

Maria Nieplowicz

ZRÓWNOWAŻONA KARTA WYNIKÓW DLA DEPARTAMENTU AUDYTU WEWNĘTRZNEGO

Wprowadzenie

W celu zwiększenia skuteczności działań audytu wewnętrznego, można skorzystać z koncepcji zrównoważonej karty wyników, dostosowując ją do potrzeb realizacji strategii departamentu audytu wewnętrznego. Z przeglądu literatury zagranicznej, dostępnej zarówno w wersji papierowej, jak i w Internecie, można wywnioskować, że podejście to jest stosowane przez jednostki sektora publicznego.

Celem artykułu jest przedstawienie istoty klasycznej zrównoważonej karty wyników, zaprezentowanie adaptacji tej koncepcji na potrzeby audytu wewnętrznego (korekta nazw perspektyw oraz ich kolejności), wskazanie schematu karty wyników dla departamentu audytu wewnętrznego oraz zilustrowanie omawianych zagadnień na konkretnym przykładzie (zrównoważona karta wyników dla departamentu audytu wewnętrznego Uniwersytetu¹ Północnej Karoliny w Charlotte, USA).

1. Istota zrównoważonej karty wyników

Koncepcja zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*) powstała w latach 90. dwudziestego wieku w Stanach Zjednoczonych. Jej autorami są R.S. Kaplan (profesor rachunkowości w Harvard Business School, specjalizujący

¹ The University of North Carolina at Charlotte.

się w nowoczesnych systemach analizy kosztów i mierzenia efektywności przedsiębiorstw w warunkach dynamicznych zmian otoczenia) i D.P. Norton (prezes Renaissance Solution Inc., międzynarodowej firmy konsultingowej, która specjalizuje się w systemach mierzenia efektywności i doskonalenia organizacji). Została ona opracowana w wyniku przeprowadzonego projektu badawczego „Mierzenie efektywności w organizacjach przyszłości” dotyczącego przedsiębiorstw².

Podstawowym celem zrównoważonej karty wyników jest zapewnienie realizacji przyjętej strategii rozwoju. Karta wyników pozwala bowiem sformułować mierzalne i poddawane weryfikacji cele strategiczne, w efektywny sposób komunikuje te cele członkom organizacji oraz umożliwia kontrolę i ocenę stopnia osiągnięcia celów.

Zrównoważona karta wyników wymusza mierzenie efektów działań strategicznych. Koncepcja ta wychodzi bowiem z założenia, że nie można zarządzać tym, czego nie można zmierzyć. W zrównoważonej karcie wyników wizja, misja i strategia organizacji są przekładane na spójny zestaw mierników efektywności, który stanowi nie tylko system pomiaru, ale również ramy systemu zarządzania strategicznego. Dzięki karcie wyników organizacja monitoruje zarówno bieżące wyniki (finansowe, satysfakcję klienta, rezultaty procesów biznesowych), jak też wysiłek nakierowany na doskonalenie procesów, motywowanie i edukowanie pracowników oraz udoskonalenie systemów informacji (czyli zdolność do rozwoju organizacji). Zalety te powodują, że zrównoważoną kartę wyników wdrażają zarówno przedsiębiorstwa, jak też organizacje rządowe, organizacje samorządowe czy różnego typu instytucje.

Koncepcja zrównoważonej karty wyników R.S. Kaplana i D.P. Nortona została opracowana na potrzeby przedsiębiorstw, a dopiero później przez tych autorów zmodyfikowana tak, aby mogła być również używana przez organizacje rządowe, organizacje samorządowe, instytucje (np. uczelnie wyższe, szpitale), w celu przyczynienia się do bardziej skutecznego i efektywnego zaspokajania potrzeb podmiotów korzystających z usług danej organizacji.

Kompletna, wzorcowa zrównoważona karta wyników składa się z:

- tematów strategicznych,
- perspektyw³, określonych dla najważniejszych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa,

² R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001, s. 9.

³ Klasyczna zrównoważona karta wyników zawiera cztery perspektywy: finansową, klienta, procesów wewnętrznych oraz rozwoju.

- celów strategicznych zdefiniowanych w obrębie perspektyw,
- łańcucha zależności przyczynowo-skutkowych między celami strategicznymi w formie tzw. mapy strategii,
- mierników celów strategicznych,
- sprecyzowanych docelowych wartości mierników,
- zidentyfikowanych działań służących osiągnięciu celów strategicznych.

Ustalenie stopnia osiągnięcia celów strategicznych zapisanych w zrównoważonej karcie wyników mierzone jest za pomocą mierników strategicznych i wspomagane poprzez inicjatywy strategiczne przyporządkowane tym celom. Dla każdego celu ustalany jest zamierzony poziom miernika oraz określana ścieżka osiągnięcia tego poziomu w perspektywie czasowej wyznaczonej przez strategię przedsiębiorstwa.

Zrównoważona karta wyników zawiera około 25 mierników. Ich rozkład w ramach wzorcowych perspektyw bywa najczęściej następujący⁴:

- perspektywa finansowa – 5 (22%),
- perspektywa klienta – 5 (22%),
- perspektywa procesów wewnętrznych – 8–10 (34%),
- perspektywa rozwoju – 5 (22%).

Zrównoważona karta wyników powinna być czymś więcej niż tylko zestawem mierników ujętych w czterech perspektywach. Musi ona opisywać strategię organizacji przy pomocy mierników realizacji celów (mierniki przeszłości) oraz czynników przyszłego sukcesu (mierniki przyszłości), ujętych w łańcuchach zależności przyczynowo-skutkowych. Prawidłowo skonstruowana karta wyników umożliwia odczytanie strategii na podstawie zawartych w niej celów, mierników i zależności pomiędzy nimi. Przejrzysta forma zrównoważonej karty wyników ułatwia zrozumienie wizji i strategii organizacji oraz może być pomocna w płynnym przejściu od założonych celów do działań powodujących osiągnięcie planowanych wartości mierników. Cały czas należy pamiętać, że karta wyników nie służy do opracowania od podstaw strategii, lecz przede wszystkim do monitorowania stopnia wykonania celów strategicznych.

⁴ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników*. Praktyka, CIM, Warszawa 2001, s. 365.

2. Adaptacja zrównoważonej karty wyników na potrzeby audytu wewnętrznego

Jedne z pierwszych prób⁵ adaptacji klasycznej koncepcji zrównoważonej karty wyników na potrzeby audytu wewnętrznego można odnaleźć w artykule pt. *Developing an internal auditing department balanced scorecard* autorstwa D.E. Ziegenfuss, opublikowanym w *Managerial Auditing Journal* w 2000 r., jak również w książce pt. *A Balanced Scorecard Framework for Internal Auditing Departments* autorstwa M.L. Frigo, opublikowanej przez *The Institute of Internal Auditors Research Foundation* w 2002 r. Propozycja zrównoważonej karty wyników zaproponowana przez *The Institute of Internal Auditors* została przedstawiona na rysunku 1.

Analizując rysunek 1 można zauważyć korektę klasycznych nazw perspektyw zrównoważonej karty wyników. Perspektywa finansowa została nazwana perspektywą rady/komitegu ds. audytu. Perspektywa klienta nosi nazwę perspektywy kierownictwa/klientów audytu. W przypadku perspektywy procesów wewnętrznych korekta jest nieznaczna, nowa nazwa to perspektywa procesów audytu wewnętrznego. Podobnie jest w przypadku perspektywy rozwoju – proponowana nazwa to perspektywa innowacji/zdolności. Można się zastanowić nad zasadnością zmian nazw i kolejności perspektyw w zrównoważonej karcie wyników.

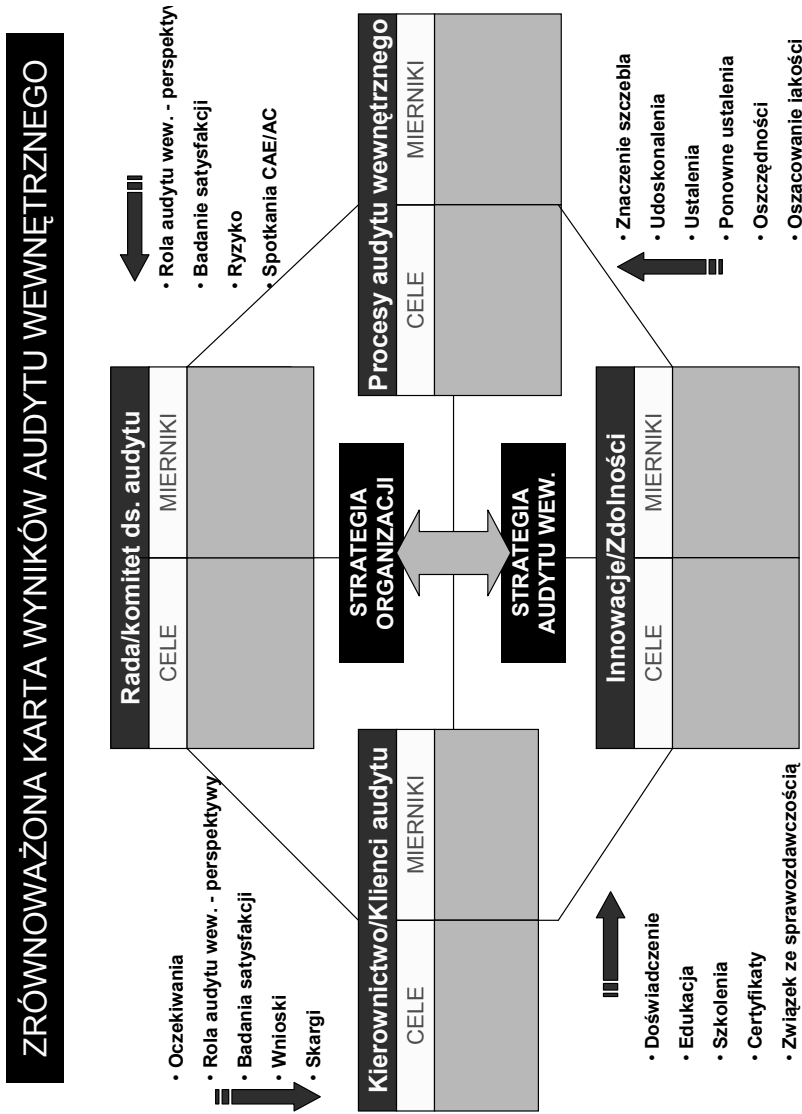
Pierwszy raz zjawisko to miało miejsce przy adaptacji zrównoważonej karty wyników na potrzeby miasta Charlotte⁶. Zarządzający miastem po konsultacjach z R.S. Kaplanem i D.P. Nortonem stwierdzili, że w przypadku miasta najważniejszy jest obywatel, czyli „klient miasta” i przy konstrukcji zrównoważonej karty wyników na plan pierwszy została wysunięta perspektywa klienta, a następnie finansowa, procesów wewnętrznych i rozwoju. Kolejne zmiany dokonały się za sprawą pracowników miasta, którzy stwierdzili, że stosując zrównoważoną kartę wyników używają sformułowań perspektywa obsługi obywatela, perspektywa prowadzenia biznesu, perspektywa zarządzania zasobami i perspektywa rozwoju pracowników⁷.

⁵ B. Seminogovas, R. Rupsys, *Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC*, „Management of Organisations: Systematic Research” 2006, Iss. 39, s. 221.

⁶ W 1994 r. Charlotte wdrożyło zrównoważoną kartę wyników.

⁷ P.R. Niven, *Balanced Scorecard step-by-step for Government and Nonprofit Agencies*, John Wiley & Sons Inc, United States of America 2003, s. 274.

Rysunek 1. Propozycja zrównoważonej karty wyników dla audytu wewnętrznego



Legenda: AC = Audit Committee (komitet ds. audytu), CAE = Chief Audit Executive (zarządzający audytem wewnętrznym).

Źródło: T. Harris, *Balanced Scorecard for Internal Auditing*, „The Institute of Internal Auditors”, www.theiia.org/download.cfm?file=79721.

Potrzeba zmiany nazw i kolejności perspektyw karty wyników może wynikać z pytań strategicznych stawianych przy konstrukcji każdej z perspektyw, które brzmią następująco⁸:

- perspektywa finansowa – „Jak powinni postrzegać nas udziałowcy, aby uznano, że odnieśliśmy sukces finansowy?”
- perspektywa klienta – „Jak powinni postrzegać nas klienci, abyśmy zrealizowali swoją wizję?”
- perspektywa procesów wewnętrznych – „Jakie procesy wewnętrzne musimy doskonalić, aby właściciele i klienci firmy byli zadowoleni?”
- perspektywa rozwoju – „Jak zachować zdolność do zmian i poprawy efektywności, aby zrealizować naszą wizję?”

Analizując dostępną literaturę można stwierdzić, że najczęściej zmieniana jest nazwa perspektywy finansowej i klienta. Może wynikać to z faktu, że po ustaleniu kim są „udziałowcy” i „klienci” danej organizacji czy departamentu adekwatna nazwa jest wybierana i stosowana.

W tabeli 1 przedstawiono inne możliwe korekty nazw i kolejności perspektyw w zrównoważonej karcie wyników dla departamentu audytu wewnętrznego. Dla czytelności tabeli przy wymianianiu nazw perspektyw celowo zrezygnowano ze słowa „perspektywa”. Tabelę należy czytać w pionie, gdyż intencją autorki było pokazanie korekty nazw perspektyw oraz ich kolejności przy tworzeniu mapy strategii. Warto zauważyć, że w dwóch przypadkach uległa zmianie kolejność perspektyw.

Omawiając korekty nazw perspektyw karty wyników można również wskazać na podstawie tabeli 1 inne stosowane nazwy dla klasycznych perspektyw.

- perspektywa finansowa bywa nazywana perspektywą: rady/komitecie ds. audytu, wartości usług audytu wewnętrznego, środowiska audytu,
- perspektywa klienta jest również nazywana perspektywą: zarządzania/klientów audytu, klientów audytu, usług,
- perspektywa procesów wewnętrznych bywa nazywana perspektywą: procesów audytu wewnętrznego, procesów auditingu,
- perspektywa rozwoju określana jest jak perspektywa: innowacji/zdolności, innowacji/ kompetencji/zdolności, nauki i wzrostu, personelu i rozwoju.

⁸ R.S. Kaplan, D.P. Norton, *Strategiczna Karta Wyników...*, s. 28.

Tabela 1. Przykładowe korekty nazw i kolejności perspektyw w zrównoważonej karcie wyników dla departamentu audytu wewnętrznego

Tradycyjnie	Instytut Auditorów Wewnętrznych	B. Seminogovas, R. Rupsys	Uniwersytet Północnej Karoliny w Charlotte	Islandzkie Biuro Narodowe Audytu
Finansowa	Rady/komitetu ds. audytu	Wartości usług audytu wewnętrznego	Klienta	Usług
Klienta	Zarządzania/klientów audytu	Klientów audytu	Środowiska audytu	Procesów wewnętrznych
Procesów wewnętrznych	Procesów audytu wewnętrznego	Procesów auditingu	Procesów wewnętrznych	Personelu i rozwoju
Rozwoju	Innowacji/zdolności	Innowacji, kompetencji i zdolności	Nauki i wzrostu	Finansowa

Źródło: opracowanie własne na podstawie: T. Harris, *Balanced Scorecard for Internal Auditing*, „The Institute of Internal Auditors”, www.theiia.org/download.cfm?file=79721; B. Seminogovas, R. Rupsys, *Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC*, „Management of Organisations: Systematic Research” 2006, Iss. 39., s. 221; „Internal Audit Department Balanced Scorecard as of: May 20, 2009”, The University of North Carolina at Charlotte, <http://tinyurl.com/nx6py2>, s. 3; „Balanced Scorecard of the Icelandic National Audit Office”, May 2003, <http://tinyurl.com/kk665w>, s. 14.

Zmiana nazw perspektyw przeważnie jest spowodowana tym, że pracownicy stosując początkowo zrównoważoną kartę wyników w jej klasycznej postaci, mogą mówić o konkretnych perspektywach swoim „językiem”, co jest następnie zauważane przez kierownictwo i przy kolejnej aktualizacji karty wyników wybrane zmiany mogą być wprowadzane.

3. Zrównoważona karta wyników dla Departamentu Audytu Wewnętrznego Uniwersytetu Północnej Karoliny w Charlotte

Misją Departamentu Audytu Wewnętrznego jest służenie dyrekcji Uniwersytetu Północnej Karoliny w Charlotte działalnością niezależną, obiektywnie zapewniającą i doradczą, której celem jest przysporzenie wartości i usprawnienie działalności

operacyjnej Uniwersytetu⁹. Departament wspomaga Uniwersytet w osiągnięciu jego celów poprzez systematyczne i zdyscyplinowane podejście do oceny i doskonalenia skuteczności procesów zarządzania ryzykiem, kontroli i ładu korporacyjnego¹⁰.

Zrównoważona karta wyników opracowana na podstawie misji i strategii Departamentu Audytu Wewnętrznego składa się z czterech perspektyw, uporządkowanych w następującej kolejności:

- perspektywa klienta¹¹,
- perspektywa środowiska audytu,
- perspektywa procesów wewnętrznych,
- perspektywa nauki i wzrostu.

W tabeli 2 przedstawiono zrównoważoną kartę wyników dla Departamentu Audytu Wewnętrznego Uniwersytetu. Do każdej z perspektyw wskazano cele, mierniki, wartości docelowe, wartości bieżące na dzień 20 maja 2009 roku, wynik czyli stopień osiągnięcia zaplanowanej wartości miernika oraz zmianę w stosunku do poprzednich wyników.

Tabela 2. Zrównoważona karta wyników dla Departamentu Audytu Wewnętrznego

Cele	Mierniki	Wartość docelowa	Wartość bieżąca na 20.05.09	Wynik	Zmiana
1	2	3	4	5	6
PERSPEKTYWA KLIENTA					
Poprawić świadomość funkcji i możliwości audytu wewnętrznego	Liczba i typ wygenerowanych wiadomości uświadamiających	12	11	żółty	↓
	Liczba nieplanowanych ukończonych audytów na prośbę kierownictwa	90%	7/7	zielony	↔

⁹ Opracowano na podstawie: *Internal Audit Department Balanced Scorecard as of: May 20, 2009*, The University of North Carolina at Charlotte, <http://tinyurl.com/nx6py2>.

¹⁰ Analizując misję Uniwersytetu można zauważyć wyraźne związki z definicją audytu wewnętrznego przedstawioną przez „The Institute of Internal Auditors” (Instytut Audytorów Wewnętrznych).

¹¹ W perspektywie klienta wskazano klientów (członków komisji ds. audytu) oraz udziałowców (radę audytu wewnętrznego, radę zarządzającą komitetem ds. audytu, radę kanclerzy, przewodniczących wydziału i innych dyrektorów, wydział, studentów, obywateli).

1	2	3	4	5	6
Poprawić satysfakcję z usług audytu wewnętrznego	Wynik badania oszacowania klientów	80%	84%	zielony	↑
	Rezultat badania satysfakcji komitetu ds. audytu	80%	75%	żółty	↑
PERSPEKTYWA ŚRODOWISKA AUDYTU					
Poprawić skuteczność operacyjną i wydajność przeanalizowanych (zrewidowanych) procesów i jednostek	Procent wniosków pozytywnie rozwiązanych	80%	94%	zielony	↑
Rozwijać i wykonywać roczny plan audytu uwzględniający ryzyko	Procent planowanych ukończonych zdarzeń	85%	19/24	żółty	↓
PERSPEKTYWA PROCESÓW WEWNĘTRZNYCH					
Osiągnąć lub przewyższyć standardy wyników wskazane przez Instytut Auditorów Wewnętrznych	Osiągnąć lub przewyższyć standardy wyników wskazane przez Instytut Auditorów Wewnętrznych	Osiągnięcie standardów	Nie było jeszcze przeglądu	czerwony	↔
Wykonać roczny plan wydatków zgodnie do przydzielonych celów	Wykonane wydatki kontra cele wskazane w planie	99%	60%	czerwony	↓
PERSPEKTYWA NAUKI I WZROSTU					
Uzyskać i utrzymać profesjonalne certyfikaty dla każdego członka zespołu	Liczba pracowników z ważnym profesjonalnym certyfikatem	1 na zespół	0/4	czerwony	↔

1	2	3	4	5	6
Zapewnić adekwatne i odpowiednie możliwości szkoleniowe dla każdego członka zespołu	Liczba uczestników na profesjonalnych konferencjach rocznie	1 na zespół	3/4	żółty	↔
	Ukończone godziny szkoleniowe na członka zespołu rocznie	36	25	żółty	↓
	Procent rocznego budżetu przeznaczanego na szkolenia	75%	50%	czerwony	↓

Źródło: „Internal Audit Department Balanced Scorecard as of: May 20, 2009”,
The University of North Carolina at Charlotte, <http://tinyurl.com/nx6py2>.

Bardzo ciekawy jest sposób prezentacji „wyniku” i „zmiany”. W celu przedstawienia „wyniku” zostały wybrane trzy kolory: zielony, żółty i czerwony. Kolor zielony oznacza uzyskanie oczekiwanego wyniku. Kolor żółty wskazuje, że wynik zawiera się w przedziale od 60% do 90% zaplanowanej wartości miernika. Natomiast kolor czerwony oznacza, że wynik jest niższy niż 60% planowanej wartości miernika. Dla zobrazowania „zmiany” wykorzystano znak graficzny w postaci strzałki symbolizujący zmianę (↑, ↓, ↔).

Uwagi końcowe

W podsumowaniu można stwierdzić, że prawidłowo skonstruowana zrównoważona karta wyników umożliwi komunikowanie misji i strategii na podstawie zawartych w niej celów, mierników i zależności między nimi. Ponadto wypracowany spójny zestaw mierników pozwoli na skoncentrowanie uwagi na kluczowych czynnikach dla realizacji misji i strategii departamentu audytu wewnętrznego oraz sprawi, że komitet ds. audytu będzie mógł otrzymywać raporty umożliwiające dokonanie oceny stopnia oraz skuteczności realizacji strategii. Dzięki temu komitet ds. audytu będzie mógł w większym stopniu skupić swoją uwagę na czynnikach długofalowych warunkujących realizację strategii.

Literatura

- „Balanced Scorecard of the Icelandic National Audit Office”, May 2003. http://www.riki-send.is/files/skyrslur_2003/arangur_rikend_en.pdf(<http://tinyurl.com/kk665w>), wydrukowano 1.07.2009.
- Harris T., *Balanced Scorecard for Internal Auditing*, „The Institute of Internal Auditors”, www.theiia.org/download.cfm?file=79721, wydrukowano 1.07.2009.
- „Internal Audit Department Balanced Scorecard as of: May 20, 2009”, The University of North Carolina at Charlotte, <https://secure.uncc.edu/FileManager/sites/bot/public.cfm?file=2009%20Board%20Meetings%5C05-29-09%20Board%20Meeting%5CAttachments%5CTab%2010B-5%20balanced%20scorecard%20May%2020%202009.pdf> (<http://tinyurl.com/nx6py2>) wydrukowano 1.07.2009.
- Kaplan R.S., Horton D.P., *Strategiczna Karta Wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Kaplan R.S., Horton D.P., *Strategiczna Karta Wyników. Praktyka*, CIM, Warszawa 2001.
- Niven P.R., *Balanced Scorecard step-by-step for Government and Nonprofit Agencies*, John Wiley & Sons Inc, United States of America 2003.
- Seminogovas B., Rupsys R., *Creating Strategy maps for Internal audit activity in the context of BSC*, „Management of Organisations: Systematic Research” 2006, Iss. 39.
- Ziegenfuss D.E., *Developing an internal auditing department balanced scorecard*, „Managerial Auditing Journal”, Bradford, 2000, Vol. 15, Iss. 1/2.

THE BALANCED SCORECARD FOR INTERNAL AUDIT DEPARTMENT

Summary

The main goals of his paper are to introduce the traditional concept of the Balanced Scorecard and to adjust the traditional concept of the Balanced Scorecard to conditions of Internal Audit Department. In order to adjust the traditional concept of the Balanced Scorecard to Internal Audit Department needs its perspectives should be corrected as to the chronological order as well as their meaning. The article also presents the Balanced Scorecard for The University of North Carolina at Charlotte.

Translated by Maria Niepłowicz

