

MENADŽMENT FINANSIJSKE ODRŽIVOSTI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Nikola Milanović¹

Originalni naučni rad

doi: DOI: 10.5937/OdrRaz2301007M

UDK: 005.51:061.2

657.05

Rezime

Neprofitne organizacije su jedan od važnijih segmenata današnjice, jer svojim delovanjem podstiču rast i razvoj društva. Ove organizacije karakteriše složen sistem upravljanja sa malom mogućnošću primene isključivo ekonomskih kriterijuma prilikom definisanja ciljeva, kao i merenja rezultata, uz prisutnost političkog faktora, što uslovljava slabe rezultate u ekonomiji neprofitnog javnog sektora. Primena tzv. novog javnog menadžmenta i integrisani sistem podrške upravljanju su osnova za poboljšanje uspešnosti poslovanja neprofitnih organizacija i jačanja poverenja društvene zajednice. Cilj ovog napisa je ukazivanje na značaj menadžerskog računovodstva i revizije u sistemu podrške upravljanju, posebno što revizija potvrđuje osnovu na koju se oslanja menadžersko računovodstvo kao nosilac sistema upravljačke podrške. U pitanju je, naime, afirmacija modela integrisane podrške upravljanju radi unapređenja kvaliteta nadzora javnosti i celokupnog poslovanja neprofitnih javnih organizacija.

Ključne reči: *neprofitne organizacije, javni sektor, revizija, menadžersko računovodstvo*

Uvod

Neprofitni sektor se nalazi pred mnogo izazova u savremenom društvu. Zapravo, neprofitne organizacije postoje kako bi poboljšale i obogatile društvo te stvorile ne materijalno, već društveno bogatstvo. Njihova društvena odgovornost se ogleda i u podsticanju svih pojedinaca i organizacija da pomažu da društvo (p)ostane zajednica odgovornih

¹ master ekonomista, Atlantic Grand doo Beograd, Beograd, R. Srbija, e-mail: milanovic060@gmail.com

pojedinaca, okrenutih prema ličnom/porodičnom napretku, ali i napretku zajednice. Nefitni sektor u savremenim uslovima poslovanja karakteriše se prisutnošću korporativnog upravljanja, sa svim elementima organizacije, kontrole i poslovne odgovornosti. Ovaj oblik upravljanja prisutan je kroz donošenje poslovnih odluka, društveno odgovorno ponašanje i proces interne kontrole. Rast i razvoj nefitnog javnog sektora, ima za cilj ostvarivanje pozitivnih rezultata u kvalitetnijem upravljanju javnim resursima, radi efikasnog i efektivnog zadovoljenja javnih potreba.

Shvatanje i značaj nefitnih organizacija

U literaturi su date mnoge definicije nefitnih organizacija, a opšte prihvaćena ne postoji. U jednoj od mnogobrojnih definicija je naglašeno da se osnovni ciljevi nefitnih organizacija ne mogu oceniti pomoću uobičajenih ekonomskih indikatora (Antony, Govindarajan, 2003). Nefitne organizacije su *agenti humanitarnih promena* na usluzi društvu. One postoje kako bi poboljšale ljudske živote i javni interes. Nefitne organizacije se najčešće dele na javne i privatne sa aspekta osnivača, kao i izvora njihovog finansiranja. Javne nefitne organizacije prema svom izvoru finansiranja dele se na direktne i indirektne. Privatne nefitne organizacije, sa druge strane, osnivaju pravna i fizička lica, a finansiraju se iz donacija, dotacija, članarina i članskih doprinosa te sopstvenih prihoda ostvarenih prodajom dobara i pružanjem usluga u skladu sa zakonskim propisima. Nefitne organizacije teže ostvarivanju benefita javnog dobra, za razliku od fitnih organizacija koje se vode visinom stvarenog profita po čemu se nedvosmisleno ove organizacije diferenciraju. Osnovne razlike između fitnog i nefitnog, tj. javnog sektora, najizraženije su u sledećim oblastima: pravni oblik i poseban poreski položaj; interesne grupe; područje rada; finansiranje i društveno određivanje funkcija (Halafar, 2010). Posmatrajući pravni oblik i specifičan poreski položaj nefitnih organizacija ovi pravni subjekti nemaju vlasnike udela, biraju odgovarajuće organizacione oblike te su specifične u pogledu javnih davanja i načina isplate dobiti. Nefitne organizacije imaju značajno veće mogućnosti za zadovoljavanje potreba različitih stejkholdera u odnosu na privatni sektor (Ciarko & Paluch-Dybek, 2022). Što se tiče područja rada, nefitne organizacije su prisutne u svim poljima i oblastima. Glavna razlika u odnosu na fitne

organizacije u pogledu finansiranja je činjenica da neprofitne organizacije ne ostvaruju profit i nemaju mogućnost isplate (Halafar, 2010). Može se reći da su neprofitne sve one organizacije koje služe javnim interesima, njihove aktivnosti su, po pravilu, oslobođene poreza, ne mogu deliti imovinu i profit, koji nije primarni cilj poslovanja (višak prihoda nad rashodima), članovima ili drugim intresnim stranama, već ga koriste za razvoj i unapređenje aktivnosti i programe. Neprofitne organizacije u svom poslovanju koriste dva sistema računovodstvenog praćenja i to jednostavno i dvojno, sa razlikama vezanim za Kontni okvir (Vasić, 2022). Pri tom su propisani i obavezni finansijski izveštaji u profitnom sektoru bilansa, račun dobiti i gubitka, izveštaj o promenama kapitala, izveštaj o novčanom toku, te beleške uz finansijske izveštaje. U neprofitnom sektoru su to bilans stanja, izveštaj o prihodima i rashodima, skraćeni izveštaj o prihodima i rashodima, beleške uz finansijske izveštaje, te izveštaj o primanjima i izdacima u sistemu jednostavnog knjigovodstva. U poslednjem periodu neprofitni sektor uživa veliku pažnju u vidu povećanja zahteva za transparentnost poslovanja, pogotovu sa aspekta vrednosti sopstvene imovine i ostvarenih godišnjih prihoda. Transparentno, sistematizovano i jasno poslovanje je osnova efikasnog i društveno odgovornog upravljanja u modernom profitnom sektoru, ali često nije adekvatno izraženo u neprofitnom sektoru. Efikasan, transparentan i društveno odgovoran menadžment treba da postoji svuda gde postoje ciljevi koje treba ostvariti, što je značajno ne samo za profitni sektor nego i za neprofitni sektor, a posebno javni sektor (Adžić, 2022). Razlika je samo u tome što su obeležja ciljeva i mera uspeha specifično određena.

Upravljanje neprofitnim javnim sektorom – novi javni menadžment

Odgovornost za uspešno izvršavanje osnovnih funkcija države snosi javni menadžment. Funkcionalna i institucionalna složenost javnog sektora rezultira vrlo složenim sistemom upravljanja (Dakić, 2021). Nemogućnost primene isključivo ekonomskih kriterijuma u određivanju ciljeva delovanja, kao i merenja rezultata, uz naglašenu političku komponentu, dovela je do nezadovoljavajućeg stanja u ekonomiji javnog sektora mnogih, čak i razvijenih zemalja.

Javni sektor se karakteriše čestom neefiksnošću što je otežavajući faktor u privrednom razvoju jedne države. U zemljama u razvoju prisutnost neefikasnog javnog sektora je prisutna i izražena kroz rast javnih rashoda, mali stepen transparentnosti u trošenju javnih sredstava i neefikasna javna administracija i finansijsko upravljanje.

S navedenim ciljem, a u složenijim okolnostima (Vukosavljević, 2021), razvoj upravljanja u javnom sektoru odvija se u okviru pojma novi javni menadžment. Suština ovog pojma je u pokušaju da se unapredi poslovanje javnog sektora efikasnijim upravljanjem radi postizanja boljih rezultata u poslovanju (Barret, 2004).

U fokusu ovog koncepta posebno se ističe važnost finansijskog izveštavanja u javnom sektoru, uvođenja tržišnih principa u javni sektor i redefinisanja uloge javnog menadžmenta. Novi javni menadžment podrazumeva standardizaciju računovodstvenih pravila i postupaka finansijskog izveštavanja, ali ima i potrebu za kvalitetnim računovodstveno-informacionim sistemima usled povećanih zahteva za pouzdanošću finansijskih izveštaja i institucionalnim razvojem državne infrastrukture. Razvoj državne infrastrukture koji treba da obezbedi računovodstvene informacije primarno za makroekonomsko upravljanje državom i upravljanje zadacima i finansijama na javnim mikronivoima (Klincov, 2022).

Ograničenjima tradicionalnog računovodstvenog budžetskog sistema koji se temelji na gotovinskoj osnovi je nedovoljan okvir za novi javni menadžment koji treba sve bolji računovodstveni sistem, koji će pratiti budžet, troškove, upravljanje gotovinom i drugom imovinom te upravljanje potencijalnim obavezama.

Menadžersko računovodstvo i revizija u konceptu integrisane upravljačke podrške neprofitnih javnih organizacija

Jaki zahtevi za transparentnošću, za polaganjem računa, kao i zahtevi da svaki utrošak sredstava ima za rezultat povećanje koristi (vrednosti), ističu potrebu za transformacijom tradicionalnog sistema informaciono-upravljačke podrške u javnom sektoru (Stojanović et al., 2021). Sam po sebi, informaciono-upravljački sistem u poslovnom subjektu je složen, pa je neophodna adekvatna harmonizacija i koordinacija poslova finansijskog i poreskog računovodstva, troškovnog i upravljačkog računovodstva, revizije, finansijske i poslovne analize i drugih njegovih

komponenata. Stoga je posebno važan aspekt menadžerskog računovodstva i revizije, kao bitnih faktora za podršku neprofitnom javnom sektoru u uspešnom pružanju usluga i ostvarivanju ravnopravnog odnosa prema svim građanima (Avakumović et al., 2021).

Da bi integrisani koncept upravljačke podrške bio efikasan neophodno je da sadrži sledeća obeležja, odnosno dimenzije:

- da se može koristiti u javnom sektoru (sektorska dimenzija);
- da se može koristiti u svim poslovnim funkcijama subjekta (praktična dimenzija);
- da je integrisan u sistem upravljanja (metodološka dimenzija);
- da je usmeren na operativni i strateški aspekt (dinamička dimenzija).

Računovodstvo predstavlja evidentiranje, klasifikaciju i prezentaciju ekonomskih događaja radi davanja finansijskih informacija kao podrške procesu odlučivanja (Ivanova & Ristić, 2020). Da bi mogao da daje relevantne, ali pre svega kvantitativne informacije, računovođa mora vrlo dobro da zna principe i pravila obrade informacija na koje se oslanja kako bi se izgradio sistem koji obezbeđuje ispravnost, brzinu i efikasnost. Računovodstvo suštinski treba sagledavati kao instrument menadžmenta koji sledi sve interne procese u svim fazama, počevši od osnivanja.

U reviziji računovodstvenih podataka najvažnije je odrediti da li tačno i verodostojno odražavaju ekonomske događaje koji su nastali tokom finansijskog poslovanja. Neophodno je da revizor savršeno razume principe i pravila na koje se finansijski izveštaji oslanjaju, jer revizija potvrđuje usklađenost izveštaja sa ovim pravilima i principima, što je samo jedan od tri pristupa javnoj reviziji (Pollitt, Bouckaert, 2011) koji je orijentisan na istinitosti prezentovanja finansijskih izveštaja, u skladu sa određenim kriterijumima (revizija finansijskih izveštaja). Drugi pristup se orijentiše na pitanja efektivnosti i efikasnosti upotrebe resursa (revizija poslovanja), a treći na pitanje usklađenosti poslovanja sa određenim postupcima, pravilima i propisima (revizija usklađenosti). Pored vrlo dobrog razumevanja računovodstva, revizor mora da ima iskustvo u prikupljanju i tumačenju dokaza, a upravo te reference razlikuju revizore od računovođa. Aktivnosti revizora ispoljavaju se pre

svega u polju postavljanja adekvatnih procedura revizije i parametara testiranja.

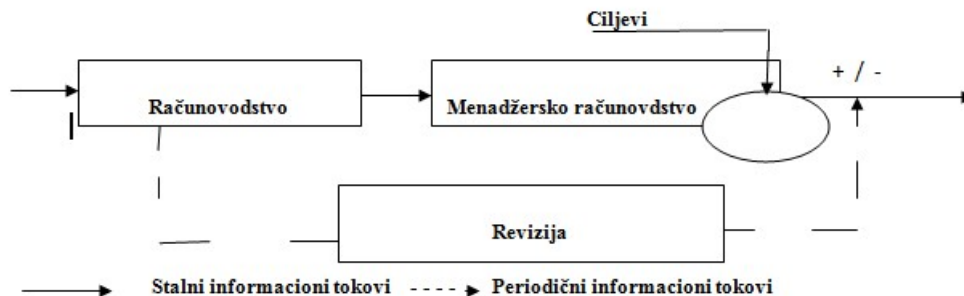
Merenje performansi neprofitnih organizacija javnog sektora je trajna i neophodna funkcija za obezbeđenje ostvarivanja postavljenih ciljeva (Zekić, 2022). Računovodstvo je stalna aktivnost unutar sistema, koja pruža informacije u redovnim vremenskim intervalima o performansama sistema, a njegov finalni izraz su bilansi. Prilikom procene aktivnosti sistema treba imati u vidu da je računovodstvo ograničeno zakonskim i drugim propisima. Sa druge strane, menadžersko računovodstvo je stalna aktivnost analize informacija dobijenih iz računovodstva i okruženja (Tešić, 2021). Za razliku od računovodstva, rezultati analize menadžerskog računovodstva su kvantitativnog i kvalitativnog karaktera, a nisu ograničeni zakonskim aspektima. Menadžersko računovodstvo je aktivnost koja pokriva ceo poslovni subjekt, deo je strateškog upravljanja i ima, pored ostalog, funkciju snabdevanja koherentnim informacijama, pri čemu koristi metričku, finansijsku i računovodstvenu podršku poslovnog sistema (Walther, 2018).

Revizija je periodična aktivnost koja je usmerena na prikupljanje informacija o sistemu i evaluacije prema dobro definisanom setu kriterijuma. Revizor je odgovoran za formiranje i izražavanje mišljenja o finansijskim izveštajima, a za njihovu pripremu i prezentovanje odgovorna je uprava (revizija ne umanjuje ovu odgovornost uprave). Kao podsistem organizacije, revizorska aktivnost ima dve veoma važne funkcije:

- proveravanje usklađenosti i ispitivanje efektivnosti sistema interne kontrole koji se orijentisani na poboljšanje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti subjekta (koncept „3E“);
- proveravanje pravilnosti evidentiranja računovodstvenih isprava, a kako i fiskalna kontrola ima istu funkciju, može se reći da je revizija neka vrsta tzv. prekomerne kontrole poslovnih subjekata.

Za revizora je od suštinskog značaja da stekne razumno uverenje o adekvatnosti računovodstvenog sistema i sistema interne kontrole. Revizor treba da izvrši analizu i ocenu zaključaka, koji su, po pravilu, kvalitativne prirode, dobijeni na osnovu prikupljenih dokaza revizije i na kojima će zasnivati svoje mišljenje.

Slika 1: Relacije računovodstva, menadžerskog računovodstvo i revizije



Svaki sistem formiran od računovodstva, upravljačkog računovodstva i kontrole, te revizije koji radi prema dijagramu sa slike 1 može doprineti poboljšanju performansi u neprofitnim javnim institucijama. Ovakvi modeli se uspešno primenjuju u velikim kompanijama i multinacionalnim korporacijama, pa je logično da takav računovodstveni koncept nađe mesto i u javnim subjektima. Kvalitet ove računovodstvene aktivnosti je presudan, ne samo sa pravnog stanovišta, zbog efekata na finansijske izveštaje, već i zbog toga što se informacije koriste za relevantno upravljačko informisanje svih nivoa menadžmenta (Micić et al., 2022). Upravljački izveštaji nisu definisani zakonskim zahtevima, već se zasnivaju na tačnoj analizi procesa koji se odvijaju unutar subjekta, pri čemu menadžersko računovodstvo koristi sopstvene, specifične postupke i metode. Revizija mora tako da potvrdi osnovu kojom funkcionišu i računovodstvo i menadžersko računovodstvo. Revizija teži da obezbedi da računovodstvo tačno iskazuje finansijske informacije, a za menadžersko računovodstvo ispravnost korišćenih metoda, kao i efikasnost njihove primene. Na ovaj način koncipiran sistem (slika 1) čini osnovu interesnog sistema podrške upravljanju koji bi trebalo da bude adekvatan za primenu u javnim subjektima. U procesu implementacije sistema integrisane upravljačke podrške u neprofitnim javnim organizacijama važno je sagledati sledeće elemente:

- normativno-zakonske elemente kojima se uređuje poslovanje javnog subjekta,
- primenjene elemente u postojećem sistemu upravljačke podrške u javnom subjektu,

– mehanizam koji daje informacije o odstupanjima.

Koncept povratne sprege je temelj i srž sistemskog upravljanja (Malešević, Čavlin, 2009), a skup inherentno povezanog normativnog i primenjenog podsistema, zajedno sa podsistemom povratnih informacija, čini sistem upravljačke podrške u javnom subjektu. Efikasno upravljanje integrisanim sistemom podrazumeva prepoznavanje i delovanje na ključne faktore uticaja, kako bi sistem mogao da se unapređuje. Faktori uticaja mogu se podeliti na interne i eksterne. Ključni eksterni faktori su ekonomski, politički, zakonski, zavisnost od resursa i tip javne neprofitne organizacije. Ključni interni faktori su vrste usluga koje pruža javni subjekt, sistem upravljanja ljudskim resursima, tehnologija, organizaciona kultura i sistem interne kontrole.

Prilikom analize eksternih faktora, promene treba da budu implementirane uz poštovanje principa zakonitosti države, ali da imaju za efekat razvoj i služenje javnom interesu, odnosno transparentnom, doslednom i uporedivom izveštavanju (Bevanda et al., 2021). Prilikom analize internih faktora, pored navedenih, važno je sagledati i adekvatnost i nivo razvijenosti IT sistema u javnom subjektu, kao osnove za efikasno funkcionisanje sistema upravljačke podrške. Ujedno je važno koncipirati sistem povratnih informacija sa ex-post na ex-ante pristup, odnosno na preventivni pristup, i time omogućiti donosiocima odluka poboljšanje kvaliteta odlučivanja.

Suština integrisanog pristupa je podrška upravljanju da se da impuls podrške svim upravljačkim funkcijama, a da efikasna povratna informacija omogući opstanak, rast i razvoj javnog subjekta.

Zaključak

Iako se računovodstvo i menadžersko računovodstvo često u praksi poistovećuju, oni imaju veoma različite funkcije unutar organizacije. Budžetsko računovodstvo upravo postoji za potrebe javnog sektora, a usmereno je na pripremanje informacija za potrebe svih vrsta korisnika. Ova vrsta računovodstva je ustrojena brojnim propisima, sa specifičnim zahtevima i ciljevima izveštavanja.

Suština je da integracijom sistem upravljačke podrške preraste suženi, tradicionalni računovodstveni sistem u važan nadzorni i upravljački alat javnog menadžmenta.

Literatura

1. Avakumović, J., Avakumović, J., Milošević, D., & Popović, D. (2021). Pleasure employee teaching staff through the prism AMO model - example Republic Serbia. *Akcionarstvo*, 27(1), 107-120.
2. Adžić, S., Kostić, R., Milunović, M., Savić-Tot, T., Jeremić, D., & Stanojević, S. (2022). Uloga timskog menadžmenta u savremenim uslovima poslovanja. *Oditor*, 8(1), 63-83. <https://doi.org/10.5937/Oditor2201062A>
3. Antony, R., Govindarajan, V. (2003). *Management Control Systems*. New York: McGraw Hill.
4. Barret, P. (2004) Financial Management in the Public Sector – How Accrual Accounting and Budgeting Enhances Governance and Accountability. CPA Forum: Challenge of change: Driving governance and accountability, Singapore
5. Bevanda, V., Macura, R., & Blanuša, A. (2021). Uloga i značaj ekonomike poslovanja u razvoju savremenih preduzeća i organizacija. *Društveni horizonti*, 1(1), 107-125. <https://doi.org/10.5937/DruHor2101107B>
6. Ciarko, M., & Paluch-Dybek, A. (2022). Efektivnost unutrašnje kontrole u jedinicama lokalne samouprave. *Društveni horizonti*, 2(3), 75-84. <https://doi.org/10.5937/drushor2203075C>
7. Dakić, P., Lojaničić, D., Issa, H. R., & Bogavac, M. (2021). Izbor, stvaranje i razvoj menadžera. *Oditor*, 7(3), 105-134. <https://doi.org/10.5937/Oditor2103105D>
8. IFAC-PSC (2001) Governance in the Public Sector – a governing body perspective, Research Report, <http://www.ifac.org>
9. Ivanova, B. & Ristić, S. (2020). Akumulacija i koncentracija kapitala. *Akcionarstvo*, 26(1), 26-34
10. Klincov R, Marjanović N, Trnavac D, Novović M, Obučinski D. (2022) Shvatanja ekonomskih zakona u savremenoj ekonomskoj teoriji, *Akcionarstvo*, Vol. 28, No. 1, pp: 99-113.
11. Halfar., B. (2010). Kontroling neprofitnih organizacija usmjeren na učinke: Smjernice za određivanje ciljeva, planiranje i upravljanje u neprofitnim organizacijama. Kontroling Kognosko d.o.o., Zagreb.
12. Malešević, Đ, Čavlin, M. (2009) Poslovna analiza, FIMEK, Novi Sad

13. Micić, R., Staletović, M., & Kojić, N. (2022). Društvena odgovornost u savremenim trgovinskim preduzećima sa osvrtom na trgovinski lanac Walmart. *Oditor*, 8(1), 37-62. <https://doi.org/10.5937/Oditor2201036M>
14. Pollitt, C., Bouckaert, G. (2011). *Public Management Reform. A comparative analysis: New Public Management, Governance and The Neo-Weberian State*, Third Edition, New York; Oxford University Press Inc
15. Stojanović, J., Nešić, Z., & Bulut-Bogdanović, I. (2021). Digitalizacija obrazovanja u funkciji ekonomskog razvoja. *Društveni horizonti*, 1(1), 29-40. <https://doi.org/10.5937/DruHor2101029S>
16. Tešić, R., Mihajlović, M., & Ilić, Đ. (2021). Strategija diverzifikacije kao nužnost opstanka, rasta i razvoja proizvodnih preduzeća. *Akcionarstvo*, 27(1), 27-40.
17. Vasić Z., (2022) Pravna analiza značaja poreske kontrole za budžet, *Revija prava javnog sektora*, Vol. 2, br. 1, 2022, str. 7-26
18. Vukosavljević, D., Kaputo, J., Tešić, A., & Vukosavljević, D. (2021). Makroekonomsko okruženje i javni sektor - mesto i uloga. *Oditor*, 7(3), 37-50. <https://doi.org/10.5937/Oditor2103037V>
19. Walther M.V.,(2018); *Managerial accounting, Principle Accountants*, Blackburn
20. Zekić, M., Brajković, B., (2022). Uloga finansijskog menadžmenta u preduzeću, *Finansijski savetnik*, 27(1), pp.7-24.

FINANCIAL SUSTAINABILITY MANAGEMENT NON-PROFIT ORGANIZATIONS

Nikola Milanović²

Abstract

Non-profit organizations are one of the most important segments today, because their actions encourage the growth and development of society. These organizations are characterized by a complex management system with little possibility of applying exclusively economic criteria when defining goals, as well as measuring results, with the presence of a political factor, which conditions poor results in the economy of the non-profit public sector. The application of the so-called of new public management and an integrated management support system are the basis for improving the business success of non-profit organizations and strengthening the trust of the social community. The aim of this article is to point out the importance of managerial accounting and audit in the management support system, especially that the audit confirms the basis on which managerial accounting relies as the carrier of the management support system. It is, namely, the affirmation of the model of integrated management support in order to improve the quality of public supervision and the overall operation of non-profit public organizations.

Key words: *non-profit organizations, public sector, auditing, management accounting*

Datum prijema / Date of arrival: 16.01.2023.

Datum prihvatanja / Accepted date: 23.03.2023.

² Atlantic Grand doo Belgrade, Belgrade, R. Serbia, e-mail: milanovic060@gmail.com