

ПЛАНИРАЊЕ ТРОШКОВА ОПЕРАЦИЈЕ

Раде Жугић
Министарство одбране Републике Србије, Инспекторат одбране
Миланко Ковачевић
Министарство одбране Републике Србије,
Управа за односе са јавношћу

Одбрана је један од приоритетних задатака државе. Држава планира и утврђује политику одбране, а носилац реализације одбрамбених активности је Министарство одбране и Војска. Држава, полазећи од стратешких задатака и економске моћи, опредељује новчана средства, ради припреме и реализације одбрамбених активности. Извођење операција, као основног и суштинског облика ангажовања војске у миру и рату, представља кључни (основни) израз реализације одбрамбених активности. Да би се постигао циљ операције, неопходно је обезбедити одговарајуће ресурсе. Систем планирања и финансирања добра је основа да се успостави оптималан и складан однос између циља операције и расположивих новчаних средстава, кроз планирање и израчунавање реалних трошкова. Заснован је на класификацији трошкова по функционалном моделу поделе трошкова. Даљом операционализацијом овог модела треба да се обезбеде реалне информације о трошковима у свакој фази операције, посебно у фази планирања, од које зависи доношење адекватне одлуке. У нашим условима систем планирања и финансирања још увек није на потребном нивоу, управо због нејасно дефинисаних основних планских елемената (норме, стандарди, критеријуми и јединице нормирања). Нормативним регулисањем планских елемената и интегрисањем у потребан информациони систем, створићемо услове за реално и ефикасно планирање трошкова операције и функционисање Војске.

Кључне речи: *војна операција, планирање, трошкови, економичност, цена коштања, норматив, стандард, критеријум, бројно стање*

Увод

Финансирање одбране представља приоритетан задатак и трошак државе. Због значаја, финансирање система одбране је специфично и реализује се на принципима свеобухватности, јединствености и централизовано. Специфичан карактер система финансирања одбране проистиче из специфичности Војске, као организоване оружане снаге која извршава задатке у складу са Уставом, законом, међународним споразумима и принципима међународног права који ре-

гулишу употребу силе. Средства за финансирање одбране саставни су део свеобухватне потрошње сваке националне економије и имају карактер јавне потрошње, која има за циљ обезбеђење људских и материјалних ресурса потребних за извршење специфичних задатака припреме за одбрану и за успешно спровођење одбраних активности.

На стање и развој система одбране директно утиче економска моћ земље и њен развој, а вредносни израз економске моћи и потенцијал за финансирање одбране представља расположиви буџет. Он је основ и оквир за утврђивање политике одбране и њеног развоја, односно за доношење нормативних, планских и других системских и оперативних аката, који ће, што је могуће више, елиминисати несклад између све већег раста потреба које захтева одбрамбена функција земље и ограничених материјалних и финансијских могућности – како би се обезбедио стабилан систем одбране и ефикасно коришћење ограничених ресурса.

Министарство одбране и Војска, као највећи корисници буџетских средстава, обавезни су да расположива средства за функционалне потребе троше законито, наменски, економично и ефикасно, што представља основ и услов за постизање оптималног оперативног модела, који обезбеђује максималну борбену способност, уз што рационалнији утрошак новчаних средстава. Успех овако дефинисаног циља могуће је постићи само добром организацијом, која ће на свим нивоима обезбедити примену и спровођење усвојених мера и активности, којима се, на принципима дефинисаних надлежности и одговорности, обезбеђује да расположива буџетска средства у одређеном периоду и за одређене задатке (са тематског аспекта коришћења израз операција¹) буду употребљена за најважније приоритете земље.

Битан елемент постизања циља – обезбеђење максималне борбене способности, уз што рационалнији утрошак новчаних средстава, на принципима законитости, наменског трошења, економичности и ефикасности, представљају благовремене, потпуне и адекватне информације, у које спадају и информације које се односе на трошкове. Због сложености трошкова, како у функционалном, тако и у структурном смислу, потребно је системски уредити област трошкова, односно извршити њихову класификацију. У функцији обрачуна трошкова, функционални модел поделе трошкова издваја се као модел који даје одговор на питање – које трошкове и које групе трошкова треба инкорпорирати у цену коштања, као вредносни плански и коначни израз коштања операције.

На тај начин обезбеђује се да поступак израчунавања планских, али и остварених трошкова операција буде што ефикаснији и реалнији, а у коначном, цена операције је показатељ реалности у планирању, али даје и одговор о успешности постигнутог циља² резултата операције, као и да ли је тај циљ постигнут уз рационалан и економичан утрошак новчаних средстава.

¹ Операција је скуп борбених и/или неборбених активности, покрета и других акција које се предузимају по јединственој замисли, самостално или у сарадњи са другим снагама одбране, ради остварења општег циља различитог значаја.

² Циљ операције је јасно дефинисан, одлучујући и остварљив резултат према којем свака војна операција треба да буде усмерена.

Полазна основа за планирање и праћење трошкова

Полазну основу за планирање елемената трошкова представља Закон о буџету, који одређује новчана средства за финансирање система одбране. У Републици Србији структура средстава за финансирање јавних расхода, утврђених Законом о буџету, одређује се према економској класификацији, која је званично уведена почетком 2002. године, усвајањем Закона о буџетском систему, на основу којег је донет Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем. Економска класификација је Контним планом, у делу који се односи на расходе и издатке, исказана у три класе: *текући јавни расходи* (400000), *издаци за нефинансијску имовину* (500000) и *издаци за отплату главнице и набавку финансијске имовине* (600000). Са аспекта система одбране највише пажње заслужује класа текући јавни расходи и издаци за нефинансијску имовину.

Структура средстава за финансирање одбране утврђених Законом о буџету, према економској класификацији, јесте:

– за персоналне расходе (плате, додатке, накнаде и поједина социјална давања запосленима);

– за оперативне расходе (текући живот и рад јединица и установа) и

– за издатке за инвестиције и опрему (куповину, изградњу и капитално одржавање зграда и објеката, опремање наоружањем и војном опремом, модификацију средстава НВО, генерални ремонт и робне резерве).

Министарству одбране и Војсци Србије средства се одобравају и исказују по буџетској класификацији, по контима из Контног плана за буџетски систем Републике Србије:

Ред. број	Конто	Носилац конта за систем одбране Из Инструкције за ППБИ у МО и ВС
1	2	3
1.	4246, 4265	Управа за стратегијско планирање СПО
2.	4222, 462	Управа за међународну војну сарадњу СПО
3.	411-416, 4221, 4223, 4233, 4242, 4266, 472	Управа за кадрове СЉР
4.	481	Управа за традицију, стандард и ветеране СЉР
5.	4212, 4213, 4229, 4236, 4261, 4262, 4268, 4269	Управа за општу логистику СМР
6.	4249	Управа за одбрамбене технологије СМР
7.	4216, 4251, 511	Управа за инфраструктуру СМР
8.	512, 521	Управа за снабдевање СМР
9.	4211, 4215, 4237, 441, 482, 611, 6216	Управа за буџет СБФ
10.	4235	Правна управа
11.	4851	Дирекција за имовинско-правне послове
12.	4241, 4243, 4267, 4641	Управа за војно здравство
13.	4231, 4234, 4263	Управа за односе са јавношћу
14.	4239	Управа за обавештајно-извиђачке послове (Ј-2) ГШ ВС
15.	4252, 4264	Управа за логистику (Ј-4) ГШ ВС
16.	5127	Управа за планирање и развој (Ј-5) ГШ ВС
17.	4214, 4232	Управа за телекомуникације и информатику (Ј-6) ГШ ВС

Дакле, полазна основа за праћење свих трошкова, дата је у Закону о буџету, највишем финансијско-правном акту у држави, за период од годину дана. У даљем поступку, расподелу средстава по финансијским плановима, корисницима средстава у Министарству одбране и Војсци, из делокруга њихових надлежности, врши Управа за буџет и финансије, и то:

- носиоцима главних програма,
- корисницима средстава IV нивоа,
- Инспекторату одбране,
- војној служби безбедности,
- војнообавештајној служби.

Примерци решења о распореду средстава по троцифреним и четвороцифреним контима економске класификације и по месту извршења достављају се Рачуноводственом центру, ради свакодневног и континуираног књижења у финансијском књиговодству, по одређеним књиговодственим шифрама (ознакама) за сваког неопсредног корисника буџетских средстава.

Свакако, средства се не распоређују „произвољно”, већ према организацији, бројном стању, прописаним нормативима и критеријумима припадања или стварним потребама за извршавање мисија, задатака и смерница и елемената из Инструкције министра одбране.

Ресурси у војним операцијама

Природа и функција Војске, као оружане силе, од настанка до данас, почива на јединству: човек–техника. Место, улога, значај и однос ових елемената зависи од много фактора. Међутим, неспорно је да у општем смислу, човек и техника представљају кључне чиниоце војног система, а у савременим условима класификују се као:

- људски ресурси и
- материјални ресурси.

Многи теоретичари склони су да новчана средства убрајају у материјалне ресурсе, што може бити делимично тачно, само уколико се ради нпр. о племенитим металима као платежном средству. Људски и материјални ресурси представљају стварне ресурсе сваке војске, који представљају основно обележје Војске, њеног постојања и функционалности, али и услов и основ за извођење војних операција. Обезбеђење ових ресурса на нивоу функционалних потреба и могућности државе представља континуиран и плански процес, чија реализација зависи од одређених новчаних средстава. Људски и материјални ресурси, који обезбеђују постизање циља војних операција, морају бити у складу са расположивим новчаним средствима. У савременим условима, а посебно у економски слабије развијеним земљама, као што је наша, постизање циља расположивим новчаним средствима врло је тешко и захтева висок ниво организације, уз максималну планску дисциплину и рационалан и економичан однос према расположивим новчаним средствима.

Однос између расположивих новчаних средстава и ресурса (људских и материјалних) јесте узрочно-последичан, што значи да расположива новчана средства имају кључни утицај на људске и материјалне ресурсе, а људски и материјални ре-

сурси представљају основне елементе за израчунавање трошкова операција, који су резултат цене по јединици утрошка.

Са аспекта теме, кључни су персонални и оперативни трошкови, односно трошкови који првенствено и непосредно зависе од броја људи и врсте, количине и структуре техничко-материјалних средстава. Имајући то у виду, логично да одлуке, које би се односиле на извршење операција, могу бити алтернативне само у погледу обима трошкова, који непосредно зависе од нивоа стандарда за извршење задатка. При томе, важно је нагласити да се ниво стандарда одређује нормама или нормативима. На основу наведеног, може се закључити да је за аутоматизовану израду планова, односно израду планских величина (предрачуна), неопходно да се задовоље, за сада, најмање три услова:

- бројно стање и структура људства,
- квантитативно и квалитативно стање техничко-материјалних средстава и
- могућност квантитативног изражавања стандарда по јединицама нормирања и новчаним јединицама.

Повезивањем овако димензионираних бројних стања људства, техничко-материјалних средстава, стандарда, јединица нормирања и задатака, створили би се услови за израчунавање што реалнијег обима трошкова, што је неопходно за коначну цену коштања операције Војске. Поред тога, на овај начин били би створени услови за анализирање и кориговање фактора у конкретним условима и о потребама, на основу којих је могуће мењати стандарде, а тиме утицати и на планирање трошкова операција.

Ефекти који се на овај начин постижу указали би на даље правце у развоју информационих система, чинећи их кључним и незаобилазним фактором бољег и ефикаснијег система планирања цене операција и извештавања о постигнутој цени операције.

Норме, стандарди, критеријуми и јединице нормирања

Као што је објашњено, стандарди, нормативи и бројна стања услов су за функционисање и даљи развој система планирања.

У процесу планирања, основне прорачунске елементе чине:

- норме и нормативи,
- стандарди,
- критеријуми,
- јединице нормирања.

Помоћу ових елемената носиоци главних програма и носиоци функција могу реално утврдити врсте и количине техничко-материјалних средстава које могу употребити за извршавање задатака и број људи који ће бити ангажовани у одређеном планском периоду. Због тога норме, стандарди, критеријуми и јединице нормирања представљају основне прорачунске елементе за материјално, односно вредносно димензионирање задатака у односу на ангажоване људске и материјалне ресурсе, чиме се може доћи до сасвим реалне цене коштања планиране операције, поштујући расположиви буџет.

Норме и нормативи

За појам *норма* постоји већи број различитих дефиниција, које садржину овог појма углавном одређују према предмету разматрања појединих аутора (планирање, извршење задатака и сл.). Међутим, све дефиниције овог појма имају два основна елемента: прво, да је норма *квантитативна величина* и, друго, да има *карактер прописа*. У ширем смислу може се рећи да је норма величина изражена прописаном мером којом се мери квалитет извршења одговарајућег задатка уз ангажовање одређених ресурса (покретних ствари, енергије, радне снаге, времена, финансијских средстава и сл.) према прописаној технологији и условима извршења. У том смислу још увек је актуелна дефиниција дата у „Војној енциклопедији”, према којој су норме „*утврђене временске, просторне или количинске мере, величине и стандарди које имају карактер правила или прописа*”³ Нормом се одређује утрошак, припадање, рад, губици, оштећења, растур, попуна, оцена успеха и друго.

Под појмом *норматив* подразумевају се природне, вредносне и друге прорачунске величине које се користе за планирање појединих задатака. Норматив је збир више норми неопходних за мерење извршавања појединих планских задатака. Множењем природних норматива са планским ценама утврђује се у новчани норматив. Дакле, норматив подразумева пропис који одређује колико нечега треба утрошити за одређену производњу, услугу или активност у ширем смислу речи и изражава се у новчаним или природним јединицама.

За потребе Војске могу се користити следеће норме и нормативи: радни нормативи (временски за извршење неког задатка), норме припадања техничко-материјалних средстава при извршавању одређених задатака, норме попуне јединица (људством, опремом и другим средствима), норме трајања и занављања материјалних средстава, норме потрошње техничко-материјалних средстава, норме растура, кало лома, норме губитака, норме попуне ратне резерве, тактичко-техничке норме наоружања и војне опреме, новчани нормативи и др.

Стандарди

Под *стандардом* најчешће се подразумева одређивање и прописивање константних карактеристика производа, материјала, радова, услуга итд. То, у суштини, значи да се стандардима утврђују јединствена техничка или друга практична решења за производе, сировине и уопште предмете људског рада, којима се одређује облик, димензије, маса, састав, квалитет и друге особине производа, затим начин паковања и испоруке, метод испитивања производа итд. Увођењем стандарда олакшавају се унификација и типизација, што омогућава специјализовану масовну производњу, а то битно утиче на смањење трошкова производње.

У процесу планирања стандарди имају велики значај, јер се њиховом применом, нарочито када представљају основу за израду норматива, обезбеђује квали-

³ Војна енциклопедија, 1973, том VI, стр. 135.

тетна садржина норми, што значи да битно утичу на стварање реалних услова за ефикасно извршавање планских задатака и постизање крајњег циља уз што рационалнија и економичнија улагања.

Критеријуми

Појам критеријум свакодневно се користи и има широко значење. Критеријуми се најчешће схватају и изражавају као политика, званичан став, одлука, начело и сл. Критеријуми регулишу општа правила понашања у областима које нису нормиране или у којима поступање није условљено применом норми. Посебно су значајни у систему одбране, у областима у којима није могуће извршити нормирање или планирање на основу појединих јединица нормирања (критеријуми за оцењивање кадра, процене за извођење радова, одређивање приоритета за извођење радова, попуна материјалним средствима ван утврђене формације итд.).

За разлику од норми и садржаја, критеријуме прописују органи који на основу законских прописа одлучују о општим условима под којима се одређена активност може обављати. У пракси, критеријумима се дефинишу одређена процедурална ограничења или услови који се морају задовољити. У основи, сви планови, односно планске одлуке у процесу извршења задатака, постају критеријуми понашања свих субјеката који су обавезни да извршавају задатке (нпр. ограничења у планирању висине новчаних средстава, трајања активности, обима задатака и др.).

Јединице нормирања – бројна стања

Јединице нормирања представљају јединичне мере за одговарајући ресурс на који се односе, ради израчунавања трошкова. За јединицу нормирања узимају се следећи елементи:

- *људство* (као појединац или група),
- *материјална средства* (као појединачно средство или врсте сродних средстава),
- *непокретности* (објекат као целина или његова мера величине),
- *организационе целине* (јединице, установе).

Свака од ових група садржи велики број појединачних јединица које се у информационом систему евидентирају у унапред утврђеним облицима, као на пример: војник, официр, млађи официр, пушка, тенк, касарна, амбуланта, вод, чета, баталјон итд. Међутим, јединице нормирања у овом облику, с обзиром на различит карактер задатака и јединица које те задатке извршавају, често нису погодни за реално исказивање јединичних трошкова. Због тога, у процесу израде планских норми, методом рашчлањавања и прецизног дефинисања, поједине јединице нормирања прилагођавају се карактеру задатка, с циљем да се за сваку јединицу ресурса одреди што реалнија норма. Према томе, *јединица нормирања* је јединични ресурс који је дефинисан тако да му се може одредити реалан јединични трошак, тј. норма. Карактеристичан пример представља професионално војно лице, за које се,

као јединицу нормирања, везују норме припадања одређене врсте службене одеће, за чију набавку је потребно планирати новчана средства. Није тешко израчунати потребна новчана средства, множењем укупног броја професионалних војних лица са нормативом припадања одређене службене одеће, помножено са планираном ценом коштања одеће.

Мора се поћи од чињенице да је процес израде и утврђивања норматива за планирање (а у томе посебно јединица нормирања, у којој се исказују *квантитативне величине ресурса* по одређеним задацима, како би се применом новчаних норматива утврдила реална трошкова димензија сваког задатка) веома сложен процес који изискује рад, велика знања и искуство органа стручних служби у Министарству одбране и Војсци. Са становишта коришћења у информационом систему, јединице нормирања са одговарајућим новчаним нормама треба да представљају релативно непроменљиву информациону садржину. Због тога се израђују као специфична класификација под називом „норматив за планирање”, с методолошки утврђеним правилима измена и ажурирања, а у информациони систем се уводе „одозго”, тј. од органа за планирање на највишем нивоу. С друге стране, *бројна стања* која представљају квантитативне величине ресурса, изражене у облику јединица нормирања, променљиви су информациони садржај који се утврђује у процесу израде планова.

Праћење и реализација планова

Праћење и анализа реализације планова стална је обавеза свих стручних органа у Министарству одбране и Војске. Услов за успешно извршавање ове функције представља обезбеђење правовремених и тачних информација о стању плана и реализације сваког непосредног извршиоца плана. Овакав приступ у решавању проблема извештавања омогућава, пре свега, организацијска решења у области финансијског књиговодства, чије су основне карактеристике висок степен централизације и аутоматизација радних поступака.

Финансијско књиговодство непосредних извршилаца финансијског плана води се централизовано, у рачуноводственом центру. У процесу финансијског пословања непосредних извршилаца плана у току године, сви ефективно извршени расходи (плаћени трошкови) књиговодствено се региструју на наведеним контима задатака годишњег плана. На тај начин ствара се могућност да се на сваком конту задатака одређеног носиоца извршења могу очитати, на једној страни, износ одобрен годишњим планом, а на другој сви извршени расходи (трошкови) који су настали од почетка године до момента читавања. Тиме се ствара могућност да се извештаји о реализацији планова сачињавају на принципу „пресека” књиговодствених стања или, боље речено, одсликавањем књиговодствених стања у одређеном тренутку.

Имајући у виду наведено, у конкретном случају, реализацију одређене операције у датом периоду неопходно је посматрати као посебан задатак (што у ствари и јесте) и као „непосредног корисника” буџетских средстава. У том случају, у поступку операционализације праћења трошкова неопходно је додати још једну планску величину (четврти услов), а то је идентификација задатка, која представља основу да

се одреди посебна књиговодствена ознака за праћење и реализацију. У пракси, то значи да сваку операцију треба посматрати као део буџета за потребе одбране „у малом”, како би се планирање учинило реалнијим и ефикаснијим, а контрола, праћење, кориговање, анализирање и извештавање благовремено и тачно. За постижање овог услова, у поступку реализације сваке операције, неопходно је створити организацијске и кадровске претпоставке, које подразумевају да се уз оперативни формира и логистички састав (од руковоаца, преко органа стручних служби, финансијског органа до наредбодавца), који би „испратио” операцију од почетка до краја, у материјалном и финансијском смислу.

Закључак

Резултат – ефекат – производ у војној делатности није егзактан и зато га је тешко прецизно измерити. Оствареним резултатом, у војсци, треба сматрати достигнути ниво обучености и борбене спремности војске за извршење наменских задатака. Примарно, тај резултат зависи од нивоа расположивих новчаних средстава за вођење операције, што одређује суштину „економског пословања” у војсци, у чијој је основи усклађивање два основна захтева:

- што мањи трошкови и
- обезбеђење обучености јединица и установа за извршење и извршење наменских задатака.

Да би се постигао „оптимални компромис” између та два захтева, неопходно је да у поступку израчунавања планских трошкова операције водимо рачуна о следећем:

- трошкови се изражавају вредносно (новчано),
- резултат су остварених утрошака и њихових цена и
- директно су везани за одговарајући учинак (у нашем случају операцију).

У том смислу, а на основу изнетог, неоспорно можемо тврдити да у цену коштања операције спадају:

- идентификација (детална, прецизна, јасна) операције,
- бројно стање и структура људства,
- квантитативно и квалитативно стање техничко-материјалних средстава,
- изражавање стандарда по јединицама нормирања и
- изражавање стандарда по новчаним јединицама.

По наведеном моделу укупни трошкови операције били би производ стварно употребљених количина инпута и њихових стварних цена, што у крајњем значи цену коштања операције. Наравно, неопходно је да модел подржи:

- аутоматизован информациони систем за планирање и нормирање,
- високостручан професионални кадар разних специјалности и
- израђене реалне норме и нормативи за планирање у Војсци Србије.

Такође, неопходно је увести механизме праћења и реализације финансијских показатеља операције, како би се благовремено кориговале активности које изискују повећање или стварање непотребних трошкова.

Литература

1. Жугић, Р.: *Водич кроз буџет финансијски план одбране*, књига друга, Војноиздавачки завод, Београд, 2010.
2. Жугић, Р.: *Финансирање Војске и контрола извршења буџета*, СумОрг, Београд, 2008.
3. Жугић, Р., Костић, Р. и Радојковић, М.: *Интерна финансијска контрола и финансијско управљање као основне компоненте интерне контроле у јавном сектору са освртом на њихову улогу у Министарству одбране и Војсци Србије*, СумОрг, Београд, 2014.
4. *Доктрина операција Војске Србије*, Медија центар „Одбрана”, Београд, 2012.
5. Закон о буџетском систему, *Службени гласник РС*, бр. 54/09... и 108/13.
6. Закон о одбрани, *Службени гласник РС*, бр. 116/07 и 104/09.
7. Закон о Војсци Србије, *Службени гласник РС*, бр. 116/07 и 88/09.
8. Закон о буџету Републике Србије за 2013. годину, *Службени гласник РС*, бр. 114/12 и 59/13.
9. Уредба о буџетском рачуноводству, *Службени гласник РС*, бр. 125/03. и 12/06.
10. Правилник о начину припреме, састављања и подношења финансијских извештаја корисника буџетских средстава и корисника средстава организација обавезног социјалног осигурања, *Службени гласник РС*, бр. 51/07 и 14/08.
11. Правилник о стандардном класификационом оквиру и Контном плану за буџетски систем, *Службени гласник РС*, бр. 103/11 и 120/13.
12. Правилник о материјалном пословању у Министарству одбране и Војсци Србије, *Службени војни лист*, бр. 3/09 и 5/13.
13. Правилник о планирању, програмирању, буџетирању и извршењу у Министарству одбране и Војсци Србије, *Службени војни лист*, бр. 9/11.
14. Правилник о финансијском пословању у Министарству одбране и Војсци Србије, *Службени војни лист*, бр. 17/11 и 3/13.
15. Правилник о платама и другим новчаним примањима професионалних припадника Војске Србије, *Службени војни лист*, бр. 28/11.
16. Правилник о накнади путних и других трошкова и других примања у Војсци Србије, *Службени војни лист*, бр. 18/13.