

BALANCED SCORECARD IN THE FUNCTION OF THE PUBLIC INTERNAL FINANCIAL CONTROL

BALANCED SCORECARD U FUNKCIJI FINANCIJSKOG UPRAVLJANJA I KONTROLE PRORAČUNSKIH KORISNIKA

BUDIMIR, Verica & VASICEK, Vesna

Abstract: Installation of the system of internal financial control is a legal obligation for all public sector entities in the Republic of Croatia. Research shows that in the most public sector entities the system is not implemented at all or only partially implemented. Hence the paper proposes the introduction of Balanced Scorecard as a strategic management tool for successful business management, and analyzes the significance of this method as a basis for better implementation of financial management and control of public sector entities.

Key words: balanced scorecard, strategy, financial management and control, public sector entities

Sažetak: Uvođenje sustava unutarnje financijske kontrole zakonska je obveza za sve proračunske korisnike u Republici Hrvatskoj. Istraživanja pokazuju kako većina proračunskih korisnika navedni sustav nije uvela uopće ili je uveden samo djelomično. Stoga se u radu predlaže uvođenje Balanced Scorecarda kao strateškog menadžerskog alata za uspješno upravljanje poslovanjem te se analizira značaj ove metode kao podloge za kvalitetniju provedbu financijskog upravljanja i kontrole proračunskih korisnika.

Ključne riječi: balanced scorecard (BSC), strategija, financijsko upravljanje i kontrole (FMC), proračunski korisnici



Authors' data: Verica, **Budimir**, mr.sc., Veleučilište u Požegi, Požega, vbudimir@vup.hr; Vesna, **Vasicek**, prof. dr.sc., Ekonomski fakultet Zagreb, Zagreb, vvasicek@efzg.hr

1. Uvod

Javni menadžment upravlja proračunskim resursima raspoređujući ih na programe i aktivnosti kojima želi kvalitetno i ekonomično zadovoljiti potrebe stanovništva. Demokratsko odlučivanje o raspodjeli javnih sredstava, povjereno državnim i javnim službenicima i namještenicima, stavlja pred njih obvezu odgovornog raspolaganja i upravljanja javnim dobrima. Korisnici javnih usluga sve više su svjesni svojih prava na informacije, pa tako i informacije vezane uz raspodjelu i trošenje proračunskih resursa. Kako bi informacije o poslovanju proračunskih korisnika i radu njihovih čelnika bile vjerodostojne i dostupne građanima potrebno je razviti jak sustav kontrole i nadzora u javnom sektoru. Kao kontrolni mehanizmi funkcioniranja sustava proračuna ustrojavaju se različiti oblici i vrste nadzora kojima je svrha ocijeniti ekonomičnost, učinkovitost i djelotvornost aktivnosti svih državnih jedinica, njihovih čelnika, dužnosnika, javnih službenika i namještenika, a s ciljem zaštite novca poreznih obveznika od pronevjera, gubitaka, rasipanja, nenamjenskog trošenja.[1] U proračunskom sustavu Republike Hrvatske, zakonskim propisima su predviđena interna financijska kontrola i interna revizija, kao kontrolni mehanizmi unutarnjeg nadzora, dok se eksterni nadzor vrši postupcima državne revizije i proračunskog nadzora.

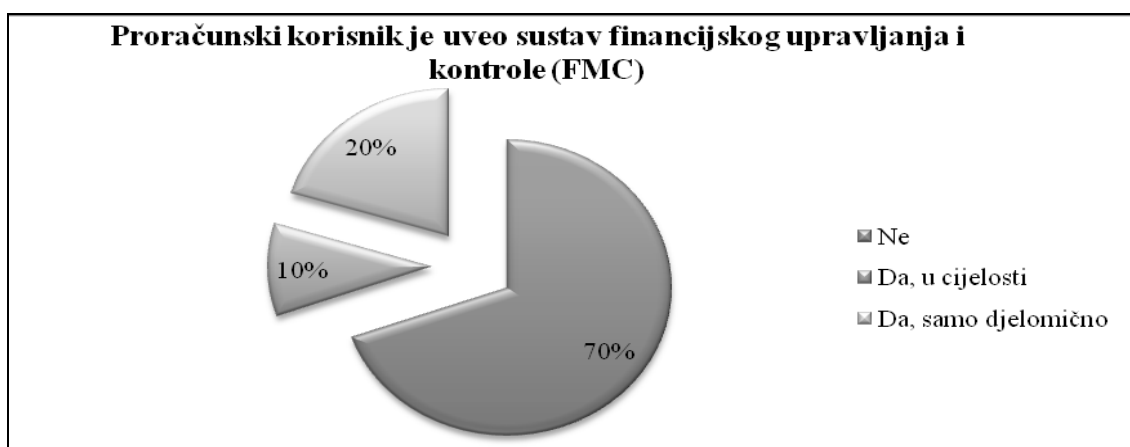
2. Financijsko upravljanje i kontrole proračunskih korisnika

Proces pridruživanja Republike Hrvatske Europskoj uniji je nametnuo našoj zemlji potrebu usklađenja zakonskih propisa s pravnom stečevinom Europske unije. Jedno od područja koje treba značajno unaprijediti, kako bi se povećala učinkovitost i djelotvornost korištenja javnih sredstava kroz bolju kontrolu, reviziju i izvještavanje, je sustav financijskog upravljanja i kontrole proračunskih korisnika. Unutarnja financijska kontrola (Engl. Public Internal Financial Control) podrazumijeva sveobuhvatan sustav financijske kontrole čiji je cilj osigurati da financijsko upravljanje i kontrola nacionalnih troškovnih centara (uključujući inozemne izvore sredstava) budu usklađeni s odgovarajućim propisima, proračunskim sustavom, načelima pouzdanog financijskog upravljanja, transparentnosti, djelotvornosti, učinkovitosti i štedljivosti.[2] Unutarnja financijska kontrola obuhvaća sve mjere kojima se vrši kontrola državnih prihoda, rashoda, imovine i obveza, kroz dvije osnovne komponente ovog sustava: a) financijsko upravljanje i kontrole i b) unutarnju reviziju.

Financijsko upravljanje i kontrole moraju se ugraditi u proces rada i poslovanje svih proračunskih korisnika, bez iznimke. Svrha uvođenja ovog sustava je poboljšanje financijskog upravljanja i odlučivanja radi postizanja općih ciljeva, kao što su: obavljanje poslova na pravilan, etičan, ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način; usklađenost poslovanja sa zakonima, propisima, politikama, planovima i postupcima; zaštita imovine i drugih resursa od gubitaka uzrokovanih lošim upravljanjem, neopravdanim trošenjem i korištenjem, te od nepravilnosti i prijevara; jačanje

odgovornosti za uspješno ostvarenje zadaća; pravodobno financijsko izvješćivanje i praćenje rezultata poslovanja.[3]

S obzirom na zakonsku obvezu uvođenja sustava financijskog upravljanja i kontrole proračunskih korisnika provedeno je empirijsko istraživanje kojim se htjelo utvrditi trenutno stanje. Istraživanje je provedeno metodom anketiranja javnih menadžera na izabranom uzorku koji čine proračunski korisnici državnog proračuna, kao i proračunski korisnici jedinica lokalne i područne (regionalne) samouprave, obuhvaćeni Registrom korisnika. Rezultati istraživanja temelje se na uzorku od 149 ispitanika. Rezultati pokazuju kako 69,8% ispitanika nije započelo s navedenim procesom, dok 20,1% je započelo i trenutno se nalazi u nekoj od faza uvođenja. Svega 10,1% ispitanika sustav financijskog upravljanja i kontrole uvelo je u cijelosti u skladu sa zakonskom obvezom.



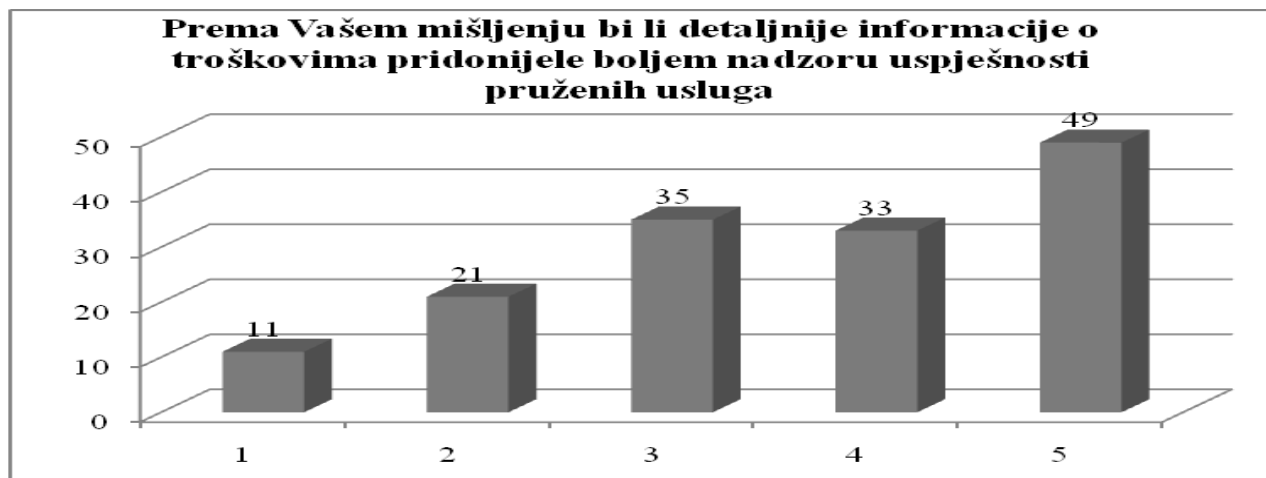
Slika 1. Sustav financijskog upravljanja i kontrole u javnom sektoru

Nadalje, istraživala se primjena internih financijskih izvještaja (interni izvještaji o prihodima, interni izvještaji o troškovima po mjestima, nositeljima i dr., interni financijski plan, izvještaji o cijenama koštanja usluga, pokazateljima uspješnosti i rezultatima poslovanja) u svrhu nadzora uspješnosti pruženih usluga. Na ljestvici od 1 (ne upotrebljava se) do 5 (upotrebljava se u potpunosti) uporaba upravljačkih alata računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva ocjenjena je s prosječnom ocjenom od 3,40.



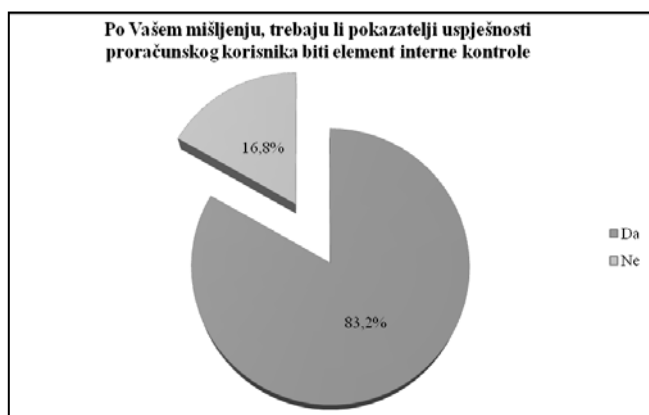
Slika 2. Upravljački alati u funkciji nadzora proračunskih korisnika

Navedeno je u skladu s razvojem svijesti javnih menadžera o važnosti informacija o troškovima u funkciji nadzora uspješnosti pruženih usluga koju su ocijenili s prosječnom ocjenom od 3,59.



Slika 3. Važnost informacija o troškovima u funkciji nadzora proračunskih korisnika

Pokazatelji uspješnosti informiraju o uspjehu institucije i razini zadovoljenja javnih potreba stanovništva te prema tome mogu biti izvrstan alat za nadzor uspješnosti poslovanja proračunskih korisnika. Da bi pokazatelji uspješnosti trebali biti element unutarnje kontrole drži 83,2% ispitanih javnih menadžera, dok 16,8% ispitanika smatra da pokazatelje uspješnosti ne treba kontrolirati. Iako 83,2% menadžera smatra kako bi pokazatelji uspješnosti trebali biti kontrolirani od strane internih kontrolora, ovakva kontrola se provodi u svega 49,7% ispitanih subjekata.



Slika 4. Potreba interne kontrole pokazatelja uspješnosti



Slika 5. Pokazatelji uspješnosti kao element interne kontrole

3. BSC kao metoda upravljanja poslovanjem proračunskih korisnika

Prepoznajući neke slabosti i nedorečenosti prijašnjih pristupa upravljanju, početkom devedesetih godina prošlog stoljeća, Robert S. Kaplan i David P. Norton razvili su model upravljanja poslovanjem kojeg su nazvali *Balanced Scorecard*. Model je zamišljen kao skup pokazatelja uspješnosti povezanih kroz viziju i misiju na način da pruža okvir za strateško upravljanje i mjerenje uspješnosti. BSC pruža jasnu uputu što organizacije moraju mjeriti kako bi dovele u ravnotežu financijske mjere s jedne

strane i pokretače buduće financijske uspješnosti s druge strane. BSC model integrira financijske i nefinancijske pokazatelje kroz četiri osnovne, uravnotežene perspektive: 1.financijska perspektiva, 2.perspektiva kupaca, 3.perspektiva internog poslovnog procesa i 4.perspektiva usavršavanja i rasta efektivne snage zaposlenika,[4] i na taj način oblikuje cjelovit sustav planiranja, upravljanja i kontrole organizacije. BSC model predstavlja komunikacijski alat menadžmenta, sustav za mjerenje uspješnosti odnosno jezgru sustava strateškog menadžmenta u cjelini. Proračunski korisnici u Hrvatskoj nisu upoznati s ovim modelom te je isti u fazi uvođenja na razini cijelog proračunskog korisnika kod 2 ispitanika. Ostalih 147 ispitanika ne primjenjuje BSC metodu, no 33 ispitanika razmišljaju o njenom uvođenju.

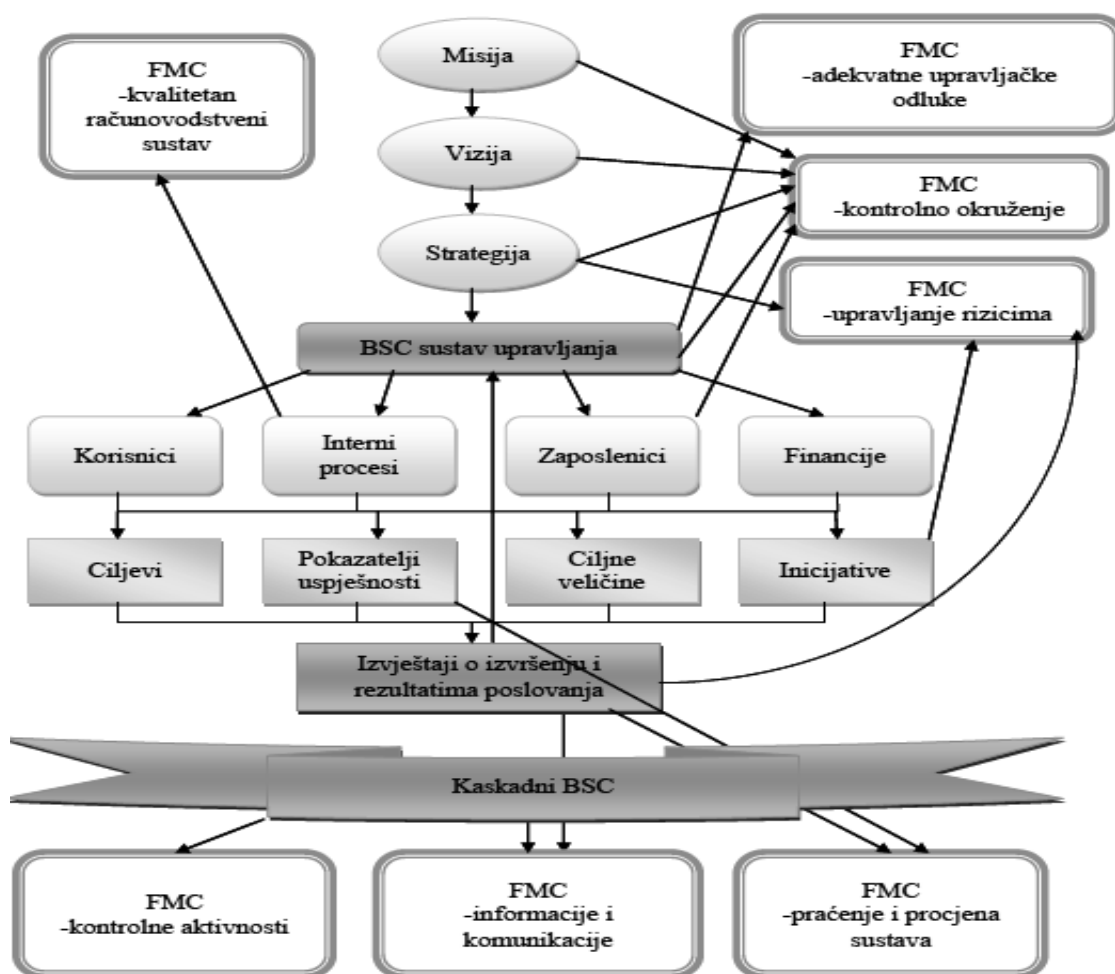
4. Značaj BSC-a za financijsko upravljanje i kontrolu proračunskih korisnika

Proračunski korisnici imaju obvezu uspostaviti prikladan, učinkovit i djelotvoran sustav financijskog upravljanja i kontrola. Osnovna ideja uspostave takvog sustava je omogućiti menadžmentu da uđe u trag pogreškama i nepravilnostima u upravljanju javnim sredstvima i smanjiti rizik od korupcije, što je dobro jamstvo da proračunski korisnici obavljaju svoje zadatke korektno i upravljaju javnim resursima na ekonomičan način.[5] Koncept financijskog upravljanja i kontrole zahtijeva od javnog menadžmenta da funkciju upravljanja percipira kao aktivno upravljanje javnim aktivnostima uz šire poimanje uloge i funkcije računovodstva.[6] Upravljački sustav temeljen na BSC metodologiji i na njemu zasnovan računovodstveno informacijski sustav stvaraju pretpostavku za realizaciju učinkovitog sustava financijskog upravljanja i kontrola. Sustav financijskog upravljanja i kontrola provode se kroz pet međusobno povezanih komponenata:[7]

- a) kontrolno okruženje,
- b) upravljanje rizicima,
- c) kontrolne aktivnosti,
- d) informacije i komunikacije,
- e) praćenje i procjena sustava.

Kontrolno okruženje čine osobni i profesionalni integritet zaposlenika, njihova kompetentnost, organizacijska struktura u kojoj postoji jasna podjela ovlasti i odgovornosti, pisane procedure i izvješća te rukovođenje koje je usmjereno na ostvarenje misije, vizije i strategije. BSC sustav upravljanja predstavlja strateški menadžerski alat koji osigurava provođenje strategije na svim razinama organizacijske strukture i svim segmentima poslovanja. Strateški ciljevi definirani kroz četiri temeljna područja interesa: korisnici, interni procesi, zaposlenici i financije te mjerenje i praćenje njihova ostvarenja osiguravaju menadžmentu sveobuhvatnu kontrolu unutarnjeg i vanjskog okruženja proračunskog korisnika. Upravljanje rizicima predstavlja cjelovit proces utvrđivanja, procjenjivanja i praćenja rizika te predviđanja potrebnih radnji u cilju sprečavanja nastanka neželjenog događaja. Inicijative definirane unutar perspektiva BSC modela, kao i sustav odgovornosti koji je povezan s njima, određuju put i način na koji proračunski korisnik namjerava ostvariti strateške poslovne ciljeve. Detaljnim definiranjem

aktivnosti i projekata, kao i odgovornosti za ostvarenje strateških ciljeva, smanjuje se vjerojatnost nastanka određenog rizika, a u slučaju nastanka minimalizira se njegov učinak.



Slika 6. BSC kao podloga za financijsko upravljanje i kontrole

Kontrolne aktivnosti predstavljaju pisana pravila, postupke i mjere koje se uspostavljaju radi ostvarenja ciljeva, smanjenjem rizika na prihvatljivu razinu. Kaskadnim razvijanjem BSC modela unutar proračunskog korisnika osigurava se provođenje strategije na svim poslovnim razinama i od strane svakog pojedinog zaposlenika. Kaskadni postupak predviđa postojanje pisanih procedura za postizanje strateških ciljeva proračunskog korisnika i praćenje uspješnosti svakog zaposlenika u njihovom ostvarivanju. Za kvalitetne upravljačke odluke potrebne su odgovarajuće, ažurne, točne i dostupne informacije. Sustav mjerenja i praćenja uspješnosti BSC modela te izvještavanja o postignućima proračunskog korisnika u postizanju definiranih strateških ciljeva, omogućuje učinkovitu komunikaciju na svim razinama organizacije i stvara pretpostavku za razvoj učinkovitog, pravodobnog i pouzdanog sustava izvješćivanja. Jednom kada je uspostavljen sustav financijskog upravljanja i kontrola zahtijeva kontinuirano praćenje i procjenu ostvarenja. Pokazatelji uspješnosti BSC modela i sustav izvještavanja o postignućima pružaju kvalitetne povratne informacije o funkcioniranju poslovnog sustava i mogućnostima za poboljšanje.

5. Zaključak

BSC metoda, kao sustav upravljanja proračunskih korisnika, predstavlja dobru podlogu za učinkovitu kontrolu poslovanja. Razlaganjem strateških ciljeva kroz temeljne perspektive BSC modela, definiranjem pokazatelja uspješnosti, ciljnih veličina, inicijativa i odgovornosti za postizanje željenih rezultata omogućeno je kvalitetno praćenje postignuća i jačanje odgovornosti na svim razinama proračunskog korisnika. BSC metoda pruža mogućnost mjerenja uspješnosti u zadovoljavanju potreba različitih interesnih skupina, kvaliteti pruženih usluga i troškovnoj efikasnosti, ne zanemarujući pri tome kompetencije i motivaciju zaposlenika. BSC metoda može se promatrati kao alat, koji osigurava javnom menadžmentu, da upravljajući sustavom, osigura realizaciju ciljeva na ekonomičan, učinkovit i djelotvoran način. Za sve strateške ciljeve definiraju se mjerljivi pokazatelji uspješnosti čime je omogućeno praćenje rezultata poslovanja, izvještavanje o postignućima i kontrola svih aktivnosti proračunskog korisnika. U skladu s navedenim vidljivo je kako bi primjena BSC metode u javnom sektoru olakšala uvođenje i provedbu financijskog upravljanja i kontrole proračunskih korisnika.

6. Literatura

- [1] Vašiček, V. (2006). Djelokrug i organizacija unutarnje kontrole u javnom sektoru. *Zbornik radova s IX. savjetovanja Interna revizija i kontrola*, Žager, L., str. 135-146, ISBN 953-6480-88-3, Poreč, rujan 2006., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
- [2] Pernar, L. (2006). Prilagodba sustava financijskih kontrola u javnom sektoru zahtjevima Europske unije, *Računovodstvo i financije, Riznica*, 52 (12), str. 42-46, ISSN 0350-4506
- [3] Narodne novine (2006). *Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru*. Zagreb: Narodne novine, 141/2006., članak 6. stavak 1.
- [4] Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1996). Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System, *Harvard Business Review*, 74 (1), str. 75-85, ISSN 00178012
- [5] Pernar, L. (2006). Prilagodba sustava financijskih kontrola u javnom sektoru zahtjevima Europske unije, *Računovodstvo i financije, Riznica*, 52 (12), str.42-46, ISSN 0350-4506
- [6] Stepčić, D. (2009). Sustav unutarnjih financijskih kontrola kao potpora provođenju proračunskih reformi. *Zbornik referata III. Konferencije Hrvatski javni sektor: u aktualnim gospodarskim uvjetima*, Vašiček, D., str. 237-252, ISBN 978-953-027-8, Opatija, travanj 2009., Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb
- [7] Narodne novine (2006). *Zakon o sustavu unutarnjih financijskih kontrola u javnom sektoru*. Zagreb: Narodne novine, 141/2006., članak 9. stavak 1



Photo 028. Frog / Gatalinka