

Stanisław Nowosielski

Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu

**FORMY ORGANIZACJI CONTROLLINGU
W MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTWACH****1. Wstęp**

Dość powszechne jest przekonanie, że organizowanie controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach (MŚP) uważa się (także u nas) za zbytęczone. Tymczasem właśnie w małych i średnich przedsiębiorstwach krajów rozwiniętych ta koncepcja zarządzania znajduje coraz szersze zastosowanie. Wprowadzając controlling do małych i średnich firm, wychodzi się z założenia, że przyczyny, dla których tworzy się controlling, są zasadniczo podobne dla wszystkich klas przedsiębiorstw. Należą do nich m.in. konieczność orientowania się na przyszłość, potrzeba planowego sterowania firmą opartego na ustalonych celach, a także postępujący wzrost złożoności i zmienności zewnętrznych warunków funkcjonowania. Przede wszystkim w małych i średnich firmach, podobnie jak w dużych przedsiębiorstwach, niezbędne jest planowanie działalności gospodarczej, jej kontrolowanie i sterowanie nią, a do skutecznej realizacji tych funkcji zarządzania potrzebne są odpowiednie informacje oraz metody, narzędzia i wykonawcy. Wprowadzenie controllingu do przedsiębiorstw zależy od jego wielkości, mierzonej najczęściej liczbą zatrudnionych, ale nie tylko. Równie ważne bowiem są inne kryteria działalności prowadzonej w firmie. Krótko mówiąc: zorganizowanie controllingu w firmie mikro nie tylko nie może przebiegać według tych samych kryteriów co w przedsiębiorstwie zatrudniającym 250 osób, ale rozwiązania controllingowe mogą się różnić nawet w dwóch przedsiębiorstwach należących do tej samej klasy przedsiębiorstw. W przedsiębiorstwach dużych, ale też i w średnich, szczególnie lokujących się w górnym przedziale ich wielkości, zakres prac controllingowych może być tak obszerny, że konieczne będzie powołanie specjalnej komórki (zespołu ludzi – con-

trollerów) do ich realizacji. Natomiast w sektorze przedsiębiorstw MŚP, a szczególnie w grupie przedsiębiorstw mikro i małych, zachodzą przypadki odwrotne: zakres prac zaliczanych do controllingowych niejednokrotnie jest za mały, aby myśleć o instytucjonalnej formie organizacji controllingu, wyrażającej się utworzeniem własnego działu controllingu. Jednocześnie oznacza to, że zadania controllingu powinny być realizowane w takich firmach w inny sposób – w formie i zakresie dostosowanym do rozmiarów firmy, jej złożoności strukturalnej i proceduralnej. Nie istnieje zatem jedna recepta, według której można zastosować controlling w każdym przedsiębiorstwie, a każda organizacja controllingu musi być szyta na miarę konkretnego przedsiębiorstwa.

W literaturze przedmiotu prezentowane są rozmaite rozwiązania organizacyjne w obszarze controllingu w przedsiębiorstwach należących do sektora MŚP. Lokują się one w przedziale od własnego stanowiska controllera do doradcy zewnętrznego. Z badań własnych wynika¹, że mniej więcej połowa ankietowanych przedsiębiorstw małej i średniej wielkości posiada controlling w formie zorganizowanej (w małych firmach najczęściej jest to komórka jednoosobowa, a w średnich – dwuosobowa, podporządkowana właścicielowi czy zarządzającemu firmą). W wypadku firm mikro controlling najczęściej nie ma formy instytucjonalnej. W analizowanej grupie przedsiębiorstw korzysta się także z doradztwa zewnętrznego w zakresie zarządzania, co można uznać za alternatywę controllingu wewnętrznego (ok. 40% badanych firm korzysta z usług doradcy, firm consultingowych, biur rachunkowych i organizacji wspomagających funkcjonowanie firm). Z badań prowadzonych w małych i średnich przedsiębiorstwach niemieckich wynika, że ok. 12% firm tworzy samodzielne stanowiska controllerów. Dominującą formą organizacyjną jest natomiast przejmowanie zadań controllingowych przez funkcjonujące już komórki (osoby), dla których controlling jest zajęciem ubocznym. W większości wypadków są to członkowie ścisłego zarządu firmy (też właściciele) lub kierownicy komórek obsługujących rachunkowość firmy [4, s. 214].

Przegląd możliwych form organizacyjnych controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach, połączony z prezentacją kryteriów oraz zasad doboru do warunków konkretnego przedsiębiorstwa, jest celem tego artykułu.

2. Analiza możliwych rozwiązań organizacyjnych controllingu w badanej grupie przedsiębiorstw

Wśród form organizacji controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach znajdują się dwa krańcowe rozwiązania: stanowisko controllera oraz doradztwo zewnętrzne. Między nimi lokują się rozwiązania zaprezentowane w tab. 1.

¹ Praca została wykonana w ramach grantu KBN 2 H02D 001 23 nt. *Controllingowa koncepcja zarządzania małymi i średnimi przedsiębiorstwami*. Badania ankietowe przeprowadzone zostały w 2003 r. przez zespół pracowników Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu na losowej próbie badawczej liczącej 78 przedsiębiorstw zaliczanych do sektora małych i średnich.

Tabela 1. Możliwe rozwiązania organizacyjne w małych i średnich przedsiębiorstwach

Rozwiązanie organizacyjne	Objaśnienie
Utworzenie stanowiska controllera w firmie	Wykonawcą zadań controllingu jest controller
Rozłożenie zadań controllingowych na istniejące już stanowiska	Zadania controllingowe zostają rozdzielone na już istniejące stanowiska
Rozszerzenie zadań już funkcjonującego controllera	Controllerowi przydziela się dodatkowe zadania, które wykonuje on obok swoich zadań rutynowych
Wspólny controller dla wielu przedsiębiorstw	Wspólne korzystanie przez wiele przedsiębiorstw z jednego controllera
Przejęcie zadań controllingowych przez zewnętrznego doradcę	Zadania controllingowe zostają „wyprowadzone” poza przedsiębiorstwo

Źródło: opracowanie własne z wykorzystaniem [5, s. 231; 4, s. 195-211].

• Utworzenie stanowiska controllera w przedsiębiorstwie

Organizując własne stanowisko controllera w przedsiębiorstwie, koncentruje się zadania controllingowe w specjalnie do tego powołanej komórce organizacyjnej (centralizacja zadań) lub zespole wzajemnie powiązanych komórek (decentralizacja zadań controllingowych), przypisanych do różnych obszarów przedsiębiorstwa (np. dział controllingu produkcji, sprzedaży). Takie rozwiązanie określa się często jako instytucjonalizację controllingu [1, s. 289]. Jego przyjęcie wymaga takiego zakresu czynności osób zatrudnionych w dziale controllingu, aby w pełni zostały one obciążone czynnościami należącymi do obszaru controllingu. W stosunku do controllera stawia się też bardzo często wysokie wymagania kwalifikacyjne, co może być trudne do spełnienia w małych firmach. Z reguły warunki, o których mowa, nie są możliwe do spełnienia we wczesnych fazach wprowadzania controllingu. Wówczas też powstaje problem odpowiedzialności za wprowadzenie systemu controllingu, którą powinien przejąć w małej firmie sam właściciel. Jeśli mimo tego właściciel decyduje się na utworzenie stanowiska controllera, to sensowne jest powołanie stanowiska asystenta kierownictwa [4, s. 197]. Jeśli nie ma właściwego kandydata w firmie na to stanowisko, to jego utworzenie może być szczególnie pomocne w dobrym rozpoznaniu przedsiębiorstwa. Jest bowiem idealnym punktem obserwacyjnym dla młodej kadry, a szczególnie dla samego następcy właściciela.

• Rozłożenie zadań controllingowych na istniejące już stanowiska

To rozwiązanie zakłada rozdzielenie zadań controllingowych na zadania szczegółowe i przydzielenie ich różnym, już istniejącym stanowiskom w przedsiębiorstwie. Będą one wykonywane obok dotychczasowych innych zadań. Takie rozwiązanie, w którym nie ma w przedsiębiorstwie komórek specjalizowanych wyłącznie w controllingu, określa się często jako controlling funkcjonalny [1, s. 289]. Istotne korzyści tego rozwiązania wynikają z niższych kosztów w porównaniu z rozwiązaniem pierwszym, z drugiej strony jednak można się spodziewać szeregu niedostatków. Są one szczególnie wyraźne w fazie wprowadzania controllingu, gdy obecni

pracownicy nie są specjalistami i brakuje im wiedzy w obszarze controllingu. Wówczas też odpowiedzialność za wprowadzenie i rozwój controllingu powinien przejąć członek kierownictwa (sam właściciel) lub kierownik rachunkowości. Temu ostatniemu można powierzyć zbudowanie systemu informacyjnego. W tym bowiem miejscu spotykają się praktycznie wszystkie ważne funkcje przedsiębiorstwa [6, s. 7]. Zawsze jednak niezbędne są identyfikacja z systemem i aktywne zaangażowanie kierownictwa firmy również w procesy koniecznej koordynacji wdrażania instrumentów rachunkowości i planowania. Aby idea (filozofia) controllingu była zrozumiała i przestrzegana przez wszystkich, odpowiedzialność za jego funkcjonowanie i koordynację powinna przejąć jedna osoba (właściciel, członek zarządu) [6, s. 19]. Ze względu na to, że nadzór nad stosowaniem koncepcji controllingu, oferowanie usług serwisowych i jednocześnie wykonywanie dotychczasowych obowiązków jest pracochłonne i uciążliwe, takie rozwiązanie może mieć tylko charakter przejściowy. Jak potwierdzają to badania empiryczne, stosowanie omawianego rozwiązania powinno być połączone ze wsparciem doświadczonego doradcy zewnętrznego [4, s. 196].

- **Rozszerzenie zadań już funkcjonującego controllera**

Takie rozwiązanie ma miejsce wówczas, gdy controller nie jest w pełni obciążony zadaniami własnymi i może przejąć zadania wykonywane dotychczas przez innych pracowników firmy. Z czasem, gdy przybędzie mu zadań związanych typowo z controllingiem, powstanie możliwość oddania przejętych zadań.

- **Wspólny controller dla wielu przedsiębiorstw**

Występuje tu kooperacja przedsiębiorstw w obszarze controllingu. W odróżnieniu od doradcy zewnętrznego, controller zatrudniony jednocześnie przez wiele firm jest bardziej „zakotwiczony” w każdym z tych przedsiębiorstw i przez to lepiej rozumie ich specyfikę. Może on także korzystać w konkretnym przedsiębiorstwie z efektu doświadczenia zdobytego w innych, podobnie jak doradca zewnętrzny, z tą jednak przewagą, że jego praca ma charakter bardziej systematyczny, aniżeli praca doradcy zewnętrznego, zatrudnianego często dorywczo. Takie rozwiązanie jest też bardziej korzystne w porównaniu z innymi rozwiązaniami. Przedmiotem działań wspólnego controllera jest dokształcanie kadry kierowniczej przedsiębiorstwa i wymiana doświadczeń, szczególnie w fazie przygotowywania systemu controllingu. Wspólne doświadczenia mogą być także wykorzystane w fazie konstruowania systemu. Może on dać wsparcie w budowie i rozbudowie systemu informacyjnego i systemu planowania i kontroli. Ten rodzaj współpracy wymaga dużego zaufania wśród personelu przedsiębiorstw oraz umownej formy zatrudnienia i utrzymywania wspólnego controllera [4, s. 198 i n.]. Zatrudnianie wspólnego dla wielu firm controllera jest, jak dotychczas, rzadkim przypadkiem [3, s. 347].

- **Przejęcie zadań controllingowych przez zewnętrznego doradcę**

Doradztwo zewnętrzne z zakresu zarządzania uznaje się za alternatywny rodzaj controllingu. Uzasadnienie zatrudnienia doradcy zewnętrznego bierze się z

wielu powodów [4, s. 22 i n.; 1, s. 300]. Podstawową przyczyną jest zbyt mała wielkość przedsiębiorstwa, aby tworzyć samodzielne stanowisko controllera. Wśród przyczyn może być też brak wykwalifikowanego własnego personelu i niska ekonomiczna efektywność utworzenia takiego stanowiska. Ponadto małe przedsiębiorstwa, jak potwierdzają badania, mają duże zapotrzebowanie na wsparcie w zakresie wprowadzania nowych koncepcji zarządzania, na bieżące usprawnianie, a także na informacje ekonomiczne, i potrzebują w tym celu pomocy z zewnątrz. Jeśli skorzysta się z pomocy doświadczonego doradcy, to już w fazie wprowadzania controllingu można uzyskać istotne wsparcie i pojawią się korzyści z tytułu jego doświadczenia, neutralności, obiektywnego spojrzenia na problemy przedsiębiorstwa [5, s. 232]. Może on odgrywać rolę animatora zmian (*change agent*) i wspierać wprowadzanie odpowiednich metod i technik. Może także sprawować nadzór nad budżetowaniem, wspierać proces planowania i kontroli, ale także świadczyć usługi informacyjne. Czasowe zatrudnienie doradcy zewnętrznego umożliwia z reguły szybkie i celowe wprowadzenie controllingu i pozwala na zniwelowanie deficytu wiedzy i czasu, często występującego w sektorze MŚP [6, s. 19]. Istotne korzyści przekazania na zewnątrz funkcji controllingu upatruje się ponadto w niskich kosztach (choć nie zawsze), wyższej jakości, a także w szybkości świadczenia usług doradczych i z reguły w wyższej elastyczności. Działając w wielu firmach, doradca dysponuje większym potencjałem specjalistycznej wiedzy [4, s. 201 i n.]. Z drugiej strony mogą wystąpić problemy komunikowania się z doradcą, ale też problemy zapewnienia sprawnej koordynacji systemu planowania i kontroli, gdy przejmie on bieżącą jego obsługę. Kierownictwo firmy musi mieć przede wszystkim duże zaufanie do doradcy, powierzając mu informacje i problemy będące tajemnicą handlową przedsiębiorstwa.

Przedstawiona prezentacja form organizacji controllingu w sektorze małych i średnich przedsiębiorstw nie wyklucza możliwości zastosowania rozwiązań mieszanych w konkretnym przedsiębiorstwie. Przedsiębiorca może więc przenieść określone zadania na doradcę zewnętrznego, a inne wykonywać wewnątrznie własnymi siłami, przez rozłożenie części z nich na istniejące stanowiska.

3. Zasady doboru rozwiązania organizacyjnego

Obszar zadań controllingu można rozdzielić na dwie grupy: zadanie jednorazowe (wprowadzenie systemu controllingu) oraz zadania powtarzalne (obsługa systemu). Wychodząc z takiego założenia, można przedstawić ogólne zalecenia co do przyporządkowania zaprezentowanych wcześniej sposobów organizacji controllingu do różnych klas wielkości przedsiębiorstw. Zakłada się przy tym, że wprowadzenie systemu controllingu może się odbyć szybciej i bezproblemowo, jeśli skorzysta się z usług doradcy zewnętrznego. To zależy oczywiście od jego doświadczenia, od tego, w jakich obszarach, w jaki sposób i za pomocą jakich narzędzi planuje on wdrożyć controlling. R. Lanz proponuje, aby:

- W wypadku mikroprzedsiębiorstw wprowadzenie systemu controllingu powierzyć doradcy zewnętrznemu. Pozostałe zadania controllingowe można rozdzielić na własnych pracowników w różnych komórkach, na ludzi z zewnątrz firmy (np. biuro rachunkowe) lub skorzystać z kombinacji tych dwóch możliwości.
- W wypadku firm małych etap wprowadzenia controllingu należy powierzyć, podobnie jak w wypadku firm mikro, doradcy zewnętrznemu (o ile pozwalają na to warunki finansowe). Pozostałe zadania można powierzyć własnemu controllerowi, a gdy nie daje to pełnego jego obciążenia – przydzielić mu inne zadania.
- W wypadku firm średnich wprowadzenie koncepcji controllingu do firmy i wykonywanie czynności związanych z bieżącą jej obsługą należy powierzyć controllerowi własnemu [5, s. 323 i n.].

Przedstawione propozycje, oparte jedynie na kryterium wielkości przedsiębiorstwa, są oczywiście bardzo ogólnymi zaleceniami. Koncepcja controllingu i jej wprowadzenie są najczęściej zależne od wielu innych czynników – wewnętrznych i zewnętrznych. Wielkość przedsiębiorstwa rozstrzyga o zakresie pracy controllingu, ale należy brać również pod uwagę jego strukturę organizacyjną, złożoność realizowanych tam procesów, zakres i stopień skomplikowania informacji zarządczych, dostępność do personelu i jego kwalifikacji, kondycję finansową firmy, jej przynależność do branży, fazę rozwoju controllingu itd.

Przyjmując za kryterium organizację wewnętrzną przedsiębiorstwa i stopień skomplikowania realizowanych procesów gospodarczych i kierowniczych, można najogólniej mówić o zestawie propozycji w zależności od stopnia złożoności strukturalnej (organizacyjnej) i proceduralnej. W firmach o jednoszczeblowej organizacji zarządzania i prostych procesach można zalecić rozłożenie zadań na już istniejące komórki i przekazanie zadań (części zadań) controllingu doradcy zewnętrznemu. Tam, gdzie jest organizacja dwu-, trzyszczeblowa, a procesy są bardziej złożone, wskazane jest rozszerzenie zadań controllera o inne czynności. Gdy firma ma wieloszczeblową organizację i kompleksowe przepływy procesów, zaleca się utworzenie stanowiska controllera.

Jeśli za kryterium wyboru formy organizacji controllingu przyjmie się sytuację kadrową, to można również mówić o konkretnych sytuacjach. Tak więc gdy firma zdecyduje się na utworzenie stanowiska controllera, to do jego obsadzenia powinna pozyskać osobę o odpowiednich kwalifikacjach. Jeśli chce rozłożyć zadania na stanowiska już istniejące w firmie, to musi brać pod uwagę pozostający do dyspozycji czas pracy na tych stanowiskach i obecne kwalifikacje pracowników. Z możliwości poszerzenia zadań już istniejącego stanowiska controllera można skorzystać wówczas, gdy pracujący w firmie są już przeciążeni, a controller może ich odciążyć przez przejęcie dodatkowych zadań.

Na znaczenie i zadania controllingu w firmie duży wpływ mają warunki wewnętrzne, w jakich przedsiębiorstwo funkcjonuje. Można je najogólniej podzielić na: relatywnie statyczne, umiarkowanie dynamiczne oraz ekstremalnie dynamiczne

[5, s. 326]. W pierwszym wypadku funkcje controllera są zorientowane na zabezpieczenie potrzeb informacyjnych kierownictwa i retrospektywną rachunkowość, bez jego udziału w procesie decyzyjnym (controller jako rejestrator). W tej sytuacji można zalecać rozłożenie zadań na istniejące stanowiska i doradztwo zewnętrzne. W drugim wypadku funkcje controllingowe sprowadzają się do przygotowywania informacji planistycznych i kontrolnych na potrzeby decyzyjne, opracowywania wspólnie z kierownictwem sposobów zaradczych w konsekwencji prowadzonej analizy odchyleń i przewidywania przyszłości (controller jako nawigator, postępujący się dotychczasowymi rozwiązaniami).

W warunkach ekstremalnie dynamicznych funkcje controllingu sprowadzają się najpierw do zakwestionowania istniejących w firmie rozwiązań (metod i narzędzi), a następnie do poszukiwania rozwiązań lepszych. Na pierwszym miejscu stawia się system wczesnego ostrzegania, a controller odgrywa rolę innowatora. W tej sytuacji najbardziej właściwym rozwiązaniem jest utworzenie własnego stanowiska controllera.

Jak widać, problem wyboru sposobu organizacji controllingu jest sformułowany w kategoriach jakościowych i ma charakter wielokryterialny. W celu jego rozwiązania możliwe jest wykorzystanie uniwersalnej metody zwanej wielowymiarową analizą porównawczą (analizą wielokryterialną). Daje ona możliwość porównania ze sobą różnych rozwiązań organizacyjnych w obszarze controllingu i dokonania wyboru najlepszego wariantu z punktu widzenia wielu różnych kryteriów oceny (zob. tab. 2). Ze względu na różne znaczenie poszczególnych czynników (kryteriów), należy nadać im odpowiednie rangi. Wartość oceny dla każdego ze sposobów organizacyjnych i kryterium oceny uzyskuje się z przemnożenia oceny punktowej i wagi kryterium. Suma punktów uzyskanych przez dane rozwiązanie świadczy o jego „dobroci”, a rozwiązanie organizacyjne, które uzyskało maksymalną łączną wartość oceny, jest przyjmowane jako najlepsze w danej sytuacji.

Tabela 2. Wzorcowa macierz do wyboru sposobu organizacyjnego controllingu

Sposoby organizacyjne		Utworzenie stanowiska controllera			Przejęcie zadań controllingowych przez zewnętrznego doradcę	
				Ocena	Wartość	Ocena	Wartość
Kryterium oceny	Waga (ranga) kryterium	Ocena w punktach	Wartość oceny	Ocena w punktach	Wartość oceny	Ocena w punktach	Wartość oceny
Wielkość firmy							
Złożoność organizacyjna							
Sytuacja kadrowa							
.....							
	$\Sigma = 1$						

Źródło: opracowanie własne.

W końcu, po podjęciu decyzji co do wyboru określonej formy organizacji controllingu w konkretnej sytuacji, należy rozstrzygnąć pozostałe problemy natury organizacyjnej. W celu przykładowego ich przedstawienia skupimy się na dwóch skrajnych rozwiązaniach organizacyjnych. W wypadku utworzenia stanowiska controllera należy zdecydować o jego usytuowaniu w strukturze organizacyjnej firmy oraz o charakterze stanowiska. Najogólniej biorąc, uważa się, że efektywność działania controllera jest tym większa, im wyższe zajmuje on miejsce w hierarchii przedsiębiorstwa [7, s. 31 i n.]. Co do charakteru stanowiska – należy wybierać między pozycją sztabową albo liniową. W sytuacji, gdy należy zaprojektować, wprowadzić i utrzymać skutecznie działający system controllingu, znacznie bardziej efektywne jest takie rozwiązanie, w którym controller zajmuje pozycję liniową (jest np. kierownikiem działu rachunkowości, działu przetwarzania danych), a jednocześnie, z racji pełnionej funkcji, ma prawo do wydawania poleceń i udzielania wskazówek². Przejęcie zadań controllingu przez kierownika działu księgowości (głównego księgowego) jest uzasadnione również tym, że to właśnie w tym dziale zlokalizowana jest podstawowa baza informacyjna controllingu (np. do prowadzenia analiz porównawczych wartości planistycznych z rzeczywistymi). Jednak pracochłonne z reguły zadania controllingowe mogą stanowić nadmierne obciążenie dla tradycyjnego księgowego, który – zorientowany retrospektywnie – może zaniedbać wspomaganie właściciela i zarządzających firmą, zorientowane na przyszłość.

W późniejszych fazach rozwoju controllingu można się zastanowić nad pozycją sztabową controllera (sprawowanie funkcji doradczych i przygotowywanie informacji zarządczych), ale bez kompetencji do podejmowania decyzji. Jeśli przedsiębiorca (właściciel) nie ma zamiaru utworzyć oddzielnego stanowiska controllera (szczególnie w firmach mikro i małych) ani też przekazać zadań controllingowych np. księgowemu, to może on sam przejąć jego funkcje, a opracowanie niezbędnych informacji zlecić swoim pracownikom.

W razie przejęcia zadań controllingowych przez zewnętrznego doradcę niezbędne okazuje się ustalenie zakresu zadań do wykonania przez doradcę, zakresu jego uprawnień i odpowiedzialności, zakresu udostępnianych informacji, sposobów komunikowania się oraz warunków finansowych korzystania z usług doradcy. Szczególnie ważne jest stworzenie bazy informacyjnej dla doradcy, co daje podwaliny systemu informacyjnego na potrzeby zarządzania firmą i może stanowić podstawę zorganizowania controllingu wewnętrznego [3, s. 347].

4. Uwagi końcowe

Wprowadzanie controllingu do małych i średnich przedsiębiorstw jest ewolucyjnym procesem wprowadzania kompleksowych zmian organizacyjnych. W ra-

² W praktyce obserwuje się tendencję do przejmowania przez controllera zadań liniowych. Zjawisko to występuje w sytuacjach kryzysowych przedsiębiorstwa [3, s. 334].

mach tego procesu powinno się rozwijać cele i zadania stawiane przed controllingiem (od operatywnych do strategicznych), instrumenty niezbędne do ich realizacji (od prostych do złożonych, systemowych) oraz właściwe dla nich formy organizacji controllingu. Najogólniej, wraz ze wzrostem wielkości przedsiębiorstwa, złożoności warunków funkcjonowania następuje rozwój form organizacji controllingu – od usług zewnętrznego doradztwa do stanowiska własnego controllera. W każdym wypadku konieczne jest uwzględnienie wyniku rachunku ekonomicznej efektywności wprowadzenia poszczególnych form organizacji controllingu.

Literatura

- [1] Amshoff B., *Controlling in deutschen Unternehmen. Realtypen, Kontext und Effizienz*, 2. Auflage, Gabler, Wiesbaden 1993.
- [2] Eschenbach R., (red.), *Controlling*, 2. Auflage, Schaeffer-Poeschel Verlag, Stuttgart 1996.
- [3] Horváth P., Weber J., *Controlling*, [w:] red. H.-C. Pfohl, *Betriebswirtschaftslehre der Mittel- und Kleinbetriebe*, 3. Auflage, Berlin 1997.
- [4] Kośmider A., *Controlling im Mittelstand: eine Untersuchung der Gestaltung und Anwendung des Controlling im mittelstaendischen Industrieunternehmen*, 2. Auflage, Stuttgart 1994.
- [5] Lanz R., *Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen*, 3. Auflage, Verlag Paul Haupt, Bern und Stuttgart 1992.
- [6] Preissler P.R., *Controlling auch im Klein – und Mittelbetrieb*, RKW, Eschborn 1994.
- [7] Vollmuth H.J., *Controlling. Planowanie, kontrola, zarządzanie*, Agencja Wydawnicza Placet, Warszawa 1993.

IMPLEMENTING CONTROLLING IN SMALL AND MEDIUM ENTERPRISES

Summary

The article presents different organizational solutions of controlling implementation in small and medium enterprises. Their characteristics are described, as well as the criteria of estimating the solutions. The author indicates the rules of choosing the model suitable for a specific company, with the application of multidimensional comparative analysis.