

ELEMENTI I DETERMINANTE PROCESA UPRAVLJANJA PERFORMANSAMA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

ELEMENTS AND DETERMINANTS OF PERFORMANCE MANAGEMENT IN NONPROFIT ORGANIZATIONS

Dr Bojan Krstić
Ekonomski fakultet, Niš

Rezime: U fokusu ovog priloga su vitalni elementi i determinante procesa upravljanja performansama neprofitnih organizacija. Imajući u vidu različitost ovih organizacija, diferenciranost oblasti njihovog funkcionisanja i ostalo, proces upravljanja njihovim performansama dobija u nekim svojim elementima određene specifičnosti. Ovo se posebno ima u vidu u pogledu merenja performansi neprofitnih organizacija. Pored toga, u prilogu se čini osvrt i na ostale ključne momente i probleme procesa upravljanja performansama neprofitnih organizacija sa težnjom da se pruže neka moguća njihova rešenja.

Ključne reči: neprofitna organizacija, upravljanje, performanse.

Abstract: In focus of this paper there are vital elements and determinants of the process of performance management in nonprofit organizations. Owing to differences of these organizations, distinctives of the areas and functions they have and so on, process of performance management obtains in some elements certain specific characteristics. This is especially taken into consideration in measurement of performance of nonprofit organizations. Besides there is a review in paper, considering further crucial moments and problems of performance management in nonprofit organizations, aspiring to achieve some possible solutions.

Key words: nonprofit organization, management, performance.

1. UVOD

Neprofitne organizacije obuhvataju sva ona preduzeća koja ne teže ostvarivanju profita, već se osnivaju da bi obezbedila dobra i usluge koje određena društvena zajednica traži. Javna ili kolektivna dobra - kao što su obrazovanje, zdravstvena zaštita, umetnost i kultura, socijalna zaštita, saobraćajna infrastruktura - potrebna su svim članovima društvene zajednice. Neprofitne organizacije efektivnim i efikasnim obezbeđivanjem različitih javnih dobara ispunjavaju vrlo važne socijalne (društvene) funkcije. Neprofitni sektor obuhvata različite organizacije koje obavljaju vrlo širok dijapazon "poslova" - "programa" javnog i privatnog karaktera. U lokalnoj i šire shvaćenoj društvenoj zajednici veliki je broj aktivnosti neprofitnog karaktera koje su usmerene na obezbeđivanje određenih usluga članovima zajednice. Nasuprot njima, razlikuje se privredivačka aktivnost tzv. komercijalnih ili profitno motivisanih i orijentisanih organizacija. Ova preduzeća za većinu područja aktivnosti koja su tradicionalno predmet delovanja neprofitnih organizacija nisu spremna ili nisu dovoljno motivisana da ih obavljaju. Otuda potreba za postojanjem neprofitnih organizacija kod kojih dominiraju neekonomski u odnosu na čisto ekonomske (profitne) ciljeve. Takođe, kod neprofitnih organizacija izraženija je društvena odgovornost. Iz tih razloga se ističe kao njihovo posebno obeležje nemogućnost ocene uspešnosti u ostvarivanju osnovnih ciljeva pomoću uobičajenih ekonomskih - profitnih kriterijuma. Inače, značaj neprofitnog sektora je u savremenim uslovima veliki, o čemu govori njegovo značajno učešće u ukupnoj svetskoj ekonomiji. U prilog tome stoji i činjenica da u mnogim razvijenim zemljama neprofitne organizacije kontrolišu znatan deo njihovog nacionalnog bruto proizvoda. Pored toga, značaj neprofitnog sektora ogleda se u tome što zapošljava znatan broj ljudi i utiče na rast zaposlenosti. Ovaj sektor svojim razvojem doprinosi i razvoju komercijalnog sektora, a time pruža određeni doprinos poboljšanju performansi privrede jedne zemlje u celini.

2. KARAKTERISTIKE FUNKCIONISANJA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA DETERMINIŠU PROCES UPRAVLJANJA PERFORMANSAMA

Primarna svrha postojanja profitnih (komercijalnih) i neprofitnih organizacija se prilično razlikuje. Kod profitnih, ona se ogleda u sticanju profita (dobiti), odnosno uvećanju bogatstva vlasnika, a kod neprofitnih u pružanju javnih usluga. Još jedna diferencirajuća karakteristika neprofitnih organizacija jeste da one ne mogu da vrše raspodelu ostvarene dobiti kao što to čine komercijalne organizacije, već celokupni višak prihoda nad rashodima – suficit, reinvestiraju radi ostvarivanja osnovne svrhe postojanja i ostvarenja svojih stratejskih ciljeva. To znači da raspodele dobiti – suficita u smislu kao kod profitnih nema, jer neprofitne organizacije nemaju vlasnika koji je investirao kapital u poslovnu aktivnost kako bi ostvario prinos i povećao svoje bogatstvo. Drugim rečima, neprofitne organizacije nemaju nikakav spoljni vlasnički interes - neko može imati kontrolu nad njima, ali ih uslovno niko “ne poseduje” [5, s. 637]. Sam termin neprofitna organizacija ne znači da se ovim organizacijama zakonski zabranjuje ostvarivanje dobiti (profita ili suficita) već se zabranjuje njegova distribucija, tj. raspodela. Naime, neprofitno ne znači da ovo preduzeće ne može da ostvari pozitivnu razliku između prihoda i troškova, već da niko nema prava da prisvoji ostvareni višak.

Neprofitne organizacije zbog svog opstanka ne mogu u dužem periodu da posluju sa gubitkom (deficitom), što ukazuje na to da i one, kao i komercijalne, treba da vode računa o svojim prihodima i rashodima, kao i o prilivima i odlivima novca jer su ograničene odobrenim sredstvima. One, takođe, treba efektivno da upravljaju sredstvima koja su im data, kao i dodeljenom imovinom u cilju ostvarivanja određene društvene uloge. U mnogim neprofitnim organizacijama, dobijanje dodatnih sredstava uslovljeno je aktuelnom politikom a ne obimom pruženih usluga. Kod znatnog broja neprofitnih organizacija nema jasne povezanosti između uspeha u ostvarivanju ciljeva i dobijanja dodatnih fondova za finansiranje.

Rezultat efikasnog delovanja neprofitnih organizacija jeste određeni suficit. Specifičnost je u tome da taj ostvareni višak ostaje njima, ali, zbog odsustva vlasničkog motiva kontrole, njihovi menadžeri i ostali zaposleni mogu da ga nefunkcionalno koriste. Oni suficit mogu da koriste ne u cilju povećanja kvaliteta ili sniženja cena usluga, već da bi unapredili lične interese, zahteve, ciljeve. Ovo još naglašenije ukazuje na značaj problematike efikasnog i efektivnog upravljanja i kontrole operativnih performansi neprofitnih organizacija. Poenta je, dakle, u kontroli ostvarenja strateških ciljeva, a manje u nadgledanju ostvarenog finansijskog viška - suficita. Pored toga, u mnogim neprofitnim organizacijama akcenat u kontroli njihove uspešnosti stavlja se na ekonomično trošenje, koje mora biti u okviru odobrenog - dozvoljenog budžeta iz koga se finansiraju.

Razvijeni svet u kome su različite neprofitne organizacije ostvarile izuzetnu ekspanziju sve više zbog toga pokazuje izuzetan interes da u neprofitnim organizacijama unapredi proces upravljanja - posebno kontrole i merenja performansi. U tim naporima značajnu ulogu imaju akademski krugovi, kao i aktuelna praksa postojećih neprofitnih organizacija. Ekonomsko opravdanje za to ogleda se kroz značaj koji neprofitni sektor ima za privredni razvoj svake zemlje, kao i da većina neprofitnih organizacija funkcioniše na osnovu sredstava poreskih obveznika.

Neprofitne organizacije, u principu, nastoje da raspoloživa sredstva alociraju na takav način da ne iskažu deficit, zato što nijedno preduzeće, pa ni neprofitno, ne može da opstane ukoliko dugo posluje sa deficitom. U tom pravcu, neke neprofitne organizacije mogu da prilikom ostvarivanja osnovnih ciljeva preduzimaju i određene aktivnosti koje donose profit. Ta zarada, u stvari, jeste određeni finansijski višak koji neprofitna organizacija ostvaruje i na osnovu koga može da uveća svoje fondove, odnosno da ga reinvestira u svoj razvoj kako bi pružala viši nivo kvaliteta javne usluge u budućem periodu.

Neprofitnim preduzećima obično upravljaju upravni odbori, čiji je osnovni zadatak da nadgledaju i kontrolišu njihov rad. Oni treba da izgrađuju takav sistem kontrole koji će biti u funkciji kontinuiranog unapređivanja njihovih performansi. Međutim, mnoge neprofitne organizacije za članove odbora biraju stručnjake -

profesionalce (bez upravljačkog iskustva), bogate pojedince, predstavnike određene političke partije, poznate javne ličnosti, čija su imena prepoznatljiva malim donatorima. Da bi se u neprofitnim organizacijama unapredio upravljačko-kontrolni proces i time povećala njihova efikasnost, za članove odbora bi trebalo birati afirmisane poslovne ljude, koji su ostvarili značajne rezultate u odborima drugih preduzeća i koji su kompetentni da upravljaju u složenom i dinamičnom okruženju [10, s. 197].

Neprofitne organizacije u većini slučajeva imaju monopol jer jedino one obezbeđuju određenu vrstu dobara i usluga. Nedostatak tržišno-konkurentskih podsticaja da se unapredi efikasnost može da ugrozi priliv donacija i da dovede u pitanje opstanak pojedinih neprofitnih preduzeća. Pored toga, odsustvo tržišne konkurencije i profitne inicijative znači da neprofitne organizacije nisu u prilici da budu sankcionisane na finansijskom tržištu kao što je to slučaj sa profitno orijentisanim preduzećima. Tržište kroz bankrotstva, pad vrednosti akcija, smanjena lična primanja, kažnjava menadžere komercijalnih preduzeća ukoliko ne deluju u pravcu ostvarivanja interesa akcionara i drugih ključnih stejkholdera. Nasuprot ovome, u neprofitnim organizacijama nema akcionara u pravom smislu te reči, a nema ni pretnji od preuzimanja od strane drugih subjekata na tržištu. Naravno, kod posebno važnih javnih usluga (zdravstvo, obrazovanje, javna bezbednost) sponzor - država neće ići na kažnjavanje u smislu ukidanja ili ograničenja sredstava za finansiranje, već će pokušati da intenzivnijim ulaganjima poboljša kvalitet javnih usluga članovima zajednice. U pojedinim vrstama neprofitnih organizacija prisutna je opasnost da njihov menadžment forsira sopstvene strategije, koje su u većoj meri u skladu sa njihovim ličnim interesima nego sa interesima društva, tj. lokalne i šire zajednice [9, s. 222].

Ipak, položaj neprofitnih organizacija i njihovo delovanje podložno je promeni u smislu svesnog izlaganja konkurenciji u cilju povećanja njihove socio-ekonomske efektivnosti i efikasnosti. U nekim segmentima, kao što je obrazovanje ili socijalna zaštita (briga za mentalno obolele, lečenje alkoholizma i narkomanije, na primer), neprofitne organizacije gube monopol i dobijaju konkurenciju profitnih organizacija. Zbog potrebe da se smanji deficit državnog budžeta, država (u najrazvijenijim zemljama) potencira dobre rezultate i finansijsku disciplinu, pa često poslove u navedenim oblastima poverava onim profitno orijentisanim organizacijama koje imaju kapacitete, kapital i druge potrebne resurse da obave i neku aktivnost iz delokruga opšte-društvenog interesa.

Na taj način po određenim aspektima poslovanja neke neprofitne organizacije postaju slične komercijalnim organizacijama. Pružanjem određenih usluga ili, mada ređe, isporučivanjem proizvoda, pojedine neprofitne organizacije se na tržištu u konkurentskim uslovima bore sa drugim učesnicima da budu odabrane od strane kupaca i zadovolje njihove potrebe. Takođe, one teže da zapošljavaju što kvalitetnije menadžere koji postavljaju realne ciljeve, produktivne strategije i realne finansijske planove. Pored toga, ti menadžeri delegiraju nadležnost na vrlo kompetentne profesionalce koji uspešno izvršavaju određene zadatke i pokazuju punu odgovornost za ostvarene performanse njihovih aktivnosti. Pored toga, specifičnost delovanja neprofitnih organizacija u odnosu na komercijalne potvrđuje činjenica da su one u mnogo većoj meri opterećene posebnim političkim, socijalnim i zakonskim ograničenjima nego profitno orijentisane organizacije.

Neprofitni sektor obuhvata niz različitih organizacija, počev od vladinih organizacija (institucija, agencija, tela, programa), dobrotvornih društava, religijskih (crkvenih) organizacija, naučnih organizacija, preko javnih privrednih i neprivrednih institucija (lokalne uprave) do ustanova iz oblasti kulture, obrazovanja, sporta i zdravstvene zaštite. Takođe, neprofitne organizacije uključuju i jedan veliki broj privatnih organizacija koje ostvaruju tzv. javne benefite, kao što su: muzeji, bolnice, univerziteti i škole. Neke neprofitne organizacije, verske i dobrotvorne, na primer, kao svrhu svog delovanja imaju privatne benefite (koristi). Pored njih, postoje određene kooperative, asocijacije zaposlenih i druge slične organizacije, koje deluju radi ostvarivanja zajedničkih interesa njihovih članova [5, s. 637].

S obzirom da su veoma heterogenog karaktera, neprofitne organizacije se diferenciraju na osnovu izvora sredstava. Za razliku od komercijalnih (profitno orijentisanih) preduzeća, koja prihod ostvaruju prodajom

proizvoda i usluga, prihod neprofitnih organizacija stvara se, po pravilu, iz dva izvora. Prvi izvor su dobrovoljni prilozi pojedinaca (donatora) ili institucija (sponzora), a drugi izvor je prodaja dobara i usluga korisnicima. Za razliku od profitnih preduzeća koja u pogledu prihoda zavise samo od kupaca njihovih proizvoda i usluga, neprofitne organizacije uglavnom zavise i od određenih davanja - priloga, zato što dobra i usluge uglavnom prodaju po ceni koja je često ispod realnih troškova proizvodnje ili pružanja usluga. Prema izvorima sredstava razlikuju se sledeće vrste neprofitnih organizacija: donatorske, donatorsko-komercijalne i komercijalno-donatorske.

Donatorske neprofitne organizacije sredstva obezbeđuju isključivo iz dobrovoljnih priloga. Uticaj korisnika usluga je zanemarljiv, jer oni ne plaćaju usluge koje koriste. Tipičan primer ovakvih organizacija su dobrotvorna društva, kojima sredstva obezbeđuju ljudi koji uopšte ne koriste njihove usluge, a koji ih u stvari finansijski pomažu. U takvim organizacijama se dosta brine o ključnim zahtevima donatora koji obezbeđuju sredstva. U ovu grupu neprofitnih organizacija ubrajaju se vladine tj. državne organizacije, kao što su državne osnovne ili srednje škole, državne bolnice i druge. U takvim organizacijama korisnici usluga (učenici, pacijenti) ne plaćaju nikakvu nadoknadu za pružene usluge. Ove i njima slične neprofitne organizacije sredstva za funkcionisanje dobijaju od države - iz državnog budžeta - a iznos sredstava koji će dobiti najvećim delom zavisi od obima pruženih usluga, a izuzetno malo ili nimalo od uspeha i njihovih performansi.

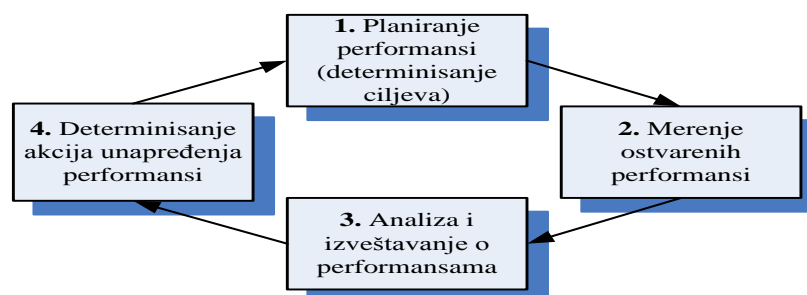
Donatorsko-komercijalne neprofitne organizacije obezbeđuju sredstva iz donacija i prodajom dobara i usluga, ali njihov prihod u većoj meri zavisi od donacija nego od korisnika usluga. Na primer, prihod državnog univerziteta ostvaruje se većim delom iz državnog budžeta i priloga sponzora, a u maloj meri od školarina studenata i ostalih korisnika koji obezbeđuju manji deo ukupnog njegovog budžeta. Stoga su odluke državnih univerziteta pod uticajem "glavnog sponzora" - države. Sindikati su još jedan primer ovog tipa neprofitnih organizacija, s obzirom da svoj prihod formiraju od članarina njihovih članova koji primaju usluge, pri čemu se članarina plaća unapred, a usluga se "konzumira" kasnije i to, u većini slučajeva, bez obzira da li ispunjava očekivanja korisnika usluga - članova sindikata, ili ne.

Komercijalno-donatorske neprofitne organizacije, pak, najveći deo sredstava obezbeđuju prodajom svojih usluga korisnicima i zato oni imaju najveći uticaj na njih. Privatni univerzitet, na primer, veći deo svog prihoda ostvaruje po osnovu školarina studenata i ostalih korisnika usluga. Posledično, studenti imaju mnogo veći uticaj na odluke univerziteta nego eventualni donatori i sponzori.

3. ELEMENTI PROCESA UPRAVLJANJA PERFORMANSAMA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Iako se ne osnivaju sa ciljem ostvarivanja profita, pa se on ne smatra njihovom performansom, neprofitne organizacije svoj uspeh u funkcionisanju ipak ostvaruju kroz druge performanse, kako finansijskog tako i nefinansijskog karaktera. Viši nivo performansi znači veći stepen ostvarenja svrhe osnivanja i poslovanja ovih organizacija. Zato menadžment neprofitnih organizacija treba da upravlja performansama sistematski i na pravi način.

Slika 1. Faze procesa upravljanja performansama



Proces upravljanja performansama neprofitnih organizacija se značajno ne razlikuje od upravljanja performansama kod komercijalnih preduzeća i obuhvata sledeće faze (slika 1):

- planiranje performansi - definisanje njihovih ciljnih nivoa,
- merenje ostvarenih performansi,
- analizu i izveštavanje o performansama,
- determinisanje mera za unapređenje performansi [4, s. 46].

4. PLANIRANJE PERFORMANSI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Neprofitne organizacije imaju različite ciljeve. U zavisnosti od oblasti delovanja, svaka neprofitna organizacija definiše svoje ciljeve. Karakteristična je nehomogenost hijerarhije i seta ciljeva neprofitnih organizacija upravo zbog razlika u području njihovog delovanja, odnosno svrhe njihovog osnivanja i postojanja. Ipak, za najveći broj neprofitnih organizacija relevantni mogu biti sledeći ciljevi:

- maksimiranje obima pruženih javnih usluga iz raspoloživih resursa,
- ciljno (namensko) korišćenje resursa usmereno na kvalitetnije zadovoljavanje širih društvenih potreba,
- maksimiranje prihoda i finansijskih viškova,
- potpuno pokriće troškova i minimiziranje subvencija,
- maksimiranje mogućeg obima sredstava (fondova) za ostvarivanje postavljenih ciljeva,
- maksimiranje zadovoljstva klijenata - korisnika usluga i dobara,
- maksimiranje satisfakcije menadžmenta i ostalih zaposlenih u neprofitnoj organizaciji i
- ostvarivanje imidža društveno odgovorne organizacije u javnosti.

Proces planiranja performansi u neprofitnim organizacijama odvija se kroz strategijsko i operativno planiranje. Postizanje odgovarajuće usklađenosti neprofitne organizacije sa eksternim okruženjem podrazumeva primenu različitih pristupa strategijskog planiranja. Suština je da se na osnovu njih identifikuju najvažnija strategijska pitanja i problemi sa kojima će se neprofitna organizacija suočavati u dužem periodu, kao i razvijanje strategija za efektivno rešavanje strategijskih pitanja i problema. Vrlo važnu ulogu u procesu planiranja ima klasični instrumentarijum strategijske analize, kao što je SWOT analiza, kojom se procenjuju prednosti i ograničenja organizacije. Strategijskim planovima se definišu strategijski ciljevi iz kojih se izvode operativni ciljevi, odnosno kroz poslovne planove (budžete) konkretizuju i vremenski dinamiziraju i operacionalizuju strategijski ciljevi [2, s. 112].

Princip alociranja resursa prema rezultatima koji su ostvareni u neprofitnoj organizaciji postaje značajniji u odnosu na princip bazične alokacije resursa koja se vrši na bazi analize inputa (ulaganja, odnosno trošenja) u neprofitnoj organizaciji. U većini neprofitnih organizacija gotovo da je malo mogućnosti da se determiniše optimalan nivo troškova poslovanja. U takvoj situaciji menadžeri nastoje da potroše onoliko koliko odobreni budžet dozvoljava, iako predviđeni iznosi u budžetu mogu biti viši u odnosu na objektivno potrebne iznose trošenja. Iz tog razloga, mnoge neprofitne organizacije imaju obeležje operativno neefikasnih organizacija, pa je ispoljena opravdana potreba da se ovakvo gledanje na neprofitne organizacije promeni. U tom cilju veliki značaj pridaje se budžetskoj kontroli, odnosno kontroli ekonomičnosti trošenja u odnosu na plan (odobreni budžet) neprofitne organizacije. Ovo je posebno izraženo u situacijama kada određene neprofitne organizacije (programi), koji su finansirani od strane države, imaju problem da iz godine u godinu dobiju povećanje sume za finansiranje. Ovaj problem uslovljava politiku "zatezanja kaiša" i u većoj meri potencira promene u razmišljanju njihovog menadžmenta, kao i "ključnog sponzora".

U poslednje vreme se u stručnim krugovima ispoljava težnja za reformisanjem tradicionalnog pristupa procesu budžetiranja u neprofitnim organizacijama, odnosno njegovom pomeranju ka budžetiranju zasnovanom na rezultatima tj. ostvarenim performansama [6, s. 11]. Takvi sistemi budžetiranja zahtevaju razvijeni sistem

merila performansi, koji pored merila inputa (ulaganja) uključuje i nešto teže merljiva merila efekata (rezultata), merila kvaliteta pruženih usluga, merila efektivnosti i merila efikasnosti. Njihova adekvatna primena vrlo je važna kao podrška u procesu definisanja planiranih - budžetiranih ciljeva, odnosno kontrole izvršenja budžeta, jer je to pretpostavka adekvatne alokacije resursa u narednom periodu. Bez adekvatno postavljenih merila (kriterijuma) performansi menadžeri mogu alocirati resurse na osnovu subjektivnog stava ili osećaja, lične ambicije ili kao svojevrsan odgovor na određeni politički pritisak. Posebno su u javnom sektoru informacije o performansama ostvarenja budžetiranih ciljeva važne za odlučivanje o veličini ulaganja u javni sektor i pojedine delove tog sektora. Vlade mogu biti posebno zainteresovane za ocenu ostvarenih efekata investiranjem u pojedine segmente javnog sektora od posebnog značaja. Slične informacije mogu zahtevati i druge institucije i pojedinci koji obezbeđuju sredstva za druge vrste neprofitnih organizacija, jer je njihovo legitimno pravo da znaju koliko se ekonomično troši njihov uloženi novac. Sve ovo potvrđuje relevantnost adekvatnog merenja performansi neprofitnih organizacija.

5. MERENJE PERFORMANSI NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Merenje performansi u neprofitnim organizacijama nosi određene specifičnosti koje dobrim delom dolaze iz svrhe njihovog postojanja i ograničenja u funkcionisanju (političkih, socijalnih, zakonskih), s obzirom da one prvenstveno treba da ostvaruju rezultate koji proizilaze iz njihove misije i koji nisu rezultati merljivi isključivo finansijskim izrazom ili kvantifikovani nekim tradicionalnim finansijskim merilom. Naime, kod ovih organizacija u mnogo većoj meri su relevantna nefinansijska merila performansi. Jedan od razloga za to je taj što je proizvod ili usluga neprofitne organizacije u većini slučajeva neopipljiv i teško merljiv. Stoga je ovim organizacijama potreban sveobuhvatan sistem adekvatno odabranih i izbalansiranih nefinansijskih i finansijskih merila performansi, koji se najčešće razlikuje od sistema merenja komercijalnih, profitno orijentisanih preduzeća. Tako sistem merila performansi neprofitnih organizacija treba koncipirati imajući u vidu četiri ključne dimenzije (tabela 1): 1. usklađenost ciljeva i sredstava za njihovo realizovanje, 2. podudarnost izvora (obima sredstava) i njihovog trošenja, 3. ostvarivanje razvoteže zadovoljavanja interesa sadašnje i budućih generacija korisnika, i, u konačnom, 4. održivost.

Tabela 1. Pregled dimenzija i pokazatelja performansi neprofitnih organizacija [7, s. 76]

<i>Dimenzije</i>	<i>Pokazatelji</i>
1. Podudarnost ciljeva i sredstava	$\frac{\text{Prihod}}{\text{Ukupna sredstva}}$, $\frac{\text{Tekuće sredstva}}{\text{Tekuće obaveze}}$
2. Podudarnost izvora i upotrebe sredstava	$\frac{\text{Fiksni izvori}}{\text{Fiksni izdaci}}$, $\frac{\text{Varijabilni izvori}}{\text{Varijabilni izdaci}}$
3. Ravnoteža interesa sadašnje i buduće generacije korisnika	Bilans stanja usklađen sa stopom inflacije
4. Održivost	Integrisan finansijsko-strategijski plan

Kad je u pitanju prva dimenzija performansi, podudarnost ciljeva i sredstava, primećuje se da mnoge neprofitne organizacije imaju izuzetno skromne ciljeve u odnosu na resurse kojima raspolažu, dok neke imaju preambiciozne ciljeve u odnosu na raspoložive resurse. Ova podudarnost ciljeva i sredstava može se oceniti na osnovu pokazatelja prikazanih u tabeli 1. Navedeni pokazatelji su relativni indikatori, što ukazuje na potrebu da se uporede sa pokazateljima sličnih organizacija.

Podudarnost izvora sredstava i upotrebe sredstava odnosi se na to da se sredstva obezbeđuju iz izvora koja su u skladu sa misijom (svrhom postojanja) organizacije. Idealno bi bilo kada bi svi troškovi i izdaci mogli da se

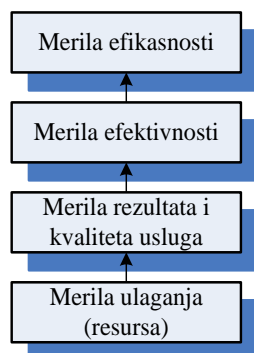
pokriju iz fiksnih izvora sredstava. Pošto to uglavnom nije moguće, trebalo bi fiksne izdatke pokrивati iz fiksnih izvora, a varijabilne izdatke iz varijabilnih izvora. To, često, u praksi nije slučaj, pa neprofitne organizacije fiksne izdatke pokrивaju iz varijabilnih izvora, što im stvara teško održivu finansijsku situaciju.

Što se tiče ravnoteže interesa sadašnje i budućih generacija korisnika potencira se da neprofitna preduzeća ne treba da žrtvuju interese sadašnje generacije korisnika i “čuvaju” izuzetno velike rezerve resursa za zadovoljenje potreba budućih korisnika i vice versa. Smatra se da je bilans stanja, koji je usklađen sa stopom inflacije, najbolji izveštajni dokument iz koga se može sagledati koliko se vodi računa o ovom aspektu ravnoteže.

Održivost neprofitnih organizacija obezbeđuje se ukoliko su prethodna tri zahteva ispunjena. Da bi se ona sačuvala potrebno je napraviti integrisan strategijsko-finansijski plan, koji treba da pokaže da li sadašnja politika organizacije omogućava njenu održivost. Plan sadrži strategijske i finansijske efekte aktivnosti organizacije i njenih novih projekata. Glavna prepreka održivosti je velika koncentracija ili na izvore, ili ciljeve, ili na jednu osobu ili jedan projekat, što se na pravi način može uočiti upravo iz strukture i elemenata strategijsko-finansijskog plana.

Sistem merila performansi neprofitnih organizacija, kao što je napred istaknuto, čini set vrlo različitih merila kvantitativne i kvalitativne, odnosno finansijske i nefinansijske prirode. Zbog razlika u područjima delovanja i specifičnostima neprofitnih organizacija (koje determinišu sam proces i sistem merenja), izdvajaju se sledeće grupe merila njihovih performansi (slika 2).

Slika 2. Grupe merila performansi i njihov hijerarhijski odnos



Merila ulaganja (resursa) predstavljaju set pokazatelja kojim se kvantifikuju objektivno potrebni i stvarno upotrebljeni resursi u neprofitnim organizacijama. Oni se mogu izraziti u fizičkim tj. prirodnim jedinicama mere (broj učitelja, broj bolesničkih kreveta, broj učionica, broj objekata i sl.) ili agregatno i univerzalno u finansijskom izrazu – novčanim jedinicama.

Merila efekata (rezultata ili autputa) služe za izražavanje rezultata aktivnosti neprofitnih organizacija u vidu pruženih dobara (usluga) ili specifično određenih rezultata pojedinih programa (u smislu broja trening programa, broja seminara, broja pregledanih pacijenata, broja istraženih kriminalističkih slučajeva i sl.). Rezultat se može meriti i tzv. merilima koja su koncipirana na osnovu efekta određenog procesa pružanja usluga u određenom periodu (na primer, iz broja istraženih kriminalističkih slučajeva proizilazi broj zaključenih - rešenih kriminalističkih slučajeva, broj sudski procesiranih ili uhapšenih lica). U segmentu visokog obrazovanja to može biti broj diplomiranih, broj diplomiranih sa odličnim uspehom i sl. Kod određenih organa lokalne uprave može se uzeti, na primer, broj uslužbenih građana u smislu izdavanja i overe određenih dokumenata. Kod bolnica se efekti pruženih usluga mere i brojem realizovanih bolesničkih dana, brojem izvršenih specijalističkih pregleda, brojem ugrađenih medicinskih pomagala i sl.

Pored merila kojima se meri kvantitet (obim) pruženih usluga, posebno je važno meriti njihov kvalitet. Iz tog razloga se kao posebno važna grupa merila performansi neprofitnih organizacija izdvajaju *merila kvaliteta*

usluga. Kvalitet usluge može se meriti sa različitih aspekata i to: pouzdanosti, vremena odnosno brzine, tačnosti, bezbednosti, kontinuiteta i sl. Često merila kvaliteta usluga baziraju na standardima operativnih procedura koje su ustanovljene za proces pružanja određene usluge. Pored toga, tamo gde postoji teškoća određenijeg izražavanja autputa (usluge), kvalitet pružene usluge se ne meri direktno, već se ocena o kvalitetu pružene usluge daje na osnovu merila satisfakcije korisnika, koji se različito metodološki koncipiraju i operacionalizuju (anketiranjem, proračunom indeksa satisfakcije na bazi subjektivne ocene korisnika po različitim dimenzijama kvaliteta usluge, preko broja pritužbi korisnika i sl.).

Merila efektivnosti služe za kvantifikovanje stepena ostvarenja nekog cilja definisanog kao određeni efekat (rezultat) i to stavljanjem u odnos ostvarenog sa planiranim efektom. Pored ovog pristupa, često se merila efektivnosti koriste za ocenjivanje uspeha određenog programa namenjenog određenoj neprofitnoj organizaciji ili organizaciji koja se posebno osniva i funkcioniše radi kontinuiranog realizovanja takvog tipa programa.

Merilima efikasnosti ostvaruje se kontrola iskorišćenosti resursa (inputa) tako što se u kvantitativni odnos stavljaju ostvareni autputi (efekti, rezultati) sa inputima (resursima, ulaganjima) za njihovo ostvarivanje. Prema tome, efikasnost neprofitnih organizacija je veća ukoliko je ostvaren veći rezultat po jedinici ulaganja. Efikasnost neprofitnih organizacija se obično meri produktivnošću i ekonomičnošću. Produktivnost neprofitnih organizacija se meri veličinom obima pruženih usluga kao autputa po jedinici resursa (obično po zaposlenom). Ekonomičnost trošenja se meri odnosom ostvarenih prihoda od pruženih usluga (i eventualno drugih izvora) i troškova njihovog pružanja. U neprofitnim organizacijama, ekonomičnost trošenja znači namensko korišćenje resursa, pa je potrebno meriti ekonomičnost stavljanjem u odnos ostvarenih i planiranih (odobrenih) troškova i tako meriti stepen ostvarenja plana. Pored toga, ekonomičnost kod neprofitnih organizacija se određuje kao odnos količine (obima) pruženih usluga i troškova za njihovo realizovanje. Težnja je da se obezbedi potreban obim usluga (često standardizovanog kvaliteta) sa najnižim ostvarenim troškovima. Ovi ostvareni troškovi po usluzi (tj. po korisniku) treba da budu na nivou objektivno potrebnih, standardnih ili tzv. dozvoljenih (odobrenih) troškova.

Opšte definisani ciljevi neprofitnih organizacija i setovi merila koja se mogu koristiti za kontrolu njihovih performansi ukazuju na podudarnost sa ciljevima i merilima profitno orijentisanih proizvodnih i uslužnih preduzeća. No, uprkos tome, činjenica je da merenje performansi neprofitnih organizacija nije isto i relativno jednostavno kao kod komercijalnih organizacija. Naime, ono je u neprofitnim organizacijama dosta komplikovanije jer je povezano sa brojnim metodološkim problemima izražavanja određenih veličina, kao i specifičnostima njihovog funkcionisanja i finansiranja [8, s. 379].

Načelno govoreći, specifičnosti samih neprofitnih organizacija dovode do toga da nije moguće koristiti merila čiji se proračun zasniva na profitu (dobiti), kao što su stope prinosa (rentabilnosti) i niz drugih finansijskih merila koja su izvedena i bazirana na računovodstvenoj koncepciji dobiti (npr. neto dobit po akciji). Zato se i kaže da u većini neprofitnih organizacija takva merila performansi ne egzistiraju [1, s. 628]. Pored toga, mnoge od njih imaju takve ciljeve da se efektivnost njihovog ostvarivanja teško može pratiti kvantitativnim merilima. Kod njih se, takođe, kao ozbiljan kontrolno-upravljački problem ističe nepostojanje jedinstvenog relativno zadovoljavajućeg kvantitativnog i sveobuhvatnog merila performansi, kao što se u profitno orijentisanim organizacijama takvim merilom obično tretira računovodstvena stopa prinosa, tj. stopa rentabilnosti.

Specifičnost merenja i kontrole performansi profitnih i neprofitnih organizacija ogleda se i u različitoj interpretaciji ostvarenog neto finansijskog rezultata u bilansu uspeha. U ovim prvim veći pozitivan neto finansijski rezultat – profit generalno znači veću poslovnu uspešnost. U neprofitnim organizacijama, neto rezultat obično treba da bude relativno mali, odnosno malo iznad nultog, jer iskazan veliki neto rezultat može onima koji obezbeđuju finansijske resurse da signalizira da takva organizacija nije obezbedila određene potrebne usluge ili dobra koja su se od nje tražila i da je primarno vodila računa o profitnim interesima. Na drugoj, pak, strani, ako neprofitna organizacija iskaže visok gubitak (deficit), ona nije opravdala poverenje finansijera (donatora ili sponzora), što može voditi redukovanju ciljeva i programa, pa čak i bankrotu - prestanku rada. Dakle, iako finansijske performanse nisu dominantni cilj neprofitnoj organizaciji, njihovo praćenje i merenje je potrebno, jer ni neprofitna organizacija ne može da opstane ukoliko su ostvareni prihodi (prilivi) manji od njenih rashoda (odliva).

Osim toga, uspešnost neprofitnih organizacija, u smislu efektivnosti i efikasnosti, ne može se procenjivati na osnovu visine suficita. Kao očigledan primer za to mogu poslužiti lokalne zdravstvene ustanove (tzv. domovi zdravlja i bolnice). Povećanje dobiti jedne takve organizacije može da odražava povećavanje raspona prihoda i rashoda, odnosno rast marže dobiti, rast ekonomičnosti kao pokazatelja efikasnosti, ali ne mora da znači da je istovremeno ostvareno i poboljšanje efektivnosti poslovanja. Naprotiv, moguće je čak neefektivno poslovanje takve zdravstvene organizacije, u smislu neispunjavanja određenih ciljeva, kao što je na primer produžavanje lista čekanja na operacije, posebne specijalističke preglede ili, pak, pogoršanje nekog drugog pokazatelja nivoa brige o pacijentima. Zbog toga se ocena uspeha neprofitne organizacije mora davati u kontekstu šire slike koja će se dobiti na bazi seta merila finansijske i nefinansijske prirode.

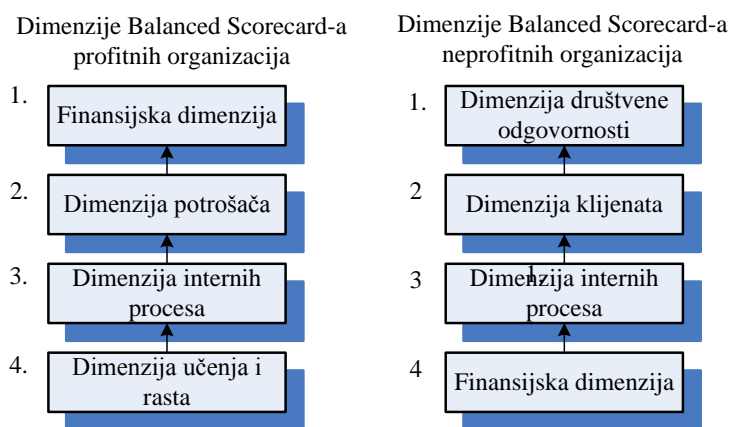
Merenje efikasnosti u profitno orijentisanim preduzećima i njihovim jedinicama (profitnim i investicionim centrima), pretpostavlja dovođenje u vezu ostvarenih autputa sa uloženim (utrošenim) resursima, što, po pravilu, za njih ne predstavlja problem u toj meri u kojoj to može biti problem kod neprofitnih organizacija, kod kojih autputi često nemaju tržišnu vrednost ili su generalno teško merljivi. Pored toga, mnoge neprofitne organizacije obezbeđuju usluge za koje je teško obračunati prosečne troškove.

U suštini, merenje performansi neprofitnih organizacija složeno je zbog toga što se:

- radi ocene ukupne uspešnosti ono vrši u kontekstu ostvarivanja svrhe postojanja i postavljenih strategijskih (nefinansijskih) ciljeva,
- obavezno analiziraju i koristi od alternativnog ulaganja ili alternativnih pravaca obavljanja suštinskih aktivnosti,
- decentralizovano posmatra organizacija i procenjuju (mere) performanse menadžera organizacionih delova odgovornih za performanse izvršavanja aktivnosti u pojedinim područjima koja su povezana sa suštinskim ciljem - svrhom postojanja organizacije,
- nužno upoređuju određene performanse jedinica u izvršavanju često nesrodnih (različitih) aktivnosti, što je praktično metodološki i suštinski diskutabilno [5, s. 639].

Imajući u vidu sve navedene momente, a i one koji nisu prikazani zbog ograničenog prostora, nužno je istaći da je određeni doprinos u poboljšanju procesa upravljanja performansama određenih neprofitnih organizacija dala i primena koncepta Balanced Scorecard. Imajući u vidu specifičnost ovih organizacija, naglašava se nužna razlika u postavljanju dimenzija u Balanced Scorecard neprofitne organizacije u odnosu na komercijalna preduzeća (slika 3). Inače, primena i afirmacija ovog upravljačkog koncepta u neprofitnim organizacijama bio je izuzetan izazov i za njegove idejne tvorce [3, s. 429].

Slika 3. Komparacija hijerarhija dimenzija BS kod profitnih i neprofitnih organizacija



Dok je u profitno orijentisanim organizacijama prva u hijerarhijskom nizu dimenzija vlasnika, potom slede dimenzija potrošača, internih poslovnih procesa, dimenzija zaposlenih, te dimenzija zajednice, kod neprofitnih organizacija je hijerarhijski redosled dimenzija merenja drugačiji, imajući u vidu njihovu prirodu, te dominaciju neekonomskih u odnosu na ekonomske ciljeve, kao i izraženu društvenu odgovornost. Po pravilu, na vrhu su dimenzija društvene zajednice (ostvarivanja prevashodno nefinansijskih ciljeva) i dimenzija klijenata, potom sledi dimenzija internih procesa, dimenzija zaposlenih (učenja i rasta), a tek na kraju finansijska dimenzija. Suštinski momenti implementacije koncepta Balanced Scorecard su inače isti kao kod komercijalnih preduzeća.

6. ANALIZA I IZVEŠTAVANJE O PERFORMANSAMA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Analiza performansi neprofitnih organizacija vrši se po istim metodološkim principima kao i kod organizacija koje su profitno orijentisane. Sistem praćenja i analize poslovnih performansi neprofitnih organizacija koncipira se i operacionalizuje u redovnim vremenskim intervalima na bazi izabranog sistema merila performansi. Adekvatnom evidencijom i praćenjem po odgovarajućim vremenskim periodima (mesečno, tromesečno, šestomesečno, godišnje) stvara se informaciona osnova koja će poslužiti za analize u sukcesiji perioda. Podaci o ostvarenim performansama se akumuliraju i formiraju odgovarajuće vremenske serije podataka. Na osnovu njih je moguće identifikovati trenutno stanje i trend kretanja performansi (rast, opadanje ili stagnaciju), odnosno moguće je vršiti komparaciju ostvarenih performansi različitih perioda.

Komparativna analiza performansi vrši se u odnosu na standard. To može biti ciljna (planirana) veličina performansi pa se vrši upoređivanje tekućih performansi sa ciljnim nivoima performansi (ciljni efekti, ciljna ulaganja, ciljni nivo efektivnosti i efikasnosti, ciljni nivo kvaliteta usluge i sl.). Upoređivanjem ostvarenih performansi sa ciljnim nivoima utvrđuje se u kojoj meri su ciljne (planirane) performanse ostvarene i kolika su eventualna odstupanja - iznad ili ispod ciljnog nivoa. Na taj način obezbeđuje se osnova za dublju analizu odstupanja identifikovanjem faktora poslovanja koji su pozitivno ili negativno delovali na ostvareni nivo performansi. Ukoliko su planske veličine objektivno postavljene, ovakva analiza je od velikog upravljačkog značaja. Pored vremenskog aspekta analize performansi, moguća je i komparacija ostvarenih performansi između jedinica u okviru određene neprofitne organizacije - interni benčmarking performansi.

Standardi koji služe za upoređivanje mogu biti interno determinisani u okviru stratezijskih i operativnih planova, kao i na osnovu iskustva menadžmenta. Osim toga, komparativna analiza može se vršiti na osnovu standarda koji je eksterno determinisan - na osnovu performansi konkurentskih neprofitnih organizacija koje su identifikovane kao organizacije sa boljim ili, pak, najboljim performansama u obavljanju predmetne delatnosti. Naime, ovde se radi o tzv. eksternom benčmarkingu performansi, a metodologija realizovanja ovakve analize identična je postupku koji realizuju profitno orijentisana preduzeća. Kod određenih neprofitnih organizacija ovakva analiza može se operacionalizovati jednostavnije ukoliko one međusobno direktno ne konkurišu, jer se u tom slučaju u manjoj meri kao ograničenje u primeni benčmarking tehnike javlja poverljivost informacija koje su zapravo predmet benčmarking analize.

ZAKLJUČAK

Značaj neprofitnog sektora je veliki u savremenim uslovima, posebno u najrazvijenijim zemljama. U ovom sektoru zapošljava se veliki broj ljudi, te on ima veliki doprinos povećanju zaposlenosti jedne zemlje. Takođe, razvoj ovog sektora relevantan je za razvoj komercijalnog sektora, odnosno ukupan privredni razvoj zemlje. Imaju ovo u vidu, posebno je važno adekvatno upravljanje performansama neprofitnih organizacija. Efektivnost tog procesa zavisi od efektivnosti svih njegovih faza. Upravljanje performansama neprofitnih organizacija značajno je sa stanovišta ostvarivanja dugoročnog uspeha njihovog funkcionisanja i obuhvata sledeće faze: a) planiranje performansi, odnosno definisanje njihovih ciljnih nivoa, b) merenje ostvarenih

performansi, c) analizu performansi, utvrđivanje odstupanja od postavljenih ciljeva i izveštavanje o performansama i, na kraju, d) determinisanje akcija i programa kontinuiranog poboljšanja. Kada je u pitanju planiranje performansi, ispoljava se težnja za reformisanjem tradicionalnog pristupa procesu budžetiranja u neprofitnim organizacijama, odnosno njegovom pomeranju ka budžetiranju zasnovanom na rezultatima tj. ostvarenim performansama. Merenje performansi je posebno značajna faza upravljanja performansama i nosi određene specifičnosti, saglasno specifičnostima funkcionisanja neprofitnih organizacija. Podrazumeva kreiranje sveobuhvatnog sistema adekvatno odabranih i izbalansiranih nefinansijskih i finansijskih merila performansi, koji se najčešće razlikuje od sistema merenja u komercijalnim, profitno orijentisanim preduzećima. Analiza performansi neprofitnih organizacija vrši se po istim metodološkim principima kao i kod organizacija koje su profitno orijentisane. Obuhvata analizu performansi u dinamici perioda, zatim analizu odnosa ostvarenih i planiranih (ciljnih) nivoa performansi, kao i elemente interne i eksterne benčmarking analize performansi. Upravljački proces zaokružuje se determinisanjem programa mera i aktivnosti za kontinuirano unapređenje performansi neprofitnih organizacija.

LITERATURA

- [1] Anthony R., Govindarajan V., (2007) *Management Control Systems*, Mc Graw Hill.
- [2] Berman, E., M. (2007) *Productivity in Public and Nonprofit Organizations: Strategies and Techniques*, Sage Publications.
- [3] Kaplan R., David N., (2004) *Strategy Maps - Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*, HBS press, Boston.
- [4] Krstić B., Sekulić V. (2007) *Upravljanje performansama preduzeća*, Ekonomski fakultet, Niš.
- [5] Merchant K., Van der Stede W. (2003) *Management Control Systems - Performance Measurement, Evaluation and Incentives*, FT Prentice Hall, Financial Times.
- [6] Poister T. (2003) *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*, Jossey Bass.
- [7] Pokrajčić D. (2002) *Ekonomika preduzeća*, Beograd, Čigoja štampa, 2002.
- [8] Sawhill J. C., Williamson, D., (1997) *Mission Impossible? Measuring Success in Nonprofit Organizations*, *Nonprofit Management and Leadership*, 11(3), pp. 371-386.
- [9] Ward K. (1998) *Strategic Management Accounting*, CIMA Publishing, London.
- [10] Young, D., R. (1997) *The First Seven Years of NML: Central Issues in the Management of Non-profit Organization*, *Nonprofit Management and Leadership*, 8(2), pp. 193-201.