

**Agnieszka Bieńkowska**

Politechnika Wroclawska

## **UWARUNKOWANIA IMPLEMENTACJI CONTROLLINGU FUNKCJONALNEGO W MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTWACH**

### **1. Wstęp**

W Polsce od 1989 r. odnotowuje się stale wzrastające zainteresowanie controllingiem zarówno wśród teoretyków, jak i wśród praktyków zarządzania. Dużą popularność controllingu wśród teoretyków można tłumaczyć ciągłym i dynamicznym rozwojem omawianej metody, a także nie rozstrzygniętymi jak dotąd merytorycznymi sporami do niej się odnoszącymi. Wzrastające uznanie praktyków dla controllingu wynika zaś z możliwych do uzyskania dzięki niemu wymiernych korzyści. Metoda ta umożliwia bowiem poprawę rentowności i efektywności gospodarowania, skutecznie ogranicza ryzyko gospodarcze, zapewnia stabilność zatrudnienia, pozytywnie wpływa na jakość oferowanych wyrobów [Płóciennik-Napierałowa 2001, s. 362]. Przyczynia się przez to do zapewnienia rozwoju organizacji w burzliwie zmieniającym się otoczeniu i na konkurencyjnym rynku.

Jedną z zarysowujących się tendencji rozwojowych controllingu jest postępująca specjalizacja tej metody i wykształcenie się zarówno w praktyce, jak i w teorii wielu jego odmian. Coraz częściej mówi się zatem o controllingu funkcjonalnym (obok controllingu partnerskiego, zintegrowanego czy procesowego). Controlling funkcjonalny, w odróżnieniu od controllingu przedsiębiorstwa (centralnego, hierarchicznego, ogólnego), koncentruje się na wybranych obszarach funkcjonalnych, nie zaś na organizacji jako całości [Bieńkowska i in. 2003, s. 76]. Badania J. Goliszewskiego dowodzą, że rozwój controllingu funkcjonalnego postępuje w Polsce już od 1994 r. [Goliszewski 2002, s. 22].

W kontekście zwiększającej się liczby, a także roli małych i średnich przedsiębiorstw we współczesnej polskiej gospodarce powstaje pytanie o uwarunkowania wdrożenia controllingu funkcjonalnego w tych organizacjach. Celem artykułu w tym kontekście będzie usystematyzowanie przesłanek i założeń implementacji tegoż controllingu w sektorze MŚP.

## 2. Controlling funkcjonalny – podstawy koncepcji

Controlling przedsiębiorstwa zmierza do ukierunkowania zadań w zakresie zarządzania, podejmowanych w różnych obszarach funkcjonalnych działalności przedsiębiorstwa, na określone cele cząstkowe, prowadzące do osiągnięcia celów organizacji jako całości. Controlling funkcjonalny zaś odgrywa tę samą rolę w obrębie poszczególnych jej obszarów funkcjonalnych. Integruje zatem zadania zarządzania w danym obszarze, tak aby służyły one osiągnięciu nadrzędnych celów wytyczonych dla tego obszaru, a wynikających z celów organizacji jako całości [Bieńkowska i in. 2003, s. 76]. Do najczęściej omawianych w teorii i występujących w praktyce rodzajów controllingu funkcjonalnego zalicza się controlling: finansów, produkcji, marketingu, jakości czy logistyki. Zadania tak rozumianego controllingu funkcjonalnego, analogicznie do zadań controllingu przedsiębiorstwa, w szczególności sprowadzają się do [Bieńkowska i in. 2003, s. 80]:

1) koordynowania przebiegu prac planistycznych w ramach poszczególnych funkcji organicznych przedsiębiorstwa, w różnych przekrojach czasowych oraz ich integrowania (scalania planów cząstkowych) wokół przyjętego systemu celów-wyników w danym obszarze funkcjonalnym,

2) symulowania skutków różnych decyzji kierowniczych w danym obszarze funkcjonalnym,

3) przeprowadzania analizy odchyleń, a w szczególności przewidywania przyszłych potencjalnych odchyleń, analizowania możliwych przyczyn ich wystąpienia i udzielania pomocy w celu skutecznego im przeciwdziałania,

4) dostarczania kadrze kierowniczej obszarów funkcjonalnych przedsiębiorstwa różnych narzędzi oraz informacji niezbędnych do prowadzenia prac planistycznych, kontrolnych i sterujących.

## 3. Przesłanki i założenia implementacji controllingu funkcjonalnego w małych i średnich przedsiębiorstwach

H.J. Vollmuth twierdzi, iż „controlling został w wielu przedsiębiorstwach podzielony na pojedyncze, wyspecjalizowane obszary”, by w ten sposób zapewnić „w obliczu agresywnej konkurencji, lepsze i szybsze planowanie, kontrolę i kierowanie pojedynczymi obszarami przedsiębiorstwa” [Vollmuth 2000, s. 211]. Przytoczone stwierdzenie może być nośnikiem istotnej tezy: wyodrębnienie controllingu funkcjonalnego powinno być *de facto* zaawansowaną fazą rozwojową controllingu centralnego. Controlling funkcjonalny powinien tym samym stanowić takie rozwinięcie controllingu przedsiębiorstwa, które umożliwi lepszą koordynację zadań w wybranych obszarach funkcjonalnych. To z kolei implikuje zależność, iż implementacja controllingu funkcjonalnego powinna nastąpić dopiero po wdrożeniu w organizacji controllingu ogólnego.

Wydaje się jednak, iż w przypadku małych i średnich organizacji będziemy mieć do czynienia ze swoistą inwersją powyższego założenia. W tym przypadku wyodrębnienie controllingu funkcjonalnego nie jest kolejną fazą rozwojową controllingu centralnego, lecz stanowi pierwszy krok jego implementacji w organizacji, jako uproszczona wersja rozwiązań dedykowanych dla organizacji dużych. Oznacza ono w praktyce potrzebę wdrożenia w małym lub średnim przedsiębiorstwie rozwiązań controllingu jedynie w wybranym, newralgicznym obszarze funkcjonalnym, tak aby wspomóc i usprawnić zarządzanie tym obszarem (oczywiście możliwe jest, jako alternatywa, wyróżnienie tutaj controllingu centralnego lub – częściej – jedynie wybranych jego rozwiązań). Przyjęcie powyższego toku rozumowania wydaje się dodatkowo zgodne z założeniem, iż implementację controllingu w organizacji można rozpocząć od wdrożenia tej koncepcji w takim obszarze, który zgłasza w tym względzie największą potrzebę, a jednocześnie jest do tego najlepiej przygotowany.

Kolejnymi fazami rozwojowymi koncepcji controllingu w organizacjach (w zależności od ich wielkości) powinno być objęcie controllinglem całej struktury, a następnie – jeśli zajdzie taka potrzeba oraz w miarę zwiększania się rozmiarów organizacji – podzielenie controllingu, zgodnie z wytycznymi H.J. Volmutha, na „pojedyncze, wyspecjalizowane obszary” [Vollmuth 2000, s. 211]. Sytuację tę przedstawiono na rys. 1.

Małe lub średnie przedsiębiorstwa	Średnie lub duże przedsiębiorstwa	Duże lub bardzo duże przedsiębiorstwa
Controlling funkcjonalny lub controlling przedsiębiorstwa	Controlling przedsiębiorstwa	<b>Controlling przedsiębiorstwa oraz controlling funkcjonalny</b>
Controlling funkcjonalny zmierza do ukierunkowania zadań w zakresie zarządzania wybranym obszarem funkcjonalnym (istotnym z punktu widzenia rozwoju organizacji jako całości), na określone cele tego obszaru. Alternatywnie controlling przedsiębiorstwa ukierunkowuje zadania na cele organizacji jako całości całościowo, kompleksowo wspomagając proces decyzyjny w organizacji	Controlling przedsiębiorstwa zmierza do ukierunkowania zadań w zakresie zarządzania, podejmowanych w różnych obszarach funkcjonalnych działalności przedsiębiorstwa, na określone cele cząstkowe, prowadzące do osiągnięcia celów organizacji jako całości	Controlling przedsiębiorstwa ukierunkowuje zadania na cele organizacji jako całości całościowo wspomagając proces decyzyjny w organizacji. Jednocześnie controlling funkcjonalny zmierza do ukierunkowania zadań w zakresie zarządzania obszarem funkcjonalnym, na określone cele tego obszaru

Rys. 1. Fazy rozwojowe controllingu

Źródło: opracowanie własne.

Istotną kwestią, która pozostaje do rozstrzygnięcia w przypadku wdrażania w małych i średnich przedsiębiorstwach controllingu funkcjonalnego, jest udzielenie odpowiedzi na pytanie, jakie rodzaje controllingu funkcjonalnego są adekwatne dla tych organizacji. Jak się wydaje, wybór rodzajów controllingu funkcjonalnego powinien bezpośrednio wynikać z identyfikacji słabych stron określonych dla konkretnych przedsiębiorstw jako miejsc, w których niezbędne jest wsparcie procesów podejmowania decyzji.

Szukając jednak pewnych uogólnień, należy się odnieść do obszarów dysfunkcji zidentyfikowanych w literaturze przedmiotu jako istotne dla małych i średnich przedsiębiorstw w ogóle. Badania przeprowadzone przez Biuro Administracji Małego Biznesu wskazują jako bezpośrednie przyczyny upadku tych organizacji m.in. niewielkie kwalifikacje menedżerskie właścicieli, błędy w ocenie sytuacji rynkowej, błędy w obszarze zarządzania finansami (w tym: nieumiejętność korzystania z zewnętrznych źródeł kapitału), w końcu błędy w wyborze biznesowych partnerów [Fijałkowska, 2004a, s. 34]. Z kolei badania S. Nowosielskiego pokazują, iż małe i średnie przedsiębiorstwa wskazują na częsty charakter występujących trudności w takich obszarach, jak: sprzedaż (głównie w przedsiębiorstwach produkcyjnych i handlowych, ale także w nieznacznie mniejszym stopniu w usługowych), koszty i finanse (przede wszystkim w przedsiębiorstwach transportowych, usługowych i handlowych) czy działalność podstawowa (w budownictwie i produkcji oraz w trochę mniejszym stopniu w usługach i transporcie) [Nowosielski 2005, s. 38]. O. Martyniuk wymienia natomiast dużą fluktuację kadr, niską produktywność i niskie kwalifikacje pracowników jako najczęściej spotykane problemy kadrowe w małych i średnich organizacjach [Martyniuk 2005, s. 30].

W tym kontekście nie dziwią stwierdzenia S. Nowosielskiego, iż małe i średnie przedsiębiorstwa „akcentują potrzebę zajęcia się w pierwszej kolejności problematyką sprzedażową, kosztowo-finansową, a także związaną z prowadzeniem działalności podstawowej. Dostrzegają potrzebę i oczekują wsparcia procesu decyzyjnego w wymienionych, ale także i innych obszarach funkcjonalnych przedsiębiorstwa, w wymiarze strategicznym i operacyjnym” [Nowosielski 2005, s. 39]. J. Dyczkowska dodatkowo zauważa, że „ocena dostawców w obszarze działalności zaopatrzeniowej powinna stać się stałym zadaniem controllerów małych średnich przedsiębiorstw, gdyż dzięki niej zostaje zapewniona sprawność działania całego przedsiębiorstwa” [Dyczkowska 2005, s. 40]. Z kolei O. Martyniuk jako remedium na wymienione wcześniej problemy kadrowe w małych i średnich przedsiębiorstwach wymienia zastosowanie w nich elementów controllingu personalnego [Martyniuk 2005, s. 30].

Konkludując, należy stwierdzić, że te i inne przesłanki stanowią o potrzebie wyodrębnienia w małych i średnich przedsiębiorstwach w pierwszej kolejności takich rodzajów controllingu funkcjonalnego, jak: controlling marketingu i sprzedaży, finansów, produkcji i zaopatrzenia czy personalny.

#### 4. Warunki i wytyczne wdrożenia controllingu funkcjonalnego w małych i średnich przedsiębiorstwach

Sprawne wdrażanie oraz prawidłowe funkcjonowanie każdego rodzaju controllingu, w tym controllingu funkcjonalnego, uzależnione jest od spełnienia pierwotnych i wtórnych warunków wstępnych.

Pierwszą grupę stanowią pierwotne warunki wstępne. Należą do nich: ustalenie właściwego stylu kierowania, poparcie go odpowiednimi technikami i zasadami zarządzania, modyfikacja struktury organizacyjnej pod kątem przyszłych potrzeb i wymagań controllingu, a także przekształcenie księgowości (rachunkowości) w użyteczną z punktu widzenia controllingu [Bieńkowska, Kral 2001, s. 15]<sup>1</sup>.

Pierwszą grupę warunków wstępnych prawidłowej implementacji i sprawnego funkcjonowania controllingu otwiera wymóg stosowania w przedsiębiorstwie jako całości demokratycznego lub zbliżonego do niego stylu kierowania oraz wsparcie tego stylu kierowania odpowiednimi, stosowanymi jednocześnie technikami zarządzania. Wśród nich wyróżnia się w szczególności zarządzanie przez cele, delegowanie uprawnień, odchylenia, wyniki oraz motywowanie. Niestety jednak wśród immanentnych cech małych i średnich przedsiębiorstw znajdujemy m.in. autokratyczne podejmowanie decyzji znaczących dla organizacji przez właściciela lub właścicieli, idące w parze z nikłą znajomością teorii zarządzania, nie wspominając o wykorzystywaniu w praktyce nowoczesnych metod i technik w tym względzie [Krajewski 2008]. Warunek przystosowania do wymagań controllingu stylu zarządzania nie bez przyczyny zatem oceniany jest przez teoretyków jako najtrudniejszy do spełnienia. Wymaga bowiem zmiany mentalności kierownictwa organizacji, pociąga za sobą konieczność współdziałania z pracownikami i uwzględnienia ich współodpowiedzialności za podejmowane w przedsiębiorstwie decyzje.

Drugi warunek wstępny wdrożenia controllingu to analiza i uporządkowanie struktury organizacyjnej – w tym wyraźne określenie i rozgraniczenie obowiązków, uprawnień i odpowiedzialności poszczególnych stanowisk w organizacji oraz sporządzenie charakterystyk stanowisk pracy. Realizacja tego założenia w małych i średnich przedsiębiorstwach również może nastęrczać pewne trudności, a zakres realizacji wyszczególnionych zadań będzie musiał być ograniczony ze względu na specyfikę tych organizacji. Małe przedsiębiorstwa często w ogóle nie posiadają sformalizowanej struktury organizacyjnej, funkcje zaś, zadania i zależności mają zazwyczaj charakter umowny. Trudno zatem mówić o uporządkowaniu tych struktur. W średnich organizacjach warunek ten rzeczywiście może być spełniony.

Implementacja controllingu funkcjonalnego wymaga również zmian w obrębie prowadzonej przez organizację rachunkowości. Rachunkowość zarządcza (mene-

<sup>1</sup> W przypadku gdy controlling funkcjonalny wdrażany jest w organizacji jako rozwinięcie już istniejącego w przedsiębiorstwie controllingu centralnego, przez pojęcie pierwotnych warunków wstępnych rozumie się analizę i weryfikację rozwiązań samego controllingu oraz ich dostosowanie do potrzeb konkretnego rodzaju controllingu funkcjonalnego.

dżerska) powinna obejmować w szczególności obszar, w którym ma być wdrożony controlling funkcjonalny. Tylko wtedy będzie możliwe pełne wykorzystanie instrumentów controllingowych, których bazę informacyjną stanowi przede wszystkim system rachunkowości. Oczywiście jest, iż takich systemów w małych i średnich przedsiębiorstwach brakuje. Ich wdrożenie jednak, mimo że może być kapitałochłonne, to jednak w znaczący sposób powinno zmniejszyć stopień ryzyka, z którym mają do czynienia decydenci w tych organizacjach.

Drugą grupę warunków wstępnych wdrożenia controllingu funkcjonalnego tworzą tzw. szczegółowe rozwiązania wtórne, a przede wszystkim opracowanie rozwiązań organizacyjnych (instytucjonalnych) tegoż controllingu. Umożliwiają one bowiem prawidłową realizację funkcji tego controllingu, a także wynikających z nich zadań w poszczególnych jego obszarach odniesienia.

Zaprojektowanie i wdrożenie określonych rozwiązań instytucjonalnych controllingu (również controllingu funkcjonalnego) obejmuje zagadnienia związane z wyodrębnianiem w przedsiębiorstwie ośrodków odpowiedzialności, a także z wkomponowywaniem w strukturę organizacyjną przedsiębiorstwa controllerów. Oczywiście przy tym jest, iż nie można bezpośrednio przenosić rozwiązań controllingowych z przedsiębiorstw dużych do małych. Co więcej, z punktu widzenia możliwości zastosowania controllingowej koncepcji zarządzania, sektor małych i średnich przedsiębiorstw jest wysoce zróżnicowany, co potwierdzają wyniki badań S. Nowosielskiego [Nowosielski 2005, s. 39].

W tym kontekście należy rozważyć wyodrębnienie w małych organizacjach jednego ośrodka odpowiedzialności w obszarze, któremu dedykowany jest controlling funkcjonalny, oraz korzystanie z usług doradztwa zewnętrznego w zakresie realizacji funkcji controllingowych (controller z zewnątrz). Zadania controllingu powinny zaś zostać ukierunkowane zwłaszcza na wsparcie informacyjno-narzędziowe [Nowosielski, Kwiatkowska-Ciotucha 2003, s. 48].

W organizacjach średnich rozmiarów możliwe jest wykorzystanie rozwiązań już stosowanych w przedsiębiorstwach dużych, bez większej potrzeby ich modyfikacji. A zatem w tym przypadku wydaje się uzasadnione wyodrębnienie jednego lub kilku centrów gospodarowania w danym obszarze funkcjonalnym. Ponadto ze względu na to, że „w praktyce polskich większych przedsiębiorstw średnich, w których dąży się do decentralizacji zarządzania, przesuwają się realizację zadań controllingu w dół hierarchicznej struktury, prowadząc do decentralizacji i rozproszenia działań całego systemu (controlling rozproszony)” [Fijałkowska 2004b, s. 27], możliwe wydaje się przypisanie obowiązków controllingu funkcjonalnego istniejącej już w strukturze komórce organizacyjnej (forma nieinstytucjonalna) lub wyróżnienie w strukturze średnich przedsiębiorstw samodzielnego stanowiska controllera funkcjonalnego (forma instytucjonalna). W obu przypadkach controller byłby odpowiedzialny za realizację zadań controllingu funkcjonalnego – w tym przede wszystkim koordynację działań o charakterze zarządczym – w obszarze zidentyfikowanym jako newralgiczny dla danej organizacji. Odrebną sprawą stanowi zagadnienie określenia dla controllerów zakresu ich uprawnień i odpowiedzialności. To jednak zależne jest od



czynników innych niż wielkość przedsiębiorstwa, w tym zwłaszcza od dynamiki otoczenia.

Powyższe rozważania dowodzą, iż w małych i średnich organizacjach spełnienie niektórych wyszczególnionych warunków wstępnych może być szczególnie trudne, a zatem należy rozpatrzyć możliwość pewnego uproszczenia wymienianych w literaturze wymagań.

## 5. Zakończenie

W małych i średnich przedsiębiorstwach istnieje zapotrzebowanie na controlling (w tym również, a może przede wszystkim, na controlling funkcjonalny) – co do tego zgodni są zarówno teoretycy, jak i praktycy zarządzania [m.in. Licharski, Nowosielski 2005, s. 11; Nowosielski 2005, s. 36; Nowosielski 2003, s. 73; Kluge, Kuźdowicz 2004, s. 10; Horvath, Weber 1997, s. 335, za: Lichtarski, Nowosielski 2005, s. 3]. Dzieje się tak dlatego, że „zarówno duże, średnie, jak i małe przedsiębiorstwa są poddawane tym samym formalnoprawnym i ekonomiczno-finansowym warunkom zewnętrznym, a ich kierownicy (właściciele) odczuwają potrzebę wspomagania procesu decyzyjnego” [Nowosielski 2005, s. 36].

Czy jednak istnieje realna szansa na wdrożenie controllingu funkcjonalnego w strukturach małych i średnich przedsiębiorstw? Wydaje się, że większość przedstawionych warunków wstępnych controllingu można spełnić w małych i średnich organizacjach. Niestety jednak jedną z ważniejszych przeszkód w procesie implementacji może być konieczność poniesienia dość wysokich nakładów finansowych związanych z „zakupem sprzętu komputerowego i niezbędnego oprogramowania, zatrudnieniem specjalistów z zewnątrz oraz kosztami szkoleń własnych pracowników” [Sierpińska (red.) 2004, s. 35]. Często bariera ta jest niemożliwa do przezwyciężenia [Jagoda 2002, s. 19], co powoduje świadomą rezygnację ze stosowania controllingu bez względu na korzyści, jakie mógłby on przynieść organizacji. Na szczęście jednak wśród cech wyróżniających małe i średnie przedsiębiorstwa na tle większych organizacji znajdują się prostota struktur organizacyjnych, szybsze wprowadzanie podjętych decyzji oraz bliski kontakt z personelem, co niewątpliwie może sprzyjać sukcesowi wdrażania zarówno koncepcji controllingu funkcjonalnego, jak i innych nowoczesnych metod zarządzania.

## Literatura

- Bieńkowska A., Kral Z., *O istocie i znaczeniu kontrolingu jakości, Międzynarodowa konferencja naukowa pt. „Nowe tendencje w nauce o organizacji i zarządzaniu u progu XXI wieku”*, Krzyżowa, 17-19 września 2001.
- Bieńkowska A., Kral Z., Zabłocka-Kluczka A., *Dylematy dotyczące kontrolingu funkcjonalnego*, [w:] E. Nowak (red.), *Kierunki rozwoju controllingu a praktyka polskich przedsiębiorstw*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 987, AE, Wrocław 2003, s. 75-88.

- Dyczkowska J., *Ocena dostawców jako element controllingu zaopatrzenia*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005 nr 8, s. 40-44.
- Fijałkowska D., *Organizacyjny aspekt funkcjonowania controllingu w małej firmie*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004a nr 6, s. 34-37.
- Fijałkowska D., *Strukturalno-organizacyjne rozwiązania controllingu średnich przedsiębiorstw*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2004b nr 7, s. 25-30.
- Goliszewski J., *Rozwój controllingu w Polsce na podstawie ogłoszeń o pracę – controlling funkcjonalny*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2002 nr 8, s. 18-23.
- Horvath P., Weber J., *Controlling*, [w:] H.-C. Pfohl (red.), *Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe*, Recht & Soziales Betriebswirtschaft, Berlin 1997.
- Jagoda J., *Bariery controllingu w małych firmach. Controlling – koncepcje i wdrożenia*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 956, AE, Wrocław 2002, s. 18-22.
- Kluge P.D., Kuźdowicz D., *Controlling w średnich przedsiębiorstwach (teoria i praktyka)*, Zeszyty Naukowe Politechniki Poznańskiej – Organizacja i Zarządzanie 39, Politechnika Poznańska, Poznań 2004, s. 5-17.
- Krajewski K., *Funkcjonowanie MSP w warunkach gospodarki rynkowej i ich możliwości rozwojowe*, <http://www.medianet.pl/~multikra/ips2.htm>, 2008.
- Lichtarski J., Nowosielski S., *Modele controllingu dla małych i średnich przedsiębiorstw*, „Organizacja i Kierowanie” 2005 nr 3, s. 3-15.
- Martyniuk O., *Elementy controllingu personalnego w małym i średnim przedsiębiorstwie*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005 nr 6, s. 30-33.
- Nowosielski S., *Podstawy controllingu strategicznego w małej i średniej firmie*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej nr 987, AE, Wrocław 2003, s. 65-74.
- Nowosielski S., *Controlling w zarządzaniu małymi i średnimi przedsiębiorstwami*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2005 nr 5, s. 36-39.
- Nowosielski S., Kwiatkowska-Ciotucha D., *Controlling w małej firmie*, [w:] J. Duraj (red.), *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe Novum, Płock–Łódź 2003.
- Płóciennik-Napierałowa J., *Controlling – nowoczesne narzędzie zarządzania*, „Rachunkowość” 2001 nr 6, s. 361-368.
- Sierpińska M. (red.), *Controlling funkcyjny w przedsiębiorstwie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2004.
- Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, zarządzanie*, Placet, Warszawa 2000.

## VALIDITY OF FUNCTIONAL CONTROLLING IMPLEMENTATION IN SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES

### Summary

The conditions of functional controlling implementation in small and medium enterprises were discussed. Especially the foundations of this process were pointed out. The guidelines of the implementation were also presented.