

Ewa Kowalska-Napora¹Krzysztof Piastowski²

Zarządzanie kosztami działań w teorii ograniczeń. Efektywna logistyka

Celem artykułu jest ustalenie zależności pomiędzy odniesieniem obiektywnym kosztów, a teorią ograniczeń i – tym samym – regułą efektywnego zarządzania kosztami w turbulentnym otoczeniu. Przedstawiona tematyka w pracy jest bardzo obszerna i problemowa, stąd też autorzy odnoszą się wybiórczo do całej kanwy dysertacji, traktując ją bardziej jako sygnał problemu przeznaczony do wnikliwej penetracji dla innych ludzi nauki, tudzież kolejnych artykułów autorskich.

Koszty można podzielić według ich układu rodzajowego, rodzaju działalności, struktury wewnętrznej kosztów, miejsc ich powstania, w odniesieniu do produktów, których one dotyczą, okresu – którego dotyczą, według reakcji na zmianę rozmiarów działalności (stałe, zmienne), ich istotności, możliwości kontroli, według działalności operacyjnej i finansowej, w odniesieniu do osiągniętych przychodów³. Innymi słowy, koszty można rozpatrywać podmiotowo, przedmiotowo, czasowo i przestrzennie. W analogiczny sposób można usystematyzować ocenę kosztów poprzez zarządzanie kosztami działań⁴. Rachunki decyzyjne w tym rozumieniu obejmują⁵:

- zestawienie nakładów i efektów dla każdego z wariantów rozwiązania, który jest technicznie możliwy i ekonomicznie realny
- porównanie wszystkich wariantów i wybór optymalnego (najlepszego w danych warunkach).

W systematycznym rachunku kosztów największe znaczenie ma ewidencja kosztów w następujących przekrojach: w układzie rodzajowym, według miejsc powstania, według nośników kosztów (przedmiotów działania)⁶, według nośników kosztów (przedmiotów odniesienia).

Koszty w teorii ograniczeń⁷

Liberalizacyjne reformy, jakie podejmuje się w wielu częściach naszego globu w ciągu ostatnich 20 - 30 lat przebiegają w duchu Adama Smitha. To on propagując – jak to nazywał – system „doskonałej wolności”, okazał się nowoczesny, a nie współcześni nam etatyści. Oni pozostali w gruncie rzeczy zacofani, bo przy całym sztafażu modernizacyjnej retoryki forsowali (niestety skutecznie) antywolnościowe rozwiązania oparte na wszechwładzy polityki i politycznie uwarunkowanych monopolach, które dominowały w czasach Adama Smitha, które on zdefiniował jako źródła biedy⁸. Można pomóc krajowi, który sam chce sobie pomóc. Jeśli kraj nie chce prowadzić rozsądnej polityki gospodarczej, nie pomogą mu żadne światowe fundusze na wspieranie rozwoju, a wręcz odwrotnie – są one marnowane, a czasem wręcz kontrproduktywne⁹. W gospodarce rynkowej główną siłą napędową jest nierówność, aby firma się wybiła ponad konkurencję, bym ja więcej zarabiał, abym ja awansował (...). Bez wyścigu gospodarka rynkowa nie miałaby impetu¹⁰. Każda organizacja, tak jak jednostka ludzka, funkcjonuje w pewnych realiach społecznych, gospodarczych, geopolitycznych. To od reguł systemu gospodarczego państwa, a także relacji państwa z innymi krajami, tworzone są reguły funkcjonalne owych jednostek.

W nauce przeważa pogląd, że im więcej danych trzeba podać po to, by w pełni opisać system, z tym bardziej złożonym systemem mamy do czynienia (...), a opis systemu ma drugorzędne znaczenie. O wiele ważniejszy jest poziom trudności związany z kontrolą i przewidywaniem jego zachowań, zwłaszcza przy wprowadzaniu zmian. System uznawany jest wtedy za tym bardziej złożony, im więcej ma stopni swobody¹¹.

¹ Dr inż. E. Kowalska-Napora

² Doktorant, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości

³ Zob. A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2014, D. Dobija, M. Kucharczyk, *Rachunkowość zarządcza. Analiza i interpretacja*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2014, B. Śliwczyński, *Controlling operacyjny łańcucha dostaw w zarządzaniu wartością produktu*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2011.

⁴ J. A. Miller, K. Pniewski, M. Polakowski, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG Press, Warszawa 1999.

⁵ E. Nowak, *Decyzyjne rachunki kosztów*, PWN, Warszawa 1994, s. 29.

⁶ *Ibid.*, s. 23, E. Nowak, *Rachunek kosztów pełnych*, [w:] E. Nowak, M. Wierzbński, *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 38, E. Nowak, *Instrumenty controllingu operacyjnego*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 105-109.

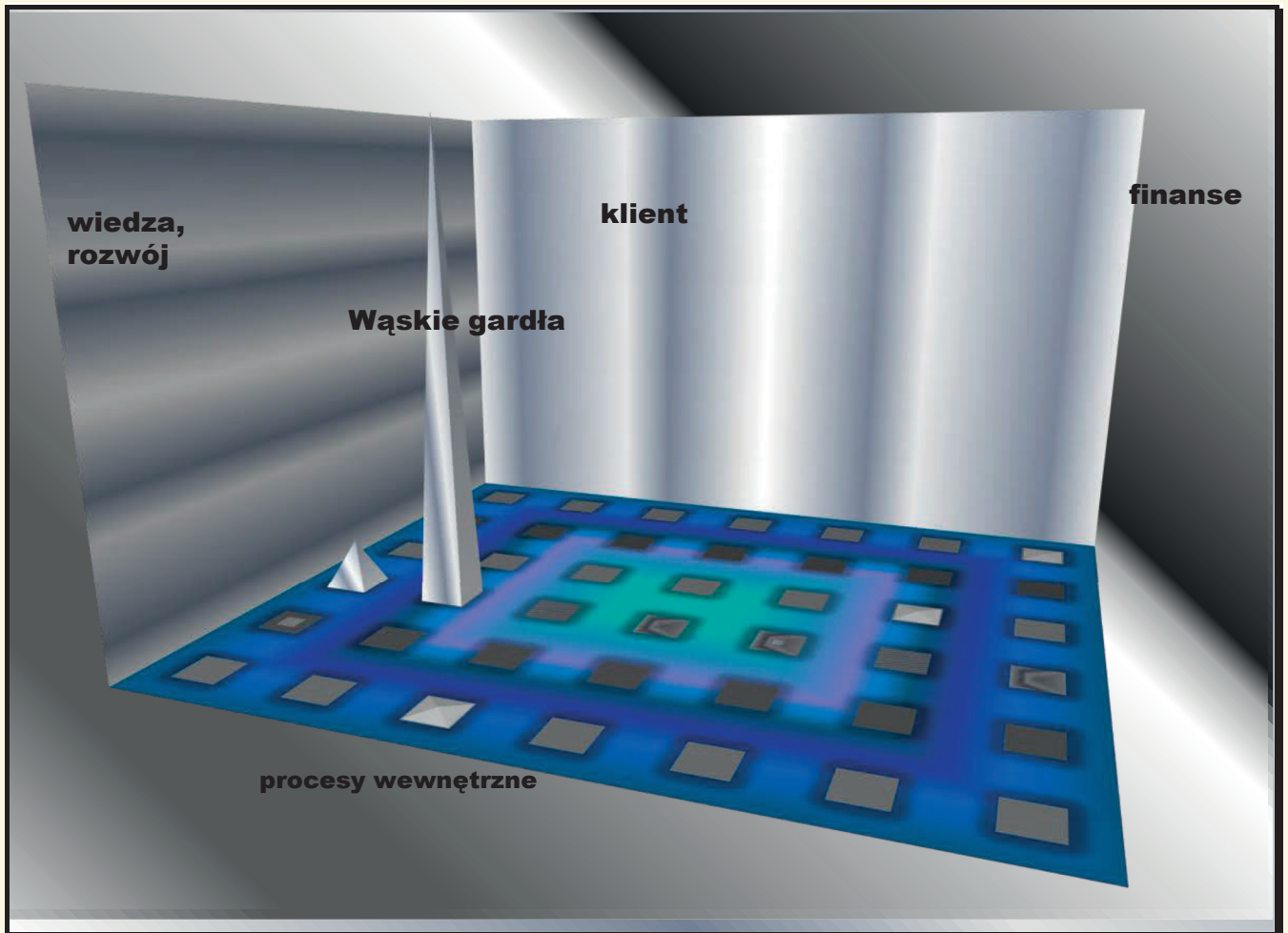
⁷ Teoria ograniczeń (*Theory of Constraints - TOC*), zarządzanie ograniczeniami (wąskimi gardłami). Polega na wytypowaniu ograniczenia, scharakteryzowaniu jego miejsca i przyczyny powstania, a następnie na jego eliminacji lub poprawie działania w wybranym punkcie krytycznym.

⁸ J. Buchan, *Adam Smith, życie i idee*, Difin, Warszawa 2008, s. 9.

⁹ W. Orłowski, *Sprawiedliwość społeczna a porządek światowy*, [w:] L. Balcerowicz i inni (red.), *Wykłady publiczne: Sprawiedliwość społeczna a porządek światowy*, Polski Instytut Spraw Międzynarodowych, Warszawa 2004, s. 44.

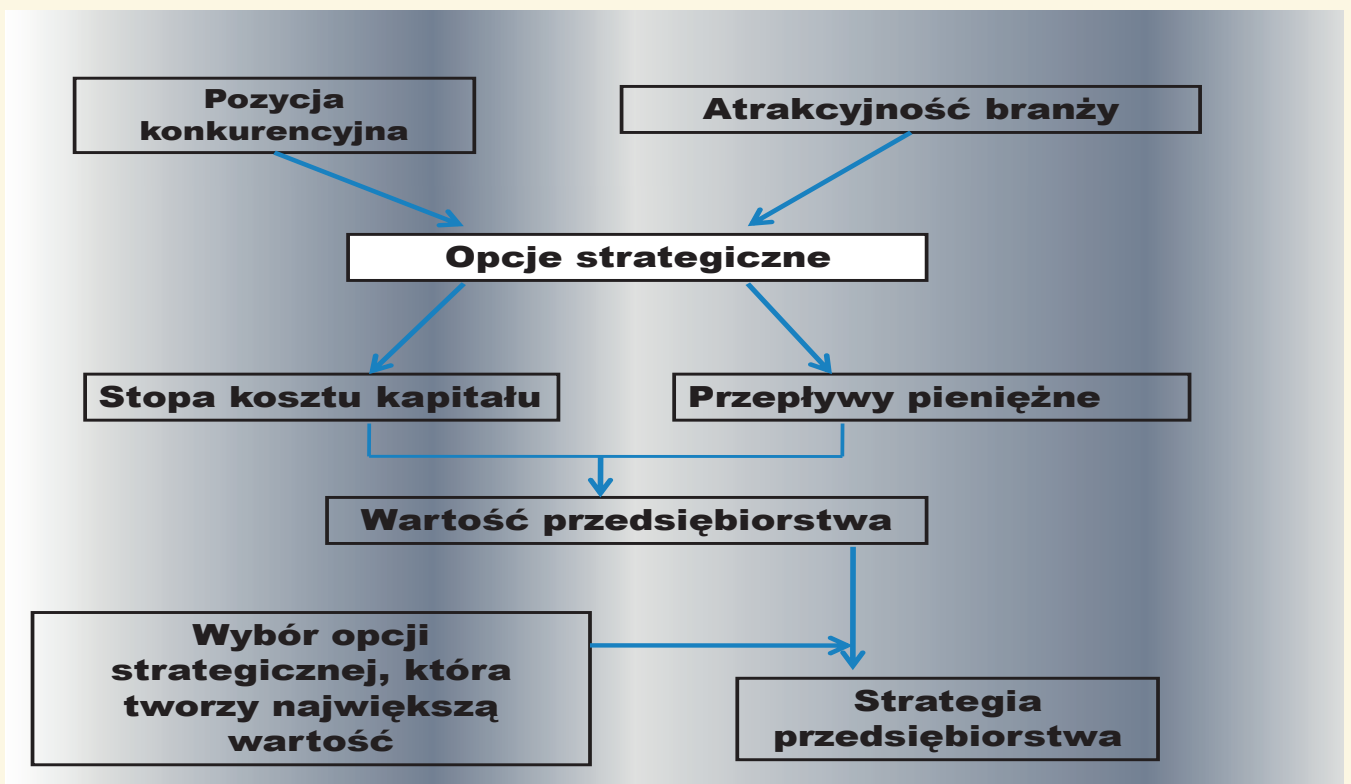
¹⁰ W. Rapaczynska, *Sprawiedliwość społeczna a porządek światowy*, [w:] L. Balcerowicz i inni (red.), *Wykłady publiczne: Sprawiedliwość społeczna a porządek światowy*, Polski Instytut Spraw Międzynarodowych, Warszawa 2004, s. 47.

¹¹ E. Goldratt, E. Goldratt-Ahag, *Wolność wyboru*, mint books, Warszawa 2011, s. 36.



Rys. 1. Perspektywa rozwoju w teorii ograniczeń.

Źródło: opracowanie własne na podstawie R. H. Coase, *Firma, rynek i prawo*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013, E. Ostrom, *Dysponowanie wspólnymi zasobami*, Wolters Kluwers Polska, Warszawa 2013.



Rys. 2. Proces formułowania i oceny strategii.

Źródło: E. Nowak (red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2008, s. 70.

Tab. 1. Perspektywa finansowa.

Cele	Miary celów	Przykładowe mierniki
Zwiększenie wykorzystania kapitału	Rentowność kapitału własnego ROE	Zysk w relacji do kapitału własnego w %
Wzrost efektywności sprzedaży	Rentowność sprzedaży (ROS)	Zysk w relacji do sprzedaży w %
Zapewnienie płynności finansowej	Cash flow w działalności operacyjnej	Nadwyżka środków pieniężnych wyrażona w zł lub % w relacji do zysku operacyjnego
Wzrost sprzedaży (ekspansja rynkowa)	Dynamika przychodów (wpływów) ze sprzedaży	Przyrost przychodów (wpływów) ze sprzedaży wyrażony w zł lub % w cenach bieżących lub stałych
Wzrost zyskowności (rentowność)	Zysk ekonomiczny (ekonomiczna wartość dodana)	Zysk operacyjny po opodatkowaniu pomniejszony o iloczyn; kapitał zainwestowany* koszt kapitału
Wzrost konkurencyjności kosztowej	Koszt jednostkowy produktu (grupy produktów)	Koszt jednostkowy produktu (grupy produktów) wyrażony w zł w odniesieniu do ceny konkurencji

Źródło: J. Brzóska, A. Karbownik, M. Kruczek, A. Szmaj, Z. Żebrucki, *Strategiczna karta wyników w teorii i praktyce*, Politechnika Śląska, Gliwice 2012, s. 106.

Celem w zarządzaniu działalnością przedsiębiorstwa może być zysk netto, efektywny marketing, utrzymanie się na rynku, wolne moce produkcyjne, jakość produkcji¹², regulacja sprzedaży i ustalenie zapasu bezpieczeństwa¹³, ustalenie właściwej strategii dystrybucji¹⁴. Istotne są też dodatkowe perspektywy rozwoju¹⁵, ustalenie kluczowych czynników w obszarach takich jak: klient, dostawca, dystrybutor, pracownik, potencjalny pracownik, jakość zarządzania, innowacyjność i wiedza¹⁶, które tworzą kompleksową kartę wyników (KKW) w perspektywie finansowej, klienta, procesów wewnętrznych, wiedzy i nauki (rysunek 1).

Krytyczny czynnik sukcesu (KCS) to czynnik, w którym organizacja musi się wyróżnić, aby przetrwać, lub czynnik posiadający nadrzędne znaczenie dla jej sukcesu. Owe strategiczne atuty są unikalne dla danej organizacji, określają strategię organizacji oraz jej przewagę konkurencyjną¹⁷ (rysunek 2).

Ocena wyboru strategii dotyczy relacji: koszt - rozmiar działalności - zysk (cost - volume - profit) co w relacji w sieci daje obraz łańcucha wartości. Czynniki kosztotwórcze (cost driver) można definiować w opozycji do czynnika kreowania wartości (value driver). Czynniki

kosztotwórczy oznacza coś, co pozostaje w zewnętrznym lub wewnętrznym stosunku do przedsiębiorstwa i bezpośrednio lub pośrednio przyczynia się do wydatkowania środków pieniężnych (cash outflows)¹⁸.

Ewolucja wartości w budżetowaniu działań

Badanie procesu zmian poziomu kosztów w czasie jest określane mianem analizy dynamiki kosztów. Analiza dynamiki kosztów jest jednym z ważniejszych obszarów analizy kosztów działalności przedsiębiorstwa. Jest tak dlatego, że wraz ze zmianami kosztów występują zmiany innych parametrów ekonomicznych, charakteryzujących rezultaty działalności przedsiębiorstwa (tabela 1). Ponadto wahania poziomu kosztów mają miejsce wtedy, gdy zmieniają się uwarunkowania działalności przedsiębiorstwa¹⁹.

Perspektywa finansowa jest wymiarem ostatecznym, traktowanym jako efekt końcowy w mapie wartości strategicznej (rysunek 3).

Ośrodek odpowiedzialności jest to segment jednostki gospodarczej, którego kierownik odpowiada za wykonanie przyjętych działań zarówno rzeczowych, jak i finansowych²⁰.

¹² Zob. E. Goldratt, J. Cox, *Cel. Doskonałość w produkcji*, Werbel, Warszawa 2000.

¹³ E. Goldratt, *Czy to nie oczywiste?!*, mint books, Warszawa 2012, s. 94.

¹⁴ E. Goldratt, *Cel II*, mint books, Warszawa 2007, s. 37.

¹⁵ A. Chodyński, A. Jabłoński, M. Jabłoński, *Strategiczna karta wyników (Balanced Scorecard) w implementacji założeń rozwoju organizacji*, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków 2007, s. 34.

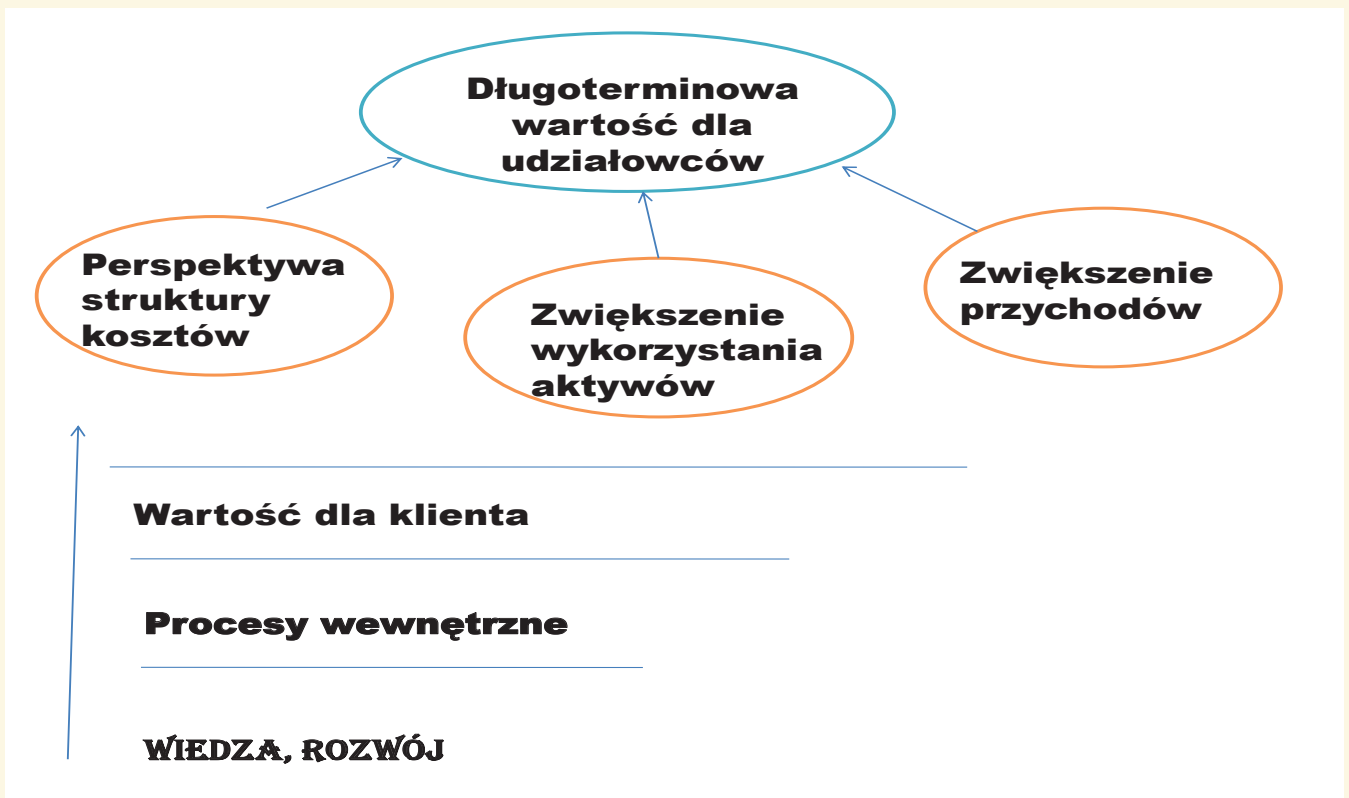
¹⁶ *Ibid.*, s. 26.

¹⁷ H. Rampersad, *Kompleksowa karta wyników*, Placet, Warszawa 2004, s. 105.

¹⁸ B. Nita, *Strategiczne czynniki kosztotwórcze*, [w:] E. Nowak (red.), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006, s. 43, por. B. Nita, *Budżetowanie operacyjne*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 59-60.

¹⁹ E. Nowak, *Analiza kosztów w ocenie działalności przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2016, s. 75.

²⁰ R. Kowalak, *Rachunek odpowiedzialności w controllingu*, [w:] E. Nowak (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 141.



Rys. 3. Mapa wartości strategicznej przedsiębiorstwa w perspektywach rozwoju.

Źródło: opracowanie własne na podstawie J. Świerk, *Mapa strategii i strategiczna karta wyników w planowaniu działań przedsiębiorstwa. Studium teoretyczno-empiryczne*, UMCS, Lublin 2009, s. 105.

W praktyce mierniki oceny dokonań ośrodka mają wymiar ilościowy, wartościowy i jakościowy²¹. Mapowanie strategii i ustalanie jej alternatyw zdaje się być najbardziej efektywne poprzez zarządzanie kosztami działań w perspektywie klienta, procesów wewnętrznych, perspektywie finansowej. Zdobywana wiedza jawna i tajniki poznania poprzez wiedzę ukrytą są weryfikatorem słuszności naszych decyzji. Przecież tak niewiele rzeczy możemy być pewni, o ile możemy być pewni czegokolwiek. Klasyczna rachunkowość zarządcza jest słuszna w warunkach stabilności, chociaż lokalnej – o ile o takiej można mówić, nie mając na względzie wpływów systemów państwa, czy układów globalnych.

Podsumowanie i wnioski końcowe

Przedsiębiorstwo jest jak żywy organizm podlegający turbulencjom otoczenia. Przyspieszenie transferu wiedzy, funkcjonalność decyzyjna w chmurze, wirtualizacja przepływów pieniężnych, zmniejszanie odległości fizycznych w czasie, wymusza na nas szybką reakcję na zmiany, a równocześnie konieczność szansy wycofania się z podjętych działań²². Miara jakości procesu wyrażona skutecznością, efektywnością i elastycznością, zdaje się w obecnej dobie przyspieszenia wymuszać przejście ze skuteczności, jak to miało miejsce w epokach rzemieślniczych, przez efektywność, jak miało to miejsce w epoce przemysłowej, ku elastyczności, jak ma to miejsce w epoce pokolenia 6D epoki postindustrialnej. Aby szybko

znaleźć receptę na marazm należy jak najszybciej znaleźć punkt krytyczny, zaleczyć chore miejsce i jak najszybciej znaleźć przyczynę choroby. Trudno powiedzieć, czy lepiej znaleźć receptę nie mogąc jej wykupić, żyjąc w toksycznej niemocy otoczenia, czy funkcjonować w zdrowym i życzliwym otoczeniu, gdzie sami się ulecymy możliwością życia, statusem, dobrostanem przyrody i szczęścia.

Streszczenie

Teoria ograniczeń jest kluczową metodą zarządzania kosztami działań. Istotą efektywnego zarządzania jest typowanie wąskich gardeł i ich redukcji, podnoszenie opcji racjonalnego gospodarowania przez punkty krytyczne systemu.

Słowa kluczowe: obiekty kosztów, nośniki kosztów, wąskie gardła

Activity-Based- Management (ABM) in the Theory of Constraints (TOC). Effective of logisticts

Abstract

The theory of constraints is a main road of activity-based management. The type narrow throats, critical points of system became effective management.

Key words: Cost objects, cost carriers, narrow throats

²¹ M. Kowalewski, *Systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] E. Nowak, *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 27.

²² Zob. G.S. Becker, R.A. Posner, *Nieoczywistości: ekonomiczna teoria wszystkiego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.

LITERATURA/BIBLIOGRAPHY

- [1]. Becker G.S., Posner R.A., *Nieoczywistości: ekonomiczna teoria wszystkiego*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- [2]. Brzóska J., Karbownik A., Kruczek M., Szmalec A., Żebrucki Z., *Strategiczna karta wyników w teorii i praktyce*, Politechnika Śląska, Gliwice 2012.
- [3]. Buchan J., *Adam Smith, życie i idee*, Difin, Warszawa 2008.
- [4]. Chodyński A., Jabłoński A., Jabłoński M., *Strategiczna karta wyników (Balanced Scorecard) w implementacji założeń rozwoju organizacji*, Oficyna Wydawnicza AFM, Kraków 2007.
- [5]. Coase R.H., *Firma, rynek i prawo*, Wolters Kluwer Polska, Warszawa 2013.
- [6]. Dobija D., Kucharczyk M., *Rachunkowość zarządcza. Analiza i interpretacja*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2014.
- [7]. Goldratt E., *Cel II*, mint books, Warszawa 2007.
- [8]. Goldratt E., Cox J., *Cel. Doskonałość w produkcji*, Werbel, Warszawa 2000.
- [9]. Goldratt E., *Czy to nie oczywiste?!*, mint books, Warszawa 2012.
- [10]. Goldratt E., Goldratt- Ahag E., *Wolność wyboru*, mint books, Warszawa 2011.
- [11]. Grandin T., Johnson C., *Animals in Translation*, Scribner, New York 2005.
- [12]. Jaruga A., Kabalski P., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer Polska SA, Warszawa 2014.
- [13]. Kowalak R., *Rachunek odpowiedzialności w controllingu*, [w:] Nowak E. (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 139-162.
- [14]. Kowalewski M., *Systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] Nowak E. (red.), *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2012, s. 27- 46.
- [15]. Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., *Zarządzanie kosztami działań*, WIG Press, Warszawa 1999.
- [16]. Nita B., *Budżetowanie operacyjne*, [w:] E. Nowak, B. Nita (red.), *Budżetowanie w przedsiębiorstwie*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Warszawa 2010, s. 59- 60, pp. 58- 113.
- [17]. Nita B., *Strategiczne czynniki kosztotwórcze*, [w:] Nowak E. (red.), *Strategiczne zarządzanie kosztami*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków 2006, s. 43- 86.
- [18]. Nowak E., *Analiza kosztów w ocenie działalności przedsiębiorstwa*, CeDeWu, Warszawa 2016.
- [19]. Nowak E., *Decyzyjne rachunki kosztów*, PWN, Warszawa 1994.
- [20]. Nowak E., *Instrumenty controllingu operacyjnego*, [w:] Nowak E. (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa 2013, s. 83- 110.
- [21]. Nowak E., *Rachunek kosztów pełnych*, [w:] Nowak E., Wierziński M., *Rachunek kosztów. Modele i zastosowania*, PWE, Warszawa 2010, s. 36- 57.
- [22]. Nowak E.(red.), *Strategiczna rachunkowość zarządcza*, PWE, Warszawa 2008.
- [23]. Orłowski W., *Sprawiedliwość społeczna a porządek światowy*, [w:] L. Balcerowicz i inni (red.), *Wykłady publiczne: Sprawiedliwość społeczna a porządek światowy*, Polski Instytut Spraw Międzynarodowych, Warszawa 2004, s. 33- 44.
- [24]. Ostrom E., *Dysponowanie wspólnymi zasobami*, Wolters Kluwers Polska, Warszawa 2013.
- [25]. Rampersad H., *Kompleksowa karta wyników*, Placet, Warszawa 2004.
- [26]. Rapaczyńska W., *Sprawiedliwość społeczna a porządek światowy*, [w:] L. Balcerowicz i inni (red.), *Wykłady publiczne: Sprawiedliwość społeczna a porządek światowy*, Polski Instytut Spraw Międzynarodowych, Warszawa 2004, s. 45- 60.
- [27]. Śliwczyński B., *Controlling operacyjny łańcucha dostaw w zarządzaniu wartością produktu*, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań 2011.
- [28]. Świerk J., *Mapa strategii i strategiczna karta wyników w planowaniu działań przedsiębiorstwa. Studium teoretyczno- empiryczne*, UMCS, Lublin 2009.