

STRATEŠKO MJERENJE PERFORMANSI U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

Kuran, Marija

Master's thesis / Diplomski rad

2017

Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj: **University of Split, Faculty of economics Split / Sveučilište u Splitu, Ekonomski fakultet**

Permanent link / Trajna poveznica: <https://um.nsk.hr/um:nbn:hr:124:187549>

Rights / Prava: [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

Download date / Datum preuzimanja: **2024-07-11**

Repository / Repozitorij:

[REFST - Repository of Economics faculty in Split](#)



**SVEUČILIŠTE U SPLITU
EKONOMSKI FAKULTET**

DIPLOMSKI RAD

**STRATEŠKO MJERENJE PERFORMANSI U
NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA**

Mentor:

Prof.dr.sc. Andrijana Rogošić

Student:

Marija Kuran 2141639

Split, Veljača, 2017.

SADRŽAJ

1. UVOD	1
1.1. Problem istraživanja	1
1.2. Predmet istraživanja	1
1.3. Istraživačke hipoteze	2
1.4. Ciljevi istraživanja.....	3
1.5. Metode istraživanja	4
1.6. Struktura diplomskog rada	4
2. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA6	
2.1. Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija	6
2.2. Izvori financiranja neprofitnih organizacija	9
2.3. Temeljna obilježja osnivanja i djelovanja neprofitnih organizacija.....	10
2.4. Neprofitni sektor u Hrvatskoj i u visoko razvijenim zemljama	12
2.5. Uspješnost poslovanja neprofitnih organizacija.....	13
2.6. Pojam i značajke sustava interne kontrole odnosno unutarnjeg nadzora	14
3. METODE STRATEŠKOG UPRAVLJANJA PERFORMANSAMA U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA	16
3.1. Strateško menadžersko računovodstvo	16
3.2. Prednosti i nedostaci pojedinih metoda.....	20
4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O PRIMJENI METODA STRATEŠKOG UPRAVLJANJA PERFORMANSAMA U SPORTSKIM NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA	35
4.1. Metodološki aspekti istraživanja	35
4.2. Analiza rezultata empirijskog istraživanja	35
5. ZAKLJUČAK	65
6. SAŽETAK.....	67
SUMMARY	67
7. LITERATURA.....	68
POPIS TABLICA I GRAFOVA	72

1. UVOD

1.1. Problem istraživanja

Stalne promjene u internom ili eksternom okruženju dovele su do promjena unutar organizacija, bilo profitnih ili neprofitnih. Stoga je za svako poduzeće bitno da prate svoje troškove, te da pravilno upravljaju svojim resursima. Time bi lakše došli do svojih ciljeva te u velikoj mjeri zadovoljili potrebe svojih kupaca i korisnika. Stoga, mnoga poduzeća koriste metode upravljanja troškovima i resursima, u cilju smanjenja troškova te pravilnog korištenja resursa. U svojim poslovima koriste različite metode kao što su ABC metoda koja je temeljena na aktivnostima, Balanced Scorecard i mnoge druge koje se spominju u radu.

Naime, problem ovog istraživanja je upotreba metoda za strateško upravljanje performansama u neprofitnim organizacijama te njihove pozitivne i negativne strane. Kod neprofitnih organizacija je specifično to što one ne ostvaruju profit za razliku od profitnih. Nadalje, bitno je da pravilno raspolažu svojim resursima te da u velikoj mjeri prate svoje troškove. Oni posluju od donacija, koje ne moraju biti česte, a da bi ostvarili svoje ciljeve oni moraju pravilno raspolagati tim donacijama da ne bi bankrotirali i prestali s poslovanjem. Mnoge organizacije u Republici Hrvatskoj u većini slučajeva koriste zastarjele metode obračuna troškova, što često dovodi do nepravilnog i nepotpunog obračuna troškova.

1.2. Predmet istraživanja

Predmet istraživanja je istaknut u samom naslovu, a to je strateško upravljanje performansama u sportskim neprofitnim organizacijama. Prikazana je anketa koja pokazuje da li sportske neprofitne organizacije koriste neku od tih metoda te koju koriste. Ta ista anketa je upućena sportskim neprofitnim organizacijama na području Republike Hrvatske. Na temelju njihovih odgovora došlo se do najvažnijih odgovora vezanih za upravljanje performansama.

U radu su objašnjeni najvažniji pojmovi vezani za strateško upravljanje performansama, pojmovi vezani za neprofitne organizacije te način njihova poslovanja. Bitno je pokazati što koja metoda upravljanja performansama obuhvaća, način na koji se ista primjenjuje u

neprofitnim organizacijama, njene prednosti i nedostatke, koje metode sportske organizacije koriste te kako one utječu na financijski rezultat u cjelini.

1.3. Istraživačke hipoteze

Na temelju čitanja stručnog rada profesorice Danice Bakotić¹ došla sam na ideju za ovaj rad. Ona je opisala upravljanje performansama u profitnim organizacijama te je došla do zaključka da organizacije koje koriste balansirana mjerila organizacijskih performansi i suvremene modele za mjerenje organizacijskih performansi, ostvaruju bolje organizacijske rezultate. Naime, moj cilj je prikazati kako se upravlja performansama u neprofitnim organizacijama, te da li primjenom tih metoda dolaze do boljih organizacijskih rezultata. Nadalje, postoji i istraživanje profesorica Branke Ramljak i Andrijane Rogošić² koje su u svom radu prikazale interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete u profitnim poduzećima. U tom radu su došle do zaključka da je u Hrvatskim poduzećima došlo do porasta primjene suvremenih metoda interno orijentiranog računovodstva, te sam na temelju toga došla do ideje da provjerim koliko sportskih neprofitnih organizacija u Republici Hrvatskoj ima interno orijentirano računovodstvo te kako to utječe na njihove financijske pokazatelje te korištenje računovodstvenih informacija u svrhu planiranja i kontrole. Poglavlje u knjizi *Controlling and Knowledge*, kojeg je napisao Tomasz Dyczkowski³, prikazuje između ostalog koliko su volonteri bitni u neprofitnim organizacijama, stoga sam došla do zaključka da bi trebalo istražiti koliko su bitni u Hrvatskim neprofitnim organizacijama, pogotovo u području računovodstva.

¹ Bakotić, D. (2014.): Suvremeni modeli za mjerenje organizacijskih performansi; *Ekonomski misao i praksa* Dubrovnik god. XXIII br. 1 str. 373-388

² Ramljak, B., Rogošić A.(2013.): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete; *Ekonomski Pregled*, 64 (1) str. 30-48

³ Dyczkowski, T. (2014.): *Management Information System for Non-Governmental Organisations. The evidence from Poland*; U:Dyczkowska J., Kuzdowicz P.: *Controlling and Knowledge: Shaping and Information Environment in Contemporary Business Organizations*, Wroclaw: Publishing House of Wroclaw University of Economics Wroclaw, str. 17-41

Na temelju tih radova došla sam do hipoteza koje će biti prihvaćene ili odbačene:

1. Organizacije koje imaju interno orijentirano računovodstvo imaju bolje financijske pokazatelje u odnosu na one koje ga nemaju.
2. Sportske neprofitne organizacije s interno orijentiranim računovodstvom često koriste računovodstvene informacije u svrhu planiranja i kontrole.
3. Sportske neprofitne organizacije u kojima je razvijen unutarnji nadzor provode veći broj metoda za dobivanje informacija o optimizaciji troškova od onih koje nemaju unutarnji nadzor.
4. U organizacijama u kojima volonteri obavljaju poslove računovodstva oni ujedno i uvelike pomažu u kreiranju računovodstvenih informacija.

1.4. Ciljevi istraživanja

Naime, definiranjem problema i predmeta istraživanja došlo se do definiranja samog cilja istraživanja. Cilj istraživanja je prikazati kako sportske neprofitne upravljaju svojim performansama. Tu se govori o metodama koje one mogu koristiti kako bi što efikasnije upravljale troškovima, a u jednom od prethodnih dijelova već su se spominjale neke od njih. Cilj je prikazati njihove prednosti i nedostatke, načine kako se one koriste, te pomoću koje se postiže najbolja i najkvalitetnija alokacija troškova. Ujedno je bitno prikazati kako ih najefikasnije upotrijebiti i koja je od pojedinih metoda najbolja za pojedinu organizaciju. Naime, cilj je prikazati koje se metode u Republici Hrvatskoj najčešće koriste te da li njihova primjena utječe na bolje financijske rezultate. Nadalje, važno je odrediti da li postoji razlika između neprofitnih organizacija koje koriste interno orijentirano računovodstvo i onih koje ga ne koriste, u kolikoj mjeri to utječe na financijske rezultate te da li neprofitne organizacije s interno orijentiranim računovodstvom češće koriste računovodstvene informacije u svrhu planiranja. Često se spominje u različitim tekstovima kako su volonteri bitni za rad neprofitnih organizacije, pa je na temelju toga u ovom radu cilj odrediti koliko su oni bitni u kreiranju računovodstvenih informacija te koliko doprinose poslovanju cijele organizacije.

1.5. Metode istraživanja

Zelenika R. (2014.) u svojoj knjizi Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela opisuje različite metode koje se mogu upotrijebiti u izradi različitih vrsta rada. Neke od tih metoda su korištene i u ovom radu. Jedna od metoda koje će se koristiti u istraživanju je induktivna metoda kojom se na temelju analize pojedinačnih činjenica dolazi do zaključka o općem sudu. Nadalje, koriste se i metode analize i sinteze. S jedne strane metoda analize raščlanjuje složene pojmove, dok s druge strane metoda sinteze objašnjava pojedine događaje sintetiziranjem jednostavnih dijelova u jednu cjelinu. S obzirom na postojanje hipoteza koje će se na temelju istraživanja prihvatiti ili odbaciti koriste se metode opovrgavanja i dokazivanja. Pomoću metode deskripcije opisani su pojedini pojmovi vezani za neprofitne organizacije. Statistička metoda je metoda koja se najčešće koristi u istraživanjima tako se koriste i u ovom radu. Nadalje, koristi se i Spss program. Metodom anketiranja došli smo do podataka koji su nam potrebni za izvršimo istraživanje. Anketa je poslana organizacijama te se na temelju njihovih odgovora stvaraju rezultati.

1.6. Struktura diplomskog rada

U ovom dijelu opisane su strukture samog rada. Rad je podijeljen na pet dijelova.

U uvodnom dijelu rada definirani su problemi, predmet, hipoteze, ciljevi te metode istraživanja.

Nadalje, u drugom dijelu govori se o neprofitnim organizacijama te o specifičnostima računovodstva neprofitnih organizacija. Objašnjeni su izvori financiranja neprofitnih organizacija jer one ne obavljaju određenu djelatnost da bi se mogle samostalno financirati, te se one financiraju od strane donatora. Kako se neprofitne organizacije razlikuju od profitnih njihovo osnivanje je također drugačije što je detaljnije objašnjeno u drugom dijelu kao i razlike u neprofitnim organizacijama u Hrvatskoj i u svijetu.

U trećem dijelu diplomskog rada je objašnjen sam pojam strateškog menadžerskog računovodstva, pojmovi metoda strateškog upravljanja performansama te njihove prednosti i nedostaci. Opisane su razlike u korištenju tih metoda u Hrvatskoj i u svijetu.

Četvrti dio obuhvaća empirijsko istraživanje koje je provedeno na temelju ankete koja je prosljeđena svih sportskim neprofitnim organizacijama na području Republike Hrvatske. Prikazano je koliko često neprofitne organizacije koriste te metode i na koji način.

Peti dio sistematizira cijeli rad. U ovom dijelu su doneseni zaključci i spoznaje koje su nastale tijekom istraživanja.

2. SPECIFIČNOSTI RAČUNOVODSTVA NEPROFITNIH ORGANIZACIJA

2.1. Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija

U Hrvatskoj postoji zakon koji uređuje poslovanje i računovodstvo neprofitnih organizacija, a to je Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija objavljen 7. listopada 2014. godine u NN 121/14. Tim zakonom se uređuje okvir financijskog poslovanja i elementi računovodstvenog sustava neprofitnih organizacija, načela iskazivanja imovine, obveza, rashoda, primitaka, financijsko izvještavanje. Ovaj Zakon se odnosi na sve domaće i strane udruge i njihove saveze, zaklade, fondacije i ustanove kojima je temeljni cilj osnivanje i djelovanje, a ne ostvarivanje dobiti. Ovim zakonom je utvrđeno da te udruge imaju obvezu vođenja poslovnih knjiga i upis u Registar neprofitnih organizacija, što se odnosi i na:

- Političke stranke,
- Vjerske zajednice,
- Poduzetnike koji primjenjuju odredbe zakona o računovodstvu,
- Na jedinice lokalne i područne samouprave
- I proračunske korisnike upisane u registar proračunskih i izvanproračunskih korisnika koji financijsko poslovanje i računovodstvo vode u skladu sa zakonom i proračunu.

Naime, ne postoje računovodstveni koncepti koji su namijenjeni isključivo za neprofitne organizacije, bez obzira na to što su osjetljive na financijske probleme.⁴ Dolazi do problema vezanih za računovodstvo u ovim organizacijama. Naime, postoje različiti pogledi na razinu uporabe računovodstvenih podataka. S jedne strane se nalazi Jegers (2008:93) koji smatra da je dug put da se računovodstvene informacije u neprofitnim organizacijama koriste bez predrasuda. Dok s druge strane mnogi promiču računovodstvo usmjereno na mjerenje performansi u neprofitnim organizacijama. Nadalje, pojavljuje se ograničenje mogućnosti računovodstvenog sustava koje leži u nedostacima obračunskog znanja u nevladinim organizacijama.⁵ Računovodstvena načela koja se vežu uz neprofitne organizacije su načela točnosti, istinitosti, pouzdanosti i pojedinačno iskazivanje pozicija. Neprofitna organizacija dužna je prikupljati podatke, sastavljati knjigovodstvene isprave, voditi poslovne knjige te

⁴Rogošić, A., Svirčić, M.(2015.): Accounting Information for Planning and Control in Charitable Organizations // *EUROPEAN UNION FUTURE PERSPECTIVES: INNOVATION, ENTREPRENEURSHIP AND ECONOMIC POLICY*. Pula : Sveučilište Jurja Dobrile, 2015. 1-11

⁵ Ibidem

sastavljati financijske izvještaje na način kojim se omogućava provjera poslovnih događaja, utvrđivanje financijskog položaja i poslovanja neprofitne organizacije, poštujući pri tome temeljna načela urednog knjigovodstva. Neprofitna organizacija vodi knjigovodstvo po načelu dvojnog knjigovodstva, a prema rasporedu računa iz računskog plana za neprofitne organizacije.

Poslovne knjige dvojnog knjigovodstva koje vodi neprofitna organizacija su: dnevnik, glavna knjiga i pomoćne knjige. Poslovne knjige koje je obvezna voditi neprofitna organizacija iz članka 9. stavka 2. ovoga Zakona jesu:

1. knjiga blagajne
2. knjiga primitaka i izdataka
3. knjiga ulaznih računa
4. knjiga izlaznih računa i
5. popis dugotrajne nefinancijske imovine.

Neprofitna organizacija koja je obveznik vođenja dvojnog knjigovodstva obvezno vodi sljedeće pomoćne knjige:

1. knjigu dugotrajne nefinancijske imovine – po vrsti, količini i vrijednosti (nabavna i otpisana)
2. knjigu kratkotrajne nefinancijske imovine (zaliha materijala, proizvoda i robe) – po vrsti, količini i vrijednosti
3. knjigu financijske imovine i obveza, i to: potraživanja i obveza (po subjektima, računima, pojedinačnim iznosima, rokovima dospelosti, zateznim kamatama i dr.), primljenih i izdanih vrijednosnih papira i drugih financijskih instrumenata (po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospelosti, stanjima), potraživanja i obveza po osnovi primljenih zajmova i kredita te danih zajmova (po vrstama, subjektima, pojedinačnim vrijednostima, dospelosti, stanjima i obračunatim kamatama)
4. knjigu (dnevnik) blagajni (kunska, devizna, porto i druge) i
5. evidenciju putnih naloga i korištenja službenih vozila.

Osim pomoćnih knjiga iz stavka 2. ovoga članka, neprofitna organizacija vodi i posebne pomoćne evidencije:

1. evidenciju danih i primljenih jamstava i garancija
2. knjigu ulaznih računa
3. knjigu izlaznih računa te
4. ostale pomoćne evidencije prema posebnim propisima i svojim potrebama.

Knjiženje i evidentiranje poslovnih događaja u poslovnim knjigama temelji se na vjerodostojnim, istinitim, urednim i prethodno kontroliranim knjigovodstvenim ispravama.⁶

Transparentnost financijskih izvještaja označava istinit prikaz informacija koje se u njima nalaze, jer na temelju tih informacija korisnici tih izvještaja donose određene odluke koje su bitne za poduzeće, za ulaganje u njega te za daljnje poslovanje.

Mada mnogi to ne gledaju na takav način, ali u svijetu neprofitnih organizacija postoji velika konkurencija, tj veliki broj neprofitnih organizacija koje se bave istim ili sličnim poslovima. Kako bi se izborili da budu bolji od ostali neprofitnih organizacija Goerke(2003:320) je prikazao 4 osnovna područja na kojima organizacija mora poraditi da bude uspješna:

- Slijediti strateški smjer na kojem se vodi SWOT, popis temeljnih kompetencija i stvaranje novih usluga
- Razvijanje tehnike, upravljanje poslovanjem
- Izlaz iz granica aktivnosti
- Usluga javnog najma kroz komercijalizaciju

Bilanca neprofitnih organizacija nije kao i kod profitnih organizacija. Ona izgleda ovako:⁷

AKTIVA

I. NEFINANCIJSKA IMOVINA

- Neproizvedena dugotrajna imovina
- Proizvedena dugotrajna imovina

⁶ Narodne novine, (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 121.

⁷ Hladika, M., Žigman, A.(2012): Financijski pokazatelji za ocjenu poslovanja neprofitnih organizacija; Riznica 10/2012, str. 27

- Plemeniti metali i ostale pohranjene vrijednosti
- Nefinancijska imovina u pripremi

II. FINANCIJSKA IMOVINA

- Novac u banci i blagajni
- Depoziti, jamčevni polozi i potraživanja od radnika te za više plaćene poreze i ostalo
- Zajmovi
- Vrijednosni papiri
- Dionice i udjeli u glavnici
- Potraživanja za prihode
- Rashodi budućih razdoblja i nedospjela naplata prihoda

PASIVA

I. OBVEZE I VLASTITI IZVORI

1. Obveze

- Obveze za rashode
- Obveze za vrijednosne papire
- Obveze za kredite i zajmove
- Odgođeno plaćanje rashoda i prihodi budućih razdoblja

2. Vlastiti izvori

- Revalorizacijska rezerva
- Višak prihoda
- Manjak prihoda

2.2. Izvori financiranja neprofitnih organizacija

Naime, postoje različiti izvori financiranja neprofitnih organizacija. Sredstva za njihov rad mogu se osigurati iz državnog proračuna, proračuna jedinica lokalne i područne samouprave, fondova Europske unije, te mnogih drugih izvora.

Sredstva iz javnih izvora osiguravaju se:⁸

1. Iz državnog proračuna
2. Proračuna jedinica lokalne i područne samouprave
3. Fondova Europske unije
4. I drugih izvora

⁸ Narodne novine, (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 121

Naime, prikupljanje sredstava nije misija neprofitnih organizacija. Ta sredstva im zapravo pomažu u ispunjenju njihove misije. Kod neprofitnih organizacija se često spominje pojam filantropija. To je sredstvo kojim je javnost pozvana na sudjelovanje, tj. to je „dragovoljna akcija za opće dobro“.⁹

Postoje i određeni kriteriji na temelju kojih neprofitne organizacije dobivaju te novce. Dobivaju novce na temelju:

1. Provedenog javnog natječaja
2. Propisa o financiranju javnih potreba odnosno socijalnih usluga
3. Sklapanjem ugovora s udrugama o financiranju provedbe programa ili projekta od interesa za opće dobro¹⁰

Naime, neke neprofitne organizacije se i samofinanciraju. Oblici samofinanciranja su:¹¹

- Članarine (članarine za članove ili korisnike organizacije koja se ne smatra naknadom za neki proizvod)
- Prodaja usluga (ostvarivanje prihoda od neke postojeće vještine ili stručnog znanja organizacije pružanje usluga klijentima u javnom ili privatnom sektoru)
- Prodaja proizvoda (prodaja proizvoda u okviru projekta organizacije)
- Korištenje materijalne imovine (iznajmljivanje nekretnina organizacije, prostora, objekta ili opreme)
- Korištenje nematerijalne imovine (ostvarivanje prihoda od patenta ili drugih oblika intelektualnog vlasništva udruge)
- Prihodi od kamata i dividendi (pasivna ulaganja kao što su oročenja i zajednički fondovi)

2.3. Temeljna obilježja osnivanja i djelovanja neprofitnih organizacija

Bitna odrednica neprofitnog djelovanja je sloboda udruživanja, iako se one često odvajaju od profitnih organizacija, te od vlade i njezinih tijela, odnosno institucija. Iz ovoga se može zapravo izvući koncepcija od tri društvena sektora.

⁹ Connors, T. D.:op.cit.,str 386

¹⁰ Narodne novine, (2014): Zakon o finansijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 121

¹¹Klepić, Z.(2014):Menadžment neprofitnih organizacija(Internet), raspoloživo na: <http://ef.sve-mo.ba/sites/default/files/nastavni-materijali/samofinanciranje.pdf>

Pojam neprofitnost se može tumačiti na dva načina:

1. Teorijsko tumačenje neprofitnosti – zadovoljavanje potreba šire društvene skupine
2. Praktično tumačenje neprofitnosti – zabrana raspodjele viška prihoda nad rashodima njenim osnivačima¹²

Zakonom je određeno da udruge bez nekih ograničenja mogu obavljati gospodarske djelatnosti izravno povezane s ostvarenjem svrhe njihova postojanja.

Tu se pojavljuju dva bitna uvjeta neprofitnog djelovanja:¹³

1. Neprofitnost gospodarskog djelovanja
2. Udruga ne smije obavljati gospodarske djelatnosti u opsegu koji bi se mogao protumačiti kao konkurencija obrtima i trgovačkim društvima.

U Hrvatskoj još uvijek nema jedinstvenog pravnog tretmana neprofitnih organizacija. U Hrvatskoj se posebno određuje status organizacije koja se bavi humanitarnim radom, vjerskim zajednicama, itd.

Bitno obilježje neprofitnih organizacija je da one među ostalim pokušavaju zadovoljiti i interese svojih sudionika tj. rade za javno dobro.¹⁴ Put organizacija počinje od volontera do profesionalnih pružanja usluga (Norris-Tirrell, 2014: 316). Sudionici se u neprofitnim organizacijama mogu podijeliti u tri glavne skupine:

- Klijenti koji koriste neprofitne usluge
- Donatori koji pružaju dobrotvornu pomoć
- Zajednica koja neizravno koristi usluge.¹⁵

Za neprofitne organizacije je jedini problem to što ne postoji jedinstvena odgovornost voditelja/voditeljice organizacije kao što je to kod gospodarskih subjekata. Ovdje se odgovornost organizacija usmjerava na sve sudionike u društvu.¹⁶

¹² Alfirević, N., Pavičić, J., Najev Čačija, Lj., Mihanović, Z., Matković, J. (2013): Osnove marketinga i menadžmenta neprofitnih organizacija, Školska knjiga, Zagreb, str. 31

¹³ Narodne novine, (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 121

¹⁴ Alfirević, N., Pavičić, J., Najev Čačija, Lj., Mihanović, Z., Matković, J. (2013): Osnove marketinga i menadžmenta neprofitnih organizacija, Školska knjiga, Zagreb, str. 33

¹⁵ Frumkin, P., Keating, E. (2000): Reengineering Nonprofit Financial Accountability: Toward a More Reliable Foundation for Regulation CPA, September

¹⁶ Alfirević, N., Pavičić, J., Najev Čačija, Lj., Mihanović, Z., Matković, J. (2013): Osnove marketinga i menadžmenta neprofitnih organizacija, Školska knjiga, Zagreb, str. 34

2.4. Nefitni sektor u Hrvatskoj i u visoko razvijenim zemljama

Budućnost nefitnih organizacija u Hrvatskoj većina ljudi vidi različito.¹⁷ S jedne strane direktori bi češće odabrali eksterno fokusiran / tehnički model kao vrstu vodstva koje bi mogle razvijati u Hrvatskoj, dok su se dionici odlučili za interno usmjereni / relacijski model. Razlog što izvršni direktori i dionici vide različitu budućnost nije u neslaganju, nego u tome što dioničari žele biti upućeni o poduzeću dok se izvršni direktori više brinu o tehnologiji. Međutim, obje strane u budućnosti vide razvoj nefitnih organizacija na način da se kombiniraju domaće znanje i vještine sa znanjem stranih tvrtki. Jedini problem u budućnosti koji vide je konzervativizam ljudi te problem između javnog i privatnog sektora. Ovisnost nefitnih organizacija o vladi u Hrvatskoj, je neshvaćen problem u inozemstvu. Oni smatraju da bi država samo trebala pomagati takvim organizacijama, te da one ne bi trebale ovisiti o državi. Problem koji se pojavljuje u Hrvatskim nefitnim organizacijama, a koji se želi ukloniti u budućnosti je problem neprofesionalnih vođa. Bitno je da je svaki vođa orijentiran na dodatno usavršavanje kako bi se organizacija još više razvila, i kako bi njihovi partneri dobili pozitivno mišljenje o tim organizacijama, jer ih oni u većini slučajeva stvaraju na temelju vodstva organizacije.¹⁸

Nefitne organizacije u budućnosti će se u većini slučajeva orijentirati na zbrinjavanje beskućnika, na razvoj civilnog sektora u Zapadnoj i Istočnoj Europi te Euroaziji te poboljšanje kvalitete života u pojedinim gradovima.¹⁹

U visoko razvijenim zemljama nefitne organizacije su organizacije koje su osnovane kao privatne, organizacijski odvojene od vlade, koje imaju svoj ustroj, koje uključuju u svoj rad volontere, čiji prihodi dobiveni od države ne prelaze 50% te koje su nepolitičke i nereligijske organizacije. Ekonomska snaga nefitnog sektora mjerena je kroz broj zaposlenih i njihov rast, troškove sektora i udio volontera. Trendovi u visoko razvijenim zemljama je povećavanje broja zaposlenih u nefitnim organizacijama. Na primjeru SAD, Francuske i Njemačke vidi se da broj zaposlenika u nefitnim organizacijama raste. Cilj im je u

¹⁷ Dill, A., Zrinščak, S., Coury, J.(2012.): Nonprofit Leadership Development in the Post-Socialist Context: The Case of Croatia(Internet); dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1080/03643107.2011.602470>

¹⁸ Kaplan, R.(2001):Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations;Nonprofit management and leadership; 353

¹⁹ Aktualni projekti nefitnih organizacija; (Internet);dostupno na <http://www.ceraneo.hr/projekti/>

budućnosti još više povećati taj broj. U tim istim zemljama broj volontera koji rade puno radno vrijeme također se povećava.²⁰

2.5. Uspješnost poslovanja neprofitnih organizacija

Neprofitne organizacije kao i profitne imaju svoje financijske pokazatelje na temelju kojih vide rezultate svog poslovanja za određeno razdoblje. No, njihovi financijski pokazatelji se razlikuju zbog strukture samog poslovanja organizacija.

Naime, financijski pokazatelji su korisni ako se:²¹

- Izračunavaju pomoću istinitih i objektivnih financijskih izvještaja
- Izračunavaju dosljedno iz razdoblja u razdoblje
- Koriste u odnosu na referentne vrijednosti i ciljeve
- Interpretirani u kontekstu internih i eksternih faktora
- Te ako se uspoređuju s postavljenim ciljevima

Financijski pokazatelji koje koriste neprofitne organizacije u Hrvatskoj su razvijeni za američke neprofitne organizacije. No, zbog nekih razlika u razvrstavanju imovine i izvora imovine svi američki pokazatelji se ne mogu primijeniti kod nas. Pokazatelji koji se primjenjuju u neprofitnim organizacijama u Hrvatskoj prikazani su u tablici broj 1 gdje se ujedno nalaze i objašnjenja kako se koji pokazatelj računa.

²⁰ Bežovan, G. (1995): Neprofitne organizacije i kombinirani model socijalne politike(Internet); Dostupno na: http://www.vsmti.hr/nastava/nastavni-materijali/doc_view/1253-3-predavanjeneprofitni-sektor-u-hrvatskoj.raw?tmpl=component

²¹ Hladika, M., Žigman, A.(2012.):Financijski pokazatelji za ocjenu poslovanja neprofitnih organizacija; Riznica 10/2012, str. 28-29

Tablica 1. Pokazatelji u neprofitnim organizacijama

Pokazatelj	Način izračuna	Pokazatelj	Način izračuna
Koeficijent pouzdanosti izvora prihoda(eng.Relianceratio)	Najveći izvor prihoda(vrsta)/Ukupan prihod	Povrat vlastitih izvora/rentabilnost vlastitih izvora (eng. Return on net assets ratio)	Promjena vlastitih izvora/ ukupni vlastiti izvori
Koeficijent pouzdanosti sredstava dobivenih iz državnog proračuna(eng. Reliance ratio on government funding)	Donacije, potpore i subvencije/ukupni prihod	Interval obrane (eng. Defensive interval)	Novac, utrživi vrijednosni papiri i potraživanja/ prosječni mjesečni rashodi
Koeficijent zarađenih prihoda (eng. Earned income ratio)	Ukupan zarađeni prihod /ukupni prihod	Pokazatelj uštede (eng. Savings indicator)	Razlika prihoda i rashoda/ ukupni rashodi
Koeficijent samodostatnosti (eng. Self - sufficiency ratio)	Ukupan zarađeni prihod/ ukupni rashodi	Koeficijent zaduženosti (eng. Debt ratio)	Prosječne ukupne obveze/ prosječna ukupna imovina
Koeficijent tekuće likvidnosti (eng. Current ratio)	Kratkotrajna imovina/ kratkoročne obveze	Odnos prihoda (eng. Revenue ratios)	Vrsta prihoda/ ukupan prihod
Odnos rashoda za zaposlene i ukupnih rashoda (eng. Percentage of budget for personnel)	Rashodi za zaposlene/ ukupni Rashodi		

Izvor: Hladik, M., Žigman, A.(2012.):Financijski pokazatelji za ocjenu poslovanja neprofitnih organizacija; Riznica 10/2012, str. 28-29

2.6. Pojam i značajke sustava interne kontrole odnosno unutarnjeg nadzora

Pojam nadzora u kontekstu poslovanja, je vezan uz ispitivanje pravilnosti, uklanjanje nepravilnostima u poslovnim procesima, te upravljanje rizikom.²² Javljaju se različiti oblici nadzora sukladno promatranim kriterijima: vrijeme provođenja nadzora, intenzitet nadzora, tijela izvršavanja nadzora, itd. ²³ Prema kriteriju vremena, nadzor može biti stalni(permanentni), periodički, povremeni, prethodni, tekući i naknadni, a prema intenzitetu

²² Petrović, N.(2012): Značaj internog nadzora u otkrivanju nepravilnosti u poslovnim procesima i njegov doprinos poreznom nadzoru.// Porezni vjesnik,br. 7-8; str. 89.

²³ Tušek, B.; Žager, L.(2008):. Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 265- 266.

razlikuje se formalni i materijalni nadzor. S obzirom na uključenost pojedinih tijela u izvršenju nadzora, on se može podijeliti na interni(unutarnji) ili eksterni (vanjski) nadzor. Eksterni ili vanjski nadzor podrazumijeva reviziju, kontrolu i inspekciju određenog poslovnog subjekta, dok interni nadzor obuhvaća niz radnji i procedura unutar samog poduzeća, što u konačnici i oblikuje sustav nadzora.²⁴ Glavni ciljevi internog nadzora su ispitati djelotvornost pojedine organizacijske jedinice samog poduzeća, te u slučaju nepravilnosti i odstupanja od postavljenih zadataka izvršiti korektivne mjere.²⁵

Složena struktura internog nadzora se može podijeliti na tri temeljna oblika: interna kontrola, interna revizija i kontroling.²⁶ Napredniji oblici nadzora su interna revizija i kontroling.

Međunarodni revizijski standardi (MrevS) prezentiraju internu kontrolu kao postupak koji je oblikovan od strane menadžmenta u svrhu postizanja ciljeva poslovnog subjekta u vezi s pouzdanim financijskim izvješćivanjem, učinkovitim i uspješnim poslovanjem i udovoljavanjem primjenjivih zakona i regulativa.²⁷

Interna kontrola posjeduje sljedeće značajke:²⁸

- Interna kontrola je proces, odnosno skup aktivnosti koje nisu sebi same svrhom nego ih treba shvatiti kao sredstvo za ostvarivanje postavljenih ciljeva
- Internu kontrolu provode ljudi na svim razinama organizacije
- Interna kontrola osigurava razumna, ali ne i apsolutna uvjerenja
- Uspostavlja se radi ostvarivanja nekih ciljeva

²⁴ Petrović, N.(2012): Značaj internog nadzora u otkrivanju nepravilnosti u poslovnim procesima i njegov doprinos poreznom nadzoru.// Porezni vjesnik,br. 7-8; str. 89.

²⁵Crnković, L.; Mijoč, I.; Mahaček, D.(2010): Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, str. 145.

²⁶Crnković, L.; Mijoč, I.; Mahaček, D.(2010): Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, str. 146.

²⁷Crnković, L.; Mijoč, I.; Mahaček, D.(2010): Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, str. 147.

²⁸ Tušek, B.; Sever, S.(2007): Uloga interne revizije u povećanju kvalitete poslovanja poduzeća u Republici Hrvatskoj-empirijsko istraživanje // Zbornik Ekonomskog fakulteta u Zagrebu, Vol. 5 No. 1, str. 276.

3. METODE STRATEŠKOG UPRAVLJANJA PERFORMANSAMA U NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

3.1. Strateško menadžersko računovodstvo

Strategija predstavlja način na koji stvoriti vrijednost za kupca ili klijenta. Nijedno poduzeće nema istu strategiju. Neka poduzeća su orijentirana na troškove, neke na profit i slično. Što se tiče strategije, cilj svakog poduzeća je biti bolji od konkurenta te u samoj toj „borbi“ moraju biti spremni:

- Ponuditi veću vrijednost kupcima
- Ponuditi zamjensku stvar po nižoj cijeni
- oboje²⁹

Strateško menadžersko računovodstvo se može definirati kao praćenje i analiza informacija upravljačkog računovodstva o poduzeću, (poslovanju) i njegovim konkurentima u svrhu razvoja i nadzora poslovne strategije. Utemeljitelj strateškog menadžerskog računovodstva je Kenneth Simmonds koji je ovaj koncept predstavio 1981. godine.³⁰ Prethodnica strateškog menadžerskog računovodstva je bilo menadžersko računovodstvo koje je bilo usmjereno samo na kratkoročno planiranje. Važnost dugoročnog planiranja i usmjerenost poduzeća na strategiju dovelo je do razvoja i pojavljivanja strateškog menadžerskog računovodstva. Osnovna obilježja ovog računovodstva su:³¹

- Razvoj tradicionalnog upravljačkog računovodstva uključivanjem eksternih informacija o konkurentima,
- Odnos između izabrane strateške pozicije i očekivanog naglaska na upravljačko računovodstvo,
- Ostvarivanje konkurentne prednosti analiziranjem načina za smanjenje troškova i/ili povećanje diferencijacije proizvoda korištenjem poveznica u lancu vrijednosti i optimiziranjem uzročnika troškova.

²⁹Dunković, D. (2011): Strateško menadžersko računovodstvo (skripta), RRIF, Zagreb, str 4

³⁰Ramljak, B., Rogošić, A.(2013.): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete EKONOMSKI PREGLED, 64 (1) str 31.

³¹ Ibidem

Postoje znatne razlike između tradicionalnog i suvremenog pristupa mjerenju performansi. S jedne strane se nalazi tradicionalni pristup čija su obilježja:

- Primarnog financijskog karaktera
- Odražava prošle događaje
- Glavne zadaće su nadzor u izvještavanje
- Sa svrhom ostvarivanja dobiti
- Naglasak na upravljanje ulaznim troškovima.

S druge strane se nalazi suvremeni pristup čija su glavna obilježja:

- Multidimenzionalan
- Usmjeren ka strateškim ciljevima
- Glavna zadaća je usmjeravanje ostvarivanju ciljeva
- Sa svrhom provedbe strategije
- Naglasak na upravljanje izlaznom vrijednošću.³²

U teoriji se pojavljuje kontingencijski pristup upravljačkom računovodstvu koji se temelji na pretpostavci da ne postoji univerzalno odgovarajući računovodstveni sustav koji se može primijeniti jednako na sve organizacije u svim okolnostima. Da bi poduzeće bilo uspješno potrebno je da se prilagodi promjenama u vanjskim okolnostima i unutarnjim čimbenicima, koji se često mijenjaju.

Stvarna integracija kvalitete u poslovnu strategiju događa se kada vrhovni menadžement postavi sljedeća četiri temeljna cilja strateškog planiranja:³³

1. Kontinuirano unaprjeđivanje kvalitete proizvoda i usluga
2. Izraženije uzimanje u obzir uzvratnih informacija kupaca od faze razvoja pa preko proizvodnje i prodaje do konačne uporabe
3. Veća fleksibilnost u prilagodbi potrebama kupaca, i
4. Smanjenje troškova kroz poboljšanu kvalitetu i smanjenje gubitka zbog neodadne vrijednosti.

³²Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb str.128

³³Ramljak, B., Rogošić, A.(2013.): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete EKONOMSKI PREGLED, 64 (1) str 31

Da bi se postigli prethodno navedeni ciljevi potrebno je razviti sustav mjerenja performansi odnosno računovodstvo troškova i upravljačkog računovodstva. U praksi je ta dva pojma teško razgraničiti pa ih je jednim imenom moguće objediniti kao interno orijentirano računovodstvo.

Upravljanje troškovima znači korištenje računovodstvenih informacija koje pomažu menadžerima u izvršavanju njihovih temeljnih funkcija. Te informacije su bitne za kontrolu i planiranje, ali bitna je i kvaliteta tih informacija.³⁴

Tablica 2. Svrha i upotreba financijskih informacija

Svrhe	Upotreba	
	Podaci iz prošlosti	Procjena budućnosti
Mjerenje	Temelj za vanjsko izvještavanje Analiza ekonomičnosti izvršenja Ugovorna plaćanja prema vrsti troškova	Odluke u vezi s cjenovnom politikom
Kontrola	Analiza učinkovitosti menadžmenta Motiviranje i nagrađivanje menadžera	Strateško planiranje Tekuće planiranje (budžetiranje)
Alternativni izbori	Nema ih	Kratkoročne odluke Planiranje investicija (kapitalno budžetiranje)

Izvor: Anthony, R. A. i Reece, J.S. (2004.): Računovodstvo, Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRI plus, Zagreb, str. 334-337

Troškovne metode koje se vežu uz strateško menadžersko računovodstvo su:³⁵

- metoda tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima,
- model upravljanja troškovima temeljenih na procesima,
- model upravljanja troškovima temeljem aktivnosti,
- model ciljnih troškova,
- budžetiranje temeljeno na aktivnostima,
- model bilance postignuća,
- "Kaizen" troškovi,

³⁴ Anthony, R. A., Reece, J.S. (2004.): Računovodstvo, Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRI plus, Zagreb, str. 334-337

³⁵ Drljača, M.(2004): Metode upravljanja troškovima“(Internet), dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf

- analiza vrijednosti,
- model upravljanja troškovima kvalitete

Nadalje, često se uz strateško menadžersko računovodstvo vežu i:

- Benchmarking
- Teorija ograničenja
- Računovodstvo protoka
- Sustavi integriranog mjerenja performansi,

kao metode za planiranje, usporedbu i kontrolu rezultata.³⁶

Za svako poduzeće/organizaciju je bitno način na koji se donose poslovne odluke. Bitno je da te odluke budu koncentrirane na postavljene ciljeve. Stoga se koriste:

- Strateško upravljanje troškovima
- Strateško odlučivanje o cijenama
- Vrednovanje brenda.

Svako poduzeće kao svoj jedini cilj vide zadovoljavanje potreba njihovih potencijalnih ili već postojećih kupaca. Svako poduzeće svoje kupce dijeli prema visini prihoda koje im pojedini kupci donose. Stoga svako poduzeće ima računovodstvo kupaca koje obuhvaća analizu profitabilnosti kupaca. No, s druge strane poduzeće se sa svojim konkurentima bori za svakog kupca, stoga oni prate ponašanje svakog konkurenta, njihove strategije, udjele na tržištu i slično. Računovodstvo konkurenata obuhvaća procjenu troškova, analizu položaja te procjenu performansi.³⁷

Tablica 3. Usporedni pregled karakteristika modela za upravljanje troškovima

R.b.	Model	Ishodište modela (odgovor na pitanje)	Pretpostavka modela
1.	Tradicionalni proizvodni troškovi	Gdje trošak nastaje?	Ključevi za pridruživanje troškova, kalkulacija
2.	Troškovi temeljeni na procesima	Gdje su uzroci troškova proizvodne režije?	Procesi, dekompozicija procesa II. Razine, ključevi za

³⁶Rogošić, A. (2014/2015): Strateško menadžersko računovodstvo, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split

³⁷Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb, str. 130

			pridruživanje troškova
3.	Troškovi temeljeni na aktivnostima	Zašto trošak nastaje?	Procesi, dekompozicija procesa III. Razine (na aktivnosti)
4.	Ciljni troškovi	Koliki troškovi smiju biti?	Poznavanje strukture postojećih troškova, poznavanje tržišta
5.	Budžetiranje temeljeno na aktivnostima	Koliki su kapaciteti organizacije potrebi za zahtijevani proizvod ili uslugu	Normativi
6.	Bilanca postignuća	Kakvi su rezultati povezivanja i uravnoteženja čimbenika uspješnosti?	Razvijen sustav pokazatelja
7.	„Kaizen“ troškovi	Može li još bolje?	Postojanje razvijenih postupaka
8.	Analiza vrijednosti	Mogu li se troškovi još smanjiti?	Funkcionalna analiza, poznavanje tehnologije
9.	Model upravljanja troškovima kvalitete	Koji troškovi ne bi nastali kada bi se svaki posao dobro obavio prvi put?	Izgrađen sustav praćenja troškova kvalitete

Izvor: Drljača, M.: Metode upravljanja troškovima³⁸, dostupno na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf

Naime, u prethodno prikazanoj tablici prikazane su razlike između pojedinih metoda i koje pitanje postaviti za pojedinu metodu te njihove pretpostavke.

3.2. Prednosti i nedostaci pojedinih metoda

Model tradicionalnog upravljanja proizvodnim troškovima temelji se na razgraničenju troškova u nekoliko osnovnih skupina:³⁸

- Troškovi izravnog materijala
- Troškovi izravnog rada
- Troškovi proizvodne režije

³⁸Drljača, M. (2004.): Metode upravljanja troškovima; str 4. dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf

- Troškovi uprave u prometne režije

S obzirom na to da se tradicionalne metode i danas vrlo često koriste postoje i određeni nedostaci:³⁹

- ograničena upotrebljivost za odlučivanje,
- nedovoljno uvažavanje tržišta,
- vremenski pomak,
- manjkava dinamika. ...

Sljedeći model je model upravljanja troškovima temeljen na procesu. Ovaj model prati troškove na temelju logičkih faza u proizvodnom procesu. Pretpostavka za primjenu i razvijanje ovog modela su izgrađeni, dokumentirani i implementirani poslovni procesi, a time i procesno orijentirana organizacija.⁴⁰

ABC metoda je suvremena metoda za alokaciju troškova na učinke. Primjenjuje se i u proizvodnji i u uslužnoj djelatnosti. Sve češće se koristi, a razlog je što se u strukturi troškova pojavljuje sve veći udio neizravnih troškova te je tradicionalni način njihove alokacije u pravilu neprecizan i u većini slučajeva netočan što dovodi do pogrešnih odluka menadžmenta. Ova metoda je razvijena 1987. godine. Prednost ABC metode je u tome što se identificiraju procesi i aktivnosti te se uklanjanjem nepotrebnih aktivnosti ili skraćanjem vremena aktivnosti poboljšava ukupni poslovni proces i smanjuje ukupni trošak.

Osnovni pojmovi koji su vezani za ovu metodu su:

- Aktivnosti - rad unutar neke organizacije, skup akcija koje se koriste za ciljeve ABC metode unutar neke organizacije
- Resurs - ekonomski element primijenjen ili upotrijebljen za realizaciju aktivnosti
- Troškovni objekt – može biti proizvod, usluga, kupac, ugovor, projekt ili druga jedinica za koju je posebno oblikovano mjerenje troškova
- Troškovni indikator – faktor koji uzrokuje promjene u troškovima određene aktivnosti ili resursa
- Sustav troškova utemeljen na aktivnostima (Activity Based Cost System) - sustav koji održava i procesira financijske i operativne podatke o resursima organizacije, aktivnostima, troškovnim objektima i mjerama performanse aktivnosti.

³⁹ Ibidem

⁴⁰ Ibidem str.5

- Menadžment utemeljen na aktivnostima (Activity Based Management - ABM) - disciplina fokusirana na menadžment aktivnosti kao izvor unapređenja vrijednosti dobivene od kupca i profit postignut od osiguranja te vrijednosti. Ta disciplina uključuje: analizu troškovnih indikatora, analizu aktivnosti i mjerenje performanse. Za ABM je ABC model glavni izvor informacija.⁴¹

Svako poduzeće koje koristi ABC metodu dizajnira ju tako da isprepliće svoje aktivnosti i troškove vezane za njih. Za dizajniranje ABC metode postoje četiri važna koraka:⁴²

1. Identifikacija aktivnosti neophodnih za proizvodnju proizvoda
2. Dodjeljivanje troškova resursa aktivnostima
3. Identifikacija proizvedenih proizvoda
4. Povezivanje troškova aktivnosti s proizvodima preko indikatora troškova aktivnosti

Prilikom korištenja ove metode bitno je odrediti hijerarhiju aktivnosti koje se zbivaju u poduzeću. Naime, hijerarhija pomaže menadžerima da uvide povezanost pojedinih aktivnosti.⁴³ Na jediničnoj se razini aktivnosti odvijaju svaki put kada se proizvede jedan proizvod ili realizira jedna usluga. Aktivnosti na razni serije (grupe) proizvoda su one koje sudjeluju u stvaranju više sličnih usluga, odnosno grupe proizvoda. Treća razina se odnosi na aktivnosti održavanja proizvoda odnosno usluga. Takve aktivnosti se provode da bi se omogućila proizvodnja i prodaja pojedinačnih proizvoda (odnosno pružanje pojedinačnih usluga). Na vrhu hijerarhije aktivnosti su procesi na razini poduzeća koji se odnose na aktivnosti koje su neophodne da bi organizacija funkcionirala. Tu spadaju računovodstvo, upravljanje i administracija, a troškovi koje takve aktivnosti generiraju su vezani za plaće, kao i troškovi amortizacije ili najma objekata uprave i administracije, električne energije (neproizvodni karakter troška) te brojni drugi koji nastaju u svrhu podrške organizaciji poslovanja. Pored brojnih prednosti postoje i ograničenja glede uvođenja i provedbe ove metode među kojima su najznačajniji visoki troškovi vezani za informatičku podršku, razina poznavanja same metode, otpor koji pružaju djelatnici čija kooperacija je ipak nužna za implementaciju te nemogućnost metode da pruži informacije o internom poboljšanju procesa.⁴⁴

⁴¹Belak, V. (1995.): Menadžersko računovodstvo, RRIF plus, Zagreb, str. 135.

⁴²Drury, C. (2008): Management & Cost Accounting, Cengage Learning Business Press 7th edition, London, str.228.

⁴³Rogošić, A., Perica, I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo - pregled metoda 154 ekonomski pregled, 67 (2) str. 155

⁴⁴Rogošić, A., Perica, I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo - pregled metoda 154 Ekonomski Pregled, 67 (2) 156

Može se znati ako se poslovni procesi u poduzeću sagledavaju kao uzročno posljedični i to tako da su outputi jednog procesa ujedno inputi drugog. Zapravo su procesi međusobno povezani. ABC metoda je s vremenom dobivala nove oblike od raznih ekonomista. Naime, Mrša (2001.) je razvila pojednostavljeni oblik koji je primjenjiv i kod malih poduzetnika, što im je omogućilo lakšu alokaciju troškova. Nadalje, Kaplan i Anderson (2004.) su unaprijedili ABC metodu nazvavši je Time-driven ABC.

Lanac vrijednosti se sagledava i s obzirom na okolinu. Posebnu važnost imaju dobavljači, jer je u interesu svakog poduzeća da ima dobavljače koji će im biti najisplativiji i koji će im isporučiti najkvalitetniji materijal.

Cilj lanca vrijednosti je pružiti najveću vrijednost za kupca. Što je veća vrijednost za kupca, on će biti zadovoljniji i češće će kupovati proizvod ili uslugu.

Vrijednost za kupca se izvodi iz tri temeljne grupe aktivnosti:

- Aktivnosti po kojima se jedan proizvod razlikuje od drugih istih proizvoda
- Aktivnosti koje utječu na niže troškove tog proizvoda u odnosu na drugi isti proizvod
- Aktivnosti koje omogućuju brzo ispunjenje potreba kupca.⁴⁵

Troškovi kvalitete su troškovi koji su učinjeni da bi se postigla određena kvaliteta. Zapravo ih se može definirati kao troškove čiji su uzroci pretežno zahtjevi kvalitete, tj troškovi uzrokovani aktivnostima koje se odnose na sprječavanje pogrešaka.⁴⁶ Kontrola kvalitete se posebno oslanja na kvantitativne pokazatelje.⁴⁷ Naime, troškovi kvalitete se dijele na:

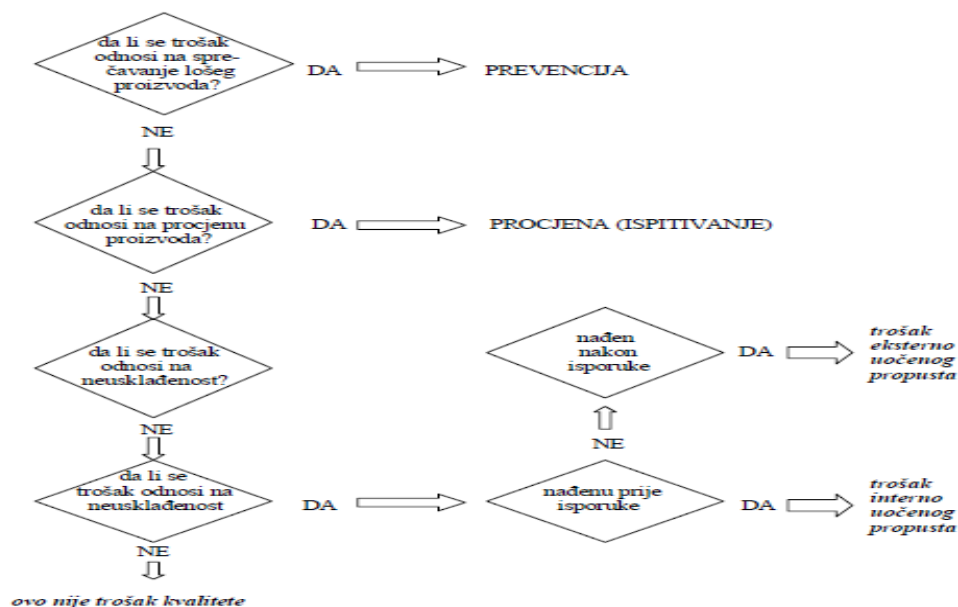
- Troškove prevencije (pregled novog proizvoda, planiranje kvalitete, projekti unaprjeđenja kvalitete,...)
- Troškove ispitivanja (ispitivanje dizajna proizvoda, izrada ispitne dokumentacije, nadzor proizvoda, usluge odnosno procesa,...)
- Troškovi interno uočenih nedostataka (dorada, ponovna obrada, ponovljena kontrola,)

⁴⁵Rogošić, A. (2014/2015), Strateško menadžersko računovodstvo, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split

⁴⁶Drljača, M. (1998.) Troškovi-pokazatelj kvalitete, Zbornik radova 2. simpozija o kvaliteti Put je cilj, Kako do europske kvalitete, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete, Oskar, Zagreb, Opatija, 1998, str. 75-78. Dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/522082.Trokovi_-_pokazatelj_kvalitete.pdf

⁴⁷Rogošić, A., Perica, I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo - pregled metoda 154 EKONOMSKI PREGLED, 67 (2) 168 str.

- Troškovi eksterno uočenih nedostataka. (troškovi u jamstvenom roku, popusti, sudski sporovi, žalbe,...)⁴⁸



Slika 1. Dijagram za utvrđivanje vrste troškova kvalitete

Izvor: St. Louis Community College, <http://www..stlcc.cc.mo.us/fv/users/amtaylor/les08b.html>.

Troškovi prevencije i troškovi ispitivanja se jednom imenom nazivaju troškovi ostvarenja kvalitete, dok se interni i eksterni troškovi nazivaju troškovi odstupanja od kvalitete.

Opće karakteristike ovih troškova su:

- Dio su strukture ukupnih troškova
- Sadržani su u raznim vrstama troškova
- Nastaju na raznim mjestima troška
- Sadržani su u kalkulacijama⁴⁹

Cilj praćenja troškova kvalitete je stvaranje mogućnosti da se njima upravlja. Razlozi zbog kojih upravljamo troškovima su:⁵⁰

⁴⁸ Rogošić, A. (2015): Računovodstvo troškova II, vježbe, nastavni materijali, Ekonomski fakultet, Split

⁴⁹ Drljača, M. (2009): Troškovi kvalitete; dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/497130.Trokovi_kvalitete.pdf

⁵⁰ Drljača, M. (1998): Troškovi-pokazatelj kvalitete, Zbornik radova 2. simpozija o kvaliteti Put je cilj, Kako do europske kvalitete, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete, Oskar, Zagreb, Opatija, 1998, str. 75-78. Dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/522082.Trokovi_-_pokazatelj_kvalitete.pdf

- Da vidimo gdje smo sada
- Da bismo mogli postaviti ciljeve
- Da utvrdimo jaz između željenog i stvarnog
- Da možemo pratiti trendove
- Da možemo donositi odluke.

Naime, što se tiče upravljanja troškovima postoje dva pristupa, klasični i suvremeni. Prema klasičnom pristupu optimiziranje podrazumijeva povećanje kontrole kvalitete tj, optimiziranje s ciljem smanjenja troškova odstupanja kvalitete. Nadalje, suvremena metoda prikazuje da je potrebno ostvariti nultu razinu nedostatka pri kojoj troškovi odstupanja ne postoje, a troškovi ostvarivanja kvalitete predstavljaju ukupne troškove kvalitete.⁵¹

Jedan od najvažnijih vještina u bilo kojem poslovanju je sposobnost prevođenja strategije u akciju.⁵² Bilanca postignuća je model pažljivo odabranog skupa pokazatelja i mjera izvedenih iz strategije poduzeća pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti te mjere postignuća iz različitih perspektiva na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti. Ovaj model su razvili Kaplan i Norton, 1992. godine.

Bilanca postignuća predstavlja novi pristup u mjerenju performansi u odnosu na tradicionalni pristup. Tradicionalni pristup mjerenju performansi se može opisati kao:

- Primarno financijskog karaktera
- Odražava prošle događaje
- Glavne zadaće su nadzor i izvještavanje
- Sa svrhom ostvarivanja dobiti
- Naglasak na upravljanje ulaznim troškovima.

Dok se s druge strane suvremeni pristup opisuje kao:

- Multidimenzionalan
- Usmjeren ka strateškim ciljevima
- Glavna zadaća je usmjeravanje ostvarivanju ciljeva
- Sa svrhom provedbe strategije

⁵¹Rogošić, A., Perica, I. (2016): Strateško menadžersko računovodstvo - pregled metoda 154 EKONOMSKI PREGLED, 67 (2) 171

⁵²Norton, D. P., Kappler, F. (2000): Balanced scorecard best practices, Controlling, Jg.12(H.1): Dostupno na: <https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2>

- Naglasak na upravljanje izlaznom vrijednošću.

Korištenjem ove metode poduzeća nastoje ostvariti:

- Postavljanje mjerljivih strateških ciljeva
- Visoku transparentnost i zajedničko razumijevanje strategije i međusobno zavisnih strateških ciljeva
- Motiviranost i visoku razinu prihvatljivosti i identifikacije zaposlenika s vizijom, misijom, ciljevima i strategijama organizacije
- Usmjerenost na rezultate i učinke
- Bolji odnos s kupcima
- Učinkovita i djelotvorna obrada tržišta
- Strateško upravljanje investicijama
- Razvoj i rast vrijednosti tvrtke.⁵³

Zapravo se ciljevi uvođenja bilance postignuća mogu podijeliti u sljedeće skupine:

- Uravnoteženo upravljanje
- Poboljšana operacionalizacija strategije
- Poboljšana transparentnosti i priopćavanje ciljeva organizacije⁵⁴

Uravnoteženost unutar bilance postignuća nastoji se uspostaviti posebno u tri područja, a to su između financijskih i nefinancijskih pokazatelja uspješnosti, između internih i eksternih stranaka poslovnog subjekta, između „konačnih“ pokazatelja uspješnosti i „usmjeravajućih“ pokazatelja uspješnosti. Druga grupa ciljeva, poboljšana operacionalizacija strategije, osigurava orijentiranost na provedbu strategije. Osigurava se povezanost strategije, plana, individualnih ciljeva zaposlenika i kontrole provedbe strateškog i operativnog plana. Poboljšana transparentnost i priopćavanje ciljeva osigurava dokumentiranost ciljeva putem bilance postignuća.⁵⁵

⁵³Rogošić, A. (2014/2015): Strateško menadžersko računovodstvo, nastavni materijal, Ekonomski fakultet Split

⁵⁴Janković, S. (2007): Zašto Balanced Scorecard (BSC) koristi menadžmentu, Računovodstvo i financije, 53(11): 177-178.

⁵⁵Balaško, M.(2007): „Komparativna analiza uspješnosti poslovanja poduzeća“, magistarski rad obranjen na Ekonomskom fakultetu Zagreb u studenome 2005. godine prema Dražić Lutilsky, I., Perčević, H., Uravnotežen sustav mjerenja rezultata – BSC model, Računovodstvo i financije, 53(6):



Slika 2. Bilanca postignuća

Izvor: Dražić Lutilsky, I., Perčević, H. (2007): Uravnotežen sustav mjerenja rezultata – BSC model, Računovodstvo i financije, 53(6): 41.

Model bilance postignuća obuhvaća četiri perspektive: kupci, financije, interni procesi te učenje i razvoj. Na slici 5 je prikazan osnovni model bilance postignuća. Kako se može vidjeti u sredini se nalazi strategija i vizija, dok se oko njih nalaze perspektive koje su međusobno ravnopravne.⁵⁶

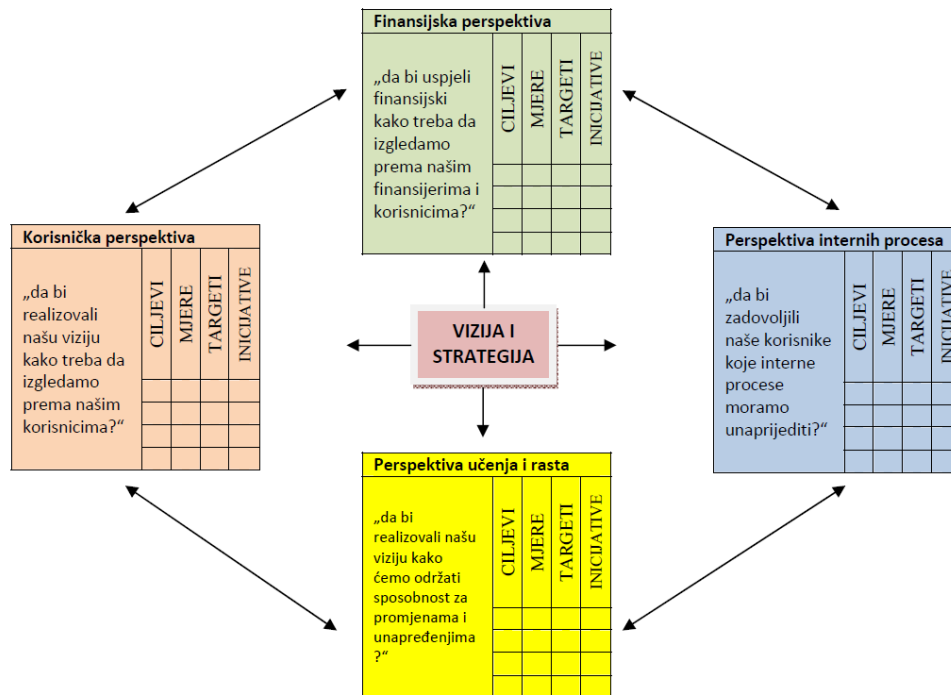
Perspektiva učenja i razvoja obuhvaća obuku zaposlenih i organizacijske stavove kulture kvaliteta vezane za individualno i organizacijsko samo unaprjeđenje. Ljudi kao jedina riznica znanja predstavljaju glavni resurs. Učenje i rast predstavljaju suštinsku osnovu za uspjeh bilo koje organizacije zasnovane na znanju. Kaplan i Norton naglašavaju da je učenje puno više od same obuke.

Perspektiva internih procesa se veže za interne procese koji postoje u organizaciji. Omogućava menadžerima da spoznaju da li se njihovo poslovanje kreće u pravom smjeru. Ovi pokazatelji moraju biti pomno odabrani kako bi se zadovoljile potrebe kupaca.

Nadalje se spominje korisnička perspektiva. Loše performanse iz ove perspektive predstavljaju vodeće indikatore budućeg propadanja, iako trenutna financijska situacija može izgledati dobro.

⁵⁶Podrug, N., Vrdoljak Raguž, I., Pavković, I. (2012): Istraživanje i primjena bilance postignuća u Hrvatskim poduzećima, Zagreb str.695.

Balanced Scorecard na zanemaruje tradicionalnu potrebu za financijskim podacima. Točni i pravovremeni podaci će uvijek biti prioritet, a menadžeri će učiniti sve što je potrebno da ih skupi. Pažnja organizacije je uvijek dovoljno usmjerena na rukovanje i obradu financijskih izvještaja.⁵⁷



Slika 3. Veza između perspektiva Balanced Scorecard metode sa strategijom

Izvor: Marković, N., Petković, D., Trbojević, S., Bokonjić, D. (2003): Balanced Scorecard metoda u strateškom planiranju razvoja visokoškolske institucije, str 5.

Sustav integriranog mjerenja performansi je francuski alat za upravljanje organizacijom temeljem integriranih pokazatelja povezanih sa strategijom koji omogućuje stalnu kontrolu nad svime što se smatra ključnim za performansu.

⁵⁷Marković, N., Petković, D., Trbojević, S., Bokonjić, D. (2003): Balanced scorecard metoda u strateškom planiranju razvoja visokoškolske institucije, str 4. Dostupno na: <http://www.quality.unze.ba/zbornici/QUALITY%202013/072-Q13-125.pdf>

Ovaj model je prilagođen menadžerima - inženjerima, tj ne ekonomistima koji nisu bili vrsni poznavatelji računovodstva, a imali su potrebu za svim relevantnim informacijama na jednom mjestu.⁵⁸

Kaizen metoda se primjenjuje kada je proces proizvodnje već započeo. U stvari, ona se odnosi na postupke smanjenja troškova u tijeku proizvodnje temeljem filozofije kontinuiranog unaprjeđenja procesa i proizvoda. Kod ove metode je bitno stalno praćenje procesa proizvodnje kako bi se uočio prostor na kojem je moguće smanjiti troškove.

Zahvaljujući ovoj metodi konstantno se ispituju nove mogućnosti poboljšanja proizvodnje pri čemu su djelatnici pozvani da daju prijedloge. Za ovu metodu je karakteristično to što se u odlučivanje uključuju i samo djelatnici što dovodi do veće motiviranosti zaposlenika i boljih poslovnih rezultata.

Benchmarking se može definirati kao kontinuirani, sistematični proces usporedbe produkata, usluga i procedura u odnosu na najbolju praksu, što utječe na poboljšanje u organizaciji.

Najčešće se kao vrsta Benchmarkinga spominje:

- Mjerenje unutar grupe srodnih poduzeća
- Usporedba s „najboljom praksom“
- Benchmarking u cilju suradnje orijentira se na ključne vidove poslovnog rezultata i ulaganja kao i na ostvarenje željenih rezultata
- Konkurentni benchmarking odnosi se na mjerenje konkurencije bez njihove suradnje u cilju poboljšanja procesa

Benchmarking se primjenjuje tako da se uvodi kroz faze:

- Plan
- Istraživanje
- Razmatranje
- Analiziranje
- Prilagođavanje
- Poboljšanje⁵⁹

⁵⁸Rogošić, A.(2014/2015): Strateško menadžersko računovodstvo, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split

Ova metoda se najčešće primjenjuje prilikom razvijanja novih proizvoda ili velikih promjena postojećim proizvoda. Ona polazi od pretpostavke da kada tržište za svaki proizvod određuje ciljane prodajnu cijenu, koja se umanjuje za maržu, poduzeće dolazi do iznosa ciljanih troškova.

Ciljana cijena se može definirati kao procijenjena cijena proizvoda koju je potencijalni kupac spreman platiti. Nakon izrade ciljne cijene izračunava se ciljana profitna marža koja se može izračunati kao apsolutni iznos ili kao povrat na imovinu, prodaju, angažirani kapital i sl. Dok su ciljani troškovi razlika između ciljne cijene i ciljne marže što se može vidjeti u sljedećoj jednadžbi.

$$\text{Ciljani troškovi} = \text{Ciljana prodajna cijena} - \text{Ciljana marža}$$

Cilj TC metode je reduciranje troškova životnog ciklusa novog proizvoda uz uvažavanje zahtjeva kupaca za kvalitetom ili pouzdanošću. Bit TC je:

- Jaka konkurencija
- Cijena diktira tržište
- Najbitnija je procjena cijena, te zarada i troškovi.

Ova metode se najčešće koristi prije nego se odlučuje na proizvodnju. Na primjer, ako su procijenjeni troškovi veći od ciljanih troškova proizvodnja ovog proizvoda neće se izvesti, zato što to poduzeće neće biti konkurent na tržištu, smanjit će se zarada, a može doći do gubitka.

Prednost ove metode je izravna uključenost odabrane razine profitabilnosti prilikom obračuna,

Tri su faze utvrđivanja ciljanih troškova:⁶⁰

- Faza tržišne orijentacije
- Faza utvrđivanja ciljanih troškova na razini proizvoda
- Faza utvrđivanja ciljanih troškova na razini komponenti

LCC metoda se može definirati kao ukupni troškovi životnog vijeka proizvoda svedeni na sadašnju vrijednost odlučivanja. Formula za izračun LCC je sljedeća:

$$\text{LCC} = I + \text{K\&O} + X + \text{Rp} - \text{Ov}$$

⁵⁹Rogošić, A. (2014/2015): Strateško menadžersko računovodstvo, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split

⁶⁰Rogošić, A. (2014/2015): Strateško menadžersko računovodstvo, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split

I – troškovi ulaganja u novi proizvod što uključuje troškove dizajna, planiranja, prototipa, nabave,

K&O – troškovi korištenja i održavanja koji ovisno o vrsti proizvoda uključuju potrebu obuhvaćanja troškova energenata, troškove redovitog održavanja, popravaka, osiguranja i drugih oblika troškova povezanih s redovitim korištenjem.

X – ostali troškovi i koristi – relevantni financijski i nemonetarni troškovi

Ov – ostatak vrijednosti nakon isteka životnog vijeka proizvoda koja se umanjuje za troškove zbrinjavanje otpada⁶¹

Računovodstvo troškova je dio računovodstva u funkciji unaprjeđenja i zaštite okoliša te štednje i zamjene neobnovljivih i za okoliš štetnih resursa. Razlozi uvođenja računovodstva okoliša:

- Zakonski
- Kulturološki
- Poslovni

Menadžersko računovodstvo okoliša se odnosi na sustav u kojem se identificiraju, prikupljaju, obračunavaju, analiziraju i izvještavaju informacija glede troškova okoliša kao i sve ostale koje imaju veze sa zaštitom okoliša. EMA predstavlja kombinirani pristup koji omogućava prijenos podataka i financijskog računovodstva, računovodstva troškova i evidencije o tijeku materijala u cilju povećanja efikasnosti korištenja materijala, smanjenje negativnog učinka i rizika na okoliš te smanjenje troškova zaštite okoliša.

Troškovi okoliša mogu se kategorizirati kao:

- Interni i eksterni
- Ekološki izdaci i izdaci za oporavak okoliša.

S druge strane postoje četiri razine troškova okoliša:

Prva razina

- Troškovi imovine
- Utrošeni materijal
- Savjetovanje u svezi s okolišem

⁶¹Peršić, M. (2007): Metode obračuna proizvodnje; Opatija(Internet); Dostupno na : https://bib.irb.hr/datoteka/343468.Persic_Met_obrac_proiz_2007_IFRS_OP.pdf

- Ostali troškovi aktivnosti end-of-pipe

Druga razina:

- Troškovi pripreme proizvodne aktivnosti
- Troškovi prilagodbe sukladno legislativi
- Troškovi prilagodbe i drugim propisima osim legislativi
- Troškovi obustave proizvodne aktivnosti

Treća razina

- Troškovi pomanjkanja usklađenosti
- Troškovi pomanjkanja suočavanja s rizicima okoliša

Četvrta razina

- Razvoj imidža poduzeća
- Odnosi prema klijentima, dobavljačima, financijskom sektoru, bankama, osiguravajućim društvima, lokalnoj jedinici
- Odnosi prema javnim subjektima i organima kontrole⁶²

Teorija ograničenja polazi od postojanja „uskih grla“ koja umanjuju performanse i usporavaju organizacijski rast. Uklanjanje prepreka, koje sprječavaju različite dijelove da zajednički djeluju kao integrirani sustav, rezultira značajnim i održivim poboljšanjem. Ishodišta ograničenja mogu biti:

- Oprema
- Ljudi
- Politika

Dok teorija ograničenja usmjerava pozornost na tri ključne mjere performanse:

- Protok
- Zalihe ili ulaganja
- Operativni troškovi

⁶²Rogošić, A. (2014/2015): Strateško menadžersko računovodstvo, nastavni materijali, Ekonomski fakultet Split

Računovodstvo protoka je svojevrsna alternativa tradicionalnom računovodstvu troškova koje polazi iz holističkog pristupa u stvaranju vrijednosti tj novca.

Temeljni indikatori u računovodstvu protoka:⁶³

- $\text{Dobit} = \text{Protok} - \text{Operativni troškovi}$
- $\text{Protok} = \text{Prihod od prodaje} - \text{Troškovi sirovina i materijala}$
- $\text{Dobit} = \text{Prihod od prodaje} - \text{Troškovi sirovina i materijala} - \text{Operativni troškovi}$
- $\text{Povrat na uloženo} = \text{Dobit} / \text{Zalihe (Ulaganje)}$

3.3. Najčešće primjenjive metode upravljanja troškovima

Strateško menadžersko računovodstvo se u neprofitnim organizacijama u većini slučajeva provodi putem par metode, kao što su tradicionalno upravljanje troškovima, Balanced scorecard i ABC metoda.

Tradicionalna metoda upravljanja troškovima se često koristi jer je najjednostavnija. Naime, ona ne vodi računa o različitim troškovima aktivnosti proizvodne režije koji se javljaju kod svakog proizvoda ili svake usluge. Ljudima se vrlo teško naviknuti na neku od novih metoda jer im je ova jednostavna i često se ne žele mučiti s nečim novim.⁶⁴

No, s druge strane ta tradicionalna metoda ne osigurava točne i pouzdane informacije o troškovima. Zbog toga se mnoge organizacije u svijetu, a i u Hrvatskoj sve više okreću suvremenijim metodama, ali većinom ABC metodi.⁶⁵

Balanced scorecard je na početku bila fokusirana samo na profitne organizacije. No, s vremenom se počela upotrebljavati i u neprofitnim organizacijama. To je dodatno potaknuo Kaplan, mada je taj proces bio problematičan. Kaplan i Norton su predložili da financijska perspektiva dionika bude na vrhu. Upravljanje učinkom počinje jedan korak ranije kod neprofitnih organizacija, jer top menadžment mora pokrenuti proces identifikacije ključnih dionika. Ključni dionici u neprofitnim organizacijama su zapravo oni koji su najviše investirali u nju.

⁶³Drljača, M.(2004): Metode upravljanja troškovima (Internet), raspoloživo na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf 17 <http://oliver.efri.hr/~jana/ut-skripta.pdf>

⁶⁴Drljača, M.(2004): Metode upravljanja troškovima (Internet), raspoloživo na: http://kvaliteta.inet.hr/t_Metode_%20Drljaca.pdf 17 <http://oliver.efri.hr/~jana/ut-skripta.pdf>

⁶⁵Periš, I. (2015): Implementacija ABC metode u neprofitnoj organizaciji, Ekonomski fakultet Split, str 4.

Da bi se Balanced scorecard primjenjivala u neprofitnim organizacijama bitno je da se definiraju i identificiraju pristup organizacije, te što žele raditi, a što ne. U neprofitnim organizacijama je tipična više smjerna struktura ciklusa, koja obuhvaća npr. treniranje volontera kako bi se kupcima prikazali u boljem svijetlu.

Bitno je odrediti koliko je koji dionik uložio i što on očekuje od organizacije. Zapravo se ova metoda koristi kao sredstvo komunikacije između organizacije i njenih korisnika.⁶⁶

ABC metoda je suvremeni oblik obračuna troškova koji se često uspoređuje s tradicionalnim metodama. Za ABC metodu je poznato da se troškovi dijele na aktivnosti, a kod neprofitnih organizacija to su različite aktivnosti vezane za zadovoljavanja potreba njihovih korisnika. Primjer aktivnosti kod neprofitnih organizacija su npr: predavanja u školi i slično. Za svaku aktivnost su bitni resursi koji se dijele po aktivnostima, zapravo onoliko koliko je svaka aktivnosti potrošila resursa prilikom procesa. To je ujedno i prva faza implementacije ABC metode u neprofitne organizacije.

U drugoj fazi implementacije ABC metode pozornost se pridaje zajedničkim troškovima nastalim na razini cijele organizacije. Nakon provođenja ove dvije faze, poduzeće može ponuditi određene informacije okolini i korisnicima njihovih izvještaja.

⁶⁶Speckbacher, G. (2003): The Economics of Performance Management in Nonprofit Organizations: NONPROFIT MANAGEMENT & LEADERSHIP, vol. 13, no. 3

4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O PRIMJENI METODA STRATEŠKOG UPRAVLJANJA PERFORMANSAMA U SPORTSKIM NEPROFITNIM ORGANIZACIJAMA

4.1. Metodološki aspekti istraživanja

Ovo istraživanje je provedeno na uzorku od 32 sportske neprofitnim organizacija u Republici Hrvatskoj. Razlog zbog kojeg je uzorak toliki je što se do mail adresa drugim sportskih organizacija nije moglo doći.

Naime, u radu se koriste mnoge metode kako bi se došlo do važnih zaključaka. Najvažnija metoda koja se je koristila je metoda anketiranja. Pronađene su mail adrese svih sportskih neprofitnih organizacija te obrađeni podataka koji su se nalazili u njihovim odgovorima. Taj anketi upitnik se sastoji od 13 pitanja. Pitanja su vezana uz računovodstvo organizacije i uz njeno poslovanje. Pitanja su koncipirana tako da ih je par trebalo odgovoriti s da i ne, u nekima je trebalo odgovoriti tako da se njihovi stavovi ocjene na Likertovoj skali od pet stupnjeva intenziteta, dok je u nekima trebalo izabrati odgovor između ponuđenih pojmova koji se odnosi na njihovu organizaciju.

Nadalje, koristi se i induktivna metoda na temelju koje se dolazi do općih zaključaka. Koristi se i metode dokazivanja i opovrgavanja, koje su dvije suprotne metode. Naime, koriste se kako bi se dokazale ili odbacile postavljene hipoteze na temelju provedenog istraživanja. Koristi se metoda analize kako bi se lakše razumjeli određeni pojmovi te određeni rezultati do kojih je došlo istraživanjem.⁶⁷ Na kraju, za provođenje analiza vezanih uz istraživanja koristi se Microsoft Excel i SPSS program. U Excelu su izrađene tablice koje su detaljno objašnjene.

4.2. Analiza rezultata empirijskog istraživanja

Ovo istraživanje je vezano za aktivne sportske neprofitne organizacije u Republici Hrvatskoj. Pitanja koja se nalaze u anketi se u većini slučajeva odnose na njihov računovodstvo. U nastavku su prikazani rezultati istraživanja koje je provedeno. Prvo su prikazani i objašnjeni

⁶⁷ Zelenika, R. (2014): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str: 323

rezultati svakog pojedinog anketnog pitanja te će isti biti objašnjeni. Nakon toga će se postaviti hipoteze te će se prikazati da li se iste odbacuju ili prihvaćaju.

Naime, iz Tablice 1. je jasno vidljivo da od 32 sportske organizacija koje su odgovorile na anketu njih 15,6% ima zaposlenog računovođu za obavljanje poslova računovodstva. Za njih 37,5% te poslove obavlja volonter, dok čak njih 43,8% koristi usluge ovlaštenog računovodstvenog servisa. Te jedna neprofitna organizacija nije odgovorila na ovo pitanje,. Ovi su se rezultati mogli i pretpostaviti. Razlog je to što je njima lakše da im te poslove obavlja računovodstveni servis, te se oni ne moraju brinuti bar oko tih stvari. Da je anketa bila bez ovog pitanja moglo bi se lako zaključiti da li organizacija koristi eksternog računovođu ili internog. Naime, organizacije koje koriste internog računovođu bio to volonter ili zaposleni računovođa su lakše i brže odgovarali na anketu i bez prevelikih problema. Dok, s druge strane, organizacije koje koriste usluge računovodstvenog servisa nisu tako lako odgovarale na ankete jer su na ankete u većini slučajeva odgovarale nestručne osobe koje neke od pitanja, iako detaljno objašnjena, nisu shvaćali.

Tablica 4. Deskriptivna statistika o osobi koja obavlja računovodstvene poslove vezane za organizaciju

	Frekvencija	Postotak
Zaposleni računovođa	5	15,6
Volonter	12	37,5
Ovlašteni računovodstveni servis	14	43,8
Bez odgovora	1	3,1
Ukupno	32	100

Izvor: Izrada autora

Pojmom interno orijentirano računovodstvo može se objediniti računovodstvo troškova i upravljačko računovodstvo. ⁶⁸ Interno orijentirano računovodstvo i nije toliko često korišteno što je prikazano u Tablici 2. Naime, od 30 ispitanih organizacija, njih 40% ima interno orijentirano računovodstvo, njih 46,7% nema, dok ih 13,3% nije odgovorilo na to pitanje.

⁶⁸Ramljak, B., Rogošić, A. (2013): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete; EKONOMSKI PREGLED, 64 (1) 30-48

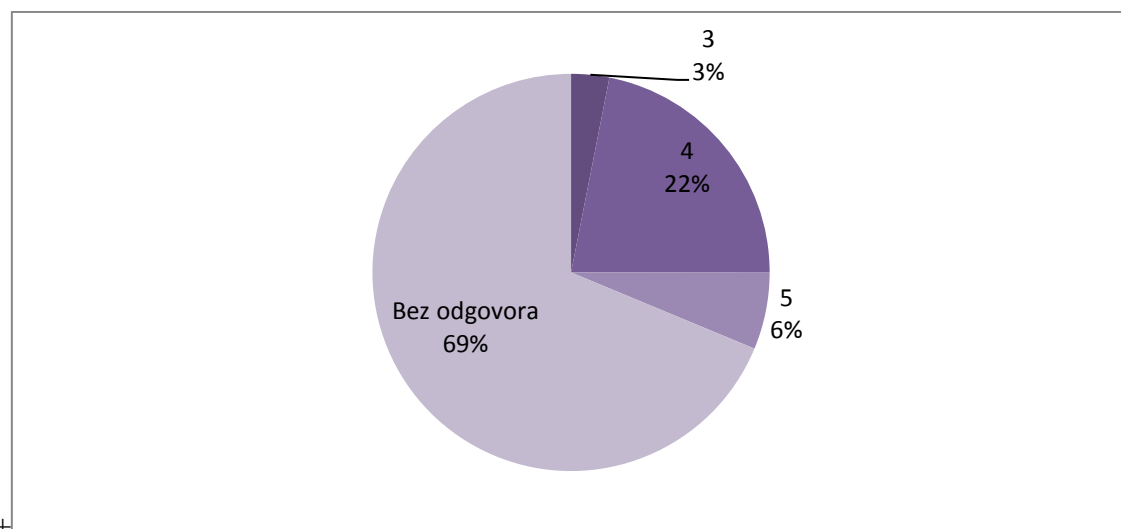
Razlog zbog kojeg ovih 13,3% organizacije nije odgovorilo na ovo pitanje je taj što osobe koje su odgovarale na anketu ne poznaju taj pojam jer su nestručne osobe.

Tablica 5. Deskriptivna statistika o uvođenju interno orijentiranog računovodstva

	Frekvencija	Postotak
DA	15	46,9
NE	15	46,9
UKUPNO	30	93,8
Bez odgovora	2	6,3
UKUPNO	32	100

Izvor: Izrada autora

Graf 1. Ocjena poboljšanja poslovanja nakon uvođenja interno orijentiranog računovodstva



Izvor: Izrada autora

Na temelju prethodno prikazanog grafa može se vidjeti da od 32 organizacija samo njih 21% može ocijeniti poboljšanje poslovanja nakon uvođenja interno orijentiranog računovodstva s tim da ih je 15 u prethodnom pitanju odgovorilo da imaju interno orijentirano računovodstvo. Nadalje, njih 6% je odgovorilo da bi svoje poboljšanje ocijenili s 5, njih 22% s 4 te 3% s tri.

Ocjenom jedan i dva nijedna organizacija nije ocijenila svoje poboljšanje, a ostali nisu odgovorili na ovo pitanje.

Detaljna analiza troškova organizaciji pomaže u samoj optimizaciji istih te lakše upravljanje njima. Anketa je pokazala da od njih 32, čak njih 75% koristi detaljnu analizu troškova, dok njih 12,5% ne koristi analizu, a 12,5% organizacija nisu odgovorile na to pitanje, možda zato što ne poznaju pojam detaljne analize. Ti svi podaci se mogu vidjeti u tablici koja je prikazana u nastavku.

Tablica 6. Upotreba detaljne analize troškova

	Frekvencija	Postotak
Da	24	75
Ne	4	12,5
Ukupno	28	87,5
Bez odgovora	4	12,5
Ukupno	32	100

Izvor: Izrada autora

Kao što je već ranije spomenuto cilj svake organizacije je optimizacija troškova. Da bi se pravilno provela optimizacija potrebno je koristiti neku od metoda za optimizaciju. Istraživanje je pokazalo da organizacije u Republici Hrvatskoj najčešće koriste metodu tradicionalnog upravlja troškovima (75%), model upravljanja troškovima temeljen na aktivnostima (9,4%) te model ciljnih troškova (3,1%), kao i metoda bilance postignuća. Dok ostale metode ne koriste. Što se tiče ovih metoda, organizacije sve češće idu prema jednostavnijim rješenjima kao što je to metoda tradicionalnog upravljanja troškovima, ne shvaćajući da će upoznavanjem novih metoda i njihovim korištenjem to upravljanje biti još efikasnije.

Tablica 7. Deskriptivna statistika o metodama za optimizaciju troškova

	Frekvencija	Postotak
Metoda tradicionalnog upravljanja troškovima	24	75
Model upravljanja troškovima temeljen na aktivnostima (ABC)	3	9,4
Model ciljnih troškova (Target costing)	1	3,1
Metoda bilance Postignuća (Balanced Scorecard)	1	3,1
Ukupno	29	90,6
Bez odgovora	3	9,4
Ukupno	32	100

Izvor: Izrada autora

Nadalje, pokazalo se da je od 29 organizacija koje su odgovorile da koriste neku od metoda čak njih 56,3% reklo da korištenjem jedne od navedenih metoda lakše dolaze do ciljeva, dok je njih 6,3% odgovorilo da ne dolazi lako do ciljeva, a ostalih 37,5% nije odgovorilo na pitanje, što bi značilo ili da ne vide poboljšanje ili da nisu sigurni.

Da bi se neprofitna organizacija pravilno razvijala i pravilno provodila svoje zadatke bitno je da neko donosi odluke o tome kako na koji način upravljati organizacijom, kako upravljati troškovima i kako ih optimizirati. Ispitanici su u anketi trebali odgovoriti na pitanje od koga dolaze inicijative upravljanja troškovima, od vrha organizacije ili od neke eksterne vrhovne organizacije.

Tablica 8. Deskriptivna statistika o nametanju inicijative o upravljanju troškovima

	Frekvencija	Postotak
Vrh organizacije (Hrvatski menadžeri)	12	37,5
Eksterne organizacije (Međunarodni menadžeri)	0	0
Ukupno	12	37,5
Bez odgovora	20	62,5
Ukupno	32	100

Izvor: Izrada autora

Na pitanje da li nastavljaju proces budžetiranja ili ga tek uvode njih 21,9% je odgovorilo da nastavlja proces budžetiranja, njih 9,4% da ga tek uvodi dok ostatak ispitanika nije odgovorilo na to pitanje.

Interna revizija je bitna kako mi se konstantno pratilo pravilno poslovanje organizacije. Naime, na pitanje o internoj reviziji u njihovim organizacijama, čak ih je 53,1% odgovorilo da imaju internu reviziju, dok ih je 34,4% odgovorilo negativno. Ostatak organizacija nije odgovorilo na to pitanje.

Obveznici revizije neprofitne organizacije postaju kada im prihod u prethodnoj godini prelazi 10 milijuna kuna.⁶⁹ Naime, odgovorom na ovo pitanje doznalo se, barem otprilike koliki su prihodi koje organizacije. Nadalje, od 32 organizacija koje su odgovorile na anketu njih 18,8% je odgovorilo da je postala obveznik revizije nakon stupanja na snagu Zakona 01.01.2016. godine, dok njih 59,4% nije postalo obveznik revizije, a njih 21,8% nije odgovorilo na pitanje. Sve se može vidjeti u Tablici 6 u nastavku.

⁶⁹Zuber M.(2015.):Oko 120 „neprofitnih“ obveznici su revizije od ove godine (Internet); dostupno na: <http://lider.media/aktualno/tvrtke-i-trzista/poslovna-scena/oko-120-neprofitnih-obveznici-su-revizije-od-ove-godine/>

Tablica 9. Deskriptivna statistika o reviziji

	Frekvencija	Postotak
Da	6	18,8
Ne	19	59,4
Ukupno	25	78,2
Bez odgovora	7	21,8
Ukupno	32	100

Izvor: Izrada autora

Za neprofitne organizacije volonteri su bitna stavka. To su osobe koje rade za organizaciju bez ikakvih primanja. Često organiziraju nekakve događaje, pomažu u prikupljanju sredstava da organizacija može nesmetano obavljati svoje poslove. No, koliko zapravo volonteri pomažu organizacijama u stvaranju računovodstvenih informacija prikazuje sljedeća tablica.

Tablica 10. Deskriptivna statistika o doprinosu volontera u kreiranju računovodstvenih informacija

		Frekvencija	Postotak
Ne doprinose	1	6	18,8
Rijetko doprinose	2	3	9,4
Često doprinose	3	6	18,8
U većini slučajeva doprinose	4	8	25
Uvelike doprinose	5	9	28,1
Ukupno		32	100

Izvor: Izrada autora

Dakle, iz tablice je vidljivo da 28,1 % organizacija smatra da im volonteri u velikoj mjeri pomažu u kreiranju računovodstvenih informacija. Njih 25% dali su ocjenu 4 za svoje volontere, 18,8% su dali ocjenu 3, 9,4% su dali ocjenu 2, dok čak njih 18,8% su dali ocjenu 1, tj da im volonteri uopće ne pomažu u kreiranju računovodstvenih informacija ili i ako pomažu nisu zadovoljni njihovim radom. No, postoje mnoge neprofitne organizacije koje i ne primaju volontere. Mada mnogi smatraju da bi se rad volontera trebao cijeliti puno više jer oni to ipak rade zbog dobre volje a ne zato što moraju, očito postoje organizacije koje to ne misle.

Tablica 11. Deskriptivna statistika o ocjeni financijske transparentnosti

		Frekvencija	Postotak
Nikada ne objavljuju svoje financijske informacije	1	3	9,4
Ponekad objavljuju samo neke financijske informacije	2	3	9,4
Ponekad objavljuju sve financijske izvještaje	3	3	9,4
Da uvijek objavljuju sve financijske izvještaje	4	11	34,4
Uz financijske izvještaje često objavljuju i dodatne informacije o planovima te budžetu organizacije	5	11	34,4
Ukupno		31	96,9
Bez odgovora		1	3,1
Ukupno		32	100

Izvor: Izrada autora

Prethodna tablica prikazuje u kolikoj mjeri sportske organizacije smatraju da su financijski transparentne. Naime, njih čak 34,4% smatra da su u potpunosti financijski transparente, tj da objavljuju sve financijske izvještaje te sve planove o poslovanju i budžetiranju. S druge strane njih čak 9,4% nikad ne objavljuje financijske izvještaje. Dok se ostatak ispitanika nalazi u sredini te svoje financijske izvještaje objavljuju ponekad, i samo neke. Naime, prilikom izrade ovog rada i prilikom traženja financijskih izvještaja svih organizacija koje su odgovorile na ovo pitanje s odličan ili vrlo dobar donesen je zaključak da mnoge neprofitne organizacije ipak ne objavljuju tako često svoje financijske izvještaje. S obzirom na to, da su objektivniji ocjena njihove transparentnosti bi bila puno manja.

Da bi se planiranje i kontrola provodile kako treba, i da bi se ostvarili svi planovi potrebno je koristiti računovodstvene informacije. To su informacije vezane za prihode, rashode, troškove i puno drugih računovodstvenih aspekata.

Naime, njih čak 34,4% vrlo često koriste računovodstvene informacije u svrhu planiranja što znači da te organizacije veoma dobro posluju, jer samim time prate troškove i znaju koliki su i kako njima upravljati. Praćenjem troškova uklanjaju one nepotrebne i u sljedećim razdobljima smanjuju one koji su u tom razdoblju otišli previsoko. Njih 12,5% nije odgovorilo na to pitanje, dok ocjenu 1 nije nijedno poduzeće odabralo. Ostali podaci vidljivi u tablici broj 9.

Tablica 12. Upotreba računovodstvenih informacija

		Frekvencije	Postotak
Rijetko	2	2	6,3
Ponekad	3	9	28,1
Često	4	6	18,8
Vrlo često	5	11	34,4
Ukupno		28	87,5
Bez odgovora		4	12,5
Ukupno		32	100

Izvor: Izrada autora

U nastavku su prikazane hipoteze koje će se prihvatiti ili odbaciti na temelju provedenog istraživanja.

Naime, istraživanju se odazvalo 30 sportskih neprofitnih organizacija sa sjedištem u Republici Hrvatskoj. Podaci dobiveni anketom su obrađeni u IBM SPSS programu.

Ho: Organizacije koje imaju interno orijentirano računovodstvo nemaju bolje financijske pokazatelje u odnosu na one koje ga nemaju, tj. nema razlike u financijskim izvještajima

H₁: Organizacije koje imaju interno orijentirano računovodstvo imaju bolje financijske pokazatelje u odnosu na one koje ga nemaju.

Za dokazivanje ove hipoteze potrebno je izračunati financijske pokazatelje za neprofitne organizacije koje imaju i koje nemaju interno orijentirano računovodstvo, te na temelju rezultata donijeti zaključak.

Organizacija	računovodstvo	Interno orijentirano	Koeficijent pouzdanosti sredstava	Koeficijent pouzdanosti izvora prihoda	Koeficijent zarađenih prihoda	Koeficijent samodostatnosti	Koeficijent tekuće likvidnosti	Koeficijent za zaposlene i ukupnih rashoda	Odnos rashoda za zaposlene i ukupnih rashoda	Povrat vlastitih izvora/reabilitnost vlastitih izvora	Interval obrane	Pokazatelj za uštede	Koeficijent prihoda (skupina 31)	Odnos prihoda (skupina 32)	Odnos prihoda (skupina 33)	Odnos prihoda (skupina 34)	Odnos prihoda (skupina 35)	Odnos prihoda (skupina 36)	Odnos prihoda (skupina 37)	
1.	DA	0,99	0,99	0	0	2,5	0,036	0,034	10,28	0,00774	0,38	0	0	0	0	0,00388	99,95	0,0429	0	
2.	DA	0,98	0	0	0	54,04	0,034	0,97	0,06	0,088	0,00107	0	0	0	97,97	0,00265	0,071	0	1,96	
3.	DA	0,57	0	0,17	0,19	-	0,01	0,76	1,16	0,07	0	17,24	25,46	0	0,00189	57,31	0	0	0	
4.	DA	0,78	0,07	0	0	-	0	1	3,71	0,28	0	0	0	21,8	0	0	78,2	0	0	
5.	DA	1	0	0	0	-	0	0	0,45	-0,04	0	0	0	100	0	0	0	0	0	
6.	DA	0,53	0	0	0	31,75	0	1,34	2,46	0,27	0,03	0	0	46,78	0	0	53,22	0	0	
7.	DA	0,97	0,72	0,019	0,02	32,23	0	0,51	2,47	0,14	0,023	1,85	0,44	0	0	0,25	97,46	0	0	
8.	DA	0,99	0,99	0	0	18,64	0	0,99	0,33	0,026	0,05	0	0	0	0	0,000697	99,993	0	0	
9.	DA	0,84	0,81	0,036	0,033	2,434	0,066	-0,57	1,23	-0,07	0,3	3,57	0	0	0	10,85	84,47	1,1	0	
10.	DA	0,39	0,34	0,23	0,25	3,5	0,17	1,78	0,78	0,08	0,29	23,36	28,36	0	0	9,08	39,15	0,05	0	
11.	DA	0,93	0,82	0	0	72,5	0	-0,56	1,05	-0,08	0,0085	0	7	0	0	0	92,99	0	0	
12.	DA	0,92	0,88	0,02	0,02	1,33	0,15	1,72	0,74	0,05	0,59	2,07	6,07	0	0	0,001246	91,85	0	0	
13.	DA	0,47	0,1	0,24	0,25	0,212	0	-0,66	3,3	0,06	4,39	24,91	46,6	0	0	0,00588	29,48	0	0	
14.	DA	0,99	0	0	0	3,6	0	1,49	0,51	0,045	0,28	0	0	99,99	0,000733	0	0	0	0	
15.	NE	0,65	0,97	0	0	-	0	-2,54	0,86	-0,18	0	0	65,32	0	0	1,27	20,13	13,28	0	
16.	NE	0,96	0,96	0,015	0,0157	1,3	0	0,017	0,55	0,06	0,77	1,48	0,74	0	0	0,22	97,56	0	0	
17.	NE	0,99	0	0,99	1,18	-	0	0,38	5,28	0,16	0	99,999	0	0	0	0,001	0	0	0	
18.	NE	0,77	0,32	0	0	-	-	1	0,0000846	-0,15	2968,75	0	22,53	0	0	0,00065	77,45	0	0	
19.	NE	0,66	0	0,043	0,045	10,05	0	0,62	1,13	0,05	0,1	4,32	5,18	0	0	11,74	12,41	0,072	66,28	
20.	NE	1	0	0	0	-	0	1	0,81	0,02	0	0	0	0	0	0,0046	99,995	0	0	
21.	NE	0,57	0,38	0	0	-	0	-0,4	1,77	-0,06	0	0	0	0	0	0	57,41	9,33	33,27	
22.	NE	0,58	0	0	0	3,16	0	2,29	13,32	-0,79	1,31	0	42,28	0	0	0,077	57,65	0	0	
23.	NE	-	-	-	-	-	-	0	0	-1	0	0	0	0	0	0	0	0	0	
24.	NE	0,97	0,97	0	0	-	0	4,91	2,38	1,06	0	0	2,68	0	0	97,32	0	0	0	
25.	NE	0,63	0,59	0	0	-	0	-0,09	2,93	-0,02	0	0	37,18	0	0	0	62,82	0	0	
26.	NE	0,99	0	0	0	-	0	0,53	1,002	0,04	0	0	0	0	0	0	99,99	0,00198	0	
27.	NE	0,99	0	0	0	0,399	0	0,05	0,102	-0,01	2,5	0	99,9926	0	0	0,00735	0	0	0	
28.	NE	1	0,96	0	0	-	0	1	0,53	0,0087	0	0	0	0	0	0	100	0	0	
29.	NE	0,99	0	0,0064	0,0064	0,71	0	0,89	0,2	-0,00627	1,42	0,644	99,36	0	0	0	0	0	0	
30.	NE	-	-	-	-	0,14	-	0	-	0	7,17	0	0	0	0	0	0	0	0	
31.	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
32.	-	0,83	0,54	0,078	0,057	0,00313	0,056	0,62	0,0155	-0,26	328,33	7,83	8,52	0	0	0,00072	82,64	1	0	

Slika 3. Izračunati financijski pokazatelji za sve neprofitne organizacije koje su odgovorile na anketni upitnik

Izvor: Izrada autora

Na prethodno prikazanoj slici vidi se tablica koja je izrađena u Microsoft Excel-u. Naime, ona prikazuje izračunate vrijednosti svih financijskih pokazatelja za one sportske neprofitne organizacije koje su odgovorile na anketni upitnik. Nadalje, u tablici je moguće vidjeti da postoji organizacija koja je odgovorila na upitnik ali joj pokazatelji nisu izračunati, razlog tome je što ta organizacije nije objavila svoje financijske izvještaje za prethodno razdoblje.

Za ovu hipotezu koristi će se Mann-Whitney U Test koristeći SPSS. Naime, grupirane su organizacije koja imaju interno orijentirano računovodstvo i one koje ga nemaju. One s interno orijentiranim računovodstvom su označene s kodom 1, a one koje ga nemaju s kodom 2. Hipoteza će se provoditi na način da će se svaki pokazatelj prikazivati posebno za dvije skupine. Prva je skupina označena brojem 1, to su organizacije koje imaju interno orijentirano računovodstvo, dok su s brojem 2 označene organizacije koje nemaju interno orijentirano računovodstvo. Zaključak će se donijeti na temelju empirijske signifikantnosti. Ako je $\alpha^* > 5\%$ prihvaća se H_0 , a ako je $\alpha^* < 5\%$ odbacuje se početna hipoteza, odnosno prihvaća se alternativna hipoteza H_1 .

$$\text{Koeficijent pouzdanosti izvora prihoda} = \frac{\text{Najveći iznos prihoda(vrsta)}}{\text{Ukupan prihod}} \quad (1)$$

Tablica 13. Mann-Whitney U test – Koeficijent pouzdanosti izvora prihoda

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Koeficijent pouzdanosti izvora prihoda	1	15	13,37	200,50
	2	11	13,68	150,5
Ukupno		26		
Z	-,105			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,917			

Izvor: Izrada autora

Na temelju tablice 12 vidljivo je da je srednja vrijednost koeficijenta pouzdanosti izvora prihoda za prvu grupu organizacija 13,37, dok je za drugu grupu organizacija srednja vrijednost 13,68. Za organizaciju je bitno da je pouzdanost izvora prihoda što veća. U tablici

12 je vidljivo da poduzeća bez interno orijentiranog računovodstva imaju bolju srednju vrijednost. Na temelju α^* , koja je za ovaj slučaj 91,7% te je veća od 5%, donosi se zaključak da se za ovaj pokazatelj prihvaća H_0 , tj. da organizacije koje imaju interno orijentirano računovodstvo nemaju bolje pokazatelje od onih koje ga nemaju.

Koeficijent pouzdanosti sredstava dobivenih iz državnog proračuna

$$= \frac{\text{Donacije, potpore i subvencije}}{\text{Ukupni prihod}} \quad (2)$$

Pokazatelj prikazuje odnos donacija, potpora i subvencija i ukupnog prihoda. Na temelju toga se izračuna udio donacija iz državnog proračuna u ukupnom prihodu.

Tablica 14. Mann-Whitney U test - Koeficijent pouzdanosti sredstava dobivenih iz državnog proračuna

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Koeficijent pouzdanosti sredstava dobivenih iz državnog proračuna	1	15	14,40	216,00
	2	11	12,27	135,00
Ukupno		26		
Z	-,729			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,466			

Izvor: Izrada autora

Naime, vidljivo je da je srednja vrijednosti ovog pokazatelja za organizacije s interno orijentiranim računovodstvom 14,40 dok je za organizacije koje nemaju interno orijentirano računovodstvo srednja vrijednost 12,27. Može se donijeti zaključak da je ovaj pokazatelj bolji za organizacije koje imaju interno orijentirano računovodstvo. No, zaključak se donosi i na temelju α^* , te iz izračuna proizlazi da je $\alpha^*=46,66\%$ tj. $\alpha^* > 5\%$, te se prihvaća H_0 hipoteza.

$$\text{Koeficijent zarađenih prihoda} = \frac{\text{Ukupno zarađeni prihod}}{\text{Ukupni prihod}} \quad (3)$$

U omjer se stavljaju ukupno zarađeni prihodi za prikazano razdoblje i ukupan prihod.

Tablica 15. Mann-Whitney U test - Koeficijent zaradenih prihoda

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Koeficijent zaradenih prihoda	1	15	14,47	217,00
	2	11	12,18	134,00
Ukupno		19		
Z	-,859			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,390			

Izvor:Izrada autora

Ovaj pokazatelj pokazuje Srednja vrijednost koeficijenta zaradenih prihoda za organizacije sa interno orijentiranim računovodstvom je 14,47, dok je za druge organizacije 12,18. Signifikantnost α^* iznosi 39% što je veće od 5% te se prihvaća Ho hipoteza.

Sljedeći pokazatelj je koeficijent samodostatnosti. Naime, u omjer se stavljaju ukupno zaradeni prihodi te ukupni rashodi. Na temelju tog pokazatelja donosi se zaključak da li organizacija ostvaruje dovoljno prihoda da podmiri sve svoje rashode.

$$\text{Koeficijent samodostatnosti} = \frac{\text{Ukupno zaradeni prihod}}{\text{Ukupni rashod}} \quad (4)$$

Tablica 16. Mann-Whitney U test - Koeficijent samodostatnosti

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Koeficijent samodostatnosti	1	15	15,20	228,00
	2	12	12,50	150,00
Ukupno		27		
Z	-1,014			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,311			

Izvor:Izrada autora

Na temelju izračuna koji je prikazan u tablici broj 15, vidi se da je srednja vrijednost, koja je ujedno i veća, koeficijenta samodostatnosti 15,20, što znači da se na temelju signifikantnosti koja iznosi 31,1%, koja je veća od zadanih 5%, donosi zaključak da se prihvaća Ho hipoteza.

Sljedeći pokazatelj je koeficijent tekuće likvidnosti. Taj pokazatelj mjeri sposobnost organizacije da podmiri svoje kratkoročne obveze. U omjer se stavljaju kratkotrajna imovina i kratkoročne obveze.

$$\text{Koeficijent tekuće likvidnosti} = \frac{\text{Kratkotrajna imovina}}{\text{Kratkoročne obveze}} \quad (4)$$

Tablica 17. Mann-Whitney U test - Koeficijent tekuće likvidnosti

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Koeficijent tekuće likvidnosti	1	11	9,64	106,00
	2	5	6,00	30,00
Ukupno		16		
Z	-1,416			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,157			

Izvor: Izrada autora

Koeficijent tekuće likvidnosti se koristi i kod profitnih i kod neprofitnih organizacija, ali cilj je isti, da poduzeće sa svojom kratkotrajnom imovinom pokrije što više svojih kratkoročnih obveza. Na temelju tablice bi se mogao donijet zaključak da poduzeća koja imaju interno orijentirano računovodstvo imaju bolju vrijednost pokazatelj na temelju srednje vrijednosti. No, glavni zaključak se donosi kao i u ranijim slučajevima na temelju signifikantnosti. U ovom slučaju je $\alpha^* = 15,7\% > 5\%$ te se prihvaća H_0 hipoteza.

Sljedeći pokazatelj u omjer stavlja rashode za zaposlene i ukupne rashode. Na temelju tog pokazatelja vidi se koliko od ukupnih rashoda ide na rashode za zaposlene.

$$\text{Odnos rashoda za zaposlene i rashoda} = \frac{\text{Rashodi za zaposlene}}{\text{Ukupni rashodi}} \quad (5)$$

Tablica 18. Mann-Whitney U test - Odnos rashoda za zaposlene i rashoda

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Odnos rashoda za zaposlene i rashoda	1	15	16,40	246,00
	2	12	11,00	132,00
Ukupno		11		
Z	-2,413			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,016			

Izvor:Izrada autora

Nakon izrade tablice broj 17 vidi se da je srednja vrijednost ovog pokazatelja veća kod organizacija koja su označene brojem 1. Razina signifikantnosti za ovaj izračun je $\alpha^*=1,6\%<5\%$ čime se prihvaća H_1 hipoteza kao alternativna hipoteza.

Sljedeći pokazatelj je povrat vlastitih izvora/rentabilnost vlastitih izvora:

$$\text{Povrat vlastitih izvora/rentabilnost vlastitih izvora} = \frac{\text{Promjena vlastitih izvora}}{\text{Ukupni vlastiti izvori}} \quad (6)$$

Tablica 19. Mann-Whitney U test - Povrat vlastitih izvora/rentabilnost vlastitih izvora

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Povrat vlastitih izvora/rentabilnost vlastitih izvora	1	15	15,87	238,00
	2	13	12,92	168,00
Ukupno		28		
Z	-,945			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,344			

Izvor:Izrada autora

Rentabilnost vlastitih izvora je bitna za svaku neprofitnu organizaciju. Cilj je da bude što veća. U tablici je vidljivo da je prosječna vrijednost ovog pokazatelja za organizacije iz skupine 1 15,87, dok je za organizacije iz skupine 2 12,92. No, razina signifikantnosti za ovaj test je 34,4% što je veće od 5%, te se na temelju toga donosi zaključak da se prihvaća H_0 hipoteza.

$$\text{Interval obrane} = \frac{\text{Novac, utrživi vrijednosni papiri i potraživanja}}{\text{Prosječni mjesečni rashod}} \quad (7)$$

Tablica 20. Mann-Whitney U test - Interval obrane

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Interval obrane	1	15	13,47	202,00
	2	12	14,67	176,00
Ukupno		27		
Z	-,390			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,696			

Izvor: Izrada autora

Za neprofitne organizacije je bitno da je njihov interval obrane što veći, jer na taj način pokazuju da sa svojom kratkotrajnom imovinom mogu podmiriti svoje mjesečne rashode. S obzirom da je u ovom testu $\alpha^* = 69,6\% > 5\%$ prihvaća se H_0 hipoteza.

Sljedeći pokazatelj je pokazatelj uštede.

$$\text{Pokazatelj uštede} = \frac{\text{Razlika prihoda i rashoda}}{\text{Ukupan rashod}} \quad (8)$$

Za svaku neprofitnu organizaciju je bitno da u principu što više uštedi, tj da je ovaj pokazatelj što veći. Razlog tome je ona najvažnija karakteristika neprofitnih organizacija, a to je da te organizacije ne ostvaruju profit već posluju od donacija ili članarina svojih članova. Može doći do toga da su donacije male, a članarine nisu dostatne za sve troškove organizacije, stoga je bitno štedjeti.

Tablica 21. Mann-Whitney U test – Pokazatelj uštede

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Pokazatelj uštede	1	15	15,73	236,00
	2	12	11,83	142,00
Ukupno		27		
Z	-1,269			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,204			

Izvor: Izrada autora

U prikazanoj tablici vidi se da organizacije koje imaju interno orijentirano računovodstvo imaju veću srednju vrijednost ovog pokazatelja, no i veći je broj organizacija u toj prvoj skupini. Stoga se zaključak donosi na temelju signifikantnosti ili značajnosti testa. U ovom slučaju je $\alpha^*=20,4\% > 5\%$, čime se prihvaća H_0 hipoteza.

Sljedeći pokazatelj je koeficijent zaduženosti. S obzirom na prethodni pokazatelj za kojeg je bitno da je što veći, za ovaj je važno da je što manji. Velika zaduženost nije povoljna za profitne organizacije, koje ostvaruju profit, kamoli za neprofitne koje u slučaju da upadnu u velike dugove teško da će se „izvući“.

$$\text{Koeficijent zaduženosti} = \frac{\text{Prosječne ukupne obveze}}{\text{Prosječna ukupna imovina}} \quad (9)$$

Tablica 22. Mann-Whitney U test – Koeficijent zaduženosti

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Koeficijent zaduženosti	1	15	16,60	249,00
	2	13	12,08	157,00
Ukupno		28		
Z	-1,529			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,126			

Izvor: Izrada autora

Tablica 22 pokazuje da organizacije u skupini jedan imaju veći koeficijent zaduženosti s obzirom na njihovu srednju vrijednost. Čime bi se došlo do zaključka da je ovaj pokazatelj bolji kod organizacija koje nemaju interno orijentirano računovodstvo. No, s obzirom na signifikantnost koja u ovom testu iznosi $\alpha^*=12,6\% > 5\%$ prihvaća se Ho hipoteza.

Sljedeći pokazatelj je odnos prihoda. Formula za taj pokazatelj je:

$$\text{Odnos prihoda} = \frac{\text{Vrsta prihoda}}{\text{Ukupan prihod}} \quad (10)$$

Ovaj pokazatelj stavlja u omjer svaku vrstu prihoda sa ukupnim prihodima. Pod pojmom vrsta prihoda uzima se sedam skupina koje označuju po jednu vrstu prihoda u financijskim izvještajima neprofitnih organizacija. Prihodi se u financijskim izvještajima neprofitnih organizacija nalaze u razredu broj tri, stoga su skupine sljedeće:

31 - Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga

32 - Prihodi od članarina i članskih doprinosa

33 - Prihodi po posebnim propisima

34 - Prihodi od imovine

35 - Prihodi od donacija

36 - Ostali prihodi

37 - Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija

Prikazane su tablice za svih sedam skupina prihoda, te razina signifikantnosti za svaki test. Na kraju je donesena odluka o prihvaćanju ili odbacivanju hipoteza.

Tablica 23. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 31 - Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Odnos prihoda 31 - Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga	1	15	15,40	231,00
	2	13	13,46	175,00
Ukupno		28		
Z	-,706			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,480			

Izvor: Izrada autora

Prosječna vrijednost udjela prihoda od prodaje roba i pružanja usluga u ukupnim prihodima neprofitnih organizacija s interno orijentiranim računovodstvom je 15,40% dok je za drugu skupinu organizacija 13,46%. S obzirom na to da se zaključak donosi na temelju značajnosti testa koja u ovom slučaju iznosi $\alpha^*=48\% > 5\%$ prihvaća se H_0 hipoteza kao istinita.

Tablica 24. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 32 - Prihodi od članarina i članskih doprinosa

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Odnos prihoda 32 - Prihodi od članarina i članskih doprinosa	1	15	15,53	233,00
	2	13	13,31	173,00
Ukupno		28		
Z	-,737			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,461			

Izvor: Izrada autora

Prihodi od članarina i članskih doprinosa veći udio u prihodima imaju kod organizacija s interno orijentiranim računovodstvom. Značajnost ovog testa je $\alpha^*=46,1\% > 5\%$ se prihvaća H_0 hipoteza kao istinita.

Tablica 25. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 33 - Prihodi po posebnim propisima

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Odnos prihoda 33 - Prihodi po posebnim propisima	1	15	15,37	233,50
	2	13	13,50	175,50
Ukupno		28		
Z	-1,341			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,180			

Izvor: Izrada autora

I u ovom slučaju je prosječna vrijednost prihoda veća kod organizacija s interno orijentiranim računovodstvom. No, i dalje je bitna značajnost testa. U ovom slučaju je $\alpha^*=18\% > 5\%$ te se opet prihvaća H_0 hipoteza kao istinita.

Tablica 26. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 34 - Prihodi od imovine

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Odnos prihoda 34 - Prihodi od imovine	1	15	13,53	203,00
	2	13	15,62	203,50
Ukupno		28		
Z	-,689			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,491			

Izvor: Izrada autora

U ovom slučaju veću srednju vrijednost imaju organizacije bez interno orijentiranog računovodstva, no je li to značajno ili ne donijet će se na temelju α^* . Naime, u ovom slučaju $\alpha^*=49,1\% > 5\%$ te se prihvaća H_0 hipoteza.

Tablica 27. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 35 - Prihodi od donacija

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Odnos prihoda 35 - Prihodi od donacija	1	15	15,63	234,50
	2	13	13,19	171,50
Ukupno		28		
Z	-,792			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,428			

Izvor: Izrada autora

Kod ovog testa srednja vrijednost ovog prihoda je veća kod organizacija sa interno orijentiranom računovodstvom. No s obzirom na signifikantnost koja u ovom slučaju iznosi 42,8% što je veće od 5% te se prihvaća Ho hipoteza.

Tablica 28. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 36 - Ostali prihodi

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Odnos prihoda 36 - Ostali prihodi	1	15	13,67	205,00
	2	13	15,46	201,00
Ukupno		28		
Z	-,757			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,449			

Izvor: Izrada autora

U ovoj tablici se vidi da organizacije bet interno orijentiranog računovodstva imaju veći udio ostalih prihoda u ukupnom prihodu nego što imaju organizacije u skupini broj 1. Naime, testiranje se provodi na temelju značajnosti, koja u ovom testu iznosi $\alpha^*=44,9\% > 5\%$ te se donosi zaključak da se prihvaća Ho hipoteza.

Tablica 29. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 37 - Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija

	Grupa	N	Srednja vrijednost	Zbroj svih vrijednosti
Odnos prihoda 37 - Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija	1	15	13,87	208,00
	2	13	15,23	198,00
Ukupno		28		
Z	-,815			
Asymp.Sig. (2-tailed)	,415			

Izvor: Izrada autora

S obzirom na razinu signifikantnosti koja je u ovom slučaju $\alpha^*=41,5\%$ prihvaća se H_0 hipoteza.

Naime, pomoću Mann-Whitney U testa provedeno je ovo istraživanje. U prethodno prikazanim tablicama se vide rezultati. S obzirom na razinu signifikantnosti u pojedinim testovima zaključak je da se prihvaća H_0 hipoteza te je to potvrda da ne postoji razlika u financijskim izvještajima između ove dvije skupine organizacija.

Druga hipoteza je:

H_0 : Sportske neprofitne organizacije s interno orijentiranim računovodstvom često ili vrlo često ne koriste računovodstvene informacije u svrhu planiranja i kontrole.

H_1 : Sportske neprofitne organizacije s interno orijentiranim računovodstvom često ili vrlo često koriste računovodstvene informacije u svrhu planiranja i kontrole.

Na temelju provedenih anketa vidljivo je da su različiti odgovori na pitanje o internom računovodstvu. Neke organizacije ga primjenjuju dok neke ne. Onih organizacija koje imaju

interno orijentirano računovodstvo je 15. Naime u ovom slučaju je riječ o testiranju hipoteze o proporciji na gornju granicu osnovnog skupa.⁷⁰

Hipoteza za taj test u izvornom obliku izgleda ovako:⁷¹

$$H_0 \dots p \leq p_0$$

$$H_1 \dots p > p_0$$

No, da bi prihvatili ili odbacili hipotezu potrebno je odrediti p_0 . S obzirom na to da postoje dvije vjerojatnosti, tj da često koriste ili da ne koriste onda je $p_0=0,5$, tj 50% za svaku vjerojatnost, tj. to je pretpostavljena vrijednost. .

Te su hipoteze za ovaj slučaj:

$$H_0 \dots p \leq 0,5$$

$$H_1 \dots p > 0,5$$

Nadalje, potrebno je izračunati \hat{p} i na temelju toga se donosi odluka o prihvaćanju ili odbacivanju hipoteze. Naime, p označava proporciju uzorka.

$$\hat{p} = \frac{n}{N} \quad (11)$$

Malo slovo n označava podskup skupa, veliko slovo N označava skup.⁷² U ovom slučaju N je ukupan broj sportskih neprofitnih organizacija koje su odgovorile da koriste interno orijentirano računovodstvo, dok n označava broj organizacija koje često koriste računovodstvene informacije u svrhu planiranja i kvalitete.

Tablica 30. Učestalost korištenja računovodstvenih informacija sportskih neprofitnih organizacija s interno orijentiranim računovodstvom

Koliko često se koristite računovodstvenim informacijama u svrhu planiranja i kontrole?					
0	1	2	3	4	5
3	0	0	5	2	5

Izvor: Izrada autora

⁷⁰ Rozga, A. (2006.): Statistika za ekonomiste, Ekonomski fakultet Split, str.141-142.

⁷¹ Ibidem

⁷² Ibidem

Naime, na temelju ankete koja je provedena na tim organizacijama, što je i prikazano u prethodnoj tablici, vidljivo je da je 7 organizacija odgovorilo da računovodstvene informacije koriste često ili vrlo često. Stoga, izračun izgleda ovako:

$$\hat{p} = \frac{6}{15}$$

$$\hat{p} = 0,4$$

Naime, s obzirom na to da je \hat{p} jednak 0,4, to znači da 40% organizacija od 15 često ili vrlo često koriste računovodstvene informacije, čime se prihvaća hipoteza H_0 kao istinita.

Nadalje, treća hipoteza je:

H_0 : Sportske neprofitne organizacije u kojima je razvijen unutarnji nadzor provode manji broj metoda za dobivanje informacija o optimizaciji troškova od onih koje nemaju unutarnji nadzor.

H_1 : Sportske neprofitne organizacije u kojima je razvijen unutarnji nadzor provode veći broj metoda za dobivanje informacija o optimizaciji troškova od onih koje nemaju unutarnji nadzor.

Sve organizacije u svom poslovanju koriste određene metode za dobivanje informacija o optimizaciji troškova, neke ih koriste više, neke manje. No, cilj je odrediti da li ih više koriste one neprofitne organizacije koje imaju razvijen unutarnji nadzor ili one koje nemaju razvijen unutarnji nadzor.

Naime, u ovom slučaju hipoteze će se postavljati na sličan način kao u prethodnoj hipotezi. Ovdje je riječ o testiranju hipoteze o razlici aritmetičkih sredina dvaju nezavisnih osnovnih skupova. Te ta hipoteza izgleda ovako:⁷³

$$H_0 : \dots \bar{x}_1 - \bar{x}_2 = 0$$

$$H_1 : \dots \bar{x}_1 - \bar{x}_2 \neq 0$$

Gdje su \bar{x}_1 ; \bar{x}_2 - aritmetičke sredine dvaju nezavisnih osnovnih skupova.⁷⁴

Naime, testiranje će se provesti t-testom. Razlog takvom testiranju je taj što je $n_1 + n_2 - 2 < 30$.⁷⁵

⁷³ Ibidem, str. 139

⁷⁴ Ibidem

Tablica 31. Korištene metode za dobivanje informacija o optimizaciji troškova

Redni broj	Broj korištenih metoda	Vrsta organizacije	Redni broj	Broj korištenih metoda	Vrsta organizacije
1.	1	2	15.	1	2
2.	1	1	16.	1	1
3.	1	1	17.	1	1
4.	1	1	18.	1	1
5.	1	1	19.	1	1
6.	1	1	20.	1	1
7.	0	1	21.	1	1
8.	1	2	22.	0	1
9.	1	1	23.	1	2
10.	1	2	24.	1	2
11.	1	2	25.	1	2
12.	1	2	26.	1	1
13.	1	1			
14.	1	1			

Izvor: izrada autora

U prethodno prikazanoj tablici vide se popis organizacija koje su u anketnom upitniku odgovorili na pitanje vezano za razvijenost unutarnjeg nadzora. U prvom stupcu je prikazan broj organizacija koje su odgovorile, a njih je 27. Dalje, u drugom stupcu je prikazan broj metoda, koje se koriste za dobivanje informacija, koje svaka od organizacija koristi. Treći stupac je vrsta poduzeća. Radi lakšeg izračuna organizacije su kodirane. Naime, kod 1 označava organizacije koje imaju unutarnji nadzor, dok kod 2 označava one organizacije koje ga nemaju.

Naime, testiranje pomoću t-testa provodi se tako da se računaju t^* i t_{tabl} koji se na kraju uspoređuju. Formula za izračun t^* je:

$$t^* = \frac{\widehat{\bar{x}}_1 - \widehat{\bar{x}}_2}{Se(\widehat{\bar{x}}_1 - \widehat{\bar{x}}_2)} \quad (12)$$

⁷⁵Biljan-August, M., Pivac, S., Štambuk, A. (2009): Statistička analiza u ekonomiji; Poglavlje 4. Testiranje hipoteza; Ekonomski fakultet sveučilišta u Rijeci; (Internet) dostupno na: <http://oliver.efri.hr/~statist/biljan-pivac-stambuk-sa-4-hipoteze.pdf>

Dok se t_{tabl} izračunava na osnovu uzorka, te se čita iz tablice na temelju sljedeće tvrdnje:⁷⁶

$$t_{tabl}^{\alpha/2}_{df=n_1+n_2-2}$$

Zaključak o hipotezama se donosi tako da ako je $|t^*| < t_{tabl}$ tada se prihvaća H_0 dok se u suprotnom navedena hipoteza odbaciva.⁷⁷

Da bi izračunali t^* potrebno je izračunati i standardnu grešku. Za ovo testiranje standardna greška se računa na sljedeći način:

$$Se(\bar{x}_1 - \bar{x}_2) = \sqrt{\frac{n_1 * \hat{\sigma}_1^2 + n_2 * \hat{\sigma}_2^2}{n_1 + n_2 - 2} * \frac{n_1 + n_2}{n_1 * n_2}} \quad (13)$$

U ovoj formuli oznaka σ^2 označava varijancu koja označava srednje kvadratno odstupanje numeričkih vrijednosti obilježja od aritmetičke sredine.⁷⁸ Ona se izračunava na sljedeći način:

$$\sigma^2 = \frac{\sum_{i=1}^N (X_i - \bar{x}_i)^2}{N} \quad (14)$$

Naime, potrebno je izračunati aritmetičke sredine svakog skupa, tj. skupova koji su označeni kodom 1 i 2.

$$\bar{x}_1 = \frac{\sum_{i=1}^N X_1}{N} \quad (15)$$

$$\bar{x}_1 = \frac{16}{18}$$

$$\bar{x}_1 = 0,89$$

U brojniku se nalazi ukupan broj metoda koje koriste neprofitne organizacija koje imaju interni nadzor, dok se u brojniku nalazi ukupan broj organizacija koje su odgovorile na postavljeno pitanje o internom nadzoru. Ovaj izračun pokazuje da je aritmetička sredina skupa 1, tj. organizacija koje koriste unutarnji nadzor 0.64.

$$\bar{x}_2 = \frac{\sum_{i=1}^N X_2}{N}$$

⁷⁶Ibidem,

⁷⁷Biljan-August, M., Pivac, S., Štambuk, A. (2009): Statistička analiza u ekonomiji; Poglavlje 4. Testiranje hipoteza; Ekonomski fakultet sveučilišta u Rijeci; (Internet) dostupno na: <http://oliver.efri.hr/~statist/biljan-pivac-stambuk-sa-4-hipoteze.pdf>

⁷⁸Rozga, A. (2006): Statistika za ekonomiste, Ekonomski fakultet Split, str.58.

$$\bar{x}_2 = \frac{9}{9}$$

$$\bar{x}_2 = 1$$

Na temelju prethodnog izračuna vidljivo je da je aritmetička sredina za poduzeća koja nemaju interno orijentirano računovodstvo jednak 1.

Dalje je potrebno izračunati varijancu svakog od skupova.

$$\sigma_1^2 = \frac{\sum_{i=1}^N (X_i - \bar{x}_i)^2}{N}$$

$$\sigma_1^2 = \frac{[(1-0,89)^2 * 16] + [(0-0,89)^2 * 2]}{18}$$

$$\sigma_1^2 = 0,0988$$

Iz prethodno izračunatog vrijedi da je varijanca skupa 1, 0,0988.

$$\sigma_2^2 = \frac{\sum_{i=1}^N (X_i - \bar{x}_i)^2}{N}$$

$$\sigma_2^2 = \frac{[(1-1)^2 * 9]}{9}$$

$$\sigma_2^2 = 0$$

Dok je kod drugog skupa varijanca 0.

Sljedeći korak u izračunu je izračun standardne greške čija je formula već spomenuta.

$$Se(\bar{x}_1 - \bar{x}_2) = \sqrt{\frac{n_1 * \hat{\sigma}_1^2 + n_2 * \hat{\sigma}_2^2}{n_1 + n_2 - 2} * \frac{n_1 + n_2}{n_1 * n_2}}$$

$$Se(\bar{x}_1 - \bar{x}_2) = \sqrt{\frac{18 * 0,0988 + 9 * 0}{18 + 9 - 2} * \frac{18 + 9}{18 * 9}}$$

$$Se(\bar{x}_1 - \bar{x}_2) = 0,10888$$

Nakon što su izračunate sve vrijednosti potrebne za izračun t^* potrebno je izračunati i tu vrijednost.

Već je spomenuto da je formula za njegovo izračunavanje sljedeća:

$$t^* = \frac{\widehat{\bar{x}}_1 - \widehat{\bar{x}}_2}{Se(\widehat{\bar{x}}_1 - \widehat{\bar{x}}_2)}$$

$$t^* = \frac{0,898 - 1}{0,10888}$$

$$t^* = -0,9268$$

Te je sljedeća vrijednost koju je potrebno izračunati vrijednost t_{tabl} , čija se vrijednost računa iz tablice površine studentove ili t-distribucije na sljedeći, već spomenuti način:

$$t_{tabl}^{\alpha/2}_{df=n_1 + n_2 - 2}$$

Za izračun ove vrijednosti potrebna je i α koja označava razinu signifikantnosti ili značajnosti testa. S obzirom na to da ta vrijednost nije poznata pretpostavka je da je ona 5%.⁷⁹

$$t_{tabl}^{0,025}_{25}$$

$$t_{tabl} = 2,060$$

Iz cijelog izračuna proizlazi:

$$|t^*| < t_{tabl}$$

$$0,9268 < 2,060$$

Na razini pouzdanosti od 95%, odnosno uz mogućnost pogreške tipa I, prihvaća se hipoteza H_0 koja glasi da sportske neprofitne organizacije u kojima je razvijen unutarnji nadzor provode manji broj metoda za dobivanje informacija o optimizaciji troškova od onih koje nemaju unutarnji nadzor.

⁷⁹Biljan-August, M., Pivac, S., Štambuk, A. (2009): Statistička analiza u ekonomiji; Poglavlje 4. Testiranje hipoteza; Ekonomski fakultet sveučilišta u Rijeci; (Internet) dostupno na: <http://oliver.efri.hr/~statist/biljan-pivac-stambuk-sa-4-hipoteze.pdf>

Sljedeća hipoteza je:

H₀: U organizacijama u kojima volonteri obavljaju poslove računovodstva oni ne pomažu u kreiranju računovodstvenih informacija.

H₁: U organizacijama u kojima volonteri obavljaju poslove računovodstva oni ujedno i uvelike pomažu u kreiranju računovodstvenih informacija.

Bit hipoteze je prikazati da li, i u kolikoj mjeri volonteri pomažu u kreiranju računovodstvenih informacija.

Ovaj test će se provesti pomoću testiranja na gornju granicu o proporciji osnovnog skupa.

Hipoteza izgleda ovako⁸⁰:

$$H_0 \dots p \leq p_0$$

$$H_1 \dots p > p_0$$

I u ovoj hipotezi će se p_0 postaviti da je 50%, tj 0,5.

$$H_0 \dots p \leq 0,5$$

$$H_1 \dots p > 0,5$$

Sljedeći je korak izračun vrijednosti p:

$$\hat{p} = \frac{n}{N} \quad (16)$$

Kako bi se izračunala vrijednost \hat{p} potrebno je definirati n i N, gdje je n broj organizacija u kojima volonteri uvelike pridonose računovodstvenim informacijama, tj. ulogu volontera organizacije su označile s ocjenom 4 ili 5, dok je N broj organizacija koje su odgovorile da poslove računovodstva u njihovoj organizaciji obavljaju volonteri.

⁸⁰Rozga, A. (2006): Statistika za ekonomiste, Ekonomski fakultet Split, str.141.

Tablica 32. Doprinos volontera u kreiranju računovodstvenih informacija

Tko za vašu NO obavlja poslove financijskog računovodstva		Procijenite u kolikoj mjeri volonteri doprinose u kreiranju računovodstvenih informacija?					
		0	1	2	3	4	5
	Volonteri	-	3	1	2	3	3

Izvor: Izrada autora

Na temelju odgovora na anketi upitnik vidljivo je da 12 organizacija odgovorilo da im volonteri obavljaju poslove financijskog računovodstva. Naime, od tih 12 organizacija njih je 6 ocijenilo volontere u svojim organizacijama s ocjenom 4 ili 5.

Na temelju toga je:

$$\hat{p} = \frac{6}{12}$$

$$\hat{p} = 0,5$$

S obzirom na to da je $\hat{p} = 0,5$ uvrštavajući to u postavljenu formulu za hipotezu, zaključak za ovu hipotezu je da se ona odbacuje, tj. prihvaća se hipoteza H_0 kojom se potvrđuje da organizacije u kojima volonteri obavljaju poslove računovodstva ne pomažu u kreiranju računovodstvenih informacija.

5. ZAKLJUČAK

Neprofitne organizacije se danas sve više osnivaju, a većinom im je jedini cilj pomaganje ljudima. No, glavni problem svih organizacija su troškovi koji nastaju prilikom obavljanja njihovih osnovnih djelatnosti. Potrebno je da prate svoje troškove na bilo koji način i uz pomoć bilo koje od metoda praćenja troškova. Mnoge od organizacija troškove ne shvaćaju toliko ozbiljno koliko oni zapravo jesu. Drugi pojam koji je bitan za neprofitne organizacije je upravljanje resursima. Neprofitnim organizacijama je bitno upravljati resursima jer oni ne ostvaruju profit kojim bi mogli kupovati resurse nakon što se neki od njih istroši. Sredstva koje oni imaju su uglavnom sredstva od donacija, koje mogu biti česte, a ne moraju, ili od članarina koje uplaćuju njihovi članovi. Dvije najčešće metode praćenja troškova i resursa koje neprofitne organizacije koriste su tradicionalna metoda i ABC metoda.

Razlog zbog kojeg je uzeta ova tema rada je ta što su neprofitne organizacije vrlo često uzimane kao teme različitih radova. To su bile teme vezane za volontere, za interno orijentirano računovodstvo i ostale. Stoga je donesena odluka da se vidi koliki je utjecaj volontera u sportskim neprofitnim organizacijama i da li oni poznaju pojam interno orijentiranog računovodstva i da li ga koriste.

Prva hipoteza je postavljena tako da se istražuje postoji li razlika u financijskim pokazateljima između organizacija koje imaju i one koje nemaju interno orijentirano računovodstvo, tj. da li su oni bolji u organizacijama koje imaju interno računovodstvo. Pretpostavka bi bila da su bolji u organizacijama s internim računovodstvom. No, provedbom ankete i istraživanjem došlo se do zaključka da od osam financijskih pokazatelja četiri su bolja kod organizacija bez interno orijentiranog računovodstva, dok ih je četiri bolje kod onih koje nemaju interno orijentirano računovodstvo. Te se na temelju toga nije prihvatila hipoteza da organizacije s interno orijentiranim računovodstvom imaju bolje financijske pokazatelje od onih organizacija koje ga nemaju.

Druga hipoteza postavlja pitanje o tome da li sportske neprofitne organizacije s interno orijentiranim računovodstvom često ili vrlo često koriste računovodstvene informacije u svrhu planiranja i kontrole. No, na temelju istraživanja zaključak je da sportske neprofitne organizacije ne koriste toliko često računovodstvene informacije u svrhu planiranja, čime je odbačena hipoteza.

Sljedeća hipoteza je vezana uz to da organizacije u kojima je razvijen unutarnji nadzor provode veći broj metoda za dobivanje informacija o optimizaciji troškova od onih koje nemaju unutarnji nadzor. No, provođenjem testiranja putem t-testa ta hipoteza je odbačena.

Zadnja hipoteza je vezana za volontere. Volonteri su osobe koje su jako bitne za neprofitne organizacije. Ova hipoteza glasi: U organizacijama u kojima volonteri obavljaju poslove računovodstva oni ujedno i uvelike pomažu u kreiranju računovodstvenih informacija. Istraživanje je provedeno pomoću testa na gornju granicu o proporciji osnovnog skupa te je ta hipoteza odbačena.

6. SAŽETAK

Provedbom anketnog upitnika prikupili su se odgovori vezani za sportske neprofitne organizacije. Naime, vidljivo je kako više sportskih neprofitnih organizacija ne koristi interno orijentirano računovodstvo s tim da dvije organizacije nisu odgovorile na to pitanje u upitniku što se može protumačiti tako da oni ne znaju što je to, te ga u tom slučaju nemaju. Neprofitne organizacije sve više počinju koristiti ABC metodu kao suvremenu metodu za dobivanje informacija nužnih za donošenje odluka o troškovima i resursima. Te one u većini slučajeva koriste samo jednu metodu. Ne postoji razlika u broju korištenih metoda između organizacija koje koriste interno orijentirano računovodstvo i onih koje ga ne koriste. Volonteri u velikoj mjeri znače neprofitnim organizacijama, ali ne toliko u računovodstvenim poslovima. Koristile one interno računovodstvo ili ne što se tiče financijskih pokazatelja oni su sličnih vrijednosti.

Ključne riječi: neprofitna organizacija, volonteri, interno orijentirano računovodstvo

SUMMARY

Implementation of the survey questionnaire collected responses relating to non-profit sports organizations. Namely, it is obvious that the more non-profit sports organizations not used internally oriented accounting with these two organizations did not respond to this question in the questionnaire that can be interpreted in a way that they do not know what it is, and that case you do not have. Non-profit organizations are increasingly beginning to use the method of ABC as a modern method for obtaining the information needed to make decisions about the costs and resources. And in most cases they are using only one method. There is no difference in the number of methods used between organizations using internally-oriented accounting and those who do not use it. Volunteers largely means that the non-profit organization, but not so much in the accounting operations. Are they using internal accounting or not, financial indicators have similar value.

Keywords: non-profit organizations, volunteers, internally oriented accounting

7. LITERATURA

1. Aktualni projekti neprofitnih organizacija; (Internet);dostupno na <http://www.ceraneo.hr/projekti/>
2. Alfirević, N., Pavičić, J., Najev Čačija, Lj., Mihanović, Z., Matković, J. (2013): Osnove marketinga i menadžmenta neprofitnih organizacija, Školska knjiga, Zagreb, str. 31
3. Anthony, R. A., Reece, J.S. (2004): Računovodstvo, Financijsko i upravljačko računovodstvo, RRiF plus, Zagreb, str. 334-337
4. Ramljak, B. Rogošić A. (2013): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete; EKONOMSKI PREGLED, 64 (1) 30-48
5. Bakotić, D. (2014.): Suvremeni modeli za mjerenje organizacijskih performansi; Ekonomska misao i praksa Dubrovnik god. XXIII br. 1 str. 373-388
6. Balaško, M.: „Komparativna analiza uspješnosti poslovanja poduzeća“, magistarski rad obranjen na Ekonomskom fakultetu Zagreb u studenome 2005. godine prema Dražić Lutilsky, I., Perčević, H. (2007), Uravnotežen sustav mjerenja rezultata – BSC model, Računovodstvo i financije, 53(6):
7. Belak, V. (1995): Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb str.128,130,135
8. Bežovan, G. (1995): Neprofitne organizacije i kombinirani model socijalne politike(Internet); Dostupno na: http://www.vsmi.hr/nastava/nastavni-materijali/doc_view/1253-3-predavanjeneprofitni-sektor-u-hrvatskoj.raw?tmpl=component
9. Biljan-August, M., Pivac, S., Štambuk, A. (2009): Statistička analiza u ekonomiji; Poglavlje 4. Testiranje hipoteza;Ekonomski fakultet sveučilišta u Rijeci; (Internet) dostupno na: <http://oliver.efri.hr/~statist/biljan-pivac-stambuk-sa-4-hipoteze.pdf>
10. Crnković, L.; Mijoč, I.; Mahaček, D.(2010): Osnove revizije. Osijek: Ekonomski fakultet u Osijeku, str. 145,146,147
11. Connors, T. D.:op.cit.,str 386
12. Dill, A , Zrinščak, S., Coury J.(2012): Nonprofit Leadership Development in the Post-Socialist Context: The Case of Croatia(Internet); dostupno na: <http://dx.doi.org/10.1080/03643107.2011.602470>
13. Drljača, M. (1998.) Troškovi-pokazatelj kvalitete, Zbornik radova 2. simpozija o kvaliteti Put je cilj, Kako do europske kvalitete, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete, Oskar, Zagreb, Opatija, 1998, str. 75-78. Dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/522082.Trokovi_-_pokazatelj_kvalitete.pdf

14. Drljača, M. (2004.): Metode upravljanja troškovima; str 4. dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/580523.Metode_upravljanja_trokovima.pdf
15. Drljača, M. (2009.): Troškovi kvalitete; dostupno na: https://bib.irb.hr/datoteka/497130.Trokovi_kvalitete.pdf
16. Drury, C. (2008): Management & Cost Accounting, Cengage Lrng Business Press 7th edition, London, str.228.
17. Dunković, D. (2011): Strateško menadžersko računovodstvo (skripta) , RRIF, Zagreb, str 4
18. Dyczkowski, T. (2014.): Management Information System for Non-Governmental Organisations. The evidence from Poland; U:Dyczkowska J., Kuzdowicz P.: Controlling and Knowledge:Shaping and Information Environment in Conterporary Business Organizations, Wroclaw: Publishing House of Wroclaw University of Economics Wroclaw, str. 17-41
19. EKONOMSKI PREGLED(2013), 64 (1) 31. Str.
20. Frumkin, P. ,Keating, E. (2000): Reengineering Nonprofit Financial Accountability: Toward a More Reliable Foundation for Regulation CPA,September
21. Hladika, M., Žigman, A.(2012): Financijski pokazatelji za ocjenu poslovanja neprofitnih organizacija; Riznica 10/2012
22. Janković, S. (2007): Zašto Balanced Scorecard (BSC) koristi menadžmentu, Računovodstvo i financije, 53(11): 177-178.
23. Kaplan, R.(2001): Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations;Nonprofi management and lidership; 353-370
24. Klepić Z.(2014): Menadžment neprofitnih organizacija(Internet), raspoloživo na: <http://ef.sve-mo.ba/sites/default/files/nastavni-materijali/samofinanicranje.pdf>
25. Marković, N., Petković, D., Trbojević, S.,Bokonjić, D (2003): Balaned scorecard metoda u strateškom planiranju razvoja visokoškolske institucije, str 4. Dostupno na: <http://www.quality.unze.ba/zbornici/QUALITY%202013/072-Q13-125.pdf>
26. Narodne novine, (2014): Zakon o financijskom poslovanju i računovodstvu neprofitnih organizacija, Narodne novine d.d. Zagreb, broj 121
27. Norton, D. P., Kappler, F. (2000): Balanced scorecard best practices, Controlling, Jg.12(H.1): [https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-](https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2)

28. Periš, I. (2015): Implementacija ABC metode u neprofitnoj organizaciji, Ekonomski fakultet Split, str 4.
29. Peršić, M. (2007): Metode obračuna proizvodnje; Opatija(Internet); Dostupno na : https://bib.irb.hr/datoteka/343468.Persic_Met_obrac_proiz_2007_IFRS_OP.pdf
30. Petrović, N.(2012): Značaj internog nadzora u otkrivanju nepravilnosti u poslovnim procesima i njegov doprinos poreznom nadzoru.// Porezni vjesnik,br. 7-8; str. 89.
31. Podrug, N.,Vrdoljak Raguž, I.,Pavković, I.(2012): Istraživanje i primjena bilance postignuća u Hrvatskim poduzećima, Zagreb str.695.
32. Ramljak, B.,Rogošić, A.(2013): Interno orijentirano računovodstvo u provedbi strategije kvalitete; Ekonomski Pregled, 64 (1) str. 30-48
33. Rogošić, A.(2014/2015): Strateško menadžersko računovodstvo,nastavni materijal Ekonomski fakultet Split
34. Rogošić A.(2015): Računovodstvo troškova II, vježbe, Ekonomski fakultet, Split
35. Rogošić, A., Svirčić, M.(2015): Accounting Information for Planning and Control in Charitable Organizations // *EUROPEAN UNION FUTURE PERSPECTIVES: INNOVATION, ENTREPRENEURSHIP AND ECONOMIC POLICY*. Pula : Sveučilište Jurja Dobrile, 2015. 1-11
36. Rogošić, A.,Perica, I.(2016): Strateško menadžersko računovodstvo - pregled metoda 154 Ekonomski pregled, 67 (2) 155-171
37. Rozga, A. (2006): Statistika za ekonomiste, Ekonomski fakultet Split, str.40,58,139,141-142.
38. Speckbacher, G. (2003): The Economics of Performance Management in Nonprofit Organizations: NONPROFIT MANAGEMENT & LEADERSHIP, vol. 13, no. 3
39. Tušek, B.; Žager, L.(2008):. Revizija. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika., str. 265- 266.
40. Weikart, L., Chen, G., Sermier, E., (2013): Budgeting and financial management for nonprofit organization; Using money to drive mission success; USA str.136-151
41. Zelenika, R. (2014): Metodologija i tehnologija izrade znanstvenog i stručnog djela, Sveučilište u Rijeci, Rijeka, str: 323

42. Zuber, M.(2015): Oko 120 „neprofitnih“ obveznici su revizije od ove godine (Internet); dostupno na: <http://lider.media/aktualno/tvrtke-i-trzista/poslovna-scena/oko-120-neprofitnih-obveznici-su-revizije-od-ove-godine/>

POPIS TABLICA I GRAFOVA

POPIS TABLICA

Tablica 1. Pokazatelji u neprofitnim organizacijama

Tablica 2. Svrha i upotreba financijskih informacija

Tablica 3. Usporedni pregled karakteristika modela za upravljanje troškovima

Tablica 4. Deskriptivna statistika

Tablica 5. Deskriptivna statistika o uvođenju interno orijentiranog računovodstva

Tablica 6. Upotreba detaljne analize troškova

Tablica 7. Deskriptivna statistika o metodama za optimizaciju troškova

Tablica 8. Deskriptivna statistika o nametanju inicijative o upravljanju troškovima

Tablica 9. Deskriptivna statistika o reviziji

Tablica 10. Deskriptivna statistika o doprinosu volontera u kreiranju računovodstvenih informacija

Tablica 11. Deskriptivna statistika o ocjeni financijske transparentnosti

Tablica 12. Upotreba računovodstvenih informacija

Tablica 13. Mann-Whitney U test – Koeficijent pouzdanosti izvora prihoda

Tablica 14. Mann-Whitney U test - Koeficijent pouzdanosti sredstava dobivenih iz državnog proračuna

Tablica 15. Mann-Whitney U test - Koeficijent zarađenih prihoda

Tablica 16. Mann-Whitney U test - Koeficijent samodostatnosti

Tablica 17. Mann-Whitney U test - Koeficijent tekuće likvidnosti

Tablica 18. Mann-Whitney U test - Odnos rashoda za zaposlene i rashoda

Tablica 19. Mann-Whitney U test - Povrat vlastitih izvora/rentabilnost vlastitih izvora

Tablica 20. Mann-Whitney U test - Interval obrane

Tablica 21. Mann-Whitney U test – Pokazatelj uštede

Tablica 22. Mann-Whitney U test – Koeficijent zaduženosti

Tablica 23. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 31 - Prihodi od prodaje roba i pružanja usluga

Tablica 24. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 32 - Prihodi od članarina i članskih doprinosa

Tablica 25. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 33 - Prihodi po posebnim propisima

Tablica 26. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 34 - Prihodi od imovine

Tablica 27. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 35 - Prihodi od donacija

Tablica 28. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 36 - Ostali prihodi

Tablica 29. Mann-Whitney U test – Odnos prihoda 37 - Prihodi od povezanih neprofitnih organizacija

Tablica 30. Učestalost korištenja računovodstvenih informacija sportskih neprofitnih organizacija s interno orijentiranim računovodstvom

Tablica 31. Korištene metode za dobivanje informacija o optimizaciji troškova

Tablica 32. Doprinos volontera u kreiranju računovodstvenih informacija

POPIS GRAFOVA

Graf 1. Ocjena poboljšanja poslovanja nakon uvođenja interno orijentiranog računovodstva

