

PRACE NAUKOWE
Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
RESEARCH PAPERS
of Wrocław University of Economics

252

Instrumenty zarządzania kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Maria Nieplowicz



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2012

Recenzenci: Jolanta Chluska, Ksenia Czubakowska, Mieczysław Dobija, Wojciech Fliegner,
Wiktor Krawczyk, Dorota Kuchta, Henryk Ronek, Elżbieta Skrzypek

Redaktorzy Wydawnictwa: Agnieszka Flasińska, Aleksandra Śliwka

Redaktor techniczny: Barbara Łopusiewicz

Korektor: Barbara Cibis

Łamanie: Małgorzata Czupryńska, Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Publikacja jest dostępna na stronie www.ibuk.pl

Streszczenia opublikowanych artykułów są dostępne w międzynarodowej bazie danych
The Central European Journal of Social Sciences and Humanities <http://cejsh.icm.edu.pl>
oraz w 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](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 2012

ISSN 1899-3192

ISBN 978-83-7695-245-1

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Druk: Drukarnia TOTEM

Spis treści

| | |
|---|-----|
| Wstęp | 9 |
| Jacek Barburski , Rola czynnika ludzkiego w rozwoju sektora bankowego w Polsce | 11 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zablocka-Kluczka , Strategiczna karta wyników jako narzędzie realizacji idei zrównoważonego rozwoju organizacji | 26 |
| Leszek Borowiec , Koncepcja kosztu netto usług komunalnych w Polsce..... | 42 |
| Halina Buk , Kreowanie wyniku finansowego ze sprzedaży długoterminowych usług budowlanych | 54 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Kalkulacja kosztów ubezpieczeń dla przedsiębiorstw na potrzeby rachunków decyzyjnych..... | 66 |
| Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa..... | 76 |
| Alina Dyduch , Budżetowanie kosztów w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe | 88 |
| Joanna Dynowska , Metody racjonalizacji kosztów w ośrodkach odpowiedzialności w przedsiębiorstwach województwa warmińsko-mazurskiego | 104 |
| Waldemar Piotr Gil , Dylemat koncepcji kosztu kapitału własnego | 115 |
| Renata Gmińska , Rachunek kosztów logistyki jako narzędzie zarządzania kosztami | 126 |
| Joanna Habelman , Pomiar i ocena dokonań w Zarządzie Morskich Portów Szczecin i Świnoujście S.A. | 136 |
| Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja zasobów i rachunek kosztów zasobów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego | 149 |
| Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identyfikacja procesów i rozliczenie kosztów w koncepcji rachunku kosztów działań na przykładzie przedsiębiorstwa produkcyjnego | 163 |
| Elżbieta Jaworska , Społeczna odpowiedzialności przedsiębiorstw jako źródło szans i przewagi konkurencyjnej | 180 |
| Marcin Kaczmarek , Aspekty wdrożeniowe zarządzania przez zadania w Policji..... | 193 |
| Ilona Kędzierska-Bujak , Możliwość połączenia kompleksowej karty wyników i zarządzania przez otwarte księgi – wybrane zagadnienia | 213 |
| Konrad Kochański , Nowoczesne koncepcje rachunku kosztów i ich przydatność w podejmowaniu decyzji w obszarze logistyki przedsiębiorstwa..... | 223 |

| | |
|---|-----|
| Marcin Kowalewski , Mapy strategii w procesie implementacji w przedsiębiorstwie systemu pomiaru dokonań | 237 |
| Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , Wpływ wzrostu sprzedaży na wartość przedsiębiorstwa | 248 |
| Jarosław Kujawski , Przychody i marża w rozszerzonym <i>Earned Value Management</i> | 263 |
| Grzegorz Lew , „Zrównoważony” rachunek kosztów | 280 |
| Agnieszka Lew , Zarządca walory tradycyjnego rachunku kosztów | 290 |
| Sebastian Lotz , Target costing w zarządzaniu kosztami w branży motoryzacyjnej . | 300 |
| Monika Łada , Analiza rentowności strumieni wartości | 312 |
| Anna Łapińska , Specyfika rachunku kosztów w rolnictwie | 324 |
| Jarosław Mielcarek , Zarządzanie wynikami za pomocą optymalizacji wielkości serii produkcyjnej | 334 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska , Zarządzanie kosztami w publicznych szkołach wyższych jako instrument poprawy ich efektywności | 349 |
| Przemysław Mućko , Studium przypadku zastosowania rachunku kosztów działań w policji angielskiej | 365 |
| Bożena Nadolna , Metody badawcze rachunkowości zarządczej a ich podstawy filozoficzne | 377 |
| Agnieszka Nóżka , Rachunek kosztów w instytucie badawczym jako instrument kontroli i oceny ośrodków odpowiedzialności | 393 |
| Andrzej Parzonko , Koszty normatywne jako ważny instrument wspomagający zarządzanie gospodarstwem mlecznym – rozwiązania KTBL | 403 |
| Michał Pietrzak , <i>Balanced scorecard</i> a kreowanie wartości z zasobów ludzkich poprzez zaangażowanie pracowników | 415 |
| Michał Poszwa , Identyfikacja i wycena przychodów z nieodpłatnych świadczeń | 432 |
| Sabina Rokita , Wykorzystanie wybranych narzędzi rachunku kosztów w ocenie <i>ex ante</i> i <i>ex post</i> opłacalności innowacji produktowych | 440 |
| Anna Stronczek , Kontrola zarządcza w znowelizowanej ustawie o finansach publicznych | 448 |
| Piotr Szczypa , Koszty jakości procesów logistycznych przedsiębiorstwa | 458 |
| Alfred Szydelko , Wpływ procesów integracyjnych rachunku kosztów zmiennych na jakość informacji kosztowych | 467 |
| Lukasz Szydelko , Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów docelowych w zarządzaniu ośrodkami odpowiedzialności za koszty | 478 |
| Piotr Urbanek , Rachunkowość odpowiedzialności. Teoria a praktyka biznesowa | 489 |
| Małgorzata Wasilewska , Wycena przedsięwzięcia inwestycyjnego „Pole Stefanów” kopalni Bogdanka SA z wykorzystaniem opcji realnych | 502 |
| Elżbieta Wawrzyniak , Niewykorzystana zdolność produkcyjna a analiza punktu progu rentowności w szpitalu | 520 |
| Edward Wiszniowski , Koncepcja skorygowanej ceny nabycia i jej wpływ na pozycje sumy bilansowej | 531 |

| | |
|--|-----|
| Paweł Wroński , Wstępna analiza wyników inwestycyjnych wybranych otwartych funduszy emerytalnych..... | 545 |
| Adam Zawadzki , Rachunek ekonomiczny w outsourcingu..... | 560 |

Summaries

| | |
|---|-----|
| Jacek Barburski , The role of human factor in the development of banking sector in Poland..... | 25 |
| Agnieszka Bieńkowska, Zygmunt Kral, Anna Zabłocka-Kluczka , Balanced scorecard as a tool for implementing sustainable development idea to an organization..... | 41 |
| Leszek Borowiec , The concept of net cost of municipal services in Poland..... | 53 |
| Halina Buk , Creation of financial result from the long-time construction contract sales..... | 65 |
| Magdalena Chmielowiec-Lewczuk , Cost calculation of business insurance in decision accounts..... | 75 |
| Małgorzata Cieciora, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska , The construction of conventional cost accounting in logistics in the context of generating the company value..... | 87 |
| Alina Dyduch , Cost budgeting in the State Forests National Forest Holding..... | 103 |
| Joanna Dynowska , Methods of cost rationalization in responsibility centers in the enterprises in Warmia and Mazury voivodeship..... | 114 |
| Waldemar Piotr Gil , Dilemma of the concept of the cost of equity capital..... | 125 |
| Renata Gmińska , Logistics costing as a tool of cost management..... | 135 |
| Joanna Habelman , Measurement and evaluation of achievements of Szczecin and Świnoujście Seaports Authority..... | 148 |
| Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of resources and resources consumption accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company..... | 162 |
| Arkadiusz Januszewski, Justyna Śpiewak , Identification of processes and cost accounting in the activity-based costing concept on the example of a large manufacturing company..... | 179 |
| Elżbieta Jaworska , Corporate social responsibility as a source of opportunities and competitive advantage..... | 192 |
| Marcin Kaczmarek , Aspects of implementing performance management in the Police..... | 212 |
| Iłona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems..... | 222 |
| Konrad Kocharński , Modern costing concepts and their usefulness in taking decisions in the area of logistics..... | 236 |
| Marcin Kowalewski , Strategy maps in performance measurement system..... | 247 |
| Michał Jerzy Kowalski, Marcin Krzysztof Świdorski , The influence of sales growth rate on business valuation..... | 262 |

| | |
|--|-----|
| Jarosław Kujawski , Revenue and margin in extended earned value management | 279 |
| Grzegorz Lew , „Balanced” cost accounting | 289 |
| Agnieszka Lew , Managing values of traditional bill of costs | 299 |
| Sebastian Lotz , Target costing in automotive industry costs management processes | 311 |
| Monika Łada , Value streams profitability analysis | 323 |
| Anna Łapińska , Specificity of cost accounting in agriculture | 333 |
| Jarosław Mielcarek , Performance management with optimum batch size | 348 |
| Daria Moskwa-Bęczkowska , Costs management in public higher education institutes as a tool of their efficiency improvement | 364 |
| Przemysław Mućko , Case study of activity based costing implementation in English police forces | 376 |
| Bożena Nadolna , Management accounting research methods and their philosophical foundations | 392 |
| Agnieszka Nózka , Cost accounting in research institute as a control and evaluation tool of responsibility centers | 402 |
| Andrzej Parzonko , Normative costs as an important instrument to assist dairy farm management – KTBL solutions | 414 |
| Michał Pietrzak , Balanced Scorecard and value creation from human resources through employees’ engagement | 431 |
| Michał Poszwa , Identification and measurement of free of charge benefits revenue | 439 |
| Sabina Rokita , Using selected instruments of cost accounting in ex ante and ex post assessment of profitability of product innovations | 447 |
| Anna Stroncsek , Management control of the new public finance act | 457 |
| Piotr Szczypa , Quality costs of corporation’s logistic processes | 466 |
| Alfred Szydelko , The effect of direct costing integration processes for the quality of cost information | 477 |
| Łukasz Szydelko , Using of information from target costing in cost responsibility centers management | 488 |
| Piotr Urbanek , Responsibility accounting. business theory and practice | 501 |
| Małgorzata Wasilewska , Real Options Valuation of “Pole Stefanów” investment project by Bogdanka joint stock company | 519 |
| Elżbieta Wawrzyniak , Unused capacity and the analysis of hospital break-even point | 530 |
| Edward Wiszniowski , The concept of amortized cost and its impact on balance sheet items of the sum of input | 544 |
| Paweł Wroński , Preliminary analysis of selected investment open pension funds | 559 |
| Adam Zawadzki , Outsourcing cost-effectiveness evaluation | 571 |

Małgorzata Ciecziura, Hanna Ewa Czaja-Cieszyńska

Uniwersytet Szczeciński
Wyższa Szkoła Bankowa w Poznaniu

KONSTRUKCJA SYSTEMATYCZNEGO RACHUNKU KOSZTÓW LOGISTYKI W KONTEKŚCIE TWORZENIA WARTOŚCI PRZEDSIĘBIORSTWA*

Streszczenie: Jednym ze wspólnych obszarów zainteresowania logistyki i rachunkowości jest rachunek kosztów. W artykule zaprezentowano rozważania na temat kształtu (zarysu) systematycznego rachunku kosztów logistyki oraz jego związku z tworzeniem wartości przedsiębiorstwa. Podkreślono rolę informacji o kosztach logistyki we współczesnym przedsiębiorstwie. Konkludując, wskazano na znaczenie rachunku kosztów logistyki w kształtowaniu efektu synergii, który z kolei przyczynia się do generowania wartości przedsiębiorstwa.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów, wartość przedsiębiorstwa, logistyka.

1. Wstęp

Prezentowane przez ekspertów ze świata nauki i praktyki gospodarczej poglądy dotyczące roli logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem wskazują na jej rosnące znaczenie. Wśród podstawowych obszarów zainteresowania tematyką logistyki wymienia się najczęściej problematykę rachunku kosztów, która spotyka się w ostatnich latach z dużym zainteresowaniem. Okazuje się bowiem, że skuteczne zarządzanie kosztami logistyki możliwe jest tylko wówczas, gdy przedsiębiorstwo będzie w stanie je identyfikować. O randze kosztów logistyki w prowadzeniu działalności gospodarczej świadczy również to, że rachunek tych kosztów może przyczyniać się do wzrostu wartości przedsiębiorstwa, który określany jest jako jeden z głównych i priorytetowych celów działalności przedsiębiorstw [Nowak 2003, s. 249].

Uzasadniając wybór tematu, należy wskazać, iż mimo wielu publikacji z zakresu rachunków kosztów logistyki wciąż brakuje ujęcia możliwości ich wpływu na wartość przedsiębiorstwa. Dlatego celem niniejszego artykułu jest przedstawienie systematycznego rachunku kosztów logistyki jako narzędzia sprzyjającego generowaniu informacji o kosztach logistyki w kontekście tworzenia wartości przedsiębiorstwa.

* Praca naukowa finansowana ze środków budżetowych na naukę w latach 2010–2013 jako projekt badawczy nr NN 113 005839 realizowany przez Wyższą Szkołę Bankową w Poznaniu.

2. Problemy związane z wykorzystaniem systematycznego rachunku kosztów do pozyskiwania informacji o kosztach logistyki

Jak wiadomo, systematyczny rachunek kosztów stanowi względnie wyodrębniony podsystem systemu ewidencyjnego rachunkowości, który historycznie wykształcił się jako pierwszy (dlatego niekiedy nazywany jest tradycyjnym rachunkiem kosztów¹). W świetle uregulowań ustawy o rachunkowości koszty działalności operacyjnej właściwej przedsiębiorstwa mogą być grupowane zasadniczo na trzy sposoby: w przekroju rodzajowym i/lub w przekroju podmiotowo- funkcjonalnym. Przydatność ewidencji kosztów działalności operacyjnej właściwej na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem tylko w jednym z wymienionych układów określa się jako niską, dlatego też te ewidencje kosztów stosują najczęściej najmniejsze podmioty gospodarcze, w których potrzeba szczegółowej analizy kosztów jest ograniczona. Niewątpliwie szerszy przekrój informacji o kosztach będą miały te jednostki gospodarcze, które prowadzą ewidencję jednocześnie w układzie rodzajowym i podmiotowo-funkcjonalnym. Mimo to, ukierunkowany na realizację zadań obligatoryjnej rachunkowości finansowej system systematycznego rachunku kosztów, niejednokrotnie uważany jest za niewydolny pod względem dostarczania szybkiej i użytecznej informacji finansowej. Dotyczy to również zdolności do generowania informacji na temat kosztów logistyki, które współcześnie stanowią podstawowy miernik ilościowy sprawności i nowoczesności procesów logistycznych, dlatego tak ważna jest ich precyzyjna identyfikacja i szczegółowa specyfikacja [Ficoń 2008, s. 255].

Problematyka rozpoznania struktury kosztów logistyki w przedsiębiorstwie nie należy do najłatwiejszych, a informacje wynikające bezpośrednio z ksiąg rachunkowych są w tym zakresie często niewystarczające. Trudności w pozyskaniu informacji na temat kosztów działalności logistycznej przedsiębiorstwa wynikają z dwóch zasadniczych przyczyn [Ficoń 2008, s. 254]:

1) ze względu na ograniczoną jedność procesów gospodarczych istnieją ogromne trudności natury formalnej i organizacyjnej, na etapie jednoznacznej i w miarę precyzyjnej identyfikacji odrębnej kategorii kosztów odnoszonych wyłącznie do procesów i strumieni logistycznych;

2) stosowane systemy klasyfikacji kosztów logistyki są bardzo rozbudowane i pozostają w silnych uwarunkowaniach i wzajemnych zależnościach, co utrudnia ich ściśle szacowanie.

Okazuje się więc, że wyodrębnienie kosztów logistyki w przekroju kosztów rodzajowych i/lub w układzie podmiotowo-funkcjonalnym może być trudne i budzić wątpliwości, zwłaszcza w przedsiębiorstwach, w których komórka do spraw logistyki nie jest wyodrębniona. Ponadto ciągły wzrost udziału kosztów pośrednich

¹ Więcej na temat typologii tradycyjnych systemów rachunku kosztów zobacz w: [Jaruga i in. 2010, s. 114–117].

w kosztach całkowitych oraz zbyt arbitralne ich rozliczanie sprawiają, że stopień przydatności systematycznego rachunku kosztów w zarządzaniu kosztami logistyki określa się jako średni. Ograniczona użyteczność tego rachunku kosztów wynika w głównej mierze z następujących powodów [Truś, Januła 2010, s. 150]:

- a) zbyt silnego ukierunkowania rachunkowości na sferę produkcji,
- b) zbyt słabego rozróżnienia rodzajów kosztów logistyki,
- c) braku oddzielnego wykazu przypadających na daną sferę działalności kosztów logistyki,
- d) braku kompleksowego spojrzenia na przypadające w różnych sferach przedsiębiorstwa koszty logistyki,
- e) błędnego rozliczania kosztów w zakresie różnych płaszczyzn logistyki,
- f) błędnego doliczania kosztów usług logistycznych w stosunku do produktów, klientów, rodzajów dystrybucji.

Nie oznacza to jednak, że koszty logistyki nie powinny stanowić przedmiotu zainteresowania tradycyjnego rachunku kosztów. Wręcz przeciwnie, wydaje się, że uwzględnienie kosztów logistyki w tradycyjnym rachunku kosztów przedsiębiorstwa może stworzyć podstawy analizy tego obszaru działalności. Należy również zauważyć, że zgodnie z koncepcją rachunkowości trójwymiarowej² można by się pokusić o zdefiniowanie bardziej elementarnych i szczegółowych wielkości objaśniających występowanie i zmiany kosztów logistyki. Wymaga to identyfikacji sił ekonomicznych kształtujących te kategorie i opracowania odpowiadającego im trzeciego niezależnego układu kont. Takie rozwiązanie polegające na konkretnym doborze poszczególnych kont w układzie kont siłowych pozwoli zarządzającym, po pierwsze, na koncentrację na ściśle określonych obszarach działalności przedsiębiorstwa [Dobija (red.) 2005, s. 337], po drugie, umożliwi precyzyjne określenie mocnych i słabych stron, a także szans i zagrożeń przedsiębiorstwa w danych działach. Należy jednak podkreślić, że organizowanie tego rodzaju systemów, mimo że możliwe, podlega wielu ograniczeniom. Są one głównie rezultatem przestrzegania reguły „nakłady-efekty” [Dobija 2004, s. 173]. Może bowiem dojść do sytuacji, w której poniesione nakłady będą przewyższały osiągnięte efekty, chociażby ze względu na fakt nieumiejętnego wykorzystania uzyskanych informacji.

² Pojęcie rachunkowości trójwymiarowej wprowadził w połowie lat 80. XX w. amerykański naukowiec Yuji Ijiri. Teoria rachunkowości trójwymiarowej jest oparta na założeniu, że rachunkowość ma podobne podstawy jak przestrzeń wektorowa w naukach ścisłych. Prostej, będącej w matematyce przestrzenią jednowymiarową, odpowiada w rachunkowości system oparty tylko na układzie kont bilansowych. Pomiar zysku przy stosowaniu wyłącznie kont bilansowych wynika z obliczenia przyrostu wielkości aktywów i zobowiązań. Płaszczyźnie z dwoma osiami współrzędnych – czyli przestrzeni dwuwymiarowej – odpowiada w rachunkowości stosowanie dwóch układów kont – czyli kont bilansowych i wynikowych. Rachunkowość dwuwymiarowa daje możliwość zarówno stwierdzenia zmiany aktywów oraz zobowiązań, jak i określenia przyczyn tych zmian. W rachunkowości trójwymiarowej Ijiri zaproponował objaśnienie zmian kategorii wynikowych (przychodów i kosztów) za pomocą trzeciego układu niezależnych kont, które mają obrazować działanie sił ekonomicznych mających wpływ na tempo przyrostu majątku.

3. Konstrukcja systematycznego rachunku kosztów w kontekście pozyskiwania użytecznej informacji o kosztach logistyki

Wykorzystanie systematycznego rachunku kosztów w zarządzaniu kosztami logistyki w pozyskiwaniu informacji o kosztach logistyki wymaga odpowiedniego odzwierciedlenia procesów logistycznych w ewidencji księgowej i zapewnienia skutecznych sposobów wkomponowania ich w strukturę planu kont. Wbrew pozorom, procedura włączania logistyki w struktury systematycznego rachunku kosztów nie jest jednak łatwa. Najczęściej procesy logistyczne stanowią bowiem tylko część działalności przedsiębiorstwa, dlatego decydując o zakresie zmian w systemie rachunkowości, należy kierować się zasadą przewagi korzyści nad kosztami. Ponadto konieczne jest także utworzenie dodatkowych kont syntetycznych i/lub analitycznych pozwalających gromadzić informacje o kosztach logistyki. Warto przy tym podkreślić, że tworzenie relacji między kontami analitycznymi alokowanymi najczęściej funkcjonalnie na miejsca powstawania kosztów, powiązanych w celowe konta syntetyczne na potrzeby bieżącego śledzenia kosztów ponoszonych procesowo, jest bardzo ważnym zabiegiem warunkującym dalsze analizy kosztów [Śliwczyński 2007, s. 186]. Należy również wspomnieć, że nie wszystkie koszty logistyki mogą być rejestrowane w księgach rachunkowych, dlatego część z nich musi być obliczana i prezentowana jedynie poza ewidencją księgową [Biernacki, Kowalak 2010, s. 72].

Koncentrując się na ewidencyjnej sferze procesów logistycznych, należy wskazać, iż koszty logistyki charakteryzują się dużym zakresem rodzajowym oraz są rozproszone wśród wielu grup kosztów. Aby więc stworzyć możliwość ich wyodrębnienia w ramach systematycznego rachunku kosztów, należy dokonać zmian w zespole 4 i/lub w zespole 5 planu kont. Grupowanie kosztów logistyki w przekroju rodzajowym jest niezwykle trudne i wymaga wdrożenia oraz prowadzenia dodatkowej ewidencji, dlatego rozwiązanie to jest dość rzadko spotykane. Niemniej jednak do planu kont można również wprowadzić dodatkowe kryteria podziału umożliwiające klasyfikację kosztów logistyki według miejsc powstawania kosztów. W tym celu zespół 5 należy rozbudować o nowe konta analityczne, które pozwolą grupować informacje kosztowe według faz i/lub według płaszczyzn procesu logistycznego. W ten sposób pierwszy poziom klasyfikacji, przy zastosowaniu niewielkich zabiegów ewidencyjnych, umożliwi wyodrębnienie kosztów poszczególnych faz procesu logistycznego w postaci kosztów fazy zaopatrzenia, produkcji i dystrybucji³ oraz fazy składowania i recyklingu odpadów. Z kolei drugi poziom podziału kosztów logistyki pozwoli na przyporządkowanie kosztów logistyki trzem płaszczyznom. Pierwsza to tzw. płaszczyzna fizycznych przemieszczeń dóbr rzeczowych, druga dotyczy gospodarki magazynowej, natomiast trzecia związana jest z kosztami informacji logistycznych.

³ Warto dodać, że R. Piechota wyróżnia czwartą fazę procesu logistycznego w postaci składowania i recyklingu odpadów [Nowak i in. 2004, s. 201].

Przykłady kosztów logistyki według faz i płaszczyzn procesu logistycznego zawierają odpowiednio tab. 1 oraz 2.

Tabela 1. Pierwszy poziom ewidencji kosztów logistyki według faz procesu logistycznego

| Przykłady kosztów logistyki | | |
|--|---|---|
| Faza zaopatrzenia | Faza produkcji | Faza dystrybucji |
| <ul style="list-style-type: none"> – koszty transportu nabywanych materiałów i towarów, – koszty kontroli i przyjęcia dostawy nabywanych zapasów, – koszty organizacji zamówień, – koszty planowania i kierowania procesem zaopatrzenia, – koszty obsługi procesów informacyjnych związanych z przepływem materiałów. | <ul style="list-style-type: none"> – koszty fizycznych przemieszczeń materiałów, – koszty gromadzenia i utrzymywania zapasów materiałów, – koszty przetwarzania informacji, które sterują procesem przepływu materiałów i produktów wewnątrz przedsiębiorstwa. | <ul style="list-style-type: none"> – koszty przepływu produktów gotowych od producenta do nabywcy, – koszty organizacji i funkcjonowania kanałów dystrybucji, – koszty obsługi procesów informacyjnych związanych z dystrybucją. |

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Grzegorek, Paszula 2007, s. 330–331].

Tabela 2. Drugi poziom ewidencji kosztów logistyki według płaszczyzn procesu logistycznego

| Przykłady kosztów logistyki | | |
|---|--|--|
| Płaszczyzna fizycznych przemieszczeń dóbr rzeczowych | Płaszczyzna gospodarki magazynowej | Płaszczyzna informacji logistycznych |
| <ul style="list-style-type: none"> – koszty amortyzacji środków trwałych uczestniczących w procesach logistycznych, – koszty materiałów i energii zużywanych w procesach logistycznych, – koszty usług obcych, np. transportowych, magazynowych, – koszty pracy wraz z narzutami na wynagrodzenie związane z obsługą procesów logistycznych, – wszelkie podatki i opłaty, np. od nieruchomości, od środków transportu. | <ul style="list-style-type: none"> – koszty gromadzenia zapasów, np. koszty przygotowania zamówienia, – koszty utrzymania zapasów, np. koszty zajęcia przestrzeni magazynowej, – koszty wyczerpania zapasów, np. koszty zakłóceń w kanałach dystrybucji, – koszty obsługi gospodarki magazynowej, np. koszty ochrony i zabezpieczenia zapasów. | <ul style="list-style-type: none"> – koszty materiałów i energii zużywanych w procesach informacyjnych, – koszty amortyzacji sprzętu komputerowego, – koszty aktualizowania oprogramowania, – koszty konserwacji i szkoleń bieżących, – koszty informacyjnych usług obcych, – koszty pracy wraz z narzutami. |

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Ficoń 2008, s. 267–293].

Warto dodać, iż zaprezentowany w tab. 1 fazowy przekrój kosztów logistyki może pokrywać się z ujęciem tych kosztów według ośrodków odpowiedzialności. Wówczas miejsca powstania kosztów stanowią wyodrębnione struktury organizacyjne przedsiębiorstwa: pion, dział lub wydział, co pozwala na ewidencję kosztów logistyki na kontach syntetycznych. Są to w szczególności działy zaopatrzenia

(w tym magazyny materiałów i półproduktów, transport wewnątrzzakładowy), działy sterowania produkcją oraz działy sprzedaży. Ponieważ jednak koszty logistyki tworzą szerokie i zagregowane kategorie, bardzo często ujmowane są omyłkowo w ramach różnych działów, co utrudnia, a czasami wręcz uniemożliwia zidentyfikowanie ich rzeczywistego poziomu.

Przeprowadzone rozważania pozwalają na sformułowanie dwóch istotnych wniosków na temat roli i miejsca rachunku kosztów w zarządzaniu kosztami logistyki. Po pierwsze, wymagania stawiane współczesnym rachunkom kosztów są coraz większe i coraz bardziej różnorodne, zarówno w stosunku do zakresu ujawnianych informacji, jak i w stosunku do formy ich prezentacji. Dlatego też istnieje potrzeba zmian w zakresie sposobu ewidencjonowania kosztów logistyki w ramach systematycznego rachunku kosztów, który poprawi kompletność generowanych informacji. Po drugie, opracowanie systematycznego rachunku kosztów uwzględniającego potrzeby działalności logistycznej wymaga przebudowy planu kont w celu umożliwienia dokładnej identyfikacji i rejestracji kosztów powstających w związku z poszczególnymi procesami logistycznymi. Jest to z pewnością zadanie pracochłonne i skomplikowane, niemniej jednak wyodrębnienie kosztów logistyki w ramach systematycznego rachunku kosztów stwarza możliwości kontrolowania kosztów (począwszy od określenia ich poziomu, poprzez badanie struktury kosztów logistyki, po porównanie wielkości rzeczywistych z założeniami). Zważywszy, że koszty procesów logistycznych są jednym z istotnych obszarów działalności przedsiębiorstwa, warto zastanowić się nad ich istotnością w kontekście generowania wartości przedsiębiorstwa.

4. Koszty logistyki a wartość przedsiębiorstwa

Jedną z kluczowych kwestii, z jaką borykają się przedsiębiorstwa od początku XX w. do chwili obecnej, jest potrzeba pomnażania swojej wartości. Jak wskazano we wstępie, wzrost wartości przedsiębiorstwa jest obecnie określany jako jeden z głównych i priorytetowych celów działalności przedsiębiorstw [Nowak 2003, s. 249]. Istotne są tu procesy globalizacyjne, które z jednej strony wspomagają, z drugiej wymuszają konieczność kompleksowego myślenia o prowadzonej działalności⁴. Przedsiębiorstwo bowiem jest obecnie na rynku specyficznym towarem. Zważywszy, że logistykę można postrzegać kompleksowo jako zintegrowaną koncepcję zarządzania przedsiębiorstwem [Nowosielski (red.) 2008, s. 13], a systematyczny rachunek kosz-

⁴ Globalizacja prowadzi do zmian w społeczeństwach i gospodarce światowej, które wynikają z gwałtownego wzrostu międzynarodowej wymiany handlowej i kulturowej. Następuje zwiększenie wymiany informacyjnej, przyspieszenie i spadek cen transportu, a także wzrost handlu międzynarodowego oraz inwestycji zagranicznych spowodowanych znoszeniem barier oraz rosnących współzależności między państwami. W wymiarze gospodarczym globalizacja doprowadziła do zmian w zarządzaniu przedsiębiorstwami przy silnej konkurencji rynkowej. Powstało pojęcie „przedsiębiorstwa bez granic”, co jest efektem łączenia się przedsiębiorstw na skalę światową.

tów potraktować jako jedno z narzędzi systemu rachunkowości finansowej, rodzi się związek między zarządzaniem kosztami logistyki a rachunkowością, w kontekście kształtowania wartości przedsiębiorstwa. Niewątpliwie jest bowiem, że przyjęcie przez przedsiębiorstwo celu, jakim jest zwiększanie wartości przedsiębiorstwa, przy nieustannych zmianach otoczenia wiąże się z określeniem odpowiedniego systemu zarządzania. Sukces w tym względzie może być uzależniony od obrania właściwej filozofii biznesu. Potencjał tkwiący w przedsiębiorstwie musi być bowiem odpowiednio zarządzany. Wydaje się, że dla maksymalizacji wartości przedsiębiorstwa celowe jest wpisanie w strategię działania organizacji zarządzania procesami logistycznymi, gdzie systematyczny rachunek kosztów logistyki może stanowić punkt wyjścia. Strategia logistyczna przedsiębiorstw powinna być tu rozumiana jako znalezienie punktu równowagi między potrzebami rynku a kosztami niezbędnymi do osiągnięcia tak sformułowanego celu.

Istotne dla prowadzonych rozważań nad związkiem kosztów logistyki z wartością przedsiębiorstwa jest zwrócenie uwagi na fakt istnienia specyficznej kategorii ekonomicznej określanej przez rachunkowość jako wartość firmy (*goodwill*), która z kolei jest ważnym elementem kształtowania wartości przedsiębiorstwa. Na potrzeby prezentowanych rozważań należy zatem zdefiniować pojęcia „wartości firmy” i „wartości przedsiębiorstwa”.

Kategorię ekonomiczną, jaką jest wartość firmy, może posiadać każdy podmiot gospodarczy (tzw. wewnętrznie generowana wartość firmy). Przejawia się ona jako różnica między wartością rynkową podmiotu a sumą jego majątku [Gierusz 2000, s. 98]. Na wewnętrznie generowaną wartość firmy składają się te wszystkie składniki niematerialne, które nie mogą być indywidualnie ujęte w sprawozdaniu, a są efektem funkcjonowania podmiotu i podnoszą znacznie jego wartość rynkową [Szarowicz 2006, s. 478]. Z księgowego punktu widzenia ustalenie wewnętrznie generowanej wartości firmy jest oparte na dodatniej różnicy występującej między wartością rynkową i księgową podmiotu.

Z ekonomicznego punktu widzenia wartość firmy reprezentuje ponadprzeciętne zdolności danego podmiotu gospodarczego do generowania zysków wynikające z działania różnego rodzaju miar niematerialnych i niefinansowych. W dobie globalizacji i umiędzynaradawiania gospodarek, siły i konkurencyjności, a co się z tym łączy, ponadprzeciętnych możliwości jednostek gospodarczych, zaczęto upatrywać właśnie głównie w wartościach niematerialnych, które w przeważającej mierze reprezentuje wartość firmy. Wartość firmy będąca nadwyżką powiązanych ze sobą aktywów ponad sumę ich indywidualnych wartości jest często czynnikiem, który determinuje podjęcie decyzji o działaniach inwestycyjnych.

Wartość przedsiębiorstwa natomiast, przy założeniu zaistnienia transakcji kupna-sprzedaży jednostki, jest ceną, jaką kupujący chce zapłacić sprzedającemu za dany podmiot gospodarczy. Jest to jego wartość rynkowa, która odzwierciedla siłę oddziaływania danego przedsiębiorstwa na otoczenie rynkowe. Przyjmując stwierdzenie, że siły i konkurencyjności, a co za tym idzie, ponadprzeciętnych możliwości

jednostek gospodarczych upatruje się obecnie głównie w elementach niematerialnych, które reprezentuje wartość firmy, można założyć, że wartość firmy stanowi jedno z najważniejszych źródeł kreowania wartości przedsiębiorstwa. W praktyce wartość firmy może znacznie podwyższyć wartość przedsiębiorstwa, gdyż jest jego częścią, chociaż nie zawsze wyodrębnioną⁵.

Zastanawiając się nad związkiem rachunku kosztów logistyki z wartością firmy i wartością przedsiębiorstwa, trzeba podkreślić, że związek ten może dotyczyć dwóch zasadniczych płaszczyzn – kształtowania elementów niematerialnych (tzw. aktywa niewidzialne) oraz budowania efektu synergii⁶.

Aktywa niewidzialne mają w bilansie wartość zerową, co oznacza, że nie są one wykazywane w sprawozdaniu finansowym. Odpowiedzialność za taki stan rzeczy przypisuje się koncepcji rachunkowości, dla której ważny jest pomiar⁷. Nie znaleziono bowiem jak dotąd skutecznego i powszechnie akceptowanego sposobu wyceny wielu czynników niematerialnych, które przyczyniają się do generowania wartości jednostki gospodarczej. W kontekście prowadzonych rozważań należy stwierdzić, że źródłem powstawania i działania aktywów nieewidencjonowanych mogą być również szeroko rozumiane działania logistyczne. Stanowią one jeden z istotnych instrumentów konkurowania przedsiębiorstw na rynku. Wymagania rynku wobec logistyki danego podmiotu gospodarczego dotyczą bowiem w głównej mierze szybkości realizowania dostaw i ich terminowości, elastyczności w reagowaniu na zmiany otoczenia, co przekłada się na dostępność towarów, w czym niezwykle pomocny jest sprawny system informacyjny. Każdemu z wymienionych obszarów logistyki w przedsiębiorstwie przypisane są koszty, niestety w niewielu przedsiębiorstwach podejmuje się próbę identyfikowania tych kosztów i klasyfikowania ich w użytecznych informacyjnie przekrojach. Wydaje się, że umiejętne zarządzanie kosztami

⁵ „Wartość przedsiębiorstwa nie może być utożsamiana z wartością jego majątku [...]. Wartość przedsiębiorstwa to suma jego majątku oraz zdolności tego majątku do przynoszenia zysku. Drugi z wymienionych składników określany jest mianem reputacji lub *goodwill*” [Dowgiałło 1998]. Można stwierdzić, że wartość przedsiębiorstwa to suma wartości jego aktywów pomniejszonych o zobowiązania oraz [Nita 2007]:

„a) wartości kapitału zewnętrznego – w postaci relacji z klientami, dostawcami (kontrakty, umowy o współpracy, programy lojalnościowe itp.), akcjonariuszami (siła akcjonariatu, zadowolenie akcjonariuszy) oraz wizerunku i marki,

b) wartości kapitału wewnętrznego – struktura organizacyjna, wydajność procesów, wdrożone nowe rozwiązania technologiczne, stopień realizacji strategii, przewaga konkurencyjna, sposób zarządzania zasobami w firmie,

c) wartości zasobów ludzkich – kreatywność pracowników, wydajność personelu, sprawny zarząd, i pozostała kadra menedżerska”.

⁶ Efekt synergii ma swoje źródło w fizjologii i oznacza współdziałanie dwu lub kilku elementów organizmu w wykonywaniu określonych czynności, przez co osiąga się lepszy efekt niż suma efektów, jakie mogą osiągnąć poszczególne elementy działające pojedynczo. Efekt synergii ma zastosowanie do wyjaśniania wielu zjawisk, m.in. ekonomicznych.

⁷ Pomiar zjawisk i procesów jest sednem rachunkowości. „Mierzenie jest istotne, jeżeli nie można czegoś zmierzyć, nie można tym zarządzać” [Kaplan, Norton 2001, s. 38].

logistyki (minimalizowanie kosztów przy zachowaniu dbałości o jakość produktu i zadowolenie klienta) może przyczynić się do posiadania oryginalnej strategii konkurencyjności zarówno cenowej, jak i pozacenowej, co niewątpliwie przyczynia się do kreowania wartości firmy (*goodwill*) i budowania wartości przedsiębiorstwa⁸.

Efekt synergii polega na tym, że składniki aktywów działające razem tworzą wyższą wartość niż suma ich indywidualnych wartości. Efekt synergii oznacza możliwość uzyskiwania zwielokrotnionych korzyści dzięki umiejętnemu połączeniu części całości. W odniesieniu do działań ludzkich przez synergizm rozumie się „potencjalną zdolność pojedynczych organizacji lub grup do bardziej produktywnego lub skutecznego działania w wyniku połączenia sił. Jest to również współdziałanie wielu organów w celu wykonania określonych funkcji” [Marcinkowska 2000, s. 48]. Synergia pojedynczego podmiotu gospodarczego skupia się natomiast głównie na efektywnym wykorzystaniu zasobów⁹, którymi dysponuje przedsiębiorstwo. Dokonuje się tego, przez odpowiednią alokację już istniejących zasobów oraz właściwą strukturę zakupu nowych, w celu jak najlepszego wykorzystanie ich potencjału. Wydaje się, że twierdzenie, iż całość jest większa od sumy jej części, w kontekście rozpatrywania powiązań między kosztami procesów logistycznych a wartością firmy i wartością przedsiębiorstwa może oznaczać:

a) odpowiednią alokację zasobów przedsiębiorstwa, w celu jak najlepszego wykorzystania ich potencjału przy jednoczesnym minimalizowaniu kosztów ich pozyskania i przechowywania,

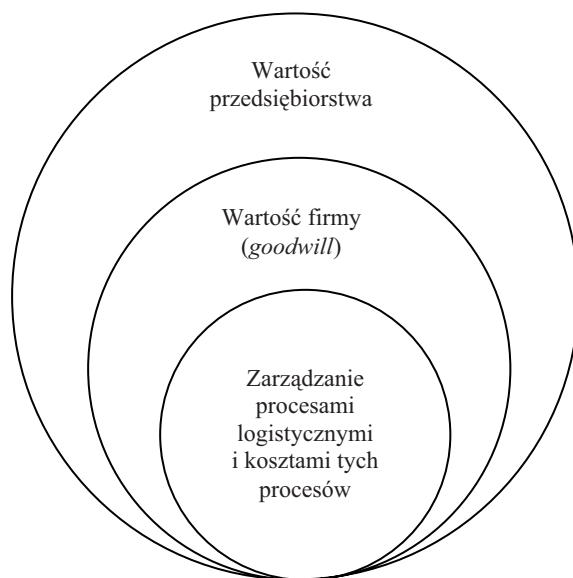
b) optymalizowanie systemu informacyjnego,

c) odpowiednie dostosowanie i sprzężenie działań logistycznych z innymi działaniami wyodrębnionymi w danej jednostce gospodarczej.

Między efektem synergii a wartością firmy i kosztami procesów logistycznych dochodzi do prostej zależności – im lepsze zarządzanie działaniami logistycznymi i przypisanymi im kosztami, tym większy efekt synergii i tym samym wyższa wartość firmy, co z kolei, jak starano się wykazać, ma przełożenie na kształtowanie wartości przedsiębiorstwa. Powiązania między procesami logistycznymi, wartością firmy i wartością przedsiębiorstwa pokazano na rys. 1.

⁸ Do aktywów niematerialnych kształtujących we współczesnej gospodarce wartość firmy, a co za tym idzie wartość przedsiębiorstwa, oprócz zarządzania procesami logistycznymi można przykładowo zaliczyć następujące elementy: wykwalifikowana kadra kierownicza; wykwalifikowana, lojalna załoga, odpowiedni system sprzedaży i promocji, stabilna marka, wypracowana pozycja na rynku, przedsiębiorczość, innowacyjność, tajemnica procesu technologicznego, działalność proekologiczna, odpowiednie relacje z pracownikami, społeczna odpowiedzialność biznesu, przestrzeganie zasad etyki i wiele innych niematerialnych czynników.

⁹ Zasoby są tu rozpatrywane w szerszym znaczeniu, czyli jako wyróżniające przedsiębiorstwo kompetencje, które przyczyniają się do powstawania przewagi konkurencyjnej.



Rys. 1. Zależności między procesami logistycznymi, wartością firmy i wartością przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

Konkludując, należy dodać, że w krajach o wysoko rozwiniętej gospodarce rynkowej jednym z zasadniczych elementów wpływających na wszechstronny rozwój i osiągnięcie wysokich wyników finansowych przez przedsiębiorstwo jest logistyka [Nowak i in. 2004, s. 195]. Wydaje się, że w polskiej rzeczywistości gospodarczej świadomość celowości zarządzania kosztami logistyki nie jest wciąż zadowalająca. Należy wyrazić pogląd, że w miarę upływu czasu będzie się to zmieniać. Jest to tym bardziej istotne, że, jak starano się wykazać, istnieje logiczny związek między obszarem logistyki a kreowaniem wartości przedsiębiorstwa. Należy również podkreślić, że rozważania nad ujęciem kosztów logistyki przez rachunkowość w kontekście kształtowania wartości przedsiębiorstwa wpisują się w nurt jednego z głównych kierunków badań teoretycznych rachunkowości, jakim jest rozszerzenie pomiaru ekonomicznego na dziedziny nieobjęte pomiarem, co ma prowadzić do doskonalenia systemu informacji ekonomicznej, jakim jest rachunkowość.

5. Zakończenie

Podsumowując przeprowadzone rozważania, należy stwierdzić, że systematyczny rachunek kosztów, mimo iż pozwala na gromadzenie podstawowych informacji na temat kosztów logistyki, nie powinien stanowić jedynej merytorycznej podstawy rachunku kosztów logistyki w przedsiębiorstwie (por. [Zieliński 2006, s. 81]). Co raz wyraźniej zarysowuje się bowiem potrzeba wdrażania nowoczesnych, bardziej

zawansowanych systemów zarządzania kosztami, które oprócz identyfikacji kosztów logistyki, pozwalają również na ich racjonalizację. Niemniej jednak ważne jest, aby przedsiębiorstwa, świadome przecież występowania kosztów logistycznych, rozpoczęły ich monitorowanie, ponieważ wiedza na ich temat może przyczynić się do efektywniejszego zarządzania jednostką gospodarczą jako całością, a to z kolei może przyczynić się do powstania (zwiększania) efektu synergii, budowania przewagi konkurencyjnej i w efekcie zwiększania wartości przedsiębiorstwa.

Literatura

- Biernacki M., Kowalak R., *Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, UE, Wrocław 2010.
- Dobja D., *Pomiar i sprawozdawczość kapitału intelektualnego przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Przedsiębiorczości i Zarządzania im. Leona Koźmińskiego w Warszawie, Warszawa 2004.
- Dobja M. (red.), *Teoria rachunkowości w zarysie*, Wydawnictwo AE, Kraków 2005.
- Dowgiałło Z., *Słownik ekonomiczny przedsiębiorcy*, Wydawnictwo Znicz, Szczecin 1998.
- Ficoń K., *Logistyka ekonomiczna. Procesy logistyczne*, BEL Studio, Warszawa 2008.
- Gierusz J., *Wewnętrznie generowana wartość firmy w świetle definicji aktywów*, [w:] T. Cebrowska (red.), *Normy prawne i zawodowe rachunkowości*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 876, AE, Wrocław 2000.
- Grzegorek A., Paszula M., *Projekt struktury ewidencyjnej kosztów wspomagającej zarządzanie kosztami: jakości, logistyki, innowacji i ochrony środowiska*, [w:] A. Karmańska (red.), *Zarządzanie kosztami jakości, logistyki, innowacji, ochrony środowiska a rachunkowość finansowa*, Difin, Warszawa 2007.
- Jaruga A.A., Kabalski P., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Oficyna Wolters Kluwer, Warszawa 2010.
- Kaplan R., Norton D., *Strategiczna karta wyników*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- Marcinkowska M., *Kształtowanie wartości firmy*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2000.
- Nita B., *Metody wyceny i kształtowania wartości przedsiębiorstwa*, Polskie Wydawnictwo Naukowe, Warszawa 2007.
- Nowak E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstwa*, Ekspert, Wrocław 2003.
- Nowak E., Piechota R., Wierzbiński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Nowosielski S. (red.), *Procesy i projekty logistyczne*, UE, Wrocław 2008.
- Szarowicz E., *Wartość firmy w Międzynarodowych Standardach Sprawozdawczości Finansowej*, [w:] Z. Messner (red.), *Standardy rachunkowości wobec wyzwań współczesnej gospodarki. Analiza standardów rachunkowości*, t. II, AE, Katowice 2006.
- Śliwczyński B., *Controlling w zarządzaniu logistyką*, Wyższa Szkoła Logistyki, Poznań 2007.
- Truś T., Januła E., *Ekonomika logistyki*, Difin, Warszawa 2010.
- Zieliński T., *Rachunek kosztów logistyki*, [w:] M. Ciesielski (red.), *Logistyka w biznesie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa 2006.

THE CONSTRUCTION OF CONVENTIONAL COST ACCOUNTING IN LOGISTICS IN THE CONTEXT OF GENERATING THE COMPANY VALUE

Summary: Logistics and accounting have many common areas of interest, one of them is cost accounting. This article presents deliberations on the outline of conventional cost accounting in logistics and its connection with creating company value. The authors have emphasized the role of information about logistics costs in modern enterprises. In conclusion the study shows logistics cost accounting significance in shaping synergy effects which contribute to generating the company value.

Keywords: cost accounting, company value, logistics.