

Krzysztof Nowosielski

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

KIERUNKI USPRAWNIANIA PROCESÓW CONTROLLINGU

Streszczenie: W artykule przybliżono istotę procesowego podejścia do identyfikacji funkcji controllingu w przedsiębiorstwie, opierając się na przykładzie procesu budżetowania. Wskazano możliwe kierunki doskonalenia procesów controllingu z wykorzystaniem nowoczesnych koncepcji zarządzania zorientowanych na zmianę. W szczególności przybliżono kwestię wprowadzania zmian w obszarze controllingu w drodze dostosowania, doskonalenia, przeprojektowania i przeobrażenia.

Słowa kluczowe: procesy controllingu, podnoszenie sprawności controllingu, koncepcje zarządzania zorientowane na zmianę.

1. Wstęp

Nowe koncepcje zarządzania z reguły biorą swój początek w zmieniających się warunkach funkcjonowania przedsiębiorstw. Stabilność otoczenia jednostek gospodarczych niejako cementuje i utrwala stosowane rozwiązania, a brak tej stabilności, szczególnie widoczny dziś pod postacią rosnącej konkurencyjności na arenie międzynarodowej, wyzwała impulsy do wprowadzania zmian. Zmiany te można zdefiniować jako nowe rozwiązania, z reguły lepsze od starych, które z założenia mają przynieść przedsiębiorstwom korzyści ekonomiczne i umożliwić ich dalsze funkcjonowanie. Ujmując problem bardziej szczegółowo, można stwierdzić, iż konieczność wprowadzania zmian w organizacjach wynika ze zmienności samej organizacji (devaluacji dotychczasowych rozwiązań i zasobów), zmienności warunków zewnętrznych i błędów w dotychczasowych rozwiązaniach [Strumiłło 2010, s. 179].

Jeszcze kilka lat temu w literaturze przedmiotu dominowało przekonanie, że to właśnie controlling będzie lekarstwem na brak racjonalności sterowania jednostką gospodarczą i motorem zmian usprawniających jej działanie (por. [Weber 2001, s. 39-40]). Dziś, obserwując rezultaty implementacji controllingu w przedsiębiorstwach, a także nowe kierunki rozwoju wiedzy na temat controllingu, można odnieść wrażenie, że to sam controlling wymaga „leczenia”. Coraz częściej, i na do-

datek zgodnie, praktyka i teoria zgłaszają potrzebę poddania ocenie i diagnozie oraz podniesienia sprawności funkcjonowania służb controllingu. W niektórych przypadkach chodzi o zwykłą redukcję etatów, w innych o rozwój funkcji planistyczno-kontrolnej (najchętniej kojarzonej z controllingiem) w drodze wprowadzania nowych koncepcji, metod i narzędzi, w tym technologii informatycznych.

W niniejszym artykule to właśnie controlling, jako specyficzna koncepcja zorientowana na zapewnienie racjonalności zarządzania, jest przedmiotem usprawnień, poddanym próbie wprowadzenia zmian o charakterze dostosowawczym, doskonalącym, a nawet przeobrażającym. Specyfika tej koncepcji polega na tym, że zadania controllingu przenikają poprzecznie obszary funkcjonalne przedsiębiorstwa, a w związku z tym na sprawność controllingu wpływać mogą w dużej mierze czynniki pochodzące spoza jego instytucjonalnej postaci (np. z różnych funkcji organizacyjnych, jak zaopatrzenie, produkcja, sprzedaż, kadry). W związku z poprzecznym charakterem funkcji controllingu w identyfikacji jego zadań posłużono się podejście procesowym.

Celem artykułu jest próba opisanie zadań controllingu językiem procesów oraz na tej podstawie wskazanie możliwych kierunków usprawnień tej koncepcji zarządzania¹.

2. Przesłanki usprawniania controllingu

Literatura przedmiotu szeroko opisuje aspekty funkcjonalne, organizacyjne i instrumentalne controllingu, poświęcając zbyt mało uwagi kwestiom pomiaru nakładów i efektów funkcjonowania, potrzebie podnoszenia jego sprawności czy nawet zasadności wdrażania. Tymczasem coraz więcej specjalistów, szczególnie praktyków, podważa przydatność controllingu w procesie racjonalizacji zarządzania, zauważa potrzebę redukcji stanowisk controllingu, argumentując to wysokimi kosztami utrzymania tych służb, brakiem przełożenia na wynik finansowy, słabą wydajnością pracy czy niską jakością świadczeń. Wśród teoretyków i praktyków pojawiają się nawet głosy podające w wątpliwość jakiegokolwiek korzyści płynące z wdrażania controllingu i sugerujące całkowite odejście od stosowania niektórych narzędzi, np. budżetowania operacyjnego, jako usztywniającego funkcjonowanie organizacji. Jest to o tyle intrygujące, iż w praktyce controlling ma za zadanie wspomagać, ale także usprawniać działanie komórek organizacyjnych przedsiębiorstwa (ośrodków odpowiedzialności), gdy tymczasem okazuje się, że sam wymaga wprowadzania zmian i to często gruntownych. Jedną z przyczyn takiego stanu rzeczy może być brak jasno zdefiniowanych celów controllingu [Amshoff 1993, s. 441]. Z kolei jak zauważa H.J. Vollmuth, usprawnianie controllingu jest konieczne i powinno przebiegać w duchu koncepcji *lean*, czyli prowadzić do tzw.

¹ Projekt został sfinansowany ze środków Narodowego Centrum Nauki – numer grantu NN115 405940.

szczupłego controllingu, poprzez modyfikację jego organizacji, zadań i instrumentów [Vollmuth 2007, s. 206-207].

Jak wynika z własnych obserwacji autora, przesłanki obecnej, niskiej sprawności controllingu mogą wynikać z wielu czynników, np. z:

- jego fragmentarycznego ukierunkowania głównie na funkcje, a nie na procesy i projekty²,
- preferowania (a nawet fetyszyzowania) aspektów ilościowych (tzw. twardych), a zaniedbywania jakościowych (tzw. miękkich),
- braku instrukcji czy innej dokumentacji regulującej cele, zadania, organizację i narzędzia controllingu w przedsiębiorstwie,
- tworzenia funkcji controllingu w następstwie wdrożenia i w oparciu o ścisłe ramy systemów informatycznych (unazędziwienie controllingu), gdy tymczasem to funkcjonalność controllingu powinna determinować zakres wdrożenia narzędzi komputerowych,
- zaniechania działań weryfikujących zasadność realizacji szczegółowych zadań controllingu (problem szczególnie widoczny w obszarze raportowania, gdzie dużej liczbie nowych raportów nie towarzyszą redukcje zbędnych sprawozdań),
- niskich nakładów na doskonalenie kadry controllingu w kierunku nowoczesnie zorientowanych koncepcji zarządzania, np. poprzez ciągłe dążenie do wprowadzania zmian, orientacji na klienta wewnętrznego, jakości procesów i ich efektów, poszukiwania oszczędności w „szczupłym” podejściu do organizacji,
- niezrozumienia istoty controllingu przez naczelne kierownictwo, które nie kierowało się względami merytorycznymi w procesie wdrożenia tej koncepcji,
- odrzucenia i braku współpracy ze strony innych komórek organizacyjnych, w tym np. służb finansowo-księgowych czy kierownictwa centrów odpowiedzialności.

Wymienione czynniki mogą prowadzić do utrwalenia, często złych, praktyk controllingu, a nawet do zmiany nastawienia środowiska nauki i praktyki (z jeszcze obecnie pozytywnego na negatywne) w stosunku do zasadności stosowania i propagowania wiedzy na temat tej koncepcji zarządzania.

3. Procesy controllingu jako przedmiot wprowadzania usprawnień

Horizontalne spojrzenie na organizację, odwrotnie do wertykalnego, oznacza „myślenie procesami, a nie funkcjami”, co ułatwia i usprawnia zarządzanie przedsiębiorstwem. Wśród zwolenników takiego ujęcia panuje przekonanie, że każda organizacja jest na tyle efektywna, na ile efektywne są jej procesy [Rummler, Brache 2000, s. 76]. Według G.A. Rummlera i A.P. Brache’a to właśnie w procesach

² Co prawda w ostatnim czasie rozwija się controlling procesów i projektów, ale nadal pozostaje w cieniu controllingu funkcjonalnego. Ponadto controlling procesów nie został jeszcze wyposażony w specyficzne narzędzia i jest zmuszony korzystać z instrumentów controllingu funkcjonalnego.

tkwią największe możliwości usprawnienia funkcjonowania przedsiębiorstwa, przede wszystkim dlatego, że podejście takie pozwala lepiej zrozumieć funkcjonowanie organizacji [Rummler, Brache 2000, s. 95]. Spojrzenie na przedsiębiorstwo z innej perspektywy niż z punktu widzenia powiązań hierarchicznych może w zdecydowany sposób poprawić skuteczność zarządzania organizacją jako całością. W tradycyjnym podejściu do organizacji, z przewagą zależności liniowych czy funkcjonalnych, kryją się częste problemy braku komunikacji wewnętrznej, negatywnie wpływające zarówno na sprawność poszczególnych działów, jak również na możliwości koordynacji działań przez kierownictwo średniego i wyższego szczebla zarządzania. Prowadzić może to do sytuacji, w której optymalizacja na poziomie działów skutkuje pogorszeniem wyników przedsiębiorstwa jako całości (tzw. suboptymalizacja) [Rummler, Brache 2000, s. 33].

Proces jest ciągiem powiązanych ze sobą działań, które doprowadzają do przekształcenia wszelkich nakładów na produkt procesu [Manganelli, Klein 1998, s. 28]. Podobnie precyzuje ten termin T. Pszczołowski, według którego proces można potraktować jako fragment toku zdarzeń, powiązanych przyczynowo [Pszczołowski 1978, s. 185]. Szczególnie bogata jest paleta definicji procesu gospodarczego, które w odróżnieniu od podejścia ogólnego zwracają uwagę na jego aspekt pragmatyczny. Interesująco zagadnienie to opisuje P. Grajewski: procesem można nazwać każdą czynność lub zbiór czynności, w wyniku których z pewnej wartości początkowej, czyli nakładu (kosztu) otrzymujemy rezultat, który w istocie jest nakładem przekształconym i wzbogaconym o wartość dodaną stanowiącą wynik procesu [Grajewski 2003, s. 104]. W przytoczonych definicjach nie podaje się istotnej cechy każdego procesu, a szczególnie procesu gospodarczego (zwanego też biznesowym). Chodzi o to, że rezultat (efekt) procesu jest adresowany do konkretnego klienta, którego wymagania i oczekiwania, a także satysfakcja z otrzymanego efektu stają się podstawą doskonalenia procesu.

Procesy gospodarcze są podstawą orientacji procesowej, której pozostałymi zasadniczymi wyróżnikami (komponentami) są:

- orientacja na klienta (wewnętrznego i zewnętrznego),
- orientacja na wynik i wartość,
- orientacja na pracownika, na pracę zespołową, decentralizację i kompetencje,
- orientacja na uczenie się,
- orientacja na zmianę [Schmelzer, Sesselman 2003, s. 6-7; Stöger 2005, s. 1-4].

Orientacja procesowa jest z kolei podstawą wielu koncepcji i metod zarządzania, np.: kompleksowego zarządzania jakością (Total Quality Management) czy zarządzania jakością wg normy ISO 9000 oraz strategicznej karty wyników (*balanced scorecard*). Orientacja procesowa kształtuje też koncepcje i metody restrukturyzacyjne, np. koncepcję szczupłych organizacji (*lean organization*) czy reorganizacji procesów gospodarczych (*business process reengineering*).

Procesy występują w każdej sferze funkcjonowania przedsiębiorstwa, zarówno wykonawczej, jak i regulacyjnej. Można więc przyjąć, że funkcje controllingu mo-

gą również zostać zapisane w ujęciu procesowym i stać się przedmiotem szeroko rozumianego usprawniania. Identyfikacja obszaru controllingu nie musi ograniczać się do wskazania jego celów i zadań, formy instytucjonalnej oraz miejsca położenia w strukturze organizacyjnej. Można natomiast podjąć próbę zapisania zadań realizowanych przez służby controllingu pod postacią procesów, a idąc dalej, sporządzić mapę wszystkich procesów controllingu. Ponadto wyeksponowanie procesów controllingu, w świetle problemu jednoznacznego jego zdefiniowania w literaturze przedmiotu, może ułatwić ich identyfikację w przedsiębiorstwie.

Najogólniej rzecz ujmując, procesy controllingu powinny przedstawiać sposób działania systemu controllingu, który jako specyficzne narzędzie w rękach kadry kierowniczej przenika poprzecznie obszary funkcjonalne przedsiębiorstwa, a w związku z tym ma też wiele punktów styczności z zakresem zadaniowym komórek wspomaganych, szczególnie w sferze planowania i kontroli działalności. Warto zauważyć, że nawet w przypadku przedsiębiorstw, w których controlling występuje w formie instytucjonalnej, np. sekcji czy działu realizującego określone zadania, zasięg jego działania wykracza poza przyjęte ramy organizacyjne. Budżetowanie może przecież stanowić zadanie controllingu, ale odbywa się dla konkretnych pionów (komórek) organizacyjnych i przy aktywnym udziale kadry kierowniczej tych pionów (komórek), co oznacza, że ona również bierze udział i ma wpływ na ogólną sprawność controllingu (rys. 1). Sprawność controllingu zależy więc od wielu czynników pochodzących ze środowiska jego funkcjonowania, a więc spoza jego instytucjonalnej postaci (np. z różnych obszarów funkcjonalnych jednostki gospodarczej). Niska jakość i zakres informacji oferowanej przez controlling kadrze kierowniczej nie muszą być wynikiem słabo rozwiniętej funkcji raportowania, ale może świadczyć na przykład o niskiej użyteczności informacji pochodzącej z systemu finansowo-księgowego (np. brak ujęcia kosztów według typów działalności, sprzyjającego identyfikacji miejsce powstawania kosztów). Podejście procesowe do funkcji controllingu w przedsiębiorstwie może w tym względzie pomóc wskazać nie tylko rodzaj, ale także źródło pochodzenia problemów, co jest podstawą wszelkiego rodzaju usprawnień.

Punktem wyjścia identyfikacji procesów controllingu powinno być więc zdefiniowanie zadań przed nim stawianych. Według autora niniejszego opracowania jednak nie musi to być lista ogólnie przyjętych w literaturze zadań. Nie musi, ponieważ doskonalenie controllingu powinno odbywać się w warunkach jego realizacji w konkretnym przedsiębiorstwie, ale także w zakresie, który wymaga wprowadzania działań racjonalizatorskich³. Więc jeśli w danej jednostce gospodarczej controlling boryka się z problemem sprawnego raportowania, to właśnie to zadanie można jako pierwsze rozpisać w ujęciu procesowym i potraktować jako obiekt do-

³ Oznacza to, że uprzednio, w stosunku do etapu doskonalenia controllingu, należy przeprowadzić działania o charakterze oceniającym, umożliwiające np. określenie jakości, skuteczności czy wręcz efektywności działań (procesów) controllingu (por. [Nowosielski 2006, s. 81-88]).

skonalenia. Na rysunku 1 przedstawiono propozycję procesowego ujęcia typowego zadania, w którym udział bierze controlling (w sensie realizowanej funkcji), tj. budżetowania operacyjnego.

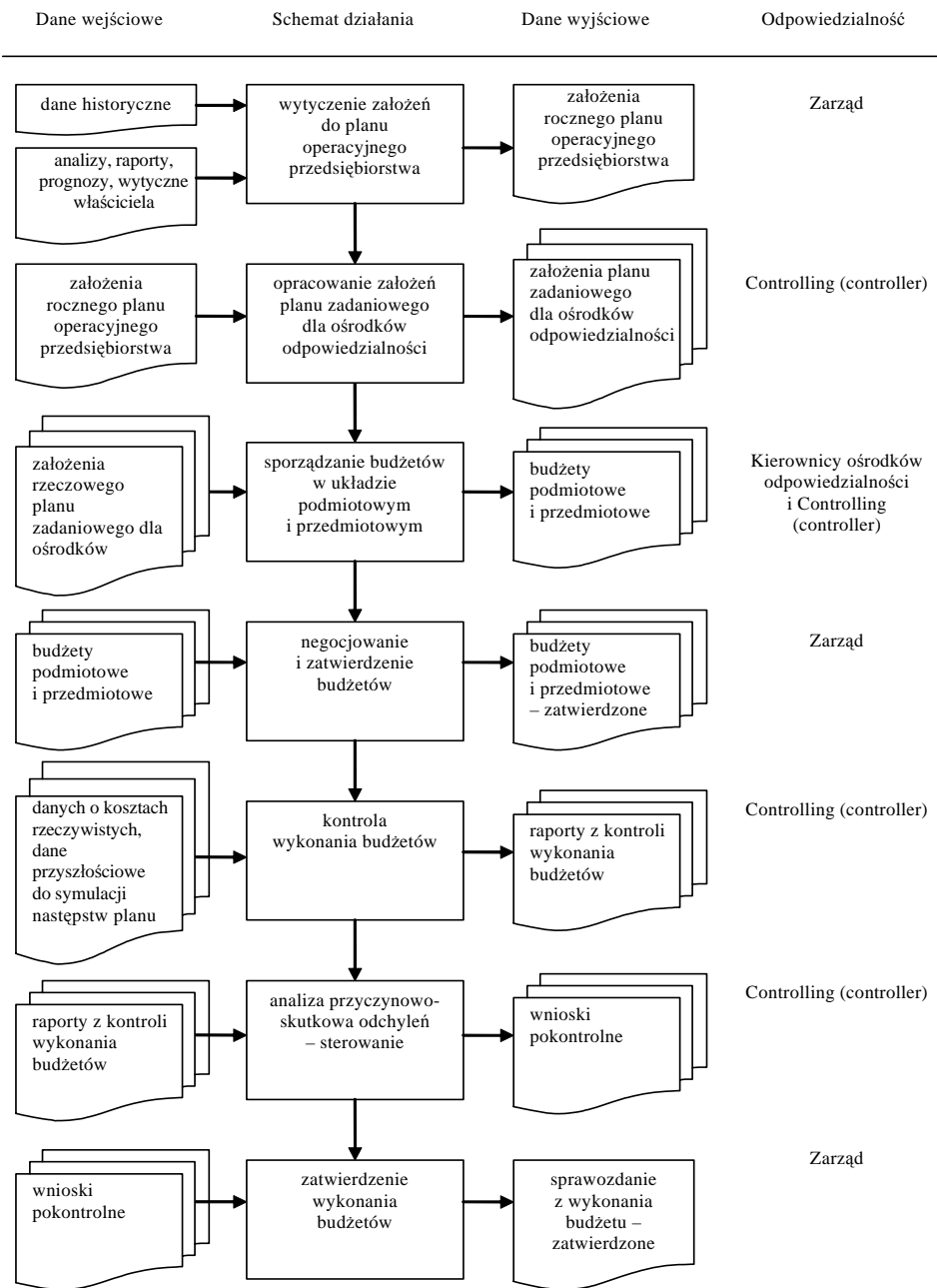
Propozycję tę należy potraktować jako przykład obrazujący istotę pomysłu zawartego w celu artykułu. Powstały schemat procesu ma charakter ideowy. Praktyczne zastosowanie procesowego ujęcia funkcji controllingu w przedsiębiorstwie powinno być poprzedzone przyjęciem określonych zasad identyfikacji procesów, dostępnych na przykład w literaturze z zakresu systemów zarządzania jakością (por. [Grudowski 2004]). Wzorzec schematu prezentowanego na rys. 1 zaczerpnięto właśnie z zasobów literatury i praktyki wdrożeń systemów zarządzania jakością, wskazując:

- działania występujące w ramach zidentyfikowanego procesu,
- wzajemne powiązania wskazanych działań,
- zasoby wejścia/wyjścia – udokumentowane treści wykorzystywane w ramach poszczególnych działań lub będące ich efektem,
- podmioty nadzorujące ich przebieg (ponoszące odpowiedzialność za dane działanie),
- ostatecznego klienta tego procesu, którym jest zarząd i kierownicy ośrodków odpowiedzialności.

Jak widać na rys. 1, w opisywanym procesie biorą udział także inne niż controlling podmioty, jak np. kierownictwo ośrodków odpowiedzialności czy zarząd. Jest to sytuacja specyficzna i jednocześnie typowa dla roli controllingu w organizacji. Korzystają one z efektu pracy controllingu, kończącego proces budżetowania.

Podejmowanie działań naprawczych, korygujących i usprawniających controlling to tylko jeden z argumentów, dla których warto podjąć próbę identyfikacji jego procesów. Warto zwrócić uwagę, że wskazanie i opisanie procesów controllingu w przedsiębiorstwie umożliwia ponadto:

- identyfikację roli controllingu w procesach sfery zarządzania (rozwiązują problem zdefiniowania controllingu),
- wskazanie szczegółowego zakresu odpowiedzialności za działania w ramach zidentyfikowanych procesów,
- wskazanie zakresu oraz wymagań jakościowych odnośnie dokumentacji źródłowej oraz wynikowej niezbędnej do realizacji poszczególnych działań,
- rozliczanie i premiowanie służb controllingu za realizację tych działań w ramach procesów, na które realnie mają wpływ,
- wskazania komórek organizacyjnych współrealizujących proces, a więc takich z którymi controlling musi utrzymywać ścisły kontakt i współpracować,
- opracowanie (uzupełnienie) dokumentacji regulującej pracę controllingu w przedsiębiorstwie (instrukcję controllingu, instrukcję budżetowania).



Rys. 1. Przykładowy proces controllingu – budżetowanie

Źródło: opracowanie własne.

Dużym ułatwieniem w zidentyfikowaniu funkcji controllingu w przedsiębiorstwie może być zgromadzenie i zapisanie wszystkich opisanych procesów na tzw. mapie procesów. To narzędzie zaczerpnięte z koncepcji zarządzania jakością sprzyjać może identyfikacji funkcji controllingu, a także wprowadzaniu zmian o charakterze usprawniającym w tym obszarze.

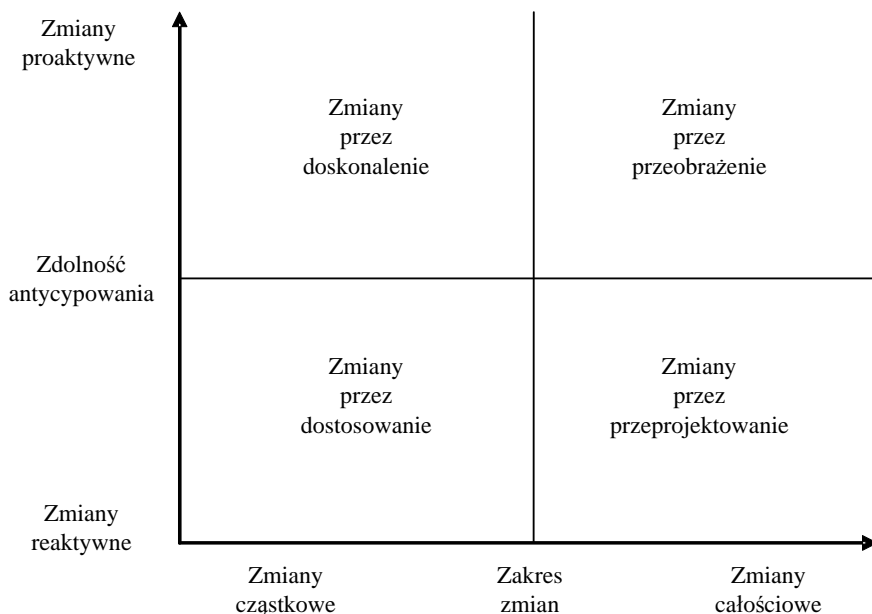
4. Identyfikacja możliwych kierunków usprawniania procesów controllingu

W wyznaczaniu kierunków usprawniania controllingu posłużono się koncepcjami zarządzania zorientowanymi na zmianę. Są to nowoczesne rozwiązania, negujące podejście statyczne w realizacji funkcji zarządzania i organizacji przedsiębiorstw i podkreślające potrzebę ciągłej adaptacji jednostki gospodarczej do obecnych, a nawet przyszłych warunków działania. Warto w tym miejscu podkreślić, że podejście dynamiczne, wpisane w wertykalne spojrzenie na organizację, jest charakterystyczną cechą procesowej orientacji przedsiębiorstwa (szerzej organizacji).

Kierunki możliwych usprawnień controllingu, w oparciu o istotę koncepcji zarządzania zorientowanych na zmiany, przedstawiono w sposób ideowy na rys. 2. Wyszczególnione rodzaje zmian zaprezentowane na rysunku wynikają z zastosowania ich podziału wg kryteriów [Strumiłło 2010, s. 181]:

- zakresu zmiany – od zmian niewielkich, polegających na cząstkowych modyfikacjach obiektu poddawanego zmianie (zmiany cząstkowe), do zmian o charakterze całościowym, wymagających szerokiej interwencji w sposób funkcjonowania danego obiektu (zmiany całościowe),
- zdolności antycypowania, a więc umiejętności przewidywania zmian – od tych, które wynikają raczej z potrzeby dostosowania danego obiektu do zmienionych warunków funkcjonowania (zmiany reaktywne), do takich, które biorą pod uwagę przyszłe, oczekiwane, warunki funkcjonowania i umożliwiają w ten sposób aktywne kreowanie przyszłego, pożądanego stanu obiektu (zmiany proaktywne).

Uniwersalność powyższej klasyfikacji gwarantuje możliwość odniesienia do dowolnego obiektu, w tym na przykład do składowych systemu controllingu. W przypadku tego ostatniego oznacza to, że zmianie poddawany może być każdy składnik obszaru funkcjonalnego (cele i zadania controllingu), instytucjonalnego (organizacja controllingu) i instrumentalnego (narzędzia controllingu) tej koncepcji. Ujęcie procesowe zadań realizowanych przez controlling umożliwia zidentyfikowanie poszczególnych działań, ale także wskazanie zbiorów danych wejściowych i wynikowych oraz zaangażowanych w ich tworzenie osób i klientów (odbiorców świadczeń) controllingu. Usprawnianie controllingu na bazie zidentyfikowanych procesów nie oznacza więc koncentracji wyłącznie na samym procesie, ale także na innych wymienionych elementach. W szczególności można wyróżnić cztery możliwe kierunki zmian w obszarze procesów controllingu.



Rys. 2. Rodzaje możliwych zmian w controllingu

Źródło: [Strumiłło 2010, s. 181].

1. Zmiany procesów controllingu poprzez dostosowanie. Zmiany wymagają jedynie niewielkich modyfikacji funkcjonowania controllingu. Mimo swoich rozmiarów są bardzo uciążliwe we wprowadzaniu w życie, co wynikać może z ich skali (problem identyfikacji zmiany), ale także ilości wystąpień. Należy zaznaczyć, że zmiany poprzez dostosowywanie, mimo pozornie niewielkiego znaczenia, tym bardziej powinny znaleźć odzwierciedlenie w realnie poczynionych modyfikacjach w sferze dokumentacyjnej, np. w instrukcji controllingu czy regulaminie organizacyjnym. Istotną rolę może odegrać wyszczególnienie osób realizujących poszczególne działania w procesach controllingu (rys. 1). Identyfikacja ta umożliwi rozdział odpowiedzialności za cały proces na podmioty wewnętrzne, w tym klientów controllingu (m.in. kierowników centrów odpowiedzialności realnie zaangażowanych właśnie w niektóre etapy tego procesu). Dzięki temu możliwe staje się wspólne, zespołowe, a nie tylko odgórne, narzucane, np. przez controlling centralny, modyfikowanie funkcji controllingu w przedsiębiorstwie. Zmiany procesów controllingu poprzez dostosowanie mogą dotyczyć np. metod analizy odchyleń czy formy lub zakresu informacyjnego raportów controllingowych w związku z wprowadzeniem nowych przekrojów analizy danych, kolejnych poziomów analitycznych ewidencji, nowych komórek organizacyjnych czy centrów odpowiedzialności.

2. Zmiany procesów controllingu poprzez przeprojektowanie. Zmiany te mają z kolei charakter całościowy, są niejako dostosowywaniem, ale na dużą skalę. Jak podaje J. Strumiłło, zmiany tego typu realizowane są pod presją czasu, obejmują całą organizację, a wynikają z mocnych nacisków otoczenia [Strumiłło 2010, s. 181]. Impulsem zmian controllingu w drodze przeprojektowania mogą być przeobrażenia całej jednostki gospodarczej, np. w wyniku zmiany właściciela czy połączenia spółek może pojawić się potrzeba całkowitej reorganizacji służb controllingu, włączając w to zmiany w organizacji oraz narzędziach controllingu. Podobnie w przypadku zmiany systemu informacyjnego przedsiębiorstwa może pojawić się potrzeba zaawansowanej reorganizacji obszaru controllingu, począwszy od dokumentacji źródłowej i wynikowej, na działaniach realizowanych w ramach procesów controllingu kończąc.

3. Zmiany procesów controllingu poprzez doskonalenie. Zmiany tego typu wiążą się przede wszystkim z wprowadzaniem małych, nie wymagających dużych nakładów innowacji w zakresie funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie. Zmiany te mają charakter przyszłościowy, tzn. nie są wymagane w związku z konkretną zaistniałą sytuacją, ale potrzebą ulepszania stanu obecnego jako wyrazu myślenia antycypacyjnego, wychodzenia naprzeciw problemom (co w samym controllingu jest mocno podkreślane jako sprzężenie wyprzedzające). Zmiany takie wymagają niewątpliwie odpowiedniej kultury organizacyjnej, nastawionej na współdziałanie, myślenia w kategoriach wspólnego celu. Należy zauważyć, że z punktu widzenia kosztów wprowadzania zmian ten sposób wydaje się być najbardziej zasadny. Zmiany najczęściej inicjowane są oddolnie, mają niewielką skalę i mogą być wprowadzane bez wsparcia eksperckiego z zewnątrz. Poprzeczne (procesowe) ujęcie zadań controllingu sprzyja identyfikacji osób zaangażowanych w proces i daje możliwość zebrania ich opinii czy sugestii na temat możliwych sposobów doskonalenia procesu. Biorąc pod uwagę kierunek antycypacyjnego wprowadzania zmian w controllingu w drodze doskonalenia należy zwrócić szczególną uwagę na koncepcję *kaizen* (z japońskiego 改善 – 改 *kai* – zmiana, 善 *zen* – dobry) oraz jej narzędzia (Just in Time, 5S, Lean Manufacturing, TQM) [Imai 2006, s. 39]. Do argumentów przemawiających właśnie za wyborem koncepcji *kaizen* można zaliczyć przede wszystkim:

- ewolucyjny przebieg zmian (systematyzacja procesu doskonalenia),
- zaangażowanie pracowników w proces zmian,
- niskokosztowe, zdroworozsądkowe podejście do zmian
- położenie nacisku na proces, jako podstawowy obiekt poddawany doskonaleniu.

Pierwszym i najważniejszym efektem wprowadzania zmian w duchu *kaizen* powinno być eliminowanie tych procesów, lub działań w ramach procesów, które nie przynoszą wartości dodanej dla klientów controllingu. Drugim – ukierunkowanie się na poprawę tych działań, które są najbardziej istotne z punktu widzenia klienta i generują dla niego największą wartość.

4. Zmiany procesów controllingu poprzez przeobrażenie. Zmiany te towarzyszą najczęściej w sposób naturalny procesowi restrukturyzacji przedsiębiorstwa, co z reguły wiąże się ze zdefiniowaniem oczekiwanego stanu docelowego, w jakim chce znaleźć się przedsiębiorstwo po przeprowadzeniu zmian (*reengineering* funkcji controllingu, np. całościowa *zmiana przebiegu* procesu budżetowania operacyjnego w związku ze zmianą metody budżetowania z odgórnego do naprzemiennego ustalania budżetów). Następuje odrzucenie dotychczasowych rozwiązań i projektowanie nowych, włączając w to konieczność udokumentowania funkcji i procesów controllingu na nowo. Różnica pomiędzy zmianą poprzez przeprojektowanie a zmianą poprzez przeobrażenie polega na innych warunkach realizacji procesu zmiany. W tym drugim przypadku presja czasu ma mniejsze znaczenie, natomiast bardziej istotne jest umiejętne antycypowanie przyszłych warunków funkcjonowania controllingu. Z punktu widzenia kosztowego zmiany poprzez przeobrażenie wymagają z pewnością dużo większych nakładów niż wspomniane wcześniej zmiany poprzez doskonalenie.

5. Zakończenie

Usprawnianie controllingu poprzez wprowadzanie zmian w jego procesach powinno być zjawiskiem naturalnym w aspekcie racjonalizatorskiego charakteru samego controllingu i nabierającej znaczenia orientacji na procesy w organizacji i zarządzaniu przedsiębiorstwem. Adekwatne staje się tu określenie – controlling controllingu, który w szczególności mógłby być widoczny pod postacią narzędzi samokontroli, czuwania nad przebiegiem wewnętrznych procesów controllingu i eliminowania zbędnych elementów procesów (działań, ale także efektów tych działań). W praktyce często spotkać się można z sytuacją, w której controlling rozwija się poprzez dokładanie zadań (najczęściej nowych raportów) i tym samym etatów. Dopiero w czasie kryzysu kierownictwo zaczyna poszukiwać możliwości redukcji kosztów utrzymania służb controllingu. Tymczasem zmiany nie muszą być wprowadzane na zasadzie zero-jedynkowej. W artykule zwrócono uwagę na możliwość wielokierunkowego wprowadzania zmian w controllingu, opierając je na zidentyfikowanych procesach controllingu i ich efektach. Nie było zamiarem autora przedstawienie rozwiązań szczegółowych w tej materii, ale wskazanie potrzeb oraz ogólnych kierunków działań usprawniających.

Literatura

- Amshoff B., *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz*, 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden 1993.
- Czerska M., A.A. Szpitter (red.), *Koncepcje zarządzania. Podręcznik akademicki*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Grajewski P., *Koncepcje struktury organizacji procesowej*, TNOiK, Dom Organizatora, Toruń 2003.

- Grudowski P., *System zarządzania jakością wg normy ISO 9001 w małej firmie. Dokumentacja. Wdrażanie. Audit*, AJG, Bydgoszcz 2004.
- Imai M., *Gemba Kaizen. Zdroworozsądkowe, niskokosztowe podejście do zarządzania*, Kaizen Institute Polska, Warszawa 2006.
- Lisiecki M., *Metody oceny współczesnych organizacji*, „Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa” 2003, nr 1.
- Manganelli R.L., Klein M.M., *Reengineering*, PWE, Warszawa 1998.
- Nowosielski K., *Doskonalenie controllingu poprzez systematyczną ocenę jego stosowania w przedsiębiorstwie*, [w:] A. Kardasz, R. Kotapski (red.), *Controlling w małych i średnich przedsiębiorstwach*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 1125, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2006.
- Pszczółowski T., *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, Wrocław 1978.
- Rummler G.A., Brache A.P., *Podnoszenie efektywności organizacji*, PWE, Warszawa 2000.
- Nowy słownik języka polskiego PWN*, red. E. Sobol, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2002.
- Schmelzer H.J., Sesselmann W., *Geschäftsprozessmanagement in der Praxis*, Hanser, Wien 2003.
- Stöger R., *Geschäftsprozesse erarbeiten-gestalten-nutzen*, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 2005.
- Strumiłło J., *Podejście do zmian w organizacji*, [w:] M. Czerna, A.A. Szpitter (red.), *Koncepcje zarządzania*, C.H. Beck, Warszawa 2010.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, kierowanie. Podstawy budowy systemu controllingu*, Placet, Warszawa 2007.
- Weber J., *Wprowadzenie do controllingu*, Profit, Katowice 2001.

DIRECTIONS FOR CONTROLLING PROCESSES IMPROVEMENT

Summary: In the article the essence of the process approach to identify controlling function in the company based on the example of the budgeting process was presented. Indicated possible directions of controlling processes improvement with the use of modern management change oriented concepts. In particular, the issue of changes in the controlling area was brought closer through adaptation, improvement, redesign and transformation.