

Relacje między rachunkiem kosztów logistyki a benchmarkingiem

Jednym z podstawowych celów przedsiębiorstwa w długim horyzoncie czasowym jest osiągnięcie zysku. Sposobem, aby wspomóc osiągnięcie tego celu, jest efektywne sterowanie procesami logistycznymi związanymi z prowadzeniem działalności gospodarczej. Podstawowe znaczenie przy ocenie efektywności realizowanych procesów logistycznych ma całościowe ujęcie kwestii kosztów logistyki. P. Blaik stwierdza, że im bardziej kompleksowe, a tym samym szczegółowe poznanie kwestii kosztów działalności logistycznej, tym istnieje możliwość uzyskania szerszej i bardziej adekwatnej podstawy prawidłowego rachunku efektywności logistyki oraz sposobów jej podwyższenia¹. Powszechnym jest stwierdzenie, że logistyka służy obniżaniu kosztów związanych z pozyskiwaniem surowców, wytwarzaniem, magazynowaniem oraz dystrybucją produktów. Praktyka gospodarcza pokazuje jednak, że istnieją zasadnicze braki dotyczące podaży uniwersalnych metod, dzięki którym możliwe byłoby dokładne poznanie kosztów logistyki². W polskich podmiotach gospodarczych pomimo systematycznego wzrostu zainteresowania sferą aktywności logistycznej, nadal niewielki ich procent ewidencjonuje koszty logistyki. Przyczyn takiej sytuacji należy upatrywać przede wszystkim w braku uniwersalnych rozwiązań, które umożliwiłyby, po pierwsze ewidencję kosztów logistyki, a następnie ich grupowanie, prezentację i prowadzenie porównań w czasie. W procesie decyzyjnym, informacje na temat ponoszonych kosztów logistyki mają zasadnicze znaczenie. Wynika to z faktu, iż koszty te wywierają znaczący wpływ na ogólny efekt gospodarowania i kształtowanie się finalnego wyniku finansowego. O pozycji konkurencyjnej jednostki gospodarczej na rynku decyduje w głównej mierze racjonalność podejmowanych działań w co najmniej trzech podstawowych obszarach, a mianowicie³:

- sfera produktowa (marketing),

¹ P. Blaik, *Logistyka. Koncepcja zintegrowanego zarządzania*, PWE, Warszawa 2010, s. 370.

² J. Twaróg, *Koszty logistyki przedsiębiorstw*, ILIM, Poznań 2003, s. 5.

³ M. Chaberek, *Logistyka informacji zarządczej w kontrolingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2000, s. 13.

Logistyka - nauka

- sfera kosztowa (racjonalne wykorzystanie aktywów, koszty zaistnienia aktywności gospodarczej oraz koszty zaistnienia produktów pracy i koszty gospodarowania),
- sfera logistyczna (właściwa polityka obsługi klienta zewnętrznego jak i wewnętrznego).

Aktywność logistyczna, spinająca w jedną całość sferę produktową i kosztową, obejmując swoim zakresem działania wykazujące związek z fizycznym przepływem materiałów, surowców, półfabrykatów oraz wyrobów gotowych, jednocześnie dbając aby wymienione elementy były dostępne we właściwym miejscu i czasie, w wymaganej ilości i o odpowiednim poziomie jakości, wymaga ponoszenia określonych kosztów⁴. Koszty te określane są mianem kosztów logistyki i stanowią jeden z podstawowych determinantów w planowaniu, sterowaniu oraz koordynacji przepływem materiałów i informacji. Podstawowym narzędziem umożliwiającym tego rodzaju szacunki, jest sprawnie funkcjonujący rachunek kosztów logistyki. Zaproponowanie rachunku kosztów, który z jednej strony spełniałby wymogi wynikające z regulacji ustawowych w zakresie ewidencji i rozliczania kosztów, a z drugiej strony realizował cele stawiane przed nim przez użytkowników informacji z zakresu działalności logistycznej, nie należy do zadań prostych i jednoznacznych. Trudności pojawiają się już w kwestii pojęciowego rozumienia istoty rachunku kosztów logistyki.

B. Śliwczyński definiuje rachunek kosztów logistyki jako *proces ustalania kosztów wynikających z realizacji procesów logistycznych i wykorzystania zasobów na potrzeby obsługi logistycznej wytwarzanych wyrobów, świadczenia usług i wykonywania różnych funkcji w działalności gospodarczej*⁵.

Z kolei R. Kowalak opisuje rachunek kosztów logistyki jako *podsystem rachunku kosztów, którego zadaniem jest gromadzenie, klasyfikowanie, rozliczanie oraz analizowanie kosztów związanych ze sferą logistyki*⁶.

Według V. Skrodzkiej rachunek kosztów logistyki może być definiowany jako *ogół czynności zmierzających do ustalenia wysokości nakładów pracy żywej i uprzedmiotowionej, ponoszonych w przedsiębiorstwie w określonym czasie i w związku z procesami logistycznymi*. Autorka przedstawia rachunek kosztów logistyki jako

⁴ A. Koźmiński, W. Piotrowski, *Zarządzanie – teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1997, s. 259.

⁵ B. Śliwczyński, *Controlling w zarządzaniu logistyką*, Wyższa Szkoła Logistyki, Poznań 2007, s. 223.

⁶ R. Kowalak (redakcja), *Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem handlowym*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, 2007, s. 96.

system wieloprzekrojowej rejestracji kosztów logistyki, ich analizy i podejmowania działań służących poprawie procesów logistycznych oraz minimalizowaniu kosztów logistyki⁷.

Definicja rachunku kosztów logistyki umożliwiająca zrozumienie istoty problemu powinna być stosunkowo prosta i jednoznaczna. Próba zawarcia w definicji wszystkich czynności związanych z realizacją działań logistycznych generujących koszty logistyki jest z góry zdana na niepowodzenie, gdyż zakres jaki obejmuje aktywność logistyczna podmiotów gospodarczych ulega ciągłym, ewolucyjnym zmianom i prowadzi do postawienia słusznego zarzutu o niekompletność takiego sposobu definiowania rachunku kosztów logistyki. Pojęcie *kosztu logistyki* jest terminem pierwotnym w stosunku do *rachunku kosztów logistyki* i dlatego powinno być w pierwszej kolejności szczegółowo i dokładnie wyjaśnione. Natomiast próba wyjaśnienia sensu rachunku kosztów logistyki powinna zawierać wyłącznie jego istotę, bez dodatkowego wskazywania na zakres czynności logistycznych, dlatego też dla potrzeb mniejszego opracowania zaproponowano definicję zbudowaną w oparciu o formułę opracowaną przez wcześniej cytowaną V. Skrodzką. Rachunek kosztów logistyki jest zatem rozumiany jako *system umożliwiający ustalenie wysokości kosztów ponoszonych w związku z realizacją procesów logistycznych w danej jednostce czasu*.

J. Twaróg⁸ podaje dwie podstawowe zasady, które powinny przyświecać prawidłowo zorganizowanemu modelowi rachunku kosztów logistyki:

- system rachunku kosztów powinien odzwierciedlać przepływy materiałów, co oznacza, że powinien być zdolny do identyfikowania kosztów, jakie towarzyszą obsłudze klienta,
- system powinien umożliwić wyodrębnienie kosztów i dokonywanie analizy przychodów według typów klientów i segmentów rynku lub kanałów dystrybucji.

Zaproponowane zasady powstały na kanwie analizy słabości tradycyjnych rachunków kosztów. Problem ten wynika ze znacznego wzrostu kosztów ogólnych gospodarowania i związanymi z tą kwestią trudnościami z przypisaniem omawianej kategorii kosztów do nośników kosztów.

Jednym z narzędzi, które z jednej strony może wspomagać funkcjonowanie rachunku kosztów logistyki, a z drugiej strony korzystać z informacji wypracowanych przez rachunek kosztów sfery logistycznej, jest benchmarking. Mając na względzie podstawy oraz filozofię, na których oparty został benchmarking, to przyjmuję się, iż benchmarking to nic innego jak

⁷ V. Skrodzka, R. Marek, *Rachunek kosztów logistyki*, Akademia Morska w Gdyni, Gdynia 2010, s. 22.

⁸ J. Twaróg, *Koszty ..*, op. cit., s. 21.

Logistyka - nauka

chęć do nauki realizowana poprzez porównywanie się z innymi i twórcze adaptowanie trafnych pomysłów. Koncepcja ta wykazuje zbieżność z zasadami systemów edukacji, które ujmowane są w trzech podstawowych kierunkach działań⁹:

- znalezienie lepszego sposobu rozwiązania problemu,
- zrozumienie istoty tego sposobu,
- przeniesienie i wykorzystanie tego sposobu we własnym środowisku.

Z punktu widzenia pochodzenia słowa benchmarking, to etymologicznie wywodzi się ono od słowa *benchmark*, które oznacza *znam*, *normę* bądź *program* stanowiący punkt odniesienia. Kojarzone jest ono również z określeniem geograficznym oznaczającym punkt nazywanym reperem¹⁰, normę, zgodnie z którą dana rzecz może być poddawana pomiarowi i ocenie. Określenie to znane jest również z testów jakim poddawane są programy komputerowe. *Benchmark* może być także definiowany jako wynik przeprowadzonej analizy porównawczej lub jako poziom agresywności, jaki winna posiadać dana organizacja, aby osiągnąć określony poziom konkurencyjności¹¹. W literaturze przedmiotu brak jest jednoznacznej i wyczerpującej definicji benchmarkingu, a jest to wynikiem dwóch podstawowych przyczyn. Po pierwsze jest to termin bardzo szeroki i elastyczny, co stanowi jego niewątpliwą zaletę, a po drugie benchmarking na obecnym poziomie postrzegania jest określeniem stosunkowo młodym, z którym w Europie zetknięto się na początku lat dziewięćdziesiątych i dlatego nie wykształciła się jeszcze definicja wyczerpująca wszystkie jego aspekty¹². Przyjmuje się iż benchmarking jest rodzajem systematycznego procesu gospodarowania, który pomocny jest menadżerom w monitorowaniu najlepszych wzorców procesów gospodarczych¹³. Na uwagę zasługuje również definicja zaproponowana przez A.G. Kamande, który określił benchmarking jako: *systematyczny i stały proces poszukiwania pomiaru i wdrażania najlepszych rozwiązań. W procesie tym porównuje się najważniejsze procesy gospodarcze w danej organizacji z procesami liderów w skali światowej z zamiarem uzyskania informacji w celu zastosowania lub zaadoptowania najlepszego rozwiązania, co ma pozwolić na poprawę wyników działania danej organizacji w zakresie jej produktów, usług i procesów, do poziomu uzyskiwanego przez organizacje wzorcowe*¹⁴.

⁹ A. Węgrzyn, *Benchmarking*, Wydawnictwo Antykwa. Kluczbork-Wrocław 2000, s. 68.

¹⁰ W topografii to trwały punkt na powierzchni ziemi o wyznaczonej wysokości n.p.m., wykorzystywany w pracach geodezyjnych.

¹¹ A. Węgrzyn, *Benchmarking..*, op. cit., s. 80.

¹² T. Bendell, L. Boulter, *Benchmarking*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 1997, s. 14.

¹³ D. Kisperska-Moroń, *Benchmarking jako narzędzie zarządzania logistycznego*, AE Katowice 2000, s. 9.

¹⁴ tamże, s. 10.

Termin benchmarking jest także przedmiotem wyjaśnień ekspertów Komisji Europejskiej, którzy przedstawiają benchmarking jako narzędzie służące poprawianiu działalności, poprzez naukę od najlepszych i zrozumienie procesów, dzięki którym są one osiągnięte. Kiedy benchmarking zostanie zastosowany w prawidłowy sposób, może poprawić wyniki w newralgicznych miejscach wewnątrz organizacji, bądź też w kluczowych aspektach jej funkcjonowania¹⁵.

Początków rozwoju benchmarking należy upatrywać w działaniach Japończyków, którzy jako pierwsi zastosowali tę metodę w praktyce, aby po okresie II wojny światowej maksymalnie szybko nadrobić dystans, jaki dzielił ich przemysł od amerykańskiego i europejskiego. Rozwinęli oni praktykę rozkładania na części produkty konkurencji, aby poznać i skopiować metody ich wytwarzania¹⁶.

Benchmarking w dziś znanym kształcie, rozwinął się w Stanach Zjednoczonych w latach siedemdziesiątych¹⁷. Początkowo benchmarking rozwijał się w przedsiębiorstwach przemysłowych, dlatego też jest on stosunkowo najlepiej rozwinięty w tym sektorze gospodarki. W ostatnich latach władze publiczne zaczęły również dostrzegać korzyści, jakie daje używanie benchmarkingu jako narzędzia do poprawy procesu wprowadzania określonej strategii, poprzez skupianie się na warunkach ramowych opartych na środowisku biznesowym i gospodarce szerzej rozumianej¹⁸.

Poglądy w kwestii zalet i wad przypisywanych benchmarkingowi są bardzo zróżnicowane. Najczęściej wśród zalet z zastosowania koncepcji benchmarkingowych wymienia się¹⁹:

- jest dobrym sposobem poprawy satysfakcji klientów,
- pomaga zdefiniować procesy najodpowiedniejsze dla wdrożeń,
- prowadzi do doskonalenia procesów realizowanych w firmie,
- pomaga wyeliminować skutki oporu wobec zmian inspirowanych przez otoczenie,
- pozwala na identyfikację pozycji konkurencyjnej,
- zwiększa skuteczność, efektywność i adaptacyjność procesów,
- przekształca brak decyzyjności w pilną potrzebę wprowadzenia poprawy,

¹⁵ S. O'Reagain, R. Keegen, *What is benchmarking*, www.benchmarking-in-europe.com.

¹⁶ To tak zwane projektowanie odwrotne (ang. reverse engineering), które uznawane jest za pierwszą generację benchmarkingu.

¹⁷ Korporacja Xerox w poszukiwaniu ratunku przed utratą pozycji rynkowej, dokonała wówczas szczegółowej analizy cech konkurencyjnych urządzeń. Dzięki poznaniu rozwiązań stosowanych przez konkurentów i ich praktycznemu wdrożeniu, nastąpiła zdecydowana poprawa kondycji finansowej firmy, a benchmarking stał się podstawowym elementem jej strategii.

¹⁸ S. O'Reagain, R. Keegen, *What ...*, op. cit.

¹⁹ D. Kisperska-Moroń, *Benchmarking ...*, op. cit., s. 13.

Logistyka - nauka

- pomaga w wyznaczeniu osiągalnych, choć wyzywających celów,
- zwiększa pragnienie wprowadzenia zmian,
- pozwala na wyznaczenie przyszłych trendów rozwoju,
- pomaga w wyznaczeniu priorytetów w zakresie doskonalenia czynności,
- zwiększa pragnienie wprowadzenia zmian,
- pozwala na wyznaczenie przyszłych trendów rozwoju,
- pomaga w wyznaczeniu priorytetów w zakresie doskonalenia czynności,
- zapewnia firmie wysoki poziom zalet konkurencyjnych,
- kreuje kulturę dążenia do ciągłej poprawy,
- poprawia relacje i zwiększa zrozumienie pomiędzy partnerami działalności benchmarkingowej.

Przybliżając wady przypisywane benchmarkingowi, to może być postrzegany jako²⁰:

- szpiegostwo przemysłowe lub wywiad gospodarczy,
- naśladownictwo,
- syndrom *ten sposób nie zda u nas egzaminu*.

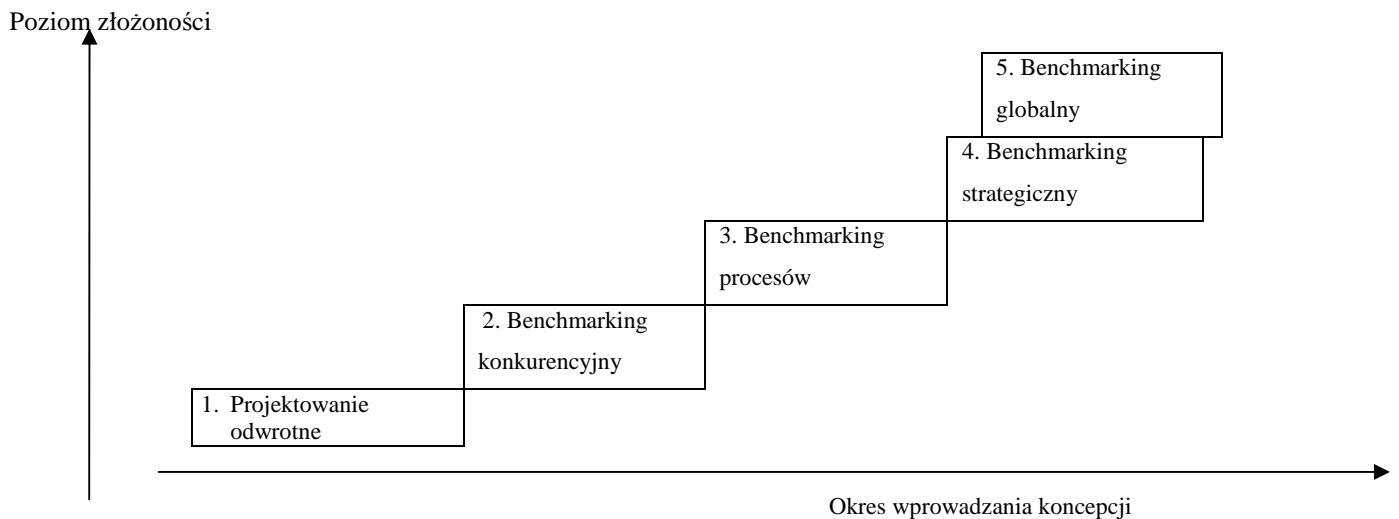
Wydaje się, że przytoczone powyżej określenia wynikają raczej z braku wyczerpującej definicji benchmarkingu i odróżnienia jego czystej formy od czynności będących jedynie pseudo-benchmarkingowymi. Odnosi się to zarówno do podstaw teoretycznych, jak i praktycznych. Benchmarking to nie jest jedynie analiza jakościowa, czy też tworzenie zestawień, ale poznawanie działalności konkurentów w danej dziedzinie. Uzyskanie informacji dotyczących sposobu funkcjonowania danego procesu, wymaga zazwyczaj dotarcia do pracowników którzy są bezpośrednio z nim związani. Ponadto informacje tego typu bywają objęte tajemnicą, dlatego uzyskanie ich powinno wymagać jednoznacznego sprecyzowania celów, oczekiwań i warunków, na jakich będą one przekazane. W związku z tym, dla wyeliminowania nieporozumień dotyczących wymiany informacji tego typu, opracowanych zostało szereg kodeksów określających powinności i obowiązki partnerów benchmarkingowych. Jeśli więc przyjmie się, iż będą oni działali zgodnie z regułami określonego kodeksu, to mało prawdopodobnym jest realizowanie szpiegostwa przemysłowego, choć i tak działalności tego typu nie można wykluczyć.

Rozwój benchmarkingu następował na skutek kumulowania się doświadczeń i działań przedsiębiorców, dlatego też do chwili obecnej nadal pozostaje w sferze rozwoju. Jak już zostało wspomniane, pierwszym objawem zastosowania benchmarkingu, było

²⁰ tamże, s. 14-15.

Logistyka - nauka

przeprowadzanie przez firmy z Japonii projektowania odwrotnego. Z upływem lat metoda ta ulegała nieustannej ewolucji dochodząc w czasach obecnych do uważanej za najbardziej złożoną formę rozwoju, a mianowicie benchmarkingu globalnego lub międzynarodowego. Na rysunku 1 przedstawiano rozwój koncepcji benchmarkingu na przestrzeni lat w odniesieniu do poziomu złożoności.



Rys. 1. Rozwój koncepcji benchmarkingu

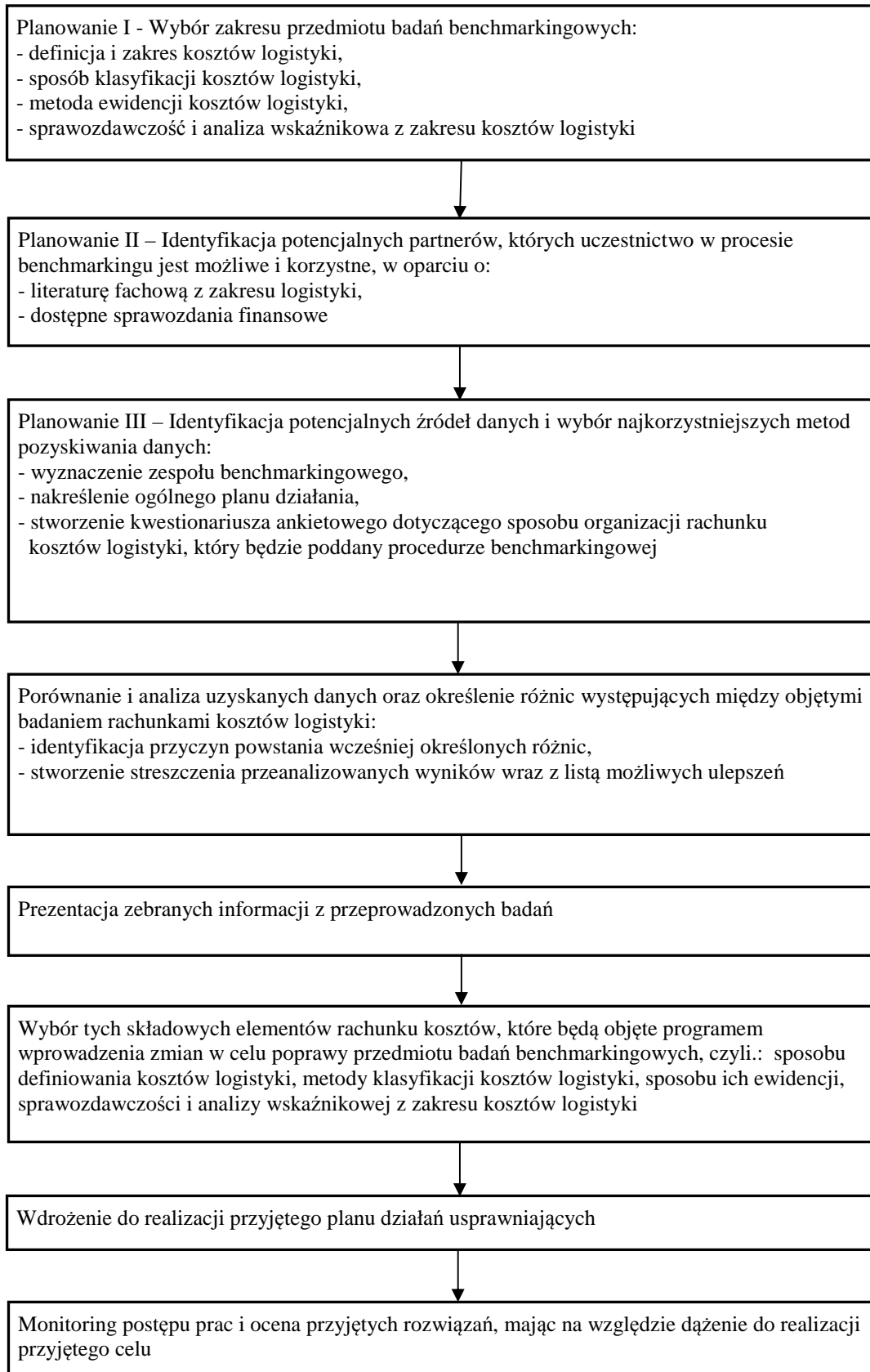
Źródło: D. Kisperska-Moroń, *Benchmarking jako narzędzie zarządzania logistycznego*, AE Katowice 2000 s. 12.

Szczególne zastosowanie benchmarkingu można zaobserwować na rynku usług logistycznych, gdzie działania te, polegające na planowaniu, realizacji i kontroli przemieszczania, wymagają prowadzenia stałych prac związanych z oceną realizacji wymienionych procesów, jaki i porównywania ich z procesami liderów logistycznych na rynku. Oznacza to, że operator logistyczny musi systematycznie analizować procesy logistyczne na rynku, porównując swoją działalność do wiodących operatorów, którzy skutecznie działają na rynku, a także musi oferować coraz bardziej konkurencyjne usługi w stosunku do konkurentów²¹.

Proces usprawniania rachunku kosztów logistyki przy pomocy benchmarkingu prezentuje rysunek 2

²¹ Z. Kordel, *Wybrane zagadnienia z logistyki*, Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania im. prof. T. Kotarbińskiego, Olsztyn 2002, s. 45.

Logistyka - nauka



Rys. 2 Etapy benchmarkingu dla rachunku kosztów logistyki

Źródło: opracowanie własne.

Logistyka - nauka

Analizując potencjalne relacje między rachunkiem kosztów logistyki a benchmarkingiem, możliwe jest wskazanie bilateralnych zależności pomiędzy wymienionymi narzędziami. Z jednej strony istnieje możliwość zastosowanie benchmarkingu przy usprawnianiu funkcjonowania rachunku kosztów logistyki, a z drugiej strony rachunek kosztów logistyki dostarcza cennych informacji mogących być wykorzystane przy ocenie ekonomicznej procesów logistycznych usprawnianych przy zastosowaniu benchmarkingu.

Przybliżając pierwszą z wymienionych zależności, powinna istnieć świadomość, że raz zaproponowany rachunek kosztów logistyki nie daje stuprocentowej gwarancji, iż będzie on skuteczny w długim horyzoncie czasowym. Rachunek kosztów logistyki winien podlegać systematycznej kontroli i weryfikacji, musi być porównywany z innymi, podobnymi rachunkami. W przypadku zaobserwowania, że system przestaje być efektywny, operator logistyczny powinien dokonać korekty jego konstrukcji, biorąc pod uwagę wewnętrzną analizę, jak i wnioski z porównania z podmiotami legitymującymi się najlepszymi rachunkami kosztów logistyki funkcjonującymi w określonych warunkach gospodarczych na rynku. Powinien zatem w szerokim zakresie wykorzystywać reguły stworzone przez praktykę benchmarkingu. Istotą przedstawionego na rysunku 2 procesu, jest między innymi zwrócenie uwagi na kwestie sukcesywnego planowania, monitorowania i analizy danych, aby możliwe było usprawnienie stosowanej koncepcji ewidencji kosztów logistyki.

Druga zależność, wskazuje na użyteczną rolę informacji wypracowanych przez rachunek kosztów o kosztach działalności logistycznej podmiotu gospodarczego. W większości wypadków, aby możliwa była realna ocena wprowadzanych innowacji przy wykorzystaniu narzędzi stosowanych w ramach benchmarkingu, niezbędne wydają się informacje o kosztach wprowadzonych zmian (koszty inwestycji), jak również informacje o kosztach związanych z bieżącą realizacją procesów objętych działaniami usprawniającymi (koszty eksploatacji). Bez rzetelnej informacji pochodzącej z rachunku kosztów, można dokonać oceny benchmarkingu jedynie na podstawie danych szacunkowych, które zwykle obarczone są wysokim ryzykiem niedoszacowania, bądź przeszacowania kosztów. A taka sytuacja może prowadzić do podjęcia nieracjonalnych decyzji z punktu widzenia realizacji uprzednio założonych celów.

Reasumując, rachunek kosztów logistyki i benchmarking wykazują wzajemne relacje. Wspomniane zależności dotyczą wykorzystania rachunku kosztów logistyki przy ocenie celowości zastosowania benchmarkingu w logistyce oraz przy usprawnianiu funkcjonowania

rachunku kosztów ukierunkowanego na pozyskanie informacji kosztowej z zakresu działalności logistycznej.

Summary

The article presents the essence and importance of cost accounting used in business entities characterized by a well-developed logistics activities. There is also included an invented proposal understanding an account of logistics costs as a primary tool for documenting and presenting cost information of logistics activities carried by economic entities. The article characterizes benchmarking and its links with business logistics. The essence of the article is to show the relationship between account of logistics costs and benchmarking. These relationships involve the use of benchmarking to create account of logistics costs and use of information developed by the account of logistics costs for benchmarking specific actions in the field of logistic activity.

Spis literatury

1. Bendell T., L. Boulter, *Benchmarking*, Wydawnictwo Profesjonalnej Szkoły Biznesu, Kraków 1997.
2. Blaik P., *Logistyka. Koncepcja zintegrowanego zarządzania*, PWE, Warszawa 2010.
3. Chaberek M., *Logistyka informacji zarządczej w kontrolingu przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk 2000.
4. Kisperska-Moroń D., *Benchmarking jako narzędzie zarządzania logistycznego*, AE Katowice 2000.
5. Kordel Z., *Wybrane zagadnienia z logistyki*, Olsztyńska Wyższa Szkoła Informatyki i Zarządzania im. prof. T. Kotarbińskiego, Olsztyn 2002.
6. Kowalak R. (redakcja), *Koszty w zarządzaniu małym i średnim przedsiębiorstwem handlowym*, Akademia Ekonomiczna we Wrocławiu, Wrocław 2007.
7. Koźmiński A., Piotrowski W., *Zarządzanie – teoria i praktyka*, PWN, Warszawa 1997.
8. O'Reagain S., R. Keegen, *What is benchmarking*, www.benchmarking-in-europe.com (na dzień 15-06-2012).
9. Skrodzka V., Marek R., *Rachunek kosztów logistyki*, Akademia Morska w Gdyni, Gdynia 2010.
10. Śliwczyński B., *Controlling w zarządzaniu logistyką*, Wyższa Szkoła Logistyki, Poznań 2007.
11. Twaróg J., *Koszty logistyki przedsiębiorstw*, ILIM, Poznań 2003.
12. Węgrzyn A., *Benchmarking*, Wydawnictwo Antykwa, Kluczbork-Wrocław 2000.