



Fundamenty controllingu

stanowisko Międzynarodowego Stowarzyszenia Controllerów (ICV)
oraz International Group of Controlling (IGC)

Fundamenty controllingu – stanowisko ICV oraz IGC

Motywacja stojąca za opracowaniem poniższego dokumentu

Controlling jest kluczowym czynnikiem sukcesu dla skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem. Jednakże często pojawiają się wątpliwości dotyczące tego, czym w istocie jest controlling. Niniejszy dokument ma na celu zapewnienie zaktualizowanego rozumienia pojęcia „controlling” oraz roli controllera. Niniejsze stanowisko sformułowane zostało przez Międzynarodowe Stowarzyszenie Controllerów (Internationaler Controller Verein, ICV) oraz International Group of Controlling (IGC).

Punktem wyjścia do rozważań jest koncepcja controllingu opracowana przez Albrechta Deyhle'a ponad 50 lat temu. Koncepcję tę charakteryzują trzy zasadnicze elementy: (1) controlling jest procesem zarządczym zorientowanym na cel, (2) zakłada zespołową współpracę controllerów z menedżerami oraz (3) łączy twardą analitykę z miękkimi kompetencjami. Od czasu przedstawienia głównych założeń przez Albrechta Deyhle'a controlling szybko się rozprzestrzenił, a także zmienił się i rozwinął, w tym w ciągu ostatnich dziesięciu lat od opublikowania pierwszej wersji tego dokumentu. Nowe kierunki zmian widoczne są przede wszystkim (a) w zakresie stawianych przed nim zadań (digitalizacja, zrównoważony rozwój, strategia, transformacja), (b) zorientowaniu na przyszłość i dostosowywaniu (np. wczesne ostrzeżenie, odporność, zwinność) oraz (c) zwiększającemu się zróżnicowaniu ról, jakie pełnią controllerzy. Dodatkowo dzisiaj, przynajmniej w dużych przedsiębiorstwach, zespoły controllingowe odgrywają kluczową rolę i mają coraz większe znaczenie.

W niniejszym dokumencie zebrano i syntetycznie omówiono podstawowe założenia Albrechta Deyhle'a, uwzględniając wymienione wyżej zmiany, jak i aktualnie toczącą się, szeroką dyskusję naukową na temat controllingu.

Controlling

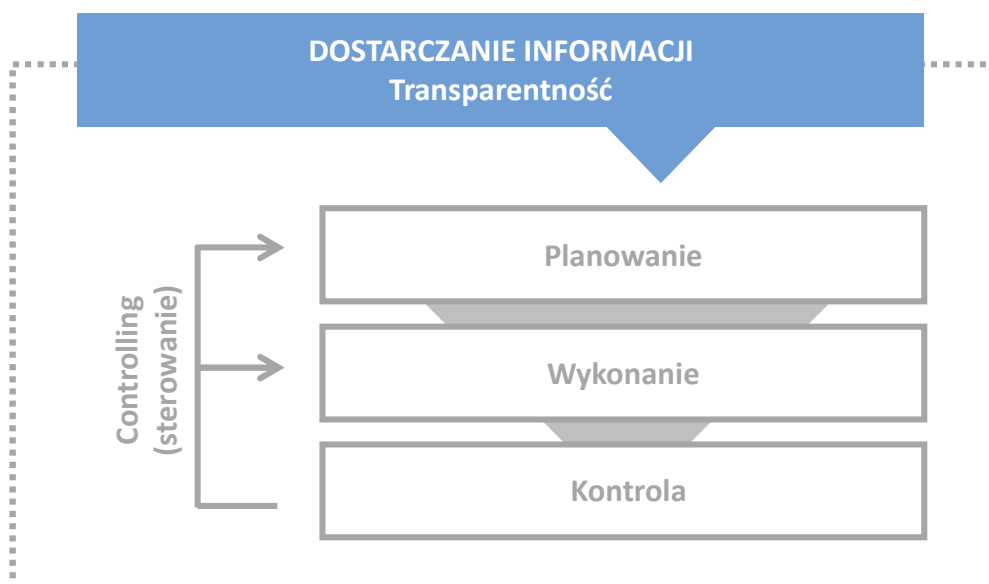
Controlling jest procesem zarządczym. Controlling oznacza myślenie z perspektywy celu i ukierunkowywanie wszystkich podejmowanych decyzji na jego osiągnięcie.

Kluczowe znaczenie mają w tym przypadku działania związane z planowaniem i kalkulacją oraz kontrolą i sterowaniem. Dotyczy to zarówno każdej, pojedynczej decyzji kierowniczej, jak i perspektywy zarządzania całością przedsiębiorstwa. Jest to niezależne od tego, czy koordynacja danej organizacji odbywa się głównie za pomocą planów, czy też stosuje ona zwinne formy zarządzania. W każdym z tych przypadków ważne jest, aby zapewnić, że procesy dostarczania informacji, podejmowania decyzji i kontroli zarządzania są ściśle ze sobą powiązane:

1. Dostarczanie istotnych informacji finansowych i niefinansowych zapewnia podstawę do kompletnego cyklu sterowania składającego się z podejmowania decyzji (planowania), wykonania i kontroli.
2. Proces podejmowania decyzji (planowanie), który obejmuje opracowywanie strategii oraz planów operacyjnych, definiuje cele, działania i środki do ich osiągnięcia. Związana z tym orientacja na przyszłość prowadzi również do lepszej zdolności panowania nad sytuacją, gdy plany nie są osiąganiane.
3. Controlling obejmuje również kontrolę tego czy cele zostaną osiągnięte, a jeżeli nie - jakie są tego przyczyny. Pozyskana w ten sposób wiedza powinna zostać możliwie jak najwcześniej wykorzystana, aby działać zapobiegawczo oraz poprawić wykonanie (realizację) i planowanie.
4. Połączone procesy planowania i kontroli ustanawiają granice działania jednostek w przedsiębiorstwie. Jednocześnie pozwala to na stworzenie, w ramach tych granic, przestrzeni do zdecentralizowanego działania i własnych inicjatyw.

W ostatnich latach zarządzanie korporacyjne charakteryzuje się dużą zmiennością (Volatility), niepewnością (Uncertainty), złożonością (Complexity) oraz niejednoznacznością (Ambiguity) - VUCA. Dlatego wydaje się niezbędne, aby sprzężenie zwrotne między kontrolą, podejmowaniem decyzji (planowaniem) a wykonaniem było bardziej terminowe i elastyczne niż ma to miejsce w kontekście tych przedsiębiorstw, które koordynują swoje działania głównie przez plany. Ponadto, controlling musi być zakotwiczony nie tylko w odpowiednich procesach i narzędziach, ale także w umysłach wszystkich jako specyficzny sposób myślenia („przekonać i zainspirować pracowników do przyłączenia się”).

Rysunek 1: Controlling w cyklu zarządzania



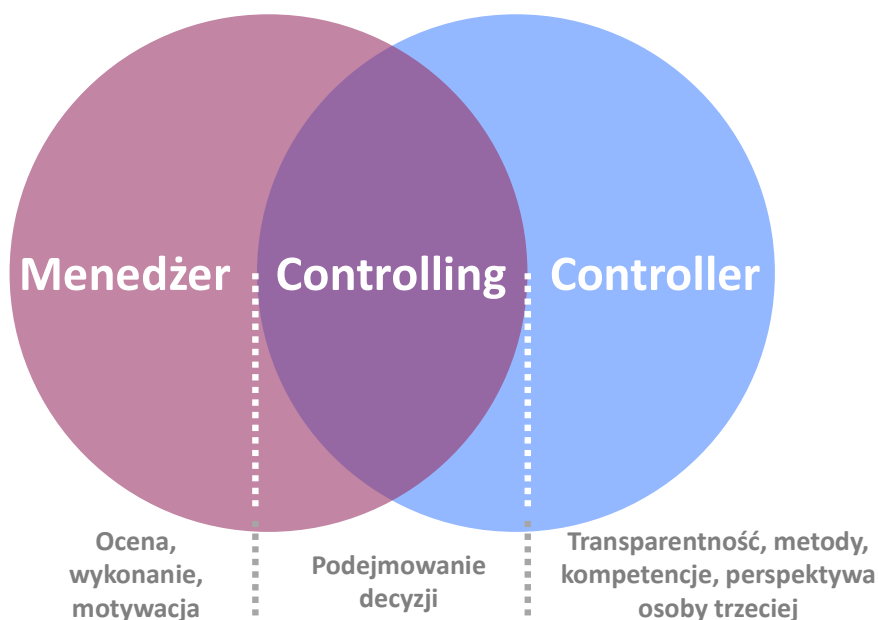
Controlling powinien funkcjonować wszędzie tam, gdzie stawiane są cele do zrealizowania. Controlling jest więc koncepcją przydatną nie tylko dla przedsiębiorstw nastawionych na zysk, ale również dla organizacji z sektora publicznego oraz non-profit. Controlling nie ogranicza się

wyłącznie do organizacji, gdzie głównym sposobem koordynacji są plany, ale powinien odgrywać centralną rolę również w strukturach zespołowych i sieciowych. Charakterystyka controllingu w tych różnych firmach organizacji jest zatem specyficzna.

We wszystkich tych sytuacjach, myślenie z perspektywy celu, które jest podstawą naszego podejścia do controllingu, uwzględnia długoterminową i holistyczną perspektywę zorientowaną na osiąganie zrównoważonych celów. W związku z tym dużą wagę przywiązuje się nie tylko do aspektów finansowych, ale również niefinansowych, a także zwraca się uwagę na wszystkich istotnych interesariuszy zarządzania korporacyjnego, odpowiednio do ich roli w zapewnieniu długoterminowego funkcjonowania organizacji. Myślenie w kategoriach celów i opieranie wszystkich decyzji na ich wpływie dla funkcjonowania organizacji stanowi rdzeń racjonalnego zarządzania korporacyjnego i jest niezbędnym zadaniem każdego menedżera.

Oznacza to, że controlling nie jest procesem, który realizują wyłącznie wyspecjalizowane zespoły controllingowe lub inne działy wsparcia. Ponieważ jest to zarówno ważne, jak i złożone, sensowne jest wspieranie menedżerów i innych osób pracujących w zespołach międzyfunkcyjnych. Znaczną część tego wsparcia zapewniają właśnie controllerzy. Controlling oznacza wspólną pracę zespołową menedżerów i controllerów, co przedstawia model zbiorów wspólnych Albrechta Deyhle'a (rysunek 2). Nawet jeżeli nie każdy menedżer pasuje do przedstawionego przez Albrechta Deyhle'a obrazu dominującego i intuicyjnie podejmującego decyzję przedsiębiorcy, to wszyscy mogą skorzystać na współpracy ze swoim odpowiednikiem (controllerem – partnerem biznesowym), który będzie wspierał ich mocne i słabe strony.

Rysunek 2 Controlling w modelu zbiorów wspólnych Albrechta Deyhle'a



Wsparcie zarządzających przez controllerów

Controllerzy wspierają menedżerów i międzyfunkcyjne zespoły na różne sposoby. Wyręczają ich wykonując za nich określone zadania (np. organizują proces planowania, przygotowują informacje i raporty). Uzupełniają menedżerów i zespoły międzyfunkcyjne, pełniąc swoje zadania jako partnerzy biznesowi. Za sprawą tych wszystkich różnorodnych czynności controllerzy ograniczają menedżerów i zespoły międzyfunkcyjne, aby zapewnić racjonalność podejmowania decyzji i zminimalizować ryzyko wpływu na decyzję suboptymalnych interesów działów lub osób. Różne zestawy zadań controllerów wzajemnie się uzupełniają, ponieważ controller nie może skutecznie wykonywać zadań ograniczających i uzupełniających bez wglądu w inne obszary zadaniowe. Razem te trzy zestawy zadań (rysunek 3) przyczyniają się do zapewnienia racjonalności zarządzania korporacyjnego.

Naszym zdaniem ważne jest zrozumienie, że nie każdy controller musi robić wszystko. Zamiast tego, należy dokonać rozróżnienia między różnymi rolami:

1. **Pierwszą rolą jest partner biznesowy, który doradza, krytycznie kwestionuje i proaktywnie wskazuje możliwości rozwoju organizacji.**

Istnieją również inne ważne zestawy zadań i role:

2. Tradycyjny analityk lub Scorekeeper wykonuje rutynowe zadania w procesach controllingu operacyjnego.
3. Service Expert koncentruje się na wdrażaniu, koordynacji i ciągłym doskonaleniu operacyjnych procesów controllingowych.
4. Inżynier danych (Data Engineer) zapewnia jakość danych i odpowiednie zarządzanie danymi (data governance). Ta rola rozwija i wdraża rozwiązania do raportowania, analityki i planowania.
5. Functional Expert definiuje i komunikuje strategię i wytyczne controllingowe. Ta rola dostarcza ekspertyzy metodycznej i funkcjonalnej.
6. Strażnik (The Guardian) monitoruje osiągnięcie celów finansowych oraz obserwuje szanse i ryzyka. Ten typ controllera zapewnia przestrzeganie wytycznych.
7. Data Scientist działa w obszarze Big Data. Ta rola rozwija i utrzymuje modele statystyczne oraz rozwiązania z zakresu machine learning (ML).
8. Decision Scientist zapewnia, że istotne pytania są adresowane za pomocą data science, a wyniki tych analiz są przekształcane w inicjatywy.
9. Agent zmian lub transformacji napędza procesy zmian, promuje wykorzystanie nowych technologii i wspiera rozwój nowych, w tym cyfrowych, modeli biznesowych.

Te dziewięć ról, które zostały zidentyfikowane w badaniu Delphi przeprowadzonym przez WHU – Otto Beisheim School of Management, reprezentują potencjalne zestawy zadań, które odciążają, uzupełniają i ograniczają menedżerów. Zadania te mogą być przypisane konkretnym osobom, ale nie muszą. Zamiast tego controllerzy i inne osoby wspierające zarządzających często wykonują kilka z tych zestawów zadań jednocześnie.

Controllerzy wspierają menedżerów lub międzyfunkcyjne zespoły w sposób zindywidualizowany. Menedżerom zazwyczaj najbardziej będzie odpowiadać usługa „szyta na miarę”. Każdy z nich posiada bowiem różnorodną wiedzę biznesową i doświadczenie oraz odmienne preferencje. Controllerzy muszą więc odpowiednio dopasować się do tych indywidualnych cech.

Controllerzy wspierają menedżerów kompleksowo. Ich interakcja z menedżerami lub członkami innych zespołów generalnie obejmuje pełne spektrum odpowiedzialności menedżerów. Przecież wszystkie działania zarządcze mają skutki ekonomiczne. Wykluczanie części z nich i tworzenie (akceptowanie) wyjątków nie ma sensu. Controllerzy w swojej pracy wykraczają daleko poza liczby. Motywowanie i systemy motywacyjne są tak samo istotne jak strategia, organizacja i kultura. Istotę roli controllera stanowi właśnie szeroki zakres wsparcia kadry zarządzającej i to w tym obszarze widzimy największy rozwój controllingu w ostatnich latach. To wszystko sprawia, że finalnie controller staje się wszechstronnym towarzyszem menedżera, jego „Partnerem Biznesowym”, a z dynamicznej perspektywy, także agentem zmian lub transformacji.

Rysunek 3: Wsparcie zarządzających ze strony controllerów według Webera i Schäffera



Współpraca menedżera i controllera, rozumiana jako partnerstwo biznesowe, musi odbywać się na równorzędnym i równoprawnym poziomie. Wprawdzie to menedżer wyznacza kierunek działania, ale controllerzy również są współodpowiedzialni za osiągnięcie celów przez przedsiębiorstwo. Tym samym controller nie powinien pasywnie czekać na wskazówki menedżera, lecz działać proaktywnie i uzupełniająco, jako jego partner. Zasada ta dotyczy zarówno bieżących zadań, jak i nowych zadań rozwojowych, jak np. digitalizacja lub dążenie do zwiększenia znaczenia zrównoważonego rozwoju oraz elastyczności w zarządzaniu

korporacyjnym. Kluczowym aspektem roli controllera jest identyfikowanie i promowanie takich tematów przyjmując rolę agenta zmian lub transformacji. Oprócz tego, na znaczeniu zyskał dualizm funkcji, jaką pełni controller w przedsiębiorstwie. Z jednej strony aktywnie uczestniczy w procesie zarządzania, wnosi własne pomysły, a z drugiej wyznacza ramy, jest strażnikiem interesów przedsiębiorstwa, krytycznym odpowiednikiem lub sparringpartnerem („zaangażowanie versus niezależność“). Controllerzy muszą być w stanie odgrywać te dwie role równocześnie.

Kluczowe obszary wsparcia kierownictwa

Merytoryczna praca controllera koncentruje się na tematach, które w przeważającej części zostały opisane w Misji Controllerów oraz Modelu Procesu Controllingu 2.0 opracowanych przez organizację IGC (International Group of Controlling).

Controllerzy odpowiadają za zapewnienie transparentności ekonomicznej. Oznacza to, że ich zadaniem jest nie tylko prawidłowe przygotowywanie liczb i zestawień, ale także odpowiednie ich komunikowanie. Zwykle nie jest wystarczającym samo dostarczanie menedżerom „suchych” danych lub uczestniczenie w projektowaniu interaktywnych interfejsów w systemach informacyjnych (dashboardów). Controllerzy muszą być pewni, że wszystkie informacje niezbędne do podejmowania decyzji oraz sterowania przedsiębiorstwem zostały dobrze zrozumiane i są prawidłowo wykorzystywane. Controllerzy są strażnikami jedyne źródła informacji biznesowych („jedynego źródła prawdy”) i są także odpowiedzialni za definicję oraz jakość istotnych informacji finansowych i niefinansowych. Dodatkowo ich zadaniem jest zapewnienie otwartej kultury komunikacji oraz sprawnego przepływu informacji poprzez funkcjonalne i hierarchiczne punkty styku.

Controllerzy są dodatkowo odpowiedzialni za odpowiednie zaprojektowanie i współdziałanie wszystkich narzędzi controllingowych (systemy controllingowe jako pakiet/zestaw). Również doskonałą te narzędzia („Controllerzy rozwijają i utrzymują systemy controllingowe. Zapewniają odpowiednią jakość danych i dostarczają istotnych informacji niezbędnych do podejmowania decyzji”). Są to złożone, analitycznie wymagające zadania zarządcze, na które menedżerom zazwyczaj nie starcza czasu, chęci wykonania lub odpowiednich specjalistycznych kompetencji.

Dodatkowo controllerzy wnoszą istotny wkład w ukierunkowanie na cel oraz racjonalizację zarządzania przedsiębiorstwem („Controllerzy projektują i biorą udział w procesie zarządzającym, polegającym na definiowaniu celów, planowaniu i sterowaniu organizacją w taki sposób, aby każdy decydent działał zorientowany na ustalony cel.”). W bieżącym planowaniu controllerom przypisano dwa zadania: zarządzanie procesem planowania (od definicji procedury planowania do udokumentowania wyników) oraz merytoryczna współpraca przy planowaniu; zakres zadań rozciąga się od przygotowania planu aż do krytycznej jego rewizji i oceny.

Szczególnym wyzwaniem jest z jednej strony koordynacja procesu planowania przez różne komórki organizacyjne i ich menedżerów, a z drugiej strony koordynacja poziomów planowania tj. od planowania strategicznego poprzez taktyczne aż do planowania inwestycji i rocznych budżetów („Controllerzy integrują cele i plany organizacyjne w spójną i skoordynowaną całość.”).

Controllerzy realizują również różne zadania w związku z ich funkcją kontrolną. Zakres prac rozciąga się od informowania o odchyleniach od planów poprzez zapewnienie odpowiedniego procesu uczenia się aż do momentu terminowego wprowadzania działań korygujących.

Dodatkowo w zakres bieżących zadań controllerów wchodzi coraz więcej działań konsultingowych typu „ad-hoc”, które mogą dotyczyć wsparcia w podjęciu konkretnej decyzji lub określonego projektu. Ponieważ wiele zadań bieżącego controllingu jest coraz bardziej zautomatyzowanych, te indywidualne działania doradcze związane z decyzjami lub projektami są niezwykle ważne dla przyszłości controllingu. Różnią się one w zależności od sytuacji i obejmują szeroki wachlarz tematów zarządczych, od analiz rynkowych i rentowności po wspieranie wdrażania nowych procesów biznesowych. Tutaj również controllerzy są odpowiedzialni za zapewnienie przejrzystości biznesowej i dążenie do racjonalnych decyzji.

We wszystkich wyżej wymienionych obszarach wsparcia kierownictwa kluczowe znaczenie ma zorientowanie działań na przyszłość. Spoglądanie wstecz pomaga w niewielkim stopniu. Zarówno w planowaniu i kontroli chodzi o to, co należy robić w przyszłości. Ponieważ przyszłość jest wysoce zmienna, niepewna, złożona i niejednoznaczna (VUCA), controllerzy jako partnerzy biznesowi muszą:

1. jeszcze ściślej dostosować narzędzia do konkretnej sytuacji. Szczególnie ważną rolę odgrywają wówczas wyprzedzające wskaźniki finansowe i niefinansowe, kalkulacje prognoz, a zwłaszcza prognozy kroczące, symulacje i praca z zakresami, kokpity ryzyka oraz analizy scenariuszy;
2. zapewnić, aby narzędzia controllingowe oraz metody zarządzania były proste i elastyczne: szczegółowość i głębokość planowania oraz budżetowania powinny być ograniczone, a kluczowe finansowe i niefinansowe mierniki efektywności (KPIs) powinny być silnie powiązane ze strategią.
3. wspierać zwiększanie elastyczności kosztów struktury oraz zapewnić przyszłe przetrwanie odpowiednich modeli biznesowych.

Ponadto centralną rolę powinny odgrywać zwinne formy organizacyjne oraz zasady przedstawione w koncepcji „Beyond Budgeting” dla bardziej elastycznego zarządzania korporacyjnego; oraz

Wymagania wobec controllerów

Jeżeli controllerzy mają kompleksowo wspierać menedżerów jako partnerzy biznesowi to muszą dysponować ku temu szerokim spektrum interdyscyplinarnych umiejętności. Umiejętności te można podzielić na siedem głównych kompetencji. Wynikają one z „klasycznego” modelu głównych kompetencji controllerów Albrechta Deyhle’a, ale ich szczegóły ewoluowały w międzyczasie:

Rysunek 4: Główne kompetencje controllerów



1. Controllerzy muszą posiadać umiejętności analityczne. Wymaga ich zarówno przekształcanie pomysłów na liczby, jak i zrozumienie kompleksowych planów i projektów, czy też analiza przyczyn występujących odchyleń. Umiejętności analityczne przydatne są szczególnie przy współpracy z menedżerami kierującymi się przeczuciem oraz intuicją.
2. Controllerzy muszą opanować pełne spektrum narzędzi do controllingu i zarządzania. Obejmuje to również dostateczne kompetencje z zakresu zarządzania projektami i zmianą oraz zwinnych metod zarządzania.
3. Controllerzy potrzebują dostatecznej wiedzy specjalistycznej w zakresie technologii i analityki. Ta wiedza coraz częściej wykracza poza sprawdzone umiejętności w zakresie pozyskiwania danych, przygotowywania danych, wizualizacji danych, i obejmuje teraz również umiejętności w zakresie opracowywania i interpretowania modeli statystycznych, eksperckiej wiedzy w użyciu narzędzi BI oraz wystarczającej znajomości technologii cyfrowych.

4. Controllerzy, którzy chcą być postrzegani przez menedżerów jako równorzędni partnerzy muszą mieć szczegółowe zrozumienie modelu biznesowego firmy oraz leżących u jego podstaw czynników wartości. Ponadto, controllerzy muszą znać rynek i produkty, w przeciwnym razie liczby łatwo tracą znaczenie i sens.
5. Controllerzy muszą umieć oceniać menedżerów i rozpoznać właściwy sposób interakcji z nimi. Dotyczy to zarówno ich kompetencji merytorycznych jak i preferencji, a także nastawienia. Oznacza to, że same umiejętności analityczne controllera nie są wystarczające. „Logika i psychologia”, umiejętności twarde i miękkie są tak samo ważne.
6. Controllerzy muszą umieć się odpowiednio komunikować. Storytelling jest dzisiaj ważną kompetencją. Kto jako controller nie potrafi przekazać swojego przesłania, ten ponosi porażkę.
7. Controllerzy muszą być niezłomni i wytrwali. Pomimo roli partnera biznesowego muszą być odporni na naciski oraz neutralni wobec menedżerów, a w przypadku konfliktu mieć twardy kręgosłup. Ważne, aby nawet w trudnych sytuacjach controllerzy wykazywali się tolerancją dla niejednoznaczności, wytrwałością i nieustępliwością.

W tym miejscu jeszcze raz trzeba podkreślić, że nie każdy indywidualny controller musi wykonywać każdy zestaw zadań. Oznacza to również, że nie muszą opanowywać wszystkich kompetencji. Zamiast tego ważne są rozwój profili kompetencyjnych specyficznych dla konkretnych ról controllerów oraz ścisła współpraca z innymi controllerami i innymi działami/osobami wspierającymi zarządzanie np. ze specjalistami IT, księgowymi, menedżerami ds. zrównoważonego rozwoju i Data Scientists, którzy nie są organizacyjnie przypisani do controllingu. Myślenie konkurencyjne szkodzi wszystkim zaangażowanym. Tylko współpraca czyni controllerów skutecznymi.

Cel controllingu

Nasze społeczeństwo stoi przed poważnymi wyzwaniami. Pokonamy te wyzwania tylko wtedy, gdy firmy i duże organizacje będą działać racjonalnie i szybko dostosowywać się do złożonego, ciągle zmieniającego się otoczenia. Właśnie dlatego potrzebny jest controlling jako długoterminowa i wszechstronna perspektywa, która koncentruje się na zrównoważonym osiągnięciu celów.

Każdy, kto chce, aby firmy spełniały liczne wymagania zmiennego, niepewnego, złożonego i wysoce niejednoznacznego otoczenia gospodarczego (VUCA), każdy, kto dąży do walki z irracjonalnością i krótkowzrocznością, a więc opowiada się za zrównoważonym rozwojem, szerszą cyfryzacją, lepszą adaptacyjnością i odpornością, musi przekształcić te zagadnienia w zrównoważone, racjonalne zarządzanie firmą, wykorzystując w szczególności zasady controllingu opisane w niniejszym dokumencie. Dobry, ciągle ewoluujący controlling jest ważniejszy niż kiedykolwiek.



Revised version, as at: March 2023

Authors: Jens Bieniek, Christoph Binder, Siegfried Gänßlen, Christina Keindorf, Heimo Losbichler, Peter Petrin, Utz Schäffer (editorship), Pauline Seidermann, Klaus Schubert, Jürgen Weber and Detlev Zillmer. This document builds on the first formulation of the Perspective published in 2013, on which Rita Niedermayr and Lukas Rieder also participated as co-authors.

Tłumaczenie na język polski: dr Tomasz M. Zieliński, czerwiec 2024

International Controller Association (ICV)
Münchner Str. 8 | D-82237 Wörthsee | Phone +49 (0) 8153-889 74-20
verein@controllerverein.de | www.controllerverein.com

International Group of Controlling
Engelastr. 25 | CH-9010 St. Gallen | Tel.: +41 (0) 71-244 93 33
info@igc-controlling.org | www.igc-controlling.org

Kiedy w dokumencie jest mowa o controllerach, zawsze mamy na myśli controllerów dowolnej płci.