

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 Barbarski , 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 , Zarządcze 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
Ilona Kędzierska-Bujak , Possibility of combining the total performance scorecard and open book management – selected problems.....	222
Konrad Kochoński , 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 Nóżka , 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 Stronczek , 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 Wiszniewski , 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

Renata Gmińska

Wyższa Szkoła Bankowa w Gdańsku

RACHUNEK KOSZTÓW LOGISTYKI JAKO NARZĘDZIE ZARZĄDZANIA KOSZTAMI

Streszczenie: Celem artykułu jest zaprezentowanie rachunku kosztów logistyki jako narzędzia zarządzania kosztami. Publikacja przedstawia zagadnienia związane z zarządzaniem kosztami. Zaprezentowano definicje zarządzania kosztami i narzędzia zarządzania kosztami, a także definicję i klasyfikację kosztów logistyki. Zdefiniowano rachunek kosztów logistyki i przedstawiono jego elementy składowe. Wymieniono zadania rachunku kosztów logistyki.

Słowa kluczowe: koszty logistyki, rachunek kosztów logistyki, zarządzanie kosztami.

1. Wstęp

Obecnie zarządzanie jednostkami gospodarczymi jest skomplikowane. Wynika to m.in. ze wzrostu konkurencji, zmienności otoczenia, skracania cyklu życia produktów, dynamicznego rozwoju komunikacji i technologii informatycznej. Wszystko to powoduje rozwój metod zarządzania. Nowoczesne metody zarządzania, w tym również zarządzanie kosztami, stwarzają z kolei zapotrzebowanie na różnego rodzaju informacje, również kosztowe. Zapotrzebowanie to z kolei powoduje powstawanie nowych odmian rachunku kosztów, które generują informacje o kosztach w różnych przekrojach. Wśród nowych odmian rachunku kosztów znajdują się m.in.: rachunek kosztów działań, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów docelowych (*target costing*), system ciągłego usprawniania (*kaizen costing*), rachunek kosztów jakości, a także rachunek kosztów logistyki.

Celem artykułu jest zaprezentowanie rachunku kosztów logistyki jako narzędzia zarządzania kosztami. Aby osiągnąć ten cel, przedstawiono zagadnienia związane z zarządzaniem kosztami, pojęciem i klasyfikacją kosztów logistyki oraz rachunkiem kosztów logistyki.

2. Zarządzanie kosztami jako podsystem systemu zarządzania

Literatura przedmiotu podaje wiele definicji zarządzania. Jest ono różnie interpretowane i brak jest jednoznacznego jego sformułowania. Poglądy na temat istoty za-

zarządzania (por. tab. 1) można podzielić na dwie zasadnicze grupy. Pierwsza grupa obejmuje definicje, które traktują zarządzanie jako celową działalność, realizowaną przez osoby i komórki kierownicze. Brak jest w nich sprecyzowania, czemu służy zarządzanie i jakie są jego cele. Są to definicje sformułowane w erze industrialnej, która różni się istotnie od ery opartej na wiedzy. W drugiej grupie definicji są definicje, które zawierają określenie celu zarządzania.

Tabela 1. Poglądy na temat istoty zarządzania

Ujęcie zarządzania	Autorzy	Przykładowa definicja
Zarządzanie jako celowa działalność realizowana w organizacji przez osoby i komórki kierownicze bez precyzowania celów i funkcji zarządzania.	A. Ehrlich, B. Gliński, H. Johansson, G.T. Page, J. Kurnal, R.L. Trewatha, M.G. Newport	„Zarządzanie, działalność kierownicza polegająca na ustaleniu celów i powodowaniu ich realizacji w organizacjach podległych zarządzającemu na podstawie własności środków produkcji lub dyspozycji nimi” [<i>Encyklopedia organizacji...</i> , s. 609].
Zarządzanie jako zestaw działań skierowanych na zasoby organizacji i wykonywanych z zamiarem osiągnięcia celów organizacji w sposób sprawny i skuteczny.	R.W. Griffin, J. Penc, S.P. Robbins, D.A. DeCenzo	„przemysłany i uporządkowany zestaw działań kierowniczych, polegających na ustalaniu celów i zadań organizacji, uzyskiwaniu i stosowaniu środków w sposób sprawny, skuteczny i społecznie odpowiedzialny, monitorowaniu uzyskiwanych rezultatów, aby zapewnić im równowagę funkcjonalną i zgodność z potrzebami odbiorców w ramach wyznaczonych przez ograniczenia otoczenia, w którym dana firma funkcjonuje” [Penc 2005, s. 64].

Źródło: opracowanie własne.

Na potrzeby pracy zostanie wykorzystana definicja, według której zarządzanie rozumie się jako zestaw działań skierowanych na zasoby organizacji i wykonywanych z zamiarem osiągnięcia jej celów w sposób sprawny i skuteczny. Takie ujęcie zarządzania wynika ze zmian warunków funkcjonowania przedsiębiorstw wskutek rosnącej globalnej konkurencji, szybkiego tempa zmian technologicznych, wyrafinowanych wymagań klientów. Ukazuje ono cel zarządzania, którym jest zapewnienie sprawnego i skutecznego osiągania zadań organizacji. Sprawność jest rozumiana jako racjonalne wykorzystywanie zasobów, skuteczność zaś – jako uzyskiwanie powodzenia w działaniach związanych z wykonywaniem określonych zadań. Działania określa się mianem funkcji zarządzania. Są to zespoły czynności oddziałujące na uczestników organizacji i służące zapewnieniu realizacji wyznaczonych zadań.

W celu realizacji funkcji zarządzania wykorzystuje się reguły, instrumenty i procedury zarządzania oraz praktyczne umiejętności kadry kierowniczej. Wszystkie te elementy składają się na pojęcie systemu zarządzania, który można zdefiniować jako

zbiór zasobów kapitałowych i ludzkich oraz procedur regulujących funkcjonowanie organizacji gospodarczych w taki sposób, aby było możliwe osiągnięcie zamierzonych celów [Kiziukiewicz 2003, s. 15–17].

Jednym z podsystemów systemu zarządzania jest zarządzanie kosztami. W literaturze przedmiotu można spotkać różne definicje zarządzania kosztami. Niektóre z nich zawiera tab. 2.

Tabela 2. Definicje zarządzania kosztami

Autor	Definicja
C. Stenzel, J. Stenzel	„Korzystanie z systemów rachunku kosztów i metod do prowadzenia obecnych i przyszłych działań w kierunku określonych celów; analiza i interpretacja danych kosztowych w procesie podejmowania decyzji” [Stenzel, Stenzel 2003, s. 3].
A. Jarugowa	„Zarządzanie kosztami jest procesem ustawicznego usprawniania, który wspomaga opracowanie i zastosowanie odpowiedniej polityki zarządu i procedur postępowania oraz wymaga zbudowania systemu dopływu informacji opartych na kosztach znaczących. System ten powinien pozwolić na monitoring wpływu przedsiębiorstwa na nabywanie i wykorzystywanie zasobów w sposób efektywny” [Jarugowa 1997, s. 22, 23].
I. Sobańska	„Pod pojęciem kompleksowe zarządzanie kosztami ogólnie rozumie się wszelkie działania sterujące podejmowane przez przedsiębiorstwo w każdej fazie cyklu życia produktu, które korzystnie wpłyną na przyszłą strukturę jego kosztów i przyszłe relacje oraz spowodują obniżenie kosztów wytworzenia nowego produktu” [Sobańska 2003, s. 371].
B. Nita	„Zarządzanie kosztami oznacza zatem planowanie poziomu i struktury ponoszonych w przedsiębiorstwie kosztów, sprawowanie czynności organizacyjnych ukierunkowanych na osiągnięcie celów związanych z kosztami, motywowanie, polegające na zapewnieniu pracownikom przedsiębiorstwa warunków odpowiednich do tego, aby chcieli wykonywać powierzone im zadania, a także kontrolowanie poziomu i struktury kosztów” [Nita 2008, s. 287].
R. Kotapski	„Zarządzanie kosztami to celowe i świadome podejmowanie decyzji prowadzących do osiągnięcia i utrzymania założonego poziomu kosztów w przedsiębiorstwie” [Kotapski 2001, s. 25].

Źródło: opracowanie własne.

Zdaniem autorki najtrafniejsza wydaje się definicja B. Nity, który, definiując zarządzanie kosztami, wychodzi od podstawowych funkcji zarządzania, zaliczając do nich planowanie, organizowanie, motywowanie oraz kontrolowanie. Zarządzanie kosztami według B. Nity dotyczy wszystkich funkcji zarządzania.

Do celów zarządzania kosztami należą [Sobańska 2003, s. 371]:

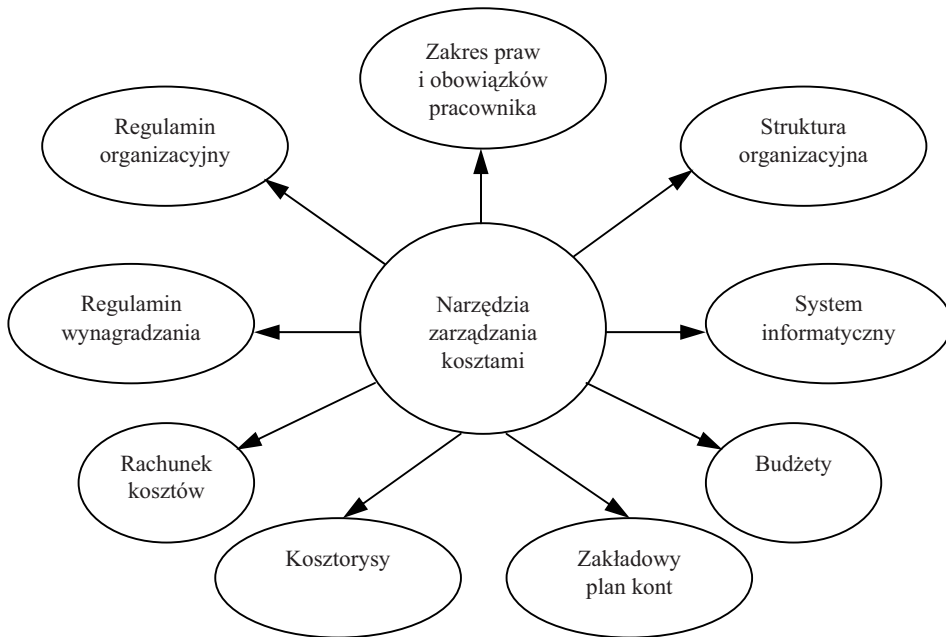
1) „obniżenie przyszłego poziomu kosztów całkowitych firmy, określane jako zarządzanie kosztami firmy,

2) zachowanie prawidłowych przyszłych relacji między kosztami zmiennymi i kosztami stałymi, co stanowi obszar zarządzania strukturą kosztów,

3) kształtowanie polityki (strategii) kosztowej zorientowanej na koszty produktu w całym cyklu życia produktu i koszty jego funkcji użytkowych, zmieniające się pod wpływem konkurencji,

4) redukowanie przyszłych kosztów produktu przez poszukiwanie innowacyjnych udoskonaleń w różnych obszarach firmy”.

Osiąganie celów zarządzania kosztami jest możliwe dzięki zastosowaniu odpowiednich narzędzi zarządzania kosztami, które mogą być wykorzystane w ramach operatywnego i strategicznego zarządzania kosztami. Narzędzia zarządzania kosztami przedstawia rys. 1.



Rys. 1. Narzędzia zarządzania kosztami

Źródło: [Kotapski 2001, s. 26].

Jednym z narzędzi zarządzania kosztami jest rachunek kosztów. Przydatność rachunku kosztów w zarządzaniu zależy od jego odmiany. Warto podkreślić, że rozwój rachunku kosztów podlega ciągłej ewolucji. W początkowym okresie (początek XX w.) w celu lepszej kontroli, oprócz kosztów historycznych, wprowadzono koszty normalne, budżetowane oraz standardowe. Rozwój konkurencji doprowadził do powstania rachunku kosztów częściowych i jego odmian. Dalszy rozwój konkurencji, globalizacja rynku, gwałtowny rozwój komunikacji i technologii oraz znoszenie barier w handlu międzynarodowym spowodowały powstanie nowych odmian rachunków kosztów, które zostały wymienione we wstępie niniejszego artykułu. Wśród wymienionych znajduje się rachunek kosztów logistyki.

3. Koszty logistyki i rachunek kosztów logistyki

W dzisiejszych czasach sprostanie wymaganiom klientów, pokonanie konkurencji, dostosowanie się do zmieniającego się otoczenia wymaga, „aby produkty, usługi i towary przeznaczone przez przedsiębiorcę na sprzedaż dotarły do odbiorcy we właściwej ilości i jakości, we właściwe miejsce, we właściwym czasie oraz po akceptowanych przez niego kosztach. Pomocna jest w tym logistyka wspierająca zarządzanie łańcuchem dostaw” [Kowalak 2010, s. 7].

Logistyka jest różnie definiowana w literaturze przedmiotu. Przegląd definicji logistyki zawierają m.in. prace S. Krawczyka [Krawczyk (red.) 2011, s. 163] czy R. Kowalaka i M. Biernackiego [Kowalak 2010, s. 12, 13]. Analizując definicje logistyki, można stwierdzić, że obejmuje ona proces planowania, realizowania i kontrolowania sprawnego i efektywnego ekonomicznie przepływu surowców, materiałów do produkcji, wyrobów gotowych oraz odpowiedniej informacji z punktu pochodzenia do punktu konsumpcji w celu zaspokojenia wymagań klienta.

Do podstawowych zadań logistyki zalicza się m.in.:

1) koordynację przepływu surowców, materiałów i wyrobów gotowych do konsumenta,

2) minimalizację kosztów tego przepływu,

3) podporządkowanie działalności logistycznej wymogom obsługi klienta.

Jednym z zadań logistyki jest redukcja kosztów związanych z realizacją przepływów. Co to są więc koszty logistyki, a może koszty logistyczne?

Dokonując przeglądu literatury, można stwierdzić, że poprawnym terminem jest termin „koszty logistyki”, gdyż nie narusza on zasad rachunkowości, w przeciwieństwie do terminu „koszty logistyczne”, który tworzy nową kategorię kosztów¹. W literaturze koszty logistyki definiuje się jako „wyrażone w pieniądzu zużycie pracy żywej, środków i przedmiotów pracy, wydatki finansowe oraz inne ujemne skutki zdarzeń nadzwyczajnych, które są powodowane przepływem dóbr materialnych (surowców, materiałów, wyrobów, towarów) w przedsiębiorstwie i między przedsiębiorstwami, a także utrzymanie zapasów” [Twaróg 2003, s. 27]. Koszty logistyki są kategorią złożoną. Obejmują swoim zasięgiem wiele składników ponoszonych nakładów finansowych, rzeczowych, osobowych i czasowych. Ze względu na swoją złożoność są różnie klasyfikowane. Klasyfikację kosztów logistyki proponowaną przez różnych autorów przedstawia tab. 3.

Jak widać, literatura przedmiotu umożliwia dokładną klasyfikację kosztów logistyki. Jednak wyodrębnienie ich w konkretnym przedsiębiorstwie przysparza wielu trudności. Wynika to m.in. z jednej z cech kosztów logistyki, jaką jest rozproszenie wśród wielu grup kosztów przedsiębiorstwa. Do innych cech kosztów logistyki należą [Skoczylas 2010, s. 14]:

¹ Rozważania na temat obu terminów zawierają prace [Twaróg 2003, s. 26; Drożdziejcki, Skiba 2006, s. 206, 207].

- „wysoki i często rosnący udział w ogólnej strukturze kosztów,
- rozdzielenie odpowiedzialności za ich kształtowanie,
- zmienna wielkość w poszczególnych okresach,
- szeroki zakres rodzajowy,
- niekiedy trudności z ich ustaleniem”.

Tabela 3. Podział kosztów logistyki

Autor	Podział kosztów logistyki
B. Szalek	<ul style="list-style-type: none"> – koszty bezpośrednie i pośrednie – koszty stałe i zmienne – koszty zaopatrzenia, produkcji i dystrybucji – koszty materialne i niematerialne – koszty opracowania logistycznego oraz przedsięwzięć zleczanych przez logistykę – koszty ściśle logistyczne
J. Twaróg	<ul style="list-style-type: none"> – koszty transportu dostaw do magazynu przedsiębiorstwa i klienta – koszty utrzymania magazynów i działów gospodarki magazynowej – koszty przepływu danych dotyczących materiałów i wyrobów, transportu i sterowania – koszty dyspozycji wyrobów, transportu i zdolności eksploatacyjnych – koszty zamrożenia kapitału w środkach trwałych i obrotowych
S. Abt	<ul style="list-style-type: none"> – koszty według faz przepływu dóbr i miejsc powstawania kosztów – koszty według kompleksów działań logistycznych
O. Duck, H. Krause, C. Schulte	<ul style="list-style-type: none"> – koszty materiałowe – koszty kapitalizacji renty – materiałowe koszty ogólne
P. Blaik	<ul style="list-style-type: none"> – koszty rodzajowe – koszty przepływu, faz i miejsc powstania – koszty relacji z podstawowymi rodzajami procesów logistycznych – koszty zmienności w odniesieniu do wielkości przepływów materiałowych lub zapasów

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Abt 1998, s. 301; Blaik 2001, s. 300–304; Duck, Krause, Schulte 1997–2001, s. 1; Szalek 1994, s. 46; Twaróg 2003, s. 53].

Trudności w wyodrębnianiu kosztów logistyki w przedsiębiorstwach wynikają również „z braku odpowiednio skonstruowanych systemów ewidencji, rozliczania i sprawozdawczości kosztów logistyki, czyli względnie usystematyzowanych rachunków kosztów logistyki” [Drożdziejcki, Skiba 2006, s. 207].

Wychodząc od definicji rachunku kosztów, można określić rachunek kosztów logistyki jako „podsystem rachunku kosztów, którego zadaniem jest gromadzenie, klasyfikowanie, rozliczanie, kalkulowanie oraz analizowanie kosztów związanych ze sferą logistyki” [Kowalak (red.) 2007, s. 96]. Główne elementy rachunku kosztów logistyki przedstawia tab. 4.

Tabela 4. Elementy rachunku kosztów logistyki

Elementy składowe	Charakterystyka
System ewidencji kosztów logistyki	Umożliwia rejestrację operacji obejmujących koszty logistyki na kontach księgowych. Ogólnie koszty można ewidencjonować na kontach zespołu 4 i 5. Jednak żadne z kont tych zespołów nie pozwala bezpośrednio ujmować kosztów logistyki. Konieczna jest zatem rozbudowana analityka, która nie zawsze umożliwi identyfikację kosztów logistyki, bowiem jeden koszt logistyki może być ujawniany na kilku kontach. Konieczne jest zatem ustalanie i prezentowanie tych kosztów poza ewidencją księgową, w ramach rachunkowości zarządczej.
Klasyfikacja kosztów logistyki	Decyduje o tym, jakie konta zostaną utworzone na potrzeby rachunku kosztów logistyki, które zostaną obliczone poza ewidencją kosztową oraz w jaki sposób zostaną wykorzystane do podejmowania decyzji
Rozliczanie kosztów logistyki	Odbyna się na nośniki kosztów i jest dokonywane za pomocą stawek rozliczeniowych przyjętych w przedsiębiorstwie, które są ustalane indywidualnie
Kalkulacja kosztów logistyki	Polega na obliczeniu kosztu jednostkowego nośnika kosztów, któremu są przypisane. Można wykorzystać w tym celu kalkulację doliczeniową lub kalkulację opartą na rachunku kosztów działań
System sprawozdawczy kosztów logistyki	Ustawa o rachunkowości w zakresie sprawozdawczości finansowej nie nakazuje ujawniania kosztów logistyki w sprawozdaniu finansowym. Koszty te można zatem prezentować w dodatkowych raportach
Analiza kosztów logistyki	Pozwala na ocenę kształtowania się kosztów logistyki w czasie oraz strukturze kosztów.

Źródło: opracowanie na podstawie [Biernacki, Kowalak 2010].

Rachunek kosztów logistyki może być prowadzony w różnych formach i przekrojach, które przedstawiono w tab. 5.

Opracowanie rachunku kosztów logistyki w przedsiębiorstwie może sprowadzać się do rozszerzenia dotychczas funkcjonującego tradycyjnego rachunku kosztów o elementy umożliwiające identyfikację i rejestrację kosztów logistyki. Propozycję kont analitycznych do kont kosztów rodzajowych i kont miejsc powstawania przedstawia w swojej pracy K. Skoczylas [2010, s. 43–45].

Ze względu na złożony charakter kosztów logistyki wydaje się zasadne prowadzenie rachunku kosztów logistyki w ramach rachunkowości zarządczej. Można zbudować go w oparciu o rachunek kosztów działań lub też rachunek kosztów działań sterowany czasem². Korzyści z zastosowania rachunku kosztów działań w zarządzaniu kosztami logistyki są następujące [Nowak i in. 2004, s. 113, 114]:

- „możliwość wykrywania przejawów nieefektywnych decyzji,

² Więcej na ten temat w pracy [Biernacki, Kowalak 2010].

Tabela 5. Klasyfikacja form i przekrojów rachunku kosztów logistyki

Kryterium klasyfikacyjne	Formy i przekroje rachunku kosztów
Treść i źródła	– rodzajowy rachunek kosztów – rachunek kosztów wg miejsc powstawania kosztów – nośnikowy rachunek kosztów
Typ i charakter	– rachunek kosztów rzeczywistych – rachunek kosztów planowanych lub normatywnych
Zakres rachunku	– pełny rachunek kosztów – częściowy rachunek kosztów
Metoda postępowania	– oddolny rachunek kosztów – wynikowy rachunek kosztów
Moment dokonania rachunku	– rachunek kosztów przed – rachunek kosztów <i>ex post</i>
Okresowość	– stały rachunek kosztów – doraźny rachunek kosztów
Charakter funkcji i procesów	– rachunek kosztów w sferze regulacyjnej – rachunek kosztów w sferze realnej

Źródło: [Blaik 2001].

- możliwość poznawania bezpośrednich przyczyn powstawania kosztów logistyki,
- trafne planowanie zapotrzebowania i zużycia zasobów w poszczególnych świadczeniach i usługach logistycznych,
- dokładna kalkulacja jednostkowych kosztów produktów, uwzględniająca wielowariantowość i kompleksowość procesów realizowanych w obszarze logistyki,
- zmuszenie kierowników komórek logistycznych do analizy swoich procesów i wyznaczenia działań tworzących wartość,
- możliwość porównania kosztów procesów realizowanych we własnym zakresie z kosztami procesów wykonywanych przez inne przedsiębiorstwa (np. koszty działań transportowych),
- efektywne zarządzanie zasobami przez skoncentrowanie uwagi na działaniach tworzących wartość,
- możliwość identyfikacji kosztownych działań, których wykonywanie można ograniczyć lub eliminować,
- możliwość określenia rentowności klientów i kanałów dystrybucji,
- możliwość poprawnej kalkulacji kosztów produktów z uwzględnieniem kosztów logistyki”.

Podsumowując, można stwierdzić, że zaprojektowanie i prowadzenie w przedsiębiorstwie rachunku kosztów logistyki w taki sposób, aby stał się narzędziem zarządzania kosztami, wymaga integracji różnych odmian rachunku kosztów.

4. Zakończenie

Podstawą zarządzania kosztami jest informacja dostarczana przez rachunek kosztów. Odpowiednio opracowany i wdrożony w przedsiębiorstwie rachunek kosztów logistyki powinien umożliwić:

- badanie kosztów logistyki i ich prognozowanie,
- dokonanie oceny wpływu kosztów logistyki na wynik finansowy przedsiębiorstwa,
- kontrolę poziomu kosztów logistyki,
- ocenę osiągniętych celów, zadań, planów oraz budżetów w obszarze logistyki przez poszczególne ośrodki odpowiedzialności,
- wybór optymalnego wariantu działania logistyki oraz struktury zasobów niezbędnych do jego realizacji,
- redukcję kosztów logistyki.

Jeżeli wdrożony w przedsiębiorstwie rachunek kosztów logistyki umożliwi realizację powyższych zadań, stanie się cennym narzędziem zarządzania kosztami.

Literatura

- Abt S., *Zarządzanie logistyczne w przedsiębiorstwie*, PWE, Warszawa 1998.
- Biernacki M., Kowalak R., *Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo UE, Wrocław 2010.
- Błaik P., *Logistyka. Koncepcja zintegrowanego zarządzania*, PWE, Warszawa 2001.
- Drożdziejcki S., Skiba S., *Koszty i rachunek kosztów logistyki*, Prace Naukowe Katedry Zarządzania nr 7, Akademia Morska w Gdyni, Gdynia 2006.
- Duck O., Krause H., Schulte C., *Gospodarka materialowa. Praktyczny poradnik*, Wydawnictwo Alfa-Weka, Warszawa 1997–2001.
- Encyklopedia organizacji i zarządzania*, PWE, Warszawa 1981.
- Jarugowa A., *Zarządzanie kosztami a metody rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jarugowa, W.J. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, ODDK, Gdańska 1997.
- Kiziukiewicz T., *Rachunkowość w systemie zarządzania*, [w:] T. Kiziukiewicz (red.), *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa 2003.
- Kotapski R., *Zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” 2001, nr 12.
- Kowalak R., *Logistyka we współczesnym przedsiębiorstwie*, [w:] M. Biernacki, R. Kowalak, *Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo UE, Wrocław 2010.
- Kowalak R. (red.), *Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem handlowym*, Wydawnictwo AE, Wrocław 2007.
- Krawczyk S. (red.), *Logistyka. Teoria i praktyka*, Difin, Warszawa 2011.
- Nita B., *Zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa*, [w:] E. Nowak (red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2008.
- Nowak E., Piechota R., Wierziński M., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 2004.
- Penc J., *Sztuka skutecznego zarządzania*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2005.

- Skoczylas K., *Koszty i controlling logistyki w przedsiębiorstwie*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów 2010.
- Sobańska I., *Współczesne systemy rachunku kosztów i metody zarządzania kosztami*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Stenzel C., Stenzel J., *Essentials of Cost Management*, John Wiley and Sons, Hoboken, NJ, 2003.
- Szałek B., *Logistyka. Wstęp do problematyki*, Uniwersytet Szczeciński, Szczecin 1994.
- Twaróg J., *Koszty logistyki przedsiębiorstw*, Biblioteka Logistyka, Poznań 2003.

LOGISTICS COSTING AS A TOOL OF COST MANAGEMENT

Summary: The purpose of article is to demonstrate the logistics costing as a tool of management costs. The publication presents the issues related to the management costs. It shows the definitions of cost management and cost management tool. It also provides the definition and classification of logistics costing as well as defines the logistics costing and presents its components. The article lists the tasks of logistics costing.

Keywords: logistics costs, logistics costing, cost management.