

RACHUNEK KOSZTÓW LOGISTYKI W MAŁYCH I ŚREDNICH PRZEDSIĘBIORSTWACH HANDLOWYCH

W artykule autor przedstawia możliwości zastosowania rachunku kosztów logistyki w małym i średnim przedsiębiorstwie handlowym. Przedsiębiorstwa te muszą konkurować z dużymi sieciami handlowymi, co powoduje, że muszą zoptymalizować koszty dostaw oraz magazynowania towarów

Wstęp. Otwarcie rynku, jakie nastąpiło na początku lat dziewięćdziesiątych zeszłego stulecia, spowodowało, że polskie przedsiębiorstwa handlowe musiały poznać nowe reguły gry, obowiązujące w gospodarce wolnorynkowej. Pierwszymi przedsiębiorstwami z krajów Unii Europejskiej, które najszybciej weszły na rynek polski, były przedstawicielstwa wielkich sieci handlowych, dzięki którym w ciągu kilkunastu lat we wszystkich dużych miastach powstały sklepy wielkometrażowe, jakimi są hipermarkety. W krótkim czasie dołączyły do nich sklepy, określane dyskontami, posiadające mniejsze powierzchnie sklepowe, które umiejscowiły się na osiedlach dużych miast i w mniejszych miejscowościach. Zagroziły one egzystencji małych polskich sklepów detalicznych i małych i średnich hurtowni. Stosując politykę niskich cen spowodowały, że znaczna część małych, rodzinnych sklepów upadła. Obecnie, wbrew przewidywaniom, małe i średnie sklepy handlowe przetrwały i stanowią alternatywę dla sklepów wielkopowierzchniowych. Dotyczy to zwłaszcza miejscowości mniejszych o liczbie mieszkańców do 30 000. W miejscowościach tych działają przedsiębiorstwa handlowe o bardzo zróżnicowanym asortymencie w zasadzie w każdym jego regionie. W dużych miastach większość małych placówek handlowych (głównie spożywczych) usytuowana jest na osiedlach. Główną ich klientelą są emeryci, którym trudno jest dotrzeć do usytuowanych na obrzeżach centrów handlowych oraz osoby wracające późno z pracy, dokonujący „spóźnionych” zakupów. W centrach dużych miast dominują małe i średnie placówki handlowe zajmujące się sprzedażą produktów markowych, głównie odzieży. Najczęściej znajdują się w tzw. „galeriach” handlowych.

Jednym z elementów kształtowania przewagi konkurencyjnej jest sprawne zarządzanie logistyką. Artykuł przedstawia spojrzenie na przewagę małych i średnich przedsiębiorstw handlowych przez pryzmat kosztów logistyki. Im niższe posiadają koszty logistyki, tym łatwiej jest im konkurować z dużymi sieciami handlowymi. Ze względu na to, że klient akceptuje lub nie ceny produktów, muszą one być na tyle niskie (mimo, że są wyższe od tych, które występują w dużych sieciach handlowych), żeby nie opłacało mu się jechać do dużych centrów handlowych na zakupy.

Organizacyjno-prawne podstawy działalności małych i średnich przedsiębiorstw handlowych. Jednoznaczne zdefiniowanie małego i średniego przedsiębiorstwa handlowego nie jest proste, jeśli uwzględni się różne podejścia związane ze skalą prowadzonej działalności i kryteriami branymi pod uwagę. Wynika to z dużego zróżnicowania tej grupy przedsiębiorstw pod względem rodzaju prowadzonej działalności, jej zakresu, rozmiarów czy liczby zatrudnionych pracowników. Podane klasyfikacje pozwalające precyzyjnie wyznaczyć kategorie przedsiębiorstw dużych, średnich i małych są oparte na kryteriach ilościowych lub jakościowych (bądź mieszanych). Podział ten uwzględnia zarówno podejścia literaturowe, jak i zgodne z ustawodawstwem polskim i europejskim.

Definicja oparta na kryteriach ilościowych i wartościowych. Podstawę charakterystyki MSP stanowią takie kryteria ilościowe, jak wielkość zatrudnienia oraz wartość rocznych obrotów (przychodów ze sprzedaży) i sumy bilansowej (wartości aktywów). Wobec tej różnorodności kryteriów oraz wielości istniejących definicji w zależności od państwa, a także definicji przyjmowanych przez Europejski Bank Inwestycyjny (EIB) oraz Europejski Fundusz Inwestycyjny (EIF), postanowiono sformułować jednolite dla wszystkich państw członkowskich Unii definicje małych i średnich przedsiębiorstw.

Dnia 3 kwietnia 1996 r. Komisja Europejska wydała zalecenie w sprawie definicji małych i średnich przedsiębiorstw (96/280/EC). W myśl artykułu pierwszego (§ 1) załącznika do tej rekomendacji za małe lub średnie przedsiębiorstwo uważa się takie, które jednocześnie spełnia trzy poniższe warunki:

- zatrudnia mniej niż 250 pracowników,
- ma roczne obroty nie przekraczające 50 mln euro lub ogólny bilans roczny nie przekracza 43 mln euro,
- spełnia kryterium niezależności.

Paragraf drugi tego samego artykułu stanowi, że w przypadku konieczności zróżnicowania między małym i średnim przedsiębiorstwem za małe przedsiębiorstwo uważa się takie, które jednocześnie spełnia trzy warunki:

- zatrudnia mniej niż 50 pracowników,
- ma roczne obroty nie przekraczające 10 mln euro lub ogólny bilans roczny nie przekracza 10 mln euro,
- spełnia kryterium niezależności.

Zgodnie z paragrafem trzecim wspomnianego artykułu o niezależności małego (odpowiednio – średniego) przedsiębiorstwa można mówić, jeśli „przedsiębiorstwo inne niż małe (odpowiednio – małe bądź średnie) nie jest właścicielem 25 lub więcej procent

kapitału przedsiębiorstwa albo nie posiada w nim 25 lub więcej procent, jeśli chodzi o prawo głosu”. Tak sformułowana granica może być przekroczona w dwóch sytuacjach:

- gdy posiadaczem przedsiębiorstwa jest:
- publiczna spółka inwestycyjna (public investment corporation),
- spółka kapitału podwyższonego ryzyka (venture capital company),
- bądź inwestor instytucjonalny (institutional investor) – pod warunkiem, że nie wykonują one władzy ani indywidualnie, ani wspólnie;
- gdy własność kapitału przedsiębiorstwa jest w takim stopniu rozproszona, że może ono zasadnie deklarować, iż żadne pojedyncze ani grupa przedsiębiorstw nie będących małymi bądź średnimi przedsiębiorstwami nie posiada 25% lub więcej jego kapitału.

W myśl unijnych rozwiązań wyróżnia się również pojęcie **mikroprzedsiębiorstwa**. Do mikroprzedsiębiorców zalicza się firmy zatrudniające mniej niż 10 osób, mające obroty lub sumę aktywów nie większe niż 2 mln euro. Pojęcie to nie odnosi się do grupy przedsiębiorstw rzemieślniczych, które ze względu na ich specyfikę są w dalszym ciągu definiowane na szczeblu narodowym. Kwoty ujęte w artykule pierwszym nie są stałe. Artykuł drugi załącznika stanowi, że co cztery lata lub w miarę pojawiających się potrzeb Komisja ma zmieniać pułapy dotyczące obrotu oraz bilansu rocznego, uwzględniając aktualne warunki gospodarcze Wspólnoty Europejskiej. Powyższe definicje są również stosowane w prawie polskim, w Ustawie o swobodzie działalności gospodarczej z 2 lipca 2004 roku. Definicje te ujęte są w rozdziale 7 ustawy i zastępują dotychczasowy podział ujęty w ustawie prawo działalności gospodarczej.

Mikro, mały i średni przedsiębiorca według ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (DzU nr 173, poz. 1808) weszła w życie po upływie 14 dni od dnia ogłoszenia niniejszej ustawy, z wyjątkiem:

- 1) art. 10 i art. 103-110, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2005 roku,
- 2) art. 16 oraz art. 23-45, które wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2007 roku.

Ustawa o swobodzie działalności gospodarczej dokonuje wyodrębnienia małego i średniego przedsiębiorcy oraz mikroprzedsiębiorcy.

Zgodnie z art. 104, za **mikroprzedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średnio mniej niż 10 pracowników rocznie oraz,
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekraczający równowartości w złotych 2 mln euro lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 2 mln euro.

Artykuł 105 stanowi, że za **małego przedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średnio mniej niż 50 pracowników rocznie oraz,

– osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekraczający równowartości w złotych 10 mln euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 10 mln euro.

W artykuł 106 ustanowiono, że za **średniego przedsiębiorcę** uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym z dwóch ostatnich lat obrotowych:

- zatrudniał średnio mniej niż 250 pracowników rocznie oraz,
- osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nie przekraczający równowartości w złotych 50 mln euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 mln euro.

Stosownie do przepisu art. 107 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej, wyrażone w euro wielkości, o których mowa w art. 104-106, przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku obrotowego wybranego do określenia statusu przedsiębiorcy. Jednocześnie prawodawca w art. 108 Ustawy o swobodzie działalności gospodarczej stwierdza, że nie uważa się odpowiednio za mikroprzedsiębiorcę, małego lub średniego, przedsiębiorcy, w którym inni przedsiębiorcy, Skarb Państwa oraz jednostki samorządu terytorialnego posiadają:

- 25% i więcej wkładów, udziałów lub akcji,
- prawa do 25% i więcej udziału w zysku,
- 25% i więcej głosów w zgromadzeniu wspólników, walnym zgromadzeniu akcjonariuszy albo walnym zgromadzeniu spółdzielni.

Kryteria ilościowe i wartościowe zawarte w Ustawie o swobodzie działalności gospodarczej stanowią punkt wyjścia do definiowania małych i średnich przedsiębiorstw przy rozwiązywaniu różnych problemów związanych z wykorzystywaniem prawa bilansowego, podatkowego lub innych, w których z tego tytułu przedsiębiorca może osiągnąć korzyści finansowe dzięki mniej skomplikowanej ewidencji, niższym podatkom itp.

Istota kosztów logistyki w małym i średnim przedsiębiorstwie handlowym. Logistyka stanowi istotny element działalności małego i średniego przedsiębiorstwa handlowego i widoczne są coraz większe jej związki z rachunkowością zarządczą. Logistyka przedsiębiorstwa (zwana również mikrologistyką) jest „dziedziną wiedzy o kompleksowym, zharmonizowanym rozwiązywaniu problemów gospodarczych związanych z przepływem strumieni materiałowych i informacyjnych w podsystemach zaopatrzenia, produkcji i dystrybucji” [Sawicki 1994, s. 189]. Na istotę wpływu kosztów logistyki na działalność przedsiębiorstw handlowych zwraca uwagę coraz większa liczba autorów. Np. J. Guiony [Guiony 1994, s. 14] stwierdza, że koszty logistyki rosną bardzo szybko, co jest skutkiem coraz większych wymagań klientów.

Pragną mieć dostęp do dużej liczby towarów w jednym miejscu, otrzymywać je w bardzo krótkim czasie itp. Powoduje to, że mali i średni przedsiębiorcy na zazwyczaj małych powierzchniach swoich sklepów muszą posiadać odpowiednią ofertę.

Rachunek kosztów logistyki coraz częściej wyodrębniany jest jako jeden z podsystemów rachunkowości zarządczej. Wynika to z istoty i ważności kosztów logistyki. System logistyki, w którym występują koszty obejmuje w przedsiębiorstwie handlowym dwa wyodrębnione podsystemy:

- podsystem zaopatrzenia w towary,
- podsystem sprzedaży towarów (dystrybucji, zbytu).

Zadaniem podsystemu zaopatrzenia w towary jest przeprowadzenie takich czynności, aby zapewnić właściwy przepływ towarów od dostawców do magazynu przedsiębiorstwa, aby zapewnić niezbędny ich poziom, pozwalający w późniejszym czasie na dostarczenie ich w właściwym terminie do odbiorcy. W ramach tego podsystemu można wyodrębnić: system informacji o dostawcach, system zamówień, transport od dostawcy do przedsiębiorstwa, sposób rozładunku, transport wewnętrzny, sposób rozkładania towarów w magazynie. Podsystem sprzedaży towarów odpowiedzialny jest za koordynację przepływu towarów do odbiorcy. W podsystemie tym można wyróżnić: system informacji o odbiorcach, sposób załadunku, transport do odbiorcy.

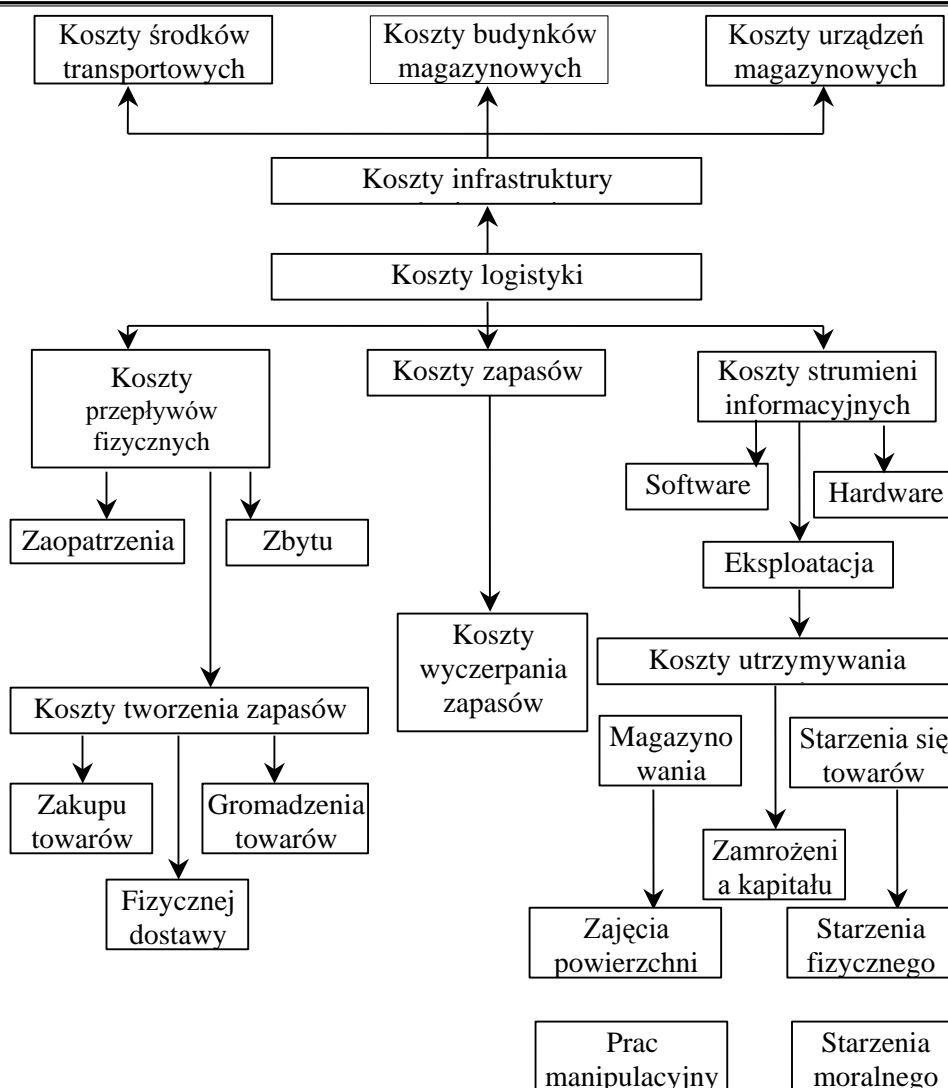
Według M. Kufla, koszty logistyki są tą kategorią kosztów, która odzwierciedla pieniężne zużycie substancji majątkowej przedsiębiorstwa, wywołane przez planowanie, realizację i kontrolę pozatechnologicznych procesów przemieszczeń w czasie i przestrzeni dóbr materiałowych, towarów i informacji [Kufel 1990, s.13].

Rachunek kosztów logistyki można zdefiniować jako podsystem rachunku kosztów, którego zadaniem jest gromadzenie, klasyfikowanie, rozliczanie, kalkulowanie oraz analizowanie kosztów związanych z sferą logistyki. Głównym celem jest w przypadku przedsiębiorstw handlowych prowadzenie takich działań, które pozwolą zminimalizować koszty związane z działalnością bez obniżania jakości obsługi dostawcy i odbiorcy.

Jako podstawowe kryteria podziału kosztów logistycznych przedstawia się:

- kryterium kosztów rodzajowych,
- kryterium faz przepływu i miejsc powstawania kosztów,
- kryterium procesów logistycznych,
- kryterium zmienności kosztów względem wielkości przepływów materiałowych lub utrzymywanych zapasów [Piechota 2002, s.2].

Systemowe ujęcie kosztów logistyki w przedsiębiorstwie handlowym prezentuje rys. 1.



Rys. 1. Klasyfikacja kosztów logistyki przedsiębiorstwa handlowego
 Źródło: opracowanie własne.

W ramach ewidencji księgowej powiązanie między tradycyjnymi kontami kosztów i kosztami logistycznymi firmy handlowej prezentuje tab. 1.

Tabela 1. Powiązanie kont księgowych i kosztów logistycznych firmy handlowej

Nr konta	Konta księgowe	Koszty logistyczne
1	2	3
520	Koszty zakupu	Koszty związane z zakupem towarów
520	Koszty zakupu	Koszty funkcjonowania działu zaopatrzenia
550	Koszty ogólnego zarządu	
550	Koszty ogólnego zarządu	Koszty funkcjonowania magazynów zaopatrzenia
510	Koszty pośrednie produkcyjne	
550	Koszty ogólnego zarządu	Koszty funkcjonowania magazynów sprzedaży
525	Koszty sprzedaży	
525	Koszty sprzedaży	Koszty załadunku wyrobów gotowych
525	Koszty sprzedaży	Koszty funkcjonowania działu sprzedaży

Przedłużenie tabeli 1

1	2	3
525	Koszty sprzedaży	Koszty związane ze sprzedażą towarów
550	Koszty ogólnego zarządu	
	Koszty nieewidencjonowane	Koszty związania kapitału
550	Koszty ogólnego zarządu	Koszty przepływu informacji

Źródło: Nowak, Piechota, Wierziński, 2004, s. 209.

Koszty logistyki dla przedsiębiorstwa handlowego można obliczyć według następującej formuły:

$$K_L = K_{ZP} + K_{SP} + K_M + K_T + K_{KZ} + K_{PT} + K_{PI} + K_O + K_N, \quad (1)$$

gdzie:

K_L – koszty logistyki,

K_{ZP} – koszty kształtowania, planowania, sterowania i kontroli przepływu towarów,

K_{SP} – koszty logistycznego planowania i sterowania programem zamówień towarów,

K_M – koszty magazynowania,

K_T – koszty transportu,

K_{KZ} – koszty kształtowania zapasów,

K_{PT} – koszty przygotowania towarów do wysyłki,

K_{PI} – koszty kształtowania przepływu informacji i opracowania zleceń,

K_O – koszty serwisu, obsługi logistycznej,

K_N – koszty niesprawności.

Identyfikacja i prawidłowe obliczenie kosztów logistyki pozwala małemu i średniemu przedsiębiorcy ocenić, które koszty może zredukować, a które muszą pozostać na niezmiennym poziomie.

Podsumowanie. Stosowanie rachunku kosztów logistyki w coraz większym stopniu jest konieczne, aby być konkurencyjnym w sektorze handlu. Dużo się obecnie mówi o tym, aby zakazać pracy dużym sieciom handlowym w soboty i niedziele, co pozwoliłoby małym przedsiębiorstwom na zwiększenie obrotów. Pytanie jest: czy tędy droga? Czy jednak mali przedsiębiorcy prowadzący działalność handlową nie powinni dokonywać wspólnych zakupów w hurtowniach lub u producentów, aby obniżyć koszty nie tylko zakupu towarów, ale również koszty logistyki.

Efektom zastosowania rachunku kosztów logistyki w małym i średnim przedsiębiorstwie handlowym może być:

- obniżenie kosztów utrzymania zapasów,
- obniżenie kosztów transportu,
- obniżenie kosztów przepływów wewnątrz i międzymagazynowych,
- obniżenie kosztów przepływu informacji.

Sprostanie konkurencji wymaga właściwego gromadzenia i zarządzania informacjami, wpływającymi na łańcuch dostaw. Konieczna jest codzienna kontrola ilości sprzedanych towarów, czy oszacowanie minimalnych zapasów. Sklepy spożywcze muszą dodatkowo uwzględniać okres przydatności towarów do spożycia.

LITERATURA:

1. *Gubiony J.*, Obniżyć koszty handlowe w przedsiębiorstwie, Poltext, Warszawa 1994.
2. *Kufel M.*, Koszty przepływu materiałów w przedsiębiorstwach przemysłowych. Problemy budżetowania, ewidencji i kontroli, AE we Wrocławiu, 1990.
3. Ustawa z 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (DzU nr 173, poz. 1808).
4. *Piechota R.*, Rachunek kosztów logistyki, w: Rachunek kosztów w praktyce, Verlag Dashofer, Warszawa 1999-2005
5. *Sawicki K.*, Logistyka, controlling i rachunkowość we współczesnych jednostkach gospodarczych, Zeszyty teoretyczne rady naukowej nr 29, Warszawa, 1994.
6. *Nowak E., Piechota R., Wierzbński M.*, Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, 2004.