

MJERENJE I EVALUACIJA POSLOVNIH PERFORMANSI U NEPROFITNOM SEKTORU

MEASUREMENT AND EVALUATION OF THE BUSINESS PERFORMANCE IN THE NONPROFIT SECTOR

Teodor M. Petrović*

Lazar K. Radovanović**

Ekonomski fakultet Brčko, Univerzitet u Istočnom Sarajevu

APSTRAKT

Uvažavajući heterogenost, brojnost, raznovrsnost pojavnih oblika, arenu djelovanja, zahtjeve stejkholdera, mjerenje i evaluacija poslovnih performansi neprofitnih organizacija (NPO) je postala vruća tema savremenih ekonomija i menadžmenta. NPO nedostaju elegancije finansijskih mjerila i one imaju značajne poteškoće da razviju druge (nefinansijske, kvalitativne) indikatore uspješnosti. Neusaglašenost jedinstvenih kriterijuma za mjerenje performansi doprinosi da NPO (članske, obrazovne, javne) koriste različita i dosta neujednačena mjerila, što otežava komparaciju poslovnih performansi u okviru neprofitnog sektora. Neophodno je da NPO koriste višedimenzionalni sistem mjerila, da modifikuju, ocjenjuju, drugačije tumače i interpretiraju neprofitni uspjeh u odnosu na tradicionalna mjerila profitnih entiteta. Problem mjerenja i evaluacije nije jasno i precizno determinisan za neprofitni sektor (NPS) i malo je istraživanja iz ove oblasti, a ovaj rad treba da doprinese smanjenju nastalog gepa ukazujući kako, zašto i koja su iskustva mjerenja performansi u NPO. U radu je primijenjen kvantitativni i kvalitativni pristup istraživanju. Cilj rada je da naznači moguće korake u ovom nedovoljno istraženom području i ponudi, bar rudimentarnu, osnovu za buduću bosanskohercegovačku zakonodavnu legislativu mjerenja neprofitnog uspjeha. Zaključeno je da su poteškoće, nedoumice i nedorečenosti mjerenja poslovnih performansi neprofitnih entiteta i dalje prisutne pa su neophodna sveobuhvatnija istraživanja u ovom sektoru.

Ključne riječi: indikatori performansi, evaluacija performansi, neprofitni sektor, neprofitne organizacije

ABSTRACT

Taking into account the heterogeneity, abundance, diversity of forms, the arena of action and demands of stakeholders, the measurement and evaluation of business performance in non-profit organizations (NPO) has become a hot topic of modern economics and management. NPO lacks the elegance of financial criteria and they have significant difficulties to develop other (non-financial, qualitative) performance indicators. The non-compliance of uniform criteria for measuring performance contributes to the fact that NPO (membership, educational, public) use different and quite uneven standards, making it difficult to compare the operating performance within the nonprofit sector. It is necessary that NPO use system of multidimensional criteria, that they modify, evaluate and interpret the nonprofit success differently in comparison to traditional benchmarks of for-profit entities. The problem of measurement and evaluation is not clearly and precisely determined for the non-profit sector (NPS) and there is little research in this area, so this work should contribute to the reduction of the resulting gap by indicating how, why and what are the experiences of measuring performance in the NPO. The quantitative and qualitative approach to research was applied in this paper. The aim of this research is to specify possible steps in this under-explored area and offer at least the basis for future legislation of measuring non-profit success in BiH. It was concluded that the difficulties, doubts and ambiguities of measuring business performance in non-profit entities are still present, so more comprehensive studies are needed in this sector.

Keywords: performance indicators, evaluation indicators, the nonprofit sector, nonprofit organizations

UVOD

Neprofitne organizacije obuhvataju raznovrstan spektar entiteta grupisanih kao prepoznatljiv set institucija i identifikovane kao "neprofitni sektor", "dobrovoljni sektor", "civilno društvo", "treći sektor", "socijalna ekonomija", "nevladine organizacije", "dobrotvorni sektor" i sl. Kada se govori o NPS misli se na jasne granice između javnog i profitnog sektora, ipak u stvarnosti ova podjela je dosta nejasna i nije lako primjenjiva. Termin NPS, iako se interpretira na različite načine, najčešće obuhvata privatne, dobrovoljne i NPO koje djeluju pored vladinog, institucionalnog, kompleksa države (javnog, prvog sektora), s jedne strane, i profitnog (poslovnog, komercijalnog, drugog) sektora, s druge strane. Međutim, termin i definiciju NPS teško je sveobuhvatno predstaviti kada se

* *teodor.petrović.efb@gmail.com*

** *lazar.radovanović.efb@gmail.com*

posmatra pravni i ekonomski aspekt i arena djelovanja njegovih entiteta. Posmatrajući pravni aspekt (vlasništvo) i način finansiranja, NPO se mogu klasifikovati na javne i private entitete iz oblasti neprivrede, definisane zakonom. Prvu grupu, koje se finansiraju iz budžeta, čine organizacije koje osniva država, entiteti ili lokalna vlada, dok drugu grupu čine članske organizacije čiji izvori finansiranja su donacije, pokloni, prilozima, članarine, dotacije, u cilju zadovoljena potreba osnivača, interesnih grupa, simpatizera i sl. Bez obzira o kojoj vrsti NPO se radi, kod definisanja ciljne funkcije dominiraju moralna načela, načela humanosti i dobrovoljnosti u odnosu na tržišne performanse uspješnosti poslovnih entiteta.

Kada se posmatra kvalitet, dostupnost, sveohvatnost i brzina pružanja usluga, osnovno mjerilo uspješnosti NPS je stepen zadovoljenja opštih društvenih potreba, U odnosu na poslovni sektor, gdje veći profit znači i veću uspješnost, za evaluaciju uspješnosti NPO ne postoji jednostavno i jednoznačno monetarno, kvantitativno, kvalitativno mjerilo za vrednovanje uspjeha. Zamjena profitnih interesa interesima društva, nadređenost opštih ciljeva društva ličnim interesima organizacija, zajednička u odnosu na pojedinačne koristi odražava se i na shvatanje kategorije neprofitnog uspjeha, različito definisanje, mjerenje, iskazivanje, tumačenje i evaluaciju. Izražena heterogenost, zastupljenost neegzaktih opisnih mjera, odsustvo jedinstvenih, usaglašenih i opšteprihvaćenih indikatora neprofitnog uspjeha neophodno je redefinisati sa finansijskog i ekonomskog aspekta, što podrazumijeva multidimenzionalna zajednička mjerila kojima bi se iskazale poslovne performanse istom jedinicom mjere i učinile komparativnim između različitih NPO.

Povećani zahtjevi za mjerenje performansi neprofitnog i javnog sektora karakteriše sadašnju epohu razvoja usljed njihovog značajnog društvenog, političkog i ekonomskog uticaja na društvo u cjelini, izostanak očekivanih društvenih i socijalnih promjena, dosadašnjih propusta u upravljanju povjerenim sredstvima, privilegovanog poreskog statusa, značajnim iznosima sredstava kojima raspolažu, broja zaposlenih i sl. Specifičnosti NPO dovele su do toga da pojedini autori, koji se bave ovom oblasti, isključuju mogućnost korišćenje finansijskih indikatora, dok drugi predlažu višedimenzionalni pristup, dopunjavanjem finansijskih mjerila nefinansijskim (npr. Balanced Scorecard – BSC) kako bi uravnotežili finansijsku perspektivu koja, ipak, ima sekundarni značaj za neprofitne entitete. Mjerila i evaluacija performansi NPO proizlaze iz njihove misije i ne mogu se iskazati samo finansijskim terminima ili tradicionalnim finansijskim performansama. Za njih su relevantni nefinansijski indikatori i nameće se, kao nužnost, uspostavljanje upravljačkog sistema, a ne samo sistem za mjerenje nefinansijskih i finansijskih mjerila. Set kvalitativnih i kvantitativnih, nefinansijskih i finansijskih mjerila NPO koja bi se koristila, obuhvatao bi mjerila inputa ili resursa, mjerila autputa ili rezultata, mjerila kvaliteta (usluga), mjerila efektivnosti (planirano/ostvareno), mjerila efikasnosti (autput/input). Sistem mjerila performansi NPS mogao bi da čini sljedeći okvir: (1) finansijska mjerila, (2) ostala kvantitativna mjerila, (3) opisna mjerila i (4) ocjena uspješnosti od strane stejkholdera.

U radu se determinišu NPO i NPS, elementi sistema mjerenja i evaluacija poslovnih performansi samo u opštim potezima i naznakama usljed unaprijed definisanog okvira rada. Ostavljena je mogućnost da treći dio rada, evaluacija kvantitativnih i opisnih performansi, bude predmet posebnog napisa. Ipak, kao što je izjavio jedan anonimni neprofitna menadžer "Mjerenje uspješnosti je poput Svetog Grala za neprofitne entitete – toliko tražen, ali nikada nije pronađen."

KARAKTERISTIKE NEPROFITNOG SEKTORA I NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

Terminološke razlike i obilježja neprofitnog sektora

U pojedinim zemljama, zavisno od političkog, privrednog i kulturnog razvoja, za determinisanje neprofitnog sektora koristi se različita terminologija. U SADu ovaj sektor naziva se "nonprofit sector", u Velikoj Britaniji "public charities", u Francuskoj "economie sociale", u Njemačkoj "Verein", u zemljama srednje Evrope "fondations", u zemljama u razvoju "nongovernmental economy organization" (Petrović i Stević, 2015: 48). U teorijskim raspravama često se koriste termini: dobrovoljni sektor, nezavisni sektor, članski sektor, sektor oslobođen poreza, treći sektor, dobrotvorni sektor, civilno društvo i sl. (Bežovan, 1995: 197). Terminološka različitost nije samo lingvističke prirode, pojam ukazuje i na obim djelatnosti, pravnu legislativu, osobenost zemlje iz koje potiče, fokus na jedan i zanemarivanje nekih drugih aspekata (Kolin i Paunović, 2007: 415).

Termin NPS naglašava da se NPO ne osnivaju i ne postoje radi ostvarivanja profita, međutim, ovaj termin ne determiniše NPS u potpunosti. NPO mogu ostvariti profit, međutim profit nije primarni cilj poslovanja i ne može se dijeliti, nego se koristiti za razvoj i unapređenje aktivnosti i programe. Pojam nezavisni sektor ističe da organizacije djeluju nezavisno od države i tržišta, međutim, finansijski gledano one su daleko od nezavisnosti pošto od vlade komercijalnog sektora dobijaju dotacije. Termin dobrotvorni sektor nastoji da istakne pomoć koju ove

organizacije primaju od dobrotvornih organizacija za humanitarne svrhe, od donatora i sponzora. Dobrovoljni sektor ističe ulogu dobrovoljnog rada, ipak, najveći dio njihovih aktivnosti obavlja profesionalno, stalno zaposleno i plaćeno osoblje. Termin sektor oslobođen poreza naglašava da su aktivnosti organizacija oslobođene poreza, što nije slučaj sa djelatnošću komercijalnih entiteta. Treći sektor i civilno društvo su noviji termini koji se koristi da označe organizacije koje posluju izvan državnih institucija, nisu vladine agencije, nisu preduzeća, a nastoje da utiču na razvoj društva (Petrović i Stević, 2015: 49).

Za preferencije pojedinih naziva NPS često su presudni termini korišćeni u zakonodavnim rješenjima pojedinih zemalja. Do pedesetih godina prošlog vijeka najčešće se koristio termin "filantropija", šezdesetih termin participacija građana, sedamdesetih "volonterizam", a od osamdesetih "neprofitni sektor". U novije vrijeme, kao dio trećeg sektora, sve više se potencira naziv "socijalna ekonomija", "socijalna preduzeća", "kooperative", kako bi se diferencirali akteri između države i profitnog sektora, posebno u zemljama Evropske unije (Anheier, 2005: 38). Sveobuhvatnu definiciju NPS je teško izvesti, a osnovni razlog je širok spektar organizacija koje pripadaju ovom sektoru, imaju ponekad malo zajedničkih dodirnih tačaka i teško je naći dovoljno izražen zajednički imenilac za sve njih. Definisane NPS većina autora zasniva na zakonodavnoj regulativi i poreskim olakšicama koje on ima, kao osnovnim parametrima pripadnosti organizacija koje u njemu posluju (Marić, 2012: 16). Pravno gledano, definicije NPS daje legislativa pojedinih zemalja, a neprofitni status organizacije stiču u propisanoj zakonskoj proceduri i kao pravna lica imaju status udruženja, fondacija, ustanova. Funkcionisanje NPS zasniva se na dosljednom poštovanju opštih principa neprofitabilnosti: princip društvene neophodnosti, princip primarne neprofitabilnosti, princip dobrovoljnosti, zabrana distribucije profita članovima, menadžerima ili trećim licima, princip poslovanja bez vlasništva (Ijačić, 2007: 19-22).

Neprofitni sektor najbolje se može shvatiti isticanjem ključnih, suštinskih razlika u odnosu na profitni, komercijalni i vladin sektor. Najčešće se ističu sljedeća obilježja: njegov zadatak nije definisan na području privređivanja nego u drugim segmentima društvenih potreba, na primjer podizanje obrazovnog nivoa stanovništva, zaštita i očuvanje zdravstvene zaštite ljudi, unapređenje kulturnog nivoa stanovništva i njegovih psihofizičkih sposobnosti, razvijanje humanih odnosa u društvu, pomoć ugroženom stanovništvu, zaštita kvaliteta životne sredine, univerzalnost koja se ispoljava u pružanju usluga koje se ne određuju na nivou pojedinačnog korisnika nego svih članova neke zajednice i dostupnosti usluga svim članovima, komplementarnost odnosa sa privrednim sektorom i sl. (Marić, 2012: 18).

Osobnosti, vrste i specifičnosti neprofitnih organizacija

Mnogi smatraju da lako mogu prepoznati NPO, međutim, kada se s njima suoče nastaje iznenađujuće veliki broj problema kada se radi o njihovom definisanju zbog činjenice da su uključene u veoma širok i raznovrstan dijapazon aktivnosti koje im obično ne donose gubitak (Milićević, 2003: 363). Jedna od mnogobrojnih definicija NPO naglašava da se njihovi osnovni ciljevi ne mogu ocijeniti pomoću uobičajenih ekonomskih indikatora (Antony et al., 1995: 582). Posmatrajući aspekt vlasništva i način finansiranja NPO se mogu definisati kao javne i privatne organizacije iz područja neprivrede koje se finansiraju iz poreza, doprinosa, subvencija, dotacija, članarina i sl. (Gulin i dr., 2003: 506). Može se reći da su neprofitne sve one organizacije kako je definisano zakonom, koje služe javnim interesima, njihove aktivnosti su oslobođene poreza, ne mogu dijeliti imovinu i profit (višak prihoda nad rashodima) članovima ili drugim stejkholderima. Zakon ne zabranjuje ostvarivanje profita neprofitnim organizacijama, zabranjuje samo njegovu distribuciju, a ponekad je neophodno da i one ostvare višak prihoda nad rashodima, kako bi obezbijedile izvore sredstava za lošija vremena (Antony & Govindarajan, 2003: 696).

Najveći problemi NPO proizlaze iz definisanja njihovih ciljeva, usljed čega nastaju i njihove specifičnosti. Poteškoće u definisanju ciljeva nastaju zbog orijentisanosti na više strategijskih ciljeva kojima teže: maksimiziranje pružanja usluga raspoloživim resursima, namjensko korišćenje resursa, maksimiziranje satisfakcije korisnika, volontera i zaposlenih, kreiranje politike koju podržava široka javnost. Ovi ciljevi se djelimično podudaraju i s ciljevima profitnih organizacija koje, pored ovih, imaju profit kao jasno postavljen cilj poslovanja. NPO imaju sljedeće karakteristike: javna dobrobit, organizovane su kao neprofitne ili humanitarne, njihova menadžerska struktura mora da onemogućiti lične interese i dobit samo za pojedince, oslobođene su poreza, imaju zakonski status koji omogućava oslobođenja poreza na dobijene poklone i sl. (Wolf, 1999: 20). Proizlazi da NPO ne uključuju tri kategorije: organizacije koje su osnovane s ciljem stvaranja profita, ali ga nisu ostvarile; organizacije koje vode povezane neformalne grupe ljudi, s ciljem da služe javnom dobru ali nemaju odobren poseban pravni status; i organizacije koje se prepoznaju kao neprofitne za opozivanje, ali ne ostvaruju javne ciljeve društva (Petrović i Stević, 2015: 50).

Različite su klasifikacije NPO, a jedna je prema području na kome djeluju i ostvaruju svoju misiju: kultura i umjetnost; obrazovanje i naučnoistraživački rad; zdravstvena i socijalna zaštita; sport i rekreacija; zaštita životne sredine; razvoj lokalne zajednice; pravna zaštita; političke organizacije i sindikati; međunarodne aktivnosti; vjerske i humanitarne aktivnosti; poslovne i profesionalne asocijacije; ostale organizacije (pokreti, udruženja) (Marić, 2012: 45). Postoji i nešto jednostavnija kategorizacija NPO koja se temelji prema osnivačima: javne (državne) i privatne. Javne NPO su uređene od strane države, entiteta ili lokalne vlasti, dok kod privatnih postoje razlike između humanitarnih i komercijalnih NPO. Javne obično čine: zdravstvene, obrazovne, socijalne, kulturne, naučne, dok se u privatne NPO ubrajaju različita udruženja (Petrović i Stević, 2015: 50). Uzimajući u obzir kriterijum prepoznavanja sa NPO se mogu izjednačiti organi državne uprave i državne službe.

Organizacije koje se finansiraju iz budžeta su državne NPO, organi državne uprave, organi jedinica lokalne uprave i samouprave, kao i druga pravna lica gdje se sredstva za zarade i naknade zarada, poreze i doprinose, materijalni troškovi i usluge obezbjeđuju u budžetima (budžetski korisnici) za obrazovanje, zdravstvo i socijalnu zaštitu, bibliotečku djelatnost, djelatnosti arhiva, muzeja, galerija, pozorišta i sl. NPO koje se u potpunosti ne finansiraju iz budžeta, odnosno nevladinim organizacijama (NVO) pripadaju: političke organizacije i političke stranke; sportska društva, klubovi i savezi; kulturnoumjetnička društva; stručna udruženja, zajednice i savezi; socijalnohumanitarne organizacije; vjerske zajednice; organizacije i udruženja mladih; sindikati; udruženja građana i sl. Finansiranje ovih organizacija potiče i od dobrovoljnih priloga (crkve, vjerske organizacije, humanitarne organizacije, zadužbine), dotacija i subvencija (sportski klubovi), članarina (komore, zanatska udruženja, sindikati) ili na komercijalnoj osnovi (parkovi, ZOO vrtovi) (Petrović i Stević, 2015: 50-51). Pošto se neke od ovih organizacija djelimično finansiraju iz budžeta, proizlazi da NPO imaju višestruke izvore finansiranja, što dovodi do poteškoća u kategorizaciji na vladine i NVO.

Specifičnosti NPO ogleđa se, prije svega, u poteškoćama mjerenja autputa, poreskom i pravnom statusu, uslužnom karakteru djelatnosti, teškoćama formulisanja ciljeva i strategija, izvorima finansiranja, izboru i postavljanju menadžmenta, političkom uticaju, tradiciji i sl. (Petrović, 2006a: 152). Međutim, primarna karakteristika NPO je nedostatak adekvatnih mjerila performansi, dok njihove ostale osobenosti imaju manji uticaj i nisu jedinstvene za sve NPO u NPS. Nedostatak jedinstvenih, zadovoljavajućih i opštih mjerila za komparaciju performansi predstavlja i najveći problem menadžera NPO i uspostavljanje efektivnog sistema menadžment kontrole (Petrović i Stević, 2015: 51).

Kvalitativno i kvantitativno pozicioniranje performansi NPO

Pojam performansi (učinak, uspjeh izražen nekom veličinom) obično obuhvata set pokazatelja (indikatore, metriku) koji kvantitativno ili kvalitativno determiniše učinke, doprinose i rezultate koji su ostvareni aktivnostima organizacija. Koncept performansi nije vezan samo za rezultate, autpute, nego i za inpute, proces njihove konverzije, a performanse imaju svoje uže i šire značenje. Uže značenje odnosi se na rezultat (učinak), izlaz iz sistema izražen naturalno ili novčano (količina proizvoda, broj usluga, prihod, dobit), dok se šire značenje odnosi na uspjeh organizacije (kvalitet poslovanja, uspješnost, efikasnost) dovodeći u vezu učinak i angažovane resurse. Performanse imaju značenja i referentnih tačaka koje se postavljaju kao ciljne determinante (teorijske, iskustvene) i nivo izvršenja direktno određuje stepen poslovnog uspjeha organizacije (Marić, 2012: 72).

Neprofitni sektor ima značajne poteškoće za razvijanje kvantitativnih mjerila performansi, pošto ima ciljeve koji su često amorfni, usluge su obično nematerijalne, postoji problem iskazivanja nefinansijskih kvantitativnih mjerila količine i kvaliteta usluga i sl. (Kaplan, 2001: 354). Mjerenje uspješnosti NPS kvalitativnim (nefinansijskim) i kvantitativnim (finansijskim) indikatorima omogućava provođenje interne i eksterne evaluacije, ocjenu ekonomičnosti, efektivnosti, efikasnosti, razvoj konkurentnosti između različitih programa, proizvoda, usluga, što za krajnji cilj ima veće zadovoljstvo korisnika. Kod definisanja indikatora uspješnosti NPO ključno je odrediti programske ciljeve koji su usmjereni na željene rezultate i ciljnu populaciju na koju se program odnosi (Bašić i Veledar, 2011: 116). Problem definisanja neprofitnog uspjeha izražen je zbog heterogenosti neprofitnih djelatnosti i nema jedne, primarno iskazane, kategorije neprofitne uspješnosti koja bi bila prihvatljiva i primjenjiva za NPS u cjelini. Heterogenost NPS i dominacija neprofitnih performansi uspješnosti, koje obično karakteriše neegzaktnost i značajan nivo subjektivnosti u procjeni, dovodi do problema usvajanja jedinstvene liste kriterijuma performansi NPO za tumačenje neprofitne uspješnosti na nivou sektora. Jedno od mogućih rješenja je da se utvrdi širi krug primarno neprofitnih performansi uspjeha, koje bi bile modifikovane i prilagođene individualnom shvatanju uspješnosti entiteta ili konkretnog projekta. Ova lista performansi mogla bi imati naziv na primjer "preporuke za mjerenje neprofitne uspješnosti", koje, usaglašene s osobenostima NPS, bi bile prihvatljive za sistematizaciju u ovoj oblasti i sadržavale minimalni broj indikatora za mjerenje neprofitne uspješnosti.

Dovođenjem u vezu pojmova "uspješan" i "neprofitabilan" stiće se utisak da se tradicionalno shvatanje uspješnosti, svojstveno tržišnim uslovima privređivanja i primijenjeno na NPS, ili u potpunosti mijenja ili bitno drugačije tumači, što predstavlja osnov za primjenu dva samostalna modela mjerenja "neprofitne uspješnosti", za dvije vrste neprofitnih entiteta, razgraničenih prema značaju koje imaju u društvu. Prvi model, maksimiziranje profita, kao ključni cilj tržišno orijentisanih entiteta, zamjenjuje se modelom budžetskog izvršenja postizanjem podudarnosti između realizovanih poslovnih rezultata, s jedne strane, i prethodno usvojenog budžeta, s druge strane. Ovakvo shvatanje je osnova modela budžetskog izvršenja kojim se mjeri i iskazuje uspješnost neprofitnih, državnih organizacija koje osniva i u cjelini ili većinskim dijelom finansira država, a mjerenje uspješnosti njihovog poslovanja zavisi od ocjena eksternih korisnika čiji interesi su nadređeni individualnim interesima NPO kao samostalnog pravnog entiteta.

Drugi model mjerenja neprofitne uspješnosti je model uslovne tržišnosti, odnosno model razgraničenog uspjeha, koji se odnosi na organizacije koje djeluju u oblasti NPS i koje nisu pod direktnim uticajem države, u smislu osnivanja i finansiranja, njihova djelatnost nije od opšteg interesa za društvo u cjelini nego za manju, ciljnu grupu njenih osnivača, simpatizera, članova (Borović i Zakić, 2011: 269). Prilagođeno društvenoj ulozi, poslovni uspjeh neprofitnih entiteta, po modelu uslovne tržišnosti, podrazumijeva obavljanje i profitnih djelatnosti samo pod uslovom prethodnog ispunjenja neprofitne uloge kao primarne, s jedne strane, i dosljedne primjene opštih principa na kojima se temelji djelatnost sektora u cjelini, s druge strane (Ijačić, 2007: 113). Može se zaključiti da je model uslovne tržišnosti primjenjiv na NPS u cjelini, imajući u vidu okruženje u kome djeluje. Dovođenje u vezu ova dva modela, uspješnost NPS može se razgraničiti na mjerenje: 1) performansi neprofitnog uspjeha (kontinuitet djelovanja, ocjena javnog mnjenja, nivo zadovoljstva neposrednih korisnika, donatora, dostupnost i kvalitet usluga) i 2) performansi profitnog uspjeha (pokazatelji profitabilnosti, ekonomija obima, tržišno učešće, ekonomska efikasnost, diversifikacija rizika), čime se dobija set hibridnih performansi uspjeha NPO (Ijačić, 2007: 114). Potreba razdvajanja performansi na profitne i neprofitne proističe iz specifičnosti ciljne funkcije koja treba da pomiri primarne ciljeve poslovanja NPO, opštu društvenu korisnost i njihove individualne ciljeve, profitabilnost, koje imaju u uslovima neprofitnih ograničenja, projekta ili organizacije kao cjeline.

Procjena uspješnosti NPO bila bi manjkava ako bi se vršila primjenom samo jednog, budžetskog ili uslovnog tržišnog modela i neophodna je njihova integracija. Pojedini teoretičari su skloni da tvrde da je mjerenje uspješnosti NPO modelom uslovne tržišnosti korisno tek kada je uspješno ostvaren model budžetskog izvršenja. Međutim, o uspješnosti NPO ne bi se trebalo suditi samo na osnovu da li su rashodi u okviru ili ispod dozvoljenog bužeta, ispravno bi bilo donositi zaključke na osnovu toga koliko NPO ekonomično, efikasno i efektivno izlaze u susret potrebama korisnika njenih usluga (Milićević, 2003: 366). Mjerenje performansi NPO treba da se zasniva na uspostavljanju odnosa između inputa i outputa, tj. analizi "tri E" dimenzije uspješnosti. Mjerenje ove tri dimenzije performansi, usljed specifičnosti NPO, je dosta teže nego kod profitnih entiteta, posebno kada se radi o mjerenju efikasnosti i efektivnosti. Nefinansijski ciljevi NPO zahtijevaju uspostavljanje specifičnih (surogatnih) kvantitativnih (brojčanih finansijskih i nefinansijskih) i kvalitativnih (opisnih) mjerila performansi. Iako se NPO ne mogu primarno ocjenjivati na osnovu profitabilnosti, kao i da nefinansijska mjerila dominiraju, ipak može se uspostaviti sistem indikatora performansi koje uključuju finansijska mjerila, adaptirana, drugačije tumačena i tretirana u odnosu na njihovo tradicionalno poimanje u poslovnom sektoru.

Specifičnosti upravljanja performansama neprofitnih organizacija

NPO imaju sve veći značaj u sadašnjoj ekonomiji, kao poslodavci i davaoci usluga, dok interesovanje praktičara i teoretičara raste kada je u pitanju upravljanje performansama. U NPO upravljanje performansama nije značajnije proučavano u poređenju sa mjerenjem performansi, što ima za rezultat veći izazov za definisanje termina koji se koriste u NPS. Termin upravljanje performansama mogao bi se opisati kao skup menadžerskih aktivnosti koje su kreirane da prate, mjere i utvrđuju individualne i performanse organizacije, integracija individualnih i organizacionih performansi. Autori prave razlike između strateškog i operativnog upravljanja, naglašavajući da su operativni aspekti manje zastupljeni u istraživanjima, a upravljanje performansama determinišu kao dvije funkcije: upravljanje unutar organizacije i eksterno upravljanje organizacijom.

Upravljanje performansama NPO zahtijeva uvažavanje njihovih specifičnosti: aktivnosti NPO odnose se uglavnom na obavljanje uslužnih djelatnosti, autputi se često iskazuju u neegzaktnim i teško mjerljivim jedinicama (zadovoljstvo korisnika); NPO odlikuje multiciljnost poslovanja, bez unaprijed definisanih parametara uspješnosti, precizno naglašanih prioriteta, što sve značajno otežava usvajanje egzaktnih kriterijuma uspješnosti; ciljevi poslovanja NPO su specifični u odnosu na druge entitete čak i u okviru iste djelatnosti, što otvara problem korišćenja (sadašnjih i prethodnih) iskustava za obavljanje upravljačke funkcije; izbor organa upravljanja i ocjena rada je strogo formalizovana, menadžment čine ljudi različitih profesija koji nemaju potrebne menadžerske vještine, a značajnu ulogu u upravljanju NPO ima i javnost, interesne grupe; elementi upravljanja (ciljevi, resursi, potrebe) su manje izvjesni,

često su varijabilne veličine i neophodno je uvažavanje koncepta viševarijantnog upravljanja; između planirane odluke i ostvarenih rezultata obično protekne duži vremenski period, što otežava samo upravljanje usljed neizvjesnosti i rizika (Ijačić, 2007: 146-147). Specifičnosti upravljanja performansama otvaraju mnoge probleme od kojih su najznačajniji: 1) definisanje performansi koje bi izražavale interese ključnih konstituenata koji nisu samo finansijske prirode; 2) postavljanje ciljeva, nivoa performansi koji treba da bude ostvaren u okviru svakog područja odgovornosti; 3) mjere performansi kao formalizovani sistem mjerenja, glavni mehanizam i prvi korak u procjeni efikasnosti i efektivnosti područja odgovornosti i njihovih menadžera; 4) implikacije sistema upravljačke kontrole, izvještaji, informacije i odluke na ponašanje i motivisanje menadžera i zaposlenih (Poister, 2003: XV).

Pregledom literature zapaža se više modela za determinisanje upravljanja performansama NPS. Lindgren determiniše upravljanje performansama u NPS u pet koraka: 1) definisanje vizije, ciljeva i zadatka; 2) izgradnja ključnih indikatora performansi; 3) postavljanje standarda za mjerenje performansi, ciljne performanse i benčmarking; 4) mjerenje performansi i izvještavanje i 5) korišćenje informacije o performansama za donošenje poslovnih odluka (Wandongo, 2014: 22). Santos fokusira četiri zadatka za efektivno upravljanje performansama: 1) dizajniranje sistema mjerenja; 2) proces mjerenje i praćenja performansi; 3) proces poboljšanja kroz korektivne akcije i 4) ažuriranje sistema mjerenja performansi, dok Macki, kod pristupa upravljanju performansama, podrazumijeva pet koraka: 1) definisanje i komunikacija misije i vizije; 2) prevođenje namjere u ciljeve, indikatore i zadatke; 3) prihvatanje sistema; 4) mjerenje indikatora i 5) jačanje mehanizma performansi. Leeuv i van den Berg fokusiraju četiri faze upravljanja performansama: 1) definisanje sistema mjerenja; 2) implementacija sistema; 3) sistem za prikupljanje podataka i izvještavanje i 4) upravljanje performansama, stalna poboljšanja komunikacije, nagrade (Wandongo, 2014: 23). I pored predloženih modela kod upravljanja performansama ostaje i dalje značajan gap koji postoji između teorijskih istraživanja, razvoja upravljanja performansama i sadašnje prakse u NPO. Komparativna empirijska istraživanja o "sadašnjoj praksi" upravljanja performansama ostaju izvan "površinske retorike mjerenja performansi", posebno istraživanja da li, i u kojoj mjeri, menadžeri informacije o performansama NPO koriste za donošenje strategijskih odluka (Wandongo, 2014: 23).

Mjerenje performansi različito se definiše u neprofitnoj literaturi, kao što se različito definiše i NPS. Teoretičari nude različite pristupe mjerenju performansi, a prema Poisteru mjerenje performansi je proces definisanja, praćenja i korišćenja ciljnih indikatora performansi organizacija i programa na regularnoj osnovi (Poister, 2003: 2). Ferreira i Otl (Ferreira & Otlej, 2009: 263-282) definišu mjerenje performansi kao proces vrednovanja individualnih, grupnih i performansi organizacije. Fine i Snajder (Fine & Snyder, 1999: 24-25) pod mjerenjem performansi podrazumijevaju izbor, definisanje i primjenu indikatora performansi kojima se kvantifikuje efikasnost i efektivnost pružanja usluga. Tilken (Teelken, 2008: 615-635) determiniše mjerenje performanse kao sistem upozorenja, dijagnoze i kontrole koji se koristi za praćenje ekonomičnosti, efikasnosti, efektivnosti i djelotvornosti. Prema Mileru (Müller, 2007: 6) mjerenje performansi je alat evaluacije programa koji ispituje koliko je efikasno i efektivno završen program i koji je njegov uticaj. Karman (Carman, 2007: 3) se odnosi prema mjerenju performansi kao sistematskoj procjeni rezultata programa, u kojoj mjeri je program imao uticaja na rezultate. Navedene definicije ukazuju da ne postoji zajednički stav šta se podrazumijeva pod mjerenjem performansi NPS, a Ferreira i Otl naglašavaju da je centralni dio procesa upravljanja performansama njihovo mjerenje. Izgledi su da je neophodno uvođenje višedimenzionalne liste uravnoteženih indikatora (BSC) kao okvira za upravljanje i mjerenje performansi NPS. Za uvođenje BSC u NPO neophodne su promjene u originalnoj arhitekturi BSCa pomjeranjem finansijske perspektive s vrha na kraj hijerarhijskog niza i postavljanje korisnika na prvo mjesto. Transakcija kupovine u privatnom sektoru podrazumijevaju jedno lice, kupca, koji plaća i prima uslugu. U NPO donatori osiguravaju finansijaka sredstva, plaćaju uslugu, dok druga lica, grupe, konstituenti, primaju uslugu, i može se postaviti pitanje: ko je kupac, ko plaća ili ko prima uslugu? Ostale perspektive BSC, unutrašnji (interni) procesi (mjerenje poslovnih performansi) i učenje i razvoj zaposlenih (motivacija, zadržavanje, razvoj informacionog sistema) treba uravnoteženo da doprinose strategiji, koja treba da se fokusira na autpute i rezultate koje organizacija namjerava da postigne.

ELEMENTI SISTEMA MJERENJA PERFORMANSI U NEPROFITNOM SEKTORU

Proces dizajniranja i implementacije efektivnog sistema mjerenja performansi u NPS neophodno je otpočeti, kao što predlaže Poister (Poister, 2003: 23-30), odgovarajućim slijedom koraka. Prvi korak je stvaranje obaveze menadžmentu da kreira, implementira i koristi sistem mjerila performansi. Ukoliko menadžeri, koji upravljaju organizacijom, divizijom ili programom, nemaju namjeru da koriste sistem mjerila, ili nemaju obavezu da finansiraju razvoj i pruže podršku njegovom dizajniranju i implementaciji, male su mogućnosti da se sistem održi. Drugi korak predstavlja implementacija sistema mjerila performansi i uključuje proces upravljanja promjenama u organizaciji, što zahtijeva odgovarajuće resurse koje treba posmatrati kao stopu povrata na investicije, u smislu upravljanja korisnim informacijama (Poister, 2003: 24). Treći korak je objašnjenje svrhe (korišćenja) i oblikovanje sistema mjerenja.

Kreatori sistema posebnu pažnju treba da obrate na pitanja: da li je u fokusu organizacija, divizija ili program, može li top menadžment adekvatno koristiti izvještaje, koji iznos sredstava je potreban za dizajniranje sistema, koje su prepreke za razvoj sistema mjerenja performansi. Četvrti korak u oblikovanju je identifikovanje rezultata i drugih kriterijuma performansi koji će se kontrolisati pomoću sistema mjerenja: ključne performanse za organizaciju, program, usluge, efikasnost, produktivnost, kvalitet i zadovoljstvo korisnika (Poister, 2003: 26).

Pošto se izgradi konsenzus o aspektima performansi koji će se inkorporirati u određeni sistem kontrole, pažnja se mora usmjeriti na pitanje mjerenja ovih obilježja. Ovo obuhvata definisanje i izbor indikatora (numerički, statistički podaci) performansi, što čini jezgro procesa mjerenja performansi, odnosno peti korak. 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 i frekvencija izvještavanja za različite nivoe upravljanja u organizaciji. Sedmi korak predstavljao bi dodjeljivanje lične odgovornosti (unos podataka, osiguranje kvaliteta, izvještavanje) za podršku i primjenu sistema mjerenja performansi. Pilot program i revizija se sprovodi na malom uzorku kada je neophodno ispitati upotrebljivost prikupljanja podataka, testirati softverske programe, provjeriti validnost novih izvještaja, nakon čega treba izvršiti određena prilagođavanja za uspješno funkcionisanje sistema, što čini osmi korak (Poister, 2003: 2631). Implementacija kompletnog sistema mjerenja zahtijeva definisanje krajnjeg roka odnosno "rad podataka" i pravovremene izvještaje o performansama za korisnike kako bi ih uključili u proces donošenja odluka.

Naznačeni koraci u razvoju sistema mjerenja performansi su samo jedan od puteva, ali ne i idealan i najbolji put za izgradnju sistema. Uspjeh mora djelimično proizaći iz stvaralačkog procesa oblikovanja, implementacije i posebne namjene, imajući u vidu specifičnosti NPS i organizacija koje u njemu djeluju. Međutim, ljudski faktor, u navedenim procesima, ima odlučujuć i presudnu ulogu. Neophodno je da se menadžment aktivno usključi u sistem upravljanja, da ima veća prava, odgovornost i nadležnosti vezane za poslovanje, uspjeh ili neuspjeh neprofitnih entiteta. Izgledi su da je profesionalizacija uprave neophodna i u NPO, kao i saradnja sa stručnjacima iz ove oblasti, čime bi se funkcija upravljanja i poslovnog odlučivanja približila shvatanjima i tumačenju funkciji upravljanja u tržišno orijentisanim entitetima.

Detaljnije bavljene dizajniranjem i implementacijom sistema mjerenja performansi prevazilazi okvir ovoga rada i fokus je na petom koraku – izbor sistema mjerila performansi. Kod dizajniranja sistema mjerila performansi, u savremenom okruženju NPS, treba utvrditi set različitih kvantitativnih i kvalitativnih mjerila, finansijske i nefinansijske prirode, koji se biraju prema tipu, vrsti i potrebi NPO. Uobičajeno se naglašava da su za NPO, u mnogo većoj mjeri, značajniji nefinansijski indikatori i neophodno je interpolirati sveobuhvatan sistem izbalansiranih nefinansijskih i finansijskih mjerila za evaluaciju uspješnosti. Imajući u vidu različite klasifikacije mjerila performansi kao što su: mjerila inputa, mjerila efekata, mjerila kvaliteta usluga, mjerila efektivnosti, mjerila efikasnosti (Krstić i dr., 2011: 440) u radu se polazi od nešto drugačije konfiguracije u odnosu na dosadašnje klasifikacije mjerila performansi. Mada većina autora, koja se bavi istraživanjima NPS, naglašava da se finansijska mjerila, koja su izvedena i bazirana na računovodstvenom konceptu dobiti, ne mogu koristiti, odnosno da nisu prisutna u NPO, smatra se da se ona mogu koristiti uz njihovu modifikovanu interpretaciju poslovnog rezultata. Sistem mjerila performansi u NPS posmatraće se pomoću tri indikatora koja bi odgovarala modifikovanom modelu: 1) finansijska mjerila performansi, monetarno izražena u finansijskom računovodstvu; 2) ostala kvantitativna (finansijska) i kvalitativna mjerilima performansi, i 3) opisna mjerila performansi za interesne strane. Sistem finansijskih mjerila performansi NPS, odnosno NPO u njegovom sastavu, predstavice se na osnovu podataka u bilansnim agregatima neprofitnih entiteta koji se odnose na profitabilnost, dok se ostala mjerila mogu koristiti na osnovu podataka računovodstvenog informacionog sistema, drugih izvještaja, objašnjenja, bilješki, opisa, grafičkih prezentacija, tabelarnih pregleda, odgovarajućih relacija između finansijskih i nefinansijskih izvještajnih formi, kako bi se sagledala i ocijenila uspješnost članskih, obrazovnih i javnih NPO.

Sistem finansijskih mjerila performansi

Konsenzus oko mjerenja finansijskih performansi NPS ostao je još uvijek nedorečen, kako za teoretičare tako i praktičare, dijelom i zbog nedostatka empirijskih istraživanja. Iako su stajholderi NPO zainteresovani da njihove organizacije ostvare optimalne performanse, usaglašavanja oko finansijskih mjerila performansi u NPS ostala su i dalje "neuhvatljiva", a nedostatak jedinstvenih, usaglašanih i sveobuhvatnih indikatora finansijskih performansi doprinio je da NPO koriste veliki broj, čak i zbnjujućih, finansijskih mjerila (Ritchie & Kolodinsky, 2003: 368). Znanja iz strategijskog menadžmenta u NPS još uvijek imaju značajan gep o finansijskim mjerilima performansi koje mogu koristiti NPO, posebno kada nisu isto klasifikovane, ili se nalaze u različitim sektorima djelovanja (socijalne usluge, umjetnost, obrazovanje). Da bi se izašlo u susret informacionim ciljevima, sistem budžetskog izvještavanja nudi set finansijskih izvještaja koje preporučuju i obavezuju Međunarodni računovodstveni standardi za javni sektor (MRS JS): bilans stanja,

bilans uspjeha, izvještaj o promjenama u kapitalu, izvještaj o novčanim tokovima i računovodstvene politike. U Republici Srpskoj, prema pravilniku o obrascima bilansa stanja i bilansa uspjeha za preduzeća, zadruge, druga pravna lica i preduzetnike koji vode dvojno knjigovodstvo, nema razlika u šemama obrazaca bilansa stanja i bilansa uspjeha za preduzeća i zadruge i NPO, s tim da NPO ne podnose bilans tokova gotovine i bilans o promjenama u kapitalu i ne koriste poseban kontni okvir i kontni plan. NPO sa sjedištem u FBiH sačinjavaju, isto tako, petodijelni set finansijskih izvještaja, dok su bilans stanja i bilans uspjeha posebno prilagođeni NPO. Ostala tri izvještaja su identična, kao za profitni sektor, a koristi se poseban kontni okvir za udruženja i fondacije.

Tradicionalni pristup mjerenju performansi koristi pokazatelje bilansnih agregata, kao što su višak prihoda nad rashodima, prihodi od prodaje, prosječna sredstva, prosječni kapital, za članske, obrazovne i javne NPO, a što se može islustrirati u narednom pregledu (Tabela 1):

Tabela 1: Finansijski pokazatelji neprofitnih organizacija (u KM)

Pokazatelji	Godine	Članske	Obrazovne	Javne
Višak prihoda nad rashodima (višak)	2011	321	1.971	6.475.316
	2012	23	47.044	38.153.959
	2013	33	157.107	51.044.947
Prihodi od prodaje	2011	12.179	430.593	155.549.077
	2012	8.459	560.391	199.944.613
	2013	9.305	745.885	208.301.883
Prosječna ukupna imovina	2011	1.682	737.844	164.143.001
	2012	974	857.252	211.489.168
	2013	766	1.016.717	277.957.800
Prosječni kapital	2011	353	653.271	125.363.801
	2012	365	736.906	143.035.786
	2013	381	840.993	225.838.988

Izvor: (Prilagođeno prema Petrović, 2006: 208-214)

Profit je vrlo jednostavan jezik komunikacije profitnih entiteta, ali u NPS to nije slučaj i nema indikatora koji je ekvivalent mjerilu profita. Neprofitna literatura i autori koji se bave NPO ne podržavaju samo jedno finansijsko mjerilo i nude multidimenzionalni set finansijskih pokazatelja. Ponekad se misli da NPO treba da ostvare gubitak, ili da razlika prihoda i rashoda treba da bude jednaka nuli, kako bi sve izgledalo legalno, što predstavlja nerazumijevanje neprofitnog koncepta. Višak prihoda nad rashodima je ne samo legalan nego i poželjan, i dok su viškovi i rezerve legalni, raspodjela viška nije. NPO nemaju vlasnike, dioničare, one služe javnosti i višak prihoda se mora, u "krajnjem slučaju", iskoristiti u humanitarne (dobrotvorne) svrhe. Fraza "u krajnjem slučaju" je značajna, novac se ne mora potrošiti odmah, može se zadržati kao rezerva i koristiti kada su izvori finansiranja nedovoljni za obavljanje aktivnosti. Ostvareni iznos viška za posmatrane neprofitne entiteta nije realno mjerilo za donošenje opšteg zaključka o uspjehu ili neuspjehu na osnovu samo jedne mjere (ne)uspješnosti za sektor u cjelini, neophodna je modifikacija arhitekture mjerila različitih entiteta, kako eksternih, na nivou društvene zajednice, tako i internih za pojedine NPO u dužem periodu.

Mjerenje rentabiliteta (profitabilnosti) nije praksa NPO. Međutim, promjene koje su nastale u NPS zemalja u tranziciji (zdravstvo, obrazovanje, javne službe), krajem prošlog i početkom ovog vijeka, pokazuju da je vrijeme mjerenja performansi i segmentnog izvještavanja neophodno sa izvršenom komercijalizacijom jednog dijela, ranije isključivo, djelatnosti NPO. Primjena modela uslovne tržišnosti za određene NPO efikasno bi riješila najveći dio dosadašnjih "raubajućih" rasprava tumačenja (ne)profitne uspješnosti i problem alokacije ostvarenog viška prihoda. Može se reći da NPO mogu koristiti modifikovane alate za mjerenje performansi razvijene u profitnom (i javnom) sektoru, uz uvažavanje njihovih, u ekonomskom smislu, značajnih razlika, drugačijeg tumačenja i javnog objelodanjanje. Na osnovu raspoloživih podataka u bilansnim agregatima mogu se predstaviti indikatori, izvršiti obračun finansijskih racia, prikazati mogućnosti njihove primjene i specifičnosti koje se odnose na NPO. Uzimajući u obzir da su racio brojevi nezaobilazni u analizi finansijskih izvještaja profitnih entiteta, postavlja se pitanje da li se oni mogu koristiti u analizi uspješnosti NPO? Na koji način koristiti i tumačiti racia finansijskih izvještaja NPO kada su dosadašnja empirijska iskustva skromna, poteškoće koje proističu iz njihovih aktivnosti, validnosti homogenog uzorka, interpretaciji racia članskih, obrazovnih i javnih entiteta ovoga sektora? Ograničenja u analizi su prisutna, odnose se na veličinu uzorka i usmjerenost NPO, ipak, cilj rada je da ukaže na mogući okvir, neophodan i značajan za mjerenja i evaluacije finansijskih performansi NPO.

Polazeći od kriterijuma informacionih ciljeva može se izvršiti obračun finansijskih racia: profitabilnosti, likvidnosti, solventnosti i efikasnosti upravljanja imovinom i izvorima (Tabela 2). Stope neto dobitka (višak/prihod od prodaje) značajno variraju između NPO, što je očekivano za ove entitete. Ocjena uspješnosti ili neuspješnosti, samo na osnovu

finansijskih performansi od sekundarnog je značaja imajući u vidu da je model budžetskog izvršenja prvi uslov ocjene uspješnosti. Menadžeri sve aktivnosti NPO nastoje da prikažu kao neprofitne, međutim, neke aktivnosti su profitabilne i profitne. Uprava za indirektno oporezivanje zahtijeva da NPO razdvoje neprofitne i profitne aktivnosti kako bi oporezovala samo profitne aktivnosti. Međutim, imajući u vidu da NPO ne vode pogonski obračun i teškoće u alokaciji troškova, u najvećem broju slučajeva NPO obračunavaju i plaćaju minimalni iznos poreza na ostvareni (zanemarljivi) cjelokupan višak prihoda nad rashodima. U zakonodavnoj regulativi, na svim nivoima BiH, ne postoje odredbe za evaluaciju indikatora uspješnosti, kao analitičko sredstvo za analizu NPS, čime nema zakonodavne odgovornost za ostvarenje loših poslovnih performansi neprofitnih i javnih entiteta (Bašić i Veledar, 2011: 122).

Tabela 2: Racio analiza finansijskih izvještaja NPO – komparativni prikaz

Naziv racia	ON	Članske	Obrazovne	Lokalna vlada					
A. Racia rentabiliteta									
1. Stopa neto dobitka	Individualna uslovljenost	2011	2,64%	2011	0,46%	2011	4,16%		
		2012	0,27%	2012	8,39%	2012	19,08%		
		2013	0,01%	2013	21,06%	2013	24,50%		
2. Stopa prinosa na ukupnu imovinu (ROA)		2011	19,08%	2011	0,27%	2011	3,94%		
		2012	2,36%	2012	5,49%	2012	18,04%		
		2013	4,31%	2013	15,45%	2013	18,36%		
3. Stopa prinosa na sopstveni kapital (ROE)		2011	90,93%	2011	0,30%	2011	5,16%		
		2012	6,31%	2012	6,38%	2012	26,68%		
		2013	8,66%	2013	18,68%	2013	22,60%		
B. Racia likvidnosti									
1. Racio tekuće likvidnosti	2,00	2011	0,81	2011	1,07	2011	1,57		
		2012	0,90	2012	1,47	2012	1,19		
		2013	1,09	2013	1,71	2013	5,30		
2. Racio redukovane likvidnosti		1,00	2011	0,81	2011	0,72	2011	1,57	
			2012	0,90	2012	1,19	2012	1,19	
			2013	1,09	2013	1,62	2013	5,30	
3. Racio likvidnosti na bazi NNT			0,40	2011	-	2011	0,02	2011	0,17
				2012	-	2012	0,39	2012	0,56
				2013	-	2013	1,64	2013	2,40
C. Racia solventnosti									
1. Racio pokrića stalne imovine	1,00			2011	0,71	2011	1,01	2011	1,28
				2012	0,88	2012	1,06	2012	1,12
		2013		1,07	2013	1,25	2013	1,39	
2. Racio pokrića obrtne imovine NOKom		IU		2011	(0,24)	2011	0,06	2011	0,36
				2012	(0,11)	2012	0,32	2012	0,81
			2013	0,09	2013	0,42	2013	0,81	
3. Racio zaduženosti			0,50	2011	0,67	2011	0,17	2011	0,28
				2012	0,57	2012	0,11	2012	0,36
				2013	0,42	2013	0,22	2013	0,06
4. Racio pokrića obaveza NNT	0,20			2011		2012	0,02	2011	0,12
				2012		2012	0,71	2012	0,45
				2013		2013	3,87	2013	6,36
D. Racia obrta									
1. Racio obrta dobavljača		IU		2011	11,49/32	2011	29,36/12	2011	13,02/28
				2012	11,43/32	2012	61,57/6	2012	8,74/42
			2013	28,61/13	2013	67,05/5	2013	7,76/47	

Izvor: (Prilagođeno Petrović, T. M., 2006: 190-208)

Obračun rentabiliteta putem stope prinosa na ukupnu imovinu (ROA) i sopstveni kapital (ROE) manje je interesantan menadžerima NPO, koje se finansiraju iz budžeta zbog poteškoća u segmentiranju bilansa uspjeha po međufaznim rezultatima aktivnosti, diskutabilnosti ostvarenih prihoda od prodaje po segmentima i utvrđivanju poslovnog i neto dobitka. Obračunata racia likvidnosti za NPO treba posmatrati sa krajnjom oprežnošću postavljanjem fleksibilnog standarda (orijentacione normale), imajući u vidu da struktura obrtne imovine obično ne sadrži zalihe. Izgledi su da se (profitni) standard 2:1 (tekuća likvidnost) ne može primijeniti za NPO, dok se standard 1:1 (redukovana likvidnost) i standard 0,40:1 (neto novčanog toka) za neprofitne, kao i za profitne entitete, može primijeniti kao orijentaciona normala (ON u Tabeli 2).

Interpretaciji obračunatih racia solventnosti treba prilaziti pažljivo imajući u vidu da neprofitni entiteti, kojim se ilustruju ova istraživanja, nisu u bilansu iskazali dugoročne obaveza na koje se plaća fiksna kamata u ukupno korišćenom neto kapitalu, kao ni rashode po osnovu kamata. Racia solventnosti koja u brojiocu i imeniocu ne sadrže dugoročne obaveze ili rashode kamata nisu primjenjiva u analizi solventnosti NPO. Racia pokriva stalne imovine (kapital/stalna imovina) ukazuju da NPO imaju sasvim dobra ostvarenja (osim članskih) prema zlatnom bilansnom pravlu u širem smislu (1:1). Obračun racia pokriva obrtno imovine neto obrtnim kapitalom (NOK): kapital - stalna sredstva/obrotna imovina) ukazuje na neadekvatnost izvora finansiranja članskih, dok obrazovni i javni entiteti neto obrtnu imovinu (NOI) finansiraju iz sopstvenog NOK-a. Racio zaduženosti (ukupne obaveze/ukupna aktiva) manji od 50% ukazuje na pokrivenost kratkoročnih obaveza od strane obrazovnih (17% - 22%) i javnih entiteta (6% - 36%). Racio pokriva obaveza neto novčanim tokom (NNT), za posmatrane entitete, je iznad vrijednosti orijentacione normale (0,20).

Da li racia obrta imaju isti značaj za neprofitne kao i za profitne entitete? Očigledno, specifičnost iskazivanja i evidenciranja prihoda (gotovinska ili modifikovana gotovinska osnova), neiskazivanje potraživanja od kupaca i nepostojanjem zaliha, izostaje obračun koeficijenta obrta kupaca i zaliha. Međutim, to nije slučaj s koeficijentom obrta obaveza prema dobavljačima i prosječnim vremenom izmirenja obaveza. Kod članskih NPO obaveze prema dobavljačima izmirivane su 1129 puta godišnje, 2967 u obrazovnim i 713 puta u javnim entitetima, a prosječno vrijeme plaćanja dobavljačima bilo je 1332 dana kod članskih, 512 dana u obrazovnim i 2847 dana u javnim entitetima. Tumačenja ovog racia mogu se postaviti u odnosu na prosječni period plaćanja, na primjer sedam ili petnaest dana.

Ostala kvalitativna i kvantitativna mjerila performansi

Pristalice ekstremne neprofitabilnosti smatraju nepouzdanim bilo kakvo mjerenje i analizu uspješnosti NPO i ističu da se njihovi poslovni rezultati mogu sagledavati samo kao "pozitivne ili negativne" posljedice koje oni imaju na okruženje. Zagovornici neprofitne nemjerljivosti potenciraju poteškoće u iskazivanju poslovnih rezultata: subjektivnost prilikom definisanja, razmatranje i tumačenja neprofitnog uspjeha, kao i postojanje ograničenja i slabosti svih do sada poznatih sistema za mjerenje (Ijačić, 2007: 120). Isticanje slabosti mjerenja i iskazivanja neprofitnog uspjeha, s jedne strane, i podcjenjivanje značaja pokazatelja koji proizlaze na osnovu njih, s druge strane, nastoje se zanemariti vrijednosne informacije neophodne za razmatranje poslovnih rezultata NPS (Antony & Young, 2003: 634).

U nedostatku adekvatnih profitnih mjerila, fokus mjerenja performansi NPO treba da bude na analizi "tri E" dimenzije uspješnosti, ocjena ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti, što zahtijeva uspostavljanje i korišćenje adekvatnih surogatnih mjerila performansi. Međutim, i pored uspostavljanja značajnog broja surogatnih mjerila sadašnji sistem mjerila performansi u NPO ima značajne manjkavosti i nedostatke (Antony & Govindarajan, 2003: 619). Samo mali broj NPO ima, u pisanoj formi, kriterijume za mjerenje njihove "tri E" dimenzije. Analiza ekonomičnosti NPO podrazumijeva kontrolu namjenskog trošenja pribavljenih sredstava i obezbjeđivanje određene količine kvalitetnih inputa po najnižim troškovima (Milićević, 2003: 366). Analiza efikasnosti sprovodi se komparacijom ostvarenog kvantuma autputa i inputa, koji su upotrijebljeni za njihov nastanak i mjeri se troškovima po jedinici autputa. Efektivnost podrazumijeva testiranje između autputa i postavljenih ciljeva ili rezultata u cilju sagledavanja ostvarenja NPO (Milićević, 2003: 367). "Tri E" dimenzije performansi NPO definisane su na isti način kao i za profitne entitete, međutim, problemi nastaju usljed specifičnosti NPO koje se odnose na efikasnost i efektivnost. Za mjerenje efikasnosti profitnih entiteta koristi se stopa prinosa na investirani kapital ili rezidualni dobitak, povezivanjem količine proizvedenih autputa (koji imaju tržišnu/finansijsku vrijednost) i nastalih troškova. Autputi NPO obično nemaju tržišnu vrijednost i široka je lepeza njihovih ciljeva, čime problem u ovom sektoru postaje veoma složen. Efektivnost profitnih entiteta može se bezbijedno ocjenjivati na osnovu dostizanja planiranog profita, dok kod NPO efektivnost ne može biti mjerena na ovaj način usljed činjenice da se mnogi ciljevi ne mogu izraziti finansijskim terminima i neohodno je ustanoviti nefinansijske ciljeve. Dakle, efektivnost NPO mora biti mjerena i u terminima dostizanja planiranih nefinansijskih ciljeva.

Izbor mjerila performansi u NPS je složen zadatak usljed postojanja raznovrsnih interesa, aktivnosti i razlika između NPO. Međutim, i pored razlika neki opšti principi, koji su relevantni za izbor, primjenu i mjerenje poslovnih performansi, mogu biti putokaz menadžerima za upravljanje, poslovno odlučivanje i uspostavljanje odgovornosti za korišćenje nedovoljnih i uvijek ograničenih resursa NPS. Kritike se mogu uputiti svakoj mjeri performansi, pošto mnoge mjere nisu savršene. Treba istaći da ponekad postoje tendencije od strane menadžera da se nesavršenosti povećaju, čime se bitno smanjuju informacije o performansama NPO. Podaci o performansama, ma koliko bili grubi i nepotpuni, korisniji su nego da ih uopšte nema ili da se odustane od mjerenja. U odnosu na finansijske indikatore, koji se zasnivaju na finansijskim izvještajima, koji se značajno razlikuju između NPO (društveni značaj, raspoloživa sredstava, zaposleni), za performanse neprofitnog uspjeha primjereniji je uravnoteženi individualni pristup prilagođen

potrebama korisnika kome su namijenjene (menadžeri, donatori, finansijeri, država). Kada postoji nekoliko mjera mora se voditi računa da se prikazana uspješnost dovede u uzročno-posljedičnu vezu sa stanjem u okruženju i društvenim okolnostima u kojima entitet posluje (Ijačić, 2007: 125).

Kada se radi o pokazateljima poslovne uspješnosti obrazovnih organizacija, na primjer fakulteta ili akademija, performanse se mogu posmatrati praćenjem definisanih indikatora, finansijski/numerički, odnosno metrikom da se kvantifikuje efikasnost i efektivnost: 1) institucionalna održivost, 2) ljudski resursi, 3) obrazovanje, 4) istraživanje, 5) bibliotečki resursi, 6) infrastruktura i sl. Institucionalna održivost može se iskazati većim brojem indikatora, a najčešći predstavljeni su u narednom tabelarnom pregledu (Tabela 3).

Tabela 3: Institucionalna održivost fakulteta

Mjerila	2011.	2010.	2009.
Ukupan budžet/ukupan broj studenata (svi ciklusi)	1.218.891/967; 1.260,48	1.066.058/976; 1.092,27	1.104.800/1.091; 1.012,64
Ukupan budžet/ukupan broj diplomiranih studenata + mr + dr	1.218.891/(86+2+1); 13.695,40	1.066.058/(89+1+1); 11.714,92	1.104.800/94+5+0; 11.159,59
Ukupan budžet/ukupan broj nastavnog osoblja	1.218.891/36; 33.858,08	1.066.058/25; 42.642,34	1.104.800/28; 39.457,45
Ukupan budžet/ukupan broj zaposlenih	1.218.891,03/47; 25.933,851	1.066.058/40; 26.651,46	1.104.800/43; 25.693,02
Vlastiti prihodi/ukupan budžet	387.807/1.218.891; 31,82%	241.785/1.066.058; 22,68%	208.816/1.104.800; 18,90%
Prihodi od participacija i školarine studenata/ukupan budžet	274.4650/1.218.891; 2,52%	24.782/1.066.058; 2,32%	24.782/1.066.058; 2,32%
Troškovi plata i naknada svim zaposlenim/ukupni troškovi	831.084/1.023.920; 81,16686%	824.273/1.048.946; 78,58%	895.983/1.081.011; 82,88%

Izvor: Interni evaluacioni izvještaj fakulteta, radni materijal

Finansijski pokazatelji, koji se izračunavaju na ovaj način, pokazuju mogućnost primjene BSC-a, odnosno njegovu finansijske perspektivu u NPS. Pored ovih, u slučaju segmentnog izvještavanja, mogu se izračunati i drugi finansijski pokazatelja koji omogućavaju komparativnu analizu, kontrolu i rangiranje NPO. Ljudski resursi predstavljaju jedan od najznačajnijih pokazatelja koji se kontinuirano prate i u perspektivi se može očekivati da će smanjenje izvora finansiranja ovo mjerilo "izbiti" u prvi plan, posebno kada se ima u vidu smanjenje broja upisanih studenata na fakultete ili akademije (Tabela 4).

Tabela 4: Indikatori ljudskih resursa fakulteta

Mjerila	2011.	2010.	2009.
Broj studenata/ukupan broj nastavnog osoblja	967/36; 26,86	976/25; 39,04	1091/28; 38,96
Broj nastavnog osoblja/broj nenastavnog osoblja	31/15; 2,06	25/15; 1,67	28/15; 1,87
Broj studenata/broj zaposlenih u studentskoj službi	967/3; 322,33	976/3; 325,33	1091/3; 363,67
Broj studenata/broj nastavnog osoblja (I godina)	164/14; 11,71	213/13; 16,38	213/13; 16,38
Broj studenata/broj nastavnog osoblja (II godina)	194/12; 16,17	186/12; 15,50	159/13; 12,23
Broj studenata/broj nastavnog osoblja (III godina)	110/18; 6,11	92/18; 5,11	52/17; 3,06
Broj studenata/broj nastavnog osoblja (IV godina)	56/17; 3,29	40/16; 2,50	66/15; 4,40

Izvor: Interni evaluacioni izvještaj fakulteta, radni materijal

Broj studenata koji su diplomirali, magistrirali ili doktorirali, prolaznost na studijskim programima, prosječno vrijeme studiranja i prosječna ocjena tokom studija prikazani su indikatorom uspješnosti obrazovanje koji fakulteti mogu koristiti kao interni benčmark za organizacione jedinice univerziteta ili između univerziteta (Tabela 5).

Tabela 5: Indikatori obrazovanja studenata na prvom, drugom i trećem ciklusu studija

Mjerila	2011.	2010.	2009.
Broj diplomiranih studenata po kalendarskim godinama	115	92	76
Broj odbranih magistarskih radova po kalendarskim godinama	1	1	2
Broj odbranih doktoranata po kalendarskim godinama	2	1	
Procenat studenata koji su uspješno završili I godinu I ciklusa studija	52%	44%	45%
Prolaznost na studijskom programu (ukupno položilo/izašlo na ispit)	52%	54%	49%
Prosječno vrijeme trajanja studija	67	67	67
Prosječna ocjena studiranja	7,60	7,10	6,96

Izvor: Interni evaluacioni izvještaj fakulteta, radni materijal

Naučno-istraživačka djelatnost, kao indikator uspješnosti nastavnika i saradnika fakulteta u objavljivanju naučnih i stručnih radova, publikacija (monografije, udžbenici, zbornici radova), organizovanju naučnih skupova, prikazana je u narednom pregledu (Tabela 6).

Tabela 6: Pokazatelji naučnoistraživačka djelatnost fakulteta

Mjerila	2011.	2010.	2009.
Ukupan broj radova objavljenih na konferencijama, naučnostručnim skupovima, kongresima, forumima	14	2	4
Ukupan broj radova objavljenih u časopisima	20	7	8
Ukupan broj organizovanih naučnih ili umjetničkih skupova	1	1	1
Ukupan broj udžbenika, zbirki zadataka i priručnika		3	1
Ukupno objavljeni radovi stalno zaposlenog nastavnog osoblja/broj stalno zaposlenog nastavnog osoblja	23/16	12/15	25/17
Ukupan broj naučnih publikacija	1		
Ukupan broj tehničkih rješenja			

Izvor: Interni evaluacioni izvještaj fakulteta, radni materijal

Jedan od uslova za akreditaciju i licenciranje visokoškolskih ustanova su raspoloživi bibliotečki resursi za kvalitetan rad i obrazovanje studenata, saradnika i nastavnika i utvrđuje se na osnovu standarda u Tabeli 7.

Tabela 7: Indikatori bibliotečki resursi fakulteta

Mjerila	2011.	2010.	2009.
Površina bibliotečkog prostora/ukupan broj studenata	110m ² /967; 0,11	110m ² /976; 0,11	110m ² /1091; 0,10
Broj mjesta u čitaonici za studente/ukupan broj studenata	35/967; 0,036	35/976; 0,036	35/1.091; 0,032
Ukupan broj naslova/ukupan broj studenata	4.122/967; 4,26	4.091/976; 4,19	4.067/1091; 3,72
Ukupan broj bibliotečkih jedinica/ukupan broj studenata	7.822/967; 8,09	7.576/976; 7,76	7.402/1.091; 6,78
Ukupan broj naslova/broj studijskih programa	4.122/1; 4.122	4.091/1; 4.091	4.067/1; 4.067
Ukupan broj bibliotečkih jedinica/broj studijskih programa	7.822/1; 7.822	7.576/1; 7.567	7.402/1; 7.402

Izvor: Interni evaluacioni izvještaj fakulteta, radni materijal

Indikatori fizičkih resursa mogu se pratiti po organizacionim jedinicama na nivou univerziteta, što daje mogućnost za izradu različitih pokazatelja efikasnosti (Tabela 8). Obračunati pokazatelji uspješnosti mogu se upoređivati između fakulteta, sa fakultetima drugih univerziteta, po studijskim programima, studijskim ciklusima (I, II, III) na višim i nižim organizacionim i menadžerskim nivoima i sl.

Statistički podaci, koje prikupljaju NPO od svojih članova, korisnika ili iz vladinih izvora, mogu biti značajni u analizi performansi neprofitnih entiteta. Na osnovu prikupljenih podataka o poslovnim rezultatima definiše se kategorija "prosječne neprofitne uspješnosti" kao statistički pokazatelj, prilagođen NPS (Ijačić, 2007: 121). Statistički pokazatelji u funkciji ciljnih performansi predstavljaju usvojene norme koje su podesne za praćenje i poređenje sa tekućim poslovnim ostvarenjima, prije svega na nivou neprofitnog entiteta (Antony & Young, 2003: 636). Baze podataka koje služe za uprosječavanje normi poslovnog uspjeha na nivou NPS formiraju se na osnovu poslovne uspješnosti različitih NPO koje determinišu slični uslovi poslovanja, značajan uticaj države, interesi sredine u kojoj posluju i obavljanje, prije svega, neprofitnih aktivnosti. Nedostatak ovih baza podataka, s druge strane, odnosi se na sagledavanje samo zajedničkih pokazatelja uspjeha NPS uopšte i ne može se ocjenjivati usješnost u skladu sa individualnim zahtjevima menadžera ili specifičnim shvatanjima uspjeha pojedinih NPO (Ijačić, 2007: 122).

Tabela 8. Pokazatelji infrastrukturnih kapaciteta fakulteta

Mjerila	2011.	2010.	2009.
Ukupna površina/broj studenata	1.133m ² /967; 1,17m ²	1.133m ² /976; 1,16	1.133m ² /1.091; 1,04
Ukupna površina prostora za izvođenje nastave/broj studenata	589m ² /967; 0,61	589m ² /976; 0,60	589m ² /1.091; 0,54
Ukupan broj sjedećih mjesta za studente u prostoru za izvođenje nastave/broj studenata	450m ² /967; 0,47	450m ² /976; 0,46	450m ² /1.091; 0,41
Broj računara namjenjenih studentima za izvođenje nastave/broj studenata	21/967; 0,02	22/976; 0,02	30/1.091; 0,03
Ukupna površina laboratorijskog prostora/broj studenata	36/967; 0,04	36/976; 0,04	36/1.091; 0,03
Broj sjedećih mjesta u laboratorijama/broj studenata	30/967; 0,03	36/976; 0,04	36/1.091; 0,03
Broj računara namjenjenih za rad stalno zaposlenom osoblju/broj stalno zaposlenog osoblja (administrativno i nastavno)	30/31; 0,97	31/31; 1,00	31/32; 0,97

Izvor: Interni evaluacioni izvještaj fakulteta, radni materijal

Izvještaj o performansama bolnice, koji je razvila zajednička komisija za akreditaciju zdravstvenih organizacija, navodi 45 područja performansi (Antony & Young, 2003: 636). Izvještaj prikazuje performanse za svako područje i upoređuje ih sa performansama drugih bolnica. U okviru izvještaja statistički pokazatelji, kao indikatori neprofitnog uspjeha, grupišu se po srodnosti u određene kategorije performansi: 1) neposredni korisnik (zaštita prava pacijenta, primjena poslovne etike, sticanje povjerenja pacijenta), 2) efikasnosti korišćenja raspoloživih resursa (efikasnost raspolaganja lijekovima i medicinskom opremom, učešće fiksnih troškova u strukturi troškova, cijena koštanja po jedinici usluge, stepen iskorišćenosti raspoloživih kapaciteta), 3) profesionalizam u radu (broj izdatih recepata, broj uputnica specijalisti, broj uputnica za laboratorijske nalaze), 4) okruženja (procjena kako unutrašnji ambijent doprinosi dostojanstvu pacijenta, uvođenje novih zdravstvenih usluga, ulaganje u infrastrukturu, obrazovanje pacijenata i sl.).

Korišćenje statističkih podataka, kao performansi za mjerenje uspjeha na nivou entiteta, kada se informacije o outputima jedne organizacije upoređuju sa prosjekom drugih zahtijeva da podaci budu uporedivi. Uporedivost je naročito značajna kada su podaci iskazani kao trošak po jedinici outputa i kada definicija nije odgovarajuća onoj koja se koristi za brojnik i nazivnik u ovim relacijama, poređenje nije adekvatno. Na primjer, trošak po studentu može biti statistički značajan, međutim, postoje različiti načini definisanja nazivnika i bezbroj načina za definisanje strukture troškova brojnika. Mjerenje performansi zdravstvenih usluga, prema broju bolničkih kreveta, može značiti različit obuhvat: prosječna, dodatna ili kompletna bolnička postelja i prateće bolničko liječenje. Bitna osobenost statističkih podataka, kao pokazatelja uspjeha, je problem njihove pouzdanosti. Na primjer, mnogi menadžeri vjeruju da su statistički podaci o obrazovanju, koje objavljuje ministarstvo obrazovanja, sastavljeni od podataka sumnjive vrijednosti i očigledno je da ne mogu očekivati valjane informacije za poređenje iz nesigurno prikupljenih podataka (Antony & Young, 2003: 636-637). Ponekad je izvodljivo da se kombinuje i generiše nekoliko indikatora kako bi se omogućilo mjerenje kvaliteta outputa i performansi NPO. Težina koja se stavlja na svaku komponentu agregiranog mjerila proizlazi iz multiciljnog poslovanja neprofitnih entiteta za čije su performanse zainteresovane različite interesne grupe čije se interesi najčešće razlikuju. Kao rezultat nastojanja da se objedine neprofitne i profitne performanse uspjeha, kao i njihov značaj u strukturi ukupne neprofitne uspješnosti, izdvojila su se tri samostalna i zaokružena modela mjerenja i ocjene neprofitnog uspjeha: 1) BSC, 2) okvir za mjerenje poslovne uspješnosti i 3) model razgraničenog uspjeha (Ijačić, 2007: 126).

BSC predstavlja kombinovanje nekoliko različitih kategorija mjerila uspješnosti i njihovo uzročno- posljedično povezivanje. Implementacija modela BSC za NPO zahtijeva prilagođavanja u odnosu na prvobitno razvijenu arhitekturu "uravnotežene liste mjerila" za profitni sektor. Pošto finansijski uspjeh nije primarni cilj NPO, bilo je neophodno preuređenje BSC-a sa perspektivom korisnika (i donatora) na vrhu hijerarhije ciljeva (Kaplan, 2001: 360). Ovaj model, primjeren i primijenjen za NPS, ukupnu uspješnost NPO potvrđuje kombinovanjem pet grupa performansi (uobičajeno se BSC predstavlja sa četiri perspektive, međutim, ovdje se ukazuje i na prilagođenu arhitekturu BSC za NPO) koje su prilagođene zahtjevima korisnika koji dominiraju (Kaplan & Norton, 1992): 1) perspektiva korisnika (da li neprofitni entitet pruža usluge korisnicima koji oni očekuju, po vrsti, količini, kvalitetu, dostupnosti, dinamici); 2) perspektiva društvene zajednice (kako se rad NPO odražava na zajednicu, okruženje); 3) finansijska perspektiva (maksimiziranje poslovnog uspjeha u odnosu na neprofitna ograničenja, kontrola rashoda budžeta i način trošenja resursa); 4) perspektiva internih procesa (kako organizacija upravlja resursima); i 5) perspektiva učenja i razvoja (kako prilagoditi i motivisati zaposlene). Model nastoji da se obilježja neprofitnih performansi, koje dominiraju u NPS, prilagode i povežu u jedan uređen sistem za mjerenje poslovnih rezultata posebno za, na primjer, sektor zdravstva, obrazovanja, kulture, nauke i sl. Nedostatak modela je što ne pruža standardne performanse uspjeha kao osnovicu za mjerenje odstupanja poslovnih ostvarenja i rangiranje neprofitnih entiteta.

Okvir za mjerenje poslovne uspješnosti (Business Excellence Model – BEM) ocjenjuje NPO korišćenjem iskustvenih pokazatelja uspjeha, poređenjem tekućih u odnosu na ostvarenja prethodnih godina (Ijačić, 2007: 141). Model bodovanja (ponderisanog uspjeha) kategoriju uspjeha iskazuje kao zbir pojedinačnih ostvarenja koja potiču kako iz profitne tako i neprofitne sfere poslovanja NPO i fokusira se na definisanje osnovnih faktora, generatora uspjeha, kojima se nakon definisanja dodjeljuje odgovarajući ponder značajnosti na osnovu ranije stečenog iskustva. Društveni značaj koji se ostvaruje realizacijom svakog faktora uspjeha direktno utiče na rast visine pondera koji mu se pripisuje. Kao sekundarni po značaju, model uvažava i visinu dodatnog prinosa koji pojedinačni faktor dodaje prirastu ukupne vrijednosti.

Model razgraničenog uspjeha podrazumijeva da se u okviru NPO, kao pravnog entiteta, omogući dublje segmentiranje poslovnih cjelina zasnovano na principima ekonomske samostalnosti koja se podudara sa shvatanjem, ulogom i položajem kategorije projekta, prema modelu projektnog poslovanja (Borović i Zakić, 2011: 269). Svi projekti se razvrstavaju, u zavisnosti od dominacije profitnog ili neprofitnog shvatanja uspjeha, prilikom definisanja kategorije

uspjeha na nivou projekta, u grupu profitnih ili grupu neprofitnih poslovnih jedinica sa prepoznatljivim finansijsko-računovodstvenim cjelinama. Kriterijumi za opredjeljenje pripadnosti pojedinih projekata su: javna svrha, kriterijum finansiranja (više od 50% finansiranja od strane države smatra se neprofitnim) i kriterijum tržišnog dvojnika (u tržišnim uslovima). Na ovaj način se formiraju posebne liste performansi neprofitnog i uslovno profitnog uspjeha. Iskustva zemalja u kojima je primijenjen ovaj model dovela su do različitih rješenja, u jednim je zabranjena ili znatno sužena mogućnost kombinovanja profitno-neprofitne poslovne orijentacije (Kanada, Bugarska), dok je u drugim (Velika Britanija) za obavljanje tržišne djelatnosti u okviru NPO obavezno osnivanje posebnog entiteta, bilo zavisnog ili povezanog u odnosu na matično društvo (Borović i Zakić, 2011: 140).

Iako performanse imaju dimenzije i kvaliteta i kvantiteta, izvodljivije je da se izmjeri kvantitet nego kvalitet, međutim, ovo ne bi trebalo da bude prepreka da se zapostavi dimenzija kvaliteta (Antony & Young, 2003: 631). Mjerenje kvaliteta u NPO trebalo bi da bude značajnije nego u profitnim entitetima, gdje tržišni mehanizam omogućava automatsku provjeru kvaliteta. Menadžeri NPO najčešće koriste tri pristupa da izmjere kvalitet: 1) grube mjere, 2) procjene i 3) surogatna mjerila (Antony & Young, 2003: 633). Menadžment treba da učini napore i pronađe prihvatljive mjere kvaliteta, čak i ako su one grube i ne sadrže pravilan stav o kvalitetu one mogu poslužiti kao pokretači za kvalitet programa ili usluga, a pretpostavka je da postoji jasna veza između inputa i kvaliteta. U nedostatku objektivnih mjerila, procjena kvaliteta može biti korisna, na primjer, za poređenje pozicije fakulteta u posmatranom periodu. Surogatna mjerila za kvalitet kod nekih NPO, kao što je tačnost i vrijeme obrade zahtjeva ili odgovora, su značajni indikatori kvaliteta.

Problem blagovremenosti informacija, koje se odnose na mjerenje i evaluaciju poslovnih ostvarenja bitno se razlikuje u neprofitnom i profitnom sektoru, posebno kada se radi o tzv. kontrolnim indikatorima uspjeha (Ijačić, 2007: 124). Pri determinisanju kategorije neprofitnog uspjeha brzina informacija je uslovljena: nedostatkom promptnih podataka performansi, strogom organizacionom hijerarhijom i promjenjivim okolnostima (Antony & Young, 2003: 638). Efekti poslovnih ostvarenja u neprivredi često ne mogu biti mjerljivi odmah nakon realizacije programa i mogu se ocjenjivati sa određene vremenske distance. Na primjer, rezultati sredstava uloženi u školski program u septembru ne mogu biti izmjereni do juna naredne godine, efekat programa pošumljavanja od strane udruženja može se mjeriti nakon 10 do 15 godina, sagledavanjem samo indirektnih posljedica po okruženje i sl. Postojanje stroge organizacione hijerarhije u izvještavanju o poslovnim ostvarenjima NPO značajno utiče na blagovremenost iskazanih indikatora performansi. Izvještaji možda moraju proći nekoliko hijerarhijskih nivoa nadležnosti, od nadležnog, finansijera i neposrednih izvršilaca i tako zakasnuti za korišćenje organizaciji. Okolnosti koje se mijenjaju dovode do toga da i kada podaci nisu blagovremeni mogu prikazivati situacije koje se vjerovatno nisu promijenile od vremena mjerenja, a stariji podaci su tačni koliko su aktuelni (Antony & Young, 2003: 638).

EVALUACIJA PERFORMANSI U NEPROFITNOM SEKTORU

Bilo bi zadovoljstvo da se navedu studije koje se odnose na evaluaciju performansi neprofitnih aktivnosti i koje pružaju podatke za različite NPO sa širokim spektrom dejstva u okviru NPS koje pokazuju kako su mjerene performanse, koji odgovori su bili u toku i nakon evaluacije i poboljšanja koja su se desila kao rezultat evaluacije. Na žalost ove vrste velikih komparativnih studije još uvijek nisu dostupne ili ne postoje u onom obimu da bi se riješio problem evaluacije NPS u cjelini. Studija o evaluaciji performansi koja je sprovedena u Kanadi, 2002. godine, zasnovana na uzorku od 1.965 svih vrsta i veličina organizacija iz cijele zemlje koje obavljaju aktivnosti u NPS, anketiranjem 322 finansijera ovih organizacija, pokazala je da samo 18% NPO pokušava da sprovede evaluaciju performansi organizacije u cjelini i većina smatra da nema dovoljno vremena, zaposlenih ili stručnosti da sprovede evaluaciju (Murray, 2004: 3). Ono što se pojavljuje umjesto toga je veći broj manjih, pojedinačnih studija jedne ili samo nekoliko organizacija, često zasnovane na studiji slučaja, što značajno otežava uopštavanje mjerila i ocjene za NPS i NPO.

Evaluacija performansi na bazi finansijskih mjerila – dometi i ograničenja

U profitnim organizacijama pozitivan neto rezultat znači veću poslovnu uspješnost, dok je u neprofitnim entitetima višak prihoda nad rashodima najčešće zanemarljiv ili ga uopšte nema. Specifično za neprofitne entitete, maksimizacija poslovnog rezultata ne znači i veći poslovni uspjeh, kao što negativni rezultat ne znači poslovni neuspjeh. Za ovaj sektor pozitivan rezultat ili poslovanje sa gubitkom smatra se uspjehom, ako je dosljedno poštovan princip sveobuhvatnosti, dostupnosti, namjenskog trošenja, kontinuiteta djelovanja i drugih vrijednosti i veličina koje su usvojene kao budžetske kategorije (Ijačić, 2007: 132).

Racio analiza je dobro uspostavljena analitička tehnika za ocjenu profitabilnosti, likvidnosti i finansijske stabilnosti organizacija. Finansijska racio analiza formalizuje i kvantifikuje finansijske podatke, olakšava poređenje unutar

organizacija, predstavlja efikasno sredstvo kojim se finansijski podaci svode na razumljiviju osnovu za procjenu finansijskih uslova i operativnih performansi, nudi način na koji donosioci odluka mogu identifikovati značajna racia i generiše način kojim se može predvidjeti sposobnost organizacije da plaća svoje obaveze u roku dospijeca, da radi na način i u skladu sa svojom misijom, ne stvarajući gubitak koji će biti pokriven od strane budućih generacija. Svaki finansijski racio je dizajniran da detektuje određene vrste simptoma i zdravstveno stanje organizacije s asortimanom mjerila koja ukazuju i na odgovarajući plan liječenja (Abraham, 2006: 213). Analiza finansijskih izvještaja NPO nije nevažna tema i ne može se uvažiti ovo dosta rašireno mišljenje, posebno kod nas, nastalo usljed nestručnog upravljačkog komoditeta. Racia rentabiliteta su sasvim korisne upravljačke informacije kada NPO obavljaju i profitne aktivnosti. Profitabilnih aktivnosti u NPS svakako ima, što je pokazala privatizacija dijela aktivnosti ovog sektora koje su komercijalizacijom postale vrlo profitabilne, na primjer, u sektoru zdravstva (privatne zdravstvene ustanove, apoteke), obrazovanja (visokog i višeg) i dijela javnih službi (notari). Za upravljačke svrhe, kao i za kontrolu gdje je ona neophodna, sasvim uspješno se može koristiti finansijsko-analička aparatura poslovnog sektora uz bar osnovnu (u rudimentarnom obliku) legislativu za NPS prilagođena "standardizaciji" (ne političkoj, nego ekonomskoj) performansi i odgovornosti za "neprofitnu neuspješnost."

Racia likvidnosti, kao pokazatelji pokriva kratkoročnih obaveza obrtnom imovinom, ili strožije, potraživanjima i gotovinom, ili najstrožije postavljena samo gotovinom, su vrijedne upravljačke informacije svuda gdje aktivnosti NPO uslovljavaju zasnivanje kratkoročnih obaveza i angažovanje obrtne imovine. Pokazatelji likvidnosti za potrebe ocjene neprofitnog uspjeha su pogodni za razmatranje na nivou projekta i na nivou budžetom definisane aproprijacije. Pokazatelji likvidnosti, usaglašeni sa konceptom budžetskog poslovanja, mogu biti detaljniji, precizniji i iskazani prema troškovnoj pripadnosti, dakle po svakoj vrsti trošenja čiju platežnu moć iskazuju. Indikatori likvidnosti prikazuju dinamiku priliva i odliva sredstava prema principu namjenskog trošenja i definisanim budžetskim kvotama. Do istog dokaza dolazi se i u vezi s racio analizom solventnosti u svim NPO koje raspolažu fiksnom imovinom i koja zahtijeva pokriće stalnim (kapitalnim) ili dijelom dugoročnim izvorima finansiranja. Jednako tome, racia obrta, kao pokazatelji efikasnosti upravljanja sredstvima i izvorima sredstava, su relevantne upravljačke informacije svuda gdje postoji odnos uzročnosti između angažovanih sredstava i izvora finansiranja, na jednoj, i kreiranja prihoda, na drugoj strani.

Finansijska mjerila performansi nude dobru polaznu tačku za evaluaciju aktivnosti NPO. Jednostavnost obračuna finansijskih pokazatelja i njihovo korišćenje zahtijeva prethodno utvrđivanje standarda vrijednosti (benčmarka). Komparacijom stvarnih i standaradnih vrijednosti dobijaju se odgovarajući interni ili eksterni rezultati evaluacije. Međutim, da bi se postavili kriterijumi za obračun finansijskih pokazatelja i standarda za entitete koji posluju u NPS neophodne su i analitičke, individualno prilagođene, studije za pojedine sektore, grupacije, entitete, njihovo multicitiljno tumačenje i skoro forenzička interpretacija, sa interpolacijom opštedruštvenih korisnosti gdje finansijski aspekt nije na prvom mjestu (BSC).

Evaluacija performansi na osnovu brojčanih i opisnih mjerila

Neračunovodstveni dio kvantitativnih (brojčanih) informacija svakako je bitna informaciona podloga za ponašanje menadžmenta i eksternih interesenata o stanju i sudbini neprofitnih entiteta. Glavna prednost kvantitativnih informacija je u tome što tačnim određenjem činilaca, pojave, odnosa, stanja, uspjeha i sl., odlučivanje čini sigurnijim (Stevanović, 2000: 31). Mjerenje performansi je daleko od toga da je nova aktivnost, na primjer, u zdravstvenom sektoru, koje ima dugu tradiciju i obimna i detaljna mjerila (Gurd & Gao, 2007: 6-21). Prema Urrutia i Eriksen (Urrutia & Eriksen, 2005: 16-26), klasični indikatori koji se koriste od strane institucija u ovoj oblasti mogu se kategorisati kao: 1) zdravstveni indikatori (koji se sastoji uglavnom od stope mortaliteta, bolesti i sl.), 2) korišćenje usluga (medicinske konsultacije, hirurške intervencije i sl.) i 3) bolnički resursi (broj ležajeva, boravak u bolnici i sl). Ovi pokazatelji ne pokrivaju finansijsku perspektivu, međutim primjena BSC modela koji se koristi od strane velikog broja NPO, uključujući bolnice, bolničke sisteme, psihijatrijske centre i nacionalne zdravstvene organizacije, je naročito pogodna za brojčanu i opisnu ocjenu performansi organizacija u zdravstvenoj djelatnosti (Zelman et al., 2003: 1-16; Kunz & Schaaf, 2011: 947-955).

Kvalitativne ili opisne informacije su značajne, a postoje mnogi slučajevi u kojima jedna opisna informacija može opredijeliti čitavu odluku. Još veća je vjerovatnoća da takvu ulogu može imati skup kvalitativnih informacija. Iako je uloga računovodstvenih informacija nezamjenjiva, ni na koji način ne treba se odricati neračunovodstvenih brojčanih (kvantitativnih) i nebrojčanih (opisnih, kvalitativnih) informacija.

ZAKLJUČAK

Upotreba termina NPS, s obzirom na naše zakonodavstvo i praksu u svijetu, relativno je neprecizna i teško je determinisati sveobuhvatnu i preciznu definiciju. Osnovni razlog je u dosta širokom spektru organizacija i institucija koje pripadaju ovom sektoru i ponekad imaju vrlo malo zajedničkih osobnosti i dodirnih tačaka. NPS najčešće se determiniše kao skup organizacija i aktivnosti koje postoje pored institucionalnog kompleksa vlade, države ili javnog sektora i profitnog sektora. Budući da ne pripada ni sferi države ni sferi ekonomije, determiniše se i kao "treći sektor", smješten između tržišta i države u kome se nalaze "privatne organizacije sa javnom svrhom", čije su suštinske vrijednosti utemeljene na empatiji, altruizmu, filantropiji, voloneterskim dobrovoljnim aktivnostima, ali i kao koncept koji istovremeno razlikuje i asimiluje NPO, profitne organizacije i javne institucije. NPO, u najširem smislu riječi, obuhvataju jednu izrazito heterogenu grupu pravnih lica, koja zbog svojih specifičnosti čine poseban sektor društva, nezavisan od državnog i privatnog. Mnogi smatraju da mogu lako prepoznati NPO, međutim, kada pokušaju da ih definišu suočavaju se sa značajnim poteškoćama. Ovo proizlaze iz njihovog dosta široko orijentisanog dijapazona aktivnosti zasnovanih na pretežno neprofitnoj osnovi i njihovog usmjerenja na obezbjeđenje posebnih usluga svojim članovima ili pružanju opštih i zajedničkih potreba široj društvenoj zajednici. NPO se, u jednoj opštoj ravni, mogu podijeliti na: državne organizacije (institucije) federalnog, republičkog i lokalnog karaktera, uključiv i regulatorne, i druge agencije, komisije i slične organe sa statusom pravnog lica i druge NPO dobrovoljnog karaktera (zdravstvene, obrazovne, socijalne, naučne, kulturne) i komercijalno-članskog karaktera (društveni, sportski i slični klubovi, sindikati, privredne komore i slične organizacije).

Pregled istraživanja upravljačkog računovodstva pokazuje da i teoretičari i praktičari mjerenje performansi u NPS zapostavljaju u odnosu na privatni i javni sektor. Tek osamdesetih godina prošlog vijeka nešto više pažnje je usmjereno na istraživanje mjerenja performansi u NPO, međutim, konsenzus oko finansijskih mjerila performansi još uvijek nije usaglašen. Teoretičari smatraju da je teško razviti normativne zaključke u vezi s aktivnostima i osobnostima NPO koji bi vodili do viših performansi, dok praktičari imaju poteškoće da efikasno procijene performanse, posebno kada se radi o mjerilima koja se odnose na komparaciju sopstvenih sa sličnim organizacijama. Literatura strategijskog menadžmenta za NPO ne predlaže jedinstvene kategorije koje bi se "standardizovale" za performanse na nivou pojedinih entiteta, grupacija ili sektora. Finansijska mjerila, za razliku od društvenih konstruisanih mjerila, bez obzira na nedostatke, objektivnija su i pogodnija za korišćenje i poređenja kada se radi o preciznosti za ocjenu od strane menadžera i organizacija.

Ocjena i mjerenje eksterne uspješnosti neprofitnih entiteta oslanja se i zavisi od neekonomskih pokazatelja, koji su pretežno kvantitativne i nefinansijske kategorije, koje je teško mjeriti, pratiti i porediti. Performanse finansijske uspješnosti, mada većina teoretičara i praktičara iskazuje prema njima rezervu, mogu se koristiti i u NPS uz modifikacije, kada se radi o tumačenju, značaju, težini, a značajnu ulogu imaju i neekonomski, politički, faktori. Međutim, uspješnost neprofitnih entiteta može se prezentovati i tumačiti kao i u profinom sektoru kada se radi o NPO koje imaju svoje tržišne dvojnike u poslovnom sektoru (obrazovanje, zdravstvo, javne usluge). Dalo bi se o mjerenju i evaluaciji poslovnih performansi NPO dosta pisati, međutim, i ovaj kratak osvrt ukazuju da se radi o bitnom dijelu koji je u nadležnosti upravljačkog računovodstva i računovodstvenog informacionog sistema. Ovo se posebno odnosi na značajne koristi za pripremu izvještaja o poslovanju u dijelu koji se bavi narativnim i brojčanim obrazloženjima uspješnosti NPO. Izvještaj o poslovanju svojim trodimenzionalnim vremenskim pristupom potpunije osvjetljava ostvarenja za protekle godine (prošlost), imovinski i finansijski položaj na bilansni dan (sadašnjost) i buduće finansijske izglede (budućnost) u odnosu na numerički sadržaj finansijskih izvještaja kojima se služi. Imajući u vidu da MRS1 potpuni set finansijskih izvještaja definiše bez izvještaja o poslovanju, usljed čega se u literaturi često kvalifikuje kao nefinansijski izvještaj, čini se da je podobniji za neprofitni, nego za profitni sektor. Ovo se prije svega odnosi na mogućnosti integrisane analize poslovanja NPO koja obuhvata pored finansijskih i druga (brojčana i opisna) mjerila i ocjenu poslovnih performansi, ostvarenja strategijskih ciljeva, procjenu budućih mogućnosti, ispoljenih i mogućih rizika. Bez obzira na doprinos koje NPO imaju u zemljama u tranziciji (i savremenim tržišnim ekonomijama), istraživanja koje se fokusiraju na mjerenje i ocjenu poslovnih performansi u NPS, u ovom kontekstu, još uvijek značajno nedostaju i preporučuje se upravljačkim računovodama da dizajniraju empirijske studije koje se bave ovim problemom. Treba ukazati i na ograničenja koja se javljaju u ovom istraživanju. Analiza mjerila (finansijskih, brojčanih, opisnih) usmjerena su na (samo) tri vrste neprofitnih entiteta, članske, obrazovne i javne (lokalna vlada). Dakle, rezultati se ne mogu generalizovati za druge NPO, međutim sigurno imaju dosta zajedničkih dodirnih tačaka.

LITERATURA

1. Abraham, A. (2006). Financial Management in the Nonprofit Sector: A MissionBased Approach to Ratio Analysis in Membership Organization, *The Journal of American Academy of Business*, 9 (2), Cambridge.
2. Anheier, H. K. (2005). *Nonprofit organizations: Theory, management, policy*. New York: Taylor and Francis eLibrary.
3. Antony, N. R., Young, W. D. (2003). *Management Control in Nonprofit Organizations*. New York: McGrawHill/Irwin.
4. Antony, R., Govindarajan, V. (2003). *Management Control Systems*. New York: McGraw Hill.
5. Antony, R., Reece, J., Hertenstein, J. (1995). *Accounting Text and Cases*. Chicago: Irwin.
6. Bašić, M., Veledar, B. (2011). Analiza uzroka i posljedica izostanka mjerenja uspješnosti u javnom sektoru Bosne i Hercegovine. Zagreb-Split: RiM Konferencija –Zbornik znanstvenih radova, svezak I.
7. Bežovan, G. (1995). Neprofitne organizacije i kombinirani model socijalne politike. Zagreb: *Revija socijalne politike*, Godina II, br. 3.
8. Borović, N., Zakić V. (2011). Konceptualni okvir uspeha neprofitnih organizacija. Beograd: *Ekonomika preduzeća*, br. 5-6, Vol 59, Savez ekonomista Srbije.
9. Carman, J. G. (2007). Evaluation practice among communitybased organizations: Research into the reality, Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly, *American Journal of Evaluation*, 28 (1), 60-75.
10. Ferreira, A., Otlej, D. (2009). The design and ue of performance management systems: An extended framework for analysis, *Management Accounting Research*, 20 (4), Published by Elsevier Ltd., 263-282.
11. Fine, T., Snyder, L (1999). What is the difference between performance and benchmarking? *Public Managemet*, 81(1), 24-25.
12. Gulin, D. i dr. (2003). *Računovodstvo*. Zagreb: Ekonomski fakultet.
13. Gurd, B., Gao, T. (2007). Lives in balance: An analysis of the balanced scorecard in healthcare organizations, *International Journal of Productivity and Performance Management*, 57(1), 6-21.
14. Ijačić, N.(2007). *Merenje performansi neprofitnih organizacija – računovodstveni aspekti*, magistarski rad. Beograd: Ekonomski fakultet.
15. Interni evaluacioni izvještaj fakulteta. (2011).
16. Kaplan, R. S., Norton, D. P. (1992). The StrategyFocused Organization – How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Business Environment. *Harward Busines School Press*.
17. Kaplan, R. S. (2001). Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. *Nonprofit Management&Leadership*, 11 (3), John Willey&Sons, Inc., 354-372.
18. Kolin, M., Paunović, Ž. (2007). Neprofitni sektor i socijalna preduzeća. Beograd: *IDN*.
19. Krstić, B., Stevanović, T., Džunić, M. (2011). Određeni aspekti merenja performansi u organizacijama javnog sektora. *Ekonomске teme*, br. 3.
20. Kunz, H., Schaaf, T. (2011). General and specific formalization approach for a balanced scorecard. *Expert Systems with Applications*, 38(3), 1947-1955.
21. Marić, R. (2012). *Menadžment neprofitnih organizacija*. Beograd: Beogradska poslovna škola.
22. Milićević, V. (2003). *Strategijsko upravljačko računovodstvo*. Beograd: Ekonomski fakultet.
23. Müller J. (2007). *An Effective Performance Measurement System: Developing An Effective Performance Measurement System For City Of Elmira Cdbg SubGrantees*. New York: State University of New York.
24. Murray, V. (2004). The Evaluation of organizational Performance: Normative vs. Empirical Results. Toronto: *COI Conference*.
25. Petrović, T. M. (2006) Neprofitne organizacije, pojmovno određenje, vrste specifičnosti. Tuzla: *Ekonomska revija*, br. 7.
26. Petrović, T. M. (2006). *Bilansni agregati u funkciji menadžment kontrole u neprofitnim organizacijama*. Doktorska disertacija. Brčko: Ekonomski fakultet.
27. Petrović, T. M., Stević, S. (2015). Direnecijalne karakteristike neprofitnog sektora i stanje u Bosni i Hercegovini. Brčko: *Zbornik radova*, Godina 9, br. 9.
28. Poister, T. (2003). *Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations*. San Francisco:John Wiley&Sons, Inc.
29. Ritchie, W. J., Kolodinsky, R. W. (2003). Nonprofit Organization Financial Performance, Measurement: An Evaluation of New and Existing Financial Performance Measures. *Nonprofit Management and Leadership*, Vol. 13, No. 4, Wiley Periodicals, Inc., 367-378.
30. Stevanović, N. (2000). *Upravljačko računovodstvo*. Beograd: Ekonomski fakultet.
31. Teelken, C. (2008). The intricate implementation of performance measurement systems: Exploring developments in professional service organizations in the Dutch nonprofit sector. *International Review of Administrative Sciences*.
32. Urrutia, I., Eriksen, S. D. (2005). Application of the balanced scorecard in Spanish private healthcare management. *Measuring Business Excellence*, 9(4), 16-26.
33. Zelman, W., Pink, G., Matthias, C. (2003). Use of balanced scorecard in health care. *Journal of Health Care Finance*, 29(4), 116.
34. Wandongo, B. I. (2014). *Performance Management and Evaluation in NonProfit Organisations: An Embedded Mixed Methods Approach*. University of Bedfordshire.
- Wolf, T. (1999). *Managing a Nonprofit Organization in the Twenyfirst Centruy*. New York: Simon and Schuster.