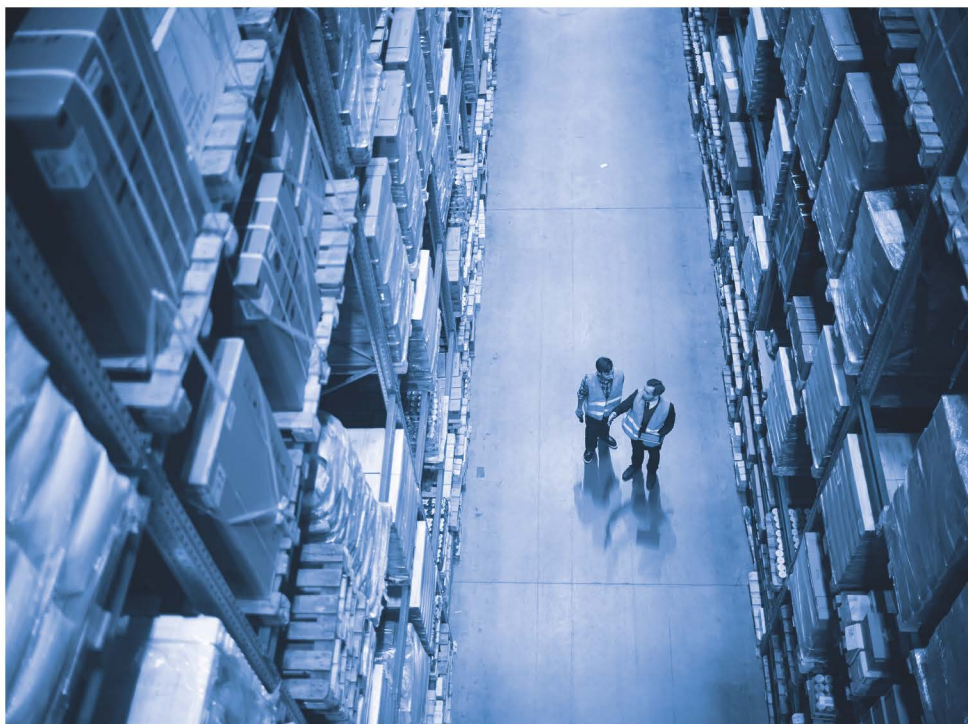


Finanse

# Koszty i wyniki w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych

Justyna Dobroszek



# **Koszty i wyniki w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych**



WYDAWNICTWO  
UNIwersytetu  
ŁÓDZKIEGO

[Kup książkę](#)

Finanse

# **Koszty i wyniki w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych**

Justyna Dobroszek



WYDAWNICTWO  
UNIwersytetu  
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2016

[Kup książkę](#)

Justyna Dobroszek – Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania  
Zakład Teorii Rachunkowości, 90-237 Łódź, ul. Matejki 22/26

RECENZENT

*Jolanta Chluska*

REDAKTOR INICJUJĄCY

*Monika Borowczyk*

OPRACOWANIE REDAKCYJNE

*Małgorzata Szymańska*

SKŁAD I ŁAMANIE

*Munda – Maciej Torz*

PROJEKT OKŁADKI

*Stämpfli Polska Sp. z o.o.*

Zdjęcie wykorzystane na okładce: © Shutterstock.com

© Copyright by Justyna Dobroszek, Łódź 2016

© Copyright for this edition by Uniwersytet Łódzki, Łódź 2016

Wydane przez Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
Wydanie I. W.07235.15.0.M

Ark. 14,2; ark. druk. 14,375

ISBN 978-83-8088-554-7

e-ISBN 978-83-8088-555-4

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego  
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8  
[www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)  
e-mail: [ksiegarnia@uni.lodz.pl](mailto:ksiegarnia@uni.lodz.pl)  
tel. (42) 665 58 63

[Kup książkę](#)

# Spis treści

|                                                                                                                                  |           |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------|
| Wstęp                                                                                                                            | 7         |
| Rozdział 1                                                                                                                       |           |
| <b>Przedsiębiorstwo usług logistycznych jako podmiot realizujący procesy logistyczne</b>                                         | <b>15</b> |
| 1.1. Istota przedsiębiorstwa usług logistycznych i współpracy międzyorganizacyjnej                                               | 15        |
| 1.2. Przedsiębiorstwo usług logistycznych w świetle ekonomicznych teorii przedsiębiorstw                                         | 22        |
| 1.3. Systematyka usług w sektorze Transport – Spedycja – Logistyka                                                               | 28        |
| 1.4. Klasyfikacja usługodawców w sektorze logistycznym                                                                           | 36        |
| 1.5. Rola przedsiębiorstw logistycznych w zarządzaniu łańcuchem dostaw                                                           | 43        |
| Rozdział 2                                                                                                                       |           |
| <b>Rola controllingu i controllingu logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwami usług logistycznych i systemami logistycznymi</b> | <b>49</b> |
| 2.1. Istota controllingu w świetle teorii i w praktyce                                                                           | 49        |
| 2.1.1. Analiza definicji controllingu w kontekście jego ewolucji                                                                 | 49        |
| 2.1.2. Controlling a rachunkowość zarządcza                                                                                      | 55        |
| 2.1.3. Przegląd koncepcji controllingu                                                                                           | 59        |
| 2.1.3.1. Znaczenie i uwarunkowania powstania koncepcji controllingu                                                              | 59        |
| 2.1.3.2. Zróżnicowany zakres koncepcji controllingu                                                                              | 62        |
| 2.1.3.3. Wybrane koncepcje controllingu w świetle jego perspektyw                                                                | 66        |
| 2.1.4. Controlling a inne funkcjonalne podsystemy w przedsiębiorstwie                                                            | 69        |
| 2.2. Wymiar controllingu w logistyce i przedsiębiorstwie usług logistycznych                                                     | 71        |
| 2.2.1. Główne aspekty i analiza pojęciowa controllingu logistyki                                                                 | 71        |
| 2.2.2. Ujęcie koncepcji controllingu logistyki w świetle literatury                                                              | 79        |
| 2.2.3. Controlling logistyki w literaturze krajowej i zagranicznej                                                               | 87        |
| 2.2.4. Podejście systemowe w controllingu logistyki i czynniki go kształtujące                                                   | 92        |
| 2.2.5. Stan badań empirycznych w zakresie controllingu logistyki                                                                 | 99        |
| 2.2.6. Operacyjny i strategiczny wymiar controllingu logistyki                                                                   | 105       |
| 2.2.7. Wybrane instrumenty controllingu logistyki                                                                                | 111       |

Rozdział 3

**Pomiar kosztów i wyników działalności logistycznej w systemie controllingu** 129

|                                                                                                                                                                        |     |
|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 3.1. Pomiar działalności logistycznej w controllingu logistyki                                                                                                         | 129 |
| 3.2. Pomiar usług logistycznych i jego uwarunkowania w przedsiębiorstwie logistycznym                                                                                  | 135 |
| 3.3. Wynik działalności logistycznej a warianty jego osiągania                                                                                                         | 140 |
| 3.4. Koszty logistyki jako filar systemu controllingu w przedsiębiorstwie logistycznym                                                                                 | 145 |
| 3.5. Koszty logistyki w działalności usługodawcy logistycznego                                                                                                         | 152 |
| 3.6. Proponowany model pomiaru przychodów, kosztów i wyników oraz innych kategorii w działalności logistycznej                                                         | 157 |
| 3.6.1. Model systemu rachunku kosztów i wyników logistyki w przedsiębiorstwie usług logistycznych                                                                      | 157 |
| 3.6.2. Prezentacja wskaźników do pomiaru kosztów i wyników logistyki w odniesieniu do modelu rachunku kosztów i wyników oraz innych aspektów działalności logistycznej | 170 |

Rozdział 4

**Ocena stanu wdrożenia systemu controllingu i jego instrumentów w przedsiębiorstwach usług logistycznych w Polsce w świetle badań empirycznych** 179

|                                                                                                                                            |     |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|
| 4.1. Determinanty wyboru problematyki i metody badań empirycznych                                                                          | 179 |
| 4.2. Wybrane etapy przeprowadzonych badań empirycznych                                                                                     | 182 |
| 4.3. Podsumowanie wyników przeprowadzonego badania empirycznego i weryfikacja hipotez                                                      | 188 |
| 4.3.1. Charakterystyka badanych przedsiębiorstw i analiza problemu                                                                         | 188 |
| 4.3.2. Podsumowanie i wnioski końcowe dotyczące stanu controllingu oraz pomiaru kosztów i wyników w przedsiębiorstwach usług logistycznych | 206 |

|             |     |
|-------------|-----|
| Zakończenie | 211 |
|-------------|-----|

|            |     |
|------------|-----|
| Literatura | 217 |
|------------|-----|

|                 |     |
|-----------------|-----|
| Spis ilustracji | 229 |
|-----------------|-----|

|            |     |
|------------|-----|
| Spis tabel | 230 |
|------------|-----|

# Wstęp

Logistyka, uważana przez wielu analityków za „barometr” lub „krwiobieg gospodarki”, rozwija się w ostatnich latach bardzo dynamicznie w ramach działalności biznesowej. Punktem wyjścia była techniczna strona procesów transportu, przeładunku i magazynowania, która przejawiała się zastosowaniem odpowiednich innowacji technologicznych. Z upływem czasu pojawiła się w logistyce perspektywa zarządzania, która obecnie osiągnęła stopień rozwoju określany zarządzaniem łańcuchem dostaw.

Z perspektywy zarządzania logistyka postrzegana jest poprzez wdrożone w przedsiębiorstwie określone struktury, instrumenty i procesy zarządzania, które – aby mogły poprawnie funkcjonować – powinny być wspierane przez system dostarczający informacje, którym jest controlling logistyki.

Analiza procesów logistycznych pod kątem ich pomiaru oraz oceny kosztów i wyników, a następnie optymalizacja tych procesów, stały się istotne, ponieważ zwiększyła się nie tylko liczba działań logistycznych, ale również poszerzył się ich zakres. Powodem takiego stanu rzeczy był transfer logistyki na rynek i w ten sposób stopniowe wyodrębnianie się na nim podmiotów gospodarczych specjalizujących się w świadczeniu usług logistycznych i w rezultacie powstanie sektora Transport – Spedycja – Logistyka (TSL).

Sektor TSL to obszar „działalności gospodarczej polegającej na oferowaniu i realizacji usług: przemieszczania osób i dóbr materialnych, organizacji przewozu ładunku oraz kompleksowego zarządzania i realizacji wszelkich procesów przepływu, włącznie z transportem, spedycją, magazynowaniem (logistyka)” (Mańkowski, 2010, s. 38). Taki rodzaj biznesu prowadzą różnorodne pod względem wielkości i zakresu świadczonych usług przedsiębiorstwa logistyczne<sup>1</sup>, budując w ten sposób strukturę sektora TSL.

Rynek usług logistycznych jest bardzo wrażliwy na zachodzące zmiany rynkowe. Jest to związane z zależnością, jaka występuje między logistyką a sprzedażą

---

1 W związku z podjętą w pracy problematyką zostały wyłączone z analizy jednostki gospodarcze zajmujące się przewozem osób, których działalność jest przyporządkowana również do sektora TSL zgodnie z Polską Klasyfikacją Działalności (PKD).

towarów w kraju i wymianą handlową z zagranicą (Fechner, Szyszka, 2010, s. 19). Jeżeli gospodarka rozwija się i jednocześnie rośnie produkt krajowy brutto (PKB), to tempo rozwoju logistyki jest bardziej dynamiczne i przewyższa znacznie wzrost wskaźnika PKB. Jeśli natomiast gospodarka wkracza w recesję, to logistyka reaguje silniej i skutki tego są nieporównywalnie mocniej odczuwalne w sektorze TSL niż w pozostałych branżach, na przykład zwiększa się liczba (powierzchnia) wolnych miejsc magazynowych, a także liczba niezaladowanych środków transportu i bankructw firm logistycznych. Oznacza to, że rynek usług logistycznych to bardzo ważny sektor we współczesnych gospodarkach krajów, w tym w Polsce, ponieważ dokładnie wskazuje na przebieg trendów gospodarczych.

Przejęcie Polski z początkiem lat 90. XX wieku na gospodarkę wolnorynkową wpłynęło na rozwój przedsiębiorstw prywatnych, wzrost wymiany handlowej, a tym samym na pojawienie się konkurencji. Polska, uczestnicząc w procesach globalizacyjnych, z których dla naszego kraju najważniejsze było podpisanie układu stowarzyszeniowego z Unią Europejską w 1991 roku, rozpoczynającego procesy integracyjne zmierzające do zbudowania wspólnego rynku wymiany z innymi krajami europejskim, a następnie wejście do Unii Europejskiej w maju 2004 roku w roli pełnoprawnego jej członka, umocniła nie tylko swoją pozycję handlową, ale także miejsce w sektorze TSL. Otwarcie granic miało bowiem szczególnie duży wpływ na dynamiczny rozwój analizowanego sektora. Drugą przyczyną jego *prosperity* stał się transfer procesów produkcyjnych do miejsc o niższych kosztach wytworzenia i ogólnozakładowych, co wymusiło zwiększoną wymianę na poziomie międzynarodowym oraz wpłynęło na zajęcie przez Polskę znaczącego miejsca w sektorze TSL na mapie logistycznej Europy (Gryko-Nikitin, 2010, s. 39).

Globalizacja wywołała również inne zjawiska, które przyczyniają się do zwiększenia strumienia przepływów dóbr i rozwoju różnych koncepcji, na przykład *Just in Sequence*, *Just in Time*, *Global Sourcing*, *Outsourcing*, *Supply Chain Management* i *Efficient Customer Response*<sup>2</sup> (Czenskowski, Piontek, 2007, s. 19–20). Zastosowanie tych koncepcji ma istotny wpływ na zwiększenie konkurencyjności i sukces finansowy współczesnych przedsiębiorstw produkcyjnych, handlowych i usługowych. Silna konkurencja i rozszerzająca się skala wymiany spowodowały, że w ostatnich latach jednostki gospodarcze same dostrzegły korzyści wynikające z outsourcingu logistycznego i zaczęły korzystać z usług specjalistycznych przedsiębiorstw z sektora TSL.

2 Koncepcje *Just in Sequence* i *Just in Time* są zbliżone i dotyczą głównie obszaru dostaw. W koncepcji *Just in Sequence* dostarcza się bezpośrednio na linię produkcyjną wszystko to, czego klient potrzebuje, natomiast w koncepcji *Just in Time* występuje transport w dokładnie przez odbiorcę określonym momencie, który jest niezbędny do zachowania ciągłości procesu produkcyjnego. Z kolei koncepcja *Global Sourcing* w tłumaczeniu na język polski oznacza światową strategię zaopatrzenia, *outsourcing* – przekazywanie działań „na zewnątrz”, to jest poza przedsiębiorstwo, *Supply Chain Management* – zarządzanie łańcuchem dostaw, a *Efficient Customer Response* – łańcuch dostaw zorientowany na klienta.

W Polsce rynek usług logistycznych systematycznie rozwija się, na przykład w latach 2005–2009 zanotowano wzrost przychodów ze sprzedaży z całej działalności logistycznej (transportowej, magazynowej i spedycyjnej). Ponadto systematycznie wzrastają inwestycje w środki transportu, a także w budynki i budowle, to jest przede wszystkim w magazyny i ich wyposażenie (Gryko-Nikitin, 2010, s. 41–45). Wyniki raportu firmy konsultingowej CBRE z 2013 roku świadczą o tym, że polski rynek logistyczno-magazynowy ma duży potencjał rozwojowy (*Polski rynek logistyczno-magazynowy*, 2013). Dogodne położenie w centrum Europy i nie tak wysokie koszty pracy jak na Zachodzie czynią Polskę tzw. zagłębiem logistycznym na kontynencie (na przykład widoczna zwiększająca się ilość centrów logistycznych). Oznacza to z jednej strony wzrost liczby przedsiębiorstw logistycznych, a z drugiej strony wzrost konkurencji pomiędzy tymi podmiotami gospodarczymi. Otwarcie rynku i sektora TSL na skalę światową stworzyło szereg możliwości rozwoju dla firm tej branży, w szczególności średniej i dużej wielkości, określanych często systemowymi przedsiębiorstwami logistycznymi, ale też przyczyniło się do bankructwa wielu firm, w szczególności drobnych i rodzinnych przedsiębiorstw transportowych lub transportowo-spedycyjnych (Ślubowski, 2007).

Mimo dużego znaczenia sektora TSL dla gospodarki, warunki działania i otoczenie przedsiębiorstw świadczących usługi transportowo-spedycyjno-logistyczne są trudne, ponieważ znalazły się one na tzw. polu walki o przetrwanie na rynku. W związku z tym przedsiębiorstwa logistyczne chcące pozostać na rynku zostały zmuszone nie tylko do poszerzenia i urozmaicenia produktu, ale również do przeprowadzania systematycznych analiz opłacalności świadczonych usług, sporządzania ich kalkulacji w celu znalezienia źródeł obniżenia kosztów, w tym kosztów logistyki oraz ich kontroli. Taki pomiar kosztów i wyników nie tylko pozwala na bieżącą ocenę sytuacji działalności logistycznej, ale także dostarcza informacje o stanie finansowym jednostki gospodarczej i jej oddziałów oraz jest czynnikiem wywierającym wpływ na konkurencję poprzez kształtowanie poziomu cen i podejmowanie adekwatnych strategii dalszego działania. Analiza kosztowa jest realizowana poprzez zastosowanie odpowiednich instrumentów systemu controllingu/rachunkowości zarządczej. Aby były one skuteczne i przynosiły zamierzone efekty (wzrost efektywności, kreowanie wartości dodanej), muszą uwzględniać aspekty logistyczne (na przykład różne typy podsystemów logistycznych, wykorzystywanie zasobów logistycznych).

Krajowe przedsiębiorstwa świadczące usługi w tym zakresie, którymi są przede wszystkim małe i średnie jednostki gospodarcze, przegrywają często z zagranicznymi firmami logistycznymi z powodu braku odpowiedniej strategii oraz systemu wspierającego ich działalność, którym jest controlling (controlling logistyki) wraz z właściwym oprogramowaniem informatycznym. Zastosowanie choćby podstawowych instrumentów controllingu (odpowiedniego systemu rachunku kosztów logistyki, raportowania wyników) i wyodrębnienie systemu controllingu w struk-

turze organizacyjnej pozwoliłoby wielu polskim przedsiębiorstwom logistycznym uzyskać uporządkowany obraz pomiaru kosztów, w tym kosztów logistyki swojej działalności gospodarczej, i w ten sposób na bieżąco efektywniej kształtować ich poziom, a w konsekwencji ceny usług, i poprzez to osiągać lepsze wyniki finansowe.

Controlling ukierunkowany na logistykę może występować na dwóch płaszczyznach. Pierwsza dotyczy przedsiębiorstw produkcyjnych lub handlowych, które wyodrębniają własną sieć dystrybucji. W takim przypadku częściej można spotkać się z określeniem controllingu w aspekcie funkcjonalnym, jako „controllingu logistyki”. Drugą płaszczyznę tworzą przedsiębiorstwa świadczące usługi logistyczne, gdzie logistyka stanowi ich statutową działalność gospodarczą. W tym przypadku pojawia się pytanie, czy można mówić o controllingu, controllingu logistyki czy też o obu systemach jednocześnie. Ta kwestia została objaśniona w drugim rozdziale pracy. W literaturze przedmiotu często analizuje się koncepcję controllingu i controllingu logistyki, biorąc pod uwagę głównie jej występowanie w przedsiębiorstwach produkcyjnych, rzadziej natomiast można spotkać opracowania naukowe, w szczególności polskie, na temat zastosowania instrumentów controllingu w działalności przedsiębiorstw usług logistycznych.

W świetle powyższych faktów szczególnego znaczenia nabiera rozpoznanie aktualnego stanu wdrożenia systemu controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych w Polsce oraz zastosowania instrumentów controllingu do pomiaru kosztów i wyników działalności logistycznej. Wymieniony typ jednostek gospodarczych nie był dotychczas obszarem zainteresowań badaczy krajowych odnośnie do controllingu i controllingu logistyki, mimo że działalność logistyczna rozwija się bardzo dynamicznie w ostatnich latach.

Przedstawione przesłanki uzasadniają wybór przedsiębiorstw logistycznych jako obiektu badań i stanowią podstawę do określenia problemu badawczego, którym jest stan wdrożenia koncepcji i metod pomiaru kosztów i wyników w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych w Polsce. Z zagadnieniem tym wiąże się pytanie badawcze następującej treści: jak specyfika i zróżnicowanie przedsiębiorstw usług logistycznych determinują zastosowanie odpowiednich koncepcji oraz metod pomiaru kosztów i wyników w systemach controllingu tych przedsiębiorstw?

W powiązaniu z wyżej postawionymi problemem i pytaniem badawczym sformułowane zostały następujące cele:

- 1) prezentacja klasyfikacji usług i usługodawców logistycznych oraz określenie ich roli w łańcuchu dostaw,
- 2) objaśnienie istoty i charakterystyka specyfiki controllingu, a przede wszystkim controllingu logistyki w przedsiębiorstwach usług logistycznych w aspekcie koncepcyjnym i praktycznym,
- 3) identyfikacja struktur kosztów, w tym kosztów logistyki, występujących w podmiotach branży logistycznej oraz ich usystematyzowanie,

- 4) propozycje koncepcji pomiaru kosztów i wyników w systemie controllingu przedsiębiorstw usług logistycznych,
- 5) zbadanie i ocena zastosowania instrumentów controllingu o charakterze operacyjnym i strategicznym w przedsiębiorstwach świadczących usługi logistyczne w Polsce.

Realizacji celów pracy odpowiadają sformułowane na podstawie badań literaturowych teza główna oraz tezy pomocnicze.

Teza główna brzmi: integralnym elementem systemu controllingu w przedsiębiorstwie usług logistycznych jest systematyczny i spójny pomiar kosztów, przychodów i wyników uwzględniający specyfikę działalności przedsiębiorstwa i potrzeby informacyjne kierownictwa.

Główną tezę pracy uzupełniają trzy tezy szczegółowe:

- 1) pod wpływem dynamicznego rozwoju sektora TSL zmiane ulegają warunki funkcjonowania przedsiębiorstw usług logistycznych, które muszą uwzględniać w analizach i decyzjach jednocześnie stronę kosztową i rynkową,
- 2) silna konkurencja wśród przedsiębiorstw logistycznych zwiększa zainteresowanie menedżerów problematyką pomiaru kosztów i wyników logistyki,
- 3) przedsiębiorstwa logistyczne dostrzegają znaczenie systemu controllingu dla procesu pomiaru kosztów i wyników w działalności logistycznej.

W celu potwierdzenia sformułowanych powyżej tez zastosowano następujące metody badawcze:

- 1) obszerne studia literaturowe z zakresu zarządzania logistycznego, controllingu, controllingu logistyki (literatura polska i zagraniczna, w szczególności literatura niemiecka),
- 2) analiza źródeł literaturowych, czasopism branżowych, poświęconych problematyce sektora TSL, a w tym usługom logistycznym i przedsiębiorstwom usług logistycznych,
- 3) przegląd badań empirycznych przeprowadzonych przez autorów zagranicznych z zakresu controllingu logistyki i zastosowania instrumentów tego systemu w pomiarze kosztów i wyników,
- 4) własne badania empirycznie w formie badań ankietowych, wywiadów telefonicznych według kwestionariusza ankiety.

Realizacji celów podporządkowano strukturę publikacji. Praca obejmuje wstęp, cztery rozdziały, w tym trzy rozdziały teoretyczne i jeden empiryczny, oraz zakończenie.

Rozdział pierwszy zawiera ogólny opis sektora Transport – Spedycja – Logistyka (TSL), który charakteryzuje się występowaniem odmiennych typów przedsiębiorstw usług logistycznych (na przykład pojedyncze firmy logistyczne, systemowe przedsiębiorstwa logistyczne typu 3 PL). Cechą charakterystyczną przedsiębiorstw logistycznych jest duża zdolność wchodzenia w relacje międzyorganizacyjne w celu realizacji wspólnego przedsięwzięcia oraz minimalizacji kosztów. W efekcie można stwierdzić, że ten rodzaj jednostek gospodarczych

bazuje na nowoczesnych teoriach przedsiębiorstw, w szczególności teoriach kosztów transakcyjnych, kontraktualnej oraz na podejściu sieciowym.

W drugim rozdziale pracy na wstępie zaprezentowano controlling w kontekście terminologii i jego koncepcji, wskazując przy tym, że jest on heterogeniczną dziedziną, a jego cechy wynikają głównie z ciągłej ewolucji, w ramach której następuje unowocześnianie metod i instrumentów stosowanych do wykonywania zadań w biznesie. Objaśnienie koncepcji controllingu było podstawą analizy controllingu logistyki, w szczególności od strony koncepcyjnej. Niewiele jest polskich opracowań na temat controllingu logistyki, zaś te publikacje, w których opisane zostało wspomniane zagadnienie, mają charakter przede wszystkim podręcznikowy. W związku z tym niezbędne w tym miejscu było poznanie i usystematyzowanie tematyki koncepcji controllingu logistyki. Zaprezentowano różne punkty odniesienia controllingu logistyki, to jest dotyczące przedsiębiorstw produkcyjnych i handlowych, oraz usługodawców logistycznych. Następnie przedstawiono ujęcie koncepcyjne tego zagadnienia według różnych stanowisk oraz wykaz dostępnych publikacji i badań naukowych na ten temat. Opisuując controlling i logistykę w ujęciu systemowym, nie można pominąć analizy controllingu logistyki w kontekście teorii systemów i teorii uwarunkowań sytuacyjnych, co również zostało zaprezentowane w pracy. Ostatni obszar rozważań na temat controllingu logistyki dotyczy jego wymiaru strategicznego i operacyjnego, obejmującego różnorodne instrumenty i metody przydatne do pomiaru kosztów i wyników. W związku z tym w pracy szerzej zaprezentowano wybrane instrumenty controllingu logistyki, to jest systemy rachunku kosztów, systemy wskaźników oraz model SCOR i bilans logistyki.

W trzecim rozdziale pracy przedstawiono problematykę pomiaru kosztów i wyników w przedsiębiorstwie usług logistycznych. Najpierw objaśniono koncepcję pomiaru, w tym pomiaru działalności logistycznej i usług logistycznych, następnie przeanalizowano dwie główne kategorie pomiaru, to jest wyniki i koszty, w tym koszty logistyki, których zbiór klasyfikacji i podziałów jest bardzo bogaty. W zakończeniu tego rozdziału został zaproponowany teoretyczny model pomiaru w działalności logistycznej, obejmujący system rachunku kosztów i wyników logistyki oraz wybrane wskaźniki. Model systemu rachunku kosztów i wyników logistyki zakłada ujęcie różnych podsystemów występujących w przedsiębiorstwie logistycznym, to jest w odniesieniu do poziomu usług logistycznych, podsystemów logistycznych oraz pozostałych obszarów działalności gospodarczej. Z kolei w modelu wskaźników wskazano na te, które są powiązane bezpośrednio z systemem rachunku kosztów i wyników logistyki, a więc głównie wskaźniki o charakterze kosztowo-wynikowym, ale także wymieniono różne mierniki o charakterze operacyjnym, które dopełniają cały pomiar oraz analizę działalności logistycznej według jej różnych podsystemów i elementów odniesienia.

W rozdziale czwartym zaprezentowano wyniki własnego badania empirycznego przeprowadzonego w latach 2011–2013 w sektorze TSL w Polsce, głównie wśród dużych i średnich, ale także małych przedsiębiorstw usług logistycznych, wybra-

nych według wykazu PKD. Tematyka studium empirycznego dotyczyła poznania stanu wdrożenia controllingu logistyki oraz instrumentów i metod do pomiaru kosztów i wyników w przedsiębiorstwach usług logistycznych w Polsce. Wyniki uzyskane w badaniu empirycznym pozwoliły na przeprowadzenie szczegółowej analizy problemu badawczego oraz zaprezentowanie wniosków końcowych.

W zakończeniu pracy sformułowano konkluzje wynikające z przedstawionych rozważań, przeprowadzonych badań literaturowych i empirycznych.

Opracowanie stanowi odzwierciedlenie kilkuletnich badań literaturowych, wieloetapowych badań empirycznych oraz wiedzy zdobytej podczas stażu w dziale controllingu w przedsiębiorstwie logistycznym w Niemczech. Potwierdzeniem realizacji wymienionych badań jest dysertacja *Pomiar kosztów i wyników w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych* (2014), napisana pod kierunkiem naukowym dr hab. Anny Szychty, profesor Uniwersytetu Łódzkiego, oraz dotychczasowe i późniejsze artykuły i referaty z zakresu podjętej tematyki.

Zaprezentowane w niniejszej publikacji przemyślenia i konstatacje są również rezultatem rozmów naukowych z profesor Anną Szychtą, pod której kierunkiem naukowym autorka mogła zdobywać wiedzę oraz rozwijać warsztat naukowy, za co wyraża Pani Profesor ogromną wdzięczność. Liczne i wartościowe uwagi prof. zw. dr hab. Ireny Sobańskiej (Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania) oraz recenzentów dysertacji: dr. hab. Tomasza Wnuka-Pela (Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania) oraz dr. hab. Andrzeja Kardasza (Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu), w szczególności te krytyczne, pozwoliły udoskonalić wersję końcową pracy. Autorka kieruje podziękowania także do wielu innych osób, w szczególności do respondentów uczestniczących w badaniu empirycznym za wyrażenie zgody na udzielenie potrzebnych informacji oraz poświęcony czas przy wypełnianiu kwestionariusza ankiety.



## Rozdział 1

# Przedsiębiorstwo usług logistycznych jako podmiot realizujący procesy logistyczne

### 1.1. Istota przedsiębiorstwa usług logistycznych i współpracy międzyorganizacyjnej

Rozwój gospodarki zależy od liczby, rodzaju i wyników funkcjonowania przedsiębiorstw<sup>1</sup>, które wpływają na dynamikę tego rozwoju. Zarówno w literaturze, jak i w praktyce gospodarczej charakteryzuje i wyodrębnia się podmioty gospodarcze, stosując w tym celu różne kryteria, między innymi prawne, ekonomiczne i organizacyjne (Stabryła, Woźniak, 2012, s. 28).

Na rynku istotną rolę odgrywają przedsiębiorstwa produkcyjne, które poza statutową działalnością muszą realizować również dodatkowe czynności, jak zakup materiałów, transport, magazynowanie oraz dystrybuowanie wyrobów gotowych.

W ostatnich latach zakres działalności produkcyjnej i towarzyszących jej zadań uległ znacznym zmianom, które wynikają z przeobrażeń w zaopatrzeniu, produkcji i dystrybucji zachodzących na gruncie procesów globalizacyjnych. Ponadto przedsiębiorstwa zmieniają podejście do prowadzonej działalności gospodarczej, wychodząc od oczekiwań klienta, podczas gdy wcześniej koncentrowały się na podaży wyrobów gotowych. W ten sposób podmioty gospodarcze ograniczają straty wynikające głównie z nadmiernej produkcji i wytwarzania niewłaściwych produktów, które nie odpowiadały bieżącym potrzebom odbiorców.

---

1 Przedsiębiorstwo jest „zespołem składników materialnych i niematerialnych przeznaczonych do realizacji określonych zadań gospodarczych. Obejmuje ono: nazwę (firmę), znaki towarowe, księgi handlowe, nieruchomości i ruchomości, które do niego należą, a także wzory użytkowe i zdobnicze, zobowiązania i obciążenia wynikające z prowadzenia przedsiębiorstwa, prawa majątkowe z najmu i dzierżawy lokali” (ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. *Kodeks cywilny*, art. 55, z późniejszymi zmianami). Z kolei D. Krzemińska (2002, s. 14) określa przedsiębiorstwo jako „planowo zorganizowaną działalność, która ma na celu produkcję lub sprzedaż dóbr albo usług. Działalność ta musi być prowadzona w celach zarobkowych i na własny rachunek. Przedsiębiorstwo występuje na rynku zarówno jako sprzedawca, jak i nabywca, a w ten sposób jest połączone z otoczeniem”.

Analiza zachowań klientów dowodzi, że ich preferencje ulegają systematycznym i dynamicznym zmianom. Współcześnie nie są istotne wyłącznie cena i jakość produktu, ale przede wszystkim liczy się obsługa klienta, która jest ściśle powiązana z procesami logistycznymi (na przykład szybką dostawą, odpowiednim przekazem informacji). Dodatkowe usługi, towarzyszące transferowi produktów gotowych do odbiorcy, stały się obecnie głównym źródłem sukcesu działalności gospodarczej (Pawłowska, Witkowska, Nieżurawski, 2010, s. 20–26).

Uwzględnianie potrzeb klientów zostało wpisane w kierunek prowadzenia współczesnej działalności gospodarczej. Jednak przyjęte podejście nie może być realizowane w sposób nierentowny, to znaczy tak, aby koszty obsługi odbiorców przewyższały korzyści finansowe i niefinansowe przedsiębiorstwa. W związku z tym jednostki produkcyjne, aby móc egzystować na globalnym rynku, zostały zobligowane do poszukiwania skutecznych rozwiązań, które prowadziłyby do obniżenia kosztów związanych nie tylko z procesem wytwarzania, ale również z czynnościami okołoprodukcyjnymi. Znaczna część podmiotów gospodarczych osiągnęła wymienione cele poprzez na przykład implementację systemów elastycznego wytwarzania<sup>2</sup>, decentralizację działalności gospodarczej i adekwatne do tego zmiany w strukturach organizacyjnych, transferowanie procesów produkcji do krajów o niższych kosztach zasobów materiałowych i ludzkich oraz wskutek zwiększenia zasięgu sprzedaży z międzynarodowego na globalny. Wprowadzone rozwiązania doprowadziły do internacjonalizacji produkcji, co skutkowało dynamicznym rozwojem procesów dystrybucji i zaopatrzenia na globalną skalę, a w konsekwencji powstaniem i rozwojem nowej formy działalności gospodarczej, określanej działalnością logistyczną.

Wzrastający popyt na usługi logistyczne w postaci outsourcingu, stała potrzeba specjalizacji i udoskonalania poziomu obsługi klienta w zakresie logistyki oraz pojawienie się nowego typu działalności biznesowej, to jest łańcucha dostaw, wpłynęły na dynamiczny rozwój sektora usług logistycznych, tzn. sektora TSL, a tym samym na wzrost liczby podmiotów świadczących usługi logistyczne. Taka tendencja jest wyzwaniem dla podmiotów logistycznych, które – aby istnieć na rynku – muszą systematycznie poszerzać swoją ofertę produktową oraz realizować zlecenia zintegrowane (na przykład w postaci logistyki kontraktowej<sup>3</sup>), czę-

2 Elastyczny system produkcji (*flexible manufacturing system*) oznacza zintegrowany techniczno-informatycznie, wspierany przez urządzenia produkcyjne sterowane komputerowo, przepływ materiałów i energii służących do produkcji wyrobów gotowych, a także obieg procesów regulacyjnych. Dzięki integracji opartej na komputerowym sterowaniu zapewniona jest ciągła i automatyczna realizacja zadań produkcyjnych (Adamczewski, 2004, s. 17).

3 Logistyka kontraktowa obejmuje modele biznesu, które polegają na regulowanej umowie (kontraktem) długookresowej współpracy pomiędzy producentem, podmiotem handlowym a usługodawcami logistycznymi. Jej istotną cechą jest dostarczanie nie tylko pojedynczych usług logistycznych, ale przede wszystkim skoordynowanie odmiennego produktu logistycznego w jedną określoną całość (Tunn, 2005, s. 10).

sto o charakterze strategicznym. Przedsiębiorstwo logistyczne realizując usługę, zwłaszcza w ramach długookresowych kontraktów, staje się częścią podmiotu produkcyjnego w ramach łańcucha dostaw. W tym aspekcie istotne jest profesjonalne wykonanie zadania przez każdego uczestnika łańcucha logistycznego, a w szczególności przez operatora logistycznego, który jako najbardziej elastyczny w swoich działaniach przyczynia się do podwyższenia rentowności całego przedsięwzięcia i wzrostu zadowolenia klientów.

W ostatnich latach sektor TSL podlega znacznym przemianom, które są wywołane narastającą konkurencją wśród usługodawców logistycznych. W związku z tym coraz częściej dochodzi do fuzji i przejęć, ponadto tworzą się przedsiębiorstwa sieciowe o charakterze międzynarodowym. W branży TSL zaczynają dominować stopniowo głównie silni usługodawcy logistyczni prowadzący działalność o globalnym zasięgu i stosujący również w jej ramach outsourcing usług logistycznych, to znaczy zlecający drobne usługi innym, mniejszym podmiotom logistycznym (Coyle, Bardi, Langley, 2010, s. 26).

Powstanie nowej formy przedsiębiorstw koncentrujących się na działalności logistycznej, a tym samym przejmujących od przedsiębiorstw produkcyjnych podsystemy zaopatrzenia, dystrybucji, a także produkcji wymaga podjęcia próby scharakteryzowania tego rodzaju działalności gospodarczej. W literaturze przedmiotu brakuje jednoznacznego zdefiniowania przedsiębiorstwa, które oferuje usługi logistyczne. Wynika to między innymi z braku jednej uniwersalnej definicji logistyki, mającej przełożenie na działalność logistyczną, oraz ze stosowania różnych nazw odnośnie do podmiotu świadczącego usługi logistyczne. Najczęściej spotykane nazwy to „przedsiębiorstwo logistyczne”, „usługodawca logistyczny”, „operator logistyczny”, „pośrednik logistyczny”. Każdy podmiot gospodarczy świadczący usługę logistyczną należy utożsamiać z przedsiębiorstwem logistycznym, usługodawcą logistycznym lub pośrednikiem logistycznym. Na przykład przedsiębiorstwo, które oferuje wyłącznie transport, jest przedsiębiorstwem (usługodawcą) logistycznym, ponieważ transport jest uznawany za działanie logistyczne. Podobnie jest z jednostką gospodarczą świadczącą tak zwany pakiet usług logistycznych, który może składać się z magazynowania, transportu, przeładunku. Ponadto każde z nich jest określonym pośrednikiem logistycznym, który dystrybuuje obiekty (wyroby, materiały) między różnymi partnerami biznesowymi.

Spśród wyżej wymienionych, głębszej analizie zostanie poddany operator logistyczny. Z jednej strony można uznać, że operator logistyczny jest tożsamy z usługodawcą logistycznym, czyli operatorem typu *single* (pojedynczy), to jest bazującym na jednej usłudze, na przykład transporcie, a w jej ramach na jednej gałęzi transportu (transport lądowy). Z drugiej zaś strony pojęcie „operator logistyczny” odnosi się do przedsiębiorstw o szerokim wachlarzu usług, a także do problematyki łańcucha dostaw, gdzie usługodawca logistyczny w zależności od formy współpracy tworzy różne jej klasy, na przykład 3 PL (*Third Party Logistics*), 4 PL (*Fourth Party Logistics Provider*).

W związku z powyższym nie ma ścisłych zasad w nazywaniu jednostek gospodarczych świadczących usługi logistyczne w literaturze przedmiotu i praktyce gospodarczej, aczkolwiek o tym, czy dany podmiot jest przedsiębiorstwem typu *single*, na przykład firmą transportową lub operatorem logistycznym decyduje w dużym stopniu wielkość usługodawcy oraz zakres oferty, to znaczy czy jest ona uniwersalna, czy wyspecjalizowana w konkretnej usłudze<sup>4</sup>.

Przedsiębiorstwa logistyczne można definiować na różne sposoby.

1. Podmiot świadczący wąski zakres usług logistycznych, na przykład przedsiębiorstwo transportowe oferujące wyłącznie transport samochodowy (krajowy lub międzynarodowy) albo jednostka gospodarcza oferująca szeroki zakres usług logistycznych w formie zintegrowanych pakietów, na przykład operator logistyczny oferujący transport, obsługę terminalową, magazynowanie wraz z usługami dodatkowymi (informacyjnymi, finansowymi), zorientowana na zysk i kooperację (*Podmiot świadczący usługi logistyczne*, 2012).
2. Dostawca zewnętrzny, który realizuje wszystkie lub część funkcji logistycznych firmy. Objasnienie to jest celowo szerokie, aby mogło objąć firmy świadczące usługi transportowe, magazynowe, dystrybucyjne, finansowe i tak dalej (Rydzkowski, 2007, s. 15).
3. Operator logistyczny, który wyrównuje czasowe i przestrzenne luki między produkcją a konsumpcją, czyli realizuje przepływ strumieni logistycznych, w celu zaspokojenia potrzeb finalnego klienta (Wiśniewska, 2009, s. 182).
4. Operator logistyczny, który jest odpowiedzialny za wypełnianie reguł logistycznych względem obsługi klienta, której najważniejszymi elementami są między innymi czas dostaw, dostępność produktów z zapasu, elastyczność, częstotliwość, niezawodność, kompletność i dokładność dostaw, dogodność składania zamówień i dokumentacji wymaganej przy ich składaniu (Kempny, 2001, s. 19–24).
5. Przedsiębiorstwo, które dostarcza na potrzeby gospodarki usługi w kanale logistycznym. Oferuje ono infrastrukturę, procesy i struktury do przeprowadzenia czasowo-przestrzennego procesu zaopatrzenia i dystrybucji (*Logistikunternehmen*, 2013).
6. Przedsiębiorstwo, które kreuje różnorodne koncepcje logistyczne, implementując je w postaci świadczonych usług (Pfohl, 2007).

Próby wyjaśnienia pojęcia „przedsiębiorstwo logistyczne” wskazują na różnorodność propozycji autorów. Aczkolwiek można uznać, że definicje mieszczą się w określonych ramach, na które składają się między innymi usługa logistyczna,

4 W literaturze przedmiotu spotkać można również określenie „centrum logistyczne”. Przykładowa definicja ujmuje centrum logistyczne jako „obiekt przestrzennie funkcjonalny wraz z infrastrukturą i organizacją, w którym realizowane są usługi logistyczne [...] oraz usługi towarzyszące” (Fencher, 2004, s. 14). Oznacza to, że termin „centrum logistyczne” stosuje się do wydzielonych obszarów, na których znajdują się różnorodne przedsiębiorstwa logistyczne i inne usługowe podmioty gospodarcze, np. finansowe, oraz odmienne funkcjonalne obiekty.

obieg tak zwanej triady strumienia logistycznego (materiałów, produktów, towarów, informacji i środków finansowych) między określonymi punktami, a także określona współpraca.

Odnosząc pojedyncze przedsiębiorstwo logistyczne do instytucjonalnego podziału systemów logistycznych, mieści się ono w ramach mikrologistyki. Analizując szerzej przedsiębiorstwo logistyczne, to jest w kontekście kooperacji, można usytuować je w metalogistyce. Stanowi ona połączenie między mikro- i makrologistyką i obejmuje współpracę biznesową między samymi przedsiębiorstwami logistycznymi (na przykład spedytor i przedsiębiorstwo transportowe), a także operatorami logistycznymi i innymi jednostkami gospodarczymi (na przykład operator logistyczny i przedsiębiorstwo produkcyjne) (Pfohl, 2003, s. 1–14).

Na podstawie powyższych rozważań można stwierdzić, że przedsiębiorstwo, które swoją statutową działalność koncentruje na dostarczaniu logistycznych usług, w którym dominują funkcje logistyczne, nazywa się przedsiębiorstwem (usługodawcą) logistycznym. Dalsze objaśnienia dotyczące tego, czym jest przedsiębiorstwo logistyczne i jak się je definiuje wynikają ze szczegółowej systematyki usługodawcy logistycznego i klasyfikacji usług logistycznych, a także zależą od indywidualnego podejścia autora (na przykład Kleer, 1991; Ihde, 1991).

Działalność usługodawców logistycznych należy rozpatrywać z punktu widzenia ich współpracy i kooperacji z innymi jednostkami gospodarczymi. Ich funkcjonowanie jest w dużym stopniu zależne bowiem od zachowań pozostałych partnerów biznesowych. Mimo silnej, wzajemnej konkurencji w samej branży TSL, przedsiębiorstwa logistyczne dostrzegły szczególne znaczenie istoty relacji międzyorganizacyjnych. Pogłębiająca się kooperacja w systemach metalogistycznych wpłynęła na powstanie organizacji sieciowych. Stanowią one układ zależności i relacji między jednostkami, który stwarza możliwość zdecentralizowania planowania i kontroli elementów sieci (Jeszka, 2009, s. 35).

Realizacja transakcji wiązała się zawsze z powstaniem określonych relacji między sprzedającym, kupującym i produkującym. Nie były one jednak rozpatrywane w kontekście wspólnej i długookresowej kooperacji, lecz głównie w aspekcie pojedynczych transakcji. Dopiero procesy globalizacyjne, rosnące wymagania z zakresu obsługi klienta i konieczność obniżania kosztów spowodowały w pierwszej kolejności połączenie sfery zaopatrzenia z dystrybucją w przedsiębiorstwie, a w następstwie powstanie „rurociągów” logistycznych opartych na współdziałaniu jednostek gospodarczych w ramach różnorodnych schematów sieci (Coyle, Bardi, Langley, 2010, s. 26–28).

Podmioty gospodarcze kooperują i tworzą w ten sposób sieci, aby połączyć umiejętności, wiedzę i zasoby w celu realizacji najbardziej zindywidualizowanych zleceń klienta. Szczególną rolę odgrywają najwięksi gracze logistyczni, ponieważ dysponują oni najnowocześniejszą technologią i odpowiednimi zasobami. Jednak

również segment małych i średnich firm oddziałuje na procesy kooperacyjne ze względu na specjalizację ich działalności gospodarczej i pełnienie funkcji podwykonawców w łańcuchach dostaw (Aden, 2001, s. 96).

Kooperacja w obszarze logistyki<sup>5</sup>, a również w ramach innych obszarów, może przebiegać zarówno poziomo, jak i pionowo, przykładowo między klientem a dostawcą, a także między samymi usługodawcami logistycznymi, mając na celu rozszerzanie zakresu usług (Raubenheimer, 2010, s. 43). W szczególności omawiana branża usług wykazuje tendencję do kooperacji poziomej i poprzez to do tworzenia się grup partnerskich przedsiębiorstw logistycznych, które angażują potencjał i zasoby więcej niż jednego przedsiębiorstwa.

Relacje między partnerami biznesowymi i ich zakres wpływają na zawiązywanie się sieci o różnorodnych przekrojach. W literaturze opisuje się między innymi sieci zdominowane, równorzędnych partnerów oraz w formie pajęczyny (Jeszka, 2000, s. 35–36).

Sieci zdominowane przyjmują formę aliansów, *joint venture*, mniejszościowych wykupów oraz umów licencyjnych. Zasadniczą cechą tych sieci jest występowanie silnego partnera strategicznego, który z jednej strony ogranicza ryzyko funkcjonowania wobec innych podmiotów w sieci, ale z drugiej strony uzależnia pozostałych partnerów biznesowych od siebie (Cygler, 2002, s. 140). Sieci zdominowane można spotkać w korporacjach transnarodowych.

W sieciach równorzędnych partnerów jednostki mają taką samą lub podobną siłę przetargową i współdziałają ze sobą w różnych konfiguracjach, w zależności od potrzeb rynkowych i możliwości uczestników sieci. Jednak, aby kooperacja przebiegała poprawnie, wszyscy partnerzy sieci powinni dążyć do tych samych celów, posiadać nowoczesną technologię, która umożliwia sprawny przekaz informacji i komunikację (Cygler, 2002, s. 156).

---

5 M. Gomm i E. Hofmann (2003, s. 145–148) przeprowadzili w latach 2002–2003 badania na temat efektów sieci w logistyce transportu wśród 536 przedsiębiorstw. W badaniu wzięło udział 63% przedsiębiorstw z branży produkcyjnej, 30% jednostek z branży handlowej i 7% z sektora transportu. W ramach przeprowadzonego badania ankietowego tylko 38% respondentów opowiedziało się za brakiem konieczności łączenia logistyki jako aktywności realizowanej w ramach sieci. W praktyce gospodarczej większość przedsiębiorstw dostrzega w usługodawcy logistycznym najlepszego kooperanta, jak również podkreśla się fakt, że to podmioty logistyczne są inicjatorami kooperacji i tworzenia różnych układów sieci.

Na temat zachowań kooperacyjnych między usługodawcami logistycznymi zostało przeprowadzone badanie empiryczne przez H. Baumgartena i J. Thomsa (2002, s. 77–78). W największym zakresie kooperacja odnosiła się do operacyjnego obszaru zadań. Na przykład, w przypadku 70% odpowiedzi współpraca dotyczyła podstawowej usługi logistycznej, to jest transportu krajowego i międzynarodowego. Więksi usługodawcy (operatorzy logistyczni) podkreślali też duże znaczenie usługi transportowej dla procesu kooperacji oraz wskazywali ponadto na kooperację związaną z rozwojem oprogramowania (30% ankietowanych). Z kolei usługodawcy koncentrujący się na czynnościach administracyjnych wykazywali mniejsze zaangażowanie we współpracę ze względu na złożoność i indywidualizację własnych zadań.