



Ewa Placzek

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach
Wydział Zarządzania
Katedra Logistyki Społecznej
ewa.placzek@ue.katowice.pl

ZARZĄDZANIE KOSZTAMI DZIAŁAŃ LOGISTYCZNYCH

Streszczenie: Współczesne zarządzanie wymaga pozyskania wielowymiarowej informacji kosztowej wspierającej procesy podejmowania decyzji. W artykule zaprezentowano zagadnienia związane z problematyką zarządzania kosztami, zwłaszcza konieczność zmian w kierunku procesowo-zasobowego zarządzania kosztami działań logistycznych.

Słowa kluczowe: zarządzanie kosztami, zarządzanie kosztami działań logistycznych ABM, koszty logistyczne, zasobowy rachunek kosztów działań logistycznych.

Wprowadzenie

Świat nie stoi w miejscu. Przekonują się o tym przedsiębiorstwa, które na co dzień mają do czynienia z nieprzewidywalnością występujących zjawisk i procesów gospodarczych. Od ostatniej dekady XX w. widoczne jest rosnące tempo przemian zachodzących w gospodarce. Większość z nich jest następstwem postępującej globalizacji, która:

1. Wzmogła konkurencyjność otoczenia.
2. Przyczyniła się do ogólnoświatowej transformacji rynku (początku ery serwicyzacji, przejścia od rynku producenta do rynku konsumenta).
3. Spowodowała rozpowszechnienie technologii innowacyjnych.
4. Zmieniła podejście do dotychczasowych praktyk biznesowych.
5. Zwróciła uwagę na walory logistyki jako koncepcji zintegrowanego zarządzania przedsiębiorstwem.

Można przyjąć, że mamy do czynienia z powstaniem tzw. nowej gospodarki – gospodarki, w której występują nowe procesy dynamiczne, nowe zasady, nowe siły napędowe rozwoju i nowe modele firmy [Krawiec, 2005].

Zachodząca transformacja w kierunku nowej gospodarki powoduje zasadniczą zmianę w biznesie firmy. Przedsiębiorstwa, podejmując próby dostosowania się do zaistniałych sytuacji, weryfikują swoje modele biznesowe. Dotychczas stosowane stare modele biznesowe nie sprawdzają się w nowym biznesowym środowisku. Większość przedsiębiorstw dostrzega fakt, że znaczenie i zakres strategii opartej na klasycznej teorii konkurencji maleje [Krawiec, 2005].

Konieczne staje się więc zwrócenie większej uwagi na zagadnienia, które w istotny sposób wpływają na skuteczność realizowanej przez przedsiębiorstwo strategii. Chodzi tu zwłaszcza o zagadnienia zarządzania kosztami stanowiącymi ważny obszar oddziaływania na przedsiębiorstwo. Dlatego też celowe wydaje się podejmowanie badań na rzecz identyfikacji problemów związanych z kosztami i ich rachunkiem.

1. Zarządzanie kosztami

Na przestrzeni lat zmieniło się podejście do istoty oraz znaczenia kosztów. Początkowo problem kosztów ograniczał się do ich ewidencji, kalkulacji i rozliczania. Wynikało to głównie z wymogów ustawowych dotyczących sporządzania sprawozdań finansowych. Jednakże dla celów zarządczych informacje te były i są mało przydatne. Zwracał już na to uwagę prof. Z. Messner, według którego „znajomość kosztów jest niezbędna przy podejmowaniu decyzji gospodarczych zgodnie z zasadami rachunku ekonomicznego. Stąd też system ewidencji, kalkulacji i rozliczania kosztów powinien być dostosowany do zadań stawianych przed nim na tle zmian w zarządzaniu. Rachunek kosztów powinien być instrumentem nowoczesnego zarządzania przedsiębiorstwem” [Kuzior i Rówińska, 2014]. Oczekiwania ze strony zarządzających sprawiły, że coraz ważniejsza dla skutków przyszłych działań stała się informacja o kosztach, stanowiąca odzwierciedlenie jakości pracy na wszystkich odcinkach działalności przedsiębiorstwa. Wzrost zainteresowania ponoszonymi kosztami przyczynił się do wyodrębnienia obszaru nazywanego zarządzaniem kosztami.

W literaturze krajowej i zagranicznej znaleźć można różne definicje zarządzania kosztami, ukazujące niekiedy odmienne aspekty.



Rys. 1. Mapa pojęcia „zarządzanie kosztami”

Rysunek 1 ułatwia przeprowadzenie analizy różnych podejść do zarządzania kosztami. Na tej podstawie można wnioskować, że:

1. Zarządzanie kosztami oznacza również działania zarządcze podejmowane w celu osiągnięcia zamierzonych rezultatów (realizacji strategii), które związane są z ponoszeniem kosztów. Oznacza więcej niż pomiar i raportowanie ponoszonych kosztów.
2. Celem zarządzania kosztami jest zadowolenie klienta oraz obniżka kosztów poprzez usprawnienia w realizowanych procesach z jednoczesną poprawą efektywności wykorzystywanych zasobów.
3. Zarządzanie kosztami obejmuje zbiór zróżnicowanych instrumentów wspomagających podejmowanie decyzji na różnych szczeblach i poziomach organizacyjnych.
4. Koszty i zarządzanie nimi postrzegane są jako podstawowy czynnik decydujący o sukcesie przedsiębiorstwa i jego konkurencyjności.

Zbieżność ww. konstatacji z celami logistyki gospodarczej staje się przesłanką do zastosowania metodologii zarządzania kosztami do zarządzania procesami logistycznymi.

2. Istota kosztów logistyki

Koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo w związku z prowadzoną działalnością gospodarczą są złożoną kategorią ekonomiczną. Wyrazem tej złożoności jest to, że na koszty składa się wiele różnorodnych elementów, które kształtowane są pod wpływem odmiennych czynników.

Uwzględniając zapotrzebowanie na zróżnicowane, często odmienne, informacje dla celów decyzyjnych na różnych szczeblach zarządczych, koszty działalności przedsiębiorstwa ujmowane są w różnych przekrojach informacyjnych.

Najwięcej trudności przysparza pozyskanie informacji dotyczących kosztów logistyki, definiowanych jako „wyrażone w jednostkach pieniężnych celowe zużycie zasobów przedsiębiorstwa oraz wydatki finansowe powodowane przepływem dóbr materialnych, utrzymaniem zapasów oraz przetwarzaniem informacji związanych z działaniami logistycznymi, w przedsiębiorstwie i jego łańcuchu dostaw” [Śliwiński, 2007, s. 183]. Są one wynikiem odmiennego postrzegania kosztów uwzględniających ich przypisanie do szerokiego zakresu działań logistycznych.

Analiza kosztów logistyki wiąże się z całościowym postrzeganiem zjawisk (podejście systemowe/holistyczne). Chodzi bowiem o kompleksowe podejście do rozpatrywanych zagadnień oraz zbadanie wzajemnych oddziaływań poszczególnych elementów zaangażowanych przy realizacji przepływu fizycznego oraz informacji. Istota podejścia systemowego w logistyce wskazuje na konieczność precyzyjnej identyfikacji kosztów działalności logistycznej w ujęciu procesowym. Jest to jednak zadanie o dużym stopniu trudności, ponieważ w procesowym ujęciu przepływu niektóre działania funkcjonalne (obsługa zamówień, magazynowanie, transport, zarządzanie zapasami) mogą występować w kilku fazach przepływu (zapotrzebowanie, dystrybucja, powtórne zagospodarowanie). Wynika z tego, że procesowe zależności funkcjonalne powodują procesową agregację kosztów.

Konsekwencją złożoności funkcjonalnej działań logistycznych są problemy występujące w analizie kosztów logistycznych. Wynikają one bowiem z:

- braku jednoznacznych kategorii kosztów odnoszących się do procesów i systemów logistycznych,
- braku systemów ewidencji, rozliczeń i sprawozdawczości kosztów logistycznych,
- rozmytej struktury kosztów logistycznych,
- wzajemnej zależności kosztów ponoszonych w związku z realizowanymi działaniami logistycznymi [Śliwiński, 2007].

Można zatem jednoznacznie stwierdzić, że o kosztach logistycznych decydują realizowane działania logistyczne.

3. O rozwoju zarządzania kosztami w kierunku zarządzania kosztami działań ABM

Obserwowany wzrost zainteresowania problematyką zarządzania kosztami uwarunkowany jest wieloma czynnikami (zewnętrznymi i wewnętrznymi). Do najważniejszych czynników zewnętrznych oprócz globalizacji należy zaliczyć

rozwój technologii informatyczno-komunikacyjnych ICT oraz wzrost konkurencji. Technologie informatyczne są obecnie kluczowym narzędziem pomocniczym w prowadzeniu biznesu, współdecydującym, a często wręcz decydującym o jego sukcesie. Nie można wyobrazić sobie przedsiębiorstwa, w którym nie wdrożono by rozwiązań informatycznych. Pomimo dyskusji o korzyściach i wadach informatyzacji w różnych obszarach działalności biznesowej, jej rola jest znacząca. Wzrost konkurencji jest czynnikiem zewnętrznym, który jednocześnie silnie wpływa na działania wewnątrz przedsiębiorstwa, zmuszając je do wdrażania działań zapewniających osiągnięcie zamierzonych rezultatów (np. oczekiwanego poziomu marży).

Przedsiębiorstwa, chcąc wygrać walkę konkurencyjną (np. walkę o klienta, udział w rynku, nowy segment rynku), podejmują działania w:

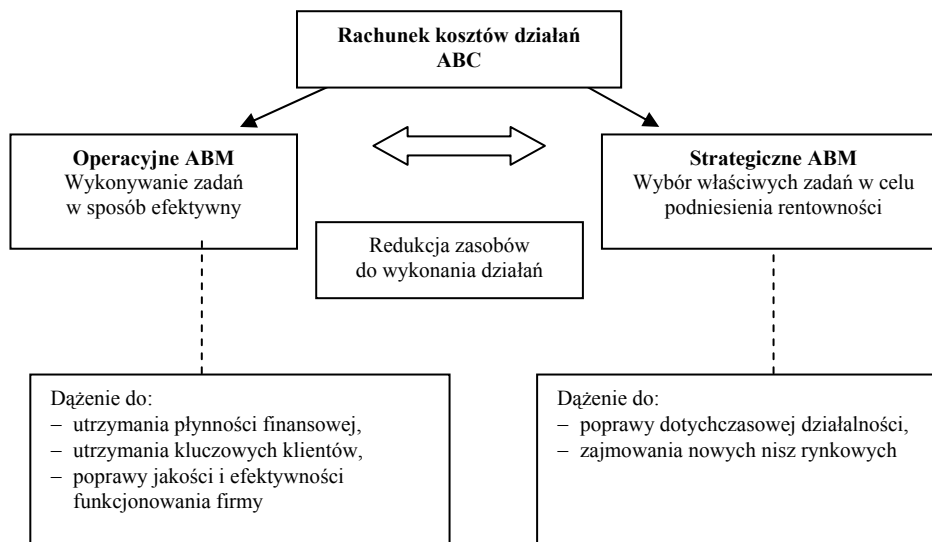
- pozyskiwaniu precyzyjniejszych danych niż te uzyskiwane na potrzeby wewnętrznych sprawozdań finansowych,
- obszarze logistyki, np. rozszerzenia zakresu oferty usługowej, obsłudze klienta w zakresie jakości, terminowości, czasu dostawy itp.,
- poszukiwaniu odpowiedzi na nurtujące pytania: co robić z działaniami/procesami, które kosztują? Co powoduje występowanie kosztów? Jaka jest efektywność poszczególnych działań, klientów, produktów i zasobów?

Odpowiedzią na zaistniałe uwarunkowania prowadzenia działalności oraz na zapotrzebowanie na dostęp do dokładniejszych informacji kosztowych, było powstanie rachunku kosztów działań (*activity-based costing* – ABC), co w naturalny sposób doprowadziło do powstania pojęcia zarządzania kosztami działań (*activity-based management* – ABM). Najogólniej można przyjąć, że zarządzanie kosztami działań to *dyscyplina zarządzania* przedsiębiorstwem wykorzystująca rachunek kosztów działań jako podstawowe źródło informacji. Dzięki dostarczaniu rzetelnej informacji kosztowej jest *narzędziem umożliwiającym sukces* realizacji nowoczesnych koncepcji menedżerskich oraz stanowi *podstawę pomiaru efektywności* podejmowanych inicjatyw zarządczych [Zieliński, 2007]. Zarządzanie kosztami działań jest *procedurą dokonującą analizy* procesów biznesowych poprzez identyfikację ich siły i słabości. Pomaga zarządzać przedsiębiorstwem, ustalając, które działalności generują straty, tak aby mogły być one eliminowane lub poprawiane, przyczyniając się do wzrostu sprawności, a zatem i do wzrostu dochodowości. W tym sensie ABM jest przydatne w usprawnieniu działań oraz podnoszeniu ogólnej sprawności i wydajności [www 1].

Zarządzanie kosztami działań ABM koncentruje się na zarządzaniu procesami i działaniami (logistycznymi), w celu podnoszenia wartości otrzymywanej przez klienta, a zarazem osiągnięcia zysku dzięki tej wartości [Śliwiński, 2007].

Korzystając z danych z rachunku kosztów działań (ABC), ABM skupia się na tym, jak poprawić wykorzystanie zasobów w celu zwiększenia wartości dla klienta.

Ogólnym celem ABM jest poprawa sprawności i skuteczności przedsiębiorstwa w zabezpieczeniu jego wyników. Tak określony cel jest realizowany na poziomach strategicznym i operacyjnym – z perspektywy klienta i produktu oraz procesów i zasobów. Strategiczne i operacyjne podejście do zarządzania kosztami działań przedstawia rys. 2.



Rys. 2. Zarządzanie kosztami działań


Źródło: Na podstawie: [Kaplan i Cooper, 2000].

Operacyjne ABM koncentruje się na bieżącym funkcjonowaniu przedsiębiorstwa, podejmując działania zwiększające wydajność i efektywność wykorzystania zasobów oraz obniżające koszty. Strategiczne ABM oparte jest na działaniach polegających na długookresowym planowaniu, podejmowaniu nowych wyzwań oraz poprawianiu dotychczasowej działalności (rentowności).

4. Zmiana podejścia do zarządzania kosztami działań logistycznych

Współczesne zarządzanie wymaga uzyskania wielowymiarowej informacji kosztowej, wspierającej procesy podejmowania decyzji. Zakres działań logistycznych w przedsiębiorstwie oraz ich procesowe powiązania generują wiele trudności w systemie ewidencji kosztów (zarządzania kosztami). Tradycyjny

system ewidencji kosztów, przedstawiając informacje kosztowe w ujęciu kosztów rodzajowych, nie spełnia oczekiwań menedżerów, skłania ich do myślenia w kategoriach cięcia kosztów. Natomiast obecnie dla przedsiębiorstw (menedżerów) istotne jest poszukiwanie informacji kosztowych w ujęciu kluczowych procesów i działań realizowanych wobec kluczowych klientów. Przedstawione informacje kosztowe w ujęciu procesów skłaniały menedżerów do myślenia w kategoriach optymalizacji i usprawniania.



MPK koszt rodzajowy	Koszt (zł)
Wynagrodzenia	403 756
Leasing	234 742
Świadczenia na rzecz pracowników	169 014
Amortyzacja	131 455
Wynagrodzenia	122 066
Usługi obce (remonty)	112 676
Zużycie energii elektrycznej	84 507
Czyszcze i dzierżawy	75 117
Zużycie materiałów	54 460
Usługi obce pozostałe	46 948
Podatki	36 620
Pozostałe koszty rodzajowe	32 864
Razem	1 504 225

MPK Zasoby	Koszt (zł)
Pracownicy sekcji kompletacji	230 986
Budynek magazynowy	222 536
Pracownicy sekcji przyjęć	176 626
Wózki widłowe czołowe	168 075
Pracownicy sekcji wydań	126 761
Pracownicy sekcji kontroli	107 981
Wózki widłowe unoszące	98 592
Wózki widłowe wysokiego składowania	89 202
Energia elektryczna	84 507
Pozostałe zasoby	65 728
Pracownicy administracji magazynu	61 033
Terminale radiowe	32 864
Palety	20 657
Folia stretch	18 779
Razem	1 504 225

Rys. 3. Zmiana myślenia o kosztach (tradycyjne a procesowe zarządzanie kosztami w dziale magazyn)

Źródło: Na podstawie: [Materiały szkoleniowe Akademii Menedżera, 2012].

Odpowiedzią na takie zapotrzebowanie, zwłaszcza ze strony menedżerów logistyki, jest posługiwanie się rachunkiem kosztów działań (ABC)¹.

Według R.S. Kaplana i R. Coopera [2000] rachunek kosztów działań to technika alokowania pośrednich kosztów do czynności (działań) zużywających zasoby, i przypisywania kosztów wykonania działań do produktów, klientów lub kanałów dystrybucji zużywających te działania. Stanowi metodykę pomiaru kosztów i efektów działań² przedsiębiorstwa, wykorzystywanych zasobów³ oraz

¹ W rachunku kosztów działań zakłada się, że przyczyną powstawania kosztów jest wykonywanie różnego rodzaju działań. Działania rozumiane są jako wyodrębnione części procesów gospodarczych, obejmujące powiązane ze sobą czynności i zdarzenia, które są niezbędne do wytworzenia i sprzedaży produktów [Nowak i Wierzbiński, 2010].

² Działania – czynności wykonywane w ramach organizacji, np. przetwarzanie zamówień, kompletowanie dostaw, składowanie.

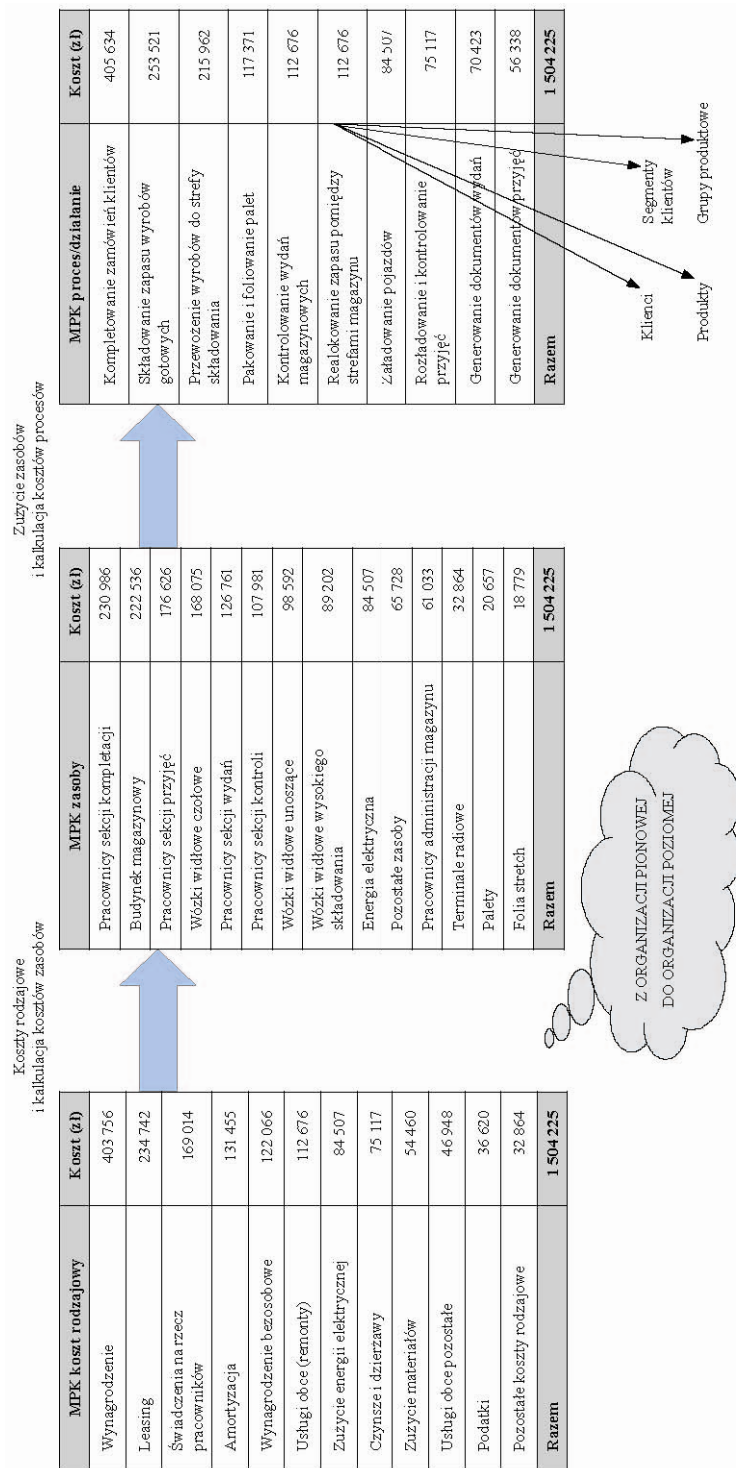
obiektów kosztów⁴. Użyte zasoby (budynki, urządzenia, ludzie) są rozliczane na działania, np. wysyłka, obsługa klienta, realizacja zamówień, a następnie działania są rozliczane na obiekty kosztów, np. produkty dostarczane klientowi, proporcjonalnie do intensywności realizowanych działań [Śliwiński, 2007]. Rachunek ABC jest związany z działaniami, ekonomiczną mapą kosztów i rentowności przedsiębiorstwa [Kaplan, 2000].

Można zatem stwierdzić, że podstawowym zadaniem rachunku kosztów działań logistycznych jest identyfikacja zróżnicowanej kosztochłonności oraz rentowności wynikającej z dostarczania poszczególnym klientom różnych kombinacji portfela produktów wraz z obsługą logistyczną. Aby zadanie to przerozdziło się w sukces, konieczne jest przyjęcie procesowej mentalności postrzegania przedsiębiorstwa i zrozumienie pojęcia działania z punktu widzenia posiadanych zasobów. Menedżerowie powinni unikać postrzegania firmy przez pryzmat komórek organizacyjnych (pionów, wydziałów), a swoją uwagę powinni skoncentrować na realizowane procesy biznesowe i składające się na nie działania na podstawie posiadanych oraz wykorzystywanych zasobów. Wymusza to zatem konieczność zmian z podmiotowego rachunku kosztów na zasobowy rachunek. Niewątpliwie jedynym utrudnieniem zasobowego rachunku kosztów spowodowanym wielkością posiadanych przez przedsiębiorstwo zasobów jest bardzo rozbudowana struktura miejsc powstawania kosztów.

Istotą zasobowego rachunku kosztów jest zagregowanie kosztów rodzajowych na poziomie posiadanych zasobów, a następnie komórek organizacyjnych i innych podmiotów (obiektów) zarządzania (rys. 4).

³ Zasoby przedsiębiorstwa – wszystkie czynniki materialne (magazyny, zapasy) i niematerialne (wiedza, informacje, licencje, systemy organizacji, sposób działania), którymi dysponuje przedsiębiorstwo dla realizacji celów.

⁴ Obiekty kosztowe – klienci, produkty/usługi, dostawcy, kanały dystrybucji.



Rys. 4. Zmiana mentalności menedżerskiej

Źródło: Na podstawie: [Materiały szkoleniowe Akademii Menedżera, 2012].

Podsumowanie

Zarządzanie kosztami działań logistycznych ABM jest nowoczesnym podejściem do zarządzania przedsiębiorstwem. Dzięki informacjom o kosztach działań logistycznych oraz zyskowności produktów i klientów stanowi główny atrybut uzyskania trwałej przewagi konkurencyjnej. Jako narzędzie sukcesu pozwala na budowanie systemowych, holistycznych modeli efektywności działań przedsiębiorstwa. Pomimo kilku różnic stanowi „przedłużenie” i uzupełnienie rachunku kosztów działań ABC.

Rachunek kosztów działań logistycznych koncentruje się na procesach biznesowych, które w swojej istocie przecinają w poprzek pionowe struktury organizacyjne.

Literatura

- Kaplan R.S., Cooper R. (2000), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Krawiec F. (2005), *Transformacja firmy w nowej gospodarce*, Difin, Warszawa.
- Kuzior A., Rówińska M. (2014), *Profesor Z. Messner – naukowiec, dydaktyk, wychowawca*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, tom 77, Warszawa.
- Materiały szkoleniowe Akademii Menedżera (2012), Warszawa.
- Nowak E., Wierzbiński M. (2010), *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa.
- Śliwiński B. (2007), *Controlling w zarządzaniu logistyką*, Wyższa Szkoła Logistyki, Poznań.
- Zieliński T.M. (2007), *Odkrywanie prawdy o zyskach*, Akademia Menedżera, Poznań.
- [www 1] <http://www.investingenswers.com> (dostęp: 10.12.2014).

LOGISTICS ACTIVITY BASED MANAGEMENT

Summary: The contemporary management requires obtaining multidimensional cost information supporting processes of making a decision. This article presents the issues related to the problems of management costs, especially necessity of changes in direction of the resource management actions logistics costs.

Keywords: cost management, logistics activity-based management, logistics cost, resource cost of ABC.