

PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 398

Zarządzanie kosztami i dokonaniem

Redaktorzy naukowi
Edward Nowak
Marcin Kowalewski



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Elżbieta Kozuchowska
Redakcja techniczna i korekta: Barbara Łopusiewicz
Łamanie: Adam Dębski
Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania
znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa
www.pracnaukowe.ue.wroc.pl
www.wydawnictwo.ue.wroc.pl

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons
Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska
(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu
Wrocław 2015

ISSN 1899-3192
e-ISSN 2392-0041

ISBN 978-83-7695-522-3

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:
Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu
tel./fax 71 36 80 602; e-mail: econbook@ue.wroc.pl
www.ksiegarnia.ue.wroc.pl

Druk i oprawa: TOTEM

Spis treści

Wstęp	11
Anna Bartoszewicz: Zbilansowana karta wyników jako narzędzie pomiaru pracy komórki audytu wewnętrznego	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Application of ordinal logit models in the diagnosis of performance measurement system in Polish enterprises	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Model biznesu w sprawozdawczości polskich spółek publicznych na przykładzie branży energetycznej.....	36
Paulina Belch: Analiza kosztów rodzajowych w sektorze paliwowym.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinanty kosztów kształcenia w szkołach wyższych	62
Leszek Borowiec: Kalkulacja kosztu netto usług transportowych Miejskich Zakładów Autobusowych sp. z o.o. w Warszawie.....	73
Halina Buk: Sprawozdawczość segmentowa bazą informacyjną dla oceny efektywności zarządzania operacyjnego	84
Michał Chalastra: Zakres integracji rachunku kosztów tworzonego na potrzeby systemów rachunkowości finansowej i budżetowania – wyniki badań empirycznych.....	96
Małgorzata Czerny: Pomiar dokonań w bankach islamskich	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Korzyści biologiczne w rachunku opłacalności produkcji rolniczej	112
Joanna Dyczkowska: Nowoczesne narzędzia raportowania menedżerskiego w kontekście roli współczesnych controllerów	121
Tomasz Dyczkowski: Financial and non-financial information in performance assessment of public benefit organisations	134
Tomasz Dyczkowski: Mierniki dokonań organizacji pożytku publicznego. Możliwości i ograniczenia stosowania	146
Aleksandra Ferens: Identyfikacja i grupowanie kosztów środowiskowych w systemie informacyjnym zarządzania	159
Rafał Jagoda: Koszty i korzyści a ryzyko ubezpieczenia należności.....	168
Elżbieta Jaworska: Pomiar dokonań w obszarze społecznego aspektu odpowiedzialności przedsiębiorstwa wobec pracowników.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Ramy koncepcyjne zastosowania strategicznej karty wyników w zarządzaniu jednostką podstawową uczelni publicznej.....	189

Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard w czołowych polskich uniwersytetach – analiza gotowości do opracowania i wdrożenia	200
Magdalena Kludacz: Zasady rachunku kosztów francuskich szpitali na potrzeby wyceny świadczeń zdrowotnych	209
Bartosz Kołodziejczuk: Uwarunkowania zarządzania kosztami w przemyśle poligraficznym	219
Roman Kotapski: Koszty zbiorowego zaopatrzenia w wodę i zbiorowego odprowadzania ścieków na potrzeby kształtowania taryf.....	228
Mariola Kotłowska: Czynniki kreowania wartości przedsiębiorstwa ciepłowniczego.....	239
Robert Kowalak: Sprawozdawczość zarządcza zakładu gospodarowania odpadami	249
Marcin Kowalewski: Pomiar i raportowanie dokonań na poziomie strumienia wartości w <i>lean accounting</i>	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Planowanie kosztów w ujęciu procesowym	269
Justyna Kujawska: Koszty administracyjne w szpitalu.....	280
Grzegorz Lew: Pomiar dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.....	289
Monika Łada: Rachunek celowego postarzania produktów.....	298
Małgorzata Macuda: Rola benchmarkingu w pomiarze i ocenie dokonań szpitali.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Pomiar w rachunkowości na tle regulacji międzynarodowych.....	317
Łukasz Matuszak: Rola sprawozdania z działalności w społecznie odpowiedzialnym przedsiębiorstwie.....	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA jako podstawa rachunku kosztów docelowych	343
Maria Nieplowicz: Organizacyjne aspekty wdrażania zrównoważonej karty wyników	354
Edward Nowak: Controlling zorientowany na dokonania przedsiębiorstwa..	363
Marta Nowak: Moral conflict in performance measurement.....	372
Agnieszka Nóżka: Zarządzanie kosztami projektów budowlanych realizowanych zgodnie z procedurami kontraktowymi FIDIC – wybrane problemy	380
Ryszard Orliński: Rozliczanie procedur medycznych z wykorzystaniem aplikacji grupera	391
Ewa Różańska: Metody oceny i selekcji projektów badawczo-rozwojowych w przedsiębiorstwie społecznie odpowiedzialnym	401
Jolanta Rubik: Zarządzanie kosztami pracy a wymogi CSR.....	411
Beata Sadowska: Rachunek kosztów działań – teoria i praktyka.....	420
Anna Surowiec: Supply chain management practices in SME sector	432

Piotr Szczypa: Koncepcja pomiaru osiągnięć w POL-EKO APARATURA spółka jawna	441
Olga Szolno: Cele i mierniki monitorowania celów w systemie kontroli zarządczej i budżetu zadaniowego w jednostkach samorządu terytorialnego.....	450
Łukasz Szydelko: Segmentowy rachunek kosztów i wyników w rachunkowości zarządczej zorientowanej na procesy	460
Joanna Świerk: Mapa strategii w działalności jednostek samorządu terytorialnego na przykładzie miasta Lublin	470
Marcin Wierzbiński: Model biznesowy a strategia i zarządzanie strategiczne.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Zrównoważone zarządzanie kosztami wobec alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej	501

Summaries

Anna Bartoszewicz: Balanced scorecard as a tool of efficiency measurement of the internal audit unit	13
Barbara Batóg, Jacek Batóg, Andrzej Niemiec, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski: Wykorzystanie porządkowych modeli logitowych w diagnozie systemu pomiaru dokonań przedsiębiorstw polskich	24
Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz: Business model in the reporting of Polish public companies on the example of the energy sector	36
Paulina Belch: Analysis of generic costs of companies from the petroleum sector.....	53
Anna Bialek-Jaworska: Determinants of the education costs at universities	62
Leszek Borowiec: Calculation of net costs of transport services of Warsaw Bus Company.....	73
Halina Buk: Segment reporting as the information base for evaluation of effectiveness of operating management	84
Michał Chalastra: Areas of integration of costing systems created for the purpose of financial accounting and budgeting – the results of empirical research.....	96
Małgorzata Czerny: Performance measurement in Islamic banks	105
Dorota Czerwińska-Kayzer: Biological benefits in profitability account of agricultural production	112
Joanna Dyczkowska: Modern tools of management reporting in the context of roles of contemporary management accountants	121
Tomasz Dyczkowski: Informacje finansowe i niefinansowe w ocenie dokonań organizacji pożytku publicznego	134

Tomasz Dyczkowski: Performance measures for public benefit organization. Opportunities and limitations of their use	146
Aleksandra Ferens: Identification and grouping of environmental costs in the management information system.....	159
Rafał Jagoda: Costs and benefits vs. a risk of receivables insurance.....	168
Elżbieta Jaworska: Performance measures in the area of social context of corporate responsibility towards employees.....	179
Jacek Jaworski, Jacek Woźny: Conceptual frameworks for the use of Balanced Scorecard in the management of the basic unit of public university	189
Wojciech Kariozen: Balanced Scorecard in top ranked Polish universities – an analysis of readiness for design and implementation	200
Magdalena Kludacz: The principles of cost accounting in French hospitals for the valuation of medical services.....	209
Bartosz Kolodziejczuk: Determinants of business cost management in printing industry	219
Roman Kotapski: Costs of water supply system and sewage collection system with the purpose of creating scales of charges	228
Mariola Kotłowska: Factors of value creation in a heating company	239
Robert Kowalak: Managerial reporting for the waste disposal plants	249
Marcin Kowalewski: Value stream performance measurement of lean accounting.....	260
Wojciech Dawid Krzeszowski: Cost planning in the process perspective.....	269
Justyna Kujawska: Administrative costs in hospital.....	280
Grzegorz Lew: Performance measurement of customer relationships in enterprises of trade	289
Monika Łada: Product planned obsolescence accounting.....	298
Małgorzata Macuda: The role of benchmarking in hospitals' performance measurement.....	307
Teresa Martyniuk, Klaudia Balcer: Measurement in accounting against international regulations.....	317
Łukasz Matuszak: The role of management commentary of socially responsible enterprise	327
Jarosław Mielcarek: EBITDA as a basis for target costing	343
Maria Nieplowicz: Organizational aspects of the Balanced Scorecard implementation	354
Edward Nowak: Performance-oriented controlling.....	363
Marta Nowak: Konflikt moralny w zarządzaniu dokonaniaми	372
Agnieszka Nózka: Managing the costs of construction designs carried out in accordance with the FIDIC contract conditions – selected issues	380
Ryszard Orliński: Settlement of medical procedures using Gruper applications	391

Ewa Różańska: Evaluation and selection methods of research and development projects in socially responsible company	401
Jolanta Rubik: Labour costs management vs. CSR requirements.....	411
Beata Sadowska: Cost accounting operations – theory and practice	420
Anna Surowiec: Praktyki zarządzania łańcuchem dostaw w sektorze MSP..	432
Piotr Szczypa: The concept of performance measurement in POL-EKO general partnership	441
Olga Szolno: Objectives and indicators for monitoring the goals in management control and performance budget in local self-government entities.....	450
Łukasz Szydelko: Segment costs and results accounting in process-oriented management accounting	460
Joanna Świerk: Strategy map in the performance of local government units on the example of the city of Lublin.....	470
Marcin Wierzbiński: Business model vs. strategy and strategic management.....	481
Beata Zyznarska-Dworczak: Sustainable costs management in the light of alternative research in management accounting	501

Grzegorz Lew

Politechnika Rzeszowska

e-mail: lewgrzes@prz.edu.pl

POMIAR DOKONAŃ RELACJI Z KLIENTAMI W PRZEDSIĘBIORSTWACH HANDLOWYCH

PERFORMANCE MEASUREMENT OF CUSTOMER RELATIONSHIPS IN ENTERPRISES OF TRADE

DOI: 10.15611/pn.2015.398.27

Streszczenie: Prowadzenie działalności gospodarczej związane jest z wykonywaniem wielu działań, których celem jest zapewnienie możliwości kontynuowania działalności oraz rozwoju przedsiębiorstw. W celu optymalizowania tych działań przedsiębiorstwa potrzebują informacji na temat ich skuteczności i rentowności. Informacji tych może dostarczyć odpowiednio skonstruowany system pomiaru dokonań przedsiębiorstwa. Klienci są podstawowymi podmiotami umożliwiającymi uzyskiwanie przychodów przez każdą jednostkę gospodarczą. Z tego powodu pomiar dokonań w relacjach z klientami powinien być kluczowym obszarem zainteresowania zarządzających przedsiębiorstwami. Relacje z klientami nabierają szczególnego znaczenia w przedsiębiorstwach handlowych, a są one w literaturze często marginalizowane, mimo że stanowią istotny odsetek jednostek gospodarczych w Polsce. Celem artykułu jest przedstawienie podstawowych mierników dokonań relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych oraz ocena ich przydatności.

Słowa kluczowe: pomiar dokonań, handel, klient.

Summary: Running a business is related to the performance of a series of measures aimed at the opportunity to continue its operations and business development. In order to optimize this activities businesses need information about their effectiveness and profitability. This information can be provided by a suitably designed system for measuring the achievements of the company. Customers are the primary actors allowing to earn revenue by each entity. For this reason, the measurement of achievements in the relationship with customers is a key area of interest for companies' managers. Customer relationships are of particular importance in commercial enterprises, and they are often marginalized in the literature, although they constitute a significant proportion of the business in Poland. The purpose of this article is to present the basic measures of achievement of relationships with customers in commercial enterprises and to assess their suitability.

Keywords: performance measurement, trade, customer.

1. Wstęp

Zmiany zachodzące wewnątrz przedsiębiorstw handlowych oraz w ich otoczeniu powodują konieczność ciągłego zaspokajania potrzeb związanych z pozyskiwaniem informacji, które wspierają procesy decyzyjne. Konieczne staje się tworzenie i odpowiednie wykorzystywanie systemów identyfikacji, przetwarzania i prezentacji informacji, które mogą być wykorzystywane w procesie podejmowania decyzji dotyczących zarówno bieżącej działalności przedsiębiorstwa handlowego, jak i działalności w ujęciu strategicznym. Dzięki powszechnemu wykorzystywaniu systemów informatycznych gromadzenie oraz przetwarzanie nawet dużych zbiorów danych jest ułatwione. Mimo to przedsiębiorstwa ciągle borykają się z problemami pozyskiwania faktycznie użytecznych informacji, które z powodzeniem mogłyby wykorzystać do zarządzania procesami w nich zachodzącymi. Zapewne dzieje się tak z powodu braku stosowania przez przedsiębiorstwa prostych, zrozumiałych dla większości pracowników i zarazem elastycznych narzędzi wspomagających podejmowanie decyzji. Narzędzi, które w kompleksowy sposób obejmowałyby swoim zakresem kluczowe procesy przedsiębiorstw handlowych.

W praktyce nie jest możliwe ani ekonomicznie uzasadnione, aby z równą intensywnością analizować wszystkie obszary funkcyjne przedsiębiorstw handlowych. Przedsiębiorstwa handlowe zwykle za kluczowy obszar swojej działalności uważają, i w dużej mierze słusznie, obszar związany z szeroko rozumianą sprzedażą towarów. Jednak takie podejście powoduje często, że przedsiębiorstwa te nie zauważają, a przez to nie optymalizują w wystarczającym stopniu innych obszarów swojej działalności, w których nawet zaniechania mają niekorzystny wpływ na skumulowany wynik finansowy tych przedsiębiorstw. Z tego powodu zmiana koncepcji dotycząca podejmowania określonych czynności w stosunku do kluczowych obszarów optymalizacji działań jest w przedsiębiorstwach handlowych pożądana. Zmiana ta powinna dotyczyć przeorientowania działań z obszaru sprzedaży na działania podejmowane w stosunku do „głównego źródła” przychodów, jakim jest klient, w obszarze dotyczącym zarówno przychodów, jak i kosztów. Klient jest podstawowym i często jedynym „dawcą” przychodów z działalności operacyjnej i to od sprawności (w kontekście przychodów oraz kosztów) zaspokajania potrzeb klientów będzie uzależniona możliwość kontynuowania działalności przedsiębiorstw handlowych. Z tego powodu narzędzia służące do optymalizacji działań ukierunkowanych na klientów mają kluczowe znaczenie dla funkcjonowania i rozwoju przedsiębiorstw handlowych.

Celem artykułu jest przedstawienie podstawowych mierników pomiaru dokonania relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych oraz ocena ich przydatności. Ze względu na obszerność tematu poruszanego w artykule stanowi on początek analizy zagadnień związanych z pomiarem dokonania relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.

2. Pomiar dokonań

Pojęcie dokonań jest niejednoznaczny, związanym z wykonywaniem zamierzonych działań. T. Kotarbiński określa, że „wykonać coś – to tyle, co zrobić to coś w tym celu, by stało się tak, jak było uprzednio zaplanowane” [Kotarbiński 1982, s. 76]. Dostosowując to stwierdzenie do przebiegu procesów gospodarczych, definicję tę odnosi się do planów przedsiębiorstw i ich realizacji. Przedsiębiorstwa handlowe, aby móc kontynuować działalność i się rozwijać, muszą spełniać pewne warunki. Po pierwsze, w wymiarze krótkoterminowym powinny osiągać zyski, a po drugie, w długim okresie zwiększać swoją wartość dla właścicieli. Dla realizacji tych celów przedsiębiorstwa podejmują wiele działań, których efektem ma być osiągnięcie tych dwóch głównych celów. Osiągnięcie tych celów w maksymalnie efektywny sposób wymaga od przedsiębiorstw handlowych umiejętności dokonywania pomiaru dokonań cząstkowych, których skumulowanym efektem jest osiągnięcie celów głównych. Przedsiębiorstwa handlowe swoje działania powinny koncentrować na pomiarze dokonań ukierunkowanych na relacje z klientami.

Pomiar dokonań również nie jest określony jednoznacznie, ponieważ zdefiniowany jest innymi pojęciami, takimi jak: cel, stopień realizacji, miernik, efektywność. Pomiar dokonań może być realizowany za pomocą różnych miar, według różnych kryteriów, w stosunku do mocno różniących się od siebie działań. Pomiar dokonań można zdefiniować jako wieloprzekrojowy system informacyjny przedsiębiorstwa, ukierunkowany na generowanie i raportowanie użytecznych informacji dla zarządzających, który umożliwi kontrolę najważniejszych obszarów jego funkcjonowania [Kowalewski 2012, s. 28].

Koncepcja pomiaru dokonań przedsiębiorstw ewoluowała wraz z ewolucją rachunkowości zarządczej¹. Ewolucję pomiaru dokonań w syntetyczny sposób przedstawił J. Michalak, który podzielił ją na trzy etapy [Michalak 2008, s. 78]:

- koncepcje pojedynczych mierników finansowych,
- koncepcje systemów mierników finansowych,
- koncepcje pomiaru dla interesariuszy.

Ostatnim obecnie etapem ewolucji systemów pomiaru dokonań jest pomiar ukierunkowany na pomiar wartości dla interesariuszy. Zakładając, że to klienci w głównej mierze umożliwiają osiągnięcie zysku przez przedsiębiorstwa handlowe, stwierdzić należy, iż pomiar dokonań ukierunkowanych na klientów jest najważniejszą (poza wartością dla właścicieli) funkcją systemu pomiaru dokonań w przedsiębiorstwach handlowych.

¹ W sposób kompleksowy ewolucję i modelowe rozwiązania w zakresie pomiaru dokonań przedstawił w swoim opracowaniu B. Nita, *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganiu zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław 2009.

3. Wybrane mierniki dokonań w relacjach z klientami

Kluczową zmienną przedstawiającą jakość relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych jest umiejętność pozyskiwania nowych klientów oraz utrzymywania rentownych relacji z nimi. Klienci w swoich wyborach kierują się wieloma zmiennymi, które w ostateczności determinują wybór ich dostawców. Uogólniając problem, można stwierdzić, że pomiar dokonań w relacjach z klientami powinien pozwolić uzyskać odpowiedź na pytanie: Dlaczego dany klient dokonuje zakupów u nas, a nie u konkurencji? Szukanie odpowiedzi na to pytanie powinno pozwolić zbudować system pomiaru dokonań umożliwiający przedsiębiorstwu handlowemu zdobycie odpowiedniej przewagi konkurencyjnej na danym rynku.

Jednak niezależnie od działań podejmowanych przez przedsiębiorstwa handlowe klienci będą odchodzić. Przyczyny odejścia klientów są różne. Przedstawiając swoje badania, K. Burnett wśród przyczyn odejścia klientów przedstawia z jednej strony śmierć klienta (1% przyczyn odejść), a z drugiej błędy w obsłudze klienta, brak satysfakcji klienta z usługi handlowej oferowanej przez przedsiębiorstwo handlowe oraz niedostosowanie polityki cenowej do rynku (91% przyczyn odejścia). Wpływ konkurencji na rezygnację klienta z usług danego przedsiębiorstwa określił tylko na 5% [Burnett 2002, s. 392-393]. Z tych badań wynika, że przedsiębiorstwo ma ogromny wpływ na zachowania zakupowe klientów. Jednym z mierników zadowolenia klientów z usług przedsiębiorstw handlowych jest retencja klientów. Retencja klientów przedstawia stopień ich zatrzymania. Działania zapobiegające odejściu klientów przedsiębiorstwa często prowadzą w stosunku do wszystkich klientów, mimo że powinny je prowadzić tylko wobec tych, którzy są rentowni. Jednak wiele przedsiębiorstw nie posiada odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej, które są w stanie zidentyfikować i wycenić rentowność poszczególnych klientów.

W praktyce gospodarczej do prognozowania prawdopodobieństwa odejść klientów można wykorzystać narzędzia statystyczne. W tym celu wykorzystać można:

- modele migracji,
- modele Markowa.

Wśród stosowanych modeli migracji najczęściej wykorzystuje się model regresji logistycznej lub modele hazardu, które ze względu na dużą liczbę zmiennych wpływających na wybory klientów rozszerza się o bardziej zaawansowane techniki estymacji, takie jak metoda bayesowska czy metoda losowych współczynników – każda z nich umożliwi przypisanie różnych współczynników poszczególnym klientom [Kumar 2010, s. 127].

Warto ponosić koszty utrzymania klientów, ale tylko w stosunku do klientów rentownych. Miernikiem, który w relacjach z klientami pozwala w przedsiębiorstwach handlowych określić rentowności klientów, jest wartość życiowa klienta, przedstawiająca marżę realizowaną dzięki relacjom z danym klientem. Postać wartości życiowej klienta przedstawili S. Gupta, D.R. Lehmann oraz J.A. Stuard [2004, s. 8]:

$$CLV = \sum_{t=1}^n \frac{m_t}{(1+d)^t},$$

gdzie: CLV – wartość życiowa klienta; m_t – marża uzyskana dzięki sprzedaży towarów dla danego klienta w okresie t ; d – stopa dyskontowa.

Rozwiązanie to zakłada również konieczność oszacowania czasu trwania relacji z danym klientem. Rozwinięciem tej koncepcji jest założenie, że wartość życiowa klienta to zaktualizowana wartość przepływów gotówkowych uzyskanych przez cały czas utrzymywania relacji z danym klientem w przedsiębiorstwie handlowym. W tym przypadku to przepływy pieniężne są podstawowym miernikiem ustalania wartości życiowej klienta. Wartość życiowa klienta w rozszerzonej formule przedstawia się następująco [Doyle 2003, s. 97]:

$$CLV = NCF_1 + \frac{NCF_2}{1+d} + \frac{NCF_3}{(1+d)^2} + \dots + \frac{NCF_n}{(1+d)^{n-1}},$$

gdzie: NCF – przepływy pieniężne netto; D – stopa dyskontowa.

Niestety mierniki te mają istotne wady związane z koniecznością projekcji przyszłości, co w wielu przypadkach napotyka określone przeszkody. Trudności te wynikają z braku możliwości ustalenia rzeczywistych przychodów i kosztów osiągniętych czy ponoszonych w związku z relacjami z klientami. Dodatkową trudnością jest określenie przewidywanego czasu trwania tych relacji.

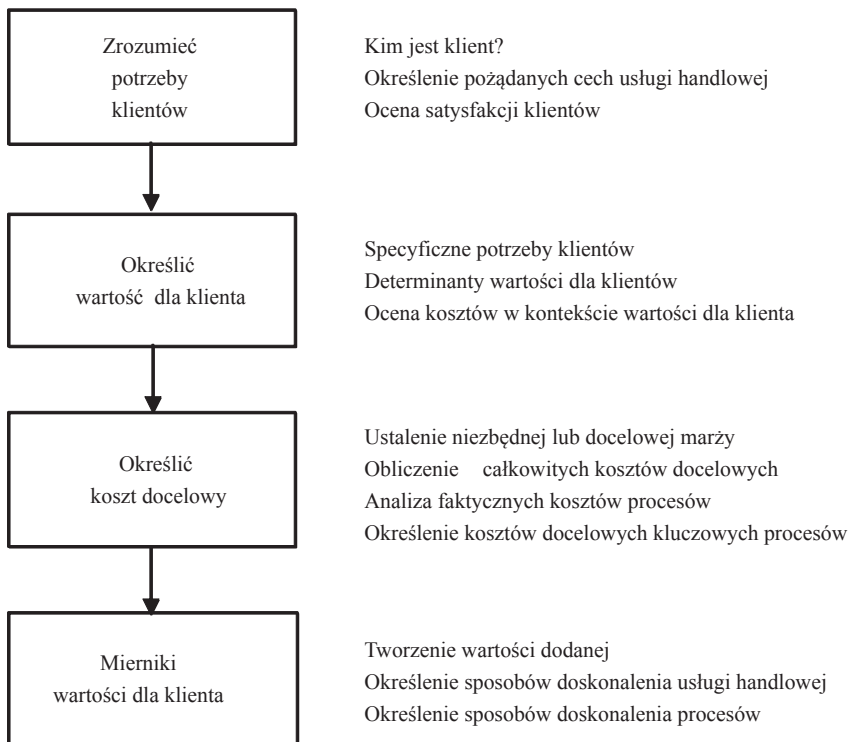
W celu zwiększenia dokładności podstawowego miernika jakości relacji z klientami, czyli wartości życiowej klientów, H.H. Bauer, M. Hammerschmidt, M. Braehler [2003, s. 54] proponują rozszerzoną formułę, która uwzględnia wiele kategorii związanych z relacjami z klientami:

$$CLV_i = -AC_i + \sum_{t=1}^n \left\{ \begin{array}{l} r_{ii}^t \cdot \frac{(AR_{ii} + UR_{ii} + CR_{ii} + RV_{ii}) - (SC_{ii} + MC_{ii})}{(1+d)^t} \\ -r_{ii}^{t-1} \cdot (1-r_{ii}) \cdot \frac{TC_i}{(1-d)^t} + r_{ii}^t \cdot \left[\frac{InfoV_{ii} + CoopV_{ii} + InnoV_{ii}}{(1+d)^t} \right] \end{array} \right\},$$

gdzie: CLV_i – wartość życiowa klienta i ; AC_i – koszty pozyskania klienta i ; r_{ii} – współczynnik zatrzymania klienta i w okresie t ; AR_{ii} – przychody ze sprzedaży towarów klientowi i w okresie t ; UR_{ii} – dodatkowe przychody ze sprzedaży towarów klientowi i w okresie t (sprzedaż rozszerzająca); CR_{ii} – dodatkowe przychody ze sprzedaży towarów klientowi i w okresie t (sprzedaż uzupełniająca, krzyżowa);

RV_{it} – marża uzyskiwana dzięki rekomendacjom klienta i w okresie t ; SC_{it} – koszt sprzedanych towarów i koszty obsługi klienta i w okresie t ; MC_{it} – marketingowe koszty utrzymania klienta i w okresie t ; TC_i – koszty zakończenia współpracy z klientem i ; $InfoV_{it}$ – wartość informacji uzyskanych od klienta i w okresie t ; $CoopV_{it}$ – wartość współpracy z klientem i w okresie t ; $InnoV_{it}$ – wartość innowacji uzyskanych od klienta i w okresie t ; d – stopa dyskontowa.

Formuła ta, mimo że uwzględnia wiele aspektów związanych z korzyściami oraz kosztami relacji z danym klientem przez cały czas trwania tej relacji, to również nie jest wolna od wad prostszych formuł. Dodatkowym problemem jest umiejętność określenia przez przedsiębiorstwa handlowe wiarygodnych wartości poszczególnych elementów składowych tej formuły.



Rys. 1. Algorytm tworzenia mierników w relacjach z klientami

Źródło: opracowanie własne na podstawie [Maskell, Baggaley, Grasso 2011, s. 315].

Przy budowie mierników dokonań w relacjach z klientami przedsiębiorstwa handlowe muszą pamiętać o głównym celu swoich działań, czyli o pozytywnym wyniku finansowym przedsiębiorstwa. W systemach zarządzania całkowicie ukierunkowanych na relacje z klientami skumulowana marża pokrycia uwzględniająca

wszystkie działania przedsiębiorstwa handlowego będzie jednocześnie wynikiem finansowym tego przedsiębiorstwa. Do procedury tworzenia i prowadzenia tak postrzeganych mierników można wykorzystać koncepcję wielopoziomowego i wieloblokowego rachunku wyników.

Ogólną koncepcję tworzenia mierników dokonań w relacjach z klientami przedstawić można za pomocą uogólnionego algorytmu, który prezentuje rys. 1.

Oczywiście mierniki dokonań w relacjach z klientami nie mogą ograniczać się tylko do wartości życiowej klientów. Na jakość relacji z klientami ma wpływ wiele czynników związanych przede wszystkim z pracownikami, lokalizacją przedsiębiorstwa, centrów logistycznych, hurtowni czy punktów detalicznych. Dla przykładu, przedsiębiorstwa handlowe, które posiadają sklepy lub sieci sklepów, w celu optymalizacji ich działań powinny analizować również ich dokonania. Pracownicy sklepów mają ograniczone możliwości pozyskiwania nowych klientów, co wynika ze specyfiki ich pracy, ponieważ będąc pracownikami sklepu, mają pasywny charakter pracy pod względem nawiązywania relacji z nowymi klientami. Funkcję związaną z pozyskiwaniem nowych klientów w przypadku sklepów spełnia lokalizacja danego sklepu, ponieważ to od odpowiedniej lokalizacji punktu detalicznego zależą będą możliwości dotarcia do niego nowych, potencjalnych klientów. Z pewnością umiejscowienie sklepu obok centrów logistycznych mieszkańców (tj. stacje autobusowe, kolejowe) danej miejscowości pomoże w pozyskaniu większej liczby potencjalnych klientów. Z kolei zachowania pracowników determinują jakość oraz skuteczność obsługi klienta, który już wszedł do danego sklepu. Skuteczność działań sprzedażowych pracowników oceniana może być poprzez mierniki dotyczące:

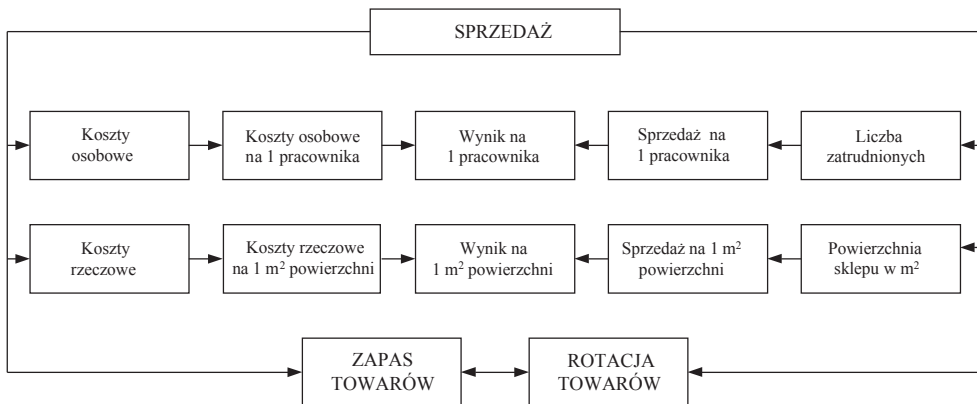
- liczby transakcji dokonanych w dniu,
- liczby różnych pozycji w ramach pojedynczej transakcji,
- wartości poszczególnych transakcji,
- sprzedaży krzyżowej (*cross selling*),
- sprzedaży dodatkowej (*up selling*),
- skuteczności sprzedaży.

Najbardziej miarodajnym miernikiem określającym efektywność sprzedaży dokonywanej przez dany sklep jest określenie ilości i wartości poszczególnych transakcji dokonywanych przez klientów. Aby ta ocena była pełna, należy te dwa mierniki rozpatrywać w kontekście skuteczności sprzedaży, czyli określenia, ilu z odwiedzających sklep klientów dokonuje zakupów, a ilu nie. W dużej mierze wartość tego miernika zdeterminowana jest branżą, którą reprezentuje dany sklep. Klient odwiedzający sklep spożywczy odwiedza go z nastawieniem zaspokojenia swojej określonej potrzeby. A zatem należy stwierdzić, że każdy klient² sklepu spożywczego powinien dokonać zakupu. W tej sytuacji miernikiem różnicującym efektywność działania sklepu może być wartość poszczególnych transakcji lub ilość towarów w jednej transakcji. Inaczej wygląda to w sklepach odzieżowych, gdzie

² W tym przypadku pod pojęciem klienta należy rozumieć zarówno pojedynczą osobę, jak i rodzinę (grupę) dokonującą wspólnych zakupów.

decyzja zakupowa często podejmowana jest pod wpływem impulsu, a nie zaspokojenia niezbędnej, aktualnej potrzeby. Z tego powodu w sklepach różnych branż należy stosować różną strukturę mierników, dostosowaną do specyfiki danego sklepu, określającą mierniki priorytetowe oraz uzupełniające. W celu określenia skuteczności sprzedaży ustalonej jako stosunek liczby klientów dokonujących zakupów do liczby osób odwiedzających sklep stosuje się urządzenia elektroniczne zliczające osoby wchodzące i wychodzące ze sklepu. Przy określaniu pożądanej ilości dokonywanych dziennie transakcji należy również uwzględnić natężenie ruchu potencjalnych klientów w okolicach sklepu. Dla przykładu, w galeriach handlowych liczba osób je odwiedzających istotnie zwiększa się w dni wolne od pracy, a w sklepach zlokalizowanych w pobliżu centrów logistycznych wykorzystywanych przez mieszkańców danej miejscowości – w dni robocze.

Do oceny efektywności działania sklepów wykorzystać można również systemy oparte na kaskadowaniu mierników, które w syntetyczny sposób przedstawiają charakterystykę danego sklepu. Przykład takiego rozwiązania przedstawia rys. 2.



Rys. 2. Uproszczony system mierników dokonania sklepu

Źródło: opracowanie własne.

Ważne jest, aby w ten sam sposób oceniać wszystkie sklepy, które są własnością danego przedsiębiorstwa, ponieważ umożliwia to porównywalność ich dokonań. Również istotne jest, aby ocena była dokonywana, i to niezależnie od branży, lokalizacji czy rozmiarów przedsiębiorstwa handlowego lub danego sklepu, ponieważ okresowe oceny stymulują rozwój przedsiębiorstw handlowych w pożądanym przez zarządzających kierunku.

4. Zakończenie

Oceniając stosowane mierniki dokonań oraz potencjał ich tworzenia w praktyce działalności przedsiębiorstw handlowych, należy stwierdzić, że możliwości kreowania mierników dokonań są praktycznie nieograniczone. Jednak mierniki dokonań relacji z klientami bazujące wyłącznie na pomiarze ilościowym i wartościowym są niewystarczające do kompleksowej oceny tych relacji. Aby ocena ta była pełna, należy również stosować mierniki jakościowe, wśród których w szczególności należy wymienić:

- jakość świadczonych usług handlowych,
- satysfakcję klientów,
- kwalifikacje pracowników,
- atmosferę i kulturę pracy,
- niezawodność dostaw,
- elastyczność obsługi klientów,
- szerokość oferty handlowej,
- jakość kanałów dystrybucji.

Przedstawione w artykule wybrane mierniki są dobrym początkiem w tworzeniu kompleksowych rozwiązań dotyczących pomiaru dokonań przedsiębiorstw handlowych w relacjach z klientami. Jednak należy pamiętać, że nawet doskonały system pomiaru dokonań, a nawet szerzej – rachunkowości zarządczej, bez konsekwentnej polityki zarządzających przedsiębiorstwami handlowymi dotyczącej stosowania tych rozwiązań i co niezmiernie ważne, wyciągania wniosków, nie przyniesie spodziewanych rezultatów, a jedynie zwiększy koszty funkcjonowania tych przedsiębiorstw.

Literatura

- Bauer H.H., Hammerschmidt M., Braehler M., 2003, *The customer lifetime value concept and its contribution to corporate valuation*, „Yearbook of Marketing and Consumer Research”, vol. 1.
- Burnett K., 2002, *Relacje z kluczowymi klientami. Analiza i zarządzanie*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Doyle P., 2003, *Marketing wartości*, Felberg SJA, Warszawa.
- Gupta S., Lehmann D.R., Stuart J.A., 2004, *Valuing customers*, „Journal of Marketing Research”, vol. XLI, February.
- Kotarbiński T., 1982, *Traktat o dobrej robocie*, Ossolineum, Warszawa.
- Kowalewski M., 2012, *Systemy pomiaru dokonań przedsiębiorstwa*, [w:] *Pomiar i raportowanie dokonań przedsiębiorstwa*, red. E. Nowak, CeDeWu, Warszawa.
- Kumar V., 2010, *Zarządzanie wartością klienta*, PWN, Warszawa.
- Maskell B., Baggaley B., Grasso L., 2011, *Practical Lean Accounting. A Proven System for Measuring and Managing the Lean Enterprise*, 2nd Edition, CRC Press, Boca Raton.
- Michalak J., 2008, *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa.