.677.123,45	3.555.000
Doprinosi poslodavca	250.597,22		Kontrola saobraćaja	1.610.177,40	1.750.000
Troškovi materijala i usl.	1.032.729,65	758.580	Popravni domovi	470.023,88	350.500
Putni troškovi	87.911,90	64.000	Inspekcijski poslovi	320.321,14	230.000
Trošk. za energiju	71.002,74	66.600	Obuka policije	182.258,45	254.000
Komunalni troškovi	100.580,84	90.000	Zaštita imovine i lica	68.258,00	125.000
Nabavka mat.	366.852,75	227.980	Izdavanje lič. dok	10.427,99	15.500
Usluge prevoza i goriva	114.048,02	133.000	Patrolna služba	860.963,23	980.000
Iznajmljivanje imovine i opreme	4.874,50	3.000	Sprečavanje delikvencije	640.254,55	365.000
Troškovi tekućeg održavanje	191.452,21	88.000	Ostale vrste zaštite	563.963,33	321.000
Troškovi osigururanja	18.694,56	20.000	Registracija mot. vozila	96.654,23	125.000
Ugovorene usluge	77.312,13	66.000	Vođenje upravnih postupaka	40.718,25	65.450
Nabavka opreme	375.325,38	391.760	Opšta administracija	382.698,45	488.875
Ukupno:	7.923.842,35	8.625.325,00	Ukupno:	7.923.842,35	8.625.325

Izvor: Pregled budžeta Brčko Dostrikt za 2004. i plan budžeta za 2005. godinu, odjeljenje: Policija.

Programski budžet donosiocima odluka omogućava da odmjere odgovarajući iznos sredstava za svaku djelatnost i zato se toj aktivnosti mora posvetiti odgovarajući pažnja. Programski budžet višem menadžmentu omogućava da upoređuje troškove sa planiranim outputima za svaku pojedinačnu aktivnost. Treća komponenta budžeta je informacija o planiranim outputima koja se obično sastoji od mjerenja procesa (ili radne norme) i rezultata mjerenja.

3.4.2. Faze operativnog budžetskog procesa

Imajući u vidu kompleksnost procesa budžetiranja, njegovo uspješno funkcionisanje podrazumijeva uređen proces u okviru koga treba pažljivo predvidjeti određene postupke i procedure. Efiksano upravljanje ovim procesom zahtijeva, pored kvalitetne računovodstvene podrške, obezbjeđenje i drugih preduslova koji se odnose, prije svega, na organizaciono-tehničku podršku budžetskom procesu i obezbjeđenje potrebnih radnih pretpostavki koje treba da čine osnovu za razvijanje kvalitetnih budžetskih izvještaja. Organizaciono-tehnička podrška budžetskom procesu podrazumijeva propisivanje postupaka, određivanje nosilaca budžetskog procesa, kao i način pripreme, usklađivanja, revidiranja i odobravanja budžeta.⁷⁶² U manjim profitnim kompanijama i neprofitnim organizacijama sa jednostavnom organizacionom strukturom

⁷⁶² Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 462.

ove aktivnosti ne moraju da budu formalizovane u smislu postavljanja određenih rješenja i pisanih postupaka. Međutim, u javnom sektoru i neprofitnim organizacijama, koje se finansiraju iz budžeta, u cilju efikasnijeg upravljanja budžetskim procesom najčešće su formirana Odjeljenje za budžet (i finansije) i Odbor za budžet.

Budžetiranje podrazumijeva precizan plan odvijanja budžetskih aktivnosti, a takav plan treba da sadrži redoslijed poteza u budžetskom procesu, počev od davanja uputstava (smjernica), pripreme za procjenu budžeta, pregled procjene budžeta i odobrenja budžeta. Proces razmatranja može dovesti do revizije prvobitne procjene tako da predloženi budžet može biti prerađen nekoliko puta prije nego što bude konačno odobren.⁷⁶³ U ovom planu od posebnog značaja je vremenska dimenzija u smislu specificiranja vremena u kome se odvijaju nabrojane aktivnosti. Ako se budžet pripremi prerano, neće biti zasnovan na najnovijim informacijama, međutim, ako je premalo vremena, budžetski proces će biti ubrzan i nekompletan. U javnim entitetima proces budžetiranja počinje skoro šest mjeseci prije nego što se prijedlog budžeta dostavi skupštini na usvajanje, dok je u neprofitnim organizacijama ovaj period znatno kraći.

Viši menadžment obično počinje proces budžetiranja formulišući budžetska uputstva (smjernice) i dajući ih operativnim menadžerima. Ako se budžet formuliše na nerealnim pretpostavkama, treba ga ponovo revidirati, što zahtijeva dodatni, bespotrebni, napor i beskorisno trošenje vremena. Ako postoje odobreni programi, jedna od uputa je da budžet mora biti konzistentan sa datim programima. Inovacije mogu doći u obzir samo ako je menadžerima dopušteno da predlože aktivnosti koje nisu dio odobrenih programa. Kada nema formalnih programa, viši menadžment treba da upozna operativni menadžment sa ograničenjima u kojima se budžet mora pripremati. Ova ograničenja mogu se izraziti u jednoj rečenici: budžet ne može iznositi više od 105% iznosa utrošenog prethodne godine.⁷⁶⁴ Ipak, smjernice treba da sadrže više detalja i one bi trebalo da uključe: 1) planirane promjene u aktivnostima organizacije, 2) procjenu visine zarada, 3) uslove pod kojima se može zahtijevati veći broj zaposlenih, 4) broj zaposlenih koji može biti nagrađen, 5) usluge koje treba da obezbijede centri odgovornosti i 6) planiranu dobit, odnosno višak prihoda nad rashodima. Ukoliko smjernice nisu dostavljene na vrijeme ili uopšte nisu dostavljene procjena se treba zasnivati na pretpostavci da će aktivnosti neprofitnih organizacija i javnih entiteta biti slične i u narednoj godini.⁷⁶⁵

U mnogim neprofitnim organizacijama menadžeri nižeg nivoa odgovorni su i uključeni u pripremu budžeta u dijelu koji se odnosi na njihove aktivnosti. Na ovaj način u pripremi budžeta učestvuju i ostali zaposleni, ali odluku o procjeni budžeta donosi operativni menadžer ali ne i zaposleni. Ovakva participacija u pripremi budžeta razlikuje se od one gdje je procjena budžeta izvršena na najvišem nivou, a zatim nametnuta operativnim menadžerima, pošto se kasniji mogući konflikti već u ovoj fazi mogu

⁷⁶³ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 495.

⁷⁶⁴ Izgleda da je ova rečenica postala uobičajena kada se radi o pripremi budžeta neprofitnih organizacija nižih organizacionih nivoa koje se finansiraju iz budžeta entiteta. "Direktiva" je jasna i kratka: "prihode povećati sa 5% a rashode za 2% u odnosu na prethodnu godinu. Radeći na ovakav način, neprofitne organizacije nižih nivoa "završe posao" iste sedmice kada dobiju smjernice od strane višeg menadžment nivoa.

⁷⁶⁵ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 496.

prevazići. Ukoliko se trenutni nivo rashoda uzima kao polazna tačka, budžet se može oblikovati prilagođavanjem visine zarada, eliminisanjem vanrednih faktora koji utiču na potrošnju, promjenama u programima, prilagođavanjem diskrecionih rashoda itd. Ako se s obimom aktivnosti prihodi i rashodi mijenjaju, budžetski troškovi mogu se prikazati na osnovu fiksnog iznosa plus promjene po jedinici obima aktivnosti.⁷⁶⁶

Pregled budžeta i proces odobravanja imaju stručnu i motivacionu dimenziju. Stručni aspekti obično se provode analizom budžeta i pažnja je usmjerena na odnos između troškova i koristi predloženih programa. Analiza budžeta mora biti koncentrisana na tačnost, ali, isto tako, je pod značajnim vremenskim ograničenjima. Kada je u pitanju pregled procesa budžetiranja veoma značajna činjenica, koja se ponekad previdi, je da za ovaj proces obično nema dovoljno vremena. Predloženi budžet za svaki centar odgovornosti mora se provjeravati najmanje nekoliko sedmica. S obzirom da nemaju dovoljno vremena da urade drugačije, menadžeri kao početnu tačku u ispitivanju predloženog budžeta obično uzimaju trenutne nivoe potrošnje.⁷⁶⁷

Predloženi budžeti prvo se pregledaju od strane lica zaduženih za budžet, koja tada daju preporuke linijskim menadžerima. Ovaj pregled ima dva aspekta, jedan vezan za misiju programa a drugi za podršku programima. Ako je u pitanju novi program, malo se može uraditi da se procjene prihoda i rashoda promijene u toku procesa preispitivanja budžeta. Ako je program već u toku, balans aktuelnih i predloženih troškova može se analizirati. Analitičari se fokusiraju i na podršku programima. Ako se mijenja veličina entiteta odlukama u vezi s programskim zadacima, moraju se izvršiti odgovarajuća prilagođavanja u postojećem nivou potrošnje za podršku namjeravanim aktivnostima. Nakon prilagođavanja vezanih za promjene u veličini budžetski analitičar treba izvršiti ponovni detaljni pregled podrške aktivnostima koristeći prilagođene nivoe troškova. Na kraju analitičari vrše poređenje u okviru sličnih aktivnosti unutar organizacije, provjeravaju da li je budžet konzistentan sa propisanim procedurama i postupcima,⁷⁶⁸ da li su predviđene zarade opravdane, kao i druge provjere uključujući i jednostavnu ali vrlo osjetljivu provjeru aritmetičke tačnosti.

Diskrecioni troškovi čine značajan procenat budžeta neprofitnih organizacija. Pošto nema utvrđenog benčmarka da se dođe do tačnog iznosa diskrecionih troškova, ovi troškovi ne bi trebalo da se analiziraju od strane analitičara koji se bavi budžetom, nego bi se njihov iznos utvrđivao pregovorima samih menadžera. Kao i kod svih pregovora, dvije strane imaju isti interes, da postignu vlastiti uspjeh, međutim, njihovi

⁷⁶⁶ Na primjer, ukoliko se računaju ukupni troškovi studentske ishrane procjena se vrši prema broju serviranih obroka, s tim da se predvidi i varijabilni dio troškova (npr. 300.000 KM plus 2 KM po obroku) zbog obogaćivanja jelovnika ili cikličnog povećanja broja obroka, s tim da i prihodi variraju. Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 497.

⁷⁶⁷ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 498

⁷⁶⁸ Zasnovanost procesa budžetiranja na utvrđenoj poslovnoj politici organizacije i odgovarajućim upravljačkim odlukama, utemeljenost budžetiranja na organizacionoj strukturi radi lakšeg agregiranja parcijalnih funkcionalnih budžeta u master budžet u funkcionalno strukturiranim organizacijama i višestepeno agregiranje u divizionarno strukturiranim organizacijama, metodološkoj podudarnosti budžetiranja sa računovodstvenim izvještavanjem o ostvarenjima, što podrazumijeva emitovanje izvještaja po računovodstvenim područjima odgovornosti koja su u isto vrijeme i budžetske cjeline u procesu planiranja, čime se stvara osnova za smislenu budžetsku kontrolu. Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 463-464.

interesi su suprotstavljeni. Kao i u svakoj igri, postoje pravila za proces budžetiranja i mnoga od njih su nepisana, ali značajno variraju od jedne do druge organizacije. Ova pravila, u velikoj mjeri, zavise i od veličine organizacije i odnosa između menadžera i budžetskih korisnika. Osnovni razlog za to je stav menadžera: "viši menadžment nema vremena da provjeri svaki broj koji ste stavili u plan, tako da je jedna od strategija stavi sve, ko ima sreće i nakon revizije ima 50% više sredstava, odnosno odobravanja budžeta."⁷⁶⁹ Igre se mogu podijeliti u dvije kategorije: interne, koje se koriste unutar jedne organizacije i eksterne, koje se koriste između menadžera organizacija i zakonodavnih tijela koja odobravaju sredstva. Završni razgovori vode se između menadžmenta i bilo kojeg upravljačkog tijela koje ima konačno ovlaštenje da odobri plan (budžet) organizacije ili zakonodavnog tijela za javne entitete. Nakon odobravanja, budžet se raspoređuje u organizaciji i postaje odobreni plan (budžet) kojeg se menadžeri treba da pridržavaju.

Ukoliko imamo u vidu savremene dinamičke uslove privređivanja koji podrazumijevaju brze reakcije organizacija na promjene u okruženju, neophodnost preispitivanja sadržine postojećih budžeta i njihovo revidiranje, postaje jasno da efikasno budžetiranje, koje može da odgovori plansko-kontrolnim potrebama, podrazumijeva primjenu računarske tehnike. Ona omogućava da se budžetske analize mogu koristiti modelima koji opisuju kako ključne varijable utiču na određenu situaciju i odnose među njima a takvi modeli ne moraju da budu komplikovani. Finansijski model koji se fokusira na odnose između značajnih promjenjivih elemenata nastavnog plana jednog fakulteta može biti sačinjen unošenjem svih početnih vrijednosti, osim jedne: visine naknade po studentu. Uz pomoć ovih informacija može se izračunati iznos školarine (upisnine) po studentu koji je neophodan da bi se ovaj model doveo u ravnotežu. Model je u ravnoteži u smislu da su raspoloživi prihodi u ekvilibrijumu sa troškovima. U drugom slučaju, školarina se može unijeti u model u fazi koju odredi viši menadžment, dok se model može koristiti da se odredi broj studenata koji su potrebni za postizanje ravnoteže (izračunavanje praga rentabiliteta).

3.4.3. Priprema master budžeta u neprofitnim organizacijama

Sistem budžetiranja (računovodstvenog planiranja) u neprofitnim organizacijama uključuje: 1) planiranje i pripremu poslovnog plana (plana poslovnog rezultata), 2) planiranje i pripremu plana (budžeta) novčanih tokova, 3) planiranje i pripremu (periodičnog) plana kapitalnih ulaganja i 4) planiranje i pripremu plana finansijske strukture (bilansa stanja).⁷⁷⁰ Poslovni plan sastoji se od funkcionalnih (pojedinačnih, parcijalnih) planova i opšteg poslovnog plana, koji se pojavljuje u formi planiranog bilansa uspjeha. Parcijalni planovi u profitno orijentisanim organizacijama obično uključuju: a) plan (budžet) prodaje i plan troškova prodaje (marketinga), b) plan (budžet) proizvodnje i plan (budžet) troškova proizvodnje, c) plan (budžet) nabavke i plan (budžet) troškova nabavke, d) plan (budžet) troškova opšteg upravljanja i administracije i

⁷⁶⁹ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 502.

⁷⁷⁰ Stevanović, N.: *Sistemi obračuna troškova*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003., str. 459.

e) plan (budžet) troškova istraživanja i razvoja.⁷⁷¹ Neke neprofitne organizacije ili njihovi dijelovi imaju aktivnosti koje su slične⁷⁷² profitno orijentisanim organizacijama, tako da analiza i kontrola menadžerskih performansi ima isti značaj kao i u profitno orijentisanim kompanijama.

3.4.3.1. Plan (budžet) prodaje i prihoda od prodaje usluga

U procesu budžetiranja plan prodaje obično se označava kao startna osnova za pripremu drugih planova i predstavlja najvažniji pojedinačni plan u budžetskom procesu. Imajući u vidu mjesto i značaj plana prodaje u procesu budžetiranja, kao primarni ciljevi na ovom području nameću se smanjenje neizvjesnosti o budućim prihodima, inkorporiranje procjena menadžmenta u planski proces, obezbjeđenje neophodnih informacija za razvijanje drugih funkcionalnih planova i stvaranje osnove za kontrolu prodajnih ostvarenja.⁷⁷³ Uopšteno posmatrano, postupak planiranja prihoda od prodaje usluga realizuje se u tri faze. Prva faza je predviđanje prodaje za buduću period sa pretpostavkom sadašnjih uslova, bez dodatnih mjera organizacije. U drugoj fazi donose se odluke s ciljem djelovanja na obim i vrijednost prodaje usluga i procjenjuju se efekti.⁷⁷⁴ U trećoj fazi, prije konačnog prihvatanja, plan prodaje mora da bude testiran drugim planovima u sistemu.

Problem postavljanja realnog plana prodaje prvenstveno se ogleda u tome što je do tačnih projekcija veoma teško doći. Za ove svrhe koriste se različite tehnike: projekcije prodaje zasnovane na procjeni menadžmenta, projekcije prodaje zasnovane na grupnom prosuđivanju zaposlenog osoblja, projekcije prodaje zasnovane na primjeni statističkih tehnika i sl. Za realne projekcije prodaje neophodno je kvantifikovati veliki broj faktora kao što su: očekivane akcije konkurencije, usvojena politika cijena, iskustveni podaci o prodaji, planirana ulaganja u reklamu i propagandu i dr. U profitno orijentisanim entitetima odgovornost za pripremu budžeta prodaje i za njegovu sadržinu locirana je u okviru marketing sektora. U najvećem broju neprofitnih organizacija marketing sektor obično nije zastupljen i odgovornost za ovaj plan na top menadžmentu.

Operativni godišnji plan prodaje (realizacije) usluga podrazumijeva detaljno planiranje cjelokupnog asortimana pružanja usluga i to ne samo na godišnjem nivou nego i po kvartalima i mjesecima. U ovom smislu, od nosilaca budžetskog planiranja očekuju se projekcije asortimana pružanja usluga kako po količini tako i po vrijednosti. U cilju ilustracije cjelokupnog procesa budžetiranja koji uključuje razvijanje parcijalnih funkcionalnih planova i njihovo objedinjavanje u okviru master budžeta, poslužićemo se primjerom kojim smo i do sada ilustrovali naša istraživanja, gdje se radi o funkcionalno strukturiranoj neprofitnoj organizaciji koja u svom asortimanu ima dva tipa usluga. Parcijalne budžete pripremićemo na kvartalnom i godišnjem nivou, dok će master budžet biti pripremljen samo na godišnjem nivou.

⁷⁷¹ Ukoliko su ove aktivnosti organizovane u sastavu pojedinih fakulteta, u okviru Univerziteta, i ako su troškovi ovih aktivnosti značajni po obimu. Stevanović, N.: *Sistemi obračuna troškova*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003., str. 459-485.

⁷⁷² Ili im predstavljaju značajnu konkurenciju.

⁷⁷³ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 469.

⁷⁷⁴ Analizom prelomne tačke.

Polazeći od naznačenih pretpostavki plan prodaje usluga neprofitne organizacije iz oblasti obrazovanja predstavljen je kako slijedi: ⁷⁷⁵

Tabela 49. Plan (budžet) prodaje i prihoda od prodaje

Elementi	Usluge A		Usluge B		Ukupno	
	Broj	Vrijednost	Broj	Vrijednost	Broj	Vrijednost
1. Prodajne cijene	499		3.290			
2. I kvartal	41	20.459	-	-	41	20.459
3. II kvartal	18	8.982	17	55.930	35	64.912
4. III kvartal	16	7.984	-	-	16	7.984
5. IV kvartal	1.195	596.305	13	42.770	1.208	639.075
6. Ukupno	1.270	633.730	30	98.700	1.300	732.430

Zavisno od plansko-kontrolnih potreba u konkretnom slučaju struktura plana prodaje može biti koncipirana na različite načine. Po horizontali plan može da bude raščlanjen po mjesecima ili po nekim drugim interesantnim vremenskim intervalima. Vremenski intervali su naročito interesantni za posmatranu neprofitnu organizaciju kada se plan sastavlja za vremenski period 01.10. tekuće do 30.09. naredne godine, koliko traje školska godina. Isto tako, vremenski interval oktobar-decembar ostvaruje preko 80% ukupnih prihoda, dok se u periodu januar-septembar ostvaruje manje od 20% planiranih prihoda, što zahtijeva pažljivo planiranje tokova gotovine i rasporeda viška prihoda nad rashodima. U dijelu koji se odnosi na cijene plan prodaje mora uvažavati propisane cijene od strane nadležnog ministarstva i plaćanje upisnine u dvije rate. Priprema plana prodaje na nivou univerziteta podrazumijeva prikazivanje svih informacija na nivou pojedinih fakulteta a onda njihovo objedinjavanje kao cjeline.

3.4.3.2. Plan (budžet) troškova prodaje

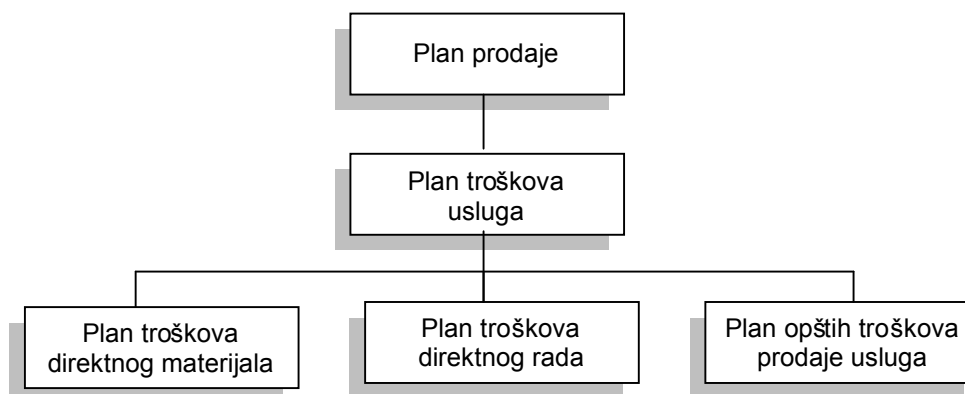
Plan vrijednosti pružanja usluga koji sadrži informacije o asortimanu, količini, vrijednosti i vremenskoj realizaciji, u tijesnoj je vezi sa planiranom prodajom. Logičan redoslijed, nakon sastavljanja plana prodaje, nalaže razvijanje plana troškova prodaje usluga i njegovo usklađivanje sa planom prodaje. Priprema ovog plana za potrebe master budžeta podrazumijeva specificiranje obima i asortimana troškova prodaje usluga kao odgovor na zahtjeve koji su sadržani u planu prodaje. Dok je u profitnim

⁷⁷⁵ Usluge neprofitne organizacije klasifikovane su u dvije osnovne gupe: A – redovni i vanredni četvorogodišnji studij i B – poslijediplomski studij. Cijene usluga planirane su na osnovu propisanog cjenovnika od strane univerziteta za četvorogodišnji studij, dok su cijene za poslijediplomski studij planirane na nižem nivou u odnosu na cijena istih usluga konkurentskih neprofitnih organizacija u okruženja. Planom je predviđeno da se u školskoj 2005/2006 godini, pored sadašnjih 920, upiše 350 studenata na prvu godinu studija i 30 na poslijediplomski studij. Planirani prihodi za osnovni studij agregirani su u veće grupe i to: 1) prihodi od upisnina za četvorogodišnji studij ostvaruju se u četvrtom kvartalu (100 studenata na teret budžeta plaća upisninu od 60 KM, studenti koji se sami finansiraju 660 KM, vanredni studenti 630 KM, i studenti poslediplomskog kursa 3.290 KM (u više rata). Prijava ispita vrši se u svakom kvartalu po završenoj nastavi iz jednosemestralnih predmeta. Planom je predviđeno da će 80% ukupno upisanih studenata prijaviti sve ispite u prvom roku, da je prolaznost na ispitima oko 50% od broja prijavljenih, cijena prijave ispita 5 KM za četvorogodišnji studij i za poslijediplomski studij 50 KM. Planirano je da u toku godine diplomira najmanje 21 student a da je prijava diplomskog rada 100 KM. Prihodi koji su manje značajni izostavljeni su iz plana kao što su: naknade za uvjerenja, ispisi sa studija, izdavanje diploma i sl. Naznačeni broj izvršenih usluga po pojedinim kvartalima je uslovan, pošto treba imati u vidu prodajne cijene i ukupno ostvareni prihod.

entiteta politika zaliha veoma osjetljiv problem koji tangira sve funkcije i značajno utiče na dobitna ostvarenja, kod najvećeg broja neprofitnih organizacija zalihe u bilansnim agregatima nisu iskazane.

Planiranje troškova prodaje usluga uključuje planiranje troškova direktnog materijala, troškova direktnog rada i opštih troškova prodaje usluga uz rješavanje specifičnih problema njihovog planiranja. Zahtjevi kontrole nalažu analitičko planiranje troškova po vrstama usluga i izabranim vremenskim intervalima, kao i pripremu posebnog budžeta troškova prodaje usluga (slika 20).

Slika 20. Tok aktivnosti u planiranju troškova prodaje (pružanja) usluga



Izvor: Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 478.

Potrebno je praviti razliku između direktnih ili pojedinačnih troškova usluga, (troškovi materijala izrade, troškovi zarada izrade) i indirektnih ili opštih troškova (troškovi ostalog materijala, troškovi energije, troškovi zarada režije, troškovi neproizvodnih usluga, nematerijalni troškovi). Ova podjela izvršena je po kriterijumu zaračunavanja nosiocima troškova (konačnim učincima). Direktni troškovi predstavljaju one troškove koji se neposredno zaračunavaju pojedinim uslugama neprofitne organizacije. Indirektni (opšti) troškovi mogu se zaračunati (alocirati) pojedinim uslugama posredno, tj. pomoću pažljivo odabranih uslovnih baza (ključeva alokacije). Opšte troškove ne treba izjednačavati sa fiksnim, iako imaju i fiksni karakter, oni sadrže i varijabilne troškove a njihov značajan dio je mješovitog karaktera.

Planiranje troškova direktnog materijala ima za cilj da se utvrde potrebni utrošci (količine) i troškovi direktnog materijala u cilju izrade plana poslovnog rezultata i plana nabavke materijala. Priprema plana troškova direktnog materijala uključuje poznavanje tri ključna informaciona inputa: planirani obim pružanja usluga u budžetskom periodu, planiranu potrošnju materijala po jedinici usluge i očekivane nabavne cijene materijala.⁷⁷⁶ Dok je u profitno orijentisanim entitetima najosjetljiviji problem utvrđivanje potrebnog materijala za proizvodnju jedinice proizvoda, u neprofitnim organizacijama standardizacija se obično vrši iskustvenim sagledavanjima iz prethodnih perioda. Pored standardizovanih utrošaka, utvrđivanje troškova zahtijeva poznavanje i cjenovne komponente troškova materijala, odnosno nabavnih cijena. Polazeći od plana troškova pružanja usluga, pretpostavke da za svaku vrstu usluge učestvuje jedan materijal, da je

⁷⁷⁶ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 479.

za svaki materijal utvrđena standardna potrošnja izražena vrijednosno, ne zahtijeva planiranje negativnih odstupanja, u našem slučaju plan troškova direktnog materijala mogao bi da sadrži sljedeće formalne izraze:

Tabela 50. Plan (budžet) troškova direktnog materijala

Elementi	Mat. po jed.	Nab. cijena	Trošak po jed.	Kvartali				Svega za godinu
				I	II	III	IV	
I Usluga A								
Planirane usluge				41	18	16	1.195	1270
1.Materijal X	2	10	20	820	360	320	23.900	25.400
II Usluga B								
Planirane usluge					17	-	13	30
1. Materijal Y	2	15	30	-	510	-	390	900
III Ukupni troškovi mater.				820	870	320	24.290	26.300
IV Troškovi po vrstama				820	870	320	24.290	26.300
1. Troškovi materijala X				820	360	320	23.900	25.400
2. Troškovi materijala Y				-	510	-	390	900

Plan troškova direktnog materijala iskazan u ukupnom iznosu za obračunski period direktno utiče na sadržaj sva tri izvještaja⁷⁷⁷ koja čine master budžet, ali nema značaj kao u profitno orijentisanim entitetima. U konkretnom slučaju, troškovi direktnog materijala učestvuju sa svega 2,61% u planiranim prihodima od izvršenih usluga u cjelokupnom budžetskom periodu, odnosno 26.300 KM sa pripadajućim rasporedom po kvartalima.

Planiranje troškova zarada pretpostavlja razmatranje različitih činilaca kao što su: postojeći broj zaposlenih u stalnom radnom odnosu, zaposleni u dopunskom radnom odnosu, zaposleni po ugovoru o radu, dinamika zapošljavanja pripravnika, ulaganje u obrazovanje zaposlenih, obavljanje različitih poslova od strane zaposlenih i sl. Ovi troškovi moraju se planirati na različitim nivoima: na nivou upravljačkog vrha, na nivou zaposlenih u nastavnom procesu sa različitim zvanjima, za zaposlene u administraciji, za zaposlene u obavljanju pomoćnih poslova i sl. Ovdje prvenstveno pažnju fokusiramo na direktne troškove bruto zarada zaposlenih u neposrednom pružanju usluga, dok su ostali troškovi rada u pružanju usluga indirektnog karaktera i kao takvi predstavljaju sastavni dio plana opštih troškova.⁷⁷⁸

Ako imamo u vidu potrebe kontrole, onda plan (budžet) troškova direktnog rada treba pripremiti po vrstama usluga kako bi bila moguća kontrola troškova plata, kontrola troškova svake usluge, po užim centrima odgovornosti u okviru pružanja pojedinih usluga i kraćim vremenskim intervalima (kvartalima), kako bi bila moguća kontrola područja odgovornosti i njihovih menadžera. U profitno orijentisanim organizacijama, u operativnom smislu, obračun troškova zarada izrade zahtijeva tri ključna informaciona

⁷⁷⁷ Bilans stanja, bilans uspjeha i bilans novčanih tokova.

⁷⁷⁸ Direktne zarade u bruto iznosu utvrđene su na osnovu prosječne cijene rada iz prethodnog perioda. Za 32 nastavnika i 10 saradnika vodilo se računa da u nastavnom procesu učestvuju sa 60 odnosno 36 časova na ispitima, da je bruto plata nastavnika 1.171,42 KM, a saradnika 700,00 KM (u ovaj iznos uključene su i indirektno (režijske) zarade na osnovu ukupnog broja radnih sati u toku godine. Za sve nastavnike i saradnike utvrđena je prosječna zarada bez obzira na zvanje.

inputa: planirani obim proizvodnje u budžetskom periodu, standardno vrijeme izrade po jedinici proizvoda⁷⁷⁹ i planiranu cijenu po času.⁷⁸⁰

Za prepoznavanje proporcionalnosti troškova i njihovo uključivanje u interni obračunski sistem, tj. sistem planiranja i kontrolu troškova i poslovnog rezultata od odlučujućeg značaja je način izražavanja aktivnosti u odnosu na koju se ispoljava proporcionalnost troškova, tj. izbor vrsta i jedinica njihove mjere koje stoje u srazmjernom odnosu s varijabilnim troškovima.⁷⁸¹ Pogonski obračun, kao analitički aspekt planiranja i kontrole učinaka, troškova i rezultata pozvan je da odgovori na ovaj izazov pošto je finansijsko knjigovodstvo u tom pogledu nemoćno. Standardizovanje zarada izrade uključuje standardizovanje količine direktnog rada po jedinici usluge i mjestima troškova. Dok je standardizovanje po mjestima troškova izvodljivo, standardizovanje zarada izrade po jedinici usluge u neprofitnim organizacijama, iz oblasti obrazovanja, nije uobičajeno. Pošto se obračun zarada vrši primjenom ugovorene cijene rada po času, danu, sedmici ili mjesecu na vrijeme radnika provedeno na radu nezavisno od učinka koji on za to vrijeme ostvari, ovi troškovi ne pokazuju varijabilnost (proporcionalnost) prema obimu aktivnosti. Na mjestu nestalih varijabilnih plata izrade stupa približno isti sloj dodatnih "fiksni" troškova plata režije.

Nosilac rezultata, dakle, prihoda i na odgovarajući način koncipiranih troškova jeste usluga ili proizvod. Bilo da su prodajne cijene usluga, tj. njihovi jedinični prihodi određeni od tržišta, bilo da se do njih treba doći na bazi troškova, ostaje problem utvrđivanja troškova po nosiocima, a to je osnovni zadatak kalkulacije. Kalkulacija predstavlja skup postupaka pomoću kojih se dolazi do troškova po jedinici usluge u skladu sa odgovarajućim ciljevima kalkulacije, odnosno svrhama u koje se cijena koštanja nosilaca troškova i rezultata koristi. Ukoliko je u pitanju potpuna alokacija troškova na nosioce, direktni troškovi rada mogu se alocirati na usluge kao konačne učinke organizacije. Razvijanje plana troškova zarada obračunatih po stvarnim troškovima pretpostavlja povezivanje planiranih usluga, potrebnog vremena i planiranih cijena za potrebe kvartalnog razvijanja parcijalnih planova, što je kvantitativno iskazano u tabeli 51. Sa stanovišta nosilaca troškova ovako utvrđen plan troškova direktnog rada poslužiće kao ključ za alokaciju opštih troškova proizvodnje na nosioce.

Tabela 51. Plan (budžet) troškova direktnog rada

Elementi	Kvartali				Svega za godinu
	I	II	III	IV	
Usluga A					
Potrebno vrijeme	1.100	1.466	550	916	4.032
Cijena po času	73,33	73,33	73,33	73,33	73,33
Ukupni troškovi	80.640	107.520	40.320	67.200	295.680
Usluga B					
Potrebno vrijeme	-	80	10	50	140
Cijena po času	-	150	150	150	150
Ukupni troškovi	-	12.000	1.500	7.500	21.000
Ukupni troškovi rada	80.640	119.520	41.820	74.700	316.680

⁷⁷⁹ Vrijeme po jedinici usluge je 45 ili 60 minuta, ali troškovi nisu varijabilni obimu aktivnosti.

⁷⁸⁰ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 482.

⁷⁸¹ Isto, str. 73.

Plan opštih troškova proizvodnje sadrži troškove koji su vezani za funkciju pružanja usluga ali se ne mogu direktno vezati za pojedinačne usluge. Radi se o različitim troškovima kako u pogledu vrsta tako i u pogledu njihovog ponašanja u odnosu na obim aktivnosti. Opštim troškovima pripadaju troškovi ostalog (indirektnog) materijala, troškovi indirektnog rada, troškovi održavanja, troškovi energije, troškovi amortizacije, troškovi osiguranja i sl. U odnosu na obim, opšti troškovi proizvodnje ponašaju se varijabilno, fiksno ili mješovito. Osnovni problem u planiranju opštih troškova usluga sastoji se u razlaganju mješovitih troškova na varijabilni i fiksni dio. To razlaganje može biti izvršeno pomoću različitih metoda kao što su: razlaganje prema procjeni njihovog pretežnog karaktera, metod najvišeg i najnižeg nivoa troškova prema iskustvu iz prethodnog perioda, grafički metod i metod najmanjih kvadrata.⁷⁸² Poslije rađanja opštih troškova na varijabilni i fiksni dio, varijabilni troškovi vežu se za obim aktivnosti a fiksni troškovi utvrđuju u ukupnom iznosu uz pomoć praktičnog kapaciteta i standardizuju po jedinici usluge. Najjednostavniji način planiranja ovih troškova je njihovo zasnivanje na istorijskim troškovima, a mogu ih primjenjivati neprofitne organizacije koje imaju ustaljen obim aktivnosti i relativno stabilan iznos ovih troškova. Plan opštih troškova za potrebe izrade poslovnog plana u profitno orijentisanim entitetima i neprofitnim organizacijama koje su slične profitnim, a na osnovu njihovog pretežnog karaktera može da ima sljedeći formalni izraz:

Tabela 52: Plan (budžet) opštih troškova

Elementi	Kvartali				Svega za godinu
	I	II	III	IV	
I Opšti varijabilni troškovi	61.916	38.456	97.226	105.846	303.444
1. Indirektni materijal	1.400	1.120	400	2.920	5.840
2. Indirektni rad ⁷⁸³	52.816	25.936	93.136	66.256	238.144
3. Energija	2.080	960	880	3.040	6.960
4. Održavanje	500	200	250	350	1.300
5. Putni troškovi	5.120	10.240	2.560	33.280	51.200
II Opšti fiksni troškovi	4.050	4.050	4.050	4.050	16.200
1. Osiguranje	1.550	1.550	1.550	1.550	6.200
2. Ostali fiksni troškovi	2.500	2.500	2.500	2.500	10.000
III Ukupni opšti tr. usluga (I+II)	65.966	42.506	101.276	109.896	319.644

U slučaju navedene neprofitne organizacije, primjenom knjigovodstveno-tehničke metode, za potrebe alokacije troškova na nosioce i standardizovanja po jedinici usluga navedene vrste troškova potrebno je reklasifikovati na varijabilni i fiksni dio. Kao varijabilne (proporcionalne) troškove treba standardizovati troškove indirektnog materijala i troškove energije, pošto se njihov najveći dio odnosi na proizvodna mjesta troškova, dok ostali navedeni primarni troškovi imaju fiksni karakter. Dakle, planirani

⁷⁸² Stevanović, N.: Sistemi obračuna troškova, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 475-478.

⁷⁸³ Troškovi indirektnog rada za nastavnike utvrđeni su kao razlika između ukupnih časova (160 x 12= 1.920 časova) i direktnih časova rada (96) vodeći računa da su ukupne bruto zarada 449.824 KM. Na isti način utvrđeni su indirektni troškovi zarada za saradnike, kao razlika između ukupnih bruto zarada (84.000 KM) i direktnih zarada (52.800 KM). Raspored troškova indirektnih zarada po kvartalima izvršen je srazmjerno broju ostvarenih sati indirektnog rada.

ukupni opšti fiksni troškovi planirani na godišnjem nivou iznose 306.844 KM, dok po jedinici učinka za uslugu A iznose 233,50 KM a za uslugu B 343,23 KM.⁷⁸⁴

3.4.3.3. Plan (budžet) nabavke

Planom nabavke specificiraju se količine materijala koje treba nabaviti, vrste materijala, vrijednost i vrijeme kada je nabavke neophodno realizovati. U profitno orijentisanim entitetima postojanje direktne veze između plana proizvodnje i potrošnje direktnog materijala i količina koje treba nabaviti ne dozvoljava stavljanje znaka jednakosti usljed definisanja politike zaliha koja treba da apsorbuje razlike. U neprofitnim organizacijama postoji mogućnost sinhronizacije nabavke potrebnog materijala sa potrebama pružanja usluga i korišćenja koncepta just-in-time (JIT sistem).⁷⁸⁵ Imajući u vidu iskazane potrebe za materijalom, sadržane u planu troškova direktnog materijala, očekivane nabavne cijene i potrebe za indirektnim materijalom koji prati proces realizacije usluga, pripremljen plan nabavke ima sljedeći formalni izraz:

Tabela 53: Plan (budžet) nabavke (direktnog i indirektnog) materijala

Elementi	Kvartali				Svega za godinu
	I	II	III	IV	
Materijal X	820	360	320	23.900	25.400
Materijal Y	-	510	-	390	900
Indirektni materijal Z	1.400	1.120	400	2.920	5.840
Vrijednost ukupne nabavke	2.220	1.990	720	27.210	32.140

Da bi se zadovoljili zahtjevi fleksibilnosti potrebno je odvojeno planirati varijabilne i fiksne troškove nabavke. Planiranje varijabilnih troškova u projektovanju poslovnog rezultata polazi od prethodno planiranih nabavki i standardnih troškova nabavke po jedinici materijala čiji proizvod pokazuje ukupno planirani iznos varijabilnih troškova nabavke za nastupajući period. Pošto se istovremeno nabavlja sa direktnim materijalom u plan smo uvrstili i planirane količine indirektnog materijala koji se koristi u upravi i administraciji.

3.4.3.4. Plan (budžet) troškova prodatih usluga

Projekcija ostvarenja neprofitne organizacije u budžetskom periodu podrazumijeva suprotstavljanje projektovanih prihoda od prodaje usluga troškovima prodatih usluga i troškovima perioda. Pošto su prihodi od prodaje određeni planom prodaje usluga a troškovi perioda funkcionalnim planovima proizvodnih i neproizvodnih

⁷⁸⁴ Ukupni fiksni troškovi 306.844 KM : 4.172 direktnih časova usluga = 73,548418 KM/čas. Usluga A = 4.032 časova x 73,548418 KM = 296.547,221476 : 1.270 (studenata) = 233,501749 KM. Usluga B = 140 časova x 73,548418 KM = 10.296,778520 KM : 30 (studenata) = 343,225951. (A 296.547,221476 + B 10.296,778520 = 306.844 KM. Indirektni rad obračunat je kao razlika između direktnih časova rada i ukupnog godišnjeg fonda časova rada nastavnika i saradnika. Prosječna bruto zarada nastavnika je 1.171,42 KM a saradnika 700 KM mjesečno. Putni troškovi zasnovani su na istorijskim troškovima, električna energija obračunata po prosječnoj cijeni 0,80 KM/KWh na osnovu 8.700 KWh utrošenih u prethodnom periodu, osiguranje zaposlenih i studente proporcionalno je raspoređeno po kvartalima kao i ostali fiksni troškovi.

⁷⁸⁵ Horngren, C., Foster, G., Datar, S.: *Osnove troškovnog računovodstva, upravljački aspekt*, Udruženje računovođa i revizora FBiH, Sarajevo, 2002, str.841-869.

područja odgovornosti, potrebno je utvrditi iznos troškova usluga koje se u budžetskom periodu odnose na realizovane učinke. Ovi troškovi sadrže se u planu troškova direktnog materijala i planu opštih troškova proizvodnje. U našem slučaju, kada nema početnih i krajnjih zaliha, odnosno kada je obim "proizvedenih" usluga jednak obimu prodaje, postoji jednakost između plana troškova "proizvedenih" usluga i plana troškova prodatih usluga. U profitno orijentisanim entitetima ovakva situacija je prije izuzeak nego pravilo, ali je uobičajena u mnogim neprofitnim organizacijama.

U opredeljenju za način obračuna troškova po jedinici izbor može biti između različitih varijanti apsorpcionih i nepotpunih troškova. Opredeljujući se za obračun po standardnim varijabilnim troškovima u pripremi master budžeta i njegovih prednosti u odnosu na druge sisteme obračuna, primijenimo obračunski sistem koji pretpostavlja obračun varijabilne proizvodne cijene koštanja. Pošto su opšti varijabilni troškovi proizvodnje⁷⁸⁶ planirani u iznosu od 12.800 KM, pri sastavljanju kalkulacije neophodno ih je alocirati na pojedine usluge, kao što pokazuje naredni pregled:

Tabela 54: Alokacija opštih varijabilnih troškova prema direktnim časovima rada

Jedinice usluge	Direktni časovi rada	Učešće	Ukupni OVT	OVT po jedinici
1.270	4.032	0,9664	12.369,92	9,74
30	140	0,0336	430,08	14,34
-	4.172	1,0000	12.800	-

Nakon raspoređivanja opštih varijabilnih troškova po vrstama usluga sačinjava se kalkulacija troškova po jedinici realizovanih usluga:

Tabela 55: Kalkulacija standardne varijabilne proizvodne cijene koštanja

Elementi	Usluge RS – 1.270		Usluge PS - 30	
	Ukupni troškovi	Trošak po jedinici	Ukupni troškovi	Trošak po jedinici
1. Troškovi direktnog materijala	25.400,00	20,00	900,00	30,00
2. OVT usluga	12.369,92	9,74	430,08	14,34
3. Proizvodna cijena koštanja	37.769,92	29,74	1.330,08	44,34

Plan troškova prodatih usluga (učinaka) završava sljedećim formalnim izrazom:

Tabela 56. Plan troškova prodaje

Elementi	Planirana prodaja	Cijena koštanja	Vrijednost
1. Usluga A	1.270	29,74	37.769,92
2. Usluga B	30	44,34	1.330,08
3. Troškovi prodatih proizvoda	1.300		39.100,00

3.4.3.5. Plan (budžet) troškova marketinga

Troškovi marketinga, zajedno sa opštim troškovima upravljanja i administracije, pripadaju grupi neproizvodnih troškova. Računovodstvo odgovornosti u procesu planiranja, mjerenja i kontrole tretira ove troškove kao diskrecione centre rashoda.

⁷⁸⁶ Troškovi indirektnog materijala planiran su u iznosu 5.840 KM, a energije u iznosu 6.960 KM.

U neprofitnom sektoru marketing predstavlja tehniku satisfakcije među različitim grupama koji mogu da utiču na uspjeh neprofitne organizacije. U neprofitnoj areni uspješne marketing strategije organizacijama omogućavaju da postignu svoje misije, ciljeve i fokusiranjem na potrebe i zadovoljenje potreba svojih članova obezbijedi dugoročnu finansijsku stabilnost. Sa marketinške tačke gledišta postoje četiri kritična elementa označena kao 4P ili marketing miks: proizvod ili u slučaju neprofitnih organizacija programi i usluge, promocija proizvoda, programa ili usluge, cijena i mjesto gdje su proizvodi, programi ili usluge na raspolaganju.

Organizacije u neprofitnom sektoru manje su rigorozne u razvoju i testiranju novih proizvoda, programa i usluga ili ažuriranju i modernizaciji starih. U organizacijama koje ostvaruju profit mnogo novca troši se na promociju, dok neprofitni sektor raspolaže manjim iznosom sredstava koja se moraju racionalnije trošiti i moraju se više koristiti besplatni mediji. Tijesni odnos između cijene i stvarne vrijednosti nije nigdje očigledniji kao u konkurentskom svijetu neprofitnih organizacija. Često je teško odrediti stvarnu vrijednost različitih aktivnosti fakulteta, bolnica i sl. Potrošač koji pokušava da napravi razliku između dvije organizacije na istom polju može ponekad zaključiti da ona čija je cijena veća, zapravo, nudi bolji proizvod ili uslugu. Konačni element u marketing mixu je mjesto, lokacija na kojoj je proizvod dostupan potrošaču. Mnoge neprofitne organizacije shvatile su da, ako potrošači, klijenti ili članovi ne mogu ili neće da dođu u sjedišta organizacije, organizacija mora odnijeti proizvode i usluge njima. Razvijanje odgovarajućeg sistema distribucije proizvoda ili usluga postaje sve važnije u neprofitnom svijetu isto kao što je i kod profitno orijentisanih kompanija.⁷⁸⁷

U sadržinskom smislu, polazeći od vrsta troškova koji se mogu pojaviti u okviru ovoga područja odgovornosti, u planu troškova prodaje preovladavaju troškovi promotivnih aktivnosti i troškovi distribucije. Razvijanje plana troškova promotivnih aktivnosti vjerovatno je najkompleksnije područje planiranja troškova u okviru funkcije marketinga profitno orijentisanih kompanija, ali je značajno i kod neprofitnih organizacija. Polazeći od pretpostavke da se radi o diskrecionom centru rashoda i neposrednom vezivanju za obje vrste usluga, u okviru jednog područja odgovornosti, plan troškova marketinga izgleda kao što prikazuje naredna tabela.

Tabela 57. Plan (budžet) troškova marketinga

Elementi	Kvartali				Svega za godinu
	I	II	III	IV	
1. Troškovi reklame	-	500	500	-	1.000
2. Ostali fiksni troškovi	-	200	1.000	-	1.200
Ukupno	-	700	1.500	-	2.200

Pažljivim sagledavanjem troškova marketinga može se uočiti da se u njihovoj strukturi pojavljuju fiksni troškovi, diskrecioni fiksni troškovi, varijabilni troškovi i mješoviti troškovi. Fiksni troškovi utvrđuju se u ukupnom iznosu za cijeli obračunski period i onda raspoređuju po užim vremenskim intervalima (kvartalima, mjesecima, sedmicama). Diskrecioni fiksni troškovi nastaju kao posljedica tekućeg odlučivanja i oni se prepoznaju među troškovima promotivnih aktivnosti. Varijabilni troškovi ponašaju se proporcionalno

⁷⁸⁷ Wolf, T.: *Upravljanje neprofitnim organizacijama u XXI vijeku*, Simon & Schuster Inc., New York, 1999, p. 169.

obimu prodaje i najvećim dijelom odnose se na troškove distribucije. Mješovite troškove neophodno je razložiti na varijabilni i fiksni dio a onda rasporediti po užim vremenskim intervalima i vrstama usluga. Imajući u vidu da planirani iznos troškova marketinga čini samo 0,22% planiranih prihoda od prodaje usluga neprofitne organizacije, u konkurentskom okruženju neprofitnog sektora marketinškim aktivnostima treba posvetiti značajno više pažnje.

3.4.3.6. Plan (budžet) troškova opšteg upravljanja i administracije

Troškovi uprave i administracije smatraju se najčešće fiksnim troškovima polazeći od pretpostavke da je učešće varijabilnih troškova neznatno. U ove troškove spadaju troškovi plata administrativnog osoblja, troškovi reprezentacije, troškovi kancelarijskog materijala, troškovi službenih putovanja, finansijsko-računovodstveni poslovi, troškovi opšteg upravljanja organizacijom i sl. Za planiranje ovih troškova, kao startna osnova, najčešće se uzima nivo rashoda iz prethodnog perioda korigovan za planirane promjene aktivnosti koje dovode do njihovog povećanja ili smanjenja. Polazeći od pretpostavke da se troškovi opšteg upravljanja i administracije planiraju po vrstama, prvo na godišnjem nivou, a onda raspoređuju u jednakim iznosima po kvartalima, plan ovih troškova ilustrujemo kako slijedi:

Tabela 58. Plan (budžet) troškova opšteg upravljanja i administracije

Elementi	Kvartali				Svega za godinu
	I	II	III	IV	
1. Kancelarijski materijal	1.700	1.700	1.700	1.700	6.800
2. Plate administrativnog osoblja	17.450	17.450	17.450	17.450	69.800
3. Troškovi službenih putovanja	250	250	250	250	1.000
4. Troškovi reprezentacije	650	650	650	650	2.600
5. Troškovi osiguranja	900	900	900	900	3.600
6. Troškovi komunikacionih usluga	250	250	250	250	1.000
6. Ukupni troškovi	21.200	21.200	21.200	21.200	84.800

Sama priroda troškova uprave i administracije isključuje mogućnost standardizacije u istom obimu i sa istim stepenom preciznosti kao na području proizvodnje ili prodaje. Za određene aktivnosti ove funkcije moguće je utvrditi učinke i standardne troškove, što znatno olakšava postupak njihovog planiranja i kontrole. Po pravilu, to su rutinski poslovi koji se učestalo ponavljaju i imaju manje ili više tehnički karakter.⁷⁸⁸

3.4.3.7. Plan kapitalnih ulaganja (kapitalni budžet)

Plan kapitalnih ulaganja ili kapitalni budžet predstavlja dugoročni budžet koji sadrži planirane investicije i njihov vremenski raspored u periodu dužem od godinu dana. Ovaj proces implicira tri grupe odluka:⁷⁸⁹ 1) odlučivanje o tome koji investicioni projekti će biti prihvaćeni, što podrazumijeva identifikovanje mogućih investicionih alternativa koje će doprinijeti ostvarenju postavljenih ciljeva, procjenu predloženih projekata u kontekstu odgovarajuće cost-benefit analize i izbor projekata koji će biti

⁷⁸⁸ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004, str. 143.

⁷⁸⁹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 500.

implementirani; 2) determinisanje kapitalnih rashoda sa stanovišta njihove visine i vremenskog rasporeda, što je neophodno za testiranje mogućnosti organizacije da u datim uslovima podnese takve izdatke; 3) donošenje odluke o finansiranju predloženih projekata, odnosno da li se oni mogu finansirati iz internog cash flow-a, ili je potrebno finansiranje iz eksternih izvora. Prethodne odluke međusobno su povezane i efekti koji na bilo kom području ne zadovoljavaju znače eliminaciju određenog projekta iz kapitalnog budžeta.

Investicione odluke pripadaju grupi najvažnijih odluka koje donosi menadžment organizacije. Karakteristični primjeri takvih odluka u neprofitnim organizacijama jesu nabavka nove opreme, ulaganje u infrastrukturu, ulaganja u izgradnju, adaptaciju ili rekonstrukciju građevinskih objekata i sl. Prilikom odlučivanja o investicionim poduhvatima u okviru procesa kapitalnog budžetiranja povezuju se relevantni troškovi i koristi sa svakom alternativom koja se razmatra i vrši izbor najpovoljnije.⁷⁹⁰ Pošto su odluke o ulaganju u fiksna sredstva jednom donesene i dinamizirane, njihova realizacija treba da bude uključena u tekuće finansijske planove da bi se blagovremeno obezbijedila potrebna novčana sredstva, što ilustrujemo sljedećim tabelarnim prikazom.⁷⁹¹

Tabela 59. Plan (budžet) troškova kapitalnih ulaganja

Elementi	Kvartali				Svega za godinu
	I	II	III	IV	
1. Građevinski objekti	-	-	-	30.000	30.000
Svega:	-	-	-	30.000	30.000

Iz plana se vidi da neprofitna organizacija predviđa adaptaciju građevinskih objekata u četvrtom kvartalu tekuće godine koja treba da bude finansirana iz sopstvenih izvora. Operativni poslovni plan u tom smislu mora da prihvati planirani kvartalni izdatak i da testira izvodljivost takve aktivnosti, što treba da nađe svoje mjesto i u planu novčanih tokova za datu godinu.

3.4.3.8. Plan (budžet) novčanih tokova

Plan novčanih tokova obuhvata planirana primanja i izdavanja gotovine za nastupajući planski period. Svi poslovni događaji koji su sadržani u prethodnim planovima na direktan ili indirektan način određuju vrijednosti koje će biti sadržane u projektovanim bilansima stanja, uspjeha i novčanih tokova u planiranom periodu. To znači da je plan novčanih tokova usko povezan sa ostalim parcijalnim planovima, sa planom prodaje i s njim povezanim planom naplate potraživanja, planom troškova, planom nabavke i iz njega izvedenog plana plaćanja obaveza dobavljačima i planom kapitalnih ulaganja.

U profitno orijentisanim entitetima najveći priliv gotovine očekuje se iz planiranih prihoda od prodaje proizvoda i usluga. U većini neprofitnih organizacija priliv gotovine očekuje se iz budžeta viših ili nižih potrošačkih jedinica, dok neke prihode ostvaruju od

⁷⁹⁰ Kriterijumima koji se koriste u cost-benefit analizi pri ocjeni investicionih projekata obrađeni su u okviru tačke 2 ovog poglavlja rada.

⁷⁹¹ Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004, str. 144.

sopstvene djelatnosti i slične su profitno orijentisanim organizacijama. Pošto se prihodi od izvršenih usluga ostvaruju u gotovini, primanja gotovine koincidiraju sa dinamikom prihoda. Uz prihode od prodaje i prihode iz budžeta u neprofitnim organizacijama mogu postojati i drugi potencijalni izvori gotovine, prilivi po osnovu donacija, prodaje stalnih sredstava, naplata prihoda po osnovu kamata, a te izvore takođe treba predvidjeti i uključiti u plan primanja gotovine.

U pripremanju plana novčanih tokova moguća su dva pristupa. Prvi je poznat kao metoda direktnog utvrđivanja gotovinskih tokova i u njegovoj osnovi nalazimo namjeru detaljnog praćenja kretanja gotovine koja nastaje kao posljedica primanja i izdavanja koja su predviđena u parcijalnim planovima. Ova metoda je pogodna za upotrebu u procesu kratkoročnog operativnog planiranja (budžetiranja).⁷⁹² Drugi pristup razvoja plana gotovine poznat je kao indirektna metoda ili finansijsko-računovodstveni pristup i često se koristi za potrebe dugoročnog poslovnog planiranja. Imajući u vidu samu strukturu izvještaja o novčanim tokovima po indirektnoj metodi, čini se da ona nije primjerena za neprofitne organizacije pošto počinje od neto dobitka koji nije krajnji cilj njihovog poslovanja i zato smo se opredijelili za sastavljanje plana tokova gotovine koji se zasniva na direktnoj metodi.

U operativnom sadržaju neposrednom sastavljanju plana tokova gotovine prethodi pripremanje parcijalnih budžeta priliva i odliva koji proizilaze iz plana prodaje i plana nabavke, dok su odlivi uslovljeni troškovima rada, opštim troškovima pružanja usluga i troškovima neproizvodnih funkcija i planiranim kapitalnim ulaganjima koji se mogu direktno preuzeti u plan novčanih tokova. Pod pretpostavkom da se svi prihodi od planirane prodaje naplaćuju u gotovom i da se prihodi iz budžeta više potrošačke jedinice doznačavaju u narednom mjesecu za protekli mjesec, prilivi mogu da se prikažu kako slijedi:

Tabela 60. Plan očekivanog priliva gotovine od prodaje i prihoda iz budžeta

Elementi	Kvartali				Svega za godinu
	I	II	III	IV	
1. Prilivi iz budžeta RS	50.000	75.000	75.000	75.000	275.000
2. Prilivi od prodaje u prvom kvartalu	20.459				20.459
3. Prilivi od prodaje u drugom kvartalu		64.912			64.912
4. Prilivi od prodaje u trećem kvartalu			7.984		7.984
5. Prilivi od prodaje u četvrtom kvartalu				639.075	639.075
6. Ukupni prilivi	70.459	139.912	82.984	714.075	1.007.430

Uzimajući u obzir pretpostavku da se obaveze prema dobavljačima za isporuke direktnog i indirektnog materijala plaćaju u narednom kvartalu za prethodni kvartal, odnosno do kraja godine za sve pristigle račune dobavljača i prenesene obaveze prema dobavljačima iz prethodne godine, očekivani odliv gotovine po osnovu troškova direktnog i indirektnog materijala možemo iskazati sljedećim tabelarnim prikazom:

⁷⁹² Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 504.

Tabela 61. Plan očekivanog odliva gotovine po osnovu nabavke materijala

Elementi	Kvartali				Svega za godinu
	I	II	III	IV	
1. Odlivi za nabavku materijala iz prethodne godine ⁷⁹³	2.323				2.323
2. Odlivi za nabavku u prvom kvartalu					-
3. Odlivi za nabavku u drugom kvartalu		2.220			2.220
4. Odlivi za nabavku u trećem kvartalu			1.990		1.990
5. Odlivi za nabavku u četvrtom kvartalu				27.930	27.930
6. Ukupni odlivi	2.323	2.220	1.990	27.930	34.463

Pripremljeni plan novčanih tokova u koji su inkorporirani parcijalni planovi odliva gotovine po osnovu bruto troškova zarada, opštih troškova proizvodnje, troškova marketinga, troškova uprave i administracije i troškova kapitalnih ulaganja predstavljen je u tabeli 62:

Tabela 62. Plan novčanih tokova

Elementi	Kvartali				Svega za godinu
	I	II	III	IV	
I Novčani prilivi					
1. Gotovina na početku ⁷⁹⁴	406.416	332.771	295.357	199.745	406.416
2. Prilivi po osnovu prodaje	20.459	64.912	7.984	639.075	732.430
3. Prilivi iz budžeta RS	50.000	75.000	75.000	75.000	275.000
4. Planirani prilivi (1 do 3)	476.875	472.683	378.341	913.820	1.413.846
II Novčani odlivi					
1. Nabavka direktnog materijala	2.323	2.220	1.990	27.930	34.463
2. Bruto plate i naknade zaposlenim ⁷⁹⁵	141.781	158.906	155.906	209.208	665.801
3. Opšti troškovi proizvodnje	-	11.750	15.450	48.460	75.660
4. Opšti troškovi marketinga	-	700	1.500	-	2.200
5. Troškovi uprave i administracije	-	3.750	3.750	7.500	15.000
6. Kapitalna ulaganja	-	-	-	30.000	30.000
7. Planirani odlivi gotovine (1 do 6)	144.104	177.326	178.596	323.098	823.124
8. Gotovina na kraju (I₄-II₇)	332.771	295.357	199.745	590.722	590.722

Na osnovu primanja i izdavanja gotovine moguće je krajem svakog perioda, odnosno kvartala ili mjeseca procijeniti saldo gotovine. Ukoliko u toku nekih perioda primanja nisu dovoljna da pokriju ukupna izdavanja, treba sačiniti plan finansiranja, odnosno pozajmljivanja sredstava. Plan finansiranja svojstven je profitno orijentisanim organizacijama, a nije neprofitnim entitetima. Međutim, ukoliko se pojavi nedostatak gotovine, neprofitne organizacije nisu sklone finansiranju iz kreditnih sredstava već prije prolongiranju rokova isplata zarada u vrijeme kada se koriste godišnji odmori.⁷⁹⁶

⁷⁹³ Iz bilansa stanja na dan 31.12.2004. godine preuzet je iznos odliva za nabavljeni materijal.

⁷⁹⁴ Iznos gotovine na početku godine preuzet je iz bilansa stanja na dan 31.12.2004. godine.

⁷⁹⁵ Ukupni troškovi bruto zarada zaposlenih u ukupnom iznosu od 665.801 KM raspoređeni su po kvartalima. Za prvi kvartal bruto zarade zaposlenih iznose 150.906 KM, dok su obaveze prema zaposlenim iz prethodne godine iznosile 41.177 KM. Pošto se zarade za prethodni mjesec isplaćuju do kraja narednog mjeseca, preneseni iznos iz 2004. i 2/3 bruto zarada u prvom kvartalu iznose 141.781 KM. Preneseni iznos od 50.302 KM iz prvog kvartala i 2/3 iz drugog kvartala čine 158.906 KM isplaćene u drugom kvartalu. Bruto zarade za treći kvartal izračunate su na isti način kao i za drugi kvartal. Za četvrti kvartal izvršena je isplata 1/3 zarada iz trećeg kvartala i ukupan iznos za četvrti kvartal zadnjeg dana u decembru 2005.godine.

⁷⁹⁶ Što se obično pojavljuje u trećem kvartalu tekuće godine.

3.4.3.9. Planirani bilans uspjeha

U okviru projektovanog bilansa uspjeha objedinjuju se brojni parcijalni budžeti prihoda i troškova nastali kao rezultat planiranih aktivnosti u okviru organizacije i njenih područja odgovornosti. Testiranje prihvatljivosti projektovanih aktivnosti organizacije u izabranom budžetskom periodu, započeto u planu tokova gotovine, nastavlja se u projektovanom bilansu uspjeha⁷⁹⁷ koji ima karakter preliminarne plana sve dok ne izdrži testiranje prihvatljivosti analizom prelomne tačke. Razvijanje projektovanog bilansa uspjeha traži da se riješe dvije dileme. Prva se odnosi na izbor obračunskog sistema a druga na izbor vremenskog perioda. Za rješavanje prve dileme opredijelili smo se za primjenu sistema obračuna po standardnim varijabilnim troškovima zbog njegovih prednosti u planiranju i iskazivanju rezultata. Ipak ostaje problem uporedivosti projektovanog bilansa uspjeha sa zvaničnim bilansom uspjeha.

Planirani bilans uspjeha može se sačinjavati analitički po kvartalima ili mjesecima, što je uslovljeno upravljačko-informacionim zahtjevima. Ukoliko se zaniva na direktnoj metodi, plan tokova gotovine može po učestalosti da prati bilans uspjeha, međutim, ukoliko se zasniva na indirektnoj metodi mora se sačekati sastavljanje projektovanog bilansa stanja. Polazeći od informacija koje sadrže prethodni parcijalni planovi i plan tokova gotovine kao kruna procesa planiranja pojavljuje se projektovani bilans uspjeha (tabela 63):

Tabela 63. Projektovani bilans uspjeha po standardnim varijabilnim troškovima

Rb	Elementi	Iznos
1.	Prihodi od izvršenih usluga	732.430
2.	Prihodi iz budžeta	275.000
3.	Svega prihodi (1+2)	1.007.430
4.	Troškovi realizovanih usluga	39.100
5.	Kontribucionni rezultat (3-4)	968.330
6.	Fiksni troškovi (60+61+62)	710.524
60.	Fiksni troškovi proizvodnje	623.524
61.	Fiksni troškovi marketinga	2.200
62.	Fiksni troškovi uprave i administracije	84.800
7.	Neto rezultat–višak prihoda nad rashodima (5-6)	257.806

Plansko-kontrolne nedostatake osnovnog oblika marginalnog obračuna u neprofitnim organizacijama mogao bi da ukloni račun postepenog pokrića fiksnih troškova i da premosti gep između sistema obračuna po standardnim varijabilnim troškovima i sistema obračuna po punim standardnim troškovima, njihovim približavanjem i kombinovanjem. Ideja je da se iz kontribucionog rezultata usluge ne vrši pokriće ukupnih fiksnih troškova kao bloka troškova, već postepenim iskazivanjem kontribucionog rezultata po pokriću određenih fiksnih troškova. Radi se, prije svega, o direktnim fiksnim troškovima kalkulacionih jedinica za koje se želi obračun kontribucionog rezultata po pokriću svih direktnih troškova. Ovdje, prije svega, mislimo na pokriće direktnih fiksnih troškova bruto zarada koje iznose 557.788 KM ili 78,50% ukupnih fiksnih troškova. U osnovi ovog računa stoji osnovna i jednostavna ideja da

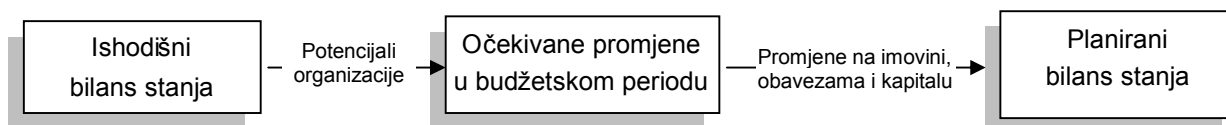
⁷⁹⁷ Stevanović, N., Malinić, D.: Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 507.

usluga odbacuje kontribicioni rezultat za pokriće opštih fiksnih troškova tek po pokriću svojih direktnih fiksnih troškova.⁷⁹⁸

3.4.3.10. Planirani bilans stanja

U računovodstvenom smislu pripremanje bilansa stanja razlikuje se od pripreme plana tokova gotovine i plana rezultata. Planirani bilans stanja specifičan je utoliko što za ishodište ima bilans stanja sa početka budžetskog perioda, koji u procesu njegove pripreme biva korigovan za očekivane promjene koje će nastupiti kao posljedica planiranih aktivnosti neprofitne organizacije. Proces pripremanja projektovanog bilansa stanja može se prikazati kako slijedi (slika 21):

Slika 21. Proces pripreme planiranog bilansa stanja



Promjene na imovini prvenstveno su uslovljene sadržajem plana kapitalnih ulaganja, planom naplate potraživanja i planom gotovine. Promjene na obavezama posljedica su planiranih aktivnosti isplata obaveza. Visina kapitala kao razlika između planirane imovine i planiranih obaveza pulsira pod uticajem planiranih dobitnih ostvarenja u bilansu uspjeha i planirane upotrebe viška prihoda nad rashodima. Polazeći od bilansa stanja sa početka perioda, planiranih ostvarenja prikazanih u prethodnim planovima i opredjeljenja za sastavljanje master budžeta na godišnjem nivou, planirani bilans stanja prikazan je u tabeli 64.

⁷⁹⁸ Prelomna tačka predstavlja značajnu pojavu i pogodan instrumentarij koji omogućava brzo, lako i relativno puzdano planiranje i kontrolu poslovnog rezultata, prije svega, za alternativne nivoe aktivnosti. Međutim, za aktivno upravljanje elementima poslovnog rezultata značajnije je sve ono što se događa do prelomne tačke, a posebno poslije nje. U primjeru neprofitne organizacije kojom ilustrujemo naša izlaganja, prelomna tačka vrijednosno izražena iznosi 739.205,16 KM,. Stopa kontribucionog dobitka od 96,12% primijenjena na ovaj iznos prihoda odbacuje 710.524 KM, koliko iznose fiksni troškovi organizacije za plansku godinu. Računajući sa prosječnim mjesečnim prihodom od 83.952,50 KM potrebno je oko 9 mjeseci da se dostigne prelomna tačka (pod uslovom da su iznosi mjesečno kontinuirani), što govori o visokoj marži sigurnosti od 26,62%. Stopa varijabilnih troškova od svega 3,88% govori nam o značaju fiksnih troškova neprofitne organizacije. Neophodno je istaći da se agregirani prihod u bilansu uspjeha sastoji iz dvije komponente, a sopstveni prihodi čine čak 72,70%, što je samo nešto niže od prelomne tačke. Drugi dio prihoda - doznake iz budžeta višeg nivoa, ukoliko bi izostale a NPO za 390 studenata koji se finansiraju iz ovih prihoda naplatila prihod od upisnine (u visini 234.000 KM za koliko su studenti oslobođeni) prelomna tačka bi se samo neznatno povećala (740.482 KM), dok bi višak prihoda nad rashodima neznatno opao u odnosu na planirani. Dakle, posmatrana NPO mogla bi u potpunosti da posluje kao profitno orijentisani entitet i da ostvari značajnu dobit (225.948 KM) u uslovima komercijalnog sektora (što potvrđuje i poplava privatnih fakulteta u ovoj oblasti).

Tabela 64. Planirani bilans stanja

POZICIJA	Ostvarenje 2004.	Plan 2005.	POZICIJA	Ostvarenje 2004.	Plan 2005.
I AKTIVA			II PASIVA		
A. Gotovina, krat. potr. i razgr. i zalihe mat. i robe	431.159	590.722	A. Kratkoročne obaveze i razgraničenja	251.431	240.295
1. Novčana sredstva	406.417	590.722	1. Kratkoročne tekuće obaveze	2.323	-
2. Kratkoročna razgraničenja	24.742	-	2. Obaveze prema radnicima	41.177	-
B. Stalna sredstva	1.367.320	1.397.320	3. Finansijski i obračunski odnosi sa drugim povezanim jedin.	30.834	-
1. Stalna sredstva	1.367.320	1.397.320	4. Kratkoročna razgraničenja	177.097	209.461
2. Ispravka vrijednosti stalnih sredstava	646.712	647.162	B. Dugoročne obaveze i razgraničenja	-	-
3. Neotpisana vrijednost stalnih sredstava	720.608	750.158	V. Izvori sredstava	900.336	1.100.585
			1. Izvori stalnih sredstava	720.608	750.158
			2. Izvori sredstava rezervi	122.621	342.621
			3. Neraspoređeni višak prih. i rashoda	57.107	7.806
UKUPNA AKTIVA (A+B)	1.151.767	1.340.880	UKUPNA PASIVA (A+B+V)	1.151.767	1.340.880

Uz planirani bilans stanja potrebna su i dodatna objašnjenja. Gotovina na kraju budžetskog perioda iz plana gotovinskih tokova preuzima se u bilans stanja na poziciji novčana sredstva. Nabavna vrijednost stalnih sredstava na početku perioda uvećana je za vrijednost izvršenih kapitalnih ulaganja u iznosu 30.000 KM, dok je ispravka vrijednosti uvećana za obračunati iznos amortizacije primjenom stope 1,5% za građevinske objekte, što daje sadašnju vrijednost stalnih sredstava na kraju perioda od 750.158 KM. Kratkoročne tekuće obaveze prema dobavljačima i obaveze prema radnicima izmirene su krajem tekuće godine tako da nisu iskazane obaveze po ovom osnovu. Ostvareni višak prihoda nad rashodima iskazan u bilansu uspjeha može se vidjeti na poziciji sredstava rezervi, iako bi se mogao naći i na drugoj poziciji.⁷⁹⁹

* *
*

Strategija predstavlja relativno novi koncept koji se od sredine pedesetih godina prošlog vijeka koristi u literaturi iz područja ekonomije i menadžmenta. Teškoće u definisanju pojma strategije preslikavaju se i na definisanje procesa strategijskog upravljanja. Izbor strategija i taktika, odnosno donošenje niza upravljačkih odluka sa dugoročnim i kratkoročnim dejstvom, nužna je pretpostavka računovodstvenog planiranja i u neprofitnim organizacijama. Strategijske planove ili dugoročne budžete, kao formalizovane globalne projekcije očekivanih finansijskih performansi, po pravilu pripremaju veće i složenije neprofitne organizacije i javni sektor. Strategijsko planiranje podrazumijeva projekcije potrebnih resursa, moguće izvore finansiranja i plan novčanih tokova. Ovim se stvara globalna predstava o finansijskim posljedicama različitih strategijskih opcija i obezbjeđuje okvir za ponašanje menadžmenta.

Stručna analiza ključni je korak u procesu strategijskog upravljanja i uključuje procjenu troškova i koristi izraženu u monetarnim jedinicama, ali i sveobuhvatnu procjenu prijedloga zasnovanih na ideji da se svi relevantni troškovi i koristi ne mogu

⁷⁹⁹ O knjigovodstveno-tehnički postupak u vezi sa predzaključnim knjiženjima i vremenskom razgraničenju rashoda i prihoda između tekuće i naredne godine detaljnije pogledati: Sinanagić, M., Jamaković, I.: *Računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 2000, str.136-141.

izraziti u monetarnim mjerilima. Cost/benefit analizu, ipak, ne bi trebalo koristiti za projekte u javnom sektoru koji donose isključivo komercijalne koristi, nego prije svega za projekte koji donose i značajne indirektno koristi i nemjerljive efekte ekonomsko-socijalnog karaktera. Finansijska teorija i praksa, u ocjeni investicionih projekata, koriste dinamičke (metoda neto sadašnje vrijednosti i metoda interne stope prinosa) i statičke (period otplate i njegova recipročna vrijednost i računovodstvena stopa prinosa) metode, sa svim njihovim prednostima i nedostacima.

Budžeti su formalizovani i podesno strukturirani planovi izraženi u monetarnim i nemonetarnim jedinicama mjere. Svi ekonomski subjekti preduzeća, vladine agencije, univerziteti, fakulteti, crkve, pojedinci, uključeni su u određeni oblik planiranja, ali se granice do kojih se planovi uobličuju u pisani plan značajno razlikuju. U zavisnosti od načina definisanja države, njenih funkcija i obaveza, budžet se definiše i kao upravni akt ili zakon. Budžet javnih entiteta predstavlja kompleksan pojam i obuhvata različite aspekte kako finansijske, tako i ekonomske, političke i socijalne prirode. Menadžment profitnih entiteta je u biznis planu prepoznao upravljački instrument za specificiranje ciljeva, istraživanje konkurentne prednosti, razvijanje poslovne strategije i testiranje poslovno-finansijskih posljedica upravljačkih namjera. U okviru procesa budžetiranja planovi u neprofitnim organizacijama dobijaju svoj obavezujući formalno-kvantitativni izraz u vidu projektovanih računovodstvenih izvještaja: bilansa stanja, bilansa uspjeha i izvještaja o novčanim tokovima.

Budžetiranje predstavlja značajan dio procesa menadžment kontrole u bilo kojoj organizaciji i čini se više značajnim u neprofitnim nego u profitno orijentisanim organizacijama zbog dva razloga: strukture troškova i fleksibilnosti trošenja. U najvećem broju neprofitnih organizacija mnogi troškovi su diskrecionog karaktera, što znači da planirani iznosi mogu značajno varirati u zavisnosti od odluka menadžera, a mnoge odluke donosi se još u procesu planiranja budžeta. Sistem budžetiranja (računovodstvenog planiranja) u neprofitnim organizacijama uključuje: planiranje i pripremu poslovnog plana, planiranje i pripremu plana novčanih tokova, planiranje i pripremu plana kapitalnih ulaganja i planiranje i pripremu plana finansijske strukture (bilansa stanja). Kvalitetan poslovni plan, u smislu praktične upotrebljivosti u plansko-kontrolne svrhe, treba da olakša razvijanje finansijskih projekcija planiranih aktivnosti neprofitnih organizacija. Pošto u ovom dijelu, u praksi, skoro redovno nastaju problemi, učinjen je napor da se poslovni plan pozicionira u ukupnom plansko-kontrolnom procesu neprofitnih organizacija, sagledaju neophodne veze između njihovih pojedinih aktivnosti kao i moguća ograničenja, ukaže na smisao i potrebu kvantifikovanja očekivanja i mjerenja ostvarenja, te potvrdi računovodstvena neprikosnovenost za kvantitativne aspekte poslovnog plana.

VI KONTROLA POSLOVANJA I MJERENJE PERFORMANSI

1. Kontrola poslovanja

Treća faza u ciklusu menadžment kontrole je kontrola poslovanja i mjerenja performansi. Iako se obično opisuje kao pojedinačna faza, ona se, u stvari, sastoji od dvije odvojene ali međusobno povezane aktivnosti: 1) kontrole poslovanja i 2) mjerenja inputa i outputa. Kontrola poslovanja obuhvata dvije različite aktivnosti: a) finansijsku kontrolu i b) kontrolu performansi. Sistem finansijske kontrole oblikovan je tako da obezbijedi vođenje odgovarajućih evidencija kako bi se očuvao finansijski integritet poslovanja neprofitne organizacija. Finansijska kontrola odnosi se na troškove djelatnosti, dok se kontrola performansi fokusira na aktivnosti linijskih menadžera, profesionalaca i ostalih zaposlenih u organizacijama. Cilj je da performanse budu usaglašene sa ciljevima organizacije a usmjerena je na produktivnost i motivisanje menadžera kako bi efikasno i efektivno proveli programe (i projekte). Pošto mnogi programi neprofitnih organizacija nisu pod tržišnim uticajem, posebna pažnja mora biti usmjerena na kontrolu performansi. Kontrola performansi pomaže da se konstituenti i drugi klijenti uvjere da su neprofitne organizacije efikasno koristile svoje resurse. Prva tačka poglavlja posvećena je finansijskoj kontroli⁸⁰⁰ fokusiranoj na sistem računovodstva i revizije, dok je u drugoj tački riječ o kontroli performansi.

1.1. Uopšte o finansijskoj kontroli

Odobreni operativni budžet (plan) predstavlja osnovnu finansijsku smjernicu poslovanja organizacija. Organizacija, njeni dijelovi i menadžment ponašaju se na osnovu prethodno donesenog i odobrenog poslovnog plana i u njemu sadržanih funkcionalnih planova, ukoliko ne postoje opravdani razlozi da se od njega odstupi.⁸⁰¹ Kontrola nastoji da se ostvarenja održe na nivou planiranih vrijednosti, što podrazumijeva preduzimanje niza korektivnih akcija na šta upućuje analiza odstupanja stvarnih od planskih vrijednosti.⁸⁰² Ukoliko je zbog promijenjenih okolnosti očigledno da će novi pravac aktivnosti za postizanje ciljeva biti efikasniji od onog koji je planiran budžetom, treba ga slijediti dok je zadatak kontrole izvršenja da te potrebe identifikuje i sugeriše pravac djelovanja. Aktivnosti finansijske kontrole trebalo bi da imaju dva aspekta: 1) da obezbijede da se plan projektovan budžetom slijedi, ukoliko ne postoje razlozi za njegovu promjenu i 2) da identifikuje način za promjenu plana ukoliko okolnosti to zahtijevaju.

Ukupan iznos sredstava koji je odobren budžetom, obično predstavlja gornju granicu (plafon) koju ne bi trebalo prekoračiti. Ukoliko su u pitanju sredstva koja se obezbjeđuju na osnovu zakonskog propisa, ona bi trebalo da predstavljaju limit koji se ne

⁸⁰⁰ Kontrola potiče od francuske riječi "contrôle" a ova potiče od latinske riječi "contra rotula", dok riječ revizija potiče od latinske riječi "revisum". O pojmu i značaju revizije detaljnije pogledati: Radović, R., Starčević, V., Panić, P.: *Berzansko poslovanje*, Srpsko udruženje menadžera, Bijeljina, 2000, str. 289-291.

⁸⁰¹ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 569.

⁸⁰² Stevanović, N.: *Sistemi obračuna troškova*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 486.

prelazi. Međutim, u okviru ovakvo limitiranog iznosa postoje detaljne kontrole koje se odnose na određene aktivnosti ili programe. U nekim slučajevima može biti određen i najmanji iznos sredstava planiranih za posebne namjene.⁸⁰³ Iako budžet sadrži detaljne iznose pojedinih⁸⁰⁴ rashoda, oni prije predstavljaju smjernice nego gornje najveće iznose. Primarni fokus trebalo bi da bude na programima i centrima odgovornosti, a ne na pojedinim stavkama troškova. Ranijih godina finansijska kontrola bila je usmjerena na pojedine stavke budžetskih rashoda. Neprofitne organizacije, ipak, i dalje nastavljaju sa fokusom kontrole pojedinih stavki i u narednom periodu neophodno je da svoju pažnju usmjere na programe i centre odgovornosti.

Pored činjenice da se u posljednje vrijeme fokus polako pomjera na programe i centre odgovornosti, mnoge neprofitne organizacije i dalje od linijskih menadžera zahtijevaju da prethodno pribave odobrenje od strane višeg nivoa menadžmenta za izmjene pojedinih stavki iznad određenog iznosa ili procenta budžeta. Ovakva politika može se činiti nekonzistentnom, sa pomjeranjem kontrole prema programima, međutim, postoji nekoliko razloga koji ovakav stav opravdavaju. Mnogi linijski menadžeri su profesionalci⁸⁰⁵ koji nemaju mnogo iskustva sa budžetom. Prekoračenje troškova unutar pojedinih stavki rashoda, na samom početku fiskalne godine, može u kasnijim periodima stvoriti značajne probleme za realizaciju planiranih programa.⁸⁰⁶ Kada se postigne dogovor i odobri budžet, njime se obavezuju kako linijski menadžeri tako i viši menadžment da sredstva najbolje koriste za postizanje ciljeva organizacije. Velike promjene u korišćenju sredstava, u pojedinim periodima, mogu ukazati na značajnije promjene programskih aktivnostima ili promjene nastale u pojedinim centrima odgovornosti. To znatno može otežati postizanje utvrđenih ciljeva, tako da u donošenju odgovarajućih odluka učešće višeg menadžmenta postaje neophodno.

Ukoliko je linijskim menadžerima dozvoljeno da mogu izvršiti veća pomjeranja u svojim operativnim budžetima, bez uvida i saglasnosti višeg menadžmenta, oni bi mogli preduzimati aktivnosti koje se preklapaju ili su u konfliktu sa aktivnostima drugih programa ili centara odgovornosti. Usljed toga, u većini neprofitnih organizacija, zahtijeva se da menadžeri programa i menadžeri centara odgovornosti prethodno dobiju odobrenje od menadžmenta višeg nivoa, ukoliko se radi o značajnijim odstupanjima u njihovim budžetima. U zavisnosti od veličine neprofitne organizacije i iznosa sredstava koji su u pitanju, ova odobrenja mogu se zahtijevati od strane različitih menadžment nivoa u organizaciji. Pored uvođenja ovog procesa odobravanja, linijski menadžeri ukoliko su ispunjena dva uslova, imaju dovoljno fleksibilnosti da provedu svoje programe: a) dozvoljeno im je, bez odobrenja višeg nivoa menadžmenta, da izvrše

⁸⁰³ U centru za socijalni rad, na primjer, svaki menadžer programa ima određen budžetski plafon. Viši menadžment može zahtijevati da se za svaku porodicu koja ima pravo na socijalnu pomoć isplati jedan određen iznos sredstava. Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 569.

⁸⁰⁴ Plate, troškovi materijala, službena putovanja, i sl.

⁸⁰⁵ Umjetnici, nastavnici, socijalni radnici.

⁸⁰⁶ Na likovnoj akademiji, na primjer šef odsjeka odobrio je znatno veće finansijske isplate početkom fiskalne godine, nego što je to bilo predviđeno budžetom. Kasnije, tokom fiskalne godine, on izvještava menadžment da nema više sredstava da plati modele za časove likovne umjetnosti. Pošto su modeli od suštinskog značaja za časove likovne umjetnosti, šefu odsjeka je bilo dozvoljeno da prekorači budžet. Međutim, naredne godine svi njegovi rashodi su bili unaprijed odobravani od strane šefa finansija. Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 570.

manja pomjeranja u okviru pojedinih stavki budžeta i b) ako postoji efikasan i stabilan sistem odobravanja koji im omogućava da u slučaju potrebe preduzimaju značajnije promjene kako bi programske ciljeve efikasnije ostvarili.

Tok provođenja autoriteta, u okviru organizacije, treba da slijedi linije odgovornosti operativnog menadžmenta, odnosno autorizacija treba da bude odobrena od viših za niže nivoe menadžmenta. Teškoće u kontroli javljaju se u slučaju kada se sredstva usmjeravaju prema organizacionim jedinicama direktno a ne preko hijerarhije neprofitne organizacije. Ukoliko nije u mogućnosti da potpuno kontroliše distribuciju trošenja, viši menadžment ne može imati odgovarajuću kontrolu za sve svoje subordinirane elemente. U mnogim neprofitnim organizacijama usvojeni godišnji budžet predstavlja gornju granicu, međutim, izmijenjene okolnosti mogu zahtijevati modifikacije troškova određenih stavki budžeta. To pokreće problem odgovarajućih modifikacija u okviru utvrđenih granice, a postoje dvije tehnike za rješavanje problema: sredstva rezervi i revizija.

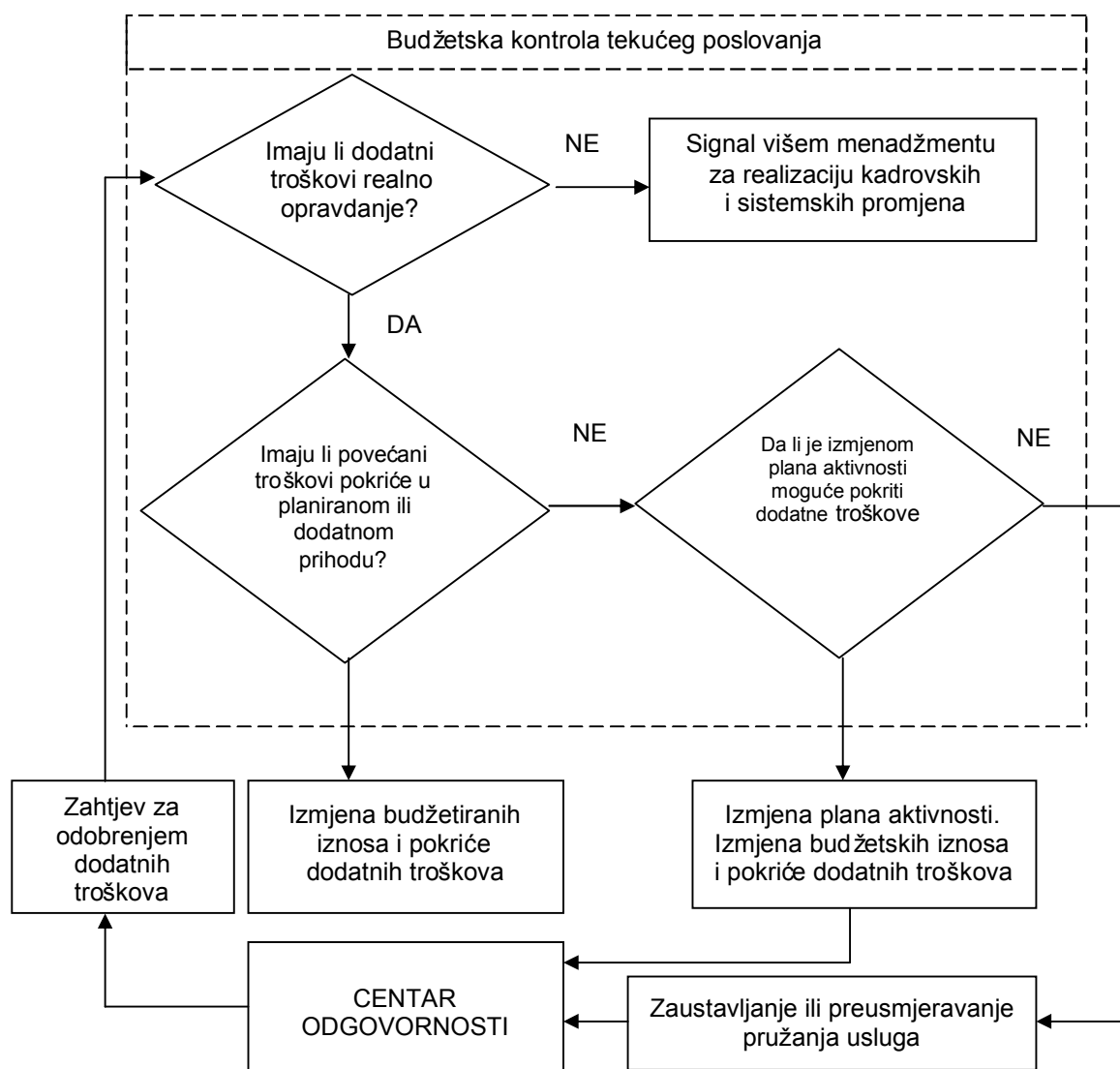
Na različitim organizacionim nivoima obično se predviđaju i sredstva za nepredviđene okolnosti. Zbog toga, budžetirani troškovi za svaki centar odgovornosti ili program mogu se u slučaju potrebe prekoračiti tako što će se nastalo prekoračenje apsorbovati iz sredstava rezervi. U najvećem broju slučajeva ova sredstva obično ne iznose više od 5% ukupno odobrenog budžeta neprofitne organizacije ili njenog pojedinog dijela.⁸⁰⁷ Prednost sredstava rezervi ogleda se u tome što se može dozvoliti povećanje troškova bez mukotrpog prekrajanja drugih stavki budžeta. Jedna od alternativa upravljanja sredstvima rezerve jeste praksa da se na početku godine planiraju nešto manja sredstva od potrebnog iznosa pojedinih stavki budžeta. Na primjer, u organizaciji u kojoj se očekuje da će troškovi tokom godine biti ravnomjerno raspoređeni, u prvom kvartalu može se odobriti 20%, a ne 25% sredstava. Kako teče obračunski period i zahtjevi za troškovima postaju očigledniji, sredstva rezervi se usmjeravaju prema centrima odgovornosti kojima su najpotrebnija.

Ukupno odobreni iznos sredstava raspoređuje se između centara odgovornosti. U slučaju kada se okolnosti izmijene, povećava se budžet jednog centra odgovornosti, a, u odgovarajućoj mjeri, smanjuje iznos budžeta jednog ili više drugih centara. Prema ovom planu, budžet svakog pojedinog centra odgovornosti ne može se prekoračiti bez posebnog odobrenja. Nekim centrima odgovornosti biće naloženo da potroše manje od njihovog odobrenog budžeta kako bi se mogle zadovoljiti potrebe drugih centara odgovornosti. Kada se korisiti revizijski pristup, operativni menadžeri često su u situaciji da nezvanično kreiraju sredstva rezervi kako ne bi bili prinuđeni da traže zvanično odobrenje usljed prekoračenja troškova. Prema tome, sredstva rezervi postoje u oba pristupa iako u drugom slučaju nisu vidljiva kao u prvom. Koji god pristup da se koristi, viši menadžment trebalo bi da identifikuje neophodnost promjena, kao i da se uvjeri da je mehanizam za provođenje ovih promjena dobro prihvaćen. U suprotnom, budžet neće biti primjeren potrebama sa kojima se menadžment suočava i neće služiti kao pouzdan instrument mjerenja performansi.

Način djelovanja kontrole tekućih aktivnosti prikazan je na slici 22. Definisani su koraci i postupci u slučaju prekoračenja troškova u odnosu na budžetirane iznose.

⁸⁰⁷ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 573.

Slika 22. Način funkcionisanja budžetske kontrole tekućih aktivnosti u slučaju značajnijeg povećanja troškova u odnosu na budžetirane iznose



Izvor: Belak, V.: *Menadžersko računovodstvo*, RRiF, Zagreb, 1995, str. 195.

1.2. Finansijska kontrola pomoću računovodstvenog sistema

Ključni instrument za izvještavanje o unutrašnjem poslovanju organizacije je računovodstveni sistem. On je ključni jer se računovodstvo bavi monetarnim iznosima, a novac obezbjeđuje najbolji način za agregaciju i sumiranje informacija iz širokog asortimana inputa.⁸⁰⁸ Nekoliko značajnih aspekata ovog sistema relevantno je za svrhe finansijske kontrole: ograničenja od strane donatora (finansijera), usaglašenost sa budžetom i potreba za integrisanjem sistema. Računovodstveni sistem treba da obezbijedi poštovanje ograničenja koja važe za dodijeljena sredstva. Ukoliko donator

⁸⁰⁸ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 574.

odredi da se, na primjer, studentska stipendija može dodijeliti samo rezidentima države ili određenog entiteta, ovo ograničenje mora biti ispoštovano. Organizacije mogu otvoriti posebni konto za svako donatorsko (ili drugo) ograničenje, kao instrument za provođenje kontrole, ali nema potrebe za detaljnim izvještavanjem o ograničenju u samim finansijskim izvještajima.⁸⁰⁹ Kao rezultat obično se pojavljuje više detalja u računovodstvenom sistemu u odnosu na ono što je uobičajeno u neprofitnom sektoru,⁸¹⁰ a osnovni cilj ove detaljnosti je da se donatori (ili finansijeri) uvjere da se sredstva koriste za namjenske svrhe.

Budžetom se utvrđuje plan odobrenih sredstava za trošenje, dok računovodstveni sistem izvještava o njihovom stvarnom trošenju. Ukoliko budžet i računovodstveni sistem nisu usklađeni, ne postoji pouzdan način da se utvrdi da li je došlo do stvarnog troška koji je planiran budžetom. Ipak, ovo ne znači da bi se računovodstveni sistem trebalo da bavi samo kontima (računima) koja se pojavljuju u budžetu. Menadžmentu neprofitne organizacije u pogledu konta obično je potrebno više detaljnosti nego što je utvrđeno budžetskim stavkama, a preuređenje ovih baza podataka potrebno je za različite namjene. Računovodstveni sistem trebalo bi da sadrži konta koja odgovaraju svakoj pojedinačnoj stavci budžeta. Ne samo da bi budžet i računovodstveni podaci trebalo da budu usaglašeni nego i računovodstveni sistem treba da bude sastavni dio ukupnog informacionog sistema za izvještavanje kako o inputima tako i outputima.

Kontrola ostvarenja, kao upravljačka aktivnost, predstavlja instrument za praćenje realizacije planiranih ostvarenja. Poslovni plan (budžet) i parcijalni planovi predstavljaju efikasne upravljačke instrumente samo ako su u isto vrijeme osnova za kontrolu. Kontrola kao i planiranje mora da bude sveobuhvatna dok su objekti kontrole odstupanja koja se mogu mjeriti u odnosu na planirane veličine ili u odnosu na postavljene norme.⁸¹¹ Na računovodstvenoj kontroli je da stalno poredi ostvarenja sa planiranim vrijednostima, utvrdi odstupanja i uzroke njihove pojave i informaciono podrži menadžment kontrolu. Pošto su računovodstveno planiranje i kontrola upravljački instrumenti alocirani nadležnosti i odgovornosti u organizacijama, često imaju zajednički naziv računovodstvo odgovornosti.⁸¹²

Računovodstvo odgovornosti predstavlja računovodstvenu reakciju na plansko-kontrolne potrebe menadžmenta i podrazumijeva institucionalizaciju i formalizaciju plansko-kontrolnog procesa. Riječ je o procesu koji mora biti sistematski i sveobuhvatan u čijoj osnovi dominiraju finansijska mjerila i koji podrazumijeva kreiranje potrebne izvještajne strukture. Računovodstvo odgovornosti primjerenije je informacionim potrebama menadžera profitno orijentisanih entiteta, dok je njegova primjena u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru ograničena. Ograničenje se odnosi, prije svega, na finansijska mjerila koja nisu primarna neprofitnom i javnom sektoru, kao što je

⁸⁰⁹ Ukoliko postoji saglasnost lokalne vlade za zapošljavanje diplomiranih studenata kao asistenata na fakultetu, obavezna stavka u ugovoru je da se za njih vode posebne evidencije o doznačenim sredstvima za plate i druge naknade koje primaju. Ovo povećava nivo detaljnosti u knjigovodstvu obračuna plata, tako da se pored plata stalno zaposlenih, posebno evidentiraju ove plate.

⁸¹⁰ Neki fakulteti ili univerzitet gdje je broj posebnih fondova prilično značajan neće prihvatiti uslovljene pomoći ukoliko one ne prevazilaze određeni iznos, pošto su dodatni troškovi posebnih evidencija primjereni samo za pomoći iznad određenog iznosa.

⁸¹¹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 515.

⁸¹² Stevanović, N.: *Sistemi obračuna troškova*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 486.

slučaj sa profitnim entitetima. Međutim, računovodstvo odgovornosti može biti primjereno pojedinim užim organizacionim jedinicama neprofitnih organizacija i javnog sektora koje su obično konkurenti profitno orijentisanim kompanijama.⁸¹³

Postavljanje i funkcionisanje računovodstva odgovornosti računovodstveni je problem u smislu prepoznavanja računovodstvenih cjelina (područja odgovornosti) koje predstavljaju osnov za izvještavanje, rješavanje različitih problema na području mjerenja performansi i kreiranje upravljačkih potreba primjerenih računovodstvenim izvještajima.⁸¹⁴ Računovodstvo odgovornosti oblikuje pet bitnih elemenata koji su od uticaja na kvalitet upravljanja neprofitnom organizacijom (slika 23).

Slika 23. Elementi računovodstva odgovornosti



Izvor: Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 436.

Postavljanje računovodstva odgovornosti podrazumijeva da se u okviru date organizacione strukture identifikuju uža područja odgovornosti koja predstavljaju plansko-kontrolne jedinice za koje se prate ostvarenja. Na menadžere ovih dijelova prenosi se odgovornost za ostvarivanje postavljenih ciljeva i oni odgovaraju za rezultate samo u mjeri u kojoj su faktori koji utiču na ostvarenja pod njihovom kontrolom a odgovornost je, prije svega, pojedinačna (ali može biti i timska). Računovodstvo odgovornosti identifikuje budžetske cjeline koje se moraju slagati sa računovodstvenim područjima odgovornosti kako bi se omogućila kontrola. Računovodstveno planiranje podrazumijeva oslanjanje

⁸¹³ Bolnice, fakulteti, članske organizacije, pojedina odjeljenja lokalne vlade: komunalni poslovi (vodovod, elektrodistribucija), poljoprivreda (veterinarstvo), obrazovanje (predškolsko) i sl.

⁸¹⁴ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 433-435.

na koncept standardnih troškova, međutim, postavljanje standarda u neprofitnom sektoru, usljed neprofitno postavljenih ostvarenja, mnogo je teže nego u profitnom sektoru. Ipak, značajan broj organizacionih jedinica neprofitnog sektora može da koristi slične standarde⁸¹⁵ kao i entiteti u profitnom sektoru.

Problem mjerenja performansi nalazi se u fokusu računovodstva odgovornosti, a preduslov za mjerenje je konstituisanje računovodstvenih područja odgovornosti u organizaciji. Osnovni kriterijum za formiranje centra odgovornosti u neprofitnim organizacijama je da oni imaju svoje inpute i outpute. Obično se pravi razlika između diskrecionih centara rashoda, centara prihoda, profitnih i investicionih centara. Finansijski karakter upravljačke kontrole primarno podrazumijeva finansijske mjere, međutim ne treba zapostaviti ni nefinansijska ostvarenja.⁸¹⁶ Efikasna kontrola podrazumijeva poređenje ostvarenih sa planiranim vrijednostima, a poslovni proces ne može se kontrolisati bez poređenja stvarnih rezultata i postavljenih standarda koji su dio planskog procesa. Neprofitne organizacije u toku planskog procesa obično nemaju postavljene standarde kojim bi se identifikovala područja i pojedinci odgovorni za odstupanja, a njihova dosadašnja kontrola očigledno je podrazumijevala samo prosto poređenje ostvarenja sa planom. Kvantifikovanje ciljeva i ostvarenja ima svoj puni smisao samo ako je u funkciji motivisanja menadžera za njihovo dostizanje, što podrazumijeva sofisticiraniji pristup menadžment kontroli i korišćenju mogućnosti računovodstva odgovornosti.

1.3. Finansijska kontrola pomoću revizije

Bez obzira na to kako je strukturiran računovodstveni sistem, uvijek postoji mogućnost greške ili prevare. Da bi se ove nepravilnosti otkrile mnoge neprofitne organizacije imaju funkciju unutrašnje revizije nazvanu i revizijom usklađenosti vezanu za usklađenost poslovanja organizacije sa važećim zakonskim propisima. Pored ovoga, u većini neprofitnih organizacija finansijski izvještaji kontrolišu se i od strane eksternih organizacija (eksterna revizija). Dobro postavljen sistem menadžment kontrole sadrži sopstvenu finansijsku kontrolu, a tamo gdje postoji interni revizorski organ, njegova odgovornost je, prije svega, da se obezbijedi efektivnost ove kontrole. Interne finansijske kontrole obično imaju tri cilja: minimiziranje mogućnosti finansijskog gubitka usljed krađe, prevare ili pronevjere; obezbjeđenje poštovanja pravila i procedura višeg menadžmenta koje se odnose na primanje i trošenje novca i korišćenja drugih resursa i obezbjeđenje tačnog protoka informacija kroz sistem organizacije.

U nekim neprofitnim organizacijama i javnom sektoru (uključujući i mnoge državne, entitetske, kantonalne i opštinske vlade) ne postoji odgovarajuća kontrola.⁸¹⁷ Ovaj problem se najčešće razotkriva u čestim novinskim člancima, iz dostupnih ugovora sačinjenih na neovlašćen način, o licima na platnim listama koja u stvari ne rade ili

⁸¹⁵ Koncept standardnih ili standardnih varijabilnih troškova, kod statičkih ili fleksibilnih budžeta.

⁸¹⁶ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 438.

⁸¹⁷ U izvještaju o poslovanju Predsjedništva BiH u 2004. godini državni revizori posebnu rezervu iskazali su zato što kolektivni šef države još uvijek nema efikasan sistem internih kontrola, što se ne poštuje procedura vezane za nabavku kancelarijskog materijala i održavanje vozila, neekonomično trošenje sredstva za gorivo, popravke automobila i telefonske usluge.

isplatama socijalne pomoći licima koja na to nemaju pravo. Interne kontrole⁸¹⁸ nikada nisu savršene i cilj interne računovodstvene kontrole jeste uvjeriti se u razumnoj, ali ne u apsolutnoj mjeri, da je obezbijeđeno čuvanje imovine od gubitka usljed neovlašćenog korišćenja ili raspolaganja, pouzdanost finansijskih evidencija za pripremu finansijskih izvještaja i odgovornost za imovinu. Koncept razumnog uvjeravanja pokazuje da trošak sistema unutrašnje kontrole ne bi trebalo da prevaziđe koristi koje on obezbjeđuje.

Postoje unutrašnja ograničenja koja treba uzeti u obzir pri razmatranju potencijalne efektivnosti bilo kog sistema unutrašnje kontrole. U toku provođenja većine kontrolnih procedura mogu se pojaviti greške zbog nerazumijevanja uputstava (instrukcija), procjena u prosuđivanju, nemara ili drugih sličnih činilaca. Projekcija bilo koje procjene unutrašnje kontrole za buduće periode podliježe riziku, u smislu da iste procedure mogu biti neadekvatne usljed promijenjenih okolnosti.⁸¹⁹ U posljednje vrijeme u neprofitnom i javnom sektoru dolazi do znatnog povećanja broja kontrola koje su za rezultat imale otkrivanje prevara i trošenja sredstava koja su bila znatno veća od dozvoljenih, ali još mnogo toga ostaje da se uradi.⁸²⁰ Pošto su neka slučajna otkrića,⁸²¹ kao i ona povezana sa planiranim kontrolama, ukazala na značajne nedostake u sistemu unutrašnje kontrole, može se zaključiti da se ne posvećuje dovoljna pažnja strukturi sistema kontrole.

Jedan od mogućih razloga za neefektivnost interne revizije je njena usmjerenost. Mnoge neprofitne organizacije ulažu velike napore kako bi se uvjerile da se određena pravila dosljedno poštuju.⁸²² Situacije je čak drastična kada odgovorna lica stave svoj potpis na dokument u kome se tvrdi da su evidentirani troškovi tačni, iako znaju da to nije istina. Izvještaji pripremljeni na osnovu takvih podataka daju menadžmentu lažnu predstavu o tekućim performansama i nepouzdanu osnovu za buduće planiranje u neprofitnoj organizaciji. Interni revizori ne obraćaju dovoljno pažnje prevenciji i otkrivanju netačno ispostavljenih računa. Nameće se etičko pitanje. Šta učiniti sa pravilima čije poštovanje neprofitni entitet sprečava da efikasno posluje? Da li menadžeri treba da obave posao i prikriju činjenicu da krše pravila, ili bi trebalo da postojeća pravila koriste kao izgovor za neobavljeni posao?⁸²³

⁸¹⁸ Interna kontrola je proces ustanovljen i sproveden od strane upravnog odbora organizacije, uprave ili drugog osoblja a cilj mu je da obezbijedi razumno uvjerenje vezano za postizanje ciljeva u sljedećim kategorijama: efikasnost i uspješnost poslovanja, pouzdanost finansijskog izvještavanja, saglasnost sa postojećim zakonima i propisima i zaštita imovine od neovlašćenog prisvajanja, korišćenja ili otuđenja. Committee of Sponsoring Organizations of Treadway Commission (COSO), Chapter 1, Definition, Internal Control – Integrated Framework, American institute of Certified Accountants, Jersey City, New Jersey, 1992, p. 9, prema Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R., Wallage, P.: *Principi revizije*: Međunarodna perspektiva, SRR RS, Banja Luka, 2002, str. 207-208.

⁸¹⁹ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 577.

⁸²⁰ Nacrt novog zakona o reviziji u BiH (u čijem sačinjavanju su učestvovali predstavnici OHR-a, Svjetske banke, Svjetske kancelarije za reviziju, USAID-a, EZ i domaći predstavnici) predviđa harmonizaciju tri zakona o reviziji i obezbjeđenje organizacione, funkcionalne i finansijske nezavisnosti.

⁸²¹ Prijavljena od strane građana ili pokrenuta od strane javnog tužioca po službenoj dužnosti.

⁸²² Na primjer provjera svakog putnog naloga kako bi se uvjerilo da su dati obračuni tačni i da je navedeni broj kilometara u njima tačno naveden.

⁸²³ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 579.

1.4. Kontrola performansi neprofitnih organizacija

Pored toga što uspostavljaju sistem finansijske kontrole kako bi se uvjerali da li se sredstva namjenski troše, menadžeri neprofitnih organizacija moraju obratiti pažnju i na efikasnost i efektivnost ostvarenih performansi. U većini slučajeva kontrola performansi bavi se procesima koje smo odredili kao namjensku kontrolu: pravila, procedure, postupci i ostala sredstva koja upravljaju performansama kako bi se obezbijedilo da se zadaci obave efikasno i efektivno. Zrela neprofitna organizacija ili lokalna vlada ima mnogo više formalnih pravila i procedura nego mlada organizacija. Iako većina menadžera ne voli pravila, oni ipak prihvataju da su mnoga pravila nužna kako bi se osiguralo da članovi organizacije postupaju u sličnim situacijama na isti način. U mnogim neprofitnim organizacijama korišćenje informacione tehnologije i razvoj intraneta i internet mreže može značajno da pomogne ažuriranju informacija u realnom vremenu.⁸²⁴

Mnoge neprofitne organizacije uspostavile su tako dizajnirane indikatore kako bi poboljšali produktivnost svojih zaposlenih. To uključuje pokušaj da se troškovi klasifikuju na kontrolabilne i nekontrolabilne kategorije, što menadžerima omogućava da se usmjere na troškove koji se mogu smanjiti, bez negativnih uticaja na konačni rezultat neprofitne organizacije. To uključuje investiranje u opremu koja smanjuje operativne troškove, prije svega, rad i, u nekim slučajevima, ove mjere pretpostavljaju konsolidaciju aktivnosti dvije ili više organizacionih jedinica neprofitnih organizacija.⁸²⁵ Napori da se poboljša produktivnost neprofitnih organizacija zahtijevaju mjere koje menadžeri mogu da koriste kako bi mogli da ocijene svoj uspjeh, međutim, glavna poteškoća u selekciji mjera produktivnosti jeste izbor jedne jedinice koja će biti dovoljno homogena i koja će omogućiti pouzdane indikatore poboljšanja (ili pogoršanja) performansi. U članskim organizacijama kancelarijsko osoblje može da bude ocijenjeno na osnovu broja obrađenih aplikacija po satu, pošto je većina aplikacija slična i to može biti pouzdana mjera. U bolničkoj ambulanti različite su vrste posjeta od strane pacijenata a posjeta pacijenta mogla bi, u najboljem slučaju, da bude samo jedna gruba mjera produktivnosti.

Revizija podudarnosti, kao što je ranije naglašeno, determiniše da li su finansijski podaci pravilno evidentirani i da li su poštovana finansijska pravila. Druga vrsta revizije, poslovna revizija, posljednjih godina postaje sve značajnija a utvrđuje da li je organizacija upravljala ili koristila svoje resurse (zaposlene, imovinu, prostor) na ekonomičan i efektivan način i identifikuje uzroke neefikasnosti i neekonomičnosti, uključujući nedostatke u samom sistemu menadžerskih informacija, administrativnih procedura ili organizacionoj strukturi. Ukazujući gdje su promjene poželjne, u politici ili procedurama, poslovna revizija pomaže organizaciji da poboljša i efektivnost i efikasnost. Operativni revizor treba prepoznati da svi menadžeri prave greške i da naknadni pregled dopušta identifikaciju odluka koje su trebalo da budu donesene

⁸²⁴ Uvođenje i primjena poreza na dodatnu vrijednost od 01.01.2006. godine u BiH ipak je "zatekla" Upravu za indirektno oporezivanje u pogledu donošenja odgovarajućih uputstava, obrazaca, tumačenja, mogućnosti efikasnog elektornskog preuzimanja izvršenih popisa od strane poreskih obveznika na dan 31.12.2005. godine, utvrđivanja rokova za dostavu neophodnih podataka i sl.

⁸²⁵ Opšta bolnica bi postigla značajnije poboljšala produktivnost svojih ljekara kada bi koristila medicinske sestara koje bi mogle da izvrše jednostavnije preglede pacijenata, pomognu pacijentima koji nije potreban ljekar i urade testove koje je ranije obavljao ljekar. Rezultat bi bio povećanje produktivnosti rada ljekara, većim brojem pregledanih pacijenata.

drugačije.⁸²⁶ To nije osnovna stvar revizije i nema puno smisla publikovati takve odluke ako su napravljene sa dobrom namjerom uzimajući u obzir dostupnu informaciju u vrijeme donošenja odluke. Poslovna revizija ima korisnu svrhu samo ako ukazuje kako se buduće odluke mogu donijeti na bolji način.

Zbog navedenih potreba, poslovna revizija zahtijeva posve drugačiji pristup revizora nego što je slučaj pri reviziji usaglašenosti sa propisima. Tehnika koja se pokazala efektivnom u poslovnoj reviziji je analiza toka procesa. Analiza može prepoznati nivoe za donošenja odluka pojedine aktivnosti i pomoći menadžerima da se fokusiraju na potencijalne probleme ili propuste. Dok analiza toka procesa može biti u značajnoj mjeri kompleksna u zavisnosti od aktivnosti koje se analiziraju, sama tehnika vrlo je jednostavna, identifikovati ključne tačke odluka u procesu i analizirati posljedice svake donesene odluke. Kada su u analizi procesa izloženi svi zadaci, tačke ključnih odluka i dokumenti koji su stvoreni u vezi sa svakom pojedinačnom aktivnošću, tada menadžeri mogu determinisati da li su svi zadaci uzeti u obzir i gdje bi, ako bi uopšte bilo moguće, zadatke trebalo nadgledati kako bi se uporedile performanse sa očekivanjima.

Značaj analize procesa je da na specifičan način identifikuje odluke koje su donesene u vezi s pojedinim aktivnostima. Pošto ne može biti neriješenih krajeva (puteva koji su nedefinisani), menadžeri mogu nadgledati proces donošenja odluka u cjelini, identifikovati područje potencijalnih problema i preduzimati korektivne akcije kada je potrebno.⁸²⁷ Analize procesa sve su značajnije u implementaciji kontinuiranog poboljšanja kvaliteta neprofitnih organizacija i menadžmenta totalnog kvaliteta. Neprofitne organizacije traže od linijskih menadžera da se uključe u poslovnu reviziju. Ako viši menadžment njeguje organizaciono okruženje koje podržava takva nastojanja, linijski menadžeri će biti sposobni da sami preduzimaju poslovne analize kao sopstvene i ne moraju čekati da ih provedu operativni revizori.

Neki sistemi menadžment kontrole propuštaju razmatranja o efektivnosti, komparaciji stvarnih i planiranih outputa. Nedostatak informacija o efektivnosti često se koristi kao razlog da se ne posveti odgovarajuća pažnja informacijama koje su obezbijeđene putem sistema. Uslijed nedostatka pouzdanih podataka, postoje značajni mehanizmi u neprofitnim organizacijama gdje profesionalci pružaju usluge koje su odgovarajućeg kvaliteta. Postojanje konkurencije može uticati na kvalitet čak i kada nema formalnih indikatora za mjerenje performansi. Akreditovane i licencirane organizacije prave periodične inspekcije u neprofitnim organizacijama, provjeravajući njihove stvarne uslove rada u odnosu na zakonom propisane standarde.⁸²⁸

1.5. Poslovno ponašanje i harmonizacija ciljeva

Sistem menadžment kontrole biće neefektivan ukoliko operativni menadžeri i profesionalci u neprofitnim organizacijama ne shvate da je značajan za viši nivo menadžmenta. To zahtijeva da i viši menadžment i linijski menadžeri koriste informacije iz sistema za donošenje odluka u ocjeni performansi kao osnov za zarade i naknade,

⁸²⁶ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 583

⁸²⁷ Ibid, p. 584.

⁸²⁸ Ibid, p. 586.

unapređenja, što zahtijeva da menadžeri na svim organizacionim nivoima raspravljaju o rezultatima poslovanja sa svojim podređenim. Neki menadžeri organizuju sastanke na kojima se raspravlja o svim performansama neprofitne organizacije. Drugi više prednosti daju individualnim sastancima sa šefovima centara odgovornosti, dok treći sačinjavaju pisane komentare a manje organizuju sastanke. U razgovorima o ostvarenim performansama, podređenim menadžerima treba pružiti priliku da obrazlože okolnosti koje nisu prikazane u samim izvještajima. Ako su potrebne korektivne akcije treba izložiti konstruktivne sugestije, a kada su ostvarene dobre performanse, menadžerima treba dati odgovarajuće priznanje. Ponekad je menadžerima teško da saopšte precizne utiske o značaju kvantitativne informacije, posebno ako se upoređuju budžetirani i stvarni prihodi i troškovi. Ako viši menadžment stavlja previše naglasaka samo na numerička mjerenja performansi, operativni menadžeri mogu raditi tako da njihove performanse djeluju dobro u odnosu na postavljene mjere, ali na štetu ukupnih ciljeva organizacije. To može biti otklonjeno samo ubjeđivanjem operativnih menadžera da se usmjere na postizanje ukupnih ciljeva organizacije i da neće biti "kažnjeni" ako se ti naponi ne iskažu u numeričkim mjerama performansi.

Menadžeri nemaju vremena da sami prave obračune i tu je upravljačko računovodstvo isključivo za potrebe menadžmenta u namjeri da pomogne u obavljanju menadžerskih aktivnosti za donošenju pojedinačnih odluka i sistematske upravljačke kontrole, tj. planiranja i kontrole ostvarenja, kao glavnih dijelova sistema upravljačke kontrole.⁸²⁹ Upravljačko računovodstvo a posebno koncept računovodstva odgovornosti postaje sve više izvor korisnih informacija i orijentisano je, prije svega, prema motivacionom sistemu u organizaciji. Nudeći godišnje i kratkoročne analitičke planove i izvještaje o ostvarenjima, računovodstvo odgovornosti može obezbijediti pouzdanu osnovu za ocjenu uspješnosti dijelova i cjeline i na tome zasnovano materijalno stimulisanje. Ipak, ono mora razumjeti motive i ambicije pojedinaca čije se aktivnosti sistematski planiraju i kontrolišu.⁸³⁰ Većina neprofitnih organizacija, uključujući i neke veoma velike a posebno javni sektor, nemaju razvijen drugi dio ukupnog računovodstva - upravljačko računovodstvo, kako bi preduzeli analize na temeljan i sistematičan način.

U svakoj organizaciji, profitnoj ili neprofitnoj, mora biti postavljena ravnoteža između slobode i ograničenja. Sloboda je potrebna da se uzmu prednosti i vještine lica koja su na prvoj liniji operativnih aktivnosti neprofitne organizacija. Ograničenje je potrebno da se osigura praćenje politike menadžmenta i da se smanje efekti loše procjene ili kontraproduktivne odluke od strane menadžera nižeg nivoa. U neprofitnim organizacijama postoje dvije teškoće za postizanje odgovarajuće ravnoteže između slobode i ograničenja. Odsustvo profita, kao opšte osnove za mjerenje performansi, obično traži nešto manje slobode i nešto više ograničenja nego što je to u profitnim organizacijama. Neprofitne organizacije, posebno vladine, nameću prevelika i previše detaljna ograničenja za menadžere prve linije tako da oni nemaju previše slobode.⁸³¹

Osnovni cilj bilo kog sistema menadžment kontrole je da motiviše operativne menadžere da preduzmu akcije koje pomažu postizanju efikasnih i efektivnih ciljeva organizacije. Podsticaji da bi se ostvario željeni cilj i sistem motivacija težak je zadatak

⁸²⁹ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 29.

⁸³⁰ Milićević, V.: *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 86-89.

⁸³¹ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 589.

za svaku organizaciju a posebno za neprofitne organizacije. Kod profitnih organizacija posebno mjesto pripada politici bonusa za članove menadžmenta, tj. upravljačkih tantijema kada su ostvarene uštede ili profit. To je jedno od najznačajnijih pitanja, budući da se tiče menadžmenta kao najvitalnijeg resursa preduzeća koji treba da bude što bolje motivisan uz najmanje troškove za vlasnika kompanije.⁸³² Neprofitne organizacije nisu bile uspješne u rješavanju pitanja vezanih za nagrađivanje koje bi motivisalo menadžere da razmotre dugoročne posljedice svojih odluka. Jedan od značajnih razloga je da one ne mogu koristiti mogućnosti bonusa. Neke neprofitne organizacije pokušale su da razrade podsticaje kojima bi motivisale menadžere da prihvate dugoročne perspektive. Akumulacija dodatnog broja dana godišnjeg odmora bio je jedan od pristupa, kao i mogućnost uzimanja neradnih dana pred sam vikend. Međutim, ukoliko slobodni dani nisu plaćeni, za zaposlene je veći podsticaj da ostanu i nastave da rade.

2. Mjerenje outputa

Bilo koje pojedinačno mjerilo performansi neprofitnih organizacije i javnog sektora nije odgovarajuće mjerilu profita u profitnim kompanijama. Ciljevi neprofitnih organizacija obično su kompleksniji i često neopipljivi, dok su njihovi outputi teški ili čak nemogući za mjerenje. Informacije o outputima potrebne su za dvije svrhe: 1) da bi se izmjerila efikasnosti koja predstavlja odnos između outputa i inputa (troškova) i 2) da se izmjeri efektivnost koja predstavlja mjeru u kojoj stvarni outputi odgovaraju svrsi i ciljevima organizacije.⁸³³ U profitnoj organizaciji bruto marža ili neto prihod korisna su mjerila za obje svrhe, dok u neprofitnoj organizaciji ne postoji ovakvo monetarno mjerilo kao što je slučaj u profitnim kompanijama. U ovom dijelu rada fokusiramo se na alternativne načine mjerenja outputa neprofitnih organizacija.

U nedostaku profitnih mjerila, analiza efikasnosti i efektivnosti zahtijeva adekvatne supstitute (zamjene) za mjerila outputa. I pored značaja iznalaženja nekih od ovih alternativa, sadašnji sistemi menadžment kontrole u neprofitnim organizacijama uglavnom su u tom smislu deficitarni. Malo neprofitnih organizacije ima posebne, pisane kriterijume za mjerenje efektivnosti. Problem mjerenja outputa u nemonetarnom smislu ne važi samo za neprofitne organizacije. Isti problem postoji u centrima odgovornosti profitnih organizacija u kojima dominiraju diskrecioni troškovi. Nasuprot ovome outputi mnogih pojedinačnih aktivnosti kod neprofitnih organizacija mogu se izmjeriti isto tako kao i odgovarajuće aktivnosti u profitnim kompanijama.

2.1. Osnovne kategorije mjerila

Različiti pojmovi koriste se za klasifikovanje mjerila outputa, već prema tome za koja svrhe ova mjerila služe. Po nekim autorima⁸³⁴ ima ih tri: 1) društveni indikatori, 2) rezultati (mjerenja) i 3) mjerila procesa (outputa). Društveni indikatori su gruba mjerila outputa koja značajno reflektuje uticaj djelovanja neprofitne organizacije na društvo. Ipak, značajan broj društvenih indikatora može biti povezan sa aktivnostima neprofitne organizacije. Stopa kriminala u jednom gradu, na primjer, može biti posljedica aktivnosti

⁸³² Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 598.

⁸³³ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 619.

⁸³⁴ Ibid, p. 621.

policije i sistema sudstva, ali isto tako može biti pod značajnim uticajem nezaposlenosti, uslova života i drugih faktora koji nisu direktno povezani sa efikasnošću rada policije. Životni vijek djelimično je pod uticajem kvaliteta zdravstvene zaštite, ali, isto tako, i pod uticajem ishrane, ambijenta stanovanja, nasljednih i ostalih faktora.

Osnovni društveni indikatori teški su za identifikovanje i prikupljanje podataka. Isto tako teški su i za korišćenje zbog toga što obično nema direktnog uzroka koji se može dokazati i posljedice između onoga šta neprofitna organizacija radi i promjena u društvenim indikatorima. Zamjenski (ili surogatni) indikatori za nematerijalne faktore kao što je procenat registrovanih građana koji glasaju, kao indikator državljanstva ili statistički podaci o kriminalu, kao indikator bezbjednosti društva, mogu biti prikupljeni prilično jednostavno, međutim oni nisu pouzdani. Bilo koji društveni indikator koji može biti lako dostupan i brzo obezbijeđen, obično ima malu zakonitost ili zakon vjerovatnoće. Društveni faktori manje su očigledni, teško je o njima prikupiti odgovarajuće podatke u trenutnim uslovima, pod malim su uticajem sadašnjih programskih aktivnosti neprofitnih organizacija a pod značajnim uticajem eksternih snaga. Kao rezultat svega ovoga oni su u najboljem smislu grubi indikatori onoga što je organizacija postigla i ograničena im je korist za potrebe menadžment kontrole. Društveni indikatori mogu se koristiti u strategijskom planiranju i oni mogu pomoći donošenju odluka od strane višeg menadžmenta o opštim pravcima koje bi organizacija trebalo da slijedi. Oni se determinišu često kao opšti okvirni uslovi, dok za svrhu menadžment kontrole outputi treba da budu izraženi u specifičnim mjerama koja se mogu vrednovati.

Rezultati (mjerenja) su pokušaji da se outputi (učinci) iskažu u veličinama koje su povezane s ciljevima neprofitnih organizacija i oni nastoje da prevaziđu poteškoće koje su svojstvene društvenim indikatorima. Bilo bi idealno kada bi se ciljevi izražavali u mjerljivim terminima kao i mjere outputa.⁸³⁵ Kada nije izvodljivo da se ciljevi iskažu u mjerljivim veličinama, kao što je to slučaj u neprofitnim organizacijama, za mjerenje rezultata treba uzeti najpribližniji mogući način kako bi menadžment specificirao zadate ciljeve. Kada su pravilno oblikovani, rezultati se povezuje sa performansama organizacije u dostizanju zadatih ciljeva. Ako je organizacija orijentisana prema klijentima, njene rezultate bi trebalo povezati sa onim što je ona uradila za svoje klijente. Iako je rezultate (mjerenja) obično lakše prikupiti i koristiti u odnosu na društvene indikatore, oni mogu stvarati značajne poteškoće.⁸³⁶ Što rezultati indikativnije pokazuju uticaj neprofitne organizacije na društvo, to je teže uspostaviti odgovarajući odnos, uzrok i posljedicu.

Mjerila outputa odnose se na aktivnosti koje su izvršene od strane neprofitne organizacije. Primjeri mogu biti broj aplikacija ispunjenih u jednom mjesecu ili broj poslatih porudžbina u jednom danu. Bitna razlika između rezultata⁸³⁷ i mjerila outputa je da su prvi usmjereni na sam kraj aktivnosti, dok su drugi usmjereni na imovinu neprofitne organizacije. Mjerila produktivnosti povezuje se sa onim šta centar odgovornosti ili pojedinac radi da bi se postigli ciljevi organizacije. Outputi menadžerima pomažu da ocijene efikasnost, međutim, pošto ne mjere efektivnost samo su neznatno

⁸³⁵ Povećanje sadašnjeg broja studenata na 2.000 do kraja školske 2006/2007. godine, ili za 500 studenata u odnosu na školsku 2005/2006. godinu.

⁸³⁶ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 622.

⁸³⁷ Rezultati testova iz pojedinih predmeta na fakultetu ili školi.

povezani sa ciljevima organizacija. Zbog toga bi viši menadžment trebalo da pazi da ne stavlja previše naglasak na outpute, posebno kada su nepovezani ili nedovoljno povezani sa rezultatima.⁸³⁸

U razvijanju mjerila outputa menadžment mora biti pažljiv da bi osigurao vezu uzrok – posljedica, između postupaka u koje je potrebno uključiti zaposlene i očekivane rezultate. Mjerila outputa najkorisnija su u toku procesa, posebno su korisne kratkoročne performanse u kontroli menadžera nižih nivoa centara odgovornosti. Ona su najlakša vrsta mjerila outputa za interpretaciju, pošto postoji uzročno - posljedična veza između njih i outputa. U aktivnostima gdje su troškovi vezani sa outputima, mjerila outputa⁸³⁹ mogu biti korisna u oblikovanju značajnih dijelova budžeta. Mjerila outputa zahtijevaju identifikovanje aktivnosti (ili centara odgovornosti) i uspostavljanje jedinice standarda. Kada rezultat ukupne aktivnosti pomnožimo sa jedinicom standarda, dobijamo iznos koji se može uporediti sa stvarno utrošenim vremenom i to se koristi pri ocjeni performansi. Za kancelarijsko odjeljenje, na primjer, mogu postojati tri vrste pristupa za utvrđivanje jedinice standarda: korišćenje vremenskih standarda za pojedinačne kancelarijske poslove; vođenje detaljnih zabilješki od strane zaposlenih o utrošenom vremenu za određene aktivnosti i korišćenje vanjskih posmatrača koji evidentiraju potrebno vrijeme za izvršenje aktivnosti, kao i vrijeme kada se ne radi.⁸⁴⁰

2.2. Izbor mjera outputa

Vrednovanje outputa može biti rezultat subjektivnog mišljenja lica ili grupe, ali ono može biti izvedeno i iz podataka koji ne zavise od subjektivnog mišljenja. U mnogim slučajevima mišljenje kvalifikovane osobe može biti bolja mjera kvaliteta performansi nego bilo koja izvedena objektivna mjera. To je zbog toga što ljudi inkorporiraju rezultate okolnosti i nijanse performansi u svojim procjenama, dok nijedan set objektivnih mjera te

⁸³⁸ U programu kontrole zagađivanja vazduha, promjena količine ozona u atmosferi je mjera rezultata, dok je broj kontrola napravljenih zbog potencijalnih prekršitelja mjera outputa. Uzročna veza između broja kontrola koje su izvršene i količina zagađenja može ali i ne mora biti sigurna. Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 623.

⁸³⁹ Na primjer, broj studentskih dana na fakultetu.

⁸⁴⁰ Odjeljenje za zdravstvo lokalne vlade uspostavilo je sistem mjerenja produktivnosti za većinu svojih aktivnosti. Pododjeljenje za plaćanje računa imalo je zadatak da ispita oko 3.000 računa mjesečno kako bi utvrdilo da li su oni pravilno ispostavljeni, odnosno da li imaju validnu osnovu za plaćanje. Različite vrste računa zahtijevale su različito vrijeme i vremenski standard je uspostavljen tokom analize. Kao olakšica u računanju standardne jedinice uzete su ekvivalentne jedinice. Najjednostavniji računi, plaćanje prevoza, imali su standardno vrijeme od 7,37 minuta i ovo je bilo postavljeno kao ekvivalentna jedinica. Ekvivalentne jedinice za 14 drugih vrsta računa bile su postavljene na osnovu odnosa njihovog standardnog vremena prema standardnoj jedinici. Računi o nabavkama imali su standardno vrijeme 16,68 minuta, što je 2,26 standardnih jedinica (16,68:7,37). Ukoliko bi izračunavali produktivnost jednog lica za mjesec koje je radilo 125 efektivnih sati i ostvarilo 2.163 ekvivalentne jedinice ili 17,30 po efektivnom satu (2.163:125), standard po jednom produktivnom satu bio bi 8,14 jedinica (60:7,37) a ostvareni standard 235% (17,30:7,37). Tokom pregleda ustanovljeno je da se jedan broj računa zasnivao na netačnim osnovama za plaćanje. Prilozi računa (recepti ljekara) za pojedine lijekove pokazali su da se radilo o zamjenskim lijekovima sa nižim cijenama, dok su iskazane pune (više) cijene kao da nije izvršena zamjena. Pododjeljenje je pokrenulo postupak da dobavljači vrate više naplaćene iznose po ispostavljenim računima. Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 624.

faktore ne može uzeti u obzir.⁸⁴¹ S druge strane, subjektivno mišljenje zavisi od lica koje ga daje i zbog toga ono može biti pod uticajem različitih predrasuda, stavova ili čak emocionalnog ili fizičkog stanja u vrijeme kada se njegovo mišljenje formira. Ako su pravilno dobijene objektivne mjere, nemaju te "defekte" i idealno bi bilo kada bi mjerila outputa neprofitne organizacije uključivala i jedno i drugo.⁸⁴²

Informacije u sistemu mjerila obično su kvantitativne, mogu se sumirati i porediti. Neke subjektivne informacije mogu biti mjerene kvantitativno, dok nekvantitativna informacija u nekim slučajevima može biti značajna.⁸⁴³ Mjerilo performansi može biti ili diskretno (tj. dihotomno zadovoljavajuće/nezadovoljavajuće), ili prema određenoj mjernoj skali. Na primjer, da bi se izmjerile performansa studenata pri prijemu na fakultet, cilj može biti postavljen tako da studenti moraju ostvariti najmanje 60% bodova na standardnom testu za prijem. Ako je mjerenje apstraktno, svi studenti koji su imali 60 ili više bodova položili bi prijemni ispit. Ako su mjerila performansi skalarna, pokazani uspjeh na prijemnom ispitu bi se sabrao sa brojem bodova mjeren uspjehom iz srednje škole i onda bi ukupan broj bodova bio korišćen kao mjerilo outputa. Skalarna mjerila bolja su od diskretnih, međutim, postoje mnoge situacije gdje su diskretna mjerila prikladnija. Na primjer, mnogi fakulteti ne mjere koliko su studenti bili blizu da budu primljeni, oni jednostavno koriste apstraktnu mjeru: 68% svih prijavljenih kandidata zadovoljilo je kriterijume za prijem na prvu godinu studija.

Uvijek kada konkretni output može biti izmjeren, organizacija treba to da uradi. Ako se konkretni output ne može izmjeriti, može biti korišćena surogatna mjera. U ovom slučaju, surogatna mjerila trebalo bi da budu blisko povezana sa ciljem. Ipak, po definiciji, surogatna mjerila ne odgovaraju tačno utvrđenom cilju i menadžeri moraju imati na umu to ograničenje. Ako ograničenje nije prepoznato, organizacija može posvetiti previše pažnje surogatima, što može biti nefunkcionalno. Ne bi trebalo dozvoliti da dostizanje surogatnog mjerila postane važnije od dostizanja cilja. Neodgovarajuća surogatna mjerila mogu imati za posljedicu da neprofitne organizacije budu zadovoljne same sobom i ako ne postižu svoje ciljeve.

Iako performanse imaju dimenzije i kvantiteta i kvaliteta, obično je izvodljivije da se izmjeri kvantitet, a ne kvalitet. I pored teškoća koje je prate, dimenzija kvaliteta ne bi trebalo da bude zapostavljena. Često indikator koji je izabran da se izmjeri kvantitet uključuje neke standardne kvalitete. Broj redova otkucanih na pisačkoj mašini u jednom satu obično nosi sa sobom implikaciju da su redovi otkucani zadovoljavajuće. Može takođe, postojati eksplicitna izjava od čega se sastoji zadovoljavajući otkucani red, a to je zahtjev da ne bude grešaka. Slično ovome, broj studenata koji su diplomirali implicira da su studenti zadovoljili propisane standarde kvaliteta za diplomiranje. U nekim situacijama prosuđivanja o kvalitetu ograničena su na posebne mjere, kao što su one koje su navedene, ili je otkucani red bio bez grešaka ili nije, ili su studenti zadovoljili

⁸⁴¹ Profesori su, takođe, skloni da donose mišljenja na osnovu diskusije, ali će ipak prihvatiti i ocjene koje sačinje studenti o njihovom radu. Mnogi, ipak neće prihvatiti kao validne mjere svog rada broj studenata koji su izabrali određeni smjer ili broj objavljenih naučnih i stručnih članaka.

⁸⁴² Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 629.

⁸⁴³ Ocjene na fakultetu, čak i ako su numeričke, izraz su mišljenja profesora gdje je performansa studenata locirana na mjernoj skali. Performanse u gimnastici i drugim atletskim disciplinama mjere se subjektivnim mišljenjima sudija. Izvođač je rangiran duž numeričke skale od strane svakog sudije i od ovih mjerila sačinjava se prosjek da bi se dobila kvantitativna mjera.

zahtjeve za diplomiranjem ili nisu. U ovim situacijama nije izvodljivo da se kvalitet mjeri duž neke mjerene skale, što isključuje prosuđivanja da li su ovogodišnji diplomirani studenti ponijeli bolja znanja od prošlogodišnjih diplomaca.⁸⁴⁴

Tokom posljednjih petnaest godina, mnoge neprofitne organizacije počele su programe menadžmenta totalnog kvaliteta (TQM) ili kontinuirano poboljšanje kvaliteta (CQI). Jedna od dilema sa kojom su se one suočile su mjerila poboljšanja kvaliteta, što je ipak subjektivno. U neprofitnim organizacijama mjerila kvaliteta nastoje da budu značajnija nego u profitnim kompanijama gdje tržišni mehanizam omogućava automatsku provjeru kvaliteta dobara. Ako je proizvedeno odijelo loše, ljudi ga neće kupovati i kompanija mora poboljšati njegov kvalitet kako bi ostala u poslu, a, ukoliko ne poboljša kvalitet, druge kompanije će preuzeti njene dotadašnje kupce. Sličan tržišni mehanizam postoji i kod nekih neprofitnih organizacija. Na primjer, fakultet koji pruža obrazovanje slabijeg kvaliteta, vjerovatno, će izgubiti studente koji će nastaviti studije na konkurentskim fakultetima. Muzej čije su izložbe loše postavljene neće imati posjetilaca kao drugi muzeji. Pacijenti bolnice, ipak, nisu kompetentni da stručno prosuđuju o kvalitetu pružene zdravstvene zaštite čak i kada nisu zadovoljni, a malo je toga što mogu da promijene. Zbog odsustva klijenata orijentisanih na tržišnu provjeru kvaliteta pruženih usluga, značajno za neprofitne organizacije je da učine napor za razvijanje mjerila kvaliteta svojih usluga i, ako postoji mogućnost, ova mjerila bi trebalo povezati sa pojedinačnom odgovornošću.

U nekim programima gdje bi tržišni mehanizam mogao omogućiti mjerenje kvaliteta, lični motiv pojedinca za učešće u programu mogao bi se razlikovati od društvenog motiva za njegovo finansiranje, tako da se lična i društvena mjerila kvaliteta razlikuju. Na primjer, iako predškolski program ima za rezultat indiferentne rezultate, roditelji svoju djecu mogu slati u obdanište samo da ih udalje od kuće. Slično tome, ako program prekvalifikacije za posao ne pomaže zapošljavanju klijenata, nezaposleni ipak mogu učestvovati u njemu iz dosade ili iz nade da će im to pomoći, ili zbog toga što će dobiti nadoknadu za učešće u tom programu. U takvim okolnostima, ukoliko ne postoje adekvatna mjerila kvaliteta, menadžment može steći pogrešan utisak o vrijednostima programa.

Ukoliko menadžment može pronaći određeni način da izmjeri promjene kvaliteta na relativno objektivan i pouzdan način, pretenzija da se kvalitet poboljša ima malu uvjerljivost. Postoje tri pristupa koje menadžeri uzimaju kako bi izmjerili kvalitet: grube mjere, procjene i surogati (zamjene).⁸⁴⁵ Nedostatak mjerila kvaliteta može dovesti do isticanja mjerila kvantiteta. Menadžment bi trebalo da učini značajne napore kako bi pronašao prihvatljiva mjerila kvaliteta i kada su ona gruba. Mada su neka mjerila gruba i ne mogu sadržavati pravilan stav o kvalitetu, ona mogu poslužiti kao dobri motivatori za menadžere programa i menadžere usluga. Ovim se pretpostavlja da postoji jasna veza između inputa i kvaliteta, a ako nema očigledne veze između toga, viši menadžment možda neće naći za neophodno da pokuša da izmjeri kvalitet. U nedostatku objektivnih podataka, procjena kvaliteta isto tako može biti korisna. Na univerzitetu mogu se napraviti komparacije između različitih fakulteta ili između njihove

⁸⁴⁴ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 632.

⁸⁴⁵ Ibid, p. 634.

sadašnje i ranije pozicije u raspodjeli resursa. U nekim neprofitnim organizacijama surogati za kvalitet usluga, kao što je tačnost i vrijeme odgovora, značajni su indikatori.

2.3. Primjena mjerila outputa - opšti principi

Izbor i realizacija mjerila outputa za sistem menadžment kontrole veoma je kompleksan zadatak. I pored postojanja značajnih razlika između pojedinih neprofitnih organizacija, moguće je naznačiti neke opšte principe koji su značajni u izboru i primjeni mjerila outputa u sistemu menadžment kontrole. Ovi principi su uopšteni i bez sumnje mogu biti izuzeci za svako pravilo. Međutim, principi mogu biti koristan putokaz za menadžere koji su zainteresovani za mjerenja outputa neprofitnih organizacija. Od strane pojedinih menadžera postoji tendencija da se nesavršenosti povećavaju i umanje pokušaji da se prikupe i iskoriste bilo kakve informacije o outputima. Podaci o mjerilima outputa koliko god bili grubo, korisniji su menadžeru nego da ih uopšte nema. Iako su manje poželjni nego prave mjere outputa, inputi su često bolja mjera outputa nego da nema nikakvih mjerila. Možda nije izvodljivo da se konstruišu mjerila outputa za istraživačke projekte, ali u nedostatku takvih mjerila iznos koji je utrošen za istraživački projekat može biti korisna indicija za output. Kao i kod drugih surogata, kada su inputi korišćeni kao surogatna mjerila outputa, menadžeri prilikom njihovog vrednovanja moraju biti obazrivi.

Profesionalna udruženja, bolnice, škole, fakultete, organizacije socijalne zaštite i druge neprofitne organizacije prikupljaju informacije od svojih članova i sačinjavaju statističke prosjeke, tako da ti statistički podaci mogu biti značajni kao početna tačka u analizi performansi. Podaci iz vladinih izvora, iako ponekad previše detaljni ili neusklađeni sa potrebama menadžmenta, mogu biti značajni u analizi. Kada se informacije o outputima jedne organizacije upoređuju sa prosjekom drugih neprofitnih organizacija, podaci moraju biti uporedivi.⁸⁴⁶ U korišćenju objavljenih statističkih podataka neprofitna organizacija mora biti sigurna da su njeni podaci pripremljeni na istoj definicionoj osnovi kao oni koju je koristila organizacija sa kojom se vrši poređenje. Uporedivost je posebno značajna kada se podaci objavljuju za troškove po jedinici učinka. Ako definicija nije korespondirajuća sa onom koja je korišćena za brojilac i imenilac ovih odnosa, uporedivost nije adekvatna.⁸⁴⁷

Nema velike koristi od informacija nakon što je potreba za njima prošla. Ako menadžer treba brzu informaciju, kao osnov za konkretnu akciju, osoblje mora imati određeni način brzog prikupljanja informacija. Međutim, zahtjevi za blagovremenim informacijama različiti su. Za svrhe menadžment kontrole blagovremena a manje tačna mjerila outputa cjenjenija su od tačnih a neblagovremenih. Problem blagovremenosti drugačije se posmatra u neprofitnim u odnosu na profitne organizacije iz nekoliko razloga. Outputi se često ne mogu izmjeriti odmah nakon završetka aktivnosti programa. Na primjer, rezultati sredstava uložениh u školski program u septembru ne mogu biti izmjereni do juna naredne godine, dok rezultat programa pošumljvanja može biti izmjereni tek nakon 5 ili 10 godina.

⁸⁴⁶ Ibid, p. 636.

⁸⁴⁷ Trošak po studentu može biti izračunat na različite načine usljed različitog definisanja nazivnika i velikog broja definisanih elementa koji čine trošak. Isto tako, malo je fakulteta ili univerziteta koji imaju iskazano ovo "jednostavno" mjerilo.

Kao što se informacije upravljačkog računovodstva moraju pripremiti za potrebe pojedinih menadžera, tako se moraju pripremiti i mjerila outputa. Kada postoji nekoliko mjerila, teži se da se ona iskoriste za različite svrhe. Na primjer, troškovi obrazovanja u lokalnoj zajednici mogu se koristiti kao osnova za komparaciju sa troškovima obrazovanja drugih lokalnih zajednica.⁸⁴⁸ Ukoliko se mjerilo iskaže kao trošak po učeniku ili studentu, ono može biti upoređeno sa troškovima po učeniku ili studentu drugih zajednica. Na nižem nivou mogu se prikupiti informacije o troškovima po studentu na pojedinim smjerovima kao osnov za još očiglednije razlike u karakteristikama svakog fakulteta. Na još nižem nivou može se mjeriti trošak po jedinici pružene usluge, kao što je trošak po posluženom jelu u studentskom restoranu. Iako različita mjerenja outputa mogu biti izvodljiva, menadžeri bi trebalo da izbjegavaju da ih "zatrpaju" informacijama. Problem se može javiti već u početnom dizajniranju sistema mjerenja outputa, pošto su kreatori informacionih sistema skloni da nagomilavaju podatke tako da se u okviru ove mase nalaze podaci koji zadovoljavaju mnogobrojne želje i potrebe. Previše podataka guši sistem i povećava njegov zvučni nivo, ali značajno odvlači pažnju od bitnih informacija i smanjuje kredibilitet sistema kao cjeline.

2.4. Korišćenje mjerila za formulisanje strategije i menadžment kontrole

Sistem menadžment kontrole trebalo bi da obezbijedi informacije o outputima koje su korisne za formulisanje strategije i menadžment kontrolu. Ipak, menadžeri bi trebalo da prepoznaju kriterijume kojima se upravljalo mjerenjima outputa koji su korišćeni u formulisanju strategije, kao i to da su oni drugačiji od onih koji se koriste za menadžment kontrolu.⁸⁴⁹ Pri formulisanju strategije grube i uopštene mjere procjene outputa sasvim su zadovoljavajuće, dok za menadžment kontrolu mjerila moraju biti precizna kako bi bila vjerodostojna.⁸⁵⁰ Za menadžment kontrolu trebalo bi da postoji pouzdana veza između djelatnosti (inputa) organizacije i outputa, dok za formulisanje strategije veza može biti slabijeg intenziteta. Ako se mjerila outputa moraju koristiti za analizu prijedloga posebnog programa, trebalo bi da postoji veza između inputa i outputa. Uključivanje korelacije i neuzročnih podataka o outputima u pojedine analize, kako to neki vole da vjeruju da postoji uzročna veza, nije samo gubljenje vremena, nego može da učini više štete nego koristi.⁸⁵¹ Ipak, nedostatak dokazane uzročne veze nije razlog da se izbjegava analiza vjerovatne veze kako bi se procijenio uticaj određenih programa. Kada ne postoji uzročna veza, odluka mora biti zasnovana na procjeni koja

⁸⁴⁸ Neka istraživanja u Federaciji BiH pokazala su značajne razlike u budžetskoj potrošnji među deset kantona. Po jednom učeniku osnovne škole u Unsko-Sanskom kantonu izdvaja se 807 KM, dok se u Sarajevskom kantonu izdvaja 1.303 KM. Za socijalnu zaštitu u Posavskom kantonu po glavi stanovnika godišnje se troši 10 KM, a u Sarajevskom kantonu 166 KM.

⁸⁴⁹ Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 643.

⁸⁵⁰ Iako razmatranje vremenske veze ponekad može prevazići želju za preciznošću.

⁸⁵¹ U jednoj ruralnoj zajednici postojala je visoka pozitivna korelacijska veza između broja roda koje su dolazile u proljeće i broja djece rođenih u zimu. Ako bi lokalni planeri zdravlja željeli da determinišu zahtjeve za uslugama materinstva, model koji koristi broj roda kao predvidljiv indikator vjerovatno bi bio dovoljan. Međutim, ukoliko bi planeri htjeli da smanje stopu nataliteta, sistematsko uništavanje roda ne bi uspjelo, pošto je uzročni faktor i za rode i za bebe nešto sasvim drugačiji: bogatstvo proljetne žetve. Bogate žetve su prouzrokovale da rode dođu u proljeće zbog toga što je bilo dovoljno hrane za njih, bogata žetva je bila uzrok optimizma među poljoprivrednicima i njihovim ženama, što je imalo za posljedicu veću stopu nataliteta.

nije praćena kvantitativnim informacijama. Na primjer, poželjno je da se novac potroši na sudski sistem, čak i kad nisu dostupna odgovarajuća mjerila outputa.⁸⁵²

Za menadžment kontrolu mjerenje outputa mora biti povezano sa pojedinačnom odgovornošću lica ili organizacionih jedinica. Pri formulisanju strategije to nije neophodno i zbog toga strateška razmatranja mogu od operativnog osoblja zahtijevati da prikuplja podatke od kojih ono samo nema koristi. Za svrhe menadžment kontrole, podaci o outputima moraju biti dostupni ubrzo nakon događaja, dok je za formulisanje strategije to od manjeg značaja. Za formulisanje strategije i menadžment kontrole, korisnost dobijenih informacija o inputima i outputima mora prevazići troškove pribavljanja informacija. Pri formulisanju strategije dobijanje podataka na osnovu uzoraka smanjuje troškove, međutim, sakupljanje tih podataka za menadžment kontrolu bilo bi pretjerano visoko. Ako su mjerila outputa korisna za formulisanje strategije moraju biti povezana sa ukupnim ciljevima neprofitne organizacije. Ako nije izvodljivo da se to uradi direktno, potrebno je da se povežu mjerila sa kategorijama programa, ili, čak, za individualne elemente programa.

3. Fleksibilno planiranje i kontrola

Kontrola ostvarenja kao upravljačka aktivnost predstavlja instrument za praćenje realizacije projektovanih ostvarenja. Ona obuhvata kontrolu izvršenja master budžeta na nivou neprofitne organizacije i kontrolu parcijalnih planova pojedinih područja odgovornosti, dok su objekti kontrole odstupanja od postavljenih veličina ili postavljenih normi. Kontrola izvršenja plana poslovnog rezultata⁸⁵³ može se zasnivati na analizi izvršenja statičkog budžeta. Međutim, mnogo bolje je ako se ona zasniva na analizi i statičkog i fleksibilnog budžeta. Fleksibilni budžet omogućava svođenje planiranih aktivnosti na ostvareni nivo i olakšava identifikovanje odstupanja po različitim osnovama (cijena, količina, efikasnost) ili različitim područjima (proizvodnja, prodaja i sl).⁸⁵⁴

3.1. Statički i fleksibilni budžet

Ako se budžet posmatra s dinamičkog aspekta u odnosu na očekivane promjene nivoa aktivnosti, može imati karakteristike statičkog ili fleksibilnog budžeta. Statički ili fiksni budžet oblikuje se za tačno određeni nivo aktivnosti i ne reaguje na promjene obima aktivnosti u odnosu na planirani nivo.⁸⁵⁵ Osnovna karakteristika do sada izloženih budžetaje njihova usmjerenost na projektovani nivo aktivnosti na bazi kojih su izvođene projekcije prihoda, rashoda i rezultata.⁸⁵⁶ Kontrola, u svim ovim slučajevima, zasnovana je na poređenju ostvarenih i projektovanih veličina (prihoda, troškova, rezultata) za budžetirani nivo aktivnosti. Fleksibilni budžet oblikuje se na taj način što se stavke koje su u njemu sadržane prilagođavaju svakoj promjeni nivoa

⁸⁵² Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 644.

⁸⁵³ Ovdje se bavimo samo tzv. poslovnim aspektom kontrole. Kontrola projektovanih novčanih tokova, kapitalnih ulaganja, bilansa stanja pripada području upravljanja finansijama organizacije i nije predmet pažnje ovog rada.

⁸⁵⁴ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 515.

⁸⁵⁵ Belak, V.: *Menadžersko računovodstvo*, RRIIF, Zagreb, 1995, str. 197.

⁸⁵⁶ Profitno orijentisanih entiteta, javnog sektora i neprofitnih organizacija.

aktivnosti. To se obezbjeđuje pronalaženjem adekvatnog mehanizma koji definiše ponašanje pojedinih kategorija troškova u odnosu na obim aktivnosti uzimajući u obzir njihov pretežni karakter, fiksni ili varijabilni.

Primjena koncepta fleksibilnog budžetiranja u neprofitnim organizacijama podrazumijeva: 1) determinisanje relevantnog raspona aktivnosti u okviru koga se troškovi ponašaju na karakterističan⁸⁵⁷ način i koji ima izgleda da bude ostvaren, 2) determinisanje ponašanja troškova u odnosu na obim u okviru relevantnog raspona aktivnosti u budžetskom periodu, što zahtijeva razdvajanje ukupnih rashoda na fiksne, varijabilne i mješovite (semivarijabilne, relativno fiksne, polufiksne) i razlaganje ovih posljednjih na varijabilne i fiksne, 3) izbor nivoa aktivnosti koji bi se uključili u fleksibilni budžet, a opredjeljenje je obično za najviši i najniži nivo aktivnosti u određenom rasponu kao i nekoliko varijanti između njih, 4) priprema fleksibilnog budžeta za izabrane nivoe aktivnosti pomoću odgovarajuće budžetske formule, 5) prevođenje veličina u fleksibilnom budžetu na ostvareni nivo aktivnosti na kraju budžetskog perioda u cilju stvaranja kvalitetne osnove za poređenje planiranih sa ostvarenim veličinama i identifikovanje odgovornosti za nastala odstupanja koja su veoma često podijeljena između različitih područja odgovornosti.⁸⁵⁸

Opisani proces fleksibilnog budžetiranja potvrđuje ključnu pretpostavku ovog koncepta a to je identifikovanje ponašanja troškova u datom rasponu aktivnosti.⁸⁵⁹ Neki troškovi ostaju isti bez obzira na stepen korišćenja raspoloživog budžeta neprofitne organizacije (amortizacija, osiguranje). Radi se o fiksnim troškovima koji u datom rasponu aktivnosti u ukupnom iznosu ostaju nepromijenjeni, dok je drugi dio ovih troškova pod uticajem menadžerskih odluka (troškovi reklame, troškovi plata) i mogu se mijenjati, dok su po svojoj prirodi u ukupnom iznosu konstantni za izabrani raspon aktivnosti. Varijabilni troškovi u direktnoj su vezi sa učincima (direktni materijal). Problem od čijeg rješavanja zavisi efikasnost i tačnost razvijanja budžeta odnosi se na mješovite troškove.

Koristeći ranije pretpostavke u planiranju master budžeta neprofitnih organizacija, u prethodnom tabelarnom pregledu, izvršili smo neophodna i određena prilagođavanja. Umjesto jedne kolone planiranih prihoda i troškova po jedinici učinka, korišćene su dvije kolone zbog značajnih razlika u nivou aktivnosti usluge A i B i nemogućnosti dostizanja nivoa aktivnosti usluge B (aktivnosti usluge A) i njihovog uprosječavanja.⁸⁶⁰ Neto rezultat sopstvene aktivnosti (V) pokazuje ostvareni manjak prihoda nad rashodima koji bi nastao kada neprofitna organizacija ne bi imala fiksni iznos prihoda (VI) iz budžeta više organizacione jedinice (ministarstva) na datom nivou

⁸⁵⁷ Fiksni troškovi konstantni u ukupnom iznosu u okviru datog raspona aktivnosti, a varijabilni troškovi konstantni po jedinici aktivnosti.

⁸⁵⁸ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 517.

⁸⁵⁹ Raščlanjivanje može biti izvršeno prema procjeni njihovog pretežnog karaktera, metodom najvišeg i najnižeg nivoa odnosnog troška prema iskustvu u prethodnim periodima, grafičkim putem i metodom najmanjih kvadrata, prema: Stevanović, N.: *Sistemi obračuna troškova*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997., str. 473-477. Metode kojima se izdvajaju fiksni iz varijabilnih troškova mogu se grupisati za: direktno utvrđivanje varijabilnih i fiksnih troškova, matematičko raščlanjivanje na fiksne i varijabilne troškove i grafičko odvajanje fiksne komponente troškova, detaljnije: Jakovčević, K.: *Troškovi u menadžmentu*, Ekonomski fakultet, Subotica, 1993, str. 130-140.

⁸⁶⁰ Nije ih bilo moguće podvesti u jedan nivo aktivnosti, odnosno ne bi bili vidljivi prosječni prihodi koji bi odgovarali alternativnim nivoima aktivnosti.

aktivnosti. Interpolacijom fiksnog iznosa prihoda u budžet⁸⁶¹ dolazi se do planiranog viška prihoda nad rashodima (VII) neprofitne organizacije. Međutim, on nema značajnijeg uticaja na fleksibilni budžet, nego je tu samo da dopuni ostvareni neto rezultat (višak ili manjak) kako bi se moglo izvršiti poređenje fleksibilnog i statičkog budžeta. Planirani prihodi doznačeni iz budžeta⁸⁶² više budžetske jedinice mogli su biti interpolirani i na drugačiji način u fleksibilni budžet. Međutim, teoretičari se nisu do sada bavili mjestom njegovog interpoliranja. Funkcionisanje koncepta fleksibilnog budžetiranja prikazano je na projektovanom bilansu uspjeha neprofitne organizacije kojom smo i do sada ilustrovali naša izlaganja (tabela 65).

Tabela 65. Fleksibilni budžet

Elementi	Plan prihoda i trošk. po jed.		Fleksibilni budžet za alternativne nivoe aktivnosti					
			A	B	A	B	A	B
	A	B	1.200	25	1.270	30	1.320	35
I Prihodi od prodaje	499,00	3.290,00	599.800,00	82.250,00	633.730,00	98.700,00	658.680,00	115.150,00
1. Usluga A	499,00		598.800,00		633.730,00		658.680,00	
2. Usluga B		3.290,00		82.250,00		98.700,00		115.150,00
II Varijab. tr. (1+2)			35.688,12	1.108,40	37.769,92	1.330,08	39.256,93	1.551,76
1. Direktni materijal	20,00	30,00	24.000,00	750,00	25.400,00	900,00	26.400,00	1.050,00
2. OVT proizvodnje	9,74	14,34	11.688,12	358,40	12.369,92	430,08	12.856,93	501,76
III Kontr. rez. (I-II)	469,26	3.245,66	563.111,88	81.141,60	595.960,08	97.369,92	619.423,07	113.598,24
IV Fiksni troškovi			710.524,00		710.524,00		710.524,00	
V Neto rezultat sopst. djelatnosti (III-IV)			(66.270,52)		(17.194,00)		22.497,31	
VI Prihodi iz budžeta			275.000,00		275.000,00		275.000,00	
VII Višak prih. (V-VI).			208.729,00		257.806,00		297.497,31	

Ako planirana dobitna ostvarenja na nivou aktivnosti od 1.270 jedinica usluga A i 30 jedinica usluga B imaju ulogu statičkog budžeta, može se zaključiti da sam postupak razvijanja statičkog i fleksibilnog budžeta nema značajnijih razlika. U oba slučaja varijabilni troškovi vežu se za obim aktivnosti, dok se fiksni troškovi planiraju u ukupnom iznosu. Novina fleksibilnog budžetiranja je pretpostavka da varijabilni troškovi po jedinici odgovaraju svakom obimu u okviru datog raspona aktivnosti.⁸⁶³ Razvijanje budžetskih opcija relativno je lako za različite nivoe aktivnosti kao i rezervnih budžeta za izmijenjene uslove poslovanja.⁸⁶⁴ Fleksibilni budžet omogućava sagledavanje efekata raznovrsnih scenarija na prihode, troškove i rezultat ostvarenja neprofitne organizacije i njenih dijelova i stvaranje odgovarajuće osnove za kontrolu, preračunavanjem budžetiranih ostvarenja na ostvoreni nivo aktivnosti na kraju budžetskog perioda.⁸⁶⁵

⁸⁶¹ Na osnovu ranijih iskustvenih podataka iz knjigovodstva.

⁸⁶² Još jednom je potrebno istaći da prihodi iz budžeta više organizacione jedinice nisu identični prihodima sličnih neprofitnih organizacija, nego prije predstavljaju naknade za studente koje subvencionira entitet, a stvarne cijene ovih usluga lako bi se utvrdile.

⁸⁶³ U našem primjeru između 1.200 i 1.320 jedinica usluga A i 25 i 35 jedinica usluga B.

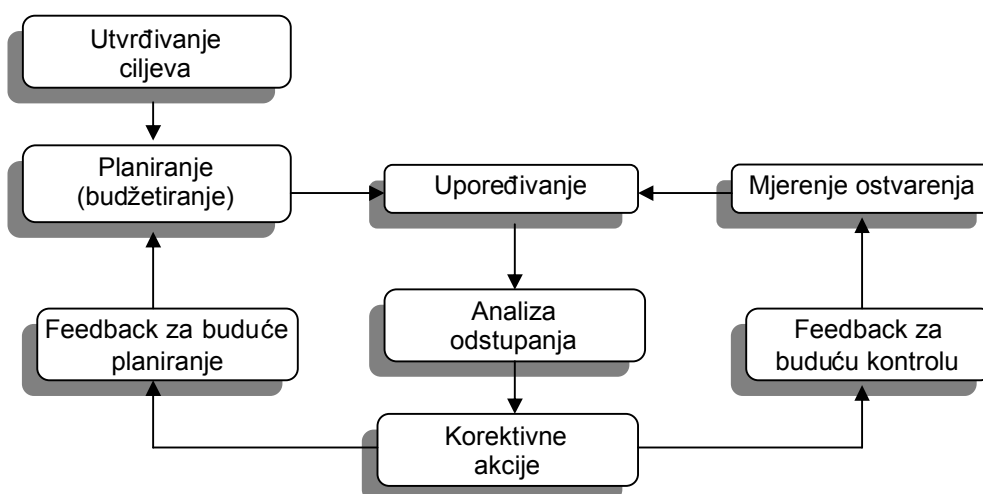
⁸⁶⁴ Testiranjem na nivou prelomne tačke (efektima promjene cijena, varijabilnih troškova po jedinici, diskrecionih fiksnih troškova, obima prodaje, asortimana, kao i efektima kombinovane promjene ovih faktora na rezultat).

⁸⁶⁵ Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 520.

3.2. Kontrola zasnovana na bužetima

Najbolje ishodište za kontrolu predstavljaju ciljevi i zadaci koji su sadržani u kvantifikovanim planovima u okviru određenih budžetskih izvještaja. Planovi se postavljaju tako da su u funkciji ostvarenja ciljeva (kratkoročnih i dugoročnih) neprofitne organizacije i neophodno je praćenje (kontrola) izvršenja pojedinih planova i master budžeta. Praktično u budžetima nikada ne dolazi do poklapanja projektovanog i ostvarenog, a razlike su neminovne. Iz toga proizilazi da je kontrola sistematski napor koji je usmjeren na izvršenje plana, utvrđivanje i analizu nastalih odstupanja i predlaganje korektivnih akcija, a sve u cilju da se ostvarenja održe na planskom nivou. Povezanost planiranja, kontrole i mjerenja ostvarenja prikazno je na slici 24.

Slika 24. Sistem planiranja i kontrole ostvarenja



Izvor: Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 521.

Na datoj slici uočavamo dvije značajne stvari. Prvo, kontrola obuhvata poređenje planiranih i ostvarenih rezultata, analizu odstupanja, traženje uzroka nastanka, identifikovanje odgovornosti i korektivne akcije. Drugo, aktivnosti kontrole jasno su odvojene od drugih upravljačkih aktivnosti. Međutim, kontrola se oslanja na planiranje i na mjerenje ostvarenja i, bez bilo koje od ovih aktivnosti, ni jedna od prikazanih faza procesa kontrole ne bi se mogla opisati. Računovodstvena kontrola ostvarenja zasnovana je na budžetima i naziva se budžetska kontrola. Prema područjima odgovornosti na kojima se zasniva može se govoriti o kontroli ostvarenja cjeline neprofitne organizacije i kontroli njenih pojedinih centara odgovornosti.

Kontrola može biti zasnovana samo na statičkim, ali isto tako, i statičkim i fleksibilnim budžetima. Osnovni nedostatak primjene statičkih budžeta u kontroli je nemogućnost diferenciranja odgovornosti za nastala odstupanja.⁸⁶⁶ Uplitanje fleksibilnog budžeta u proces obračuna i analize odstupanja od planiranih ostvarenja doprinosi da cjelokupni proces kontrole ima kvalitativno viši nivo. Iz tog razloga pažnju u narednom dijelu usmjeravamo samo na kontrolu plana poslovnog rezultata do nivoa pojedinačnih budžeta koji su u njega uključeni.

⁸⁶⁶ Što je načešći slučaj kod javnog sektora, iako je rebalans budžeta redovan koliko i sam budžet.

3.2.1. Kontrola izvršenja plana poslovnog rezultata

Nezavisno od toga kako je neprofitna organizacija organizovana, kontrola plana poslovnog rezultata uvijek se obavlja na nivou upravljačkog vrha. U divizionarno strukturiranim neprofitnim organizacijama javlja se potreba za kontrolom plana poslovnog rezultata i na nivou stratejskih poslovnih jedinica ili divizija.⁸⁶⁷ Bez obzira na način organizovanja, interes nosilaca kontrolnog procesa neće se bitnije razlikovati i obično se veže za konstatovanje odstupanja od projektovanog rezultata i na glavne činioce nastalih ostvarenja⁸⁶⁸ kako bi se identifikovala područja odgovornosti za odstupanja od plana. Poslovni aspekt kontrole ponekad se poistovjećuje sa kontrolom troškova. Međutim, on je širi od kontrole troškova i uključuje kontrolu efekata na poslovni rezultat sa strane prihoda, odnosno ostvarenja u području prodaje usluga.

Funkcionisanje kontrole plana poslovnog rezultata zasnovano na fleksibilnom budžetu, pored ranijih pretpostavki datih u postavljanju fleksibilnog budžeta, polazi od sljedećeg: 1) ulogu statičkog budžeta ima obim aktivnosti od 1.270 jedinica usluga A i 30 jedinica usluga B, 2) ostvareni nivo aktivnosti u toku budžetskog perioda iznosio je 1.332 jedinica usluga (od čega se na uslugu A odnosi 1.297, dok se na uslugu B odnosi 35 jedinica), pa je potrebno svesti fleksibilni budžet na taj nivo aktivnosti, 3) prodajna cijena jedinice usluge A je 499 KM,⁸⁶⁹ a usluge B 3.500 KM,⁸⁷⁰ 4) ostvarena cijena inputa⁸⁷¹ materijala X je 15 KM za uslugu A i 20 KM za uslugu B, 5) stvarno nastali opšti varijabilni troškovi realizovanih usluga iznose 23.184 KM, 6) stvarno nastali opšti fiksni troškovi realizovanih usluga iznose 756.050 KM. Kontrola plana poslovnog rezultata na globalnom nivou za koju je zainteresovan upravljački vrh može se zasnivati na informacijama sadržanim u narednom tabelarnom pregledu:

Tabela 66. Analiza odstupanja dobitnih ostvarenja zasnovana na fleksibilnom budžetu

Elementi	Ostvareni rezultat		Odstup. od fleksib. budžeta.		Fleksibilni budžet		Odstupanje u obimu		Statički budžet	
	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B
Prodane usluge	1.297	35	-	-	1.297	35	27	5	1.270	30
I Prih. od prod.	647.203,00	122.500,00	-	7.350,00	647.203,00	115.150,00	13.473,00	16.450,00	633.730,00	98.700,00
II Varij. troš.	61.315,02	2.178,98	(22.742,24)	(627,08)	38.572,78	1.551,90	(802,86)	(221,82)	37.769,92	1.330,08
1. Direktni mat.	38.910,00	1.400,00	(12.970,00)	(350)	25.940,00	1.050,00	(540,00)	(150)	25.400,00	900,00
2. OVT proizv.	22.405,02	778,98	(9.772,24)	(277,08)	12.632,78	501,90	(262,86)	(71,82)	12.369,92	430,08
III Kontr. rez.	585.887,98	120.321,02	(22.742,24)	6.722,92	608.630,22	113.598,10	12.670,14	16.228,18	595.960,08	97.369,92
IV Fiksni tr.	756.050,00	-	(45.526,00)	-	710.524,00	-	-	-	710.524,00	-
V Neto rez.	(49.841,00)	-	(61.545,32)	-	11.704,32	-	28.898,32	-	(17.194,00)	-
VI Prihodi budž.	275.000,00	-	-	-	275.000,00	-	-	-	275.000,00	-
VIVIšak/manjak	225.159,00	-	(61.545,32.)	-	286.704,32	-	28.898,32	-	257.806,00	-

⁸⁶⁷ Ovo može biti slučaj visokoškolske organizacije koja je divizionarno organizovana, stratejska poslovna jedinica za dodiplomske studije i stratejska poslovna jedinica za posleddiplomske studije.

⁸⁶⁸ Prihodi, varijabilni i fiksni troškovi.

⁸⁶⁹ Ne pojavljuju se odstupanja u prodajnim cijenama usluga A zbog toga što neprofitna organizacije ne može ove cijene samostalno formirati, nego su iste propisane od strane Univerziteta.

⁸⁷⁰ Kod usluge B došlo je do odstupanja u cijenama, planirana je 3.290 KM, a ostvarena 3.500 KM i ove cijene neprofitna organizacija samostalno formira.

⁸⁷¹ Povećane u odnosu na planirane za 50%.

Ako bi se kontrola zasnivala samo na statičkom budžetu, moglo bi se zaključiti da je negativna razlika između ostvarenog i planiranog rezultata (u statičkom budžetu) u iznosu od 32.647 KM nastala kao posljedica što povećana prodaja i rast prihoda od usluga od 37.273 KM (769.703 – 732.430) nisu bili dovoljni da neutrališu povećanje varijabilnih troškova od 24.394 KM (63.494 - 39.100) i fiksnih troškova od 45.526 KM (756.050 - 710.524). Uplitanje fleksibilnog budžeta omogućava razdvajanje ukupnih odstupanja na dio koji je posljedica pomjeranja u obimu za 28.898,32 KM (286.704,32 - 257.806,00) i dio koji je posljedica odstupanja od prihoda i troškova u eliminisanju uticaja povećanog obima, negativna odstupanja u iznosu od 61.545,32 KM (225.159,00 – 286.704,32). Svođenjem budžetiranog nivoa aktivnosti na ostvareni nivo može se vidjeti da je u dijelu koji se odnosi na prihode ostvareno pozitivno odstupanje od 7.350 KM (za uslugu B) nastalo kao posljedica pomjeranja cijena i pomjeranja u asortimanu prodaje usluga. U varijabilnim troškovima pojavljuju se negativna odstupanja u iznosu od 23.369,32 KM (usluga A = 22.742,24 KM i usluga B = 627,08 KM) koja sadrže odstupanja u cijenama i efikasnosti.

3.2.2. Kontrola izvršenja plana prodaje

Kontrola prodajnih aktivnosti ima za cilj da na vrijeme otkrije odstupanja od planiranog poslovnog rezultata koja su uslovljena: 1) odstupanjima od planiranog obima prodaje, 2) odstupanjima od planiranih prodajnih cijena i 3) odstupanjima od planiranog asortimana prodaje i da na bazi toga preduzme potrebne korektivne mjere u pravcu ciljeva utvrđenih planom prodaje, i/ili njihove korekcije u kontekstu novih okolnosti.⁸⁷² Ova odstupanja mogu se pojaviti pojedinačno, ali najčešće su rezultat kombinovanog dejstva i neophodno ih je obračunski izolovati,⁸⁷³ locirati područja odgovornosti, identifikovati njihovu kontrolabilnost i donijeti odluke o korektivnim akcijama. Obračun odstupanja od planiranih ostvarenja može se vršiti na dva načina: mjerenjem efekata promjena u obimu, cijenama i asortimanu u odnosu na (a) prihode⁸⁷⁴ od izvršenih usluga ili u odnosu na (b) kontribicioni rezultat.⁸⁷⁵ Za kontrolu uspješnosti područja odgovornosti i njihovih menadžera više se potencira analiza zasnovana na kontribucionom rezultatu.

Analiza odstupanja može biti manje ili više detaljna. Detaljna analiza podrazumijeva izolovanje odstupanja uslovljenih promjenama obima, cijena i asortimana za svaku pojedinačnu uslugu (ili proizvod). Iako su prodajne cijene posebno interesantne u profitno orijentisanim entitetima, kao značajan instrument marketing miksa, u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru one nemaju taj značaj. Većina usluga neprofitnog sektora za svoje osnovne aktivnosti obično ima fiksne cijene, dok je u njihovoj isključivoj nadležnosti formiranje cijena ograničenog broja usluga. Ipak, sa odstupanjima koja su posljedica promjena u cijenama, mogu se pratiti efekti neto promjena cijena i varijabilnih troškova na kontribicioni dobitak (tabela 67).

⁸⁷² Stevanović, N.: *Sistemi obračuna troškova*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003., str. 487.

⁸⁷³ Postoje tri razloga za odvojeno razmatranje odstupanja: ona imaju različite uzroke, ona uključuju različite menadžere centara odgovornosti i ona zahtijevaju različite korektivne akcije. Anthony, R., Young, W.: *Management Control in Nonprofit Organization*, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 666.

⁸⁷⁴ Analizira se razlika između planiranih i ostvarenih prihoda.

⁸⁷⁵ Predmet analize su razlika između planiranog i ostvarenog kontribucionog rezultata.

**Tabela 67. Obračun odstupanja od fleksibilnog budžeta
(mjereno efektom na kontribicioni rezultat)**

Usluge	Ostvareni kontribicioni rezultat	Planirani kontribicioni rezultata	Razlika	Prodane količine usluga	Odstupanja
A	451,73	469,26	(17,53)	1297	(22.742,24)
B	3.437,74	3.245,66	192,08	35	6.722,92
Ukupno	-	-	-	-	(16.019,32)

Obračun negativnih odstupanja od fleksibilnog budžeta u iznosu od 16.019,32 KM predstavlja razliku između saldiranog iznosa pozitivnih odstupanja nastalih po osnovu promjena cijena (7.350,00 KM) i negativnih odstupanja u varijabilnim troškovima 23.369,32 KM (Usluga A = 22.742,24 i usluga B = 627,08). Izolovano odstupanje po osnovu promjena cijena znači da utiče na prihode, ali i u istom iznosu i na kontribicioni rezultat. Prilikom obračuna odstupanja mjenjenih efektom na kontribicioni rezultat, odstupanjima po osnovu promjene strukture asortimana i promjene u količinama dodaju se i odstupanja po osnovu promjena cijena. Množenjem razlike planiranih i ostvarenih prodajnih cijena sa stvarno prodanim količinama usluga⁸⁷⁶ sagledava se uticaj promjena prodajnih cijena na prihode i kontribicioni rezultat (tabela 68). Ukupno nastala odstupanja nisu podjednako raspodijeljena po uslugama (usluga A uzrokuje negativno odstupanje u prvom i neutralno u drugom slučaju, dok usluga B ima pozitivna odstupanja u oba slučaja). Ovaj informacioni input neophodan je za procjenu ostvarenjenja planiranih prihoda kao i za donošenje odluka o usmjeravanju na analizu odstupanja po uslugama u odnosu na analizu po područjima odgovornosti.

Tabela 68. Obračun odstupanja po osnovu promjena cijena

Usluge	Osvarena prodajna cijena	Planirana prodajna cijena	Razlika	Prodane količine usluga	Odstupanja
A	499,00	499,00	-	1297	-
B	3.500,00	3.290,00	210,00	35	7.350,00
Ukupno	-	-	-	-	7.350,00

Obračun odstupanja po osnovu promjena u nivou aktivnosti vrši se multipliciranjem razlike između ostvarenog obima prodaje usluga⁸⁷⁷ i planiranog obima prodanih usluga koji je dat u statičkom budžetu s planiranim kontribicionim rezultatom po jedinici usluge, odnosno sa planiranim prodajnim cijenama kada se ovi efekti mjere u odnosu na prihode. Obračun odstupanja od planiranog obima aktivnosti mjenjen efektima na kontribicioni rezultat⁸⁷⁸ daje se u narednom pregledu:

⁸⁷⁶ Pretpostavka je da su efektivno prodane vrste usluga istovremeno i planirane vrste i da je asortiman ostao nepromijenjen (planirana prosječna prodajna cijena usluge – stvarna prosječna prodajna cijena usluge) x prodane količine usluga.

⁸⁷⁷ Pod pretpostavkom da je održana planirana struktura asortimana usluga kao u statičkom budžetu.

⁸⁷⁸ (Planirane količine – stvarne količine) x prosječno planirani kontribicioni rezultat po jedinici usluge.

*Tabela 69. Obračun odstupanja po osnovu promjena količina
(efekat na kontribicioni rezultat)*

Usluge	Planirana struktura prodaje	Prodaja u statičkom budžetu	Razlika	Planirani kontribicioni rezultat	Odstupanja
A	1.301	1.270	31	469,26	14.547,06 ⁸⁷⁹
B	31	30	1	3.245,66	3.245,66
Ukupno	1.332	1.300	32	556,02	17.792,72

Odstupanja mjerena efektima na prihode zbog promjene količina realizovanih usluga neprofitne organizacije može da se sumira na sljedeći način:

Tabela 70. Obračun odstupanja po osnovu promjena u količinama (efekti na prihode)

Usluge	Planirana struktura prodaje	Prodaja u statičkom budžetu	Razlika	Planirana prodajna cijena	Odstupanja
A	1.301	1.270	31	499,00	15.469,00
B	31	30	1	3.290,00	3.290,00
Ukupno	1.332	1.300	32	586,22	18.759,00

Kako bi se efekti asortimana na kontribicioni rezultat i prihode učinili neutralnim neophodno je izvršiti preračunavanja ostvarenog obima prodaje usluga na planiranu strukturu datog asortimana usluga.⁸⁸⁰ U obračunu odstupanja primijenjen je planirani umjesto ostvarenog kontribucionog rezultata, odnosno planirane umjesto ostvarenih prodajnih cijena, da bi se isključilo miješanje uticaja odstupanja koja su rezultat promjena kontribucionog rezultata i prodajnih cijena sa odstupanjem u obimu. To je imalo za rezultat iskazivanje većeg kontribucionog rezultata za 17.792,72 KM zbog toga što su prodate količine usluga veće od planiranih u budžetu (planu) prodaje. Efekti pomjeranja količina prodatih usluga, mjereni uticajem na prihode, na nešto većem su nivou (18.759,00 KM) zbog izostajanja negativnog dejstva po osnovu varijabilnih troškova.

Efekti odstupanja u asortimanu i njihovo kvantificiranje na nivou pojedinačnih usluga mogu se utvrditi množenjem razlike između ostvarene prodaje i preračunate ostvarene prodaje na planiranu strukturu iskazanu u budžetu sa planiranim kontribucionim rezultatom po jedinici usluge, ako efekte mjerimo u odnosu na kontribicioni rezultat (tabela 71).

*Tabela 71. Obračun odstupanja po osnovu promjena strukture asortimana
(efekat na kontribicioni rezultat)*

Usluge	Ostvarena prodaja	Planirana struktura prodaje	Razlika	Planirani kontribicioni rezultat	Odstupanja
A	1.297	1.301	(4)	469,26	(1.877,04)
B	35	31	4	3.245,66	12.982,64
Ukupno	1.332	1.332	-	-	11.105,60

⁸⁷⁹ Izvršena je korekcija odstupanja koja se pojavljuje zbog zaokruživanja.

⁸⁸⁰ Učešće usluge A u asortimanu kod statičkog budžeta je 0,976923 ili 1.301,261436 jedinica a usluge B 0,023077 ili 30,738564 jedinica ili zakruženo na cijeli broj: A = 1.301 i B = 31.

Ukoliko efekte mjerimo u odnosu na prihode, fokus je na prodajnim cijenama i njihovom uticaju na prihode (tabela 72).

Tabela 72. Obračun odstupanja po osnovu promjena strukture asortimana (efekat na prihode)

Usluge	Ostvarena prodaja	Planirana struktura prodaje	Razlika	Planirana prodajna cijena	Odstupanja
A	1.297	1.301	(4)	499,00	(1.996,00)
B	35	31	4	3.290,00	13.160,00
Ukupno	1.332	1.332	-	-	11.164,00

Prodate količine usluga svedene su na planiranu strukturu asortimana i poređenjem planirane sa ostvarenom strukturom asortimana, uz pomoć planiranog kontribucionog rezultata, objektiviraju se promjene u dobitnim ostvarenjima koja su bila uslovljena promjenama u strukturi asortimana. U analiziranoj neprofitnoj organizaciji došlo je do pomjeranja prema više profitabilnim uslugama, što je uslovalo ukupna pozitivna odstupanja (11.105,60 KM) a slična situacija je i u pogledu odstupanja u asortimanu čiji se efekti mjere u odnosu na promjene u prihodima (11.164,00 KM). Izvršene analize odstupanja po pravilu se agregiraju po vrstama odstupanja i po vrstama usluga. Izvještaj o odstupanjima u odnosu na kontribicioni rezultat prikazuje tabela 73.

Tabela 73. Izvještaj o odstupanjima po uslugama (efekat na kontribicioni rezultat)

Vrste odstupanja	U s l u g e		Ukupno
	A	B	
1. Odstupanja od fleksibilnog budžeta	(22.742,24)	6.722,92	(16.019,32)
2. Odstupanja po osnovu promjene količina	14.547,06	3.245,66	17.792,72
3. Odstupanja po osnovu promjene asortimana	(1.877,04)	12.982,64	11.105,60
4. Efekat na kontribicioni rezultat	(10.072,22)	22.951,22	12.879,00

Izvještaj o odstupanjima čiji se efekat mjere promjenama u prihodima daje se u narednom prikazu:

Tabela 74. Izvještaj o odstupanjima po uslugama (efekat na prihode)

Vrste odstupanja	U s l u g e		Ukupno
	A	B	
1. Odstupanja po osnovu promjene cijena	-	7.350,00	7.350,00
2. Odstupanja po osnovu promjene količina	15.469,00	3.290,00	18.759,00
3. Odstupanja po osnovu promjene asortimana	(1.996,00)	13.160,00	11.164,00
4. Efekat na kontribicioni rezultat	13.473,00	23.800,00	37.273,00

Prikazana odstupanja pružaju jasniju sliku o tome šta se događalo u procesu realizacije plana prodaje usluga i efektima te realizacije na ostvarenja neprofitne organizacije. Analiza omogućava izvođenje zaključaka šta se događa sa obimom kada se cijene povećaju, da li su promjene u asortimanu prihvatljive, da li treba revidirati očekivanja u budžetu i sl. Pregledi odstupanja omogućavaju jasnu identifikaciju odgovornosti za njihov nastanak. Međutim, pojedini razlozi mogu biti izvan kontrole

menadžmenta organizacije (ili menadžera centara odgovornosti).⁸⁸¹ Analiza odstupanja mjerena efektima na prihode upućuje na povoljna ostvarenja za pružene usluge B. Ukoliko pažnju usmjerimo na efekte nastalih odstupanja na kontribucionni rezultat, zaključak je da usluge B nisu tako povoljne ni u zbiru ni po pojedinim odstupanjima, izuzimajući ona koja su posljedica povećanog obima.

3.2.3. Kontrola direktnih troškova

Upravljanje troškovima podrazumijeva aktivnosti koje su usmjerene na stalno smanjenje troškova.⁸⁸² Međutim, kontrola troškova ne može se poistovijetiti sa upravljanjem troškovima i ona predstavlja samo jednu fazu ukupnog procesa upravljanja troškovima. Za kontrolu troškova kvalitetnu podlogu pruža fleksibilni budžet koji obezbjeđuje identifikaciju odstupanja koja su posljedica razlike između planiranog obima aktivnosti u statičkom budžetu i ostvarenog obima aktivnosti, od odstupanja koja nastaju kao posljedica trošenja proizvodnih inputa i pomjeranja u njihovim cijenama. Osobnosti planiranja pojedinih kategorija troškova i različiti načini njihovog vezivanja za učinke u fazi ostvarenja zahtijevaju da se u fazi kontrole pravi razlika između kontrole varijabilnih i fiksnih troškova, a u okviru njih još i razlika između direktnih i indirektnih troškova.

Kontrola direktnih troškova usluga (direktnih troškova materijala) obično počinje utvrđivanjem ukupnih odstupanja koja se pojavljuju kao razlika između planiranih i ostvarenih troškova. Pošto se radi o varijabilnim troškovima koji su neposredno određeni nivoom aktivnosti neprofitne organizacije, potrebno je u proces odstupanja uključiti i statički i fleksibilni budžet. Polazeći od prethodno datog primjera za neprofitnu organizaciju, ukupna odstupanja u direktnim troškovima mogu se predstaviti kako slijedi:

Tabela 75. Kontrola direktnih troškova zasnovana na fleksibilnom budžetu

Elementi	Stvarni troškovi		Odstup. od fleksib. budž.		Fleksibilni budžet		Odstupanje u obimu		Statički budžet	
	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B
Realizovane usl.	1.297	35	-	-	1.297	35	27	5	1.270	30
1. Direktni mat.	38.910	1.400	(12.970)	(350)	25.940	1.050	(540)	(150)	25.400	900
Uk. dir. tr. mat.	38.910	1.400	(12.970)	(350)	25.940	1.050	(540)	(150)	25.400	900
(13.320) (690) (14.010)										

Razlika u ukupnom iznosu od 14.010 KM nastala je, jednim dijelom, kao posljedica odstupanja između planiranog obima prodaje usluga u statičkom budžetu i

⁸⁸¹ Planirani broj studenata za upis na prvu godinu studija iznosio je 350, dok je od strane univerziteta odobreni broj iznosio 400 studenata. Stvarno upisani broj studenata u prvu godinu bio je 373. Planirani broj od 30 poslediplomaca je premašen i stvarno je upisano 35. Opadanje broja upisanih studenata na dodiplomskom studiju rezultat je povećane konkurencije od strane privatnih fakulteta i koledža, dok je porast broja poslediplomaca rezultat manje konkurencije od strane privatnih visokoobrazovnih obrazovnih organizacija, što sve nije pod direktnom kontrolom menadžmenta neprofitne organizacije.

⁸⁸² Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005, str. 534

Tabela 76. Obračun odstupanja u direktnim troškovima po osnovu promjena cijena

Negativna odstupanja stvarno nastalih troškova od fleksibilnog budžeta u iznosu 13.320 KM odnose se na odstupanja po osnovu promjene cijena. Predstavljeni obračun dovoljno je analitičan za buduću analizu odstupanja cijena na nivou pojedinih kategorija direktnih troškova i na nivou pojedinih usluga. Nastalo povećanje cijena direktnog materijala, kao rezultat promjene tržišnih uslova nabavke, ima nekontrolabilni karakter i za ta odstupanja ne bi trebalo da budu odgovorni menadžeri (nabavke). Ukoliko se posmatra efikasnost korišćenja inputa, može se zaključiti da su stvarno korišćeni inputi identični planiranim količinama u fleksibilnom budžetu za ostvareni nivo aktivnosti, te se ne pojavljuju odstupanja po osnovu efikasnosti upotrebe proizvodnih inputa.

Nakon alokacije opštih varijabilnih troškova po uslugama, stvorena je dobra osnova za analizu odstupanja po različitim nivoima detaljnosti. Na početku analize obično se sagledava ukupna razlika između stvarno nastalih i planiranih iznosa troškova u statičkom budžetu i utvrđuju se razlike na dio koji je nastao kao posljedica odstupanja u obimu i na dio koji je nastao iz razlike stvarnih i troškova iskazanih u fleksibilnom budžetu za ostvareni nivo aktivnosti, što je prikazano u narednoj tabeli:

Elementi	Stvarni troškovi		Odst. od fleksibilnog budžeta		Fleksibilni budžet		Odstupanja u obimu		Statički budžet	
	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B
OVT	22.405,02	778,98	(9.772,24)	(277,08)	12.632,78	501,90	(262,86)	(71,82)	12.369,92	430,08
Uk. OVT	22.405,02	778,98	(9.772,24)	(277,08)	12.632,78	501,90	(262,86)	(71,82)	12.369,92	430,08

(10.049,32)

(334,68)

(10.384,00)

Po osnovu nastalih razlika u obimu aktivnosti, analizi odstupanja u opštim varijabilnim troškovima usluga pridaje se manje pažnje, pošto se radi o odstupanjima koja nastaju kao posljedica razlike između planiranog i ostvarenog nivoa aktivnosti. Predmet detaljnijih proučavanja jesu odstupanja od fleksibilnog budžeta koja se mogu podijeliti na odstupanja po osnovu potrošnje opštih varijabilnih troškova i na odstupanja po osnovu efikasnosti korišćenja časova direktnog rada.⁸⁸³ Obračun odstupanja u opštim varijabilnim troškovima po osnovu potrošnje zahtijeva utvrđivanje razlike između planiranih i stvarnih opštih varijabilnih troškova po času⁸⁸⁴ i množenjem tako utvrđenog iznosa sa stvarno potrošenim količinama inputa za svaku pojedinačnu uslugu (tabela 78).

Tabela 78. Obračun odstupanja u potrošnji u opštim varijabilnim troškovima

Opšti varijabilni troškovi	Planirani OVT po času		Stvarni OVT po času		Razlika		Stvarne količine inputa		Odstupanja	
	A	B	A	B	A	B	A	B	A	B
Opšti varijabilni troškovi	3,13	3,58	5,56	5,56	(2,43)	(1,98)	4,032	140	(9.772,24)	(277,08)
Ukupni OVT	3,13	3,58	5,56	5,56	(2,43)	(1,98)	4,032	140	(9.772,24)	(277,08)

Negativna odstupanja u iznosu od 10.049,32 KM (A = 9.772,24 i B = 277,08) posljedica su povećanja cijena pojedinih komponenti opštih varijabilnih troškova usluga, pošto nema odstupanja u efikasnosti u opštim varijabilnim troškovima usluga (po osnovu razlike između količina inputa u fleksibilnom budžetu i stvarnih količina inputa).

Polazeći od specifičnosti kontrole opštih fiksnih troškova i mogućnosti koje u tom procesu nudi primjena sistema obračuna po varijabilnim troškovima, možemo zaključiti da je u procesu kontrole moguće utvrditi samo ukupni iznos odstupanja stvarnih od fleksibilno planiranih fiksnih troškova. Ovo odstupanje predstavljeno je u tabeli 79 gdje se uočavaju razlike između stvarnih i budžetiranih fiksnih troškova. Nastala razlika označava se kao odstupanje u potrošnji i pokazuje da iako se fiksni troškovi ne mijenjaju zbog promjene nivoa aktivnosti na njihov ukupan iznos utiču drugi faktori: promjena cijene rada, promjena cijena inputa i sl.

Tabela 79. Kontrola OFT realizovanih usluga zasnovana na fleksibilnom budžetu.

Elementi	Stvarni troškovi	Odstupanja od fleksibilnog budžeta	Fleksibilni budžet	Odstupanja u obimu	Statički budžet
1. Ukupni OFT	756.050,00	45.526,09	710.524,00	-	710.524,00
		(45.526)		0	
		(45.526)			

⁸⁸³ Alokacija opštih varijabilnih troškova po uslugama u fleksibilnom planu prema direktnim časovima rada izvršena je kako slijedi: ukupno jedinica usluga 1.332 (A = 1.297, B = 35), časovi direktnog rada ukupno 4.172 (A = 4.032, B = 140), učešće pojedinih usluga u direktnim časovima rada (A = 0,966443, B = 0,033537), ukupni OVT 13.134,68 KM (A = 12.632,78, B = 501,90), časovi po jedinici usluge 3,132132 (A = 3,108712, B = 4,000000), OVT po času 3,148293 (A = 3,133130, B = 3,585000), OVT po jedinici 9,860871 (A = 9,74, B = 14,34).

⁸⁸⁴ Alokacija opštih varijabilnih troškova po uslugama prema ostvarenim direktnim časovima rada utvrđena je kako slijedi: ukupan broj jedinica usluga, časovi direktnog rada, učešće pojedinih usluga u direktnim časovima rada i časovi po jedinici su isti kao i kod alokacije u fleksibilnom budžetu, dok su ukupni ostvareni OVT iznosili 23.184 KM. OVT po času iznosili su 5,557047 (A = 5,556801 i B = 5,564143) a OVT po jedinici usluge 17,405405 (A = 17,274634 i B = 22,256571).

Da bi se proširila informaciona osnova za kontrolu opštih fiksnih troškova, umjesto sistema obračuna po standardnim varijabilnim troškovima primjena sistema obračuna po punim standardnim troškovima olakšava identifikovanje uzroka odstupanja i odgovornosti za njihov nastanak. Kao osnova za alokaciju fiksnih troškova najčešće se uzimaju direktni časovi rada (kao i u slučaju opštih varijabilnih troškova). Polazeći od toga da smo standardizaciju opštih fiksnih troškova izvršili na nivou od 4.172 direktna časa izrade, što odgovara obimu izvršenih usluga od 1.332 jedinice (1.297 jedinica usluga A i 35 jedinica usluga B). Ako je planirani iznos ukupnih fiksnih troškova 710.524 KM, prosječni planirani direktni troškovi rada po jedinici usluge iznose 3,13 KM,⁸⁸⁵ planirani fiksni troškovi po jednom času izrade 170,31⁸⁸⁶ KM, dok su prosječno planirani fiksni troškovi po jedinici usluge 533,43 KM (A = 529,44 KM i B = 681,23 KM).⁸⁸⁷ Obračunati fiksni troškovi po času izrade neophodan su informacioni input za kompletiranje pune standardne cijene koštanja. Međutim, kod posmatrane neprofitne organizacije ostvareni nivo aktivnosti jednak je korišćenom nivou za standardizovanje opštih fiksnih troškova usluga, ostvarena količina inputa jednaka je planiranoj količini i otuda nema odstupanja između fleksibilno planiranog iznosa fiksnih troškova i standardizovanog iznosa fiksnih troškova.

3.2.5. Izvještavanje o odstupanjima

Sumiranje informacija o odstupanjima, po pravilu, vrši se u formi odgovarajućih izvještaja ili grafičkih prikaza koji se pripremaju u određenim vremenskim intervalima u zavisnosti od menadžerskih zahtjeva. U okviru ovih posebnih izvještaja na odgovarajući način sistematizuju se pozitivna i negativna odstupanja kako bi se mogao sagledati njihov uticaj na konačna dobitna ostvarenja entiteta. Na nivou neprofitne organizacije, kao i na nivou njenih pojedinih profitno orijentisanih dijelova, ukupna ostvarenja posmatraju se kao rezultat aktivnosti različitih međusobno povezanih funkcija, a sumiranje parcijalnih odstupanja i sagledavanje njihovih efekata nameće se kao logična potreba. Jedan od mogućih načina pripreme izvještaja o odstupanjima za potrebe top menadžmenta neprofitne organizacije koja je predmet naših razmatranja predstavljen je sljedećim formalnim izrazom:

⁸⁸⁵ 710.524,00 KM : 1.332 jedinice usluga (A = 1.297 i B = 35).

⁸⁸⁶ 710.000,00 KM : 4.172 direktna časa rada.

⁸⁸⁷ Imajući u vidu planirani iznos opštih fiksnih troškova u iznosu 710.524,00 KM može se zaključiti da su već po jedinici usluge A (529,44) od njene prosječno planirana cijena (499 KM). Planirana standardna varijabilna cijena koštanja po jedinici usluge A je 29,74 što sa planiranim OFT po jedinici (529,44 KM) čini prosječnu prodajnu cijenu od 559,15 KM, koja je neophodna prag rentabiliteta. Za dostizanje praga rentabiliteta neophodno je da se doznači neprofitnoj organizaciji 61,15 KM (559,15 – 499,00) po jedinici usluge (1.297) dok je planirani iznos 275.000,00 KM (doznake se ne vrše prema naprijed navedenom načinu nego prema posebnoj budžetskoj formuli koju je teško korigovati i promijeniti u sadašnjim uslovima). Kod usluge B planirani OFT po jedinici iznose 681,23 KM, dok planirana standardna varijabilna cijena koštanja iznosi 44,34 KM. Neto dobit, odnosno višak prihoda nad rashodima je više nego očigledan usljed slobodnog formiranja cijena (dok je kod usluge A prodajna cijena ograničena od strane višeg menadžerskog nivoa).

Tabela 80. Izvještaj o odstupanjima od prihoda, troškovima i rezultatu u uslovima primjene obračuna po standardnim varijabilnim troškovima

Elementi	Odstupanja ostvarenja u odnosu na fleksibilni budžet	Odstupanja fleksibilnog u odnosu na statički budžet	Odstupanja ostvarenja u odnosu na statički budžet
I. Odstupanja u prihodima	7.350,00	29.923,00	37.273,00
1. Odstupanja po osnovu cijena	7.350,00		7.350,00
2. Odstupanja po osnovu količina		18.759,00	18.759,00
3. Odstupanja po osnovu asortimana		11.164,00	11.164,00
II Odstupanja u varijabilnim tr.	(23.369,32)	(1.024,68)	(24.394,00)
1. Odstupanja u tr. direktnog mat.	(13.320,00)	(690,00)	(14.010,00)
10. Odstupanja po osnovu cijena	(13.320,00)		(13.320,00)
11. Odstupanja fleksibilnog od statičkog budžeta		(690,00)	(690,00)
2. Odstupanja u OVT	(10.049,32)	(334,68)	(10.384,00)
20. Odstupanja u potrošnji	(10.049,32)		(10.049,32)
21. Odstupanja fleksibilnog od statičkog budžeta		(334,68)	(334,68)
III Odstupanja u kontribucionom rezultatu (I-II)	(16.019,32)	28.898,32	12.879,00
IV Odstupanja u fiksnim troškovima	(45.526,00)		(45.526,00)
V Odstupanja u višku prih. nad rashodima (III-IV)	(61.545,32)	28.898,32	(32.647,00)

Ovakvo formalizovano izvještavanje donosiocima odluka pruža značajnu sigurnost u uslovima donošenja odluka na bazi datih informacija. Međutim, vjerovatno, najznačajnije koristi od formalizovanog izvještavanja sastoje se u tome da ono obezbjeđuje neku vrstu poželjnog pritiska na subordinirane menadžere da sami preduzimaju potrebne korektivne akcije.⁸⁸⁸ Pored prikazivanja čitave strukture odstupanja i njihovog dejstva na rezultat u formi izvještaja, oni bi se mogli prikazati samo u formi grafikona ili bi grafičko prikazivanje moglo da prati izvještavanje o odstupanjima.⁸⁸⁹ Treba napomenuti da sva predstavljena odstupanja nisu predmet punog interesovanja menadžmenta neprofitne organizacije. Kada se kontrola zasniva na fleksibilnom budžetu odstupanja koja su obračunata u odnosu na fleksibilni budžet od primarnog su značaja. Ovim odstupanjima po značaju treba dodati odstupanja u prodaji po osnovu obima, dok odstupanja u varijabilnim troškovima imaju manju upotrebnu vrijednost i ona se pojavljuju poređenjem fleksibilnog i statičkog budžeta pošto pokazuju samo šta bi se dogodilo da je planirani obim ostvaren.

* *
*

Kontrola poslovanja obuhvata dvije različite aktivnosti, finansijsku kontrolu i kontrolu performansi. Ključni instrument za izvještavanje o unutrašnjem poslovanju entiteta je računovodstveni sistem. Budžet i računovodstveni sistem ne samo da treba da budu usaglašeni, nego računovodstveni sistem treba da čini najpouzdaniji dio integralnog (poslovnog) informacionog sistema neprofitnog sektora. Računovodstveni informacioni sistem je po svojoj prirodi i uređenosti jedini, manje-više, strogo formalizovani i institucionalizovan podsistem, odnosno informaciono-uslužna funkcija u neprofitnim organizacijama. Menadžerske strukture različitih hijerarhijskih nivoa, kao

⁸⁸⁸ Antony, R. Govindarjan, V.: *Management Control System*, McGraw-Hill, International ed., 2001, p. 423.

⁸⁸⁹ O ovome više pogledati: Belak, V.: *Menadžersko računovodstvo*, RRIIF, Zagreb, 1995, str. 207-230, Stevanović, N.: *Sistemi obračuna troškova*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003, str. 507-509.

nosioци upravljачkih aktivnosti u neprofitnom sektoru, imaju različite vrste i nivoe ekonomskog i neekonomskog obrazovanja, te je potrebno uspostaviti komunikaciju između menadžera (neekonomskog obrazovanja) i računovođa, kako bi razumjeli i koriste bar prilagođeni set finansijskih izvještaja opšte namjene. Segmenti računovodstvenog informacionog sistema, kao što su: finansijsko računovodstvo, analitička knjigovodstva i druge pomoćne knjige imaju osnovni zadatak da stvore adekvatnu računovodstvenu bazu podataka koja će sa ovim ili transformisanim podacima ući u odgovarajuće računovodstvene informacije sadržane u računovodstvenim izvještajima i služiti eksternim i internim korisnicima za različite svrhe. Uvažavajući dosadašnje i očekivane promjene u društvu i širem okruženju izvjesno je da ni menadžment kao institucija i proces, ni računovodstvo, posebno upravljačko računovodstvo, nisu načinili značajne iskorake kako na teorijskom planu tako ni u domenu praktične implemetacije u neprofitnom i javnom sektoru, u aktuelnom trenutku kod nas.

Bez obzira na to kako bio dizajniran računovodstveni sistem, uvijek postoji mogućnost greške ili prevare. Dobro dizajniran sistem menadžment kontrole u neprofitnim organizacijama ima sopstvenu kontrolu (administrativna i računovodstvena). Cilj interne računovodstvene (finansijske) kontrole jeste uvjeriti se u razumnoj mjeri da je obezbijeđeno čuvanje imovine, pouzdanost finansijskih evidencija za pripremu finansijskih izvještaja i utvrđivanje odgovornosti za imovinu. U nekim organizacijama, uključujući mnoge državne i lokalne vlade, ne postoji ni najmanja kontrola i ovaj problem razotkriva se u čestim novinskim člancima kada se izvrši eksterna revizija javnih preduzeća. Revizija finansijskih izvještaja podrazumijeva ispitivanje da li oni daju istinit i tačan prikaz finansijskih podataka u skladu sa utvrđenim kriterijumima. Revizija poslovanja jeste ispitivanje neke organizacione jedinice radi vrednovanja uspjeha njenog poslovanja. Tako se vrši operativna revizija pojedinih ili svih dijelova aktivnosti organizacione jedinice kako bi se procijenila efikasnost (kako organizacija ostvaruje zacrtane ciljeve poslovanja) i rentabilnost (koliko dobro se koriste resursi za ostvarivanje ciljeva) poslovanja. Revizija usklađenosti predstavlja ispitivanje poslovanja da bi se utvrdilo da li su poštovani određeni postupci, pravila i propisi, definisani od nadležnog organa.

Bilo koja pojedinačna mjera performansi neprofitnih organizacija nije adekvatna profitnoj mjeri u profitno orijentisanim entitetima. Informacije o outputima potrebne su iz dva razloga: da bi se izmerila efikasnost (odnos outputa i inputa) i efektivnost (obim do koga stvarno outputi odgovaraju ciljevima organizacije). U nedostatku profitnih indikatora, analiza efikasnosti i efektivnosti u neprofitnim entitetima traži adekvatne supstitute mjerila outputa, međutim, sadašnji neprofitni sistem menadžment kontrole ipak je deficitaran u ovom pogledu. Problem mjerenja outputa u nemonetarnim odnosima nije jedinstvena za sve neprofitne organizacije, ali isto tako je prisutan problem u centrima odgovornosti profitnih organizacija, gdje su dominantni diskrecioni troškovi. Ipak, postoje tri pristupa koji se mogu uzeti da bi se izmerio kvalitet: grube mjere, procjena kvaliteta i surogati za mjerenje kvaliteta.

U kontroli menadžerskih performansi izvještaji se pripremaju na osnovu informacija računovodstva odgovornosti i podvajanju između kontrolabilnih i nekontrolabilnih troškova. Primarno, finansijski karakter upravljačke kontrole podrazumijeva da u okviru mjerenja dominiraju finansijski indikatori (prihod, rashod,

rezultat). Ipak, ovo ne znači da treba izostaviti nefinansijska ostvarenja (zadovoljstvo klijenata, moral zaposlenih) i da su ona nebitna. (Ne)finansijska mjerila u najvećem broju neprofitnih organizacija i nekim vladinim organizacijama su značajnija od finansijskih mjerila. Izvještaji menadžment kontrole trebalo bi da imaju tri značajne karakteristike: da se vežu za ličnu odgovornost, da porede stvarne performanse sa najboljim dostupnim standardom i da se fokusiraju na značajne informacije. Standardi mogu da budu statički, ako je okruženje stabilno, ali oni ipak treba da budu fleksibilni. Kontrola ne podrazumijeva samo prosto poređenje ostvarenja sa planovima, smisao kontrole je da pomogne da se postavljeni ciljevi ostvare, preduzimajući odgovarajuće korektivne akcije.

ZAKLJUČNA RAZMATRANJA

Na osnovu provedenih istraživanja u doktorskoj disertaciji "Bilansni agregati u funkciji menadžment kontrole u neprofitnim organizacijama" može se izvesti generalni zaključak o nespornom značaju bilansnih agregata u upravljanju i rukovođenju neprofitnim organizacijama i javnim sektorom. Na tačnost i opravdanost jednog ovakvog zaključka ukazuju, na žalost, ogromni gubici finansijskih sredstava u pomenutim entitetima, koji su, gotovo isključivo, nastali usljed skoro potpune računovodstvene nepismenosti menadžmenta u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru. Čitav niz parcijalnih zaključaka, do kojih smo došli tokom izrade navedene doktorske disertacije, indicira na opravdanost izvođenja pomenute generalne konstatacije. Posebno ćemo apostrofirati sljedeće parcijalne zaključke:

Neprofitne organizacije nije jednostavno definisati i opisati. To otežava upravljanje u njima praćeno izazovima i problemima, a među autoritetima nema jedinstvene definicije tih organizacija. Ipak, može se reći da se pojam neprofitne organizacije odnosi na nevladine organizacije definisane zakonom kao humanitarne ili neprofitne; one služe ciljevima javne dobrobiti i oslobođene su poreza. Izgledi su da neprofitne organizacije nisu ni u profitnom ni u javnom sektoru, ali im je mjesto negdje između ova dva sektora. Jedna od podjela neprofitnih organizacija bila bi na javne (državne) i privatne, ali sa značajnim razlikama između njih. Javne neprofitne organizacije uključuju zdravstvene, obrazovne, religiozne, kulturne, naučne i druge organizacije koje su uređene od strane države, entiteta ili lokalne vlasti. U okviru kategorije privatnih neprofitnih organizacija značajne su razlike između humanitarnih i komercijalnih neprofitnih organizacija i udruženja. Specifičnosti neprofitnih organizacija i uticaj menadžmenta na proces kontrole ogledaju se u nekoliko značajnih karakteristika: nedostatak profitnih mjerila (kao primarna osobenost), zakonodavni i poreski aspekti, uslužni karakter, različiti izvori finansiranja, politički uticaji, tradicija i sl.

Oblik neprofitne organizacije ili organizacioni dizajn predstavlja pojavnu formu koji reflektuje stanje elemenata, oblike interakcije, ulogu pojedinaca i kompetencije u upravljačkim procesima. Razumijevanje upravljanja kao upravljačke strukture i upravljačkog procesa od esencijalne je važnosti za upostavljanje mjesta i uloge upravljačkog računovodstva u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru. Interesovanje za mjerenje performansi u neprofitnim organizacijama javlja se kao težnja za povećanjem odgovornosti neprofitnih menadžera. Upravljanje performansama neprofitnih organizacija predstavlja problem od centralnog značaja, kako za menadžere tako i za upravljačke računovođe i otvara nekoliko značajnih pitanja: definisanje performansi, postavljanje ciljeva, odnosno nivoa performansi koje treba dostići, primjenu sistematske upravljačke kontrole. Napori upravljačkih računovođa u neprofitnim organizacijama trebalo bi da budu usmjereni u pravcu usavršavanja mjerila performansi, razvoju jednog uravnoteženog pristupa (ne)finansijskim ostvarenjima, sagledavanju esencijalnih upravljačko – računovodstvenih informacija u procesu menadžment kontrole na ponašanje ljudi i posljedično na performanse. Proces strukturiranja i implementacije sistema mjerenja performansi trebalo bi da se odvija u nekoliko koraka: stvaranje obaveze menadžmentu za mjerenje performansi, provođenje efikasnog sistema mjerenja, razjašnjenje postavljenih ciljeva, identifikovanje rezultata, definisanje, ocjena i izbor indikatore (mjerila), razvijanje procedura za prikupljanje podataka,

specificiranje sistema, provođenje pilot programa i revizije, primjena, ocjena i modifikacija sistema.

Koncepti menadžment kontrole profitnih i neprofitnih organizacija su slični, ali ne i isti, a primjena ovih koncepata ima svoje specifičnosti u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru. Proces menadžment kontrole ima četiri faze: strategijsko planiranje, pripremu budžeta, funkcionisanje i mjerenje i izvještavanje i ocjena performansi. Neprofitne organizacije slično profitnim entitetima mogu biti različito strukturirane, jedne imaju funkcionalnu, druge programsku, treće matricnu, dok su neke usvojile divizionalnu strukturu. Polazeći od mogućnosti mjerenja outputa različitih područja odgovornosti, stepena dodjeljivanja ovlašćenja, mjesta i uloge organizacionih dijelova, i u decentralizovanoj neprofitnoj organizaciji mogu se identifikovati područja ili centri odgovornosti standardnih troškova, diskrecionih (budžetiranih) rashoda, prihoda, profitni (dobitni) i investicioni (imovinski) centri. Pomenuta područja odgovornosti nalaze se u fokusu računovodstva odgovornosti, koje je logično postaviti u kontekst upravljačkog računovodstva, u skladu sa koncepcijom decentralističkog upravljanja neprofitnim sektorom, koje će omogućiti decentralizovani obračun rezultata po užim organizacionim segmentima kako bi menadžeri dobili upotrebljive informacije za donošenje odluka. Iako je (ne)finansijsko mjerenje performansi centara odgovornosti najpotpunije, ono nije u najvećem broju slučajeva primjenjivo u neprofitnim kao u profitnim organizacijama. Dakle, konačaj sud o uspješnosti organizacionog segmenta ili njegovog menadžera neprofitne organizacije mora se donijeti kako na bazi analize tako i nemonetarnih mjera uspješnosti.

Strukturu informacionog sistema predstavljaju odgovarajući podsistemi, a najznačajniji je računovodstveno - informacioni sistem. Funkciju računovodstveno - informacionog sistema, u neprofitnim organizacijama i javnom sektoru, neophodno je usmjeriti na dva primarna zadatka, razdvajanjem njegove informacione funkcije u dva pravca. Prvi se odnosi na strogo formalizovanje finansijskog izvještavanja, dok je drugi pravac interni obračun, oblikovan od strane upravljačkog računovodstva koje je interno usmjereno i u mjeri u kojoj su informacije finansijskog računovodstva interno upotrebljive može se smatrati njegovim sastavnim dijelom. Primarni zadatak upravljačkog računovodstva u neprofitnim organizacijama je da menadžmentu, na svim hijerarhijskim nivoima, pruži relevantne informacije za donošenje odluka i planiranje aktivnosti, da izvjesti o rezultatima preduzetih akcija i da uputi na korektivne akcije poređenjem ostvarenih i planiranih rezultata. Iz organizacionog pozicioniranja računovodstvene funkcije u organizacionoj strukturi neprofitnih organizacija proistekla bi značajna uloga upravljačkog računovođe i njegova nadležnost kako za finansijsko tako i upravljačko računovodstvo.

Godišnji računi za potrebe eksternog izvještavanja, odnosno polaganja računa od strane uprave neprofitnih organizacija, koje se ne finansiraju iz budžeta, sadrže: Bilans stanja, Bilans uspjeha i dodatni računovodstveni izvještaj – Aneks, što je u skladu sa odredbama četvrte Direktive EEZ/EU. Za neprofitne i vladine organizacije, koje se finansiraju iz budžeta, za potrebe eksternog izvještavanja propisani set finansijsko - računovodstvenih izvještaja sadrži: Bilans stanja, Bilans uspjeha, Bilans novčanih tokova, Note (zabilješke) uz finansijske izvještaje, Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta (GIB), Izvještaj o kapitalnim transakcijama i finansiranju i Posebne podatke o platama i broju zaposlenih. Međunarodni računovodstveni standard za javni sektor 1 –

Prezentacija finansijskih izvještaja zahtijeva da komplet finansijskih izvještaja uključi: Izvještaj o finansijskom stanju (Bilans stanja), Izvještaj o finansijskoj uspješnosti (bilans uspjeha, izvještaj o dobitku ili gubitku, bilans prihoda i rashoda), Izvještaj o promjeni u neto imovini/kapitalu, Izvještaj o novčanim tokovima i Računovodstvenu politiku i napomene (planove) uz finansijske izvještaje.

Primarni finansijski izvještaj dugi niz godina bio je bilans stanja, služeći, prije svega, eksternim interesentima. Vremenom bilans počinje služiti i u druge svrhe, prvenstveno potrebama menadžmenta entiteta. Specifičnost neprofitnih organizacija odražava se i na specifičnost bilansa stanja, što se mora uzeti u obzir i pri zakonodavnim razmatranjima, koja se odnose, prije svega, na utvrđivanje propisanih obrazaca i kontnog okvira. Pravilnikom o finansijskom izvještavanju za neprofitne organizacije - korisnike prihoda budžeta, propisan je sadržaj pozicija u obrascu bilans stanja, dok primjena MRS JS traži značajnu harmonizaciju, usaglašavanje i prihvatanje MRS JS kao nacionalnih računovodstvenih standarda. Zakon o računovodstvu i reviziji, prihvatanjem računovodstvenih standarda i standarda revizije trebao bi u narednom periodu da značajno revidira postojeći računovodstveni sistem kao instrument efikasnog donošenja, provođenja, kontrole i revizije budžeta. Bilans, kao osnovni finansijski izvještaj, po prihvatanju MRS JS kod nas, zasnivaće se na: MRS JS 17 – Nekretnine, postrojenja i oprema, MRS JS 16 – Ulaganja u nekretnine, MRS JS 12 – Zalihe, MRS JS 13 – Lizing, MRS JS 14 – Događaji nakon datuma bilansiranja MRS JS 15 – Finansijski instrumenti: objelodanjivanje i prezentacija i MRS JS 19 – Rezerviranja, potencijalne obaveze i potencijalna imovina.

Po svojoj suštini bilans uspjeha predstavlja drugi dio godišnjeg zaključka i, u pogledu strukture i elementa, kod neprofitnih organizacija razlikuje se od istog obrasca neprofitnih i javnih organizacija koje se finansiraju iz budžeta. Dok je bilans uspjeha kod neprofitnih i javnih organizacija sačinjen u formi liste, kod ostalih (drugih) neprofitnih organizacija izvršeno je segmentiranje prihoda i rashoda. Usvajanjem MRS JS, kao nacionalnih računovodstvenih standarda, bilans uspjeha zasnivao bi se na MRS JS 9 – Prihodi iz transakcija razmjene, MRS JS 11 – Ugovor o izgradnji, MRS JS 5 – Troškovi pozajmljivanja, MRS JS 4 – Učinci promjene kursa stranih valuta, MRS JS 3 – Neto dobitak ili gubitak, fundamentalne greške i promjena računovodstvenih politika. Iako su bilans stanja i bilans uspjeha od suštinskog značaja, oni nisu ipak dovoljni za ocjenu svih relevantnih finansijskih aktivnosti poslovanja neprofitnih organizacija i javnog sektora. Bilans novčanih tokova osnovni je finansijski izvještaj koji pokazuje gotovinske (novčane) efekte proistekle iz redovnih (operativnih) aktivnosti, investicionih aktivnosti i finansijskih aktivnosti neprofitne organizacije i javnog sektora za određeni period. Prema načinu utvrđivanja tokova poslovanja u ovom izvještaju, razlikuju se dvije metode i kod nas je ozakonjena direktna metoda, gdje se objelodanjuju glavne klase bruto novčanih priliva i odliva. MRS JS 2 – Izvještaj o novčanim tokovima omogućuje izbor između direktne i indirektno metode utvrđivanja tokova gotovine iz poslovnih aktivnosti. Međutim, ipak favorizuje direktnu metodu. Kada javni sektor kod nas usvoji obračunsku osnovu računovodstva, u svrhe finansijskog izvještavanja, dužan je primjenjivati MRS JS. Pošto je obračunska osnovu zahtjevnija u pogledu primjenjivanja, državno računovodstvo sada koristi računovodstvenu osnovu modifikovanog nastanka događaja.

Dodatni računovodstveni izvještaj – Aneks za neprofitne organizacije morao je biti formalizovan, a njegov sadržaj i oblik propisan odgovarajućim podzakonskim aktom.

On sadrži manje informacija u odnosu na zahtjeve Četvrte Direktive EEZ/EU, međutim, razlozi su nepostojanje određenih kategorija. Note uz finansijske izvještaje daju informacije i pojašnjenja koja se ne mogu dobiti iz propisanih obrazaca bilansnih agregata, a strukturu nota uz finansijske izvještaje nudi Računovodstveni standard Republike Srpske 1 za neprofitne organizacije. Godišnji izvještaj o izvršenju budžeta prikazuje prihode i rashode koji su odobreni (ili izmijenjeni) i ostvarene prihode i rashode tokom godine, koji se prikazuju tako da se može jasno vidjeti razlika između odobrenog i ostvarenog budžeta, odnosno iznos odstupanja i indeks ostvarenja plana. Izvještaj sadrži tri dijela: podatke o prihodima i rashodima po ekonomskim kategorijama, podatke o finansiranju i podatke o rashodima po funkcionalnim kategorijama. Kako u bilansu stanja na finansijski rezultat imaju uticaja samo tekući prihodi i rashodi, Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju omogućava potpno obuhvatanje svih prihoda i primitaka, odnosno rashoda i izdataka koji su potrebni za sastavljanje GIB-a. Izvještaj o kapitalnim troškovima i finansiranju (KTF) sastavlja se na osnovu prometa klase 8 – Memorandumska evidencija o kapitalnim transakcijama. Računi ove klase ne iskazuju salda na kraju godine i ne predstavljaju bilansne pozicije. Radi se o zatvorenom sistemu računa koji služi samo za evidentiranje kapitalnih priliva i odliva i oni nisu integrisani sa ostalim računima. Godišnji obazac "Posebni podaci o platama i broju zaposlenih" za neprofitne i vladine organizacije sadrži iste podatke kao i obrazac koji podnose i sva ostala pravna lica uz polugodišnje i godišnje finansijske izvještaje i izrađuje se, prije svega, u statističke svrhe.

Analiza finansijskih izvještaja značajan je izvor informacija o stanju i uspjehu entiteta u onoj mjeri koliko je relevantan predmet analize, bilansni agregati. Osnovni cilj analize finansijskih izvještaja jeste ocjena prethodnih i predviđanje budućih ostvarenja organizacije u funkciji informacione podrške donošenja odluka, koje su, u krajnjoj tački, finansijske odluke. Posebni ciljevi analize finansijskih izvještaja su očekivanja određenih korisnika finansijsko-računovodstvenih izvještaja. Osnovni kriterijum za razlikovanje analize finansijskih izvještaja su: korisnici, predmet, vrijeme i instrumenti analize. Finansijska analiza, u osnovi, predstavlja racio analizu, međutim, iako racio brojevi mogu pomoći u analizi bilansnih agregata, oni ne daju sve odgovore i jedno od značajnih pitanja u njihovom korišćenju je pitanje standarda ili norme za upoređivanje. Menadžeri neprofitnih organizacija trebalo bi da gledaju "granske" norme, da imaju u vidu istorijske standarde i uspostavljaju menadžerske standarde.

Osnovna svrha analize koeficijenata je uvid u četiri kategorije finansijskog menadžmenta: likvidnost, solventnost, efikasnost upravljanja aktivom i izvorima sredstava i rentabilitet (profitabilnost). Kod racia likvidnosti ne mogu se kao opšta pravila - norme kod neprofitnih organizacija prihvatiti ustanovljeni odnosi profitno orijentisanih organizacija 2:1 i 1:1 zbog postojanja značajnih varijacije među njima, dok je racio tekuće likvidnosti znatno ispod odnosa 2:1, racio redukovane likvidnosti je znatno iznad odnosa 1:1. Racio likvidnosti na bazi neto novčanog toka iz poslovanja ukazuje da analizirani neprofitni entiteti imaju dobra ostvarenja u 2003. i 2004. godini, ukoliko se kao norma ili standard uzme odnos 0,40:1. Racia solventnosti, mjerena odnosom kapital/stalna imovina, pokazuju da obrazovne i javne organizacije imaju sasvim dobra ostvarenja u odnosu na standard 1:1, kao i racia pokriva obrtno imovine neto obrtnim kapitalom, što se ne može reći i za neprofitne organizacije na bazi članstva. Racia zaduženosti, iskazana odnosom ukupnih obaveza i ukupne aktive pokazuju da su javne i neprofitne organizacije zadovoljile postavljena pravila finansiranja i da je učešće

obaveza u aktivi znatno ispod 50%, što nije slučaj kod članskih neprofitnih organizacija. Racija zaduženosti iskazana kroz odnos kratkoročne obaveze/vlastiti kapital i treba im prilaziti s rezervom u odnosu na postavljeni standard 1:1, pošto se kod NPO pojavljuju ekstremni odnosi (0,08-0,11:1 kod obrazovanja i 0,04-0,11:1 kod lokalne vlade). Racio pokriva obaveza novčanim tokom iz poslovanja pokazuje da neprofitne organizacije imaju "pretjerano" dobar odnos u 2003. i 2004. godini (0,71-3,87:1 i 0,45-6,36:1) u odnosu na postavljeni standard profitno orijentisanih entiteta 0,20:1.

Mjerenje efikasnosti upravljanja aktivom i izvorima sredstava, posmatrano kroz odnos obrta: ukupne poslovne imovine, kapitala, tekuće (obrtne) imovine, zaliha, potraživanja od kupaca i (izmirenja) obaveza prema dobavljačima, nije primjenjivo kod neprofitnih organizacija zbog njihovih specifičnosti, osim posljednjeg racia. Koeficijent obrta obaveza prema dobavljačima primjenjiv je kod neprofitnih organizacija i treba ga posmatrati u kontekstu konkretnih kreditnih uslova. Ukoliko je prosječni kreditni period 15 ili 30 dana, onda najbolji kreditni bonitet ima neprofitna organizacija iz oblasti obrazovanja, a najslabiji lokalna vlada (što nije opšte pravilo). Iako smo ranije naglasili da mjerenje rentabiliteta (profitabilnosti) nije uobičajeno u neprofitnim entitetima, ipak se može koristiti stopa neto dobitka u prihodu (neto profitna marža) iz odnosa Višak prihoda nad rashodima/Prihodi od prodaje. Kod posmatranih neprofitnih organizacija lokalna vlada ostvarila je stopu od 4,16 do 24,50, dok je organizacija iz oblasti obrazovanja ostvarila stope od 0,46 do 21,06. Stope neto dobitka kod neprofitnih organizacija na bazi članstva su zanemarljive. Testiranje rentabiliteta organizacija putem stope prinosa na čista poslovna ulaganja (čistu poslovnu imovinu), stope prinosa na ukupna ulaganja (ukupnu imovinu) i stope prinosa na sopstveni kapital manje je interesantna menadžerima neprofitnih organizacija. Usljed činjenice da se vezuju za pojedine dijelove bilansnih agregata i jednu vremensku tačku raciima se upućuju dva ozbiljna prigovora: nepotpunost i statičnost. Međutim, i pored ovih mana, oni predstavljaju nezaobilazan instrumentarij za kratkoročno i dugoročno ocjenjivanje i predviđanje performansi neprofitnih organizacija.

Strategija predstavlja relativno novi koncept koji se koristi u literaturi iz područja ekonomije i menadžmenta od sredine pedesetih godina prošlog vijeka. Značajne su i teškoće u definisanju pojma strategije. Jedni je posmatraju kao objedinjavanje određenih osnovnih dugoročnih ciljeva i zadataka, usvajanje smjerova aktivnosti i alociranje resursa neophodnih za ostvarivanje postavljenih ciljeva. Drugi, da plan predstavlja izjavu o namjerama, izborom pravca preciziraju se akcije, pozicija određuje kontekst, dok nas perspektiva podjseća da strategija nije ništa više nego jedan koncept. Teškoće u definisanju pojma strategije preslikavaju se na definisanje procesa strategijskog upravljanja i prisutni su različiti prilazi pojedinih autora. Različite interpretacije strategije i procesa srategijskog upravljanja autoriteti iz oblasti upravljačkog računovodstva pokušavaju da pomire posmatranjem novog koncepta informacija usmjerenih prema strategijskim menadžerima, popularno nazvano strategijsko upravljačko računovodstvo. I dok menadžeri profitnih kompanija odluke zasnivaju na informacijama upravljačkog računovodstva, menadžeri javnog sektora svoje odluke trebalo bi u budućnosti da, pored informacija upravljačkog računovodstva, zasnivaju na strategijskom upravljačkom računovodstvu kao i uključivanju marketinga u upravljačko računovodstvo. Nažalost, aspektima upravljačkog računovodstva, strategijskog upravljačkog računovodstva i računovodstvu troškova neprofitni menadžeri, kod nas, nisu još ni vrata odškrinuli. Izbor strategija i taktika, odnosno

donošenje niza upravljačkih odluka s dugoročnim i kratkoročnim posljedicama, nužna je pretpostavka računovodstvenog planiranja. Cost/benefit analiza u procesu strategijskog upravljanja treba da se koristi prije svega za ocjenu projekata koji donose značajne indirektno koristi (pored komercijalnih) i nemjerljive efekte ekonomsko-socijalnog karaktera.

Mnogi aspekti budžetiranja u neprofitabilnim organizacijama slični su onim u profitabilnim kompanijama, međutim najveći broj neprofitnih organizacija ne finansira se samostalno i zbog toga treba da naprave dobar i precizan plan svojih prihoda i osiguraju da rashodi ne prekorače prihode. U neprofitnim organizacijama i javnom sektoru budžet često poprima osobinu igre, a igrači imaju značajan set razvijenih strategija da bi osigurali svoj uspjeh u igri. U najvećem broju neprofitnih organizacija mnogi troškovi su diskrecionog karaktera, što znači da planirani iznosi zavise od odluka menadžera, ali isto tako mnoge odluke donose još u fazi planiranja. Za efikasno upravljanje performansama, raspoređivanje ovlašćenja i odgovornosti i ekstrapoliranje svrsishodne kontrole i produktivnu alokaciju ograničenih resursa, menadžeri neprofitnih organizacija su u poslovnom planu pronašli efikasan instrumentarijum koji nudi vjerodostojnu i koherentnu predstavu o neizvjesnoj budućnosti.

Kontrola poslovanja neprofitnih organizacija sastoji se od finansijske kontrole i kontrole performansi. Raniji fokusi podržavali su limitiranje potrošnje u okviru budžeta, dok se u novije vrijeme pažnja usmjerava na efektivnost i efikasnost menadžerskih performansi. Razlika između ove dvije kontrole istaknuta je putem revizije koja se odvija u svakoj od njih. Finansijska kontrola koristi reviziju usklađenosti sa propisima, a revizija je relativno uska po obimu i brine za očuvanje vrijednosti imovine organizacije od neovlašćene upotrebe ili otuđenja. Takođe, ona potvrđuje pouzdanost zabilježki koje su korišćene za pripremanje finansijskih izvještaja i njeno fokusiranje je na računovodstvenom sistemu. Kontrola performansi koristi poslovnu reviziju koja je relativno široka po obimu i usmjerena na to kako je organizacija upravljala sredstvima i pokušava da identifikuje uzroke bilo kakvih neefikasnih ili neekonomskih postupaka. Menadžerima programa i menadžerima cenatra odgovornosti trebalo bi dati mogućnost da procjenjuju svoje operativne aktivnosti, ali mora se, isto tako, obezbijediti da se prati i opšta politika menadžmenta, da se minimiziraju loše ili kontraproduktivne odluke. Jedno od sredstava koje će pomoći da se održi ravnoteža jeste sistem novčanih motivacija menadžera za postizanje superiornijih finansijskih i programskih rezultata.

Isto kao što ekonomija ima mnogo indikatora koje ljudi različito tumače, neprofitne organizacije imaju brojne načine da gledaju na svoje kompleksne outpute. U izboru seta mjerila outputa, menadžment neprofitne organizacije mora uzeti u obzir tri odvojene ali povezane stvari. Prvo, mora paziti na mjerila koje čine ravnotežu između subjektivnih i objektivnih, kvantitativnih i kvalitativnih, diskrecionih i skalarnih, stvarnih i surogatnih, i kvantitativnih i kvalitativnih. Drugo, mora odrediti kako će odgovoriti na šest principa koji se odnose na implementaciju mjerila outputa: potreba za nekim mjerilima, vještina da se napravi komparacija, potreba za pravovremenom informacijom, značaj posjedovanja različitih mjera, izbjegavanje prevelikog kvantiteta objavljenih informacija i uloga surogata. Na kraju, mora prepoznati da su zahtjevi menadžment kontrole drugačiji od zahtjeva za formulisanje strategije.

Neprofitne i vladine organizacije ponašaju se na osnovu prethodno donesenog plana i u njemu sadržanih funkcionalnih planova, dok su ostvarenja predmet

računovodstvenog obuhvatanja i izvještavanja. Računovodstvena kontrola ima zadatak da poredi ostvarenja sa planiranim vrijednostima, obračuna i analizira odstupanja i utvrdi uzroka njihove pojave s ciljem informacione podrške upravljačkoj aktivnosti kontrole. Kontrola ima zadatak da ostvarenja održi na nivou planiranih vrijednosti, što podrazumijeva preduzimanje korektivnih akcija, na što upućuje analiza odstupanja stvarnih od planskih vrijednosti. Izvještaji o kontroli obično se fokusiraju na dvije vrste učinaka: ekonomski uspjeh i performanse menadžera. Izvještaj o kontroli ima tri glavne karakteristike: povezan je s odgovornošću zaposlenih, što traži nekoliko nivoa ovih izvještaja, upoređuje aktuelna dostignuća sa standardom, koji je obično budžet i fokusira se na značajne informacije koje obuhvataju ključne indikatore (od kojih su mnogi nefinansijske prirode). Usmjerenjem na ključne indikatore menadžeri vide problem još dok se stvara i mogu preduzimati akcije da ga savladaju prije nego što postane ozbiljan. Skup izvještaja o kontroli neprofitnih organizacija treba da funkcioniše kao povratni mehanizam koji vodi menadžere u identifikaciju područja za moguće akcije. Menadžeri, dakle, moraju imati na umu da standard, ma kako brižljivo pripremljen, ne mora biti tačna procjena troškova ili godišnjih prihoda u aktuelnim uslovima. Zbog toga, varijacije bi trebalo koristiti oprezno, one su sredstva koja vode menadžerske akcije, ali nisu, neophodno, i razlog za kritiku podređenih.

LITERATURA

1. Anthony, R., Young, W. .: *Management Control in Nonprofit Organization*, 7th ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003.
2. Anthony, R., Govindarajan, V.: *Management Control Systems*, 10th ed. McGraw-Hall Co, International Editions, Chicago, 2001.
3. Andreason, A., Kotler, P.: *Strategic Marketing for Nonprofit Organization*, 5th ed., Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1995.
4. Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R., Young, M.: *Management Accounting*, second edition, Prentice-Hall, Inc., New Jearsey , 1997.
5. Babić, M., Stavrić, B., Trifunović, LJ.: *Organizacija preduzeća, upravljanje organizacionom strukturom*, KIZ "Centar", Beograd, 2003.
6. Bogićević, B.: *Menadžment ljudskih resursa*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003.
7. Belak, V.: *Menadžersko računovodstvo*, Računovodstvo, Revizija, Finansije, Zagreb, 1995.
8. Brankić, V. i dr.: *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, II. dopunjena naklada, RRiF-plus, Zagreb, 1997.
9. Buchholz, R., Evans, W., Wagley, A. R.: *Management Response to Public Issues, Concepts and Cases in Strategy Formulation*, Second Edition, Prentice Hal, Englewood Cliffs, New Jearsey, 1989.
10. Coenenberg, A.: *Jahresabschluss und Jahresabschluss Analyse*, MI Verlag Moderne Industrie AG&Co. Buchverlag, Landsberg, 1988.
11. Domazet, T. i dr.: *Računovodstvo proračuna i proračunskih korisnika*, II dopunjena naklada, RRiF-plus, Zagreb, 1997.
12. Douglas, P.: *Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*, 2th ed., Harcourt Brace & Company, Orlando, 1995.
13. Drucker, F. P.: *Managing the Non.profit Organization*, Practices and Principles, Butterworth Heinemann, Oxford, 1999.
14. Drucker, F. P.: *Menadžment za budućnost*, Poslovni sistem "Grmeč"-"Privredni pregled" Beograd, 1995.
15. Dubonjić, R., Milanović, Lj. D.: *Primjena B/C analize kod poređenja međusobno isključivih projekata*, YUMPA '98, Zlatibor, 1999.
16. Đurasović, V. (ured.): *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*, seminaski materijal, Savez računovođa i revizora RS, Banja Vrućica, 2004.
17. Đurasović, V. (ured.): *Periodično izvještavanje budžetskih korisnika*, Savez računovođa i revizora RS, Banja Vrućica, 2004.
18. Epstein, D.: *Get ready: The Time for Performance measurement Is Finally Coming!*, Public Administration Review, 1992, 52(5), 513-519.

19. Freman, R., Shoulders, C.: *Governmental and Nonprofit Accounting, Theory and Practice*, 4th ed., Prentice-Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1993.
20. Gibson, C.: *Financial Statement Analysis*, South-Western College Publishing, Cincinnati, Ohio, 1998.
21. Granof M.: *Government and Not-for-Profit Accounting: Concepts and Practice*, 2th, John Wiley & Sons, New York, 2000.
22. Gray, S., Needles, B.: *Financial Accounting, A Global Approach*, Houghton Mifflin Company, Boston, 2002.
23. Gulin, D., i dr.: *Računovodstvo*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika i Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb, 2003.
24. Hay, L.: *Accounting for Governmental and Nonprofit Entities*, Irwin, Homewood, Illinois, 1989.
25. Hay, L., Engstrom, J.: *Essential od Accounting for Governmental and Not-for-Profit Organizations*, Irwin, Homewood, Illinois, 1987.
26. Haberstock, L.: *Kostenrechnung*, II, 7. Auflage, S+W Steuer- undWirtschaftsverlag, Hamburg, 1986.
27. Horngren C., Harrison W.: *Accounting*, 2th ed., Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1993.
28. Horngren, C., Sunden, G., Stratton, W.: *Introduction to Management Accounting*, 10th ed., Prentice Hall, Inc., New Jersey, 1996.
29. Horngren, C., Foster, G., Datar, S.: *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*, prevod, Udruženje računovođa i revizora BiH, Sarajevo, 2002.
30. Hayes, R., Schilder, A., Dassen, R., Wallage, P.: *Principi revizije, međunarodna perspektiva*, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka, 2002.
31. Jovanović, P.: *Upravljanje projektom*, FON, Beograd, 1995
32. Jovanović, P.: *Upravljanje investicijama*, Grafoslog, Beograd, 1997.
33. Jakovčević, K.: *Troškovi u menadžmentu*, Ekonomski fakultet, Subotica, 1993.
34. Kolarić, V.: *Teorija dinamike troškova*, Rad, Beograd, 1975.
35. Kolarić, V., Kostić, Ž., Stefanović, Ž.: *Osnovi organizacije*, Rad, Beograd, 1980.
36. Koruga, Đ.: *Prilog konceptu bioautomatskog upravljačkog sistema insulina*, Kibernetika br. 3-4, Zavod za ekonomske ekspertize, Beograd, 1988.
37. Kotler, P.: *Marketing Management, Analisis, Planing, Implementation and Control*, Prentice Hall, NJ, 1994.
38. Kotler, P.: *Marketing Menadžment, Analysis, Planing, Implementation and Control*, Prentice Hall, New Jearsy, 1994.
39. Kilger, W.: *Einführung in die Kostenrechnung*, Westdeutscher Verlag, Opladen, 1976.
40. Kisić, D., Čanak, J.: *Upravljačko računovodstvo*, SRR Srbije, Beograd, 2000.

41. Laudon, K., Laudon, J.: *Management Information Systems, Organization and Tehnology*, Fourth Edition, Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jearsey, 1996.
42. Kljusev, N.: *Investicije*, drugo izmijenjeno i dopunjeno izdanje, NIRO "Književne novine", Beograd, 1984.
43. Kočović, J., Rakonjac-Antić, T.: *Izbor diskontne stope kao bitan element upravljanja investicionim projektima*, YUMPA '97, Zlatibor, 1997,
44. Kovačević M., Mišić, A. (red.): *ACCA Finansijsko/Financijsko izvještavanje: Međunarodni standard*, Bemust, Sarajevo, 2002.
45. Kotler, P.: *Upravljanje marketingom, analiza, planiranje, primjena i kontrola*, deveto izdanje, Mate, Zagreb, 1996.
46. Krajčević, F.: *Kontrola i revizija poslovanja poduzeća*, Školska knjiga, Zagreb, 1966.
47. Krasulja, D., Ivanišević, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004.
48. Krasulja, D.: *Finansijska efektivnost i finansiranje investicija, analiza kapitalističkog preduzeća*, naučna knjiga, Beograd, 1977.
49. Malinić, S.: *Menadžment preduzeća i upravljačke računovođe*, Zbornik radova: Računovodstvo, revizija i finansije u funkciji oporavka privrede Republike Srpske, 8. Kongresa, Udruženje računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Vrućica, 2004, str. 250-260.
50. Malinić, D.: *Računovodstvene projekcije performansi preduzeća: centralno mesto biznis plana*, Zbornik radova: Finansijsko računovodstvena profesija u reformi poreskog sistema, 9. Kongresa, Udruženje računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Vrućica, 2005, str. 250-260.
51. Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999.
52. *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor 2004*, Savez računovođa i revizora Srbije, Beograd, Savez računovođa i revizora Republike Srpske, Banja Luka, 2004.
53. Markovski, S.: *Kurs teorije troškova*, Ekonomski faultet Univerziteta u Skopju, Skopje, 1967.
54. Markovski, S.: *Troškovi u poslovnom odlučivanju*, Naučna knjiga, Beograd, 1991.
55. Meigs, R., Meigs, W.: *Računovodstvo temelj poslovnog odlučivanja*, deveto izdanje, Mate, Zagreb, 1999.
56. *Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor*, (Đurasović, V., red.), Ministarstvo finansija RS i SRR RS, Banja Vrućica 15-16. decembar 2004.
57. Milisavljević, M., Todorović, J.: *Planiranje i razvojna politika preduzeća*, Savremena administracija, Beograd, 1995.
58. Milićević, V.: *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, Beograd, 2003.

59. Milićević, V.: *Računovodstvo troškova i poslovno odlučivanje*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2000.
60. Osborne, D., Gaebler, T.: *Reinventing Government: How the Entrepreneurial Sprint Is Transforming the Public Sector*, Reading, Mass., Addison-Wesley, 1992.
61. Pamukčić, M.: *Poslovne finansije*, Ekonomski fakultet Tuzla, Tuzla, 1997.
62. Pekmez, S.: *MRS-TEHNIKE OBJAVLJIVANJA*, URR Federacije BiH, Sarajevo, Mostar, 2002.
63. Poister T.: *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, Jossey Bass Wiley, 2003.
64. Radovanović, L.: *Nove informacione tehnologije u poslovnom odlučivanju*, magistarski rad, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003.
65. Radovanović, L.: *Simulaciono upravljanje zalihama lijekova uz računarsku podršku*, Zbornik radova, Ekonomski fakultet, Brčko, 2001.
66. Ranković, J.: *Teorija bilansa*, Ekonomski fakultet Beograd, Beograd, 1992.
67. Ranković, J.: *Upravljanje finansijama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 1997.
68. Radovanović, R., Škarić-Jovanović, K.: *Finansijsko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003.
69. Radović, R., Starčević, V., Panić, P.: *Berzansko poslovanje*, Srpsko udruženje menadžera Republike Srpske, Bijeljina 2000.
70. Renko, N., Delić, S., Škrtić, M.: *Benčmarking u strategiji marketinga*, Mate, Zagreb, 1999.
71. Rodić, J., Filipović, M.: *Upravljačko računovodstvo segmenta preduzeća*, A&S Company, Beograd, 2001.
72. Rodić, J.: *Teorija bilansa*, Ekonomika, Beograd, 1997.
73. Rodić, J., Mikerević, D.: *Primjena bilansnog kontnog okvira*, SRR Republike Srpske, Banja Luka, 2000.
74. Ristić, D.: *Primena kontnog okvira za druga pravna lica*, SRR Srbije, Beograd, 1997.
75. Robbins, S.: *Essential of Organizational Behavior*, Third Edition, Prentice-Hall, Inc., 1992.
76. Romić, L.: *Teorija bilansa - sistem finansijskog izvještavanja: ciljevi, forma, sadržina*, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet, Subotica, 1999.
77. *Računovodstvo neprofitnih organizacija*, RriF, Zagreb, 1994.
78. Sinanagić, M., Pamukčić, M.: *Računovodstvo za menadžere*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 1997.
79. Sinanagić, M., Pamukčić, M.: *Finansijsko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 1996.

80. Sinanagić, M., Jamaković, I.: *Računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Tuzla, 2000.
81. Sinanagić, M.: *Strategijski aspekt upravljačkog računovodstva*, 8. Međunarodni simpozij: Novi računovodstveni i porezni propisi korak bliže BiH Evropi, URR FBiH, Neum, 2005, str. 373-390.
82. Sinanagić, M.: *Divizionalno računovodstvo*, 7. Međunarodni simpozij: Računovodstvena i porezna reforma – integrativni faktor jedinstvenog prostora BiH, URR FBiH, Neum, 2004, str. 361-377.
83. Sinanagić, M.: *Računovodstveno informisanje i instrumenti koordinacije u rješavanju upravljačkih problema*, 6. Međunarodni simpozij: Finansije, računovodstvo i revizija u funkciji ekonomskih reformi, URR FBiH, Neum, 2003, str. 293-305.
84. Sinanagić, M.: *Upotrebljivost finansijskih izvještaja u rješavanju upravljačkih problema savremenog preduzeća*, "Preduzetništvo, informativne mogućnosti finansijskih izvještaja i upravljanje preduzećem", Zbornik radova, SRR Republike Srpske i URR TK, Ekonomski fakultet, Brčko, 2002, str. 31-44.
85. Stevanović, N.: *Sistemi obračuna troškova, obračun troškova i učinaka proizvodnog preduzeća*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003.
86. Stevanović, N.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2003.
87. Stevanović, N.: *Planska uloga finansijskih izvještaja*, Zbornik radova br. 2, Ekonomski fakultet, Brčko, 2004.
88. Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004.
89. Stevanović, N., Malinić, D.: *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2005.
90. Stiglic, J.: *Ekonomija javnog sektora*, Ekonomski fakultet, Beograd, 2004.
91. *Računovodstveni standardi Republike Srpske*, SRR Republike Srpske, knjiga I i II, B. Luka, 1999.
92. *Standardi revizije Republike Srpske*, SRR Republike rpske, B. Luka, 2000.
93. The Shoter Oxford English Dictionary, Oxford University Press, Fifth Edition on CD-ROM Version 2.0, 2002.
94. Todorović, J., Đuričin, D., Janošević, S.: *Strategijski menadžment*, drugo izdanje, Institut za tržišna istraživanja, Beograd, 1999.
95. Todorović, J. : *Strategijski i operativni menadžment*, CONZIT, Beograd, 2003.
96. Turk, I. : *Računovodstvene informacije kao podloga za donošenje poslovnih odluka*, Informator, Zagreb, 1977.
97. Vasiljević, K.: *Teorija i analiza bilansa*, četvrto dopunjeno i prerađeno izdanje Savremena administracija, Beograd, 1965.
98. Van Horne J., Wachowicz, J.: *Fundamentals of Financial Management*, 9th ed., Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, 1995.

99. Vašiček, V. i dr.: *Proračun-budžet*, Revicon, Sarajevo, 2001.
100. Watson, G.: *Strategic Benchmarking (How to rate Your Company's Performance against the World's Best)*, John Wiley and Sons, Inc., New York, 1993.
101. Wöhe, G.: *Bilanzierung und Bilanzpolitik*, Verlag Franc Vahlen, München, 1976.
102. Wholey, S. and Hatry, P.: *The Case for Performance Monitoring*, Public Administration Review, 1992, 52 (6), 604-610.
103. Wolf, T.: *Managing a Nonprofit Organization in the Twenty-first Century*, Simon & Schuster Inc., 1999.
104. Vidaković, S.: *Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi*, Prof. dr Slobodan V. Vidaković, Beograd, 2001.
105. Vidaković, S.: *Računovodstvo*, Poslovna škola "Megatrend", Beograd, 1999.
106. Vidaković, S.: *Računovodstvo - jezik poslovnog sporazumevanja*, Megatrend Univerzitet primenjenih nauka, Beograd, 2002.
107. Vidaković, S.: *Finansijsko izveštavanje: osnova upravljanja biznisom*, Fakultet za uslužni biznis, Novi Sad, 2005.
108. Vidaković, S.: *Uloga i značaj finansijske revizije u reformi javnog sektora u BiH*, 6. Međunarodni simpozij: Finansije, računovodstvo i revizija u funkciji ekonomskih reformi, URR FBiH, Neum, 2003, str. 437-461.
109. Vidaković, S.: *Finansijska revizija javnog sektora osnova za aktivni poslovni ambijent u BiH*, 7. Međunarodni simpozij: Računovodstvena i porezna reforma – integrativni faktor jedinstvenog prostora BiH, URR FBiH, Neum, 2004, str. 571-589.
110. Vidaković, S.: *Finansijska analiza i revizija u funkciji restrukturiranja javnih kompanija u BiH*, 8. Međunarodni simpozij: Novi računovodstveni i porezni propisi korak bliže BiH Evropi, URR FBiH, Neum, 2005, str. 499-520.
111. Vidaković, S.: *Finansijska revizija u funkciji poboljšanja informativnih mogućnosti finansijskih izveštaja*, "Preduzetništvo, informativne mogućnosti finansijskih izveštaja i upravljanje preduzećem", Zbornik radova, SRR Republike Srpske i URR TK, Ekonomski fakultet, Brčko, 2002, str.65-80.
112. Šabanović, Z., Fazlović, S.: Priprema podataka za statističku analizu, *Ekonomika revija* br. 3, 2004.
113. Šešić, B.: *Osnovi metodologije društvenih nauka*, Naučna knjiga, Beograd, 1982.

Časopisi:

Finansije računovodstvo revizija (FINRAR), SRR Republike Srpske, Banja Luka, odgovarajući brojevi, 2000-2006.

Zbornici radova:

1. Zbornik radova: "Finansije i računovodstvo u kriznom ambijentu," 7. Međunarodni simpozijum SRR Republike Srpske, Banja Vrućica, 2003.
2. Zbornik radova: "Finansije, računovodstvo i revizija u funkciji ekonomskih reformi," 6. Međunarodni simpozijum, URR FBiH, 2003.
3. Zbornik radova: "Preduzetništvo, informativne mogućnosti finansijskih izvještaja i upravljanje preduzećem," Ekonomski fakultet u Brčkom, Brčko, 2002.
4. Zbornik radova: Jubilarno izdanje povodom 25 godina Fakulteta i 40 godina VEKŠ-a u Brčkom (red.Tomić M.), Ekonomski fakultet u Brčkom, Brčko, 2001.
5. Zbornik radova: II Internacionalni simpozijum iz project managementa "Project management - nove metode i tehnike," YUMPA '98, Zlatibor 22-24. april 1998.
6. Zbornik radova: I Internacionalni simpozijum project managementa "Project management u Jugoslaviji – stanje i perspektive," YUMPA '97, Zlatibor, jun 1997.

Internet izvori:

www.mapnp.org	www.srrs.co.yu	www.mfin.sr.gov.yu
www.nonprofit.gov	www.srrs.org.yu	www.ifac.org
www.urban.org	www.mhhe.com	
www.guidestar.org	www.joseybass.com	

Službeni glasnici, službene novine:

1. "Službeni glasnik SR BiH," br. 5/99, 21/90.
2. "Službeni glasnik BiH", br. 34/02, 42/04.
3. "Službeni glasnik Republike Srpske," br. 14/94, 18/99, 14/00, 20/00, 21/00, 40/99, 52/01, 62/02, 86/02, 9/03, 96/03, 109/03, 38/03, 115/03, 01/04, 14/04.
4. "Službene novine Federacije BiH," br. 20/98, 30/99, 54/99.
5. "Službeni glasnici Brčko Distrikta BiH," br. 08/02, 07/02, 12/03, 13/03, 16/03, 11/04.

Изјава о ауторству

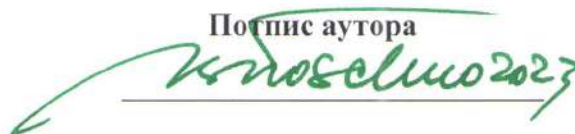
Име и презиме аутора: Теодор М. Петровић

Изјављујем

да је докторска дисертација под насловом: Билансни агрегати у функцији менаџмент контроле у непрофитним организацијама

- ☒ резултат сопственог истраживачког рада;
- ☒ да докторска дисертација у цјелини ни у дјеловима није била предложена за стицање било које дипломе на другим високошколским установама;
- ☒ да су резултати коректно наведени и
- ☒ да нисам кршио/ла ауторска права и користио/ла интелектуалну својину других лица.

Потпис аутора



Мјесто: Брчко дистрикт БиХ

Датум: 21.12.2023.

Изјава о истовјетности штампане и електронске верзије докторске дисертације

Име и презиме аутора: Теодор М. Петровић

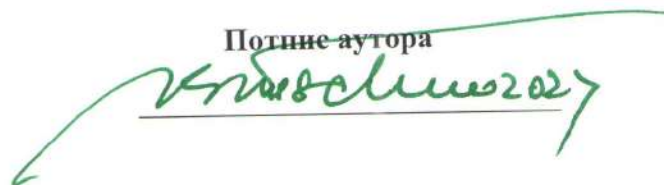
Наслов рада: Билансни агрегати у функцији менаџмент контроле у непрофитним организацијама

Ментор: Др Слободан В. Видаковић, редовни професор

Изјављујем да је штампана верзија моје докторске дисертације истовјетна електронској верзији коју сам предао/ла.

Ову изјаву дајем у сврху похрањивања моје докторске дисертације у Дигитални репозиторијуму Универзитета у Источном Сарајеву.

Потпис аутора



Мјесто: Брчко дистрикт БиХ

Датум: 21.12.2023.

Изјава о коришћењу

Овлашћујем Универзитет у Источном Сарајеву да унесе моју докторску дисертацију у Дигитални репозиторијум под насловом:

Билансни агрегати у функцији менаџмент контроле у непрофитним организацијама која је моје ауторско дело.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском формату погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију похрањену у Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Источном Сарајеву и доступну у отвореном приступу могу да користе сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons) за коју сам се одлучио/ла.

- ☐ Ауторство (CC BY)
- ☐ Ауторство – некомерцијално (CC BY-NC)
- ☐ Ауторство – некомерцијално – без прерада (CC BY-NC-ND)
- ☒ Ауторство – некомерцијално – дијелити под истим условима (CC BY-NC-SA)
- ☐ Ауторство – без прерада (CC BY-ND)
- ☐ Ауторство – дијелити под истим условима (CC BY-SA)

Потпис аутора



Мјесто: Брчко дистрикт БиХ

Датум: 23.12.2023.

**Појашњење типа лиценце Креативне заједнице
за потребе попуњавања Изјаве о коришћењу**

1. **Ауторство (CC BY).** Дозвољава умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дјела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце, чак и у комерцијалне сврхе. Ово је најслободнија од свих лиценци.
2. **Ауторство - некомерцијално (CC BY-NC).** Дозвољава умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дјела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дјела.
3. **Ауторство - некомерцијално - без прерада (CC BY-NC-ND).** Дозвољава умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дјела, без промјена, преобликовања или употребе дјела у свом дјелу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дјела. У односу на све остале лиценце, овом лиценцом се ограничава највећи обим права коришћења дјела.
4. **Ауторство - некомерцијално - дијелити под истим условима (CC BY-NC-SA).** Дозвољава умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дјела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца не дозвољава комерцијалну употребу дјела и прерада.
5. **Ауторство - без прерада (CC BY-ND).** Дозвољава умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дјела, без промјена, преобликовања или употребе дјела у свом дјелу, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дјела.
6. **Ауторство – делити под истим условима (CC BY-SA).** Дозвољава умножавање, дистрибуцију и јавно саопштавање дјела, и прераде, ако се наведе име аутора на начин одређен од стране аутора или даваоца лиценце и ако се прерада дистрибуира под истом или сличном лиценцом. Ова лиценца дозвољава комерцијалну употребу дјела и прерада. Слична је софтверским лиценцама, односно лиценцама отвореног кода.