

O controllingu, dinozaurach i sprawności bojowej

autor: RADOSŁAW KOZIEJA



Armia USA to jedna z największych organizacji działających na naszym globie. Jak każda firma, ma wyznaczone cele, które realizuje i których efektywność jest mierzona i oceniana. Choć możemy sobie wyobrazić wiele miar i ocen skuteczności, to z punktu widzenia controllingu i finansów jest jedna

najważniejsza miara ekonomiczna – T3R (*Tooth to Tail Ratio*). Wskaźnik ten określa stosunek kosztów i nakładów na bezpośrednio siły operacyjne do kosztów logistyki, wsparcia itp. Pozwala monitorować i utrzymywać we właściwych proporcjach nakłady na skuteczność bojową (skuteczność

kąsania) do całego zaplecza (tułowia i ogona). Dobrym przykładem dla zilustrowania tego wskaźnika może być jeden z największych drapieżników, jakie chodziły po Ziemi – T. Rex. Niepokonany gad o olbrzymich szczękach, posiadający bardzo skuteczne uzębienie i niemający w swoich czasach god-

labirynty CONTROLLINGU

nych przeciwników, a pozbawiony ogona... upada. Krótko mówiąc, armia USA mierzy wydatki na uzębie i skuteczność, z jaką jest go w stanie używać, w stosunku do ogona, który jej ciąży, ale oczywiście bez którego ciężko byłoby funkcjonować.

Gros wynalazków i technologii, jakie powstały ostatnimi czasy, zawdzięczamy przemysłowi zbrojeniowemu. Czy zatem controlling może czerpać z tego dobrodziejstwa?

Dlaczego więc nie pokusić się o stworzenie podobnego wskaźnika, co T3R w stosunku do oceny efektywności controllingu – CT3R (*Controlling Tooth to Tail Ratio*)? Uzbroimy nasz controlling w „szczękę”, która będzie w stanie mierzyć się z wszystkimi wyzwaniami. Sama szczęka będzie jednak mało użyteczna bez uzębienia. Pozwolę sobie zatem zdefiniować te zęby, które powinniśmy w niej wyhodować, aby niczym T. Rex nie obawiać się przeciwników.

Pierwszy ząb – dobór odpowiednich miar i wskaźników

Wyobraźmy sobie sytuację, w której oceniamy dwie firmy. Na pierwszy rzut oka widzimy (tabela 1), że firma A zdecydowanie przewyższa firmę B, ale czy takie „suche spojrzenie” pokaże stan faktyczny i pozwoli odnaleźć przyczyny?

Oczywiście jest to obraz niewystarczający, który nie niesie zbyt wielu informacji. Wprawdzie widzimy suche fakty, ale tego typu przedstawienie danych nie da nam odpowiedzi o przyczynach. Wiemy „co”, ale nie wiemy „dlaczego”. Analizując tylko dane finansowe,

TABELA 1. Szybkie spojrzenie: która firma jest lepsza?

Źródło: Codec Polska.

	Firma A	Firma B
Zwrot dla akcjonariuszy	7,9%	0,0%
Rentowność kapitału	10,2%	2,4%
Rentowność aktywów	8,0%	4,5%
Rentowność gotówki	6,6%	3,2%
Wzrost sprzedaży	8,9%	1,1%
Wzrost zatrudnienia	2,0%	0,0%
Sprzedaż na pracownika	169 900 zł	126 100 zł
Przychód na pracownika	5700 zł	1900 zł

TABELA 2. Poprawne spojrzenie: dlaczego firma A jest lepsza?

Źródło: Codec Polska.

	Firma A	Firma B
Wskaźnik zadowolenia klientów	90	75
Ilość reklamacji	5	20
Dostawy w terminie	95%	70%
Rotacja zatrudnienia	5%	20%
Wskaźnik satysfakcji pracowników	90%	70%
Realizacja budżetu	105%	70%
Prognoza realizacji do końca roku	100%	?%

możemy często dojść do błędnych czy niekompletnych wniosków. Jeżeli chcemy czymś sterować, powinniśmy znać przyczyny danego stanu rzeczy. Potrzebujemy zatem dodatkowych danych, które pozwoliłyby nam na szersze spojrzenie na problem. Miary powinny uwzględniać zatem czynniki niefinansowe (tabela 2), mające wpływ na wynik, połączone z wynikami finansowymi, żeby nie tylko dawać suche fakty, ale też obrazować zależności przyczynowo-skutkowe.

Oczywiście należy też pamiętać, aby dobierając wskaźniki, powią-

zać je z celami firmy na wszystkich poziomach i w miarę możliwości odzwierciedlać zależności pomiędzy nimi. Pozwoli nam to mierzyć stopień realizacji strategii firmy, a tym samym uzasadni sensowność istnienia danego wskaźnika.

Drugi ząb – dopasowanie do sposobu wykorzystania

Kluczowe znaczenie dla wartości biznesowej procesów analitycznych ma odróżnienie pomiaru od oceny. O ile pomiar wyników powinien być możliwie dokładny, szczegółowy oraz wyrażony



Fot. CODEC

Radosław Koziejka

Prezes zarządu Codec Polska, ekspert z zakresu budżetowania i controllingu finansowego.

w bezwzględnych miarach, takich jak ilości, waluty itp., o tyle ocena wyników powinna być wyrażona we względnych wskaźnikach pozwalających na rzetelną ocenę efektywności.

W tabeli 3 widzimy cztery jednostki biznesowe (A, B, C, D), których analiza tylko pod kątem pomiaru względem np. sprzedaży i marży mogłaby wskazywać na firmę B jako tę najlepiej realizującą swoje cele. Kiedy jednak dokonamy głębszej analizy, może się okazać, że wpływ na taką sytuację mają wydarzenia jednorazowe (pozytywne lub negatywne) czy też różnice w potencjale jednostki albo danego rynku. Może się okazać, że firma, która wypracowała największą sprzedaż w porównaniu do swojej konkurencji wypada słabo, podczas gdy ta teoretycznie najgorsza jest liderem na swoim trudnym rynku. Oddział firmy z małej miejscowości też będzie miał inne wyniki niż znajdujący się w najlepszej lokalizacji dużego miasta. Dlatego przy szacowaniu pozycji warto spojrzeć szerzej na zagadnienie rynku i uwarunkowania, wprowadzając oceny ważne uwzględniające kluczowe czynniki sukcesu, jak np. koniunktura, pozycja w grupie, potencjał ekonomiczny itp.

Należy też pamiętać, żeby specjalnie traktować wskaźniki wykorzystywane jako cele, gdyż same w sobie stanowią miarę realizacji strategii czy też ocenę.

Trzeci ząb – spójność

Jednoznaczne i wspólne pojmowanie przedmiotu, o którym mówimy, jest uniwersalną zasadą efektywnej komunikacji. Najlepsze miary i wzorce mogą zostać podważone, gdy podczas spotkania prezentujemy teoretycznie te same dane, mówimy o teoretycznie tych samych rzeczach, a jednak wyniki różnią się diametralnie. Jeden wzorzec prawdy powinien być kluczową zasadą, którą powinniśmy się kierować podczas wdrożenia procesu pomiaru czy to w samym controllingu, czy – co ważniejsze – w organizacji. Ten sam wskaźnik powinien być jednakowo rozumiany i wyliczany w ramach całej organizacji.

Dlatego przygotowanie jednolitego słownika wskaźników, jednoznacznie rozumianych przez właścicieli procesów, powinno być jednym z pierwszych etapów wdrożenia. Należy jednak pamiętać, że definicje i słowniki zużywają się równie szybko, więc wymagają pielęgnacji i konserwacji, a każda taka zmiana powinna być komunikowana wszystkim uczestnikom procesu. W związku z tym definicje wskaźników muszą być łatwo dostępne dla wszystkich odbiorców.

Koniecznym jest pamiętać, że jeżeli wykorzystujemy ten sam wskaźnik w różnych obszarach organizacji, to powinien on mierzyć dokładnie te same wartości.

Czwarty ząb – odpowiednia dokładność

W przeciwieństwie do księgowości, gdzie mała niedokładność może mieć bardzo negatywne konsekwencje, w controllingu powinniśmy patrzeć z perspektywy kryterium istotności. Co należy rozumieć pod tym pojęciem? Powinniśmy osiągnąć równowagę pomiędzy dokładnością, czasem uzyskania informacji a kosztem ich uzyskania. Koszt monitorowania zbyt szczegółowego wskaźnika może być bardzo wysoki, a świadoma niedokładność lub tolerancja wyliczenia wskaźnika może znacznie poprawić jego jakość. Zbyt szczegółowy wskaźnik jest bardziej narażony na utratę jakości lub porównywalności w czasie.

Metody wyliczania wskaźników mogą także generować rezultaty sugerujące błędne decyzje. Przykładowo, kiedy chcemy alokować wszystkie koszty, na pewnym etapie może się okazać, że rentowne produkty po doliczeniu np. kosztów ogólnego zarządu stają się nierentowne. Przykładów może być wiele, dlatego celem tworzenia miar i wskaźników nie powinna być perfekcyjność, tylko dopasowanie do procesu decyzyjnego.

Piąty ząb – trwałość

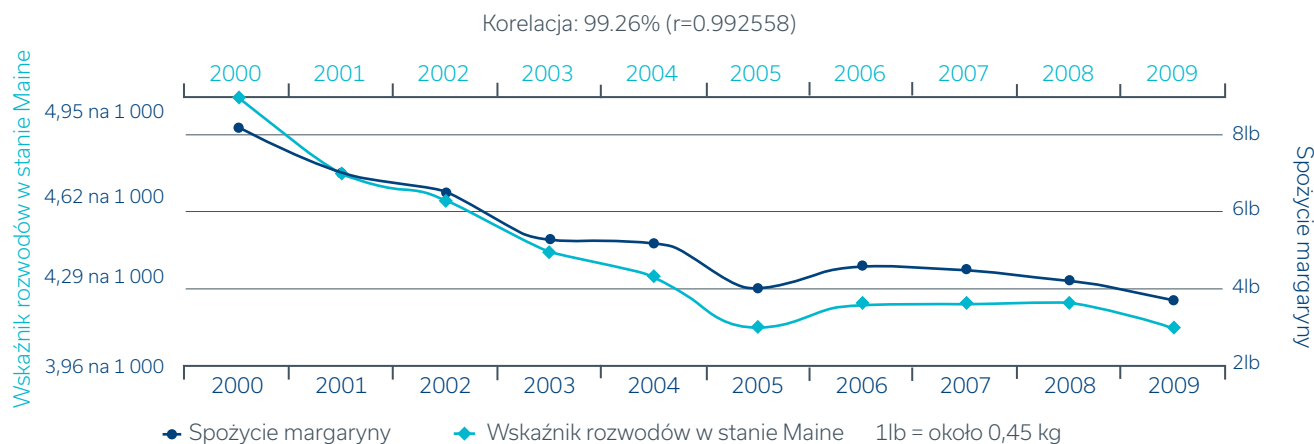
Metodyka pomiaru i wyliczenia wskaźników powinna gwarantować ich ciągłość w czasie. Wyobraźmy sobie dość

TABELA 3. Pomiar i ocena w analizie procesów i wyników. Źródło: Codec Polska.

JEDNOSTKA	SPRZEDAŻ	MARŻA	MARŻA%	Δ MARŻY	POZYCJA
A	120	60	50%	+5%	1
B	250	150	60%	0%	2
C	150	120	66%	-10%	3
D	130	40	30%	+10%	4

labirynty CONTROLLINGU

RYSUNEK 1. Korelacja wskaźnika rozwodów w Maine ze spożyciem margaryny. Źródło: tylervigen.com.



abstrakcyjną sytuację, w której co spotkanie mówimy o innych wskaźnikach. Pomijając już frustrację jego uczestników, którzy nie są w stanie nadążyć za zmianami, tracimy to, co najważniejsze, czyli możliwość porównania.

Dobrze zaprojektowany wskaźnik powinien zatem (w miarę możliwości) wykazywać się dużą odpornością (niezależnością) zarówno na zmiany organizacji, jak również na zmiany otoczenia.

Obserwacja trendów lub korelacji może dawać znacznie lepsze efekty niż szczegółowa analiza sytuacji firmy lub wartości pojedynczego wskaźnika w danym momencie. Oczywiście i w tym przypadku trzeba być czujnym, żeby z faktu korelacji w czasie pewnych wskaźników nie wyciągać automatycznie związków przyczynowo-skutkowych. Przykładem „pozornej korelacji” (to także nazwa projektu – *Spurious Correlations* – prowadzonego przez Tylera Vigena) jest związek pomiędzy wskaźnikiem rozwodów w stanie Maine a spożyciem margaryny – korelacja ponad 99% (**rysunek 1**). Podczas wizyty w Maine może warto się zastanowić,

czy aby na pewno chcemy zjeść margarynę? Analizujemy, sprawdzamy, ale jednoznacznie nie przypisujemy do skorelowanych zmiennych przyczyn i skutków, żebyśmy nie doszli do błędnych wniosków.

Szósty ząb – wykonalność

Nawet najlepiej zaprojektowane wskaźniki nie przyniosą żadnej wartości, o ile ich wyliczenie w wystarczająco efektywny sposób nie będzie możliwe. Dlatego kluczowe jest, żebyśmy przed przystąpieniem do projektowania wskaźnika sprawdzili dostępność danych źródłowych i możliwość ich pozyskiwania w przyszłości. Jeżeli czegoś nam brakuje, nie bniemy w tym kierunku – kiedy dane będą już dostępne, zawsze będziemy mogli rozwijać nasze analizy.

Pamiętajmy, że w praktyce każdy system, który bazuje na zbieraniu danych od ludzi, wcześniej czy później napotka problemy – w mniejszej lub większej skali. Człowiek jest najbardziej zawodnym elementem procesu. Jeżeli chcemy mieć pewność regularnego, sprawnego raportowania, powinniśmy bazować na danych, które

są pozyskiwane automatycznie. Kiedy zabraknie osoby kluczowej, np. właściciela procesu, cały system przestaje działać. Przykładowo jeśli zbieram dane od 100 osób, to prawdopodobieństwo, że kogoś zabraknie (choroba, spotkanie), wzrasta proporcjonalnie do liczby osób zaangażowanych w proces. Każde takie zachwianie powoduje, że zaczyna korodować jakość i zaufanie do danych, a z czasem to powoduje, że system przestaje być używany.

Ważnym będzie nam pozyskać dane, które są rejestrowane automatycznie, np. przez systemy informatyczne niż dane bazujące na innych źródłach, których jakość może być niestabilna, a dostępność w długim okresie bardzo trudna do uzyskania.

Siódmy ząb – wyjście poza dane historyczne

Często w naszej pracy skupiamy się na obszarze historii. O tym, co się wydarzyło, jest nam najprościej rozmawiać, ponieważ mamy dane, zdarzenia i z łatwością możemy rozpamiętywać, jak działania (bądź ich brak) przełożyły się na wynik. Niestety nasz wpływ na coś, co się wydarzyło, jest zerowy –

nie możemy się cofnąć w czasie, żeby coś poprawić czy podjąć inną decyzję.

Nasze otoczenie jednak się zmienia, zmienia się rynek, konkurencja, zostają wprowadzone nowe regulacje, zmieniają się dostawcy. Nasza misja i cel są w oddali, jednak droga do nich jest kręta i wyznaczana przez czynniki rynkowe. Dążenie do realizacji strategii firmy wymaga od nas wprowadzenia pewnych elementów, które pozwolą nam przewidywać przyszłość i elastycznie reagować na zmiany na rynku.

Rozwiązaniem może być tu wprowadzenie koncepcji *Enterprise Performance Management* czy też, wracając do samych wskaźników, po prostu modeli bazujących na koncepcji wskaźników wyprzedzających: *Leading Performance Indicators* – LPI. W odróżnieniu od tradycyjnych KPI, ukazujących jedynie dane historyczne, tego typu podejścia pozwalają na aktywne działania. Prosty przykładem obrazującym ideę wskaźników wyprzedzających jest mierzenie np. skuteczności sprzedaży jako stosunku procesów sprzedaży zakończonych w danym okresie do średniej z ostatniego roku. Taki wskaźnik pozwala z wyprzedzeniem analizować zmiany popytu na ofertę firmy.

Ósmy ząb – odpowiednia prezentacja

Dopiero teraz, na samym końcu, powinniśmy skupić się na właściwej prezentacji. Właściwa – to znaczy obejmująca wcześniej „wyhodowane zęby”. Zobaczmy na niej nie tylko, co się wydarzyło, ale będziemy też w stanie zobaczyć przyczyny aktualnej sytuacji, jaki jest trend, jakie mamy plany na przyszłość, jak wyglądamy na tle innych, a co najważniejsze, otrzymamy informacje, jakie działania podjąć.

Informacje te powinny być dostarczane w dopasowany sposób do poszczególnych użytkowników czy ich grup, w oczekiwanym czasie i niezależnie od miejsca – o ile istnieje taka potrzeba. Dodatkowa kwestia, o której można napisać oddzielne publikacje (zresztą jak i na każdy z pozostałych punktów), to przedstawienie informacji w formie graficznej. Choć stosuje się tu wiele praktyk, to należy w tym zakresie posługiwać się zdrowym rozsądkiem, ponieważ technologia i tak przychodzi z pomocą, dostarczając gotowe szablony prezentacyjne, nad którymi pracują armie ekspertów i projektantów wielu międzynarodowych korporacji.

Controlling Tooth to Tail Ratio

Niezależnie, jakich wskaźników użyjemy, żeby określić efektywność naszej organizacji, powinniśmy pamiętać o odpowiednim osadzeniu „naszych zębów”. Brak jednego z nich może spowodować, że nawet najlepsza koncepcja controllingu legnie w gruzach po pierwszym zmierzeniu się z rzeczywistością. Nasze podejście do budowania koncepcji controllingu, miar i wskaźników powinniśmy realizować w ustalonej, rozsądnej kolejności, aby w naszej szczęście wystarczyło miejsca na najważniejsze zęby. Pamiętajmy, że nasz ósmy ząb – „mądrości” – a szczególnie możliwości, jakie stwarzają systemy informatyczne, to tylko dodatek i jeśli zostanie nieumiejętnie „osadzony”, często może nam dostarczyć

sporo bólu i niepotrzebnego urazu na przyszłość. Rozwiązania *Business Intelligence* i *Enterprise Performance Management* mogą stanowić bardzo użyteczną broń w rękę controllingu, radykalnie zmieniając postrzeganie działu, osób i zwiększając sterowność organizacji, jednak trzeba je w odpowiedni sposób dobrać i wdrożyć. Oczywiście dostawcy będą się prześcigać w udowadnianiu, który software jest najlepszy i jakie korzyści osiągniemy. Jeżeli jednak oprogramowanie nie będzie wspierało naszej strategii i nie będzie dopasowane do naszych potrzeb – nie odniesiemy żadnych korzyści poza uwikłaniem się w projekt.

Przed wszystkim pamiętajmy o celowości i strategii. To, co robimy, powinno przybliżać nas do osiągania naszej misji i zbliżać do perfekcji w tym, w czym jesteśmy najlepsimi i gdzie leży nasza przewaga konkurencyjna. Choć cały czas odwołuję się do przykładu z zębami największego drapieżnego gada, jakim był T. Rex, zwróćmy uwagę, żeby nasze zęby osadzić w miejscach dla nas faktycznie strategicznych. Jeżeli uznamy, że naszą główną przewagą jest „ogon” (naszym zapleczem wygrywamy z konkurencją), wyhodujemy nasze zęby na ogonie – tak ewoluował inny z wielkich gadów – stegozaur. Pamiętajmy, że zwrot z inwestycji w oprogramowanie wspomagające controlling zależy od stopnia, w jakim jesteśmy w stanie skutecznie wykorzystać do własnych potrzeb. ▀

