

Krystyna Jędralska

ADAPTACYJNO-KOORDYNACYJNA FUNKCJA CONTROLLINGU

1. Dylematy controllingowego zarządzania współczesnym przedsiębiorstwem

Współczesne przedsiębiorstwa rozwijają się pod wpływem niepewności wzbudanej przez ich wewnętrzną złożoność, zwłaszcza złożoność wielokierunkowych relacji z otoczeniem. Złożoność ta ma wymiar ontologiczny, a w konsekwencji epistemologiczny, polegający na trudnościach w pełnym opisie, wyjaśnianiu, a w szczególności przewidywaniu możliwego repertuaru zachowań przedsiębiorstwa i otoczenia. Złożoność ta wzrasta w sposób progresywny, gdy przedsiębiorstwa wkraczają na międzynarodową ścieżkę rozwoju, zarówno w formie aktywnej, jak i pasywnej. Pojawia się tu bowiem oprócz niepewności płytkiej, czyli luki wiedzy, którą możemy zredukować przez różnego rodzaju antycypacje, niepewność głęboka oznaczająca nieprzewidywalność sytuacji, w których musimy działać¹.

Dynamiczne, nieciągłe i coraz trudniej przewidywalne zmiany współczesnego biznesu, wymuszając przeobrażenia w sferze mentalnej procesów zarządzania, wymagają nieustannego rozwiązywania co najmniej dwóch dylematów:

- jak przedsiębiorstwo może przewidywać zmiany w otoczeniu i reagować na nie w sposób elastyczny (dylemat adaptacyjny)?
- jakie są możliwości kształtowania zdarzeń w sposób celowy i skuteczny (dylemat koordynacji)?

Dylematy koordynacji i adaptacji stara się rozwiązywać koncepcja controllingowego zarządzania przedsiębiorstwem. Nie wdając się w burzliwą dyskusję,

¹ Podział na niepewność płytką i głęboką został zaproponowany przez J. Kozielskiego: „Różnica między niepewnością płytką a głęboką jest analogiczna do różnicy zachodzącej między normalną kostką do gry a kostką paradoksalną, o której nie wiadomo, ile ma ścian i co się na nich znajduje”. J. Kozielski: *Psychologiczna teoria decyzji*. PWN, Warszawa 1997. s. 324.

jaka toczy się od początku lat 90. na łamach prasy ekonomicznej nad interpretacją klasycznej już dzisiaj koncepcji controllingu, przyjmuję, że jest on metodą kompleksowego, skoordynowanego zarządzania przedsiębiorstwem zabezpieczającą satysfakcjonującą racjonalność formułowania i osiągania jego celów, przybierających najczęściej postać:

- utrzymania płynności w krótkim okresie,
- wzrostu wartości przedsiębiorstwa w długim okresie.

Podstawową funkcją controllingu jest zapewnienie perfekcyjnej koordynacji procesu zarządzania i zdolności przedsiębiorstwa do szybkiej adaptacji². Koordynacja ta obejmuje powszechnie uznawane dzisiaj typowe, powtarzalne czynności kierownicze, takie jak: planowanie, organizowanie, motywowanie i kontrola. A zatem koordynacyjną funkcję controllingu postrzegam szerzej od interpretacji klasycznych traktujących go jako ogniwo integrujące planowanie i kontrolę. Podyktowane jest to naturą działalności współczesnego przedsiębiorstwa umiędzynarodowiającego swoją ścieżkę rozwoju. Wielkość, złożoność i rozproszenie geograficzne działalności wzmaga bowiem zapotrzebowanie na koordynację procesu zarządzania.

Posługując się metaforą organizacji „rośliny pająka” – dokładnie odzwierciedlającą naturę złożoności przedsiębiorstwa międzynarodowego – sformułowaną przez G. Morgana³, należy postrzegać sens controllingu jako koordynowanie działalności różnych odnóg organizacji (centrali, regionów, produktów, sprzedaży, logistyki itp. – klientów wewnętrznych) i świadczenie wobec nich usług doradczych wspierających procesy zarządzania.

1.1. Dylemat adaptacji

Proces zarządzania komplikuje się, gdy między przeszłością, teraźniejszością a przyszłością nie sposób ustalić jednoznacznych zależności przyczynowo-skutkowych, gdy uszczupla się baza wiedzy, dzięki której można przewidywać cechy przyszłego otoczenia. Stan taki jest typowy dla zarządzania przedsiębiorstwami w XXI w. Rosnąca dynamika, skokowość i zmienność otoczenia nie oznacza, że przedsiębiorstwo może zrezygnować z jego poznawania przez strategiczne myślenie i prób adaptowania się do niego przez strategiczne działania. Strategiczne myślenie pozwala zrozumieć charakter zmian i ich związek z przyszłością przedsiębiorstwa. Strategiczne myślenie, zdaniem G. Hamelai C.K. Prahalada⁴, obejmuje trzy zasadnicze elementy strukturalne:

² P. Horváth: *Das Controlling Konzept*. Wyd. 5. Horváth & Partners. München 2003, s. 151; A.K. Koźmiński: *Zarządzanie w warunkach niepewności*. Podręcznik dla zaawansowanych. PWN, Warszawa 2004, s. 136.

³ G. Morgan: *Wyobrażenia organizacyjne*. PWN, Warszawa 2001, s. 119-120.

⁴ G. Hamel, K. Prahalad: *Competing for the Future*. Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts, 1994. Cyt. za: K. Krawiec: *Strategiczne myślenie w firmie*. Difin, Warszawa 2003, s. 115-116.

- wnikliwy obraz terażniejszości (*insight about the present*),
- przewidywaną przyszłość (*foresight about the future*),
- zdolność do wizualnego myślenia (*visual thinking*).

Umiejętność wnikliwego spojrzenia na głębię terażniejszości oznacza, zdaniem F. Krawca, penetrację bądź zrozumienie ukrytego, bliżej nieokreślonego zjawiska, co powoduje rozjaśnienie umysłu. Przewidywanie przyszłości zmierza do identyfikacji przyszłych możliwości działania w biznesie. Natomiast wizualne myślenie stymuluje wnikliwość spojrzenia na terażniejszość i przewidywanie scenariuszowych wariantów rozwoju przyszłości. Pomaga to menedżerom zintegrować intuicyjny sens zjawisk zachodzących w otaczającej ich rzeczywistości z ich intelektualnym zrozumieniem. Sposób adaptacji przedsiębiorstwa zależy przede wszystkim od wiedzy, intuicji i doświadczeń zarządzających oraz od charakteru sygnałów wysyłanych przez otoczenie. Chcąc poznać mechanizmy ułatwiające adaptację przedsiębiorstwa do otoczenia, należy odwołać się do dorobku teorii systemów i szkoły uczenia się i przybliżyć trzy archetypy zachowań adaptacyjnych⁵:

- model ekwifinalny,
- model homeostatyczny,
- model R. Ashby'ego.

Model ekwifinalny opiera się na dynamicznej interakcji zapewniającej osiągnięcie pożądanego stanu końcowego, niezależnie od sytuacji wyjściowej i warunków początkowych. W modelu tym zachowanie systemu jest z góry zaprogramowane i za wszelką cenę zmierza do wyznaczonego celu. Model ten jest adekwatny do spokojnych, przewidywalnych zmian otoczenia, stąd też jego przydatność w objaśnianiu rzeczywistych zachowań jest obecnie znikoma.

Model homeostatyczny jest oparty na idei sprzężenia zwrotnego, które dzięki okrężnym łańcuchom przyczynowo-skutkowym przesyła informacje o powstałych odchyleniach od przyjętych norm i postawionych celów. Przedsiębiorstwo zachowuje się reaktywnie, monitoruje otoczenie i przystosowuje do jego zmian. Podstawą funkcjonowania tego modelu są ewolucyjne zmiany otoczenia. W zależności od kierunku tych zmian przedsiębiorstwo wybiera sposób przystosowania. Istotną rolę odgrywa tu ciągle monitorowanie zmian otoczenia oraz zmian w poziomie i sposobach osiągania założonych celów, analiza pojawiających się odchylenia i podejmowanie działań korygujących. Przedsiębiorstwo jest w tym przypadku systemem zachowawczym, nieprzygotowanym do funkcjonowania w warunkach tzw. niepewności głębokiej, czy też według A.K. Koźmińskiego – uogólnionej⁶.

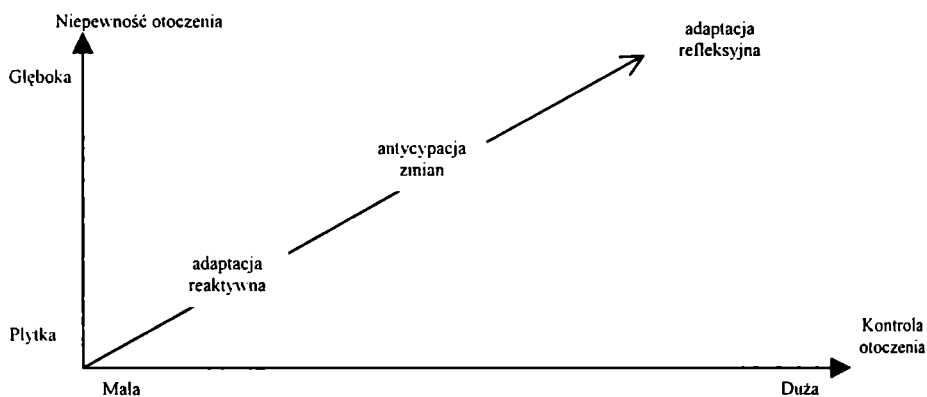
⁵ M. Laszczak: Zarządzanie strategiczne w warunkach zmian jakościowych w otoczeniu przedsiębiorstwa. PI., Bielsko-Biała 1999, s. 59-63.

⁶ A.K. Koźmiński: Op. cit.

Przedsiębiorstwa koncentrują się na doskonałości operacyjnej, na standardowych procedurach organizacyjnych, a proces uczenia ma charakter fragmentaryczny⁷.

Trzecim modelem adaptacyjnym jest refleksyjny model R. Ashby'ego. Model ten cechuje się samoistną zdolnością organizacji do adaptacji. Adaptacja refleksyjna (proaktywna) oparta na tzw. drugiej pętli sprzężenia polega na trwałej zdolności przedsiębiorstwa do radykalnej modyfikacji przyjętych norm/wartości i sposobów (procedur) ich osiągania. Wiąże się to przede wszystkim z otwartym systemem informacyjnym, umiejętnością myślenia nieliniowego, rozbieżnego, zdolnością do generowania różnorodnych opcji strategicznych, intuicją, skłonnością do ryzyka, czyli kreowaniem innowacyjności. Proces uczenia się organizacji ma w tym wypadku charakter oportunistyczny.

Z analizy przedstawionych powyżej archetypów adaptacyjnych wynika ogólny model zachowań przedsiębiorstwa w niepewnym otoczeniu (rys. 1).



Rys. 1. Ogólny model zachowań przedsiębiorstwa w niepewnym otoczeniu

Z powyższego rysunku wynika, że dla sytuacji niepewności płytkiej właściwe są zachowania reaktywne. Natomiast gdy niepewność otoczenia wzrasta i antycypacja zmian nie jest wystarczająca, by uchronić przedsiębiorstwo przed ryzykiem, niezbędne są zachowania proaktywne oparte na adaptacji refleksyjnej.

1.2. Dylemat koordynacji

Tajemnica szybkiej i elastycznej adaptacji przedsiębiorstwa do zmian otoczenia polega na precyzyjnej koordynacji przebiegu czynności zachodzących w procesie tworzenia łańcucha wartości dodanej. Koordynacja to proces integrowania celów i działań poszczególnych ogniw łańcucha wartości tak, aby sku-

⁷ J. Rokita: Organizacja ucząca się. AE. Katowice 2003. s. 86-87.

tecznie osiągnąć pożądaną wartość dodaną. Bez koordynacji poszczególne ogniwa (również podmioty wewnętrzne złożonego przedsiębiorstwa międzynarodowego) utraciłyby swoją rolę w tworzeniu wartości całej organizacji. Zdaniem A.K. Koźmińskiego⁸ koordynacja jest społecznym procesem uzgadniania celów, aspiracji, wzorców zachowań oraz działań jednostek i grup.

Koordynacja działań wiąże się z synchronizacją skonfigurowanych ogniw łańcucha wartości, zmniejszaniem kosztów transakcyjnych, przepływem informacji między filiami oraz między nimi a centralą przedsiębiorstwa oraz umiejętnym zarządzaniem współzależnościami. Mechanizmy koordynacji są zróżnicowane – od najmniej dyrektywnych polegających na wymianie wiedzy i informacji, przez procedury planowania i budżetowania działalności, negocjowania planów/budżetów z centralą, kontroli realizacji planów/budżetów, aż po najbardziej rygorystyczne polegające na bezpośrednim ustalaniu wymogów/dyrektyw przez centralę⁹.

Innymi słowy, uwzględniając kryterium rygoryzmu i intensywności koordynacji, możemy mówić o tzw. koordynacji „twardej” i „miękkiej”. Koordynacja „twarda” obejmuje przede wszystkim scentralizowane planowanie strategiczne i budżetowanie, kontrolę organizacyjną, sformalizowany system raportowania. Natomiast koordynacja „miękka” to intensywna komunikacja i dzielenie się wiedzą. Nie bez znaczenia jest też samokoordynacja realizowana przez wizję, misję, idee, wartości i wzorce zachowań, z którymi identyfikują się uczestnicy organizacji.

Funkcją tych mechanizmów jest opanowywanie złożonej, rozproszonej geograficznie konfiguracji działań (sieci powiązań), w wyniku czego wszystkie działania przyczyniające się do powiększania wartości współdziałają w sposób spójny, osiągając efektywną, całościową synergię¹⁰. Oczywiście jest, że im bardziej rozproszona jest konfiguracja działań przedsiębiorstwa, tym większe trudności pojawiają się w ich koordynacji. Koordynacja ta ma charakter antycypacyjno-adaptacyjny (ujęcie czasowe), przestrzenny i procesualny.

Koordynacja antycypacyjna (tworząca) polega na informacyjno-metodycznym zabezpieczeniu procesu formułowania strategii (myślenia strategicznego) i jest realizowana za pomocą sprzężenia wyprzedzającego (*feed-forward*). Natomiast koordynacja adaptacyjna (sprzęgająca) wiąże się immanentnie z działaniem, czyli nadawaniem elastyczności i skuteczności wdrażanym strategiom i jest realizowana za pomocą sprzężenia zwrotnego (*feed-back*).

⁸ A.K. Koźmiński: Op. cit., s. 137.

⁹ G.S. Yip: Strategia globalna. Światowa przewaga konkurencyjna. PWE. Warszawa 1996, s. 230-231.

¹⁰ G. Stonehouse, J. Hamill, D. Campbell, T. Purdie: Globalizacja. Strategia i zarządzanie Felberg SJA, Warszawa 2001, s. 45.

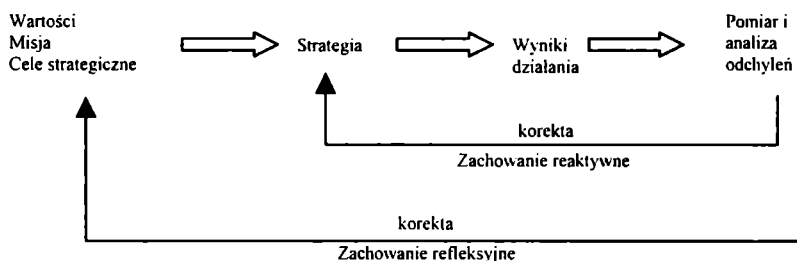
Tak pojmowana koordynacja instrumentalizuje szybką adaptację przedsiębiorstwa do pojawiających się zmian bądź ich symptomów. Opisuując proces adaptacji, wyróżniono dwa główne rodzaje zachowań adaptacyjnych¹¹:

- reakcja na zmiany (adaptacja reaktywna),
- inicjowanie i dokonywanie zmian (adaptacja proaktywna, refleksyjna).

Oczywiście dla skutecznego rozwoju organizacji niezbędne są zarówno obydwa rodzaje adaptacji, jak i cała gama zachowań pośrednich.

Zachowania reaktywne i proaktywne różnią się siłą przekształceń w dotychczasowych systemach wartości i celów przedsiębiorstwa oraz strategiach ich osiągnięcia (por. rys. 2).

Instrumentalizacja zachowań reaktywnych opartych na idei sprzężenia zwrotnego sprowadza się do ciągłego monitorowania zmian w poziomie osiągniętych wyników w stosunku do postawionych celów oraz odpowiedniej reakcji na te zmiany w stosunku do założonych norm (stałych wartości), co prowadzi do doskonałości operacyjnej. Przedmiotem korekty są szeroko rozumiane strategie działania (sposoby osiągnięcia celów).



Rys. 2. Różnica między zachowaniami reaktywnymi i refleksyjnymi

Źródło: Opracowano na podstawie: J. Rokita: Zarządzanie strategiczne. Tworzenie i utrzymywanie przewagi konkurencyjnej. PWE, Warszawa 2005, s. 114-117.

Instrumentalizacja zachowań refleksyjnych opartych na tzw. drugiej pętli sprzężenia polega na kształtowaniu trwałej zdolności przedsiębiorstwa do radykalnej modyfikacji dotychczasowych systemów wartości, misji i celów strategicznych, co pozwala osiągnąć elastyczność strategiczną przedsiębiorstwa¹². Elastyczność strategiczna oznacza redefinicję celów organizacji oraz przebudowę koncepcji modelu biznesu w wyniku zmian, które nie były możliwe do antycypacji, a które mogą mieć istotne i nieodwracalne konsekwencje dla przetrwania oraz rozwoju przedsiębiorstwa. Opierając się na konstatacji M. Portera¹³, że

¹¹ L.V. Bertalanffy: Ogólna teoria systemów. PWN, Warszawa 1984, s. 77 i nast.

¹² G. Osbert-Pociecha: Elastyczność organizacji – atrybut pożądany a niezidentyfikowany. „Organizacja i Kierowanie” 2004, nr 2, s. 58.

¹³ M.E. Porter: The Competitive Advantage of Nations. Free Press, New York 1990.

koordynacja zawiera dzielenie się informacjami, alokację odpowiedzialności oraz uporządkowanie działań, należy stwierdzić, że controlling jako metoda skoordynowanego zarządzania przedsiębiorstwem zorientowana na wartość, wiedzę, przyszłość, rynek, procesy, niepewność i ryzyko, instrumentalizuje – wspiera informacyjnie i metodycznie:

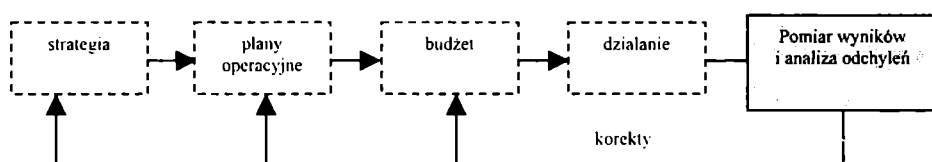
- określanie trajektorii rozwoju przedsiębiorstwa w czasie, czyli tzw. ścieżek strategicznych (koordynacja czasowa),
- alokację zasobów przedsiębiorstwa w zależności od szans otoczenia (koordynacja przestrzenna),
- określanie konsekwencji poszczególnych procesów i działań (koordynacja procesualna)¹⁴.

2. Podstawowe narzędzia controllingu w kształtowaniu adaptacyjności przedsiębiorstwa

Sformułowana w niniejszym opracowaniu teza, że controlling przez swą funkcję koordynacyjną instrumentalizuje zachowania adaptacyjne przedsiębiorstwa, wymaga określenia przydatności jego podstawowych narzędzi w dynamicznym procesie kształtowania pożądanego repertuaru tych zachowań.

Podstawowymi narzędziami controllingu kształtującymi zachowania reaktywne oparte na pętli pojedynczej są: budżet (informacja *ex ante*) oraz system raportów wewnętrznych o wynikach działania (informacja *ex post*) umożliwiającą monitorowanie postępu w realizacji przyjętej strategii.

Budżetowanie jako norma finansowa planowanych działań, opisany w wymiarze „powinno być”, jest istotnym impulsem do przekształcania strategii przedsiębiorstwa w określone działania. Transformuje on bowiem długoterminowe plany strategiczne w jednoroczne plany operacyjne, czyli jest ogniwnem łączącym rekomendowaną strategię z jej implementowaniem. Wzajemne zależności między strategią, budżetem a działaniem można przedstawić następująco:



¹⁴ J. Jeżak: Zarządzanie strategiczne – rosnące znaczenie podejścia organicznego. „Organizacja i Kierowanie” 2004, nr 3, s. 13-15.

Na tle wyżej przedstawionych zależności nasuwa się teza, iż głównym celem budżetu jest wypełnienie luki między antycypacyjnym myśleniem strategicznym a konkretnym działaniem. Jest on narzędziem nadającym skuteczność wdrażanym strategiom i adaptującym jednocześnie te strategie do realnych uwarunkowań sytuacyjnych. Ta skuteczność i adaptacyjność jest uwarunkowana elastycznością budżetowania. Elastyczność ta oznacza, że w sytuacji np. niepewności i zmienności popytu na wyroby oferowane przez przedsiębiorstwo należy opracowywać wielowariantowe budżety sprzedaży, przy założeniu wielowariantowego: optymistycznego, pesymistycznego i najbardziej prawdopodobnego poziomu sprzedaży. Takie scenariuszowe budżety sprzedaży jako budżety krytyczne mogą być następnie wykorzystane do symulacji budżetu: dystrybucji, produkcji, zaopatrzenia, administracji i finansów.

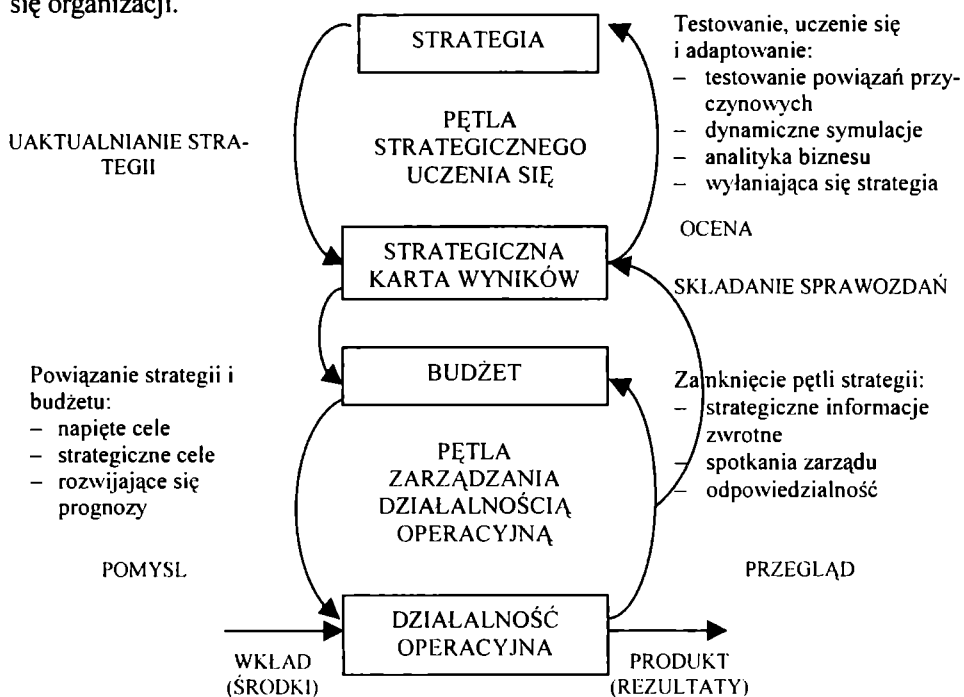
Budżet przedsiębiorstwa powinien składać się z budżetu operacyjnego i strategicznego. Zdaniem R. Kaplana i D. Nortona budżet operacyjny obejmuje około 90% wydatków przedsiębiorstwa, a około 10% wydatków stanowi budżet strategiczny. Budżet strategiczny identyfikuje nowe operacje, nowe zdolności, nowe produkty, nowych klientów i rynki zbytu oraz nowe alianse i joint ventures, które powinny być zawarte¹⁵. Podczas gdy budżet operacyjny odzwierciedla proces stopniowego doskonalenia efektywności operacyjnej, budżet strategiczny sankcjonuje przedsięwzięcia niezbędne do wypełnienia luki między pożądanymi (przełomowymi) wynikami a tymi, które można osiągnąć dzięki ciągłemu doskonaleniu dotychczasowej działalności. Współczesne przedsiębiorstwa potrzebują obu budżetów, aby skutecznie zarządzać zarówno strategicznie, jak i operacyjnie. Podstawową funkcją budżetu strategicznego jest ochrona długofalowych przedsięwzięć przed naciskami na osiąganie krótkoterminowych wyników finansowych. Budżet strategiczny jako dynamiczne narzędzie controllingu umożliwi radykalną zmianę koncepcji prowadzenia biznesu w sytuacji nieoczekiwanych zmian otoczenia. Budżet strategiczny wraz z systemem sprawozdań opartym na strategicznej karcie wyników instrumentalizuje zachowania refleksyjne oparte na podwójnej pętli uczenia się (por. rys. 3). Strategiczna karta wyników jako zrównoważony, kompleksowy zestaw wskaźników obejmujących cztery perspektywy działania przedsiębiorstwa: finansową, klienta, procesów wewnętrznych i rozwoju, jest głównym narzędziem wdrażania strategii, sprzyjającym jednocześnie systemowemu myśleniu i działaniu menedżerów oraz pracowników przez integrację wymienionych perspektyw, a także integrację efektywności operacyjnej z elastycznością strategiczną.

¹⁵ R.S. Kaplan, D.P. Norton: Strategiczna karta wyników: Balanced Scorecard. CIM. Warszawa 2001, s. 298-302.

Zdaniem R. Kaplana i D. Nortona strategiczna karta wyników, stymulując proces uczenia się organizacji, „wprowadza trzy lekarstwa przywracające do zdrowia” proces zarządzania (rys. 3):

- powiązanie strategii z budżetem: napięte cele strategiczne i zadania łączą „retorykę” strategii z prozaicznym rygorem budżetów,
- menedżerowie na podstawie informacji zwrotnych (sprawozdań) przyjmują odpowiedzialność za zarządzanie strategicznymi zadaniami,
- testowanie, uczenie się, adaptowanie; informacje zwrotne ze sprawozdań pozwalają na ewolucję strategii w czasie rzeczywistym¹⁶.

Podsumowując należy stwierdzić, że controlling oparty na strategicznej karcie wyników ma charakter interaktywny, polegający na aktywnym dialogu uczestników organizacji. O ile w tradycyjnym controllingu poszukujemy odpowiedzi na pytanie „jak jest?” i „dlaczego tak jest?”, o tyle w controllingu interaktywnym poszukujemy odpowiedzi na pytanie „jaki jest możliwy przyszły stan rzeczy?”, „co będzie, jeśli?”. Poszukiwanie odpowiedzi na te pytania to proces ciągłego uczenia się organizacji.



Rys. 3. Rozwiązanie: uczynienie strategii ciągłym procesem

Źródło: R.S. Kaplan, D.P. Norton. Strategiczna karta wyników. Balanced Scorecard. CIM. Warszawa 2001. s. 287.

¹⁶ Ibid., s. 286-287.

ADAPTATION AND CO-ORDINATING FUNCTIONS OF CONTROLLING**Summary**

Through its co-ordinating function controlling provides an inventory of the modes of behaviour that enable business units to adapt to the unpredictable and dynamic changes in the business environment. The operating budget and a system of internal reports on operating results constitute essential controlling tools shaping modes of reactive behaviour that ensure the maximum operating efficiency. On the other hand, the strategic budget together with a system of internal reports based on the balanced scorecard provide a set of reflexive modes of behaviour which ensure the strategic flexibility.