

Wiera W. Pogodina, S.G. Owczinnikowa

Państwowy Uniwersytet Ekonomii i Finansów w Sankt Petersburgu

INSTYTUCJONALIZACJA STRATEGICZNEGO CONTROLLINGU JAKO SYSTEM ZARZĄDZANIA W PRZEDSIĘBIORSTWIE

Przy rozpatrywaniu teoretycznych podstaw controllingu, a zwłaszcza controllingu strategicznego, ma się na uwadze zespół jego funkcji i zadań oraz właściwości systemotwórcze. Tymczasem ważną i w najwyższym stopniu kontrowersyjną kwestią jest instytucjonalizacja controllingu, tzn. praktyczna realizacja controllingu jako systemu zarządzania w ramach konkretnego przedsiębiorstwa.

W ramach instytucjonalizacji controllingu w pierwszej kolejności przed każdą organizacją pojawiają się dwa podstawowe pytania:

- Kto w przedsiębiorstwie powinien realizować zadania controllingu?
- W jaki sposób powinien zostać zorganizowany wydział controllingu i jakie miejsce zajmować w ramach całej struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa?

Odpowiedź na pierwsze pytanie wiąże się z zasadniczym rozgraniczeniem zadań controllingu (kontroli) między menedżerem a controllerem, które mogą się zmieniać w zależności od tego, czy mamy do czynienia z sytuacją samocontrollingu, kiedy każdy menedżer sam kontroluje działalność swoją i podwładnych (co jest charakterystyczne przede wszystkim dla przedsiębiorstw japońskich), czy ze scentralizowaną kontrolą zewnętrzną ze strony zewnętrznych organizacji.

Rozstrzygnięcie drugiego problemu ściśle się wiąże z pierwszym, ponieważ może on zostać rozwiązany jedynie po rozdzieleniu zadań controllingu: między własnych pracowników organizacji lub między własnych pracowników i zewnętrznych specjalistów.

Zagadnienia instytucjonalizacji controllingu rozpatrywane są w literaturze ekonomicznej w dosyć ograniczonej formie. Zazwyczaj autorzy w pracach na temat controllingu zwracają większą uwagę na opis jego instrumentów niż na konkretne problemy organizacyjne, których rozpatrzenie częściej można dostrzec w artykułach menedżerów-praktyków, zwykle ograniczających się do konkretnych przed-

siębiorstw lub branż. Rozwiązaniu pierwszego, kluczowego problemu – rozdzielenia zadań controllingu między menedżera a controllera – autorzy praktycznie nie poświęcają uwagi, pomimo że rozstrzygnięcie tej kwestii jest podstawą organizacji controllingu w przedsiębiorstwie.

Należy podkreślić, że nie ma uniwersalnych odpowiedzi na kluczowe pytania, dotyczące instytucjonalizacji controllingu. Co więcej, organizacja controllingu w przedsiębiorstwie jest zadaniem, którego rozwiązanie w znacznym stopniu zależy zarówno od celów wdrażania controllingu, jak i od sytuacyjnych wpływów wewnątrz i z zewnątrz przedsiębiorstwa.

Cele instytucjonalizacji controllingu są określane przez zasadnicze funkcje controllingu, a mianowicie zarządzanie i wspomaganie zarządzania. Przedsięwzięcia na rzecz instytucjonalizacji powinny być ukierunkowane na pomyślne wdrożenie systemu controllingu w przedsiębiorstwie. Ponadto określenie skuteczności wdrożenia controllingu wymaga osiągnięcia celów drugorzędnych, wynikających z dwóch podstawowych. Lista tego rodzaju podcelów może być dość długa i zależeć od specyfiki każdego konkretnego przedsiębiorstwa. Przytoczmy przykład tych najbardziej uniwersalnych:

- wzrost rentowności/zyskowności firmy;
- wzrost zadowolenia personelu;
- poprawa jakości produkcji i poziomu obsługi klientów;
- skrócenie czasu reakcji przedsiębiorstwa na zmiany koniunktury rynkowej;
- optymalizacja podstawowych procesów biznesowych.

Do określenia stopnia osiągnięcia celów konieczne jest opracowanie specjalnych wskaźników, na podstawie których można wyciągnąć wnioski na temat skuteczności instytucjonalizacji controllingu.

Wśród czynników bezpośrednio wpływających na skuteczność instytucjonalizacji controllingu można wyodrębnić następujące:

- Elastyczność przedsiębiorstwa. Szybkość podejmowania decyzji na podstawie bezpośrednich i zwrotnych przepływów informacji w przedsiębiorstwie wywiera bezpośredni wpływ na skuteczność wdrożenia controllingu.
- Profesjonalizm. Pracownicy pozyskani do controllingu powinny dysponować specjalistyczną wiedzą: metodami analizy informacji, prognozowania, kreatywnymi technikami rozwiązywania problemów.
- Motywacja. Im wyższa motywacja pracowników pozyskanych do controllingu, tym skuteczniejsze wdrożenie controllingu. Ponadto nie powinno się wykluczać stopnia motywacji pozostałych pracowników przedsiębiorstwa.
- Koszty. Wdrożenie controllingu pociąga za sobą dodatkowe koszty: przede wszystkim wydatki na personel, konieczne jest ponadto uwzględnianie kosztów transakcyjnych i kosztów oportunistycznych zachowań.

Oprócz wyżej wymienionych czynników skuteczność instytucjonalizacji controllingu zależy od zjawisk sytuacyjnych, tzn. od specyfiki działalności każdego konkretnego przedsiębiorstwa czy branży. W rosyjskich kręgach naukowych nie były prowadzone badania naukowe w zakresie definicji, systematyzacji i klasyfikacji czynników sytuacyjnych. Niemieccy ekonomiści, prowadzący badania podobnego typu, wyodrębnili następujące czynniki sytuacyjne: wielkość przedsiębiorstwa, struktura organizacyjna, styl zarządzania, kultura organizacji, technologia produkcji (dla przedsiębiorstw przemysłowych), forma prawna, koniunktura rynkowa itd. Rozpatrzmy czynniki sytuacyjne wpływające na skuteczność wdrożenia controllingu dla przedsiębiorstwa branży nabiałowej Rosji.

Problem rozdzielenia zadań controllingu między menedżera a controllera ma dwa przeciwstawne rozwiązania: tzw. samocontrolling (funkcje controllingu znajdują się w gestii menedżerów) i *controlling* zewnętrzny (funkcje controllingu zostały powierzone controllerowi/wydziałowi controllingu). Zagadnienie to można rozpatrywać z punktu widzenia delegowania uprawnień, tzn. w jakim zakresie funkcja controllingu, która początkowo jest jedną z funkcji zarządzania, powinna zostać przeniesiona na organizacyjnie wyodrębnione stanowiska służbowe (*controller*, wydział controllingu).

Aby wyjaśnić tę kwestię, skoncentrujemy się na podstawowych funkcjach controllingu, a mianowicie controllingu jako funkcji zarządzania i controllingu jako funkcji wspomagania zarządzania.

Do wykonania przez *controlling* przemysłanej funkcji konieczne jest ukierunkowanie na cele ogólne całego przedsiębiorstwa, wyrażające się w ocenie oddziaływania podejmowanych decyzji w ramach pozostałych funkcji zarządzania na osiągnięcie podstawowych celów i podjęcia działań na rzecz korekty przedsięwzięć lub samych celów na podstawie ujawnionych odstępstw. Wówczas w ramach zewnętrznego controllingu mogą pojawić się trzy podstawowe problemy metodologiczne.

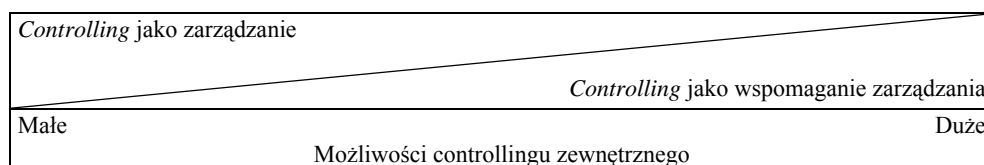
Po pierwsze, w praktyce cele przedsiębiorstwa rzadko tworzą wyraźnie określony system. Najczęściej system docelowy jest wynikiem złożonych i często zmieniających się powiązań wewnątrz przedsiębiorstwa, które system ów destruktywizują, szczególnie na niższych poziomach hierarchii, cele mniejszej wagi nie zawsze wynikają z celów wyższego rzędu, gdy tymczasem decyzje zarządcze często są ukierunkowane na cele niższe. Dlatego przy zewnętrznej organizacji controllingu wykonanie przez controllerów przemysłanego zadania na podstawie precyzyjnie strukturalizowanego systemu docelowego może być w znacznym stopniu skomplikowane ze względu na brak dostatecznych informacji o bieżącej rzeczywistej sytuacji.

Po drugie, zadaniem controllingu jest opracowanie wskaźników do mierzenia osiągniętych celów. Często wskaźniki te jedynie częściowo przedstawiają stopień osiągnięcia celu przedsiębiorstwa i kompetencje controllerów nie są wystarczające do ich pełnowartościowej interpretacji.

Po trzecie, przy zewnętrznym controllingu pojawia się problem oceny decyzji zarządczych według ich wpływu na osiągnięcie tego czy innego celu. Z jednej strony jedna decyzja zarządcza może wpływać jednocześnie na osiągnięcie kilku celów, z drugiej zaś kilka działań zarządczych może mieć ukierunkowanie na osiągnięcie jednego celu.

Z kolei funkcja controllingu jako wspomaganie zarządzania jest ukierunkowana na udzielenie informacji niezbędnych do realizacji funkcji refleksyjnej i ciągłej aktualizacji danych informacji. Ponadto zadaniem controllingu w ramach wspomaganie zarządzania jest przygotowanie i opracowanie informacji. Przygotowanie informacji przez menedżerów możliwe jest jedynie w ograniczonej formie, ponieważ ich głównym zadaniem jest wykonywanie funkcji zarządczych. Oprócz tego właściwe przygotowanie i opracowanie informacji wymaga od wykonawców wysokiego poziomu przygotowania zawodowego, posiadania niezbędnej wiedzy i umiejętności. Dlatego dzięki przekazaniu funkcji informacyjnej controllerowi/wydziałowi controllingu osiąga się przewagę specjalizacji. Jednocześnie w przypadku zewnętrznej organizacji controllingu zbieranie przez controllerów informacji od menedżerów może być utrudnione, gdyż menedżerowie umyślnie lub nieumyślnie mogą udzielać informacji w niepełnym wymiarze lub nierzetelnych. Jednak w nowoczesnych przedsiębiorstwach dzięki zainstalowaniu odpowiedniego oprogramowania problem ten przynajmniej w odniesieniu do danych wewnętrznych może być praktycznie całkowicie wyeliminowany.

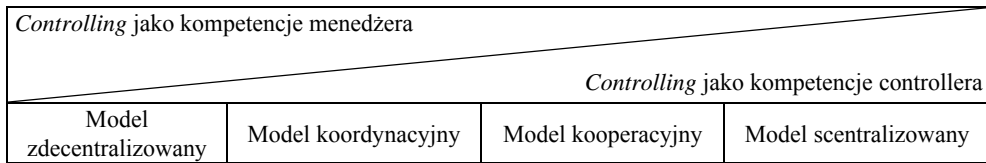
A zatem można stwierdzić, że *controlling* jako funkcja zarządzania jest przede wszystkim zadaniem menedżerów w przedsiębiorstwie, gdy tymczasem *controlling* jako funkcja wspomaganie zarządzania powinna być wykonywana przez wąskich specjalistów – controllerów (rys. 1).



Rys. 1. Funkcje controllingu i możliwości controllingu zewnętrznego

Źródło: opracowanie własne.

Rozpatrzone tu przykłady instytucjonalizacji controllingu są to jedynie dwie przeciwstawne formy organizacji controllingu. W rzeczywistości poziom zadań controllingu od menedżera do specjalisty-controllera może się zmieniać i przybierać nie tylko dwie skrajne formy. Na rysunku 2 przedstawiono cztery podstawowe warianty organizacji controllingu w zależności od stopnia przeniesienia funkcji controllingu z menedżera na controllera.



Rys. 2. Modele rozdziału zadań controllingu w przedsiębiorstwie

Źródło: opracowanie własne.

Rozpatrzmy kolejno wszystkie cztery modele.

1. Model zdecentralizowany. W tej formie organizacji wszystkie zadania controllingu są funkcją menedżerów, z których każdy w ramach swojego zakresu obowiązków zapewnia kompromisowość podejmowanych decyzji zarówno na poziomie operacyjnym, jak i strategicznym. Do zalet modelu zdecentralizowanego można zaliczyć elastyczność przy podejmowaniu decyzji na poziomie operacyjnym, natomiast w odniesieniu do strategicznego poziomu zarządzania model zdecentralizowany controllingu ma szereg istotnych mankamentów. Po pierwsze, ponieważ każdy menedżer działa tylko w ramach swojego zakresu obowiązków (marketing, finanse itd.), wyprzedzająca wcześniejsza reakcja na zmiany, wychodząca poza ten zakres, jest znacznie utrudniona. Ponadto kwalifikacje menedżerów najczęściej ograniczają się do konkretnej sfery działalności i mogą być niewystarczające do wykonania zadań controllingu, wymagających specjalistycznej wiedzy i wysokiego poziomu profesjonalizmu. Do wad modelu zdecentralizowanego można zaliczyć również koszty działań oportunistycznych.

2. Model koordynacyjny. W ramach tego modelu funkcja controllingu jako zarządzania została powierzona menedżerom, *controller* natomiast koordynuje dany proces oraz wykonuje funkcję wspomaganie zarządzania poprzez zbieranie, opracowanie i udzielanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji zarządczych.

3. Model kooperacyjny. W modelu koordynacyjnym organizacji controllingu część zadań controllingu jako funkcji zarządzania zostaje przeniesiona z menedżera na *controllera*, funkcja controllingu jako funkcja wspomaganie zarządzania analogicznie jak w poprzednim wariantcie także znajduje się w gestii *controllera*. W ramach tego modelu *controller* nie tylko koordynuje refleksyjność decyzji zarządczych, ale dzięki posiadaniu wyspecjalizowanej wiedzy i możliwości ujmowania całości sytuacji, a nie w aspekcie konkretnej dziedziny, zapewnia wyższy poziom przemyślanej, kompromisowej oceny decyzji zarządczych. Szczególnie ważną rolę *controllera* jako tzw. dublera-krytyka, w ramach której krytycznie ocenia on działalność menedżerów, co umożliwia odkrycie nowych, wcześniej nie branych pod uwagę możliwości zarządzania przedsiębiorstwem. W takiej sytuacji *controller* wykonuje funkcje refleksji ukierunkowanej na perspektywę.

4. Model scentralizowany. W ramach tego modelu wszystkie funkcje controllingu powierza się wyłącznie controllerowi, który zapewnia zarówno bazę informacyjną do oceny podejmowanych decyzji zarządczych, jak i dokonuje tej oceny oraz proponuje menedżerom konkretne programy dalszych działań. Największą wadą tego modelu jest zmniejszenie elastyczności organizacji na poziomie operacyjnym zarządzania, natomiast w odniesieniu do strategicznego poziomu zarządzania zalety modelu zcentralizowanego controllingu są oczywiste i uzyskuje się je dzięki wyższemu poziomowi zawodowemu controllerów oraz ich jednakowemu zdystansowaniu się od wszystkich sfer działalności przedsiębiorstwa, co zapewnia obiektywność i racjonalność podejmowanych decyzji oraz praktycznie wyklucza koszty działalności oportunistycznej.

Wdrożenie controllingu w przedsiębiorstwie jest procesem długotrwałym i skomplikowanym. Można wyodrębnić kilka podstawowych faz organizacji controllingu:

1. Podjęcie decyzji o wdrożeniu controllingu. Analiza zagranicznej i rosyjskiej praktyki wykazuje, że tworzenia systemu controllingu nie należy rozpoczynać w warunkach kryzysu w przedsiębiorstwie. Najkorzystniejszym momentem jest wystąpienie pierwszych słabych sygnałów o ewentualnym ryzyku dla perspektywicznego pomyślnego rozwoju organizacji. Podobne sygnały mogą napływać zarówno z zewnątrz przedsiębiorstwa, jak i z otoczenia wewnętrznego i przejawiać się w słabo zauważalnych tendencjach i cechach.

2. Początek wdrożenia. W tym stadium jest jeszcze za wcześnie, by mówić o tworzeniu systemu controllingu, jest mowa tylko o tworzeniu bazy narzędziowej i przede wszystkim controllingu operacyjnego. Przed wdrożeniem narzędzi controllingu konieczna jest ich adaptacja do konkretnych warunków przedsiębiorstwa. W pierwszej kolejności dotyczy to następujących narzędzi:

- systemu planowania i budżetowania;
- metodyki rozliczenia wydatków według rodzajów, miejsc powstawania, produktów;
- systemu sprawozdawczości ukierunkowanej na konkretnych użytkowników wewnątrz przedsiębiorstwa;
- metodyki rozliczenia efektywności inwestycji i bieżącej działalności przedsiębiorstwa;
- metodyki analizy odchyłeń rzeczywistych wskaźników od planowanych.

3. „Wszczepianie” controllingu w bieżącą działalność przedsiębiorstwa i utrwalenie pozycji. W tym stadium controllerzy powinni zademonstrować skuteczność opracowanych narzędzi i przekonać menedżerów o konieczności ich stosowania w praktycznej działalności przedsiębiorstwa. O efektywności tego zadania zależy, jak szybko nastąpi faza organicznego współlistnienia controllingu i tradycyjnego zarządzania w ramach jednej firmy.

4. Wzrost znaczenia i zakresu funkcji controllingu. Cechami wyróżniającymi daną fazę są następujące cechy:

- controllerzy występują w charakterze przywódców i projektantów przy tworzeniu ramowych wskaźników działalności przedsiębiorstwa w okresie planowania;
- controllerzy zdobywają nowe sfery działalności w przedsiębiorstwie (np. *controlling* rozprzestrzenia się w poddziałach funkcjonalnych: powstaje *controlling* marketingu, *controlling* logistyki itd.);
- nawiązuje się współpraca z wyższymi menedżerami przy opracowaniu długoterminowych celów przedsiębiorstwa;
- w ramach *controllingu* zaczynają być rozstrzygane kwestie strategicznego zarządzania.

A zatem cecha szczególna – instytucjonalizacja strategicznego *controllingu* jest jednym z ostatnich stadiów wdrożenia *controllingu* w przedsiębiorstwie. Najważniejsze przyczyny to:

- zbudowanie systemu *controllingu* strategicznego zakłada daleko posuniętą gotowość członków organizacji do zrozumienia idei *controllingu*, która kształtuje się w dość długim czasie, nasilając się stopniowo w miarę każdego etapu wdrożenia *controllingu* w ogóle;
- realizacja zadań strategicznego *controllingu* wymaga wysokich kwalifikacji controllerów, na które składają się nie tylko indywidualne i zawodowe cechy konkretnych pracowników, lecz są także odzwierciedleniem kultury korporacyjnej, struktury organizacyjnej i innych właściwości samej organizacji;
- funkcja informacyjno-analityczna strategicznego *controllingu* może być skutecznie realizowana tylko w warunkach istniejącego już w przedsiębiorstwie rozwiniętego systemu zarządczej księgowości i sprawozdawczości.

A zatem można stwierdzić, że tworzenie systemu strategicznego *controllingu* jest końcowym i najbardziej odpowiedzialnym z punktu widzenia wykonywanych zadań stadium instytucjonalizacji *controllingu*, a jego skuteczność pod wieloma względami uwarunkowana jest czynnikami sytuacyjnymi wewnątrz firmy: strukturą organizacyjną, kulturą korporacyjną oraz udziałem pracowników z doświadczeniem w zakresie pracy analitycznej i *controllingu*. Istnienie skutecznie funkcjonującego systemu strategicznego *controllingu* w organizacji może być oznaką jej długotrwałej stabilności w warunkach niestabilnego otoczenia zewnętrznego.

INSTITUTIONALISATION OF STRATEGIC CONTROLLING AS A MANAGEMENT SYSTEM IN AN ENTERPRISE

Summary

The paper describes controlling as a management system. The emphasis is put on the strategic significance of controlling and the necessity to its institutionalisation.