

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 343

Modele zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukow
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2014

Redakcja wydawnicza: Agnieszka Flasińska
Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz
Korekta: Barbara Cibis
Łamanie: Małgorzata Czupryńska
Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna w Internecie na stronach:
www.ibuk.pl, www.ebscohost.com,
w Dolnośląskiej Bibliotece Cyfrowej www.dbc.wroc.pl,
The Central and Eastern European Online Library www.ceeol.com,
a także w adnotowanej bibliografii zagadnień ekonomicznych BazEkon
http://kangur.uek.krakow.pl/bazy_ae/bazekon/nowy/index.php

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania znajdują się
na stronie internetowej Wydawnictwa
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Kopiowanie i powielanie w jakiegokolwiek formie
wymaga pisemnej zgody Wydawcy

© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2014

ISSN 1899-3192
ISBN 978-83-7695-465-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk i oprawa:
EXPOL, P. Rybiński, J. Dąbek, sp.j.
ul. Brzeska 4, 87-800 Włocławek

Spis treści

| | |
|--|-----|
| Wstęp | 11 |
| Anna Balicka: Benchmarking a konkurencyjność przedsiębiorstwa | 13 |
| Piotr Bednarek: Samoocena audytu wewnętrznego w Polsce: stan wiedzy i kierunki dalszych badań | 31 |
| Renata Biadacz: Przesłanki uwzględniania kosztów środowiskowych w MŚP w dobie zrównoważonego rozwoju | 42 |
| Anna A. Bialek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Krytyczna analiza kalkulacji kosztów kształcenia w szkołach wyższych w Polsce | 52 |
| Halina Buk: Wpływ dokonań jednostek zależnych na wyniki finansowe grupy kapitałowej | 69 |
| Jolanta Chluska: Rachunek kosztów standardowych w procesach decyzyjnych podmiotów leczniczych | 77 |
| Halina Chłodnicka: Sprawozdanie finansowe a pomiar efektów działalności przedsiębiorstwa w zagrożeniu kontynuacji działania | 87 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Pomiar dokonań w działalności ubezpieczeniowej | 102 |
| Marlena Ciechan-Kujawa: Funkcja doradcza audytu zewnętrznego i perspektywy jej rozwoju | 114 |
| Dorota Czerwińska-Kayzer: Propozycja systemu wskaźników rentowności uwzględniającego płynność finansową | 125 |
| Michał Dyk: Kompetencyjna teoria firmy na przykładzie KPMG | 134 |
| Izabela Emerling: Rachunek kosztów a nowoczesne zarządzanie przedsiębiorstwem | 143 |
| Beata Iwasieczko: Modele biznesowe i ocena czynników ich efektywności | 154 |
| Elżbieta Janczyk-Strzała: Budżetowanie jako narzędzie zarządzania kosztami uczelni niepublicznych w świetle wyników badań | 164 |
| Elżbieta Jaworska: Specyfika zarządzania błędami w przedsiębiorstwie | 173 |
| Jacek Jaworski: Znaczenie informacji o kosztach dla zarządzania małym przedsiębiorstwem w opiniach menedżerów | 183 |
| Magdalena Jaworzyńska: Powiązanie modeli biznesowych z zarządzaniem strategicznym w zakładzie opieki zdrowotnej | 192 |
| Marcin Jędrzejczyk: Zyskowność a produktywność w procesie pomiaru dokonań podmiotu gospodarczego | 202 |
| Ilona Kędzierska-Bujak: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie wspierające komunikowanie i realizację strategii przedsiębiorstwa | 211 |

| | |
|--|-----|
| Bartosz Kołodziejczuk: Zarządzanie kosztami z wykorzystaniem metody <i>hoshin kanri</i> | 220 |
| Krzysztof Konstantyn: Koncepcja wdrożenia rachunku odpowiedzialności w ośrodkach odpowiedzialności za przychody i zyski w przedsiębiorstwach produkujących konstrukcje budowlane..... | 230 |
| Zbigniew Korzeb: Redukcja kosztów osobowych jako element synergii operacyjnej w fuzjach i przejęciach banków komercyjnych..... | 241 |
| Mariola Kotłowska: Wpływ statystycznej analizy procesów na kreowanie wartości przedsiębiorstwa..... | 249 |
| Robert Kowalak: Produkcyjne mierniki dokonań w sprawozdawczości zarządczej..... | 264 |
| Marcin Kowalewski: Pomiar dokonań podporządkowany zasadom <i>lean management</i> | 273 |
| Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Koszty infrastruktury w kalkulatorze kosztów kształcenia szkół wyższych..... | 282 |
| Justyna Kujawska: Koszty niewykorzystanych zasobów na oddziale szpitalnym..... | 295 |
| Paweł Kuźdowicz: Model ewidencyjny rachunku kosztów i dokonań w systemie ERP..... | 304 |
| Dorota Kuźdowicz: Rachunek kosztów planowanych źródłem informacji zarządczej..... | 315 |
| Zbigniew Leszczyński: Analiza łańcucha wartości jako narzędzie redukcji kosztów w średnim przedsiębiorstwie produkcyjnym zarządzanym procesowo..... | 324 |
| Agnieszka Lew: Planowanie i rozliczanie kosztów projektów..... | 336 |
| Grzegorz Lew: Rachunek kosztów logistyki w przedsiębiorstwach handlowych..... | 344 |
| Tomasz Lewandowski: Wykorzystanie informacji na potrzeby zarządzania kosztami w branży motoryzacyjnej..... | 354 |
| Mariusz Lisowski: Metoda <i>Data Envelopment Analysis</i> (DEA) w ocenie efektywności podmiotów..... | 364 |
| Małgorzata Macuda: Jednorodne Grupy Pacjentów w rachunku kosztów i wyników szpitala..... | 376 |
| Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: Wykorzystanie <i>lean accounting</i> w zarządzaniu dokonaniem przedsiębiorstwa..... | 386 |
| Jarosław Mielcarek: Analiza istotnych elementów rachunku kosztów docelowych..... | 401 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska: Zarządzanie procesowe i jego przydatność do zarządzania kosztami uczelni publicznej..... | 417 |
| Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Specyfika zrównoważonej karty dokonań w podmiotach leczniczych..... | 431 |
| Andrzej Niemiec: Możliwość normalizacji pomiaru osiągnięć na przykładzie miar stosowanych w zarządzaniu przedsiębiorstwem kurierskim..... | 440 |
| Maria Nieplowicz: Zastosowanie zrównoważonej karty wyników w mieście na przykładzie Urzędu Miasta w Hrubieszowie..... | 452 |

| | |
|---|-----|
| Edward Nowak: Koszty w różnych sytuacjach działalności jednostek gospodarczych..... | 462 |
| Piotr Oleksyk: Ewaluacja w działalności jednostki samorządu terytorialnego | 470 |
| Ryszard Orliński: Zastosowanie rachunku kosztów docelowych w szpitalach ... | 478 |
| Michał Poszwa: Zarządzanie kosztami podatkowymi w przedsiębiorstwie | 487 |
| Sabina Rokita: Rachunek kosztów działań i analiza wartości kosztów ogólnych jako metody alokacji kosztów pośrednich na projekty..... | 496 |
| Wanda Skoczylas: Pomiar dokonań w przedsiębiorstwach sieciowych handlu hurtowego i detalicznego pojazdami samochodowymi i naprawy pojazdów samochodowych | 506 |
| Magdalena Szydelko: Benchmarking we wspomaganiu monitoringu procesów na tle podejścia procesowego | 519 |
| Alfred Szydelko: Koszty stałe niewykorzystanych normalnych zdolności produkcyjnych jako kategoria zarządcza..... | 529 |
| Joanna Świerk: Koncepcja strategicznej karty wyników w zarządzaniu strategią rozwoju miasta Lublina | 538 |
| Piotr Urbanek: Problem agencji w warunkach zdecentralizowanego modelu zarządzania uczelnią publiczną..... | 550 |
| Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu..... | 559 |
| Marcin Wierzbiński: Determinanty konieczności wdrożenia rynku zdolności wytwórczych w energetyce | 570 |
| Beata Zaleska: Kalkulacja kosztu jednostkowego procedur medycznych w szpitalu X | 582 |

Summaries

| | |
|---|-----|
| Anna Balicka: Benchmarking vs. competitiveness of an enterprise | 30 |
| Piotr Bednarek: Self-assessment of internal auditing in Poland: state of the art and further research perspectives | 41 |
| Renata Bładacz: Prerequisites for including environmental costs of SMEs in the era of sustainable development | 51 |
| Anna A. Białek-Jaworska, Renata Gabryelczyk: Critical analysis of the higher education costing in Poland..... | 68 |
| Halina Buk: Influence of subsidiaries performance on financial results of a consolidated group | 76 |
| Jolanta Chluska: Standard costing in decision-making processes of healthcare units | 86 |
| Halina Chłodnicka: Financial statement vs. measurement of performance results of an enterprise in the threat of actions continuation | 101 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk: Performance measurement in insurance activity..... | 113 |

| | |
|---|-----|
| Marlena Ciecchan-Kujawa: The advisory function of the external audit and its perspectives | 124 |
| Dorota Czerwińska-Kayzer: A proposition to linking financial liquidity with a return on sales ratio system..... | 133 |
| Michał Dyk: KPMG as an example of competence company..... | 142 |
| Izabela Emerling: Cost accounting and modern company management..... | 153 |
| Beata Iwasieczko: Business models and evaluation of the factors of their effectiveness | 162 |
| Elżbieta Janczyk-Strzała: Budgeting as a tool of costs management in non-public higher education institutions (HEIs) in view of the research results..... | 172 |
| Elżbieta Jaworska: Specificity of error management in an enterprise | 182 |
| Jacek Jaworski: Importance of information on costs in small enterprise management in managers' opinions..... | 191 |
| Magdalena Jaworzyńska: Linking business models with strategic management in health care organization..... | 201 |
| Marcin Jędrzejczyk: Profitability vs. productivity in the process of assessment of the company achievements | 210 |
| Ilona Kędzierska-Bujak: Balanced Scorecard as a tool supporting the communication and implementation of the company strategy..... | 219 |
| Bartosz Kołodziejczuk: Cost management by <i>hoshin kanri</i> method | 229 |
| Krzysztof Konstantyn: The conception of introduction of responsibility accounting in the centers responsible for revenues and profit in building construction enterprises..... | 239 |
| Zbigniew Korzeb: Reduction of personnel costs as an element of operating synergy in mergers and acquisitions of commercial banks..... | 248 |
| Mariola Kotłowska: Impact of statistical analysis of processes on the creation of corporate value | 263 |
| Robert Kowalak: Production performance indicators in management reports..... | 272 |
| Marcin Kowalewski: Performance measurement subordinated to lean management | 281 |
| Michał Kowalski, Agata Klaus-Rosińska: Infrastructure costs in the calculator of teaching costs of universities | 294 |
| Justyna Kujawska: Costs of unused resources in a hospital ward | 303 |
| Paweł Kuźdowicz: Recording model of cost and achievement accounting in an ERP system..... | 314 |
| Dorota Kuźdowicz: Planned cost accounting as a source of management information | 323 |
| Zbigniew Leszczyński: Value chain analysis as a tool for cost reduction in the process-based middle enterprise model..... | 335 |
| Agnieszka Lew: Planning and accounting projects costs..... | 343 |
| Grzegorz Lew: Logistics cost accounting in trade enterprises..... | 353 |
| Tomasz Lewandowski: Use of information for cost management in the automotive industry | 363 |

| | |
|--|-----|
| Mariusz Lisowski: Data Envelopment Analysis (DEA) – a method for measuring efficiency | 375 |
| Małgorzata Macuda: Diagnosis-Related Groups in hospital's costs and results account..... | 385 |
| Teresa Martyniuk, Dagmara Gutowska: The use of lean accounting in performance management | 400 |
| Jarosław Mielcarek: Analysis of target costing relevant elements | 416 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska: Process management and its usefulness to cost management of public university | 430 |
| Przemysław Mućko, Stanisław Hońko: Distinctive features of Balanced Scorecard in health care organizations | 439 |
| Andrzej Niemiec: The possibility of standardization of performance measurement on the example of measures used in the management of courier company | 451 |
| Maria Nieplowicz: The use of the Balanced Scorecard for the city on the example of the city of Hrubieszów | 461 |
| Edward Nowak: Cost at various stages of company operation..... | 469 |
| Piotr Oleksyk: Evaluation in activity of local government units | 477 |
| Ryszard Orliński: The use of target costing in hospitals..... | 486 |
| Michał Poszwa: Tax cost management in a company | 495 |
| Sabina Rokita: Activity based costing and the analysis of general costs value as methods of allocation of indirect costs on projects | 505 |
| Wanda Skoczylas: Performance measurement in network-centric companies of wholesale and retail trade of vehicles and automotive repair of motor vehicles . | 518 |
| Magdalena Szydelko: Benchmarking in supporting monitoring of processes against the background of the process approach | 528 |
| Alfred Szydelko: Fixed costs of unused normal capacity production as a category of management..... | 537 |
| Joanna Świerk: The Balanced Scorecard in the process of managing the development strategy of the city of Lublin | 549 |
| Piotr Urbanek: Agency problem in the decentralized model of management in a public university | 558 |
| Paweł Warowny, Marcin Pielaszek: Comparative analysis of the use of different cost accounting concepts in management..... | 569 |
| Marcin Wierzbiński: The determinants of introducing the capacity market in energy industry | 581 |
| Beata Zaleska: Calculation of the unit costs for medical procedures in X hospital (case study)..... | 591 |

Grzegorz Lew

Politechnika Rzeszowska

lewgrzes@prz.edu.pl

RACHUNEK KOSZTÓW LOGISTYKI W PRZEDSIĘBIORSTWACH HANDLOWYCH

Streszczenie: Logistyka jest integralną częścią praktycznie każdego rodzaju działalności gospodarczej. Rozmiary działań logistycznych w przedsiębiorstwach muszą być dostosowane do wewnętrznych potrzeb danego przedsiębiorstwa i zewnętrznych potrzeb klientów oraz dostawców. Przedsiębiorstwo zatem potrzebuje narzędzi, które pozwolą na optymalne zarządzanie procesami logistycznymi szczególnie w aspekcie finansowym. Odpowiedzią na te potrzeby jest rachunek kosztów logistyki, którego zadaniem jest w sposób systemowy identyfikować i przetwarzać koszty związane z procesami logistycznymi w przedsiębiorstwach. Celem artykułu jest przedstawienie podstawowych kosztów logistyki i ich rachunek kosztów. W artykule przedstawiono również wyniki badań ankietowych przeprowadzonych w dwóch okresach na temat potrzeb i stosowania rachunku kosztów logistyki w przedsiębiorstwach południowo-wschodniej Polski.

Słowa kluczowe: logistyka, koszty, rachunek kosztów.

DOI: 10.15611/pn.2014.343.32

1. Wstęp

Przedsiębiorstwa działające na konkurencyjnym rynku są „zmuszane” do ciągłego usprawniania procesów w nich zachodzących. Dotyczy to wszystkich procesów, także tych, które w wielu przedsiębiorstwach są traktowane jako uzupełniające w stosunku do działań podstawowych. W ostatnich latach przedsiębiorstwa polskie zdecydowanie większą uwagę zaczęły zwracać m.in. na procesy logistyczne w nich zachodzące. Podstawowych przyczyn takiego stanu rzeczy należy się doszukiwać w zwiększającej się roli procesów logistycznych w zdobywaniu odpowiedniej pozycji na rynku. W przedsiębiorstwach handlowych, oferujących przecież towar, który może być oferowany również przez inne tego typu przedsiębiorstwa¹, działania logi-

¹ Wyjątek mogą stanowić m.in. przedsiębiorstwa oferujące dany towar lub grupę asortymentową w oparciu o zasady wyłączności. W praktyce umowy tego typu mają jednak najczęściej określony czas trwania.

styczne nabierają szczególnego znaczenia, ponieważ mogą odgrywać kluczową rolę w budowaniu przewagi konkurencyjnej.

Głównym celem niniejszego artykułu jest przedstawienie podstawowych kosztów generowanych przez działania logistyczne przedsiębiorstw oraz rachunku kosztów logistycznych, w którym koszty te będą identyfikowane oraz ewidencjonowane. Problematyka ta zostanie przedstawiona w przedsiębiorstwach handlowych. Jednocześnie zostaną zaprezentowane wyniki badań dotyczących prowadzenia rachunku kosztów logistyki w przedsiębiorstwach z południowo-wschodniej Polski. Badania te zostaną przedstawione w analizie porównawczej z podobnymi badaniami przeprowadzonymi w pierwszej połowie 2012 r.

2. Koszty logistyki

Praktycznie wszystkie definicje logistyki spotykane w polskiej literaturze nawiązują do definicji sformułowanej przez Council of Logistics Management, w której określono, że logistyka jest instrumentem służącym do planowania, realizowania i kontrolowania sprawnego i efektywnego ekonomicznie przepływu surowców, materiałów do produkcji, wyrobów gotowych, towarów oraz odpowiedniej informacji z punktu pochodzenia do punktu konsumpcji w celu zaspokojenia wymagań klienta. Działania logistyczne mogą obejmować m.in.: obsługę klienta, prognozowanie popytu, przepływ informacji, kontrolę zapasów, czynności manipulacyjne, realizowanie zamówień, czynności naprawcze i zaopatrywanie w części, optymalizację lokalizacji zakładów produkcyjnych i magazynów, procesy zaopatrzeniowe, pakowanie, obsługę zwrotów, gospodarowanie odpadami, czynności transportowe i składowanie [Beier, Rutkowski 2004].

Właściwe sformułowanie definicji logistyki jest istotne, ponieważ determinuje ona sposób późniejszej identyfikacji kosztów dotyczących logistyki i wpływa na kształt prowadzonego do nich rachunku kosztów.

W 1990 r. M. Kufel odniósł koszty logistyki do kosztów przepływu materiałów w przedsiębiorstwie. Uznał, że w szczególności są to koszty, które przedstawiają pieniężne odzwierciedlenie celowego zużycia substancji majątkowej przedsiębiorstwa wywołanego planowaniem, realizacją i kontrolą pozatechnologicznych procesów przemieszczeń w czasie i przestrzeni wszystkich form materiałów [Kufel 1990]. Oczywiście w przedsiębiorstwach handlowych przemieszczenia będą dotyczyć towarów i usług handlowych.

W praktyce ewidencji rachunkowości finansowej koszty powiązane z logistyką występują w wielu działaniach, a przez to kategoriach kosztów działalności gospodarczej przedsiębiorstwa handlowego. Należy więc stwierdzić, że większość kosztów logistyki związana jest pośrednio lub bezpośrednio z procesem zaopatrzenia, magazynowania lub dostarczania towarów i usług handlowych klientom. Uproszczony łańcuch logistyczny wewnątrz przedsiębiorstwa handlowego przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Łańcuch logistyczny przedsiębiorstwa handlowego

Źródło: opracowanie własne.

W tradycyjnym systemie rachunkowości finansowej przedsiębiorstwa handlowego nie jest wyodrębniona osobna kategoria kosztów logistyki. Z tego powodu koszty związane z logistyką są rozproszone pomiędzy różne konta księgowe oraz w rachunku zysków i strat. Jeżeli przedsiębiorstwo handlowe prowadzi rachunek odpowiedzialności, to koszty logistyki są przypisane do różnych ośrodków odpowiedzialności, co powoduje, że egzekwowanie w sposób systemowy wymagań stawianych optymalizacji kosztów logistyki jest niemożliwe, a przynajmniej mocno utrudnione. A zatem na potrzeby zarządzania kosztami logistyki wskazane jest wyodrębnienie tych kosztów jako odrębnego segmentu kosztów działalności przedsiębiorstwa handlowego.

W celu identyfikacji kosztów logistyki można wykorzystać podział działań logistycznych przedstawiony na rys. 1. W takiej sytuacji wyodrębnić można koszty logistyki związane z przepływami towarów w obszarze zaopatrzenia, magazynowania i dystrybucji.

W obszarze zaopatrzenia podejmowane są działania, których celem jest zagwarantowanie w przedsiębiorstwie handlowym sprawnego zasilania w towar potrzebny do zapewnienia ciągłości dostaw dla klientów. Koszty w logistyce zaopatrzenia obejmować będą więc koszty związane z przyjęciem towarów, opakowań zwrotnych, palet do magazynu, sprawdzeniem prawidłowości realizacji zamówień, magazynowaniem, transportem wewnętrznym oraz zarządzaniem tym obszarem (planowaniem, organizowaniem i kontrolą przepływu towarów i informacji, wynagrodzeniem pracowników oraz amortyzacją środków trwałych wykorzystywanych przez dział zakupów).

Z kolei w obszarze magazynowania koszty będą związane z amortyzacją magazynów i innych pomieszczeń, w których przechowuje się towary (chłodni, mroźni) oraz środków transportu, z wynagrodzeniem pracowników oraz procesami zarządzania (planowaniem, organizowaniem i kontrolą przepływu towarów pomiędzy magazynami, kontrolą kolejności wydawania towarów, które mają określony termin spożycia lub użycia itp.).

Obszar dystrybucji jest traktowany w przedsiębiorstwach handlowych jako kluczowy dla możliwości kontynuowania działalności, ponieważ to pracownicy działu sprzedaży mają kontakt z klientami, dzięki którym przedsiębiorstwo może osiągać przychody operacyjne. Koszty logistyki w obszarze dystrybucji będą zwią-

zane z działaniami wykonywanymi na rzecz klientów, począwszy od działań przedsprzedażowych, przez obsługę kanałów dystrybucji, obsługę realizacji zamówień, zestawianie dostaw, transport wewnętrzny i zewnętrzny, a kończąc na działaniach posprzedażowych. Z tym obszarem związane również będą koszty wynagrodzeń pracowników i amortyzacji środków trwałych.

A zatem z już istniejącego systemu ewidencyjno-sprawozdawczego należy wyodrębnić koszty logistyki, które następnie należy prowadzić w dedykowanym rachunku kosztów.

Jednym z podstawowych sposobów wyodrębniania kosztów logistyki może być prowadzenie ewidencji analitycznej kosztów logistyki w ramach kosztów grupowanych według rodzajów. Informacje te będą przydatne szczególnie w planowaniu i kontroli wykonania kosztów logistyki. Jednak takie przeprowadzenie ewidencji kosztów logistyki ma ograniczoną przydatność dla optymalizacji kosztów logistyki, ponieważ informacje uzyskane z tak prowadzonej ewidencji są przydatne bardziej przy podejmowaniu decyzji dotyczących minimalizacji kosztów zużycia zasobów (wynagrodzeń, zużycia materiałów i energii, usług obcych) niż dla optymalnego zarządzania nimi [Nowak 2009]. Przykładowe koszty logistyki zawarte w kosztach rodzajowych przedstawia tab. 1.

Tabela 1. Przykładowe koszty logistyki w kosztach według rodzaju

| Koszty według rodzaju | Elementy kosztów logistyki |
|--|--|
| Amortyzacja | Amortyzacja środków transportu Amortyzacja magazynów Amortyzacja sprzętu informatycznego |
| Zużycie materiałów i energii | Zniszczenie opakowań wielokrotnych Zużycie materiałów eksploatacyjnych |
| Usługi obce | Zewnętrzne usługi transportowe |
| Podatki i opłaty | Podatek od nieruchomości – magazyny Podatek od środków transportu Opłaty autostradowe |
| Wynagrodzenia | Wynagrodzenia pracowników działów zakupów, sprzedaży, magazynów |
| Ubezpieczenia społeczne i inne świadczenia | Narzuty na wynagrodzenia pracowników działów zakupów, sprzedaży, magazynów Inne świadczenia na rzecz pracowników zatrudnionych przy procesach logistycznych |
| Pozostałe koszty rodzajowe | Ubezpieczenia środków transportowych Ubezpieczenia majątkowe Koszty reprezentacji i reklamy |

Źródło: opracowanie własne.

Podsumowując, koszty logistyki można prezentować z wykorzystaniem różnych klasyfikacji, jednak jako najbardziej syntetyczne ujęcie tych kosztów można potraktować koszty logistyki przedstawione jako [Twaróg 2003]:

- koszty transportu dostaw do magazynu przedsiębiorstwa i klienta,
- koszty utrzymania magazynów i działów gospodarki magazynowej,
- koszty przepływu danych dotyczących towarów, transportu i zarządzania,
- koszty dyspozycji towarów, transportu i zdolności eksploatacyjnych,
- koszty zamrożenia kapitału w środkach trwałych i obrotowych.

Ogólnie rzecz ujmując, należy stwierdzić, że wyodrębnienie kosztów logistyki uzależnione będzie przede wszystkim od wewnętrznych potrzeb zarządzających w danym przedsiębiorstwie. Niewątpliwie identyfikacja tych kosztów daje zarządzającym potencjalnie istotną informację, którą mogą wykorzystać do optymalizacji kosztów logistyki. W przedsiębiorstwach handlowych koszty logistyki w istotny sposób wpływają na skumulowany wynik finansowy.

3. Rachunek kosztów logistyki

Rachunek kosztów logistyki powinien być prowadzony w sposób systemowy, ponieważ tylko wtedy będzie mógł spełniać stawiane przed nim oczekiwania. Aby zaspokajać zarządcze potrzeby właścicieli, powinien być nastawiony przede wszystkim na pomiar tych kosztów logistyki, które wpływają na różnicowanie poziomów obsługi klientów w całym łańcuchu dostaw realizowanym w danym przedsiębiorstwie. Różnice te mogą wynikać z różnych warunków transportu towarów, sposobu dostarczenia towarów, kanałów dystrybucji, zakresu obsługi klienta przed- i posprzedażowej, przechowywania towarów, sposobu finansowania lub wymagań poszczególnych klientów.

System rachunku kosztów logistyki powinien umożliwić otrzymanie poprawnych i zgodnych z oczekiwaniami zarządzających informacji o kosztach logistyki. W przedsiębiorstwach handlowych system ten może być zintegrowany z systemem rachunkowości finansowej lub może być prowadzony jako system równoległy, na co pozwalają coraz powszechniej wdrażane systemy informatyczne. Rachunek kosztów logistyki zintegrowany z rachunkowością finansową oznacza konieczność ewidencjonowania kosztów logistyki na kontach syntetycznych lub analitycznych. Ewidencja ta nie jest łatwa do wdrożenia w praktyce, ponieważ wiele kosztów logistyki jest kosztami złożonymi, które występują w wielu różnych działaniach wykonywanych w przedsiębiorstwie. System rachunkowości finansowej ma za zadanie zaspokajać głównie potrzeby sprawozdawcze, dlatego jego integracja z rachunkiem kosztów logistyki może okazać się w praktyce nieopłacalna. Wydaje się, że ewidencja pozaksięgowa rachunku kosztów logistyki w ramach rachunkowości zarządczej jest rozwiązaniem bardziej efektywnym. Prowadzenie rachunku kosztów logistyki w ramach rachunkowości zarządczej pozwala kształtować konstrukcję tego rachunku w sposób swobodny i w pełni dostosowany do potrzeb informacyjnych zarządzających [Lew 2012].

Model rachunku kosztów logistyki powinien składać się z logicznie ze sobą powiązanych elementów. Ogólny rachunek kosztów logistyki można przedstawić następująco:

- identyfikacja i ewidencja kosztów logistyki,
- rozliczanie i kalkulowanie kosztów logistyki na nośniki kosztów (zasoby i/lub procesy),
- analiza i ocena kosztów logistyki,
- raportowanie.

Rozliczanie kosztów logistyki powinno następować na te nośniki kosztów, według których przedsiębiorstwo dokonuje analizy kosztów prowadzonej działalności. Podziału tego można dokonywać w tradycyjny sposób z wykorzystaniem kluczy podziałowych. W ramach kalkulacji kosztów logistyki dokonuje się ustalenia jednostkowego kosztu danego nośnika kosztów, do którego są przypisane.

Rachunek kosztów logistyki powinien pozwalać na takie dokonanie identyfikacji i klasyfikacji kosztów logistyki, aby było możliwe dokonanie analizy przyczyn powstawania tych kosztów i ocena zasadności ich dalszego ponoszenia. Z wykorzystaniem tej analizy i oceny przedsiębiorstwo może podejmować działania usprawniające działanie wewnętrznego systemu logistycznego.

Raportowanie w systemie rachunku kosztów logistyki spełnia funkcję benchmarkingu wewnętrznego [Kowalak 2009] i ma za zadanie dostarczyć potrzebnych informacji o kosztach logistyki osobom odpowiedzialnym za zarządzanie tymi kosztami. Informacje te są następnie wykorzystywane do doskonalenia działań logistycznych w wymiarze zarówno operacyjnym, jak i strategicznym.

4. Analiza wyników badań dotyczących stosowania rachunku kosztów logistyki

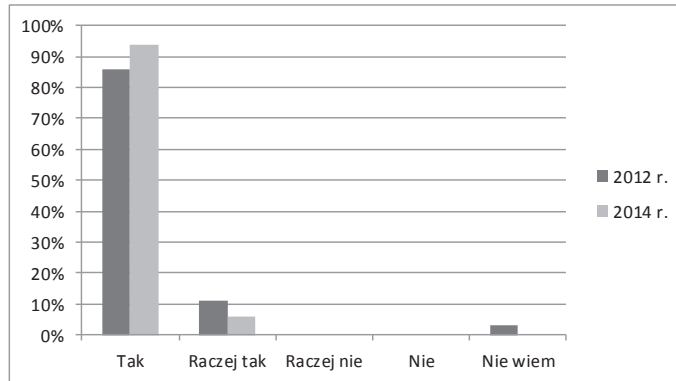
Badania ankietowe były przeprowadzone w celu monitorowania stanu wiedzy na temat kosztów logistyki oraz potrzeb i stosowania w praktyce rachunku kosztów logistyki. Pierwsze badania zostały przeprowadzone na początku 2012 r. i wzięło w nich udział 67 jednostek gospodarczych². Aby zwiększyć szanse na otrzymanie odpowiedzi, w ankiecie zamieszczono tylko 8 pytań merytorycznych, ale jej konstrukcję w pełni dostosowano do celu badania. Drugie badania zostały przeprowadzone na początku 2014 r. z wykorzystaniem ankiety z 2012 r. W obu badaniach dane empiryczne były zbierane w formie anonimowych badań ankietowych. Badaniami objęto pracowników zajmujących się procesami logistycznymi w przedsiębiorstwach, które prowadzą działalność na terenie południowo-wschodniej Polski. W drugim badaniu wzięły udział 33 przedsiębiorstwa, których głównym rodzajem działalności jest działalność handlowa, zdecydowana większość z nich należy do grupy średnich i małych przedsiębiorstw (79%).

W niniejszym opracowaniu zostanie przedstawiona część wyników badań przeprowadzonych w 2014 r. W celu zwiększenia walorów informacyjnych wyniki badań z 2014 r. zostaną zestawione z wynikami badań przeprowadzonymi w 2012 r.

² Część wyników badań z 2012 r. została opublikowana w: [Lew 2012].

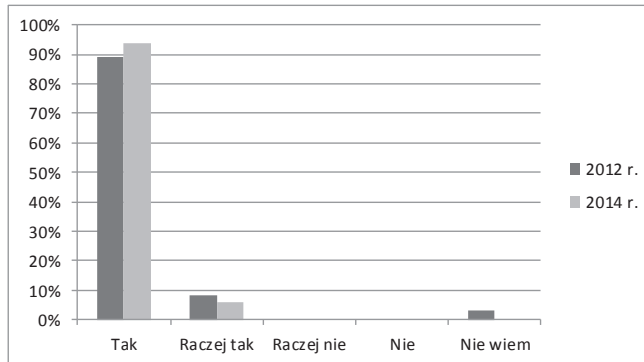
Odpowiedzi na dwa pierwsze pytania dotyczące znajomości pojęcia logistyki i potwierdzenia prowadzenia działań logistycznych w badanych przedsiębiorstwach były prawie w 100% pozytywne.

W pytaniu trzecim respondenci odpowiadali na pytanie dotyczące istotnego wpływu kosztów logistyki na wynik finansowy ich przedsiębiorstwa. Odpowiedzi na to pytanie prezentuje rys. 2.



Rys. 2. Statystyka odpowiedzi na pytanie: czy koszty logistyki w sposób istotny wpływają na wynik finansowy przedsiębiorstwa?

Źródło: opracowanie własne.



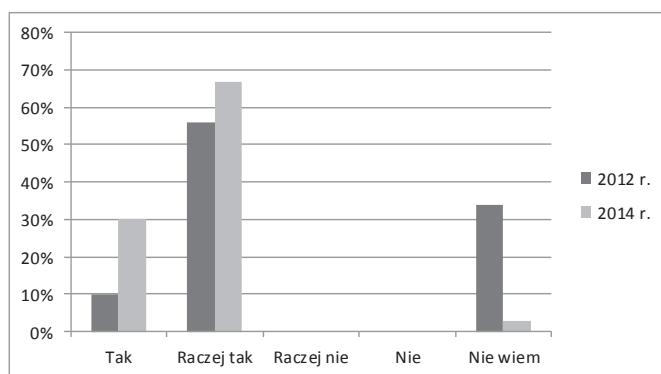
Rys. 3. Statystyka odpowiedzi na pytanie: czy optymalizacja kosztów logistyki może potencjalnie przynieść istotne korzyści dla Waszego przedsiębiorstwa?

Źródło: opracowanie własne.

W opinii respondentów koszty logistyki w istotny sposób wpływają na wynik finansowy. Taką opinię wyrazili w obu badanych okresach. Świadczy to o świadomości ponoszenia kosztów związanych z logistyką i ich udziału w strukturze global-

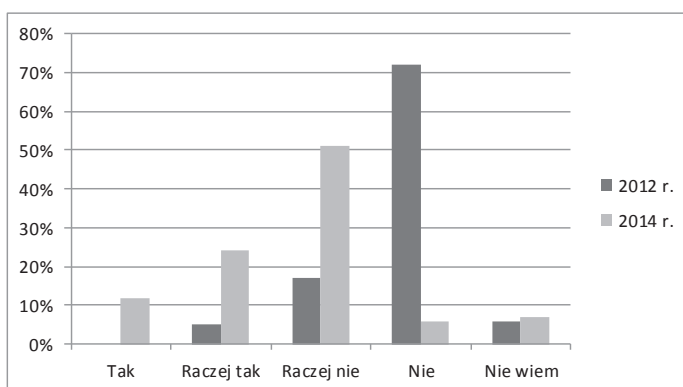
nych kosztów przedsiębiorstwa. Ta świadomość powinna być kluczowym czynnikiem pozwalającym na wdrożenie w przedsiębiorstwach działań optymalizujących koszty logistyki. Znajduje to potwierdzenie w odpowiedziach na kolejne pytanie ankiety, które dotyczyło znaczenia wpływu optymalizacji kosztów logistyki na korzyści finansowe przedsiębiorstw. Zestawienie odpowiedzi prezentuje rys. 3.

Jeżeli respondenci w tak pozytywnie zdecydowany sposób odpowiadali na poprzednie pytania dotyczące wpływu kosztów logistyki na ogólny wynik finansowy przedsiębiorstwa, to czy widzą możliwości odrębnego ewidencjonowania tych kosztów. Tego problemu dotyczyło 6 pytanie ankiety, na które odpowiedzi przedstawia rys. 4.



Rys. 4. Statystyka odpowiedzi na pytanie: czy koszty logistyki da się osobno ewidencjonować?

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 5. Statystyka odpowiedzi na pytanie: czy w Państwa przedsiębiorstwie prowadzi się wyodrębniony rachunek kosztów logistyki?

Źródło: opracowanie własne.

Analizując strukturę odpowiedzi udzielonych na to pytanie, można stwierdzić, że w przedsiębiorstwach w wyraźny sposób wzrosła świadomość dotycząca możliwości systemów ewidencyjnych. Spowodowane to może być rosnącą popularnością i powszechnością stosowania systemów informatycznych, wspomagających optymalizację procesów gospodarczych, w tym logistyki.

Jednak odpowiedź na pytanie 8 dotyczące stosowania w przedsiębiorstwach dedykowanego dla logistyki rachunku kosztów pokazuje, że świadomość możliwości takiego rachunku kosztów to za mało, aby stosować ten rachunek kosztów w praktyce. Strukturę odpowiedzi na pytanie 8 przedstawia rys. 5.

Na podstawie udzielonych odpowiedzi na to pytanie można stwierdzić pewną progresję, przez ostatnie dwa lata, w stosowaniu dedykowanego rachunku kosztów logistyki. Należy to uznać za pozytywne zjawisko, które dobrze rokuje na przyszłość dla przedsiębiorstw działających w Polsce. Oznaczać to może coraz większą otwartość polskich menedżerów na stosowanie różnych przedmiotowych rachunków kosztów. Jednak w zestawieniu z odpowiedziami w większości pozytywnymi na poprzednie pytania to wciąż zaskakująco mało.

5. Zakończenie

Niewątpliwie rachunek kosztów logistyki ma duży potencjał w zakresie optymalizacji kosztów logistyki w polskich przedsiębiorstwach handlowych. Jednak realne możliwości poprawy funkcjonowania tego obszaru działalności przedsiębiorstw daje rachunek kosztów logistyki prowadzony systemowo i systematycznie oraz posiadający sprzężenie zwrotne w postaci działań korygujących podejmowanych na podstawie analizy przyczyn powstawania odchyleń od założonych poziomów wykonania kosztów.

Przedstawione wyniki badań empirycznych nie upoważniają autora do wyciągnięcia zbyt daleko idących wniosków. Wynika to z tego, że w obu badaniach wzięła udział istotnie różna ilość przedsiębiorstw oraz w tych przedsiębiorstwach ankieta trafiała nieraz do innych osób niż poprzednio. Zapewne różnice te zostały spowodowane dynamiką zmian zachodzących w samych przedsiębiorstwach oraz ograniczeniem w ramach drugiego badania do przedsiębiorstw prowadzących przede wszystkim działalność handlową. Jednak można na podstawie tych badań przedstawić kilka wniosków, wśród których będzie również ten, że działania prowadzone w jednostkach gospodarczych ciągle dają duże możliwości implementacji badań naukowych na grunt praktyki, także w zakresie wdrażania rachunku kosztów logistyki.

Literatura

- Beier F.J., Rutkowski K., 2004, *Logistyka*, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Kowalak R., 2009, *Benchmarking jako metoda zarządzania wspomagająca controlling przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu we Wrocławiu, Wrocław.

- Kufel M., 1990, *Koszty przepływu materiałów w przedsiębiorstwach przemysłowych. Problemy budżetowania, ewidencji i kontroli*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Wrocław.
- Lew G., 2012, *Logistics Cost Accounting of Polish Enterprises in Theory and Practice*, Carpathian Logistics Congress, Czech Republic, Jeseník.
- Nowak E., 2009, *Identyfikacja kosztów klienta*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu nr 56.
- Twaróg J., 2003, *Koszty logistyki przedsiębiorstw*, Biblioteka Logistyka, Poznań.

LOGISTICS COST ACCOUNTING IN TRADE ENTERPRISES

Summary: Logistics is an integral part of virtually every type of business. The scale of logistic activities in enterprises must be tailored to the internal needs of the enterprise and external needs of customers and suppliers. Therefore companies need tools that will allow for the optimal management of logistics processes especially in the financial aspect. Logistics cost account is a response to these needs. Its task is to identify and process costs associated with the logistics processes in enterprises in a systematic way. The purpose of this article is to present the basic costs of logistics and cost accounting. The article presents the results of surveys carried out in two periods on the needs and use of logistics cost accounting in enterprises in south-eastern Poland.

Keywords: logistics, costs, cost accounting.