

Balanced Scorecard a vliv auditu interních výkazů na důvěru manažerů[#]

(Diskuse k článku: Libby, Theresa – Salterio, Steven E. – Webb, Alan: *The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgement*. *Accounting Review*, 2004, roč. 79, č. 4, s. 1075-1094)

Libuše Šoljaková*

Balanced Scorecard (BSC) představuje relativně komplexní nástroj řízení, vymezuje **čtyři základní oblasti – hodnotovou, zákaznickou, vnitřních podnikových procesů a zaměstnaneckou**, které ovlivňují budoucí vývoj podniku a jsou významné z hlediska hodnocení podniku jako celku i jeho vnitropodnikových útvarů. V manažerském účetnictví lze BSC využít zejména v následujících směrech (Kaplan a Norton, 1996):

- jako **strategický manažerský systém**, jehož cílem je konkretizovat a transformovat strategické cíle podniku do podoby měřitelných kritérií;
- jako **nástroj měření výkonnosti podniku** jako celku i jeho tzv. strategických podnikatelských jednotek (hierarchicky vyšších vnitropodnikových útvarů a koncepčně tvůrčích útvarů, jako jsou např. výzkum a vývoj, marketing);
- k **nalezení klíčových faktorů tvorby hodnot** (anglicky Value Drivers), které budou zvyšovat dlouhodobou výkonnost, které ovlivňují budoucí vývoj podniku a jsou významné z hlediska hodnocení podniku jako celku i jeho útvarů.

Balanced Scorecard sice i nadále klade hlavní důraz na hodnotová kritéria, zároveň však upozorňuje, že jsou v současnosti nedostačující pro řízení a hodnocení podniku a jeho útvarů z hlediska vytváření potenciálu pro budoucí růst prostřednictvím investic do zákazníků, zaměstnanců, procesů, technologií a inovací. BSC představuje nástroj, který managementu podniků umožňuje zohlednit, jak vnitropodnikové útvary vytváří hodnoty pro současné i budoucí zákazníky, jak zlepšují své interní procesy a postupy, které povedou k rychlejšímu a kvalitnějšímu splnění úkolů, jak se snaží zlepšit budoucí výkonnost prostřednictvím zvyšování schopností zaměstnanců.

Autoři uvedeného článku ověřují hypotézu, že nezávislý audit interních výkazů BCS zvyšuje důvěru manažerů ve vztahu k těmto výkazům a tudíž přispívá k jejich účinnějšímu využití při řízení výkonnosti. V závěru potvrzují, že nezávislý audit interních výkazů je přínosný pro řízení podniků a že vyšší management by měl audit těchto výkazů vyžadovat.

Obsah i závěry uvedeného výzkumu jsou dle mého názoru hodně diskutabilní. Autoři zaprvé velmi zužují samotný pohled na BSC, které chápou jako několik kritérií výkonnosti, které by útvary měly plnit, které se pravidelně vyhodnocují a prezentují prostřednictvím interních výkazů. Míra splnění jednotlivých kritérií ovlivňuje přínos BSC a je pro řízení zcela

[#] Článek je zpracován jako jeden z výstupů výzkumného záměru *Rozvoj účetní a finanční teorie a její aplikace v praxi z interdisciplinárního hlediska* s registračním číslem MSM6138439903.

^{*} Doc. Ing. Libuše Šoljaková, Ph.D. – docentka; Katedra manažerského účetnictví, Fakulta financí a účetnictví, Vysoká škola ekonomická v Praze, nám. W. Churchilla 4, 130 67 Praha 3; <soljak@vse.cz>.

klíčová. Zcela však opomíjejí základní princip BSC, který je založen na myšlence propojit hodnotová a věcná kritéria v jeden systém a dosáhnout rovnováhy mezi:

- dlouhodobými a krátkodobými cíli;
- mezi externími kritérii pro vlastníky a ostatní externí uživatele a interními kritérii pro měření procesů, inovací, schopností zaměstnanců;
- mezi požadovanými výsledky a faktory ovlivňujícími dosažení těchto výsledků; a
- mezi „tvrdými“ objektivními kritérii a „měkkými“ více subjektivními kritérii.

Význam BSC spočívá zejména v hledání faktorů tvorby hodnot a výkonnosti (anglicky Value Drivers, Performance Drivers) a příčinných vztahů mezi nimi. Velmi zjednodušeně lze tyto vztahy charakterizovat následovně:

- schopnosti a kvalifikace zaměstnanců ovlivňují rychlost, kvalitu i náklady činností probíhajících v podniku;
- úroveň činností probíhajících v podniku ovlivňuje schopnost podniku dodávat rychle produkty, jejichž vlastnosti a kvalita jsou akceptovány zákazníky, a následně uspokojovat požadavky zákazníků, mít předpoklady pro jejich udržení a získávání nových;
- schopnost získávat zákazníky a provádět efektivně činnosti se projevuje v hodnotových výsledcích.

V rámci implementace BSC by mělo být snahou tyto příčinné souvislosti rozpoznat, dále vymezit klíčové faktory, které tyto vztahy „uvádějí do pohybu“, navrhnout způsoby a kritéria jejich hodnocení, a teprve poté stanovit jejich cílovou a skutečnou úroveň. Následovat by měla analýza odchylek na základě příčin a odpovědnosti a vyhodnocení změn dílčích kritérií na vrcholová kritéria výkonnosti. V uvedeném článku je však BSC spojeno pouze s touto etapou – sledováním dodržení kritérií a je otázkou, proč je zdůrazňován BSC a nehovoří se o auditu interních výkazů obecně, ať již jsou či nejsou výsledkem procesu označovaným BSC.

Dalším daleko závažnějším problémem je samotná otázka smyslu auditu interních výkazů pro potřeby managementu a řízení. Ačkoli si lze představit samotný audit interních výkazů, kdy auditor ověřuje, zda informace v těchto výkazech obsažené jsou v souladu pravidly, které byly například v rámci implementace BSC stanoveny, není zřejmý jeho smysl v kvalitně řízených společnostech.

Základní rozdělení pravomocí a odpovědností v podniku předpokládá, že osoba zodpovědná za předkládání informací managementu (controller), zpracování interních výkazů je „nezávislá“, nemá vnitřní motivaci zkreslovat výsledky, naopak má motivaci předkládat spolehlivé a objektivní informace neboli jejich odměňování není závislé na výkonnosti podniku. Nehledě na to, že svou roli při zajištění spolehlivosti těchto informací má bezesporu interní audit.

Skutečnost, že manažeři se nemohou spolehnout na informace předkládané controllerem, je dle mého názoru chybou samotných řídicích pracovníků právě v otázce výběru, motivace, vymezení pravomoci a kontroly činnosti controllera včetně nastavení vnitřního kontrolního systému – mechanismů, které zajistí spolehlivost informací. Správně fungující systém řízení by měl delegovat pravomoci a odpovědnost a propojit ji se systémem motivace, tak aby byla zajištěna kvalita a objektivnost informací. Role auditu souvisí především s ujištěním externích osob, které nemají možnost podílet se na řízení a kontrole společnosti přímo, o tom, že jim jsou prostřednictvím managementu předkládány objektivní informace. Přitom management

má sám možnost ovlivnit, kdo bude controllerem, jaké bude mít pravomoci a jak bude kontrolován.

Další otázka souvisí s tím, že BSC je založen na propojení věcných a hodnotových informací. Problematika zjišťování věcných informací a jejich kontroly je značně široká, velmi často se jejich zjišťování opírá o subjektivní dojmy, rozhovory apod. a praktické možnosti ověření těchto informací v rámci auditu externí auditorskou firmou mohou být omezené.

Nezanedbatelné je i otázka citlivosti a utajení informací podniku, a to jak ve směru ke třetím osobám, tak například i mezi jednotlivými zaměstnanci navzájem. I když auditor je vázán mlčenlivostí, prakticky zde vzniká riziko úniku a zneužití velmi citlivých informací.

Samotná metodologie výzkumu, který je založen na případové studii v jedné společnosti, kde bylo vybráno 16 kritérií (čtyři pro každou oblast), z toho 8 tzv. společných (sledovaných u všech divizí společnosti) a 8 tzv. individuálních (vymezených a sledovaných pro každou divizi zvlášť) a ověření vycházelo z toho, do jaké míry se daří plnit divizím předem stanovenou výši kritérií, není dle mého názoru vhodné. To, v jaké míře jsou kritéria plněna, ještě není dostatečnou informací o účinnosti kritéria v rámci systému řízení, spíš naopak.

Závěr

Na závěr lze shrnout, že otázka auditu interních výkazů má smysl v případě, kdy se management nemůže spolehnout na informace předkládané controllerem, nemá fungující systém interního auditu. Nelze však vyvozovat, že pokud jsou interní výkazy auditovány, mají vyšší vypovídací schopnost, než výkazy neauditované.

Literatura

- [1] Kaplan, R. S. – Norton D. P. (1996): *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, Harvard Business School Press, 1996.
- [2] Libby, T. – Salterio, S. E. – Webb, A. (2004): *The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgement*. *Accounting Review*, 2004, roč. 79, č. 4, s. 1075-1094.

Balanced Scorecard a vliv auditu interních výkazů na důvěru manažerů

Libuše Šoljaková

ABSTRAKT

Balanced Scorecard (BSC) představuje relativně komplexní nástroj řízení využívaný mimo jiné pro řízení a měření výkonnosti podniku jako celku i jeho vnitropodnikových útvarů. Autoři uvedeného článku ověřují hypotézu, že nezávislý audit interních výkazů BCS zvyšuje důvěru manažerů ve vztahu k těmto výkazům a tudíž přispívá k jejich účinnějšímu využití při řízení výkonnosti. V závěru potvrzují, že nezávislý audit interních výkazů je přínosný pro řízení podniků a že vyšší management by měl audit těchto výkazů vyžadovat. Samotná hypotéza i způsob jejího ověření je však značně diskutabilní, a to nejen vzhledem k zúžené interpretaci BSC, ale i roli vnitřního kontrolního systému a pozici controllera v podniku.

Klíčová slova: Balanced Scorecard; Audit interních výkazů; Vnitřní kontrolní systém.

Impact of Revenue Recognition on Future Performance

ABSTRACT

Balanced Scorecard (BSC) is a relatively complex management tools used also for the management and performance measurement company as a whole and its business units. The authors of that article confirm the hypothesis, that an independent audit of internal BSC reports increases the confidence of managers in relation to these statements and thus contribute to their increased use in performance management. The hypothesis and method of research is doubtful, due to limited interpretation of BSC, as well as the role of the internal control system and position controller in the company.

Key words: Balanced Scorecard; Audit of internal reports; Internal control system.

JEL classification: M41.