

Aurelia Gidziela

Spółka X*

Jolanta Rubik

Politechnika Częstochowska

PRZESŁANKI FUNKCJONOWANIA CONTROLLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWIE HANDLOWYM – STUDIUM PRZYPADKU

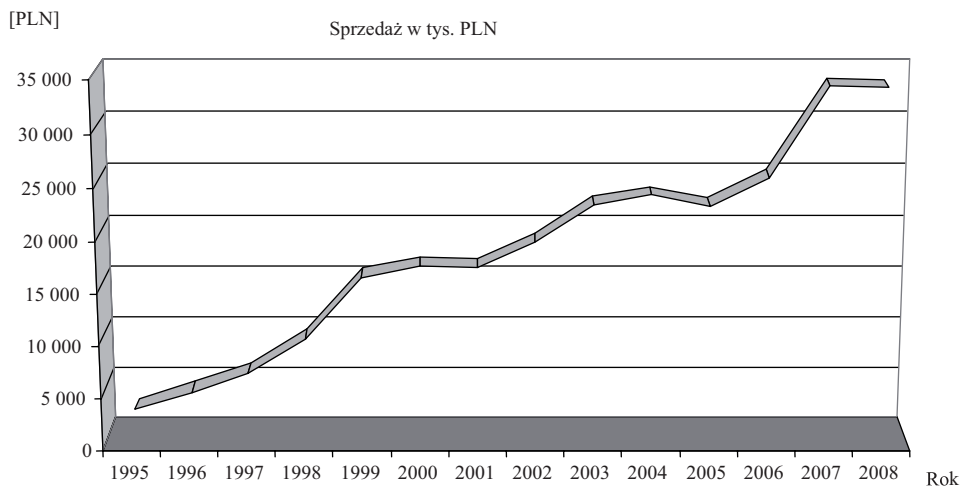
Streszczenie: W artykule przedstawiono przedsiębiorstwo handlowe średniej wielkości, które ze względu na rozbudowaną strukturę asortymentu, kanałów dystrybucji, segmentów rynku szybko dostrzegło konieczność stosowania instrumentów, a w ostatnich latach wdrożenia, systemu controllingu. Szybka reakcja osób zarządzających przyczyniła się do tego, że Spółka uniknęła skutków kryzysu gospodarczego.

Słowa kluczowe: controlling, narzędzia controllingu, przedsiębiorstwo handlowe.

1. Rys przedsiębiorstwa

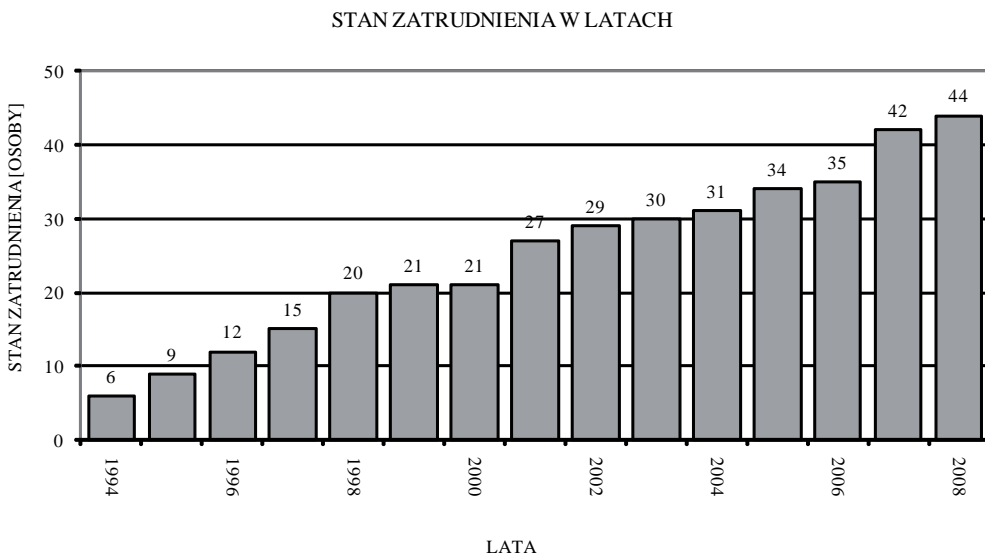
Przedmiotem działania Spółki X, funkcjonującej na rynku od 1993 r., jest handel hurtowy i detaliczny, import i eksport materiałów budowlanych z tworzyw sztucznych, przy czym eksport wynosi 87% zaimportowanych materiałów. Udziały w rynku poszczególnych grup towarowych mieszczą się w zakresie od 5 do 60%. Segmenty rynku są jednocześnie kanałami dystrybucji. Spółka X jest dostawcą dla około 80% marketów budowlanych (Leroy Merlin, Praktiker, OBI, NOMI, Bricomarche, PSB-Mrówka) w Polsce oraz około 20% hurtowni, jest także bezpośrednim dostawcą dla inwestorów i firm budowlanych. Rynek polski jest wiodącym rynkiem zbytu dla Spółki X (95%). W 17-letniej historii działalności Spółka X osiągnęła bardzo wysokie tempo wzrostu. Wypracowane zyski były zatrzymywane i podnosiły kapitał rezerwowy, stanowiąc główne źródło finansowania jej działalności. W 1993 r. kapitały własne stanowiły równowartość 100 tys. zł, a na koniec 2008 r. kwotę 4120 tys. zł. Począwszy od roku 1993 Spółka X stale osiąga każdego roku znaczne wzrosty obrotów (rys. 1), co jest rezultatem intensyfikacji działalności marketingowej.

* Autorka nie uzyskała zgody na podanie nazwy przedsiębiorstwa.



Rys. 1. Przychody ze sprzedaży w latach 1995-2008

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdania Zarządu Spółki z działalności w roku obrotowym 2008.



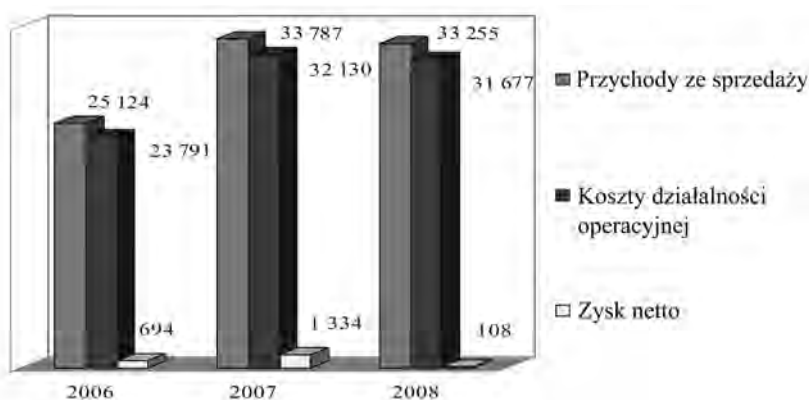
Rys. 2. Zatrudnienie w Spółce X w latach 1993-2008

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdania Zarządu Spółki w roku 2008.

O rozwoju firmy świadczy również wzrost zatrudnienia (rys. 2). W roku 2007, przewidując wzrost rynku budowlanego, zaplanowano wzrost sprzedaży w wysokości

15% na kolejnych 5 lat. Nikt nie przypuszczał wówczas, że nastąpi kryzys światowy, w którego wyniku w ostatnich miesiącach roku 2008 odnotowano spadek sprzedaży o 1,5% w stosunku do roku 2007, natomiast rok 2009 zamknął się spadkiem 7% w porównaniu z rokiem 2008, na kolejne lata planuje się wzrost sprzedaży o 5% w każdym kolejnym roku.

Przedsiębiorstwo, mimo panującego kryzysu, odnotowało w latach 2006-2008 dodatni wynik działalności gospodarczej (rys. 3). Uzyskany zysk netto jest konsekwencją dobrego poziomu sprzedaży i wypracowanej marży, pokrywającej koszty działalności oraz stałej racjonalizacji kosztów.



Rys. 3. Przychody ze sprzedaży, koszty działalności operacyjnej oraz zysk netto Spółki X w latach 2006-2008 (w tys. zł)

Źródło: opracowanie własne na podstawie rachunku zysków i strat Spółki za lata 2006-2008.

W roku 2008 odnotowany został zysk netto zaledwie w kwocie 108 tys. zł ze względu na na bardzo dynamiczny wzrost kursu euro w dwóch ostatnich miesiącach roku, w których to niemalże cały wypracowany zysk został pochłonięty przez ujemne różnice kursowe.

2. Ewolucja controllingu w Spółce X

Po kilkunastu latach działalności Spółki można stwierdzić, że controlling jako metoda zarządzania funkcjonował w zasadzie w przedsiębiorstwie od początku jego istnienia, lecz ewoluował w kolejnych latach działalności. Spółka przez wiele lat stosowała i wykorzystywała wiele form systematycznego planowania, kontroli, analiz i weryfikacji odchyleń poprzez ciągle:

- weryfikowanie warunków dostaw – cen i jakości produktów,
- optymalizowanie stanów magazynowych,

- racjonalizowanie oferty produktowej – poszukiwanie i wprowadzanie nowych produktów,
- weryfikowanie warunków oferowanych klientom,
- kontrolowanie kosztów i wydatków,
- kontrolowanie przychodów (budżet roczny, budżet miesięczny, codzienna kontrola wykonania planu miesięcznego) oraz szybkie podejmowanie działań naprawczych,
- analizowanie, śledzenie i negocjowanie kursów walut,
- monitorowanie i windykacja należności,
- śledzenie i analizowanie działań konkurencji,
- działania reklamowe z wykorzystaniem najnowszych metod i technik e-marketingu,
- motywowanie pracowników poprzez rozbudowany system premiowania,
- usprawnianie systemów informacyjnych.

Wraz z rozwojem Spółki zaczęto wykorzystywać coraz szerzej poszczególne narzędzia controllingu. W początkowym okresie funkcjonowania przedsiębiorstwa – ze względu na niewielkie obroty, niski stan zatrudnienia, małą liczbę dostawców i odbiorców – wystarczało prowadzenie przez osoby zarządzające podstawowych analiz – był to okres, gdy dostawcy zagraniczni dyktowali warunki cenowe, a z powodu niewielkiej konkurencji na rynku Spółka ustalała poziom cen sprzedaży. Z roku na rok wartość sprzedaży wzrastała o kilkadziesiąt procent i przedsiębiorstwo generowało zyski na zadowalającym udziałowców poziomie. Zarówno na potrzeby podejmowania strategicznych i bieżących decyzji, jak i do oceny realizacji przyjętych planów wykorzystywane były sprawozdania finansowe, ale też okresowo inne analizy, uwzględniające koszty zmienne dotyczące grup produktów i klientów.

Stan taki trwał przez kilka początkowych lat istnienia Spółki, ale ze względu na coraz większą konkurencję w branży i coraz większe koszty obsługi kolejnych sektorów rynku, trudniej było utrzymać założoną marżę i zyski. Do obsługi coraz większego rynku konieczne stało się zwiększanie zatrudnienia i podział struktury przedsiębiorstwa na odpowiednie ośrodki zarządzania. Naturalnym stanem było przekazywanie uprawnień na kierowników poszczególnych działów, a wraz z uprawnieniami również nałożenie na nich odpowiedzialności za wyniki. Aby jednak pracownicy mogli realizować plan strategiczny i plany operacyjne, musieli posiadać wiedzę o poziomie kosztów i marż, jakie generuje ich obszar. Jednakże identyfikacja niektórych kosztów do określonej grupy produktów czy klientów była często utrudniona, np. w okresie od roku 2003 do 2006 cena nabycia towarów nie obejmowała kosztów transportu, co zmniejszało wartość zapłaconego podatku w okresie poniesienia kosztów frachtu, ale uniemożliwiało identyfikację rzeczywistych kosztów zakupu określonych produktów. Brak właściwego przypisania kosztów bezpośrednich do określonych produktów, grup klientów i obszarów dystrybucji podczas ich ewidencji powodował, że rentowność sprzedaży w poszczególnych centrach zysków i kosztów wyliczana była teoretycznie i przy bardzo dużych nakładach pracy. Z tego powodu

analizę taką przeprowadzano tylko okresowo z powodu braku odpowiednich narzędzi – brak rachunku kosztów zmiennych, co uniemożliwiało monitorowanie kosztów za każdy miesiąc. Jeszcze kilka lat temu taki stan rzeczy nie budził większych zastrzeżeń ze względu na stosunkowo wysoką marżę, która zapewniała zadowalającą udziałowców zysk netto. Jednak coraz większa konkurencja na rynku powodowała spadek marży w kolejnych latach, co wymagało podjęcia działań eliminujących z oferty produkty niegenerujące wymaganego poziomu marży, a także dokonania analizy obsługiwanych sektorów rynku. Stwierdzono wówczas, że na poziomie rachunku kosztów pełnych podejmowanie takich decyzji może być obciążone dużym błędem. Asortyment został uporządkowany na podstawie wielogodzinnego i prowadzonego przez kilka osób ręcznego składania i porządkowania kosztów. Wówczas stwierdzono, że przy obecnym poziomie sprzedaży i tak bardzo złożonej ofercie nie można dalej skutecznie zarządzać przedsiębiorstwem.

O decyzji wprowadzenia systemu controllingu do przedsiębiorstwa pracownicy usłyszeli w połowie roku 2005. Wówczas w każdym dziale widać było wielki opór, głównie z powodu obawy przed nowymi obowiązkami i dodatkową pracą, jaką każda osoba będzie musiała wykonać. Gros pracowników słowo controlling identyfikowało z kontrolą i nie zastanawiało się nad faktem, że większość narzędzi controllingu jest już od dawna stosowana i wykorzystywana w przedsiębiorstwie. Zadania, jakie należało wykonać w najbliższym czasie, to:

- wprowadzenie nowego programu księgowego, który umożliwi ewidencjonowanie kosztów według miejsc ich powstawania oraz według podziału na produkty i sektory rynku,
- opracowanie sprawnego systemu informacyjnego, który będzie generował raporty sprawozdawcze w sposób systematyczny.

Stwierdzono, że w pierwszym etapie zmiany muszą nastąpić głównie w oprogramowaniu magazynowym i księgowym. Ze względu na zagrożenie nadmiernego rozbudowania planu kont celem pozyskania dużej ilości informacji oraz biorąc pod uwagę, iż korzyści z pozyskanych szczegółowych informacji nie mogą być mniejsze niż koszty ich pozyskania, zdecydowano, że nowy program księgowy pozostanie jak dotychczas na kontach zespołu nr „4”. Opracowano system, który gwarantuje podział kosztów według miejsc ich powstawania, produktów, sektorów obsługiwanego rynku, a także przypisanych do kraju odbiorcy. Za pomocą elektronicznego czytnika dokument (rys. 4), każdorazowo opracowywany przez dyspozytora danego kosztu, jest wczytywany do systemu współpracującego z systemem księgowym. We wstępnym projekcie tylko część znaczących kosztów i bezpośrednio związanych z grupami produktów i segmentami rynków miała być dzielona. Ponieważ controlling nie narzuca podziału wszystkich kosztów przedsiębiorstwa, należy brać pod uwagę również koszt, który nie może być wyższy od korzyści, jakie pozyskuje się z danej informacji. Następnie stwierdzono, że wszystkie koszty mają być podzielone, bo w przeciwnym razie rachunek się nie zamknie, choć dla celów zarządzania firmą, aż taka dokładność „aptekarstwa” nie jest konieczna.

opisał: Aurelia Gidziela 2010-01-07
 dyspozytor: Aurelia Gidziela 11:39:21
 dzielona kwota: 6 000,00

GRUPY TOWAROWE

AKRYL	1 333,87
DASZK	984,78
INNE	552,94
LIGHT	398,92
MATA	281,45
PCB	1 012,06
PLS	209,30
PLPRO	708,69
PS	230,00
REKLA	0,00
STOP	287,99
suma kosztów możliwych do podzielenia w tej grupie	6 000,00
niepodzielne	0,00

CENTRA KOSZTÓW

ADM_KOSZTY OGÓL	0,00
ATESTY	0,00
DZ_HURT MARKET	0,00
DZ_HURT INWESTYCJE	0,00
FINANSE	0,00
INFORMATYKA	0,00
KSIĘG KADRY	0,00
LOGISTYKA	0,00
MAGAZYN	0,00
REKLAMA	6 000,00
SPRZEDAŻ	0,00
TRANSPORT SPRZED HU-MA	0,00
TRANSPORT SPRZED INW	0,00
TRANSPORT ZAK KRAJ-IMP	0,00
ZARZĄD	0,00
suma kosztów możliwych do podzielenia w tej grupie	6 000,00
niepodzielne	0,00

KRAJ

CZECHY	357,80
ESTONIA	0,00
LITWA	0,00
ŁOTWA	0,00
NIEMCY	0,00
POLSKA	4 816,99
ROSJA	0,00
SŁOWACJA	825,21
SZWAJCARIA	0,00
UKRAINA	0,00
suma kosztów możliwych do podzielenia w tej grupie	6 000,00
niepodzielne	0,00

SEKTOR RYNKU

DETAL	6,00
EX	12,00
EXCZ	357,80
EXSK	825,21
EXWDT	123,50
HURTO	1 876,17
INNY	0,00
INWES	1 156,00
MARKE	1 356,00
PRODU	287,32
suma kosztów możliwych do podzielenia w tej grupie	6 000,00
niepodzielne	0,00

Rys. 4. Dzielnik kosztów stosowany w Spółce X

Źródło: wydruk z programu działającego w Spółce X.

Przyjęta ostatecznie została zasada, że wszystko podlega podziałowi, ale koszty małe lub trudne do podziału mają być kosztami ogólnymi niepodzielnymi (do kosztów tych trafić będzie można po dyspozytorze), które następnie będą automatycznie dzielone z zastosowaniem współczynnika wcześniej ustalanego przez zarząd, podlegającego okresowym modyfikacjom. Opracowany system wymaga, by wszystkie dokumenty kosztowe i pomniejszające koszty były księgowane zawsze wraz z dzielnikiem (dokumentem towarzyszącym).

3. Wybrane narzędzia controllingu stosowane w Spółce X

3.1. Rachunek kosztów pełnych i rachunek kosztów zmiennych w latach 2006-2008

W momencie podjęcia decyzji o rozszerzeniu instrumentarium controllingu w sprawnie funkcjonujący system dostrzeżono również konieczność zmian w rachunku kosztów Spółki. Ich celowość przedstawiono poniżej na przykładzie wyników działalności Spółki za lata 2006-2008. W Spółce X produkty handlowe podzielone są na kilka grup towarowych, które generują różne poziomy marż brutto. Lista standardowa obejmuje ponad 400 produktów różniących się ciężarem i gabarytami. Dostawy do klientów stanowią mix asortymentowy – towary z różnych grup, w różnych ilościach i gabarytach, ułożone na jednej palecie, których koszt spedycji kalkulowany jest przez spedycję według ciężaru lub kubatury, lub też dystansu przewozu jednego opakowania zbiorczego, tj. palety z towarem.

W celu identyfikacji udziału w przychodach w roku 2003 z rachunku kosztów pełnych zostały wyodrębnione najwyższe wartościowo koszty zmienne dotyczące kosztów dystrybucji – bonusy udzielane klientom i koszty frachtu obejmującego zakup produktów i ich dystrybucję, jednak bez przypisania ich do poszczególnych grup produktów. Ze względu na brak przypisywania kosztów spedycji i innych kosztów bezpośrednich do określonych produktów, grup klientów i obszarów dystrybucji podczas ich ewidencji, rentowność sprzedaży w poszczególnych centrach zysków i kosztów wyliczana była jedynie szacunkowo. Analizę taką przeprowadzano tylko okresowo, brakowało stałego monitorowania kosztów za okres każdego miesiąca. W związku z tym rzeczywista informacja o efektywności działań z podziałem na produkty, klientów czy kanały dystrybucji możliwa była jedynie na poziomie marży brutto (tab.1).

Wstępne stanowisko udziałowców, mających wówczas wiedzę na poziomie rachunku kosztów pełnych, było takie, że należy ograniczyć ofertę handlową poprzez całkowite usunięcie niektórych grup produktów, a także zakończyć obsługę jednego z sektorów rynku (w poniższym przykładzie – sektor C, który ma największy udział w sprzedaży). Podjęcie decyzji uporządkowania asortymentu przy ówczesnym stanie wiedzy byłoby błędem kosztującym kilkaset tysięcy złotych. Według przedstawionego w tabeli 2 modelu rachunku wyników kosztów pełnych udział kosztów w przychodach ze sprzedaży stanowi:

Tabela 1. Rachunek kosztów pełnych za lata 2006-2008

KOSZTY STAŁE I ZMIENNE w roku obrotowym	2006-01-01		Wyko- nanie	2006-01-01		Wyko- nanie	2007-01-01		Wyko- nanie	2007-01-01		Wyko- nanie	2008-01-01		Wyko- nanie
	2006-12-31	wynik przedsiębiorstwa		2006-12-31	Wyko- nanie		2007-12-31	wynik przedsiębiorstwa		2007-12-31	Wyko- nanie		2008-12-31	wynik przedsiębiorstwa	
	sektor C			sektor C			sektor C			sektor C			sektor C		
Przychody ze sprzedaży	25 124 224	100,0%	8 542 236	34,0%	33 786 563	100,0%	12 669 961	37,5%	33 255 307	100,0%	11 639 357	100,0%	2 677 052	31,3%	23,00%
Wartość sprzedanych towarów i materiałów	18 097 460	72,0%	6 766 435	37,4%	24 817 031	73,5%	10 262 668	81,0%	22 854 213	68,7%	8 962 305	77,0%	462 000	4,0%	35,0%
Marża	7 026 764	28,0%	1 775 801	20,79%	8 969 532	26,5%	2 407 293	19,00%	10 401 093	31,3%	2 677 052	23,00%	1 173 838	10,1%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 1	621 144	2,5%	211 189	34,0%	665 512	2,0%	249 567	37,5%	1 362 938	4,1%	477 028	35,0%	477 028	4,1%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 2	997 295	4,0%	339 080	34,0%	1 121 074	3,3%	420 403	37,5%	1 320 000	4,0%	462 000	35,0%	462 000	4,0%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 3	2 684 985	10,7%	912 895	34,0%	3 270 217	9,7%	1 226 332	37,5%	3 353 824	10,1%	1 173 838	35,0%	1 173 838	10,1%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 4	270 000	1,1%	91 800	34,0%	345 000	1,0%	129 375	37,5%	405 000	1,2%	141 750	35,0%	141 750	1,2%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 5	192 499	0,8%	65 450	34,0%	258 000	0,8%	96 750	37,5%	250 000	0,8%	87 500	35,0%	87 500	0,8%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 6	102 048	0,4%	34 696	34,0%	197 328	0,6%	73 998	37,5%	229 328	0,7%	80 265	35,0%	80 265	0,7%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 7	162 592	0,6%	55 281	34,0%	167 592	0,5%	62 847	37,5%	190 450	0,6%	66 658	35,0%	66 658	0,6%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 8	303 697	1,2%	103 257	34,0%	522 518	1,5%	195 944	37,5%	528 160	1,6%	184 856	35,0%	184 856	1,6%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 9	153 430	0,6%	52 166	34,0%	175 106	0,5%	65 665	37,5%	172 500	0,5%	60 375	35,0%	60 375	0,5%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 10	144 290	0,6%	49 059	34,0%	146 151	0,4%	54 807	37,5%	146 151	0,4%	51 153	35,0%	51 153	0,4%	35,0%
Koszt bezpośredni nr 11	504 832	2,0%	171 643	34,0%	886 537	2,6%	332 451	37,5%	833 931	2,5%	291 876	35,0%	291 876	2,5%	35,0%
Suma kosztów stałych i zmiennych	6 136 812	24,4%	2 086 516	34,0%	7 755 035	23,0%	2 908 138	37,5%	8 792 282	26,4%	3 077 299	35,0%	3 077 299	26,4%	35,0%
Pokrycie nakładów	889 951	3,5%	-310 715	-3,6%	1 214 498	3,6%	-500 845	-4,0%	1 608 812	4,8%	-400 246	-3,4%	-400 246	4,8%	-3,4%
Wynik działalności pozostającej i finansowej	-2 809	-0,01%	-955	-0,01%	429 604	1,3%	1 61 102	1,3%	-1 509 166	-4,5%	-528 208	-5%	-528 208	-4,5%	-5%
Zysk / strata brutto	887 142	3,5%	-311 670	-3,6%	1 644 102	4,9%	-339 743	-2,7%	99 646	0,3%	-928 454	-8,0%	-928 454	0,3%	-8,0%

Źródło: opracowanie na podstawie sprawozdań Zarządu z działalności Spółki w latach 2006-2008.

- W roku 2006 – 24,4%; sektor rynku C – udział w sprzedaży stanowi 34%, generuje marżę brutto 20,79% o wartości 1 775 801 zł. Zgodnie z zasadą kalkulacji kosztów pełnych (przyjmując klucz według procentowego udziału w sprzedaży) marża ze sprzedaży tego sektora rynku powinna pokryć 34% kosztów stałych w kwocie 2 086 516 zł. Niestety, otrzymany wynik z działalności operacyjnej jest ujemny: –310 715 zł.
- W roku 2007 – 23,0%; sektor rynku C – udział w sprzedaży stanowi 37,5%, uzyskuje marżę brutto 19,0% o wartości 2 407 293 zł. Marża ze sprzedaży tego sektora rynku powinna pokryć 37,5% kosztów stałych w kwocie 2 908 138 zł. Otrzymany wynik z działalności operacyjnej wynosiłby: –500 845zł.
- W roku 2008 – 26,4%; sektor rynku C – udział w sprzedaży stanowi 35%, generuje marżę brutto 23% o wartości 2 677 052 zł. Marża ze sprzedaży tego sektora rynku powinna pokryć 35% kosztów stałych w kwocie 3 077 299 zł. Otrzymany wynik z działalności operacyjnej wynosi: - 400 246 zł.

Z przedstawionych danych, uzyskanych z rachunku kosztów pełnych, wynika, że należy zaprzestać obsługi tego sektora. Decyzja taka byłaby jednak błędna, co udokumentowało przedstawienie rachunku wyników za pomocą rachunku kosztów zmiennych według podziału na sektory rynku w latach 2006-2008 (tab. 2, 3, 4). Rachunek ten powstał na podstawie szczegółowych analiz wszystkich kosztów bezpośrednich związanych z obsługą sektora rynku C. Marża brutto ze sprzedaży, stanowiąca różnicę pomiędzy wartością sprzedaży i wartością towaru według cen zakupu, pomniejszoną o koszty dystrybucji (bonus +/-, fracht, opakowania i wynagrodzenia zmienne – premie), nazywana jest **pokryciem nakładów I**. Natomiast **pokrycie nakładów II** wyliczane zostało po odjęciu kosztów rodzajowych od marży pokrycia I.

Pokrycie nakładów II stopnia w poszczególnych latach dla sektora rynku C jest równe:

- w roku 2006: 598 243 zł, tj. 7% przychodów ze sprzedaży; wycofanie ze sprzedaży tego sektora rynku zamieniłoby wynik przedsiębiorstwa z 887 142 zł na 288 899 zł,
- w roku 2007: 831 644 zł, tj. 6,56% przychodów ze sprzedaży; wycofanie ze sprzedaży tego sektora rynku zamieniłoby wynik przedsiębiorstwa z 1 644 102 zł na 812 458 zł,
- w roku 2008: 853 803 zł, tj. 7,34% przychodów ze sprzedaży; wycofanie ze sprzedaży tego sektora rynku zamieniłoby wynik przedsiębiorstwa z 99 646 zł na minus 754 157 zł.

Niniejszym została potwierdzona jedna z wad rachunku kosztów pełnych w podejmowaniu decyzji z punktu widzenia przydatności w procesie podejmowania decyzji. Jest nią umowne rozliczanie na pojedyncze produkty wspólnych kosztów ogólnych (pośrednich) na podstawie umownie dobranych kluczy rozliczeniowych. Do korzyści wynikających z zastosowania rachunków kosztów zmiennych, stosowanego obecnie przez Spółkę, należą między innymi:

Tabela 2. Rachunek kosztów zmiennych za lata 2006-2008.

Lp.	Rachunek wyników I –XII	2006 Sektor C	Udział %	2007 Sektor C	Udział %	2008 Sektor C	Udział %
1	Przychody ze sprzedaży brutto	8 576 736	100,4%	12 704 461	100,3%	11 677 857	100,3%
2	skonto	2 500	0,0%	2 500	0,0%	1 500	0,0%
3	bonifikaty	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
4	brak pokrycia tow. – braki w dostawach	7 000	0,1%	7 000	0,1%	7 000	0,1%
5	reklamacje	25 000	0,3%	25 000	0,2%	30 000	0,3%
6	zwroty	0	0,0%	0	0,0%	0	0,0%
7	Przychody ze sprzedaży netto	8 542 236	100,0%	12 669 961	100,0%	11 639 357	100,0%
8	Wartość sprzedanych towarów i materiałów	6 766 435	79,21%	10 262 668	81,00%	8 962 305	77,00%
9	Marża	1 775 801	20,79%	2 407 293	19,00%	2 677 052	23,00%
10	Bonusy – usługi dystrybucji i premie od obrotu	24 377	0,29%	12 670	0,10%	133 179	1,14%
11	Bonus od dostawcy	59 796	0,70%	354 759	2,80%	335 797	2,89%
12	Transport usługi i własny	264 809	3,10%	316 749	2,50%	372 459	3,20%
13	Opakowanie – materiały pomocnicze spedycji	18 699	0,22%	34 007	0,27%	34 918	0,30%
14	Wynagrodzenia – Placa zmienne + prowizje	69 946	0,82%	193 394	1,53%	177 663	1,53%
15	Wynagrodzenia – Placa zmienne + zewn. prowizje	78 000	0,91%	78 000	0,62%	72 000	0,62%
16	Koszty zmienne łącznie	396 035	4,64%	280 062	2,21%	454 422	3,90%
17	Pokrycie nakładów I°	1 379 766	16,15%	2 127 231	16,79%	2 222 630	19,10%
12	Koszt bezpośredni nr 1	497 800	5,83%	749 390	5,91%	788 332	6,77%
11	Koszt bezpośredni nr 2	18 646	0,22%	33 789	0,27%	36 336	0,31%
12	Koszt bezpośredni nr 3	42 500	0,50%	60 000	0,47%	69 375	0,60%
13	Koszt bezpośredni nr 4	2 110	0,02%	23 200	0,18%	0	0,00%
14	Koszt bezpośredni nr 5	13 200	0,15%	76 000	0,60%	95 000	0,82%
15	Koszt bezpośredni nr 6	0	0,00%	36 498	0,29%	43 185	0,37%
16	Koszt bezpośredni nr 7	25 512	0,30%	38 800	0,31%	46 560	0,40%
17	Koszt bezpośredni nr 8	58 463	0,68%	76 572	0,60%	87 236	0,75%
18	Koszt bezpośredni nr 9	5 200	0,06%	9 375	0,07%	10 500	0,09%
19	Koszt bezpośredni nr 10	71 606	0,84%	126 306	1,00%	124 440	1,07%
20	Koszt bezpośredni nr 11	8 970	0,11%	8 550	0,07%	11 157	0,10%
21	Koszt bezpośredni nr 12	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
22	Koszt bezpośredni nr 13	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
23	Koszt bezpośredni nr 14	42 715	0,50%	62 307	0,49%	62 307	0,54%
24	Koszty stałe bezpośrednie	786 723	9,21%	1 300 786	10,27%	1 374 427	11,81%
25	Refundacja kosztów	5 200	0,06%	5 200	0,04%	5 600	0,05%
26	Koszty stałe bezpośrednie po refund.	781 523	9,15%	1 295 586	10,23%	1 368 827	11,76%
27	Pokrycie nakładów II°	598 243	7,00%	831 644	6,56%	853 803	7,34%
28	Koszty finansowe	19 453	0,23%	34 412	0,27%	537 210	4,62%
29	Przychody finansowe	18 498	1 306	195 514	12 513	9 645	617
30	Wynik działalności pozost. i finans.	-955	-0,01%	161 102	1,27%	-527 565	-4,53%
31	Zysk / strata po kosztach bezpoś.	597 288	6,99%	992 746	7,84%	326 238	2,80%
32	Ogólne koszty stałe	171 643	2,01%	332 451	2,62%	291 876	2,51%
33	Wynik przedsiębiorstwa brutto	425 645	4,98%	660 295	5,21%	34 363	0,30%

Źródło: opracowanie własne na podstawie sprawozdań Zarządu Spółki w latach 2006-2008.

- poprawienie analizy wyników poprzez ewidencję dochodowości grup produktów, grup klientów i obszarów sprzedaży,
- ułatwienie kontroli kosztów poprzez podział na koszty stałe i zmienne,
- uproszczenie planowania zysku poprzez ustalenie marż pokrycia (pokrycia nakładów) na poziomie I i II oraz możliwość poznania wyniku ekonomicznego przedsiębiorstwa w skali miesięcznej i narastającej.

3.2. Sprawozdania wewnętrzne

Sprawozdania wewnętrzne w Spółce X sporządzane są od początku jej istnienia. W miarę upływu lat i rozwoju Spółki rodziły się potrzeby opracowywania przez poszczególne działy sprawozdań w celu przedstawiania raportów bieżącego stanu gospodarowania majątkiem przedsiębiorstwa przez poszczególne jej komórki organizacyjne. Aby system raportowania był sprawny i efektywny, musi być systematyczny. Treść sprawozdań kierowanych do wyższych szczebli zarządzania musi mieć wyższy stopień agregacji informacji. Każdy z działów generuje systematycznie (kwartalnie lub miesięcznie) sprawozdania, które przekazywane są bezpośrednio do zarządu lub/oraz osób korzystających z nich w podejmowaniu decyzji w obrębie swojej komórki organizacyjnej lub w związku z powierzonymi im zadaniami. Najważniejsze raporty wewnętrzne generowane przez poszczególne działy:

- Dział księgowości:
 - miesięczny i narastający rachunek zysków i strat,
 - rezerwy na należności przeterminowane.
- Dział finansowy:
 - zestawienie spraw spornych,
 - zestawienie bieżących i przeterminowanych płatności,
 - miesięczny i tygodniowy plan płatności (aktualizowany codziennie),
 - raporty o konkurencji na podstawie uzyskanych danych z wywiadów gospodarczych (Creditreform; Coface itp.).
- Dział sprzedaży:
 - raport sprzedaży (codzienny) wskazujący stopień wykonania budżetu z podziałem na wartość sprzedaży i wartość marży brutto,
 - zestawienie reklamacji jakościowych,
 - zestawienie reklamacji ilościowych,
 - zestawienie towarów uszkodzonych.
- Dział logistyki:
 - zestawienie rotacji zapasów z zaznaczeniem towarów słabo rotujących,
 - sprzedaż jednostkowa i wagowa (narastająco w porównaniu z okresami poprzednimi),
 - ceny surowców na świecie,
 - rezerwy na bonusy od dostawców.

- Dział marketingu:
 - plan i realizacja promocji,
 - sprzedaż w rozbiciu na poszczególne sektory rynku i na klientów,
 - rezerwy na bonusy dla klientów,
 - informacje o działaniach konkurencji uzyskiwane przez przedstawicieli handlowych przedsiębiorstwa.
- Dział reklamy:
 - plan roczny z podziałem na miesiące z pokazaną realizacją i wartością rezerwy na reklamę.

Ponadto poszczególne działy zgłaszają natychmiast wszelkie odchylenia, które wystąpiły (+/-), a które mogą mieć wpływ negatywny lub pozytywny na dalszą działalność przedsiębiorstwa.

4. Ocena efektywności controllingu w Spółce X

Controlling funkcjonujący w Spółce umożliwia:

- prognozowanie przepływu środków pieniężnych,
- sterowanie obiegiem środków obrotowych – to zagadnienia zarządzania kapitałem obrotowym w firmie w szerokim kontekście powiązań z dostawcami i odbiorcami.
- sterowanie ekonomiką środków trwałych,
- sterowanie kosztami, które obejmuje pomiar kosztów i działania korygujące procesy operacyjne i finansowe,
- dokonywanie kalkulacji i decyzji cenowych, a także planowanie zysków i podejmowania działań, np. promocyjnych,
- prowadzenie polityki sprzedaży obejmującej doskonalenie działań wprowadzających nowe wyroby do sprzedaży na rynki krajowe oraz zagraniczne, opracowywanie analiz niezbędnych przy rozstrzygnięciu problemów wprowadzania nowych wyrobów lub wycofywania dotychczasowych, przy uwzględnieniu zmiany chłonności rynku i starzenia się wyrobów,
- osiąganie stałego wzrostu sprzedaży,
- stymulację aktywności załogi, rozumianą jako współpraca między załogą a kierownictwem przedsiębiorstwa,
- sporządzanie raportów i sprawozdań dla zarządzających, które zawierają informacje dotyczące głównie kosztów i rentowności produktów na rynku krajowym oraz zagranicznym, wpływu zmian cen na rozmiary dochodów ze sprzedaży oraz struktury dochodów, kosztów i zysków.

Niezaprzeczalny jest również fakt, że zastosowanie we właściwym czasie odpowiednich instrumentów controllingu pozwoliło tej firmie przetrwać kryzys gospodarczy i osiągnąć przy tym dodatni wynik finansowy, płynność i rentowność działalności.

REASONS OF CONTROLLING FUNCTIONING IN A TRADE ENTERPRISE – A CASE STUDY

Summary: The paper presents a middle sized trade enterprise, which has a diverse assortment structure, distribution channels, market segments and it has very quickly recognized the necessity of application of controlling instruments and controlling system. The managers of this enterprise have made quick and good decisions and it was probably the direct cause for avoiding economic crisis effects.