

# WDRAŻANIE CONTROLLINGU W DOJRZAŁYCH ORGANIZACJACH

## JAK PRZEZWYCIĘŻYĆ OPORY?



DOJRZAŁOŚĆ ORGANIZACJI W POWSZECHNYM ODCZUCIU WIĄŻE SIĘ NAJCZĘŚCIEJ Z DŁUGOŚCIĄ OKRESU DZIAŁANIA NA RYNKU. CZĘSTO Z DOJRZAŁOŚCIĄ UTOŻSAMIA SIĘ STOPIEŃ ZNAJOMOŚCI MARKI, LOGO ALBO PRODUKTÓW. WRESZCIE ORGANIZACJE DOJRZAŁE DLA WIELU Z NAS TO TAKIE, KTÓRYCH STOPIEŃ ROZWOJU JEST WYSTARCZAJĄCY, ABY ZAPEWNIĆ WZGLĘDNĄ STABILNOŚĆ POZIOMÓW SPRZEDAŻY, ZYSKÓW I NADWYŻEK PIENIĘŻNYCH.



**Z**askakująco często organizacje dojrzałe w rozumieniu takim, jak przedstawione powyżej, są na początku swojej drogi w zakresie korzystania z narzędzi controllingowych i dopiero stoją przed dylematem ich wprowadzania.

Dlaczego tak się dzieje? Czy controlling można utożsamiać z rachunkowością zarządczą? Jakie cechy systemu controllingowego decydują o jego nowoczesności? Oraz jakie opory przy wdrażaniu controllingu napotyka w praktyce dojrzałe organizacje i jak je przezwyciężyć?

O tych kluczowych kwestiach związanych z wdrażaniem systemów controllingowych w dojrzałych organizacjach traktuje niniejszy artykuł, inspirowany doświadczeniami autorów, pozyskanymi we współpracy m.in. z dojrzałymi przedsiębiorstwami.

## CONTROLLING A RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA

Controlling to pojęcie stosunkowo nowe w warunkach nie tylko polskiej, ale i światowej rzeczywistości gospodarczej.

Ogólnie rzecz ujmując, jest to zespół procesów, narzędzi, których celem jest mierzenie i ocena efektywności w pewnych aspektach. Aspekty definiowane są przede wszystkim rodzajem controllingu. Controlling finansowy, biznesowy, o którym mowa w artykule, śledzi aspekty finansowo-biznesowe w organizacjach.

Nadrzędną istotą controllingu biznesowego jest poprawa funkcjonowania organizacji poprzez tworzenie i dostarczanie informacji. Na controlling składa się przede wszystkim śledzenie funkcjonowania podstawowych procesów biznesowych i czynników determinujących sukces przedsiębiorstwa, które dla każdej organizacji są definiowane indywidualnie na etapie projektowania systemów controllingowych. W oparciu o dostarczane przez controlling informacje i raporty inicjowane są działania eliminujące napotymane zakłócenia.

Narzędzia controllingowe wspomagają także tworzenie planów i strategii działania. Są użyteczne zarówno na etapie wstępnej oceny możliwości realizacji zamierzeń, jak również w trakcie – przy monitorowaniu ich wykonania.

Warunkiem koniecznym skuteczności działania systemów controllingowych jest ich poprawne zaprojektowanie. Właściwa identyfikacja procesów i kluczowych czynników determinujących sukces działania przedsiębiorstwa, które będą monitorowane przez controlling, umożliwi nie tylko optymalizację liczby wskaźników, ale i ułatwi czytelność ich interpretacji. Ponadto, a może przede wszystkim, pozwoli na skupienie się na najbardziej istotnych elementach działania organizacji. Skuteczne systemy controllingowe zapewniają dystrybucję celów podstawowych pomiędzy działy, komórki organizacyjne. Tym samym przyczyniają się do lepszego rozumienia organizacji i współzależności jej ele-



## CONTROLLING TO PEWIEN SPOSÓB ZARZĄDZANIA, A JEGO WDROŻENIE TO SWOISTY CIĄG ZMIAN ORGANIZACYJNYCH ZWIĄZANYCH ZE STYLEM ZARZĄDZANIA CZY WYKORZYSTYWANymi PRAKTYKAMI I NARZĘDZIAMI.



mentów nie tylko przez główne kierownictwo, ale także kierowników działów i poszczególnych pracowników. Aby ta część systemu controllingowego działała właściwie, niezmiernie ważne jest odpowiednie zdefiniowanie odbiorców i dostarczenieli informacji controllingowej oraz sposobów, narzędzi rozprowadzania tej informacji wewnątrz organizacji.

Często controlling utożsamiany jest z rachunkowością zarządczą. Warto zauważyć, że controlling to pojęcie zdecydowanie szersze niż rachunkowość zarządcza. Zakłada przede wszystkim otwartą koncepcję i perspektywę. Perspektywę, która wychodzi w całości z organizacji i jest definiowana przez organizację, a właściwie przez jej potrzeby informacyjne, które wynikają z postawionych celów, strategii, modelu biznesowego i kultury organizacyjnej. Początkowo często tworzenie koncepcji wdrożenia controllingu jest całkowicie nieograniczone, rozpoczyna się od przysłowiowej białej, niezapisanej karty.

Obecnie wiele dojrzałych organizacji wciąż stosuje mniej lub bardziej zaawansowane narzędzia rachunkowości zarządczej i dlatego stoi przed dylematem wdrożenia nowoczesnej, otwartej koncepcji controllingu. Koncepcji, która w swoich założeniach początkowo może wydawać się droższa, szczególnie gdy obejmuje całą organizację i jest budowana od podstaw w sposób zindywidualizowany. Niemniej jednak skuteczność wynikająca z całościowego podejścia oraz dopasowania, zwłaszcza w dużych, dojrzałych organizacjach, przynosi efekty zdecydowanie przewyższające poniesione koszty inwestycji. Profesjonalnie zaprojektowane i wdrożone systemy controllingowe stanowią bowiem nową

jakość zarządzania, o czym łatwo przekonać się na przykładach wielu międzynarodowych korporacji, które m.in. na stosowaniu efektywnych systemów controllingowych budują swoje przewagi konkurencyjne.

### NOWOCZESNY CONTROLLING W PRAKTYCE

Pod pojęciem nowoczesności w controllingu finansowo-biznesowym kryje się kilka istotnych elementów. Elementy te wynikają przede wszystkim z otwartości i elastyczności reagowania na zmiany. Taki charakter nowoczesnych systemów controllingowych wymuszają nieustannie zmieniające się, wysoce konkurencyjne warunki prowadzenia działalności gospodarczej w XXI wieku.

Nowoczesny controlling zakłada zatem otwartą komunikację Działu Finansowo-Księgowego, z którego zazwyczaj się wywodzi, z użytkowników informacji controllingowej wszystkich kluczowych obszarów działania przedsiębiorstwa, takich jak: sprzedaż, zakupy, dystrybucja, zasoby ludzkie etc.

Projektowanie oraz wszelkie istotne zmiany wskaźników i raportów w nowoczesnych systemach controllingowych odbywają się przy udziale użytkowników z uwzględnieniem ich potrzeb i perspektyw widzenia. A te potrzeby i perspektywy widzenia są konsekwencją nadrzędnych strategii i modelu biznesowego całości organizacji. Ponieważ strategii i modele te budowane są przy uwzględnieniu informacji płynących z otoczenia biznesowego, nowoczesne systemy controllingowe także pośrednio czerpią

z warunków otoczenia biznesowego organizacji, w którym funkcjonują.

Celem nowoczesnego controllingu jest tworzenie platformy informacyjnej, która będzie przełożeniem strategii całości przedsiębiorstwa na strategię działów. Zakłócenia i ograniczenia wynikające z realizacji planów i strategii działów, jako współzależne, są uwzględniane w korektach do strategii całości.

Nowoczesny controlling potrafi sprawnie łączyć suche dane liczbowe z elementami jakościowymi. Efektywna integracja wskaźników finansowych i niefinansowych często pozwala pozbyć się suboptymalizacji w obrębie działów i pomiędzy nimi. Wprowadzenie rozliczania z dodatkowych wskaźników jakościowych, uzupełniających miary liczbowe, finansowe w wielu wypadkach daje możliwość eliminacji zachowań niepożądanych, obniżających efektywność całej organizacji.

Wreszcie nowoczesny system controllingowy zakłada nieustanny, ewolucyjny rozwój odzwierciedlający zmiany organizacji i zmiany jego otoczenia czy też warunków gospodarowania. Mechanizmy aktualizujące są możliwe m.in. poprzez sprawne, bieżące systemy przekazywania informacji zwrotnej o prawidłowości i efektywności działania controllingu od użytkowników do producentów informacji controllingowej.

Patrząc całościowo na nowoczesny controlling, widać wyraźnie, że to już nie tylko controlling finansowy, który pewnie mógłby być synonimem terminu rachunkowość zarządcza, ale przede wszystkim biznesowy, wręcz operacyjny, współpracujący sprawnie z całą organizacją i dla całej organizacji, a w szczególności dla jej kluczowych elementów.

## OPORY PRZY WDRAŻANIU CONTROLLINGU W DOJRZAŁYCH ORGANIZACJACH. JAK JE PRZEZWYCIĘŻYĆ

Controlling to pewien sposób zarządzania, a jego wdrożenie to swoisty ciąg zmian organizacyjnych związanych ze stylem zarządzania czy wykorzystywanymi praktykami i narzędziami. Przy jego wdrożeniu należy pamiętać, że każda organizacja jest inna. Nie tylko różnią się one wielkością czy też branżą, ale również poziomem dojrzałości, strukturą, narzędziami i kulturą organizacyjną. Co za tym idzie, każdy przypadek zasługuje na indywidualne podejście.

Zwykle wdrożenie controllingu pociąga za sobą istotne zmiany w firmie. Najistotniejszą z nich jest wprowadzenie delegowania uprawnień i odpowiedzialności za realizację celów na poziomie każdej komórki organizacyjnej, a nawet pracownika. Powoduje to konieczność modyfikacji struktury organizacyjnej, w skrajnych przypadkach doprowadzając nawet do jej całkowitej przebudowy. Nieuchronne są zmiany w stylu

zarządzania, co pociąga za sobą opory, o czym dalej.

Powodów wdrożenia controllingu w firmie może być wiele. Począwszy od braku wystarczającej informacji do podejmowania decyzji biznesowych, przez potrzebę poprawy wyników ekonomicznych, konieczność wprowadzenia monitoringu, odpowiedniego planowania czy też potrzebę zwiększenia zaangażowania pracowników w realizację celów firmy. Motorem łączącym wszelkie potrzeby zmian jest poprawa funkcjonowania przedsiębiorstwa. Otwarty, wyprzedzający komunikat na temat powodów i korzyści związanych z wprowadzaniem systemu controllingu w organizacji może nas uchronić przed wieloma oporami, które następują w trakcie wdrażania. Szczególnego znaczenia komunikacja ta nabiera w dojrzałych przedsiębiorstwach z zastałymi strukturami organizacyjnymi i ustalonymi strefami wpływów, kompetencji.

Rozkładając system controllingu na czynniki pierwsze, można byłoby w nim wyróżnić następujące kluczowe składowe:

- ◆ delegowanie/odpowiedzialność,

- ◆ planowanie/budżetowanie,
- ◆ kontrola zarządcza,
- ◆ raportowanie/monitorowanie,
- ◆ działania korygujące oraz zarządzanie zmianą.

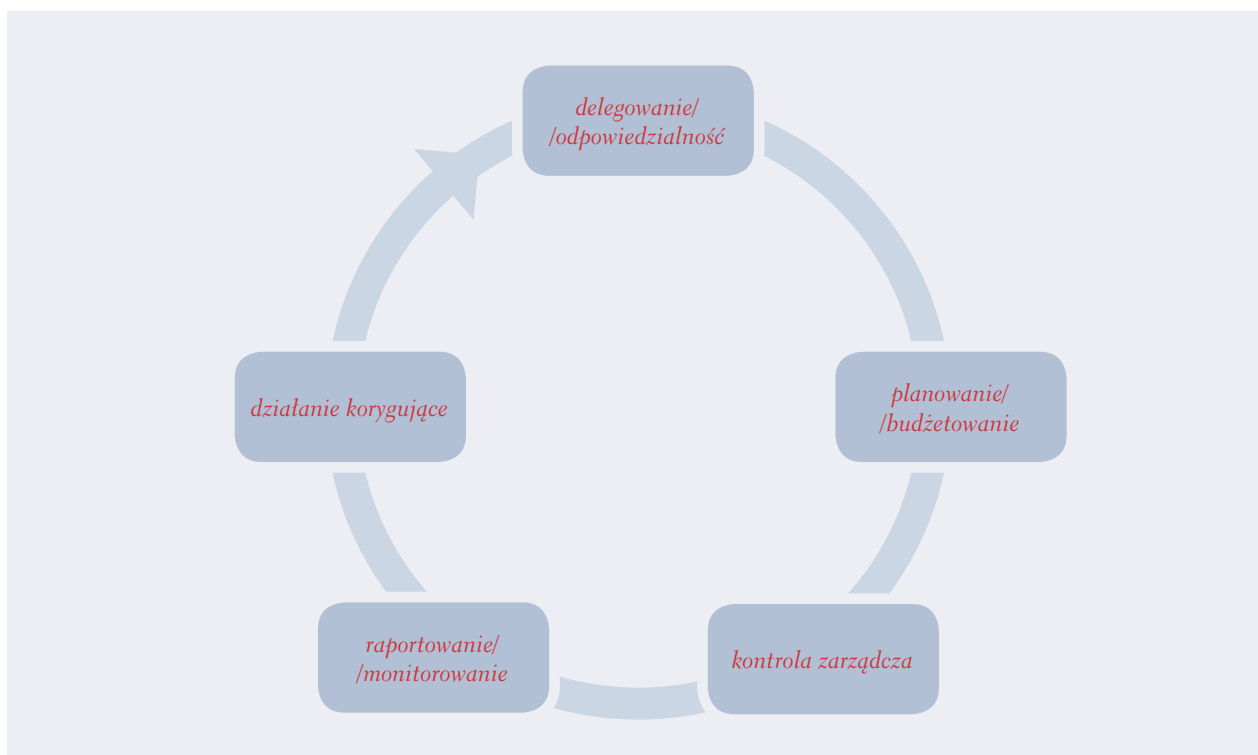
Elementy te pokazują, w jak wiele aspektów działania organizacji system controllingu ingeruje. Świadomość, zrozumienie tego faktu oraz jego uwzględnienie w planowaniu wdrożenia narzędzi controllingowych często pozwala przygotować się na potencjalne problemy i im zapobiec.

Całość procesu związanego z wprowadzeniem controllingu do organizacji można podzielić na trzy główne etapy: analiza, projektowanie, wdrożenie.

Jak już sygnalizowano wcześniej, z punktu widzenia potencjalnych problemów związanych z wdrożeniem i ich zapobieganiem, kluczowe znaczenie ma część analityczna. Aby była skuteczna, powinna mieć charakter kompleksowy i obejmować swoim zakresem:

- ◆ procesy,
- ◆ strukturę organizacyjną wraz z zakresami obowiązków w nią wpisanymi,

DIAGRAM 1. KLUCZOWE SKŁADOWE SYSTEMU CONTROLLINGU



**DIAGRAM 2.** ETAPY WPROWADZENIA CONTROLLINGU DO ORGANIZACJI



- ♦ potrzeby informacyjne, wynikające m.in. z modelu biznesowego i celów firmy,
- ♦ strukturę centrów kosztów i przychodów,
- ♦ wreszcie narzędzia oraz polityki księgowo.

Dopiero analiza wszystkich ww. elementów dostarcza właściwej wiedzy i perspektywy, na której można należyście projektować założenia oraz katalog zmian organizacyjnych i technicznych związanych z implementacją controllingu.

Dokonywanie szeregu zmian organizacyjnych, technologicznych czy też narzędziowych, które są konsekwencją wdrażania nowo zaprojektowanego systemu controllingu, budzi naturalny

w swej istocie psychologiczny opór ze strony pracowników. Aby temu zapobiec, konieczne jest odpowiednie zarządzanie zmianą. Rolą kierownictwa firmy jest identyfikacja oraz przewyższanie oporu przed zmianami poprzez właściwe motywowanie pracowników oraz odpowiednie komunikowanie zmian.

Analizując opory podsumowane w tabeli 1, wymieniane przez literaturę i praktyków jako najczęściej występujące w procesach wdrażania systemów controllingowych, łatwo zauważyć, że zdecydowana większość z nich ma podłoże wynikające z czynnika ludzkiego. Pozostałe, o charakterze innym niż ludzki, też często z ludzkim są pośrednio związane.

Ludzie spędzają w pracy znaczną część swojego życia, a zmiany organi-

zacyjne czasami istotnie zmieniają ich życie. Odpowiednie wprowadzanie zmian wymaga pełnego wsparcia ze strony wyższego kierownictwa czy też Zarządu oraz jasnej komunikacji dotyczącej zakresu, harmonogramu i celu zmian. Aby zminimalizować ryzyko wystąpienia silnego oporu w stosunku do zmian, potrzebne też jest odpowiednie zmotywowanie pracowników, które często stosunkowo łatwo uzyskać, włączając ich w proces wdrożenia i dając możliwość wpływania na charakter oraz kierunek zmian.

Proces wprowadzania kolejnych faz wdrożenia powinien być dobrze zaplanowany i w miarę możliwości mieć ewolucyjny charakter. Warto aby na każdym etapie kadra zarządzająca odpowiednio komunikowała istotę i cel wprowadza-

**TABELA 1.** CHARAKTER OPORÓW WYSTĘPUJĄCYCH W PROCESIE WDROŻENIA CONTROLLINGU W PRAKTYCE

Opór/problem związany z wdrożeniem controllingu	Charakter problemu (ludzki/inny)
Brak postrzegania korzyści zmiany	ludzki
Niewystarczająca informacja o zmianach	ludzki
Psychologiczny opór przed nowym	ludzki
Obawa zwiększonej pracochłonności	ludzki
Strach przed zwiększeniem odpowiedzialności	ludzki
Obawa przed zmianą statusu	ludzki
Brak odpowiednich zasobów	inny
Historia wcześniejszych niepowodzeń	ludzki
Nieadekwatny system ewidencyjny	inny
Braki organizacyjne, rozmyte kompetencje	ludzki
Dostarczenie niepotrzebnych informacji, chaos informacyjny, dezorganizacja	inny
Nieodpowiednie postrzeganie problemów, z którymi boryka się firma	ludzki

nych zmian. Opory wymienione w tabeli powyżej występują w organizacjach niezależnie od stopnia dojrzałości. Planowanie działań ze świadomością obecności przeszkód i uwzględnieniem ich konsekwencji pozwoli uniknąć szeregu pułapek i w konsekwencji może znacznie ułatwić proces wdrożenia controllingu w organizacji.

Częstym błędem jest założenie, że samo wprowadzenie nowego narzędzia do raportowania czy systemu typu ERP wprowadzi firmę w nowy wymiar. Doświadczenia wielu dojrzałych organizacji, mających za sobą takie wdrożenia, wskazuje, że realne korzyści zapewnia dopiero właściwie zaprojektowany, dostosowany do potrzeb i celów organizacji system controllingowy. Taki system obejmuje nie tylko narzędzia, ale przede wszystkim kluczowe składowe, o których wspomniano wcześniej. Brak odpowiedniego zindywidualizowania rodzi znaczące ryzyko, że koszt pozyskania informacji będzie przewyższać jej wartość, a kierownictwo zacznie ginąć w gąszczu danych.

## ZEWNĘTRZNY DORADCA

Zwykle ze względu na chęć ograniczenia kosztów jednostki próbują przeprowadzić proces wdrożenia controllingu samodzielnie. Nie jest to właściwe podejście w przedsiębiorstwach, które nie posiadają kompetentnych i doświadczonych w tym zakresie pracowników. W takim przypadku istnieje bowiem istotne ryzyko, że proces usprawnień nie przyniesie spodziewanych korzyści, pochłaniając znaczne zasoby, nie tylko finansowe. Przy podejmowaniu decyzji o samodzielności lub skorzystaniu ze wsparcia konsultanta należy stosować szeroką perspektywę uwzględniającą:

- ♦ koszty oddelegowanego do projektu zespołu pracowników przedsiębiorstwa,
- ♦ dłuższy czas realizacji przez zespół wewnętrzny z uwagi na dodatkowy czas na konieczność przygotowania i zdobycie kompetencji,
- ♦ ryzyko fiaska z uwagi na częsty brak doświadczenia,

- ♦ destabilizację działania przedsiębiorstwa przez dłuższy okres.

Doświadczenie wielu organizacji wskazuje, że rola konsultanta zewnętrznego przy wdrażaniu controllingu jest kluczowa. Często stanowi on nieocenione wsparcie dla Zarządu jako osoba spajająca całość procesu. Oprócz wspólnej pracy i współtworzenia z konsultantem zewnętrznym rozwiązań dopasowanych do potrzeb klienta przedsiębiorstwo ma szansę śledzenia metodyki pracy zespołu konsultantów, ich toku rozumowania, wnioskowania czy też wykorzystywanych technik. Wiedzę tę organizacja może wykorzystać przy kolejnych wdrożeniach.

Nie do przecenienia w projektach controllingowych jest kwestia niezależności doradców zewnętrznych. Dzięki tej niezależności konsultanci mogą formułować, w pełni obiektywne, oceny poszczególnych działów i ich kierowników, nie bacząc na wewnętrzne stosunki i ustalone strefy wpływów. Dzięki temu są w stanie zaproponować odważne, nieobciążone tymczasowością rozwiązania. Dodatkowo dochodzi aspekt psychologiczny związany z tym, że człowieka z zewnątrz z reguły uważniej się słucha, gdy tymczasem podobne rozwiązanie zaproponowane przez pracownika może

nie znaleźć uznania wewnątrz organizacji.

Stosunkowo wysokie wynagrodzenie za wsparcie doradców, po uwzględnieniu w kalkulacji powyższych elementów, a w szczególności przewidywalności efektów i kosztów, może okazać się znacznie bardziej korzystne. Dodatkowo wartą rozważenia metodą na optymalizację kosztów doradztwa zewnętrznego może stanowić wykorzystanie zasobów wewnętrznych jednostki w części ich prac. Elastyczny doradca będzie potrafił stosunkowo szybko zweryfikować i określić możliwości współpracy z pracownikami organizacji.

## ZAKOŃCZENIE

Temat artykułu został przedstawiony dość przewrotnie. Bo przecież controlling to dzisiaj jedno z podstawowych narzędzi skutecznego zarządzania firmą. Nasuwa się zatem, słuszne skądinąd, pytanie: czy organizacje, które stoją przed wdrożeniem controllingu, rzeczywiście można uznać za dojrzałe? Być może artykuł pomoże w odpowiedzi na to pytanie oraz zainspiruje czytelników do rozważań nad kształtem systemu controllingu i sposobu jego wdrożenia w ich organizacjach. ■

### GRZEGORZ BŁASZKOWSKI

Biegły rewident, Członek ACCA. Przez ponad 10 lat związany z wiodącymi firmami konsultingowymi (KPMG oraz Ernst and Young). Był zaangażowany w projekty atestacyjne wykonywane dla wielu międzynarodowych korporacji i grup kapitałowych, w tym także podmiotów notowanych na Warszawskiej Giełdzie Papierów Wartościowych. Obecnie prowadzi niezależną kancelarię doradztwa finansowo-rachunkowego. W ramach ACCA, we współpracy z Polskim Instytutem Dyrektorów, współtworzył Kodeks Dobrych Praktyk dla Komitetów Audytu. Zarejestrowany na liście kandydatów na członków Komitetów Audytu z listy Polskiego Instytutu Dyrektorów oraz kandydatów na członków Rad Nadzorczych w spółkach Skarbu Państwa.

### PIOTR SZANSER

Aktualnie prezes MERCAMP Sp. z o.o. – od 1992 r. zajmującej się wdrażaniem autorskich rozwiązań w obszarze finansowo-księgowym, controllingowym oraz Business Intelligence. Spółka świadczy także usługi doradztwa biznesowego. Wcześniej związany z Ernst & Young, absolwent programu CIMA.