

УВОЂЕЊЕ ФИНАНСИЈСКОГ МЕНАЏМЕНТА ТРОШКОВА У ВОЈСЦИ

Неџад Имамовић*

Универзитет одбране у Београду, Војна академија

У овом раду презентовани су резултати анализе спровођења реформи, могућности и перспектива за увођење финансијског менаџмента трошкова у војсци. У првом делу рада, размотрићемо иницијалне предлоге за формирање радних тела и одређивање лидера, односно предводника у процесу увођења финансијског менаџмента трошкова у војсци. Поред тога, указано је на значај формирања јасне визије и стратегије промена у овој области без које нема успеха, ма колики напори били уложени у тај процес. Креирањем стратегије која ће уводити културу финансијског менаџмента трошкова у војсци могуће је сагледати све пожељне и неопходне кораке у овом процесу. Дефинисањем принципа и захтева за неопходним акцијама у овој области недвосмислено је указано на значај дијалога и унапређења разумевања међу припадницима Војске Србије у процесу развоја стратегије и њеној имплементацији у пракси.

Кључне речи: *трошкови, финансијски менаџмент трошкова, Војска Србије, лидери и менаџери*

Увод

Чињеница да одвијање пословних процеса није могуће без утрошка ресурса и трошкова опредељује рад на ову тему. Трошкови су значајно подручје интереса савременог света. Људи воде бригу о својим приватним трошковима, али и јавним трошковима институција које финансирају, нарочито у кризним временима као што је данашње. Пошто је менаџмент сваке организације, па и војске, најозбиљније заинтересован за информације о томе колики трошкови треба да буду, који трошкови нису неопходни, затим који су трошкови одвијања процеса оптимални, апострофиран је максималан значај успешног управљања трошковима у чијем оквиру анализа трошкова заслужује посебно место. Менаџмент, дакле, у самом процесу тражења одговора на наведена и слична питања посеже за посебним начинима управљања и вођења пословања, а то је управљање трошковима (Cost Management). Темелј финансијског менаџмента трошкова у војсци представља увођење лидерског приступа реформама и иновацијама у пракси. Менаџмент трошкова – јесте уствари менаџмент

* Пуковник др Неџад Имамовић, Катедра за менаџмент.

пословних операција који се спроводи *ефективно и ефикасно кроз тачно мерење и кроз потпуно схватање и разумевање концепта „пуног трошка“* свих пословних процеса војске као организације, производа и услуга са циљем да се обезбеди највећа вредност за кориснике (порески обвезници и грађани).¹

Предлог коалиције за спровођење реформи и увођење финансијског менаџмента трошкова у војсци

За сваку промену, посебно у војсци, потребно је да водећи људи постану лидери, предводници промена, да поведу трансформацију војске ка култури менаџмента трошкова. Такав посао требало би да иницира министар одбране, да га преузме и води државни секретар одговоран за ту област, да га здушно подржавају организационе јединице министарства и војске надлежне за ова питања и цео генералштаб. Ограничени финансијски ресурси критични су за перспективе високог нивоа способности, јер војска треба да се трансформише у једну високо способну и ефикасну војну силу, тако да онај ко води тај ресор треба да поведе и акцију реформи. Да би војска успела на том плану потребна јој је свакако шира друштвена подршка, креирање коалиције у јавности које ће је подржавати у продуженом периоду, што за војску није проблем у периодима када треба креирати јединство командовања, напора и жртава. Много је теже такве циљеве јединства остваривати у мирнодопско време, када су сви опуштени и када многа правила и друштвене норме које важе у рату, у миру нису апсолутно применљиве. Трансформацију војске од постојеће ка структури „предузетничких активности“ посматрано кроз апсорпцију трошкова могуће је спровести помоћу формирања посебне радне групе за ове намене. Први корак јесте само адаптирање институција које ће потом постати камени темељци будућег развоја војске у 21. веку. Напори за увођење концепта „предузећа“ које ствара трошкове подразумева дефинисање нових одговорности и овлашћења у целокупном организационом хијерархијском устројству. Једно од могућих решења, по узору на САД, јесте да министар одбране именује једног свог заменика или помоћника за ова питања као главног за област менаџмента у војсци који би постао главнокомандујући за питања менаџмента (енг. Chief Management Officer – CFO) који би се бавио контролом и надзором увођења финансијског менаџмента трошкова. Новим типовима лидерства, новим ангажовањем људи са новим приступима и циљевима могуће је имплементирати промену културе менаџмента војске. Без обзира на то колико је било ко као појединац – лидер снажан, неће бити у стању да сам носи овај процес и такав приступ не доноси успех. Резултати су могући и видљиви једино ако се формира шира јавна коалиција и ако постоји квалитетно информисање јавности о овом проблему.

Према нашој скромној оцени, изазови са којима ће се на овом путу сусретати војска нису рачуноводствено-финансијска питања већ стварна питања која се тичу људи, њихове свести и подстицања људи на позитивне промене и акције. Веома значајан проблем може бити чињеница да је већи део командног кадра који би у будућности требало да се бави овим питањима већ преоптерећен постојећим дужно-

¹ Priručnik o troškovima (Army Cost Management Handbook): <https://www.us.army.mil/suite/page/593701>.

стима и одговорностима, тако да нема превише или довољно расположивог времена за нове подухвате у области обуке, за израду нових упутстава, као и мотива за развој у професионалном смислу. Већина људства у војсци располаже са мало знања у области рачуноводства и финансија осим одређеног кадра са Војне академије, тако да ће бити потребна обука људи за овладавање новим аналитичким вештинама и способностима, стручношћу, добијање кредибилитета, савладавање нових методологија и савремених операција, те за стицање нових вештина лидерства и менаџмента. У бригадама и осталим јединицама нижег организационог нивоа треба увести функцију старешине – финансијског менаџера, који би пратио тим за подршку финансијском менаџменту, чиме би се ојачале културолошке промене. Лидерство у војсци треба посебно да наглашава развој обуке и образовања појединаца с циљем да број обучених који су способни да управљају трошковима, непрестано расте. Потом ће се таква порука преносити и на ниже организационе и хијерархијске нивое. Командни кадар на нивоу бригада биће у позицији да поред тога што су старешине постану и прави финансијски директори – контролори, који одстрањују локалне препреке и олакшавају сам процес транзиције. Такве појединце могли бисмо назвати правим носиоцима „културе кресања трошкова“ који би водили своје команде у том смеру. Они би координирали и синхронизовали своје напоре у оквиру „тимова за контролу трошкова“, што је посао који тек предстоји. Без обзира на то која и каква организациона култура преовлађује, управо су старешине који су обучени финансијски менаџери најпогоднији да се баве финансијским менаџментом трошкова. Битно је да нови сој „финансијских експерата“ утиче на своје претпостављене да прихвате процес промена као неизбежан, и то бољим комуницирањем о циљевима и потреби развоја широке подршке у самој војсци и у јавности. На крају, војска треба да креира такву визију и стратегију која је јасна у домену остваривања циљева ефикасног финансијског менаџмента трошкова, што ће бити прави успех таквог једног потенцијалног пројекта.

Развој и комуницирање о стратегији промене визије финансијског менаџмента трошкова у војсци

Војни планери већ вековима указују да је стратегија без тактике најдужи пут до успеха, ако икада и дође до тога. Без јасне визије која је отеловљена у стратегији и стратегије разрађене у тактици јасно се одлази у пропаст реформи. У претходном контексту могли бисмо на следећи начин дефинисати:²

„Визија је јасна слика будућности са одређеним експлицитним коментарима како људи треба да се боре да креирају такву будућност“.

Kotter даље указује да су такве специфичне карактеристике основ успешне визије промена које садрже следеће базичне елементе: први корак је јасно одређивање генералног правца процеса промена, нешто попут „требамо за пар година бити у тој и тој позицији, која се у томе и томе разликује од данашње“, што све треба да

² Kotter P. John, *Leading Change*, MA: Harvard Business School Press, Boston, 1996, p 36.

прати мноштво прецизних одлука и спровођења истих на детаљној и прецизној основи. Друго, основ таквих промена јесте мотивисање људи у војсци да покрену координиране акције у том правцу, уз што шире укључивање, на веома ефикасан, брз и снажан начин као што то увек доликује војсци.

Први корак на путу од хиљаду километара јесте приступ креирању *стратегије војске која ће увести културу финансијског менаџмента трошкова*. Лидери на врху војске треба да схвате домете и циљеве таквог приступа, средства, препреке ка увођењу квалитетног финансијског менаџмента који ће континуирано и високо квалитетно подржавати висок ниво способности. На тај начин модернизована оријентација војске омогућиће врхунски квалитет финансијског менаџмента који је базични елемент способности у миру и у рату. Министарство одбране је предлагач буџета за војску, уз мандат и капацитет да га креира, брани и одбрани у јавној дебати и тиме придобије Владу, Парламент, председника и јавност. Војска има обавезу да испуни своју основну улогу, а да би то и остварила потребни су адекватан буџет, благовремен и адекватан прилив средстава, поуздане и релевантне финансијске информације. Све то треба да обезбеди војним лидерима, као некој врсти менаџера, доношење исправних одлука, ефикасно координирање постојећих програма и пројеката, регрутовање нових кадрова, њихово обучавање и професионални развој, уз ангажовање све софистициранијих и комплекснијих система наоружања и војне опреме. Тиме ће будући официри војске постати у неку руку и ефикасни „финансијски менаџери“ својих јединица односно „предузећа“ која ће водити у креирању културе трошкова у којој су активни високо мотивисани припадници војске. Тиме претходно дефинисана визија постаје свима јасна, изводљива, усмерена на реално оствариве циљеве, који су пре свега пуни маште, пожељни, изводљиви, високо фокусирани, флексибилни и једноставно се могу комуникацијски преносити унутар војске и у јавности. Главни лидери таквих промена треба да креирају јасне визије, које пре свега сами схватају и могу их високо мотивисано имплементирати кроз сарадњу и коалицију на јавном плану. Војска треба да развије логичан и јасан план акције, који је довољно концизан али истовремено и потребно детаљан да указује на то како је могуће остварити циљ културе финансијског менаџмента трошкова. Када таква стратегија и тактика буду финално креиране у оквиру наше војске, следећи корак је да се преко свих медија пошаљу основне поруке. У те сврхе треба користити основне принципе комунологије, који се могу једноставно и ефикасно имплементирати у војсци, уз потребе јасног прилагођавања специфичностима тако да их припадници војске могу једноставно разумети. Тиме долазимо до концепта „обједињене визије и мисије“ увођења система финансијског менаџмента трошкова који оснажује промене и реформе и убрзава трансформацију војске ка менаџменту трошкова. Старешине на врху као прави лидери потом креирају планове стратешке комуникације који су високо координирани и синхронизовани за имплементацију у акцијама, будућим циљевима и прецизном дефинисању какве финансијске резултате и када је потребно постићи у погледу стандарда односно перформанси. У том светлу могуће је предложити следеће принципе (табела 1) који су посебно креирани да буду одређена врста помоћи у дијалогу и унапређењу разумевања међу припадницима војске у процесу развоја стратегије и њеној имплементацији у пракси. Стога, план о стратешком комуницирању увођења модерног система ефикасног финансијског менаџмента трошкова треба да садржи следеће елементе:

Табела 1 – Принципи увођења модерног система ефикасног финансијског менаџмента трошкова у војсци

Принцип – Приступ	Захтеви – потребне акције
Да их покреће лидерство у војсци	Старешине који ће се бавити овим питањима треба да су прави лидери, да се одлучно ангажују и да покрећу процесе стратешке комуникације унапређеног финансијског менаџмента трошкова.
Уверљивост – кредибилитет	Такав приступ подразумева истинољубивост, искреност, отвореност, толерантност, истинско поштовање претпостављених и потчињених.
Разумевање	Учесници у овом процесу треба да изграђују дубоко разумевање, да развијају своје склоности и мотиве, организациону културу, личне и професионалне идентитете, понашање, историју, перспективе и делатне друштвене системе. Оно што појединац говори или чини у пракси није идентично са оним што други виде или чују.
Дијалог	Само помоћу вишеугаоног приступа могућа је искрена и отворена размена идеја која има циљ унапређење разумевања и изградњу бољих међуљудских односа.
Интерактивно прожимање	Свака акција, појава или изговорена реч у јавности преноси одређену поруку о чему треба увек водити рачуна.
Обједињавање и координација свих напора	Интегрисати и координирати здружене напоре, у оквиру војске хоризонтално и вертикално.
Правовремено и на адекватан начин реаговати	Одабрати праву циљну публику, праву поруку, право време и право место.
Деловати у континуитету	Промишљено и одговорно деловање у истраживањима, анализама, планирању, извршењу, и процену која пружа повратне информације о динамици и резултатима процеса.

(Извор: Priručnik o troškovima (Army Cost Management Handbook):
<https://www.us.army.mil/suite/page/593701>)

Успешне корпорације у глобализованом свету (Toyota, Google, Apple, Wall-Mart и сличне) наглашавају управо наведене принципе менаџмента када приступају неизбежним променама у индустријским гранама којима припадају. Можемо закључити да су принципи *менаџмента промена* управо они који знатно доприносе кроз процес *континуираног ангажовања водећих лидера – менаџера*. На тај начин лидери покрећу промене, воде их, попут фудбалера шампиона – голгетера који носе своје тимове ка успеху. Аутори Џорџ и Вилсон с правом указују на следеће аспекте:³

„Свака успешна корпоративна трансформација у коју смо били укључени стриктно је зависила од водећих извршних директора-менаџера који подржавају такву иницијативу и имали смо уз нас водећег менаџера корпорације који је водио и координирао такве напоре“.

Министарство одбране и војска ће пред собом имати задатак да уче на основу искустава света савременог бизниса и менаџмента успешних великих фирми у све-

³ Michael L. George and Stephen A. Wilson, *Conquering Complexity in Your Business: How Wal-Mart, Toyota, and Other Top Companies Are Breaking Through the Ceiling on Profits and Growth*, New York: McGraw-Hill, 2004, p. 280.

ту. Циљ је да се стратегија комуницирања осмисли тако да се њом може лако управљати и да се информације о променама веома једноставно и ефикасно пренесе. Без обзира на то колико је било која комуникациона стратегија ефикасна, неуспех трансфера информација и изостанак предвиђених ефеката чини је бескорисном. И на крају, када се закључује, суштина је да приступ комуницирању промене визије јесте критичан за успех самог процеса трансформације у војсци у увођењу ефикасног система управљања трошковима.

Потребно је креирати „шампионе промена“, ангажовати се у изградњи делатних коалиција и широке друштвене и јавне подршке, креирати здраву стратегију, уз чије ницу да лидери треба да имају углед и јасна овлашћења да спроводе промене али не на ригидан већ на флексибилан начин. Уколико припадници војске не прихвате промене и визију, није могуће преносити овлашћења на ниже нивое командног кадра. Тиме ће изостати и промене и акције широког спектра у којима је инволвиран шири командни кадар војске, тако да су могући само краткорочни привидни помаци, а на дуги рок ће реформа бити неуспешна. У таквом песимистичком сценарију инволвиран командни кадар неће бити мотивисан да учествује у реформама, неће настати очекивани позитивни ефекти, тако да се нико неће претерано трудити да добије овлашћења још мање да се залаже за тако нешто. Сви би желели да учествују у променама у којима су „добици загарантовани“ али је то у пракси тешко остварило.

Приступање акцијама које укључују широку основу људских потенцијала у војсци

Да би припаднике војске мотивисали да се укључе у такве реформе потребно је да им се доделе адекватна овлашћења како би предузели одговарајуће акције и у својим јединицама и командама претворили визију у акције и остварили ефекте односно циљеве. У овом процесу могуће су и одређене препреке и проблеми, односно елементи који могу знатно онемогућавати овлашћења инволвираних старешина као што су:

- постојећа војне структура,
- војничке и цивилне вештине,
- борбени и остали системи у војсци и
- механизми и инструменти супервизије.

У војсци је такав механизам постојао од историјских почетака пре 150 година када је имала официре – ревизоре – аудитореве. Враћамо се тој не само доброј него одличној традицији на модеран, реформски и ефикасан начин помоћу модела финансијског менаџмента трошкова. За војску, сам по себи, такав приступ не би значао револуционарни и недостижан преокрет већ остваривање циљева мисије елиминисањем баријера промена. Сама идеја да се у војсци креира заједница старешина који ће се бавити финансијским менаџментом је по својој природи добра и логична јер војска већ поседује веома софистицирану хијерархијску структуру и устројство. Следећи корак јесте решеност да се такве структуре модернизују и адаптирају новим захтевима, посебно у домену сарадње са НАТО-ом. Наредни корак јесте креирање доктрине финансијског менаџмента у оквиру постојеће организационе структуре војске, искористити предности и снагу развијених људских по-

тенцијала који ће бити у стању да буду прави лидери и потчињени у обављању својих дужности у складу са доктрином која ће се тек креирати. Ипак, наглашавамо, да лидери могу да утичу на остале само у оквиру овлашћења и постојеће организационе структуре без обзира на степен хитности и комплексности организационих ситуација у пракси. Могло би се већ сада предвидети да бројно стање особља неће бити знатно повећано, већ ће бити додељене нове дужности, одговорности и овлашћења, у складу са тим како се развија ситуација у пракси. У мирнодопском режиму, старешина финансијске службе који обавља дужност у батаљону може обављати и додатне командно-штабне административне послове у области трошкова и финансија, јер тиме се неће драстично повећати обим његовог посла. У периоду ратне кризе и самог рата, могуће је да неће бити превише времена за администрацију већ само за нормално функционисање јединице у таквим условима, што значи да је потребно плаћати да би све функционисало на ратишту како треба. Сама способност прилагођавања старешина у оквиру система менаџмента трошкова јесте квалитативна позитивна особина. Тиме би се формирала структура модула финансијског менаџмента трошкова преко специфичне организационе јединице војске и хијерархијске структуре, техничке ланце и ланце снабдевања. На тој основи постепено би израсла модерна и динамичка структура управљања трошковима у оквиру које би се ефикасно дисеминирале информације о трошковима, извештавало о оствареним пословним и финансијским перформансама, а све то у складу са стратегијом развоја наше војске. Креирајући тимове за увођење финансијског менаџмента трошкова у оквиру јединица и команди војске, стимулише се процес трансформације, обезбеђује стручност у области трошкова и финансијског менаџмента, те се тиме охрабрују и стимулишу иницијативе реформи у области управљања трошковима. Бизнис корпорације у САД у пракси често користе ову тактику да ефикасно спроведу значајне промене, сарадњом лидера који олакшавају и омогућавају процесе спајања, припајања, раздвајања и ликвидације фирми. У сваком случају логичан је и једини могућ приступ – права особа на правом послу са правим знањима и вештинама. Тренутно и у релативно блиској будућности тешко би се могло оценити да војска већ располаже знањима и вештинама у области финансијског менаџмента трошкова, али је баш због тога потребно приступити овом послу односно креативном пројекту са ентузијазмом, и то сарадњом са универзитетима и консултантским кућама, личним контактима и веома интензивним укључивањем лидера из војске у све облике научних истраживања које воде јавне институције и приватни сектор у овој области у Републици Србији. Модернизација приступа финансирању одбране, унапређење рачуноводства, извештавања и финансија, ангажовање додатног људства, посебно обучених рачуновођа, интерних ревизора и овлашћених ревизора јесте добра стратешка оријентација. Рачуноводство трошкова дубоко је укорењено у корпоративној култури и структури, нешто са чиме свет корпорација влада већ дуже од једног века, тако да су и саме фирме у стању да помогну војсци под повољним условима и да се генеришу најповољнији профити. Менаџери трошкова у војсци и рачуновође ће све више личити на своје колеге из цивилног сектора у Србији и у свету, а услов за њихово ангажовање јесте адекватна плата која је конкурентна за врсту посла коју ће обављати. Увођењем нових професионалних профила у војсци и то менаџера трошкова, финансијског менаџера, рачуно-

вођа, ревизора, војска се трансформише у тим *армије која је трошковно свесна*. Нови и иновирани програми обуке у области финансијског менаџмента укључиваће нове научнопрофесионалне области попут рачуноводства трошкова, управљачког рачуноводства, интерне ревизије, управљачких финансија и слично. Ове већ стандардне научне и образовне дисциплине на економским факултетима, пословним школама и факултетима за менаџмент, потребне су да би се могао ефикасно имплементирати програм културолошких промена који инволвира управљање трошковима. Старешине се трансформишу у менаџере трошкова, постају оперативни лидери, управљају ефикасно ресурсима интегралним приступом, компетентношћу, планирањем и контролом у оквиру доктрине базиране на јасној визији. Овакве програме треба развијати на војним образованим институцијама, посебно елементе економске анализе трошкова, у следећим активностима:

- планирање,
- програмирање,
- буџетирање и
- извршење

Овде би се могли узети и аспекти методологија попут реинжењеринга пословних процеса, сигма 6, различити курсеви – обуке у области бизнис планова и планирања, обуке које јачају способности лидера и укупног командног кадра војске за спровођење овако великих и далекосежних промена. Све што је наведено у овом раду, представља само кораке у исправном правцу, тако да лидери увођења финансијског менаџмента треба да допринесу овом процесу примењујући адекватне управљачке алате и методолошке приступе, који ће бити основ квалитетног менаџмента трошкова, обуке и образовања у овој области.

Рачуноводствени системи без обзира на то у којој су мери рачунарски подржани у војсци у овом тренутку не пружају могућност ефикасног алата за финансијско управљање. Оријентација, односно наш предлог и залагање да се уведе нови *Бизнис систем општег фонда за предузетничке активности у војсци*. Такви нови алати омогућиће доступност релевантних информација и одлучивања у реалном времену, а лидерима потребне информације за доношење информисаних одлука о ангажовању ресурса – трошењу. Повећавањем ефикасности трошкова у процесу њиховог евидентирања, обраде и одобравања повећава се способност и финансијска ефикасност војске. Уз квалитетне везе овог модула са кадровском службом могуће су даље рационализације у оба сегмента, али строго треба водити рачуна да не настају прекорачења трошкова, пробијања буџета и велика кашњења у имплементацији реформи.

Могуће је размотрити и могућност употребе методологије трошкова базираног на активностима (енг. Activity Based Costing – ABC). Овај метод омогућава процене трошкова на основу пројекције подгрупа дискретних активности које се могу квантификовати или радних налога односно интегративних целина које обједињавају радне активности. У том контексту, треба омогућити што једноставније квантификовање активности и њихово продуктивно мерење. Потребна су значајна прилагођавања постојећег финансијског система у контексту благовремене подршке извештавања о трошковима у реалном времену. Такав нови систем обрачуна трошкова дефинисаће места трошкова, носиоце, методе обрачуна, начине и форме извештавања. Тек када се дефинише прави систем, одређују се потребни подаци и информације, те структу-

ра извештавања. У будућности, команданти у војсци биће у позицији да стекну јасну слику колики су стварни трошкови сваке војне мисије и активности, способности, ангажовања трупа, чиме ће бити у позицији да боље и економичније ангажују ресурсе.

Само особље које је на адекватан начин овлашћено може водити промене у исправном правцу, те бити искрено и потпуно посвећено својој мисији. Није рационално очекивати да ће људство на нижим командним положајима у војсци имати превише ентузијазма ако старешине на врху искрено и до краја не подрже такву стратешку оријентацију. У војсци је ипак један аспект релативно једноставнији у односу на корпоративни свет, а то је да надређени старешина може релативно једноставно да реши проблем непослушности захваљујући командној субординацији. Ауторитет виших старешина је природан у војсци, то не треба посебно доказивати, тако да ће бити поједностављено увођење елемената *супервизије и интерне контроле и ревизије као и екстерних контрола*. За такав приступ нужан услов је недвосмислена решеност и посвећеност свих претпостављених до самог војног врха и Министарства одбране. У војсци је старешинска хијерархија и субординација природна ствар, те ће сам прелазак и увођење културе рационалног управљања трошковима у том погледу бити релативно једноставан процес. У овом процесу реформи потребно је да се у свакој етапи сагледава напредовање, чиме сам процес добија екстра динамику као неку врсту ветра у крила, јер лидери почињу да све више фокусирају своју енергију у заједничке напоре као интегралној промени организационе културе и структуре.

Опште краткорочне „победе“ и „консолидовани добици“

Многи водећи лидери гигантских корпорација у свету указују да успех организационих промена лежи управо у могућности да се прецизно идентификују, остваре и јавно обзване и прославе стварне победе на том путу. Лидери и менаџери у војсци, те укупно људство треба да у реалном времену сагледава своје успехе и победе, резултате и добитке који проистичу из здружених напора. Брзе победе на почетку, промотивне и кампање информисања су веома значајне, јер је тада свест највећа као и мотивација.

Промена у сфери увођења нове, модерне културе трошкова мора се посматрати у оквиру транзиције нашег друштва, економских и политичких реформи па отуда и реформе саме војске, у контексту реинтеграције Србије у Европу и свет. Одржавањем интереса кадрова војске, њиховом високом мотивисаношћу, добро одмереним и прецизним визијама, идејама и циљевима могуће је креирати делатну стратегију. Лидери ће предводити, подстицати, мотивисати и кориговати, тако да ће већ у кратком року бити могуће и изводљиво да се остварују добробити и користи од уштеда у трошковима. Дисциплиновано људство које остварује промене треба похваљивати, награђивати новчано, убрзати напредовање, али користити и систем казни и дестимулативних мера за неприхватљива понашања. У војсци је увек присутна инерција да када се уштеди на једној страни да се то пребаци на другу позицију трошкова и финансирају други пројекти. Често то могу бити активности које су много мање вредне и мање значајне посматрано кроз критеријум ефективности – способности. То је свакако пракса коју по сваку цену треба елиминисати. Лидери у војсци, који ће бити промотери промена у рационалној алокацији и имплементацији

трошкова, треба да креирају такве процедуре које ће саме по себи омогућити ефикасно трошење веома ретких фискалних ресурса преко различитих шеме уштеде трошкова, а потом да се остварене реалне уштеде реалоцирају на оне активности које су на врху приоритета у функцији јачања способности војске као целине. Битно је да се креира нова клима у којој би лидери који уштеде реалоцирали у оне намене које су најпродуктивније са предузетничке тачке гледишта, тако да би иновације и иницијатива у том погледу биле новчано награђиване, што ће више од било чега другог покретати старешине на реформе. Видљиве краткорочне победе, добици и користи формирају уверљиву победничку климу, јачају дух и морал и борбеност, повезујући резултате са процесом реформи и климом промена. Серија краткорочних добитака се тиме трансформише у нову континуирану динамику процеса реформи и промена, чиме су могућа фина прилагођавања и калибрисања стратегије у реалном времену кроз механизме информационалних повратних спрега, што све скептике и цинике елиминише и природно их ставља у позадину таквих процеса да више не могу сметати на било који начин. Краткорочни добици и победе су први успешни тестови визије и концепције успешне будућности. На тај начин повећава се осећај припадности људства пројекту реформи финансијског управљања трошковима и сам процес комплексне трансформације. У тако измењеном окружењу реално је очекивати да ће људство све више доприносити иновираним идејама, у контексту усавшавања стратегије и визије. Лидери могу и треба да мењају коалиције, с циљем да се развојем мноштва алтернатива идеја оствари што успешније у пракси. Ангажовањем и имплементацијом додатних ресурса, треба омогућити промене овлашћења на свим нивоима, мењање елемената у контексту унапређења ефикасности. Све ово на шта указујемо није предмет анализа јер таквих података нема у пракси, јер су управо ово залагања и предлог модела нове праксе. Само приступ који пружа стварна овлашћења лидерском кадру старешина у војсци јесте начин да се унапреде и промовишу најбоље идеје и креација, да се придобије јавно мњење, да се отворе широм врата иновацијама и трансформацији. Водећи командни и руководећи кадар војске уз јавну подршку мора да буде отворен за иновације и да на тој основи прилагођава своје планове, да се промовишу добре и корисне идеје у контексту потребних промена и реформи, уз награђивање оних који их предводе посматрано кроз остварене резултате овог процеса, што све води ка стварним и дубоким културолошким променама и креира нови систем трајних вредности и опредељења у финансијском менаџменту трошкова.

Позиционирање нових приступа управљању трошковима у војничку културу

Питање како стабилно имплантирати нове приступе, вредности у културолошко наслеђе и традицију само је по себи комплексно. Уколико додамо да је конкретно реч о војсци, све добија сасвим нову димензију јер је то само по себи веома тежак задатак. Наш предлог секвенци промена за који смо се заложили на основу претходних истраживања указује да то треба спровести на одмерен и стабилан начин с циљем да промене буду сталне и стабилне по свом карактеру. Војска је по својој

природи велика и комплексна организација у оквиру које културолошке промене у домену трошења и управљања трошковима захтевају исувише стрпљења, ресурса, времена, визије, вештина реформаторског типа.

Постојећа економска ситуација у Србији, нерешено питање статуса Косова као јужне српске покрајине, успорена кандидатура у ЕУ, економска криза у Европи, свету а и у Србији, те војска која је предуго запостављана, отварају читав склоп нових питања тако да ће бити још значајније како се користе исувише вредна и све ређа финансијска средства. Према нашој оцени, нема бољег корака од увођења културе трошења, али да ли ће се, када и како она уклопити у општу војну културу војске остаје као отворена група питања која немају једнозначне и унапред прижељкиване позитивне одговоре у погледу исхода да ће све бити чак и боље од наших жеља. Битно је јасно дефинисати шта војска треба да оствари на крају, који је то и какав циљ, а до успеха нас чека још веома дуг и тежак пут. Основ трајне и одрживе победе јесте дуг пут до тог циља, потреба остваривања краткорочних победа и превазилажење препрека. То може да се постигне трајном оријентацијом креирања лидера, образовања особља, лидера који су дубоко и истински свесни свих реалности и препрека, који раде корисне иновације у пракси, који награђују успехе, решавају проблеме и кризе, избегавају ризике, делују превентивно, стимулишу идеје и толеришу отворене дискусије. Ако томе додамо подршку војног врха који би креирао јасну визију и мисију, стратегија би то само додатно дефинисала, што би уз подршку јавности помогло успешну трансформацију армијске културе ка моделу рационалних трошкова. Такав приступ подразумева дубоко отелотворење промена и реформи у армијску културу, базирано на позитивним резултатима, за шта је потребно много дискусија, промена свести појединаца и већих група, чиме би се сви учесници и заинтересовани уверили да су промене пожељне, корисне и добре.

Укупни трошкови као детерминанта цене коштања способности Војске

Према нашем мишљењу и резултатима истраживања, није битно само да се у војсци остварује планска и циљна способност по сваку цену, односно да ће трошкови бити покривени у потпуности, већ је значајно колико ће то коштати на крају. Више решење не можемо посматрати у правцу да се поднесе нови захтев за буџетским средствима или да се трага за неким новим извором финансирања јер тога више нема. Такође, више не важи ни она стара максима – ви нама као војсци крешите трошкове, ми ћемо вам то тако вратити што ћемо утицати на јавност да се смањи државни буџет. Потребно је да се сви ослобађамо што пре културе на дубоко остварена права коришћења буџета, јер има све више потреба у односу на све мањи буџет. Можда такав дух у Војсци САД најбоље одсликавају следеће речи Нелсона Форда:⁴

„Мој циљ је да учиним ефективним и ефикасним трошење новчаних средстава као врсту оружја у подршци изградње оспособљености Војске САД да служи својој

⁴ Nelson M. Ford, Syracuse University, Whiteman School of Management, „Managing Cost“, briefing slides, Washington, DC, Deputy Assistant Secretary of the Army for Cost and Economics (DASA-CE), November 2007.

нацији сада и у периоду трајно присутних конфликта. Имам три приоритета: схватање да је трошак у Армији „трајна брига“ јачајући финансијске контроле и пренос основне активности у основни буџет. Ови приоритети се могу остварити и поред културе расипања трошкова која је присутна у читавој Армији. Имплементација културе трошкова зависи од остваривања три услова: укључивања старијег лидерског командног кадра армије, изградње робусних аналитичких алата, и веће дисциплине према нашим процесима доношења одлука. Уколико будемо успешни, менаџери ресурса у Армији ће бити истовремено корисни лидерима Армије и америчкој јавности“.

Управо ове речи америчког подсекретара одбране за област финансија најбоље одсликавају циљеве и приоритете америчке армије. Наша оцена је да нема помака без културолошких промена и стварних реформи, тако да војска у набавци нових борбених система не треба да купује оне генерације које није могла раније, већ оно што је оружје будућности. Према нашој оцени, у сфери трошкова управо то је модел за финансијско управљање трошковима у војсци који не постоји али који треба поставити на дневни ред као стратешки циљ. Ипак, свака промена, посебно културолошка, увек може да крене нежељеним правцем, због чега је потребна стална провера кроз интегрисани систематски приступ. Војска ће побољшано планирати, предвиђати, сагледавати, креирати визију, трансформисати се, креирати ново вођство, јасно и ефикасно комуницирати стратегију реформи и промена, имплементирати реинжењеринг пословних процеса, чиме ће се на самом крају трансформисати у ефективну оружану силу која ефикасно управља трошковима. Да би војска испунила своју улогу одвраћања у миру и одбране у рату, први услов јесте добијање рата против трошкова.

Иновирани извештај о култури трошкова показује како се ажурира култура трошкова у америчкој војсци:⁵ повећати посвећеност вођства командног кадра;

- формирати упутства за процес менаџмента трошкова и обезбедити упутства:
- трошкови Генералног фонда у пословном систему пословног предузетништва – GFEBIS;
- војне операције (мир, рат) третирају се као предузетничке односно бизнис активности;
- обука и развој каријере;
- креирање ширег оквира менаџмента трошкова у предузетничким активностима војске (све су то активности) и
- култура трошкова у различитим окружењима војишта (ваздух, земља, вода, комбиновано).

Закључак

Да би могли да се финансирају било какви значајни програми реформи, структурних промена, реорганизације и модернизације наше војске, прави лидери војске треба да постану високо свесни да је значај менаџмента трошкова једно од кључних не оперативних него стратешких праваца развоја оружаних снага. Питање које излази из

⁵ Priručnik o troškovima (Army Cost Management Handbook): <https://www.us.army.mil/suite/page/593701>.

оквира наших разматрања јесте да ли је икада важио слоган – способност војске по сваку цену, те да ли су стварно финансиране потребе одржавања високог нивоа способности у свом најужем смислу значења. Потребно је мењати методе командовања у овој области од чисто хијерархијско-наредбодавног стила ка истинском лидерству у менаџерском смислу, јер је циљ остваривања мисије војске у погледу ефективности (способности) и ефикасности (економски и финансијски рационално уз уштеду трошкова). Свака институција која је корисник буџетских средстава опире се променама, поготово војска, тако да је потребно уложити додатан напор, лидерство и креативну енергију да би се сломили такви очекивани институционални отпори и препреке превазишле.

У овом раду указано је на стратешке правце, могућности и растуће потребе трансформисања војске ка новој култури финансијског менаџмента трошкова. Кључна питања била су менаџмент ресурса у војсци, пословно планирање, програмирање, буџетирање, извршење војног буџета, организациона култура и перспективе трансформације менаџмента трошкова. Наша војска суочава се са новим изазовима, почев од потреба редефинисања своје улоге и циљева, преко одржавања способности да прибавља адекватне финансијске буџетске ресурсе и одржава своју способност да би након консолидације била у позицији да је постепено подиже и квантитативно и квалитативно.

Литература

1. David, A., Britton, A., & Jorissen, A.: *International Financial Reporting and Analysis*, Third Edition, Thomson, 2007.
2. Blother, E., Chen, K., Lin, T.: *Cost management: a strategic emphasis*, Irwin McGraw Hill, Chicago, 2000.
3. Van Horne, C., J.: *Financial Management and Policy*, twelfth edition, Prentice – Hall International, Inc. 2002.
4. Вукасовић, Д.: *Управљање и контрола трошкова*, Суботица, 2008.
5. Gitman, L.: *Principles of Managerial Finance*, Addison – Wesley Publishing, 2003.
6. Department of the Army: *Cost Analysis Manual*, U. S. Army Cost and Economic Analysis Center, May 2002.
7. Жаркић–Јоксимовић, Н.: *Управљање финансијама*, Факултет организационих наука, Београд, 2004.
8. Matthew, J.: *Management Accounting*, Wiley, New York, 2006.
9. Kotter, P. J.: *Leading Change*, Harvard Business School Press, Boston, 1996.
10. Makridakis, S., Wheelwright, C., S.: *Forecasting Methods for Management*, John Wiley and Sons, USA, 1989.
11. Melese, F.: *Capabilities-Based Planning (CBP): Reinventing the Planning, Programming and Budgeting System (PPBS)*, Economics Defense Resources Management Institute (DRMI) School of International Graduate Studies Naval Postgraduate School Monterey, California USA.
12. Michael, L. G. and Wilson, A., S.: *Conquering Complexity in Your Business: How Wal-Mart, Toyota, and Other Top Companies Are Breaking Through the Ceiling on Profits and Growth*, New York: McGraw-Hill, 2004.

13. Микеревић, Д.: *Стратешки и финансијски менаџмент*, Економски факултет, Бања Лука, 2005.
14. Надовеза, Б., Мајсторовић, А., Милојевић, И.: *Рачуноводство и управљање трошковима*, Младост, Београд, 2006.
15. *NATO Guide*, Public Diplomacy Division NATO, Brussels, Belgium, 2006.
16. Ford, M., N.: *Managing Cost*, briefing slides, Syracuse University, Whiteman School of Management, Washington, DC, Deputy Assistant Secretary of the Army for Cost and Economics (DASA-CE), November 2007.
17. Ничић, М.: *Менаџмент трошкова*, Економски факултет, Зубин Поток, 2003.
18. Приручник о трошковима (Army Cost Management Handbook): <https://www.us.army.mil/suite/page/593701>.
19. Стратегија развоја интерне финансијске контроле у јавном сектору у Републици Србији („Службени гласник РС“ број 61/2009).
20. US Army, Cost & Economic Analysis Center (CEAC), 18-th September 2002., Cost Research, Army Day, 13-th February 2004.
21. U. S. Secretary of the Army Pete Geren and gen. George W. Casey Jr., „A Statement on the Posture of the United States Army 2008,” for the Committees and Subcommittees of the United States Senate and the House of Representatives, 2nd Session, 110th Congress, Washington, DC, February 26, 2008.
22. Hansen, R., D., Mowen, M., M.: *Cost Management: Accounting and Control*, 6th Edition Liming Guan, 2009.
23. Hele, J.: „The eight Quality Management Principles – a practical approach“, *ISO Management System*, Vol. 3, No. 2, Geneva, Switzerland, 2003.
24. Horngren, T., C., Bhimani, A., Datar, M., S., Foster, G.: *Management and cost accounting*, Prentice Hall Europe, London, 1999.
25. Shank, K., J.: *Cases in Cost Management: A Strategic Emphasis*, 3rd Edition, 2006.
26. www.ceac.army.mil/pubs/default/htm – приступано у периоду децембар 2008. – март 2012. године.
27. www.usara.army.mil/gils/epubs1.html – приступано у периоду новембар 2010. – децембар 2011. године.
28. www.dsmc.dsm.mil/pubs/glossary/preface.htm – приступано у периоду јун 2009. – април 2011. године.