

Jolanta Rubik

Politechnika Częstochowska

DROGA DO CONTROLLINGU W PRZEDSIĘBIORSTWIE PRODUKUJĄCYM OBUWIE

1. Wstęp

Controlling jako koncepcja i filozofia zarządzania jawi się czasami jako „lek na całe zło”. Moda na controlling zapanowała w tematyce książek, czasopism, konferencji, przedmiotów akademickich, szkoleń itp. W praktyce głównie duże przedsiębiorstwa lubią i mogą „pochwalić się” kompleksowym systemem controllingu, w pełni zintegrowanym i z informatyzowanym. Czy jednak polskie małe i średnie przedsiębiorstwa podzielają ten entuzjazm? Czy sposoby na dobre zarządzanie stosowane przez właścicieli są świadomie stosowanymi instrumentami controllingu czy intuicyjnym wyczuciem biznesu? Obserwując pewne przedsiębiorstwo produkcyjne z branży obuwniczej, od momentu jego powstania w 1997 r. do roku bieżącego, autorka coraz częściej zadaje sobie pytanie: na ile jesteśmy w stanie przystosować teorię do praktyki? A na ile praktyka prowadzenia dobrego biznesu, bez wiedzy o rachunkowości zarządczej, finansach, organizacji i zarządzaniu czy w końcu controllingu obroni się sama? Niniejszy artykuł jest przykładem *case study* i próbą odpowiedzi na powyższe pytania.

2. Charakterystyka przedsiębiorstwa

Przedsiębiorstwo KAMASZ działa od 1997 r. w segmencie produkcji oraz handlu hurtowego i detalicznego obuwem męskim i młodzieżowym. Jest jednym z głównych producentów obuwia w okolicach Częstochowy. W związku z dużym skupiskiem producentów obuwia w tamtym regionie KAMASZ w pierwszych latach istnienia musiał stosować politykę przetrwania wśród konkurencji, a następnie

intensywnego rozwoju. W ciągu prawie ośmiu lat przedsiębiorstwo odniosło sukces rynkowy dzięki wykorzystywaniu nowych trendów w modzie i aktywnej polityce marketingowej. Jego rozwój potwierdzają takie wskaźniki¹ jak:

- 65-krotny wzrost rocznych obrotów,
- 35-krotny wzrost rocznej ilości produkcji,
- 20-krotny wzrost zatrudnienia,
- 35-krotny wzrost powierzchni działalności przedsiębiorstwa.

KAMASZ dostarcza swoje obuwie do ok. 400 odbiorców detalicznych i hurtowych w kraju i za granicą, posiada ok. 400 punktów handlowych obsługiwanych przez siedmiu przedstawicieli handlowych. Struktura przychodów kształtuje się w proporcjach: 60% eksport – 40 % rynek krajowy. Głównymi odbiorcami zagranicznymi są hurtownie obuwia i sieci handlowe z takich krajów, jak: Rosja, Litwa, Węgry, Czechy, Słowacja, Rumunia, Ukraina, Białoruś, Azerbejdżan, Niemcy. Ich pozyskanie było możliwe dzięki udziałowi w licznych imprezach targowych i wystawienniczych, m.in. w Czechach, Hiszpanii, Rosji, na Węgrzech, Litwie, Łotwie.

3. Cele przedsiębiorstwa i związane z nimi problemy

Rozwój przedsiębiorstwa utożsamiany jest przez właściciela dwoma celami głównymi. Są to:

- rozwój i doskonalenie procesów produkcyjnych i sieci sprzedaży,
- poprawa procesów zarządzania przedsiębiorstwem.

Zarządzający przedsiębiorstwem doskonale zdaje sobie sprawę ze swoich wymagań i potencjalnych odbiorców. Oczekują oni od produktów:

- 1) wysokiej jakości, która przejawia się komfortem i wygodą noszenia obuwia oraz jego wytrzymałością,
- 2) nowoczesnej stylistyki, odpowiadającej aktualnym trendom mody na rynku obuwniczym,
- 3) konkurencyjnych cen, adekwatnym do jakości produktu,
- 4) szybkiej realizacji zamówień i terminowości dostaw, które muszą sprostać zmiennemu popytowi na produkty,
- 5) gwarancji dla użytkownika oraz szybkiego załatwiania ewentualnych reklamacji.

Z opinii dotychczasowych kontrahentów hurtowych oraz klientów detalicznych można wywnioskować, że produkty oferowane przez przedsiębiorstwo odpowiadają ich oczekiwaniom: charakteryzują się wysoką jakością i nowoczesną stylistyką, co zawsze było priorytetem właścicieli. Projekty i wzory obuwia są opracowywane przez krajowe i zagraniczne pracownie stylistyczne. Niewątpliwym plusem jest również ograniczenie asortymentu do obuwia męskiego i młodzieżowego, co pozwala na ciągłe doskonalenie posiadanych wzorów pod względem jakości i wy-

¹ Rok 1997 w porównaniu z rokiem 2004.

gody oraz na lepsze rozpoznanie potrzeb tego segmentu klientów². Pion sprzedaży oraz przedstawiciele handlowi czuwają nad terminowością dostaw. Chcąc podążać za zagraniczną i krajową konkurencją, przedsiębiorstwo ciągle doskonali wyposażenie techniczne i procesy technologiczne, dba również o promowanie swej marki na rynkach zagranicznych poprzez udział w krajowych i zagranicznych targach, wciąż aktualizowaną stronę internetową, rozsyłane katalogi oraz poprzez bezpośredni kontakt klienta z przedstawicielami handlowymi.

Branża obuwnicza przejawia pewien aspekt sezonowości uwarunkowany czynnikami pogodowymi. Ewentualne tzw. międzysezonowe zastoje handlowe przypadają w okresie letnim na miesiąc czerwiec, a w okresie zimowym na koniec grudnia. KAMASZ dba o dostosowanie oferty z dużym wyprzedzeniem, głównie pod względem stylistyki oraz materiałów wykorzystywanych do ich produkcji, tak aby w okresach przestojów handlowych przygotować asortyment handlowy do kolejnego sezonu. Wieloletnie doświadczenie pozwala zminimalizować skutki sezonowości poprzez zastosowanie zasady *just in time*, polegającej na produkcji danych modeli (sezonowych) w ilościach zbywalnych, a nie na magazyn.

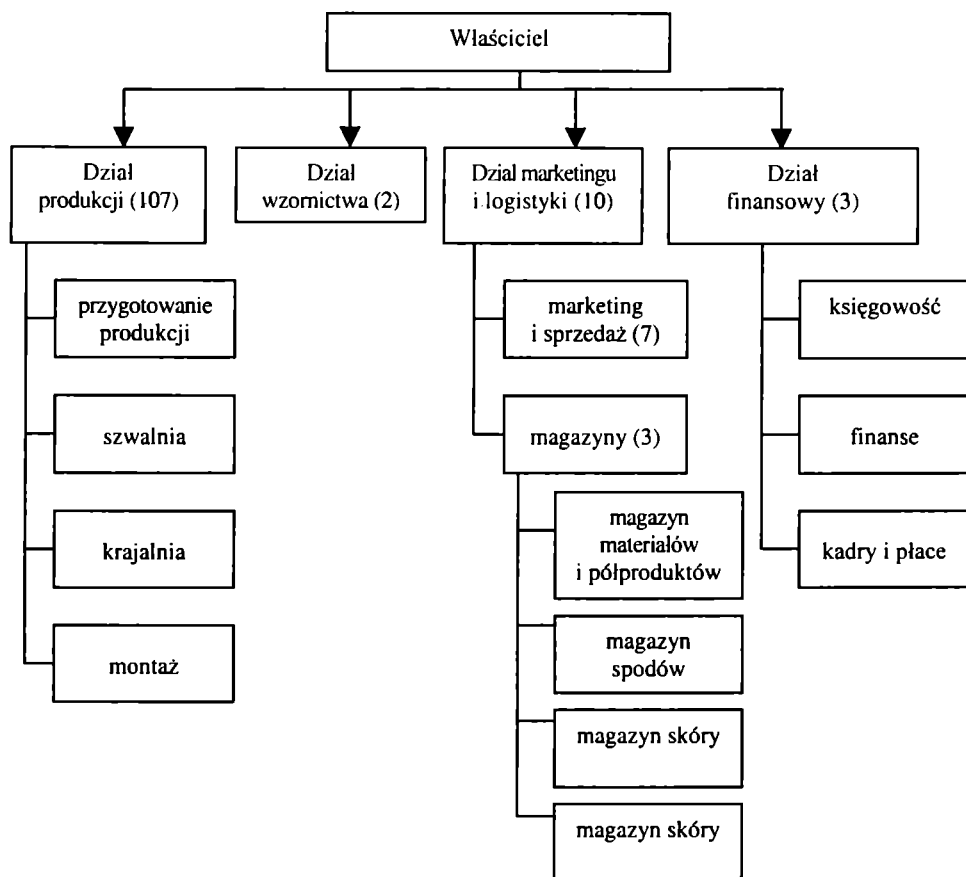
Cel rozwoju i doskonalenia procesów produkcyjnych i sieci sprzedaży, przejawiający się w opisanych działaniach, traktowany był jako priorytet przez pierwsze cztery lata działalności. Przedsiębiorstwo funkcjonowało w skali mikro (zarówno pod względem obrotów, wielkości aktywów, jak i zatrudnienia), więc właściciel mógł „objąć” całokształt w zasadzie samodzielnie, mając do pomocy po jednej osobie odpowiedzialnej za: księgowość i kadry, sprzedaż oraz produkcję. Wielkość produkcji i sprzedaży jednak wykazywała w latach 2001-2002 taką dynamikę, że konieczna stała się poprawa procesów zarządzania przedsiębiorstwem.

Rozpoczęło się porządkowanie struktury organizacyjnej i wyodrębnianie komórek o określonych zadaniach do wykonania. Powstał Dział Marketingu i Sprzedaży, Dział Finansowy, Dział Wzornictwa, wyodrębniono magazyny: materiałów i półproduktów, spodów, skóry i wyrobów gotowych (wcześniej funkcjonował jeden magazyn bez przypisania odpowiedzialności za niego konkretnej osobie). Funkcje księgowe, finansowe i kadrowe, pełnione wcześniej przez jedną osobę, zostały rozdzielone na trzy stanowiska Działu Finansowego. W Dziale Wzornictwa zatrudniono młodą projektantkę na umowę o pracę, co dało pewność oryginalności wzornictwa i świeżego spojrzenia osoby niezmanierowanej. Właściciele zauważyli także konieczność informatyzacji przedsiębiorstwa. W chwili obecnej każde stanowisko pracy w ww. działach jest wyposażone w komputer³. W firmie stworzona jest sieć, a ponadto Dział Finansowy posiada program księgowy, kadrowy, magazynowy, do celów rozliczania z ZUS, PFRON, Urzędem Statystycznym, do dokonywania przelewów i kontroli rachunków bankowych. Przez dwa lata księgowość była prowadzona przez biuro rachunkowe. Jednak konieczność bieżącego wglądu do dokumentów i spra-

² Obuwie damskie podlega większym wahaniom związanym z modą i sezonowością.

³ Pierwszy komputer w firmie został zakupiony w roku 1998.

wozdań oraz kontroli zobowiązań i należności, a także kosztów i przychodów przesądziła o zatrudnieniu w firmie głównej księgowej. Reorganizacji, ze względu na olbrzymią rozbudowę, musiał również ulec Dział Produkcji⁴, w którym każda z wyodrębnionych komórek ma obecnie stanowisko nadzorujące w osobie kierownika lub brygadzysty. Rysunek 1 przedstawia schemat organizacyjny firmy na chwilę obecną (liczby w nawiasach podają liczbę osób zatrudnionych w danej komórce).



Rys. 1. Schemat organizacyjny firmy KAMASZ

Źródło: opracowanie własne.

Właściciel zapytany o najbardziej aktualne priorytety wymienił:

- utrzymanie produkcji na dotychczasowym poziomie przy jednoczesnym unowocześnianiu procesów produkcyjnych, w celu obniżenia kosztów produkcji, podwyższenia jakości i zminimalizowania braków,

⁴ Na początku działalności firma posiadała 7 pracowników, obecnie pracuje w niej już 120 osób.

- rozwój rynku – nie w sensie zwiększenia ilości sprzedaży, lecz udoskonalania istniejących kontaktów z odbiorcami,
- pracę nad marką i logo przedsiębiorstwa, jego rozpoznawalnością,
- stworzenie własnej sieci sprzedaży (sklepy firmowe).

Jednocześnie stwierdził, że nie jest już w stanie sam zapanować nad wszystkimi procesami i zmianami zachodzącymi w firmie. Stąd coraz większe wymagania wobec osób przyjmowanych do Działu Marketingu i Logistyki oraz Działu Finansowego, a także konieczność generowania przez te działy informacji, które do tej pory wydawały się mało istotne. I tu nadchodzi moment, kiedy należałoby wykorzystać szerzej instrumenty controllingu. Do wdrożenia niektórych został już przygotowany grunt – choć wcale nie nazywano tego w przedsiębiorstwie controllingiem.

4. Instrumenty controllingu zalecane do zastosowania

W przypadku obserwowanego przedsiębiorstwa najważniejsza jest obecnie świadomość tego, jak ważne są, przy takiej dynamice rozwoju, informacja i koordynacja działań. I można stwierdzić, że taka świadomość istnieje, a przedsiębiorstwo należy do organizacji stale uczących się i poszerzających swoje horyzonty.

Reorganizacja struktury organizacyjnej, która dokonała się na przełomie ostatnich trzech lat, to właściwie tworzenie ośrodków odpowiedzialności, gdzie każda komórka posiada osobę odpowiedzialną za jej działalność. Osoby te nie są jednak rozliczane za pomocą mierzalnych wskaźników, są oceniane raczej pod kątem jakościowym niż kwantytatywnym. Nie jest możliwe wartościowe porównanie wyników pracy chociażby ze względu na brak procesu budżetowania w przedsiębiorstwie. Na bieżąco są sporządzane zestawienia zamówień, a na ich podstawie planuje się – zazwyczaj na najbliższy miesiąc – produkcję i zaopatrzenie. Kierownik produkcji sporządza takie plany i koordynuje proces produkcyjny w trakcie jego trwania z logistyką zaopatrzenia i sprzedaży. Na podstawie analogicznego miesiąca roku poprzedniego dokonywana jest analiza jakichkolwiek odchyłeń w zakresie:

- ilości i wartości produkcji,
- ilości i wartości sprzedaży,
- wysokości kosztów ogólnych,
- wypracowanego zysku,
- poziomu należności i zobowiązań,
- stanów magazynowych.

Na podstawie tych informacji sporządzane są kalkulacje wzorów obuwia w danym sezonie. Cenę sprzedaży po dodaniu 15% marży ustala się w wersji: dla stałych klientów, którzy wywiązują się z swoich zobowiązań płatniczych, oraz dla klientów nowych i tych, którzy z płatnościami zalegają.

Powyższych informacji oczekuje właściciel przedsiębiorstwa od Działu Marketingu i Logistyki oraz Działu Finansowego. Należy jednak zaznaczyć, że otrzy-

muje on je w wartościach bezwzględnych, bez uwzględnienia inflacji i wszelkich czynników, które miały wpływ na te wielkości. Takie uproszczenie prowadzi czasem do błędnych wniosków, a to może być przyczyną podejmowania niewłaściwych decyzji lub pociągnięcia do odpowiedzialności niewłaściwych osób. Wydaje się, że **budżetowanie** – może na początek nie roczne, ale np. na dany sezon – pozwoliłoby w mniej chaotyczny sposób zaplanować sprzedaż i produkcję, oraz wpływy i wydatki z tym związane. Ze względu na szczególną troskę właściciela o płynność finansową przedsiębiorstwa budżety takie, w połączeniu z **planowanym rachunkiem przepływów pieniężnych**, dałyby pełniejszy obraz kondycji finansowej niż tylko stan należności i zobowiązań.

Raporty wewnętrzne sporządzane co miesiąc przez Dział Marketingu i Logistyki oraz Dział Finansowy powinny zawierać, o czym wcześniej wspomniano, **analizę przyczynowo-skutkową oraz wizualizację danych** za pomocą wykresów czy tabel porównawczych.

Przedsiębiorstwo coraz częściej musi korzystać z zewnętrznych źródeł finansowania, takich jak: kredyty bankowe w walucie polskiej i obcej, programy pomocowe – zarówno krajowe, jak i programy Unii Europejskiej. Wypełnianie wszelkiego rodzaju wniosków wymaga sporządzenia pewnych **planów i prognoz, wykazania najważniejszych wskaźników oceny działalności** przedsiębiorstwa, dla czego więc robić to tylko sporadycznie, a nie skorzystać z takich danych w procesie zarządzania firmą? Z jednego z takich wniosków wynika m.in. bardzo niska rentowność sprzedaży. Szansą na jej poprawę mogłoby się stać **monitorowanie rentowności poszczególnych wzorów i kolekcji obuwia**.

Poniżej przedstawiono propozycję wielostopniowego rachunku marż pokrycia przedsiębiorstwa KAMASZ (tab. 1), z wyodrębnieniem czterech sezonów zgodnych z porą roku, tzn.:

- wiosna – półbuty na lekkiej podeszwie, cholewka pełna lub z otworami, wycięciami,
- lato – sandały, klapki,
- jesień – półbuty pełne na cięższej podeszwie,
- zima – obuwie z wysoką cholewką i futrzaną wyściółką.

Każdy sezon to osobna kolekcja obuwia, wymagająca innych nakładów materiałowych, czasu pracy, a co najistotniejsze – nakładów na przygotowanie do produkcji.

Do chwili obecnej nie wyodrębniono kosztów zmiennych i stałych, stosowany jest rachunek kosztów pełnych. Koszty stałe ogółem rozliczane są na wyroby według ilości produkcji, niezależnie od jej struktury. Do celów wielostopniowego rachunku kosztów zgodnie ze specyfiką produkcji obuwia można przyjąć następujące założenia:

1. **Koszty zmienne** wytworzenia wyrobu gotowego – wzoru to:

- **materiały bezpośrednie**
 - I grupa, na którą da się ustalić normę zużycia i kontrolować ewentualne przyczyny odchyłeń – skóra, spody, materiał podszewkowy podstawowy (skóry

Tabela 1. Wielostopniowy rachunek marż pokrycia dla firmy obuwniczej

Kolekcja	Zakład							
	wiosna		lato		jesień		zima	
	A	B	C	D	E	F	G	H
Przychody ze sprzedaży								
– koszty zmienne wytworzenia wzoru								
• materiały bezpośrednie I grupy								
• materiały bezpośrednie II grupy								
• obróbka obca								
• płace bezpośrednio produkcyjne								
= marża brutto I (na pokrycie kosztów stałych wzoru)								
– koszty stałe wydziałowe								
= marża brutto II (na pokrycie kosztów stałych kolekcji)								
– koszty stałe projektowania i przygotowania kolekcji								
= marża brutto III (na pokrycie kosztów sprzedaży)								
– koszty sprzedaży								
= marża brutto IV (na pokrycie kosztów zarządu)								
– koszty zarządu								
= wynik na sprzedaży								

Źródło: opracowanie własne.

świńskie, futrówka) i dodatkowy, materiał podpodeszwowy, materiał pod noskowy oraz w zależności od wzoru: oczka, sznurówki, zamki błyskawiczne, rzepy, klamerki, wszywki,

- II grupa – tzw. materiały niepoliczalne o niskiej wartości jednostkowej, ciężko jest dokładnie ustalić i kontrolować normy zużycia, są to materiały typu: nici, kleje, płyny do skóry, płyny do spodów, pasty, woski;
- **obróbka obca** – obejmuje koszty przygotowania półproduktów przez zewnętrzne firmy, np.: szycie cholewek, przygotowanie zakładki, przyszw, za piętków, podnosków itp.;
- **wynagrodzenia pracowników bezpośrednio produkcyjnych.**

2. Koszty stałe:

- **wydziałowe** – rozliczane na poszczególne wzory obuwia kluczem podziałowym według kosztów bezpośrednich: amortyzacja, zużycie energii, narzędzia i przyrządy, płace kierowników i brygadzystów, konserwacja maszyn;
 - **projektowania i przygotowania kolekcji** – styliści, wzory, wykrojniki, kopyta;
 - **sprzedaży** – opakowania, reklama, transport wyrobów gotowych, wynagrodzenie przedstawicieli handlowych;
 - **zarządu** – koszty ogólnoadministracyjne i ogólnozakładowe.
- Kolejne marże brutto wyznaczają:
- pokrycie kosztów stałych wzoru,
 - pokrycie kosztów stałych kolekcji,
 - pokrycie kosztów stałych sprzedaży,
 - pokrycie kosztów stałych zarządu.

5. Podsumowanie

Właściciele przedsiębiorstwa KAMASZ w wielu przypadkach podejmowali intuicyjne ryzykowne przedsięwzięcia, z biegiem czasu i nabywaniem doświadczenia były to decyzje bardziej wyważone, bo przy obecnej pozycji przedsiębiorstwo ma więcej do stracenia. **Nie można na siłę uszczęśliwiać średniej wielkości przedsiębiorstwa kompleksowym controllinglem, stąd tylko pewne propozycje, które są do zaadaptowania już teraz.** Czy KAMASZ zyskałby na planowaniu, kontroli, analizie odchyleń, sprawozdawczości wewnętrznej, dokładnym wyodrębnieniu i rozliczaniu ośrodków odpowiedzialności? Na razie tej odpowiedzi nie znamy, wiadomo natomiast nie od dzisiaj, że nie jest wskazana ignorancja w tym zakresie. Chyba właśnie w tym momencie potrzebne jest stanowisko controlle-ra lub chociażby analityka. Jak zostało wykazane w artykule, przedsiębiorstwo, choć w ograniczonym zakresie, stosuje instrumenty controllingu i widać tego pozytywne efekty. Przy obecnej wielkości i strukturze czas jednak na bardziej poważne planowanie działalności i kontrolę wyników. Dlatego też rodząca się świadomość rozwijania controllingu jest bardzo potrzebna.

THE POSSIBILITY OF APPLICATION OF CONTROLLING INSTRUMENTS IN A SHOE FACTORY

Summary

This paper is an example of case-study of a shoe industry enterprise that is a success on the market. The article is an attempt to answer the question: How can we put theory into practice in controlling implementing in enterprises of medium size? The presented enterprise uses controlling instruments in limited range and we can observe positive effects of it. With the current size and structure it is high time to more carefully activate planning and the effects of controlling. That's why conscious development of controlling is very necessary for the presented enterprise.

