

## АМБИЈЕНТ МЕНАЏМЕНТ КОНТРОЛЕ У НЕПРОФИТНИМ ОРГАНИЗАЦИЈАМА

### MANAGEMENT CONTROL ENVIRONMENT IN NONPROFIT ORGANIZATIONS

Др Теодор М. Петровић, доцент  
Економски факултет у Брчком

*Апстракт. Систем менаџмент контроле чине структура и процес. Структура описује какав је систем а процес описује шта он ради, тј. слично као што анатомија и физиологија описују људско тијело. У овом напису фокусирамо се на структуру стављајући је у шири контекст окружења менаџмент контроле. Разумијевање окружења менаџмент контроле од пресудног је значаја за поимање структуре менаџмент контроле која је код непрофитних организација у значајној мјери под утицајем унутрашњег и вањског амбијента (окружења).*

*Кључне ријечи: менаџмент контрола, амбијент, структура, непрофитне организације*

*Abstract: The system of management control is constituted of the structure and process. The structure tells us what the system is like, while the process describes what the system does, ie. much alike anatomy and physiology describing the human body. The focus of this piece of writing is on the structure, that is set in the wide context of management control environment. To understand the management control environment is of vital importance for comprehending the structure of management control, which, as far as non-profit organizations are concerned, is largely influenced by internal and external environment (surrounding).*

*Key words: management control, environment, structure, nonprofit organizations*

#### УВОД

Екстерно окружење значајно се разликује од једне до друге непрофитне организације што утиче и на дизајнирање система менаџмент контроле. Ови ентитети имају и унутрашње окружење: организациону структуру, програмску структуру, информациону структуру, административне факторе, факторе понашања и културолошке факторе. Сви ови елементи морају бити међусобно усклађени и морају се уклапати у екстерно окружење. Организациона структура може имати један од неколико облика (функционална, дивизионална, хибридна, матрична). Прописана (формална) организациона структура за сврху менаџмент контроле дефинисана је у условима центара одговорности с линијама контроле коју имају менаџери ових центара. Најчешћи центри одговорности у непрофитним организацијама су центри буџетираних (дискреционих) расхода, центри стандардних трошкова и профитни центри.

Избор програмске структуре један је од критичних задатака с којим се суочава топ менаџмент у настојању да повеже одговорност и контролу, развијајући структуру центара одговорности унутар шире организационе структуре. Информациона структура треба да задовољи вишеструке потребе стејкхолдера што ствара одређене проблеме и неопходни су компромиси у њеном дизајнирању. Правила понашања, обичаји, стандардни поступци, и етика не мијењају се често, за разлику од система менаџмент контроле, а називамо их административним факторима или правилима. Менаџмент контрола укључује и интеракције између људи и неопходно је успоставити конзистентност између личних циљева менаџера и професионалаца и циљева организације. Култура у екстерном окружењу утиче и на климу у организацији. У непрофитним организацијама културне норме професионалних група (љекара, професора, умјетника, музичара) ће имати главни утицај на културу саме организације.

## АМБИЈЕНТ (ОКРУЖЕЊЕ) МЕНАЏМЕНТ КОНТРОЛЕ

Функција менаџмент контроле у непрофитним<sup>1</sup> организацијама под утицајем је многобројних екстерних фактора и сви они конституишу њихово екстерно окружење.<sup>2</sup> Ово окружење се знатно разликује од једне до друге непрофитне организације и утиче на дизајнирање система менаџмент контроле. Менаџмент контрола у организацијама које имају релативно поуздане приходе, немају већу конкуренцију, програме који се не мијењају из године у годину, значајно ће се разликовати од оних са релативно неизвјесним изворима финансирања, значајном конкуренцијом и програмима који се често мијењају. Слично непрофитним, јавне организације као и организације које примају знатна средства од владе су под већим притиском и надзором од стране владе и јавности уопште.<sup>3</sup>

Организације имају интерно окружење и код дизајнирања система менаџмент контроле врховна управа мора пажљиво да размотри елементе који конституишу ово окружење. Оно укључује: 1) организациону структуру, 2) програмску структуру, 3) информациону структуру, 4) административне факторе, 5) факторе понашања и 6) културолошке факторе. Сви ови елементи морају бити не само међусобно усклађени већ се морају уклапати и у екстерно окружење. Систем менаџмент контроле је значајан алат менаџера који им користи као помоћ за складно функционисање организације.

## ОРГАНИЗАЦИОНА СТРУКТУРА

Организациона структура односи се на званични (формални, службени) приказ односа између менаџера и осталих лица у организацији.<sup>4</sup> Организација исто тако има и неформалну (неслужбену) структуру која није написана а ни неназначена. Пошто није у писаном облику, неформалну структуру организације тешко је описати и идентификовати и зато се фокусирамо на формалну структуру организација. Управљачки врх, приликом одређивању најбоље формалне структуре непрофитне организације разматра велики број чинилаца. Ово укључује разматрање питања најбољих одјељења за обављање одређених послова, активности које треба да буду извршене од стране запослених у специјализованим одјељењима, послова за које би били одговорни линијски менаџери, одлуке које би требало да буду донесене при или на самом врху организације, одлуке које би се повјеравале нижим нивоима менаџмента и сл.

Организације могу бити различито структуриране а задаци које треба да изврше њихови менаџери и запослени детерминисани су на различите начине. Неке непрофитне организације имају функционалну структуру у којој су запослени и менаџери груписани по основу обављања заједничких задатака, као што су пружање услуга, маркетинг, финансије и сл. Друге имају програмску структуру у којој су запослени и менаџери, који имају различите функције, груписани по сличним програмима или услугама. Неке имају матричну структуру гдје подједнак значај има и функционална и програмска одговорност. Неке су усвојиле организациону структуру сличну профитно оријентисаним ентитетима.

Формална структура организације може имати један од неколико облика. У функционалној структури задаци су класификовани према функцији, сви запослени који раде у истом функционалном подручју су под управом једног менаџера. На примјер, у центру за социјални рад сви радници би одговарали

<sup>1</sup> Мада многи сматрају да могу лако "препознати" НПО, међутим изненађујући је број проблема приликом њиховог прецизног дефинисања. Полазећи од овога једна од дефиниција НПО би била да су то организације чије остварење основних циљева не може бити процијењено помоћу уобичајених профитних (економских) мјера. Милићевић, В.: Стратегијско управљачко рачуноводство, ЦИД, Економски факултет Београд, Београд, 2003., стр. 363.

<sup>2</sup> Екстерни фактори које значајно утиче на непрофитне организације су, порески прописи, законски прописи, ограничења која се односе на циљеве и стратегије, професионалне норме, несофистициран начин управљања, политички утицаји и сл. Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7<sup>ed</sup>, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003., p. 372.

<sup>3</sup> Жеље штампе и јавности за информацијама морају се узети у обзир приликом дизајнирања система менаџмент контроле.

<sup>4</sup> Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7<sup>ed</sup>, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003., p. 373.

директору центра, док у болници све медицинске сестре би одговарале главној сестри болнице. Како организације расту и постају диверсификованије преусмјеравају се с функционалне на дивизионалну структуру. У дивизионалној структури функционални послови су груписани у логичке "организације у грозду", према клијентима, регионима, програмима и сл. Када, нпр., организација за примарну здравствену заштиту има дивизионалну структуру, њени запослени би могли бити груписани у посебне тимове по одређеним географским подручјима. У овом случају, запослени били би одговорни менаџеру тима или регионалном менаџеру, прије него директору примарне здравствене заштите. У болници са дивизионалном структуром, медицинске сестре би одговарале прије шефовима (начелницима) одјељења, као што је начелник хирургије, начелник интерне медицине, него главној сестри болнице.

Матрична форма је најкомплекснија организацијска структура. У овој форми појединци имају два супервизора: дивизионални или програмски супервизор и функционални супервизор. У болници медицинске сестре могу имати двоструке одговорности код подношења извјештаја, први према главној сестри болнице, други према главној сестри одјељења. На факултету професори имају одговорност и према декану факултета и према шефовима катедри.

Структуру менаџмент контроле чини организациона мрежа центара одговорности. Велике организације обично имају сложену хијерархијску структуру центара одговорности: јединице, секторе, одјељења или дивизије. Са изузетком оних који се налазе на дну организационе скале, сваки центар одговорности представља скуп мањих центара одговорности чиме је и сама организација у цјелини један центар одговорности. Функција топ менаџмента је планирање и контрола рада свих центара одговорности. Универзитет се састоји, нпр., од центара одговорности као што су Економски факултет, Правни факултет, Медицински факултет, Академија умјетности и сл. Високошколске организације (факултет или академија) могу бити састављене од посебних центара одговорности: катедра за менаџмент, катедра за рачуноводство и финансије, катедра за информатику и сл. Одјељења (катедре) могу бити подијељена, нпр., катедра за рачуноводство може имати: финансијско рачуноводство, управљачко рачуноводство, рачуноводство трошкова, ревизију и финансије и сл. Функција менаџмент контроле подразумева планирање, координацију и контролу рада свих наведених центара.

### **Центри одговорности**

Организациона структура за сврхе менаџмент контроле у условима центара одговорности одређена је обимом контроле коју врше менаџери ових центара. Иако контрола у непрофитној организацији примјенива од стране менаџера може бити тешка за утврђивање, увијек неко у организацији има контролу над одлуком која је повезана с ресурсима.<sup>5</sup> У неким случајевима контрола није честа и има дугорочне импликације, у другим случајевима контрола траје краће. Кључно питање које треба да постави топ менаџмент при дефинисању организационе структуре центара одговорности је "ко контролише које ресурсе", док одговорност сваког менаџера може бити измјерена за средства над којима он има разумну (не и потпуну) контролу.

Центар одговорности представља организациону јединицу у надлежности менаџера који је одговоран за њене активности. У свакој организацији (осим најмањих) постоји хијерархија центара одговорности. На најнижем нивоу у организацији су центри одговорности за секторе или друге мање организационе јединице. На највишем нивоу су одјељења или дивизије, које се састоје од неколико мањих организационих јединица. Чак и када се велике организационе јединице уклапају у дефиницију центра одговорности, термин се обично користи за ниже нивое подручја унутар организације.

Менаџмент контрола претпоставља идентификовање подручја одговорности које ће омогућити њену ефикасност. У функционално структурираној непрофитној организацији могу се лако идентификовати центри стандардних трошкова и центри буџетираних (дискреционих) расхода. Непосредни руководиоци подручја одговорности за стандардне трошкове у хијерархијској

---

<sup>5</sup> *Ibid*, p. 374.

управљачкој структури заузимају најнижи ниво и њихова одговорност је детерминисана додијељеним степеном слободе одлучивања за економичност трошења инпута, квалитет и поштовање рокова. Они су одговорни како за ефикасност тако и за ефективност. За ефикасну менаџмент контролу формирање подручја одговорности треба да буде у функцији три циља: планирања (буџетирања), контроле успешности менаџера и ефикасности центра и мотивације<sup>6</sup> и сва три се заснивају на стандардним трошковима, извјештајима о перформансама и одступањима.

Стандардни центри (мјеста) трошкова користе се када се јединице аутпута (учинци) могу лако идентификовати и одредити као што је, нпр., одјељење за радиологију у општој болници. Код стандардног центра (подручја) трошкова менаџер не одговара за фиксан износ трошкова него за унапријед одређен трошак сваке јединице аутпута. На примјер, током једног мјесеца одјељење педијатрије затражи од одјељења радиологије 500 снимака грудног коша и 200 снимака главе. Унапријед дефинисани трошкови су 25 КМ по једном снимку грудног коша и 50 КМ по снимку главе. Буџет расхода, према коме се мјере перформансе менаџера радиологије је 12.500 КМ (500 комада × 25 КМ) за снимак грудног коша и 10.000 КМ (200 комада × 50 КМ) за снимак главе, односно укупни трошкови износе 22.500 КМ.

У организацијама постоје организациони дијелови у којима се везе између инпута и аутпута тешко сагледавају, приходи се не могу финансијски исказати те се формирају подручја одговорности за буџетиране (дискреционе) расходе. Дискрециони центри расхода обично се користе када не постоји једноставан начин да се адекватно измјере резултати центра (нпр. финансије и рачуноводство). У овом случају менаџер је одговоран за фиксан износ трошкова и од њега се очекује да не прекорачи одобрени износ. На основу извјештаја о перформансама центра одговорности могу се сагледати одступања по појединим категоријама трошкова и предузимати корективне акције. Због уочених недостатака овакве врсте контроле често се користи техника управљања путем циљева која допуњује финансијске циљеве у процесу буџетирања, међутим ова техника није примјењива у непрофитним и јавним организацијама.

Центри одговорности који се могу релативно лако конституисати у непрофитном организацијама су центри трошкова и профитни центри. Идеја да профитни центри егзистирају у непрофитним организацијама може изгледати непримјерена, међутим постојање профитног центра може бити значајано средство за менаџмент контролу.<sup>7</sup> Имајући ово у виду, није нимало неконзистентно да профитни центар егзистира у неким непрофитним и јавним ентитетима, чиме се јасније може одредити оквир финансијске одговорности њихових менаџера. Пројектовањем биланса успеха и рачуноводственим извјештавањем о оствареним резултатима профитног центра у овим ентитетима функција менаџмент контроле учинила би се знатно ефикаснијом. Центари одговорности који се могу конституисати у непрофитним организацијама дају се у наредној табели:

**Табела 1 . Врсте центара одговорности у непрофитним и јавним организацијама**

<b>Врсте центра одговорности</b>	<b>Одговорни за</b>
1. Центри прихода	Приходе који су остварени путем центра
2. Центри трошкова: 20. Центри (стандардних) трошкова	Трошкове по јединици аутпута али не и за укупне трошкови који су настали у центру
21. Центри буџетираних трошкова	Трошење одобрених фиксних квота укупних насталих трошкова
3. Профитни (добитни) центри	Укупне приходе и трошкове
4. Инвестициони (имовински) центри	Укупне приходе, трошкове, резултат и улагања, односно стопу приноса на коришћени капитал

<sup>6</sup> Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd, 1999., str. 56.*

<sup>7</sup> Профитни центар у непрофитним и јавним организацијама треба једноставно схватити као термин који се односи на обим финансијске одговорности менаџера.

За разумијевање система менаџмент контроле значајни су критеријуми које топ менаџмент користи приликом доношења одлуке који би центри одговорности могли бити профитни центри а који центри трошкова. Пошто профитни центри укључују више елемената менаџерских перформанси него центри трошкова, они захтијевају и додатно вођење књиговодствених евиденција. У неким случајевима стварање профитних центара може имати и нефункционалне посљедице, може подстицати менаџере да већу пажњу усмјере остварењу прихода или смањењу трошкове у краћем периоду без довољне пажње за дугорочне посљедице. И поред ових нефункционалних посљедица профитни центар је пожељан, ако менаџер има разуман утицај на аутпуте и инпуте центра одговорности. У већини организација менаџери који извршавају програме, посебно оне који су географски одвојени, обично имају одређене јединице као профитне центре. У одређивању да ли би центар одговорности требало да буде профитни центар топ менаџмент обично разматра пет<sup>8</sup> критеријума: степен утицаја менаџера, перцепција јасне дефинисаности, изостанак нефункционалних иницијатива, егзистенција трансферних цијена и додатни трошкови вођења књиговодствених евиденција.

Менаџер центра одговорности требало би да има довољно овлашћења и да покаже разуман утицај и за приходе и за трошкове центра, што имплицира да менаџер не мора имати комплетну контролу над свим аутпутима и инпутима. Међутим, менаџери профитног центра обично треба да су овлашћени да врше контролу над обимом активности центра одговорности, квалитетом урађеног посла, варијабилним трошковима и директних фиксних трошкова по јединици учинка и понекад да значајније утичу и на цијене. Менаџер би требало да схвати да је објелодањени профит фер за центар одговорности као мјера његових финансијских перформанси. Ово не значи да је износ профита потпуно тачан или да садржи све аспекте перформанси довољне и за непрофитна мјерења. Ако је центар услуге структуриран као профитни, његов уобичајени циљ је праг рентабилитета гдје су трошкови услуга приближни или једнаки приходима. Еквилибријум прихода и трошкова је добар финансијски резултат.<sup>9</sup>

Организационим структурирањем детерминише се структура интерног рачуноводственог извјештајног система. Рачуноводство има задатак да извјештава како о перформансама организације како цјелине (финансијско рачуноводство) тако и о успјешности сваког организационог дијела (рачуноводство одговорности). У том смислу интерно рачуноводство је у функцији два базична циља и менаџери су подједнако заинтересовани за оба информациона подручја која се у литератури могу срести и под називом рачуноводство одлучивања и рачуноводство контроле.<sup>10</sup>

### Трансферне цијене

У дивизионално структурираним непрофитним организацијама између профитних центара постоје интерне испоруке учинака, чиме се отвара питање трансферних цијена између дивизија исте организације. Трансферне цијене искључиво се користе за трансакције у оквиру организације, наспрот екстерним цијенама које се користе за трансакције између организације и њених клијената. Организација се одређује за организационо устројство по профитним центрима да би рашчланила своја добитна остварења ради повећања ефикасности дијелова, а ипак очувала надређеност циљева организације над циљевима добитних центара и да би децентрализовала управљање, односно изградила пожељан ниво аутономије дијелова у чему види и важне мотивационе ефекте.<sup>11</sup>

У свим организацијама, како профитним тако и непрофитним, одређивањем трансферних цијене обезбјеђује се механизам за стимулисање оптималног коришћења средстава. Понашање менаџера профитних центара (и менаџера центара стандардних трошкова) често је под знатним утицајем начина структурирања трансферних цијена. Ако је услуга бесплатна, корисници нису мотивисани да

<sup>8</sup> Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo*, *Ekonomski fakultet, Beograd*, 1999., str. 72-73.

<sup>9</sup> Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7<sup>ed</sup>, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003., p. 379.

<sup>10</sup> Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo, računovodstveno izveštavanje po profitnim i investicionim centrima*, *Ekonomski fakultet, Beograd*, 1999., str. 45.

<sup>11</sup> Стевановић, Н., Малинић, Д., Милићевић, В.: *Управљачко рачуноводство, ЦИД Економског факултета у Београду, Београд, 2007., стр. 608.*

разматрају њену вриједност, склони су да захтијевају све услуге које могу добити без размишљања о томе колико су им оне стварно потребне. Ако се услуга може добити бесплатно, корисник услуге чак и не размишља о начину упоређивања њене вриједности са алтернативном услугом која тражи одређена средства. На примјер, ако пацијент треба на пут службеним аутомобилом болнице, који не плаћа, он неће узети у обзир да би јавни превоз или приватни аутомобил били знатно ефикаснији.

Ако центри одговорности не продају своје учинке, екстерним корисницима може изгледати да нема поузданог начина да се утврде њихове трансферне цијене. Међутим, готово сви центри услуга имају своје копије у профитним организацијама. Принципи који се користе да се поставе трансферне цијене у непрофитним и јавним организацијама обично могу бити лакше адаптирани него што је то случај у профитним организацијама. Пред управљачким рачуноводством и менаџментом налази се озбиљан изазов - формирање одговарајућег система и политике трансферних цијена. Обично се наводе четири приступа која непрофитне организације користе у успостављању трансферних цијена: тржишне цијене; цијене засноване на стварним (пуним) трошковима; цијене засноване на стандардним трошковима и споразумне (на преговорима засноване) цијене.<sup>12</sup>

За мјерење и исказивање остварења профитног центра најбоље рјешење одређивања трансферне цијене међудивизионих испорука учинака је тржишна цијена под условом да постоје познате и упоредиве цијене. Уколико не постоји валидна тржишна цијена, усљед непостојања екстерног тржишта, трансферне цијене би се морале формирати ослањањем на стварне (пуне) трошкове. Уобичајена пракса је да се користи пуна цијена као и за екстерне купце, с тим да се зарачунава мања разлика у цијени, нешто изнад стварне цијене коштања јединице учинка. У посебним околностима дивизиони менаџери преговарају о трансферним цијенама и утврђују споразумне трансферне цијене. Оне треба да одговарају пословној реалности, али и да буду фер цијене за дивизионе менаџере укључене у преговоре о трансферним цијенама.

## ПРОГРАМСКА СТРУКТУРА

Центри одговорности могу бити класификовани на пословне центре или центре услуга. Аутпути пословног центра директно доприносе циљевима организације, док се центар услуга често назива и центар за подршку. Многи пословни центри су и профитни, иако су неки назначени као центри прихода или центри трошкова. Центар услуга може бити дискрециони центар трошкова, стандардни центар трошкова или профитни центар. У посљедњем случају центар продаје своје услуге другим организационим јединицама и његови резултати мјере се оствареним приходом од продаје. Њихов циљ обично није стварање профита него достизање прага рентабилитета. Проширење концепта профитног центра на центар услуга у непрофитним и јавним организацијама релативно је нов појам и када је добро структуриран функционише као профитни центар и представља значајан инструмент менаџмент контроле.

Многе непрофитне организације праве разлику између центара одговорности и програма. Ове организације у свом систему менаџмент контроле имају и програмске структуре и структуру центара одговорности. Структура центара одговорности садржи информације класификоване по центрима одговорности. Ове информације користе се за планирање активности појединих центара одговорности, за координацију пословања између појединих центара у организацији и мјерење перформанси менаџера центара одговорности. Информације о програмима и плановима које организација предузима садржане су у програмској структури. Менаџери користе програмску структуру за три основне намјене: доношење одлука о програмима и износу средстава за финансирање програма, да обезбиједи основ за наплату од клијената или за рефундацију насталих трошкова и да обезбиједи компарацију са сличним програмима у другим непрофитним и јавним организацијама.

---

<sup>12</sup> *Препознатљива су два основна и један изведени приступ формирању трансферних цена. То су тржишно засноване и трошковно засноване трансферне цене, као основне методе њиховог формирања и споразумне трансферне цене, као изведени вид трансферних цена. Стевановић, Н., Малинић, Д.: Управљачко рачуноводство, Економски факултет, Београд, 2003., стр. 586-592.*

Када постоји и структура центара одговорности и програмска структура, систем менаџмент контроле мора да идентификује њихове интеракције. Дизајнирање структуре контроле било би једноставније када би сваки програм продавао своје услуге, имао запослене који не раде на другим програмима и сваки менаџер програма имао значајну контролу при запошљавању, набавкама и при доношењу других одлука којима мотивише запослене.<sup>13</sup> У неким случајевима центар одговорности може имати само један програм и то је једини центар одговорности. Ако је тако, програмска структура одговара структури центра одговорности, што је случај, нпр., у локалној влади: једно одјељење надлежно је за образовање, друго за комуналне послове, треће за јавни регистар, итд.

Кореспонденција између програма и центара одговорности један према један обично не постоји увијек. На примјер, регионална служба примарне здравствене заштите, која је центар одговорности, ради на неколико програма, док је систем менаџмент контроле обавезан да идентификује односе између центара одговорности НПО и њихових програма. Већина ентитета није организована на начин који дозвољава уређеност и лако дефинисање структуре контроле. Многе НПО дјелују на ширем географском подручју и морају код дизајнирања своје структуре уважавати ову чињеницу. Да ли у систему болница треба да постоји један менаџер за рехабилитације и лијечење од алкохолизма с јасном географском одговорношћу или би менаџери одређених регија, који имају одговорност на свом подручју за све ове програме, требали да буду укључени и у програм рехабилитације и лијечења од алкохолизма?

Односи између центара одговорности и програма могу бити приказани на примјеру болнице. Центри одговорности подијељени су на пословне центре и центре услуга. Ако пословни центар, нпр., одјељење за хоспитализовање екстерних пацијената може да ради на неколико програма, пружа услуге 12.500 визита за програм спортске медицине, 10.000 визита за програм лијечења од алкохолизма и 8.500 визита за програм опоравка од болести наркоманије. У исто вријеме програм рехабилитације од наркоманије може користити услуге неколико пословних центара и центара услуга. У овом прегледу центар користи 300 дана пословног центра који нуди дневну његу, 300 лабораторијских налаза и 8.500 визита од одјељења екстерних пацијената, такође користи услуге одржавања, припремања хране, праонице рубља, администрације и услуге социјалне службе болничког услужног центра. Ако би ова одјељења била формирана као профитни центри могла би да продају своје услуге и пословним центрима и програмима. С друге стране њихови трошкови били би усмјерени на пословне центре и програме. Избор адекватне програмске структуре један је од критичних задатака са којим се суочава топ менаџмент већих непрофитних организација.

**Табела 2. Однос између центара одговорности и програма**

Центри одговорности	Програми			
	Спортска медицина	Лијечење од алкохолизма	Рехабилитација од наркоманије	Хирургија
<i>Пословни центри</i>				
Дневна њега	3.800 дана	1.200 дана	300 дана	8.000 дана
Хирургија	1.000 операција	-	-	500 операција
Лабораторија	2.000 тестова	500 тестова	300 тестова	2.000 тестова
Радиологија	8.000 снимака	-	-	1.500 снимака
Брига о екстерним пацијентима	12.500 визита	10.000 визита	8.500 визита	
<b>Центри услуга</b>				
Припрема	Трошкови алоцирани на пословне центре у циљу мјерења пуних трошкова пословних центара и програма коришћења ресурса пословних центара			
Дијетална исхрана				
Вешерница				
Административне и социјалне услуге				

Извор: Прилагођено према Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7<sup>ed</sup>, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003., p. 17.

<sup>13</sup> Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7<sup>ed</sup>, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 381.

У великим НПО програмска структура обично се састоји од неколико нивоа. На врху је неколико главних програма, док су на дну елементи програма. Елемент програма представља неку активност или сродну групу активности коју организација извршава директно да би постигла организациони циљ, или индиректно као подршка другим елементима програма. Између програма и елемената програма су категорије и подкатегије програма. У релативно једноставној структури НПО нема потребе за програмским категоријама (или подкатегијама), елементи програма могу бити агрегирани директно у програме. У хијерархијски структурираним може постојати неколико нивоа категорија програма. Примјер програма, категорија, поткатегија и елемената програма приказан је у наредној табели:

**Табела 3. Програми, категорије, поткатегије и елементи програма**

<b>1. Програм</b>	<b>85</b>	<b>Здравствена и социјална заштита</b>
1.1. Категорије програма	85.1	Дјелатност хумане медицине
	85.2	Ветеринарска дјелатност
	85.3	Дјелатност социјалне заштите
1.1.1. Поткатегија програма	85.31	Социјална заштита у установама са смјештајем
	85.32	Социјална заштита без смјештаја
	85.321	Дјелатност инвалидних организација
	85.322	Дјелатност хуманитарних организација
	85.323	Дјелатност остале социјалне заштите без смјештаја
1.1.1.1. Елементи програма	85.3231	Социјална помоћ и надзорни рад са дјецом и омладином
	85.3232	Дјелатност заштите породица са дјецом (додатак на дјецу)
	85.3233	Заштита цивилних жртава рата
	85.3234	Дјелатност дневне бриге за хендикепирану дјецу
	85.3235	Дјелатност дневне бриге за хендикепирана одрасла лица
	85.3236	Дневна помоћ болесницима и осталим социјално угроженим групама
	85.3237	Кућна њега лица која нису у стању да се сама о себи брину

*Извор: Закон о стандардној класификацији дјелатности БД БиХ ("Сл. гласник Брчко Дистрикт БиХ", бр. 4/01)*

При дизајнирању програмске структуре топ менаџмент се фокусира на неколико различитих врста програма: мисија<sup>14</sup> и програми подршке, администрација, развој и елементи програма. Програми могу бити класификовани као мисије или као подршка другим програмима. Програми мисије везују се за циљеве<sup>15</sup> организације и они су обично фокусирани на клијенте. Програми подршке омогућавају услуге другим програмима, међутим они обично не раде директно са клијентима. У доношењу одлука о алокацији ресурса менаџмент своју пажњу усмјерава на циљне програме. Износ неопходних ресурса за подршку програму зависи од величине и карактера програма. На факултетима програми мисије везани су за научноистраживачки рад а програми подршке подразумијевају публикавање научних и стручних радова, финансијску помоћ студентској организацији, одржавање зграда и сл.

За администрацију треба да постоји одвојен програм. Програм подршке обично укључује одређене мјешовите категорије програма или елементе који, иако нису стриктно административни, логички не припадају другим програмима и нису довољно значајни да буду постављени као одвојене категорије програма. Аргумент за доношење посебног програма за администрацију је да топ менаџмент усмјери своју пажњу на активности администрације. У организацији која добија финансијске средства од дародаваца требало би да постоји одвојен програм за трошкове који су везани за њихов развој. Дародавци су заинтересовани колико је донираног новца искоришћено за мисије програма, а колико

<sup>14</sup> Мисија представља базичну сврху постојања организације као и препознатљиве начине за остваривање своје улоге у задовољавању интереса главних стејкхолдера, према: Тодоровић, Ј., Буричин, Д., Јаношевић, С.: Стратегијски менаџмент, ИЗИТ, друго издање, Београд, 1998., стр. 151-152.

<sup>15</sup> Циљеви представљају стање, односно тип и ниво пословних перформанси којима ће организација тежити у остваривању своје мисије. ... циљеви се сматрају примарном планском одлуком којима се битно профилира, мотивише и контролише понашање организације, према Тодоровић, Ј., Буричин, Д., Јаношевић, С.: Стратегијски менаџмент, ИЗИТ, друго издање, Београд, 1998., стр. 153.



за развој. Постоје тешкоће у разграничавању између трошкова развоја и трошкова програма мисије а одвојени програми раздвајају те дјелатности. Ако је изводљиво, елементи програма треба да буду у надлежности једног менаџера, међутим ако није топ менаџмент треба да покуша повезати елементе програма са одговорношћу мањег броја лица.

Структура програма не би требало да одговара организационој структури. Међутим, треба да постоји лице која има одговорност за сваки програм (категорију, подкатегорију и елемент програма). Потреба за конвергенцијом организационе структуре и структуре програма има за резултат матричну структуру. Матричну структуру чине менаџери програма дуж једне линије руковођења и менаџери функционално организованих центара одговорности дуж друге линије.

## ИНФОРМАЦИОНА СТРУКТУРА

Информације су неопходне планерима (пројектантима) програма и аналитичарима као и менаџерима центара одговорности. Планерима и аналитичарима информације су потребне како би донијели одговарајуће одлуке и извршили компарацију трошкова и учинака са сличним програмима, док су менаџерима центара одговорности информације о инпутима и аутпутима што олакшава њихову контролу прихода и трошкова. Ове информације треба довести у везу са разликом између програмске и организационе структуре. Програмска структура је дизајнирана прије свега да задовољи потребе планера и аналитичара и приказује пуне трошкове извршавања програма, док је структура одговорности дизајнирана да задовољи потребе оперативних менаџера и наглашава контролабилне трошкове центара одговорности.<sup>16</sup>

Приликом дизајнирања информационе структуре топ менаџмент би морао бити сигуран да тим (група) која врши дизајнирање или модификацију система менаџмент контроле не буде сачињена претежно од лица који заступају став или програмских или оперативних менаџера. У идеалном случају, дизајнери система би требали бити независни од било којих корисника и реално измјерити аргументе сваког. Структура информација би требала да задовољи већину потреба, међутим пошто информације служе вишеструким потребама које се међусобно разликују ово доводи до компликација и у појединим случајевима неопходан је компромис при дизајнирању структуре. Међутим, у већини ситуација структура информација може бити дизајнирана да служи потребама и једних и других.<sup>17</sup>

## АДМИНИСТРАТИВНИ ФАКТОРИ

Скуп правила, смјерница, обичаја, стандардних поступака и етике који постоје у свакој непрофитној и јавној организацији називамо административним правилима. У односу на систем менаџмент контроле који укључује континуиране промјене, административни фактори се често не мијењају. Нека правила која су унапријед постављена у приручницима су формална, док су друга, под којима подразумевамо понашање, неформална. Она се односе на најобичније ствари<sup>18</sup> и најважније одлуке.<sup>19</sup>

Понашање је дефинисано правилима непрофитне организације а одступање је дозвољено само у специфичним условима, нпр., ако менаџер процијени да је одступање у најбољем интересу за организацију. Правилник може, нпр., забрањивати плаћање за прековремени рад, међутим, менаџери могу, уз сагласност вишег нивоа менаџмента, у одређеним условима одобравати ове исплате. Друга правила су дословна и не смију се прекршити, нпр., примање мита или узимање алкохола и опојних

<sup>16</sup> Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, 7<sup>ed</sup>, McGraw- Hill/Irwin, New York, 2003., p. 388.

<sup>17</sup> На факултету шефу катедре (програма) за рачуноводство и финансије неопходне су информације о броју уписаних студената, постигнутом успјеху, запошљавању студената послје дипломирања и сл., али без компарације са другим факултетима. С друге стране декан жели да упореди програм матичног са програмом других факултета и требају му информације о броју уписаних студената, тежини пријемних тестовима, резултати пријема и сл.тд. Добро дизајнирана структура омогућује информације и шефу програма и декану.

<sup>18</sup> Физичко обезбјеђење објекта, ТВ надгледање, компјутерске лозинке и сл.

<sup>19</sup> Капитални расходи преко 20.000 КМ који се морају одобрити од стране управног одбора.

дрога. Неке специфичне врсте правила и процедура су процедура физичке контроле (која је прије оперативна него менаџмент контрола), процедура административне контроле (провјера свих износи већих од 3.000 КМ) и административна правила (попуњавање обрасца о путним трошковима). Потребно је много размишљања да се одреде и формализују (правилником) правила и поступци. Они треба да буду прије смјернице него стална правила, мада у пракси има јасних и очигледних модела, универзални рецепт не постоји. Временом нека формална правила застарјевају и треба их провјеравати и усклађивати са захтјевима времена.

Важан административни фактор је дугорочна структура награђивања. Менаџере треба награђивати на основу постигнутих у односу на планиране перформансе. Ипак, ово је тешко постићи због два основна разлога. Прво, перформансе центра одговорности, као и перформансе менаџера, под утицајем су многобројних фактора. Друго, није реално очекивати да ће менаџери постићи дугорочне и краткорочне циљеве када се систем менаџмент контроле примарно фокусира на краткорочне циљеве. Систем може приказати само оно што се стварно десило али не и оно што ће се десити, као последица садашњих активности менаџмента. Као резултат овога, центри одговорности и менаџери програма мотивисани су, прије свега, за постизање краткорочних циљева. Недостатак знања за мјерење и награђивање перформанси менаџера на дугорочној основи озбиљна је слабост у систему менаџмент контроле у профитним а поготову у непрофитном и јавном сектору.

## **ФАКТОРИ ПОНАШАЊА И КУЛТУРОЛОШКИ ФАКТОРИ**

Менаџмент контрола укључује и интеракције међу људима. Понашање људи у непрофитним и јавним организацијама важан је фактор њиховог унутрашњег окружења. Главно питање које топ менаџмент мора поставити је подударност између личних циљева и потреба менаџера, запослених и циљева и потреба организације. Људи приступају организацији усљед тога што вјерују да радом могу постићи један или више личних циљева. Када се укључе у организацију, они схватају да ће им то помоћи да постигну своје личне циљеве и да ће својим радом допринијети организацији. Лични циљеви могу бити изражени као потребе. Неке од потреба су материјалне и могу бити задовољене зарађеним новцем, док су друге психолошке природе. Људи желе потврду својих могућности и талента, да буду прихваћени као чланови социјалне групе, да имају осјећај личне вриједности и сигурности, слободу да могу доносити одлуке, потврду доброг мишљење о себи и сл.

Личне потребе могу се класификовати на екстерне и интерне. Екстерне потребе се задовољавају различитим поступцима, новцем примљеним од организације или наградом од стране претпостављеног. Интерне потребе задовољавају се мишљењем које људи имају о себи, осјећајем успјеха, стручности или чисте савјести. Значај ових потреба варира током времена од особе до особе. Значај који људи придају својим потребама под великим је утицајем њихових колега и претпостављених. За неке је већа зарада доминантна потреба, за друге је важнији осјећај да допринесе друштву, да су лидери у организацији и сл.

Циљеви непрофитне организације су у ствари циљеви управног одбора или управљачког врха. Управљачки врх жели да организација постигне циљеве, али циљеви организације нису увијек подударни са личним циљевима менаџера, професионалаца и запослених. Уколико чланови организације настоје да раде у свом властитом интересу, остварење општих циљева може бити значајно угрожено. Разлика која се појављује између циљева организације и личних циљева појединачца потенцира циљ система менаџмент контроле. Увијек када постоји могућност систем би требало да буде структуриран тако да мотивише чланове на предузимање акција у складу са њиховим интересима и најбољим интересима за организацију. Мотивација, која је својствена систему менаџмент контроле, треба да допринесе подударности циљева и, ако постоји тај услов, одлука коју менаџер сматра правилном са личног аспекта биће разумна и за организацију као цјелину.

Не постоји савршена подударност између индивидуалних циљева и циљева организације. Многе особе желе што веће плате, али са становишта организације постоји горња граница за исплату плата (зарада). Систем менаџмент контроле не би требало да мотивише појединце да раде против најбољих интереса организације. Ако организација има за циљ ниске трошкове и висок квалитет услуга и ако њен систем менаџмент контроле награђује менаџере искључиво за смањивање трошкова, менаџери ће

смањењем трошкове смањити и квалитет услуга, што доводи до неподударности циљева. Узимајући у обзир ове потешкоће менаџмент, приликом процјене система менаџмент контроле, мора да постави два питања: "који поступци мотивишу људе да заузимају властите интересе и да ли је такво понашање најбољи интерес за организацију као цјелину"?

Линије<sup>20</sup> које спајају квадратиће (дијелове) на организационој шеми наговјештавају да се одлуке у организацији доносе на хијарархијски начин. Управљачки врх доноси одлуке, одлуке се даље саопштавају преко хијарархије организације наниже а нижи нивои оперативних менаџера спроводе њихову имплементацију. Овај модел није једини начин на који функционише највећи број непрофитних и јавних организација. Оперативни менаџери одговарају на директиве управљачког врха у складу са схватањем како оне утичу на њихове личне потребе. Акције које менаџер предузима да би постигао личне циљеве могу неповољно утицати на друге менаџере пошто су менаџери у интеракцији. Менаџери, нпр., могу расправљати о томе која ће одјељења имати предност у коришћењу ограниченог капацитета болничке лабораторије, операционе сале или компјутерског центра на факултету и као резултат тога могу настати конфликти између запослених унутар организације.

Топ менаџмент мора одржавати добру равнотежу између снага које стварају конфликт и снага које стварају кооперацију.<sup>21</sup> Неки конфликти су неизбјежни, чак и пожељни, када настају као резултат конкуренције између учесника код пружања помоћи или других начина задовољења потреба пацијената и оваква конкуренција је здрава. Конфликт се појављује и због тога што поједини чланови организације виде свијет различито и вјерују да су другачије акције у најбољем интересу организације. Конфликт се, на примјер, може појавити и код најбољег начина поставке изложбе у градској галерији, у систему средњошколског образовања за избор најатрактивнијих занимања, о најбољем третману пацијената и сл. До одређених граница ова врста конфликта је корисна и доноси најбоље што могу пружити чланови организације. Најспособнији менаџери, професионалци, запослени имају прилику да у потпуности потврде свој таленат.

Све непрофитне организације имају своју атмосферу и културу. Културолошке норме изведене су дијелом из традиције, дијелом су под екстерним утицајима као што су друштвене норме, а дијелом произлазе из ставова менаџмента. Ове норме скоро никада нису дате у писаном облику и сваки покушај да се то уради завршава површношћу. Умјесто тога, оне се дјелимично проводе практичним радом и програмима обуке. Исто тако, оне се преносе путем менаџера, професионалаца и других чланова организације користећи ријечи, дјела, гестикалацију, како би се указало на одређене прихватљиве врсте понашања и дјеловања. Културолошки фактори екстерног окружења значајно утичу и на климу контроле у самој организацији. У непрофитној и јавној организацији која има добру управљачку структуру главни менаџер одређује став који може бити изражен на неколико начина. Уколико, нпр., извјештаји линијских менаџера завршавају у ладици вишег менаџмента без дискусије о постигнутим перформансама, линијски менаџери ће схватити да ови извјештаји нису ни важни. Међутим, уколико се о овим извјештајима расправља са одговорним менаџером, то је сигнал да су извјештаји значајни. Разговор о постигнутим перформансама одређеног менаџерског нивоа с вишим менаџментом исто тако је значајан као и формално постављен буџет за њихове активности. Када су времена тешка, процес контроле запослени прихватају знатно озбиљније него када је економија у просперитету. У великом броју непрофитних организација културолошке норме професионалних група (љекара, медицинских сестара, социјалних радника, умјетника, професора) имају главни утицај на културу њихових организација.

## ЗАКЉУЧАК

Један од најтежих аспеката дизајнирања система менаџмент контроле је дефинисање структуре система, неговe мреже центара одговорности. У одређивању које центре одговорности додијелити

<sup>20</sup> *Линије комуникације или канал команди. Организациона шема је симболички (графички) приказ организационе структуре са радним јединицама, функцијама, секторима и управљачким позицијама.*

<sup>21</sup> *Antony, N. R., Young, W. D.: Management Control in Nonprofit Organizations, 7<sup>th</sup> ed., McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003, p. 393.*

менадерима, управљачки врх посебну пажњу мора посветити ресурсима који су под контролом менаџера. Ово је основа за креирање центара одговорности. Поред овога, управљачки врх мора размотрити начине да се постигне подударност између личних циљева сваког менаџера центра одговорности и циљева организације као цјелине. Дијелом, циљеви менаџер једног центра одговорности су под утицајем који ствара топ менаџмент код награђивања одређеног понашања. Један од основних аспеката мотивационог система су трансферне цијене у организацији. Топ менаџмент мора бити веома опрезан код успостављања структуре трансферних цијена и добро постављена структура трансферних цијена утиче на индивидуално понашање менаџера и њихово подржавање укупних циљева организације. Преко ових разматрања, виши менаџмент мора обратити пажњу на усклађеност програма и центара одговорности. Програми представљају оперативну дефиницију стратегије организације и могу бити подијељени у категорије, подкатегорије и елементе. Сваки аспект програма мора бити додијељен центру одговорности а систем менаџмент контроле мора бити дизајниран да обезбиједи информације и о програму и центру одговорности. Ово тражи пажљиво структурирање рачуноводствених информација које треба да пруже неопходну подршку менаџменту. Топ менаџмент мора водити рачуна да различити контролни инструменти ефективно утичу на људско понашање. Један деликатан баланс мора се успоставити између кооперације и конфликта (сукоба), тако да појединци, менаџери и професионалци раде заједно у постизању циљева организације и још увијек су у могућности да имају законит и здрав конфликт на најбољи начин за њихово постизање.

#### **ЛИТЕРАТУРА:**

1. Antony, N. R., Young, W. D.: *Management Control in Nonprofit Organizations*, Seventh Edition, McGraw-Hill/Irwin, New York, 2003.
2. Malinić, D.: *Divizionalno računovodstvo, računovodstveno izveštavanje po profitnim i investicionim centrima*, Економски факултет, Београд, 1999.
3. Милићевић, В.: Стратегијско управљачко рачуноводство, ЦИД Економског факултета у Београду, Београд, 2003.
4. Стевановић, Н., Малинић, Д., Милићевић, В.: *Управљачко рачуноводство*, ЦИД Економског факултета у Београду, Београд, 2007.
5. Стевановић, Н., Малинић, Д.: *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет, Београд, 2003.
6. Стевановић, Н.: *Управљачко рачуноводство*, Економски факултет, Београд, 2001.
7. Тодоровић, Ј., Ђурићин, Д., Јаношевић, С.: *Стратегијски менаџмент*, ИЗИТ, друго издање, Београд, 1998.