

AKADEMIA EKONOMICZNA W POZNANIU

Wydział Zarządzania

Katedra Analizy Finansowej i Strategicznej

Marta Krzepkowska

**CONTROLLING JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA
PRZEDSIĘBIORSTWEM HANDLOWYM
W WARUNKACH GLOBALIZACJI GOSPODARKI**

Praca doktorska

Promotor: prof. dr hab. Mirosław Hamrol

Poznań 2008

Spis treści

Wprowadzenie	5
Rozdział 1	
Istota i miejsce controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem	9
1. Idea i organizacja controllingu	9
1.1. Pojęcie controllingu.....	9
1.1.1. Controlling w ujęciu amerykańskim	11
1.1.2. Controlling w ujęciu niemieckim	13
1.1.3. Controlling w ujęciu francuskim.....	16
1.1.4. Controlling w ujęciu polskim	18
1.2. Cele i zadania controllingu	23
1.3. Organizacja controllingu.....	25
2. Controlling jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem.....	29
2.1. Klasyfikacja controllingu	29
2.1.1. Controlling operacyjny	30
2.1.2. Controlling strategiczny	32
2.1.3. Controlling dziedzinowy	36
2.1.4. Porównanie controllingu dziedzinowego z klasyczną formą controllingu	41
2.2. System planowania i kontroli – budżetowanie.....	42
2.3. System informacyjny w controllingu	53
3. Instrumenty wspierające controlling	56
4. Podsumowanie.....	61
Rozdział 2	
Przedsiębiorstwo handlowe i jego otoczenie.....	63
1. Zmiany otoczenia i ich wpływ na przedsiębiorstwo handlowe.....	63
1.1. Otoczenie jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa handlowego.....	63
1.2. Procesy globalizacyjne.....	66
1.3. Innowacje technologiczne	69
2. Przemiany strukturalne w handlu w warunkach globalizacji rynku	71
2.1. Formy organizacyjne handlu.....	72
2.1.1. Formy sprzedaży sklepowej	72
2.1.2. Formy sprzedaży pozasklepowej.....	77

2.2. Przedsiębiorstwo wielonarodowe	81
2.3. Międzynarodowe sieci przedsiębiorstw handlowych.....	85
3. Zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym	87
4. Podsumowanie.....	90

Rozdział 3

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach

controllingu	92
1. Uwagi wstępne.....	92
2. Czynniki determinujące koncepcję controllingu.....	94
3. Architektura controllingu.....	95
3.1. Cele i zadania.....	95
3.2. Organizacja controllingu.....	99
3.3. System planistyczno-kontrolny.....	102
3.4. System informacyjny i informatyczny	118
3.5. Sprawozdawczość controllera.....	128
4. Implementacja koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu.....	133
5. Podsumowanie.....	138
Zakończenie.....	140
Spis literatury	143
Spis rysunków.....	159
Spis schematów.....	160
Spis tabel.....	161
Aneks	162

Wprowadzenie

Duża zmienność otoczenia, w którym i dzięki któremu funkcjonuje przedsiębiorstwo oznacza, że stosowane dotychczas klasyczne metody zarządzania okazują się niewystarczające. Ponadto, postęp technologiczny, zmiany strukturalne w gospodarce światowej, zanik granic, czy innowacyjność implikują nowe wyzwania przed przedsiębiorstwem. Osiągnięcie wysokiego zadowolenia przez odbiorców i użytkowników oferowanych produktów, towarów czy usług i dobry system obsługi klientów zmusza przedsiębiorstwo do podejmowania decyzji służących podtrzymaniu tej satysfakcji, a w konsekwencji do konieczności łączenia umiejętności nowoczesnego zarządzania przedsiębiorstwem i jego zasobami.

Sprawnie zarządzane przedsiębiorstwo handlowe funkcjonuje opierając się na wyznaczonych celach, w sensie jakościowym i ilościowym. W ostatnim okresie zbudowano różne instrumenty natury retrospektywnej, prospektywnej oraz bieżącej, które wspomagają realizację wybranej strategii. Wciąż istnieje duże zapotrzebowanie na narzędzie, które całościowo wesprze system zarządzania przedsiębiorstwem. W nowych warunkach gospodarczych skieruje ono uwagę pracowników na rynek, przyszłość, szanse, bariery, klienta, ryzyko i wzmocni równowagę finansową. Takim kompleksowym instrumentem jest controlling, który często bywa określany jako filozofia zarządzania przedsiębiorstwem. W Polsce pojawił się on praktycznie na początku lat 90. XX wieku, przede wszystkim w polskich oddziałach przedsiębiorstw zagranicznych, natomiast w świecie jest znany od przeszło 50 lat.

Temat controllingu podjęto z kilku powodów. Po pierwsze, nie został on do końca zdefiniowany, poznany. Dla jednych stanowi system zarządzania, co jest mocno dyskusyjne, dla innych zaś pełni funkcję wspomagającą zarządzanie, co bywa dość powszechnie akceptowane. W literaturze dotyczącej ekonomii i organizacji przedsiębiorstw próbuje się wyjaśnić rolę controllingu w systemie zarządzania przedsiębiorstwem. W większości wypadków czyni się to na przykładzie przedsiębiorstw produkcyjnych, a nie handlowych. Po drugie, praktyka gospodarcza traktuje controlling i rachunkowość zarządczą jako tożsame dziedziny wspomagające system zarządzania. Prowadzi to do postrzegania tego pierwszego jako zinstytucjonalizowanego systemu rachunkowości zarządczej. Po trzecie, autorka kierowała się chęcią opracowania koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym funkcjonującym w polskich warunkach i na podstawie polskiego prawa, stając się przy tym aktywnym uczestnikiem globalnego handlu.

Postępujący proces globalizacji przyczynia się do unifikacji handlu (stylu, sposobu, metod i narzędzi), co zostało zaprezentowane w niniejszej rozprawie. Przedsiębiorstwo handlowe chce w ten sposób sprostać wymaganiom hegemonicznych segmentów klientów, spełnić ich zbliżone oczekiwania co do produktów, warunków ich sprzedaży, sposobu promowania, a także uwzględnić rewolucję elektroniczną, otwierającą nowe możliwości tworzenia sprawnych i skutecznych systemów informacyjnych. Wreszcie po czwarte, zamiarem autorki było przedstawienie narastającego procesu standaryzacji, jako następstwa globalizacji, która swoim zasięgiem objęła nowo wykreowany wizerunek controllera.

Myślą przewodnią prezentowanej pracy, będącą zarazem jej podstawową tezą, jest stwierdzenie, iż controlling stanowi użyteczne narzędzie wykorzystywane w procesach zarządzania przedsiębiorstwie handlowym.

Przedmiotem rozprawy jest controlling jako nowoczesny instrument zarządzania przedsiębiorstwem o profilu handlowym oraz jego relacje z innymi instrumentami zarządzania. Ponadto, w pracy zaprezentowano i sprecyzowano skalę użyteczności controllingu w przedsiębiorstwie, a także wskazano techniki oraz narzędzia przez niego wykorzystywane w procesach asymilacji przedsiębiorstw handlowych do nowych warunków rynkowych – globalizacji handlu.

Zasadniczym celem rozprawy było wypracowanie koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu w warunkach postępującej globalizacji rynku. Rozważaniom nad koncepcją zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na jego podstawie towarzyszy ustalenie użyteczności tego instrumentu w zarządzaniu, który nierozdzielnie łączy dostępne techniki i narzędzia, aby przedsiębiorstwo sprawnie funkcjonowało w nowym otoczeniu, kreowanym przez globalizację.

Realizacja celu zasadniczego rozprawy wymagała rozwiązania następujących szczegółowych problemów badawczych:

- 1) przedstawienia istoty controllingu i odmian jego funkcjonowania w Polsce, a także w Stanach Zjednoczonych, Niemczech oraz Francji, jak też zbadania, czy i jakie istotne różnice w podejściu do controllingu występują w innych krajach;
- 2) ukazania celów i zadań stawianych przed controllingiem;
- 3) wskazania miejsca controllingu wśród innych instrumentów zarządzania;
- 4) zbadania wpływu poszczególnych czynników otoczenia na funkcjonowanie przedsiębiorstwa handlowego;
- 5) zaprojektowania koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym wykorzystującej architekturę controllingu;

6) wypracowania sposobu implementacji koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym z wykorzystaniem controllingu;

7) opracowania ankiety jako techniki wykorzystywanej w badaniach diagnostycznych w celu zgromadzenia informacji o charakterze ilościowym, jak i jakościowym.

W warstwie teoretycznej posłużono się literaturą przedmiotu dotyczącą ekonomiki i organizacji przedsiębiorstw, analizy ekonomicznej, finansów przedsiębiorstwa oraz strategii marketingowych. Korzystano także z literatury polskiej oraz obcojęzycznej, w szczególności francuskiej, angielskiej i niemieckiej, traktujących o ogólnych problemach przedsiębiorstw handlowych, procesach globalizacji handlu i jego konsekwencjach. Przy tworzeniu koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu wykorzystano dostępne wtórne źródła informacji, jak: publikacje krajowych instytucji administracyjnych i rynkowych, środki masowego przekazu oraz publikacje organizacji międzynarodowych. Prezentowane przykłady i rozwiązania oparte zostały na doświadczeniu autorki oraz wiedzy teoretycznej zdobytej podczas staży zagranicznych. Literatura przedmiotu oraz własne przemyślenia i doświadczenia praktyczne pozwoliły na właściwe ujęcie wielu zagadnień stanowiących przedmiot prezentowanego przedsięwzięcia naukowo-badawczego.

Konstrukcja pracy została podporządkowana przedmiotowi i celowi rozprawy. Zawarto ją w trzech rozdziałach, wprowadzeniu, zakończeniu oraz aneksie.

Rozdział pierwszy poświęcono prezentacji istoty controllingu. Pokazano w szczególności jego genezę oraz poszczególne fazy ewolucji, co umożliwia udzielenie odpowiedzi na pytania: czym jest controlling oraz jaką drogę muszą pokonać przedsiębiorstwa dla osiągnięcia odpowiedniego jego poziomu. Ponadto, wskazano również cele i zadania oraz miejsce controllingu w strukturach organizacyjnych przedsiębiorstwa. W końcowej części rozdziału omówiono zakres strukturalny controllingu oraz określono ich stopień wykorzystania w procesach zarządzania. Dużo miejsca poświęcono relacjom controllingu z innymi instrumentami zarządzania.

Rozdział drugi stanowi podstawę do rozważań nad wpływem poszczególnych czynników otoczenia na funkcjonowanie i zarządzanie przedsiębiorstwem. W szczególności dokonano jego strukturyzacji oraz pokazano te zmiany, zachodzące na zewnątrz przedsiębiorstwa, które mogą determinować jego sposób działania. Ponadto, poddano analizie przemiany strukturalne w handlu, w warunkach globalizacji rynku. Nawiązano przy tym do istoty i wpływu globalizacji na funkcjonowanie przedsiębiorstwa handlowego.

Ostatni rozdział pracy stanowi rozwinięcie myśli rozdziału pierwszego i drugiego. Przedstawiono głównie koncepcję zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu. Przeprowadzone badania teoretyczno-analityczne pozwoliły na zaprezentowanie koncepcji jego architektury w przedsiębiorstwie handlowym. Sformułowano uogólnione wnioski co do zasadności wdrożenia i funkcjonowania controllingu w jednostce handlowej. Wskazano również na warunki implementacji przedstawionej koncepcji, z zastrzeżeniem, że praktyka gospodarcza bywa bardzo złożona, a zawarte w niniejszej rozprawie rozwiązania mogą być przeniesione do konkretnego przedsiębiorstwa handlowego dopiero po modyfikacjach uwzględniających jego specyfikę.

W zakończeniu pracy przedstawiono z kolei najważniejsze rezultaty rozprawy, na podstawie których sformułowano uogólnione wnioski.

ROZDZIAŁ 1

Istota i miejsce controllingu w zarządzaniu przedsiębiorstwem

1. Idea i organizacja controllingu

1.1. Pojęcie controllingu

Procesy internacjonalizacji i globalizacji¹, problemy makroekonomiczne (m.in. spowolnienie tempa wzrostu gospodarczego², ostra walka o rynek i klienta³), to tylko nieliczne przykłady zjawisk związanych ze współczesną gospodarką. Zarządzanie przedsiębiorstwem w XXI wieku wymaga stosowania nowoczesnych metod i technik, które będą skuteczne w procesie podejmowania decyzji w coraz bardziej złożonej sytuacji rynkowej. Praktyka gospodarcza wskazuje, że zastosowanie dostępnych metod nie gwarantuje przedsiębiorstwom utrzymania pozycji rynkowej. Bywa tak, że zastosowana błędnie metoda osłabia wręcz jednostkę i wprowadza ogólny chaos. W związku z powyższym przedsiębiorstwa decydują się na nowe rozwiązania koncepcyjne, systemowe zapożyczone z krajów o rozwiniętej gospodarce rynkowej. Do tych rozwiązań należy m.in. controlling – metoda, która przyjęła się w krajach Unii Europejskiej, w szczególności w Niemczech, gdzie nie tylko została zaadaptowana w codziennej praktyce gospodarczej, ale również stała się przedmiotem badań naukowych i celem dalszego udoskonalenia.

Pojęcie to od dłuższego czasu funkcjonuje w polskim życiu gospodarczym przedsiębiorstw, ale wciąż pozostaje nie do końca zdefiniowane i poznane. Istotę problemu oddaje S. Olech⁴, który twierdzi, że (...) *trudno definiuje się zjawiska, które zostały wynalezione przez praktykę gospodarczą, a nie przez świat nauki.*

¹ Por. m.in. B. Wildstein, *Globalizacja, korupcja, państwo pokomunistyczne*, debata w Rzeczpospolitej, nr 240, z 12 października 2004.

² Por. m.in. J. Bielecki, *Bez form nie będzie wzrostu. Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju ostrzega Polskę*, Rzeczpospolita, nr 264, z 10 listopada 2004, dodatek Ekonomia; P. Jendroszczyk, *Choroba nie ustępuje. Wolne tempo w gospodarce*, Rzeczpospolita, nr 247, z 20 października 2004, dodatek Ekonomia.

³ Por. m.in. K. Żelazek, *Wyprzedzić konkurencję. Dyskonty odzieżowe poprawiają standard*, Rzeczpospolita, nr 197, z 23 sierpnia 2004, dodatek Ekonomia; S. Kluza, *Agresywna walka o klienta. Rozwój gospodarki zwiększa zainteresowanie klientów usługami banków*, Rzeczpospolita, nr 77, z 19 marca 2004; A. Burak, D. Walewska, *Od wojny cenowej do nic nowego. Zmiany po rozszerzeniu UE*, Rzeczpospolita, nr 63, z 15 marca 2004, dodatek Polska – Unia Europejska.

⁴ W wywiadzie przeprowadzonym z S. Olechem – specjalistą z dziedziny controllingu, na pytanie dziennikarki Grażyny Raszkowskiej, jak brzmi definicja controllingu odpowiedział: (...) *jedną z definicji, którą rozpowszechniamy w naszym Ośrodku, mówi że controlling to wszechstronne, systemowe, ciągłe wspomaganie zarządzania. Sednem zarządzania jest podejmowanie i realizowanie decyzji, które powinny być poprzedzone możliwie pełnym zestawem informacji. Przy-*

Aby zrozumieć pojęcie *controllingu*, należy odwołać się do jego etymologii. Znając znaczenie dwóch słów łacińskich: *contra* – przeciw oraz *rotulus* – rola, nasuwa się refleksja etymologiczna dotycząca zarówno pojęcia *controllingu*, jak i kontroli⁵. Skojarzenie to nie jest całkowicie bezzasadne. W języku starofrancuskim istnieją bowiem formy, które są mniej lub bardziej świadomymi wariantami słów: *contre* i *role* (*contre* + *role* = *contrerole*), ewentualnie *contrerolle* – badanie/rewizja. Słowa *contreroller* używa się na określenie osoby, która dokonuje *contre roll*, ale także ma ono drugie znaczenie – kopia dokumentu, która niegdyś służyła do sprawdzania oryginału⁶.

Angielski czasownik *to control* ma natomiast wiele znaczeń, spośród których należy wymienić m.in.: sterować, regulować, kierować, prowadzić, utrzymywać pod kontrolą celowo działający system, opanować, skierować, badać, kontrolować, pilnować, dozorować, zapanować, przewycięzać⁷.

Końcówka *-ing*, jak podkreśla A. Deyhle⁸, autor pomysłu popularnej dzisiaj konstrukcji: *controller* + *ing* = *controlling*, który po raz pierwszy użył tego terminu w tytule swojej książki wydanej w roku 1976 (*Management- und Controllingbrevier*), miała wywołać dwa efekty. Pierwszy termin *controlling* pozwolił zaprezentować rolę *controllera* widzianą z perspektywy biurka menedżera⁹. Po drugie, końcówka *-ing* sprawiła, że *controlling* robi wrażenie pojęcia bardziej zręcznego, eleganckiego i nie tak szorstkiego jak termin *controller*, które w niemieckim obszarze językowym zawsze jest traktowane jednoznacznie ze słowem *kontroler*¹⁰.

Zaprezentowana powyżej próba etymologicznego podejścia do problemu definiowania *controllingu* stanowi przykład różnorodności interpretacyjnej. To bardzo popularne i efektywnie stosowane w przedsiębiorstwach pojęcie nie jest już obce polskim menedżerom, ale czy do końca bywa zrozumiałe oraz prawidłowo interpretowane?

Często zdarza się, że korzystając z szeroko dostępnej i bogatej literatury zagranicznej na temat *controllingu*, napotykamy na swoisty chaos pojęciowo-poglądowy. Możemy zaobserwować dużą różnorodność opinii na temat jego misji, specyfikacji,

gotowanie tych informacji należy do *controllera*., *Jazda z pilotem*, Rzeczpospolita, nr 198 z 25 sierpnia 1999 r., dodatek *Moja Kariera*.

⁵ Por. J. Tokarski, *Słownik wyrazów obcych*, PWN, Warszawa 1980, s. 385 i 653.

⁶ Por. M. Webster, *Webster's third new international dictionary of the English language unabridged*, Könnemann Verlagsgesellschaft MBH, Bonner 1993, s. 496.

⁷ Por. m.in. tamże, s. 496-497, E. Mayer, R. Mann, *Controlling w twojej firmie*, Warszawa 1992, s. 4; B. Waclawik, Ł. Waclawik, *Contrôle de Gestion – czyli francuski controlling*, *Przegląd Organizacji*, nr 4, 1993, s. 39; H. Siegwart, J.I. Mahari, I. Caytas, S. Sander, *Controlling jako podejście wywodzące się z praktyki*, Uniwersytet M. Curie-Skłodowskiej, Zakład Organizacji i Zarządzania, Lublin 1990, s. 6.

⁸ Por. A. Deyhle, *A story to be finished in the next century*, *Controlling*, nr 3, 1997, s. 183.

⁹ Tamże, s. 183.

¹⁰ Tamże.

a także miejsca jako dyscypliny w przedsiębiorstwie. Zdaniem autorki, w środowisku przedsiębiorstw zainteresowanych tym tematem istnieją próby zastąpienia pojęcia controlling polskim terminem kontroling lub kontrolling. Należy zgodzić się, że słowo to w polszczyźnie zaistniało: -ing jest już rozpowszechnione i niedługo będzie traktowane jako polski sufiks, a pierwszy człon tego słowa brzmi znajomo.

W 1985 roku P.R. Preissler¹¹ powiedział: *Jeder hat seine eigene Vorstellung darüber, was Controlling bedeutet, oder bedeuten soll, nur jeder meint etwas anderes* (Każdy ma swoje własne pojęcie o tym, co oznacza controlling, albo co powinien oznaczać, tylko każdy myśli jakoś inaczej – tłum. M.K.). Zasadnicze różnice w sposobie ujmowania controllingu zostaną przedstawione w dalszej części rozprawy, uwzględniając podejście amerykańskie, niemieckie, francuskie i polskie. Celem tego porównania jest uporządkowanie, chociażby wstępnie, bogatej pojęciowo i wielce zróżnicowanej problematyki współczesnego controllingu.

1.1.1. Controlling w ujęciu amerykańskim

W amerykańskich przedsiębiorstwach pojawił się około 1778 roku. Controller występował wówczas w organach administracji publicznej i odpowiadał za księgowość, przekazy płatnicze, rewizję wewnętrzną. Z końcem wieku XIX dodatkowym zadaniem stała się koordynacja poszczególnych dziedzin działalności przedsiębiorstwa¹².

Podczas światowego kryzysu gospodarczego w latach 30. do amerykańskich przedsiębiorstw zawitały sformalizowane procedury planistyczne (czyste techniki budżetowania) oraz procedury wykorzystujące badania operacyjne, a wszystko dołączono do zakresu zadań controllingu.

W roku 1931 Controllers Institute of America¹³ stworzył pełen katalog funkcji controllingu, w ramach którego wyodrębniono następujące pozycje:

- a) opracowywanie planów ogólnozakładowych;
- b) kontrola planów;
- c) sprawozdawczość wewnątrzzakładowa odnośnie realizacji celów;
- d) sprawozdawczość zewnętrzna oraz obserwowanie kształtowania się czynników podatkogennych;
- e) obserwowanie czynników zewnętrznych wpływających na przedsiębiorstwo;

¹¹ Por. R. Eschenbach, *Controlling*, Stuttgart Schäffer-Poeschel, 1996, s. 49.

¹² Por. W. Radzikowski, J. Wierzbński, *Controlling. Koncepcje, metody, zastosowania*, Toruńska Szkoła Zarządzania, Toruń 1999, s. 13.

¹³ Tamże, s. 13.

f) nadzorowanie zasobów przedsiębiorstwa.

W latach 40. XX wieku badania przeprowadzone w 25 dużych amerykańskich przedsiębiorstwach wykazały, że controlling sprowadzał się do realizowania funkcji rachunkowości¹⁴, a mianowicie:

- a) ewidencji: księgowość, rachunek kosztów, projektowanie metod i systemów rachunkowości, koordynacja zarządzania w całym przedsiębiorstwie;
- b) rewizji: projektowanie i nadzorowanie systemu wewnętrznej kontroli i rewizji;
- c) współpracy z rewizją zewnętrzną;
- d) podatków: zbieranie informacji do celów podatkowych, współpraca z urzędami skarbowymi;
- e) interpretacji: przygotowania, analizy i wyjaśnienia informacji finansowych dla wspomagania zarządzania w procesach planowania i innych wewnętrznych przedsięwzięć.

Warto przytoczyć stwierdzenie P. Hekkerta i R. Wilsona¹⁵: *There have been some indications that the use of the word „controller” is unfortunate in that he does not control the business. His function is that of reporting and advising, of providing valuable control mechanisms* (Są to pewne wskazówki, że użycie słowa „controller” jest niefortunne, ponieważ nie oznacza ono kontroli biznesu. Jego funkcją jest raport i doradztwo, dostarczanie cennej kontroli mechanizmów – tłum. M.K.).

Studiując anglojęzyczną literaturę można spotkać tę samą koncepcję controllingu pod różnymi pojęciami: concept of management control, controllership, controllership-function¹⁶, management control, controlling systems, systems of control.

Według L. Östmana¹⁷, management control w szerokim znaczeniu jest ważną dziedziną dla instytucji. Istotne jest stworzenie zasad management control, a także zbudowanie dla niego odpowiedniego systemu informacyjnego.

Analizując amerykańską literaturę dotyczącą controllingu, można stwierdzić, że istnieje wiele osób negatywnie reagujących na określenie management control. Kojarzy się ono z dominacją i przymusem, a przecież pracownicy nie chcą pracować w warunkach wywieranej na nich presji.

¹⁴ Por. P. Horvath, *Controlling*, München 1979, s. 35.

¹⁵ Por. J. Weber, *Einführung in das Controlling*, Sammlung Peoschel Varglag, Stuttgart 1990, s. 6.

¹⁶ W USA termin controlling nie jest stosowany. W użyciu znajduje się natomiast termin controllership-function, który pozostaje w ścisłym związku z zadaniami controllera. Przy czym, termin controller jest stosowany w literaturze i praktyce amerykańskiej.

¹⁷ Por. L. Östman, *Accounting and Managerial Finance*, Stockholm School of Economics, Stockholm 1996, s. 1.

W praktyce gospodarczej coordinating przeplata się z controllingem¹⁸. Dzieje się tak dlatego, że amerykańskie przepisy o korporacjach nie przewidują żadnego specjalnego organu wewnątrzzakładowej kontroli, w związku z powyższym szybki wzrost przedsiębiorstw wywołuje konieczność rozwijania funkcji koordynacji poszczególnych dziedzin działalności przedsiębiorstwa.

Z zaprezentowanych rozważań wynika, że controlling jest elementem nowoczesnego zarządzania i kierowania. Wspomaga menedżera poprzez dostarczanie informacji i wybór najlepszej decyzji, stanowi proces sterowania zorientowany na wyniki i realizowany jest przez planowanie, kontrolę oraz sprawozdawczość¹⁹.

1.1.2. Controlling w ujęciu niemieckim

Idea controllingu na gruncie europejskim pojawiła się znacznie później. Według H. Siegwarta²⁰, zainteresowanie controllingiem nastąpiło w połowie lat 50. (przejaw czysto teoretyczny), utrzymujący się aż do lat 60., kiedy pojawiły się pierwsze próby jego wdrażania w przedsiębiorstwach.

Zdaniem E. Mayera²¹, Niemcy potrzebowali około 30-40 lat, aby modne dziś słowo controlling przekształciło się w koncepcję sterowania przedsiębiorstwem, która prowadziła do sukcesu. Wyróżnia on trzy stadia rozwoju controllingu: pierwszy cykl (1778-1931) – od kontrolera (rewizja) do funkcji skarbnika, drugi cykl (1931-1979) – od koordynatora do nawigatora, trzeci cykl (od 1981) – od instrumentu zarządzania do koncepcji zarządzania²².

Celem uporządkowania bardzo bogatej i zróżnicowanej problematyki współczesnego controllingu posłużono się trzema niemieckimi encyklopediami controllingu. Pierwsza z nich została wydana przez P. Horvatha i T. Reichmana²³, druga przez J. Piontkę²⁴, a ostatnia – przez Ch. Schultego²⁵. Wszystkie zawierają m.in. istotę, historię i rozwój controllingu.

¹⁸ Por. C. McNamara, *Management Function of Coordinating/Controlling: Overview of Basic Method*, w: The Management Assistance Program for Nonprofits, Minnesota 1999, s. 2.

¹⁹ Por. J. Goliszewski, *Controlling, system koordynacji przedsiębiorstwa*, Przegląd Organizacji, nr 8-9, 1990, s. 9.

²⁰ Por. H. Siegwart, *Wohin unterscheiden sich amerikanisches und deutsches Controlling*, Management Zeitschrift, nr 2, 1982, s. 97.

²¹ Por. E. Mayer, *Zur Entwicklung des Controlling in der Bundesrepublik Deutschland*, Controller Magazin, nr 6, 1990, s. 308.

²² Por. W. Brzezina, A. Dziewiątkowski, *Rachunkowość zarządcza a controlling*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa 2001, s. 101.

²³ Por. P. Horvath, T. Reichman, *Grosses Controlling Lexikon*, Verlag Vahlen, München 1993.

²⁴ Por. J. Piontek, *Controlling*, R. Oldenbourg Verlag, 1996.

²⁵ Por. Ch. Schulte, *Lexikon des Controlling*, R. Oldenbourg Verlag, 1996.

Szybki, nieprzerwany rozkwit controllingu w Niemczech doprowadził do wyodrębnienia wielu propozycji terminologicznych i pojęciowych. Na potrzeby dalszych rozważań kilka z nich zostanie przytoczonych.

W książce H.J. Vollmutha²⁶ można znaleźć stwierdzenie, że controlling rozumiany jest jako system kierowania przedsiębiorstwem. Jest to ponadfunkcyjny instrument zarządzania, którego podstawową funkcję stanowi rzetelne doradztwo kierownictwu przedsiębiorstwa.

Przyjmując za wiodącą powyższą definicję, autorka rozprawy utożsamia się z poglądem, iż controlling, bazując na hierarchicznej strukturze zarządzania, powinien w równym stopniu obejmować wszystkie szczeble. Z drugiej strony, obszar, zakres i treść powinny być zróżnicowane i mieć te same cechy co zarządzanie, to znaczy: dynamikę, wielokierunkowość, różne przekroje złożoności, a przede wszystkim zaangażowanie w proces stałych przeobrażeń.

Nie można się natomiast zupełnie zgodzić z poglądem H.N. Küppera²⁷, który twierdzi, że controlling jest wyłącznie koncepcją zorientowaną na osiąganie zysku i zabezpieczenie osiągnięcia tego zysku przy podejmowaniu decyzji.

Wielowymiarowe postrzeganie controllingu reprezentuje K. Dellman²⁸, który traktuje go jako funkcję zarządzania służącą, zorientowanemu na cele, sterowaniu procesami przedsiębiorstwa poprzez planowanie, zasilanie w informację, kontrolę wyniku, płynności finansowej oraz zabezpieczeniu długo- i krótkookresowych perspektyw oraz jako zintegrowaną koncepcję koordynacji, planowania, sterowania i kontroli wspieranej przez rachunkowość.

P. Horvath²⁹, nazywany w literaturze ojcem controllingu, pisze, że pod tym pojęciem należy rozumieć subsystem zarządzania, który tworzy i koordynuje planowanie, kontrolę oraz zaopatrzenie w informację, przez co wspomaga adaptację i koordynację całego systemu.

Zbliżone stanowisko prezentują C. Klett, M. Pivernetz i D. Hauke³⁰, twierdząc, że controlling jest nowoczesną koncepcją zarządzania przedsiębiorstwem, co możliwe jest dzięki wykorzystaniu metod, instrumentów planowania i informacji, zarządzania

²⁶ Por. J.H. Vollmuth, *Controlling. Planowanie, kontrola i kierowanie* (wyd. II), Agencja Wydawnicza PLACET, Warszawa 1996, s. 7.

²⁷ Por. R. Biadacz, *Wskaźniki finansowe jako instrument controllingu w przedsiębiorstwie przemysłu cementowego*, w: *Zarządzanie finansami, współczesne tendencje w teorii i praktyce*, tom I, red. D. Zarzecki, Materiały z Międzynarodowej Konferencji Naukowej Kołobrzeg 02-04.03.2000, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2000, s. 313.

²⁸ Por. K. Dellman *Pojęcie controllingu*, w: *Lexicon des controlling*, ed. Ch. Schulte, R. Oldenbourg Verlag, 1996, s. 145.

²⁹ Por. P. Horvath, *Controlling*, Verlag Vahlen, München 1994, s. 163.

³⁰ Por. C. Klett, M. Pivernetz, D. Hauke, *Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen*, Band 1, Berlin 1998, s. 11.

oraz kontroli organizacji. Z takim podejściem zbieżne jest również stanowisko J. Pionka³¹, który opisuje controlling jako narzędzie zarządzania, które za pomocą takich instrumentów jak planowanie, kontrola/analiza, kierowanie i rozwinięty system informacyjny, powinien pozwolić na realizację założonego celu.

W niemieckiej literaturze przedmiotu, obok uproszczonego ujęcia controllingu, nie brak również interpretacji o charakterze wielopoziomowym. Pogląd taki prezentuje m.in.: K. Fässler³², czy J. Weber³³ twierdząc, że na controlling składają się:

- a) jego funkcje, w ramach których jest on podsystemem zarządzania przedsiębiorstwem, po części przejmującym i wspomagającym proces planowania, sterowania i kontrolowania, co w konsekwencji umożliwi koordynację całego systemu;
- b) realizacja funkcji w ujęciu organizacyjnym, gdzie funkcja controllera może przyjąć formę odrębnej komórki organizacyjnej, ewentualnie stanowiska pracy;
- c) wyznaczenie obszaru objętego systemem, gdzie w jego ramach zależy, czy dotyczy on części operacyjnej controllingu czy strategicznej.

Nie można się natomiast zupełnie zgodzić z podejściem K. Fässlera³⁴, uważającego, że współczesne trendy kształtowania się controllingu zorientowane są na:

- a) rachunkowość – spełnianie funkcji rachunkowości finansowej oraz zarządczej;
- b) działanie – identyfikację i określenie przyczyn odchylenia wartości pozycji kosztowych oraz ich eliminację;
- c) kierowanie – obejmujące informacje planistyczne, kontrolne i korekcyjne.

Ponadto, jeżeli będziemy patrzeć na controlling tylko przez pryzmat rachunkowości zarządczej, a także traktować go jako narzędzie do systematyki i szczegółowego przypisywania kosztów do miejsc ich powstawania, wówczas nigdy nie dojdziemy do poglądu prezentowanego w niniejszej rozprawie, że siła controllingu tkwi w jego różnorodności, a nie w błędnym pojmowaniu.

Na tle powyższych rozważań należy uwzględnić również opracowanie J. Kloocka³⁵. Określa on controlling mianem specyficznego podsystemu (ale nie substytutu, jak pojmują to niektórzy, tłumacząc nieścisłe określenie P. Horvatha), posiadającego organizacyjną samodzielność, z dokładnie zdefiniowanym zakresem obowiązków (specyficzny system koordynacji), oraz kompetencje do rozwiązywania istniejących proble-

³¹ Por. J. Piontek, *Distributions controlling*, R. Oldenbourg Verlag, München Wien 1995, s. 2.

³² Por. K. Fässler, H. Rehkugler, C. Wegenast, *Lexicon des Controlling*, Moderne Industrie, Landsberg/Lech 1991.

³³ Por. J. Weber, *Einführung in das Controlling*, s. 7.

³⁴ Por. K. Fässler, s. 8.

³⁵ Por. J. Kloock, *Einführung in das Fach Unternehmensrechnung mit Revision und das Controlling*, Universität Köln 1997, Reprint 1999, s. 53.

mów koordynacyjnych między podsystemami zarządzania za pośrednictwem instrumentów wykształconych przez rachunkowość zarządczą.

Zaprezentowane poglądy nasuwają konkluzje, że w niemieckim środowisku naukowym i gospodarczym istnieje tendencja do łączenia hasła controlling z podsystemem kierowania w przedsiębiorstwie. Należy więc zastanowić się najpierw, co to jest kierowanie. Pojęcie to wiąże się z przygotowywaniem rozwiązań decyzyjnych, pomocnych w zakresie kierowania zorganizowaną grupą pracowników w przedsiębiorstwie. Jednakże, prawidłowe funkcjonowanie przedsiębiorstwa to zapewnienie mu dalszej egzystencji, swoista koncepcja zarządzania, która według niektórych przytoczonych autorów sprowadza się do zarządzania zyskiem³⁶. W uproszczonej formie, powyższe stanowisko w sensie normatywnym nie wnosi wiele nowego, ponieważ zarówno controlling, jak i kierowanie przedsiębiorstwem w swojej pierwotnej formule zorientowane są na realizację celu – zysku. Dlatego, controlling w literaturze i niemieckiej praktyce gospodarczej rozumiany jest jako koncepcja zorientowana na osiągnięcie zysku, co oznacza, zdaniem autorki rozprawy, dystansowanie się od innych celów przedsiębiorstwa albo jest świadectwem ich skróconego zapisu.

Nie wnikając w kwestie wynikające z poszczególnych definicji, można powiedzieć, że zmierzają one do wspólnego mianownika. Za każdym bowiem razem istota współczesnego controllingu określa integrację następujących funkcji: planowania, kontroli, zaleceń korygujących i koordynacji.

Omawiając zagadnienia controllingu w ujęciu niemieckim, nie sposób pominąć kwestii dość powszechnego utożsamiania controllingu wyłącznie z rachunkowością zarządczą (a czasem wręcz z nowymi modelami rachunku kosztów).

1.1.3. Controlling w ujęciu francuskim

We Francji, podobnie jak w Niemczech, koncepcja controllingu dość długo nie była znana. Mimo odbytych przez przedsiębiorców podróży do Stanów Zjednoczonych i przeprowadzanych konferencji, w latach 50., nie miało to wpływu na jej rozwój. Dopiero na początku lat 70. filie amerykańskich przedsiębiorstw przeniosły tę ideę na kontynent europejski i nastąpiła jej szybka adaptacja w życiu gospodarczym. W literaturze francuskiej rzadko można więc spotkać słowo controlling. Autorzy w swoich publikacjach operują słowem *contrôle de gestion*, na które składa się pojęcie *contrôle* i *gestion*, tłumacząc dosłownie – kontrola i zarządzanie. Skojarzenie tych dwóch pojęć może jednak prowadzić do rozbieżności. Terminologia controllingu i *contrôle de gestion*

³⁶ Por. H.N. Küpper, s. 18.

jest co prawda identyczna, aczkolwiek ta sama koncepcja została przedstawiona w dwóch różnych językach.

P. Lauzel i R. Teller³⁷ stwierdzają, że skuteczny *contrôle de gestion* jest zbiorem dyspozycji do wypełnienia przez zarządzających przedsiębiorstwem, jak również innych odpowiedzialnych za periodyczne dostarczanie danych liczbowych dotyczących rynku, otoczenia przedsiębiorstwa. Porównanie typu: winno być – jest, powinno pobudzać zarządzających do rozpoczęcia szybkich działań korygujących.

Należy zgodzić się z twierdzeniem, iż *contrôle de gestion* ma umożliwić przedsiębiorstwu szybkie reagowanie na zmiany w mikro- i makrootoczeniu, a działania korygujące (dostosowawcze) pojawią się antycypacyjnie, zanim wystąpi odchylenie od działania czy stanu, który dopiero ma zaistnieć.

Większość francuskich autorów jest zgodna, że łatwiej zdefiniować, czym nie jest *contrôle de gestion*, niż stworzyć kolejną kontrowersyjną definicję. Otóż, nie jest ona: kontrolą wydziałów, organizacją audytorską, ani żadną strukturą, która zastępuje wydziały, lecz komórką wspomagającą, doradczą, informacyjną i pilotującą. Spełnia ona następujące zadania: gwarantuje spójność wzajemnych działań, zapewnia pomoc techniczną dla wydziałów i decydentów, którego cele zmieniają się wraz z celami ogółu. Ponadto, *contrôle de gestion* wspiera system zarządzania, aby zapewnić informacje proste i wiarygodne, a także przystosowane do danego poziomu. Ma ona pomagać pozostałym działom w zakresie: optymalizacji zarządzania, osiągnięcia wyznaczonych celów, wprowadzenia zmian w systemie zarządzania oraz ułatwić podejmowanie decyzji³⁸.

Omawiając zagadnienie *contrôle de gestion* nie sposób pominąć poglądu, jaki prezentują C. Cossu i R. Milkoff³⁹ na temat całokształtu procesów dążących do tworzenia konwergencji celów i realizacji intencji strategicznych poprzez strukturalizację praw do decydowania, przekaz i animację informacji oraz pomoc w podejmowaniu decyzji, poprzez monitoring i analizę wyników.

Warto również przybliżyć ciekawą charakterystykę *contrôle de gestion*, jaką prezentuje A.A. Noël⁴⁰, a przedstawioną w tabeli 1. Autor sygnalizuje, że controlling poddawany jest permanentnej ewolucji. Zmienia się jego funkcjonalność i jest przy tym ukierunkowany w swoich działaniach na przyszłość. Zintegrowany controlling wiąże się również ze zmianami w sposobie myślenia i działania. Osoba controllera nie

³⁷ Por. P. Lauzel, R. Teller, *Contrôle de gestion et budgets*, Paris 1998, s. 15.

³⁸ Por. D. Hermann, D. Susmann, *Le contrôle de gestion ou les composantes d'un de pilotage de la gestion*, w: www.perso.magic.fr/missusd/.

³⁹ Por. C. Cossu, R. Milkoff, *Contrôle de gestion: des informations pour la maîtrise des décisions et du contrôle*, Nathan, Paris 1998, s. 5.

⁴⁰ Por. A.A. Noël, *Programme de formation des cadres*, Ecole des HBC, Montreal 2000.

przyjmuje już wyłącznie postawy biernej i nieufnej. Wskazuje on przy tym na modernistyczne przymioty controllingu zintegrowanego.

Tabela 1

Charakterystyka controllingu według A.A. Noëla

Controlling w ujęciu tradycyjnym	Controlling w ujęciu zintegrowanym
kontrola	stymulacja
planowanie	kierowanie
reakcja	proaktywność
nieufność	zaufanie
wykonanie	decydenci
podwładni	koledzy
kierujący	partycypacja
wskaźniki finansowe	wskaźniki fizyczne i finansowe
wyniki	przyczyny
normy wewnętrzne	cele zewnętrzne

Źródło: opracowanie własne na podstawie A.A. Noëla, *Programme de formation des cadres*, Ecole des HBC, Montreal 2000.

Przedstawione koncepcje controllingu świadczą o ewolucji, jakiej podlegają realia prowadzenia działalności gospodarczej i generowane przez nie problemy praktyki zarządzania.

Reasumując dotychczasowe rozważania, należy zwrócić uwagę na kilka kwestii. Przede wszystkim, we Francji termin controlling nie jest stosowany. W użyciu znajduje się natomiast termin *contrôle de gestion*, który pozostaje w ścisłym związku z controllingiem. Ponadto, łączy on w przedsiębiorstwie proces planowania, kierowania i kontroli oraz zasilania w informacje⁴¹. Od controllera oczekuje się z kolei zdolności do przewyżniania przeszkód i ograniczeń, pokonywania zagrożeń i nieoczekiwanych zdarzeń, formułowania oryginalnych i nowatorskich rozwiązań. Nie sposób pominąć kwestii, że pojawienie się controllingu w praktyce przedsiębiorstw jest wyrazem świadomości zarządzających co do konieczności przekształcenia sposobu reagowania jednostki na obecne i przyszłe zmiany w otoczeniu, jak również następstwem rozwoju i rosnącej wagi informacji wspartej o narzędzia informatyczne.

1.1.4. Controlling w ujęciu polskim

Rozwój controllingu w Polsce nastąpił stosunkowo niedawno, na początku lat 90. Pierwsze publikacje w polskiej prasie, podręczniki na temat controllingu, a także sze-

⁴¹ Por. B. Waclawik, Ł. Waclawik, *Contrôle de Gestion – czyli francuski controlling*, s. 7.

roko rozumianą działalność edukacyjną podjęli J. Goliszewski (studiował controlling na Uniwersytecie w Stuttgarcie), S. Olech (twórca Akademii Controllingu w Gdańsku) oraz H. Błoch (założycielka Szkoły Controllingu w Katowicach).

W polskiej literaturze mamy do czynienia ze zróżnicowanym podejściem do problemu controllingu, nie tylko ze względu na sposób definiowania i ujęcie w nauce, ale także z uwagi na sam zapis. Charakteryzuje się on wielowarstwowością i odrębnym podejściem. W publikacjach dominuje controlling, do czego przychyliła się również autorka niniejszej rozprawy, natomiast ten sam wyraz pisany jako kontroling występuje tylko w nielicznych pracach⁴².

W. Brzezina⁴³ określa controlling jako zdecentralizowany system planistyczno-kontrolny, który poprzez rachunkowość zarządczą, wykorzystując system pobudzająco-motywacyjny, pozwala osiągnąć efekty synergii (efekty ponadprzeciętne). Inna definicja tego samego autora mówi, że controlling to zorientowany na zysk zdecentralizowany system planowania, sterowania i kontroli, który wykorzystuje w szerokim zakresie metodologię rachunkowości zarządczej oraz nowoczesną metodologię zarządzania finansami⁴⁴. To samo stanowisko prezentuje J. Penc⁴⁵. Twierdzi on dodatkowo, że controlling jest zbiorem reguł⁴⁶, które mają pomagać (kadrze kierowniczej) w osiąganiu wyznaczonych celów.

B. Haus i S. Nowosielski⁴⁷ podają definicję controllingu (należy przy tym podkreślić formę tego słowa – „kontroling”) jako systemu wspomagania kierownictwa przedsiębiorstwa⁴⁸. Ponadto są zdania, że pełni on funkcję doradczą⁴⁹ ze względu na to, że wspomaga kierownika, ale nie zastępuje go w procesie podejmowania decyzji.

Graficzną formę interpretacji pojęcia controlling reprezentuje S. Nowosielski⁵⁰, co przedstawia rysunek 1.

⁴² Por. m.in. B. Haus, S. Nowosielski, *Kontroling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie*, Przegląd Organizacji, nr 12, 1995; Z. Leszczyński, T. Wnuk, *Zarządzanie firmą produkcyjną za pomocą rachunkowości zarządczej i controllingu finansowego. Poradnik menedżera*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa 1996; S. Nowosielski, *Podstawy controllingu w zarządzaniu produkcją*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 1994; G. Osbert-Pociecha, M. Karaś, *Ocena absorpcji controllingu strategicznego przez polskie przedsiębiorstwa*, Przegląd Organizacji, nr 5, 1996.

⁴³ Por. W. Brzezina, *Nowoczesna rachunkowość- skutecznym narzędziem controllingu*, w: *Controlling w praktyce zarządzania*, IV Kongres Controllingu, Katowice 1998, s. 112.

⁴⁴ Por. W. Brzezina, *Rachunkowość w zarządzaniu*, *Rachunkowość Zarządcza i Controlling*, nr 1, 1998, s. 6.

⁴⁵ Por. J. Penc, *Leksykon biznesu*, Agencja Wydawnicza PLACET, Warszawa 1997, s. 60.

⁴⁶ Tamże, s. 60.

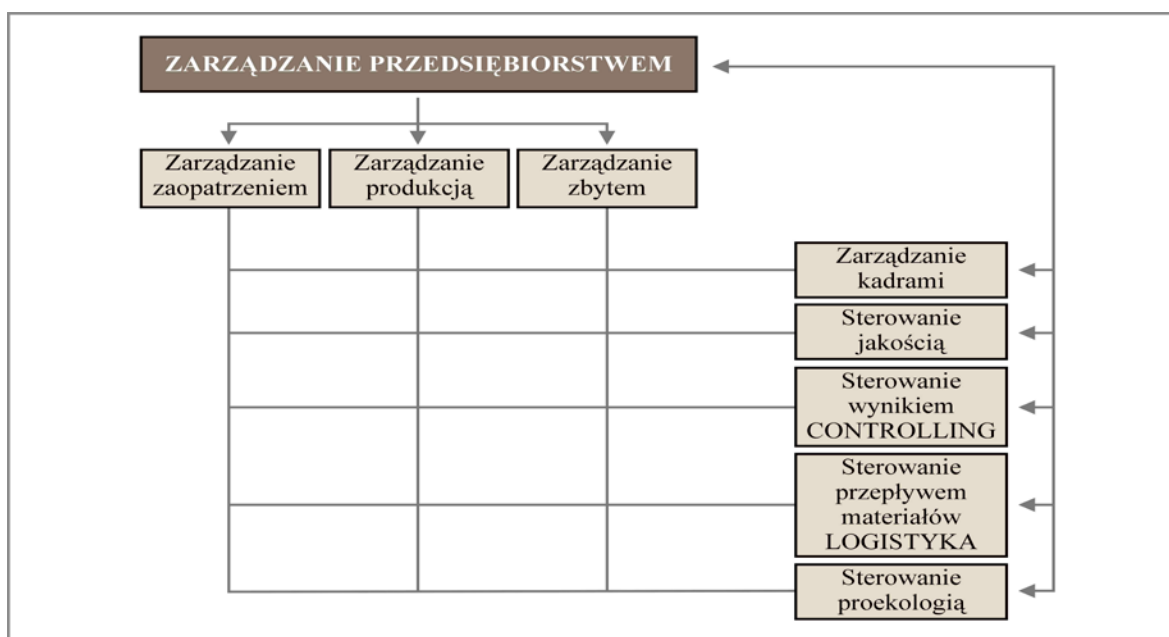
⁴⁷ Por. B. Haus, S. Nowosielski, *Kontroling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie*, Przegląd Organizacji, nr 12, 1995, s. 24.

⁴⁸ Tamże, s. 24.

⁴⁹ Tamże.

⁵⁰ Por. S. Nowosielski, *Podstawy controllingu w zarządzaniu produkcją*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 1994, s. 11.

Controlling jako poprzeczna funkcja zarządzania



Źródło: S. Nowosielski, *Podstawy controllingu w zarządzaniu produkcją*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 1994, s. 11.

Jego zdaniem, controlling należy do tzw. funkcji poprzecznych zarządzania przedsiębiorstwem, podobnie jak zarządzanie kadrami, jakością, proekologią, czy logistyką. W ten sposób przyczynia się on do harmonizacji planów i koordynacji decyzji wszystkich obszarów funkcjonalnych oraz wszystkich szczebli decyzyjnych według jednolitego systemu celów, czyli przeciwdziałania lokalnej suboptymalizacji⁵¹.

Autorce najbliższa jest definicja controllingu, jaką prezentuje S. Nahotko⁵², zdaniem którego controlling to z jednej strony ogólna metoda, narzędzie, instrument zarządzania wspomagający tradycyjne funkcje zarządzania. Z drugiej strony natomiast, jeżeli mamy do czynienia z całym zbiorem uporządkowanych metod, między którymi występują zależności dotyczące warunków, zasad i sposobów ich stosowania, controlling jest systemem. Niekiedy określenia tego używa się w sensie instytucjonalnym, jako nazwę komórki realizującej funkcję sterowania.

Ciekawy punkt widzenia, na który warto zwrócić uwagę, zaprezentował J. Jacyzyn⁵³. Podkreśla on, że controlling to nie jest kontrola⁵⁴, w naszym znaczeniu, która

⁵¹ Por. S. Nowosielski, *Zarządzenie produkcją ujęcie controllingowe*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław 2001, s. 82.

⁵² Por. S. Nahotko, *Podstawy i metody controllingu w zarządzaniu firmą*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz 1997, s. 80.

⁵³ Por. J. Jacyzyn, *Controlling – Controller to mistrz nad mistrzami*, Nowy Tydzień Wokanda, nr 49, 1991, s. 91.

⁵⁴ Powszechnie podejmowane są próby wdrażania controllingu poprzez wprowadzanie jednego lub kilku instrumentów. Największym zainteresowaniem cieszy się rachunkowość zarządcza oraz budżetowanie. Rezultaty ich działań można poddać pomiarowi, co prowadzi do usprawniania przede wszystkim procesu kontroli.

z zasady dotyczy przeszłości, stwierdza błędy, szuka winnych, domaga się naprawienia błędów i pokrycia powstałych szkód. Controlling, w ujęciu tego autora, zorientowany jest na przyszłość – kreowanie tej przyszłości.

Nie można zgodzić się natomiast z poglądem K. Czubakowskiej⁵⁵, która twierdzi, że jest to substytut systemu zarządzania, tworzący i koordynujący planowanie, kontrolę i zaopatrzenie w informacje, wspomagający adaptację i koordynację całego systemu zarządzania. Nie należy go traktować jako substytut systemu zarządzania, ale raczej jako narzędzie, które wspiera, a nie, jak twierdzi K. Czubakowska, stosuje zastępczo.

Analizując przytoczone definicje i opisy, controlling jest rozumiany bardzo wieloznacznie, co zostało sumarycznie przedstawione w tabeli 2.

Tabela 2

Pojęcie controllingu

Znaczenie	Interpretacje
Epistemologiczne	kierowanie, sterowanie, regulacja, ale i kontrola
Filozofia i metoda zarządzania	przewartościowanie celów jednostki na zysk: przyjęcie rachunku ekonomicznego (rachunkowość zarządcza) jako podstawy do podejmowania decyzji
Dziedzina nauk zarządzania	uwzględniająca wykonywanie funkcji koordynacji procesów planowania, kontroli oraz zasilania w informacje, co umożliwia sterowanie przedsiębiorstwem z punktu widzenia wyznaczonych celów
Podsystem zarządzania	koordynacji planowania, sterowania i kontroli poprzez wykorzystanie rachunkowości zarządczej, która nakierowana jest na cele monetarne
Metoda kierowania	wykorzystująca kategorie wartościowe rachunku ekonomicznego do planowania i kontroli
Proces zarządzania	pomiar wielkości retrospektywnych wg zasad rachunkowości zarządczej, wykorzystanie metod analizy finansowej retro- i prospektywnej oraz harmonogramu niesłusznych i nierealistycznych założeń planowych
System sterowania	za pomocą rachunku wyników i zasad zarządzania finansami przedsiębiorstwa
System wspomagania	zabezpieczenie systemu informacyjnego koordynującego planowanie i kontrolę
Działanie	koordynujące różne podsystemy zarządzania oraz cały system na osiągnięcie zysku

Źródło: W. Brzezin, A. Dziewiątkowski, *Rachunkowość zarządcza a controlling*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa 2001, s. 104.

⁵⁵ Por. K. Czubakowska, *Rachunek wyników w systemie controllingu*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 1994, s. 12-13.

Dla jednych jest to filozofia czy model zarządzania przedsiębiorstwem, urzeczywistniającym wszystkie funkcje zarządzania oraz wspomagającym osoby zarządzające przy podejmowaniu szybkich i racjonalnych decyzji poprzez kształtowanie wiarygodnego systemu informacji. Dla innych stanowi on funkcję wspomagającą zarządzanie, tzn. jego zadaniem ma być wspomaganie kierownictwa przedsiębiorstwa w realizacji funkcji zarządzania w ujęciach strategicznym i operacyjnym⁵⁶. Dla jeszcze innych controlling jest przedstawiany jako ponadfunkcyjny instrument zarządzania, stanowiący proces sterownia ukierunkowany na optymalizację wyniku finansowego poprzez zastosowanie odpowiednich metod i narzędzi. Funkcjonuje również pogląd o controllingu jako podsystemie zarządzania, działającym w celu optymalizacji realizacji zadań, przy czym ustanawianie tych zadań jest jego immanentną częścią.

Niektóre powyższe definicje są trudne do zaakceptowania, ponieważ zatracają lub zawężają sens controllingu. Nie sposób pominąć kwestii, że większa część autorów utożsamia go z rachunkowością zarządczą. Warto również zauważyć, że eksponuje się dążenie controllingu do zabezpieczenia realizacji celów poprzez stosowanie systemu planowania, kontroli i zasilania w informacje. Dominujące znaczenie przypisuje się również koordynacji i sterowaniu.

Brak jednolitego podejścia w Polsce do tego zagadnienia wynika, zdaniem autorki, z kilku przesłanek. Praktyka gospodarcza wskazuje, że podejście do controllingu opieramy na różnorodnych wzorcach zachodnich (np. niemieckich, francuskich, angielskich czy amerykańskich) i przenosimy ich doświadczenia wprost (bez koniecznych analiz i modyfikacji) na grunt polski. Ponadto, producenci oprogramowania wspomagającego zarządzanie promują controlling wyłącznie jako element (moduł) systemu wspomagającego zarządzanie kosztami. Dlatego, omawiając to zagadnienie, nie sposób pominąć kwestii, że jest on naznaczony piętnem praktycznej działalności przedsiębiorstw, co potwierdza S. Olech⁵⁷, i nie może zadziwiać, że jest stosowany w bardzo różnorodnych ujęciach.

Na podstawie zaprezentowanego studium przypadków, a także własnych przemyśleń przyjęto indywidualne podejście do controllingu. Jest on zarówno narzędziem wspierającym system zarządzania, jak i elementem struktury organizacyjnej. Wykorzystuje różnorodne metody i techniki dotyczące planowania, kontroli, podejmowania działań korygujących, koordynacyjnych, jak również przejrzystości i jakości informacji

⁵⁶ Polska praktyka gospodarcza wykształciła jeszcze jeden sposób definiowania controllingu, który można określić mianem definicji informatycznej. Zgodnie z nim, controlling traktowany jest jako jeden z wielu modułów funkcjonalnych informatycznego zintegrowanego systemu wspomagającego w przedsiębiorstwie zarządzanie, a w jego ramach – jako narzędzie do systematyki i szczegółowego przypisywania kosztów do miejsc ich powstawania.

⁵⁷ *Jazda z pilotem*, Rzeczpospolita, nr 198 z 25 sierpnia 1999 r., dodatek Moja Kariera.

dostarczanych z ich niezbędnym wyprzedzeniem. Siła controllingu tkwi w jego różnorodności, a nie w błędnym pojmowaniu. Nie można mówić o standardowych, uniwersalnych zasadach przyswajania idei, wdrażania i funkcjonowania controllingu. Nieporozumieniem również jest wyłącznie pojmowanie go zgodnie z zaprezentowanymi w tabeli 2 definicjami. Należy zgodzić się z twierdzeniem, iż controlling wspomaga funkcje zarządzania w różnych przekrojach przedmiotowych (rzeczowych) czasowych i przestrzennych, przybierając przy tym charakter funkcjonalny lub instytucjonalny, a także skoncentrowany lub rozproszony. Posługuje się on instrumentami przystającymi do tych obszarów zarządzania, które objęte są jego działaniem.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, można stwierdzić, że nowoczesne zarządzanie stawia przed menedżerami w Polsce nowe wyzwania, które mają na celu: coraz szybsze zastosowanie gospodarcze wyników prac naukowo-badawczych, a w konsekwencji wzrost ilości oraz szybkości wprowadzania innowacji (implementacja controllingu). Dokonuje się ewolucja typu menedżer: od kierownika działającego w stylu biurokratycznym ku menedżerom przedsiębiorczym (nowe stanowiska controllera). Ponadto, w dużych polskich przedsiębiorstwach obserwuje się zjawisko odchodzenia od typowych rozwiązań funkcjonalnych, będących wynikiem poszukiwania sposobów utrzymania bądź poprawy swojej pozycji konkurencyjnej. W wypadku nowych, dynamicznie rozwijających się przedsiębiorstw mamy do czynienia z efektywnymi rozwiązaniami organizacyjnymi. Kompleksowe zmiany dopiero następują, bo docelowa forma organizacji przyszłości będzie jeszcze ewoluować, chociażby pod wpływem postępującego procesu globalizacji. Będzie to efektem zarówno przewidywanego rozwoju technologii informacyjnej, która wpłynie na zmianę sposobów pracy i komunikacji ludzi, jak również rozwoju technologii w szerokim tego słowa znaczeniu. Właśnie dlatego ważną rolę ma do odegrania controlling.

1.2. Cele i zadania controllingu

Zadania, które ma do spełnienia controlling można oprzeć na katalogu zadań controllera opracowanego przez organizację zrzeszającą controllerów w USA⁵⁸. W myśl tej organizacji do podstawowych jego zadań należy⁵⁹:

a) planowanie, w tym m.in. dobór narzędzi planistycznych, opracowanie procedur planistycznych, pomoc przy tworzeniu planów cząstkowych przez jednostki bu-

⁵⁸ Patrz s. 11 w niniejszej rozprawie.

⁵⁹ Por. W.M. Grudzewski, I. Zach, B. Zabielska, *Controlling instrumentem nowoczesnego zarządzania*, www.biz.reporter.pl

dżetowe, konsolidacja planów częściowych w plany główne, dobór i konfiguracja narzędzi informatycznych wykorzystywanych w procesie planowania;

b) nadzór nad systemem sprawozdawczości wewnętrznej, w tym m.in. nad: przebiegiem dokumentów dotyczących realizacji zadań budżetowych, raportowaniem o poziomie wykonywania budżetu, analizą odchyleń w realizacji budżetu;

c) nadzór nad przebiegiem planowanych procesów, tzn. nieustanne nadzorowanie wszelkich procesów zachodzących w przedsiębiorstwie w celu analizy poprawności realizacji zadań, wczesnego wykrywania ewentualnych nieprawidłowości, a także szybkiego ich korygowania;

d) funkcja doradcy wewnętrznego, polegająca na dostarczaniu skonkretyzowanych opracowań i analiz dla zarządu przedsiębiorstwa, jak i poszczególnym jego kierownikom poprzez wykonywanie lub opiniowanie analiz efektywności inwestycji, współudział w ustalaniu zasad kalkulacji i zasad rozliczeń kosztów, wspieranie procesu projektowania systemu informatycznego;

e) nadzór nad systemem sprawozdawczości zewnętrznej w wyniku tworzenia raportów w standardach rachunkowości zarządczej o stanie przedsiębiorstwa dla podmiotów zewnętrznych (jak np. rada nadzorcza, walne zgromadzenie akcjonariuszy, ministerstwa, banki, urzędy państwowe i inne);

f) analiza procesów zachodzących w gospodarce, poprzez monitorowanie otoczenia przedsiębiorstwa, w celu dostarczenia informacji na temat kierunków rozwoju gospodarki, jego wpływu na proces planowania w przedsiębiorstwie, szczególnie w odniesieniu do planowania strategicznego.

Zadania controllingu w przedsiębiorstwie bardzo ogólnie określił, zdaniem autorki, J. Goliszewski⁶⁰, który wymienił zadania stymulujące sytuację zewnętrzną przedsiębiorstwa, określane pojęciem otoczenia, a także stymulujące sytuację wewnętrzną przedsiębiorstwa i na końcu – zadania specyficzne związane z realizacją koncepcji zarządzania z zastosowaniem controllingu przedsiębiorstwa.

Ciekawy zakres zadań stawianych przed controllingiem zaprezentował A. Deyhle⁶¹, który charakteryzuje je jako: wspieranie zarządu przedsiębiorstwa w podejmowaniu decyzji; realizację zasad związanych z określaniem wielkości ekonomicznych przedsiębiorstwa; formułowanie przejrzystych strategii działania, poziomu kosztów i wyników ekonomicznych; koordynację realizacji celów głównych i częściowych przedsiębiorstwa; dostarczenie sprawozdawczości w skali całego przedsiębiorstwa dla

⁶⁰ Por. J. Goliszewski., *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa*, Przegląd Organizacji, s. 16.

⁶¹ Por. A. Deyhle, *Controller und Controlling*, Die Orientierung, nr 39, 1988.

potrzeb sterowania i kierowania przedsiębiorstwem; wzrost efektywności gospodarowania.

Szczegółowe cele i zadania controllingu prezentuje K. Czubakowska⁶², zdaniem której są one realizowane w ramach funkcji zarządzania przedsiębiorstwem. Wymienia ona m.in.: dostarczenie informacji o procesach ekonomicznych zachodzących w przedsiębiorstwie; planowanie procesów produkcyjnych i inwestycyjnych zabezpieczających rozwój przedsiębiorstwa; regulowanie podstawowych przebiegów gospodarczych w przedsiębiorstwie, w relacji i ukierunkowaniu na zewnętrzne i wewnętrzne cele; kontrolę realizacji przebiegów gospodarczych w relacji plan – wykonanie; koordynację poczynąń przedsiębiorstwa we wszystkich sferach działalności; sterowanie procesami gospodarczymi z wykorzystaniem najlepszych i najnowocześniejszych metod i technik zarządzania; zabezpieczenie przedsiębiorstwa aktywności, gospodarności, ożywienia rozwoju oraz odpowiedniego poziomu zysku.

Elementem podsumowującym może być odmienne podejście do dotychczas przedstawionych celów i zadań controllingu. Otóż, z punktu widzenia controllera, jako pracownika działu controllingu, realizuje on zadania funkcjonalne i na podstawie jego działań można zdefiniować zadania controllingu, do których zaliczymy⁶³: kontrolę i sterowanie wynikiem ekonomicznym, finansowym oraz kontrolę poszczególnych procesów zachodzących w przedsiębiorstwie; koordynację celów częściowych w kierunku osiągnięcia celów głównych; udoskonalanie procesów oraz ich optymalizację; dostarczenie niezbędnych danych informacyjnych do sprawnego zarządzania przedsiębiorstwem; koncentrację informacji istotnych w systemie zarządzania; wewnętrzne doradztwo gospodarcze przedsiębiorstwa.

1.3. Organizacja controllingu

Usytuowanie jednostki odpowiedzialnej za realizację zadań controllingu w przedsiębiorstwie zależy od szeregu czynników, głównie o charakterze kontekstualnym⁶⁴, wśród których na szczególną uwagę zasługuje wielkość przedsiębiorstwa, mierzona m.in. liczbą zatrudnionych, wartością obrotu lub wysokością kapitału zakładowego. Należy zgodzić się z twierdzeniem o istnieniu pozytywnego związku pomiędzy wielkością przedsiębiorstwa a powstawaniem w nim wyspecjalizowanych stanowisk controllingu. Poza tym, kolejnym czynnikiem implikującym dopasowywanie

⁶² Por. K. Czubakowska, *Rachunek wyników w systemie controllingu*, s. 14.

⁶³ Por. Cz. Schejn., *Controlling w praktyce*, Oficyna Wydawnicza Sami Sobie, Poznań 1999, s. 16.

⁶⁴ Por. T. Horvath, *Controlling*, s. 768.

controllingu do typu struktury organizacyjnej, w jakiej funkcjonuje jednostka, jest dotychczasowa struktura organizacyjna.

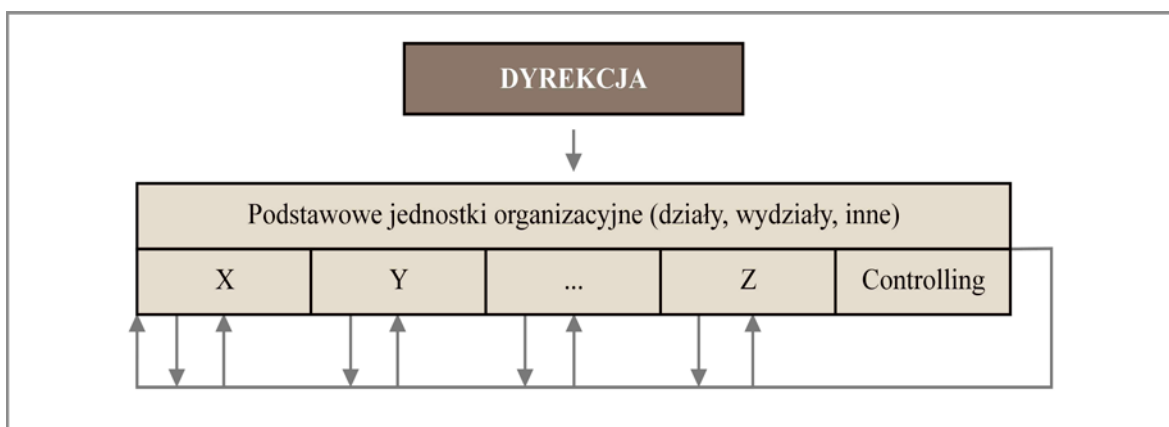
Praktyka gospodarcza wskazuje na trend rozwojowy struktur organizacyjnych przedsiębiorstw do ich uelastycznienia, w celu podwyższenia zdolności do szybkiego reagowania na zmiany zachodzące w otoczeniu, a co za tym idzie na wzmożenie innowacyjności przedsiębiorstwa. Dodatkowo, jak wskazuje się w literaturze monograficznej, kolejnym czynnikiem wpływającym na controlling jest zapotrzebowanie na innowacje. Podobny wpływ wykazuje czynnik następny – kompleksowość występujących w przedsiębiorstwie problemów. Według obiegowej opinii, im bardziej kompleksowe są problemy pojawiające do rozwiązania w przedsiębiorstwie, tym ważniejsze staje się systematyczne, integrujące i koordynujące przetwarzanie ich przez controlling.

Z doświadczeń autorki, jak też obserwacji dotyczących organizacji controllingu w przedsiębiorstwach o zróżnicowanej wielkości, wynikają następujące wnioski.

Usytuowanie controllingu, które umożliwi bezpośredni kontakt z podstawowymi komórkami wykonawczymi na zasadzie partnerstwa i stworzy warunki do bieżącego oddziaływania na prawidłowość ich decyzji zapewnia struktura liniowa, co obrazuje rysunek 2. Controlling znajduje się w niej w pozycji równorzędnej względem pozostałych komórek.

Rysunek 2

Controlling w strukturze liniowej



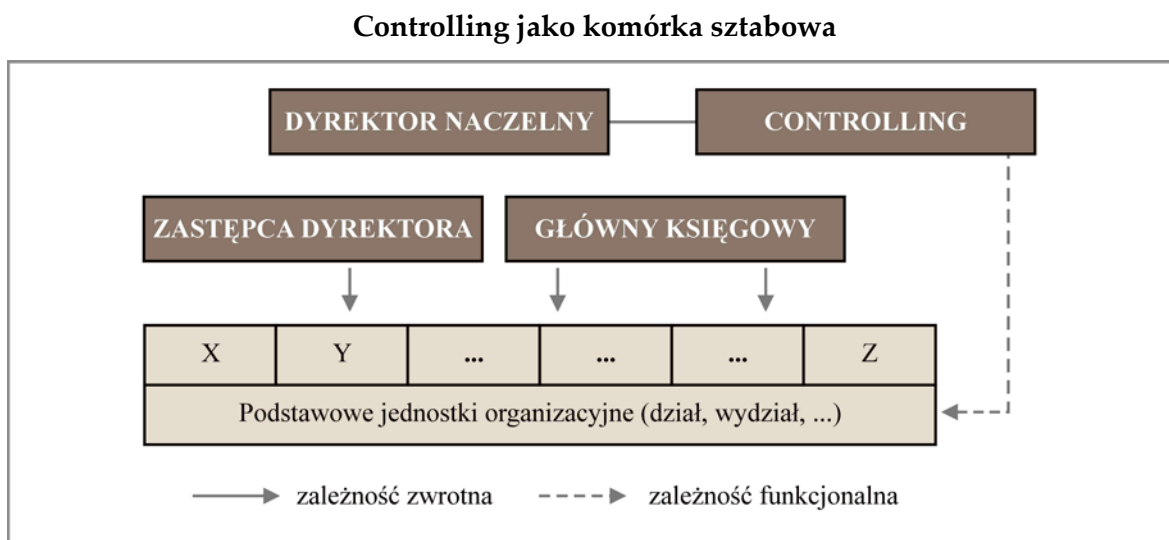
Źródło: K. Wierzbicki, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 6, 1994.

Takie rozwiązanie stosowane jest w większości przedsiębiorstw niemieckich, przy czym w małych komórce controllingu można łączyć z rachunkowością. Uznając, że wprowadzenie samodzielnego stanowiska controllera z gospodarczego punktu wi-

dzenia jest nieuzasadnione, funkcje te są realizowane również przez prezesa jednostki lub dyrektora finansowego, jeżeli pion jest tak rozbudowany⁶⁵.

Kolejnym przykładem, stosowanym w przedsiębiorstwach o średniej wielkości, jest model określany jako pozycja sztabowa controllingu, co zostało przedstawione na rysunku 3.

Rysunek 3



Źródło: K. Wierzbicki, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 6, 1994.

Dział controllingu przyjmuje postać sztabu, znajduje się na wysokim szczeblu hierarchii organizacyjnej i podlega bezpośrednio zarządowi przedsiębiorstwa. Zasadniczą wadą tego rozwiązania jest myślenie działu controllingu kategoriami własnego działu, co może doprowadzić do walki o środki pomiędzy poszczególnymi komórkami. Rozwiązanie takie zalecane jest dla przedsiębiorstw o stałym programie produkcyjnym i stałym otoczeniu. Pozycja sztabowa controllera pozwala sprawować funkcję doradczą, a także wspierać proces podejmowania decyzji, ale bez kompetencji do podejmowania tych decyzji.

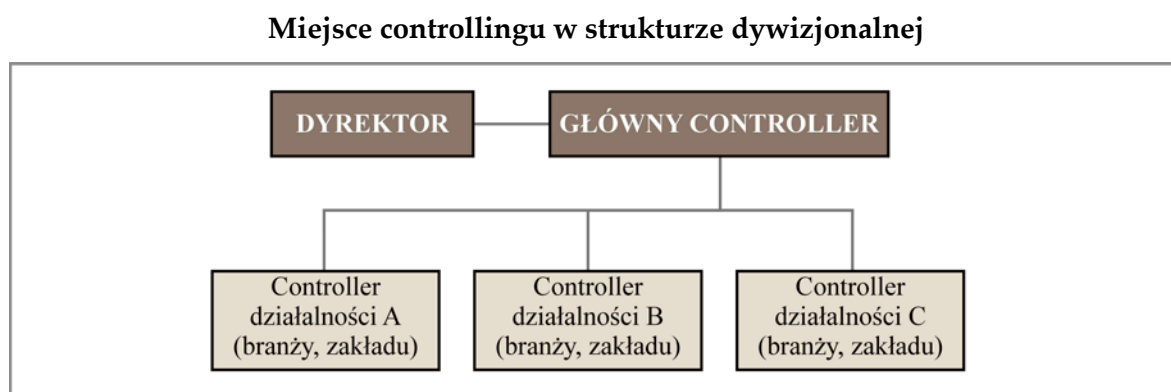
Z kolei, decentralizacja działu controllingu, jak również rzeczowe i dyscyplinarne podporządkowanie go kierownictwu występuje w strukturze dywizyjnej. Przypadek ten ilustruje rysunek 4.

Analizując opisaną sytuację można stwierdzić, że centralny controller ma prawo do informacji, w szczególności do: uzgadniania strategii przedsiębiorstwa i dywizji, sterowania i kontroli, operacjonalizacji strategicznych planów i przedsięwzięć; koordynacji korzystania z centralnych zasobów; sprawozdań dywizji zgodnie z wytycz-

⁶⁵ Por. J. Gemza, *Specyfika organizowania controllingu w małej firmie produkcyjnej*, *Przegląd Organizacji*, nr 7-8, 1998, s. 57.

nymi; dyspozycji i koordynacji metod oraz sposobów postępowania; ustalania cen rachunkowych (wewnętrznych, transferowych).

Rysunek 4

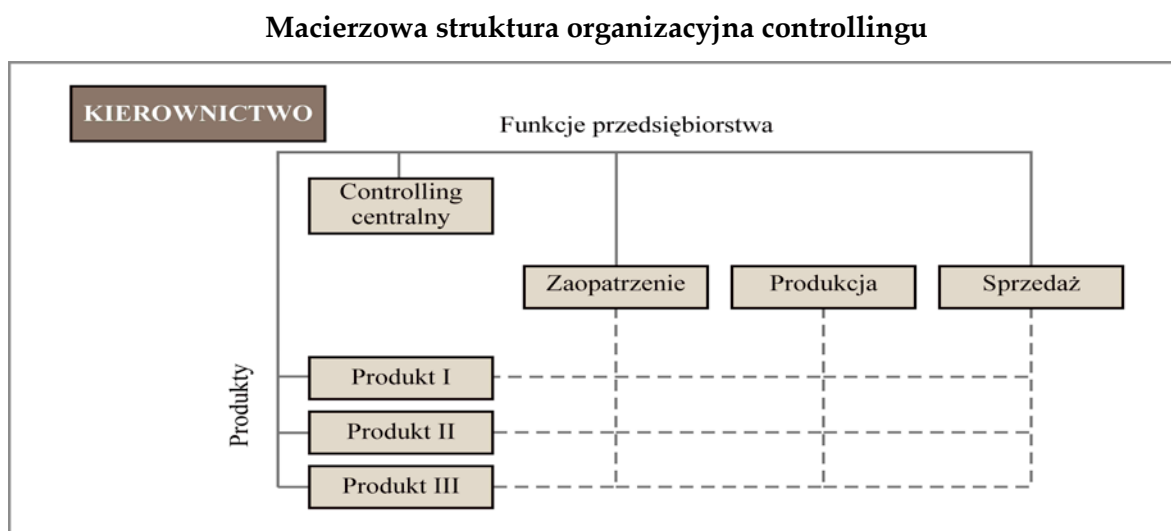


Źródło: K. Jędralska, B. Woźniak-Sobczak, *System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie*, Akademia Ekonomiczna, Katowice 2000, s. 45.

Należy dodać, że powyższe rozwiązanie nie jest wolne od wad. Istnieją bowiem problemy z koordynacją długoterminowego planowania/strategii i krótkoterminowego nastawienia na wynik.

Jako ostatni przykład organizacji controllingu w przedsiębiorstwie wskazuje się na strukturę macierzową, która wiąże się z zasadą podwójnego podporządkowania, co ilustruje rysunek 5. Jest ona używana w sytuacji, kiedy otoczenie wywiera na organizację silny nacisk, np. poprzez intensywną konkurencję zewnętrzną lub przetwarzanie dużej ilości informacji, tzn. stworzenie poziomych powiązań z użyciem macierzy jest skutecznym sposobem zwiększenia zdolności organizacji do przetwarzania informacji.

Rysunek 5



Źródło: R. Bramseman, *Handbuch Controlling*, München – Wien 1993, s. 91.

Controllerzy dywizjonalni są podporządkowani dyscyplinarnie i rzeczowo menedżerowi odpowiedzialnemu za dywizję, controllerzy funkcyjni – rzeczowo controllerowi centralnemu, ale dyscyplinarnie kierownikowi funkcji, natomiast controller projektów podporządkowany jest całkowicie controllerowi centralnemu. Wadą tej organizacji jest złamanie zasady podporządkowania pracownika jednemu kierownikowi.

Zaprezentowane wyżej rozwiązania organizacyjne controllingu w przedsiębiorstwie mają charakter konwencjonalny: im mniejsze przedsiębiorstwo, tym częściej controlling występuje jako komórka liniowa lub grupa komórek usytuowana w hierarchii liniowej. W przedsiębiorstwach dużych controlling funkcjonuje z reguły na pozycjach sztabowych. Mając na uwadze bardziej skomplikowane struktury organizacyjne, jakie występują w holdingach, koncernach i przedsiębiorstwach międzynarodowych, organizacja controllingu przyjmuje wówczas postać znacznie bardziej skomplikowaną, niż dotychczas zaprezentowane rozwiązania. Odchodzi się od usytuowania controllingu w sztabie, na rzecz tzw. centralnych stanowisk usługowych lub działów centralnych, tworzonych jako stopień pośredni między sztabem i linią. Równie ważna jest możliwość korzystania z usług controllera z zewnątrz (controlling zewnętrzny). Przedsiębiorstwo wykorzystuje jego wiedzę i doświadczenie, nie wywołując przy tym konfliktów o władzę, jak również zachowany zostaje obiektywizm oceny. Należy na koniec stwierdzić, że controlling zewnętrzny występuje w pierwszych okresach wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie, jednak z czasem zadania controllera zewnętrznego przejmują komórki własne.

2. Controlling jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem

2.1. Klasyfikacja controllingu

Jakkolwiek niniejsza rozprawa traktuje controlling jako instrument wspierający proces zarządzania przedsiębiorstwem, często będą rozpatrywane różne propozycje jego klasyfikacji. Wynika to z faktu, że wszystko zależy od przyjętych wymiarów controllingu, wśród których najczęściej wymienia się m.in. branże, jak np. controlling w handlu, controlling bankowy. Ponadto, wyróżnia się również zakres zastosowań, jak całe przedsiębiorstwo, dział, obszar (np. controlling marketingowy, controlling finansowy), czy przedsięwzięcie (np. inwestycyjne, organizacyjne). Inną odmianą są rodzaje controllingu (operacyjny, strategiczny, globalny).

W dalszej części wątki dotyczące klasyfikacji controllingu na podstawie aspektów procesu zarządzania (planistycznego, organizacyjnego, kierowniczego) czy faz procesu zarządzania (plan, wielkości zadane, wielkości uzyskane, analiza odchyłeń, określanie przedsięwzięć korygujących) nie będą rozwijane.

Warto jednak podkreślić, że w konkretnej sytuacji gospodarczej można mieć do czynienia ze wzajemnym przenikaniem się typów controllingu.

2.1.1. Controlling operacyjny

Historycznie najstarszym i obecnie najbardziej w świecie rozpowszechnionym rodzajem controllingu jest controlling operacyjny, powiązany z zarządzaniem operatywnym. Jego cel stanowi wykorzystanie potencjałów sukcesu, określonych w ramach zarządzania strategicznego⁶⁶.

Należy zgodzić się z twierdzeniem J. Goliszewskiego⁶⁷, iż controlling operacyjny bazuje na problemach planowania operatywnego i taktycznego, a ponadto koordynuje bieżącą działalność przedsiębiorstwa poprzez analizę oraz kontrolę nakładów i dochodów. Jest on zorientowany na przedsiębiorstwo. Troszczy się, aby w ramach założonych celów następowała samokontrola pracowników na poszczególnych szczeblach.

Poza tym, można stwierdzić, że zastosowanie w przedsiębiorstwie controllingu operacyjnego ma za zadanie z jednej strony czuwać i oceniać, czy istnieje możliwość przetworzenia planów strategicznych na operatywne, z drugiej zaś – jaki skutek będą miały decyzje podejmowane na płaszczyźnie zarządzania operatywnego dla realizacji strategii⁶⁸. Ukierunkowany jest on przede wszystkim na osiągnięcie bieżących celów⁶⁹, które wynikają bezpośrednio z przyjętych celów strategicznych. Konkretyzuje i weryfikuje koncepcje strategiczne i jest współobecny na każdym etapie opracowywania strategii⁷⁰. Controlling operacyjny powinien obejmować:

- a) opracowanie systemu i bezpośredni udział w sporządzaniu planów operacyjnych, określających środki i sposoby osiągnięcia celów częściowych i celu ogólnego;
- b) zapewnienie koordynacji i spójności między wszystkimi planami. Ze względu na różnorodne zależności czasowe, przedmiotowe i hierarchiczne występujące pomiędzy poszczególnymi planami, konieczne jest ich wzajemne powiązanie, w ramach któ-

⁶⁶ Por. Z. Sekuła, *Controlling operatywny*, Przegląd Organizacji, nr 10, 1998, s. 32.

⁶⁷ Por. J. Betlejewski, *Organizacja Służby Controllingu w przedsiębiorstwie przemysłowym (na przykładzie Spółki Akcyjnej „Rolmasz”)*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 1994, s. 16.

⁶⁸ Por. F. Hülsenberg, J. Wróbel, *Controlling*, Zielona Góra, 1995, s. 126.

⁶⁹ Por. K. Wierzbicki, *Zakres działania i formy organizacyjne controllingu*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 5, 1994, s. 11.

⁷⁰ Por. J. Goliszewski, *Controlling operacyjny* (cz. 1), Przegląd Organizacji, nr 7, 1991, s. 28.

rych rozróżnia się następujące rodzaje koordynacji: horyzontalną – wobec planów tego samego szczebla zarządzania, wertykalną – względem planów dla różnorodnych szczebli zarządzania, czasową – dla planów dotyczących różnych okresów;

c) opracowanie projektów działań niezbędnych przy realizacji celów zawartych w planach;

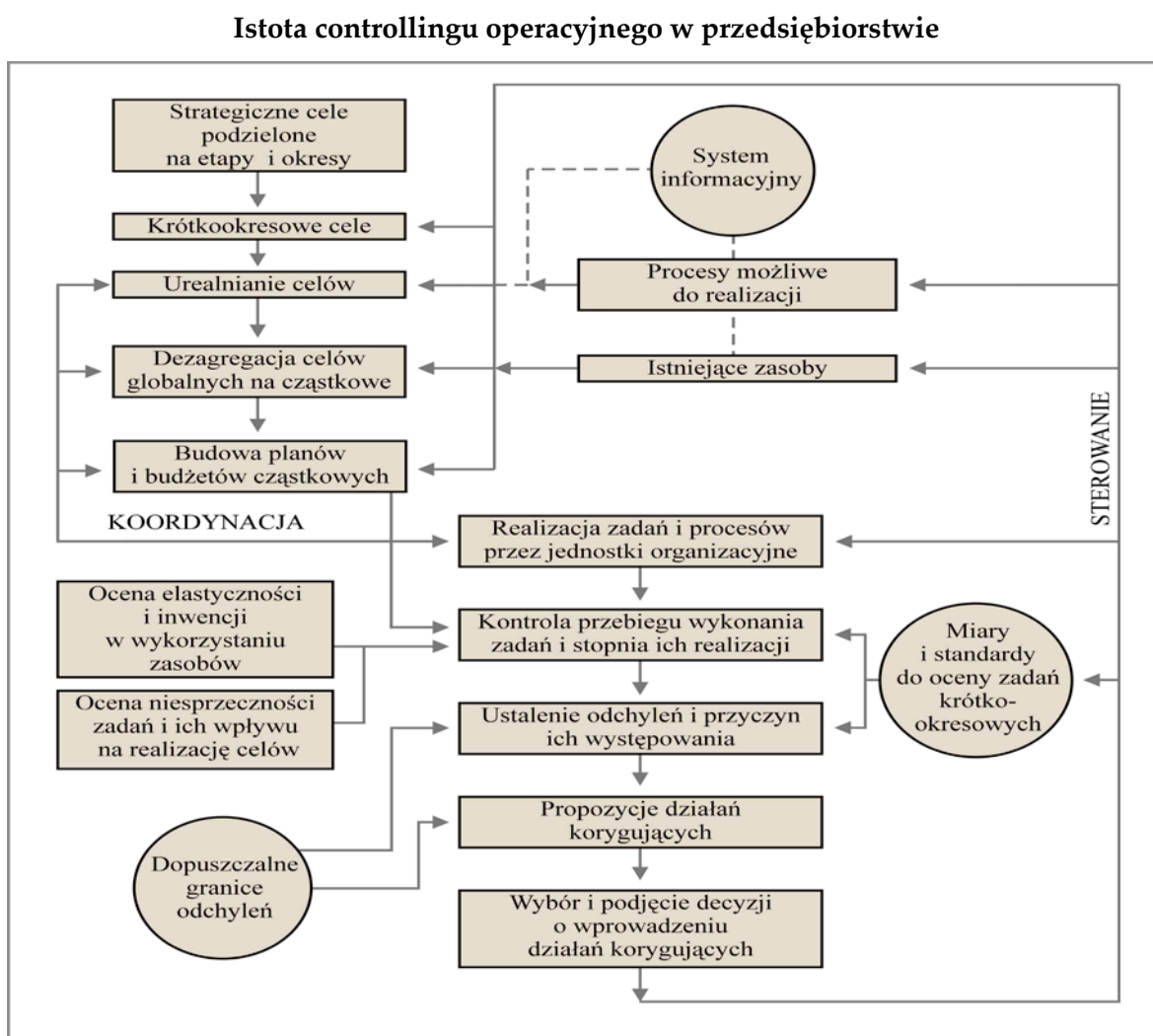
d) opracowanie systemu i dokonywanie operatywnej kontroli wykonania zadań planowanych;

e) określenie mierników i pomiar controllingowych wielkości w badanym okresie. W ramach analizy odchyień dokonywana jest ocena powstałych odchyień, określenie jej wpływu na działalność przedsiębiorstwa oraz antycypacja stanu przyszłego;

f) sporządzanie sprawozdań i opracowywanie innych danych przydatnych do bieżącego podejmowania decyzji oraz sterowania procesem realizacji strategii.

Istotę controllingu operacyjnego przedstawia rysunek 6.

Rysunek 6



Źródło: opracowanie własne na podstawie m.in.: M. Sierpińska, B. Niedbała, *System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie*, AE, Kraków 2001; E. Nowak, *Controlling operacyjny i jego instrumenty*, w: *Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty*, red. E. Nowak, ODDK, Gdańsk 2003.

Nie ma wyraźnej linii podziału, w jakim momencie przekształcanie celów strategicznych w operatywne należy do controllingu operacyjnego. Zasadnicze różnice, pomimo wielu podobieństw, istnieją i dlatego konieczne należy wskazać granice, gdzie kończy się controlling strategiczny.

Controlling operacyjny zajmuje się głównie działaniami, które mają na celu sterowanie wynikiem, płynnością i efektywnością, a więc wielkościami mierzalnymi w krótkich, zamkniętych okresach⁷¹. Ponadto, wspiera on proces zarządzania operacyjnego, polepszając jego sprawność. Równie ważny jest fakt, że czyni to za pomocą procedury planowania operacyjnego i budżetowania, stosowania odpowiedniego systemu informacyjnego, wskaźników metod kontroli oraz tworzenia przydatnych struktur organizacyjnych i niezbędnych instrumentów.

2.1.2. Controlling strategiczny

W literaturze przedmiotu wskazuje się na fakt, iż zacierają się różnice pomiędzy zarządzaniem strategicznym a controllingiem strategicznym. Wynika to z występowania określonych relacji i następujących założeń, że:

a) planowanie i kontrola strategiczna polegają na dokonywaniu ustaleń merytorycznych oraz czuwaniu nad nimi⁷²;

b) controlling strategiczny stwarza warunki organizacyjne do opracowania planów oraz uzgadnia je z zarządzaniem operacyjnym⁷³. Controlling operacyjny obejmuje najczęściej okres 1-3 lat, co pozwala sterować zyskiem⁷⁴. Jest on związany z przekształcaniem planów strategicznych w plany krótkookresowe.

Uniknął tego twierdzenia A. Preiss⁷⁵, zdaniem którego controlling strategiczny powinien wspierać przedsiębiorcę w sterowaniu, kontroli, analizie odchyleń i przygotowywaniu przedsięwzięć korekcyjnych w wyniku działań współokreślających, jak: cele przedsiębiorstwa; strategie; wpływ na planowanie w przedsiębiorstwie; wpływ na organizację przedsiębiorstwa; podział zadań i kompetencji; miary wydajności; rozwijanie systemu wskaźników (sprawozdawczości); systemu informacyjnego ukierunkowanego na pozyskiwanie i przetwarzanie wewnętrznych i zewnętrz-

⁷¹ Por. H. Daniel, *Controlling cz. II – Porównanie wartości normatywnych i rzeczywistych*, Wiedeń 1996, s. 7.

⁷² Por. S. Nahotko, *Podstawy kontrolingu finansowego*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego Sp. z o.o., Bydgoszcz 2000, s. 77.

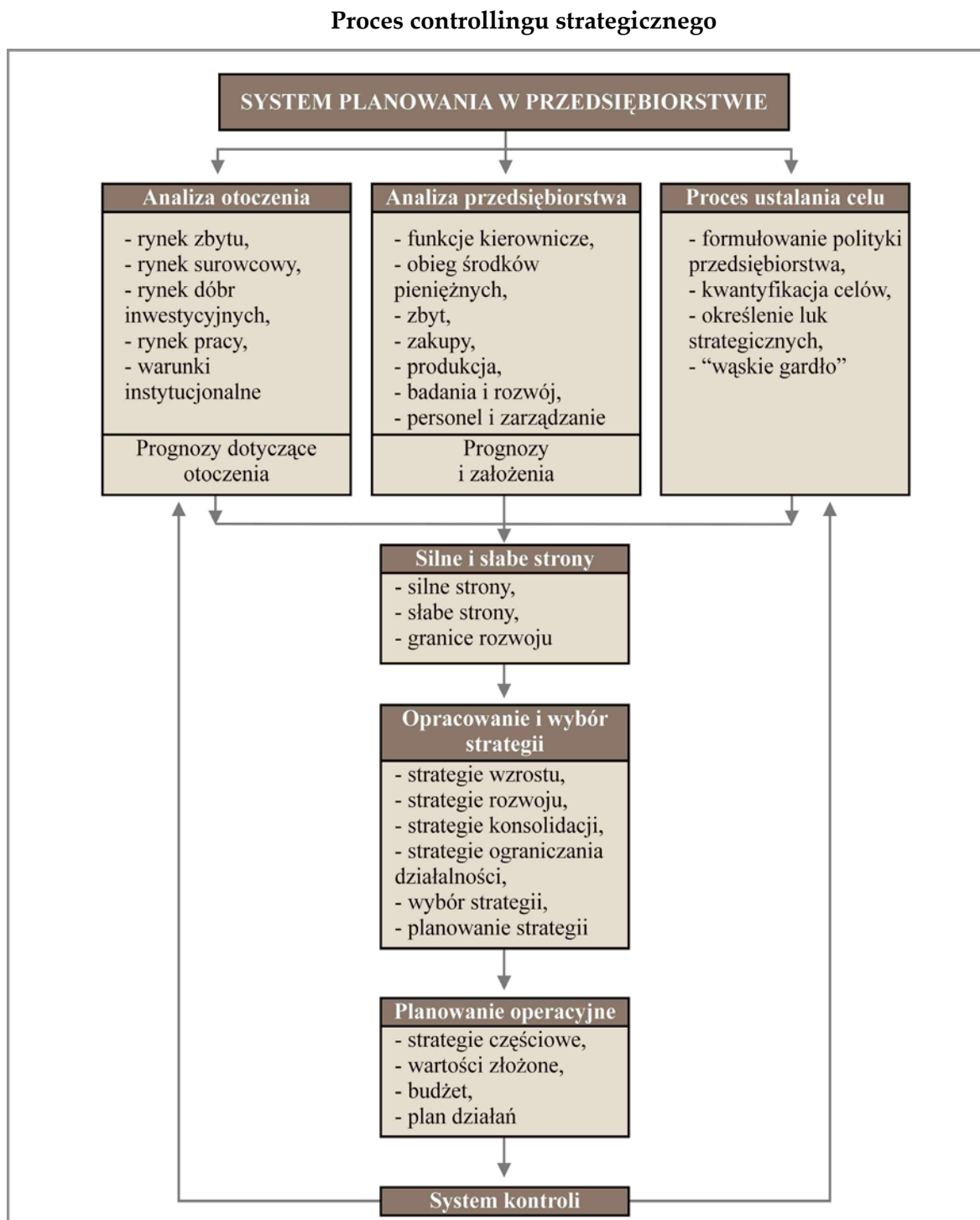
⁷³ Por. H. Steinmann, A.G. Schere, *Strategiczny i operacyjny controlling (propozycja metodologicznego określenia pojęć*, s. 8.

⁷⁴ Por. S. Nowosielski, *Podstawy kontrolingu w zarządzaniu produkcją*, s. 69.

⁷⁵ Por. A. Preiss, *Strategisches Controlling*, R. Oldenbourg Verlag, 1996.

nych danych. Niewątpliwie, należałoby się zgodzić z twierdzeniem A. Preissa⁷⁶, że zmieniające się zewnętrzne, jak i wewnętrzne warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa w otoczeniu wymagają innowacyjnego podejścia do planowania strategicznego, które zapewnia controlling strategiczny, co ilustruje rysunek 7.

Rysunek 7



Źródło: E. Nowak, *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 1996, s. 22.

⁷⁶ Tamże, s. 32.

Controlling strategiczny jest częścią kompleksowego procesu zarządzania⁷⁷, który dotyczy tworzenia, zachowania lub wzrostu potencjałów sukcesu⁷⁸. Poza tym, powinien być on konstruowany jako ciągły, równoległy z planowaniem strategicznym proces pozyskiwania i przetwarzania informacji w taki sposób, aby odpowiednio wcześniej wskazywać na konieczność zweryfikowania wybranych celów lub zmiany strategii przedsiębiorstwa⁷⁹.

Wedle obiegowej opinii, potrzeba stosowania controllingu strategicznego wynika z określonych przesłanek, do których zalicza się m.in.⁸⁰:

- a) wyniki ekonomiczne przedsiębiorstwa – zysk, rentowność. Wymaga się określenia przyszłych potencjałów sukcesu. Istnieje ścisła zależność pomiędzy tymi dwoma kategoriami, które należy badać, synchronizować i koordynować;
- b) strategiczne cele – uwzględniające szanse i zagrożenia, jakie mogą pojawić się w przyszłości, a także ich umiejętne wykorzystanie;
- c) ustalenie wielkości zasobów – analiza istniejących zasobów w powiązaniu z wybraną koncepcją strategii;
- d) realizacja celów strategicznych – ustalenie i koordynacja działań na wszystkich poziomach zarządzania przedsiębiorstwem;
- e) zaplanowanie dalszych działań w celu zapewnienia długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa i dalszego rozwoju oraz sposobów postępowania;
- f) otoczenie, w którym funkcjonuje przedsiębiorstwo, charakteryzuje się wysoką dynamiką zmian, co sprawia, że cele strategiczne mogą z upływem czasu stać się nieaktualne.

Omawiając zagadnienie controllingu strategicznego, nie sposób pominąć jego charakterystycznych cech, do których zalicza się⁸¹:

- a) niski stopień konkretyzacji celów;
- b) bazowanie na potencjalnych czynnikach sukcesu, których wystąpienie dopiero przewiduje się w przyszłości;
- c) niski stopień sformalizowania danych, pochodzących z różnych i jednocześnie zmiennych źródeł;

⁷⁷ Por. R. Krupski, *Controlling strategiczny – awangarda czy praktyka?*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 4, 2000, s. 23.

⁷⁸ Por. H. Steinmann, A.G. Scherer, *Strategiczny i operatywny controlling (Propozycja metodycznego określenia pojęć)*, Organizacja i Kierowanie, nr 1, 1996, s. 7.

⁷⁹ Por. m.in. G. Pocięcha-Osberg, M. Karaś, *Rola kontrolingu strategicznego w zarządzaniu w warunkach gospodarki rynkowej*, Przegląd Organizacji, nr 4, 1996, oraz G. Pocięcha-Osberg, M. Karaś, *Ocena absorpcji kontrolingu strategicznego przez polskie przedsiębiorstwa*, Przegląd Organizacji, nr 5, 1996.

⁸⁰ Tamże, s. 52.

⁸¹ Por. Z. Sekuła, *Controlling personalny*, część 1 – Istota i przedmiot controllingu personalnego, Wydawnictwo TNOiK, Bydgoszcz 1999, s. 25.

- d) duże prawdopodobieństwo powstawania odchyłeń;
- e) potrzeba podejmowania poważnych decyzji strategicznych i wprowadzania zmian w realne procesy przedsiębiorstwa w poszczególnych okresach;
- f) wielopremiotowy zakres kontroli;
- g) długi, a niekiedy nieograniczony, horyzont czasu.

Nie można jednoznacznie oddzielić controllingu strategicznego od operacyjnego, ponieważ w dużym stopniu zachodzą na siebie i wzajemnie się uzupełniają. Jednakże, autorka stoi na stanowisku, że istnieją parametry odróżniające te dwa rodzaje controllingu, co zostało przedstawione w tabeli 3.

Tabela 3

Controlling strategiczny a operacyjny

Cechy controllingu	Typy controllingu	
	Controlling strategiczny	Controlling operacyjny
Orientacja	otoczenie i przedsiębiorstwo: adaptacja	przedsiębiorstwo: opłacalność, rentowność, regulacja wewnętrznych procesów
Rodzaj planowania	planowanie strategiczne	planowanie taktyczne i operatywne, budżet
Horyzont czasowy	okresy długie lub bardzo długie, z reguły nieograniczone	średnie do 3 lat i najczęściej krótkie okresy: rok, kwartał
Punkty krytyczne	szanse/zagrożenia, słabe i mocne strony	nakłady/dochody, koszty/wyniki
Strukturyzacja problemów	niski stopień strukturalizacji problemów, bardziej jakościowy niż ilościowy charakter celów i zadań	cele i zadania wyrażone w wielkościach ilościowych, duża precyzja danych
Cel	zapewnienie rozwoju przedsiębiorstwa, sukces	gospodarność, zysk, rentowność, płynność i wyniki ekonomiczne
Typ controllera	promotor wiedzy i wizjoner	analityk i koordynator
Stopień autonomii controllera	konieczność ścisłej współpracy z innymi stanowiskami	autonomiczne pola zadań i współpraca

Źródło: opracowanie własne na podstawie: P. Horvath, *Controlling*, Verlag Vahlen, München 1994; J. Goliński, *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa*, Przegląd Organizacji, nr 8-9, 1990; J., Piontek, *Controlling*, R. Oldenbourg Verlag, München 1996; Z. Sekuła, *Controlling strategiczny*, Przegląd Organizacji, nr 7-8, 1998.

Podsumowaniem rozważań na temat controllingu strategicznego będzie twierdzenie J. Golińskiego⁸², że controlling operacyjny jest charakterystyczny dla lat 60.

⁸² Por. J. Goliński, *Controlling – geneza, istota i granice skuteczności w warunkach polskich*, Uniwersytet Warszawski, Wydział Zarządzania, Warszawa 1994.

i połowy 70. Dominował wówczas rynek producenta, względnie stabilne otoczenie, a także niewielka konkurencja, natomiast cele były ukierunkowane na optymalizację czynników produkcji. Kryzys roku 1973 zapoczątkował umocnienie pozycji konsumenta, wzrost konkurencyjności itp., przez co przedsiębiorstwa zostały zobligowane do poszukiwania nowych metod i koncepcji zarządzania, wprowadzając m.in. planowanie strategiczne. To z kolei wpłynęło na strategiczne aspekty zarządzania przedsiębiorstwem, które pozwoliły ocenić jego funkcjonowanie w szerszym zakresie, a mianowicie: dynamiczny związek przedsiębiorstwa z otoczeniem; wzmocnienie zdolności konkurowania poprzez zwiększenie zakresu działań i oceny ich konsekwencji.

Jak można zauważyć, istnieje wiele różnic między opisanym controllingiem strategicznym a operacyjnym. Controlling strategiczny jest konstruowany jako ciągły, równoległy z planowaniem strategicznym proces pozyskiwania i przetwarzania informacji w taki sposób, aby odpowiednio wcześniej wskazywać na konieczność zweryfikowania wybranych celów, czy przeformułowania całej strategii⁸³. Controlling operacyjny koncentruje się z kolei na osiąganiu w krótkim horyzoncie czasowym celów, wynikających z planów strategicznych. Controlling strategiczny jest niezbędny przede wszystkim w dużych przedsiębiorstwach o zdywersyfikowanym programie produkcji, a także w ramach dywizjonalnych i wielowymiarowych struktur⁸⁴. Ponadto, wymaga wyodrębnienia instytucji wewnętrznej, która odpowiada za strategię w przedsiębiorstwie i pełni funkcję koordynacyjną. Brak informacji na temat strategii uniemożliwia controllerowi właściwe przewidywanie efektów zastosowanej taktyki⁸⁵.

2.1.3. Controlling dziedzinowy

Po omówieniu aspektów związanych z klasyfikacją controllingu i charakterystyką podstawowych rodzajów, dalsze rozważania na temat koncepcji controllingu uzupełnione zostaną zakresem stosowania controllingu w przedsiębiorstwie, w ramach wyodrębnionych obszarów działalności, albo w związku z realizowanymi przedsięwzięciami, co nazwane zostało controllingiem dziedzinowym⁸⁶.

⁸³ Por. G. Pociecha-Osbert, M. Karaś, *Rola kontrolingu strategicznego w zarządzaniu w warunkach gospodarki rynkowej*, Przegląd Organizacji, 4, 1996, s. 26.

⁸⁴ Por. S. Nahotko S., *Podstawy i metody controllingu w zarządzaniu firmą*, s. 105-106.

⁸⁵ Por. J. Weber, *Einführung in das Controlling*, s. 100.

⁸⁶ Tamże, s. 11; F. Klenger wyróżnia następujące wymiary controllingu:

- branże, jak np. controlling w handlu, controlling bankowy,
- zakres zastosowań: całe przedsiębiorstwo, dział, funkcja/obszar (np. controlling produkcyjny, controlling marketingowy, controlling finansowy),
- rodzaje controllingu: strategiczny i operacyjny,
- aspekty procesu zarządzania: planistyczny, organizacyjny, kierowniczy,

W literaturze przedmiotu, wskazuje się, że najczęściej stosowanym przez przedsiębiorstwa controllingiem dziedzinowym jest m.in. controlling: inwestycyjny, zaopatrzenia, produkcji, świadczeń produkcji, dystrybucji, personalny, marketingowy, sprzedaży i finansowy. Na uwagę zasługuje fakt, iż postępująca fala decentralizacji controllingu ogólnozakładowego niesie nowe jej odmiany, o coraz węższym i bardziej wyspecjalizowanym zakresie, jak np. controlling: ekologiczny, jakości, promocji, w obszarze przetwarzania danych, logistyczny i wiedzy.

W niniejszym podrozdziale ograniczono rozważania do ogólnego przedstawienia controllingów: personalnego, finansowego oraz wiedzy.

Przekonanie o celowości inwestowania w zasoby ludzkie jest już powszechne, jak i fakt, że ludzie stanowią najcenniejszy zasób organizacji oraz klucz do jej sukcesu. Brakuje natomiast przejrzystych reguł mierzenia ekonomicznych efektów tego rodzaju inwestycji, dlatego controlling personalny ma wspomagać celowo zorientowaną ocenę, sterować i wspierać przedsięwzięcia w zakresie gospodarki kadrami.

H. Błoch⁸⁷ wskazuje na istnienie wielu znaczeń pojęcia controlling personalny, co potwierdza również A. Deyhle⁸⁸. Po pierwsze, pod pojęciem tym rozumie się dziedzinę zastosowania controllingu w przedsiębiorstwie. W znaczeniu tym controlling pełni rolę koncepcji zarządzania personelem, której podstawowym atrybutem jest gospodarność, czyli utrzymanie egzystencji przedsiębiorstwa. Po drugie, controlling personalny postrzegany jest również jako instrument zarządzania przedsiębiorstwem, w ramach którego identyfikuje się całościowy plan personalny. Obejmuje on proces decentralizacji i zarządzania przez cele, rozwiązania systemu motywacji i wynagrodzeń.

W celu stwierdzenia, na ile koncepcja controllingu personalnego różni się od klasycznej formy controllingu, wykorzystano podejście T. Amlinga, które zaprezentowano w tabeli 4. Jak w niej ukazano, controlling personalny w przeciwieństwie do tradycyjnego ujęcia controllingu nie ma monetarnego przełożenia w realizowanych przez siebie działaniach.

Ponadto, controlling w dziedzinie zarządzania zasobami ludzkimi ma: przeciwdziałać podejmowaniu błędnych decyzji, o złych skutkach w kosztach zatrudnienia, pomóc w dostosowaniu zasobów kadrowych do rzeczywistych potrzeb organizacji oraz właściwie wykorzystać potencjał pracy, a także komunikować przyszłe potrzeby w zakresie nowych kompetencji⁸⁹.

• fazy procesu zarządzania: plan, wielkości zadane, wielkości uzyskane, analiza odchyień, określanie przedsięwzięć korygujących.

⁸⁷ Por. H. Błoch, *Materiały Szkoły Controllingu* – część IV, Oficyna Controllingu PROFIT, Katowice 1999, s. 2.

⁸⁸ Por. A. Deyhle, *Personal-Controlling*, *Controller Magazin*, nr 2, 1990, s. 50-51.

⁸⁹ Por. K. Barabasz, *Zrównoważona Karta Wyników jako narzędzie controllingu personalnego*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 4, 2003, s. 25.

Porównanie controllingu personalnego z klasyczną formą controllingu

	Controlling personalny	Controlling tradycyjny
Koncepcja	sprzężenie zwrotne między planowaniem i kontrolą: porównywalne i odpowiednie do planu informacje kontrolne umożliwiające ustalenie odchyleń typu: powinno być – jest	
Cele	optymalizacja wydajności personelu, zapewnienie strategicznie niezbędnego potencjału świadczeń	osiąganie zysku zgodnie z planem, zapewnienie płynności, zapewnienie dostępu do zasobów
Horyzont czasu	średniookresowy/długookresowy	krótkookresowy/średniookresowy
Rodzaj danych	jakościowe/ilościowe monetarne/niemonetarne	monetarne/zorientowane na strumieniu płatnicze
Dominująca kalkulacja	wyniki (np. zadowolenie klienta, gospodarność, koszty, wczesne ujęcie, rozpoznanie potencjału, itp.)	koszty/zyski/orientacja na płatności

Źródło: T. Amling, *Personal-Controlling. Ansatzpunkte und Instrumente*, Controller Magazin, nr 4, 1998, s. 249.

Warto jednocześnie dodać, że w ramach controllingu personalnego bada się, jak plany rozwoju przedsiębiorstwa wpłyną na wymagania co do kwalifikacji zawodowych pracowników, czy istniejący system personalny jest w stanie sprostać nowym potrzebom, czy zastosowana motywacja umożliwi takie postawy, które pozwolą na osiągnięcie przez przedsiębiorstwo sukcesu i satysfakcji przez pracowników⁹⁰.

Należy na koniec stwierdzić, iż controlling personalny jest wewnętrznym systemem sterowania – podporządkowany nadrzędnym celom przedsiębiorstwa – ukierunkowany na osiągnięcie celów w ramach takich obszarów, jak: polityka personalna, organizacja zarządzania zasobami ludzkimi, efekty i koszty pracy, planowanie zasobów ludzkich, rekrutacja i derekrutacja personelu, wynagrodzenie personelu, rozwój potencjału pracy, warunki i stosunki pracy⁹¹. Ponadto, na uwagę zasługuje fakt, że controlling personalny analizuje wpływ zmian wprowadzonych w jednym obszarze działalności personalnej na zmiany w innej sferze działalności jednostki i sugeruje, jakie w związku z tym mogą się pojawić potrzeby. Daje odpowiedź na pytanie: czy i jakie występują zagrożenia oraz trudności, jak również czy jest możliwe podjęcie działań dla ich usunięcia, a jeśli nie – w jaki sposób wpływa na modyfikację celów przedsiębiorstwa?

⁹⁰ Tamże, s. 25.

⁹¹ Por. W. Radzikowski, J. Wierziński, *Controlling – koncepcje, metody, zastosowania*, s. 64.

Autorka rozprawy stoi na stanowisku, że controlling finansowy jest niekiedy utożsamiany z controllingiem w ogóle. Tymczasem, wraz z decentralizacją controllingu ogólnozakładowego, controlling finansowy stał się tylko jednym z wielu rodzajów controllingu dziedzicznego. Ma on własne, ściśle określone zadania oraz spełnia wyraźnie zdefiniowane funkcje.

Zdaniem H. Błoch⁹², do zadań controllingu finansowego należy:

- a) tworzenie i aktualizowanie architektury systemu planowania, kontroli i sterowania finansowego (rachunkami finansowymi);
- b) kontrola implementacji przyjętych planów finansowych oraz identyfikacja odchyleń od nich;
- c) przeprowadzanie analizy odchyleń rzeczywistych i potencjalnych, śledzenie powodów ich występowania oraz ustalanie działań zapobiegawczych;
- d) konstruowanie wskaźników i mierników oceny sytuacji finansowej przedsiębiorstwa;
- e) przygotowanie informacji dla podejmowania decyzji finansowych.

Należy przy tym podkreślić, że controlling finansowy ma sprzyjać tworzeniu instytucjonalnych (kompetencje), organizacyjnych (procedury) i informacyjnych warunków sprzyjających podporządkowaniu podejmowanych decyzji jako kryterium długotrwałej egzystencji przedsiębiorstwa⁹³. Chodzi tu zarówno o decyzje w sferze gospodarki majątkiem, jak również decyzje w zakresie finansowania i inwestowania w majątek, które współtworzą kondycję finansową przedsiębiorstwa⁹⁴.

Cechy controllingu finansowego, odróżniające go od controllingu rozumianego w sensie ogólnym, zostały przedstawione w tabeli 5.

Controlling finansowy wspiera realizację zadań przedsiębiorstwa w dziedzinie rentowności, a ponadto zapewnia niezakłócony przebieg procesów gospodarczych (poprzez zapewnienie płynności finansowej), jak również kreuje stabilną sytuację finansową przedsiębiorstwa (tworzy warunki sprzyjające utrzymaniu jego zdolności do regulowania bieżących i długoterminowych zobowiązań⁹⁵).

⁹² Por. H. Błoch, *Controlling, czyli rachunkowość zarządcza*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa 1996, s. 7.

⁹³ Por. H. Błoch, *Materiały Szkoły Controllingu, Program kształcenia controllerów – cz. II*, Oficyna Controllingu PROFIT, wyd. 2, Katowice 1999, s. 116.

⁹⁴ Por. I. Dickey, *Planowanie finansowe w małej firmie*, SIGNUM, Kraków 1995, s. 16.

⁹⁵ Por. praca zbiorowa pod red. E. Nowaka, *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 1996, s. 25.

Cechy controllingu finansowego

Instrumenty controllingu	Cechy controllingu finansowego		
	orientacja na cele	orientacja na „wąskie gardła”	orientacja na przyszłość
Plan wyników	ilościowe i wartościowe określenie celów oraz kontrola wykonania celów	rozdzielenie posiadanych środków na branże/działy dające wysokie zyski	analiza wartości planowanych i rzeczywistych jako podstawa do podejmowania działań dla poprawienia zyskowności
Planowanie finansowe	planowanie ramowych warunków finansowych (wpływy i wydatki)	określenie przyszłych „wąskich gardeł”	analiza wartości planowanych jako podstawa do działań w polityce płynności
Rachunek kosztów zmiennych	planowanie rentowności produkcji	określenie „wąskich gardeł”	analiza odchyłeń jako czynnik korygujący przy ustalaniu planów, zdobycie danych o produktywności poszczególnych centrów

Źródło: H. Stieler, R. Hofmeister, *Controlling*, cz. I – *Podstawy i planowanie*, TecScript Dokumentationsdienste GmbH, Wiedeń 1994, s. 6.

Podsumowując dotychczasowe rozważania na temat controllingu finansowego, można stwierdzić, że ma on wspomagać proces zarządzania finansami, ale nie jest to obowiązkowe. Jeżeli w przedsiębiorstwie istnieje potrzeba ulepszenia procesu zarządzania finansami, ze względu na słabą kondycję finansową, problemy finansowe lub jakieś wyznaczone cele, to controlling finansowy może stanowić dobre tego rozwiązanie, ponieważ wprowadza nowe pomysły, czego nie jest w stanie zrealizować klasyczna forma controllingu.

Istota controllingu wiedzy tkwi w tworzeniu, upowszechnianiu i wykorzystywaniu wiedzy w danej jednostce organizacyjnej⁹⁶. Jednym z powodów zajmowania się wiedzą jest to, że coraz więcej przedsiębiorstw prowadzi badania i eksperymenty we własnym zakresie, a wiele cennych wyników tych badań bywa niewykorzystana. Na wiedzę można patrzeć z punktu widzenia rozwoju gospodarczego społeczeństw, o czym przekonuje K. Śliwka⁹⁷. Należy zgodzić się z twierdzeniem, iż skoro nowym

⁹⁶ Por. A. Polak, *Controlling wiedzy*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 7, 2003, s. 17.

⁹⁷ Por. K. Śliwka, *O organizacjach inteligentnych i rozwiązywaniu złożonych problemów zarządzania*, Oficyna Wydawnicza, Wyższa Szkoła Menedżerska SIG, Warszawa, 2001, s. 33.

zasobem jest wiedza i informacja, musi im być zarezerwowana rola aktywnych czynników wzrostu gospodarczego i wynalezione formy mierzenia ich wpływu na rozwój gospodarczy. W związku z powyższym, istnieje potrzeba formalizowania i klasyfikowania wiedzy oraz precyzyjnego określenia wartości posiadanej wiedzy i obszarów niewiedzy. Dlatego, proces kodyfikacji jest ułatwieniem dostępu do wiedzy osobom, które w danym momencie najbardziej jej potrzebują⁹⁸. Kodyfikacja wiedzy odbywa się w trzech etapach: pierwszy polega na identyfikacji działalności gospodarczej w otoczeniu przedsiębiorstwa, drugi jest definiowaniem dziedzin wiedzy, a trzeci dotyczy definiowania elementów wiedzy.

Dziedziny wiedzy wynikają z obszarów prowadzonej działalności gospodarczej, określonych w ewidencji działalności gospodarczej danej jednostki i stanowią rdzeń kwalifikacji pracownika⁹⁹. Na przykład, w przedsiębiorstwie handlowym kładzie się duży nacisk na wiedzę marketingową i logistyczną, i według tego prowadzony jest nabór oraz szkolenia pracowników.

Elementy wiedzy definiowane na bieżąco są pochodną rozwoju naukowo-technicznego, który ma zastosowanie w działalności przedsiębiorstwa.

2.1.4. Porównanie controllingu dziedzinowego z klasyczną formą controllingu

Podsumowując rozważania dokonane w poprzednich podrozdziałach, choć nie wnioskując w kwestie zaprezentowanych poszczególnych koncepcji controllingu, sformułowano następujące ogólne wnioski. Praktyka gospodarcza wskazuje, że przedsiębiorstwo wprowadza controlling operatywny, nastawiony na wspomaganie zarządzania krótkookresowego. Następnie, w miarę potrzeb, organizuje ono controlling strategiczny, który wspomaga kadrę zarządzającą w tworzeniu i ocenie strategicznych wariantów rozwoju przedsiębiorstwa, celem zapewnienia długookresowej jego egzystencji, poprzez optymalne dopasowanie do wymogów otoczenia. Ukoronowaniem instytucjonalizacji controllingu w przedsiębiorstwie może być controlling globalny, który stanowi połączenie controllingu operacyjnego i strategicznego, a ponadto staje się współkreatorem nowej kategorii przedsiębiorstwa działającego w warunkach globalizacji gospodarki.

Współczesny controlling znajduje się w fazie stałego, intensywnego rozwoju, czego dowodem jest decentralizacja controllingu zakładowego i obok controllingu

⁹⁸ Więcej na ten temat w: W. Grudzewski, I. Hejduk, *Zarządzanie wiedzą – wyzwaniem przyszłości*, Prace Naukowe Instytutu Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej, nr 71, Wrocław 2001, s. 80-96.

⁹⁹ Por. T. Pszczołowski, *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum, 1978, s. 269.

operacyjnego i/lub strategicznego wykształcone zostają różne rodzaje controllingu dziedzinowego. Jest to wywołane nowymi potrzebami praktyki zarządzania przedsiębiorstwem. Wskazują na to coraz bardziej szczegółowe jego koncepcje, niekiedy wręcz konkurencyjne, które powinny być komplementarne. Wiele odmian i rodzajów controllingu nie tylko się zazębia, ale również dubluje, czego przykładem są np. controlling marketingu i dystrybucji, a także sprzedaży i promocji. W większości rodzajów controllingu dziedzinowego występują równocześnie, chociaż z różnym natężeniem, pewne funkcje operatywne i strategiczne.

Zdaniem autorki, dalszy rozwój controllingu doprowadzi do uporządkowania jego poszczególnych koncepcji oraz ich integracji. Jednakże, nie powinna ona przybierać postaci systemów controllingu wszystkoobjmujących, wszechstronnych, czy uniwersalnych, ponieważ doświadczenia innych krajów wskazują na ich całkowitą nieprzydatność.

2.2. System planowania i kontroli – budżetowanie

Szczególna rola controllingu polega na udziale w projektowaniu i wprowadzeniu w życie systemu planowania sprzężonego z systemem kontroli¹⁰⁰. Dominującym problemem jest kojarzenie i utożsamianie controllingu z kontrolą. Pogląd o potrzebie rozróżnienia controllingu i kontroli wyraził m.in. J. Pens¹⁰¹. Jego zdaniem, controlling nie może być utożsamiany z kontrolą, ponieważ są to odrębne, samodzielne, niezależne narzędzia kierownictwa, służące do sterowania i nadzorowania działalności przedsiębiorstwa.

W praktyce gospodarczej rozróżnienie, co jest kontrolą jako narzędziem kierowniczym, a co nie jest, bywa trudne. Dlatego, sformułowana przez L. Kurowskiego, R. Ruśkowskiego i H. Sochacką-Krysiak¹⁰² definicja kontroli przedstawia ją jako działalność, na którą składa się m.in.: ustalenie stanu obowiązującego (wyznaczeń); ustalenie stanu rzeczywistego (wykonań); porównanie wykonań z wyznaczeniami w celu ustalenia ich zgodności lub niezgodności; wyjaśnienia przyczyn stwierdzonej zgodności lub niezgodności między wykonaniami i wyznaczeniami. Zbliżony pogląd prezentuje również M. Wasylko¹⁰³, zdaniem którego kontrola stanowi porównanie stanu fak-

¹⁰⁰ Por. Z. Sekuła, *Planowanie a controlling*, Przegląd Organizacji, nr 4, 1999, s. 33.

¹⁰¹ Por. J. Penc, *Strategie zarządzania. Perspektywiczne myślenie, systemowe działania*, Warszawa 1994, s. 138.

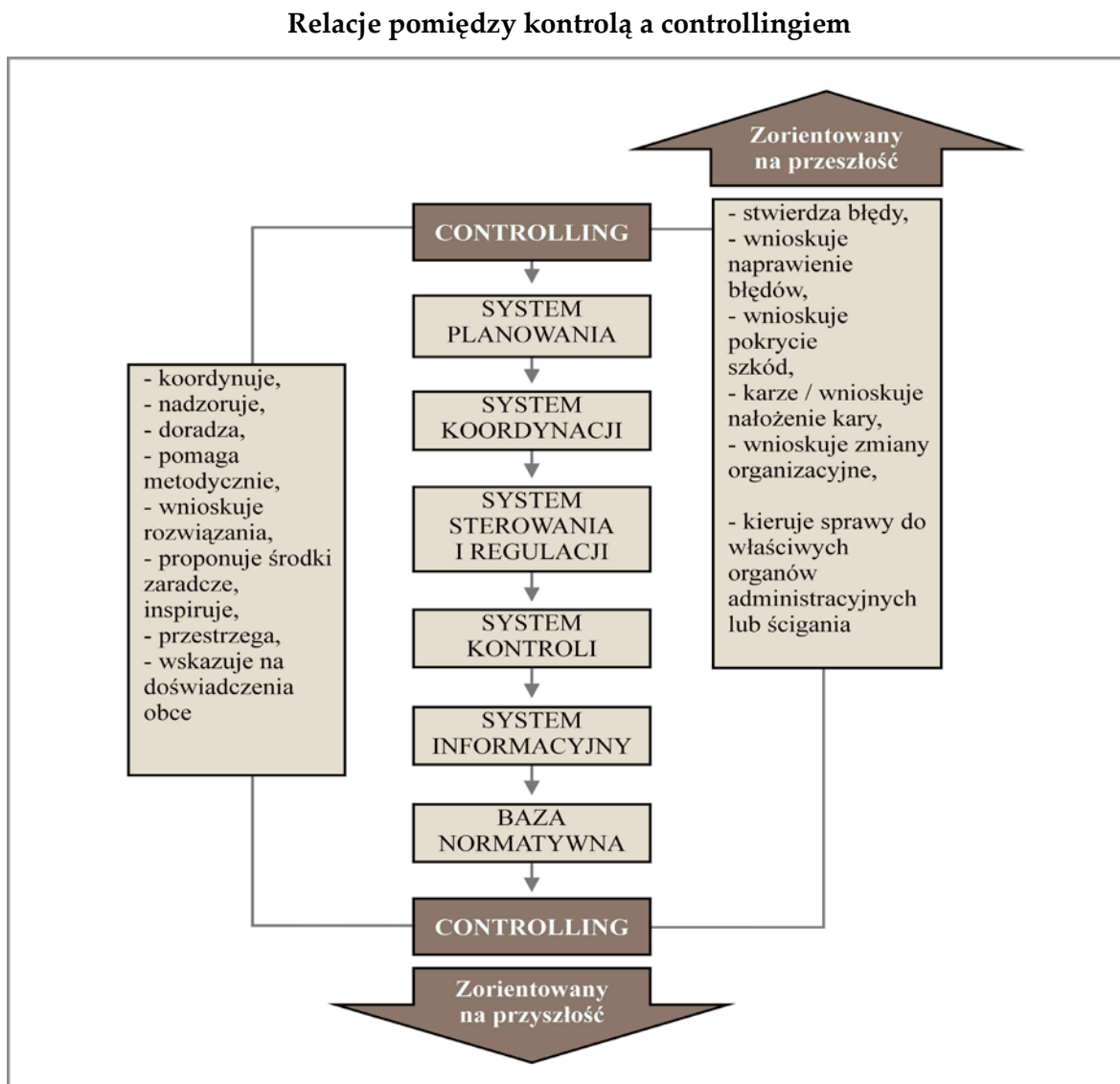
¹⁰² Por. L. Kurowski, E. Rużkowski, H. Sochacka-Krysiak, *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa 2000, s. 14

¹⁰³ Por. M. Wasylko, *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń im. Prof. Janusza Chechlińskiego, Łódź 2001, s. 37.

tycznego ze stanem wymaganym, rozpatrywanie czegoś, dochodzenie czegoś, wnika-
nie, wgląd w coś, nadzór nad czymś.

Zasadnicze różnice między kontrolą a controllingiem przedstawia rysunek 8.

Rysunek 8



Źródło: opracowanie własne na podstawie: K. Wierzbicki, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomia i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 3, 1994, s. 9.

Jak z niego wynika, kontrola dotyczy przeszłości, stwierdza błędy, szuka winnych, oskarża, karze, domaga się naprawienia błędów i pokrycia powstałych szkód. Zajmuje się zawsze oceną *ex post*, tzn. nie działa wyprzedzająco, nie stara się ujawnić sygnałów, które zagrażają zjawiskom jeszcze przed ich właściwą realizacją. Ideą controllingu jest z kolei stała kontrola osiągania celów poprzez ustalenie rzeczywiście uzyskiwanych rezultatów, a następnie porównywanie ich z wielkościami zaplanowanymi. Wypadkową tych porównań z wielkościami zaplanowanymi są odchylenia, które inicjują odpowiednie decyzje korekcyjne i dostosowawcze.

Controlling ukierunkowany jest na przyszłość i kreowanie tej przyszłości, celem osiągnięcia trwałego sukcesu¹⁰⁴. Może on być kojarzony z kontrolą z tego względu, że zawiera w sobie jej elementy, natomiast nie powinien być z nią utożsamiany, ponieważ kontrola jest jedynie elementem składowym controllingu¹⁰⁵. Poza tym, kontrola wykorzystuje istniejący system informacji, a controlling współtworzy system informacji, w tym odpowiednie zestawy instrumentów na własne potrzeby¹⁰⁶.

Tendencja do postrzegania controllingu w kontekście zadań związanych z kontrolą ujawnia się również w momencie jego wdrożenia. Praktyka gospodarcza wskazuje, że przedsiębiorstwa wdrażając controlling, wprowadzają jeden lub kilka jego instrumentów oraz powołują stanowisko lub zespół controllerów. Wówczas przyjmuje on funkcje rachunkowości zarządczej lub budżetowania, przez co zamiast controllingu pojawia się kontrola, a proces jego wdrażania zamienia się w poprawę kontroli uzyskanej dzięki wprowadzeniu nowoczesnych instrumentów zarządzania¹⁰⁷.

Następstwem prognozowania i planowania działań przedsiębiorstwa jest budżet. Stanowi on plan działań wraz z zabezpieczeniem odpowiedniej wysokości środków na jego realizację, przydzielonych danej jednostce decyzyjnej w okresie rozrachunkowym¹⁰⁸. M. Dobija¹⁰⁹ określa budżetowanie jako systematyczne przewidywanie przyszłego stanu rzeczy, przedstawione w kategoriach wartościowych i w formie zbliżonej do układu sprawozdań finansowych.

Poszerzoną definicję budżetowania proponuje J.-L. Ardoin¹¹⁰, dla którego jest to proces, w którym przedsiębiorstwo definiuje swoje cele oraz narzędzia, którymi chce je osiągnąć. Ponadto, przedstawia decyzje działań, które mają być wykonane oraz ich skutki, jak również implikuje zarząd do przygotowania i przeanalizowania decyzji budżetowych, wymuszając konieczność koordynacji poszczególnych ośrodków odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Z drugiej strony, J.-L. Ardoin uważa, że budżetowanie jest narzędziem controllingu, ponieważ osoby odpowiedzialne za prawidłowe funkcjonowanie przedsiębiorstwa angażują się w przygotowanie celów zawartych w budżecie, które są podstawą do analizowania prawidłowości ich realizowania, wy-

¹⁰⁴ Por. Z. Sekuła, *Istota controllingu*, Organizacja i Kierowanie, nr 3, 1998, s. 73.

¹⁰⁵ Por. K. Wierzbicki, *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw, nr 3, 1995, s. 8.

¹⁰⁶ Por. Z. Sekuła, *Controlling personalny*. Część 1 – *Istota i przedmiot controllingu personalnego*, Wydawnictwo TNOiK OPO, zeszyt 136 Bydgoszcz 1999, s. 16.

¹⁰⁷ Por. H. Błoch, *Controlling technologia zarządzania firmą – problemy, projekty, instrumenty, doświadczenia, perspektywy*, VI Kongres Controllingu, PROFIT, Katowice 2000, s. 107-110.

¹⁰⁸ Por. J. Dambrowski, *Budgetierungssysteme in der deutschen Unternehmen praxis*, Darmstadt 1986, s. 19.

¹⁰⁹ Por. M. Dobija, *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1997, s. 284-285.

¹¹⁰ Por. J.-L. Ardoin, *Plan et budget*, *Encyclopédie de gestion*, Economica, s. 2078-2086.

korzystując przy tym narzędzia w postaci tabel oraz całego systemu raportowania o stanie realizacji budżetu w przedsiębiorstwie.

Roczny budżet całego przedsiębiorstwa jest podsumowaniem finansowym przewidywań zawartych we wszystkich szczegółowych budżetach, a także odzwierciedla wyniki planowanych decyzji operacyjnych i finansowych menedżerów¹¹¹.

W uproszczonym ujęciu, celem budżetowania jest zapewnienie efektywnego zagospodarowania – z reguły ograniczonych – zasobów, jakimi dysponuje przedsiębiorstwo¹¹².

Zdaniem A. Januszewskiego¹¹³, centralnym zadaniem budżetów jest (...) *ukierunkowanie decydentów na ustalone cele i zobowiązanie ich do odpowiedzialności za wyniki (...). Budżety stanowią więc istotne narzędzie pobudzania zorientowanego na określone cele, działania i koordynowania, podejmowania operatywnych decyzji. Najwyższe kierownictwo za pośrednictwem budżetów komunikuje swoje zamierzenia podległym szczeblom zarządzania.*

Fala krytyki tradycyjnego budżetowania dała podstawy do wypracowania nowoczesnych koncepcji budżetowania. Założenia konieczne do osiągnięcia wymogów współczesnego budżetowania prezentuje tabela 6.

Tabela 6

Podstawowe założenia nowoczesnego budżetowania

Kluczowe cele	Konsekwencje i korzyści
Ukierunkowanie strategiczne	powiązanie budżetów z wizją, misją i strategią
	jasne decyzje dotyczące konkurencyjnych potrzeb
Racjonalizacja wykorzystania zasobów	zarządzanie procesami ponad wydziałami
	zastosowanie różnych cykli czasowych
	koncentracja na rezultatach zadań i ich produktywności
	zapewnienie, że korzyści inwestycyjne będą dostrzegane
Ciągłe doskonalenie	doskonalenie w kierunku zewnętrznie ukształtowanych celów
	uwidocznienie marnotrawstwa i miejsca, gdzie występuje
Wzmacnianie zachowań	polepszenie budowania konsensusu i podejmowania decyzji
	wykorzystanie zrównoważonego zestawu i mierników oceny
Wartość dodana	podkreślenie planowania, doskonalenia i zapobiegania
	zintegrowanie budżetowania z procesem zarządzania

Źródło: P. Bunce, R. Fraser, L. Woodcock, *Advanced Budgeting: A Journey to Advanced Management Systems*, Management Accounting Research, nr 6, 1995, s. 257.

¹¹¹ Por. Ch.T. Horngren, G. Foster, S.M. Datar, *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall International, Inc. 1994, s. 183.

¹¹² Por. M. Cieślak-Łada, *Istota budżetowania w przedsiębiorstwie*, Rachunkowość, nr 10, 1999, s. 620-613.

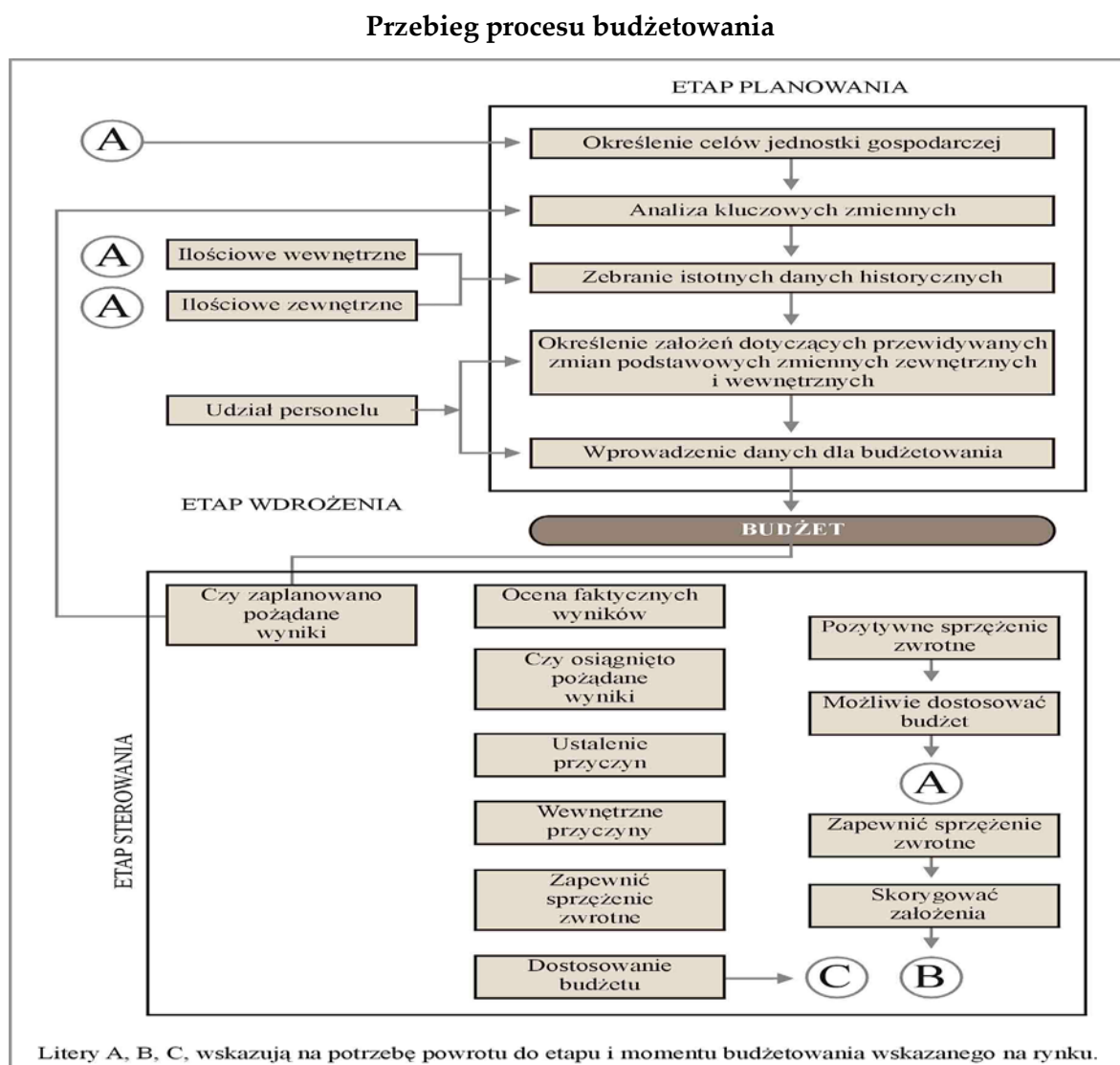
¹¹³ Por. A. Januszewski, *System budżetowania kosztów a zarządzanie organizacją zdecentralizowaną*, Przegląd Organizacji, nr 1, 1999, s. 29.

Postulaty zawarte w powyższej tabeli uwzględniają we współcześnie formułowanych koncepcjach budżetowania – budżetowania w przekroju działań – koncepcję zarządzania przez działania (ang. *Activity Based Management*) oraz budżetowania Kaizen (japońska filozofia zarządzania)¹¹⁴.

Z czynnościowego punktu widzenia budżetowanie obejmuje wszystkie czynności niezbędne do przygotowania, zatwierdzenia i kontroli budżetów¹¹⁵.

Na proces budżetowania składają trzy fazy: sporządzanie budżetu, jego realizacja oraz kontrola wykonania budżetu¹¹⁶, co zaprezentowano na rysunku 9.

Rysunek 9



Źródło: C.A. Raiborn, J.T. Barfield, M. Kinney, *Managerial Accounting*, West Publishing Company, 1996, s. 496.

¹¹⁴ Szerzej na ten temat pisze m.in. M. Cieślak-Łada, *Nowoczesne budżetowanie operacyjne*, Przegląd Organizacji, nr 1, 2001, s. 29 i n.; S. Mizuno, *Management for Quality Improvement: The 7 New QC Tools*, Productivity Press, Inc., Cambridge MA 1988, www.biz.reporter.pl.

¹¹⁵ Por. J. Komorowski, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, PWN, Warszawa 1997, s. 26 i n.

¹¹⁶ Por. C.A. Raiborn, J.T. Barfield, M. Kinney, *Managerial Accounting*, West Publishing Company 1996, s. 496.

Przed rozpoczęciem pierwszego etapu, jakim jest planowanie, wymaga się od przedsiębiorstwa sformułowania procedury budżetowania, która wyznacza zadania i etapy budowy projektu. Jest ona przeznaczona do wielokrotnego użytku, wymaga formalnego ujęcia i najczęściej ma charakter instrukcji obejmującej całokształt zasad regulujących sposób postępowania. Wynikają z niej zadania i obowiązki dla poszczególnych komórek organizacyjnych¹¹⁷.

Etap opracowania budżetu rozpoczyna się od skwantyfikowania celu działalności, uwzględniając przy tym przyjętą strategię działania oraz długookresowe plany. Przygotowanie budżetu obliguje do zebrania informacji o charakterze endogenicznym (jak np. zdolności produkcyjne przedsiębiorstwa, koszty, realizowane obroty itp.) i egzogenicznym (dotyczących np. zmian koniunkturalnych, polityki konkurencji, ewolucji cen, zmian legislacyjnych itp.)¹¹⁸. Zarząd przedsiębiorstwa powinien, na podstawie analizy zmian zachodzących w otoczeniu¹¹⁹, zweryfikować cele strategiczne oraz jednoznacznie zdefiniować podstawowe cele i plany długoterminowe, określając przy tym swoje oczekiwania co do kolejnego roku. Liczbowy zapis planów zarządu może przyjąć wymiar finansowy, jak np.: stopa zysku, stopa rentowności sprzedaży, wartość sprzedaży, ekonomiczna wartość dodana EVA (ang. *Economical Value Added*) itp.

Dla sprawnego funkcjonowania systemu budżetowania ważne jest wyznaczenie konkretnej osoby, która będzie odpowiedzialna za przebieg tego procesu (np. koordynować budżety odcinkowe, przedstawiać do zatwierdzenia zarządowi budżety zweryfikowane, ustalać odchylenia wykonania od planu, czy rozliczać kierowników z realizacji budżetu). Powyższe zadania spoczywają na controllerze. Przejmuje on wprawdzie istotną część zadań związanych z budżetowaniem, jednakże pełny zakres zagadnień budżetowania realizuje przy udziale innych stanowisk usługowych¹²⁰. Controller

¹¹⁷ Por. K. Winiarska, *Rola budżetowania w zarządzaniu firmą*, Materiały konferencyjne, Wydawnictwo Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin 2000, s. 518.

¹¹⁸ Por. T. Saada, A. Burlan, C. Simon, *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, VUIBERI, Paris 1995, s. 127.

¹¹⁹ Zdaniem autorki, najczęstszym problemem występującym na etapie sporządzania budżetów jest niepewność przyszłości oraz brak wpływu na zewnętrzne czynniki, które mogą w sposób istotny oddziaływać na przedsiębiorstwo. Przy ustalaniu kwot w budżetach planowanych decydujące znaczenie mają przyjęte założenia co do przyszłych zewnętrznych i wewnętrznych warunków działania, np.: wskaźnik inflacji, stopy procentowe, kursy wymiany walut, zmiany struktury sprzedaży, zmiany poziomu cen itp. W trakcie trwania okresu objętego budżetowaniem można uwzględnić faktycznie kształtujące się zewnętrzne czynniki i skorygować budżety na następne miesiące, o ile przyjęte wcześniej założenia stały się nieaktualne albo dalece odbiegające od stanu faktycznego. Zastosowanie powyższych działań daje poprawną podstawę do ustalenia odchylenia oraz podejmowania decyzji przez zarząd.

¹²⁰ Por. J. Weber, *Wprowadzenie do controllingu*, PROFIT Sp. z o.o., Katowice 2001, s. 12.

nie ma wpływu na wynik procesu budżetowania, lecz na jego przebieg, a następnie musi przeprowadzić na bieżąco analizę odchyień i kontrolę dotrzymania budżetu¹²¹.

Sporządzane w przedsiębiorstwach budżety, niezależnie czy dotyczą całości działalności przedsiębiorstwa, czy zaledwie jego konkretnego obszaru, są w literaturze klasyfikowane według różnych kryteriów. Najpełniejszą systematykę stosowanych określeń przedstawili H. Steinmann oraz G. Schreyogg¹²². Dokonali oni klasyfikacji opartej na zawartości budżetów, dotyczącej np. kryterium: czasowego, rzeczowego, obszaru funkcjonalnego, którego dotyczy, oraz kategorii finansowych, w jakich dane zostały przedstawione.

W literaturze przedmiotu¹²³ wyróżnia się, w zależności od przyjętego kryterium, następujące rodzaje budżetów:

- a) krótkookresowy – związany z alokacją środków na bieżącą działalność przedsiębiorstwa. Dotyczy on okresu do jednego roku, tzn. kwartału, miesiąca;
- b) długookresowy – utożsamiany często z budżetem kapitałowym lub inwestycyjnym. Odnosi się on do czasu pokrywającego się z cyklem realizacji oraz wykorzystaniem konkretnej inwestycji, której dotyczy, i wykracza poza jeden rok;
- c) operatywny – koncentruje się na alokacji zasobów na działalność o małym znaczeniu dla powodzenia w realizacji strategii przedsiębiorstwa;
- d) strategiczny – związany z alokacją zasobów na realizację przedsięwzięć o charakterze strategicznym;
- e) inwestycyjny;
- f) obrotu (sprzedaży);
- g) administracji;
- h) produkcyjny;
- i) ogólny przedsiębiorstwa;
- j) przetwarzania danych;
- k) badań i rozwoju;

¹²¹ Por. M. Sierpińska, B. Niedbała, *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003, s. 76.

¹²² Por. H. Steinmann, G. Schreyogg, *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Politechniki Wrocławskiej, Wrocław 1992, s. 171-173.

¹²³ Por. m.in.: M. Cieślak-Łada, *Ograniczona dostępność zasobów finansowych a przebieg procesu budżetowania*, Materiały z konferencji, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 2000, s. 411; P.F. Drucker, *Management: tasks, responsibilities, practices*, Butterworth-Heinemann Ltd, Oxford 1992, s. 421; P.A. Pyhrr, *Zero-base budgeting*, Harvard Business Review, November-December, 1970; D. Doyle, *Kontrola kosztów*, Signum, Kraków 1996; T.J. Francl, W.T. Lin, M.A. Wasarhely, *Planning, budgeting and control for data processing. How to make zero base budgeting work for you*, Wan Norstrand Reinhold Company Inc., New York, 1984; S. Marciniak, *Controlling, filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa 2001, s. 120; P. Horvath, *Controlling*, wyd. 3, Verlag Vahlen, München 1990, s. 219; A. Szychta, *Metodologiczne aspekty budżetowania*, Zeszyty Teoretycznej Rady Naukowej SKWP, nr 44, 1998; G.K. Świdarska (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa 1997, s. 204; A. Szychta, *Kiedy budżetowanie operacyjne przynosi korzyści*, *Rachunkowość*, nr 8, 2000, s. 473.

- l) zaopatrzenia;
- m) danych podstawowych (kategorii finansowych), np. budżet przychodów, kosztów, nakładów inwestycyjnych;
- n) danych podstawowych (kategorii pieniężnych), np. budżet wpływów i wydatków;
- o) danych pochodnych, np. budżet zysku i przepływów pieniężnych;
- p) statyczny – ustalany dla jednego przewidywanego poziomu rozmiarów działalności i niekorygowany w fazie sporządzania sprawozdania z wykonania budżetu do poziomu rzeczywistego wykonania;
- q) elastyczny – definiowany dla różnych poziomów, rozmiarów działalności w formie wielu budżetów; odzwierciedla przebieg zmienności danej wielkości wyrażony w kategoriach finansowych (np. przychodów, kosztów) w zależności od poziomu działalności;
- r) stały – sporządzany na konkretny (kalendarzowy) czas i zatwierdzany na początku okresu którego dotyczy;
- s) kroczący – obejmuje zawsze ten sam przedział czasu i jest na bieżąco uzupełniany o kolejne okresy kalendarzowe w trakcie realizacji;
- t) narastający – jest wynikiem korekty wartości danych z poprzedniego okresu o przewidywane efekty zmian;
- u) od postaw („od zera”) – wszystkie dane w nim zawarte ustalane są bez żadnego powiązania z danymi z wykonania lub danymi z poprzednich budżetów;
- v) tworzony odgórnie – założenia budżetowe oraz podstawowe wielkości zasobów są ustalane przez kierownictwo przedsiębiorstwa. Budżetowanie na najniższych szczeblach sprowadza się do bardziej szczegółowej alokacji określonej wielkości zasobów;
- w) tworzony oddolnie – całościowy, tworzony przez stopniową konsolidację i weryfikację budżetów opracowanych na niższych szczeblach;
- x) budżetowanie naprzemienne – stanowi połączenie planowania odgórnego z planowaniem oddolnym.

Nie wnikając w kwestie zaprezentowanych poszczególnych typów budżetów, można powiedzieć, iż w praktyce gospodarczej przedsiębiorstw dominują dwa podstawowe ich rodzaje: tzw. roczny budżet wiodący (ang. *master budget*), sporządzany na jeden rok obrotowy, oraz budżety kapitałowe, sporządzane dla każdej ważniejszej in-

westycji. W wielu publikacjach¹²⁴ ogranicza się stosowanie pojęcia budżet wyłącznie do budżetu wiodącego i zawartych w nim budżetów częściowych.

System planowania i kontroli oparty na budżetowaniu podstawowych, dla funkcjonowania przedsiębiorstwa, kategorii, jak np. koszty, przychody, przepływy pieniężne itp., nie jest systemem wolnym od zagrożeń, o których pisze J. Gierusz¹²⁵, a z którym należałoby się zgodzić. Wymienia on następujące wady procesu budżetowania¹²⁶:

a) mała elastyczność wykorzystywanych procedur – system planowania i kontroli bazujący na budżetach powstał i rozwinął się w warunkach ustabilizowanego oraz przewidywalnego rynku, dlatego istnieje realne niebezpieczeństwo, że system budżetowania wdrożony w dynamicznym przedsiębiorstwie może ograniczać szybkość reakcji na przemiany rynkowe, hamując kreatywność i inicjatywę pracowników, eliminując potrzebę innowacyjności. Jeżeli warunki zewnętrzne lub wewnętrzne wykonania planu ulegają przekształceniom, także cele oraz parametry ich realizacji muszą podlegać aktualizacji;

b) dostarczenie spóźnionych danych, obarczonych dodatkowo błędem inflacji – dostarczanie informacji o odchyleniach z dużym opóźnieniem, przez co informacja ta jest nieaktualna, a więc mało przydatna dla zarządzania, może spowodować decyzje o charakterze korygującym, które mają na celu eliminację przyczyn zaistnienia niedotrzymań, również spóźnionych. Biorąc pod uwagę dynamikę zmian otoczenia, decyzje mogą być wręcz szkodliwe, gdyż będą bazować na nieistniejących już przesłankach;

c) trudności dotyczące odpowiedniej klasyfikacji kosztów – prawidłowa konstrukcja systemu budżetowania wymaga wyodrębniania dla każdego ośrodka odpowiedzialności następujących grup kosztów ze względu na:

- skład – prostych i złożonych;
 - metodologię planowania – podstawowych i ogólnych;
 - zakres odpowiedzialności – kontrolowanych i niekontrolowanych;
 - stopień elastyczności – zmiennych i stałych;
- d) brak właściwych procedur budowy budżetów;

¹²⁴ W literaturze anglojęzycznej m.in. M.W.E. Glautier, B. Underdown, *Accounting theory and practice*, Pitman, London 1991, s. 500 oraz w literaturze polskiej m.in. S. Sojak, *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, TNOiK, Toruń 1994, s. 282.

¹²⁵ Por. J. Gierusz, *Ograniczenie systemu budżetowania*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 11, 2000, s. 34-39.

¹²⁶ Por. m.in. J. Komorowski, *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, s. 83-84; A. Januszewski, *Integracja w systemie informatycznym rachunkowości*, III Konferencja Zastosowanie Informatyki w Rachunkowości i Finansach, Gdańsk 2001; tenże, *Bariery wdrażania controllingu w krajowych przedsiębiorstwach*, *Organizacja i Kierowanie*, nr 1, 2000, s. 73-82; tenże, *Warunki wdrożenia systemu budżetowania*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 1, 2002, s. 66-67; R.S. Kaplan, R. Cooper, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2000.

e) trudności w objęciu kontrolą niektórych grup kosztów – w każdym przedsiębiorstwie ponoszone są nakłady, których kontrola za pomocą budżetów jest bardzo trudna. Są to np. koszty fazy przedprodukcyjnej badań i rozwoju, fazy poprodukcyjnej – szeroko rozumianego marketingu, w tym reprezentacji, reklamy, analizy rynku itp. oraz ogólnego zarządu, w tym szkolenia pracowników;

f) pomijanie przez system szeregu istotnych aspektów działania przedsiębiorstwa – system planowania i kontroli bazujący na budżetowaniu podstawowych kategorii finansowych nie obejmuje wprost swoim zasięgiem wszystkich istotnych szczegółów aktywności przedsiębiorstwa. Poza obserwacją znajdują się m.in.:

- nowoczesność, konkurencyjność wytwarzanych wyrobów;
- jakość produkcji;
- ciągłość, bezawaryjność przebiegu procesu;
- fazy cyklu życia, w których znajdują się poszczególne produkty;
- zdyscyplinowanie, lojalność, aktywność załogi;
- udział przedsiębiorstwa w rynku;
- czas wdrażania do produkcji nowych wyrobów itp.;

g) nadmierna ilość kreowania informacji – jednym z podstawowych mankamentów systemów budżetowania jest tworzenie olbrzymiej ilości informacji. W przekroju poszczególnych centrów kosztów, co kwartał, a niekiedy nawet co miesiąc, dla średnio kilkunastu pozycji analitycznych kosztów ustala się bowiem wielkości: budżetu wyjściowego, budżetu wyjściowego zatwierdzonego, budżetu wykonawczego, kosztów rzeczywistych i odchyłeń od wzorca. Właściwie zorganizowany system powinien rozstrzygać, jaka informacja o odchyleniach będzie przedmiotem zainteresowania średniego szczebla zarządzania, a jakie sygnały trafią do zarządu i rady nadzorczej;

h) wysokie koszty wdrożenia i obsługi systemu wobec niejednoznacznych efektów – system budżetowania w kształcie, w jakim jest powszechnie znany, jawi się przedsięwzięciem drogim, zarówno na etapie opracowania założeń oraz wdrażania, jak i później eksploatacji. Ponadto, bieżąca obsługa systemu wymaga zatrudnienia kilkusobowego zespołu o wysokich kwalifikacjach, co również kosztuje. O ile nakłady stosunkowo łatwo jest tutaj zidentyfikować, to osiągnięte efekty nie są już tak jednoznaczne.

Przedstawiona grupa wad systemu budżetowania ma charakter immanentny i jest nierozzerwalnie związana z procesem budżetowania, ponieważ wynika z jego istoty oraz tkwi w jego założeniach. Natomiast, drugą grupę zagrożeń należy upatrywać w niewłaściwym przebiegu procesu wdrożenia. Autorka rozprawy stoi na stanowisku, że błędy budżetowania wynikają przede wszystkim z:

a) braku powiązania pomiędzy rachunkiem *ex ante* i *ex post* – skuteczna realizacja funkcji kontrolnej budżetów jest możliwa jedynie pod warunkiem pełnej, merytorycznej i metodologicznej spójności systemu planowania z pomiarem wielkości rzeczywistych ocenianych kategorii;

b) rezygnacji z pewnych elementów systemu, np.: działań motywacyjnych – praktyka gospodarcza wskazuje, że najtrudniejszym do wdrożenia elementem opisywanych procedur są działania motywacyjne, polegające na powiązaniu stopnia dotrzymania budżetu z systemem nagród, premii i awansu. Problem polega na tym, że bez czynników motywujących funkcja kontrolna nie może być skutecznie realizowana, a cały system pozostaje martwy. Oznacza to, że z czasem jego znaczenie będzie malało, aż do całkowitego zaniku;

c) trudności we współpracy działu controllingu z innymi komórkami – rzetelne przygotowanie budżetów nie jest możliwe bez szerokiego zasilania w informację, a to z kolei wymaga bliskiej współpracy działu controllingu z innymi komórkami. W procedury budowy budżetów obok pionów finansowo-księgowych muszą być włączone wszystkie służby;

d) wdrażania systemu w warunkach pogarszającej się sytuacji finansowej przedsiębiorstwa lub pod przymusem administracyjnym – wiele przedsiębiorstw rozpoczyna prace nad systemem budżetowania w sytuacji pogarszającej się kondycji finansowej. Planowanie i kontrola kosztów, przychodów oraz innych kategorii dążą do uzdrowienia jednostki. Skuteczność tego typu działań jest jednak niewielka, ponieważ przedsiębiorstwa z reguły nie stać na poważne wydatki związane z przygotowaniem systemu. Następnie, wobec bardzo długiego procesu wdrażania efekty oszczędnościowe mogą przyjść zbyt późno. Ponadto, obsługa systemu wymaga zatrudnienia nowych pracowników, zaliczanych do grupy administracyjno-biurowych, gdy tymczasem równolegle, w ramach działań restrukturyzacyjnych, przedsiębiorstwo musi zwalniać wielu ludzi zaangażowanych bezpośrednio w produkcji. Należy przy tym dodać, że sukcesowi nie sprzyja częsta zmiana członków zarządu;

e) braku umocowania budżetów w planowaniu strategicznym – budżet roczny stanowi rozwinięcie i uszczegółowienie celów zawartych w planie strategicznym przedsiębiorstwa i tylko wówczas jego pełna realizacja gwarantuje w dłuższej perspektywie czasu wzrost wartości organizacji. Najpoważniejszy błąd popełniany w tym zakresie polega na tworzeniu budżetu w oderwaniu od zadań długofalowych lub wręcz braku planu strategicznego.

Controlling, który ma wspierać konkretnego użytkownika w kształtowaniu racjonalnych decyzji podejmowanych w procesie zarządzania, znajduje się w ścisłym

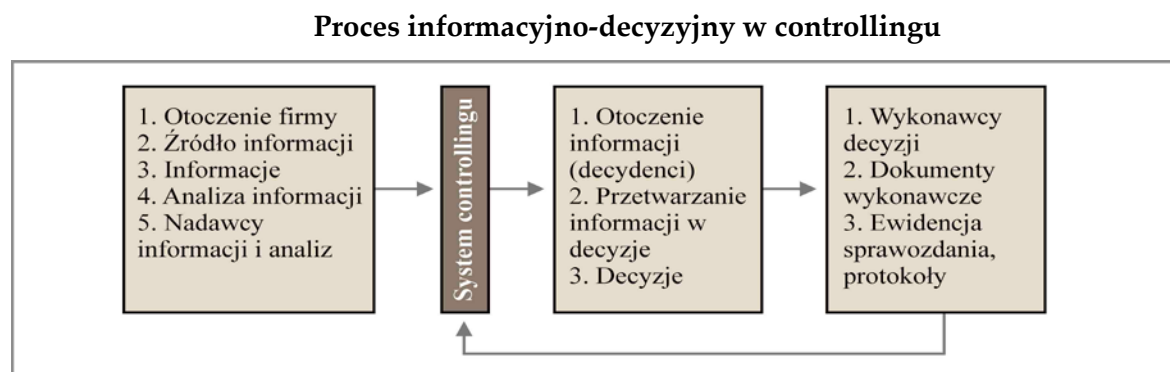
powiązaniu z systemem planowania rzeczowego i finansowego w przedsiębiorstwie, w tym również w wielkości planowane w poszczególnych budżetach. Współcześnie budżetowanie jest stosowane jako narzędzie ułatwiające podejmowanie trafnych decyzji i ustalanie priorytetów dla wykorzystania zasobów oraz jako metoda nadzoru postępu osiąganego przy realizacji celów. Z kolei, przedstawione w pracy tradycyjne i współczesne koncepcje budżetowania wskazują, że poszukiwania możliwości dalszego udoskonalania procesu budżetowania mogą być prowadzone w różnych kierunkach. Prace nad modyfikacjami procesu budżetowania mogą dotyczyć zarówno metod i środków działania, jak też funkcji, jakie pełnić powinien proces budżetowania rocznego w przedsiębiorstwie. Niewątpliwie, zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa, jak i zmiany w samych przedsiębiorstwach powodować będą, że proces budżetowania w sposób permanentny będzie ewaluował i się udoskalał.

2.3. System informacyjny w controllingu

System ten jest wyróżnionym przestrzennie i uporządkowanym czasowo zbiorem informacji, nadawców informacji, odbiorców informacji, kanałów informacyjnych oraz technicznych środków przesyłania i przetwarzania informacji, których funkcjonowanie służy do wspomagania sterowania obiektem gospodarczym¹²⁷. Od liczby podmiotów (jednostek) systemu informacyjnego controllingu, wspartego rozwiązaniami informatycznymi i prawidłowości kształtowania procesów informacyjno-decyzyjnych, łączących te podmioty, zależy jakość informacji.

Controlling jest typowym narzędziem wspomagającym proces podejmowania decyzji, którego skuteczność i efektywność zależy w sposób bezpośredni od wykorzystanej informacji, co zostało zaprezentowane na rysunku 10.

Rysunek 10



Źródło: S. Marciniak, *Rola informacji w controllingu*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 12, 2003, s. 19.

¹²⁷ Por. A. Nowicki, *Strategia doskonalenia systemu informacyjnego w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław 1999.

Sprawność funkcjonowania systemu controllingu oraz skutki, jakie powstają w wyniku jego zastosowania zależą głównie od prawidłowości zasilania tego systemu w informacje. Rodzaj wykorzystywanej informacji zależy od rodzaju, odmiany lub typu controllingu. Szczególnie duże zróżnicowanie informacyjne występuje między controllingiem operacyjnym a strategicznym (podobnie jak w zarządzaniu operacyjnym i strategicznym)¹²⁸.

Jak wskazano również na rysunku 10, w celu zapewnienia prawidłowego funkcjonowania procesu informacyjno-decyzyjnego w controllingu należy przestrzegać określonych reguł, które stanowią warunek racjonalnej budowy (projektowania i wdrażania) oraz eksploatacji controllingu. dopełnieniem tego będzie zaprezentowanie bardziej szczegółowo kilku zasad przedstawionych przez S. Marciniaka¹²⁹, które tym samym potwierdzają prezentowany w rozprawie pogląd.

Pierwsza zasada dotyczy zabezpieczenia efektywnego systemu informacyjnego, przez co należy rozumieć zbieranie odpowiednio dużej ilości informacji niezbędnych do wykorzystania w systemie controllingu oraz ich równoległą hierarchizację z punktu widzenia stopnia ważności i przetwarzania. Druga zasada obejmuje zabezpieczenie efektywnego systemu organizacji, polegającego na zbudowaniu takiego systemu organizacyjnego (struktury, funkcji), który umożliwi szybkie przysyłanie właściwie przetworzonej informacji między poszczególnymi komórkami organizacyjnymi w celu optymalnego jej wykorzystania (z punktu widzenia podejmowania decyzji). Trzecia zasada odnosi się do zabezpieczenia efektywnego systemu zarządzania poprzez właściwe wykonywanie w przedsiębiorstwie podstawowych funkcji zarządzania: planowania, organizowania, motywowania oraz kontroli, a także funkcji wynikowej – podejmowania decyzji.

Omawiając zagadnienie budowy systemu informacji nie sposób pominąć kwestii dotyczącej ustalania treści, zakresu oraz sposobu i terminu dostarczenia informacji. W zależności od potrzeb oraz mapy informacyjnej (punkty uzyskiwania informacji, tj. stanowiska, na których są wykonywane czynności informacyjne, oraz linie przepływu informacji między tymi węzłami), banku informacji, algorytmów przetwarzania i sposobu korzystania z zasobów informacji¹³⁰ ustala się zakres i liczbę informacji pochodzących z różnych źródeł. Równie ważną kwestią jest odpowiednie uporządkowanie systemu informacji, jego rzeczowość, poprawność semantyczna, zwięzłość i bezpo-

¹²⁸ Szerzej na temat controllingu operacyjnego i strategicznego s. 29 i n.

¹²⁹ Por. S. Marciniak, *Rola informacji w controllingu*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 12, 2003, s. 18.

¹³⁰ Por. T. Rojek, *Wartość poznawcza informacji jako strategicznego zasobu w zintegrowanym systemie zarządzania przedsiębiorstwem*, w: *Zarządzanie zasobami informacji w przedsiębiorstwie*, red. R. Borowiecki i M. Kwieciński, WNT, Warszawa 2001.

średniość, aby treść i zakres informacji mogły być rozpatrywane w ścisłym związku ze strukturą organizacyjną.

Przede wszystkim, informacje winny być dostosowane do funkcji organicznych przedsiębiorstwa i szczebla zarządzania. Wyższym szczeblom kierowania należy dostarczać informacji syntetycznych o szerokim zakresie tematycznym, opisujących zjawiska i procesy pod względem ilościowym i jakościowym. Niższym poziomom kierowania dostarczane informacje powinny mieć charakter bardziej szczegółowy, o ograniczonym zasięgu tematycznym. Taki rozkład informacji stosowany w systemie controllingu jest uwarunkowany organizacyjną strukturą decyzyjną¹³¹.

Niewątpliwie, należy stwierdzić, że zastosowanie przez controlling systemu informatycznego niesie ze sobą szereg korzyści dla przedsiębiorstwa, do których należy:

- a) możliwość integracji wielu rozproszonych danych z różnych źródeł;
- b) wysoka jakość udostępnianych informacji, które charakteryzują się szybkością ich uzyskania, elastycznością (dostosowywaniem do zapotrzebowania), kompletnością, dokładnością (w różnym stopniu szczegółowości);
- c) dyscyplinowanie przepływów informacji między działami (komórkami), ośrodkami odpowiedzialności, a także wszystkimi szczeblami zarządzania;
- d) formalizację posługiwania się informacjami, a w konsekwencji wzrost przejrzystości wielu procesów decyzyjnych w przedsiębiorstwie;
- e) lepsze przygotowanie decyzji strategicznych i bieżących, ze względu na wcześniejsze dostarczanie kierownikom ścisłej i aktualnej informacji, łatwo i szybko dostępnej;
- f) zwiększenie profesjonalności podejścia do procesów planowania i podejmowania decyzji w całym przedsiębiorstwie;
- g) wymuszenie uzupełnienia wiedzy z zakresu zarządzania przez wszystkich użytkowników, nie tylko controllera;
- h) możliwość symulowania i testowania alternatywnych strategii, jak też zwiększenia liczby prawdopodobnych ocen i szacunków;
- i) zdecydowane oddalenie niebezpieczeństwa pominięcia ważnych informacji, np. z rynku;
- j) możliwość osiągnięcia efektu skali w odniesieniu do zasobów informatycznych przedsiębiorstwa; dane, które wcześniej wykorzystywane były tylko na poziomie danego systemu informatycznego (dziedzinowego) mogą być przydatne wielu odbiorcom w różnych układach analitycznych;

¹³¹ Por. D. Fjałkowska, *Wymiary systemu informatycznego dla controllingu*, Controlling i Rachunkowość Zarządzania, nr 5, 2003, s. 11.

k) zmniejszenie nieefektywności działań i zminimalizowanie prawdopodobieństwa podjęcia decyzji przy braku kluczowej informacji;

l) możliwość zmiany struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa w kierunku jej spłaszczenia (uelastycznienia);

m) niezmiennosc jakości informacji niezależnie od stopnia skoncentrowania czy rozproszenia organizacyjnego służb controllingu w przedsiębiorstwie.

Na zakończenie należy dodać, że system informacyjny wspierający controlling (niezależnie od stopnia zaawansowania techniczno-technologicznego) obejmuje swoim zasięgiem wszystkie dziedziny działania organizacji, włączając w to również otoczenie, integrację danych, struktur i modeli, ponadto rozmyślne, logiczne i uzasadnione semantycznie dzielenie zasobów informacyjnych.

3. Instrumenty wspierające controlling

Współczesny controlling wspierany jest przez bogate instrumentarium. Większość autorów zajmujących się tematyką instrumentów zarządzania przedsiębiorstwem przytacza podobne przykłady, przy czym tak naprawdę ich lista nigdy nie będzie skończona. Analizując je wszystkie, najogólniej można stwierdzić, że wynikają z jednej strony z interakcji przedsiębiorstwa ze zmieniającym się otoczeniem, z drugiej zaś – z jego wnętrza. Na podstawie analizy przedmiotu, autorka niniejszej rozprawy zaprezentowała w tabeli 7 ponad 70 instrumentów stosowanych przez controlling.

Tabela 7

Instrumenty controllingu

Lp.	Instrumenty controllingu
1	Analiza „Make or Buy”
2	Analiza „wąskich gardeł”
3	Analiza ABC
4	Analiza break-even
5	Analiza cyklu życia produktu
6	Analiza efektywności przedsięwzięć (rachunek inwestycji)
7	Analiza ekonomiczna ¹³²
8	Analiza konkurencji
9	Analiza luki rynkowej
10	Analiza marż pokrycia

¹³² Por. E. Kurtys, *Istota analizy ekonomicznej podmiotów gospodarczych*, Zeszyty Naukowe – Seria I, zeszyt 260, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 1998.

Lp.	Instrumenty controllingu
11	Analiza mocnych i słabych stron
12	Analiza możliwości
13	Analiza obszarów sprzedaży
14	Analiza odchyleń
15	Analiza portfelowa ¹³³
16	Analiza potencjałów
17	Analiza progu rentowności
18	Analiza rabatów
19	Analiza regresji
20	Analiza ryzyka
21	Analiza sieciowa przedsięwzięć
22	Analiza SWOT
23	Analiza szeregów czasowych
24	Analiza użyteczności
25	Analiza wartości
26	Analiza wielkości zamówienia
27	Analiza XYZ
28	Analizy niepieniężne
29	Balance Scorecard
30	Benchmarking ¹³⁴
31	Bilans strategiczny
32	Budżetowanie
33	Burza mózgów
34	CIM
35	Diagram przyczynowo-skutkowy
36	Drzewo decyzyjne
37	Just in time
38	Gemba
39	Kanban
40	Kaizen
41	Koła jakości
42	Krótkookresowy rachunek wyników
43	Krzywa doświadczeń
44	Lean Management
45	Listy kontrolne

¹³³ Por. M. Marcinkowska, *Analiza portfelowa*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 2, 2003, s. 23.

¹³⁴ Por. I. Śpiewak, *Benchmarking wewnętrzny w zarządzaniu siecią sprzedaży*, w: Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem, red. J. Duraj, Materiały konferencyjne, Uniwersytet Łódzki, Łódź 2001, s. 195-203.

Lp.	Instrumenty controllingu
46	Łańcuch wartości
47	Metoda delficka
48	Metoda średnich ruchomych
49	Metody optymalizacji zapasów
50	Metoda UVA (fran. <i>Unité de Valeur Ajoutée</i>)
51	Metody rachunku inwestycyjnego
52	Modele punktowe (scoring)
53	Navigator Skandii
54	Optymalizacja wielkości produkcji
55	Optymalizacja wielkości sprzedaży
56	Optymalizacja wielkości zamówienia
57	Planowanie celów (programowanie wielocelowe)
58	Programowanie matematyczne
59	Prowizja od zysku
60	Rachunek ekonomiczny ¹³⁵
61	Rachunek kosztów (planowanych, rzeczywistych, stałych, elastycznych itp.)
62	Rachunek prawdopodobieństwa
63	Skrzynka morfoligiczna
64	Statystyka matematyczna
65	Synektyka
66	System Reengineering ¹³⁶
67	Systemy wczesnego ostrzegania
68	Target Costing
69	Technika scenariuszy
70	Time Based Management
71	Wykresy Gantta
72	Zarządzanie jakością (ang. <i>Total Quality Management</i>) ¹³⁷
73	Zarządzanie oparte na działaniach (ang. <i>Activity Based Management</i>) ¹³⁸

Źródło: opracowanie własne.

¹³⁵ Por. W. Tłuchowski, *Podstawowe instrumenty zarządzania przedsiębiorstwem – studium porównawcze*, w: *Instrumenty zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie*, zbiór referatów konferencyjnych, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2000, s. 480.

¹³⁶ Por. M. Lisiecki, *Instrumenty zarządzania w praktyce polskich przedsiębiorstw*, w: *Instrumenty zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie*, zbiór referatów konferencyjnych, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2000, s. 211.

¹³⁷ Por. m.in. K. Olszewska, *Orientacja na procesy koncepcją zarządzania organizacjami XXI wieku*, *Przegląd Organizacji*, nr 12, 2003, s. 22; K. Żuk, *Motywacja do jakości – przykład przedsiębiorstwa produkcyjnego*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 1, 2004, s. I (dodatek specjalny).

¹³⁸ Por. S. Mirkowski, *Zarządzanie kosztami działań jako metoda podnoszenia efektywności procesów w organizacji*, w: *Instrumenty zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie*, zbiór referatów konferencyjnych, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2000, s. 273.

Większość z nich należy do znanych od dawna metod i technik organizacji zarządzania, których charakterystykę można znaleźć w wielu polskich publikacjach, poczynając od pracy Z. Mikołajczyk¹³⁹ zajmującej się klasyfikacją metod i technik organizacji i zarządzania, a na publikacjach Z. Martyniaka¹⁴⁰ na temat nowych metod organizacji i zarządzania kończąc.

Dopełnieniem analizy instrumentów wykorzystywanych przez controlling będzie przedstawienie nieco szczegółowiej najmniej znanego w Polsce instrumentu stosowanego przez controlling – Gemba Kaizen.

Gemba rozumiana jest jako te miejsca w przedsiębiorstwie, gdzie prowadzone są trzy główne obszary jej działalności: projektowanie, produkcja i sprzedaż; w węższym znaczeniu – oznacza miejsce, w którym tworzy się produkty lub usługi¹⁴¹. Opiera się ona na trzech filarach (standaryzacji, technice 5S oraz eliminacji muda – marnotrawstwa), które zostały przedstawione w tabeli 8.

Zarządzanie za pomocą techniki gemba łączy się z wypełnianiem pięciu złotych reguł¹⁴². Pierwsza głosi, że gdy pojawi się jakiś problem, najpierw należy udać się do gemba (czyli właściwego miejsca). Następnym krokiem jest sprawdzenie gembutsu (właściwego przedmiotu). Kolejny krok polega na podjęciu na miejscu tymczasowych działań zaradczych i poszukaniu bezpośredniej przyczyny problemu. Na końcu należy określić odpowiednie standardy zapobiegające powtórzeniu się problemu. Po jego rozwiązaniu należy opracować nowe, właściwe procedury określające odpowiednie standardy nadzoru, zachowań itp. Jest to gwarancja uniknięcia podobnych problemów w przyszłości.

Menedżerowie, którzy podejmują decyzje opierając się wyłącznie na przysyłanych im raportach, popełniają poważny błąd, ponieważ zgodnie z gemba, potrzebny jest kontakt z miejscem, gdzie dana czynność jest wykonywana, a kiedy już tam jesteś, nie unikaj występujących problemów.

Zasadnicza różnica pomiędzy Gemba Kaizen a zastosowaniem jej reguł przez controlling polega na tym, iż wedle obiegowej opinii controlling, ogólnie rzecz ujmując, eksponuje dążenie do zabezpieczenia realizacji celów zorientowanych na zysk.

¹³⁹ Por. Z. Mikołajczyk, *Metody i techniki organizacji i zarządzania klasyfikacji*, Przegląd Organizacji, nr 7, 1976.

¹⁴⁰ Por. Z. Martyniak, *Nowe metody organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1998.

¹⁴¹ Por. R. Wolniak, *Gemba – japońska technika zarządzania*, Przegląd Organizacji, nr 7-8, 2003, s. 22.

¹⁴² Por. np. www.curiouscat.net/guides/qglink.cfm

Charakterystyka trzech filarów gemba

Standaryzacja	Technika 5S	Eliminacja muda
- opisanie najlepszej, najprostszej, najbezpieczniejszej drogi do wykonania jakiejś czynności, - zapewnienie systemu przekazywania wiedzy pomiędzy pracownikami, - dokonywanie pomiarów, - uporządkowanie procesów, przy jednoczesnym zapewnieniu możliwości wprowadzenia usprawnień, - znajdowanie związków pomiędzy przyczynami a rezultatami działań, - ustanawianie celów, - zapewnienie odpowiednich szkoleń, - ustanowienie odpowiedniej struktury umożliwiającej minimalizację zmienności i zapobieganie błędom	- selekcja – pozbywanie się wszystkich niepotrzebnych rzeczy z miejsca pracy, - systematyka – uporządkowanie wszystkiego w miejscu pracy, - sprzątanie – czyszczenie wszystkiego w miejscu pracy, - schludność – utrzymanie porządku we wszystkich miejscach pracy, - samodyscyplina – odpowiednia dyscyplina pracy	- nadprodukcja i magazynowanie rzeczy, które nie są natychmiast potrzebne, - naprawa i pozbywanie się wyrobów wadliwych, - niepotrzebne przemieszczanie się i energia zużywana do wykonania danego zadania, - wykonywanie niepotrzebnych i nieefektywnych działań, brak synchronizacji czynności, - straty związane z oczekiwaniem (z powodu niesprawnych narzędzi, braku dostaw itp.), - problemy związane z transportem (zła synchronizacja dostaw, zbyt rzadkie lub zbyt częste dostawy itp.)

Źródło: R. Wolniak, *Gemba – japońska technika zarządzania*, Przegląd Organizacji, nr 7-8, 2003, s. 23.

Od Gemba Kaizen nie oczekuje się natomiast wielkich zysków ekonomicznych z realizacji każdego pomysłu doskonalenia. Oznacza ona małe, stopniowe usprawnienia w efekcie ponoszonych wysiłków. Kontrastuje to z europejskim podejściem kadry zarządzającej, która oczekuje natychmiastowych rezultatów w związku z wprowadzoną innowacją. Warto jednak podkreślić, że istnieje pewne podobieństwo między wspomnianymi instrumentami. Polega ono na zbieraniu informacji na temat stanu aktualnego, co pozwala zrozumieć, na czym się obecnie koncentrujemy w przedsiębiorstwie, a dodatkowo służy za punkt wyjścia do rozwiązania problemów i poprawy. Gemba Kaizen nie jest specyficzny tylko dla japońskiego zarządzania, lecz powinien być rozpatrywany jako zespół reguł do uniwersalnego zastosowania w każdym przedsiębiorstwie.

4. Podsumowanie

W niniejszym rozdziale przedstawiono controlling w Polsce oraz dla porównania w Ameryce, Niemczech i Francji. Istotne jest, że dotyczące go poglądy nie są jednoznaczne, nie mają uniwersalnej formy jednakowo rozumianych terminów i zadań, ściśle określonych, przypisanych czynności i metod, a przecież chodzi w tym wszystkim o osiągnięcie szeroko rozumianych celów. Controlling oznacza integrację planowania, kontroli, zaleceń korygujących i koordynacji. Nie powinien być utożsamiany z zarządzaniem. Niewłaściwe jest również określanie controllingu mianem „substytutu zarządzania”, czy „systemu zarządzania”, ponieważ jest to instrument wspomagający zarządzanie przedsiębiorstwem.

Prezentując stawiane przed nim cele, określono je w sposób jasny, jakkolwiek ich realizacja nie wydaje się już taka prosta. Częściowo jest to związane z odmiennym spojrzeniem na controlling – z pozycji przed i po wdrożeniu. Prezentacja zachodnich wzorców controllingu (amerykańskiego, niemieckiego i francuskiego) wykazała w szczególności, że zakres zadań stawianych przed controllingiem amerykańskim jest znacznie szerszy aniżeli przed niemieckim, zorientowanym na zaspokajanie wewnętrznych potrzeb informacyjnych, a nie zewnętrznych, jak ma to miejsce w amerykańskim.

Kształt controllingu może być różny, zależnie od konkretnych i praktycznych potrzeb przedsiębiorstwa. W małych występuje on często w postaci nieinstytucjonalnej, z kolei w średniej wielkości następuje jego instytucjonalizacja, tzn. organizowane jest stanowisko controllera, a z biegiem czasu także komórka controllingu usytuowana zostaje w pozycji sztabowej bądź liniowej. W dużych przedsiębiorstwach funkcjonuje z reguły służba controllingu.

Należy podkreślić, że jakkolwiek controlling w Polsce jest stosunkowo młodym narzędziem zarządzania przedsiębiorstwem, to wykształciło się jednak kilka jego odmian. Ogólnie rzecz ujmując, istotny jest podział na controlling operacyjny i strategiczny. Z uwagi na wykreowanie nowej kategorii przedsiębiorstwa – działającego w warunkach globalizacji gospodarki – wyodrębniono mechanistycznie pojmowany controlling globalny, będący połączeniem controllingu operacyjnego i strategicznego. Inne jego odmiany mają jedynie charakter porządkowy i wynikają z nowych potrzeb praktyki zarządzania przedsiębiorstwem.

W dalszej części wykazano, że integralnym elementem controllingu jest system informacyjny. Wynika to z faktu, że przygotowywanie informacji niezbędnych do podejmowania decyzji stanowi istotną treść zadań controllingu.

Na koniec ukazano przegląd bogatego zestawu metod ilościowych i nieilościowych stosowanych w controllingu, co świadczy, że w większości przypadków są one znane w środowisku organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem.

ROZDZIAŁ 2

Przedsiębiorstwo handlowe i jego otoczenie

1. Zmiany otoczenia i ich wpływ na przedsiębiorstwo handlowe

1.1. Otoczenie jako determinanta funkcjonowania przedsiębiorstwa handlowego

Efektywne funkcjonowanie przedsiębiorstwa handlowego zależy z jednej strony od jego interakcji z otoczeniem²⁰⁶, z drugiej zaś – od jego wnętrza. Otoczenie składa się z szeregu czynników, wpływających z mniejszą bądź większą siłą na wybór strategii działania. Staje się ono przy tym coraz bardziej zmienne, turbulentne, co wymaga odejścia od stosowanych dotychczas kierunków i procedur na rzecz stworzenia nowej filozofii, jaką jest zarządzanie przyszłością.

Komponenty otoczenia przedsiębiorstwa można rozpatrywać pod kątem jego podziału²⁰⁷ na dalsze i bliższe (makro i mikro²⁰⁸). W dalszej części wątki dotyczące otoczenia bliższego nie będą rozwijane. W makrootoczeniu najczęściej wymienia się następujące obszary: polityczne i prawne, ekonomiczne, technologiczne, społeczne i kulturowe. Nie oznacza to, że wszystkie te czynniki oddziałują na przedsiębiorstwo z jednakową siłą.

W wypadku otoczenia politycznego i prawnego należy stwierdzić, że zaczyna ono odgrywać coraz większą rolę. Nie można się tu zgodzić z G. Gierszewską i M. Romanowską²⁰⁹, że obecnie w świecie obserwowany jest trend deregulacji. Patrząc na działania choćby wewnątrz Unii Europejskiej, można zauważyć, że mimo zapewnień coraz więcej dziedzin życia, a zatem i działalności gospodarczej podlega różnym, często absurdalnym regulacjom²¹⁰, które nie mają nic wspólnego z tworzeniem klimatu

²⁰⁶ Przez otoczenie, w najogólniejszym ujęciu, rozumie się zbiór składników (jak pieniądze, materiały, ludzie, energia, informacje), których nie zalicza się do składników samej organizacji, ale ich bezpośrednie oddziaływanie lub zmiana właściwości może spowodować zmianę stanu samej organizacji. Por. A. Pomykańska, *Zarządzanie innowacjami*, PWN, Warszawa 2001, s. 49.

²⁰⁷ Por. m.in.: W.R. Griffin, *Podstawy zarządzania innowacjami*, PWN, Warszawa 1996, s. 103-104; B. Bojewska, *Uwarunkowania przedsiębiorczości małych i średnich przedsiębiorstw*, *Handel Wewnętrzny-Marketing-Rynek-Przedsiębiorstwo*, nr 3, 2001, s. 30.

²⁰⁸ Otoczenie mikroekonomiczne są to warunki wewnętrzne przedsiębiorstwa handlowego, które wynikają ze stanu i zmian jego materialnych i niematerialnych zasobów. Składają się na nie: ilość i jakość zasobów materialnych, liczba i kwalifikacje kadr, rozmieszczenie i wykorzystanie posiadanych zasobów, doświadczenie badawcze i marketingowe, skuteczność systemów informacji, motywacja i kultura organizacyjna.

²⁰⁹ Por. G. Gierszewska, M. Romanowska, *Analiza strategiczna przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa 2002, s. 38.

²¹⁰ Otoczenie prawne przedsiębiorstw handlowych jest konstytuowane przez prawo i reglamentację, określającą m.in. zasady funkcjonowania punktów sprzedaży, ofertę kierowaną do konsumentów, formy komunikowania

do rozwoju przedsiębiorczości. Już samo stwierdzenie, że Unia Europejska stoi na straży wolnej konkurencji i jej broni, świadczy, że albo wolnej konkurencji po prostu nie ma, więc trzeba ją sztucznie podtrzymywać, albo jest, ale nie taka, jaką sobie urzędnicy wyobrażają. Należy ponadto stwierdzić, że regulacje prawne zastępowane są innymi. Na przykład, w zamian za znoszone cła przedsiębiorcy muszą wykazać się posiadaniem certyfikatów na zgodność z normą ISO²¹¹ itp., co stanowi poważne zagrożenie dla działalności przedsiębiorstw chcących konkurować na globalnym rynku. Problem polega na tym, że przedsiębiorstwo handlowe musi podejmować coraz więcej działań zaspokajających różne, często nieistotne z punktu widzenia samego biznesu, wymogi prawne, bez pewności, czy przyniosą spodziewany efekt.

Otoczenie ekonomiczne kształtuje się w wyniku określonej sytuacji gospodarczej kraju, która warunkuje przyjęcie przez przedsiębiorstwo handlowe dwóch kierunków zmian. Pierwszy polega na zmianach zachodzących w strukturze konsumpcji, natomiast drugi implikuje zmiany w wielkości dochodów, stopy inflacji i stopy bezrobocia. Jak wiadomo, o sile nabywczej konsumentów w dużej mierze decyduje wysokość ich dochodów. Jest to istotna informacja dla przedsiębiorstw, pozwalająca ocenić siłę i zmiany po stronie popytu wewnętrznego. Na uwagę zasługuje również informacja na temat zaciąganych przez konsumentów kredytów, która umożliwia ocenić przedsiębiorstwom handlowym wielkość i siłę popytu konsumenckiego. Poza tym, G. Gierszewska i M. Romanowska²¹² wskazują na inne czynniki rozwoju oraz kondycji przedsiębiorstw handlowych, które tworzą obraz otoczenia ekonomicznego, jak stopa wzrostu ekonomicznego. Trend pozytywny (wzrost) charakteryzuje się dodatnim wpływem na całą gospodarkę, osłabia walkę konkurencyjną i stwarza nowe szanse dla przedsiębiorstw. Trend negatywny prowadzi do recesji, przynosząc spadek popytu,

się z klientami. Z drugiej strony, ustawodawca definiuje szczegółowo prawa konsumentów. Podsumowaniem działań organów państwowych są zasady udzielania oraz nadzorowania pomocy publicznej kierowanej do przedsiębiorstw oraz regulacje dotyczące nadzoru rynku.

²¹¹ Zasady funkcjonowania systemu zgodności wyrobów z wymaganiami stworzonymi w celu ochrony życia, zdrowia, mienia i środowiska tworzy Ustawa z 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności (DzU Nr 166, poz. 1360 oraz z 2003 r. Nr 80, poz. 718, Nr 130, poz. 1188 i Nr 170, poz. 1652.), a także szereg innych przepisów określających zasadnicze wymagania: por. m.in.: Ustawa z 12 grudnia 2003 roku o ogólnym bezpieczeństwie produktów (DzU Nr 229, poz. 2275), Rozporządzenie Rady Ministrów z 6 kwietnia 2004 roku w sprawie dodatkowych wymagań dotyczących bezpieczeństwa i znakowania produktów, które stwarzają zagrożenie dla konsumentów przez to, że ich wygląd wskazuje na inne niż rzeczywiste przeznaczenie (DzU Nr 71, poz. 644), Rozporządzenie Rady Ministrów z 14 kwietnia 2004 roku w sprawie sposobu prowadzenia krajowego systemu informacji o produktach niebezpiecznych (DzU Nr 87, poz. 815), Rozporządzenie Rady Ministrów z 14 kwietnia 2004 r. w sprawie działań podejmowanych w związku z zatrzymaniem produktów, co do których istnieją uzasadnione okoliczności wskazujące, że nie spełniają one wymagań dotyczących bezpieczeństwa (DzU Nr 87, poz. 816), Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z 3 grudnia 2001 roku w sprawie ogólnego bezpieczeństwa produktów (2001/95/WE), Dyrektywa Rady z 25 czerwca 1987 roku w sprawie zbliżenia ustawodawstwa Państw Członkowskich dotyczących produktów, których wygląd wskazuje na przeznaczenie inne niż rzeczywiste, zagrażających zdrowiu lub bezpieczeństwu konsumentów (87/357/EWG).

²¹² Por. G. Gierszewska, M. Romanowska, *Analiza strategiczna przedsiębiorstw*, s. 38-48.

nasilenie się walki konkurencyjnej oraz wprowadza szereg zagrożeń dla przedsiębiorstw.

Nie sposób pominąć kwestii poziomu inflacji, która również wpływa na wzrost gospodarczy. Z jednej strony hamuje inwestycje, wymuszając stosowanie wysokich stóp procentowych, z drugiej natomiast deprecjacja rodzimej waluty staje się szansą dla eksporterów. Wysoka, galopująca inflacja zwiększa niepewność odnośnie budowania strategii przedsiębiorstw handlowych. Należy także wymienić poziom inwestycji, które w dużej mierze stanowią o konkurencyjności przedsiębiorstw, jak również wpływ stopy procentowej. Jej wysoki poziom może nieść zagrożenie w wypadku planów prowadzenia strategii ekspansywnych.

Dla wielu przedsiębiorstw handlowych źródłem głębokich zmian jest także otoczenie technologiczne oraz procesy globalizacyjne, które zostaną szerzej rozwinięte w dalszej części rozprawy.

Omawiając zagadnienie wpływu makrootoczenia na przedsiębiorstwo handlowe nie można pominąć także czynnika społecznego i demograficznego. Czynniki socjokulturowe wpływają na zachowania konsumentów w ramach trzech podstawowych domen, jak poszukiwanie przyjemności egocentrycznych, równoległy rozwój motywacji altruistycznych i pojawienie się zwiększonego strachu. Model życia²¹³, ku któremu zmierza współczesny konsument polega na zaspokajaniu pragnień poprzez konsumowanie coraz to nowych rzeczy. Człowiek pracuje lepiej, więcej, wykazuje się coraz lepszymi kompetencjami i wyższymi kwalifikacjami po to, by więcej konsumować lub przynajmniej coraz więcej rzeczy było w zasięgu jego możliwości. Wiele przedsiębiorstw handlowych zrozumiało także potrzeby poszczególnych grup wiekowych²¹⁴, oferując produkty czy usługi dostosowane do ich wymagań.

Należy na koniec stwierdzić, że przedsiębiorstwo handlowe poddane jest z jednej strony stałym zmianom zachodzącym wewnątrz swoich struktur, które można pogrupować w określone obszary: organizację i zarządzanie, marketing mix, poziom kosztów, relacje z klientami, *image* przedsiębiorstwa, czy poziom technologiczny (m.in.: styl zarządzania, cele przedsiębiorstwa, struktura organizacyjna, przedmiot działalności). Z drugiej strony, organizacja silnie reaguje na zmiany: w gospodarce światowej

²¹³ J. Tkaczyk analizując zachowania nabywców w krajach Unii Europejskiej zauważyła pewne podobieństwa i różnice. Podobieństwa wynikają z oddziaływania wielu trendów społeczno-ekonomicznych, wspólnych dla całej Europy, spośród których należy wymienić m.in.: zwiększanie się różnic w dystrybucji dochodów, starzejące się społeczeństwa, spadek liczebności gospodarstw domowych, wzrost liczby imigrantów, wzrost świadomości ekologicznej wśród społeczeństw i wzrost konsumpcji „zielonych” produktów, relatywny wzrost konsumpcji usług w stosunku do dóbr trwałego użytku oraz wzrost długoterminowego bezrobocia. Szerzej na ten temat w: www.marketing.rynologia.home.pl/flush.php/l_id/201/l_plik/euro.pdf.

²¹⁴ Szerzej na ten temat w: M. Komor, *Euromarketing, Strategie marketingowe przedsiębiorstw na eurorynku*, PWN, Warszawa 2000.

i procesach globalizacji, na rynku i wśród konkurencji, w technologiach, w systemie wartości i przeobrażeniach społecznych. Dlatego, należy dążyć do ciągłego doskonalenia funkcjonowania przedsiębiorstwa handlowego i coraz pełniejszego uwzględniania potrzeb konsumentów.

1.2. Procesy globalizacyjne

Za najważniejszy czynnik otoczenia determinujący funkcjonowanie przedsiębiorstwa handlowego w Polsce w ostatnich latach, jak również w najbliższej przyszłości, można uznać transformacje systemowe, tj. przystąpienie Polski do Unii Europejskiej (dalej UE) oraz procesy globalizacyjne²¹⁵.

Akcesja Polski do UE niesie za sobą szereg następstw w postaci²¹⁶: zwiększonej konkurencyjności i efektywności funkcjonowania przedsiębiorstw, gdzie konsumenci zyskują na niższych cenach. Możliwy jest swobodny przepływ towarów, siły roboczej i kapitałów, a także osiągnięcie długoterminowego wzrostu gospodarczego.

Denacjonalizacja gospodarki i powstawanie nowych przedsiębiorstw jest procesem zarówno ekonomicznym, jak i społecznym, ponieważ tworzy nową stratyfikację społeczną, generuje nowe zróżnicowanie i nowe instytucje. Pogłębiona współpraca pomiędzy krajami UE, stworzenie wspólnego rynku, przyjęcie jednej waluty powoduje naturalną skłonność do traktowania UE jako jednolitego tworu ekonomicznego, szczególnie przez przedsiębiorstwa o charakterze globalnym, zarówno pochodzące z terenu UE, jak i spoza niej, kierujące swoje dobra i usługi do eurokonsumenta.

Globalizacja ma wpływ zarówno na zmiany zachodzące wewnątrz podmiotu, jak i na ich relacje z otoczeniem, dlatego we współczesnym świecie dla większości jednostek handlowych warunkiem rozwoju, a nawet przetrwania staje się umiejętność definiowania celów i sposobów aktywności rynkowej w kategoriach globalnych.

W otoczeniu przedsiębiorstw handlowych można wyróżnić uwarunkowania i procesy wpływające na tendencje globalnego podejścia do działalności na rynku, którymi są²¹⁷: nowe, zmieniające się rynki tworzące kolejne możliwości ekspansji; korzyści skali (potencjał rynku wymusza poszukiwanie przewagi cenowej i jakościowej); tendencje do homogenizacji popytu (globalizacja powoduje, że podobne produkty mogą być oferowane w skali światowej, zaś konsumenci stają się w coraz większym stopniu

²¹⁵ Por. H. Brdulak, T. Gołębiowski, *Wspólna Europa. Przedsiębiorstwo wobec globalizacji*, PWE, Warszawa 2001, s. 11.

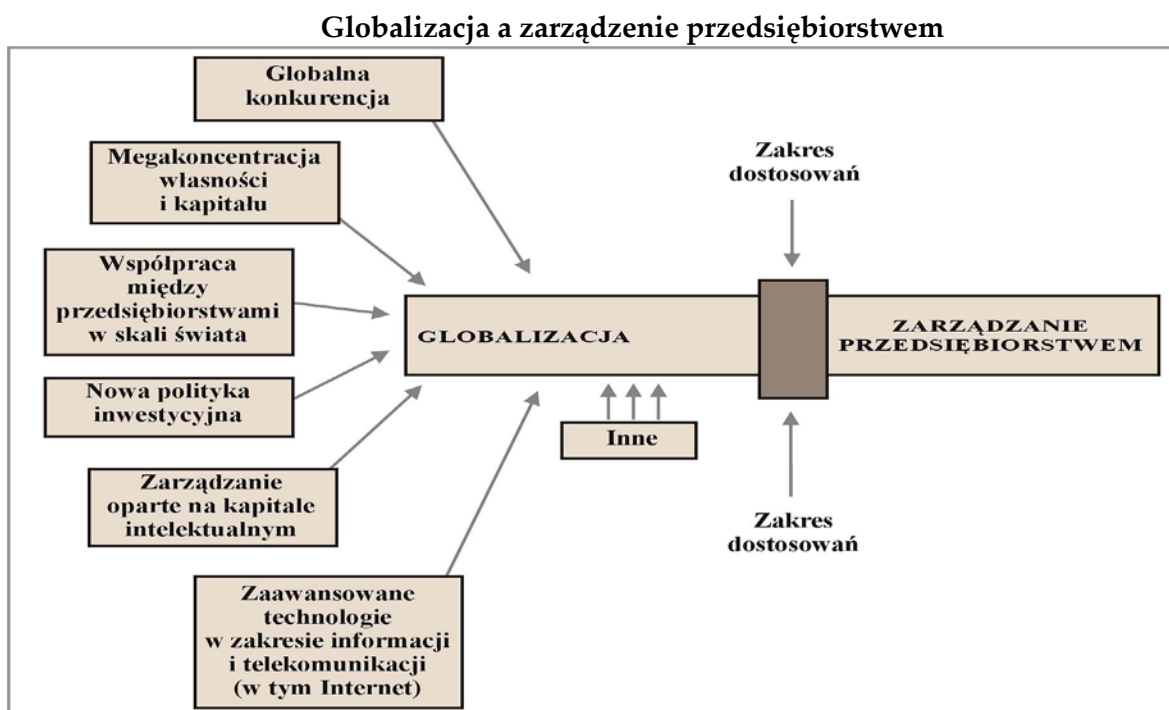
²¹⁶ Por. W. Molle, *Ekonomika integracji europejskiej. Teoria, praktyka, polityka*, Fundacja Gospodarcza NSZZ „Solidarność”, Gdańsk 1995, s. 97, 210 i 217.

²¹⁷ Tamże, s. 16.

konsumentami globalnymi); tendencje do liberalizacji handlu i działalności gospodarczej; obniżenie cel oraz instrumentów para- i pozataryfowych; globalne zmiany technologiczne (m.in. postęp w telekomunikacji i transporcie, ujednolicenie standardów technologicznych).

Wpływ globalizacji na proces zarządzania przedsiębiorstwem został przedstawiony na rysunku 11. Wynika z niego, że towarzyszy temu koncentracja kapitału i własności, zaawansowane technologie informacyjne i gospodarowanie oparte na kapitale ludzkim, co wymusza na przedsiębiorstwie podjęcie procesów dostosowawczych.

Rysunek 11



Źródło: G. Gierszewska, B. Wawrzynia, *Globalizacja. Wyzwania dla zarządzania strategicznego*, Poltext, Warszawa 2001, s. 22.

W literaturze przedmiotu²¹⁸ globalizację traktuje się jako proces o szczególnym charakterze, który stanowi jakość w rozwoju ludzkości i gospodarki. Należy się zgodzić z twierdzeniem A. Budnikowskiego²¹⁹, zdaniem którego globalizację określa się najczęściej jako proces scalania gospodarek narodowych, przejawiających się w dynamicznym wzroście obrotów handlowych, międzynarodowych przepływów kapitałowych i usługowych, będący efektem rosnącej tendencji do traktowania przez coraz

²¹⁸ Szerzej na temat piszą m.in.: J. Kaczurba, E. Kawecka-Wyrzykowska, *Polska w WTO*, Instytut Koniunktur i Cen, Warszawa 1998, s. 32-34; T. Sztucki, *Encyklopedia marketingu*, Placet, Warszawa 1998 s. 85; J.W. Wesołowski, *Współczesne problemy globalizacji*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 5, 2001, s. 39.

²¹⁹ Por. A. Budnikowski, *Zagrożenia związane z globalizacją procesu gospodarowania i możliwości ich pokonywania ze szczególnym uwzględnieniem Polski*, w: *Globalizacja w gospodarce światowej*, red. M. Skórczyński, Uniwersytet Gdański, Instytut Handlu Zagranicznego, Sopot 2000, s. 39.

większą liczbę przedsiębiorstw całego świata jako rynku zbytu.

Prezentowany w niniejszej rozprawie pogląd potwierdza również G.W. Kołodko²²⁰, który uważa, że globalizacja jest procesem tworzenia zliberalizowanego i zintegrowanego światowego rynku towarów i kapitału oraz kształtowania się nowego międzynarodowego ładu instytucjonalnego służącego rozwojowi produkcji, handlu i przepływów finansowych na skalę całego świata.

Nie wnikając w kwestie zaprezentowanych znaczeń globalizacji, a także uwzględniając liczne jej definicje w bardzo bogatej literaturze²²¹, można powiedzieć, że łączy je wspólny mianownik. Ogólnie rzecz ujmując i dokonując znacznej symplifikacji, należy przyjąć, że przy określaniu tego procesu z punktu widzenia ekonomicznego, pierwszoplanową, a jednocześnie najbardziej widoczną cechą globalizacji jest formowanie się światowej sieci obrotu dobrami i usługami. Oznacza to znaczne rozszerzenie zasięgu tych obrotów i zwiększenie ich skali oraz powszechnej dostępności na wielu międzynarodowych rynkach.

Omawiając zagadnienie globalizacji nie sposób pominąć kwestii dotyczącej rozwoju sieci światowego systemu transportowego, pozwalającego na zwiększenie masy i prędkości przemieszczania się ładunków. Nowoczesny, szybki i wydajny system transportowy spowodował, że duże przedsiębiorstwa są w stanie szybko reagować na potrzeby rynku światowego i stosować nowoczesne metody dostarczania ładunków w krótkim czasie (np. metoda *just in time*).

Z kolei, równie ważne jest utworzenie światowego systemu informacyjnego. Jego głównym ogniwem jest sieć połączeń informatycznych o zasięgu globalnym, w szczególności Internetu, telefonii komórkowej oraz telewizji cyfrowej, co zdecydowało o nadaniu globalizacji charakteru procesów zintegrowanych i kompatybilnych.

Warto jednak podkreślić, że globalizacja²²² spotyka się zarówno z uznaniem, jak i dezaprobatą. Zwolennicy widzą w niej integrację państw oraz ludzi, redukcję kosztów transportu i telekomunikacji oraz zniesienie sztucznych barier w przepływach dóbr, usług, kapitału, wiedzy i ludzi z kraju do kraju. Globalizacji towarzyszy tworzenie nowych instytucji, które obok już istniejących zaczęły prowadzić działalność prze-

²²⁰ Por. G.W. Kołodko, *Globalizacja perspektywy rozwoju krajów posocjalistycznych*, TNOiK, Toruń 2001, s. 26.

²²¹ Szerzej na temat piszą m.in.: G. Ritzer, *Macdonaldyzacja społeczeństwa*, Warszawskie Wydawnictwo Literackie Muza S.A., Warszawa 1999; tytuł oryginału: *The MacDonaldisation of Society*, Pine Forge Press, 1996; S. Flejterski, P.T. Wahl, *Ekonomia Globalna – Synteza*, Difin, Warszawa 2003, s. 24; W. Cimoszewicz, *Polska a globalizacja*, w: *Globalizacja. Marginalizacja rozwoju*, red. G.W. Kołodko, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa 2003, s. 380.

²²² Szerzej na ten temat piszą m.in.: H. Chołaj, *Ekonomia polityczna globalizacji – wprowadzenie*, Fundacja Innowacja i Wyższa Szkoła Społeczno-Ekonomiczna w Warszawie, Warszawa 2004; *Deutsche-Well – 2000*, Zeitschrift, Deutschland, Kiel; F. Fukuyama, *Globalizacja do bicia*, Wprost, z 19 marca 2000; Z. Kranodębski, *Historia pewnego złudzenia*, Rzeczpospolita, z 2 marca 2002; K. Krzysztofek, *Janusowe oblicze globalizacji*, Rzeczpospolita z 13 czerwca 2000.

kraczającą granice państw²²³. Jest to zjawisko stymulowane przez międzynarodowe korporacje, przemieszczające przez granice nie tylko kapitał i towary, lecz również technologie. Natomiast, przedmiotem kontrowersji są poglądy prezentowane przez antyglobalistów, którzy prowadzą dyskurs na temat kryzysu²²⁴. Akcentują oni negatywne skutki zmian, głównie niezamierzone i nieoczekiwane, ich dotkliwość dla wielu grup w różnych dziedzinach rzeczywistości społecznej. Zwracają uwagę na destabilizujące i dezorganizujące konsekwencje przemian, eksponując pesymistyczne, wręcz katastroficzne scenariusze dalszego rozwoju, oparte na ekstrapolacji obecnych, negatywnych trendów.

W postępujących warunkach globalizacji bieżąca sytuacja przedsiębiorstw handlowych w Polsce przyjmuje jeden z następujących wariantów działania: unikanie konfrontacji z przedsiębiorstwami transnarodowymi, dla których charakterystyczne są zaawansowane technologie i duża skala działania. Podejmują więc z nimi współpracę. Rzadko dochodzi do bezpośredniej rywalizacji z przedsiębiorstwem dominującym w branży w skali międzynarodowej. Ponadto, odnośnie globalizacji prowadzony jest dyskurs na temat postępu i sukcesu²²⁵, który jest apoteozą dokonań ekonomicznych i technologicznych, jako jednoznacznie postępowych, przynoszących, w perspektywie najbliższych lat, odczuwalną poprawę i służącą dalszemu doskonaleniu życia gospodarczego i społecznego, mimo występowania pewnych negatywnych zjawisk.

1.3. Innowacje technologiczne

Sprawne zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym następuje poprzez inwestowanie m.in. w grupę innowacji przełomowych, do których zalicza się nowości technologiczne, a także w innowacje ewolucyjne, społeczne, czy techniczne. W dalszej części wątki dotyczące trzech ostatnich, świadczących o zmianach zachodzących w handlu, nie będą rozwijane. Przykładem innowacji radykalnej jest stosowanie przez przedsiębiorstwa handlowe urządzeń elektronicznych typu kolektory danych²²⁶, okre-

²²³ *The Case for Globalization*, The Economist, 29 września-5 października 2001.

²²⁴ Por. J.D. Sachs, *O globalizacji i jej przeciwnikach*, Rzeczpospolita z 7 lipca 2001.

²²⁵ Por. S. Flejstrski, P.T. Wahl, *Ekonomia Globalna – Synteza*, Difin, Warszawa 2003, s. 198.

²²⁶ Procedura przyjęcia towaru z kolektorem: pierwszą czynnością jest wgranie bazy towarowej z programu handlowego do kolektora, w ten sposób podczas wczytywania kodów do kolektora na wyświetlaczu uzyskać można informacje o nazwie towaru oraz jego aktualną cenę magazynową. Następnym krokiem jest wczytanie za pomocą kolektora kolejnych kodów towarów dostawcy, ilości dostarczonych towarów. Ostatnim etapem jest zgranie danych z kolektora do programu magazynowego. Z chwilą wprowadzenia wszystkich niezbędnych danych, tj. numeru faktury dostawcy, nazwy dostawcy, można wprowadzać pozycje w dokumencie PZ. Z kolektora do programu przesyłane są informacje o kodzie kreskowym i ilości towaru. Przyporządkowanie nazwy towaru do kodu realizowane jest przez program handlowy.

ślanych również mianem terminali, dzięki którym w krótkim czasie można przyjąć duże partie towarów. Wczytując za pomocą kolektora kody towarów, a następnie wgrywając zebrane dane do komputera, odpowiednio przygotowany program magazynowy może szybko i bezbłędnie porównać otrzymane dane z elektroniczną fakturą²²⁷.

Zastosowanie pojedynczych lub bardziej skomplikowanych rozwiązań wpływa pozytywnie na zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym. Omawiając zagadnienie postępu technologicznego, nie sposób pominąć kilku ciekawych rozwiązań technologicznych dostępnych na rynku. EDI (elektroniczna wymiana dokumentów)²²⁸ implikuje przesyłanie standardowo ustrukturyzowanych danych o transakcjach handlowych w elektronicznej formie z programu użytkowego komputera w jednym przedsiębiorstwie do programu użytkowego komputera w drugiej jednostce. Podstawowym zadaniem ERP (z ang. *Enterprise Resources Planning*)²²⁹ jest automatyzacja bieżącej działalności oraz uruchomienie sprzężeń zwrotnych między planowaniem a realizacją produkcji i sprzedaży. Integralną częścią tych systemów są z reguły moduły controllingu lub budżetowania oraz metody nowoczesnych rachunków kosztów. CRM (SFA z ang. *Sales Force Automation*)²³⁰ jest interaktywnym procesem uzyskiwania optymalnej równowagi między inwestycjami organizacji a satysfakcją jej klientów. System SRM (z ang. *Supplier Relationship Management*)²³¹ wspomaga wyodrębnianie kluczowych partnerów biznesowych i tworzenie oraz utrzymywanie efektywnych i strategicznych związków z nimi. ECR²³² z kolei to nowoczesna strategia zarządzania łańcuchem dostaw. System Business Intelligence²³³ stanowi rozwiązanie, które w dobie gospodarki internetowej przekształca potencjał informacyjny w konkretną wiedzę, niezbędną podczas podejmowania strategicznych decyzji, łącząc w sobie koncepcję hurtowni danych z aplikacjami analitycznymi.

Dostęp do zaawansowanych technologii, gdzie z jednej strony technologie wymagają ogromnych nakładów inwestycyjnych, z drugiej zaś ich niewykorzystanie mo-

²²⁷ Por. www.torell.pl

²²⁸ Szerzej na ten temat piszą m.in.: V. Leyland, *EDI – elektroniczna wymiana dokumentacji*, WNT, Warszawa 1995; B. Pilarczyk, M. Sławińska, H. Mruk, *Strategie marketingowe przedsiębiorstw handlowych*, PWE, Warszawa 2001; www.edi.pl

²²⁹ Por. A. Januszewski, *Nowoczesne technologie informatyczne na tle wybranych koncepcji zarządzania*, w: *Technologie informatyczne w zarządzaniu. Systemy wspomagania decyzji*, red. J. Studziński, L. Drelichowski, O. Hryniewicz, J. Kacprzyk, Polska Akademia Nauk, Warszawa 2000; R. Tymków, *ERP zmienia poziom obsługi klienta*, *Marketing w Praktyce*, nr 7, 2003.

²³⁰ Por. E. Gwiazda, *Właściwe relacje z klientem – system CRM*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa*, nr 1, 2002; www.sekom.com.pl/crm/

²³¹ Por. www.sas.com

²³² Por. www.ecr.pl

²³³ Por. www.businessintelligence.pl

że spowodować całkowitą eliminację przedsiębiorstwa, powoduje, że z różną intensywnością wzrasta znaczenie wykorzystania informacji oraz wsparcia lub zastępowania tradycyjnych metod zbytu przez metody bardziej nowoczesne, oparte na technologiach cyfrowych. Pozwala to tradycyjnym przedsiębiorstwom optymalizować łańcuchy dostaw, prowadzić inwestycje finansowe, sprawnie zarządzać relacjami zewnętrznymi itd.

Należy również dodać, że obecne przemiany technologiczne, w tym technologia informacyjna, polegająca na zastosowaniu zaawansowanej mikroelektroniki, czy najnowszych osiągnięć telekomunikacyjnych, wpływa znacząco na procesy internacjonalizacji i globalizacji działalności gospodarczej. Wykorzystanie technologii informacyjnych i elektronizacja obrotu stwarzają przedsiębiorstwom handlowym techniczne możliwości przejścia od rynku lokalnego do działań na rynku globalnym.

2. Przemiany strukturalne w handlu w warunkach globalizacji rynku

Globalizację można rozpatrywać zarówno z punktu widzenia całej gospodarki, jak i sektora (branży) lub przedsiębiorstwa. Biorąc pod uwagę sektor czy przedsiębiorstwo, może mieć wpływ bezpośredni, jak i pośredni na jego funkcjonowanie²³⁴. W pierwszym przypadku chodzi o prowadzenie działalności na rynku globalnym (np. zakup lub sprzedaż produktów). O pośrednim wpływie globalizacji można natomiast mówić, jeżeli na danym rynku, w sensie przestrzennym, podejmą działalność przedsiębiorstwa oferujące albo produkty o charakterze globalnym, albo prowadzące działalność na wielu rynkach krajowych.

Globalizacja rynku²³⁵ jest więc następstwem otwarcia gospodarek poszczególnych krajów, powstania liberalnych warunków do rozwoju handlu międzynarodowego oraz upodobnienia się wzorców konsumpcji na skutek przepływu informacji i stosowania strategii globalnych. W literaturze przedmiotu²³⁶ wskazuje się wręcz, iż jest to zjawisko nieuchronne, wynikające z następujących przesłanek: rozwoju gospodarczego, a więc wzrostu siły nabywczej ludności; postępu technicznego i organizacyjnego, który ma odzwierciedlenie w innowacyjnym rozwoju komunikacji i transportu; libera-

²³⁴ Por. *Kooperationen, Allianzen und Netzwerke*, red. J. Zentes, B. Swoboda, D. Morschetta, Babler, Wiesbaden 2003, s. 311.

²³⁵ Por. M. Sławińska, *Globalizacja rynku jako determinanta przemian strukturalnych w sektorze handlu*, w: *Strategia konkurencji w handlu detalicznym w warunkach globalizacji rynku*, red. M. Sławińska, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań 2005, s. 11.

²³⁶ J. Dietl, *Wyzwania rynku globalnego dla konkurencyjności polskiego biznesu*, w: *Euromarketing, Koncepcje, strategie, metody*, red. J.W. Wiktor, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Krakowie, Kraków 1999, s. 11.

lizacji, wyrażającej się w swobodnym przepływie produktów, siły roboczej oraz kapitału finansowego i intelektualnego.

Zasadniczą cechą wyróżniającą działania przedsiębiorstw handlowych w skali globalnej jest duża sprawność w tworzeniu odpowiednich warunków nabywania towarów przez konsumentów i handlowej obsługi producentów, osiągnięta dzięki umiejętności przewyższania ograniczeń, jakie stwarzają: skala działalności, przestrzeń i czas. Dlatego, globalizacja rynku stawia przed nimi ogromne wyzwanie, które z jednej strony daje możliwość podejmowania działalności na wielu rynkach geograficznych i standaryzacji działań, w tym włączania do oferty produktów globalnych, z drugiej strony – konieczność uwzględniania różnic regionalnych i rozwoju koncepcji indywidualnego podejścia do klienta. Aspekt globalny działalności handlu jest następstwem strategii ekspansji zagranicznej, stosowanej przez przedsiębiorstwa wielonarodowe.

2.1. Formy organizacyjne handlu

2.1.1. Formy sprzedaży sklepowej

Przedsiębiorstwa handlowe można rozpatrywać uwzględniając podział na przedsiębiorstwa handlu hurtowego i detalicznego, wyróżniające się przede wszystkim:

- a) zakresem asortymentu i wielkością pojedynczej transakcji;
- b) zakresem klientów;
- c) sposobem obsługi klientów;
- d) polityką cen i sposobem zapłaty;
- e) lokalizacją²³⁷.

Biorąc pod uwagę zakres funkcji, jakie ma do spełnienia handel hurtowy, czyli: gromadzenie i przechowywanie zapasów; organizowanie przebiegów towarów; tworzenie asortymentu towarów zorientowanego na ostatecznego nabywcę; dzielenie lub kontrowanie partii dostaw, w literaturze przedmiotu wyróżnia się następujące typy organizacyjne handlu hurtowego²³⁸:

- a) o szerokim asortymencie towarów, nastawione na obsługę jednostek handlu detalicznego;

²³⁷ Por. M. Sławińska, *Zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym*, PWE, Warszawa 2002, s. 46.

²³⁸ Por. J. Dietl, *Handel we współczesnej gospodarce*, PWE, Warszawa 1991, s. 86 i n.

b) specjalistyczne o wąskim i głębokim asortymencie, ukierunkowane na obsługę określonego segmentu rynku (np. farmaceutyczne, stomatologiczne itp.);

c) środków produkcji o szerokim asortymencie – tzw. uniwersalnym (np. artykułów budowlanych);

d) wyspecjalizowane hurtownie środków produkcji, świadczące określone usługi na rzecz swoich odbiorców (np. dostawy z ang. *just in time*) bezpośrednio na plac budowy. Umożliwia to wyłączenie funkcji magazynowania w zaopatrywanych przedsiębiorstwach;

e) *cash and carry*, określane mianem hurtowni samoobsługowych, oferujące szeroki asortyment towarów konsumpcyjnych. Zaopatrują one mniejsze jednostki handlu detalicznego, gastronomii, instytucji. Klienci sami odbierają zakupione towary i płacą za nie gotówką;

f) *rack-jobber* (opiekujący się regałami) – forma bezpośredniej obsługi klientów i oddziaływania na nich poprzez wynajmowanie w handlu detalicznym określonej powierzchni sprzedażowej i prowadzenie działalności na własny rachunek;

g) brokerzy (*brokers*) – pośrednicy pełniący funkcje hurtowe w ograniczonym zakresie. Stanowią oni odmianę agentów handlowych działających za zlecenie zarówno producentów, jak i detalistów. Zajmują się planowaniem, organizowaniem, wykonywaniem, kontrolowaniem działań związanych z dostawą towarów;

h) agenci – coraz częściej przedstawiciele producentów – występujący albo jako agenci przemysłowi (*manufactures agents*) specjalizujący się w działaniu w jednej lub w kilku branżach i reprezentujący kilku producentów na podstawie kontraktów długookresowych, albo jako przedstawiciele handlowi zajmujący się sprzedażą wszystkich produktów zleciennodawcy.

Dopełnieniem prezentacji poszczególnych rodzajów przedsiębiorstw handlowych będzie bardziej szczegółowe przedstawienie zmian strukturalnych zachodzących w handlu detalicznym. Zauważa się tendencję do koncentracji organizacyjno-technicznej na poziomie punktów sprzedaży detalicznej do poziomu sklepów wielkopowierzchniowych. Jej efektem jest eliminacja małych sklepów przez sieci super- i hipermarketów, opartych na międzynarodowym kapitale. W ślad za tym rośnie władza detalistów nad producentami w kanale dystrybucji.

Ponadto, jak wskazuje praktyka gospodarcza, zmiany w sieci handlu detalicznego są silnie związane z rozwojem gospodarczym poszczególnych krajów. W miarę wzrostu poziomu gospodarczego danego kraju występuje, na ogół, zmniejszanie liczby sklepów detalicznych przypadających na 1000 mieszkańców, natomiast wzrasta przeciętna powierzchnia sprzedaży przypadająca na 1 sklep. Mamy doczynienia

z większym stopniem koncentracji w dziedzinie sprzedaży detalicznej, jak również ze zmniejszaniem się udziału w rynku tradycyjnych domów towarowych.

Kolejną, nasilającą się zmianą w handlu detalicznym jest wyodrębnienie trzech zasadniczych grup sklepów o dużej powierzchni²³⁹, jakimi są:

a) samoobsługowe sklepy masowej sprzedaży, w których sprzedaje się standardowy asortyment artykułów. Zalicza się do nich hipermarkety (od 2500 m² powierzchni sprzedaży), supermarkety (400-2499 m²), większą część sklepów dyskontowych (tzn. domy dyskontowe), a także wielkopowierzchniowe sklepy z różnymi towarami (określane mianem *variety stores*, od 600 m² powierzchni sprzedażowej) i tzw. samoobsługowe domy towarowe (od 2000 m²);

b) sklepy wielodziałowe, w których asortyment towarów zbliżony jest do uniwersalnego. Stanowią je domy towarowe (od 2000 m²), a także pochodne rodzaje sklepów kwalifikowane jako domy handlowe (od 600 m²);

c) sklepy specjalizacji problemowej o kompleksowym asortymencie artykułów (na ogół pozbawionych artykułów żywnościowych), zaspokajające potrzeby określonej grupy lub kategorii nabywców bądź określonego rodzaju potrzeb, nazywane również domami handlowymi (od 600 m²).

Należy zgodzić się z twierdzeniem, iż w handlu mamy do czynienia z rewolucją technologiczną. Jej wyrazem jest dynamiczny rozwój systemów komputerowych, systemów telekomunikacyjnych oraz technologii i technik z dziedziny logistyki²⁴⁰. W rezultacie, korzystając z rewolucji technologicznej na poziomie logistyki dystrybucji, daje się zauważyć następujące implikacje: wprowadzane są scentralizowane systemy dystrybucji (tzw. centra dystrybucji)²⁴¹. Detaliści zwiększają kontrolę nad dystrybucją wtórną poprzez kierowanie większej części swoich dostaw przez centra dystrybucji²⁴². Ponadto, stosuje się koncepcję *quick response*, której celem jest skrócenie czasu cykli i dostarczanie mniejszych partii produktów z większą częstotliwością; dotyczy to zarówno relacji wewnętrznych (między centrum dystrybucji a punktem sprzedaży), jak i relacji zewnętrznych z dostawcami²⁴³. Wprowadza się zarządzanie łańcuchem dostaw, a także strategię efektywnej reakcji na potrzeby klienta. Z kolei, urzeczywistnie-

²³⁹ Por. E. Maleszyk, *Sieci handlowe jako przejaw koncentracji w handlu wewnętrznym*, Handel Wewnętrzny-Marketing-Rynek-Przedsiębiorstwo, nr 1, 2000, s. 23-24.

²⁴⁰ Por. M.A. Zarzycka, *Tendencje w dystrybucji międzynarodowej*, Marketing i Rynek, nr 2, 2002, s. 12.

²⁴¹ Por. S. Abt, *Centra dystrybucji a infrastruktura*, Logistyka i Jakość, nr 1, 2001, s. 39.

²⁴² Por. B. Rzeczyński, *Trendy i strategie w logistyce 2000. Część 2. – Nowe wyzwania logistyki*, Logistyka, nr 2, 2001, s. 21 i n.

²⁴³ Por. S. Abt, *Logistyka a systemy logistyczne*, Logistyka i Jakość, nr 1, 2000, s. 9.

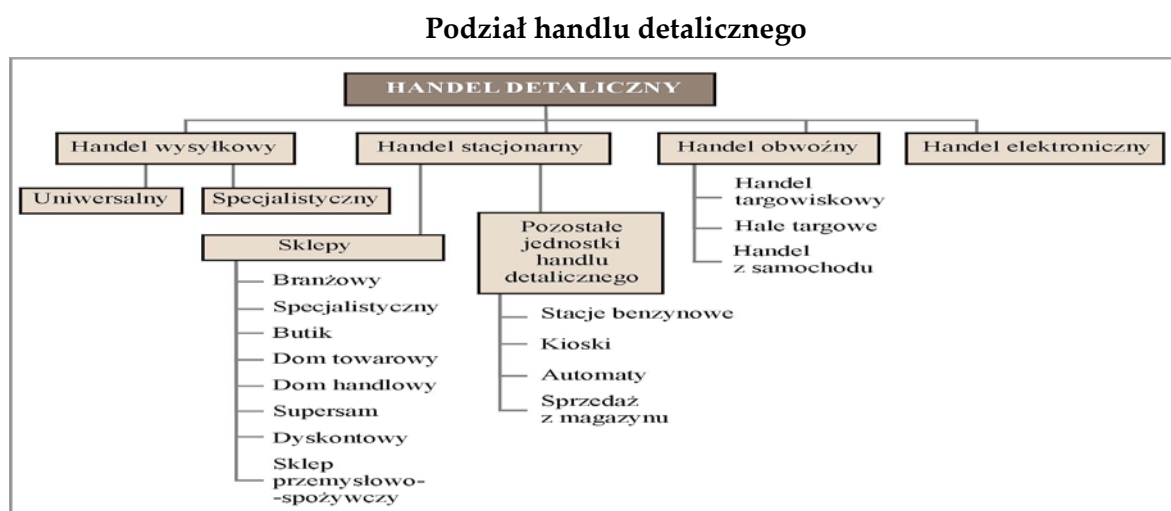
nie systemu dostaw *just in time* – dostawy co do dnia, a nawet godziny – uwzględnia zapotrzebowanie nabywcy²⁴⁴.

Warto również wspomnieć o bezpośrednim skutku globalizacji. W sektorze handlu poprzez zwiększanie się liczby przedsiębiorstw podejmujących działalność w skali międzynarodowej następuje wyraźny wzrost internacjonalizacji²⁴⁵ działalności.

Bazując na obowiązującej w Polsce klasyfikacji w sprawozdawczości statystycznej w handlu, do sklepów wielkopowierzchniowych zalicza się sklepy powyżej 400 m² sali sprzedażowej, to jest supersamy (supermarkety), domy towarowe i handlowe oraz inne sklepy wielobranżowe, branżowe i wyspecjalizowane, dysponujące co najmniej taką powierzchnią. W ramach tej grupy funkcjonują również hipermarkety i domy dyskontowe nieobjęte sprawozdawczością statystyczną oraz samoobsługowe domy handlowe oferujące najczęściej problemowy zestaw towarów typu „Zrób to sam”, „Dom i ogród”, mylnie określane mianem supermarketów/hipermarketów branżowych. Sugeruje się nazwę supersklep (sklep specjalistyczny).

W literaturze przedmiotu²⁴⁶, w ramach handlu detalicznego wyróżnia się jeszcze sklepy detaliczne, pozasklepową działalność detaliczną i organizacje sprzedawców detalicznych, co ilustruje rysunek 12.

Rysunek 12



Źródło: M. Sławińska, *Zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2002, s. 50.

²⁴⁴ Por. *Logistyka dystrybucji*, praca zbiorowa pod red. K. Rutkowskiego, Difin, Warszawa 2001, s. 57-58.

²⁴⁵ Zdaniem autorki, przedsiębiorstwa funkcjonujące w warunkach globalizacji gospodarki światowej powinny efektywnie wykorzystywać wszystkie istniejące możliwości, jakie stwarzają procesy globalizacyjne oraz postęp technologiczny. Wejście na rynki zagraniczne przyczynia się do poprawy pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa i umacnia jej proces internacjonalizacji. Ponadto, przedsiębiorstwo handlowe działa w warunkach większej zmienności i burzliwości. Zmienność ta polega przede wszystkim na przewadze popytu nad podażą, rosnącej liczbie konkurentów krajowych i zagranicznych, zmianie zachowań konsumentów oraz rosnącym znaczeniu informacji. Charakterystyczna dla globalizacji zmienność otoczenia wymusza na przedsiębiorstwach elastyczność działania, m.in. tworzenia układów sieciowych.

²⁴⁶ Tamże, s. 22-24.

Kierując się logiką wyводу, konieczne jest przedstawienie aspektów związanych z rozróżnieniem poszczególnych kategorii sklepów detalicznych, wśród których wyróżnia się:

a) sklepy specjalistyczne, zajmujące się sprzedażą głębokiego asortymentu w ramach wąskiej linii produktów. Zapewniają one fachową, aktywną obsługę, usługi doradcze, gwarancyjne, kredytowe itp.;

b) domy towarowe, będące połączeniem sprzedaży popularnych artykułów spożywczych i gospodarstwa domowego, odzieży, obuwia, tekstyliów, mebli, sprzętu AGD i RTV w ramach wielkopowierzchniowych placówek handlowych. Ich cechą charakterystyczną są: szeroki asortyment produktów, wielkość skali działania i posiadanie własnych znaków towarowych;

c) supermarkety, duże (zwykle o powierzchni powyżej 2000 m²), tanie, niskomarżowe sklepy samoobsługowe, oferujące swoim klientom artykuły spożywcze oraz artykuły przemysłowe przydatne w gospodarstwach domowych. Są ukierunkowane na masowych klientów, a ich lokalizacja ma zapewnić mieszkańcom wygodę zakupów;

d) hipermarkety, wielkopowierzchniowe sklepy samoobsługowe o powierzchni około 9000 m², oferujące szeroki asortyment codziennego, okresowego i epizodycznego zakupu w ramach wszystkich branż. Charakteryzują się niskimi cenami, licznymi dodatkowymi usługami, bezpłatnym parkingiem;

e) sklepy z artykułami codziennego użytku, małe, zlokalizowane w osiedlach mieszkaniowych. Zajmują się sprzedażą najpotrzebniejszych produktów w niezbyt szerokim i głębokim asortymencie w stosunkowo wysokich cenach;

f) sklepy dyskontowe, sprzedające standardowe artykuły po obniżonych cenach, akceptując niższe marże, w zamian realizujące większą sprzedaż. Charakteryzują się minimalnym wyposażeniem i nielicznym personelem, zajmującym się głównie inkasem i uzupełnianiem zapasów w sali sprzedaży.

W praktyce, niezależnie od przyjętego kryterium, można wyróżnić organizacje sprzedawców detalicznych powstające w wyniku pionowego lub poziomego procesu powiązań kooperacyjnych i wskazać na:

a) sieci sklepów, obejmujące co najmniej dwie placówki należące do wspólnego właściciela, zarządzane centralnie i prowadzące podobny asortyment;

b) sieci niezależnych sklepów, najczęściej sponsorowane przez hurtownika, prowadzące wspólną politykę zakupów i sprzedaży, w tym także kooperatywy, składające się z niezależnych detalistów i centrali dokonującej zakupu towarów;

c) spółdzielnie konsumentów, w których właścicielem są klienci (np. mieszkańcy danej okolicy tworzący własny sklep);

d) konglomeraty handlowe, jako forma korporacji łącząca zróżnicowane branże, posiadające wspólnego właściciela. Charakteryzują się znaczną integracją w dziedzinie dystrybucji i zarządzania.

2.1.2. Formy sprzedaży pozasklepowej

Omawiając zagadnienia dotyczące sprzedaży detalicznej, nie sposób pominąć kwestii formy pozasklepowej, której odmianą jest:

a) sprzedaż bezpośrednia, polegająca na odwiedzaniu potencjalnych klientów w ich domach lub instytucjach przez agentów przedsiębiorstwa prezentujących swój towar, próbki czy katalogi. Przy tej formie sprzedaży nie wymaga się inwestowania w promocję i sieć dystrybucji, natomiast wypłaca wysokie prowizje agentom, od działań których zależą obroty, a także ponosi wysokie koszty związane z ich zatrudnieniem, szkoleniem i motywowaniem;

b) automaty do sprzedaży, pozwalające na sprzedaż całej gamy towarów codziennego użytku (np. papierosów, napojów, płyt, biletów itp.). Z uwagi na wysoki koszt obsługi automatów, ta forma sprzedaży jest stosunkowo droga, a ceny produktów znacznie wyższe niż w sklepach;

c) sprzedaż wysyłkowa, polegająca na oferowaniu towarów za pośrednictwem katalogów, prospektów, rozmów telefonicznych, czy promocji prasowej, telewizyjnej, radiowej bądź kinowej. Stanowią one źródło informacji i podstawę dokonywania zamówień na wybrane produkty, otrzymywane po uregulowaniu należności za pośrednictwem poczty lub jednostki transportowo-spedycyjnej.

Przyjmując za kryterium lokalizację, tzn. związanie danej jednostki z określonym miejscem, rozróżniamy następujące typy przedsiębiorstw handlu detalicznego: wysyłkowy, stacjonarny, obwoźny oraz elektroniczny.

Handel elektroniczny jest jednym z elementów gospodarki elektronicznej, polegającej na prowadzeniu sprzedaży detalicznej za pośrednictwem sieci, w której konsument – po znalezieniu się w wirtualnym sklepie – może obejrzeć towary ułożone na regałach według rodzaju i kategorii, przejrzeć kolorowe zdjęcia produktów i uzyskać ich charakterystykę²⁴⁷. J. Oleński²⁴⁸ nazywa rynek elektroniczny systemem lub kom-

²⁴⁷ Por. U. Kłosiewicz-Górecka, *Monitoring rynkowy, jako źródło informacji dla polityki handlowej*, Handel Wewnętrzny-Marketing-Rynek-Przedsiębiorstwo, nr 4-5, 2001, s. 15.

²⁴⁸ Por. T. Kulisiewicz, *Elektroniczna gospodarka i informacja*, Teleinfo, nr 2, 2000, s. 40.

pleksem systemów informatyczno-telekomunikacyjnych, służącym do realizacji transakcji kupna-sprzedaży wyrobów i usług w danej branży. W swoich rozważaniach posuwa się również dalej i nazywa to segmentem gospodarki globalnej. Na elektronicznym rynku łatwiej, szybciej i taniej zbiera się informacje o danym produkcie, ponieważ nie ma konieczności fizycznego docierania do sprzedawcy²⁴⁹.

Elementem wspierającym jest witryna WWW (*world wide web*), która jest znacznie tańsza, nie wymaga posiadania magazynów, wystarczy miejsce na serwerze. Sprzedaż przez Internet²⁵⁰ może być znacznie korzystniejsza, ponieważ znajdujące się w sieci specjalne portale oferują na swoich stronach narzędzia przeszukujące niezmierzone zasoby WWW w celu odnalezienia najtańszego oferenta²⁵¹.

Przy okazji warto bliżej zapoznać się z rozwiązaniami handlu elektronicznego, uwzględniając różnych partnerów transakcji, w wyniku czego wyróżnia się następujące systemy²⁵²:

a) *business to business* (B2B)²⁵³, polegający na transakcjach²⁵⁴ zawieranych pomiędzy przedsiębiorstwami przez Internet. Czynnikiem skłaniającymi przedsiębiorstwa do zaangażowania się w takie przedsięwzięcia są: dążenie do redukcji kosztów trans-

²⁴⁹ Por. U. Maciejczuk, M. Zimnoch, *Internet a przyszłość biznesu*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 1, 2001, s. 59.

²⁵⁰ Por. M. Moroz, *E-biznes jako czynnik kształtujący konkurencyjność małych i średnich przedsiębiorstw*, *Organizacja i Kierowanie*, nr 2, 2003, s. 54.

²⁵¹ Szerzej na temat handlu elektronicznego piszą m.in.: S. Karbarczyk, *Biznes elektroniczny – zarabiam w Internecie*, *Boss-Gospodarka*, nr 3, 1999; *Internet w dystrybucji XXI wieku. Nisza rynkowa, czy dominująca forma sprzedaży?*, *Życie Handlowe*, marzec 2000; P. Dura, *Nadzieje e-logistyki*, *Raport Computerworld*, marzec 2000; W. Chmielarz, *Handel elektroniczny nie tylko w gospodarce wirtualnej*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2001; A. Sznajder, *Marketing wirtualny*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków 2000.

²⁵² Wspierając się doświadczeniami krajów członkowskich UE w zakresie handlu elektronicznego, wspólnota europejska uregulowała handel elektroniczny od strony prawnej w postaci dyrektywy z 8 czerwca 2000 roku. Dyrektywa 2000/31 Parlamentu i Rady Europejskiej z 8 czerwca 2000 r., JOCE 17 lipca 2000, Nr L.178/1. Zgodnie z nią handel elektroniczny to każda dostarczona usługa na odległość, dokonana za pomocą urządzenia do elektronicznego przekazu informacji i przechowywania danych, na indywidualne zamówienie odbiorcy usługi. Umowa sprzedaży elektronicznej przyjmuje postać umowy, jaką zwiera się w wypadku sprzedaży na odległość. Oferta sprzedaży elektronicznej, kierowana do konsumenta, musi spełniać określone zasady: winna być przedstawiona w sposób jasny, zrozumiały, bez dwuznaczności dla konsumenta; powinna zawierać charakterystykę produktu lub usługi, wskazując przy tym na cenę, sposób płatności, formę dostawy, a także dawać prawo do odwołania zamówienia; powinna precyzować adres dostawcy, warunki usług po sprzedaży, zasady ewentualnego odwołania zamówienia.

²⁵³ Por. A. Januszewski, *Gospodarka elektroniczna – firmy elektronicznego biznesu*, *Przegląd Organizacji*, nr 3, 2001, s. 33.

²⁵⁴ Najbardziej rozpowszechnione systemy transakcji handlowej za pośrednictwem Internetu to: *Cyber Cash* (CC) – bezpieczna realizacja transakcji w otwartej sieci komputerowej Internetu, połączonej z zamkniętą siecią bankową. *Check Free* (CF) – płatność realizowana jest za pomocą kart kredytowych; użytkownik przesyła informację o płatności do CF za pomocą telefonu lub komputera wyposażonego w modem; CF przesyła sprzedawcy przelew poprzez *US Federal Reserve* lub *System Master Card RPS*. *Digi Cash* (DC) – nabywca dokonuje płatności firmom honorującym ten system, przysyłając pieniądze do DC banku, za pomocą karty kredytowej lub bankomatu, bank przysyła użytkownikowi za pomocą e-maila zakodowaną wiadomość z 64-bitowym numerem, za który nabywca płaci określoną kwotę. Więcej na ten temat pisze: M. Dolińska, *Zastosowanie Internetu w marketingu*, *Przegląd Organizacji*, nr 6, 2000; M. Kasperek, *Elektroniczne systemy transakcyjne*, *Gospodarka Materiałowa i Logistyka*, nr 7-8, 1999; www.digicash.com.

akcji; chęć poprawy jakości obsługi klienta; presja dużych jednostek do włączenia wszystkich dostawców w gospodarkę elektroniczną, co jest traktowane jako konieczny warunek do dalszej współpracy;

b) *business to consumer* (B2C)²⁵⁵, zorientowany na szeroką grupę odbiorców publicznych. W ramach rozwiązania B2C²⁵⁶ powstają sklepy internetowe dla indywidualnych klientów, umożliwiające składanie zamówień oraz dokonywanie zakupów, za którą płatność dokonywana jest rzeczywistym pieniądzem przy odbiorze lub pieniądzem elektronicznym po potwierdzeniu przyjęcia zamówienia;

c) *consumer to business* (C2B), relacja odwrotna względem poprzedniego układu. Stroną aktywną jest konsument, który pragnie uzyskać od organizacji biznesowych informacje na interesujący go temat²⁵⁷. Z układem takim mamy do czynienia podczas poszukiwania przez konsumenta najbardziej korzystnej oferty zakupu określonego dobra (np. samochodu, domu, czy miejsca na wypoczynek);

d) *consumer to consumer* (C2C), polegający na bezpośredniej komunikacji konsumentów. Dzieje się tak m.in. podczas działalności w organizacjach ochrony konsumentów lub tworzenia aliansów w celu prowadzenia wspólnej polityki względem organizacji biznesowych;

e) *business to nobusiness* (B2NB), w tej sytuacji świat elektronicznej gospodarki wiąże się ze swoim otoczeniem. Istnieje bowiem w tym układzie komunikacja organizacji biznesowej z uczelniami, fundacjami typu *non-profit*, organizacjami religijnymi, społecznymi, samorządowymi, rządowymi, administracją publiczną;

f) *business to government* (B2G) a także *government to business* (G2B), stanowiąca platformę współpracy między przedsiębiorstwami a administracją rządową, samorządową i odwrotnie.

Praktyka gospodarcza wskazuje, że rozwój technologii informacyjnej i jednorodnych technik komunikowania się umożliwia powstawanie organizacji wirtualnych, które czasowo tworzą sieć niezależnych przedsiębiorstw – dostawców, klientów, a nawet wcześniejszych konkurentów – połączonych technologią informatyczno-komunikacyjną w celu współdzielenia umiejętności i kosztów dostępu do nowych rynków²⁵⁸. Cechą tych organizacji jest określony czas ich istnienia – znikają po zrealizowaniu zadań²⁵⁹.

²⁵⁵ Por. *Belles perspectives pour le commerce électronique*, Le Figaro Économique, z 16 czerwca 2000 roku.

²⁵⁶ Por. A. Wawrzczyk A. Tokaj-Krzewska, *E-gospodarka. Poradnik przedsiębiorcy*, w: www.pro-europa.pl.

²⁵⁷ Por. J. Kisielnicki, *Zarządzanie informacją, czyli rozważania na temat czy powstaje nowa szkoła w naukach organizacji i zarządzania?*, Organizacja i Kierowanie, nr 4, 2002, s. 131.

²⁵⁸ Szerzej na ten temat pisze m.in.: D.T. Dziuba, *Infrastruktura informacyjna przedsiębiorstwa w warunkach technologii pracy zdalnej*, w: *Procesy i systemy informacyjne w środowisku wirtualnym. Studia informatyki gospodarczej*, red. J. Oleński, Katedra Informatyki Gospodarczej i Analiz Ekonomicznych, Wydział Nauk Ekonomicznych

Warto jednak podkreślić, że rozwój organizacji wirtualnych niesie określone korzyści²⁶⁰, do których należy zaliczyć: rosnące zyski i udział w nich wszystkich uczestników sieci; efekt synergiczny wynikający z korzyści skali i obszaru działalności sieci; niższe koszty stałe niż w strukturach hierarchicznych; decentralizacja zarządzania; zwiększona elastyczność działalności; wyższa specjalizacja przynosząca większe efekty z realizowanej pracy; uczenie się od innych, koncentracja na wiedzy i jej rozwoju; możliwość wspólnego opanowywania nisz rynkowych (wyższe marże, niższa konkurencja), poszerzanie istniejących rynków; interakcje i partnerstwo pomiędzy współpracownikami w organizacji wirtualnej oraz powiązania z klientami w długim czasie; decentralizację w sieci wzmacniającą inicjatywę, wysiłki, innowacje współpracowników, szybką reakcję na zmiany na rynkach, dużą elastyczność w dostosowaniu się do nich, wzrost wartości rynkowej uczestników organizacji wirtualnych; wzrost elastyczności zarządzania; multimedialne wspomaganie działań marketingowych oraz procesu sprzedaży, skracanie cyklu wprowadzania produktów na rynek; przekroczenie granicy przestrzeni i czasu w tworzeniu sieci dostawców usług ponad barierami państwowymi, socjokulturowymi. Istotną ich wadą jest wiarygodność instytucji, której nie można zlokalizować w „realnym świecie”, a także brak systemu rekomendacji lub ubezpieczeń dla rynku wirtualnego.

Dopełnieniem handlu wirtualnego, realizowanego za pośrednictwem tradycyjnych komputerów, określanego coraz częściej przedrostkiem „e-”, jest zastępowanie go przedrostkiem „m-” (np. m-banking, m-biznes, m-handel). Skrót ten (od ang. *mobile* – przenośny) oznacza zakupy dokonywane za pośrednictwem urządzeń przenośnych, czyli telefonów komórkowych i palmtopów (małych podręcznych komputerów). W celu zrealizowania „przenośnej” transakcji w sklepie internetowym wymagane jest posiadanie telefonu komórkowego, palmtopa (lub komputera z oprogramowaniem) oraz tzw. *gateway* (rodzaj infostrady służącej do przekazywania danych)²⁶¹. Transakcje mogą być realizowane dzięki WAP (*Wireless Application Protocol*), a także za pomocą SMS-ów.

Zaprezentowany wykaz form obrazuje bogactwo dróg docierania do nabywców indywidualnych, jak też wskazuje na rangę i znaczenie, jakie w działalności handlu

Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa 2000 oraz A. Herman, A. Szablewski, *Orientacja na wzrost wartości współczesnego przedsiębiorstwa*, w: Zarządzanie wartością firmy, red. A. Herman, A. Szablewski, Oltext, Warszawa 1999.

²⁵⁹ Por. A. Polak, *Controlling w wirtualnych organizacjach*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 1, 2004, s. 24.

²⁶⁰ Por. M. Bednarczyk, *Organizacja i zarządzanie przedsiębiorstwem wirtualnym*, w: *Przedsiębiorstwo przyszłości*, red. W.M. Grudzewski, I.K. Hejduk, Difin, Warszawa 2000; W.G. Carr, *Being Virtual: Character and the New Economy*, *Harvard Business Review*, May-June 1999, s. 181-186; M. Dolińska, *Działalność organizacji wirtualnych w sieci powiązań*, *Organizacja i Kierowanie*, nr 1, 2002, s. 17-29.

²⁶¹ Por. *Bezprzewodowy handel*, *Handel*, nr 5, 2001, s. 42.

odgrywają potrzeby indywidualnych nabywców w zakresie świadczenia usług handlowych.

2.2. Przedsiębiorstwo wielonarodowe

Zjawisko globalizacji handlu nieodzownie łączy się z powstaniem koncernów handlowych i ich ekspansją na rynki zagraniczne. Wynika to z otwarcia gospodarek poszczególnych krajów, jak również wyczerpania się możliwości szans dalszego rozwoju na rynkach krajowych, upodabniania się wzorców spożycia i powstawania wielkich, homogenicznych segmentów klientów o zbliżonych oczekiwaniach co do produktów, warunków ich sprzedaży, sposobów promowania oraz rewolucji elektronicznej, otwierającej nowe możliwości tworzenia sprawnych i skutecznych systemów informacyjnych²⁶².

W literaturze przedmiotu wskazuje się, że przedsiębiorstwo wielonarodowe (z ang. *multinational enterprise* – MNE²⁶³) jest to organizacja będąca właścicielem przedsiębiorstw lub kontrolująca działalność gospodarczą w więcej niż jednym kraju.

Należałoby się zgodzić z twierdzeniem S. Kasiewicza²⁶⁴, który proponuje atrybutową definicję globalnego przedsiębiorstwa. Według tegoż autora, funkcjonuje ono na trzech głównych rynkach: europejskim, amerykańskim i azjatyckim (tzw. triada); posiada strategię globalną (misja, klienci, produkty, systemy dystrybucji); potencjał produkcyjny tworzy sieć produkcyjną; posiada i wykorzystuje kluczowe zasoby czynników produkcji; kieruje się perspektywą globalną; dysponuje infrastrukturą informacyjną dostosowaną do działalności w skali globalnej; podejmuje decyzje menedżerskie z perspektywy globalnej; tworzy nowe struktury, mechanizmy koordynacji i integracji, dostosowane do występujących różnic społecznych, kulturowych i politycznych na rynkach, na których działa.

Nie wnikając w kwestie zaprezentowanych poszczególnych definicji, można powiedzieć, że transnarodowa korporacja²⁶⁵ to jest takie przedsiębiorstwo, które tworzy łańcuch zaopatrzenia, sprzedaży, organizowania kapitału, miejsc produkcji i montażu na globalnym rynku, zgodnie z wymogiem efektywności.

²⁶² Por. M. Sławińska, *Procesy globalizacji a strategie internacjonalizacji w handlu detalicznym*, s. 6.

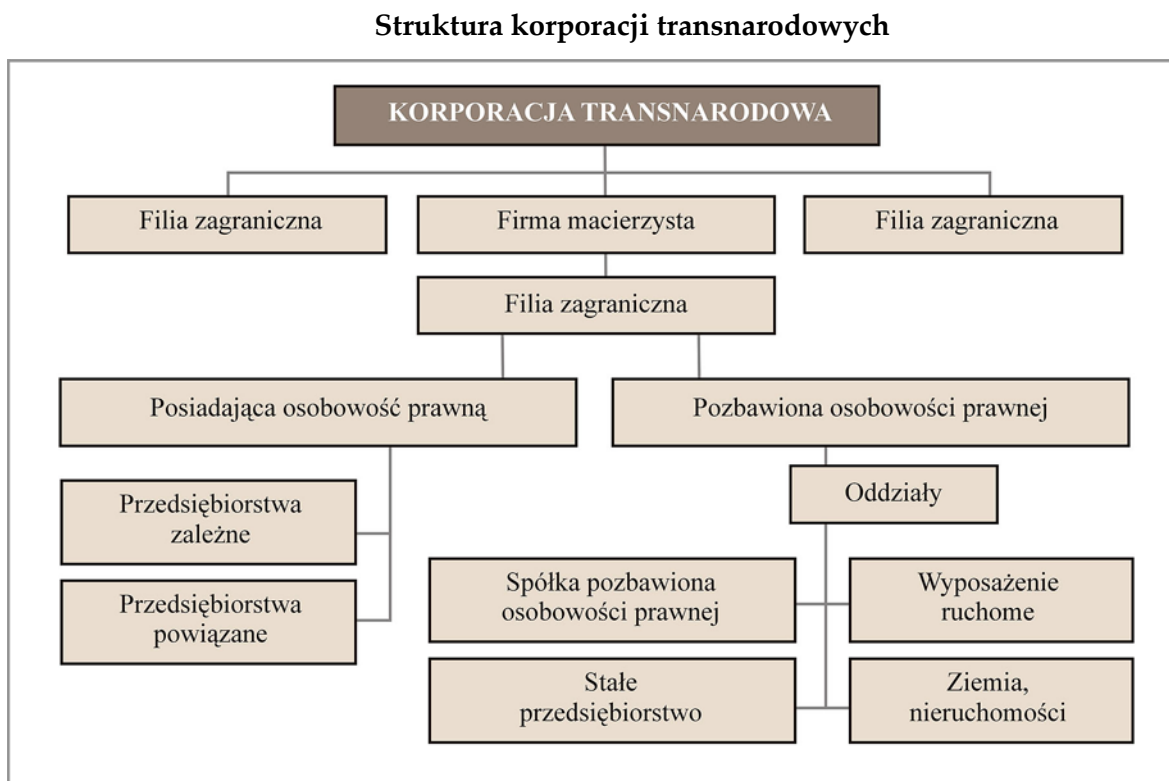
²⁶³ Przedsiębiorstwo wielonarodowe (firma wielonarodowa) jest wiernym tłumaczeniem na język polski angielskiej nazwy *multinational enterprise*. W polskiej literaturze monograficznej używa się również w podobnym znaczeniu pojęć: firma transnarodowa, międzynarodowa, ponadnarodowa lub globalna.

²⁶⁴ Por. S. Kasiewicz, *Globalizacja przedsiębiorstwo polskie dylematy*, Instytut Funkcjonowania Gospodarki Narodowej SGH, Warszawa 2003, s. 63-64.

²⁶⁵ Por. V. Forindarajan, A. Gupta, *Analysis of the Emerging Global*, *European Management Journal*, nr 3, 2000.

Na uwagę zasługuje struktura przedsiębiorstw wielonarodowych, która została przedstawiona na rysunku 13.

Rysunek 13



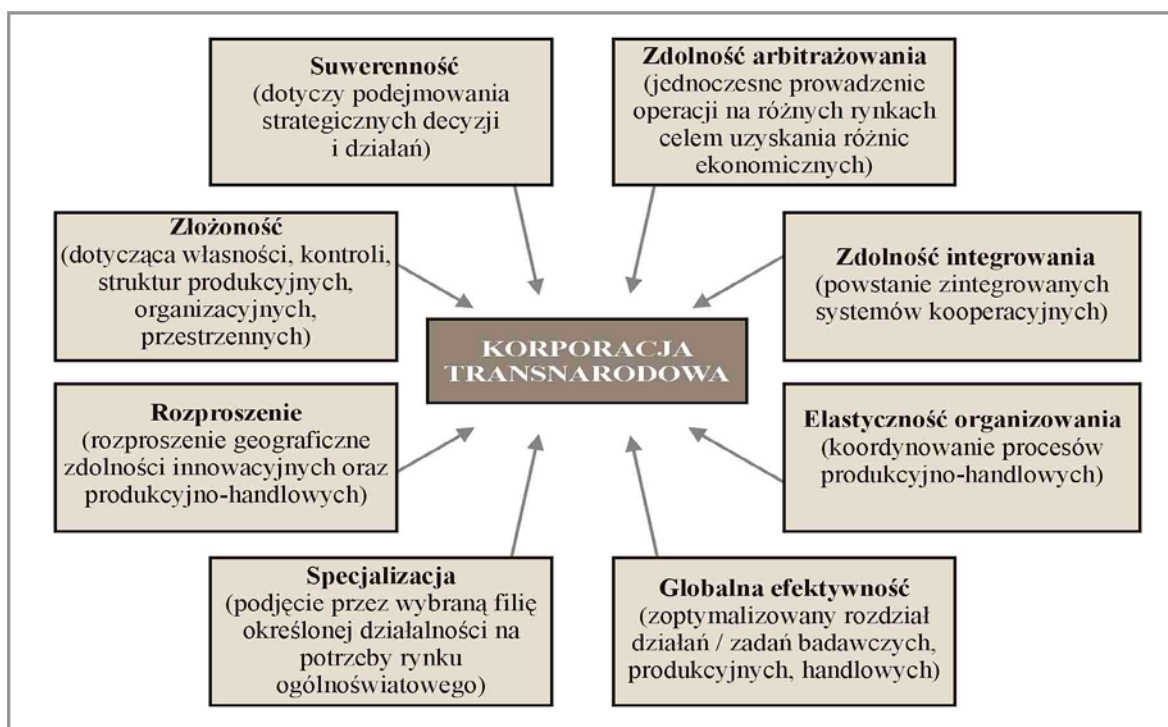
Źródło: opracowanie własne na podstawie *World Investment Report 2002 Transnational Corporations and Export Competitiveness*, UN, Nowy Jork – Genewa 2002, s. 291.

Korporacja transnarodowa składa się zazwyczaj z jednostki centralnej, zwanej przedsiębiorstwem – matką (często, choć nie zawsze, ma ona siedzibę w kraju pochodzenia przedsiębiorstwa), oraz filii, czyli przedsiębiorstw – córek, zlokalizowanych w różnych krajach. Jednostka centralna decyduje o najważniejszych kwestiach z punktu widzenia całego przedsiębiorstwa. Podejmuje decyzje finansowe, wybiera strategię działania i kontroluje filię. Rozrastanie się przedsiębiorstwa wielonarodowego, poprzez włączanie nowych jednostek organizacyjnych, określa się mianem integracji korporacyjnej²⁶⁶.

Celowe staje się więc przedstawienie atrybutów organizacji globalnych aby przybliżyć działania na etapie zaangażowania w ogólnoswiatowej skali, co ilustruje rysunek 14.

²⁶⁶ Por. A. Zorska, *Ku globalizacji*, s. 20.

Cechy charakteryzujące działalność korporacji transnarodowych



Źródło: opracowanie własne na podstawie A. Rzepka, *Globalizacja – istota i podstawowe jej przejawy*, Wyższa Szkoła Humanistyczno-Przyrodnicza w Sandomierzu, Sandomierz 2002, s. 7.

Analizując rynek światowy, trudno jednoznacznie stwierdzić, czy tworzą je różnorodne rynki narodowe oraz międzynarodowe, czy powstaje rynek globalny. Niewątpliwie, towarzyszy temu ekspansja przedsiębiorstw wielonarodowych, które przyjmują formę fuzji, przejęć, jak również umów kooperacyjnych, a także negocjacji i porozumień (alianсів strategicznych) zawieranych pomiędzy poszczególnymi przedsiębiorstwami wielonarodowymi. Oznacza to korzyści i zagrożenia dla wielu krajów, a napływ bezpośrednich inwestycji zagranicznych jest szansą na rozwój i postęp.

Przewaga konkurencyjnych transnarodowych korporacji oraz związana z tym zwiększająca się efektywność wynika przede wszystkim z wykorzystania informatyki i rozbudowanej sieci filii, co umożliwia optymalizowanie struktury czynników produkcji zgodnie z warunkami globalnego rynku. Dlatego, są one przygotowane do wyszukiwania i wykorzystywania w swojej działalności różnicy cen, kursów i podatków. Wykorzystanie w działalności różnicy cen między rynkami, tak czynników produkcji, jak i miejsc zbytu, umożliwia realizację nadwyżki ekonomicznej w wyniku tzw. arbitrażu. Ponadto, przedsiębiorstwa te lepiej rozpoznają koszty organizacji produkcji i koszty zleceń, co przejawia się zdolnością do racjonalizacji istniejącego dylematu: kupować i zamawiać, a może korzystać z oferty rynku i ponosić koszty transakcyjne,

czy też obniżać koszty przez organizowanie własnej działalności produkcyjnej lub usługowej.

Szeroki dostęp do informacji rynkowej pozwala na wyłączenie ze struktury produkcyjnej przedsiębiorstw i zlecenie ich wyspecjalizowanym organizacjom nie tylko w kraju, ale na całym rynku globalnym (*outsourcing*). Przewaga konkurencyjna korporacji transnarodowych wynika również ze zdolności do rezygnacji z wykorzystywania własnych zasobów na rzecz realizacji funkcji organizacyjnej. Koordynując działalność produkcyjno-handlową na globalnym rynku, wykorzystują one przy tym obcą własność zasobów.

Zróznicowany poziom rozwoju i zdolności do zastosowania nowych warunków, jakie niesie globalizacja, powoduje, że wiele krajów, w tym wiele przedsiębiorstw, nie jest w stanie ze sobą konkurować, z uwagi na brak wspólnych płaszczyzn współzawodnictwa. Można zauważyć, że gospodarka światowa wyraźnie dzieli się na gospodarkę wstępującą, a więc gospodarkę transnarodowych korporacji i innych przedsiębiorstw międzynarodowych, oraz na gospodarkę pozostałych przedsiębiorstw, które funkcjonują na mniej ważnych rynkach, albo podmiotów, którym przypisuje się rolę poddostawców i podwykonawców transnarodowych korporacji. Z kolei, równie ważne jest to, że dominujący udział podmiotów globalnych w światowych przepływach towarów, zagranicznych inwestycjach bezpośrednich oraz procesach integracyjnych implikuje pozytywny wpływ²⁶⁷ na rosnące umiędzynarodowienie działalności gospodarczej na świecie.

Należy dodać, że następstwem kompleksowych przemian może być ewolucja modelu umiędzynarodowienia przedsiębiorstw. Tradycyjny model internacjonalizacji, polegający na długookresowym, stopniowym i sekwencyjnym zaangażowaniu przedsiębiorstw za granicą, staje się nieco przestarzały. Z kolei, w ewoluującym modelu rysuje się kilka wariantów zmian. Jednym byłby wariant zbliżony do tradycyjnego, lecz o silnym przyspieszeniu, wysokiej informatyzacji, innowacyjności, specjalizacji i kooperacji (również z przedsiębiorstwem wielonarodowym). Drugi może polegać na tzw. internacjonalizacji pośredniej, polegającej na intensywnej współpracy w kraju z filiami przedsiębiorstw wielonarodowych. Trzeci wariant byłby zbliżony do rozwoju mikrokorporacji.

²⁶⁷ Do głównych korzyści z ponadnarodowej działalności wymienia się: bieżącą, praktyczną znajomość gospodarowania w różnych miejscach świata; śledzenie idei, wynalazków, badań prowadzonych w różnych krajach, co odbywa się poprzez kontakty filii zagranicznych przedsiębiorstw wielonarodowych z placówkami badawczymi w krajach goszczących; zdolność współpracy i komunikacji pracowników firm globalnych z różnymi krajami umożliwiającą wykorzystanie umiejętności charakterystycznych dla różnych kręgów kulturowych; dostęp do informacji wykraczającej poza dane dostępne w jednym kraju.

2.3. Międzynarodowe sieci przedsiębiorstw handlowych

Międzynarodowe sieci handlowe stały się aktywnym uczestnikiem procesów internacjonalizacji i globalizacji światowej gospodarki. W polskiej literaturze marketingowej nie przywiązuje się najczęściej wagi do ich precyzyjnego definiowania i klasyfikacji. W zależności od zakresu ekspansji międzynarodowej przedsiębiorstw handlowych mówi się o międzynarodowych²⁶⁸, transnarodowych²⁶⁹ i globalnych²⁷⁰ koncernach handlowych, działających w formie mniej lub bardziej rozległych sieci.

Według M. Sławińskiej²⁷¹ wyróżniają je, w porównaniu z sieciami występującymi w innych sektorach gospodarki, następujące cechy:

- a) wysoki stopień podporządkowania prowadzonej działalności handlowej specyfice rynku lokalnego;
- b) centralizacja zaopatrzenia i zarządzania finansami na poziomie koncernu i decentralizacja funkcji sprzedaży na szczeblu rynków krajowych lub lokalnych;
- c) dostosowanie asortymentu sprzedawanych towarów do lokalnego popytu.

Warto jednak podkreślić, że owo rozróżnienie międzynarodowych sieci handlowych w Polsce, na tle innych krajów ma nieznacznie odmienny charakter, co podkreśla E. Helfferich, M. Hinfelaar i H. Kasper²⁷², rozróżniając, oprócz wspomnianych już wcześniej sieci, wielonarodowe koncerny handlowe.

Łatwo zauważyć, że klasyfikacja ta nie jest wystarczająco ostra i może prowadzić do różnej oceny tych samych przedsiębiorstw²⁷³. Oczywiście, w praktyce nie ma to istotnego znaczenia – może jedynie sprawiać trudności metodyczne analitykom zajmującym się badaniem procesów internacjonalizacji i globalizacji w zakresie dystrybucji.

W ostatnich latach szczególnie dynamicznie rozwijają się sieci handlowe wykorzystujące *franchising*. Jest to jedna z metod współpracy gospodarczej, przynosząca korzyści zarówno dla franchisobiorcy, jak i franchisodawcy²⁷⁴. Charakteryzuje się ona

²⁶⁸ Działają na obszarze więcej niż jednego kraju.

²⁶⁹ Działają na obszarze wielu krajów jednego lub więcej kontynentów i co najmniej dwóch stref kulturowych.

²⁷⁰ Działają na wielu rynkach krajowych, na dwóch lub więcej kontynentach.

²⁷¹ Por. M. Sławińska, *Internacjonalizacja handlu detalicznego w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, w: Euromarketing. Przedsiębiorstwo i konsument w perspektywie integracji europejskiej, red. J.W. Wiktor, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2003, s. 372.

²⁷² Por. E. Helfferich, M. Hinfelaar, H. Kasper, *Toward a clear terminology on international retailing*, The International Distribution and Consumer Research, No 7(3), 1997.

²⁷³ Przykładem może być sieć IKEA, traktowana przez jednych jako firma globalna, przez innych jako międzynarodowa lub wielonarodowa. Podobne wątpliwości pojawiają się przy klasyfikowaniu takich przedsiębiorstw, jak Ahold czy Carrefour uznawanych zarówno za przedsiębiorstwo globalne, jak i transnarodowe.

²⁷⁴ Szerzej na ten temat piszą m.in.: R. Springer, *Internationales marketing*, Servicebetriebe der OH-Wirtschaftsuniversität, Wien 1993; E. Banachowicz, *Franchising – skorzystaj z tej szansy*, Poltext, Warszawa 1994;

niższymi kosztami, a więc i niskim stopniem ryzyka, przy jednoczesnym dynamicznym tempie zdobywania rynku. Ponadto, jest alternatywą dla kosztownego i rozciągniętego w czasie procesu tworzenia spółek bądź ich oddziałów. Mechanizm funkcjonowania systemów franchisingowych pozwala przy niewielkich nakładach finansowych na głęboką penetrację rynku i efektywne wykorzystanie korzyści skali²⁷⁵.

Popularność franchisingu wzrasta nie tylko z uwagi na zmniejszone ryzyko podjęcia działalności gospodarczej, wynikającej z reputacji i marki franchisodawcy, czy korzyści skali wynikających z działań reklamowych i marketingowych. Jest to również pomoc w wyborze miejsca rozpoczęcia działalności, otrzymanie kredytu, szkolenie załogi, zakup niezbędnego wyposażenia, decyzje inwestycyjne, korzyści techniczne i technologiczne z tytułu prowadzonych przez franchisodawcę prac badawczo-rozwojowych, pewność i stałość zaopatrzenia w surowce, półprodukty, produkty gotowe i ochrona przed konkurencją²⁷⁶. Wymogi kapitałowe konieczne do prowadzenia przedsiębiorstwa są zróżnicowane, w zależności od systemu franchisingowego. Wymagany kapitał na utworzenie i funkcjonowanie punktu sieci franchisingowej pochodzi najczęściej z kredytów bankowych, funduszy kapitałowych (*venture capital*) oraz leasingu.

Omawiając zagadnienie podejmowania działalności handlowej poza granicami kraju, nie sposób pominąć kwestii wielu różnych czynników sprzyjających temu zjawisku. Do najważniejszych zaliczyć można:

- a) wysoki poziom nasycenia sklepami i powierzchnią handlową rynków wewnętrznych w krajach rozwiniętych, utrudniający wzrost sprzedaży i podnoszący znacznie koszty ewentualnego zwiększania udziału w rynku;
- b) wprowadzanie przez politykę publiczną niektórych krajów prawnych ograniczeń dalszego rozwoju wielkopowierzchniowych obiektów handlowych²⁷⁷;
- c) niewykorzystanie w docelowych krajach możliwości wzrostu sprzedaży wynikające z niedorozwoju infrastruktury handlu;
- d) brak na docelowych rynkach określonych typów obiektów handlowych bądź posiadanie łatwych do wprowadzenia na inne rynki marek;

K. Przybyłowski, *Franchising – szansa dla drobnej przedsiębiorczości*, Handel Wewnętrzny, nr 3, 1994; A. Czuba, *Franchising w praktyce*, Businessmen Magazine, nr 12, 1992.

²⁷⁵ Por. J. Mancuso, D. Boroian, *How to buy and Manage a Franchise*, FIRESIDE Simon&Schuster, New York, 1993.

²⁷⁶ Por. A. Tokaj-Krzewska, *Franchising. Strategia rozwoju małych firm w Polsce*, Difin, Warszawa 1999.

²⁷⁷ Na przykład, we Francji głośna ustawa Royera i Gallanda spowodowała otwieranie przez firmy francuskie hipermarketów w Hiszpanii.

- e) obniżenie kosztów transportu i rozwój infrastruktury teleinformatycznej umożliwiającej stosowanie systemów informacji ułatwiających zarządzanie przedsiębiorstwem działającym w skali ponadnarodowej i globalnej;
- f) otwieranie granic sprzyjające eksportowi kapitału i technologii handlu;
- g) obecność segmentu klientów tworzących międzynarodowe nisze rynkowe na towary i usługi o charakterze transkulturowym i etnicznym;
- h) silne dążenie organizacji do poszukiwania możliwości osiągnięcia ponadprzeciętnych wskaźników zwrotu sprzedaży i rentowności w celu stałego powiększania wartości rynkowej przedsiębiorstw handlowych;
- i) dążenie do zmniejszenia ryzyka poprzez rozmieszczanie działalności handlowej na różnych geograficznie rynkach i prowadzenie jej w różnych formach organizacyjnych;
- j) chęć zwiększenia siły przetargowej wobec producentów działających w skali międzynarodowej.

Można oczekiwać, że przynajmniej część wymienionych czynników sprzyjających ekspansji międzynarodowej sieci handlowych występować będzie jeszcze przez wiele lat. Bez wątpienia, pojawią się też nowe, towarzyszące nasilającym się procesom globalizacji i rozszerzaniu się zasięgu zintegrowanych jednolitych rynków w poszczególnych regionach świata.

3. Zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym

Po omówieniu aspektów związanych z wysoce turbulentnym otoczeniem, które oblige przedsiębiorstwo handlowe do permanentnej restrukturyzacji w obszarach swojej działalności, nie sposób pominąć kwestii reorganizacji zarządzania przedsiębiorstwem, lepiej odpowiadającemu współczesnym realiom. Presja czasu jest związana z narastającą dynamiką przemian, a zatem potrzebą informacji o nich w zewnętrznym otoczeniu, oraz z rosnącą niepewnością. Dlatego, przedsiębiorstwa handlowe stają przed coraz bardziej złożonymi problemami i trudnymi wyzwaniami. Konsekwencją nowego splotu czynników jest zmieniająca się koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem, polegająca na ewolucji ku zarządzaniu wielopłaszczyznowemu²⁷⁸. Uwzględnia ono nowe wartości, którymi są: otwartość, kompleksowość, kreatywność, orientacja na wyniki, współdziałanie, skierowanie ku przyszłości. Nowy paradygmat zarządzania oparty jest, w istocie, na globalnej orientacji działalności przedsiębiorstwa

²⁷⁸ Por. G. Gierszewska, B. Wawrzyniak, *Globalizacja. Wyzwania dla zarządzania strategicznego*, Poltext, Warszawa 2001, s. 250.

oraz na kompleksowej aplikacji nowych technologii, o potencjalnie ogromnym wpływie na dalszą ewolucję metod i koncepcji zarządzania.

Należy zgodzić się z twierdzeniem G. Gierszewskiej i B. Wawrzyniaka²⁷⁹, iż sposób postrzegania zmian w zarządzaniu ewoluuje. Oznacza to lepsze zrozumienie ich uwarunkowań, złożoności i zróżnicowania oraz zaakceptowania jako procesu, a nie jak dotychczas rozumianego – akcji. Poza tym, proces zmian jest swoistą transformacją przedsiębiorstwa, zarówno pod względem ukształtowania oraz zaangażowania jej zasobów, jak i zdolności, a także modyfikowania relacji z otoczeniem zewnętrznym w kontekście określonej sytuacji rynkowej.

Ważnym aspektem zmian w podejściu do zarządzania przedsiębiorstwem handlowym jest przesunięcie uwagi z zarządzania aktywami materialnymi w kierunku aktywów niematerialnych, przy jednoczesnym eksponowaniu znaczenia wiedzy oraz informacji w działalności przedsiębiorstwa. Konsekwencją tego jest wzrost znaczenia funkcji wspierających tworzenie wartości oraz efektów pracy odpowiednich jednostek (np. tworzenia baz danych, kreowania marek, uczenia się, wyników badań itp.).

Należy podkreślić, że zmiany w funkcjonowaniu niektórych przedsiębiorstw handlowych znajdują odzwierciedlenie w nowym podejściu do organizacji realizujących działania w sposób nakładający się lub równoległy. Coraz częściej wprowadzana jest, w sposób świadomy i pod pełną kontrolą, tzw. konkurencja wewnętrzna. W rywalizacji jednostek, dla skuteczności ich działania, oraz w monitorowaniu tych poczynań i efektów szeroko wykorzystywany jest controlling. Daje on możliwość wprowadzania nowych i efektywnych rozwiązań. Samo stwierdzenie, że wdrażamy controlling w przedsiębiorstwie pozwala zaledwie wywołać temat. W żadnym wypadku nie jest nośnikiem konkretnych treści. Aby miało jakiegokolwiek walory komunikatywne, musi być poddane konkretyzacji.

Zarysowane zmiany w podejściu do zarządzania – w mniejszym lub większym stopniu, jak i w różnych układach – ostatecznie sprowadzają się do podnoszenia konkurencyjności. Zdaniem autorki, zagadnienie to jest nadmiernie eksponowane w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym i obecnie nie ulega zmniejszeniu. Mając na uwadze warunki niezwykle ostrej rywalizacji, dążenie przedsiębiorstw do pokonania konkurentów staje się nierzadko walką o przeżycie, która toczy się na wszystkich płaszczyznach. Należy przy tym podkreślić, że atutem konkurencyjnym jest nie tylko sam produkt, lecz wszystko co go tworzy i komercjalizuje, tzn.: kompetencje, zasoby, zdolności, strategie, szybkość, elastyczność itd. Dodatkowo, jak wskazuje praktyka gospodarcza, toczy się walka o obniżanie kosztów działalności przedsiębiorstw, nie

²⁷⁹ Tamże, s. 33.

tylko ze względu na konieczność wykazania się wynikami finansowymi, oraz gromadzenie środków na inwestycje, lecz również – w szczególnych sytuacjach – podjęcie rywalizacji cenowej na silnie konkurencyjnym rynku. Z obu powodów – podnoszenia wartości przedsiębiorstwa i obniżania kosztów – ważne stało się wykorzystanie nowych instrumentów zarządzania.

Nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym wymaga z jednej strony integracji różnych płaszczyzn zarządzania, z drugiej zaś – wprowadzania zmian w strukturze organizacji, polegających na ich przebudowie w kierunku tworzenia lub rozbudowy nowych jednostek. W istocie, w przemianach organizacyjnych przedsiębiorstw handlowych mamy do czynienia z dwoma pozornie przeciwstawnymi trendami do koncentracji oraz decentralizacji. Pierwsza jest wyrazem fuzji i przejęć umożliwiających koncentrację kapitału i konsolidację potencjału oraz pozycji w globalnych sektorach. Druga z kolei, dekoncentracja funkcjonalno-organizacyjna, polega na przekształcaniach w kierunku poziomych (horyzontalnych) struktur organizacyjnych oraz przemieszczaniu mniej konkurencyjnych i efektywnych funkcji na zewnątrz przedsiębiorstwa. Uwarunkowane jest to z jednej strony dążeniem do skupienia się na strategicznie ważnych i unikalnych zdolnościach, koniecznością ulepszenia i uelastycznienia struktur oraz potrzebą podnoszenia efektywności, a z drugiej strony – obniżaniem się kosztów transakcyjnych.

Poza tym, zmiany w funkcjonowaniu systemu zarządzania wyrażają się nowym podejściem do współpracy między małymi i średnimi przedsiębiorstwami handlowymi. Łączą one swoje zasoby i zdolności w celu osiągnięcia „masy krytycznej” potrzebnej dla uzyskania efektu skali, a także alianse strategiczne między dużymi jednostkami w celu skutecznego przeciwstawienia się innym uczestnikom rynku. W konsekwencji, działania wszystkich czynników prowadzą do rozbudowy heterogenicznych sieci (mieszanych, z udziałem jednostek powiązanych kapitałowo i niepowiązanych), rozległej konfiguracji oraz intensywnej koordynacji.

Należy dodać, że z punktu widzenia zagadnień zarządzania najistotniejsze jest dochodzenie do kształtowania specyficznej konstrukcji przedsiębiorstw handlowych, dzięki czemu mogą generować szybko zwiększające się zyski. Ważną kwestię stanowi również wdrożenie controllingu i sprecyzowanie stawianych przed nim celów w konkretnym przedsiębiorstwie. Ponadto, przedsiębiorstwo powinno być ukierunkowane na innowacje, które są źródłem przewagi konkurencyjnej i ogromnych korzyści w skali globalnej. Imperatywem staje się wzmacnianie relacji pomiędzy poszczególnymi jednostkami przedsiębiorstwa handlowego oraz rozszerzanie i umacnianie relacji na zewnątrz, np. z odbiorcami jego produktów.

4. Podsumowanie

W niniejszym rozdziale przedstawiono zmienność i burzliwość otoczenia, w którym funkcjonuje przedsiębiorstwo handlowe. Wskazano przy tym na przewagę popytu nad podażą, rosnącą liczbę konkurentów krajowych i zagranicznych, zmianę zachowań konsumentów, czy rosnące znaczenie informacji i rozwoju nowoczesnych narzędzi zarządzania, do których należy m.in. controlling. Ponadto przedstawiono, że charakterystyczna dla globalizacji zmienność otoczenia wymusza na przedsiębiorstwach handlowych elastyczność działania, która jest możliwa wyłącznie dzięki zmianie struktury i poziomu kosztów oraz tworzeniu układów sieciowych. Zwrócono również uwagę, że ewolucja warunków działalności przedsiębiorstw handlowych dokonuje się pod wpływem szerokiego wykorzystania innowacji technologicznych, co ukazuje dwa aspekty: zewnętrzny i wewnętrzny. Pierwszy obejmuje przemiany zachodzące w szeroko rozumianym otoczeniu gospodarczym, wśród których największe znaczenie mają procesy globalizacji. Powodują one, że powstają i otwierają się nowe dziedziny dynamicznie rozwijającej się i zyskowej działalności gospodarczej, a także rynki zbytu i możliwości działania w globalnym wymiarze. Drugi aspekt ma charakter wewnętrzny i odnosi się do innowacji technologicznych jako instrumentów stosowanych w zarządzaniu działalnością handlową.

W dalszej części przedstawiono zmiany w funkcjonowaniu i działalności przedsiębiorstw handlowych, w połączeniu z globalnymi przemianami w handlu. Konkluzją tych rozważań jest stwierdzenie, że w sektorze handlu wzrasta stopień internacjonalizacji działalności oraz cechuje ją wysoką dynamiką zmian strukturalnych w zakresie form i typów przedsiębiorstw handlowych. Zmiany te wynikają z globalnej tendencji dezintegracji przedsiębiorstw, tworzenia struktur hybrydowych, zapewniających większą elastyczność całej struktury. Może ona być kontrolowana przez przedsiębiorstwo wielonarodowe, dzięki jej sile ekonomicznej i przewadze technologicznej, ale może wynikać również ze struktur sieciowych kooperujących przedsiębiorstw.

Na zakończenie zwrócono uwagę, iż przemiany w funkcjonowaniu i działalności przedsiębiorstw handlowych oznaczają konieczność wprowadzania zmian o charakterze adaptacyjnym oraz innowacyjnym, w dużej mierze związanych z wykorzystaniem innowacji technologicznych. Będą one wymagały przede wszystkim reorganizacji dotychczasowego systemu zarządzania działalnością. Chodzi bowiem o stworzenie takiego systemu, który wykorzystując nowoczesny instrument zarządzania, jakim jest controlling, umocni istniejące i stworzy nowe, mocne strony organizacji, celem skutecznej rywalizacji w zmieniającym się otoczeniu. Przy czym, zdolność przedsiębior-

stwa do dostosowania się do warunków globalizacji w znacznej mierze zależy od umiejętności sprostania konkurencji, co wymusza nowe sposoby konkurowania, nstawione bardziej na przyszłe niż na obecne efekty działania, w czym przedsiębiorstwo wspierane jest przez controlling.

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu

1. Uwagi wstępne

Jak już stwierdzono, controlling w Polsce jest stosunkowo młodym narzędziem wspierającym proces zarządzania przedsiębiorstwem. Stanowi on przedmiot rozważań ogólnie dostępnej literatury z dziedziny wykorzystania controllingu, przede wszystkim w sferach produkcyjnych, najczęściej jednak bez wyjaśnienia motywów takiego postępowania. Prezentowane podejście stało się popularne i służy przede wszystkim stawianiu wyższych wymagań odnośnie integracji danych i wiedzy, w porównaniu z handlem, w wyniku konieczności uwzględniania procesów produkcyjnych, a także może służyć jako wzorzec myślowy dla opracowania rozwiązań controllingowych dla innych sfer działalności przedsiębiorstwa.

Wyżej wspomniane założenie, co do możliwości wykorzystania controllingu w produkcji jako wzorca myślowego, jakkolwiek słuszne, jest trudne do osiągnięcia w handlu. Można wręcz powiedzieć, że stanowi wyraz dążeń do stanu idealnego, którego osiągnięcie w praktyce okazuje się niemożliwe z kilku powodów. Po pierwsze, przedsiębiorstwo handlowe stoi przed nowymi wyzwaniami. Są to nowe standardy w zakresie formułowania podaży oferty handlowej i usług towarzyszących, nowe postawy i zachowania zarządzających oraz globalne pozytywne nastawienie do nabywcy, przez co powstają nowe kierunki komunikacji rynkowej między handlem a konsumentem. Wszystkie te zjawiska wymagają bliższej analizy i próby odpowiedzi na pytania dotyczące szans rozwojowych przedsiębiorstw handlowych oraz występujących zagrożeń. Po drugie, zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym w warunkach globalizacji rynku, kładzie nacisk przede wszystkim na kształtowanie zasobów i umiejętności, umożliwiających działanie w skali międzynarodowej, czyli stosowanie strategii internacjonalizacji. Wymaga to z jednej strony opracowania koncepcji funkcjonowania przedsiębiorstwa handlowego, które można lokalizować w innych krajach, a z drugiej strony – wdrożenia systemów informatycznych, wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem i siecią oddziałów, oraz rozwijania funkcji logistycznych. Po trzecie, globalizacja procesów konsumpcji i związana z nią, globalizacja rynku implikuje proces przejmowania i przetwarzania informacji rynkowej z coraz doskonalszego rynku. Istnieje przez to konieczność budowania nowoczesnych koncepcji zarządzania

przedsiębiorstwem handlowym, dostarczania nowych narzędzi wspierających euro-menedżera, do których należy właśnie controlling.

Celem niniejszego rozdziału jest przedstawienie koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na podstawie prawidłowo sformułowanej architektury controllingu, zbudowanej na schemacie interpretacji zdarzeń i procesów mających miejsce w przedsiębiorstwie handlowym i jego otoczeniu. Wskazania co do kształtu koncepcji controllingu wynikają z warunków zewnętrznych i wewnętrznych funkcjonowania jednostki handlowej, jednak nie przesądzają o jej ostatecznym kształcie. W związku z powyższym, sprecyzowania wymagają **cele**, których realizacji sprzyjać ma controlling, **zadania**, jakie powinien podjąć, **organizację służb controllingu** w strukturze organizacyjnej, co warunkuje realizację zadań podejmowanych przez controlling, a ponadto **systemy planistyczno-kontrolne** wspierające cały proces zarządzania przedsiębiorstwem handlowym, a także **systemy informacyjne i informatyczne**, jakimi wspomagać się będzie controlling i jako ostatni element – **sprawozdawczość controllingu**, która w znacznym stopniu zapewnia skuteczność podejmowanych działań, dzięki cyklicznemu dostarczaniu informacji o stanie przedsiębiorstwa, jej jakości działań i terminowości.

W celu stwierdzenia, na ile zaprezentowana koncepcja może zostać zaimplementowana w przedsiębiorstwie handlowym, opracowano ankietę, jako technikę, wykorzystywaną w badaniach diagnostycznych, w celu zgromadzenia przez przedsiębiorstwo informacji na temat stosowanych rozwiązań w zakresie planowania oraz organizacji i zarządzania. Ponadto, pozwoli ona zweryfikować poziom przekonania kadry zarządzającej do controllingu i ewentualnej decyzji o zastosowaniu przedstawionej koncepcji.

W niniejszej rozprawie przyjęto, że architektura controllingu w przedsiębiorstwie handlowym podporządkowana jest szczegółowej konstrukcji jej funkcjonowania, a sposób użytkowania jego potrzebom wynikającym z systemu ekonomicznego, warunków zewnętrznych i wewnętrznych, jak i możliwościom działania na rzecz efektywności.

Prezentowany w niniejszej rozprawie pogląd potwierdza, choć pośrednio i z zachowaniem odpowiednich założeń, pogląd A. Heigla³⁷⁶, że w każdym przedsiębiorstwie controlling powiększa szanse dłuższej egzystencji na rynku i prowadzi do poprawy wyników gospodarczych, dlatego należy go stosować zarówno w przedsiębiorstwach borykających się z trudnościami gospodarczymi, aby wiodło się im lepiej, jak i w przedsiębiorstwach bez owych trudności – by wiodło się im jeszcze lepiej. Jedyną

³⁷⁶ Por. A. Heigl, *Controlling im Mittelbetrieb*, Zeitschrift für Organisation, 8/1981.

kwestią jest, czy przedsiębiorstwa odczuwają wystarczającą potrzebę większego nadzoru nad procesami gospodarczymi, a może poprawę kondycji ekonomicznej i finansowej przedsiębiorstwa i zainteresowanie controllingiem podejmuje się dopiero w sytuacjach kryzysowych, co obok niewątpliwych korzyści wywołuje również szereg obaw.

2. Czynniki determinujące koncepcję controllingu

Wskazywanie na zewnętrzne uwarunkowania, a także branie pod uwagę wewnętrznych potrzeb zastosowania rozwiązań w zakresie controllingu w przedsiębiorstwie handlowym przyczyniło się do sformułowania właściwej koncepcji controllingu.

W dalszej części wątki dotyczące diagnozy czynników niezależnych od przedsiębiorstwa, a rzutujących na kształt koncepcji controllingu, nie będą rozwijane, ponieważ zostały szerzej opisane w rozdziale drugim rozprawy. Natomiast, czynniki kontekstu organizacyjnego zależne od przedsiębiorstwa, jak np.: zasięg kierowania, liczba szczebli kierowania, profesjonalizacja (liczba uczestników organizacji o fachowym przygotowaniu nieuczestniczących w procesach zarządzania), relacja stanowisk kierowniczych do niekierowniczych, relacja liczby pracowników pomocniczego personelu administracyjnego do liczby stanowisk kierowniczych, rozwiązania w zakresie koordynacji (liczba zespołów, grup roboczych, częstotliwość ich spotkań, rodzaj rozwiązywanych konfliktów, liczba stanowisk realizujących zadania integrujące), specjalizacja (stopień podziału pracy, intensywność specjalizacji), standaryzacja (obowiązywanie generalnych reguł w sterowaniu procesami), formalizacja (pisemna forma zapisu obowiązujących zasad), poziom centralizacji (zakres podziału przedsiębiorstwa na moduły – centra odpowiedzialności w porównaniu z konkurencją) wpłynęły na wypracowanie pomysłu na indywidualne rozwiązania zastosowane w koncepcji controllingu.

Nie bez znaczenia ma tutaj wielkość przedsiębiorstwa i jego uzależnienie od koncernu. Im większe przedsiębiorstwo handlowe, tym bardziej całościowo wdrażany jest controlling i obejmuje organizację, planowanie, systemy informacji, specjalistyczne stanowiska controllerów itp. Skuteczność rozwiązań proponowanych w koncepcji wynika nie tylko z uwzględnienia skali wymagań informacyjnych, lecz przede wszystkim z otwartości kadry zarządzającej na innowacje.

Przedsiębiorstwa handlowe wykazują problemy z organizacją procesów decyzyjnych, w tym technik dochodzenia do decyzji, systemem informacji, jak również wykorzystują mało innowacyjne rozwiązania w dziedzinie organizacji przedsiębiorstwa i obowiązujących struktur władzy. W związku z powyższym, koncepcja zarzą-

dzania przedsiębiorstwem handlowym oparta na controllingu wyróżnia rozwiązania wymagające szczególnej weryfikacji. Są to:

- a) specyficzne wymagania i warunki, jakie spełniać musi informacja przygotowywana na potrzeby procesu podejmowania decyzji i inne rozwiązania wspomagające proces decyzyjny (np.: metody, procedury, kompetencje);
- b) ilość i różnorodność wymagań (kryteriów) stawianych przed procesami sterowania podejmowanymi w przedsiębiorstwie;
- c) zakres wsparcia udzielanego różnym przedsiębiorstwom w realizowaniu powierzonej im kompozycji powiązanych ze sobą, lecz często bardzo różnorodnych celów;
- d) wielostronność w podejściu do problemu efektywności, przy rozwiązywaniu którego jest miejsce na przedsięwzięcia mające doprowadzić do zmiany wyników poprzez wzrost korzyści oferowanych klientowi;
- e) przewidywane zasady funkcjonowania obowiązujące tworzone służby controllingu, w tym także kryteria oceny pracy controllerów;
- f) zadania wynikające z potrzeby stosowania w przedsiębiorstwie budżetowania.

Podsumowując dotychczasowe rozważania, koncepcja controllingu wskazuje na uwarunkowania zewnętrzne, w wypadku których podstawową rolę przypisuje się dynamice warunków zewnętrznych oraz wielkości przedsiębiorstwa, jak również stosunkowo obszernie ujmuje także jego realia wewnętrzne.

3. Architektura controllingu

3.1. Cele i zadania

Kształt koncepcji controllingu wynikający z warunków zewnętrznych i wewnętrznych nie przesądza o jego ostatecznej formie. Jednocześnie, wymaga konkretyzacji celów, których realizacji ma sprzyjać, zadań, jakie powinien podjąć, instrumentów, jakimi będzie wspomagał zarządzanie przedsiębiorstwem oraz organizacji służb controllingu. Nie wnikając w szczegóły instrumentarium oraz instytucjonalnego podejścia do controllingu, bo te zostaną omówione w dalszej części pracy, najczęściej spotykanym poglądem jest twierdzenie, że architektura przedsiębiorstwa handlowego oraz system powiązań z partnerami zewnętrznymi tworzą narzędzie generowania wartości dla ostatecznych odbiorców, sprzyjające zyskownemu i zrównoważonemu

wzrostowi. Wyrażeniem uściślającym będzie produkt, relacje z klientami, sieć powiązań partnerskich³⁷⁷, czynniki finansowe (koszty i źródła oraz struktura przychodów).

Biorąc to pod uwagę, cele i zadania stawiane przed controllingiem wyraźnie konkretyzują się wraz z procesem rozwoju przedsiębiorstwa handlowego, przyjętą przez niego misją³⁷⁸ oraz wizją, jak również zidentyfikowanymi szansami i zagrożeniami wpływającymi z otoczenia rynkowego. Dodatkowo, co bardzo istotne, należy podkreślić, że controlling w przedsiębiorstwie handlowym związany jest z realizowanymi funkcjami zarządzania oraz wyodrębnionymi obszarami działalności przedsiębiorstwa handlowego, w szczególności z: inwestycjami, zaopatrzeniem, dystrybucją, marketingiem, sprzedażą oraz finansami.

Jak można zauważyć, podział ten jest znacznie głębszy, niż controlling tradycyjnie pojmowany przez przedsiębiorstwo handlowe. Jednakże, w dalszej części wątki dotyczące identyfikacji zadań stawianych przed controllingiem inwestycji, zaopatrzenia, marketingu nie będą rozwijane, a zakres zadań stawianych przed controllingiem finansowym został przedstawiony w rozdziale pierwszym.

Controlling dystrybucji w polskich przedsiębiorstwach handlowych jest, praktycznie rzecz ujmując, nieobecny. Sama dystrybucja stanowi obecnie coś więcej niż tylko pokonywanie różnic czasu i przestrzeni, ponieważ rozciąga się również na decyzje ukierunkowane na rozwiązanie problemów ekonomicznych, prawnych, komunikacyjnych, a w szczególności logistycznych.

Z punktu widzenia planowania i kontroli, ze szczególnym uwzględnieniem aspektów funkcji informacyjnych, controlling dystrybucji ma za zadanie przede wszystkim pełnić funkcję ekonomicznego doradztwa i inicjowania analiz planowych ukierunkowanych na przedsięwzięcia sprzyjające rozwojowi i selekcji dróg oraz sposobów sprzedaży (np. opracowywanie analiz obrotów, kosztów i pokrycia dla pośred-

³⁷⁷ Dla porównania, podstawowym warunkiem do podejmowania przez przedsiębiorstwo handlowe efektywnych działań w kontaktach z dostawcami jest posiadanie szerokiej wiedzy o warunkach panujących na rynku detalicznym. Wiedza ta winna dotyczyć przede wszystkim takich aspektów, jak: struktura popytu (informacje o wielkości sprzedaży w poszczególnych grupach asortymentowych oraz pojedynczych artykułach); oczekiwania klientów w zakresie jakości, cen, szerokości gamy produktów, gwarancji, możliwości uzyskiwania zwrotów i częstotliwości zwrotów poszczególnych asortymentów; oczekiwania punktów sprzedaży, co do zakresu i przedmiotu promocji; reakcje klientów detalicznych na realizowane akcje promocyjne (w tym obniżanie cen); pozycja rynkowa (postrzeganie przez klientów ostatecznych) poszczególnych marek handlowych (producentów) i marek towarowych (poszczególnych artykułach); zapotrzebowanie na nowe produkty (nowości); informacje o dostawcach niesolidnych (nieterminowe dostawy, niska jakość towarów); informacje o lokalnych dostawcach, z którymi nawiązanie współpracy mogłoby przynieść efekty uzyskania korzystniejszych warunków dostaw; informacje o działaniach podejmowanych przez konkurencję (metody sprzedaży, wysokość cen, akcje promocyjne itp.); informacje o mocnych i słabych stronach konkurencji na rynkach, na których działają poszczególne sklepy.

³⁷⁸ Zdaniem autorki, przedsiębiorstwa handlowe jako cele główne (rynkowe i ekonomiczne) wybierają przede wszystkim wielkość obrotu w powiązaniu z jej rentownością, udział w rynku, czy rozwój na nowych rynkach. W dalszej perspektywie pozostają cele socjalne (zadowolenie z pracy, integracja społeczna, rozwój kadr itp.) oraz cele związane z władzą i prestiżem (niezależność, wizerunek, prestiż itp.).

nich i bezpośrednich form sprzedaży). Jednocześnie, zwraca on uwagę na koordynację taktycznych zamierzeń planowanych odnośnie polityki sprzedaży, zmierzającej do określania realistycznych celów sprzedaży oraz planowania konkretnych przedsięwzięć wspomagających sprzedaż w różnych segmentach. Dodatkowo, controlling dystrybucji dokonuje wyboru dróg i środków transportu, a także określa optymalny zakres serwisu.

Funkcje planistyczne controllingu dystrybucji wynikają z traktowania planowania jako podsystemu dystrybucji. Zatem, zasadniczym zadaniem controllingu jest planowanie form i procesu dystrybucji oraz określanie (w ujęciu pieniężnym) skutków ich różnych alternatywnych wariantów³⁷⁹.

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym wykorzystuje controlling w obszarze sprzedaży, a formułując zadania, dzielimy je na funkcje koordynacyjne i funkcje usługowe. Kształtowanie Marketingu-Mix jest jednym z głównych zadań koordynacyjnych, zarazem najtrudniejszym, ponieważ wymaga koordynacji polityki produktowej, polityki cenowej, polityki komunikacji, czy polityki dystrybucji. Bardzo ważnym zadaniem controllingu sprzedaży jest koordynacja strategicznego i operacyjnego planowania sprzedaży. Bezpośrednia styczność z rynkami zbytu przyczynia się do podejmowania decyzji odnośnie optymalnych powiązań produkt-rynek. Wykorzystuje przy tym oszacowanie wielkości i siły oddziaływania takich czynników, jak: potencjał sukcesu, atrakcyjność rynkowa, image itp. Natomiast, w operacyjnym planowaniu sprzedaży, które przekłada plany strategiczne na codzienną działalność przedsiębiorstwa handlowego, kryteria decyzyjne stanowią: obrót, marża, koszty itp. Ponadto, koordynacja planowania i kontroli sprzedaży implikuje dostosowawczą oraz innowacyjną funkcję controllingu w obszarze sprzedaży, który na podstawie obserwacji rynku inicjuje działania i przedsięwzięcia ukierunkowane na realizację strategicznych celów w zakresie reklamy, cen, czy dystrybucji.

Omawiając zagadnienie koordynacyjnej funkcji controllingu sprzedaży, nie sposób pominąć kwestii polityki komunikacji z otoczeniem, która stawia przed controllingiem zadanie przygotowania finansowych ram (w formie budżetu) dla funkcjonowania poszczególnych instrumentów komunikacji (reklama, PR). Warto również podkre-

³⁷⁹ Dla przykładu: jakościowe usprawnianie kosztów dystrybucji opiera się przede wszystkim na optymalizacji kryteriów serwisu świadczonego klientom, co obejmuje w szczególności: zdolność dostawczą (mierzoną stopniem zgodności terminów dostawy wymagalnych przez klienta i terminów potwierdzonych), pewność dostawy (stopień zgodności terminów dostawy wymagalnych przez klientów i terminów potwierdzonych), czas dostawy, jaki upłynął pomiędzy otrzymaniem zlecenia a jego realizacją, jakość dostawy (mierzona udziałem zrealizowanych zleceń bez reklamacji), elastyczność dostawy (zdolność uwzględniającą zmieniające się życzenia klientów co do specyfikacji, ilości, terminu zlecenia itp.), sprawność informacji (zdolność do udzielania adekwatnych informacji na każdym etapie obsługi klienta).

ślić, że w swoich działaniach controlling musi brać pod uwagę strategiczne wytyczne polityki dystrybucji, które definiują reguły w dłuższym okresie i określają m.in. formy sprzedaży.

Usługowe funkcje controllingu sprzedaży łączą się ze wspieraniem kadry zarządzającej przy podejmowaniu decyzji sprzedażowych, poprzez dostarczanie odpowiednich informacji. Przy realizacji tego zadania wykorzystuje się różne instrumenty, jak np. analiza portfelowa, a ponadto muszą być uwzględnione strategiczne decyzje produktowe jednostki co do produktów nowo wprowadzonych, produktów eliminowanych, czy zmian asortymentowych. Do wspierania operacyjnych decyzji sprzedaży controlling wykorzystuje analizę marż pokrycia, czy analizy obrotów uwzględniające wyniki uzyskiwane ze sprzedaży poszczególnych produktów lub grup produktowych. Do celów polityki kształtowania cen i warunków sprzedaży wykorzystuje się natomiast analizę progów rentowności, jak również analizę dolnych granic wielkości cen opartą na informacjach kosztowych.

Tak czy inaczej, usługowe funkcje controllingu w dziedzinie sprzedaży łączą się bezpośrednio z jego funkcjami informacyjnymi, tzn. z obowiązkiem dostarczania kierownictwu informacji na temat technicznego, ekologicznego, czy społecznego rozwoju otoczenia przedsiębiorstwa. Wymagają one także organizowania systematycznych badań rynku, jak np. badania czasu wprowadzania na rynek nowego produktu itp.

Tworzenie związków przedsiębiorstw handlowych, które łączy innowacyjność, potrzeba penetracji nowych obszarów geograficznych, wzrost intensywnej walki konkurencyjnej, jak też złożona sieć wzajemnych powiązań, a przede wszystkim nowe wymagania wobec koncepcji zarządzania w dobie globalizacji obligują do zastosowania nowych rozwiązań w systemie zarządzania, obniżających ryzyko utraty sterowności układu gospodarczego. W takiej sytuacji controlling jest skutecznym narzędziem. Stawia się przed nim wymagające cele: ma zapewnić podporządkowanie zdecentralizowanych, należących do koncernu, przedsiębiorstw handlowych celom całego układu gospodarczego i stworzyć dla realizacji tego zadania odpowiednie wspomaganie w procesach decyzyjnych. W takim kontekście controlling oznacza zatem realizowane, z poziomu centrali, planowanie i sterowanie przedsiębiorstwami, które pozostają ze sobą w związkach gospodarczych. Sterowność całego układu gospodarczego wymaga udostępnienia przez controlling oddziałów na rzecz centrali koncernu jednolitych instrumentów (planowanie, informacja, ocena i analiza).

Należy zatem zwrócić uwagę na kilka kwestii. Każde przedsiębiorstwo handlowe zainteresowane wdrożeniem koncepcji controllingu musi zmierzyć się z pytaniem: jakie cele ma on do zrealizowania w danym przedsiębiorstwie. Przedstawiony zestaw

zadań stawianych przed controllingiem nie wyczerpuje w całości jego zakresu, ale wyznacza główne kierunki poznawania związków między dostępnymi zasobami i możliwymi wynikami. Wytycza drogę do wiedzy o aktualnych możliwościach skutecznego działania, które są zdefiniowane w danym czasie, biorąc pod uwagę skomplikowane, wielostronne i wzajemnie sprzężone w czasie i przestrzeni zasoby, procesy i wyniki przedsiębiorstwa handlowego. Należy na koniec stwierdzić, że im bardziej przedsiębiorstwo wystawione jest na zmiany, tym większe znaczenie ma zdefiniowanie stawianych przed controllingiem zadań dla racjonalności zarządzania.

3.2. Organizacja controllingu

Realizacja zadań stojących przed controllingiem implikuje zastosowanie rozwiązań instytucjonalnych, prowadzących do usytuowania podejmujących je przedsiębiorstw w strukturze organizacji. Dlatego, bardzo szeroko praktykowany podział zadań controllingu na centralne i zdecentralizowane nie przesądza automatycznie o rozwiązaniach natury instytucjonalnej, sprzyjających ich realizacji. Zastosowanie koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem na zasadach controllingu w średnich³⁸⁰ i dużych przedsiębiorstwach wymaga tworzenia odrębnych jednostek organizacyjnych i realizowania zadań scentralizowanych. Z kolei, zadania controllingu polegające na decentralizacji będą wypełniane w stosunkowo różnych warunkach instytucjonalnych.

Rozwiązanie pierwsze polega na tworzeniu tzw. liniowych stanowisk controllerów, które wypełniają zadania zdecentralizowane, funkcjonują w obrębie obsługiwanego przedsiębiorstwa i stanowią jego integralną część. Kryterium skuteczności przemawia na rzecz stanowisk liniowych, które tworzą warunki bezpośredniej współpracy między controllerem i kierownikiem, przez co są rozwiązaniem zdecydowanie bardziej respektującym wymagania controllingu niż stanowiska sztabowe.

Rozwiązanie drugie wymaga tworzenia sztabowych stanowisk controllerów, tzn. wchodzących w skład większych jednostek organizacyjnych controllingu i powiązanych więzią funkcjonalną z obsługiwanymi ośrodkami decyzyjnymi. Istnieje wprost proporcjonalna zależność między poziomem skuteczności controllingu a budżetem czasu poświęcanym na wypełnianie tej funkcji, w świetle której rosną zalety stanowisk sztabowych. Dominuje wówczas proporcjonalna zależność między malejącą skutecznością controllingu a niedostatkiem kompetencji decyzyjnych przy wykonywaniu tej funkcji, która z kolei uzasadnia potrzebę tworzenia stanowisk liniowych.

³⁸⁰ W Polsce przyjęto definicję małych i średnich przedsiębiorstw stosowaną w UE, która podział przedsiębiorstw opiera na liczbie zatrudnionych oraz przychodach lub sumie bilansowej przedsiębiorstwa. Szerzej na ten temat piszą w: www.ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide_pl.pdf.

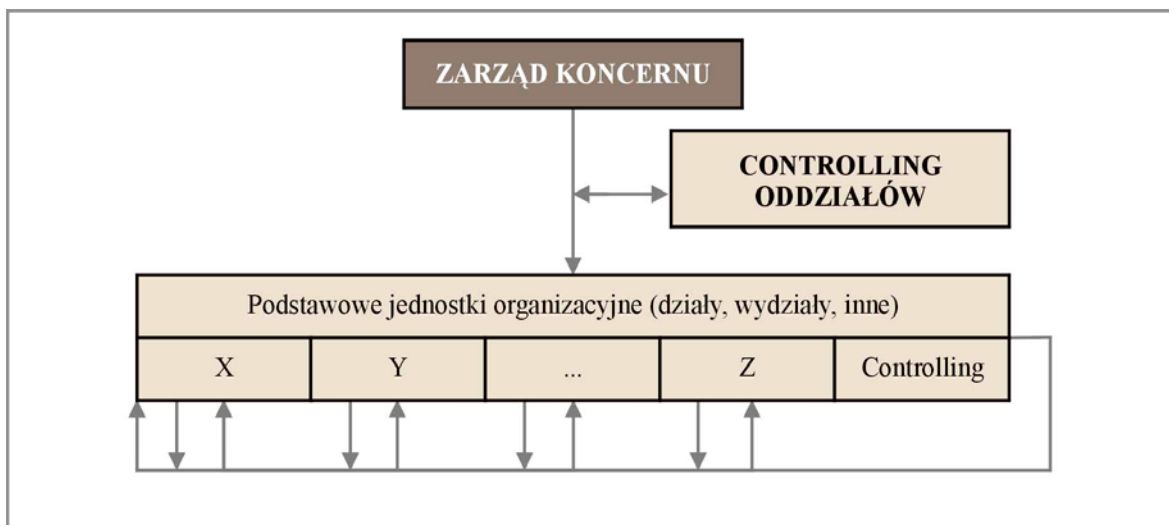
Koncepcja controllingu wykorzystuje przede wszystkim strukturę dywizjonalną, z dwojakim rodzajem komórek: realizujących funkcje strategiczne (finanse, marketing, zaopatrzenie), usytuowanych na szczeblu najwyższym przedsiębiorstwa oraz komórek realizujących funkcje operacyjne (sprzedaż), rozproszone terytorialnie tzw. dywizje.

Dywizjami są poszczególne oddziały pracujące zgodnie z ustaleniami podejmowanymi na szczeblu przedsiębiorstwa handlowego. Powyższa struktura organizacyjna przesądza o realizacji podstawowych funkcji przedsiębiorstwa handlowego: wymiany (zakupu i sprzedaży) oraz związanych z fizycznym ruchem towarów (transport i magazynowanie). Ponadto, uwzględnia scentralizowany wariant organizacji zakupu, czyli pozwalający na realizację finansowych korzyści skali w zakupie i wprowadzania własnych marek do obrotu (produkt globalny). Sprzedaż, jako funkcja operacyjna, prowadzona jest poprzez rozproszone terytorialnie oddziały, ale przy znacznej standaryzacji polityki rynkowej (dotyczącej takich elementów, jak: polityka asortymentowa, cena, komunikacja rynkowa, lokalizacja i technologia sprzedaży). Poza tym, wykonanie zadań stawianych przed oddziałami nie jest możliwe bez prawidłowego funkcjonowania komórek zlokalizowanych w centralnym przedsiębiorstwie handlowym.

Wykorzystując aspekt globalnego funkcjonowania przedsiębiorstwa handlowego, niniejsza koncepcja jest do zastosowania za granicą i odtworzenia na rynku zagranicznym formuły zarządzania przedsiębiorstwem handlowym, którą wcześniej rozwinięto na rynku krajowym lub innych rynkach zagranicznych. Taka sytuacja wymaga rozwiązań instytucjonalnych, prowadzących do usytuowania podejmujących je przedsiębiorstw w strukturze organizacyjnej przyszłego koncernu. Generalnie, należy wykorzystać jeden z dwóch zasadniczych rozwiązań odnośnie usytuowania controllingu oddziałów w centrali koncernu. Pierwszy przedstawiono na rysunku 15, gdzie utworzono jeden duży dział controllingu na poziomie centrali koncernu, w skład którego wchodzi również controlling oddziałów.

Rozwiązanie to ułatwia wypracowanie wspólnych, wzajemnie uzgodnionych rozwiązań w zakresie realizowanej koncepcji controllingu i jest szczególnie pożądane, jeżeli controlling wymaga relatywnie dużych modyfikacji z tytułu zmieniających się warunków wewnętrznych i zewnętrznych.

Controlling oddziałów jako ogniwo wyodrębnionej organizacyjnie funkcji controllingu w koncernie

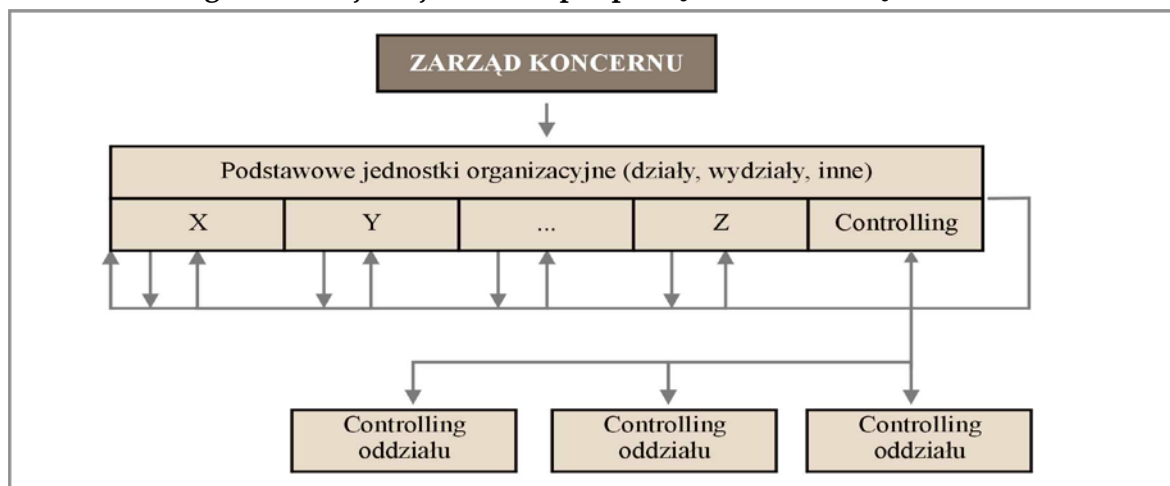


Źródło: opracowanie własne.

Rysunek 16 przedstawia kolejne rozwiązanie dotyczące usytuowania controllingu oddziałów w strukturze organizacyjnej centrali koncernu. Wskazuje ono na podporządkowanie tej jednostki bezpośrednio zarządowi koncernu. Prowadzi jednak do ograniczenia powiązań między controllingiem oddziałów a na przykład controllingiem finansowym, dlatego dochodzi do decentralizacji controllingu oddziałów i włączenia stanowisk podejmujących te zadania do istniejących departamentów. W rezultacie powstaje równoległa struktura, z którą wiąże się ryzyko komplikowania jednolicie realizowanego, z poziomu centrali, procesu sterowania.

Rysunek 16

Controlling oddziału jako jednostka podporządkowana zarządowi koncernu



Źródło: opracowanie własne.

Nie wnikając w kwestie zaprezentowanych poszczególnych schematów organizacyjnych funkcji controllingu, można powiedzieć, że koncepcja definiuje kształt organizacji controllingu w zależności od poziomu innowacyjności zmian, wobec jakich stoi controlling. Zmiany te wynikają z przekształceń w warunkach funkcjonowania przedsiębiorstwa handlowego, jak również zakresu wpływu controllera na podejmowane w przedsiębiorstwie decyzje. Wskazano, że im wyższa pozycja controllera, tym większy zakres zaangażowania we wspomaganie procesu zarządzania. Równie istotny jest poziom neutralności pozycji controllera, np. podporządkowanie go departamentowi finansów, który prowadzi do dominacji aspektów finansowych. Dlatego, w celu zachowania największej neutralności controllingu w przedsiębiorstwie należy zapewnić podporządkowanie jednostce zarządzającej, co podkreśla wysoką jego pozycję, a także sygnalizuje poparcie dla jego działań.

3.3. System planistyczno-kontrolny

Punktem wyjścia w procesie zarządzania przedsiębiorstwem handlowym jest planowanie, co oznacza przygotowanie i podjęcie decyzji dotyczących podstawowych celów oraz konieczność zdefiniowania zasobów i metod wykorzystywanych do osiągnięcia tych celów. Należy określić, w jakich obszarach przedsiębiorstwo handlowe będzie koncentrować swoje zasoby, na jakich rynkach będzie konkurować, jakie będzie sprzedawać towary i w jaki sposób. Ponadto, przedsiębiorstwo handlowe funkcjonujące w wymiarze globalnym realizuje również globalne planowanie, przygotowane zarówno przez przedsiębiorstwo macierzyste, jak i oddziały. Istotną korzyścią tegoż planowania jest konieczność uwzględniania punktu widzenia ludzi pracujących w różnych warunkach rynkowych.

Ogólnie rzecz ujmując, koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu wymaga formułowania celów strategicznych (jak np.: polepszenie konkurencyjności oferty, strategia niskich cen, która dzisiaj jest swoistym standardem i powinna być uzupełniona elementami strategii dyferencjacji, zwiększenie średniego poziomu marży, zróżnicowanie oferowanego asortymentu produktów, polepszenie wizerunku, wzmocnienie możliwości negocjacyjnych ze swoimi dostawcami itp.). Realizacja wyżej wymienionych celów implikuje opracowywanie m.in. budżetu sprzedaży, budżetu kosztów, priorytetów dotyczących asortymentu towarowego (jak np.: liczba nowych produktów wprowadzonych do oferty handlowej, rozwijanie mar-

ki własnej i marki globalnej, całoroczny plan promocji, polityka cenowa, poziom gwarantowanej marży) itp.

Prognoza sprzedaży przygotowywana przez dział controllingu, przy rozbudowanej formie organizacyjnej przedsiębiorstwa (uczestnictwo oddziałów), przeprowadzona dla każdego oddziału, jest nie tylko oceną możliwości uzyskania w przyszłości określonych zasobów, w dalszej kolejności jest planem, na podstawie którego podejmowane są decyzje, np. związane z zaciąganiem kredytu, który trzeba będzie spłacać wykorzystując bieżące przychody (dotyczy to w szczególności nowo otwieranych oddziałów), z przeznaczeniem na rozwój przedsiębiorstwa (zakup nowoczesnych systemów informatycznych) itp. Dlatego, budżet sprzedaży dla każdego oddziału przedsiębiorstwa handlowego jest oparty na badaniach rynku, a także na stałej analizie otoczenia. Przy współpracy działu marketingu i działu analiz rynku controller odpowiedzialny za obsługę oddziałów zobowiązany jest zbudować system zbierania i selekcji informacji do przetworzenia, a następnie ustalić odpowiednie procedury, harmonogramy przesyłania informacji i zorganizować system analiz sprzedaży, realizowany z poszczególnymi oddziałami.

Otwieranie nowych oddziałów przedsiębiorstwa handlowego opiera się na dwóch projektach przygotowanych przez dział controllingu. Pierwszy uwzględnia koszty budowy zaprezentowany w tabeli 9. Charakteryzuje się on wysoką wartością amortyzacji, jednym rokiem karencji w spłacie rat kapitałowych kredytów inwestycyjnych oraz niewielkim deficytem środków pieniężnych w drugim roku działalności (początek spłaty kredytów).

Tabela 9

Sytuacja finansowa oddziału według projektu z budową (w tys. zł)

	I rok	II rok	III rok	IV rok	V rok	VI rok
Wynik finansowy brutto oddziału	-164	114	477	618	728	813
Amortyzacja wyposażenia	176	130	130	130	130	130
Amortyzacja budowy	57	57	57	57	57	57
Spłata kredytów	0	314	314	314	314	314
Cash flow	70	-13	350	490	600	686

Źródło: opracowanie własne.

Drugi projekt – uwzględnia dzierżawę budynku – jak wskazano w tabeli 10, przewiduje niską wartość amortyzacji, leasing finansowy wyposażenia, maksymalnie

sześciomiesięczny okres karencji w spłacie rat kapitałowych oraz deficyt środków pieniężnych w pierwszym roku działalności.

Tabela 10

Sytuacja finansowa oddziału według projektu z dzierżawą (w tys. zł)

	I rok	II rok	III rok	IV rok	V rok	VI rok
Wynik finansowy brutto oddziału	-164	114	477	618	728	813
Amortyzacja wyposażenia	176	130	130	130	130	130
Spłata kredytów	113	123	113	143	151	0
Cash flow	-100	121	474	605	707	943

Źródło: opracowanie własne.

W obu przypadkach realizacji projektu oddział przedsiębiorstwa handlowego uzyska nie tylko szczegółowe parametry finansowe, zaprezentowane w tabeli 11, ale również informacje o charakterze technicznym, tj. dotyczące zdolności magazynowych, parametrów technicznych używanego sprzętu technicznego, przewidywanego czasu użytkowania, koniecznych inwestycji, serwisu technicznego. Bez nich prowadzenie właściwej polityki inwestycyjnej oraz ustalenie kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa jest niemożliwe.

Warunki sprzedaży, na których oddziały oferują towar, wpływają na wyniki finansowe przedsiębiorstwa, co przedstawiono w tabeli 11.

Controller jest odpowiedzialny za przygotowanie planu o wielkości środków finansowych będących w dyspozycji oddziału. Zaprezentowany oddział charakteryzuje się przykładowo powierzchnią sprzedaży 1350 m². Jego odbiorcami ostatecznymi są konsumenci, dlatego koszty ponoszone w związku ze sprzedażą ograniczają się wyłącznie do bieżącej obsługi klienta. Ceny pozyskania na zewnątrz usług, jak np. dzierżawa powierzchni sprzedaży, usługi transportowe, reklama itp., są informacją wyznaczającą górny pułap kosztów możliwych do zaakceptowania przez przedsiębiorstwo handlowe.

Tak sformułowany plan wielkości środków finansowych będących w dyspozycji każdego oddziału jest miarą swobody działania³⁸¹, co do dalszego rozwoju, jak rów-

³⁸¹ Elastyczność działania oddziału może być obserwowana również we właściwym doborze zasobów ludzkich. Być może, zastosowanie leasingu pracowniczego (*outplacement*) przyczyniłoby się do: obniżenia kosztów zatrudnienia pracowników, przekształcając koszty zatrudnienia w koszty zmienne; uproszczenia kalkulacji kosztów zatrudnienia; przeciwdziałania nieracjonalnemu wzrostowi zatrudnienia; braku kosztów selekcji; większej kontroli nad stałym personelem; skrócenia czasu doboru pracowników.

niez sieci przedsiębiorstwa handlowego³⁸².

³⁸² Autorka zaleca doskonalenie funkcjonowania przedsiębiorstwa poprzez wykorzystanie benchmarkingu. Polega on na porównywaniu procesów i praktyk stosowanych przez własne przedsiębiorstwo ze stosowanymi w przedsiębiorstwach uważanych za najlepsze w analizowanej dziedzinie. Nie jest to wyłącznie naśladownictwo, lecz wykrywanie czynników, które sprawiają, że analizowany proces jest wykonywany efektywnie.

Tabela 11

Wynik finansowy oddziału przedsiębiorstwa handlowego

	I rok działal- ności		II rok dzia- łalności		III rok dzia- łalności		IV rok dzia- łalności		V rok dzia- łalności		VI rok dzia- łalności		VII rok działalności	
	w tys. zł.	%	w tys. zł.	%	w tys. zł.	%	w tys. zł.	%	w tys. zł.	%	w tys. zł.	%	w tys. zł.	%
Obrót	8 610		10 000		11 000		11 770		12 358		12 976		13 625	
Marża	1 794	20,8	2 300	23,0	2 530	23,0	2 707	23,0	2 842	23,0	2 984	23,0	3 133	23,0
Koszty personelu	476	5,5	480	4,8	528	4,8	565	4,8	593	4,8	620	4,8	620	4,5
Zakup sprzętu eksploat.	111	1,3	117	1,2	126	1,1	133	1,1	141	1,1	150	1,2	160	1,2
Usługi obce	355	4,1	366	3,7	378	3,4	389	3,3	401	3,2	413	3,2	425	3,1
Inne usługi obce	298	3,5	334	3,3	363	3,3	386	3,3	405	3,3	425	3,3	447	3,3
Opłaty i podatki	18	0,2	19	0,2	20	0,2	21	0,2	22	0,2	23	0,2	24	0,2
Amortyzacja	188	2,2	188	1,9	188	1,7	188	1,6	188	1,5	188	1,5	188	1,4
Razem	1 446	16,8	1 504	15,0	1 602	14,6	1 682	14,3	1 751	14,2	1 820	14,0	1 864	13,7
Koszty finansowe	284	3,3	206	2,1	181	1,6	155	1,3	130	1,0	105	0,8	87	0,6
Razem	1 730	20,1	1 710	17,1	1 783	16,2	1 838	15,6	1 881	15,2	1 925	14,8	1 952	14,3
Przychody finansowe	9	0,1	9	0,1	10	0,1	11	0,1	12	0,1	13	0,1	14	0,1
Inne przychody	93	1,1	50	0,5	50	0,5	50	0,4	52	0,4	55	0,4	57	0,4
Przychód netto – kosz- ty	166	1,9	649	6,5	807	7,3	930	7,9	1 026	8,3	1 128	8,7	1 253	9,2
Kierownik sklepu	148	1,7	172	1,7	189	1,7	202	1,7	213	1,7	223	1,7	234	1,7
Przychód operacyjny	18	0,2	477	4,8	618	5,6	728	6,2	813	6,6	904	7,0	1 019	7,5

Źródło: Opracowanie własne.

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu wymaga przeprowadzania procesu budżetowania w przedsiębiorstwie na podstawie ujednoliconej procedury budżetowej, której przykład został przedstawiony w **tabeli 1 Aneksu** jako proces określonych do spełnienia zasad podczas jego tworzenia. Budżet został podzielony na dwie części. Pierwsza ma charakter jakościowy i należy przedstawić w niej m.in. strategię działania na przyszły rok, ze szczególnym uwzględnieniem zaplanowanych akcji promocyjnych o zasięgu krajowym jak i międzynarodowym, a ponadto rozwój produktów globalnych – dane o priorytetach w asortymencie towarowym, także rozwój usług, czyli dodatkowo oferowanie wartości dodanej, gratis lub po niskiej cenie, karty lojalnościowe itp. Nacisk w budżecie trzeba położyć na wykorzystanie geomarketingu w kształtowaniu strategii działania oraz na zastosowanie merchandisingu do produktów typu „pierwsza cena”. Wsparcie się crossmarketingiem wzmoże sprzedaż komplementarną i impulsywną.

Część druga budżetu polega na wartościowym ujęciu przyjętych założeń w postaci np.: obrotów, marży realizowanej przez przedsiębiorstwo, marży oddziałów, przychodów, kosztów logistycznych, przyjętego poziomu utrzymania stanów magazynowych, procentu przywiązania oddziałów do przedsiębiorstwa handlowego, stopnia wykorzystania istniejącej gamy produktów przez poszczególne oddziały, budżetów częściowych, polityki cenowej itp. Opracowanie budżetu sprzedaży odbywa się co najmniej w podziale na poszczególne grupy zakupowe.

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym z wykorzystaniem controllingu kładzie szczególny nacisk na budżet sprzedaży, na podstawie którego ustala się kolejne zadania stawiane przed poszczególnymi oddziałami, grupami zakupowymi, wyodrębniając przy tym udział grupy zakupowej w ogólnym obrocie poszczególnych oddziałów itp. Ponadto, znajomość ogólnych ram polityki cenowej przedsiębiorstwa jest dla grup zakupowych wytyczną do określenia obszaru swobodnego podejmowania decyzji w trakcie negocjacji handlowych z dostawcami. Istnieje przez to potrzeba informacji np. o rynkowych cenach towarów (doskonałym rozwiązaniem jest identyfikacja zasad polityki cenowej stosowanej przez konkurencję), o granicznych, minimalnych cenach sprzedaży, jakie można zastosować (ewentualnie graniczny poziom marży pokrycia). Grupy zakupowe, jako wewnętrzne jednostki przedsiębiorstwa, zobligowane są, w większym lub mniejszym stopniu, do utrzymywania stałego kontaktu z pozostałymi komórkami (m.in. działami: badania rynku, logistyki, controllingu, marketingu itp.), do swobodnego przesyłania informacji o możliwościach skorzystania z zasobów będących w dyspozycji przedsiębiorstwa.

Dział controllingu jest odpowiedzialny za skonstruowanie i sporządzenie określonego poziomu raportów z dokonań grup zakupowych, które wpomagają identyfikację odchyleń od wcześniej przyjętych założeń budżetowych, co zostanie szerzej opisane w dalszej części rozprawy.

Zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu, podobnie jak zarządzanie w ogóle, rozważa się w dwóch wymiarach: strategicznym i operacyjnym. Zastosowanie controllingu strategicznego zmierza do sprawnego ukształtowania procesów planowania oraz kontroli na poziomie zarządzania strategicznego. Dotyczy to dłuższego horyzontu czasowego. Analizie zostają poddane zamierzenia strategiczne, wynikające z rozpoznania szans i zagrożeń rynkowych oraz kondycja przedsiębiorstwa. W drugim wymiarze należy wprowadzić controlling operacyjny, który swoim zasięgiem obejmuje znacznie krótszy horyzont czasowy. Jest zorientowany przede wszystkim na prawidłowe kształtowanie zasobów poprzez: transformację planów działania przedsiębiorstwa na budżety; określenie mierników oceny stopnia realizacji planów działań i budżetów; organizowanie systemu sprawozdawczości bieżącej w przedsiębiorstwie; permanentną obserwację zmian zachodzących w wynikach przedsiębiorstwa; koordynowanie celów częściowych oraz całościowych; stałą kontrolę kosztów funkcjonowania przedsiębiorstwa w różnych przekrojach; sporządzanie sprawozdań dotyczących efektywności działania przedsiębiorstwa, płynności, rentowności oraz zadłużenia; wspieranie informacją bieżących decyzji zarządczych.

Koncepcja controllingu opiera się na jakościowych oraz ilościowych zasadach i algorytmach funkcjonowania, których przykłady ujęto w tabeli 12 i 13, pozwalających m.in. ocenić dynamikę rozwoju przedsiębiorstwa, jego kondycję finansową, a także obecną i przyszłą pozycję konkurencyjną. W dalszej części pracy wątki dotyczące omówienia poszczególnych wskaźników analizy ilościowej i jakościowej przedsiębiorstwa nie będą rozwijane.

Tabela 12

Ilościowa analiza przedsiębiorstwa handlowego – system wskaźników

Lp.	Kategorie wskaźników	Komentarz
Analiza punktów sprzedaży		
1	liczba punktów sprzedaży na dzień 31.12. roku N (np. z podziałem na szyldy)	sumaryczne ujęcie wielkości przedsiębiorstwa
2	liczba punktów sprzedaży otwartych w trzech ostatnich latach (np. według lat, miesięcy, szyldów)	pozwała ocenić dynamikę rozwoju przedsiębiorstwa, sugerowany wskaźnik do wyliczenia: <i><u>liczba nowo otwartych punktów sprzedaży</u></i> <i><u>liczba istniejących punktów sprzedaży</u></i>

Lp.	Kategorie wskaźników	Komentarz
3	liczba otwieranych punktów sprzedaży w ciągu najbliższych trzech lat (np. według lat, miesięcy, sztydów)	dostarcza oceny na temat dynamiki przyszłego rozwoju przedsiębiorstwa
4	liczba punktów sprzedaży, które uległy transformacjom w ostatnich trzech latach	miara modernizacji istniejącego parku punktów sprzedaży; wymagane jest uzyskanie informacji na temat liczby lat funkcjonowania punktów sprzedaży
5	liczba punktów sprzedaży, które będą podlegały transformacjom w ciągu najbliższych trzech lat	wskaźnik działań zmierzających do modernizacji punktów sprzedaży; wymagane jest uzyskanie informacji na temat liczby lat funkcjonowania punktów sprzedaży
6	powierzchnia sprzedaży na dzień 31.12. roku N (np. z podziałem na sztydy)	wskaźnik na temat wielkości przedsiębiorstwa; wartość powierzchni można rozpatrywać w relacji z całkowitą powierzchnią sprzedaży w kraju oraz z powierzchnią u głównej konkurencji
7	powierzchnia sprzedaży w ciągu trzech ostatnich lat (np. według lat, miesięcy, sztydów)	pozwala ocenić dynamikę rozwoju przedsiębiorstwa; uwzględnić w analizie nasycenie rynku oraz ustawodawstwo
8	powierzchnia sprzedaży w ciągu najbliższych trzech lat (np. według lat, miesięcy, sztydów)	pozwala ocenić przyszłą dynamikę rozwoju przedsiębiorstwa; uwzględnić w analizie nasycenie rynku oraz ustawodawstwo
9	powierzchnia sprzedaży, która uległa transformacji w trzech ostatnich latach	wskaźnik działań zmierzających do określenia dotychczasowego poziomu modernizacji punktów sprzedaży
10	powierzchnia sprzedaży, która będzie podlegała transformacji w ciągu najbliższych trzech lat	pozwala oszacować efekty dokonywanych w przyszłości modernizacji względem istniejącego parku punktów sprzedaży
Oferta handlowa & liczba produktów		
1	średnia liczba produktów w punkcie sprzedaży w roku N	pozwala na umiejscowienie znaczenia oferty handlowej biorąc pod uwagę średnią powierzchnię sklepu
2	ewolucja średniej liczby produktów w punkcie sprzedaży w trzech ostatnich latach	ewolucja oferty handlowej w analizowanym przedziale czasu
3	rozdzielenie liczby produktów według wielkości punktów sprzedaży (3 kategorie powierzchni sklepowych)	ocena zmienności oferty handlowej w połączeniu z wielkością punktu sprzedaży
4	rozdzielenie liczby produktów w punkcie	pozwala prześledzić skuteczność do-

Lp.	Kategorie wskaźników	Komentarz
	sprzedaży według działów lub rejonów sprzedaży w roku N (średnia)	konanego wyboru podziału oferty handlowej i porównanie jej z przyjętymi standardami oraz główną konkurencją w analizowanym roku
5	ewolucja rozdzielania liczby produktów w punkcie sprzedaży według działów w trzech ostatnich latach	pozwala prześledzić ewolucję skuteczności dokonanego wyboru podziału oferty handlowej i porównanie jej z przyjętymi standardami oraz z główną konkurencją w analizowanym przedziale czasu
6	liczba produktów przypadających na m ² w roku N	ocena gęstości oferty handlowej w analizowanym roku
7	ewolucja liczby produktów przypadających na m ² w trzech ostatnich latach	ocena gęstości oferty handlowej w analizowanym przedziale czasu
8	ewolucja średniej liczby produktów w średniej wielkości punktach sprzedaży w trzech ostatnich latach	pozwala ocenić z jednej strony ewolucję oferty handlowej (biorąc przy tym pod uwagę średnią wielkość punktu sprzedaży) z drugiej strony – zmiany w polityce prezentowania towaru na półce
9	liczba produktów zlikwidowanych w roku N	identyfikuje reakcję punktu sprzedaży na zmienność popytu, a także ocenia stabilność wyboru produktów do oferty handlowej w analizowanym roku
10	liczba nowych produktów do wprowadzenia w ciągu najbliższych trzech lat	identyfikuje reakcję punktu sprzedaży na zmienność popytu, a także ocenia stabilność wyboru produktów do oferty handlowej w analizowanym przedziale czasu
Analiza działalności handlowej		
1	całkowite obroty w roku N	miara poziomu aktywności gospodarczej, możliwe porównanie z grupami konkurencyjnymi
2	całkowite obroty w trzech ostatnich latach	miara dynamiki rozwoju przedsiębiorstwa, do porównania z normami w danym sektorze i z obrotami głównych konkurentów
3	całkowite obroty przewidziane do zrealizowania w ciągu najbliższych trzech lat	pozwala zmierzyć dynamikę i poziom ambicji grupy
4	rozdzielenie obrotów w roku N między Polską a zagranicą	miara stopnia umiędzynarodowienia w analizowanym roku
5	ewolucja obrotów pomiędzy Polską a zagranicą w trzech ostatnich latach	miara stopnia umiędzynarodowienia w analizowanym przedziale czasu
6	całkowite obroty przypadające na m ² w	miara wydajności handlowej w anali-

Lp.	Kategorie wskaźników	Komentarz
	roku N	zowanym roku
7	całkowite obroty przypadające na m ² w trzech ostatnich latach	miara wydajności handlowej w analizowanym przedziale czasu
8	obroty przypadające na m ² według krajów (lokalizacja poszczególnych punktów sprzedaży) w roku N	ocena wydajności handlowej w analizowanym roku w podziale na kraje
9	obroty przypadające na m ² według krajów (lokalizacja poszczególnych punktów sprzedaży) w trzech ostatnich latach	ocena wydajności handlowej w analizowanym przedziale czasu w podziale na kraje
10	średnia wartość koszyka w roku N	wskaźnik określający wagę zakupów w analizowanym roku
11	średnia wartość koszyka w trzech ostatnich latach	wskaźnik określający wagę zakupów w analizowanym przedziale czasu
Dostawcy		
1	ogólna liczba dostawców w roku N	pozwała ocenić rozmiar pracy działu zakupów, a także stosowaną politykę zakupów w całej grupie punktów sprzedaży; porównać z normami w sektorze i u głównej konkurencji
2	ogólna liczba nowych dostawców w roku N	określenie przywiązania dostawców oraz ewolucji oferty handlowej w analizowanym roku
3	ogólna liczba dostawców, z którymi współpraca została zawieszona w roku N	określenie przywiązania dostawców oraz ewolucji oferty handlowej w analizowanym roku
4	ewolucja dostawców w trzech ostatnich latach	pozwała ocenić politykę zakupów przedsiębiorstwa w analizowanym przedziale czasu
Personel		
1	liczba osób zatrudnionych na całym etacie w roku N	pośrednia ocena wielkości przedsiębiorstwa w analizowanym roku
2	liczba osób zatrudnionych na całym etacie w trzech ostatnich latach	identyfikacja dotychczasowej działalności i wydajności punktu sprzedaży w analizowanym przedziale czasu
3	liczba osób przewidzianych do zatrudnienia w najbliższych trzech latach	identyfikacja przyszłej działalności i wydajności punktu sprzedaży w analizowanym przedziale czasu
4	$\frac{\text{obroty}}{\text{liczba zatrudnionych osób w trzech ostatnich latach}}$	wydajność personelu; porównać z wynikami konkurencji
5	średnia liczba osób zatrudnionych w punkcie sprzedaży	oszacowanie stopnia biurokratyzacji w punkcie sprzedaży
6	<u>koszty personalne</u>	wskaźnik pokazujący zależność po-

Lp.	Kategorie wskaźników	Komentarz
	<i>obróć</i>	między przyjętą metodą sprzedaży a polityką wynagrodzeń; porównać z głównymi konkurentami i sektorem
7	<i>% liczby kadry zarządzającej całkowita liczba zatrudnionych</i>	procentowy udział kadry zarządzającej w punkcie sprzedaży; porównać z procentowym udziałem konkurencji i sektorem
8	średnie wynagrodzenie pracowników w podziale na kategorie zatrudnienia	wskazuje na przyjętą politykę wynagradzania; porównać z obrotami konkurencji i sektorem
9	średnie wynagrodzenie kadry zarządzającej	wskazuje na przyjętą politykę wynagradzania oraz filozofię przedsiębiorstwa; porównać z obrotami konkurencji i sektorem
10	ewolucja średniego poziomu wynagrodzenia dla wszystkich kategorii zatrudnienia w trzech ostatnich latach	wskazuje na przyjętą politykę wynagradzania oraz naciski ze strony personelu; porównać z obrotami konkurencji i sektorem
11	całkowita wartość wynagrodzeń w roku N	wskazuje na przyjętą politykę wynagradzania w analizowanym roku
12	ewolucja wynagrodzeń w trzech ostatnich latach	ewolucja przyjętej polityki wynagrodzeń w analizowanym przedziale czasu
13	% rocznej rotacji personelu (wszystkie kategorie pracowników)	miara przywiązania personelu do punktu sprzedaży oraz zwolnień; w sposób pośredni tłumaczy przyjętą politykę wynagradzania oraz klimat pracy panujący w przedsiębiorstwie; porównać z konkurencją
14	% rocznej rotacji kadry zarządzającej	miara przywiązania kadry zarządzającej do punktu sprzedaży oraz zwolnień; w sposób pośredni tłumaczy przyjętą politykę wynagradzania oraz klimat pracy panujący w przedsiębiorstwie; porównać z konkurencją
15	ewolucja rotacji pracowników w trzech ostatnich latach	ewolucja polityki kadrowej i panującego klimatu pracy w przedsiębiorstwie w analizowanym przedziale czasu
16	ewolucja rotacji kadry zarządzającej w trzech ostatnich latach	ewolucja polityki kadrowej i panującego klimatu pracy w przedsiębiorstwie w analizowanym przedziale czasu
Analiza stanów magazynowych		
1	wartość stanu magazynowego na dzień 31.12. roku N	wartość stanu magazynowego rozpatrywana w relacji z obrotem

Lp.	Kategorie wskaźników	Komentarz
2	ewolucja średniorocznego stanu magazynowego w trzech ostatnich latach	kontrola zwiększającego się poziomu stanów magazynowych niemającego powiązania ze zwiększeniem obrotów w analizowanym przedziale czasu
3	$\frac{\text{średnia wartość rocznego stanu magazynowego w roku } N}{\text{obrotów roku } N}$	pozwała ocenić efektywność zarządzania przedsiębiorstwem
4	$\frac{\text{ewolucja rotacji średniego stanu magazynowego}}{\text{obroty w trzech ostatnich latach}}$	pozwała ocenić ewolucję jakości zarządzania stanami magazynowymi
5	Rotacja magazynu: $\frac{\text{obrót w roku } N}{\text{średniej wartości magazynu}}$	wskaźnik istotny dla dużych przedsiębiorstw handlowych
6	ewolucja liczby dni stanów magazynowych w trzech ostatnich latach	pozwała ocenić ewolucję jakości zarządzania stanami magazynowymi
Komunikacja z klientem, promocja		
1	$\frac{\text{budżet przewidziany na komunikację z klientem}}{\text{obrót}}$	ewolucja polityki komunikacyjnej przedsiębiorstwa; porównać z sektorem i głównymi konkurentami
2	$\frac{\text{budżet przewidziany na promocje}}{\text{obrót}}$	ewolucja polityki promocyjnej przedsiębiorstwa; porównać z sektorem i głównymi konkurentami
3	$\frac{\text{ewolucja budżet na komunikację}}{\text{obrót w trzech ostatnich latach}}$	miara ewolucji polityki komunikacyjnej przedsiębiorstwa; porównać z sektorem i głównymi konkurentami
4	$\frac{\text{ewolucja budżet na promocje}}{\text{obrót w trzech ostatnich latach}}$	miara polityki promocyjnej przedsiębiorstwa; porównać z sektorem i głównymi konkurentami
Logistyka		
1	$\frac{\text{koszt transportu}}{\text{obrót}}$	obniżenie poziomu wskaźnika świadczy o efektywności funkcjonowania logistyki
2	ewolucja kosztów transportowych w trzech ostatnich latach	wskaźnik pozwala zmierzyć ewolucję kształtowania się kosztów transportu i efektywności logistycznej
3	$\frac{\text{koszt magazynowania}}{\text{obrót}}$	mierzy efektywność składników stanu magazynowego; porównać z konkurencją
4	ewolucja kosztów magazynowania w trzech ostatnich latach	mierzy ewolucję składników stanu magazynowego oraz efektywność logistyczną

Lp.	Kategorie wskaźników	Komentarz
Finanse		
1	całkowita roczna marża handlowa w roku N;	tłumaczy przyjętą politykę handlową przedsiębiorstwa; porównać z najbliższą konkurencją lub sektorem
2	ewolucja marży handlowej w trzech ostatnich latach	jest wyrazem ewolucji przyjętej polityki handlowej przedsiębiorstwa; porównać z konkurencją, która utrzymuje podobną formę działania
3	termin płatności dostawców	pozwala ustalić różnice w terminach płatności w łącznej grupie punktów sprzedaży
4	ewolucja terminów płatności dostawców	analiza ewolucji terminów płatności według dostawców w danym przedziale czasu; porównać z konkurencją
5	przychody finansowe w roku N	mierzy ewolucję zdolności do generowania przychodów finansowych w danym roku; porównać z sytuacją najbliższej konkurencji
6	ewolucja przychodów finansowych w trzech ostatnich latach	mierzy ewolucję zdolności do generowania przychodów finansowych w określonym przedziale czasu; porównać z sytuacją najbliższej konkurencji
7	koszty finansowe w roku N	mierzy koszty finansowe w danym roku; porównać z sytuacją najbliższej konkurencji
8	ewolucja kosztów finansowych w trzech ostatnich latach	mierzy ewolucję kosztów finansowych w określonym przedziale czasu; porównać z sytuacją najbliższej konkurencji
9	saldo przychodów finansowych – koszty finansowe w roku N	mierzy ewolucję równowagi kosztów/przychodów finansowych w danym roku, porównać z konkurencją
10	ewolucja salda przychodów finansowych – koszty finansowe w trzech ostatnich latach	mierzy ewolucję równowagi kosztów/przychodów finansowych w określonym przedziale czasu
11	wynik przed podatkiem w roku N	wskaźnik istotny podczas porównania kilku przedsiębiorstw z tej samej grupy w ujęciu międzynarodowym
12	ewolucja wyniku przed podatkiem w trzech ostatnich latach	miara pozytywnej lub negatywnej ewolucji wyniku przed podatkiem w określonym przedziale czasu, porównać z konkurencją
13	wynik netto w roku N	mierzy poziom wzbogacenia się przed-

Lp.	Kategorie wskaźników	Komentarz
		siębiorstwa; w wypadku przedsiębiorstw narodowych lub zagranicznych należy zwrócić uwagę na różnice w systemach księgowych
14	ewolucja wyniku netto w trzech ostatnich latach	miara pozytywnej lub negatywnej ewolucji wyniku netto w określonym przedziale czasu, porównać z konkurencją
15	$\frac{\text{obrót}}{\text{kapitał własny}}$	wskaźnik efektywności przedsiębiorstwa
16	$\frac{\text{obrót}}{\text{aktywa w roku } N}$	wskaźnik rotacji aktywów, mierzy intensywność wykorzystania majątku
17	$\frac{\text{koszty finansowe}}{\text{obrót w roku } N}$	miara kosztu zadłużenia w porównaniu z obrotem; porównać z konkurencją
18	$\frac{\text{wynik netto}}{\text{obrót w roku } N}$	miara rentowności przedsiębiorstwa; porównać z głównymi konkurentami

Źródło: opracowanie własne na podstawie M. Benoun, M.-L. Héliès-Hassid avec la collaboration de M. Alhadève, *Distribution – acteurs et stratégies*, ED Economica, 1993, s. 315 i n.

Zaprezentowane wyżej wskaźniki zapoczątkowują opracowanie stanów wymaganych do zrealizowania przez przedsiębiorstwo w najbliższej przyszłości, na podstawie zasady JEST – WINNO BYĆ. Takie podejście wymusza określenie zadań, jakie należy podjąć, aby ten cel osiągnąć. Załączone w komentarzu uwagi na temat porównywania uzyskanych poziomów wskaźników z konkurencją stanowi punkt odniesienia do monitorowania wymaganych stanów.

Zagadnienia ilościowej analizy koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym z wykorzystaniem controllingu dotyczą elementów trudnych do zidentyfikowania i oceny w pierwszym podejściu. W tym celu w tabeli 13 zidentyfikowano podstawowe kategorie wskaźników, które poddają ocenie poszczególne płaszczyzny funkcjonowania przedsiębiorstwa pod względem jakościowym, a osiągnięte wyniki należy porównać ze standardem konkurencji. Jak wynika z tej tabeli, zachowano usystematyzowaną konwencję oceny przedsiębiorstwa w postaci systemu znaków: ++ oznacza bardzo wysoki, + oznacza wysoki, = oznacza równy z konkurencją (na poziomie standardu), - oznacza niski, - - oznacza bardzo niski.

Tabela 13

Jakościowa analiza przedsiębiorstwa handlowego – system wskaźników

Lp.	Kategorie wskaźników	++	+	=	-	--
Produkt – punkt sprzedaży						
1	jakość oferty produktowej (szeroka, głęboka, szeroka w porównaniu z polityką asortymentową)					
2	specyfikacja (oryginalność oferty produktowej)					
3	jakość proponowanych produktów					
4	konkurencyjność cenowa					
5	porównanie jakości z ceną					
6	nowości w ofercie produktowej					
7	zakres świadczonych usług					
8	jakość usług świadczona przed sprzedażą					
9	jakość pomocy świadczonej podczas sprzedaży					
10	jakość usług posprzedażowych oferowanych klientom					
Wyposażenie punktu sprzedaży oraz umiejętności pracowników						
1	jakość wyposażenia punktów sprzedaży					
2	łatwość przemieszczania się między poszczególnymi działami w punkcie sprzedaży					
3	atrakcyjność i oryginalność prowadzonych promocji					
4	kompetencje technicznego personelu (jeśli kryterium jest istotne)					
5	kompetencje handlowe personelu (jeśli kryterium jest istotne)					
6	uprzejmość sprzedawców					
7	porządek i atrakcyjność prezentowanych towarów					
8	jakość komunikacji wewnątrz punktu sprzedaży pomiędzy pracownikami					
9	jakość komunikacji zewnętrznej w stosunku do klientów					
10	ocena jakości komunikacji zewnętrznej (np. z mediami) prowadzonej przez pracowników					
Lokalizacja						
1	jakość lokalizacji punktu sprzedaży					
2	jakość terytorialna/geograficzna położenia punktów sprzedaży					
3	gęstość lokalizacji punktów sprzedaży w jednej lub kilku strefach geograficznych					
4	łatwość dostępu do punktu sprzedaży (np. środki transportu, parkingi itd.)					

Lp.	Kategorie wskaźników	++	+	=	-	--
Konkurencja						
1	zdolność adaptacji punktu sprzedaży do pojawienia się bezpośredniej konkurencji w najbliższym otoczeniu					
2	siła działania bezpośredniej konkurencji					
3	zdolność adaptacji punktu sprzedaży w wypadku pojawienia się pośredniej konkurencji (np. konkurencja w pewnej części asortymentowej)					
4	siła działania pośredniej konkurencji					
5	ocena pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa					
Zarządzanie						
1	kompetencje/profesjonalizm osób zarządzających					
2	zdolność wprowadzania zmian					
3	zdolność wdrażania nowych instrumentów i narzędzi zarządzania					
4	zdolność integracji nowych technologii komunikowania się					
5	motywacja dyrekcji					
6	jakość organizacji					
7	poziom informatyzacji					
8	jakość polityki szkoleniowej					
9	jakość polityki zarządzania stanem magazynowym					
10	jakość polityki transportu					
11	jakość polityki magazynowania					
12	jakość i efektywność struktur					
13	zdolność do kontrolowania nagłych wydarzeń					
Strategia						
1	ocena wdrożonej strategii w trzech ostatnich latach					
2	jakość oceny informacji strategicznej					
3	umiejętności kadry zarządzającej w procesie tworzenia strategii przedsiębiorstwa					
4	klarowność wybranych opcji strategicznych					
5	ważność istnienia poprzednich opcji strategicznych					
6	jakość realizacji poprzednich opcji strategicznych					
7	pozycja strategiczna przedsiębiorstwa w przyszłości					

Źródło: opracowanie własne na podstawie: M. Benoun, M.-L. Héliers-Hassid avec la collaboration de M. Alhadève, *Distribution – acteurs et stratégies*, ED Economica, 1993, s. 331 i n.

Wskazano sześć grup wskaźników, które muszą być szczegółowo rozpatrzone. Pierwszą stanowią wskaźniki z zakresu oferty handlowej oraz świadczonych usług. Kolejna dotyczy poziomu wyposażenia punktu sprzedaży oraz rozpoznaje umiejętności techniczne i interpersonalne zatrudnionych osób. Trzeci obszar poddany analizie dotyczy lokalizacji terytorialnej, w tym atrakcyjności strefy geograficznej, następnie przechodzimy do ustalenia konkurencyjności. Przedostatnią domeną prowadzonej analizy jakościowej jest system zarządzania, w którym poruszane są problemy z zakresu: otwartości na nowe technologie i rozwiązania informatyczne, polityki szkoleniowej, a także efektywność działania struktur przedsiębiorstwa. Cały system oceny przedsiębiorstwa zamyka skuteczność tworzenia i umiejętność wdrażania strategii.

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu wskazuje na umiejętność selekcji istotnych wskaźników, informacji i przekazywania ich ośrodkom odpowiedzialności o takim stopniu agregacji i przekroju, jaka zależy od szerebła w hierarchii przedsiębiorstwa. Istotne jest, aby przedsiębiorstwo handlowe koncentrowało się na realizacji jednoznacznie zdefiniowanych celów, które winny być precyzowane za pomocą wskaźników, a więc informacji w formie skondensowanej. Controlling jest właśnie takim narzędziem kwantyfikującym te cele, przez co pracownicy wiedzą, czego w przyszłości się od nich oczekuje. Równie ważne jest to, że postępujący proces globalizacji przedsiębiorstwa handlowego przebiega w ramach wypełnienia określonych warunków. Pierwszy polega na określeniu celów strategicznych postawionych przed poszczególnymi komórkami organizacyjnymi (jak np. zdefiniowanie strategii oddziału w zależności od segmentu rynku, zdefiniowanie charakteru gam produktów odpowiednich dla konkretnych segmentów rynku; mix sprzedaży; zdefiniowanie strategii dla kategorii produktów, strategii promocji i cen na podstawie analizy rynku; budżet oddziału oraz metody i organizacja oddziału; strategia marki i programy lojalnościowe itp.).

Po drugie, globalizacja powoduje, że wzrasta znaczenie konkurencji kosztowej i cenowej przy jednocześnie rosnących wymaganiach jakościowych. Struktura i zakres kosztów stałych mają duży wpływ na elastyczność przedsiębiorstwa w dostosowywaniu się do zmian, jak również otwieraniu nowych oddziałów. Wzrasta znaczenie produktów standaryzowanych umożliwiających osiągnięcie korzyści ze skali, z drugiej strony – strategia oparta na segmentacji pozwalającej na zaspokojenie potrzeb klientów na coraz wyższym poziomie. Dlatego, przedsiębiorstwo handlowe musi dostosowywać się do zmian zachodzących w otoczeniu i je generować, a szczególne znaczenie w tych działaniach ma controlling. Analizując system planistyczny controllingu, nie sposób pominąć aspektu szybszego przepływu informacji i tzw. masowej komunikacji,

co przyczynia się do wzrostu homogenizacji popytu i skłania przedsiębiorstwo do opracowywania uniwersalnych modeli produktów oraz rozszerzenia skali działalności.

Należy na koniec stwierdzić, że koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu nie zwalnia kadry zarządzającej od obowiązku tworzenia i wdrażania innych systemów analizy wewnętrznej i zewnętrznej przedsiębiorstwa, które staną się diagnozą sposobu postrzegania globalizacji oraz próbą określenia wpływu globalizacji na ich dalsze postępowanie.

3.4. System informacyjny i informatyczny

Postępująca koncentracja techniczno-organizacyjna w handlu przyczynia się do tego, że przepływ informacji stanowi fundament w zakresie działania przedsiębiorstwa handlowego, w szczególności na płaszczyźnie trafnego podejmowania decyzji. Uzależnione jest to w znacznym stopniu od jakości i aktualności informacji dostępnych dla użytkownika. Informacja nieusystematyzowana nie może stanowić podstawy do przygotowania i kontroli decyzji. W tym celu należy korzystać z uporządkowanych zbiorów informacji, określanych dalej systemem informacyjnym, w którym zawarte są: procedury dotyczące zbierania i przetwarzania informacji, przekazywania informacji do właściwych komórek organizacyjnych oraz prezentacji informacji źródłowych-przetworzonych.

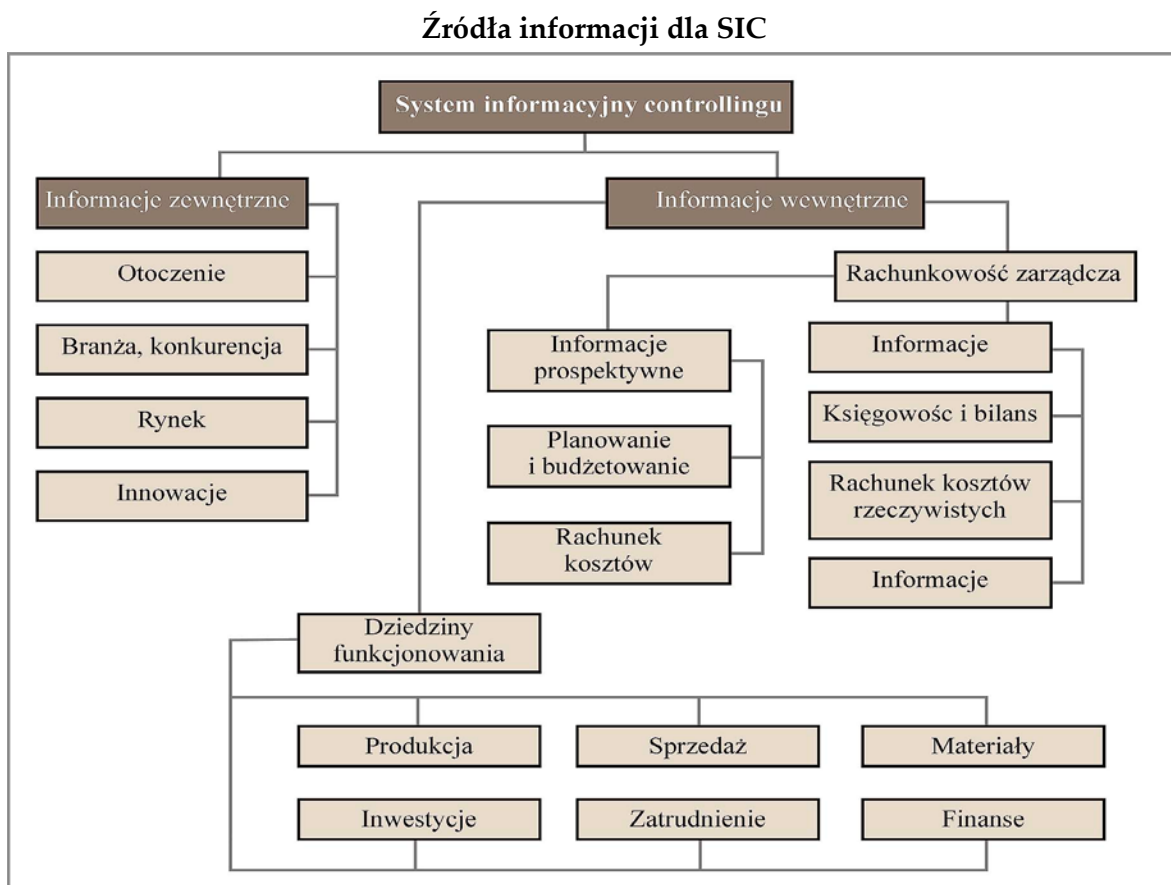
Systemy informacyjne są integralnym elementem controllingu³⁸³, ponieważ przygotowanie informacji niezbędnej do podejmowania decyzji jest istotnym elementem ich zadań. Dlatego, systemy informacyjne dla potrzeb controllingu nazwane zostaną w dalszej części rozprawy SIC (ujęcie czysto pragmatyczne). SIC zbiera, przetwarza, a także przygotowuje informacje dla adresata, jakim są decydenci. Ponadto, integruje instrumenty controllingu i stawia je do dyspozycji poprzez wykorzystanie komputerowych systemów informatycznych. Informacjami dla SIC są już nie tylko zbiór danych rachunkowości, ale także źródła informacji zewnętrznej i wewnętrznej (inwestycji, zatrudnienia, sprzedaży, finansów), co zostało przedstawione na schemacie 1.

Szybki wzrost konkurencji na rynkach, a także utrzymanie znaczącej na niej pozycji przez przedsiębiorstwo handlowe wytworzyło silne podłoże do zbudowania koncepcji controllingu, która ma dostęp do jak największej ilości informacji, co ułatwia podejmowanie decyzji w kluczowych zagadnieniach związanych z zarządzaniem

³⁸³ Por. I. Chomiak, *Struktura i zakres funkcjonalny systemu informacyjnego controllingu*, Prace Naukowe AE we Wrocławiu, nr 862, 2000, s. 16.

przedsiębiorstwem. Musi on być tak zorganizowany, aby szybko przeprowadzać analizy obejmujące zarówno dane pozyskane wewnątrz przedsiębiorstwa, jak i spoza niego.

Schemat 1



Źródło: opracowanie własne na podstawie: J. Betelejewski, *Organizacja Służby Controllingu w przedsiębiorstwie przemysłowym (na przykładzie Spółki Akcyjnej „Rolmasz”)*, Uniwersytet Mikołaja Kopernika, Toruń 1994.

Przedsiębiorstwo handlowe funkcjonujące w warunkach globalizacji wychodzi poza granice lokalnych rynków, poszukuje nowych odbiorców, atrakcyjniejszych źródeł zaopatrzenia, czy korzystniejszej alokacji swoich zasobów. Dlatego, istnieje konieczność stworzenia takiego systemu informacyjnego, który pozwala na permanentny dostęp i obróbkę danych niezbędnych do prowadzenia działalności gospodarczej, niezależnie od miejsca, w którym potencjalny użytkownik się znajduje.

Wymaga się stworzenia systemów zbudowanych w architekturze klient-serwer. Toteż, platforma analityczna, z której korzystają, jak wynika z tabeli 14, m.in. controllerzy to systemy informowania kadry zarządzającej. Formalne potrzeby informacyjne zależne są od szczebla zarządzania, na którym działa decydent. Na niższym chodzi o informacje wewnętrzne, operacyjno-taktyczne, odnoszące się do podsystemów przedsiębiorstwa, o charakterze retrospektywnym, zagregowanym i wyselekcjonowa-

nym, ponadto zintegrowane i ilościowe. Na wyższym szczeblu zarządzania wykorzystuje się informacje wewnętrzne i zewnętrzne, strategiczne, odnoszące się do całego przedsiębiorstwa, bardzo zagregowane i wewnętrznie powiązane, a nadto wysoko zintegrowane, ilościowe i jakościowe.

Tabela 14

Użytkownicy systemu analitycznego

Użytkownik	Uprawnienia	Zwyczajowe stanowisko w przedsiębiorstwie	Przykłady wykorzystania systemu	Częstotliwość korzystania z systemu
zarząd	dostęp do wszystkich danych	prezes dyrektor operacyjny członek rady nadzorczej główny księgowy główny controller	analiza rentowności produktów i przedsięwzięć, kontrola odchyleń budżetowych, wysokość zobowiązań globalnie itp.	przy podejmowaniu decyzji strategicznych oraz w ramach nadzoru zarządu
kierownik operacyjny	dostęp do szczegółowo określonych danych	dyrektor sprzedaży kierownik działu szef projektu	decyzja dotycząca wielkości sprzedaży dla danego odbiorcy, kontrola poziomu kredytu kupieckiego, analiza należności, wykonanie budżetu działu itp.	codziennie, w trakcie podejmowania decyzji i zarządzania operacyjnego
analityk/controller	dostęp do wszystkich danych	analityk finansowy controller referent	przygotowanie sprawozdań, raportów i analiz dla innych użytkowników systemu, konstrukcja analiz szczegółowych	codziennie lub w miarę powstawania nowych potrzeb sprawozdawczych
administrator	dostęp do systemu	informatyk	administracja systemem, nadzór nad uprawnieniami do danych	głównie w przypadku pojawiania się nowych użytkowników i zmiany ich uprawnień w systemie

Źródło: por. P. Rynkiewicz, *Business Intelligence – zastosowanie hurtowni danych w controllingu i systemie analitycznym firmy*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 7, 2003, s. 12.

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu wymaga sprawnego systemu informatycznego, skonstruowanego z narzędzi spełniających następujące wymagania³⁸⁴:

- a) powinien być relatywnie mało skomplikowany, aby mogły posługiwać się nim grupy osób o podstawowej wiedzy dotyczącej zagadnień informatyki oraz języków programowania;
- b) pozwalający na kompilację poszczególnych baz danych;
- c) zapewniający prawidłowe wykonywanie obliczeń matematycznych w ramach określonych relacji;
- d) umożliwiający wykonywanie sprawozdań i raportów w różnych płaszczyznach czasowych;
- e) pozwalający wykorzystać określone funkcje baz danych;
- f) zapewniający realizację projektów przy wykorzystaniu standardu SQL³⁸⁵ lub podobnym.

W związku z powyższym, dział controllingu musi być wspomagany przez wiele aplikacji komputerowych, które dostarczają narzędzi do: automatyzacji przepływu informacji; redukcji liczby dokumentów zbędnych danych oraz powtarzających się danych; przyspieszenia obiegu informacji w systemie; zdolności adaptacji do zmieniającej się struktury organizacyjnej; bezpieczeństwa dostępu osób nieupoważnionych, czy zniszczenia wskutek wypadków losowych, pomyłek użytkownika.

Przy okazji warto dodać, że wprowadzając dane do programów poprzez proces importowania, użytkownik nie powinien mieć wpływu na ich zmianę, eliminuje się tym samym ewentualność popełnienia błędu, przez co przekazywane informacje są rzetelne i dokładne. Czas importu danych i ich przetworzenie musi zajmować około kilku minut lub odbywać się automatycznie w godzinach nocnych, dlatego wyniki, które otrzyma użytkownik, odzwierciedlą bieżącą sytuację, jaka istnieje w przedsiębiorstwie – szybkość przekazu. Dzieje się tak dzięki modułowej strukturze systemów. Wszystkie moduły wykorzystują wspólną bazę danych i są wyposażone we wspólne funkcje administracyjne. Budowa taka zapewnia elastyczność systemu, umożliwia jego rozbudowę w zależności od zgłaszanych przez użytkownika potrzeb, ponadto pozwala na skuteczne planowanie, realizację i analizę wszelkich zdarzeń gospodarczych.

W zaprezentowaniu zrozumiałego obrazu rezultatów działalności przedsiębiorstwa handlowego pomocne są systemy przetwarzania transakcyjnego – OLTP (*On Line*

³⁸⁴ Por. Cz. Schejn, *Controlling w praktyce*, Oficyna Wydawnicza Samo Sobie, Poznań 1999, s. 195.

³⁸⁵ Ang. SQL – *Server Query Language* – język programowania.

Transactional Processing), a także systemy analityczne – OLAP³⁸⁶ (*On Line Analytical Processing*). Systemy bazy danych typu OLAP charakteryzują się³⁸⁷: efektywną analizą dużej ilości danych w środowisku wielodostępnym; prezentacją danych niezależną od sposobu ich przechowywania; szybkim realizowaniem zapytań i obliczeń, umożliwiając w ten sposób interaktywną analizę iteracyjną; wykonywaniem różnorodnych obliczeń: agregacji, operacji wielowymiarowych, obliczeń statystycznych, macierzowych, prognozowania, analizy trendów itp.; prostą formą tworzenia różnorodnych kształtów prezentacji wyników analizy: raportów, arkuszy kalkulacyjnych, wykresów itp.

System analityczny bazujący na technologii hurtowni danych³⁸⁸ jest uporządkowanym źródłem informacji, którego zadaniem jest dostarczanie aktualnych i zagregowanych wartości danych dotyczących różnych obszarów funkcjonowania przedsiębiorstwa. Dane do hurtowni trafiają z różnych systemów informatycznych w przedsiębiorstwie, tj. finansowo-księgowego, płacowego, magazynowego lub zintegrowanego systemu zarządzania³⁸⁹. W celu ułatwienia użytkownikom korzystania z hurtowni, konstruuje się odpowiednie obszary analityczne powiązane ze sferami funkcjonowania przedsiębiorstwa, w szczególności ze sprzedażą, logistyką, finansami, controllingiem.

W **tabeli 2 Aneksu** przedstawiono przykładową platformę sprzedaży, którą wykorzystuje się do permanentnej obserwacji trendów związanych ze sprzedażą. Jest to jedno z kluczowych zagadnień w handlu. Informacje pochodzące z platformy pozwalają na szybkie podejmowanie decyzji związanych z asortymentem, kanałem dystrybucji itp. Istotne znaczenie mają również informacje dotyczące efektywności przeprowadzonych kampanii promocyjnych, czy skuteczności działań poszczególnych grup sprzedażowych.

Nie sposób pominąć kwestii dotyczących bieżącej kontroli prawidłowej organizacji łańcucha logistycznego, ze szczególnym naciskiem na stany magazynowe, rotację towarów, czy prawidłową realizację poszczególnych zamówień, co zostało ujęte

³⁸⁶ Więcej na temat OLAP pisze m.in.: M. Gorawski, J. Frączek, *Data Warehouse: Modelowanie danych*, Software, nr 7, 1999; Z. Ryznar, *Istota i zadania hurtowni danych*, Informatyka, nr 11, 1998.

³⁸⁷ Por. P. Rynkiewicz, *Business Intelligence – zastosowanie hurtowni danych w controllingu i systemie analitycznym firmy*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 6, 2003, s. 15.

³⁸⁸ Przykładowe narzędzia realizacji procesu analiz w przedsiębiorstwie dostępne na rynku: Business Objects, Pro Clarity, Cognos, MS Analyzer, Oracle Discoverer, a także podstawowa platforma biurowa Microsoft Office (System Excel oraz Internet Explorer) ma wbudowane narzędzie do połączenia z hurtownią danych oraz budowy raportów i sprawozdań analitycznych.

³⁸⁹ Przykładem zintegrowanego systemu zarządzania przedsiębiorstwem handlowym jest ERP (*Enterprise Resource Planning*). Integruje on kluczowe procesy zachodzące w przedsiębiorstwie i dostarcza pełny obraz tego, co się w nim dzieje. ERP śledzi dane finansowe, informacje związane z zarządzaniem zasobami ludzkimi, procesami logistycznymi itp. Często system ERP nazywany jest Backoffice, ponieważ bywa dostępny przede wszystkim dla personelu wewnętrznego przedsiębiorstwa, w odróżnieniu od oprogramowania nazywanego Frontoffice, pozwalającego na bezpośrednią interakcję z klientem (np.: systemu e-business).

w **tabeli 3 Aneksu** jako wzorcowe przykłady miar, raportów i analiz, a także przykładowe wymiary.

Ponadto, analiza sfery rozliczeń przedsiębiorstwa oraz obszarów i płatności stanowią elementy platformy analitycznej finansów. W **tabeli 4 Aneksu**, dla lepszego zobrazowania powyższej problematyki, zidentyfikowano przykładowe miary i wymiary analiz oraz raportów z obszaru finansowego przedsiębiorstwa.

Równie ważny jest analityczny obszar controllingu, ujęty w tabeli 15. Dotyczy on bieżącej analizy sytuacji finansowej przedsiębiorstwa, analizy kosztów i przychodów działalności podmiotu, a także planowania i monitorowania równowagi finansowej przedsiębiorstwa.

Tabela 15

Obszar analiz – controlling	
Przykładowe miary	- koszt, - przychód, - wynik (wyliczenia), - koszt planowany, - przychód planowany, - wynik planowany (wyliczenia)
Przykładowe wymiary	- rodzaj, - centrum, - proces, - klient, - produkt, - czas, - konto księgowe
Przykładowe raporty i analizy	- analiza kosztów przedsiębiorstwa według rodzaju kosztów, jednostki organizacyjnej, struktury jednostki, zdefiniowanych procesów lub produktów klientów oraz czasu, - analiza przychodów według rodzaju przychodów, jednostki organizacyjnej, struktury jednostki, zdefiniowanych procesów lub produktów jednostki, klientów oraz czasu, - analiz wyników, jednostki organizacyjnej, struktury przedsiębiorstwa, produktów, klientów oraz czasu, - analiza realizacji budżetów według poszczególnych wymiarów budżetowanych, - udział kosztów w sprzedaży w różnych wymiarach analizy, - porównanie wielkości sprzedaży do planowanego wzrostu, - analiza obrotów na poszczególnych kontach księgowych, - analiza wskaźników finansowych

Źródło: opracowanie własne.

Controlling wykorzystuje zaadaptowane już narzędzia, niejednokrotnie wypracowane przez praktykę organizacji i zarządzania, które stanowią rdzeń do modelowania platformy controllingu.

Opisane wyżej platformy analityczne bazują na hurtowni danych³⁹⁰, która pozwala budować niezbędne raporty i sprawozdania; udostępnia dane, do których użytkownik ma uprawnienia; cechuje się prostą i intuicyjną obsługą; daje możliwość publikowania zbudowanych raportów w sieci WEB; pozwala na drażnienie danych (tzw. schodzenie w dół z możliwością podglądu danych bazowych); oznacza kolorem dane skrajne lub odchylenia niepożądane; dysponuje łatwą agregacją wartości rozproszonych; ma graficzną i czytelną prezentację sprawozdań; posiada automatyczne odświeżanie danych – aktualizację raportów.

Nowoczesne rozwiązania informatyczne przyczyniają się do analizowania danych na serwerach hurtowni danych (nie na komputerach użytkowników końcowych), co gwarantuje szybkość funkcjonowania systemu. Ponadto, wszystkie wytworzone raporty publikowane są w postaci dokumentów Word lub udostępniane w wewnętrznej sieci WEB i Internecie dla pozostałych użytkowników. Zmiany układu raportów lub pozycji w kolumnach i wierszach dokonuje się za pomocą kilku prostych operacji. W każdej chwili do zastosowania są wszystkie inne funkcje Excela³⁹¹, włączając w to wykresy, formatowanie i grafikę. Użytkownik systemu ma do dyspozycji gotowe wbudowane arkusze, sformatowane do poziomu raportów, które wykorzystuje bezpośrednio z Excela, poprzez sterowniki danych korzystając z wielowymiarowych obszarów analitycznych lub baz danych systemów transakcyjnych funkcjonujących w przedsiębiorstwie.

Popularną i dostępną aplikacją, użyteczną w pracy controllera jest Internet Explorer. Dostęp on-line umożliwia analizowanie i przetwarzanie dostępnych danych każdego dnia. Raporty lub wykresy widoczne w przeglądarce internetowej są bezpośrednio połączone z hurtownią danych (bazą danych). Dostęp off-line służy natomiast do przeglądania opublikowanych raportów, sprawozdań i wykresów. W tym wypadku użytkownik nie ma podglądu danych bazowych, a ten rodzaj dostępu wykorzystywany jest do budowania wewnętrznego portalu informacyjnego w organizacji. Zastosowanie Internetu oraz tworzenie publikacyjnych sieci WWW daje: bezpieczne logowanie się do danych zarówno wewnątrz przedsiębiorstwa (w sieci), jak i poprzez

³⁹⁰ Por. P. Ryński, *Business Intelligence – zastosowanie hurtowni danych w controllingu i systemie analitycznym firmy*, s. 13-17.

³⁹¹ Controller w swojej pracy powinien posługiwać się najbardziej znanym i najczęściej wykorzystywanym narzędziem analitycznym, jakim jest arkusz kalkulacyjny MS Excel. Dane z innych systemów analitycznych ostatecznie przetwarza się i prezentuje w sprawozdaniach przygotowanych w programach Excel, ponieważ jest to system prosty, ogólnie dostępny i doskonale znany użytkownikom.

Internet; łatwą i intuicyjną obsługę; wykorzystanie technologii HTML i XML do budowania portali informacyjnych w przedsiębiorstwie, połączonych z hurtownią danych; bezpośredni eksport danych do arkusza kalkulacyjnego Excel; zastosowanie aktywnych wykresów graficznych; realizację zaawansowanych procesów, takich jak: wyliczanie kolumn, funkcje, oznaczanie kolorem danych na wykresie itp.

Przedstawiając narzędzia informatyczne wspierające controlling w procesie zarządzania przedsiębiorstwem handlowym, nie sposób pominąć Lotus Notes – system pracy grupowej. Pozwala on na współpracę, wymianę informacji i koordynowanie działań, automatyzację obiegu dokumentów w postaci elektronicznej lub graficznej (lecz nie papierowej). Zarządza projektami poprzez równoległe korzystanie osób z tych samych informacji, niezależnie od tego, gdzie każda z nich się znajduje. Lotus Notes tworzy biblioteki dokumentów lub obiektów multimedialnych, w tym prowadzenie grup dyskusyjnych. Świadczy usługi w ramach systemów intranetowych oraz systemów informacji telefonicznej. Podstawową funkcją tego programu jest przepływ wiadomości między osobami (poczta elektroniczna), całymi grupami oraz między systemem a ściśle określonymi użytkownikami, aby zasygnalizować nieprawidłowości i pomóc rozplanować pracę.

Lotus Notes jest programem przeznaczonym głównie dla organizacji, o których A. Toffler³⁹² pisze, iż są „wysoko zintelektualizowane”. Wzrost roli informacji i pracy umysłowej rodzi konieczność zastosowania go w zarządzaniu informacją, ponieważ umożliwia kumulowanie informacji (informacje pochodzące z różnych źródeł można gromadzić w jednym wybranym przez użytkownika miejscu). Program ten porządkuje informacje – aplikacja umożliwia gromadzenie informacji w bazach danych w taki sposób, aby użytkownik mógł szybko do nich dotrzeć – oraz udostępnia informacje – każda informacja wprowadzona przez użytkownika jest od razu dostępna dla innych, bez względu na miejsce, w którym się znajdują. Pozwala to na bieżące informowanie o aktualnej sytuacji wszystkich członków organizacji, przetwarzanie informacji – w prosty sposób można zmienić treść informacji, aktualizować ją lub wymieniać. Dokumenty przesyłane są określoną ścieżką i docierają w przyjętej kolejności do osób, które nanoszą zmiany, recenzują skorygowany dokument, sprawdzają naniesione poprawki i akceptują dokonane zmiany. Modyfikowanie informacji do wymogów użytkownika następuje dzięki możliwości tworzenia aplikacji pozwalających dopasować sposób prezentacji lub zbierania informacji do własnych potrzeb czy upodobań.

Kolejnym narzędziem informatycznym do wykorzystania przez controlling względem indywidualnych potrzeb przedsiębiorstwa handlowego jest DataSelect.

³⁹² Por. A. Toffler, H. Toffler, *Budowa nowej cywilizacji*, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań 1996, s. 64.

Stanowi ona relacyjną bazę danych. Korzystanie z niej wymaga podstawowej znajomości zagadnień programowania, umożliwia samodzielne konstruowanie zapytań do bazy danych, budowanie formularzy dla odpowiedniej prezentacji danych na ekranie monitora, tworzenie raportów z baz danych oraz zapytań, budowanie makropoleceń, programowania w języku SQL. Centralnym punktem, zbierającym informacje ze wszystkich baz danych jest główna siedziba przedsiębiorstwa handlowego, która jako jedyna ma podgląd do wszystkich baz danych we wszystkich krajach. Na szczeblu lokalnych centr zakupów użytkownicy DataSelect mają natomiast dostęp wyłącznie do własnej bazy danych, bez możliwości podejrzenia innych.

Źródło danych modyfikujemy i wybieramy według potrzeb użytkownika. Dla tego samego serwera tworzy się wiele konfiguracji źródła bazy danych. Program zezwala na modyfikowanie i konfigurowanie przeznaczenia danych w wybranym przez siebie formacie danych. Użytkownik ma swobodę wyboru pliku bazy danych i zapisania w formie np.: Word, Excel, Access, pliku typu dbf. itp. Podstawowe bazy danych typu: Zarządzanie Handlem i Logistyka znajdują się w ramach tej samej platformy bazy danych, obejmują one bieżące informacje na temat wszystkich transakcji wykonywanych w ramach obszaru handlu i logistyki. Natomiast, schemat Infocentrum zawiera dane historyczne (handlowe i logistyczne) w ujęciu miesięcznym i narastającym.

Controller w celu zautomatyzowania swojej pracy, odnośnie przesyłania określonej grupy informacji w miejsce ich przeznaczenia, posługuje się makrami, które są następstwem działań wykonywanych przez DataSelect.

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu upatruje budowę SIC w nowoczesnej technologii informacyjnej, czyli sprzęcie informatycznym, oprogramowaniu i bankach danych. W tym miejscu należy wskazać na jeszcze jeden produkt współczesnej technologii informacyjnej dostępny na rynku – oprogramowanie o nazwie Market. Korzystanie z tej bazy danych nie wymaga znajomości zagadnień programowania, umożliwia samodzielne budowanie formularzy dla odpowiedniej prezentacji danych na ekranie monitora, tworzenie raportów z baz danych. Ważne jest to, że istnieje centralny punkt zbierający informacje ze wszystkich baz danych pochodzących z poszczególnych oddziałów przedsiębiorstwa handlowego i jako jedyny ma podgląd do wszystkich baz danych. Natomiast, na szczeblu poszczególnych oddziałów sprzedaży użytkownicy programu mają dostęp wyłącznie do własnej bazy danych, bez możliwości podejrzenia pozostałych jednostek. Nadrzędnym celem programu Market jest bieżąca analiza obrotów i marż według dostawców, jaką realizują poszczególne oddziały w ujęciu dziennym, tygodniowym, miesięcznym i rocznym. Ponadto, program uszczegóławia powyższe informacje do poziomu poszczegól-

nych działów/sektorów/rodzin grup zakupowych również według dostawców. Powyższy monitoring obrotów i marż daje możliwość przeanalizowania m.in.: jaki udział obrotów stanowią zakupy dokonane z centrali zakupów, jaki udział stanowią obroty z dostawcami lokalnymi, a także jaki udział stanowi obrót realizowany w ramach dostaw bezpośrednich (nie bezpośrednio z centrali zakupów). Pozwala to na określenie procentowego udziału dostawców, którzy nie są referencjonowani przez centralę zakupów. Powyższa analiza nie ma na celu wyłącznie kontrolowanie oddziałów co do realizowanych obrotów i marż, ale jest źródłem informacyjnym dla działów handlowych odnośnie atrakcyjności poszczególnych działów/sektorów/rodzin grup produktów, tzn.: co sprzedaje się najlepiej, którego dostawcy produkty są najatrakcyjniejsze, które produkty realizują najwyższą marżę, jaki asortyment produktów nie sprzedaje się w ogóle, który dostawca staje się niebezpieczny dla przedsiębiorstwa handlowego z uwagi na realizację np. 75% obrotów w ramach danej gamy produktów. Nie może dojść do całkowitego uzależnienia obrotu danego produktu wyłącznie od jednego dostawcy. Ponadto, program dostarcza informacji, jakie grupy produktów powinny być zcentralizowane w głównej bazie zakupów.

Na podstawie powyższej charakterystyki tylko niektórych dostępnych narzędzi informatycznych dla działu controllingu, autorka sformułowała następujące wnioski. System wspomagania decyzji w przedsiębiorstwie o profilu handlowym dotyczy w głównej mierze obszarów: zarządzania relacjami z klientami, planowania sprzedaży i zaopatrzenia w asortyment, zarządzania asortymentem, śledzenia efektów elektronicznego biznesu zarówno pomiędzy dostawcami a punktami sprzedaży (*business to business*), jak i w relacjach punkt sprzedaży–konsument (*business to customer*), czy pracownikami (*business to employee*), zarządzania promocjami i działaniami marketingowymi, analizy klientów, minimalizacji strat, analizy dostawców, zarządzania powierzchnią sprzedaży.

Warto jednak podkreślić, że prezentowany w niniejszej rozprawie pogląd potwierdza, że stosowanie przez przedsiębiorstwo handlowe produktów będących elementami systemów wspomagania decyzji opartych o hurtownie danych może mieć różny charakter: zapytań – w formie różnorodnych raportów, standardowych lub generowanych *ad hoc*, w przekrojach czasowych, regionalnych, produktowych czy innych; analityczny – jeśli istnieje potrzeba zbadania określonej zależności pomiędzy danymi (np. wpływ wprowadzenia nowego asortymentu na dotychczasowe elementy oferty). Ponadto, podstawą takich narzędzi są zaawansowane metody statystyczne, dzięki którym generowane są wyniki bezpośrednio przez ich użytkowników. Przyjmują one również charakter indukcyjny – jeśli dopiero szuka się związków między

danymi. Dane te dotyczą symulacji przyszłych zachowań klientów, analizy trendów, wpływu czynników zewnętrznych na sprzedaż itp. Narzędzia takie, związane z technologią odkrywania i prezentowania wiedzy, budują i weryfikują setki modeli matematycznych.

Reasumując dotychczasowe rozważania, należy zwrócić uwagę, że przedstawiony powyżej przegląd dostępnych w Polsce systemów informacyjnych i informatycznych, wykorzystywanych przez controlling w koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym, przyczynia się do poprawy pozycji jednostki na rynku. Implementacja tych systemów (niekoniecznie wszystkich) w procesie zarządzania jest celowa i pomimo ponoszenia znacznych nakładów na wprowadzenie systemów wspierających proces zarządzania przedsiębiorstwem handlowym, korzyści z nich płynące są wymierne i niezbędne do prawidłowego funkcjonowania działu controllingu, jak również wypełnienia przez controllera stawianych mu celów i zadań. Ponadto, biorąc pod uwagę obecne przemiany technologiczne, w tym technologię informacyjną stosującą zaawansowane mikroelektroniki najnowszych osiągnięć telekomunikacyjnych, wpływają one znacząco na procesy internacjonalizacji i globalizacji działalności gospodarczej. Wykorzystanie technologii informacyjnych i elektronizacja obrotu stwarzają jednostce handlowej techniczne możliwości przejścia od rynku lokalnego do działań na rynku globalnym, a controllerowi stałą obserwację procesów zachodzących w przedsiębiorstwie i jego otoczeniu.

3.5. Sprawozdawczość controllera

Koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym upatruje realizację stawianych przed controllingiem celów i zadań opierających się na kolejnych narzędziach – sprawozdawczości controllera umożliwiającej analizę odchyień występujących przy realizacji wytyczonych celów. Wielkości docelowe uchwycone w postaci planu (winno być) są porównywane z wykonaniem (jest). Odchylenia są częścią planowania. Wielkości zaplanowane są następnie zestawiane z informacjami rzeczywistymi (w okresach tygodniowych, miesięcznych, kwartalnych, półrocznych oraz rocznych), aby szybko wykryć zaistniałe odchylenia³⁹³. System sprawozdawczy dostarcza bowiem informacji dla decydentów w takim czasie, aby doszło do bieżącej komunikacji w przedsiębiorstwie i szybkiej reakcji na nieprzewidziane sytuacje³⁹⁴.

³⁹³ Por. J. Nesterak, *Controlling – system oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków 2004, s. 112-113.

³⁹⁴ Sprawozdawczość określa się jako ogół czynności polegających na zestawieniu danych statystycznych dotyczących przebiegu procesów gospodarczych lub zbior sprawozdań charakteryzujących zakres działalności i sytuacji podmiotu gospodarczego lub jako prezentację danych statystycznych, polegającą na pisemnym, ustnym, gra-

Raporty sporządzone przez controllera mają na celu wyeksponowanie powstałych odchyłeń, które następnie są przedmiotem podejmowania decyzji dla kadry kierowniczej, a także muszą zapewnić czytelność wyników³⁹⁵ i kosztów w przedsiębiorstwie, pod warunkiem że są analizowane i wykorzystywane przez kadre zarządzającą. Controller jako osoba odpowiedzialna za cały system sprawozdawczości obciążony jest gromadzeniem, przetwarzaniem i przekazywaniem informacji, niezbędnych dla zarządzającego do podejmowania szybkich i efektywnych decyzji. To on organizuje sprawozdawczość w skali całego przedsiębiorstwa, dostosowując ją do potrzeb kierowania i sterowania zachodzącymi w nim procesami.

Wiarygodny system sprawozdawczości pozwala na prowadzenie dokładnych kontroli w trakcie procesu gospodarczego, w wypadku pojawienia się odchyłeń. Daje możliwość kadrze zarządzającej na podjęcie celowych działań, w celu niwelacji przejściowych kłopotów naruszających harmonię osiągnięcia wyznaczonych celów.

Jest on swoistym systemem wczesnego ostrzegania o zaistniałych odchyleniach, mobilizując zarządzających do określenia kierunków i sposobów doskonalenia dalszej działalności.

Struktura organizacyjna przedsiębiorstwa handlowego działającego w ramach globalnego rynku obliguje controllera do prowadzenia wielopłaszczyznowej sprawozdawczości i harmonizacji układów sprawozdawczych, jak to wynika ze schematu 2. Przedstawiono na nim zależności działu controllingu z bezpośrednimi użytkownikami informacji i sprawozdań generowanych przez dział controllingu.

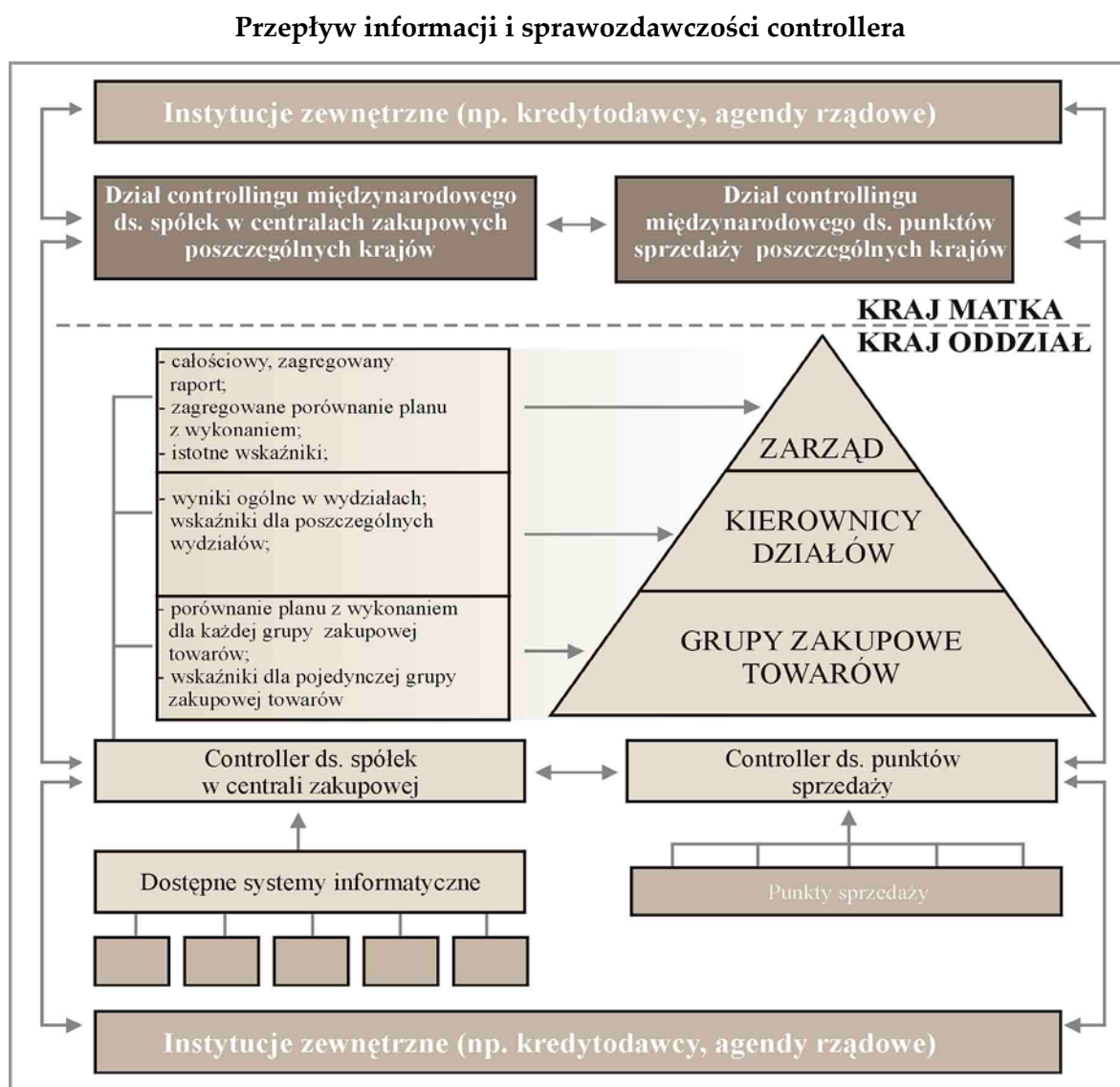
Bezpośrednimi odbiorcami informacji są dwie grupy: pierwszą jest zarząd (udziałowcy, akcjonariusze i inni inwestorzy) i pracownicy, natomiast drugą grupę tworzą odbiorcy zewnętrzni (kredytodawcy, agendy rządowe) sprawozdań finansowych. Raporty sporządzane przez komórkę controllingu do wyższego szczebla zarządzania są wykorzystywane do sprawowania swoich funkcji kierowniczych, monitorowania we własnym zakresie działań komórek podległych, sporządzenia sprawozdania z realizacji swoich zadań. Sprawozdania wewnętrzne informują o tym, co dzieje się w przedsiębiorstwie, tzn. jaka jest jego ogólna sytuacja, jak przebiega realizacja wytyczonych celów i jakie trudności mają poszczególne jednostki budżetowe.

ficznym opisie przebiegu procesów gospodarczych, stanie sytuacji, opisie zdarzeń i wypadków: A. Kardasz, A. Szczergiński, *Sprawozdawcze formy monitorowania ośrodków odpowiedzialności*, w: Rachunkowość a controlling. Sprawozdawczość i ocena ośrodków odpowiedzialności, Materiały konferencyjne – Polanica Zdrój 15-17 października 2000 roku, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego, Wrocław 2000, s. 323.

³⁹⁵ Raport powinien odpowiadać na następujące pytania: jaki jest cel sporządzania raportów?; kto jest odbiorcą sprawozdania? (wpływa to na stopień agregacji informacji); czym się informuje? (decyduje o standardzie raportu); jak się informuje? (determinuje to sposób prezentacji danych); kiedy sporządza się raport? (wpływa na czasokres przygotowywania sprawozdań): M. Sierpińska, B. Niedbała, *System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków 2001, s. 129.

Raporty kierowane do grona kadry średniego szczebla mają nieco inny charakter i koncentrują się na ekonomicznej diagnozie konkretnych działów.

Schemat 2



Źródło: opracowanie własne.

Z kolei, sprawozdania zewnętrzne charakteryzują się mniejszym stopniem uszczegółowienia, są wizytówką przedsiębiorstwa i kreują jej wizerunek w oczach organów zarządzanych, jak np. rada nadzorcza. Z jednej strony funkcjonuje komórka controllera, który odpowiada za sprawozdawczość w centralnym przedsiębiorstwie, z drugiej – powołany jest controller odpowiedzialny za przepływ informacji i sprawozdawczość pomiędzy oddziałami. Efektem podsumowującym całą działalność controllerów w poszczególnych krajach jest sprawozdawczość przesyłana do centralnego przedsiębiorstwa.

Konieczne jest, aby sprawozdawczość controllera podlegała wcześniejszej selekcji i była zorientowana na określonego odbiorcę, dlatego musi spełniać określone warunki:

- a) powinna mieć odpowiednio dobraną szatę graficzną (wzbogaconą wykresami) zapewniającą czytelność;
- b) liczbowy materiał powinien być umiejętnie wyselekcjonowany, a stopień uszczegółowienia przekazywanych informacji dopasowany do zakresu kompetencji odbiorcy;
- c) sprawozdanie winno zawierać wyłącznie treści istotne i odzwierciedlać bieżącą sytuację oraz być dostarczone na czas (kiedy jest potrzebne, a nie kiedy chcemy lub możemy je opracować);
- d) przedstawione informacje powinny być obiektywne;
- e) liczba sprawozdań nie może być zbyt duża (jeżeli odbiorca uzyska w krótkim czasie dużo mało istotnych i nieczytelnych informacji, po prostu z nich nie skorzysta);
- f) dane zamieszczane w systemie sprawozdawczym należy przekazywać w postaci tabel liczbowych i/lub tekstowych, wspartych odpowiednimi wskaźnikami.

Ponadto, informacje powinny przyjąć następującą formę: bezpośrednią (rozmowa bądź telefon); pisemną (pismo, wypełnione zestawienie, wydruk z komputera); online (przekazanie danych przez sieć komputerową).

Częstotliwość i liczba sporządzanych sprawozdań zależy od charakteru przekazywanej informacji, potrzeb, wymagań odbiorców oraz od możliwości technicznych służb mających wpływ na ich opracowanie. Istotne w koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem o profilu handlowym są przede wszystkim sprawozdania³⁹⁶:

- a) tygodniowe:
 - informacja ekonomiczno-finansowa, podsumowanie należności i zobowiązań według kontrahentów. Pozwalają one ocenić działalność bieżącą przedsiębiorstwa i skuteczność podejmowanych decyzji;
 - analizy z wykonania budżetu w przekroju zrealizowanych obrotów i marż według grup zakupowych na poziomie przedsiębiorstwa handlowego oraz poszczególnych jego oddziałów;
 - średnia wartość koszyka, którego przykładowy raport został ujęty w **tabeli 5 Aneksu**. Informacje z niego wypływające są pomocne podczas poszukiwania odpowiedzi na pytania: jakie np. produkty kupowane są najczęściej, co kupują klienci uczestniczący w programach lojalnościowych, co wybrali klienci korzystający z wybranej promocji. Jest to anali-

³⁹⁶ Por. U. Mysiek, *Sprawozdawczość controllera*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 11, 2000, s. 12.

za danych transakcyjnych pochodzących z poszczególnych oddziałów, na podstawie których formułuje się zależności między kupowanymi produktami;

- liczba klientów zainteresowanych zakupami w oddziałach przedsiębiorstwa handlowego. Wzorcowy raport przedstawiono w **tabeli 6 Aneksu**³⁹⁷. Wskazuje on, że symptom rozwijającej się gospodarki oraz wzrost zamożności społeczeństwa ma swoje odzwierciedlenie w powolnym wzroście zainteresowania konsumentów zakupem np. artykułów nieżywnościowych;

b) miesięczne:

- raport z wykonania budżetu w przekroju zrealizowanych obrotów i marż według grup zakupów na poziomie przedsiębiorstwa handlowego oraz poszczególnych jego oddziałów (w układzie miesięcznym i narastającym);
- stopień przywiązania poszczególnych oddziałów do przedsiębiorstwa handlowego (analiza wierności);
- atrakcyjność towarów oferowanych przez przedsiębiorstwo handlowe dla oddziałów (analiza detencji);
- skrócony bilans i rachunek wyników na poziomie przedsiębiorstwa handlowego oraz poszczególnych jego oddziałów;

c) roczne:

- sprawozdania finansowe obligatoryjne wynikające z obowiązujących przepisów prawa, jak np. bilans, rachunek zysków i strat;
- sprawozdanie z przepływu środków pieniężnych;
- sprawozdanie o przychodach kosztach i wyniku finansowym;
- sprawozdania definiowane przez użytkowników, niezbędne dla potrzeb zarządzania oraz innych potrzeb doraźnych;
- zbiór danych uzupełniających, które nie występują ww. sprawozdaniach, ale są niezbędne do tworzenia analiz;
- sprawozdanie z działalności przedsiębiorstwa przesyłane do centralnego biura controllingu międzynarodowego, jeżeli mowa o przedsiębiorstwie globalnym.

Poza przedstawionym katalogiem sprawozdań, który przecież nie wyczerpuje w całości zakresu przygotowywanych raportów przez dział controllingu, generuje się również informacje „na życzenie”, które swoim zakresem obejmują sprawozdania

³⁹⁷ Autorka na potrzeby niniejszej rozprawy przedstawiła wyjątkowo dane roczne.

i analizy *ad hoc*, w związku z pojawieniem się określonego zapotrzebowania, które nie zostało ściśle określone w harmonogramie przekazywania informacji. Tworzone dla indywidualnych odbiorców lub grupy zakupowej, mają charakter doraźny, powstają w zależności od sytuacji, potrzeb i wymagań osób odpowiedzialnych w przedsiębiorstwie. Powstają na prośbę określonych członków kierownictwa w formie pisemnej, jak również kiedy sam controller uzna za celowe przekazanie informacji właściwemu adresatowi sprawozdania/analizy na aktualny w danej chwili temat, wymagający ustosunkowania się i ewentualnego podjęcia decyzji. Informacje te nie wymagają żadnej sformalizowanej procedury co do formy, trybu przekazywania, miejsca i finalnego odbiorcy. Bez wątpienia, wszystkie raporty obejmują dane rzeczywiste, w układzie: budżet oraz wykonanie z dodatkowymi komentarzami w wypadku zaistnienia odchyleń.

Koncepcja zastosowania controllingu w przedsiębiorstwie handlowym wskazuje, że wykorzystanie raportów oraz zbudowanie systemu sprawozdawczości jest wypadkową procesów planistycznych i kontrolnych realizowanych przez dział controllingu. Przeprowadzenie szczegółowych analiz wykonania planów stanowi podstawę do podejmowania decyzji na przyszłość, przez co warunkuje efektywne zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym.

4. Implementacja koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu

Zastosowanie przedstawionej koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym opartej na controllingu jest procesem wymagającym kompleksowych, systematycznych i systemowych działań. Świadomość osób zarządzających, że idea controllingu jest jednym ze sposobów poprawy efektywności zarządzania i doskonalenia procedur zarządzania, stanowi fundament do skutecznego wdrożenia controllingu.

W identyfikacji poziomu przekonania kadry zarządzającej o controllingu i potencjalnej decyzji o jego zastosowaniu, konieczne jest przeprowadzenie ankiety – podstawowej techniki wykorzystywanej w badaniach diagnostycznych, która pozwala zgromadzić niezbędne informacje na temat poziomu zachowania przedsiębiorstwa na controlling.

W praktyce tworzenia działań controllingowych (metodologia, projektowanie), autorka zaproponowała wykorzystanie jednej z metod tworzenia i doskonalenia przedsiębiorstwa – metody diagnostycznej. Zgodnie z nią, organizację dotychczas funkcjonującego systemu można usprawnić w wyniku identyfikacji, diagnozy i oceny

stanu istniejącego, wykryciu wszelkich nieprawidłowości (dysfunkcji) oraz zaprojektowania i wdrożenia niezbędnych usprawnień. W tym celu autorka opracowała ankietę, której wzór zaprezentowano w **tabeli 7 Aneksu**, wyodrębniając podstawowe obszary badań oraz ustalając wskaźniki zachowań.

Jak określa M. Bollecker³⁹⁸, cytowany przez J.P. Deslauriersa³⁹⁹, główną korzyścią wypływającą z badań jakościowych jest dostarczanie informacji jakościowych, będących uzupełnieniem analiz statystycznych. Drugą korzyścią jest to, że analiza danych pozwala określić różnice występujące w danych grupach. Jako ostatnią korzyść wymienienia się dotarcie, w krótkim czasie, do pewnej liczby respondentów z różnym zachowaniem.

Przedmiotem ankiety jest ocena rozwiązań controllingu w obszarach organizacji przedsiębiorstwa handlowego w warunkach globalizacji, stopnia zaawansowania wdrożenia controllingu oraz jego instrumentarium. Ogólnie rzecz ujmując, informacje zebrane w wyniku przeprowadzenia ankiety pozwalają ocenić dotychczasowe rozwiązania stosowane przez przedsiębiorstwo w zakresie planowania oraz organizacji i zarządzania.

Ponadto, zaletą przeprowadzenia ankiety jest zdiagnozowanie, jaki jest stosunek przedsiębiorstwa handlowego do obecnej sytuacji w gospodarce – postępujących procesów globalizacji, jak również do zmian zachodzących w samym przedsiębiorstwie, odnosząc się przy tym do instrumentów wspierania procesu zarządzania. Stanowi ona empiryczną próbę zaimplementowania, zaprezentowanej w rozprawie, koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu w procesach globalizacji handlu. Jednocześnie, stwarza podstawy do umiejętnego budowania zachowań podmiotu rynkowego w warunkach globalizacji, z wykorzystaniem controllingu wspomagającego zarządzanie zorientowanego na decyzje i działania wcześniej wyznaczonych globalnych celów.

Zebranie przez przedsiębiorstwo informacji jakościowych, w wyniku przeprowadzania ankiety, ma na celu usystematyzowanie aktualnie stosowanych rozwiązań w systemie zarządzania, uporządkowania wiedzy na temat zewnętrznych warunków prowadzenia działalności i płynących stąd wymagań co do wdrożenia lub modyfikacji istniejących rozwiązań controllingowych.

Należy przy tym dodać, że w ankiecie, jako formie badania zachowań podmiotów rynkowych niewykorzystujących jak dotąd, w pewnym zakresie wykorzystują-

³⁹⁸ Por. M. Bollecker, *Les contrôle de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan, Grefige 2004, s. 241.

³⁹⁹ Por. J.P. Deslauriers, *Recherche qualitative*, Mc Graw-Hill, 1991.

cych controlling w warunkach globalizacji, zastosowano wskaźniki obiektywne⁴⁰⁰ (arbitralne) i subiektywne⁴⁰¹ (oparte na odczuciach badanych). Tego typu wskaźniki w ankiecie pozwalają na dokładne określenie złożoności badanego zjawiska i zgromadzenie materiału, dzięki któremu przedsiębiorstwo opiszze stan rzeczywisty.

Ankieta składa się z trzech części: organizacji przedsiębiorstwa, kontroli wewnętrznej oraz controllingu. Pierwsza ma charakter wprowadzający, w której zawarte zostały podstawowe informacje z zakresu strukturalnego przedsiębiorstwa. Identyfikacja zachowań w wymiarze strukturalnym wymaga rozpoznania zasobów ludzkich, rzeczowych i finansowych przedsiębiorstwa. Wprowadzono również pytania z zakresu czynników i wskaźników globalizacji, w celu identyfikacji tego zjawiska jako ograniczenia/wzrostu możliwości wykorzystania krajowych kapitałów, zanikania tradycji narodowych, czy osłabiania/wzmacniania krajowego potencjału handlowego.

Druga część została poświęcona kontroli wewnętrznej, która odgrywa istotną rolę w ujęciu problematycznym, próbując w ten sposób uchwycić rolę i siłę utożsamiania kontroli z controllingiem, a także dalsze podejście do jej rozwoju.

Trzecia obejmuje obszar controllingu – jego istnienie lub całkowity brak, poziom rozwoju, problemy, na które napotyka podczas ewolucji, wpływ na poszczególnych uczestników procesu, cele itp.

Ankieta składa się zarówno z pytań zamkniętych, jak i otwartych. Najprostszą formą pytań zamkniętych jest alternatywa wyboru: tak/nie lub jedna/wielokrotna możliwość. Ich celem jest zgromadzenie opinii respondentów na temat podstawowy, wykorzystując przy tym skalę typu R. Likerta⁴⁰² z 4. lub 5. punktami (np. pytanie 26). W ankiecie zawarte zostały również pytania typu otwartego. Oznacza to, że pytana osoba ma możliwość udzielenia dowolnej odpowiedzi. Zostały one ujęte w formie „inne (jakie?)”, a wówczas osoba odpowiadająca precyzyjnie wyraża swoją opinię na zadane pytanie.

⁴⁰⁰ Wskaźniki obiektywne określają realny poziom zjawisk lub procesów niezależnych od człowieka.

⁴⁰¹ Wskaźniki subiektywne charakteryzują odczucia lub stany ludzi występujących jako podmioty konkretnych zjawisk lub procesów, wyrażane przez nich samych.

⁴⁰² www.en.wikipedia.org/wiki/Rensis_Likert

Koncentrowanie się zarówno na faktach odnoszących się do stanów i relacji materialnych, jak i na nastawieniu, wyobrażeniu i systemach wartości podzielanych przez respondentów ankiety, stanowi podstawę zaimplementowania rozwiązań koncepcyjnych opartych na zasadach controllingu, wymagających szeregu zmian⁴⁰³ w organizacji, w szczególności związanych m.in. z:

a) dokonaniem przekształceń organizacyjno-strukturalnych. Dotyczą one przede wszystkim słabych punktów struktury organizacyjnej oraz zasad organizacji, które identyfikuje się na etapie wypełnienia ankiety. Analiza pozwala na uproszczenie, a także uporządkowanie struktury organizacyjnej, dokonanie podziału odpowiedzialności, obowiązków i kompetencji poszczególnych stanowisk oraz komórek organizacyjnych, co wpłynie na poprawę efektywności podejmowanych zadań;

b) zastosowaniem adekwatnego stylu zarządzania. Modyfikacja stosowanego stylu zarządzania uwzględnia zmiany zachodzące w otoczeniu przedsiębiorstwa, zdolność do sprostania konkurencji, zmiany zachowań konsumentów, czy rosnące znaczenie informacji i stosowania nowoczesnych narzędzi, do których należy m.in. controlling. Zjawiska te wymagają elastyczności działania w poszczególnych podsystemach, w tym systemie zarządzania. Dlatego, zespołowy styl zarządzania jest odpowiedzią na zewnątrz wymagania stawiane przed przedsiębiorstwem handlowym i oznacza efektywną współpracę wszystkich pracowników, delegowanie zadań na niższe szczeble zarządzania, a także wzmacnia motywację pracowników;

c) przekształceniem systemu planistyczno-kontrolnego, polegającym na podjęciu działań skoncentrowanych na wyodrębnieniu poszczególnych podsystemów wraz z ustaleniem rodzaju i charakteru powiązań. Korzystając przy tym z kryterium:

- funkcjonalnego, odnosi się do zdefiniowania zakresu i charakteru planowanych zadań oraz ich wzajemnych powiązań;
- instytucjonalnego, służy identyfikacji elementów organizacji planowania w postaci realizatorów, aspektów czasowych i szczebli zarządzania zaangażowanych w proces planowania;
- instrumentalnego, określa instrumenty wspomagające proces planowania;
- personalnego, odnosi się do wskazania pracowników zajmujących się planowaniem i identyfikacją wpływu systemu na motywację, zachowania i kryteria wartości pracowników;

⁴⁰³ Por. A. Major, *System controllingu w przedsiębiorstwie, Studia przypadków w warunkach polskich*. Wydawnictwo Naukowe SEMPER 1998, Warszawa, s. 27.

d) zbudowaniem wewnętrznego systemu informacyjno-sprawozdawczego. Warunkuje on w znacznym stopniu skuteczność podejmowania działań, dzięki zapewnieniu dostępu do danych źródłowych, a także pozwala na bieżącą komunikację oraz cykliczne dostarczanie decydom informacji o przedsiębiorstwie handlowym. Tworzenie sprawnego systemu informacyjno-sprawozdawczego wymaga zastosowania następujących kryteriów:

- nastawienia na odbiorcę – przekazywane sprawozdania dostosowane są do oczekiwań i potrzeb adresata (poziom sprawozdań dostosowany do poziomu zarządzania⁴⁰⁴);
- powtarzalności źródła informacji i wiarygodności danych – system sprawozdawczy zbudowany jest na jednym, wspólnym źródle danych;
- aktualności – przekazywane informacje odzwierciedlają bieżącą sytuację;
- komunikatywności – posługują się językiem jasnym i zrozumiałym dla odbiorcy, z wykorzystaniem jednoznacznych zwrotów;
- obiektywizmu informacji – niedopuszczają manipulowanie danymi;
- ekonomiczności – sprawozdania zawierają wyłącznie treści istotne;
- jednolitości – sprawozdawczość i styl sprawozdania nie mogą ulegać nieustannym zmianom, ponieważ odbiorcy przyzwyczajają się do pewnego sposobu postępowania;
- informacji na czas – dostarczają informacji, kiedy są potrzebne, a nie kiedy można je dostarczyć;
- adekwatności prezentacji – prezentują dane liczbowe w uzupełnieniu z opisem słownym lub grafiką w celu ułatwienia interpretacji;

e) przebudowaniem systemu motywacyjnego w celu zwiększenia aktywności w ramach przyjętych rozwiązań. Określenie zadań funkcjonowania controllingu nie gwarantuje sprawnego działania całego systemu przy braku oddziaływania na pracowników przedsiębiorstwa handlowego. Zwieńczeniem przeprowadzanych zmian są zinstytucjonalizowane procedury oceny pracowników. Wprowadzenie ocen jest narzędziem weryfikacji zachowań pracowników, z jednoczesnym nadaniem procedurze charakteru cyklicznego, jasnego określenia obowiązujących reguł. W początkowej fazie wdrażania koncepcji zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu nie należy wyciągać konsekwencji płacowych i personalnych, z uwagi na

⁴⁰⁴ Przykłady zastosowania sprawozdań do określonego poziomu zarządzania: dyrekcja – syntetyczne sprawozdanie całościowe, syntetyczne porównanie planu z wykonaniem, istotne wskaźniki; kierownicy jednostek organizacyjnych – wyniki poszczególnych jednostek, porównanie planu z wykonaniem, wskaźniki; kierownicy miejsc powstawania kosztów – wyniki miejsc powstawania kosztów, porównanie planu z wykonaniem, wskaźniki.

sukcesywne przyzwyczajanie pracowników do nowych zasad funkcjonowania i chęci zmniejszenia liczby osób nastawionych sceptycznie wobec wprowadzonych zmian;

f) stworzeniem nowej kultury organizacyjnej przedsiębiorstwa, w drodze oddziaływania na system wartości, przekonania, poglądy i postawy pracowników, jak też charakter wzajemnych relacji. Modyfikacja kultury organizacyjnej jest zjawiskiem szczególnie trudnym, a także długotrwałym procesem oddziaływania na pracowników.

Na koniec należy stwierdzić, że koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem oparta na controllingu nie oznacza jedynie poddanie się obowiązkowi pomiaru wyników oraz ich wypracowaniu w trybie procesu planowania, ale przede wszystkim doprowadza do zmiany postaw kadry kierowniczej i pracowników. Odejście od trwania przy dotychczasowych schematach poznawczych, w których nie było miejsca na cele, przyszłość, rynek i ograniczenia. Rozwiązanie to stwarza nową, odwołującą się do wartości reprezentowanych przez controlling, kulturę zarządzania. Wypracowana koncepcja nie jest w pełni idealna, gdyż dopiero jej eksploatacja pozwoli zweryfikować przyjęte założenia oraz rozwiązania i porównać je z rzeczywistością gospodarczą. Dotyczy to zarówno strony organizacyjnej, jak i sposobu zarządzania, co przy dużej elastyczności przedstawionych rozwiązań umożliwia dokonywanie stałych zmian dla jak najlepszego dopasowania jej do specyfiki danego przedsiębiorstwa handlowego.

5. Podsumowanie

W niniejszym rozdziale przedstawiono koncepcję zarządzania przedsiębiorstwem handlowym w warunkach postępującej globalizacji, która korzysta z controllingu. Ma ona, co wykazano, charakter utylitarny i może być z powodzeniem wykorzystywana przez menedżerów. Zwrócono przede wszystkim uwagę na skuteczne zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym poprzez wdrażanie innowacyjnych rozwiązań

Przedsiębiorstwo odnosi sukces na rynku globalnym tylko wówczas, kiedy ma określoną strategię, w czym pomocny jest controlling, w szczególności prawidłowo ukształtowany i usytuowany względem wymagań oraz warunków funkcjonowania przedsiębiorstwa handlowego, a także jednoznacznie wyznaczone zadania związane z rzeczywistymi, najważniejszymi potrzebami zarządzania.

W istocie, koncepcja controllingu obejmuje planowanie, organizowanie, motywowanie oraz kontrolę i jednocześnie uwzględnia: obszar działania, wielkość przedsiębiorstwa, rodzaj towarów, formę własności, formę organizacyjno-prawną, wzajem-

ne powiązania pomiędzy przedsiębiorstwami handlowymi, a wykorzystane instrumenty i narzędzia controllingowe są dostosowane do specyficznych potrzeb zarządzania.

Biorąc pod uwagę praktyczność i uniwersalność tej koncepcji, można mówić o zastosowaniu jej w każdej sytuacji cyklu organizacyjnego przedsiębiorstwa. Jest to logiczny układ następujących po sobie etapów, a zatem – cała filozofia sprawnego działania i zarządzania. Wskazano przy tym na posługiwanie się przez controlling wieloma różnymi metodami ilościowymi (wykorzystującymi dane kwantyfikowalne) i nieilościowymi (korzystającymi z wiedzy niekwantyfikowalnej). Przegląd bogatego zestawu wskaźników stosowanych w controllingu świadczy, że są to w większości metody znane teoretykom oraz praktykom organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem handlowym. Przekonuje, że controlling wspomaga rozwiązywanie niebagatelnym i wieloaspektowych problemów zarządzania, a efektywność stosowania przez niego różnorodnych metod może być dużo większa, jeżeli będą one używane systemowo, a nie fragmentarycznie, w oderwaniu od siebie i co gorsza – w oderwaniu od kontekstu zarządzania przedsiębiorstwem, które to zarządzanie controlling ma wspomagać.

Opracowana przez autorkę ankieta jest miernikiem podejścia opisowo-ulepszącego, które polega na poznaniu sytuacji istniejącej, rozpoznaniu podstawowych zakłóceń, wyjaśnieniu przyczyn badanego stanu, a także określeniu dalszej fazy rozwoju przedsiębiorstwa. Pozwala ona odpowiedzieć na pytanie: czy dalszy plan rozwoju przedsiębiorstwa przewiduje wykorzystanie controllingu, bądź nie, oraz czy wzrost szeroko pojętej sprawności jego funkcjonowania w przedsiębiorstwie odbywa się w pełnym wymiarze.

Zakończenie

Zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym nie jest procesem statycznym, lecz dynamicznym, wielokierunkowym. Ulega przeobrażeniom, dostosowując się do postępujących zmian w otoczeniu i wewnątrz samego przedsiębiorstwa. Dlatego, powinno ono wykazać się umiejętnościami adaptacyjnymi, czyli zdolnością do przewyższania przeszkód i ograniczeń, do pokonywania zagrożeń oraz nieoczekiwanych zdarzeń, formułowania oryginalnych i nowatorskich rozwiązań, które uwzględniają fakt, że przedsiębiorstwo nie jest organizacją wyizolowaną i zawsze należy brać pod uwagę szerokie jej powiązanie z mikro- i makrootoczeniem.

Controlling jest skutecznym narzędziem wspierającym zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym. Poprzez koordynację wszystkich procesów zarządzania oraz ich dostosowanie, jak też zapewnienie informacji niezbędnych do podejmowania optymalnych decyzji, ukierunkowuje działania decydentów na wszystkich poziomach zarządzania na realizację postawionych celów. Podnosi efektywność zarządzania, a także wzmacnia dostosowanie się systemu zarządzania do zmian, jakie zachodzą w samym przedsiębiorstwie handlowym oraz w jego otoczeniu – zawiera w sobie wszystkie cechy adaptacji.

Controlling jest dziedziną wiedzy wyrosłą z praktycznych potrzeb i doświadczeń, której korzenie sięgają średniowiecza. W ostatnich dziesięcioleciach rozwija się on w bardzo szybkim tempie. Wykazano, że nie można utożsamiać controllingu z zarządzaniem, jak również z metodą zarządzania, czy systemem zarządzania – jest to instrument wspomagający zarządzanie.

Kształt współczesnego controllingu może być różnorodny – zależnie od konkretnych i praktycznych potrzeb przedsiębiorstwa. W rozprawie wykazano, że jest to skuteczne narzędzie głównie w przedsiębiorstwach, w których proces zarządzania jest delegowany na kolejne szczeble odpowiedzialności (proces decentralizacji). Tylko wtedy staje się on efektywnym narzędziem zarządzania, ponieważ pozwala dokonać pomiaru stopnia realizacji przyjętych zadań oraz sprawnie zarządzać przedsiębiorstwem poprzez wyznaczone cele. Sama decentralizacja procesu zarządzania nie jest warunkiem wystarczającym. Konieczne jest właściwe umiejscowienie działu controllingu w strukturze organizacyjnej oraz zrozumienie wzajemnych relacji pomiędzy decydującym, controllerem oraz komórką podlegającą kontroli.

Ważnym wnioskiem wypływającym z przeprowadzonych badań jest to, że stał się on bardziej filozofią zarządzania niż narzędziem. Co więcej, kompleksowe wdrożenie stylu zarządzania na zasadach controllingu nie jest wskazane wyłącznie dla du-

zych korporacji transnarodowych, ale również dla mniejszych organizacji, które wraz z jej wzrostem rozwijają kolejne instrumenty zarządzania, przez co każdy może stać się globalną korporacją.

Wykazano, że zastosowanie rozwiązań controllingowych w przedsiębiorstwie handlowym oraz ich wzajemne powiązanie w celu stworzenia wspólnego systemu jest procesem trudnym, wymagającym nakładu sił i środków. Funkcjonowanie controllingu nie jest możliwe bez zbudowania, a później bieżącego utrzymywania wewnętrznego systemu informacyjno-sprawozdawczego. Tworzenie sprawnego controllingu jest procesem przebiegającym w kilku etapach, zanim osiągnie się moment skutecznego podejmowania działań, dzięki zapewnieniu dostępu do danych źródłowych, bieżącej komunikacji, cyklicznie dostarczanej decydentom informacji o stanie przedsiębiorstwa przez controlling.

Wskazano również, że przedsiębiorstwa, w tym handlowe, są dzisiaj postrzegane jako główni aktorzy procesu globalizacji. Zanika tożsamość narodowa, a wraz z rozwojem globalizacji słabnie również znaczenie, z jakiego kraju pochodzą dane produkty, czy usługi. Przedsiębiorstwo staje się coraz częściej przedmiotem obrotu handlowego – jest kupowane i sprzedawane. Ponadto, globalizacja narzuciła przedsiębiorstwom handlowym trudne warunki do przetrwania, wymuszając na nich ustawiczne, czasami wręcz rewolucyjne, dostosowania do warunków dyktowanych przez coraz bardziej złożone i szybko zmieniające się otoczenie.

W rozdziale trzecim, przedstawiającym koncepcję zarządzania przedsiębiorstwem handlowym z wykorzystaniem controllingu, pokazano, że fundamentalne znaczenie dla uniwersalnego pojmowania wdrożenia i funkcjonowania controllingu w przedsiębiorstwie ma jego prawidłowa architektura. Należy w niej uwzględnić cele, których realizacji ma on sprzyjać, oraz zadania, jakie powinien podjąć. Ponadto, organizacja służb controllingu w strukturze przedsiębiorstwa warunkuje realizację podejmowanych przez niego zadań. Systemy planistyczno-kontrolne wspierają natomiast cały proces zarządzania przedsiębiorstwem handlowym, a systemy informacyjne i informatyczne wspomagają prace controllingu. Jako ostatni element składowy jego architektury należy wymienić sprawozdawczość, która zapewnia skuteczność podejmowanych działań.

Opracowana koncepcja zarządzania przedsiębiorstwem handlowym na zasadach controllingu skutecznie radzi sobie w nowych warunkach, tworząc strategię globalną, w której wykorzystuje się wirtualizację struktur przejawiającą się w rozszerzaniu sieci swojej działalności; tworzenie nowych aliansów; uelastycznianie systemów pracy, kreowanie wiedzy organizacyjnej poprzez uczenie się zmian, zarządzanie wiedzą, czy

nabywanie nowych umiejętności; wprowadzanie e-biznesu, a więc rezygnację z części tradycyjnych funkcji zarządzania i jako ostatni element – nacisk na odpowiedzialność społeczną przedsiębiorstwa poprzez zwiększenie jakości, etyki zawodowej, nadzoru korporacyjnego.

Na zakończenie autorka wyraża przekonanie, że niniejsza rozprawa będzie przyczynkiem do dyskusji na temat controllingu jako nowoczesnego instrumentu zarządzania przedsiębiorstwem handlowym. Należy stwierdzić, że tak naprawdę korzystają z niego głównie duże organizacje, kierując się jego efektywnością w procesach skutecznego zarządzania przedsiębiorstwem. W wypadku małych przedsiębiorstw należy, być może, zaryzykować postawienie tezy, że w sytuacji braku wizji jego wzrostu, rozwiązania proponowane przez controlling mogą być mało skuteczne i kosztowne.

Wprowadzenie controllingu stanowi dla każdego przedsiębiorstwa handlowego duże przedsięwzięcie techniczno-organizacyjne i ekonomiczne. Musi ono, jak każde inne, podlegać ocenie szans i zagrożeń oraz korzyści i kosztów. Dlatego, praktyczne wykorzystanie opracowanej w pracy ankiety uświadomi właścicielom podmiotów: co chcą osiągnąć, czym dysponują oraz zbadać środki przyszłego działania, wskazując, że controlling może być katalizatorem procesów rozwojowych przedsiębiorstwa, ale też narzędziem krytycznej oceny działania zarządzających przedsiębiorstwem.

Aneks

Procedura budżetowa

Spis treści**1. Wprowadzenie****1.1 Dlaczego budżet?****1.2 Budżet****1.3 Plik z konstrukcją budżetu**

1.3.1. Architektura pliku

1.3.2. Główni użytkownicy

1.3.3. Terminologia

1.3.4. Kalkulacja odchyleń

1.3.5. Konsolidacja

2. Strategia**2.1. Strategia handlowa**

2.1.1. Zaplanowane dramatyzacje

2.1.2. Stopień przywiązania punktów sprzedaży do centrali zakupów

2.2. Masyfikacja

2.2.1. Dokumentacja

2.2.2. Zaplanowane kolekcje i promocje międzynarodowe

2.2.3. Produkt naszej marki /produkt naszej filii – rozwój

2.2.4. Centralizacje zakupów

2.3. Zaopatrzenie

2.3.1. Źródła zaopatrzenia

2.3.2. Dostawcy + dostawcy realizujący ponad 40% obrotu

2.4. Organizacja

2.4.1. Zatrudnienie

3. Dane liczbowe**3.1. Kontrybucja**

3.1.1. Jak czytać tabele kontrybucji

3.1.2. Treść i zasady funkcjonowania tabel

- dane o sztyldach,
- obroty,
- marża centrali zakupów,
- marża punktu sprzedaży i marża łączna,
- przychody,
- razem przychody centrali zakupów i kontrybucja,
- VAT (%),
- koszt logistyczny i marża eksploatacyjna

3.1.3. Co należy wypełniać

3.2. Kontrybucja Produktu naszej marki**3.3. Przychody**

3.3.1. Treść i zasady

- obrót w cenach zakupu i jego kontrola względem całkowitego obrotu centrali zakupów w cenach sprzedaży,
- przychody centrali zakupów,
- przychody z dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży

3.3.2. Co należy wypełniać

3.4. Logistyka

3.4.1. Treść i zasady

- krajowy koszt logistyczny,
- międzynarodowy koszt logistyczny,
- całkowity koszt logistyczny

3.4.2. Co należy wypełniać

3.5. Logistyka Produktu naszej marki**3.6. Analiza stanów magazynowych****3.7. Koszty ogółem****3.8. Kluczowe wskaźniki**

1. Wprowadzenie

1.1. Dlaczego budżet?

Budżet jest liczbowym tłumaczeniem programów działania przedsiębiorstwa. Pełni dwie funkcje:

- zapewnia autonomię dla centr odpowiedzialności poprzez przyporządkowanie środków finansowych = budżetowanie,
- kontroluje efektywność działania centr odpowiedzialności = analiza odchyleń.

Budżet odgrywa istotną rolę w dziedzinie controllingu poprzez wskazywanie odchyleń między planem a realizacją działań poszczególnych centr odpowiedzialności.

Przygotowanie budżetu jest użyteczne, weryfikuje poszczególne obszary działalności przedsiębiorstwa, poziom zaplanowanych wpływów, wydatków, a także pozwala ocenić szacowany wynik przedsiębiorstwa oraz przepływy środków pieniężnych.

Dział controllingu ma za zadanie porównać realizację z planem działań, określić odchylenia (pozytywne, negatywne lub zerowe), jak również przeanalizować je szczegółowo, w celu zastosowania działań korygujących.

Każda osoba odpowiedzialna za wypełnienie budżetu, może w ten sposób wyrazić swój liczbowy plan realizacji działań na przyszły rok.

1.2. Budżet

Każda spółka, w każdym kraju, zajmująca się sprzedażą jest zobligowana do opracowania swojego budżetu na przyszły rok, a także aktualizacji budżetu bieżącego, określanego dalej jako *ABB*.

W tym celu, każdy kraj dysponuje plikiem Excel, który pozwoli na dokonanie symulacji i prezentacji budżetu przyszłorocznego.

Budżet na rok X ma charakter roczny, ale z podziałem na obrót stały i promocyjny, a także z podziałem na Produkt naszej marki i INNE.

Pod koniec bieżącego roku, budżet X powinien być zaprezentowany w ujęciu miesięcznym oraz zawierać szczegółową analizę przychodów według poszczególnych dostawców.

Budżet wyposażony jest w pewną liczbę wskaźników, które pozwolą na obliczenie np. odchyleń, % udziałów itp.

Lipiec-sierpień jest okresem refleksji, przygotowaniem kierunków działań, strategii dla budżetu X.

Każdy kraj prezentuje swój budżet:

- pierwszy raz przed wewnętrznym działem koordynacji prac budżetowych (dział controllingu danej spółki, później Zarządem spółki – początek września),
- drugi raz przed Zarządem Międzynarodowym dla wszystkich spółek (październik).

1.3. Plik z konstrukcją budżetu

1.3.1. Architektura pliku

Plik z konstrukcją budżetu składa się z dwóch części:

- pierwsza ma charakter jakościowy, tzn. służy do zobrazowania punktów zaplanowanej strategii działania na przyszły rok, a także innych działań (strategii handlowej, masyfikacji zakupów, niezależności zaopatrzenia, czynności organizacyjnych itp.),
- druga stanowi ujęcie liczbowe, prezentuje udział Produktów naszej marki i INNE, koszt logistyczny dla Produktów naszej marki i INNE, wartość stanów magazynowych, koszty ogółem itp.

1.3.2. Główni użytkownicy

Plik z konstrukcją budżetu został tak przygotowany, aby uniknąć powtórnego wprowadzania tych samych danych (program automatycznie przenosi informacje).

Wypełnia się jedynie obszary zaznaczone kolorem niebieskim, co daje użytkownikowi lepszy obraz elementów do wypełnienia.

Plik jest chroniony hasłem, zarówno jego struktura jak i zawartość arkuszy (np. niemożliwe jest ukrywanie, usuwanie, dodawanie linii). Wszystkie obszary, które nie zostały zaznaczone kolorem niebieskim są chronione i użytkownik nie może naruszyć ich konstrukcji. Ochrona pliku daje gwarancję pewności działania i chroni wprowadzane informacje. Jeżeli podczas prac nad budżetem użytkownik napotka jakikolwiek problem z prawidłowym funkcjonowaniem pliku, powinien skontaktować się z działem controllingu. Nie zaleca się samodzielnego odblokowywania plików, bo grozi to ich utratą.

Jednostką wypełniania w pozycjach wartościowych jest waluta lokalna danego kraju, wyrażona w tysiącach. Przekształceniem budżetów na walutę euro będzie zajmować się międzynarodowy dział

controllingu.

1.3.3. Terminologia

W całym dokumencie użytkownik napotka liczne wskaźniki, których definicje i wyjaśnienia znajdują się w aneksie do procedury budżetowej.

Zaleca się dokładne przeanalizowanie aneksu, w celu uniknięcia błędnej interpretacji uzyskanych wyników, jak np.: marża centrali zakupów netto i marża centrali zakupów brutto, całkowity obrót centrali zakupów w cenach sprzedaży, całkowity obrót centrali zakupów w cenach publicznych, procent przywiązania do centrali zakupów, procent wykorzystania referencji w centrali zakupów przez punkty sprzedaży itp.

U w a g a . W wypadku braku oznaczenia rodzaju marży dla centrali zakupów czy netto, a może brutto, przyjmuje się, że chodzi o marżę netto.

1.3.4. Kalkulacja odchyleń

Odchylenia mogą przyjąć różną formę, w zależności od typu analizowanych informacji, dlatego rozróżnia się odchylenia:

- pomiędzy obrotem, liczone w procentach,
- pomiędzy procentami (np. marża), wyrażone w punktach procentowych (np. różnica pomiędzy marżą 15% a marżą 10% jest 5 punktów, a nie 5%),
- pomiędzy innymi wartościami niż obrót, wyrażone wartościowo (np. pomiędzy marżą centrali zakupów wartościowo 5000 tys. waluty lokalnej i marżą centrali zakupów wartościowo 4500 tys. waluty lokalnej jest odchylenie na poziomie 500 tys. waluty lokalnej).

1.3.5. Konsolidacja

Do niniejszej procedury budżetowej dołączona jest dyskietka, zawierająca plik dla każdej grupy zakupowej.

Należy powielić plik dla każdej grupy zakupowej nadając jej numer i nazwę grupy, którą wpisujemy do arkusza KONTRYBUCJA.

2. Strategia

Każda grupa zakupowa powinna stworzyć własną strategię na rok X, posługując się następującymi elementami: strategia handlowa, niezależność zaopatrzenia, międzynarodowy rozwój, zarządzanie, organizacja.

U w a g a ! Załączone tabele do utworzenia strategii są niewystarczające do pełnego jej przedstawienia. Zaleca się przygotowanie i prezentację własnego formatu, kładąc w ten sposób nacisk na te elementy, które nie zostały zaproponowane w zarysie pliku.

2.1. Strategia handlowa

2.1.1. Zaplanowane dramatyzacje

Tabela ma posłużyć do wyszczególnienia wszystkich zaplanowanych akcji dramatyzacyjnych, które planowane są w roku X, a także obrazować wpływ dramatyzacji na wynik grupy zakupowej.

Dla każdej dramatyzacji należy sprecyzować:

- jakiego produktu dotyczy dramatyzacja,
- VAT (%),
- obroty w cenach sprzedaży,
- marżę centrali zakupów (%),
- marżę punktu sprzedaży (%).

Elementy, które obliczane są automatycznie to:

- marża centrali zakupów wartościowo = (obróty w cenach sprzedaży × % marża centrali zakupów),
- marża punktu sprzedaży wartościowo = $\{(\% \text{ marża punktu sprzedaży} \times \text{obróty w cenach sprzedaży}) / (1/(1 + \% \text{ VAT-u}) - \% \text{ marża punktu sprzedaży})\}$,
- obroty w cenach publicznych sprzedaży = (obróty w cenach sprzedaży + marża punktu sprzedaży wartościowo) × (1 + % VAT-u).

2.1.2. Stopień przywiązania punktów sprzedaży do centrali zakupów

Wskaźnik wierności jest częścią obrotu zrealizowanego z kasy punktu sprzedaży, który dotyczy obrotu z dostawcami polecanymi przez centralę zakupów. Jest to procentowy udział obrotu centrali

zakupów w całkowitym obrocie punktu sprzedaży.

Formuła obliczenia wskaźnika wierności jest następująca:

$$\frac{\text{obróć sprzedaży centrali zakupów w cenach brutto}}{\text{obróć z kasy punktu sprzedaży}}$$

Wskaźnik wierności obliczany jest według punktów sprzedaży, ponieważ zachowania poszczególnych punktów sprzedaży silnie się między sobą różnią.

Tabela pozwala na obliczenie całkowitego obrotu publicznego punktów sprzedaży, a także założonego na rok X wskaźnika wierności. Wyższy wskaźnik wierności punktów sprzedaży względem centrali zakupów oznacza wyższe obroty realizowane przez centralę zakupów.

Wypełnienie tej tabeli pozwoli na obliczenie następujących parametrów:

- całkowitego obrotu centrali zakupów w cenach sprzedaży brutto,
- obrotu dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży.

Należy sprecyzować następujące informacje:

- średni % VAT-u dla obrotów dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży,
- średni % marży, którą punkty sprzedaży realizują przy zakupach dostaw bezpośrednich do punktu sprzedaży,
- szacowane obroty z kasy dla każdego szyldu.

Elementy, które obliczane są automatycznie to:

- marża punktu sprzedaży wartościowo,
- obrót dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży w cenach publicznych,
- całkowity obrót w cenach publicznych (centrala zakupów + dostawy bezpośrednie do punktów sprzedaży),
- % wskaźnika wierności,
- progresja.

2.2. Masyfikacja

Ocena rozwoju wymiany międzynarodowej.

2.2.1. Dokumentacja

Celem tej tabeli jest sporządzenie listy dostawców pochodzących z danego kraju, którzy mogliby być brani pod uwagę podczas negocjacji międzynarodowych i stać się dostawcą międzynarodowym.

Dla każdego zaproponowanego dostawcy należy sprecyzować:

- formę prawną (nazwę, adres, rodzaj spółki itp.),
- szacowany obrót w cenach zakupu w roku X dla wszystkich krajów (suma zrealizowanych zakupów przez centralę zakupów w poszczególnych krajach + zakupy dokonane przez centralę zakupów w kraju Matki), w tysiącach euro,
- szacowane przychody w roku X (wartościowo) dla centrali zakupów w poszczególnych krajach + centrali zakupów w kraju Matki, w tysiącach euro,
- szacowany obrót w cenach zakupów na rok X dla wszystkich krajów (w tysiącach euro),
- % cel przychodów na rok X.

Elementy, które obliczane są automatycznie to:

- % przychodów w roku X,
- szacowany obrót wszystkich krajów na rok X,
- przychody ogółem na rok X (wartościowo).

2.2.2. Zaplanowane kolekcje i promocje międzynarodowe

Do wypełnienia w tysiącach waluty lokalnej.

Dla każdej zaplanowanej kolekcji/promocji w budżecie X i w ABB X precyzujemy:

- nazwę kolekcji,
- odpowiedni % VAT-u,
- obrót w cenach zakupu dla danej kolekcji/promocji,
- obrót całkowity centrali zakupów w cenach sprzedaży,
- marża punktu sprzedaży (%).

Pozostałe elementy obliczane są automatycznie.

2.2.3. Produkt naszej marki/Produkt naszej filii – rozwój

Celem tej tabeli jest sporządzenie listy Produktów naszej marki/Produktów naszej filii, które można

rozwinąć w krajach Grupy, a które nie zostały jeszcze przedstawione lub nie spełniły określonych wymagań danego rynku.

Dla każdej marki Produkt naszej marki/Produkt naszej filii w budżecie X i ABB X należy wpisać:

- markę
- odpowiedni %VAT-u,
- zakładany obrót w cenach zakupu dla danego Produktu naszej marki,
- całkowity obrót centrali zakupów w cenach sprzedaży,
- marża punktu sprzedaży (%).

Pozostałe elementy obliczane są automatycznie.

2.2.4. Centralizacje zakupów

Arkusz pozwala na liczbowe przedstawienie udziału poszczególnych gam produktów w centrali zakupów.

Dla każdej gamy precyzujemy:

- nazwę gamy,
- liczbę referencji (liczba produktów),
- aktualną i przewidywaną liczbę sprzedanych paczek przez centralę zakupów,
- aktualne warunki dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży (dostawy bezpośrednie do punktów sprzedaży + % przychody),
- aktualne warunki w centrali zakupów, jeżeli pewna część gamy już istnieje w centrali zakupów (obróć, % marża centrali zakupów, przychody itp.),
- przyszłe warunki dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży, jeżeli pewna część gamy będzie dostarczana trybem dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży,
- przyszłe warunki dla centrali zakupów,
- przewidywany poziom stanów magazynowych.

Marża eksploatacyjna (marża centrali zakupów – koszt logistyczny), przychody i wynik brutto są obliczane automatycznie.

2.3. Zaopatrzenie

2.3.1. Źródła zaopatrzenia

Celem tej tabeli jest identyfikacja dostawców lokalnych, którzy mogą swoją działalność rozszerzyć na obszar całego kraju.

Dla każdego dostawcy należy sprecyzować:

- rynek i proponowane produkty,
- nazwę dostawcy,
- zakupy Grupy na te produkty,
- filię międzynarodową,
- ewentualny komentarz.

2.3.2. Dostawcy + dostawcy realizujący ponad 40% obrotu

Tabela ma na celu zidentyfikowanie dostawców, z którymi obrót centrali zakupów przekracza 40%. Taka sytuacja może spowodować uzależnienie centrali zakupów od jednego dostawcy.

Dla każdego dostawcy należy sprecyzować:

- kod dostawcy + formę prawną,
- jego gamę produktów,
- realizowane obroty w cenach zakupu,
- rozwiązanie, które pozwoli uniknąć uzależnienia od dostawcy.

2.4. Organizacja

2.4.1. Zatrudnienie

Celem tabeli jest zebranie informacji na temat zatrudnienia w poszczególnych grupach zakupowych na poziomie krajów.

Należy określić:

- potrzeby na rok X,
- aktualną sytuację,
- koszt dodatkowej rekrutacji nowych osób.

3. Dane liczbowe

Część prac nad budżetem X i ABB X dotyczy danych liczbowych, na które składają się następujące elementy: kontrybucja, kontrybucja Produkt naszej marki, przychody, logistyka, logistyka Produkt naszej marki, analiza stanów magazynowych, koszty ogółem.

3.1. Kontrybucja

Tabela Kontrybucji jest centralnym elementem danych liczbowych dla budżetu X i ABB X. W formie syntezy przedstawia obroty, przychody, które będą wynegocjowane przez poszczególne grupy zakupowe w krajach oraz wartości, które zostaną wytworzone dla Grupy.

Chodzi tutaj o kontrybucję roczną.

3.1.1. Jak czytać tabele kontrybucji

Arkusze KONTRYBUCJA składa się z trzech głównych obszarów: budżetu X, odchyleń pomiędzy budżetem X i ABB X.

Poszczególne linie przedstawiają wskaźniki, które zostały pogrupowane tematycznie: obroty, marże, kontrybucja, marża eksploatacyjna.

3.1.2. Treść i zasady funkcjonowania tabel

Dane liczbowe wyrażone są w tysiącach waluty lokalnej.

Poniżej opis poszczególnych pozycji:

- » *Informacje o punktach sprzedaży*
 - liczba punktów sprzedaży – ogólna liczba punktów sprzedaży w danym kraju,
 - obrót publiczny – całkowity obrót publiczny (obróć z kasy) w danym kraju.
- » *Obroty*
 - obrót całkowity = obrót całkowity centrali zakupów w cenach sprzedaży + obrót dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży,
 - obrót centrali zakupów w cenach sprzedaży brutto ogółem, stały i promocyjny = (obróć centrali zakupów w cenach sprzedaży + marża punktu sprzedaży wartościowo) $\times$ (1 + % VAT-u),
 - obrót centrali zakupów w cenach sprzedaży ogółem, stały i promocyjny,
 - udział obrotu stałego centrali zakupów w cenach sprzedaży i obrotu promocyjnego centrali zakupów w cenach sprzedaży. Na przykład, udział obrotu stałego centrali zakupów = obrót stały centrali zakupów w cenach sprzedaży / obrót centrali zakupów w cenach sprzedaży ogółem,
 - obrót centrali zakupów w cenach sprzedaży z dostawcami lokalnymi i filiami międzynarodowymi,
 - udział tych dwóch typów obrotów w całkowitym obrocie,
 - obrót dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży (w cenach sprzedaży dla punktów sprzedaży).
- » *Marża centrali zakupów*
 - marża centrali zakupów netto. Wyszczególniona jako stała i promocyjna. Wyrażona wartościowo i procentowo. Wylicza się jako różnicę pomiędzy ceną sprzedaży i ceną zakupu.
- » *Marża punktu sprzedaży i marża łączna*
 - marża punktu sprzedaży. Jest to marża teoretyczna wygenerowana przez punkt sprzedaży. Stanowi propozycję dla punktu sprzedaży, z jaką marżą powinien sprzedawać dany produkt, choć ostateczna decyzja o poziomie marży należy do właściciela punktu sprzedaży. Liczona jest jako różnica pomiędzy ceną publiczną netto a ceną sprzedaży. Wyszczególniona jako stała i promocyjna. Wyrażona wartościowo i procentowo. Uwaga! % marżę punktu sprzedaży oblicza się poprzez podzielenie marży punktu sprzedaży wartościowo przez obrót publiczny brutto (obróć z kasy),
 - marża łączna. Jest to suma marży centrali zakupów netto i marży punktu sprzedaży. % marżę łączną oblicza się w stosunku do ceny publicznej netto (bez podatków).
- » *Przychody/prowizje*
 - przychody/prowizje centrali zakupów. Chodzi o sumę wszystkich przychodów/prowizji od dostawców z centrali zakupów. Rodzaje przychodów z centrali zakupów to: promocje, prowizja od obrotu zrealizowanego przez dostawcę, inne dodatkowe negocjacje,
 - przychody/prowizje dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży. Jest to suma

- wszystkich przychodów/prowizji od dostawców dostarczających towar bezpośrednio do punktów sprzedaży (bez udziału centrali zakupów). Rodzaje przychodów z dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży to: promocje, prowizja od obrotu zrealizowanego przez dostawcę z punktami sprzedaży, inne dodatkowe negocjacje,
- budżet wejścia. Stanowi go suma budżetów wejścia do centrali zakupów (związany jest z centralizacją towarów), budżet wejścia do punktu sprzedaży oraz opłata za ekspozycję towaru na półce,
- prowizja od obrotu zrealizowanego przez dostawcę na obrocie dostaw bezpośrednich, która jest inkasowana przez centralę zakupów, a następnie rozdzielana według przygotowanego klucza pomiędzy poszczególne punkty sprzedaży,
- razem przychody/prowizje. Jest to suma czterech ww. linii i stanowi sumę przychodów, która figuruje w rachunku wyników,
- prowizja od obrotu zrealizowanego przez dostawcę na obrocie dostaw bezpośrednich, która jest inkasowana bezpośrednio przez punkt sprzedaży (bez udziału centrali zakupów),
- razem przychody. Jest to suma wszystkich ww. elementów, wyrażona procentowo w stosunku do całkowitego obrotu (centrali zakupów + dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży),
- razem przychody z podziałem na punkty sprzedaży.
- *Razem przychody centrali zakupów i kontrybucja*
 - razem przychody centrali zakupów. Jest to suma wszystkich przychodów zrealizowanych przez centralę zakupów, znajdujących odbicie w rachunku wyników. Składa się na to: marża centrali zakupów netto + razem przychody/prowizje. Wskaźnik wyrażony jest procentowo w stosunku do całkowitego obrotu (centrala zakupów + dostawy bezpośrednie do punktów sprzedaży),
 - kontrybucja. Stanowi ją całkowita wartość wytworzona przez dany kraj na poziomie Grupy. Kontrybucja = razem przychody centrali zakupów + marża punktu sprzedaży + prowizja bezpośrednia do punktu sprzedaży z tytułu dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży.
- *VAT (%)*

Wymaga się wprowadzenia % VAT-u z uwagi na to, że stawki te ulegają z roku na rok zmianom, nie mają jednakowego poziomu dla poszczególnych krajów.
- *Koszt logistyczny i marża eksploatacyjna*
 - koszt logistyczny stanowi ważną część kosztów eksploatacyjnych, które są bezpośrednio związane z działalnością przedsiębiorstwa. Wyszczególnione jako stałe i promocyjne, odnoszą się łącznie do wszystkich sztydów. Proces rozdzielenia na poszczególne sztydy następuje w kolumnie KRAJE proporcjonalnie do obrotu centrali zakupów w cenach sprzedaży (stały i promocyjny).
 - marża eksploatacyjna stanowi różnicę pomiędzy marżą centrali zakupów netto a kosztami logistycznymi. Wskaźnik ten pozwala identyfikować przepływy zakupów/sprzedaży. Wyszczególniona jest jako stała i promocyjna, jak również wyrażona procentowo w stosunku do obrotów bazy w cenach sprzedaży (jako stały i promocyjny).

3.1.3. Co należy wypełniać

W arkuszu KONTRYBUCJA zostały wyszczególnione elementy, które powinny zostać wypełnione dla wszystkich punktów sprzedaży, dla budżetu X oraz ABB X w ujęciu rocznym i są to:

- obrót publiczny brutto punktu sprzedaży (obróć z kasy),
- liczba punktów sprzedaży,
- stały obrót centrali zakupów,
- promocyjny obrót centrali zakupów,
- obrót centrali zakupów z dostawcami lokalnymi,
- obrót centrali zakupów z filiami międzynarodowymi,
- obrót dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży,
- % stałej (niepromocyjnej) marży centrali zakupów,
- % promocyjnej marży centrali zakupów,
- % stałej (niepromocyjnej) marży punktu sprzedaży,
- % promocyjnej marży punktu sprzedaży,
- VAT (%).

Wszystkie pozostałe linie obliczane są automatycznie oraz rozdzielane do innych arkuszy i plików.

3.2. Kontrybucja Produkt naszej marki

Arkusz KONTRYBUCJA Produkt naszej marki ma taką samą strukturę, jak arkusz KONTRYBUCJA w ujęciu rocznym, w podziale na obrót stały/promocyjny. Jedyna różnica dotyczy działalności związanej z produktami typu Produkt naszej marki.

Przychody związane z Produktem naszej marki nie są rozdzielane, natomiast koszty logistyczne dla Produktu naszej marki są przedstawione w arkuszu LOGISTYKA Produkt naszej marki.

3.3. Przychody

3.3.1. Treść i zasady

Przychody prezentowane są w ujęciu rocznym, a tabela zbudowana jest z trzech obszarów, jednakowa dla budżetu X i ABB X:

- ▶ *Obrót w cenach zakupu i jego kontrola w stosunku do obrotu centrali zakupów w cenach sprzedaży*
 - w rzeczywistości jest to: obrót centrali zakupów w cenach sprzedaży – marża centrali zakupów – obrót centrali zakupów w cenach zakupu,
 - obrót w cenach zakupu musi być bardzo zbliżony do obrotu obliczonego ww. sposób. Należy uważać, żeby wyliczona różnica nie była zbyt duża.
- ▶ *Przychody/prowizje centrali zakupów*
 - przychody/prowizje centrali zakupów,
 - promocje w centrali zakupów i inne,
 - budżet wejścia do centrali zakupów,
 - razem przychody/prowizje centrali zakupów, które są sumą ww. linii (wszystkie przychody wynegocjowane z dostawcami w centrali zakupów).
- ▶ *Przychody/prowizje dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży*
 - przychody/prowizje z dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży,
 - promocje dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży i inne,
 - budżet wejścia do nowych punktów sprzedaży,
 - prowizja od obrotu zrealizowanego przez dostawcę na obrocie dostaw bezpośrednich, która jest inkasowana przez centralę zakupów, a następnie rozdzielana według przygotowanego klucza pomiędzy poszczególne punkty sprzedaży,
 - prowizja od obrotu zrealizowanego przez dostawcę na obrocie dostaw bezpośrednich, która jest inkasowana bezpośrednio przez punkt sprzedaży (bez udziału centrali zakupów),
 - razem przychody/prowizje dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży są sumą ww. linii.

3.3.2. Co należy wypełniać

W arkuszu PRZYCHODY/PROWIZJE wyszczególniono następujące elementy, które powinny zostać wypełnione dla budżetu X i ABB X w ujęciu rocznym:

- przychody/prowizje centrali zakupów,
- promocje w centrali zakupów i inne,
- budżet wejścia do centrali zakupów,
- przychody/prowizje z dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży,
- promocje dostaw bezpośrednich do punktów sprzedaży i inne,
- budżet wejścia do nowych punktów sprzedaży,
- prowizja od obrotu zrealizowanego przez dostawcę na obrocie dostaw bezpośrednich, która jest inkasowana przez centralę zakupów, a następnie rozdzielana według przygotowanego klucza pomiędzy poszczególne punkty sprzedaży,
- prowizja od obrotu zrealizowanego przez dostawcę na obrocie dostaw bezpośrednich, która jest inkasowana bezpośrednio przez punkt sprzedaży (bez udziału centrali zakupów).

3.4. Logistyka

Wszystkie dane i analizy są przedstawiane z podziałem na obrót stały i promocyjny oraz w ujęciu rocznym. Obliczone koszty logistyczne znajdują się w arkuszu KONTRYBUCJA w wierszach KOSZT LOGISTYCZNY STAŁY I PROMOCYJNY.

3.4.1. Treść i zasady

W poziomie znajdują się:

- » *Narodowe koszty logistyczne*
 - liczba paczek,
 - koszt jednostkowy paczki,
 - koszt całkowity (liczba paczek × koszt jednostkowy),
 - obrót centrali zakupów w cenach sprzedaży (przenoszony automatycznie z arkusza KONTRYBUCJA)
 - koszty logistyczne przedstawione procentowo względem obrotu centrali zakupów w cenach sprzedaży. Cel: obniżenie tego wskaźnika,
 - obrót całkowity/liczba paczek, wyrażony wartościowo w walucie lokalnej. Jeżeli wartość tego wskaźnika rośnie, oznacza to, że rośnie wartość sprzedawanych przez nas paczek.
- » *Międzynarodowe koszty logistyczne*
 - liczba paczek,
 - koszt jednostkowy paczki,
 - koszt całkowity (liczba paczek × koszt jednostkowy),
 - obrót centrali zakupów w cenach sprzedaży zrealizowany z filią międzynarodową (przenoszony automatycznie z arkusza KONTRYBUCJA)
 - międzynarodowe koszty logistyczne przedstawione procentowo względem obrotu filii międzynarodowej. Cel: obniżenie tego wskaźnika.
 - obrót całkowity dzielony przez liczbę paczek, wyrażony wartościowo w walucie lokalnej. Jeżeli wartość tego wskaźnika rośnie, oznacza to, że rośnie wartość sprzedawanych przez nas paczek.
- » *Całkowity koszt logistyczny*
 Patrz jak wyżej, odnoszony do całkowitego obrotu centrali zakupów (obróty stały i promocyjny).

Przepływy logistyczne

	Rodzaj opakowania	Charakterystyka
1	Standard	$100 \times 100 \times 150 \text{ mm} < D \leq 400 \times 600 \times 800 \text{ mm}$
	standard (zawadająca)	$400 \times 600 \times 800 \text{ mm} < D < 2 \text{ m}$ ciężar $< 25 \text{ kg}$
2	Drobnostka	$D \leq 100 \times 100 \times 150 \text{ mm}$
3	Paleta	$80 \times 120 \text{ cm}$ lub $100 \times 120 \text{ cm}$
4	paczka poza normą	$D \geq 2 \text{ m}$ lub ciężar $\geq 25 \text{ kg}$
5	paleta poza normą	$D > 100 \times 120 \text{ cm}$
6	PRD	produkty uważane za niebezpieczne

3.4.2. Co należy wypełniać

Zarówno dla budżetu X, jak i ABB X należy wypełnić następujące pozycje:

- liczba paczek w ramach obrotu stałego,
- liczba paczek w ramach obrotu promocyjnego,
- jednostkowy koszt paczki.

3.5. Logistyka Produkt naszej marki

Arkusz LOGISTYKA Produkt naszej marki ma taką samą strukturę jak arkusz LOGISTYKA w ujęciu rocznym, w podziale na obrót stały/promocyjny. Jedyna różnica dotyczy działalności związanej z produktami typu Produkt naszej marki.

Kalkulacja kosztu logistycznego znajduje się w arkuszu KONTRYBUCJA Produkt naszej marki w wierszach KOSZT LOGISTYCZNY STAŁY I PROMOCYJNY.

3.6. Analiza stanów magazynowych

Należy obliczyć rotację towarów niepromocyjnych dla ABB X oraz dla budżetu X.

Wartość stanu magazynowego dla towarów niepromocyjnych oblicza się według następującej formuły:

Wartość stanu magazynowego dla produktów niepromocyjnych = $(\text{obróty stały realizowany przez centralę zakupów} / 365 \text{ dni}) \times \text{liczba dni kalendarzowych stanu magazynowego dla produktów niepromocyjnych}$

3.7. Koszty ogółem

Tabela przedstawia strukturę kosztów, na którą mamy bezpośredni wpływ (poza kosztami

logistycznymi), jak:

- koszty jakości,
- koszty Produkt naszej marki (Marketing),
- publikacje,
- wyjazdy służbowe.

Dla każdej z tych pozycji należy sprecyzować w ujęciu rocznym i w tysiącach waluty lokalnej wartość, zarówno dla ABB X, jak i budżetu X.

3.8. Kluczowe wskaźniki

Tabela jest syntezą takich parametrów, jak:

- obroty,
- przychody, kontrybucja,
- marża eksploatacyjna,
- stan magazynowy dla towarów niepromocyjnych,
- zakupy lokalne i międzynarodowe,
- udział Produkt naszej marki/Produkt naszej filii

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 2

Obszar analiz – sprzedaż

Przykładowe miary	- liczba - wartość sprzedaży, - koszt własny zakupu/sprzedaż, - cena jednostkowa (wyliczana) – marża (wyliczana)
Przykładowe raporty i analizy	- ilościowa analiza sprzedaży w ujęciu czasowym, według kanału dystrybucji, produktów i grup produktów, odbiorców, - wartościowa analiza sprzedaży w ujęciu czasowym, według kanału dystrybucji, produktów i grup produktów, odbiorców, klientów oraz poszczególnych grup sprzedażowych, - marże uzyskane na poszczególnych wyrobach i towarach w ujęciu czasowym, według kanału dystrybucji, produktów i grup produktów, odbiorców, klientów, - możliwość określenia rentowności sprzedaży do poszczególnych odbiorców, - rentowność kanałów dystrybucji w zależności od sprzedawanego produktu, - analiza trendów i dynamiki w bieżących obrotach z odbiorcami, - analiza elastyczności cenowej produktów na podstawie trendów czasowych, - ranking wartościowo-ilościowy i asortymentowy, - analiza sprzedaży w układzie dziennym, miesięcznym, kwartalnym i rocznym – wartościowa, ilościowa i asortymentowa, - analiza realizacji zamówień
Przykładowe wymiary	- produkt, - klient, - kanał dystrybucji, - grupa sprzedażowa, - czas, - odbiorca, - zamówienie

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3

Obszar analiz – logistyka

Przykładowe miary	- liczba - wartość
Przykładowe wymiary	- produkt, - kanał dystrybucji, - grupa sprzedażowa, - środek transportu, - magazyn, - czas, - opakowanie, - odbiorca, - zamówienie
Przykładowe raporty i analizy	- analiza przesunięć towarów pomiędzy magazynami, - analiza zamówień w wymiarze zamawiającego i realizatora, - podgląd stanów magazynowych, - analiza wykorzystania i ruchu opakowań, - analiza zwrotów zewnętrznych, - analiza zwrotów wewnętrznych - analiza towarów niedostarczonych na czas, - koszt logistyczny

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 4

Obszar analiz – finanse

Przykładowe miary	- kwota należności z dokument, - kwota zobowiązań z dokumentu, - liczba towaru z dokumentu, - wartość towaru z dokumentu
Przykładowe wymiary	- kontrahent, - dokument, - data płatności, - data księgowania, - data zapłaty, - sprzedawca, - okres kredytowania, - towar
Przykładowe raporty i analizy	- określenie rotacji należności z podziałem na kontrahentów, - określenie rotacji zobowiązań z podziałem na kontrahentów, - analiza kontrahentów narastająco: obroty, należności, niespłacone należności, średni czas spłat należności, uzyskana marża, - dokumenty do zapłacenia w najbliższym czasie, - niespłacone zobowiązania w podziale na <i>account managerów</i>, - analiza płatności odbiorców, - analiza płatności przeterminowanych i windykacji, - zestawienie płatników według: nazw, kont, cech charakterystycznych, sieci handlowych, - zestawienie odbiorców według: nazw, kont, cech, obrotu, zakupów, sieci handlowych, - zestawienie faktur według różnych wymiarów

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 5

Średnia wartość koszyka według miesięcy w poszczególnych latach (w zł)

Miesiąc	Rok 1		Rok 2		Rok 3		Rok 4		Rok 5	
	liczba oddziałów	wartość koszyka	liczba oddziałów	wartość koszyka	liczba oddziałów	wartość koszyka	liczba oddziałów	wartość koszyka	liczba oddziałów	wartość koszyka
I	0	-	6	40,2	12	35,9	16	33,3	18	39,3
II	0	-	6	40,4	13	36,2	16	35,0	18	38,3
III	0	-	6	42,4	14	38,6	16	38,9	19	41,9
IV	1	44,0	6	42,8	14	42,5	17	38,3	19	53,5
V	2	43,4	6	45,9	14	44,2	17	41,0	19	39,4
VI	2	51,5	7	47,0	14	46,2	17	44,0	22	44,1
VII	2	57,0	7	48,9	14	46,5	17	43,8	22	44,4
VIII	2	51,8	8	45,1	14	43,9	17	41,4	22	42,6
IX	2	47,7	8	44,7	14	42,1	17	41,6	23	42,3
X	3	41,3	9	43,7	15	40,7	18	41,2	24	39,5
XI	6	43,4	11	42,2	15	41,2	18	44,1	26	40,9
XII	6	45,1	12	45,3	16	40,4	18	45,6	29	40,0
Razem	6	46,0	12	44,4	16	41,8	18	41,2	29	42,4

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 6

Liczba klientów według miesięcy w poszczególnych latach

Miesiąc	Rok 1		Rok 2		Rok 3		Rok 4		Rok 5	
	liczba oddziałów	liczba klientów	liczba oddziałów	liczba klientów	liczba oddziałów	liczba klientów	liczba oddziałów	liczba klientów	liczba oddziałów	liczba klientów
I	0	-	6	42 680	12	124 364	16	193 338	18	232 832
II	0	-	6	48 236	13	151 762	16	225 864	18	248 255
III	0	-	6	70 479	14	216 410	16	268 453	19	345 867
IV	1	15 414	6	73 168	14	202 889	17	314 781	19	408 648
V	2	13 330	6	81 275	14	213 831	17	346 976	19	365 985
VI	2	16 513	7	83 738	14	209 146	17	292 730	22	337 785
VII	2	20 381	7	87 363	14	239 185	17	325 610	22	396 992
VIII	2	19 742	8	91 903	14	240 276	17	328 461	22	370 554
IX	2	15 920	8	107 379	14	242 380	17	292 292	23	358 402
X	3	36 626	9	117 662	15	247 903	18	346 729	24	408 435
XI	6	49 293	11	136 876	15	250 926	18	307 241	26	363 094
XII	6	94 940	12	210 888	16	320 031	18	379 575	29	534 304
Razem	6	282 159	12	1 151 647	16	2 659 103	18	3 622 050	29	4 371 153

Źródło: opracowanie własne.

Ankieta

Organizacja przedsiębiorstwa

1. Nazwa firmy: _____
2. Branża (wg EKD) _____
3. Rok założenia: _____
4. Forma prawna:
 - ☐ indywidualna działalność gospodarcza
 - ☐ spółka cywilna
 - ☐ spółka jawna
 - ☐ spółka z ograniczoną odpowiedzialnością
 - ☐ spółka komandytowa
 - ☐ spółka akcyjna
 - ☐ przedsiębiorstwo państwowe
 - ☐ inna (jaka?) _____
5. Wielkość przedsiębiorstwa (mierzona liczbą zatrudnionych):
 - ☐ 1-9 ☐ 10-50 ☐ 51-250 ☐ powyżej 250
6. Czy w ostatnich 3 latach zysk Państwa firmy wykazywał tendencję:
 - ☐ wzrostową ☐ stabilną ☐ spadkową
7. Struktura kapitału Państwa przedsiębiorstwa:
 - ☐ 100% kapitał zagraniczny
 - ☐ kapitał mieszany z przewagą zagraniczną
 - ☐ kapitał mieszany z przewagą krajowego
 - ☐ kapitał mieszany – równe proporcje
 - ☐ 100% kapitału krajowego
 - ☐ skala stosunkowa (jaka?) _____
8. Obszar działalności Państwa firmy:
 - ☐ rynek lokalny
 - ☐ rynek regionalny
 - ☐ rynek krajowy
 - ☐ rynek zagraniczny
 - ☐ rynek międzynarodowy
9. Czy w działalności Państwa firmy uwzględnia się wpływ globalizacji:
 - ☐ nie dotyczy
 - ☐ rzadko
 - ☐ często, gdyż stanowi duże zagrożenie
 - ☐ często, ze względu na otrzymywane korzyści
10. Czy Państwa firma jest eksporterem?
 - ☐ TAK _____ ☐ NIE

Jeśli TAK, proszę podać procentowy udział eksportu w całkowitej sprzedaży firmy.
11. Powierzchnia sprzedaży (w wypadku punktów sprzedaży): _____
12. Proszę podać potencjalny procent oszczędności uzyskiwany z tytułu centralnego dokonywania wszystkich zakupów: _____
13. Aktualne i planowane strategie działania zarówno wobec konkurencji, jak i nabywców: _____

Kontrola wewnętrzna

14. Czy istnieje w Państwa firmie dział zajmujący się rozwojem kontroli wewnętrznej (pełny etat lub częściowo zajmujący się również innymi czynnościami)?
 - ☐ TAK ☐ NIE
15. Jeśli tak, proszę podać nazwę tego działu? _____
16. W którym roku Państwa firma rozpoczęła wdrażanie kontroli wewnętrznej? _____
17. Kontroler wewnętrzny (osoba zajmująca się głównie kontrolą wewnętrzną) została:
 - ☐ zatrudniona z zewnątrz i miała doświadczenie w zakresie kontroli wewnętrznej
 - ☐ zatrudniona z zewnątrz i bez jakiegokolwiek doświadczenia w zakresie kontroli wewnętrznej
 - ☐ zatrudniona wewnątrz firmy i miała doświadczenie w zakresie kontroli wewnętrznej
 - ☐ zatrudniona wewnątrz i bez jakiegokolwiek doświadczenia w zakresie kontroli wewnętrznej

☐ inne (jakie?) _____

Controlling

18. Czy funkcjonuje w Państwa firmie komórka zajmująca się controllingiem?

- ☐ TAK ☐ NIE

Jeśli TAK, proszę przejść do następnych pytań, jeśli NIE – proszę przejść od razu do pytania nr 50.

19. Jak nazywa się ten dział? _____

20. W którym roku Państwa firma rozpoczęła wdrażanie controllingu? _____

21. W którym roku wdrożono pierwsze narzędzia controllingu? _____

22. Jakie były przesłanki wdrożenia controllingu?

- ☐ trudna sytuacja finansowa firmy
☐ niska skuteczność podejmowanych decyzji
☐ problemy z realizacją strategii firmy
☐ chęć zdobycia przewagi konkurencyjnej
☐ eliminacja „wąskich gardeł”, czyli elementów zagrożenia jako pierwszego źródła problemów
☐ zwiększenie zadowolenia klientów
☐ inne (jakie?) _____

23. Jakie oczekiwania wiązano z controllingiem w momencie wdrożenia?

- ☐ poprawa wyników finansowych
☐ zwiększenie szybkości podejmowania decyzji
☐ poprawa jakości podejmowanych decyzji
☐ poprawa planowania strategicznego
☐ poprawa planowania operacyjnego
☐ inne (jakie?) _____

24. Kto był pomysłodawcą i inicjatorem wdrożenia controllingu?

- ☐ właściciel
☐ zarząd
☐ kadra kierownicza
☐ pracownicy
☐ konsultant zewnętrzny
☐ inne osoby (jakie?) _____

25. W jaki sposób odbywał się proces wdrażania controllingu?

- ☐ wielokrotne spotkania wyjaśniające, czym jest controlling
☐ broszura informacyjna o controllingu
☐ przekazywanie informacji o controllingu poprzez e-mail
☐ specjalistyczne szkolenia
☐ inne (jakie?) _____

26. Czy według Państwa wdrożenie controllingu przyniosło pozytywne efekty?

- ☐ zdecydowanie tak
☐ raczej tak
☐ trudno powiedzieć
☐ raczej nie
☐ zdecydowanie nie

27. Jakie były największe bariery w procesie wdrażania controllingu?

- ☐ obawy ze strony pracowników
☐ brak środków finansowych
☐ presja czasu
☐ niska wiedza na temat controllingu
☐ niechęć zarządu/właściciela
☐ brak rozwiązań informatycznych
☐ inne (jakie?) _____

28. W jakich obszarach wdrożono controlling?

- ☐ zaopatrzenie
☐ sprzedaż
☐ logistyka
☐ inwestycje
☐ działalność podstawowa (produkcja)
☐ koszty
☐ finanse

- ☐ badanie i rozwój
 - ☐ marketing
 - ☐ personel
 - ☐ inne (jakie?) _____
29. Czy zostały wyodrębnione centra odpowiedzialności?
- ☐ TAK ☐ NIE
30. Jeśli tak, to jakiego rodzaju?
- ☐ centra kosztów
 - ☐ centra przychodów
 - ☐ centra zysku
 - ☐ centra inwestycyjne
31. Czy została powołana komórka ds. controllingu?
- ☐ TAK ☐ NIE
32. Osoba odpowiedzialna za komórkę controllingu (controller) została:
- ☐ zatrudniona z zewnątrz i miała doświadczenie w zakresie controllingu
 - ☐ zatrudniona z zewnątrz i bez jakiegokolwiek doświadczenia w zakresie controllingu
 - ☐ zatrudniona wewnątrz firmy i miała doświadczenie w zakresie controllingu
 - ☐ zatrudniona wewnątrz i bez jakiegokolwiek doświadczenia w zakresie controllingu
 - ☐ inne (jakie?) _____
33. Komu bezpośrednio podlega controller?
- ☐ zarządowi/dyrekcji
 - ☐ dyrektorowi finansowemu/ekonomicznemu
 - ☐ głównemu księgowemu
 - ☐ innej komórce (jakiej?) _____
34. Jaki rodzaj prezentuje komórka ds. controllingu?
- ☐ pojedyncze stanowisko
 - ☐ sekcja
 - ☐ dział
 - ☐ wielostanowiskowy (wielostopniowy)
35. Ile etatów liczy komórka controllingu? _____
36. Czy jest to komórka nowo utworzona czy powstała w wyniku przekształcenia z komórki już istniejącej?
- ☐ nowo utworzona ☐ powstała z przekształcenia (z jakiego?) _____
37. Jaką misję pełni controlling w Państwa przedsiębiorstwie?
- ☐ analizy strategicznej
 - ☐ wspomagania planowania strategicznego
 - ☐ budżetowania i kontroli kosztów
 - ☐ wspomagania planowania i kontroli finansowej
 - ☐ koordynacji planowania i kontroli
 - ☐ analizy wskaźników finansowych
 - ☐ wyznaczania celów pozostałym komórkom
 - ☐ audytu
 - ☐ raportowania wewnętrznego
 - ☐ raportowania zewnętrznego
 - ☐ dostarczania informacji z otoczenia
 - ☐ dostarczania narzędzi kadrze kierowniczej
 - ☐ inną (jaką?) _____
38. Czy controller ma uprawnienia do wydawania wiążących decyzji w sferze podstawowych działalności?
- ☐ TAK ☐ NIE
39. Jakie narzędzia informatyczne wspomagające controlling są stosowane w Państwa firmie?
- ☐ żadne
 - ☐ program własny
 - ☐ arkusz kalkulacyjny
 - ☐ baza danych
 - ☐ program specjalistyczny
 - ☐ moduł systemu zintegrowanego
 - ☐ planujemy w przyszłości wdrożenie rozwiązań typu _____
40. W przygotowaniu, których z niżej wymienionych planów (budżetów) bierze udział controlling?

- ☐ założenia do budżetu
 - ☐ budżet sprzedaży (plan sprzedaży)
 - ☐ budżet wynagrodzeń bezpośrednich
 - ☐ budżet kosztów pośrednich wydział
 - ☐ plan bilansu
 - ☐ plan rachunku zysków i strat
 - ☐ plan przepływów pieniężnych
 - ☐ budżety kosztów procesów
 - ☐ plany inwestycyjne
 - ☐ budżet zapasów (plan)
 - ☐ plan kapitału pracującego
 - ☐ inne (jakie?) _____
41. Jakiego rodzaju analizy są prowadzone w Państwa przedsiębiorstwie przez controlling?
- ☐ sprzedaży
 - ☐ kosztów ogólnych
 - ☐ kosztów zmiennych
 - ☐ pośrednich kosztów stałych
 - ☐ kosztów sprzedaży
 - ☐ rotacji należności, zobowiązań itp.
 - ☐ wyniku finansowego
 - ☐ rentowności (np. marż pokrycia)
 - ☐ prognozy rentowności
 - ☐ otoczenia (np. rynku, odbiorców)
 - ☐ inne (jakie?) _____
42. Jakie narzędzia ekonomiczne są wykorzystywane w ramach controllingu?
- ☐ budżetowanie i kontrola kosztów
 - ☐ krótkookresowy rachunek wyników
 - ☐ analiza silnych i słabych stron (np. SWOT)
 - ☐ analiza prognozy rentowności (BEP)
 - ☐ modele rachunku kosztów (rachunek kosztów zmiennych, kosztów działań ABC, kosztów docelowych TC, itp.),
 - ☐ metody portfelowe
 - ☐ ceny transferowe (rozliczeniowe)
 - ☐ zrównoważona karta wyników (BSC)
 - ☐ analiza wskaźnikowa
 - ☐ raporty
43. Kto jest odbiorcą raportów generowanych przez komórkę controllingu?
- ☐ zarząd/dyrekcja
 - ☐ dyrektor finansowy/ekonomiczny
 - ☐ główny księgowy
 - ☐ kierownicy wszystkich działów
 - ☐ centra odpowiedzialności
 - ☐ wszyscy pracownicy
 - ☐ inni (kto?) _____
44. Proszę sprecyzować częstotliwość generowania raportów przez komórkę controllingu? (proszę zaznaczyć jedną lub kilka adekwatnych przypadków)
- ☐ codzienne
 - ☐ tygodniowe
 - ☐ miesięczne
 - ☐ kwartalne
 - ☐ półroczne
 - ☐ roczne
 - ☐ inne (jakie?) _____
45. Czy dokonujecie Państwo systematycznej oceny funkcjonowania controllingu?
- ☐ TAK
 - ☐ NIE
46. Jeśli tak, to jakie kryteria są brane pod uwagę?
- ☐ finansowe (jakie?) _____
 - ☐ sprawnościowe (jakie?) _____
 - ☐ jakościowe (jakie?) _____

- ☐ inne (jakie?) _____
47. Jakie są największe bariery rozwoju controllingu w Państwa firmie?
48. Proszę wskazać bieżące problemy występujące w funkcjonowaniu systemu controllingu?
49. Czy istnieje zamiar dalszego rozwoju controllingu, a jeśli tak, to na czym będzie on polegał?
50. Jeżeli Państwa przedsiębiorstwo nie ma komórki controllingu, to dlatego że
- ☐ brakuje środków finansowych
 - ☐ brakuje wykwalifikowanej kadry z zakresu controllingu
 - ☐ systemów informatycznych
 - ☐ wprowadziliśmy inny system zarządzania firmą, który pozwoli osiągnąć takie same wyniki, jak sformalizowany controlling
 - ☐ inny (jakie?) _____
51. Jeżeli zaznaczyli Państwo inny system zarządzania firmą niż controlling, proszę w kilku punktach scharakteryzować ten system.
52. Czy w przeszłości myśleli już Państwo o wdrożeniu controllingu w swojej firmie?
- ☐ TAK ☐ NIE
53. Jeśli tak, to proszę sprecyzować, co stanęło na przeszkodzie w realizacji tego pomysłu?
- ☐ brak wykwalifikowanej kadry z zakresu controllingu na rynku
 - ☐ brak czasu
 - ☐ brak narzędzi informatycznych
 - ☐ controlling przynosi więcej utrudnień niż korzyści
 - ☐ brak otwartości na zmiany
 - ☐ inne (jakie?) _____
54. Czy rozważają Państwo wprowadzenie controllingu w swojej firmie?
- ☐ w roku 2007 lub 2008
 - ☐ w roku 2008 lub 2009
 - ☐ w roku 2009 lub 2010
 - ☐ później
 - ☐ nie wiem
 - ☐ w ogóle nie przewiduję wdrożenia

Źródło: opracowanie własne.

Spis literatury

- [1] ABT S., 2000: *Logistyka a systemy logistyczne*, Logistyka i Jakość, nr 1
- [2] ABT S., 2001: *Centra dystrybucji a infrastruktura*, Logistyka i Jakość, nr 1
- [3] AMLING T., 1998: *Personal-Controlling. Ansatzpunkte und Instrumente*, Controller Magazin, nr 4
- [4] ARDOIN J.-L., *Plan et budget*, *Encyclopédie de gestion*, Economica
- [5] BANACHOWICZ E., 1994: *Franchising skorzystaj z tej szansy*, Poltext, Warszawa
- [6] BARABASZ K., 2003: *Zrównoważona Karta Wyników jako narzędzie controllingu personalnego*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 4
- [7] BEDNARCZYK M., 2000: *Organizacja i zarządzanie przedsiębiorstwem wirtualnym*, w: „Przedsiębiorstwo przyszłości”, pod red. W. M. Grudzewski, I. K. Hejduk, Difin, Warszawa
- [8] *Belles perspectives pour le commerce électronique*, 2000: Le Figaro Économique, z dnia 16 czerwca
- [9] BENOUN M., HÉLIÈS-HASSIOL M.-L., 1993: *Distribution. Acteurs et Strategies*, Ed Economica, Paris
- [10] *Bezprzewodowy handel*, 2001: Handel, nr 5
- [11] BIADACZ R., 2000: *Wskaźniki finansowe jako instrument controllingu w przedsiębiorstwie przemysłu cementowego*, w: pod red. D. Zarzecki, „Zarządzanie finansami współczesne tendencje w teorii i praktyce”, Tom I Materiały z Międzynarodowej Konferencji Naukowej Kołobrzeg 02-04.03.2000, Wydawnictwo naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin
- [12] BIELECKI J., 2004: *Bez form nie będzie wzrostu. Europejski Bank Odbudowy i Rozwoju ostrzega Polskę*, Rzeczpospolita, nr 264, z dnia 10 listopada, dodatek Ekonomia
- [13] BŁOCH H., 1996: *Controlling czyli rachunkowość zarządcza*, Centrum Informacji Menedżera, Warszawa
- [14] BŁOCH H., 1999: *Materiały Szkoły Controllingu, Program kształcenia controllerów, cz. II*, Oficyna Controllingu PROFIT, wyd. 2, Katowice
- [15] BŁOCH H., 1999: *Materiały Szkoły Controllingu, Program kształcenia controllerów, cz. IV*, Oficyna Controllingu PROFIT, wyd. 2, Katowice

- [16] BŁOCH H., 2000: *Controlling technologia zarządzania firmą – problemy, projekty, instrumenty, doświadczenia, perspektywy*, VI Kongres Controllingu, Profit, Katowice
- [17] BOJEWSKA B., 2001: *Uwarunkowania przedsiębiorczości małych i średnich przedsiębiorstw*, Handel Wewnętrzny – Marketing – Rynek-Przedsiębiorstwo, nr 3
- [18] BOLLECKER M., 2004: *Les contrôle de gestion. L'histoire et les conditions d'exercice de la profession*, L'Harmattan, Grefige
- [19] BRAMSEMAN R., 1993: *Handbuch Controlling*, München – Wien
- [20] BRDULAK H., GOŁĘBIEWSKI T., 2001: *Wspólna Europa. Przedsiębiorstwo wobec globalizacji*, PWE, Warszawa
- [21] BRZEZIN WŁ., 1998: *Nowoczesna rachunkowość- skutecznym narzędziem controllingu*, w: „Controlling w praktyce zarządzania”, IV Kongres Controllingu, Katowice
- [22] BRZEZIN WŁ., 1998: *Rachunkowość w zarządzaniu, Rachunkowość Zarządcza i Controlling*, nr 1
- [23] BRZEZIN WŁ., DZIEWIĄTKOWKI A., 2001: *Rachunkowość zarządcza a controlling*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa
- [24] BUTNIEWSKI A., 2000: *Zagrożenia związane z globalizacją procesu gospodarowania i możliwości ich pokonywania ze szczególnym uwzględnieniem Polski*, w: „Globalizacja w gospodarce światowej” por red. M. Skórczyńskiego, Uniwersytet Gdański, Instytut Handlu Zagranicznego, Sopot
- [25] BUNCE P., FRASER R., WOODCOCK L., 1995: *Advanced Budgeting: A Journey to Advanced Management Systems*, Management Accounting Research, nr 6
- [26] BURAK A., WALEWSKA D., 2004: *Od wojny cenowej do nic nowego. Zmiany po rozszerzeniu UE*, Rzeczpospolita, nr 63, z dnia 15 marca, dodatek Polska – Unia Europejska
- [27] CARR W.G., 1999: *Being Virtual: Character and the New Economy*, Harvard Business Review, May-June
- [28] CHMIELARZ W., 2001: *Handel elektroniczny nie tylko w gospodarce wirtualnej*, Wydawnictwo Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa

- [29] CHOŁAJ H., 2004: *Ekonomia polityczna globalizacji – wprowadzenie*, Fundacja Innowacja i Wyższa Szkoła Społeczno-Ekonomiczna w Warszawie, Warszawa
- [30] CHOMIAK I., 2000: *Struktura i zakres funkcjonalny systemu informacyjnego controllingu*, Prace naukowe AE we Wrocławiu
- [31] CIEŚLAK-ŁADA M., 1999: *Istota budżetowania w przedsiębiorstwie*, Rachunkowość, nr 10
- [32] CIEŚLAK-ŁADA M., 2000: *Ograniczona dostępność zasobów finansowych a przebieg procesu budżetowania*, Materiały z konferencji, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin
- [33] CIEŚLAK-ŁADA M., 2001: *Nowoczesne budżetowanie operacyjne*, Przegląd Organizacji, nr 1
- [34] CIMOSZEWICZ W., 2003: *Polska a globalizacja*, w: „Globalizacja Marginalizacja rozwoju” pod red. G.W. Kołodki, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego, Warszawa
- [35] COSSU C., MILKOFF R., 1998: *Contrôle de gestion: des informations pour la maîtrise des décisions et du contrôle*, Nathan, Paris
- [36] CZUBA A., 1992: *Franchising w praktyce*, Businessmen Magazine, nr 12
- [37] CZUBAKOWSKA K., 1994: *Rachunek wyników w systemie controllingu*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego, Szczecin
- [38] DAMBROWSKI J., 1986: *Budgetierungssysteme in der deutschen Unternehmen praxis*, Darmstadt
- [39] DANIEL H., 1996: *Controlling cz. II, Porównanie wartości normatywnych i rzeczywistych*, Wiedeń
- [40] DELLMAN K., 1996: *Pojęcie controllingu* w: Ch. Schulte, „Lexicon des controlling”, R. Oldenbourg Verlag
- [41] DESLAURIERS J.P., 1991: *Recherche qualitative*, Mc Graw-Hill
- [42] *Deutsche-Well – 2000, 2000: Zeitschrift, Deutschland*, Kiel
- [43] DEYHLE A., 1988: *Controller und Controlling*, Die Orientierung, nr 39
- [44] DEYHLE A., 1990: *Personal-Controlling*, Controller Magazin, nr 2
- [45] DEYHLE A., 1997: *A story to be finished in the next century*, Controlling, nr 3
- [46] DICKEY I., 1995: *Planowanie finansowe w małej firmie*, SIGNUM, Kraków
- [47] DIETL J., 1991: *Handel we współczesnej gospodarce*, PWE, Warszawa

- [48] DIETL J., 1999: *Wyzwania rynku globalnego dla konkurencyjności polskiego biznesu*, w: „Euromarketing, koncepcje, strategie, metody”, pod red. J. W. Wiktor, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków
- [49] DOBIJA M., 1997: *Rachunkowość zarządcza i controlling*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa
- [50] DOLIŃSKA M., 2000: *Zastosowanie Internetu w marketingu*, Przegląd Organizacji, nr 6
- [51] DRUCKER P.F., 1992: *Management: tasks, responsibilities, practices*, Butterworth-Heinemann Ltd, Oxford
- [52] DURA P., 2000: *Nadzieje e-logistyki*, Raport Computerworld, marzec
- [53] Dyrektywa 2000/31 Parlamentu i Rady europejskiej z dnia 08 czerwca 2000 r., JOCE 17 lipca 2000, Nr L.178/1
- [54] Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 03 grudnia 2001 roku w sprawie ogólnego bezpieczeństwa produktów (2001/95/WE)
- [55] Dyrektywa Rady z dnia 25 czerwca 1987 roku w sprawie zbliżenia ustawodawstwa Państw Członkowskich dotyczących produktów, których wygląd wskazuje na przeznaczenie inne niż rzeczywiste, zagrażających zdrowiu lub bezpieczeństwu konsumentów (87/357/EWG)
- [56] DZIUBA D.T., 2000: *Infrastruktura informacyjna przedsiębiorstwa w warunkach technologii pracy zdalnej*, w: „Procesy i systemy informacyjne w środowisku wirtualnym, Studia informatyki gospodarczej”, pod red. J. Oleński, Katedra Informatyki Gospodarczej i Analiz Ekonomicznych, Wydział Nauk Ekonomicznych Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa
- [57] ESCHENBACH R., 1996: *Controlling*, Stuttgart Schäffer-Poeschel
- [58] FÄSSLER K., REHKUGLER H., WEGENAST C., 1991: *Lexicon des Controlling*, Moderne Industrie, Landsber/Lech
- [59] FJAŁKOWSKA D., 2003: *Wymiary systemu informatycznego dla controllingu*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 5
- [60] FLEJTRSKI S., WAHL P.T., 2003: *Ekonomia Globalna – Synteza*, DIFIN, Warszawa
- [61] FORINDARAJAN V., GUPTA A., 2000: *Analysis of the Emerging Global*, European Management Journal, nr 3

- [62] FRANCL T.J., LIN W.T., WASARHELY M.A., 1984: *Planning, budgeting and control for data processing. How to make zero base budgeting work for you*, Wan Norstrand Reinhold Company Inc., NewYork
- [63] FUKUYAMA F., 2000: *Globalizacja do bicia*, Wprost, 19 marca
- [64] GEMZA J., 1998: *Specyfika organizowania controllingu w małej firmie produkcyjnej*, Przegląd Organizacji, nr 7-8
- [65] GIERSZEWSKA G., ROMANOWSKA M., 2002: *Analiza strategiczna przedsiębiorstw*, PWE, Warszawa
- [66] GIERSZEWSKA G., WAWRZYNIAK B., 2001: *Globalizacja wyzwania dla zarządzania strategicznego*, POLTEXT, Warszawa
- [67] GIERUSZ J., 2000: *Ograniczenie systemu budżetowania*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 11
- [68] GOLISZEWSKI J., 1990: *Controlling – system koordynacji przedsiębiorstwa*, Przegląd Organizacji, nr 8-9
- [69] GOLISZEWSKI J., 1991: *Controlling operacyjny (cz. 1)*, Przegląd Organizacji, nr 7
- [70] GOLISZEWSKI J., 1994: *Controlling - geneza, istota i granice skuteczności w warunkach polskich*, Uniwersytet Warszawski, Wydział Zarządzania, Warszawa
- [71] GORAWSKI M., FRĄCZEK J., 1999: *Data Warehouse: Modelowanie danych*, Software, nr 7
- [72] GRIFFIN W.R., 1996: *Podstawy zarządzania innowacjami*, PWN, Warszawa
- [73] GRUDZEWSKI W., HEJDUK I., 2001: *Zarządzanie wiedzą – wyzwaniem przyszłości*, Prace Naukowe Instytut Organizacji i Zarządzania Politechniki Wrocławskiej nr 71, Wrocław
- [74] GWIAZDA E., 2002: *Właściwe relacje z klientem – system CRM*, Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstwa, nr 1
- [75] HAUS B., NOWOSIELSKI S., 1995: *Kontroling a kontrakty menedżerskie w przedsiębiorstwie*, Przegląd Organizacji, nr 12
- [76] HEIGL A., 1981: *Controlling im Mittelbetrieb*, Zeitschrift für Organisation, Nr 8
- [77] HELFFERICH E., HINFELAAR M., KASPER H., 1997: *Toward a clear terminology on international retailing*, The International Distribution and Consumer Research, No 7(3)

- [78] HERMAN A., SZABLEWSKI A., 1999: *Orientacja na wzrost wartości współczesnego przedsiębiorstwa*, w: „Zarządzanie wartością firmy”, pod red. A. Herman, A. Szablewski, Oltext, Warszawa
- [79] HERMANN D., SUSMANN D., *Le contrôle de gestion ou les composantes d'un de pilotage de la gestion*, w: www.perso.magic.fr/missusd
- [80] HORNGREN CH.T., FOSTER G., DATAR S.M., 1994: *Cost Accounting. A Managerial Emphasis*, Prentice-Hall International
- [81] HORVATH P., 1990: *Controlling*, wyd. 3, Verlag Franz Vahlen, München
- [82] HORVATH P., 1994: *Controlling*, Verlag Vahlen, München
- [83] HORVATH P., REICHMAN T., 1993: *Grosses Controlling Lexikon*, Verlag Vahlen, München
- [84] HÜLSENBERG F., WRÓBEL J., 1995: *Controlling*, TNOiK, Zielona Góra
- [85] *Internet w dystrybucji XXI wieku. Nisza rynkowa, czy dominująca forma sprzedaży?*, 2000: Życie Handlowe, marzec
- [86] JACYSZYN J., 1991: *Controlling – Controller to mistrz nad mistrzami*, Nowy Tydzień Wokanda, nr 49
- [87] JANUSZEWSKI A., 1999: *System budżetowania kosztów a zarządzanie organizacją zdecentralizowaną*, Przegląd Organizacji, nr 1
- [88] JANUSZEWSKI A., 2000: *Bariery wdrażania controllingu w krajowych przedsiębiorstwach*, Organizacja i Kierowanie, nr 1
- [89] JANUSZEWSKI A., 2001: *Gospodarka elektroniczna – firmy elektronicznego biznesu*, Przegląd Organizacji
- [90] JANUSZEWSKI A., 2001: *Integracja w systemie informatycznym rachunkowości*, III Konferencja Zastosowanie Informatyki w Rachunkowości i Finansach, Gdańsk
- [91] JANUSZEWSKI A., 2002: *Warunki wdrożenia systemu budżetowania*, Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw, nr 1
- [92] *Jazda z pilotem*, Rzeczpospolita, 1999: nr 198 z dnia 25 sierpnia, dodatek Moja Kariera
- [93] JENDROSZCZYK P., 2004: *Choroba nie ustępuje. Wolne tempo w gospodarce*, Rzeczpospolita, nr 247, z dnia 20 października, dodatek Ekonomia

- [94] JĘDRALSKA K., WOŹNIAK-SOBCZAK B., 2000: *System wdrażania controllingu w przedsiębiorstwie*, Akademia Ekonomiczna, Katowice
- [95] KACZURBA J., KAWECKA-WYRZYKOWSKA E., 1998: *Polska w WTO*, Instytut Koniunktur i Cen, Warszawa
- [96] KAPLAN R.S., COOPER R., 2000: *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna ekonomiczna, Kraków
- [97] KARBARCZYK S., 1999: *Biznes elektroniczny – zarabiaj w Internecie*, Boss-Gospodarka, nr 3
- [98] KARDASZ A., SZCZERGIŃSKI A., 2000: *Sprawozdawcze formy monitorowania ośrodków odpowiedzialności*, w: „Rachunkowość a controlling. Sprawozdawczość i ocena ośrodków odpowiedzialności, Materiały konferencyjne – Polanica Zdrój 15-17 października 2000 roku, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego, Wrocław
- [99] KASIEWICZ S., 2003: *Globalizacja przedsiębiorstwo polskie dylematy*, Instytut Funkcjonowania Gospodarki Narodowej SGH, Warszawa
- [100] KASPEREK M., 1999: *Elektroniczne systemy transakcyjne*, Gospodarka Materiałowa i Logistyka, nr 7-8
- [101] KISIELNICKI J., 2002: *Zarządzanie informacją, czyli rozważania na temat czy powstaje nowa szkoła w naukach organizacji i zarządzania?*, Organizacja i Kierowanie, nr 4
- [102] KLETT C., PIVERNETZ M., HAUKE D., 1998: *Controlling in kleinen und mittleren Unternehmen*, Band 1, Berlin
- [103] KLOOCK J., 1999: *Einführung in das Fach Unternehmensrechnung mit Revision und das Controlling*, Uniwersytet Koln 1997, Reprint
- [104] KLUZA ST., 2004: *Agresywna walka o klienta. Rozwój gospodarki zwiększa zainteresowanie klientów usługami banków*, Rzeczpospolita, nr 77, z dnia 19 marca
- [105] KŁOSIEWICZ-GÓRECKA U., 2001: *Monitoring rynkowy, jako źródło informacji dla polityki handlowej*, Handel Wewnętrzny - Marketing – Rynek - Przedsiębiorstwo, nr 4-5
- [106] KOŁODKO G.W., 2001: *Globalizacja a perspektywy rozwoju krajów posocjalistycznych*, TNOiK Dom Organizatora, Toruń
- [107] KOMOR M., 2000: *Euromarketing, Strategie marketingowe przedsiębiorstw na eurorynku*, PWN, Warszawa

- [108] KOMOROWSKI J., 1997: *Budżetowanie jako metoda zarządzania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa
- [109] KRANODĘBSKI Z., 2002: *Historia pewnego złudzenia*, Rzeczpospolita, 02 marca
- [110] KRUPSKI R., 2000: *Controlling strategiczny – awangarda czy praktyka?*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 4
- [111] KRZYSZTOFEK K., 2000: *Janusowe oblicze globalizacji*, Rzeczpospolita, 13 czerwca
- [112] KULISIEWICZ T., 2000: *Elektroniczna gospodarka i informacja*, Teleinfo, nr 2
- [113] KUROWSKI L., RUŻKOWSKI E., SOCHACKA-KRYSIAK H., 2000: *Kontrola finansowa w sektorze publicznym*, Warszawa
- [114] KURTYS E., 1998: *Istota analizy ekonomicznej podmiotów gospodarczych*, Zeszyty Naukowe – Seria I, Zeszyt 260, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań
- [115] LAUZEL P., TELLER R., 1998: *Contrôle de gestion et budgets*, Paris
- [116] LESZCZYŃSKI Z., WNUK T., 1996: *Zarządzanie firmą produkcyjną za pomocą rachunkowości zarządczej i kontrolingu finansowego. Poradnik menedżera*, Fundacja Rozwoju Rachunkowości w Polsce, Warszawa
- [117] LEYLAND V., 1995: *EDI - elektroniczna wymiana dokumentacji*, WNT, Warszawa
- [118] LISIECKI M., 2000: *Instrumenty zarządzania w praktyce polskich przedsiębiorstw*, w: „Instrumenty zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie”, zbiór referatów na ogólnopolską konferencję naukową, Boszkowo 17-18 października 2000, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań
- [119] MACIEJCZUK U., ZIMNOCH M., 2001: *Internet a przyszłość biznesu*, Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw, nr 1
- [120] MAJOR A., 1998: *System controllingu w przedsiębiorstwie, Studia przypadków w warunkach polskich*. Wydawnictwo Naukowe SEMPER, Warszawa
- [121] MALESZYK E., 2000: *Sieci handlowe jako przejaw koncentracji w handlu wewnętrznym*, Handel Wewnętrzny- Marketing – Rynek - Przedsiębiorstwo, nr 1
- [122] MANCUSO J., BOROIAN D., 1993: *How to buy and Manage a Franchise*, FIRESIDE Simon&Schuster, New York
- [123] MARCINIAK S., 2001: *Controlling, filozofia, projektowanie*, Difin, Warszawa

- [124] MARCINIAK S., 2003: *Rola informacji w controllingu*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 12
- [125] MARCINKOWSKA M., 2003: *Analizy portfelowa*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 2
- [126] MARTYNIAK Z., 1998: *Nowe metody organizacji i zarządzania*, Wydawnictwo AE w Krakowie, Kraków
- [127] MAYER E., 1990: *Zur Entwicklung des Controlling in der Bundesrepublik Deutschland*, Controller Magazin, nr 6
- [128] MAYER E., MANN R., 1992: *Controlling w twojej firmie*, Warszawa.
- [129] MCNAMARA C., 1999: *Management Function of Coordinating/Controlling: Overview of Basic Method*, w: "The Management Assistance Program for Nonprofits", Minnesota
- [130] MIKOŁAJCZYK Z., 1976: *Metody i techniki organizacji i zarządzania klasyfikacji*, Przegląd Organizacji, nr 7
- [131] MIRKOWSKI S., 2000: *Zarządzanie kosztami działań jako metoda podnoszenia efektywności procesów w organizacji*, w: „Instrumenty zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie”, zbiór referatów na Ogólnopolską Konferencję Naukową, Boszkowo 17-18 października 2000, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań
- [132] MIZUNO S., 1988: *Management for Quality Improvement: The 7 New QC Tools*, Productivity Press, Inc., Cambridge MA
- [133] MOLLE W., 1995: *Ekonomika integracji europejskiej. Teoria, praktyka, polityka*, Fundacja Gospodarcza NSZZ „Solidarność”, Gdańsk
- [134] MOROZ M., 2003: *E-biznes jako czynnik kształtujący konkurencyjność małych i średnich przedsiębiorstw*, Organizacja i Kierowanie, nr 2.
- [135] MYSIEK A., 2000: *Sprawozdawczość controllera*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 11
- [136] NAHOTKO S., 1997: *Podstawy i metody controllingu w zarządzaniu firmą*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego, Bydgoszcz
- [137] NAHOTKO S., 2000: *Podstawy kontrolingu finansowego*, Oficyna Wydawnicza Ośrodka Postępu Organizacyjnego Sp. z o.o., Bydgoszcz

- [138] NESTERAK J., 2004: *Controlling – system oceny centrów odpowiedzialności*, ANVIX, Kraków
- [139] NOËL A. A., 2000: *Programme de formation des cadres*, Ecole des HBC, Montreal
- [140] NOWAK E., 1996: *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław
- [141] NOWAK E., 1996: *Rachunkowość w controllingu przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa
- [142] NOWAK E., 2003: *Controlling operacyjny i jego instrumenty*, w: pod red. E. Nowak, „Controlling w przedsiębiorstwie. Koncepcje i instrumenty”, ODDK, Gdańsk
- [143] NOWICKI A., 1999: *Strategia doskonalenia systemu informacyjnego w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, Wrocław
- [144] NOWOSIELSKI S., 1994: *Podstawy kontroingu w zarządzaniu produkcją*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław
- [145] NOWOSIELSKI S., 2001: *Zarządzanie produkcją ujęcie controllingowe*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej im. Oskara Langego we Wrocławiu, Wrocław
- [146] OLSZEWSKA K., 2003: *Orientacja na procesy koncepcją zarządzania organizacjami XXI wieku*, Przegląd Organizacji, nr 12
- [147] OSBERT-POCIECHA G., KARAŚ M., 1996: *Ocena absorpcji kontroingu strategicznego przez polskie przedsiębiorstwa*, Przegląd Organizacji, nr 5
- [148] OSBERT-POCIECHA G., KARAŚ M., 1996: *Rola kontroingu strategicznego w zarządzaniu w warunkach gospodarki rynkowej*, Przegląd Organizacji, nr 4
- [149] ÓSTMAN L., 1996: *Accounting and Managerial Finance*, Stockholm School of Economics, Stockholm
- [150] PENC J., 1994: *Strategie zarządzania. Perspektywiczne myślenie systemowe działania*, Warszawa
- [151] PENC J., 1997: *Leksykon biznesu*, Agencja Wydawnicza PLACET, Warszawa
- [152] PIONTEK J., 1995: *Distributions controlling*, R. Oldenbourg Verlag, München Wien
- [153] PIONTEK J., 1996: *Controlling*, R. Oldenbourg Verlag, München
- [154] POLAK A., 2003: *Controlling wiedzy*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 7

- [155] POLAK A., 2004: *Controlling w wirtualnych organizacjach*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1
- [156] POMYKALSKA A., 2001: *Zarządzanie innowacjami*, PWN, Warszawa
- [157] PREISS A., 1996: *Strategisches Controlling*, R. Oldenbourg Verlag
- [158] PRZYBYŁOWSKI K., 1994: *Franchising – szansa dla drobnej przedsiębiorczości*, Handel Wewnętrzny, nr 3
- [159] PSZCZOŁOWSKI T., 1978: *Mała encyklopedia prakseologii i teorii organizacji*, Ossolineum
- [160] PYHRR P.A., 1970: *Zero-base budgeting*, Harvard Business Review, November-December
- [161] RADZIKOWSKI WŁ., WIERZBIŃSKI J., 1999: *Controlling. Koncepcje, metody, zastosowania*, Toruńska Szkoła Zarządzania, Toruń
- [162] RAIBORN C.A., BARFIELD J.T., KINNEY M., 1996: *Managerial Accounting*, West Publishing Company
- [163] RITZER G., 1999: *Macdonaldyzacja społeczeństwa*, Warszawskie Wydawnictwo Literackie Muza S.A., Warszawa
- [164] ROJEK T., 2001: *Wartość poznawcza informacji jako strategicznego zasobu w zintegrowanym systemie zarządzania przedsiębiorstwem*, w: pod red. R. Borowieckiego i M. Kwiecińskiego, „Zarządzenie zasobami informacji w przedsiębiorstwie”, WNT, Warszawa
- [165] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 06 kwietnia 2004 roku w sprawie dodatkowych wymagań dotyczących bezpieczeństwa i znakowania produktów, które stwarzają zagrożenie dla konsumentów przez to, że ich wygląd wskazuje na inne niż rzeczywiste przeznaczenie (DzU Nr 71, poz. 644)
- [166] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 kwietnia 2004 roku w sprawie sposobu prowadzenia krajowego systemu informacji o produktach niebezpiecznych (DzU Nr 87, poz. 815)
- [167] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 14 kwietnia 2004 r. w sprawie działań podejmowanych w związku z zatrzymaniem produktów, co do których istnieją uzasadnione okoliczności wskazujące, że nie spełniają one wymagań dotyczących bezpieczeństwa (DzU Nr 87, poz. 816)

- [168] RUTKOWSKI K., 2001: *Logistyka dystrybucji*, praca zbiorowa pod red., Difin, Warszawa
- [169] RYNKIEWICZ P., 2003: *Business Intelligence – zastosowanie hurtowni danych w controllingu i systemie analitycznym firmy*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 6
- [170] RYNKIEWICZ P., 2003: *Business Intelligence – zastosowanie hurtowni danych w controllingu i systemie analitycznym firmy*, *Controlling i Rachunkowość Zarządcza*, nr 7
- [171] RYZNAR Z., 1998: *Istota i zadania hurtowni danych*, *Informatyka*, nr 11
- [172] RZECZYŃSKI B., 2001: *Trendy i Strategie w logistyce 2000. Część 2. Nowe wyzwania logistyki*, *Logistyka*, nr 2
- [173] RZEPKA A., 2002: *Globalizacja – istota i podstawowe jej przejawy*, Wyższa Szkoła Humanistyczno - Przyrodnicza w Sandomierzu, Sandomierz
- [174] SAADA T., BURLAN A., SIMON C., 1995: *Comptabilité analytique et contrôle de gestion*, VUIBERI, Paris
- [175] SACHS J.D., 2001: *O globalizacji i jej przeciwnikach*, Rzeczpospolita, 07 lipca
- [176] SCHEJN CZ., 1999: *Controlling w praktyce*, Oficyna Wydawnicza Sami Sobie, Poznań
- [177] SCHULTE CH., 1996: *Lexikon des Controlling*, R. Oldenbourg Verlag
- [178] SEKUŁA Z., 1998: *Controlling operatywny*, *Przegląd Organizacji*, nr 10
- [179] SEKUŁA Z., 1998: *Controlling strategiczny*, *Przegląd Organizacji*, nr 7-8
- [180] SEKUŁA Z., 1998: *Istota controllingu*, *Organizacja i Kierowanie*, nr 3
- [181] SEKUŁA Z., 1999: *Controlling personalny Część 1 Istota i przedmiot controllingu personalnego*, Wydawnictwo TNOiK OPO, Zeszyt 136 Bydgoszcz
- [182] SEKUŁA Z., 1999: *Planowanie a controlling*, *Przegląd Organizacji*, nr 4
- [183] SIEGWART H., 1982: *Wohin unterscheiden sich amerikanisches und deutsches Controlling*, *Management Zeitschrift*, nr 2
- [184] SIEGWART H., MAHARI J.I., CAYTAS I., SANDER S., 1990: *Controlling jako podejście wywodzące się z praktyki*, Uniwersytet M. Curie-Skłodowskiej, Zakład Organizacji i Zarządzania, Lublin

- [185] SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., 2001: *System controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków
- [186] SIERPIŃSKA M., NIEDBAŁA B., 2003: *Controlling operacyjny w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa
- [187] SŁAWIŃSKA M., 2002: *Zarządzanie przedsiębiorstwem handlowym*, PWE, Warszawa
- [188] SŁAWIŃSKA M., 2003: *Internacjonalizacja handlu detalicznego w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, w: „Euromarketing. Przedsiębiorstwo i konsument w perspektywie integracji europejskiej”, pod red. J. W. Wiktora, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków
- [189] SŁAWIŃSKA M., 2005: *Globalizacja rynku jako determinanta przemian strukturalnych w sektorze handlu*, w: „Strategia konkurencji w handlu detalicznym w warunkach globalizacji rynku”, pod red. M. Sławińska, Akademia Ekonomiczna w Poznaniu, Poznań
- [190] SOJAK S., 1994: *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, TNOiK, Toruń
- [191] SPRINGER R., 1993: *Internationales Marketing*, Servicebetriebe der OH-Wirtschaftsuniversität Wien
- [192] STEINMANN H., SCHERER A.G., 1996: *Strategiczny i operatywny controlling (Propozycja metodycznego określenia pojęć)*, Organizacja i Kierowanie, nr 1
- [193] STEINMANN H., SCHREYOGG G., 1992: *Zarządzanie. Podstawy kierowania przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Politechniki Wrocławskiej, Wrocław
- [194] STIELER H., HOFMEISTER R., 1994: *Controlling, cz. I: Podstawy i planowanie*, TecScript Dokumentationsdienste GmbH, Wiedeń
- [195] SZNAJDER A., 2000: *Marketing wirtualny*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków
- [196] SZTUCKI T., 1998: *Encyklopedia marketingu*, Placet, Warszawa
- [197] SZYCHTA A., 1998: *Metodologiczne aspekty budżetowania*, Zeszyty Teoretycznej Rady Naukowej SKwP, nr 44
- [198] SZYCHTA A., 2000: *Kiedy budżetowanie operacyjne przynosi korzyści*, Rachunkowość, nr 8
- [199] ŚLIWKA K., 2001: *O organizacjach inteligentnych i rozwiązywaniu złożonych problemów zarządzania*, Oficyna Wydawnicza, Wyższa Szkoła Menedżerska SIG, Warszawa

- [200] ŚPIEWAK I., 2001: *Benchmarking wewnętrzny w zarządzaniu siecią sprzedaży*, w: pod red. J. Duraj, „Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem”, Materiały z Konferencji Naukowej Łódź-Spała 12-13 luty 2001, Uniwersytet Łódzki, Łódź
- [201] ŚWIDERSKA G.K., 1997: *Rachunkowość zarządcza*, Poltext, Warszawa
- [202] *The Case for Globalization*, 2001: The Economist, 29 września – 5 października
- [203] TŁUCHOWSKI W., 2000: *Podstawowe instrumenty zarządzania przedsiębiorstwem – studium porównawcze*, w: „Instrumenty zarządzania we współczesnym przedsiębiorstwie”, zbiór referatów na Ogólnopolską Konferencję Naukową, Boszkowo 17-18 października 2000, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań
- [204] TOFFLER A., TOFFLER H., 1996: *Budowa nowej cywilizacji*, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań
- [205] TOKAJ-KRZEWSKA A., 1999: *Franchising strategia rozwoju małych firm w Polsce*, DIFIN, Warszawa
- [206] TOKARSKI J., 1980: *Słownik wyrazów obcych*, PWN, Warszawa
- [207] TYMKÓW R., 2003: *ERP zmienia poziom obsługi klienta*, Marketing w Praktyce, nr 7
- [208] Ustawa z dnia 12 grudnia 2003 roku o ogólnym bezpieczeństwie produktów (DzU Nr 229, poz. 2275)
- [209] Ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. o systemie oceny zgodności (DzU Nr 166, poz. 1360 oraz z 2003 r. Nr 80, poz. 718, Nr 130, poz. 1188 i Nr 170, poz. 1652)
- [210] VOLLMUTH J.H., 1996: *Controlling. Planowanie, kontrola i kierowanie* (wyd. II), Agencja Wydawnicza PLACET, Warszawa
- [211] WACŁAWIK B., WACŁAWIK Ł., 1993: *Contrôle de Gestion – czyli francuski controlling*, Przegląd Organizacji, nr 4
- [212] WASYLKO M., 2001: *Kontrola finansowa jako system optymalizacji procesów gospodarczych*, Wyższa Szkoła Finansów, Bankowości i Ubezpieczeń im. Prof. Janusza Chechlińskiego, Łódź
- [213] WAWSZCZYK A, TOKAJ-KRZEWSKA A., *E-gospodarka. Poradnik przedsiębiorcy*, w: www.pro-europa.pl
- [214] WEBER J., 1990: *Einführung in das Controlling*, Sammlung Poeschel Verlag, Stuttgart

- [215] WEBER J., 2001: *Wprowadzenie do controllingu*, Profit Sp. z o.o., Katowice
- [216] WEBSTER M., 1993: *Webster's third new international dictionary of the English language unabridged*, Könemann Verlagsgesellschaft MBH, Bonner
- [217] WESOŁOWSKI J.W., 2001: *Współczesne problemy globalizacji*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 5
- [218] WIERZBICKI K., 1994: *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 3
- [219] WIERZBICKI K., 1994: *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 6
- [220] WIERZBICKI K., 1994: *Zakres działania i formy organizacyjne controllingu*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 5
- [221] WIERZBICKI K., 1995: *Controlling w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, *Ekonomika i Organizacja Przedsiębiorstw*, nr 3
- [222] WILDSTEIN B., 2004: *Globalizacja, korupcja, państwo pokomunistyczne*, debata w Rzeczpospolitej, 240, z dnia 12 października
- [223] WINIARSKA K., 2000: *Rola budżetowania w zarządzaniu firmą*, Materiały konferencyjne, Wydawnictwo Uniwersytet Szczeciński, Szczecin
- [224] WOLNIAK R., 2003: *Gemba – japońska technika zarządzania*, *Przegląd Organizacji*, nr 7-8
- [225] *World Investment Report 2002 Transnational Corporations and Export Competitiveness*, 2002: UN, Nowy Jork – Genewa
- [226] www.biz.reporter.pl
- [227] www.businessintelligence.pl
- [228] www.curiouscat.net/guides/qglink.cfm
- [229] www.digicash.com
- [230] www.ec.europa.eu/enterprise/enterprise_policy/sme_definition/sme_user_guide_pl.pdf
- [231] www.eur.com
- [232] www.edi.pl
- [233] www.en.wikipedia.org/wiki/Rensis_Likert

- [234] www.marketing.rynkologia.home.pl/flush.php/l_id/201/l_plik/euro.pdf
- [235] www.sas.com
- [236] www.sekom.com.pl/crm
- [237] www.torell.pl
- [238] ZARZYCKA M.A., 2002: *Tendencje w dystrybucji międzynarodowej*, Marketing i Rynek, nr 2
- [239] ZENTES J., SWOBODA B., MORSCHETTA D., 2003: *Kooperationen, Allianzen und Netzwerke*, Babler, Wiesbaden
- [240] ŻELAZEK K., 2004: *Wyprzedzić konkurencję. Dyskonty odzieżowe poprawiają standard*, Rzeczpospolita, nr 197, z dnia 23 sierpnia, dodatek Ekonomia
- [241] ŻUK K., 2004: *Motywacja do jakości – przykład przedsiębiorstwa produkcyjnego*, Controlling i Rachunkowość Zarządcza, nr 1 (dodatek specjalny)

Spis rysunków

1. Controlling jako poprzeczna funkcja zarządzania.....	20
2. Controlling w strukturze liniowej	26
3. Controlling jako komórka sztabowa	27
4. Miejsce controllingu w strukturze dywizjonalnej.....	28
5. Macierzowa struktura organizacyjna controllingu.....	28
6. Istota controllingu operacyjnego w przedsiębiorstwie	31
7. Proces controllingu strategicznego	33
8. Relacje pomiędzy kontrolą a controllingiem	43
9. Przebieg procesu budżetowania.....	46
10. Proces informacyjno-decyzyjny w controllingu.....	53
11. Globalizacja a zarządzanie przedsiębiorstwem	67
12. Podział handlu detalicznego	75
13. Struktura korporacji transnarodowych	82
14. Cechy charakteryzujące działalność korporacji transnarodowych	83
15. Controlling oddziałów jako ogniwo wyodrębnionej organizacyjnie funkcji controllingu w koncernie	101
16. Controlling oddziału jako jednostka podporządkowana zarządowi koncernu.....	101

Spis schematów

1.	Źródła informacji dla SIC	119
2.	Przepływ informacji i sprawozdawczości controllera	130

Spis tabel

1. Charakterystyka controllingu według A.A. Noël'a.....	18
2. Pojęcie controllingu	21
3. Controlling strategiczny a operacyjny	35
4. Porównanie controllingu personalnego z klasyczną formą controllingu	38
5. Cechy controllingu finansowego.....	40
6. Podstawowe założenia nowoczesnego budżetowania.....	45
7. Instrumenty controllingu.....	56
8. Charakterystyka trzech filarów gemba	60
9. Sytuacja finansowa oddziału według projektu z budową (w tys. zł)	103
10. Sytuacja finansowa oddziału według projektu z dzierżawą (w tys. zł)	104
11. Wynik finansowy oddziału przedsiębiorstwa handlowego	105
12. Ilościowa analiza przedsiębiorstwa handlowego - system wskaźników	107
13. Jakościowa analiza przedsiębiorstwa handlowego - system wskaźników	115
14. Użytkownicy systemu analitycznego	120
15. Obszar analiz – controlling.....	123