

Robert Piechota

BUDŻETOWANIE KOSZTÓW PROCESÓW LOGISTYCZNYCH

Współczesna dyskusja nad zarządzaniem oraz efektywna praktyka w krajach wysoko rozwiniętych wydają się przesądzać o konieczności orientowania się przedsiębiorstw na cele i strategię ukierunkowane na procesy. Przedsiębiorstwa w coraz większym stopniu są zmuszone koncentrować się na kreowaniu efektywnych procesów oraz na zarządzaniu tymi procesami w skali całego przedsiębiorstwa i w powiązaniu z innymi przedsiębiorstwami (odbiorcami i dostawcami). W tym kontekście zauważalna jest szczególnie istotna rola procesów logi-stycznych, z ich strukturą różnych procesów częściowych [1, s. 12].

Wzrastające w ostatnich latach znaczenie logistyki wynika głównie ze stawianych przedsiębiorstwom wyzwań, takich jak wymagania klientów dotyczące czasu dostaw, różnorodności produktów, jakości oraz obsługi procesów transakcyjnych. W związku z tym powstaje konieczność tworzenia controllingu logi-stycznego, który będzie wspomagał zarząd przedsiębiorstwa przy realizacji zadań planistycznych i kontrolnych poprzez dostarczanie potrzebnych informacji.

Wdrożenie w przedsiębiorstwie koncepcji controllingu nieodłącznie wiąże się z koniecznością stosowania odpowiedniego systemu rachunku kosztów. W logistyce rachunek kosztów jest instrumentem podejmowania i kontroli realizacji zadań planistycznych. Może on być wykorzystywany na potrzeby [6, s. 55]:

- a) ustalenia struktury i poziomu kosztów procesów logistycznych w określonym czasie oraz relacji koszty–efekty,
- b) optymalizacji uzyskiwanych efektów gospodarczych poprzez prowadzenie kalkulacji działań logistycznych oraz jednostkowych kosztów produktów,
- c) tworzenia systemu motywacyjnego obejmującego personel zatrudniony w obszarze logistyki,
- d) przyzwyczajania zatrudnionej kadry do uzyskiwania coraz lepszych efektów gospodarczych poprzez stosowanie przymusu do budżetowania kosztów powstających w trakcie realizacji zadań logistycznych.

Rozpatrując rachunek kosztów w związku z controllingiem odgrywającym w logistyce zasadniczą rolę, można wnioskować, iż rachunek kosztów realizuje ważne zadania controllingu, będąc elementem wszystkich aktywności controllingu, czyli:

- planowania,
- tworzenia informacji,
- sterowania,
- analizy i kontroli.

Planowanie w controllingu jest określane jako bezustanne patrzeć w przyszłość, zmierzające do wyszukiwania własnych słabych i mocnych stron oraz korzystania z pojawiających się szans i radzenia sobie z zagrożeniami zewnętrznymi. Aby móc planować, każde przedsiębiorstwo powinno ustalić cele, jakie ma osiągnąć w trakcie procesu planowania i później w trakcie realizacji planu. Specyficznym przejawem planowania jest budżetowanie. Jego specyfika polega na tym, że budżet w porównaniu z planem posiada tzw. rygor wykonalności i za niewykonanie go przewidziane są sankcje. Nie zmienia to jednak faktu, że budżet jest niczym innym, jak rocznym planem działalności przedsiębiorstwa [3, s. 48].

Budżet, jako krótkookresowy i skwantyfikowany plan działalności przedsiębiorstwa, odgrywa bardzo istotną rolę w zarządzaniu. Wśród podstawowych przesłanek wskazujących na potrzebę sporządzania budżetów wymienia się [4, s. 111]:

- wsparcie planowania rocznej działalności,
- koordynację działań różnych obszarów funkcjonalnych i ośrodków odpowiedzialności,
- motywowanie kierowników ośrodków odpowiedzialności do osiągania wyznaczonych celów,
- sterowanie działalnością,
- kontrolę i ocenę pracy ośrodków odpowiedzialności i ich kierownictwa.

Budżet odgrywa dużą rolę w planowaniu działań, w których wielu szczegółów nie można określić w momencie planowania. Tworzy się w ten sposób określoną przestrzeń decyzyjną dla menedżerów odpowiedzialnych za pewien zakres działań, nie zmuszając ich do sztucznego wstawiania do planów parametrów nie mających dokładnie określonego źródła [2, s. 114].

Budżetowanie jest współcześnie uważane za jeden z podstawowych instrumentów zarządzania kosztami. Stwierdzenie to dotyczy wszystkich obszarów działalności gospodarczej przedsiębiorstw. Zatem budżety mogą służyć również do planowania kosztów powstających w trakcie realizacji procesów logistycznych. Podstawowym problemem pozostaje posiadanie odpowiedniego, dostosowanego do potrzeb budżetowania, systemu generowania informacji o kosztach.

Poznanie struktury kosztów procesów logistycznych jest punktem wyjścia do budowy systemu budżetowania wspierającego podejmowanie decyzji mających na celu redukcję tych kosztów, bez pogorszenia jakości realizowanych procesów logistycznych. Jednak stosowane w przedsiębiorstwach rozwiązania ewidencyjne

utrudniają obserwację kosztów powstających w obszarze logistyki. Przykładowo, ewidencja kosztów zakupu obejmuje tylko koszty czynności poprzedzających przyjęcie zakupionych materiałów do pierwszego miejsca składowania w zakładzie. Dalsza obserwacja kosztów procesu zaopatrzenia jest niemożliwa, ponieważ nie obejmuje ona: płac i narzutów na płace personelu magazynu, kosztów utrzymania komórek zaopatrzenia oraz odbioru dostaw, opłat telekomunikacyjnych, analiz, prób jakości itp. Podobnie ewidencjonowane koszty sprzedaży obejmują koszty po przekazaniu wyrobów z magazynów własnych bezpośrednio do wysyłki oraz koszty związane z zapewnieniem sprzedaży produktów. Nie uwzględnia się jednak kosztów płac i narzutów na płace stałego personelu magazynów, kosztów utrzymania komórek sprzedaży, marketingu, opłat telekomunikacyjnych, analiz, badań rynkowych, prób jakości itp.

Przy opracowywaniu budżetów kosztów procesów logistycznych można dokonać rozróżnienia między budżetowaniem zorientowanym na wejście lub wyjście z systemu. Budżetowanie zorientowane na wejście jest to tradycyjne budżetowanie dla określonych jednostek organizacyjnych wyodrębnionych w sferze logistyki, w którym rejestruje się jedynie zasoby przyjmowane w tym obszarze bez uwzględnienia jego celów. Budżetowanie zorientowane na wejście nie jest więc odpowiednim instrumentem alokacji zasobów, gdyż wielkości na wejściu nie stanowią adekwatnej miary wydajności obszarów działalności gospodarczej. Natomiast przy budżetowaniu zorientowanym na wyjście największy wpływ na kształt budżetu mają cele zidentyfikowane dla procesów logistycznych. Na podstawie celów tworzy się budżet, czyli pakiet środków służących ich osiągnięciu [5, s. 230].

W procedurze budżetowania kosztów logistycznych ważną rolę odgrywa identyfikacja infrastruktury logistycznej. W literaturze przyjmuje się, że infrastrukturę procesów logistycznych tworzą wyróżnione obiekty o dobrze zidentyfikowanych własnościach wraz z relacjami wewnętrznymi między własnościami oraz relacjami strukturalnymi między obiektami lub grupami obiektów zaangażowanych w proces. Są to obiekty materialne – osoby i środki techniczne, jak i niematerialne – informacje. W tym kontekście można wyróżnić infrastrukturę [2, s. 74]:

- a) magazynową, do której zalicza się m.in. budynki i budowle, place składowe, urządzenia magazynowe,
- b) manipulacyjną, która obejmuje transport wewnętrzny i urządzenia pomocnicze,
- c) transportową, w skład której wchodzi m.in. środki transportu lotniczego, kolejowego i samochodowego oraz rurociągi,
- d) opakowań,
- e) informatyczną, która obejmuje sprzęt, oprogramowanie, środki komunikacji itp.

Wymienione składowe tworzą infrastrukturę techniczną procesów logistycznych. W ogólnej infrastrukturze procesu wyróżnia się ponadto składowe:

- personalno-organizacyjne,

- materialno-techniczne,
- komunikacyjno-informacyjne,
- finansowo-bankowe.

Opracowanie prawidłowego budżetu kosztów procesów logistycznych jest uwarunkowane podzieleniem obszaru logistyki na odpowiednie ośrodki (centra) odpowiedzialności. Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności sprowadza się, najogólniej ujmując, do wyłonienia komórek organizacyjnych, które mogą funkcjonować jako względnie samodzielne podmioty wewnętrzne [4, s. 37]. Podział jednostki gospodarczej na ośrodki odpowiedzialności jest zresztą podstawową ideą controllingu, nie tylko w zakresie logistyki. Trudno mówić o wdrożeniu controllingu w takim przedsiębiorstwie, w którym całość uprawnień kierowniczych skoncentrowana jest w rękach jednej osoby.

Wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialności w obszarze logistyki ma za zadanie utworzenie pewnego rodzaju centrów obrachunkowych. Tego wyodrębnienia nie dokonuje się w sensie prawnym ani też przez tworzenie nowych oddzielnych jednostek z punktu widzenia księgowego. Są to ośrodki, dla których mogą być agregowane strumienie kosztów oraz realizowanych przez nie przychodów.

Złożony charakter i zróżnicowanie procesów sprawiają, że ustalanie ośrodków odpowiedzialności w obszarze logistyki może stwarzać istotne trudności. Dlatego niektóre przedsiębiorstwa decydują się na wprowadzanie stanowiska właściciela procesu, czyli osoby, która czuwa nad realizacją procesu i podejmuje działania mające na celu podniesienie efektywności procesu. Do zadań właściciela procesu zalicza się m.in.:

- śledzenie wyników procesu oraz składanie okresowych raportów dotyczących spełniania przez proces oczekiwań klientów oraz wewnętrznych celów,
- przewodniczenie pracy zespołu zarządzającego procesem, który odpowiada za prawidłową jego realizację,
- rozwiązywanie wszelkich problemów odnoszących się do powiązań między poszczególnymi działami (funkcjami) zaangażowanymi w proces.

Właściciel procesu, w przeciwieństwie do kierowników tradycyjnie wyodrębnianych ośrodków odpowiedzialności, nie działa w ramach specjalnie wyodrębnionej struktury. Efektywne zarządzanie procesem pozwala na utrzymanie istniejącej struktury – dotychczasowi kierownicy zachowują swoją władzę. Do ich zadań dochodzi natomiast zarządzanie poziomymi relacjami. Są oni oceniani za wkład ośrodka w wynik całego procesu. Dobrze działający właściciele procesów nie stanowią zagrożenia dla kierowników ośrodków odpowiedzialności, gdyż wykonują zadania, których nikt dotychczas nie realizował.

Skuteczność zarządzania kosztami logistycznymi za pomocą budżetów kosztów zależy od możliwości wyegzekwowania od kierowników poszczególnych ośrodków odpowiedzialności (lub właścicieli procesów) obowiązku utrzymania się w limicie kosztów określonym w budżecie. Wymaga to jednak spełnienia odpowiednich warunków. Kierownik danego ośrodka powinien m.in.:

1. Traktować budżet jako racjonalny poziom kosztów, za które on odpowiada. Budżet kosztów logistycznych powinien być zatem sporządzany przy współudziale osób odpowiedzialnych za kierowanie danym ośrodkiem odpowiedzialności (zazwyczaj kierownik wydziału lub brygadziści).

2. Mieć określoną swobodę decyzyjną, czyli możliwość podejmowania decyzji wpływających na wysokość kosztów logistycznych, a zarazem utrzymania się w granicach limitu określonego budżetem, bez naruszania zasad racjonalnej gospodarki.

3. Rozliczać się z rzeczywiście poniesionych kosztów na podstawie wiarygodnych, budzących zaufanie porównywalnych danych księgowych.

Budżety kosztów są takim narzędziem zarządzania przedsiębiorstwem, którego podstawowym elementem jest prognozowanie stanu przyszłych warunków otoczenia wewnętrznego i zewnętrznego. Prognozy są zawsze obarczone pewnym błędem. Podobnie budżet kosztów logistycznych może się stać, po upływie określonego czasu, nieaktualny – zmianie mogły ulec ceny, taryfy i płace, wielkość produkcji lub granice terytorialne poszczególnych ośrodków odpowiedzialności. Niezbędne jest wówczas dostosowanie budżetu do nowych, zmienionych warunków, poprzez wprowadzenie odpowiednich korekt. Korekty dokonywane są według tych samych zasad, jakie przyjęto przy sporządzaniu budżetu wyjściowego, lecz dotyczą one tylko tych pozycji kosztów, których poziom musi ulec zmianie.

Aby zmniejszyć ryzyko błędu, budżety kosztów logistycznych powinny być opracowywane na okresy krótkie, nie przekraczające jednego kwartału. W dalszej kolejności, budżety kwartalne są dzielone na okresy miesięczne, dzięki czemu uzyskuje się lepszy wgląd w strukturę kosztów rzeczywiście poniesionych, a przez to także ich prawidłową kontrolę i ocenę. Poszczególne pozycje kosztów wymienionych w budżecie są zatem dzielone na trzy kolejne miesiące, proporcjonalnie do liczby dni pracy lub planowanej wielkości produkcji.

Koszty logistyczne rzeczywiście poniesione muszą podlegać kontroli. Skuteczność kontroli kosztów logistycznych jest uwarunkowana możliwością opracowania odpowiednich norm dla tych kosztów. Na opracowanie normy kosztów w postaci ich budżetu składa się:

- ustalenie poszczególnych pozycji kosztów oraz centrów odpowiedzialności za koszty, dla których mają być opracowane budżety,
- ustalenie miary działalności, w stosunku do której proporcjonalna jest w określonym centrum kosztów dana pozycja kosztów,
- wyznaczenie racjonalnego poziomu każdej pozycji kosztów stałych i zmiennych przy określonym potencjale danego podmiotu kosztowego.

Warunkiem prawidłowej kontroli budżetowej kosztów logistycznych jest posiadanie odpowiedniej ewidencji księgowej, zapewniającej możliwość porównywania kosztów rzeczywistych i budżetowanych. Do realizacji tego postulatu niezbędne jest więc właściwe zlokalizowanie wszystkich kosztów logistycznych według pozycji, okresów i miejsc. Oznacza to, że:

1. Ewidencję kosztów według pozycji rodzajowych należy prowadzić z taką samą lub nieco mniejszą szczegółowością niż przewidziana w budżecie, przy przestrzeganiu jednak zasady, że nie łączy się kosztów kontrolowanych i nie kontrolowanych przez kierownika ośrodka odpowiedzialności.

2. Koszty należy ujmować w pełnej wysokości w okresie ich „skutkowania” – jeżeli koszty powstałe w bieżącym okresie dotyczą kilku miesięcy, powinny być one rozliczone na właściwe okresy sprawozdawcze, a nie zaliczane w całości do kosztów bieżącego miesiąca. Jeśli natomiast pewne koszty będą „płatne” dopiero w okresach przyszłych, to do kosztów okresu bieżącego należy zaliczyć odpowiednią ich część.

3. Koszty należy ewidencjonować według właściwych miejsc ich powstania, co wymaga m.in. przestrzegania zasady, że tylko osoby odpowiedzialne za realizację budżetu są upoważnione do decydowania o ponoszeniu kosztów przez dane centrum odpowiedzialności (mają prawo składania zamówień na usługi, zlecenia robót, podpisywania zapotrzebowania na materiały).

Dokładne i prawidłowe ujęcie kosztów generowanych przez procesy logistyczne jest warunkiem skutecznej kontroli tych kosztów. Przypisanie kosztów niewłaściwym ośrodkom odpowiedzialności, w nieprawidłowej wysokości lub też w nieodpowiednich pozycjach zniekształca informacje o rzeczywistych kosztach bieżącego okresu i podważa zaufanie do prawidłowości danych rachunkowych. Wynika stąd konieczność usuwania ewentualnych błędów w tym zakresie.

W pierwszych miesiącach stosowania budżetów kosztów logistycznych konieczny jest ścisły nadzór nad prawidłowością wystawiania i cechowania dokumentów, na podstawie których dokonuje się zapisów w ewidencji. Przyjęcie bowiem przez kierowników odpowiedzialności za koszty i uznanie słuszności wykazanych różnic między kosztami rzeczywistymi a budżetowanymi zależy w dużej mierze od zaufania do danych ewidencji kosztowej. Zaufanie to wzbudzają tylko liczby starannie ustalone na podstawie właściwej dokumentacji i ewidencji.

Literatura

- [1] Blaik P., *Logistyka. Koncepcja zintegrowanego zarządzania*, PWE, Warszawa 2001.
- [2] Krawczyk S., *Zarządzanie procesami logistycznymi*, PWE, Warszawa 2001.
- [3] Mońka J., *Controlling – prezentacja i analiza przypadków*, AE, Wrocław 2001.
- [4] Nowosielski S., *Centra kosztów i centra zysku w przedsiębiorstwie*, AE, Wrocław 2001.
- [5] Pfohl H.Ch., *Zarządzanie logistyką. Funkcje i instrumenty*, Biblioteka Logistyka, Poznań 1998.
- [6] Radomski T., *Zastosowanie controllingu w logistyce*, [w:] *Kontrola i controlling w zarządzaniu. Tendencje, koncepcje, instrumenty*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Zarządzania i Marketingu, Warszawa 2002.

COST BUDGETING OF LOGISTIC PROCESSES

Summary

The elaboration of suitable budget of logistic cost processes depends on dismemberment of logistics area to suitable centres of responsibility. Cost accounting, which is projected for the budgeting of logistics costs should give possibility of registration of process' flow of materials and information. The elaboration of responsibility centres in logistic area is aimed to make cost centres which logistic costs can be planned.

Dr Robert Piechota jest adiunktem w Katedrze Rachunku Kosztów i Rachunkowości Zarządczej Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu.