



**Autoreferat rozprawy doktorskiej**  
(Dyscyplina – nauki o zarządzaniu)

**mgr Dagmara Bogacka-Iskra**

**CONTROLLING W ZARZĄDZANIU  
MAŁYM PRZEDSIĘBIORSTWEM SIECIOWYM**

**Promotor:**

**Prof. dr hab. Wanda Skoczylas**

Uniwersytet Szczeciński

**Recenzenci:**

**Prof. dr hab. Maria Sierpińska**

Akademia Ekonomiczno-Humanistyczna  
w Warszawie

Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie

**Prof. dr hab. Waldemar Gos**

Uniwersytet Szczeciński

## Spis treści

1. Uzasadnienie wyboru tematu.....	3
2. Cele i hipotezy badawcze.....	5
3. Źródła informacji i metody badawcze.....	6
4. Struktura pracy.....	7
5. Synteza wyników z przeprowadzonych badań.....	9
6. Wnioski końcowe i rekomendacje.....	30

## 1. Uzasadnienie wyboru tematu

Warunki funkcjonowania współczesnych przedsiębiorstw wciąż się zmieniają. W chwili obecnej przedsiębiorstwa muszą sprostać wyzwaniom stawianym przez postęp naukowy, techniczny i organizacyjny. Wzrost dynamiki zmian w przedsiębiorstwie związany jest też między innymi ze wzmożonymi działaniami konkurencyjnymi, coraz większą mobilnością kapitałów, rozpowszechnieniem Internetu, skracaniem się fazy cyklu życia produktu, głębokimi zmianami demograficznymi oraz ruchomymi i zanikającymi granicami organizacji. Nowe warunki otoczenia gospodarczego wymuszają więc coraz szybsze dostosowywanie się organizacji do zmiennych warunków otoczenia.

Sprostanie konkurencji na rynku w gospodarce opartej na wiedzy (ang. *knowledge-based economy*) wymaga także od małych przedsiębiorstw ciągłego śledzenia postępu naukowo-technicznego, zmian na rynku, doskonalenia się, ale też usprawniania procesu zarządzania czy wykształcenia wśród pracowników zaangażowania w realizację celów przedsiębiorstwa. Konieczne obecnie zarządzanie przez przedsiębiorczość cechuje perspektywiczne myślenie i umiejętność dostrzegania zmian zachodzących na rynku nie jako zagrożeń, lecz jako sposobności do realizacji własnych pomysłów. Przedsiębiorczość powiązana z innowacyjnością, której źródłem jest współpraca z dostawcami i odbiorcami, dostęp do licencji i know-how innych firm, kooperacja z innymi jednostkami, jest przesłaniem długotrwałego rozwoju Unii Europejskiej.

Wzrost niepewności przy podejmowaniu decyzji wymaga wdrażania nowych instrumentów skutecznie wspierających zarządzanie. Do takich instrumentów zaliczyć można z pewnością controlling. W wyniku usystematyzowania elementów związanych ze sferą ekonomiczną, finansową, organizacyjną i techniczną życia przedsiębiorstwa, tworzy się spójna koncepcja controllingowa, determinująca sposób myślenia i działania w przedsiębiorstwie.

Rozumienie i stosowanie controllingu w literaturze przedmiotu i praktyce gospodarczej nieustannie ewoluuje. Wielu autorów definiuje controlling jako system zarządzania, funkcje zarządzania, system wspomagający zarządzanie czy też proces sterowania.

W związku z dynamicznym rozwojem koncepcji controllingu w praktyce gospodarczej oraz badań teoretycznych w tym zakresie tematyka controllingu jest coraz bardziej aktualna. Idea wdrożenia systemów controllingowych w przedsiębiorstwach opiera się na wypracowaniu pewnej spójnej koncepcji wspierającej menedżera w podejmowaniu trafnych decyzji gospodarczych.

Globalny i sieciowy charakter współczesnej gospodarki oraz postępująca digitalizacja tworzą warunki do wprowadzenia controllingu do zarządzania także w małym przedsiębiorstwie. Potwierdzeniem tego faktu jest m.in. opinia G. Kołodko: „O nieodwracalności globalizacji przesądzają jej mikroekonomiczne podstawy – powiązania łańcuchów produkcyjno-dystrybucyjnych nie tylko wielkich transnarodowych korporacji, lecz także wielu firm średnich czy wręcz małych. Choćby mój mały osiedlowy sklepik bez tej wielkiej globalizacji wyglądałby zgoła inaczej. Ta zaś bez milionów takich sklepików też nie byłaby sobą. Dziś nie można wyjść rano z domu, nie mając do czynienia z konsumpcją cząsteczek tej światowej gospodarki ucieleśnionej w produktach i usługach; dziś nie można wyjść z pracy, nie stykając się z czymś, co się dzieje za tradycyjnie rozumianymi granicami”<sup>1</sup>. Nowe wyzwania stojące przed współczesnymi małymi organizacjami sieciowymi wymagają ciągłego udoskonalania, przy jednoczesnym uwzględnianiu relacji i zależności obowiązującymi wewnątrz sieci.

Dotychczas niewiele publikacji poruszało tematykę controllingu w małym przedsiębiorstwie, a należy zwrócić uwagę, że istota i znaczenie małych przedsiębiorstw w ciągu ostatnich lat zmieniają się. Gospodarki wielu państw w znacznym stopniu uzależnione są od sytuacji ekonomicznej właśnie małych i średnich przedsiębiorstw.

Przedsiębiorstwa działające w zmieniających się realiach muszą posiadać umiejętność dostosowywania się do nowych, często niespodziewanych zdarzeń zachodzących w jego otoczeniu, takich jak zmiana koniunktury gospodarczej, zmiany wśród kooperatorów oraz konkurentów, nowe wymagania klientów czy wreszcie zmieniające się uwarunkowania prawne. Obecnie uważa się, że źródłem przewagi konkurencyjnej i sukcesu rynkowego są sieci powiązań pomiędzy przedsiębiorstwami. Współpraca małego przedsiębiorstwa z dużym partnerem na podstawie umowy franczyzowej czy umowy dealerskiej umożliwia prowadzenie działalności gospodarczej w ramach istniejącej już sieci. Skutkuje też przeniesieniem pewnych, bardziej dojrzałych rozwiązań w zakresie organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem. Małe przedsiębiorstwo, realizując określone cele franczyzodawcy, działa jednak na własną odpowiedzialność. Problem ten jest bardzo istotny wśród dealerów samochodowych, których działalność była przedmiotem badania. Podmioty te realizują przede wszystkim cele sprzedażowe koncernów. W swojej działalności muszą jednak koncentrować uwagę na utrzymaniu płynności finansowej i osiągnięciu określonego poziomu rentowności, co rodzi

---

<sup>1</sup> G. Kołodko, *Władze Polski popełniają historyczny błąd*, „Rzeczpospolita”, 4.01.2019, <https://www.rp.pl/Publicystyka/190109793-Prof-Kolodko-Wladze-Polski-popolniaja-historyczny-blad.html> (dostęp: 4.02.2019).

szereg istotnych problemów dla zapewnienia ciągłości funkcjonowania przedsiębiorstwa i zadowolenia interesariuszy.

## 2. Cele i hipotezy badawcze

Celem głównym dysertacji uczyniono **opracowanie koncepcji controllingu w ujęciu instrumentalnym, aktywnie wspierającej zarządzanie małym przedsiębiorstwem sieciowym.**

W pracy weryfikuje się pogląd, że **skuteczne i efektywne prowadzenie działalności małego przedsiębiorstwa sieciowego wynika z opracowania oraz wdrożenia instrumentów controllingu przydatnych w rozwiązywaniu własnych problemów zarządzania i dopełniających koncepcję controllingu określoną przez koncern.**

Tak postawiony cel główny dysertacji został uszczegółowiony przez cele szczegółowe i był podstawą sformułowania pytań badawczych. Natomiast hipoteza główna weryfikowana jest poprzez hipotezy cząstkowe (tab. 1).

**Tabela 1. Cele szczegółowe, pytania badawcze i hipotezy cząstkowe**

Tytuł rozdziału	Cel szczegółowy	Pytania badawcze	Hipoteza cząstkowa
1. Controlling w systemie zarządzania przedsiębiorstwem	Charakterystyka controllingu w ujęciu funkcjonalnym, instrumentalnym i instytucjonalnym na obecnym etapie rozwoju teorii i zapotrzebowania praktyki gospodarczej	Jak można scharakteryzować koncepcję controlling na obecnym etapie jego rozwoju?	Najistotniejszą cechą opartej na teorii systemów koncepcji controllingu jest aktywne wsparcie systemu zarządzania przedsiębiorstwem, której zaadaptowanie wymaga uwzględnienia wszystkich elementów systemu, znajdujących się zarówno w otoczeniu, jak i w samym przedsiębiorstwie
2. Uwarunkowania koncepcji controllingu w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem sieciowym	Diagnoza zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań funkcjonowania małego przedsiębiorstwa sieciowego oraz analiza rozwiązań stosowanych w małym i średnich przedsiębiorstwach w Wielkiej Brytanii i Niemiec, determinujących koncepcje controllingu w małym przedsiębiorstwie	1. Jakie czynniki determinują koncepcję controllingu w małym przedsiębiorstwie sieciowym? 2. Jakie rozwiązania w zakresie controllingu stosowane są w małych i średnich przedsiębiorstwach w Wielkiej Brytanii oraz w Niemczech?	Funkcjonowanie przedsiębiorstwa w ramach organizacji sieciowej, wyrażające się w przejściu systemu zarządzania, wiąże się z wdrożeniem controllingu realizującego przede wszystkim potrzeby koncernu

3. Instrumenty controllingu stosowane w małym przedsiębiorstwie sieciowym i potrzeba ich uzupełnienia	Wykazanie, iż instrumenty controllingu wdrożone i stosowane przez koncern nie są wystarczającym wsparciem w procesach decyzyjnych małych przedsiębiorstw sieciowych	1. Jakie instrumenty controllingu wdrożone zostały przez koncern i czy powinny zostać uzupełnione o te, które wspierają rozwiązywanie własnych problemów w małych przedsiębiorstwach sieciowych? 2. Jakie instrumenty controllingu powinny być opracowane i wdrożone, aby zapewnić kontynuację działania przedsiębiorstwa z korzyścią dla wszystkich interesariuszy?	Wsparcie zarządzania małych przedsiębiorstw sieciowych wymaga wzbogacenia instrumentów controllingu wdrożonych przez koncern o te przydatne w rozwiązywaniu własnych problemów, decydujące ostatecznie o kontynuacji działania i zadowoleniu interesariuszy
4. Ocena użyteczności instrumentów controllingu w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem sieciowym jako podstawa sformułowania koncepcji controllingu w aspekcie instrumentalnym	Opracowanie koncepcji controllingu w aspekcie instrumentalnym, odpowiadającej potrzebom zarządzania małym przedsiębiorstwem sieciowym	1. Czy wszystkie instrumenty controllingowe dostarczane (lub sporządzane) na potrzeby koncernu są jednakowo użyteczne dla dealerów samochodowych? 2. Czy instrumenty te zaspokajają w pełni potrzeby kadry zarządzającej takiego typu przedsiębiorstwem?	Narzędzia controllingowe opracowane na potrzeby własne dealerów samochodowych istotnie dopełniają spektrum instrumentów dostarczanych przez koncern i są podstawą konstrukcji całościowej koncepcji controllingu w aspekcie instrumentalnym
5. Wykorzystanie zaproponowanych narzędzi controllingu w sterowaniu płynnością finansową małego przedsiębiorstwa sieciowego – <i>case study</i>	Weryfikacja wartości poznawczej i użyteczności praktycznej zaproponowanych narzędzi controllingu w sterowaniu płynnością finansową wybranego przedsiębiorstwa	Czy wykorzystanie zaproponowanych narzędzi umożliwiło skuteczne zarządzanie płynnością finansową badanego przedsiębiorstwa?	Narzędzia controllingu opracowane na potrzeby własne dealerów samochodowych umożliwiają skuteczne sterowanie płynnością finansową dealera samochodowego

Zródło: opracowanie własne.

### 3. Źródła informacji i metody badawcze

Realizację sformułowanych celów i weryfikację hipotez badawczych poprzedził dobór źródeł informacji. W rozważaniach teoretycznych i badaniach empirycznych wykorzystano: literaturę krajową i zagraniczną, referaty naukowe, wyniki wcześniej prowadzonych badań zagranicznych, strony internetowe, obserwacje własne, raporty wewnętrzne dealera samochodowego oraz raporty wewnętrzne koncernów.

Przy opracowaniu dysertacji zastosowano następujące metody badawcze:

1. Krytyczny przegląd literatury krajowej i zagranicznej w zakresie koncepcji controllingu, ze szczególnym uwzględnieniem badań w zakresie controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach.

2. Badania ankietowe (przeprowadzone w 2016 roku), obejmujące w pierwszej części ocenę kompetencji ekspertów i w drugiej – ocenę użyteczności instrumentów controllingowych.
3. Analizę sieciową preferencji ANP.
4. Grupowanie lingwistyczne – ELECTRE TRI.
5. Reguły wnioskowania lingwistycznego teorii zbiorów przybliżonych.
6. *Case study*.

W pracy wykorzystano łącznie 204 pozycje (książki, artykuły), w tym 30 obcojęzycznych.

#### **4. Struktura pracy**

Praca ma charakter teoretyczno-empiryczno-projektowy. Wszystkie zagadnienia przedstawione w rozprawie zawarto w pięciu rozdziałach, które poprzedzono wprowadzeniem i podsumowano w zakończeniu.

**W rozdziale pierwszym**, teoretycznym, zatytułowanym *Controlling w systemie zarządzania przedsiębiorstwem*, przeprowadzono rozważania dotyczące etymologii terminu „controlling” i dokonano przeglądu jego definicji prezentowanych w literaturze krajowej i zagranicznej. Uwzględniając interdyscyplinarny charakter controllingu, odniesiono się do jego relacji z innymi dyscyplinami naukowymi, zwłaszcza z rachunkowością zarządczą. Prezentując pojęcie controllingu, odwołano się do teorii agencji, systemów i etyki oraz scharakteryzowano w ujęciu ewolucyjnym koncepcje controllingu. Zaprezentowano zintegrowane ujęcie funkcji, zadań i celów controllingu. Dokonano klasyfikacji controllingu oraz prezentacji instrumentów controllingu o dużej wartości poznawczej i przydatności praktycznej. W podsumowaniu odniesiono się do uwarunkowań wdrożenia controllingu w przedsiębiorstwie.

**Rozdział drugi**, pt. *Uwarunkowania koncepcji controllingu w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem sieciowym*, ma również charakter teoretyczny. Omówiono w nim istotę, znaczenie oraz wskazano czynniki determinujące rozwój małego przedsiębiorstwa. Na podstawie badań literatury przedmiotu zidentyfikowano zewnętrzne i wewnętrzne uwarunkowania funkcjonowania małego przedsiębiorstwa sieciowego. Dokonano przeglądu wdrożonych koncepcji controllingowych w małych przedsiębiorstwach w takich krajach, jak Wielka Brytania i Niemcy. W końcowej części rozdziału podjęto rozważania w zakresie aspektów funkcjonalnych, instrumentalnych i instytucjonalnych controllingu w małych przedsiębiorstwach sieciowych.

**W rozdziale trzecim**, o charakterze teoretyczno-empirycznym, zatytułowanym *Instrumenty controllingu stosowane w małym przedsiębiorstwie sieciowym i potrzeba ich uzupełnienia*, scharakteryzowano instrumentarium controllingu przedsiębiorstwa sieciowego dostarczane przez koncern, takie jak: analiza SWOT, budżety całościowe, budżety COOP, budżety inwestycyjne, BPI oraz dashboard, PSS i SSS oraz badanie „Tajemniczy klient”. Zwrócono uwagę na konieczność uzupełnienia koncepcji controllingowej wspierającej podejmowanie decyzji przez dealera samochodowego, zwłaszcza w obszarze płynności finansowej i zaproponowano zestaw raportów pozwalających monitorować płynność finansową przedsiębiorstwa w powiązaniu z rentownością.

**Rozdział czwarty**, pt. *Ocena użyteczności instrumentów controllingu w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem sieciowym jako podstawa sformułowania koncepcji controllingu w aspekcie instrumentalnym*, poświęcono badaniu i prezentacji wyników badań użyteczności instrumentów controllingu wymaganych i zaproponowanych przez koncern, a wspierających procesy decyzyjne dealera. Właściwe badanie poprzedzone zostało procedurą doboru ekspertów. Wymagało to w pierwszej kolejności zdefiniowania wymaganych kompetencji i umiejętności, a następnie ich oceny w grupie ekspertów zaproszonych do badania. W ocenie użyteczności instrumentów controllingowych wykorzystano natomiast metody ANP, ELECTRE TRI oraz teorii zbiorów przybliżonych. Wyniki przeprowadzonego badania pozwoliły na zaprezentowanie całościowej koncepcji controllingu u ujęciu instrumentalnym dla małego przedsiębiorstwa sieciowego.

**Rozdział piąty**, zatytułowany *Wykorzystanie zaproponowanych narzędzi controllingu w sterowaniu płynnością finansową małego przedsiębiorstwa sieciowego – case study*, ma charakter empiryczny. Przedstawiono w nim wykorzystanie zaproponowanych raportów w sporządzaniu preliminarzy obrotów gotówkowych dla każdego centrum odpowiedzialności oraz całego przedsiębiorstwa. Weryfikacja założonej koncepcji controllingowej została przeprowadzona w formie studium przypadku, uzupełnionego o doświadczenia własne.

Wnioski wynikające z przeprowadzonych rozważań teoretycznych i badań empirycznych uogólniono i przedstawiono w zakończeniu.



## 5. Synteza wyników z przeprowadzonych badań

Realizacja tematu odnoszącego się do controllingu w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem sieciowym wymagała holistycznego podejścia, uwzględniającego wielowątkowy aspekt samego controllingu. Cel główny rozprawy realizowany był etapowo, za pośrednictwem celów szczegółowych.

Realizując pierwszy cel szczegółowy pracy, polegający na charakterystyce controllingu w ujęciu funkcjonalnym, instrumentalnym i instytucjonalnym na obecnym etapie rozwoju teorii i zapotrzebowania praktyki gospodarczej wymagała przeglądu definicji controllingu wobec jej wieloaspektowego rozumienia. W toku rozważań zwrócono uwagę, że trudności związane z jednoznacznym zdefiniowaniem koncepcji controllingu wynikają z dominującego subiektywizmu w definiowaniu controllingu.

Rozumienie i stosowanie controllingu w literaturze przedmiotu i praktyce gospodarczej nieustannie ewoluuje. Wielu autorów definiuje controlling jako system zarządzania<sup>2</sup>, funkcje zarządzania<sup>3</sup>, system wspomagający zarządzanie<sup>4</sup> czy też proces sterowania<sup>5</sup>. Taka różnorodność podejść jest wynikiem m.in.:

- przyjętego, pierwotnego wzorca – podmioty amerykańskie traktują controllera jako skarbnika, a niemieckie podkreślają jego znaczenie w obszarze planowania i kontroli działalności,
- docelowego umiejscowienia controllingu w strukturze organizacyjnej w pozycji sztabowej lub liniowej, co w istotnym stopniu wpływa na możliwość i zakres działania controllerów,
- nachylenia w kierunku aspektów rachunkowości i zarządzania<sup>6</sup>.

Efektem przeprowadzonych studiów literaturowych jest prezentacja zintegrowanych funkcji, zadań i celów controllingu. Graficzną prezentacją podsumowującą zintegrowanie funkcji controllingu z wyznaczeniem celów oraz zadaniami controllera, odpowiadającą współczesnemu rozumieniu tej trudnej do zdefiniowania koncepcji, jest schemat 1.

---

<sup>2</sup> P. Horvath, *Cost Calculating and Control System*, „Controlling” 1990, Vol. 1, s. 232.

<sup>3</sup> H. Koontz, C. O'Donnell, H. Weihrich, *Management: A Book of Readings*, McGraw-Hill, New York 1984, s. 15.

<sup>4</sup> B. Haus, S. Nowosielski, *Kontroling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie*, „Przegląd Organizacji” 1995, nr 12, s.31.

<sup>5</sup> R. Mann, E. Meyer, *Controlling w twojej firmie: przykłady praktyczne samodzielnego utworzenia systemu sterowania za pomocą zysku*, Centrum Rozwoju Rachunkowości i Finansów, Skierniewice 1997, s. 9; H. Bieniok, *Techniki kontroli menadżerskiej*, w: H. Bieniok (red.), *Podstawy zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice 1999, s. 267.

<sup>6</sup> K. Nowosielski, *Koszty jakości controllingu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” 2012, nr 264, s. 345.

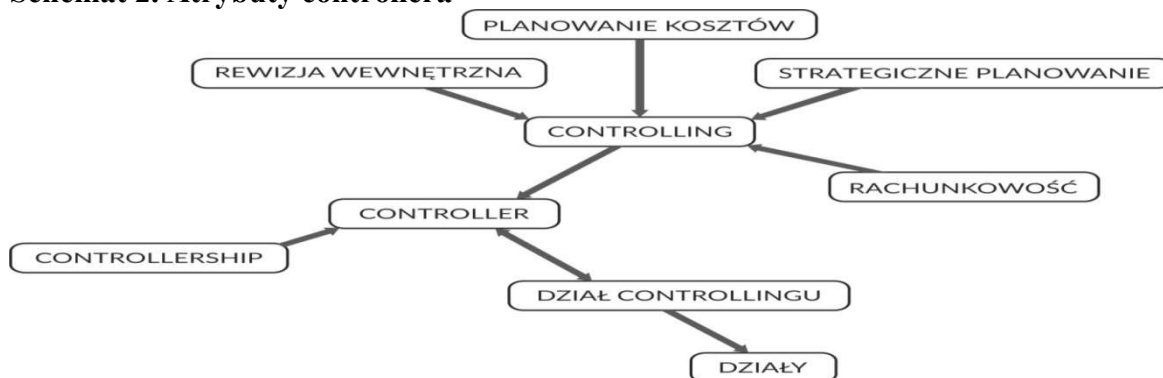
## Schemat 1. Zintegrowanie funkcji, zadań i celów controllingu



Źródło: opracowanie własne.

Powołując się zarówno na rozważania teoretyczne, jak i rozwiązania wypracowane przez praktyków gospodarczych, szczegółowo omówiono również zadania, funkcje i atrybuty controllera jako osoby odpowiedzialnej za cały proces controllingu. Zwrócono uwagę, że obecnie controller odbierany jest jako partner biznesowy, który pełni w przedsiębiorstwie funkcje koordynacyjno-nadzorczą i wspierająco-doradczą. Szczegółowe atrybuty dzisiejszego controllera przedstawiono na schemacie 2.

## Schemat 2. Atrybuty controllera



Źródło: GablerWirtschaftslexikon, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/controller.html#erklaerung> (dostęp: 21.12.2018).

Według takiego rozumienia controller:

- zapewnia specjalne usługi przedsiębiorstwu w formie faktycznej wiedzy (ulgi w zarządzaniu),

- jest swego rodzaju uzupełnieniem przywództwa o wprowadzenie różnych perspektyw (np. wiedzy metodologicznej, uzupełnienie bardziej intuicyjnego procesu decyzyjnego menedżera analizami),
- przyczynia się również do ograniczenia przywództwa poprzez unikanie oportunistycznego zachowania menedżerów,
- bierze czynny udział w opracowaniu celów korporacyjnych w strategicznym planowaniu,
- jest odpowiedzialny za metody i procesy związane z planowaniem operacyjnym, wdrażaniem bieżących raportów, inwestycjami i kalkulacją rentowności, konsultacjami w zakresie zarządzania projektem<sup>7</sup>.

Controller w dzisiejszych czasach to osoba nie tylko posiadająca dużą wiedzę teoretyczną, ale przede wszystkim potrafiąca zastosować ją w praktyce gospodarczej.

Dokonując systematyki controllingu, zwrócono uwagę na konieczność całościowego podejścia do koncepcji, w wyniku czego największe znaczenie nadano controllingowi zintegrowanemu, projektowemu i procesowemu.

Realizując pierwszy cel cząstkowy pracy, odniesiono się do instrumentów controllingu. Dokonano ich klasyfikacji, przyjmując za podstawę rodzaje controllingu wyodrębnione z punktu widzenia szczebli zarządzania. Ekspozowanie, jako właściwego na obecnym etapie rozwoju, controllingu zintegrowanego stanowiło przesłankę klasyfikacji instrumentów controllingu według subsystemów zarządzania.

Badania dotyczące instytucjonalizacji controllingu, jako trzeciego elementu koncepcji controllingu w systemie zarządzania przedsiębiorstwem, skoncentrowano na uwarunkowaniach jego wdrożenia w przedsiębiorstwie. Za istotne uznano: warunki wewnętrzne, warunki zewnętrzne, problemy do rozwiązania, istniejące modele controllingu (koncepcje), metody wdrożenia oraz inne czynniki. W konkluzji stwierdzono, że właściwe i efektywne wdrożenie procesów controllingowych powinno być „ubranie szytym na miarę”, a w przyszłości należy oczekiwać controllingu scentralizowanego, zespołowego i samocontrollingu powiązanego z *lean* controllingiem.

Realizacja pierwszego celu szczegółowego pozwoliła również pozytywnie zweryfikować pierwszą hipotezę cząstkową mówiącą o tym, że najistotniejszą cechą opartej na teorii systemów koncepcji controllingu jest aktywne wsparcie systemu zarządzania

---

<sup>7</sup> Gabler Wirtschaftslexikon, <http://wirtschaftslexikon.gabler.de/Definition/controller.html#erklaerung> (dostęp: 21.12.2018).

przedsiębiorstwem, której zaadaptowanie wymaga uwzględnienia wszystkich elementów systemu, znajdujących się zarówno w otoczeniu, jak i w samym przedsiębiorstwie.

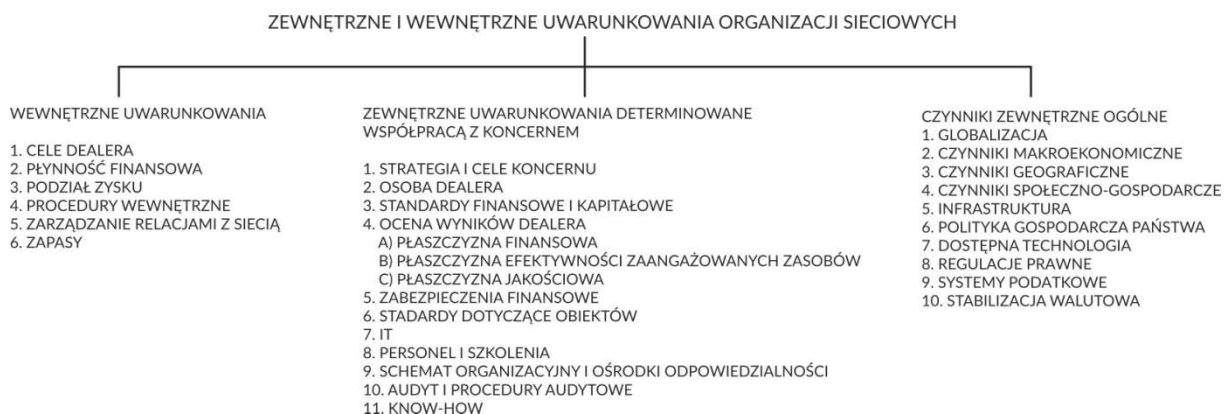
Celem szczegółowym rozdziału drugiego była diagnoza zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowań funkcjonowania małego przedsiębiorstwa sieciowego oraz analiza rozwiązań stosowanych w małych i średnich przedsiębiorstwach w Wielkiej Brytanii i Niemczech, determinujących koncepcje controllingu w małym przedsiębiorstwie.

Dokonano tego za pomocą omówienia znaczenia oraz istoty małych przedsiębiorstw. Podstawę rozważań stanowiły ilościowe i jakościowe cechy przedsiębiorstw małych. W toku rozważań dokonano przeglądu definicji i specyfiki organizacji sieciowej. Wskazano na duże znaczenie controllingu w organizacji sieciowej, który pełni funkcję wczesnego ostrzegania przed trudnościami mogącymi mieć konsekwencje dla całej sieci. Idea controllingu jako instrumentu wspomagającego zarządzanie musi być akceptowalna przez wszystkich jej członków, wówczas staje się gwarantem korzyści płynących z szeroko rozumianej współpracy sieciowej.

Należy zwrócić szczególną uwagę, że transformacja przedsiębiorstwa w organizację współpracującą w ramach sieci przyczynia się do powstania nowej jakości zarządzania organizacją. Przedsiębiorstwa sieciowe zajmujące się sprzedażą i serwisowaniem samochodów to w większości podmioty małe bądź średnie (z reguły jeśli podmiot ma więcej niż jeden oddział). Należy pamiętać, że specyfika sieci i branży dealerskiej stawia tego rodzaju podmioty w trochę innym świetle. Wymogi stawiane przedsiębiorcy w umowach dealerskich przyczyniają się mianowicie do wdrożenia bardziej zaawansowanych rozwiązań organizacyjnych oraz stylu zarządzania takim podmiotem. W związku z tym przedsiębiorstwa małe wchodzące w skład sieci dealerskiej nabierają pewnych cech przedsiębiorstw średnich bądź nawet dużych.

Powiązania sieciowe umożliwiają dealerowi wykorzystywanie zależności zarówno wewnątrz, jak i na zewnątrz sieci w celu wypracowania większej wartości dodanej dla przedsiębiorstwa. Dzięki zastosowaniu takiego modelu prowadzenia działalności gospodarczej wiele małych przedsiębiorstw nie tylko sprzedaje produkt gotowy koncernu, ale dostosowuje swoją organizację do wymogów zarządzania siecią. W literaturze przedmiotu wskazuje się, że współpraca organizacji w formie sieci oferuje duże, nowe możliwości wspólnego łączenia i tworzenia wiedzy, umiejętności i kompetencji partnerów, determinujące też rozwiązania w zakresie controllingu. W tym celu zidentyfikowano i sklasyfikowano zewnętrzne i wewnętrzne uwarunkowania organizacji i funkcjonowaniu małego przedsiębiorstwa sieciowego, które zaprezentowano na schemacie<sup>3</sup>.

### Schemat 3. Zewnętrzne i wewnętrzne uwarunkowania organizacji i funkcjonowania małego przedsiębiorstwa sieciowego



Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika ze schematu 3, w przedsiębiorstwach sieciowych istotne są – oprócz ogólnych czynników zewnętrznych – czynniki zewnętrzne wynikające ze współpracy dealera z koncernem. Zestawienie uwarunkowań zewnętrznych i wewnętrznych funkcjonowania organizacji sieciowej pozwoliło zaobserwować elementy pominięte przez koncern w konstrukcji systemu. Do wewnętrznych uwarunkowań zaliczono: cele dealera, płynność finansową, podział zysków, procedury wewnętrzne, zarządzanie relacjami z siecią oraz zapasy. Jednym z celów własnych dealera, który zasługuje na szczególną uwagę, jest utrzymanie płynności finansowej. Znaczenie płynności finansowej jest ogromne, ponieważ -jak wiadomo- przedsiębiorstwo może być rentowne, ale równocześnie może utracić płynność finansową.

Realizując drugi cel szczegółowy pracy, dokonano przeglądu wdrożenia koncepcji controllingu w małych przedsiębiorstwach w takich krajach, jak Wielka Brytania i Niemcy. Podjęte badania dotyczące koncepcji controllingu w podmiotach zagranicznych potwierdziły istotność takich jej aspektów, jak: aspekt funkcjonalny, instytucjonalny i instrumentalny przy tworzeniu rozwiązań controllingowych w małym przedsiębiorstwie. Analiza rozwiązań występujących w małym przedsiębiorstwie sieciowym pozwoliła stwierdzić, że współpraca z koncernem skutkuje wdrożeniem szeregu rozwiązań koncepcji controllingu w aspekcie funkcjonalnym (planowanie, kontrola, zasilanie w informacje, sterowanie, monitorowanie), instytucjonalnym (np. wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności, osoba dealera) oraz instrumentalnym w zakresie wspierania przede wszystkim celów całego koncernu. W konsekwencji przedstawione w rozdziale drugim rozważania pozwoliły na pozytywne zweryfikowanie hipotezy, mówiącej, że funkcjonowanie przedsiębiorstwa w ramach

organizacji sieciowej, wyrażające się w przejściu systemu zarządzania, wiąże się z wdrożeniem controllingu realizującego przede wszystkim potrzeby koncernu.

Dynamiczne zmiany w otoczeniu bliższym i dalszym osłabiają zaufanie do stosowanych instrumentów controllingowych i tworzą zapotrzebowanie na nowe. Należy zwrócić uwagę, że w literaturze, przy charakteryzowaniu instrumentów controllingu, autorzy najczęściej posługują się zamiennie pojęciami: narzędzia, metody i techniki, moduły czy też „skrzynka narzędziowa” controllera. Tak rozumiane instrumenty controllingu już na samym początku wskazują na brak jednolitości i pewną trudność w określeniu ich zakresu i charakterystyki. Wynika ona również z różnego rozumienia controllingu, jego silnych powiązań z innymi dyscyplinami nauki i ich intensywnego rozwoju<sup>8</sup>.

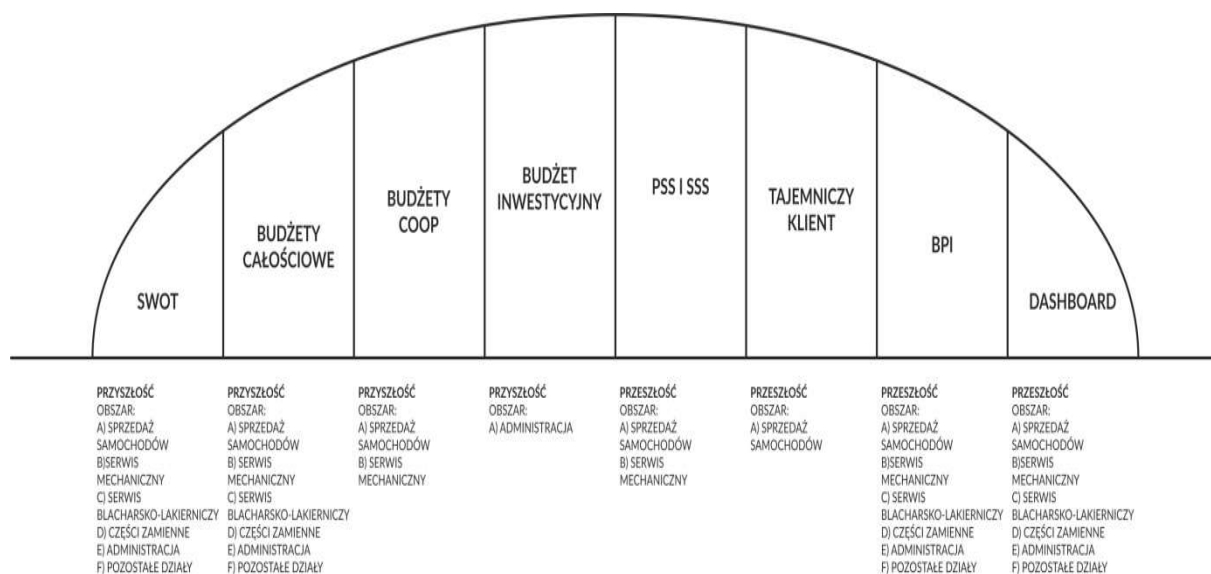
Instrumenty controllingowe stosowane w małym przedsiębiorstwie sieciowym są wymagane i dostarczane przez koncern. Koncentrują się głównie na ocenie rentowności, jakości i wyników sprzedażowych dealera, jednakże nie zaspokajają wszystkich potrzeb informacyjnych przedsiębiorcy, w związku z czym powstaje luka informacyjna w postaci właściwego monitorowania i kontrolowania płynności finansowej dealera. Celem szczegółowym rozdziału trzeciego było zatem wykazanie, że instrumenty controllingu wdrożone i stosowane przez koncern nie są wystarczającym wsparciem w procesach decyzyjnych małych przedsiębiorstw sieciowych.

Przeprowadzona analiza pozwoliła na usystematyzowanie i omówienie instrumentów controllingu przedsiębiorstw sieciowych wdrożonych w wyniku współpracy z koncernem (rozdział trzeci). Ich dobór, postać i zawartość informacyjna narzucone są przez koncern, który – by szybko i sprawnie reagować na bodźce płynące z zewnątrz oraz dostosowywać się do zmieniających się potrzeb klienta – potrzebuje rzetelnej i sprawdzonej informacji. Instrumenty te zaprezentowano na schemacie 4.

---

<sup>8</sup> W. Skoczylas, *Pojęcia i instrumenty controllingu*, w: K. Winiarska (red.), *Instrumenty controllingowe*, Zapol, Szczecin 2000, s. 243.

#### Schemat 4. Instrumenty controllingu wdrożone przez concern



Źródło: opracowanie własne.

Skuteczne zarządzanie małym przedsiębiorstwem sieciowym wymaga także wsparcia menedżerów prowadzących działalność na własną odpowiedzialność o dodatkowe instrumenty, istotne w celu zapewnienia rentownej ciągłości jego funkcjonowania z korzyścią dla istotnych interesariuszy, a w tym szczególnie w zakresie płynności finansowej. W powyższych okolicznościach uwypukliła się potrzeba uzupełnienia instrumentarium o narzędzia własne dealera. Zaproponowane raporty własne dealera są więc odpowiedzią na pojawiającą się lukę informacyjną związaną ze sterowaniem płynnością finansową dealera.

Do instrumentów własnych dealera zalicza się:

1. Raport zaangażowania kapitału własnego w zapas samochodów nowych.
2. Raport obrazujący stan magazynów części zamiennych.
3. Raport należności nieuregulowanych w terminie wymagalności.
4. Raport kosztów finansowych poniesionych na samochodach nowych.
5. Raport godzin i efektywności mechaników i blacharzy.
6. Raport brakujących refundacji.
7. Raport efektywności doradców serwisowych.

Realizując trzeci cel szczegółowy, zaproponowano siatkę monitorowania strategii płynności finansowej za pośrednictwem poszczególnych raportów własnych dealera (tab. 2).

**Tabela 2. Wykorzystanie raportów własnych dealera w ocenie realizacji celów finansowych przedsiębiorstwa**

		Aktywa obrotowe				Zobowiązania krótkoterminowe		
		Należności		Zapasy		Zobowiązania		
Płynność finansowa	Zysk rezydualny	a) Raport należności nieuregulowanych w terminie wymagalności	b) Raport brakujących refundacji	a) Raport obrazujący stan magazynu części zamiennych	b) Zaangażowanie kapitału własnego w zapasy samochodów nowych	a) Raport kosztów finansowych poniesionych na samochody nowe	b) Raport godzin i efektywności mechaników	c) Raport godzin i efektywności doradców
Strategia aktywów obrotowych								
Strategia finansowania aktywów obrotowych								
Strategie majątkowo-finansowe								

Źródło: opracowanie własne.



Przedstawiona siatka, stanowiąca autorskie rozwiązanie, pozwala na usystematyzowanie i lepsze zrozumienie wartości poznawczej i przydatności praktycznej poszczególnych raportów własnych dealera samochodowego. Zaproponowane instrumentarium controllingu umożliwi identyfikację odchyleń i podjęcie działań sterujących w zakresie poszczególnych składników aktywów obrotowych oraz zobowiązań krótkoterminowych determinujących płynność finansową, a w dalszej kolejności budowanie wartości dla właścicieli, określonej za pomocą zysku rezydualnego<sup>9</sup>.

Pozytywnie zweryfikowana została więc kolejna hipoteza cząstkowa zawierająca się w twierdzeniu, że: wsparcie zarządzania małym przedsiębiorstwem sieciowym wymaga wzbogacenia instrumentów controllingu wdrożonych przez koncern o te przydatne w rozwiązywaniu własnych problemów i decydujące ostatecznie o kontynuacji działania z korzyścią dla wszystkich interesariuszy.

Realizacja czwartego celu szczegółowego pracy, jakim było opracowanie koncepcji controllingu w aspekcie instrumentalnym, odpowiadającej potrzebom zarządzania małym przedsiębiorstwem sieciowym wymagała wieloetapowych badań. Badaniem objęto instrumenty ujęte w dwóch grupach, a więc:

I. Instrumenty opracowane na potrzeby koncernu:

- SWOT,
- budżet całościowy,
- budżet COOP,
- budżet inwestycyjny,
- PSS i SSS,
- badanie tajemniczego klienta,
- BPI,
- dashboard.

II. Instrumenty własne dealera:

- raport zaangażowania kapitału własnego w zapas samochodów nowych,
- raport obrazujący stan magazynów części zamiennych,
- raport należności nieuregulowanych w terminie wymagalności,
- raport kosztów finansowych poniesionych na samochodach nowych,
- raport godzin i efektywności mechaników i blacharzy,

---

<sup>9</sup> Zysk rezydualny jest różnicą między zyskiem operacyjnym netto a odsetkami od zainwestowanego kapitału  $RI = NOPAT - OC$  (RI – zysk rezydualny, NOPAT – zysk operacyjny po opodatkowaniu, OC – odsetki od kapitału własnego) – E. Nowak, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa 2011, s. 320.

- raport brakujących refundacji,
- raport efektywności doradców serwisowych.

Właściwe badania poprzedzono procedurą doboru ekspertów. W tym celu opracowano drzewo kryterialne kompetencji ekspertów. Drzewo to przygotowano, uwzględniając profil kluczowych kompetencji uchwalony przez Parlament Europejski w dniu 26 września 2006 roku<sup>10</sup>. Zgodnie z międzynarodowymi badaniami, termin „kompetencje” jest tu definiowany jako połączenie wiedzy, umiejętności i postaw odpowiednich do danej sytuacji. „Kluczowe kompetencje” to takie, które wspierają samorealizację osobistą, integrację społeczną, aktywną postawę obywatelską oraz możliwość zatrudnienia. Lista kluczowych kompetencji przedstawiona w tym dokumencie prezentuje się następująco:

- porozumiewanie się w języku ojczystym,
- porozumiewanie się w języku obcym,
- kompetencje matematyczne i podstawowe kompetencje naukowo-techniczne,
- kompetencje informatyczne,
- zdolność uczenia się,
- kompetencje interpersonalne, międzykulturowe i społeczne oraz kompetencje obywatelskie,
- przedsiębiorczość,
- ekspresja kulturalna.

Spośród kompetencji kluczowych dla celów badawczych dokonano selekcji i wyodrębnienia najbardziej istotnych z punktu widzenia działalności dealera samochodowego. Na ich podstawie stworzono listę oceny kompetencji kluczowych i specjalistycznych eksperta. Ustalone drzewo kryterialne zaprezentowano w tabeli 3.

**Tabela 3. Drzewo kryterialne kompetencji ekspertów**

	<b>KRYTERIA (kompetencje kluczowe)</b>	<b>SUBKRYTERIUM (kompetencje specjalistyczne)</b>	<b>ZADANIA/PYTANIA</b>
<b>I – 30%</b>	<b>KIEROWNICZE</b>	<b>przywództwo</b>	Oceń swoje cechy przywódcze i łatwość podejmowania decyzji
		<b>motywy i postawy</b>	W jakim stopniu jesteś w stanie stworzyć zadowolający zespół pracowniczy i w jakim stopniu go ukierunkować?
		<b>biznes</b>	Oceń stopień swojej orientacji na zaspokojenie potrzeb klienta

<sup>10</sup> Zalecenie Parlamentu Europejskiego i Rady w sprawie kluczowych kompetencji w uczeniu się przez całe życie, Komisja Wspólnot Europejskich, Bruksela, [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018H0604\(01\)&from=EN](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PL/TXT/PDF/?uri=CELEX:32018H0604(01)&from=EN) (dostęp: 05.05.2019)

II – 30%	ZAWODOWE	inicjatywa	Oceń swoją chęć do podejmowania nowych wyzwań zawodowych
		kwalifikacje	Oceń swoje formalnie nabyte umiejętności i wiedzę
		wiedza	Oceń ogólny stan posiadanej wiedzy wraz z umiejętnościami ich wykorzystywania
III – 25%	KOMUNIKATYWNOŚĆ	konfliktowość	W jakim stopniu jesteś osobą niekonfliktową?
		zrozumienie	Oceń, w jakim stopniu konstruujesz wypowiedzi poprawne i adekwatne do danej sytuacji
		współpraca	W jakim stopniu jesteś skłonny do dzielenia się wiedzą?
IV – 15%	ZDOLNOŚĆ UCZENIA SIĘ	nabyte	W jakim stopniu oceniasz umiejętność organizowania własnego procesu uczenia się, w tym poprzez efektywne zarządzanie czasem i informacjami?
		przyswajane	Jak szybko nabywasz i przyswajasz nową wiedzę?

Zródło: opracowanie własne.

W efekcie powstają dwa wskaźniki oceny kompetencji:

- KK – kompetencje kluczowe z 9-punktowym szacowaniem ich wartości,
- KS – kompetencje specjalistyczne z uszczegółowieniem wybranych kompetencji.

Dobierając ekspertów do zespołów, trzeba precyzyjnie zweryfikować ich kompetencje (zarówno kluczowe, jak i specjalistyczne) *a priori*, później (lub nawet w trakcie) zweryfikować trafność ich ocen i sądów, a przy tym ocenić skutki (przy ich udziale) podjętych decyzji. W przygotowaniach do badania przepytano 24 ekspertów – przedstawicieli poszczególnych marek z branży samochodowej:

- Opel (3 właścicieli),
- Mercedes (2 właścicieli, 1 dyrektor),
- Volvo (1 dyrektor, 2 kierowników),
- Skoda (1 kierownik, 1 dyrektor, 1 specjalista),
- VW (3 kierowników),
- Toyota (2 specjalistów, 1 kierownik),
- Lexus (1 kierownik, 2 specjalistów),
- BMW (1 kierownik, 2 specjalistów).

W wyniku przeprowadzonych badań zweryfikowano kompetencje poszczególnych respondentów i ograniczono grupę ekspertów do 7 osób.

Analiza opinii ekspertów i literatury przedmiot ustala się podstawą zaprojektowania drzewa kryterialnego modelu oceny użyteczności instrumentów controllingu. Zwrócono uwagę, że najistotniejsze kryteria oceny użyteczności to: skuteczność, funkcjonalność, efektywność i zadowolenie.

W efekcie powstało drzewo kryterialne służące oceny instrumentów controllingu.

**Tabela 4. Drzewo kryterialne modelu oceny użyteczności instrumentów controllingu**

KRYTERIA		SUBKRYTERIUM	PYTANIA
UŻYTECZNOŚĆ		ekspercka	
		pomiarowa	
I	SKUTECZNOŚĆ	a) skuteczność – maksymalizacja sprzedaży	1. Jak skutecznie wymienione instrumenty wspierają realizację celu określonego jako maksymalizacja sprzedaży?
		b) skuteczność – maksymalizacja zysku	2. Jak skutecznie wymienione instrumenty wspierają realizację celu określonego jako maksymalizacja zysku?
		c) skuteczność – utrzymanie płynności finansowej	3. Jak skutecznie wymienione instrumenty wspierają realizację celu określonego jako utrzymanie płynności finansowej?
		d) skuteczność – maksymalizacja wartości firmy	4. Jak skutecznie wymienione instrumenty wspierają realizację celu określonego jako maksymalizacja wartości firmy?
		e) motywacja uczenia się	5. W jakim stopniu zaproponowane instrumenty przyczyniają się do pogłębiania wiedzy w zakresie zarządzania przedsiębiorstwem?
		f) motywacja do kreatywności	6. W jakim stopniu dostarczone instrumenty motywują Państwa do kreatywnego myślenia?
II	FUNKCJONALNOŚĆ	a) nauczalność	1. Oceń łatwość i zrozumiałość instrumentu przy pierwszym zastosowaniu?
		b) zaawansowana wiedza	2. Czy stosowanie wymienionych instrumentów wymaga dodatkowej wiedzy?
		c) układ	3. Czy zaproponowany układ, zakres, treść są zgodne z Państwa potrzebami?
		d) częstotliwość	4. Jak ocenia Pan/Pani częstotliwość opracowania

			i udostępniania wymienionych instrumentów?
		<b>e) pracochłonność</b>	7. Oceń pracochłonność stosowania wymienionych instrumentów?
		<b>f) zapamiętywalność</b>	6. Jak szybko Pan/Pani odzyskuje sprawność w posługiwaniu się instrumentem po dłuższym okresie niekorzystania?
<b>III</b>	<b>EFEKTYWNOŚĆ</b>	<b>a) dodatkowy nakład – czynniki materialne, np. komputer, oprogramowanie</b>	1. Czy stosowanie tego instrumentu wymaga dodatkowych nakładów typu zakup komputerów, oprogramowania?
		<b>b) czynnik ludzki – dodatkowe zatrudnienie</b>	2. Czy wykorzystanie danego instrumentu wiąże się z dodatkowymi wydatkami osobowymi, np. zatrudnienie dodatkowego personelu?
		<b>c) efekt do nakładów</b>	3. Czy efekty z tytułu wykorzystywania instrumentów controllingowych są większe niż poniesione nakłady?
<b>IV</b>	<b>ZADOWOLENIE</b>	<b>a) zadowolenie</b>	1. Oceń poziom zadowolenia z zaproponowanych instrumentów?

Źródło: opracowanie własne.

Wypracowane w powyższy sposób narzędzie badawcze wykorzystano w ocenie instrumentów controllingu sporządzanych zarówno na potrzeby własne dealera samochodowego, jak i koncernu przez wybranych w trakcie przedstawionej procedury ekspertów. Respondenci poddali ocenie użyteczności każdego instrumentu w skali 1–7, gdzie 1 to ocena najniższa, a 7 – najwyższa.

Uzyskane w powyższy sposób informacje opracowano, wykorzystując trzy metody:

- analizę sieciową preferencji ANP,
- grupowanie lingwistyczne – ELECTRE TRI,
- reguły wnioskowania lingwistycznego – teoria zbiorów przybliżonych.

Integrację metod wielokryterialnego wspomaganie decyzji stosowano m.in. w konstruowaniu procedur decyzyjnych<sup>11</sup>.

<sup>11</sup> Np. M. Borajee, S. Yakchali, *Using the AHP-ELECTRE III Integrated Method in a Competitive Profile Matrix*, „International Proceedings of Economics Development and Research” 2011, Vol. 11; A.T. De Almeida, *Multicriteria Decision Model of Outsourcing Contracts Selection Based on Utility Function and ELECTRE Method*, „Computers and Operations Research” 2007, Vol. 34; M. Piwowarski, A. Matczak, *Modelowanie i agregacja preferencji klientów na potrzeby rynku nieruchomości*, „Studies & Proceedings of Polish Association for Knowledge Management” 2010, Vol. 28; J.J. Wang., D.L. Yang, *Using a Hybrid Multi-Criteria Decisionaid Method for Information Systems Outsourcing*, „Computers and Operation Research” 2007, Vol. 34.

## **Wnioski do metody ANP:**

Najważniejsze podkryteria ujawniły się w całej strukturze procesu sieciowego oceny jako: D3\_K03 (efektywność do nakładów – 3,08%), D3\_K02 (dodatkowe zatrudnienie – 2,31%), D4\_K01 (zadowolenie – 2,69%). Na podstawie powyższych wyników można stwierdzić, że respondenci oceniający użyteczność instrumentów controllingowych zwrócili uwagę na takie elementy:

- czy wygenerowanie danego raportu wiąże się z dodatkowymi nakładami i czy efekty uzyskane z powziętej informacji są wyższe od poniesionych kosztów (nakładów),
- czy wygenerowanie danego raportu wymaga zatrudnienia dodatkowych osób,
- czy informacja płynąca z danego raportu jest zadowalająca.

W wyniku przeprowadzonej analizy sieciowej ANP:

- najwyższą ocenę użyteczności otrzymały dwa raporty (raport należności nieuregulowanych w terminie oraz plan całościowy działalności); należy zwrócić uwagę, że raport należności nieuregulowanych otrzymał najwyższą notę, co świadczy o dużym nastawieniu respondentów na monitorowanie i kontrolę płynności finansowej przedsiębiorstwa;
- wysoką ocenę otrzymało siedem raportów (raport efektywności doradców serwisowych, raport efektywności mechaników i blacharzy, raport obrazujący stan magazynowanych samochodów, raport obrazujący stan części zamiennych, raport brakujących refundacji, raporty zarządcze BPI, finansowanie poniesione na samochody nowe);
- średnią ocenę otrzymały trzy raporty (budżety inwestycyjne, budżety reklamowe, prezentacja graficzna dashboard);
- niską ocenę otrzymały dwa raporty (badanie tajemniczego klienta, oceny ankietowe PSS i SSS),
- najniższą ocenę otrzymała jedna metoda (analiza SWOT).

Najsłabsze oceny otrzymały raporty takie, jak badanie tajemniczego klienta, ankiety PSS i SSS oraz analiza SWOT. Wszystkie raporty, który otrzymały ocenę niską lub najniższą, są instrumentami opracowanymi na potrzeby koncernu. Świadczy to o przykładaniu mniejszej wagi do raportów związanych z oceną jakości i analizą pozycji strategicznej przedsiębiorstwa. Raporty własne dealera wypadły w ocenie metody ANP znacznie korzystniej.

### **Wnioski do metody grupowania lingwistycznego – ELECTRE TRI:**

W badaniu użyteczności informacji controllingowej osiem raportów otrzymało ocenę wysoką, co stanowi 53,33%, a 7 raportów ocenę średnią – 46,67%.

Raporty oceniane wysoko to:

- plan całościowej działalności,
- raport należności nieuregulowanych w terminie wymagalności,
- raport godzin i efektywności doradców serwisowych,
- raport brakujących refundacji,
- zaangażowanie kapitału własnego w zapas samochodów nowych,
- raport godzin i efektywności mechaników i blacharzy,
- raport obrazujący stan części zamiennych,
- raport kosztów finansowych poniesionych na samochody nowe.

Natomiast ocenę średnią otrzymały:

- budżet inwestycji,
- raport BPI,
- budżet COOP,
- dashboard,
- PSS i SSS,
- badania tajemniczego klienta,
- analiza SWOT.

Oznacza to, że respondenci oceniający użyteczność instrumentów controllingu przydzielili instrumentom controllingowym klasy wyższe i średnie.

### **Wnioski do reguły wnioskowania lingwistycznego – teoria zbiorów przybliżonych:**

Reguły pewne (najbardziej prawdopodobne) to:

- P01 – jeżeli D1 „niski”, to miejsce w rankingu preferencji (PRF) „najniższe” (pokrycie 6,67%), wiarygodność 100%,
- P02 – jeżeli D1 „wysoki” i D4 „wysoki”, to miejsce w rankingu preferencji (PRF) „najwyższe” (pokrycie 20%), wiarygodność 100%,
- P03 – jeżeli D2 „średni” i D1 „średni” to miejsce w rankingu preferencji (PRF) „niskie” (pokrycie 13,33%), wiarygodność 100%,
- P04 – jeżeli D4 „najniższy” i D1 „średni”, to miejsce w rankingu preferencji (PRF) „wysokie” (pokrycie 6,67%), wiarygodność 100%.

Synteza wyników badań z wykorzystaniem przedstawionych metod oceny użyteczności instrumentów controllingu dostarczanych przez koncern lub opracowanych przez dealera na własne stanowiła podstawę opracowania koncepcji controllingu w ujęciu instrumentalnym, której postać graficzną przedstawiaschemat5.

Jak wynika ze schematu 5, instrumentami koncentrującymi się na płynności finansowej są:

- zaangażowanie kapitału własnego w zapas samochodów nowych,
- raport należności nieuregulowanych w terminie wymagalności,
- raport kosztów finansowych poniesionych na samochodach nowych,
- raport brakujących refundacji.

Na pograniczu rentowności i płynności finansowej dealera klasyfikowane są natomiast narzędzia takie, jak:

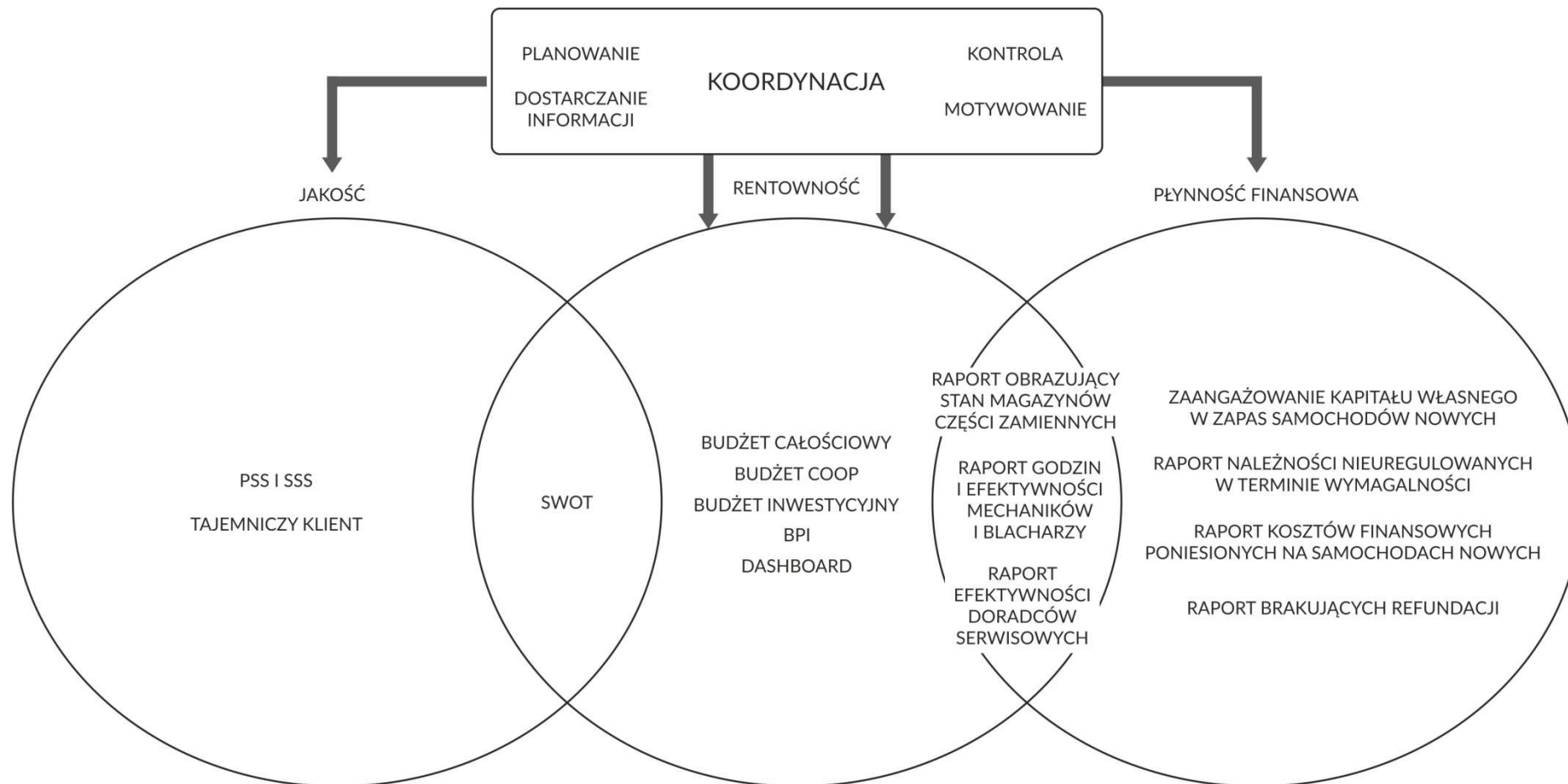
- raport stanów magazynów części zamiennych,
- raport godzin i efektywności mechaników i blacharzy,
- raport efektywności doradców serwisowych.

Dealerzy samochodowi nie otrzymują od koncernu narzędzi umożliwiających zarządzanie płynnością finansową. Aspekty płynności nie są monitorowane i wymagane, gdyż koncern odpowiada tylko za elementy rentowności dealera. W związku z tym, aby przetrwać w sieci, powstaje konieczność stworzenia instrumentów monitorujących płynność finansową oraz uwzględniających sieć powiązań dealera z koncernem. Dla dealerów samochodowych – co potwierdziły wyniki badania -większe znaczenie i wartość poznawczą mają zaproponowane raporty własne. Opracowana pod koniec rozdziału koncepcja controllingowa w ujęciu instrumentalnym realizuje czwarty cel szczegółowy dysertacji. W ten sposób została też pozytywnie zweryfikowana hipoteza badawcza mówiąca, że narzędzia controllingowe opracowane na potrzeby własne dealerów samochodowych istotnie dopełniają spektrum instrumentów dostarczanych przez koncern i są podstawą konstrukcji całościowej koncepcji controllingu w aspekcie instrumentalnym.

Praktyczna użyteczność wypracowanej koncepcji controllingu w ujęciu instrumentalnym została potwierdzona w sterowaniu płynnością finansową wybranego dealera samochodowego, zajmującego się sprzedażą dwóch marek samochodów A i B oraz obsługą posprzedażną.



**Schemat 5. Całościowa koncepcja controllingu w ujęciu instrumentalnym małych przedsiębiorstw sieciowych**



Podstawą uogólnionej oceny były odchylenia od założonych wielkości planowanych rachunków zysków i strat oraz preliminarzy gotówki dla poszczególnych ośrodków odpowiedzialności przedsiębiorstwa, tj.:

- serwisu mechanicznego,
- serwisu blacharsko-lakierniczego,
- sprzedaży samochodów nowych,
- części zamiennych.

Okres poddany badaniu to pierwsze pięć miesięcy 2016 roku. W pierwszym etapie weryfikacji dla każdego z centrów zysku ustalono cele i wartości akceptowalnych odchyleń (10%; +10%).

Podsumowanie odchyleń rachunku zysku i strat w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności zawarto w tabeli 5. W zestawieniu uwzględniono również specyfikę poszczególnych ośrodków odpowiedzialności poprzez scharakteryzowanie zadań i celów w nich realizowanych. Odchylenia zaprezentowane są zarówno w ujęciu wartościowym, jak i procentowym. W ostatniej kolumnie tabeli 5 zaznaczono kierunek trendu odchyleń w danym ośrodku. Z danych wynika, że rachunek zysku i strat w ujęciu całego przedsiębiorstwa różni się od założonego planu o 6,10%.

**Tabela 5. Podsumowanie odchyień rachunku zysku i strat w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności**

Ośrodek odpowiedzialności	Cel	Zadania	Działanie	Odchylenia rachunku zysku i strat w ujęciu wartościowym	Odchylenia rachunku zysku i strat (%)	Trend
Serwis mechaniczny	zapewnienie sprawnej obsługi klienta	obsługa napraw mechanicznych	przyjmowanie i kontakt z klientem	4 149,00 zł	3,39	↑
	sprzedaż usług serwisowych		naliczanie robocizny na zlecenie naprawcze			
			naprawa mechaniczna pojazdów			
Serwis blacharsko-lakierniczy	zapewnienie sprawnej obsługi klienta	obsługa napraw blacharsko-lakierniczych	przyjmowanie i kontakt z klientem	2 886,00 zł	4,07	↑
	sprzedaż usług blacharsko-lakierniczych		obsługa dokumentacji towarzystwa ubezpieczeniowego			
			naliczanie robocizny na zlecenie naprawcze			
Sprzedaż samochodów	zapewnienie sprawnej obsługi klienta	sprzedaż samochodów klientowi detalicznemu i hurtowemu	zdobywanie klientów	20 594,00 zł	17	↑
	sprzedaż pojazdów		kompletowanie i zamawianie pojazdów			
			obsługa dokumentacji sprzedażowej (rejestracje, homologacje)			
Dział części zamiennych	zapewnienie sprawnej obsługi klienta	sprzedaż części zamiennych	zamawianie i dobieranie części zamiennych	-24 188,00 zł	-6,61	↓
	sprzedaż części zamiennych		sprzedaż części pod naprawy mechaniczne			
			sprzedaż części pod naprawy blacharsko-lakiernicze			
<b>Całe przedsiębiorstwo</b>				<b>21 091,00 zł</b>	<b>6,10%</b>	<b>↑</b>

Zródło: opracowanie własne.

W kolejnym etapie opracowano całościowy plan obrotów gotówkowych na rok 2016, tak aby możliwe było porównanie go z faktycznie osiąganymi wpływami i wydatkami w pierwszych pięciu miesiącach 2016 roku. Następnie w sposób syntetyczny zebrano wartości odchyień przepływów pieniężnych w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności oraz w całym przedsiębiorstwie (tab. 6).

W poszczególnych miesiącach przepływy pieniężne odbiegały od planowanych odpowiednio o:

- styczeń –3,09%,
- luty –8,83%
- marzec –6,5%,
- kwiecień –22,37%,
- maj –25,29%.

W wyniku podejmowanych działań korygująco-sterujących płynnością finansową dealer samochodowy uzyskał wynik –3,43% odchylenia od założonego planu.

W tabeli 6 zaprezentowano wartościowe oraz procentowe odchylenia przepływów pieniężnych. W końcowej kolumnie tabeli zaznaczono również kierunek trendu odchyień. Podtrzymując założenie, że przepływy pieniężne w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności powinny się mieścić w przedziale (–10%; +10%), należy stwierdzić, że planowane przepływy pieniężne mieszczą się w akceptowalnym przedziale wahań.

Zastosowanie raportów własnych dealera przyczyniło się do lepszego monitorowania płynności finansowej przedsiębiorstwa. W wyniku wdrożenia koncepcji controllingu możliwe staje się sprawniejsze zarządzanie poszczególnymi składnikami majątku oraz obranie właściwych kierunków w realizacji założonych przez przedsiębiorstwo strategii wobec składników aktywów.

Przeprowadzone analizy rachunków zysku i strat oraz preliminarzy obrotów gotówkowych w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności dealera przyczyniły się do zweryfikowania pozytywnie hipotezy cząstkowej mówiącej, że narzędzia controllingu opracowane na potrzeby własne dealerów samochodowych umożliwiają skuteczne sterowanie płynnością finansową w sieci dealerskiej.

**Tabela 6. Odchylenia przepływów pieniężnych w poszczególnych ośrodkach odpowiedzialności**

	styczeń	Luty	marzec	kwiecień	maj	Razem	Trendy
Odchylenia przepływów pieniężnych działu serwisu	8 792,59 zł	-1 210,81 zł	4 361,98 zł	-6 481,17 zł	3 405,71 zł	8 868,30 zł	↑
Odchylenie realizacja/plan	119,24%	92,11%	116,69%	80,96%	119,59%	106,40%	
Odchylenia przepływów pieniężnych działu serwisu blacharskiego	2 477,70 zł	2 016,06 zł	-3 043,04 zł	1 400,02 zł	-263,10 zł	2 587,64 zł	↑
Odchylenie realizacja/plan	25,42%	214,12%	80,38%	111,75%	98,23%	106,35%	
Odchylenia przepływów pieniężnych sprzedaży samochodów	4 164,37 zł	923,54 zł	-4 371,79 zł	-5 187,79 zł	-6 000,29 zł	-10 471,97 zł	↓
Odchylenie realizacja/plan	98,50%	98,75%	76,24%	85,55%	67,39%	103,76%	
Odchylenia przepływów pieniężnych działu części zamiennych	-10 487,13 zł	1 183,30 zł	1 266,94 zł	-6 542,42 zł	-4 962,53 zł	-19 541,84 zł	↓
Odchylenie realizacja/plan	92,06%	109,97%	102,03%	92,28%	91,88%	94,45%	
<b>Odchylenia przepływów pieniężnych</b>	<b>4 872,53 zł</b>	<b>10 610,64 zł</b>	<b>-3 838,39 zł</b>	<b>-29 182,49 zł</b>	<b>-14 037,85 zł</b>	<b>-31 575,56 zł</b>	↓
<b>Odchylenie realizacja/plan</b>	<b>96,91%</b>	<b>91,17%</b>	<b>93,50%</b>	<b>77,63%</b>	<b>74,71%</b>	<b>96,58%</b>	

Źródło: opracowanie własne.

## 6. Wnioski końcowe i rekomendacje

Przedmiotem badania niniejszej rozprawy był controlling w zarządzaniu małym przedsiębiorstwem, który dzięki swoim atrybutom umożliwia lepsze dostosowywanie się przedsiębiorstwa do zmiennego otoczenia, antycypację oraz wewnętrzny i zewnętrzny nadzór nad skuteczną działalnością przedsiębiorstwem. Synteza badań i rozważań własnych oraz innych autorów pozwoliła na wyciągnięcie następujących wniosków:

1. Ograniczenie niepewności towarzyszącej podejmowaniu decyzji wymaga odpowiedniego wsparcia, a więc wdrożenia dostosowanej do aktualnych potrzeb zarządzania koncepcji controllingu, którą jest obecnie koncepcja traktująca controlling jako podsystem zarządzania, ale również koncepcja ukierunkowana na zapewnienie racjonalności.
2. Wdrożenie controllingu w dużych jednostkach gospodarczych nie jest niczym nowym, jednak dla małych przedsiębiorstw jest dużym wyzwaniem, bowiem wiele mniejszych podmiotów gospodarczych nie dysponuje ani odpowiednią bazą finansową, ani możliwościami kadrowymi, jak ma to miejsce w przypadku większych podmiotów.
3. W wyniku współpracy sieciowej małe przedsiębiorstwa uzyskują nie tylko wyspecjalizowaną wiedzę techniczną (know-how), ale również wdrażają bardziej zaawansowane rozwiązania organizacyjne oraz styl zarządzania.
4. Analiza wdrożeń controllingu w małych i średnich przedsiębiorstwach w Wielkiej Brytanii oraz Niemczech potwierdziła przy tworzeniu rozwiązań controllingowych w małym przedsiębiorstwie istotność aspektów funkcjonalnych, instrumentalnych i instytucjonalnych
5. Zaawansowana współpraca sieciowa skutkuje wdrożeniem w małym przedsiębiorstwie sieciowym koncepcji controllingu we wszystkich aspektach ale koncepcji realizującej cele większego partnera.
6. Zasadnym jest więc uzupełnienie istniejących rozwiązań w warstwie instrumentalnej o instrumenty wspierające dużej wagi decyzje małego przedsiębiorcy, a w tym szczególnie w zakresie zachowania płynności finansowej.
7. Wartość poznawcza i przydatność praktyczna opracowanej całościowej koncepcji controllingu w ujęciu instrumentalnym została potwierdzona empirycznie. Wdrożenie jej być podstawą eliminacji słabości w zakresie zarządzania płynnością finansową przez dealerów samochodowych, która obecnie przypominało łatanie dziur w kadłubie tonącego okrętu, a więc zajmowanie się nią dopiero wówczas, gdy jest już za późno. .

Należy zwrócić uwagę na fakt, że w dealerzy samochodowi to w dużym stopniu osoby z wykształceniem mechanicznym. Wiedzę i umiejętności ekonomiczne czerpią z praktyki gospodarczej. Dlatego też skuteczne i efektywne wdrożenie koncepcji controllingu w dużej mierze uzależnione jest od autentycznego zapotrzebowania samych właścicieli i osób zarządzających na tego typu instrumenty. Z całą pewnością zaproponowana koncepcja controllingowa wymagałaby zbudowania większej świadomości wśród dealerów.