

Stanisław Nowosielski

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

WPROWADZANIE CONTROLLINGU DO MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTW JAKO PRZEJAW MYŚLENIA STRATEGICZNEGO

1. Wstęp

Koncepcja controllingowego zarządzania małym i średnim przedsiębiorstwem znajduje coraz szersze zastosowanie. Z badań własnych wynika¹, że mniej więcej w połowie ankietowanych przedsiębiorstw krajowych małej i średniej wielkości istnieje controlling w formie instytucjonalnej, a w wypadku firm mikro controlling najczęściej ma charakter funkcjonalny. Znaczna część ankietowanych firm, które obecnie nie stosują tej koncepcji wspomagania zarządzania, wyraża zainteresowanie nią. Przyczyny wprowadzania controllingu do małych i średnich przedsiębiorstw są zasadniczo podobne do tych, które odnoszą się do dużych przedsiębiorstw. W małych przedsiębiorstwach trzeba również ustalać cele i orientować się na przyszłość, planować i sterować firmą, opierając się na ustalonych celach, a także, gdy zachodzi taka potrzeba, koordynować działalność gospodarczą i stale dostosowywać się do zmiennych i coraz bardziej złożonych warunków funkcjonowania. Realizacji tych funkcji zarządzania towarzyszą problemy, które ze szczególną ostrością występują właśnie w małych firmach, a które biorą początek w niewłaściwie przeprowadzonym procesie wdrażania controllingu. W literaturze, ale szczególnie w praktyce brak jest solidnych, metodycznych podstaw celowego i kompleksowego wdrażania controllingu, skutkiem czego takie implementacje mają często charakter intuicyjny, przypadkowy, mało skuteczny i nieefektywny.

¹ Praca została wykonana w ramach grantu KBN 2 H02D 001 23 nt. *Controllingowa koncepcja zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami*. Badania ankietowe przeprowadzono w 2003 r. przez zespół pracowników Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu na losowej próbie badawczej liczącej 78 przedsiębiorstw, zaliczanych do sektora małych i średnich.

Inicjatywa wprowadzenia controllingu najczęściej wypływa od właściciela firmy, choć nie można wykluczyć oddolnego impulsu (np. ze strony kierowników). Podjęcie decyzji dotyczącej wprowadzenia controllingu jest zawsze jednak przejawem myślenia strategicznego właściciela², a jednocześnie aktem jego strategicznego wyboru i wymaga gruntownego i odpowiedzialnego przygotowania procesu wdrożenia controllingu. Do tego potrzebna jest metodyka postępowania, realizująca ujęcie sytuacyjne i stanowiąca drogę, po której przejść musi właściciel, kierownictwo firmy i jej pracownicy w poszukiwaniu właściwych dla siebie rozwiązań w zakresie controllingu. Przedstawienie metodyki wprowadzania controllingu do przedsiębiorstw zaliczanych do klasy małych i średnich oraz problemów temu towarzyszących jest celem artykułu.

2. Zarys metodyki wprowadzania controllingu do małych przedsiębiorstw

Metodyce wprowadzania controllingu do małych i średnich przedsiębiorstw poświęca się w literaturze przedmiotu mało uwagi. Praktycznie nie pisze się o tym w polskiej literaturze przedmiotu, a w niemieckojęzycznej, dostępnej autorowi artykułu, udało się zidentyfikować dwa sposoby postępowania, autorstwa A. Kośmidera [4] i P.R. Preisslera [7]. Choć częściowo prezentują one inne spojrzenie, to wzajemnie się też uzupełniają. Przed ich przedstawieniem w formie całościowej metodyki zasadne jest postawienie dwóch pytań, konstytutywnych dla konstrukcji metodyki controllingu.

Pierwsze z nich zawiera się w alternatywie: wprowadzać controlling jednorazowo i całościowo czy też wieloetapowo i stopniowo. Odpowiedź na to pytanie jest zależna od stopnia złożoności samego przedsiębiorstwa, projektu rozwiązań dotyczących controllingu oraz od stopnia szczegółowości opracowania koncepcji controllingu, na moment jego wprowadzania. Generalnie rozwój controllingu należy ujmować ewolucyjnie, podobnie jak ewolucyjnie zachodzi proces wzrostu i rozwoju przedsiębiorstwa. W firmach mikro może to być akt jednorazowy³, ale już w firmach małych, a zwłaszcza lokujących się w górnym pułapie ich wielkości, może okazać się konieczne wieloetapowe i stopniowe „rozwijanie” controllingu. Można np. rozpocząć od konkretnej metody zarządzania (np. budżetowania), stanowiącej określoną funkcję controllingu i zastosowania jej

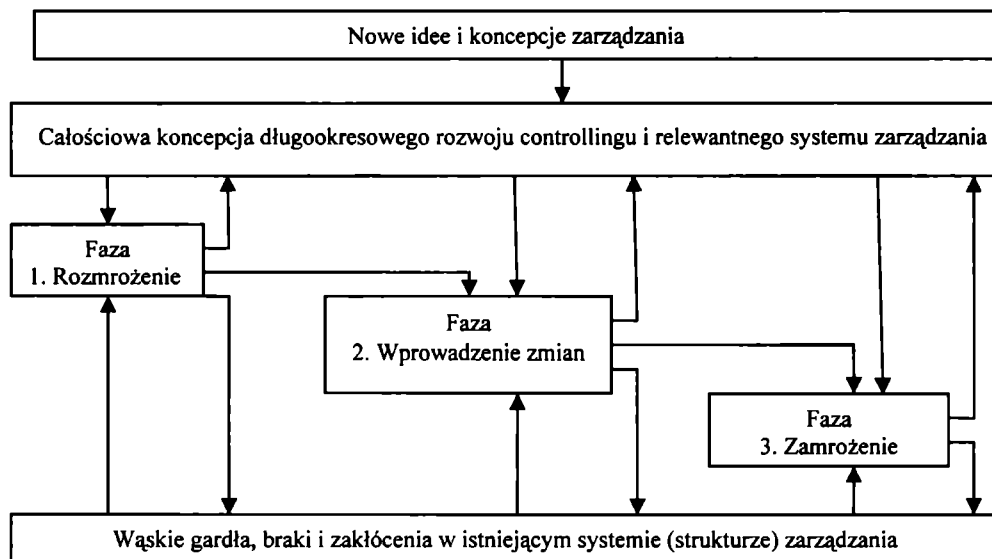
² Myślenie strategiczne polega na wnikliwej ocenie pozycji firmy na rynku, a także na rozwijaniu takich koncepcji działania, które zapewnią utrzymanie przewagi konkurencyjnej oraz dalszy rozwój. Pozwala na znaczne ograniczenie ryzyka i niepewności działań na rynku. Charakteryzuje się wolą ustawicznej zmiany w firmie i poprzedza planowanie strategiczne [3, s. 86-87].

³ W literaturze przedmiotu przestrzega się przed wprowadzaniem controllingu „z dnia na dzień”, bez koniecznego, wcześniejszego przygotowania niezbędnych warunków [7, s. 25].

do wszystkich obszarów funkcjonalnych i jednostek organizacyjnych przedsiębiorstwa. Można też zacząć od wybranej wewnętrznej jednostki organizacyjnej i wprowadzać tylko tam pełny controlling. Jednak zarówno jedno jak i drugie rozwiązanie ma swoje zalety i wady.

Drugie pytanie brzmi następująco: czy controlling wprowadzać z wykorzystaniem metody indukcyjnej, na bazie analizy istniejącego w firmie systemu zarządzania, czy wykoncypować w pełni nową koncepcję controllingu w sposób dedukcyjny.

A. Kośmider uwzględnił oba zasadnicze pytania i proponuje ramową metodykę wprowadzania controllingu do przedsiębiorstwa należącego do sektora MSP, zakładającą pewien kompromis: najpierw na relatywnie wysokim poziomie abstrakcji, z wykorzystaniem metody dedukcyjnej, należy zbudować ogólną koncepcję controllingu i zaplanować jej rozwój. Takie prognostyczno-diagnostyczne podejście do projektowania i wdrażania controllingu daje gwarancję wdrożenia zakończonego sukcesem: pozyskiwane doświadczenia w każdym etapie posłużą do modyfikacji i konkretyzacji koncepcyjnej całości controllingu, a jednocześnie nie będzie się tracić z pola widzenia pojawiających się nowych idei i koncepcji zarządzania [4, s. 177-183].



Rys. 1. Schemat ideowy ewolucyjnej metodyki wprowadzania controllingu

Źródło: [4, s. 180].

W ten sposób postępując, z jednej strony planuje się, choć nie w szczegółach, rozwój koncepcji controllingu, a z drugiej strony zapewnia się jej otwartość,

gotowość do zmian w koncepcji. Proces wprowadzania controllingu nie może być przy tym zbyt mocno sformalizowany, aby nie zahamować elastyczności i pożądanej innowacyjności, a zasadniczym sposobem wprowadzania controllingu powinno być częstkowe i krokowe ulepszanie. To oznacza, że pierwszeństwo ma globalne spojrzenie i otwieranie dalszych obszarów controllingu przed szczegółowym kształtowaniem poszczególnych instrumentów i obszarów. W całym procesie wprowadzania controllingu można wykorzystać model Lewina i trzy fazy jego wdrażania: rozmrożenie stanu istniejącego, wprowadzenie zmiany oraz zamrożenie, czyli takie wsparcie zmiany, że staje się ona częścią systemu. Takie podejście ma bezsporną wartość, gdyż wskazuje na znaczenie planowania zmian, przekonywania i informowania o ich wartości oraz umacniania wprowadzonych już zmian. Brakuje mu jednak operacyjnej konkretności [1, s. 396]. Można ją uzyskać, wytyczyszy szereg etapów (kroków) w tak zarysowanej ogólnej procedurze wprowadzania controllingu. Posiłkując się propozycją P.R. Preisslera, można wyróżnić pięć etapów: informacyjny, decyzyjny, konkretyzacyjny, realizacyjny i konsolidacyjny [7, s. 23-24].

W etapie informacyjnym właściciel, wspólnie z kierownictwem, dokonuje przemyślenia rozwiązań istniejących w zakresie zarządzania. Przybliżana jest koncepcja controllingowego zarządzania firmą (buduje się świadomość controllingu). Jeśli jest taka potrzeba i możliwość, to do prowadzenia dalszych prac powołuje się zespół albo zatrudnia się doradcę. Może oczywiście robić to sam właściciel, ale ze względu na pracochłonność i ciągły deficyt czasu jego włączanie się jest pożądane jedynie w wybranych (wskazanych przez niego) punktach decyzyjnych, np. po każdym przedstawionym tu etapie prac wdrożeniowych. W tym etapie pozyskuje się informacje o istocie i celach controllingu, identyfikuje się oczekiwania w stosunku do tej koncepcji ze strony kierownictwa firmy. Prowadzi się zgrubne zestawienie korzyści i nakładów (za i przeciw) towarzyszących controllingowi oraz przygotowuje rachunek ekonomicznej efektywności, opłacalności jego wprowadzenia. Stan wiedzy o controllingu można poprawić przez odpowiednie szkolenia, prowadzone przez kompetentnych doradców. Przed zainstalowaniem controllingu należy poddać analizie istniejący system zarządzania i skonfrontować rozwiązania obowiązujące w firmie (proces podejmowania decyzji, system planowania i kontroli, system informacyjny) z ogólną koncepcją⁴. Ustala się warunki, jakie controlling musi spełnić, i sprawdza się, czy te istnieją, czy też ewentualnie trzeba je dopiero zapewnić. Stosuje się tu zasadę ekwifinalności w zakresie wprowadzania zmian do przedsiębiorstwa i rozważa inne, alternatywne w stosunku do controllingu koncepcje i metody zarządzania. Jest to bowiem

⁴ Analizę stanu istniejącego wygodnie jest przeprowadzać za pomocą kwestionariusza pytań, w takich m.in. obszarach funkcjonowania przedsiębiorstwa, jak: rachunkowość, planowanie, sterowanie i kontrola, sprawozdawczość wewnętrzna (przykład takiego kwestionariusza podaje R. Lanz [5, s. 329-331]).

przedsięwzięcie zbyt poważne w skutkach, aby można było bez głębszej analizy podjąć decyzje wdrożeniowe. Należy przy tym pamiętać, że niekoniecznie trzeba wprowadzić controlling do przedsiębiorstwa, aby dokonać zmian w jego organizacji i funkcjonowaniu. W praktyce gospodarczej dobrze funkcjonują również firmy, które nie stosują koncepcji controllingowej.

W fazie decyzyjnej rozstrzyga się o wprowadzeniu controllingu, a także wybiera się te rozwiązania modelowe controllingu, które są adekwatne do warunków konkretnego przedsiębiorstwa. Określa się ogólne cele (przyszłe stany pożądane), jakie się chce osiągnąć za pomocą wybranej koncepcji controllingowej, i do ustalonych celów i warunków funkcjonowania dobiera się właściwy model controllingu. Wyboru można dokonywać spośród czterech podstawowych typów controllingu, adekwatnych do warunków firm z sektora MSP, uporządkowanych według ich stopnia rozwoju (od najniższego do najwyższego):

- 1) controlling zorientowany na informacyjne zabezpieczenie wybranych funkcji,
- 2) controlling zorientowany rachunkowo,
- 3) controlling zorientowany na problemy operacyjne,
- 4) controlling zorientowany na problemy strategiczno-operacyjne (zintegrowany) [6].

Zalecane jest rozpoczęcie wprowadzania controllingu od controllingu operacyjnego. W tym obszarze możliwe jest wykorzystanie istniejących instrumentów zarządzania jako narzędzi controllingu. Dalsza rozbudowa controllingu powinna następować w kierunku zarządzania strategicznego, ale ponieważ w większości przedsiębiorstw zachowania strategiczne są słabo rozwinięte, przed wprowadzeniem planowania (controllingu) strategicznego należy rozbudzić myślenie strategiczne. Należy przy tym uważać, aby przez nadmierne ograniczanie się do problemów operatywnych nie zawęzić strategicznego pola działania.

W fazie konkretyzacji koncepcji controllingu najpierw uszczegółowia się jego cele i zadania (aspekt funkcjonalny controllingu), zanim odpowie się na pytanie, jak i kim powinno się to robić (aspekt instrumentalny i instytucjonalny organizacji controllingu). Formułując zasadnicze cele i zadania controllingu, należy zadbać o to, aby nie stał się on czynnikiem hamującym swobodę decyzyjną kierownictwa i elastyczność działania oraz żeby nie był postrzegany jako dodatkowe obciążenie, mało wnoszące do sprawności i racjonalności procesu decyzyjnego. Zagadnienie ustalania i konkretyzowania (operacjonalizowania) celów controllingu jest ze swej natury trudne, również dlatego, że dotychczas stosunkowo mało uwagi poświęca się temu zagadnieniu, zarówno w teorii, jak i w praktyce zarządzania przedsiębiorstwami. Brak celów albo też ich nieprecyzyjne ustalenie uniemożliwia skonstruowanie systemu controllingu⁵. Nie jest też wówczas możliwa okresowa

⁵ W praktyce cele stawiane controllingowi mogą przybierać różną treść, np. zapewnienie szybszej reakcji na zmiany rynkowe, eliminacja zaskoczeń, ale także bardziej konkretne, jak np. wzmocnienie kontroli kosztów dla podniesienia rentowności, efektywne dysponowanie kapitałem i płynnością.

ocena efektów osiąganych dzięki controllingowi, gdyż nie ma podstawy porównania.

Po ustaleniu celów przychodzi czas na dobór zadań, instrumentów (narzędzi) oraz właściwej formy organizacji controllingu. Skupimy się na tym ostatnim zagadnieniu. W wypadku mikroprzedsiębiorstw wprowadzenie systemu controllingu można powierzyć doradcy zewnętrznemu, jeśli pozwalają na to warunki finansowe firmy. Zadania dotyczące bieżącej obsługi controllingu można rozdzielić na własnych pracowników w różnych komórkach, na osoby (instytucje) z zewnątrz firmy (np. biuro rachunkowe) lub skorzystać z kombinacji tych dwóch możliwości. W wypadku firm małych etap wprowadzenia controllingu można powierzyć, podobnie jak w wypadku firm mikro, doradcy zewnętrznemu. Pozostałe zadania należy przydzielić controllerowi własnemu, a gdy nie stanowi to pełnego jego obciążenia – przydzielić mu inne zadania, również spoza obszaru controllingu. Jeśli przedsiębiorca (właściciel) nie ma zamiaru utworzyć oddzielnego stanowiska controllera (szczególnie w firmach mikro i małych), to może on sam przejąć jego funkcje, a opracowanie koniecznych informacji zlecić osobom z firmy. Można też obowiązki controllera przenieść na osobę dotychczas zatrudnioną na stanowisku księgowego (odpowiednio doszkoloną). W każdym wypadku konieczne jest określenie zakresu zadań, uprawnień i odpowiedzialności osób (działu) przypisanych do controllingu oraz ich miejsca w hierarchii organizacyjnej przedsiębiorstwa. Wyboru sposobu organizacji controllingu należy dokonywać jak najwcześniej, gdyż osoby odpowiedzialne za controlling powinny brać udział w procesie wdrażania controllingu.

Mając szczegółową wersję koncepcji controllingu w tej fazie powinno się przeprowadzić także pogłębioną analizę opłacalności controllingu. Potrzebne jest przy tym zidentyfikowanie funkcjonujących już w firmie rozwiązań, które należą do obszaru controllingu, a także analiza ich „przystawalności” do projektowanej koncepcji controllingu. W ten sposób możliwe będzie „przejęcie” przez controlling tego, co już jest w firmie. Odnosi się to także do warunków, w których będzie funkcjonował controlling. W końcu tej fazy należy upowszechnić koncepcję controllingu w firmie.

W fazie realizacyjnej ma miejsce wprowadzenie w życie opracowanej koncepcji controllingu. Następuje „przestawienie” obszarów przedsiębiorstwa na controlling i ustalenie (rozdzielenie) odpowiedzialności poszczególnych obszarów (osób) za realizację funkcji controllingowych. Prowadzi się szkolenia pracowników, gdyż muszą zostać zmienione ich postawy, aby włączyli się aktywnie w nowy sposób zarządzania firmą. Wprowadza się zmiany do koncepcji, przełamuje się opory pracowników, buduje się katalog argumentów „za” oraz tworzy system motywacyjny. Ustala się harmonogram wdrażania controllingu oraz budżet kosztów niezbędnych do jego realizacji. Prowadzi się okresową kontrolę i podejmuje działania adaptacyjne (co zostało już osiągnięte, co musi być jeszcze zrealizowane).

W etapie konsolidacji następuje akceptacja znaczenia i sposobu działania controllingu w całym przedsiębiorstwie. Controlling powinien już samodzielnie realizować przypisane mu zadania. Ten etap nie kończy procesu wdrażania: wprowadza się zmiany do koncepcji controllingowej, na bieżąco upraszcza się ją i konkretyzuje. Sprawdza się (kontroluje okresowo) wyniki uzyskane przez controlling i ocenia je z punktu widzenia przyjętych celów controllingu.

Poza przedstawioną metodyką pozostaje pytanie o moment wprowadzania controllingu. Jeśli proces zarządzania w przedsiębiorstwie, na skutek różnych warunków – zewnętrznych i wewnętrznych – skomplikuje się tak znacznie, że nie będzie możliwe sprawne podejmowanie decyzji w dotychczasowy sposób (przedsiębiorstwo zostanie podzielone na mniejsze jednostki, pojawi się potrzeba planowania i kontroli oraz stałej koordynacji decyzji i działań podejmowanych w poszczególnych podsystemach firmy), to taki moment można uznać za właściwy do wprowadzenia koncepcji controllingowej. O momencie wprowadzenia controllingu przesądzą też sytuacje kryzysowe, w jakich może się znaleźć przedsiębiorstwo. Należy jednak wyraźnie zaznaczyć, że controlling wprowadzany w takiej sytuacji nie przynosi pozytywnych skutków, a skromne na ten czas rezerwy finansowe i kadrowe, bardzo napięty bilans czasu okazują się barierą nie do przebycia. Zatem jeśli chce się zagwarantować długookresowe i efektywne działanie przedsiębiorstwa, to controlling jako system wspomagania zarządzania należy wprowadzać w czasie wzrostu i prosperity firmy.

3. Uwagi końcowe

Do wprowadzania controllingu do małych i średnich firm, tak jak do wszelkich zmian, trzeba podchodzić w sposób systematyczny (metodyczny) i logiczny, jeśli takie przedsięwzięcie ma mieć realne szanse powodzenia. Żywiłowe wprowadzanie controllingu nie może mieć miejsca, a potrzebne jest całościowe uwzględnienie czynników kształtujących określony model controllingu oraz procedura (metodyka), w której, z uwzględnieniem warunków funkcjonowania oraz celów formułowanych przez właściciela przedsiębiorstwa, określone zostaną szczegółowe cele, zadania, narzędzia i organizacja controllingu. Ostateczny kształt controllingu, a zwłaszcza sposób jego wprowadzania, musi być dopasowany do specyfiki każdego przedsiębiorstwa z osobna („szyty na miarę”). Próby prostego kopiowania rozwiązań już istniejących w innych przedsiębiorstwach, obserwowane w praktyce, skazane są na niepowodzenie. Konieczne jest przy tym niezbyt sformalizowane podejście do wprowadzania controllingu i niestracenie z oczu socjopsychologicznych (kulturowych) aspektów wdrażania controllingu⁶. Proces

⁶ Na te aspekty zwraca się coraz częściej uwagę w literaturze przedmiotu (zob. np. [5, s. 340 i nast.]).

wdrożenia controllingu może zakończyć się z powodzeniem, jeśli będzie prowadzony z akceptacją i pomocą osób pracujących w firmie, a nie wbrew ich woli. Tylko tak postępując, można liczyć na skuteczne i efektywne zastosowanie controllingu w małej i średniej firmie i spowodowanie, że controlling nie będzie postrzegany tylko jako „nowoczesna”, nadmiernie zbiurokratyzowana forma sprawowania kontroli nad firmą przez właściciela i zarządzających, z wykorzystaniem niekonwencjonalnych narzędzi.

Literatura

- [1] Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, PWN, Warszawa 1996.
- [2] Horváth,P., Weber,J., *Controlling*, [w:] *Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe*, red. H.-C. Pfohl, Berlin 1997, s.335-376.
- [3] Janiuk I., *Strategiczne dostosowanie polskich małych i średnich przedsiębiorstw do konkurencji europejskiej*, Difin, Warszawa 2004.
- [4] Kośmider A., *Controlling im Mittelstand: eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controlling im mittelstaendischen Industrieunternehmen*, Stuttgart 1994.
- [5] Lanz R., *Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen*, Verlag Paul Haupt Bern und Stuttgart 1992.
- [6] Lichtarski J., Nowosielski S., *Modele controllingu dla małych i średnich przedsiębiorstw*, „Organizacja i Kierowanie” 2005, nr 2.
- [7] Preissler P.R., *Controlling auch im Klein- und Mittelbetrieb*, RKW, Eschborn 1994.

CONTROLLING IMPLEMENTING IN SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES AS STRATEGIC THINKING INDICATION

Summary

In the article necessity of controlling usage in small and medium enterprises was motivated, reading the act of implementing this conception as indication of strategic thinking of the owner. General (framework) technique of controlling implementing in such enterprises was shown. The main steps of this technique were characterized. Problems, which appears during realization of these steps were also discoursed.