
**РОЗДІЛ III. СОЦІАЛЬНО-ЕКОНОМІЧНІ АСПЕКТИ
РОЗВИТКУ КОНТРОЛЮ І АНАЛІЗУ: ПРОБЛЕМИ ТЕОРІЇ Й
МЕТОДОЛОГІЇ**

УДК 657

**Bieńkowska A.,
Kral Z.,
Zabłocka-Kluczka A.
Instytut Organizacji i Zarządzania, Politechnika Wroclawska**

**KONTROLING STRATEGICZNY JAKO SZCZEGÓLNA FORMA
ZARZĄDZANIA STRATEGICZNEGO**

Uzasadniono celowość prezentacji koncepcji kontrolingu strategicznego jako szczególnej formy zarządzania strategicznego. Scharakteryzowano składniki, funkcje i zadania kontrolingu strategicznego w wymienionej jego koncepcji

Wstęp

Ogromna dynamika zjawisk i procesów zachodzących w otoczeniu współczesnych organizacji, coraz większa ich nieprzewidywalność i złożoność sprawiają, że umiejętność przewidywania i reagowania na zmiany otoczenia wydaje się być podstawowym warunkiem przeżycia w burzliwym i skomplikowanym środowisku. Zmiany organizacji – traktowane jako środek poszukiwania stanu równowagi z otoczeniem – stają się więc koniecznością, istotnym warunkiem jej przetrwania. Reagowanie na zmiany otoczenia, w taki sposób, by „...realizować długofalowe cele rozwoju, a także (...) zabezpieczyć istnienie organizacji w potencjalnych sytuacjach nieciągłości” [16, s. 96] jest bez wątpienia przedmiotem zarządzania strategicznego. Zadania zarządzania strategicznego sprowadzają się zatem do rozwiązywania zróżnicowanych problemów zarówno poznawczych, jak i organizacyjnych, odnoszących się do antycypacji przyszłości, w której przyjdzie organizacji działać [16, s. 388], a odpowiedzialność za ich właściwą realizację ciąży niewątpliwie na kierownictwie przedsiębiorstwa. Złożoność i mała kwantyfikowalność zadań zarządzania strategicznego, a także rosnąca presja czasu, rodzą konieczność wspomaganie kierownictwa organizacji przy realizacji choćby niektórych z nich. Jest to szczególnie istotne/potrzebne w małych organizacjach, w których brak jest wyspecjalizowanych komórek organizacyjnych realizujących zadania strategiczne i stanowiących centrum przeddecyzyjne. Poszukuje się również nowych instrumentów i technik wspomaganie zarządzania strategicznego.

Ciekawym narzędziem wspomaganie zarządzania strategicznego wydaje się być kontroling strategiczny. Nie jest on jednak jednoznacznie interpretowany w literaturze przedmiotu. Występuje wiele jego koncepcji. Podstawową trudność w zdefiniowaniu

pojęcia kontrolingu strategicznego stanowi niejedolite rozumienie terminu kontroling. Stąd też często utożsamiany bywa z zarządzaniem strategicznym, jego funkcją lub narzędziem [11, s. 109], bądź też rozumiany jako “funkcja kierownicza w ramach zarządzania strategicznego” [13, s. 8] lub ogólnie jako “instrument wspierający naczelną kierownictwo organizacji w realizacji celów długofalowych” [12, s. 142]. Z ogółu proponowanych sposobów rozumienia kontrolingu strategicznego można jednak wywieść trzy zasadnicze jego koncepcje:

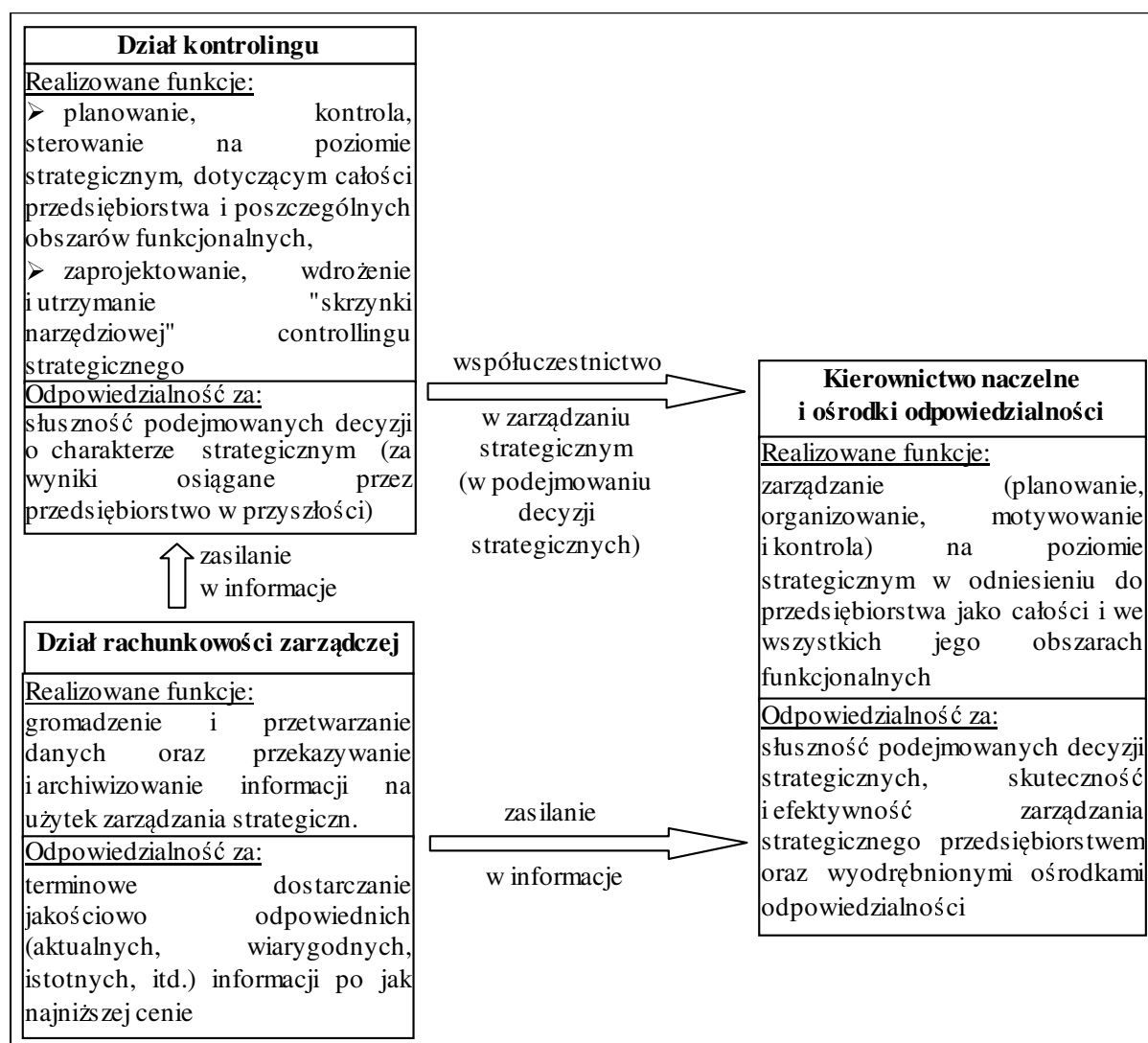
- informacyjne wspomaganie zarządzania strategicznego;
- koordynacja zarządzania strategicznego, bądź;
- szczególna forma zarządzania strategicznego [1, s. 32 – 38].

W każdej z nich kontroling strategiczny definiuje się inaczej, każda akcentuje też inną rolę kontrolingu strategicznego w procesie zarządzania przedsiębiorstwem. Z praktycznego punktu widzenia podkreśla się zwłaszcza szczególną przydatność koncepcji drugiej i trzeciej. Idea i istota kontrolingu strategicznego rozumianego jako koordynacja zarządzania strategicznego została już omówiona w artykule [2, s. 165-175]. Zachodzi zatem potrzeba bliższego przyjrzenia się trzeciej z wyróżnionych koncepcji kontrolingu strategicznego. Rozpocząć zatem należy od przedstawienia pojęcia i istoty kontrolingu strategicznego jako szczególnej formy zarządzania strategicznego.

1. Istota kontrolingu strategicznego jako szczególnej formy zarządzania strategicznego

Kontroling strategiczny rozumiany jako szczególna forma zarządzania strategicznego prowadzi w swej istocie do – rzadkiego w praktyce – zrównania pojęć kontrolingu strategicznego i zarządzania strategicznego. Spotykane są także podejścia, gdzie kontroling strategiczny utożsamiany jest z jedną z funkcji zarządzania strategicznego. I tak przykładowo P. Karwacki uważa, że “...strategiczny controlling, jako rozwinięcie planowania strategicznego, stanowi wstępny etap strategicznego zarządzania” [17, s. 436], definiuje go natomiast jako “proces sterowania zorientowanego na wzrost długookresowego potencjału sukcesu przedsiębiorstwa” [17, s. 441]. D. Fjałkowska rozumie z kolei kontroling strategiczny jako kontrolę wdrażania strategii i kontrolę treści strategii [3, s. 25].

W uwzględnianym w pracy podejściu przyjmuje się szersze rozumienie kontrolingu strategicznego jako szczególnej formy zarządzania strategicznego. Zakłada się mianowicie, że głównymi funkcjami kontrolingu strategicznego są planowanie strategiczne, kontrola strategiczna, sterowanie strategiczne oraz zasilanie w informacje o charakterze strategicznym (rys. 1), a odpowiedzialność za realizację zadań strategicznych powierza się specjalistom ds. kontrolingu.



Rys. 3. Controlling strategiczny jako szczególna forma zarządzania strategicznego.

Źródło: [1, s. 36]

A zatem specjaliści ds. kontrolingu – będąc głównymi realizatorami kontrolingu strategicznego – rozwiązują problemy i realizują zadania merytoryczne, głównie na poziomie strategicznym dotyczącym przedsiębiorstwa jako całości i poszczególnych obszarów funkcyjnych. Uczestniczą w procesie podejmowania decyzji. Wyręczają tym samym i zastępują kadre menedżerską organizacji w wymienionym względzie. Można im również powierzyć projektowanie, implementację i utrzymywanie instrumentarium kontrolingu. W szczególności do zadań ich należy:

- uczestnictwo w formułowaniu misji, celów strategicznych i strategii przedsiębiorstwa;
- wybór optymalnego wariantu strategii i wdrożenie go do realizacji;
- analiza realności celów strategicznych i strategii oraz ich ewentualna korekta;

- udział w podziale celów i zadań strategicznych na cele i zadania taktyczne w poszczególnych obszarach funkcjonalnych przedsiębiorstwa;
- bieżąca kontrola stopnia osiągnięcia założonych celów strategicznych;
- analiza odchyłeń wielkości faktycznie osiągniętych od wielkości planowanych w tym względzie;
- formułowanie wariantów decyzji dotyczących zarówno działań korygujących zaistniałe odchylenia, jak i zapobiegających wystąpieniu odchyłeń potencjalnych w odniesieniu do przyjętej strategii;
- monitorowanie skuteczności podjętych działań strategicznych;
- opracowywanie instrumentów zarządzania, niezbędnych do prowadzenia prac planowania strategicznego, kontroli strategicznej i sterowania strategicznego.

Wraz ze zmianą zakresu realizowanych zadań zmienia się także rodzaj stosowanego instrumentarium kontrolingu strategicznego. Specjaliści ds. kontrolingu sięgają tu znacznie częściej po inne niż rachunkowe narzędzia wspomagania zarządzania strategicznego, w tym głównie po instrumenty analizy strategicznej, takie jak technika scenariuszy, macierz SWOT, metody portfelowe, metody prognozowania, systemy wczesnego ostrzegania, itd.

Naturalną konsekwencją posiadania tak szerokiego zakresu obowiązków jest konieczność przekazania specjalistom ds. kontrolingu stosownych uprawnień decyzyjnych oraz obciążenie ich odpowiedzialnością za poprawną realizację przydzielonych im zadań. Rodzi to niezbędną bardzo precyzyjnego rozróżnienia zakresu zadań i obowiązków specjalistów ds. kontrolingu i kadry menedżerskiej organizacji (zwłaszcza kierowników ośrodków odpowiedzialności). Zbagatelizowanie lub zaniedbanie tego zagadnienia w krótkim czasie skutkuje konfliktami kompetencyjnymi, prowadzącymi do zmniejszenia efektywności podejmowanych działań.

W przyjętej koncepcji specjaliści ds. kontrolingu posiadają zatem uprawnienia do formułowania koncepcji rozwojowych przedsiębiorstwa i współuczestnictwa w podejmowaniu decyzji strategicznych w określonych obszarach funkcjonalnych. Są współodpowiedzialni za słuszność tych decyzji, mierzoną wynikami ekonomicznymi osiąganymi przez przedsiębiorstwo.

Konkludując kontroling strategiczny rozumiany jako szczególna forma zarządzania strategicznego stanowi najbardziej rozbudowaną formę zarządzania strategicznego. Uczestnictwo kontrolerów w zarządzaniu warunkuje elastyczność zarządzania i trafność podejmowanych decyzji.

2. Funkcje kontrolingu strategicznego jako szczególnej formy zarządzania strategicznego

Zrównanie pojęć kontrolingu strategicznego i zarządzania strategicznego implikuje również zrównanie funkcji kontrolingu strategicznego i funkcji zarządzania

strategicznego. W pełnym wymiarze oznaczałoby to realizację przez kontroling strategiczny planowania strategicznego, kontroli strategicznej, organizowania strategicznego i motywowania w tym zakresie (jako klasycznych funkcji zarządzania w ogóle, w tym również zarządzania strategicznego). W kontekście jednak teorii kontrolingu i klasycznego już wiązania tej koncepcji zarządzania z trzema/czterema funkcjami zarządzania, rodzi się pytanie czy dopuszczalne jest tylko częściowe przejście przez kontroling funkcji zarządzania strategicznego? Chodzi tu w szczególności o planowanie strategiczne, kontrolę strategiczną, sterowanie strategiczne oraz zasilanie w informacje o charakterze strategicznym. Funkcje te w koncepcji kontrolingu strategicznego jako koordynacji zarządzania strategicznego utożsamiane są z obszarami odniesienia kontrolingu i do nich odnosi się owo kontrolingowe wspomaganie [2, s. 166 – 170]. Zdaniem zespołu autorskiego ograniczenie zakresu funkcji tak rozumianego kontrolingu strategicznego jest możliwe. Zwłaszcza, że i w tym, niepełnym wymiarze kontroling strategiczny w sposób pośredni oddziaływałby zarówno na organizowanie, jak i motywowanie w sferze strategicznej. W tym kontekście proponuje się zatem wyróżniać cztery następujące funkcje kontrolingu strategicznego:

- planowanie strategiczne;
- kontrolę strategiczną;
- strategiczne sterowanie;
- zasilanie w informacje o charakterze strategicznym.

Planowanie strategiczne zakreśla ogólne ramy dla zasadniczych decyzji przedsiębiorstwa [14, s. 114]. Jest procesem, w którym “...racjonalna analiza obecnej sytuacji i przyszłych możliwości oraz niebezpieczeństw prowadzi do sformułowania zamiarów, strategii, środków i celów” [7, s. 28] przedsiębiorstwa. Respektowanie przy tym coraz większej zmienności otoczenia organizacji sprawia, że staje się procesem coraz bardziej złożonym, w który angażowana jest coraz większa liczba uczestników organizacji. W klasycznym ujęciu planowanie strategiczne pozostaje w obszarze kompetencji kierownictwa przedsiębiorstwa. Jako funkcja kontrolingu strategicznego w dużej mierze leży w gestii specjalistów ds. kontrolingu, odpowiedzialnych przede wszystkim za sporządzanie studiów przeddecyzyjnych, ale i wyposażonych w pewien pakiet uprawnień decyzyjnych w omawianym obszarze. W odróżnieniu od koncepcji kontrolingu strategicznego jako koordynacji zarządzania strategicznego, gdzie zadania kontrolerów koncentrowały się głównie na wspomaganiu procesu planowania strategicznego przez inicjowanie i wspieranie naczelnego kierownictwa w poszukiwaniu oraz optymalnym wykorzystaniu przyszłych potencjałów strategicznych [2, s. 172], w omawianej koncepcji – w skrajnym przypadku – mogą oni posiadać nawet pełnię uprawnień decyzyjnych. Nie zwalnia to jednak od odpowiedzialności

kierownictwa przedsiębiorstwa.

Planowanie strategiczne obejmuje przede wszystkim sformułowanie misji i wizji strategicznej przedsiębiorstwa; określenie celów kierunkowych; wskazanie celów funkcjonalnych, a także sformalizowanie mierników realizacji wyżej wymienionych celów przedsiębiorstwa [15, s. 305]. Punktem wyjścia jest tu zawsze przeanalizowanie warunków otoczenia oraz systemu wartości i zapatrywań naczelnego kierownictwa. Stwarza to możliwość do określenia długofalowych zamiarów organizacji, wyrażanych w postaci misji i wizji przedsiębiorstwa.

Misja i wizja przedsiębiorstwa ulegają dalszej konkretyzacji do postaci jego strategicznych celów kierunkowych i funkcjonalnych. Strategiczne cele kierunkowe stanowią pożądane stany rzeczy, które wyznaczają ścieżkę rozwoju przedsiębiorstwa i mają charakter kwalitatywny. Cele funkcjonalne zaś konkretyzują cele kierunkowe przez określenie stanów rzeczy, jakie powinny być osiągnięte w poszczególnych obszarach funkcjonalnych działalności przedsiębiorstwa. Są wyróżnionymi z określonego punktu widzenia istotnymi rezultatami działalności przedsiębiorstwa, niezbędnymi do osiągnięcia strategicznego celu głównego [15, s. 308]. Strategiczne cele funkcjonalne dzieli się na zadania strategiczne, które służą do sprawnej realizacji celów wyższego rzędu i które można przyporządkować jakimś komórkom lub stanowiskom organizacyjnym przedsiębiorstwa.

Planowanie strategiczne zakłada również opracowanie systemu wskaźników/mierników realizacji celów (opisujących cele, które decydent uwzględnia, np. tylko zyskowność sprzedaży albo jednocześnie zyskowność sprzedaży, udział w rynku, relacja poziomu wynagrodzeń do przeciętnego wynagrodzenia w gospodarce).

Opracowanie planów strategicznych nie gwarantuje, że wynikające z nich wielkości planowane zostaną osiągnięte. Stąd niezbędność kolejnej funkcji kontrolingu strategicznego – **kontroli strategicznej**.

Klasycznie rozumiana kontrola utożsamiana jest z procesem monitorowania działań przedsiębiorstwa w celu zapewnienia zgodności ich wykonania z założeniami oraz korygowania zaistniałych odchyłeń [15, s. 413]. Przyjęcie tak rozumianej kontroli jako funkcji kontrolingu strategicznego nie jest możliwe przede wszystkim ze względu na jej bierny charakter i dość ograniczony zakres, ponieważ dotyczy ona głównie ustalania odchyłeń i ich korygowania, przede wszystkim w odniesieniu do wykonanego planu (*ex-post*). Tym samym pojmowana w przedstawiony sposób kontrola spełniałaby swoje zadania właściwie jedynie w odniesieniu do przedsiębiorstwa działającego w stabilnym, ustrukturalizowanym otoczeniu. Jej użyteczność byłaby zaś dalece ograniczona w otoczeniu burzliwym [15, s. 415]. Z uwagi na długi okres planowania i szczególnie związaną z tym nieprzejrzystość

(złożoność) i dynamikę otoczenia, kontrola *ex-post*, zakładająca oczekiwanie na wyniki realizacji strategii, byłaby rażącym zaniedbaniem. Kontrolę strategiczną jako funkcję kontrolingu strategicznego należy więc pojmować raczej jako proces towarzyszący planowaniu, a nie jako ostatnie ogniwo zarządzania strategicznego. Musi ona być w swej zasadniczej części kontrolą *ex ante*, a tylko w niewielkim stopniu kontrolą *ex-post*. Rezultaty podejścia kompleksowego *ex ante* i *ex post* mogą być merytorycznym uzasadnieniem i podstawą do zmian przyszłych działań, ale również ich implementacji [14, s. 201]. W tej sytuacji kontrola strategiczna obejmuje zadania polegające na ciągłym porównywaniu planów strategicznych z ich realizacją, aby móc w odpowiednim momencie sygnalizować zagrożenia i konieczne zmiany kursu strategicznego. Jednocześnie na tak rozumianą kontrolę strategiczną składają się następujące jej rodzaje:

➤ kontrola założeń, w ramach której analizuje się, jak dalece przyjęte na wstępie założenia odpowiadają wartościom rzeczywistym; stale weryfikowane muszą być zwłaszcza założenia mające istotne znaczenie lub oparte na niepewnych prognozach;

➤ kontrola realizacji strategii polegająca na analizie poszczególnych etapów osiągania celów strategicznych; warunkiem tego rodzaju kontroli jest podział strategii na etapy;

➤ kontrola metod i zachowań odnosząca się do właściwego użycia instrumentów strategicznych i analizy postępowania poszczególnych decydentów szczebla strategicznego;

➤ nadzorowanie strategiczne polegające na obserwacji nieukierunkowanej i nie odnoszącej się do żadnych wielkości porównawczych; celem tego rodzaju kontroli jest wychwycenie krytycznych wydarzeń, które zostały pominięte lub fałszywie oszacowane na wstępie procesów planowania i których skutki nie wystąpiły jeszcze w rezultatach poszczególnych etapów realizowania strategii [5, s. 27]¹.

Podczas przeprowadzania kontroli strategicznej zostają z reguły rozpoznane antycypowane oraz zaistniałe odchylenia wielkości przewidywanych bądź faktycznie uzyskanych od planowanych. Ich przyczyny mogą mieć swoje źródła zarówno w obszarze planowania strategicznego, jak i realizacji. Mogło się bowiem zdarzyć, że zostały wytyczone nierealistyczne cele strategiczne, nie przeprowadzono rzetelnej oceny warunków otoczenia, bądź też nie podjęto wskazanych działań, a tym samym nie dążono do wytyczonych celów strategicznych. Wszystkie odchylenia przewidywanych oraz osiągniętych stanów od wzorców muszą więc być poddane szczegółowej analizie, która powinna doprowadzić do wykrycia ich przyczyn oraz przeprowadzenia takich działań zapobiegawczych oraz korygujących, które w przyszłości uniemożliwiłyby zejście przedsiębiorstwa z przyjętego uprzednio kursu.

¹ Przytaczamy za pracą [14, s. 202].

Wszystkie wzmiankowane wyżej działania składają się na trzecią, obok planowania strategicznego i kontroli strategicznej, ale bardzo ważną funkcję kontrolingu strategicznego – **strategiczne sterowanie**.

Oczywiste jest, że realizacja przedstawionych funkcji kontrolingu strategicznego nie jest możliwa bez odpowiedniego **zasilania w informacje o charakterze strategicznym**.

J. Goliszewski jako jedną z kluczowych ról kontrolingu strategicznego wymienia dostarczenie odpowiednich informacji o otoczeniu, przedsiębiorstwie i zakresie użycia poszczególnych instrumentów oraz strukturalizację procesów strategicznych. Pasuje tym samym zasilanie w informacje o charakterze strategicznym obok planowania strategicznego, kontroli strategicznej i sterowania strategicznego nazywając czwartą funkcją kontrolingu strategicznego [5, s. 27]. W przypadku zarządzania strategicznego szczególnie istotne jest, aby informacje te dostarczone były dokładnie na czas. Dzieje się tak dlatego, iż dla przedsiębiorcy i menedżera ważne jest więc dysponowanie odpowiednio wczesnymi informacjami o zagrożeniach efektywnego funkcjonowania przedsiębiorstwa. “Wczesne ostrzeżenie jest warunkiem sine qua non podejmowania trafnych decyzji ekonomicznych. Ostrzeżenie takie jest niezbędne do racjonalizacji zarówno bieżących decyzji operatywnych, jak i [a może przede wszystkim – dop. A.B., Z.K., A.Z-K.] decyzji długofalowych, inwestycyjnych” [8]. E. Urbanowska-Sojkin (i in.) dodaje, iż z punktu widzenia sprawnego zarządzania przedsiębiorstwem (zwłaszcza w długim okresie) kluczowe znaczenie ma poprawne określenie zgodności działań przedsiębiorstwa z otoczeniem, co implikuje konieczność wdrożenia w przedsiębiorstwie nie tyle systemu zasilania w informacje, co systemu wczesnego ostrzeżenia (w tym również zastosowania odpowiednich metod przetwarzania, analizy i prezentacji informacji) [15, s. 417].

Zadaniem systemów wczesnego ostrzeżenia (rozpoznania) w zarządzaniu jest zbieranie informacji o zmianach zachodzących w otoczeniu organizacji lub w samej organizacji, ich analizowanie i przekazywanie do systemów planowania sygnałów umożliwiających identyfikację ryzyka i sensu działalności organizacji w przyszłości [6, s. 28]. J. Penc podkreśla, że dostarczanie wygenerowanych przez sygnały informacji ostrzegających ma kolosalne znaczenie dla sprawnego funkcjonowania organizacji i powinno wymusić odpowiednią reakcję decydentów [10, s. 102].

W tym kontekście równie ważnym zadaniem systemu wczesnego ostrzeżenia jest sygnalizowanie wszelkich szans i zagrożeń wewnątrz przedsiębiorstwa i w jego otoczeniu, a także ocena czynników bezpośrednio kształtujących odchylenia od założonych celów. [4, s. 84]. Poprawnie funkcjonujący system wczesnego ostrzeżenia, poprzez odpowiednio wczesne emitowanie istotnych sygnałów, odpowiednie formułowanie prognoz i tworzenie dedykowanych konkretnym zjawiskom scenariuszy

działań strategicznych – powinien tworzyć szansę wykorzystania tych przyszłych rzadkich możliwości i minimalizowania, a nawet likwidowania negatywnych skutków ewentualnych zagrożeń [4, s. 88].

R. Krupski podkreśla ponadto, iż system taki powinien dysponować precyzyjnymi wskaźnikami syntetycznymi (określającymi potencjał gospodarczy i finansowy, rentowność, strukturę kosztów) oraz wskaźnikami szczegółowymi (np. czynniki demograficzne, socjologiczne, ekonomiczno-technologiczne, ekologiczne), które to wskaźniki umożliwią zminimalizowanie zagrożeń lub lepsze wykorzystanie szans [16, s. 439]. E. Urbanowska-Sojkin (i in.) nazywa wskaźniki te indykatorami i dodaje, iż powinny one informować wprost albo pośrednio o zjawiskach i procesach w otoczeniu i przedsiębiorstwie, tak by być podstawą do przeprowadzeniu różnego rodzaju czynności badawczych przybliżających przyszłe warunki działania. Za szczególnie cenne Autorka uznaje zaś te indykatory, które mogą być symptomami najbardziej nieprzewidywalnych przyszłych zjawisk i procesów [15, s. 424].

Zasadniczo wyróżnia się indykatory zjawisk i procesów wewnętrznych oraz indykatory zjawisk i procesów zewnętrznych. Podstawą do określania indykatorów zewnętrznych jest wszechstronna analiza otoczenia przedsiębiorstwa ze względu na zjawiska i procesy ważne bezpośrednio lub pośrednio dla przyszłego rozwoju przedsiębiorstwa [15, s. 425]. Indykatory zjawisk wewnętrznych przedstawiają skutki oddziaływania otoczenia i zmian w nim zachodzących na przedsiębiorstwo oraz sposób sprostania im. Wykorzystywane do konfrontacji zamierzeń rozwojowych przedsiębiorstwa z wykonaniem (w kontekście zmian w otoczeniu) dotyczą swym zakresem przedmiotowym głównie ekonomiki przedsiębiorstwa, finansów, a także efektów marketingowych [15, s. 417].

Wszystkie wymienione funkcje kontrolingu strategicznego wpływają na osiągnięcie zdefiniowanego celu tegoż kontrolingu, czyli “zapewnienie długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa” [17, s. 436]. Jednocześnie oddziałują na wypełnienie jego nadrzędnej roli, jaką jawi się być inicjowanie i wspieranie naczelnego kierownictwa w poszukiwaniu oraz optymalnym wykorzystywaniu przyszłych potencjałów strategicznych przedsiębiorstwa [5, s. 27].

3. Zadania kontrolingu strategicznego jako szczególnej formy zarządzania strategicznego

W ramach każdej z wymienionych funkcji kontrolingu strategicznego można wyróżnić bardziej szczegółowe jego zadania. Do podstawowych zadań kontrolingu w przedstawionym kontekście i w szerszym ujęciu należy m.in.:

- a) w zakresie planowania strategicznego:
 - analiza, wybór i rozwój metod oraz instrumentów planowania strategicznego;
 - organizacja procesu planowania strategicznego;

- pobudzenie, wspieranie i koordynacja ustalania oraz sortowania niezbędnych informacji;
- uczestnictwo w formułowaniu misji i celów strategicznych przedsiębiorstwa;
- przekształcanie planów w strategię i pakiet stosowanych działań;
- analiza realności celów strategicznych oraz ich ewentualna korekta;
- udział w podziale celów strategicznych na cele taktyczne poszczególnych obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa (w tym operacjonalizacja celów strategicznych przedsiębiorstwa);
- wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności za realizację zadań cząstkowych według obszarów informacyjno-decyzyjnych przedsiębiorstwa;
- ustalanie zakresu odpowiedzialności dla wymienionych jednostek za osiągnięte rezultaty w postaci norm finansowych-budżetów;
- opracowywanie instrumentów zarządzania, niezbędnych do prowadzenia prac planistycznych, kontrolnych i sterujących;
- b) w zakresie kontroli strategicznej:
 - współdziałanie przy określaniu mierników i norm realizacji zadań strategicznych;
 - budowa systemów kontroli strategicznej;
 - kontrola procesu planowania strategicznego;
 - kontrola treści wdrażanych/realizowanych strategii;
 - kontrola działań w ramach wdrażanych/realizowanych strategii;
 - bieżąca kontrola stopnia osiągnięcia założonych celów;
 - ustalenie odchyleń wartości rzeczywistych od planowanych;
- c) w zakresie sterowania strategicznego:
 - analiza odchyleń wielkości faktycznie osiągniętych od wielkości planowanych w tym względzie;
 - formułowanie wariantów decyzji dotyczących zarówno działań korygujących zaistniałe odchylenia, jak i zapobiegających wystąpieniu odchyleń potencjalnych;
 - wybór – wspólnie z kierownictwem naczelnym oraz kierownikami ośrodków odpowiedzialności – wariantu optymalnego i wdrożenie go do realizacji;
 - przygotowywanie propozycji przeciwdziałania odchyleniom lub rewizji planu strategicznego,
 - monitorowanie skuteczności podjętych działań;
- d) w zakresie zasilania w informacje o charakterze strategicznym:
 - określenie otoczenia przedsiębiorstwa przy uwzględnieniu procesów natury ogólnej;
 - określenie segmentów otoczenia, w których należy upatrywać determinantów działalności przedsiębiorstwa;
 - określenie cech (zmiennych) opisujących rzeczywiste bądź potencjalne siły determinujące rozwój przedsiębiorstwa;

➤ określenie indykatorów, wskaźników przedstawiających istotę zjawisk i procesów przez odwołanie się do cech (zmiennych) i wyrażenie ich w postaci skwantyfikowanej;

➤ gromadzenie indykatorów, przetwarzanie, analiza i prognozowanie podporządkowane procesom decyzyjnym w zakresie zarządzania strategicznego [15, s. 425].

Realizując tak określone zadania kontroling strategiczny jest podstawą przekształcania systemu reagującego na zmiany środowiska w zintegrowany, antycypujący te zmiany system. Daje w ten sposób odpowiedź przedsiębiorstwu na dokonujące się zmiany w jego zewnętrznym i wewnętrznym otoczeniu. Umożliwia jednocześnie lepsze rozpoznanie problemów oraz odchyień od wyznaczonych celów, zanim odbiją się one w działalności przedsiębiorstwa. Zapewnia efektywność funkcjonowania przedsiębiorstwa dzięki ukazaniu następstw strategicznych decyzji oraz stałej ocenie w realizacji przyjętych przez przedsiębiorstwo strategii [17, s. 440].

Zakończenie

Kontroling strategiczny rozumiany jako szczególna forma zarządzania strategicznego implikuje de facto zrównanie obu tych pojęć. Oczywiście jest, że w takiej formie nie powinien być stosowany bezwarunkowo przez wszystkie przedsiębiorstwa i we wszystkich warunkach otoczenia. Powstaje zatem pytanie, w jakich okolicznościach i dla jakich przedsiębiorstw taka koncepcja kontrolingu strategicznego staje się szczególnie zasadna?

Wydaje się, że dobór koncepcji kontrolingu strategicznego determinują głównie dwa czynniki: wielkość samej organizacji i zmienność jej otoczenia. W dużych przedsiębiorstwach do realizacji zadań zarządzania strategicznego powoływane są zazwyczaj odpowiednie komórki, o stałym lub zmiennym składzie personalnym. Zakres ich współuczestnictwa w realizacji zadań zarządzania strategicznego bywa różny, od rozwiązywania wybranych problemów strategicznych, przez przygotowywanie kompleksowych studiów decyzyjnych, pełnienie roli koordynacyjnej w zakresie doradztwa strategicznego, aż po wyręczanie kadry kierowniczej w podejmowaniu decyzji strategicznych. W takiej sytuacji mało zasadne wydaje się powoływanie dodatkowych, zinstytucjonalizowanych twórców, których zakres zadań w dużej mierze byłby zdublowany. Inaczej rzecz się ma w przedsiębiorstwach małych i średniej wielkości, gdzie "...założenia i cele strategiczne (...) są najczęściej 'ulożone' w głowach właścicieli i mniej lub bardziej uświadomione. W średnich przedsiębiorstwach mogą się pojawić w formie pisemnej, w statutach czy umowach założycielskich (...). W każdym razie podstawową determinantą ich tworzenia jest osobowość właściciela firmy" [9, s. 69]. Zarządzanie strategiczne spoczywa więc na barkach samego przedsiębiorcy, a jego skuteczność jest w dużej mierze determinowana jego wiedzą, pomysłowością, osobistymi kwalifikacjami i zdolnościami do perspektywicznego myślenia. W obliczu narastających trudności i problemów

operacyjnych, bardzo często problemy o charakterze strategicznym są odsuwane na dalszy plan. Często też zdarza się, że ich rozwiązywanie przysparza kierownictwu małych i średnich przedsiębiorstw sporo trudności, gdyż nie jest ono po prostu merytorycznie przygotowane do radzenia sobie z takimi problemami. W takiej sytuacji koncepcja kontrolingu strategicznego jako specyficzna forma zarządzania strategicznego wydaje się być szczególnie zasadna. W organizacji brak jest zinstytucjonalizowanych twórców zajmujących się rozwiązywaniem problemów strategicznych, nie zachodzi więc obawa o powielanie i nakładanie się uprawnień i kompetencji w wymienionym względzie. Jednocześnie specjalista ds. kontrolingu może zdjąć z barków przedsiębiorcy część „problemów” związanych ze strategicznym zarządzaniem przedsiębiorstwem. I nie chodzi tu tylko o wsparcie narzędziowo-informacyjne, czy koordynację decyzji w różnych wymiarach i przekrojach, ale przede wszystkim o rozwiązywanie tych problemów strategicznych, które są newralgiczne dla istnienia i rozwoju małych i średnich przedsiębiorstw, tj. prowadzenie zagadnień związanych właśnie z rozwojem przedsiębiorstwa, procesami w nim zachodzącymi i zadowoleniem klientów.

Prezentowane rozwiązanie wydaje się być szczególnie przydatne zwłaszcza w dynamicznym, nieustannie zmieniającym się otoczeniu, kiedy wychwytywanie „słabych sygnałów” o zbliżających się szansach, bądź zagrożeniach stanowi o przetrwaniu organizacji. Nieco mniej jest jednak zasadne przy mało skomplikowanym rodzaju działalności i relatywnie stabilnych warunkach otoczenia. Wtedy koszty związane z ustanowieniem rozwiązań kontrolingowych mogłyby przewyższyć oczekiwane korzyści.

Nie bez znaczenia przy kształtowaniu rozwiązań kontrolingu strategicznego jako szczególnej formy zarządzania pozostaje ustalenie relacji między kierownictwem naczelnym (odpowiedzialnym za decyzje strategiczne), kierownikami komórek liniowych (mogącymi współuczestniczyć w realizacji zadań strategicznych) a specjalistą ds. kontrolingu. Ma to niebagatelne znaczenie dla zsynchronizowania systemu zarządzania i uniknięcia nieporozumień na tle podziału zadań i kompetencji.

LITERATURA:

1. Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., Controlling strategiczny a modele organizacji doradztwa strategicznego [w:] Rachunkowość zarządcza i controlling a strategie przedsiębiorstw i instytucji, Prace Naukowe AE we Wrocławiu pod red. E. Nowaka, nr 1080, Wydawnictwo AE im. Oskara Langego, Wrocław 2005.

2. Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., Kontroling strategiczny jako koordynacja zarządzania strategicznego, [w:] Razvitie buhgalterskogo uceta i kontrolja v kontekste evropejskoj integracii. Materiały IV-oj mezdunarodnoj naucnoj konferencii. [Red. I. V. Zamula]. Zitomir-Kramatorsk, 19-20 maja 2005. Zitomir: Ruta 2005 s. 165-175.

3. Fijałkowska D., Controlling strategiczny – awangarda czy praktyka?, Controlling i rachunkowość zarządcza, 2000, nr 4, s. 23-26.

4. Fijałkowska D., Znaczenie systemu wczesnego ostrzeżenia w controllingu strategicznym [w:] Rachunkowość zarządcza i caoncontrolling w warunkach integracji z Unią Europejską, Prace naukowe AE we Wrocławiu pod red. E. Nowaka, nr 1019, Wydawnictwo AE im. O. Langego, Wrocław 2004

5. Goliszewski J, Controlling strategiczny – część 2., Controlling VII, Przegląd organizacji, nr 6, 1991, s. 26-27.

6. Hunek J.K., Systemy wczesnego ostrzeżenia, Przegląd Organizacji, 1989, nr 5, s. 27-28 (45).

7. Kreikebaum H. Strategiczne planowanie w przedsiębiorstwie, Wydawnictwo naukowe PWN, Warszawa 1996.

8. Mączyńska E., System wczesnego ostrzeżenia,
<http://www.centrumwiedzy.edu.pl>

9. Nowosielski S., Podstawy controllingu strategicznego w małej i średniej firmie [w:] Kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw, Prace naukowe AE we Wrocławiu pod red. E. Nowaka, nr 987, Wydawnictwo AE we Wrocławiu im. O. Langego, Wrocław 2003, s. 65 – 74.

10. Penc J., Strategie zarządzania. Perspektywiczne myślenie. Systemowe działanie, t. 1, 2, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1994.

11. Sieradzka A., Controlling strategiczny - wybrane zagadnienia [w:] Funkcjonowanie i rozwój organizacji w zmiennym otoczeniu II, mat. konf. Wyższej Szkoły Menedżerskiej w Legnicy, Legnica 2002, s. 197-202.

12. Smoleń A., Kontroling strategiczny jako koncepcja doskonalenia systemu zarządzania kultura fizyczną [w:] Kontrola i kontroling w zarządzaniu: tendencje, koncepcje, instrumenty, cz. II, pr. zbior. Pod red. B.R. Kuca, Wydawnictwo WSZiM, Warszawa 2002.

13. Steinamnn H., Scherer A., Strategiczny i operatywny controlling – propozycja metodycznego określenia pojęć, Organizacja i Kierowanie, 1996, nr 1, s. 3-13.

14. Steinmann H., Schreyogg G., Management, Wiesbaden 1990.

15. Urbanowska-Sojkin E., Banaszyk P., Witczak H., Zarządzanie strategiczne przedsiębiorstwem, PWE, Warszawa 2004.

16. Zarządzanie strategiczne. Koncepcje. Metody, pr. zbior. pod red. R. Krupskiego, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001.

17. Zarządzanie strategiczne. Koncepcje-metody, pr. zbior. pod red. R. Krupskiego, wyd. 5, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 2003.

Słowa kluczowe: kontroling strategiczny, składniki, funkcje, zadania, zarządzanie