

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 442

**Wyzwania w zarządzaniu kosztami  
i dokonaniemi**



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2016

Redakcja wydawnicza: Joanna Świrska-Korlub, Barbara Majewska

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Beata Mazur

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronach internetowych

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.pl](http://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 2016

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-597-1**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

ul. Komandorska 118/120, 53-345 Wrocław

tel./fax 71 36 80 602; e-mail: [econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> Rachunek kosztów w generowaniu kosztowej informacji zarządczej w podmiotach leczniczych / Cost accounting in generating cost management information in health care entities .....	11
<b>Barbara Batóg, Jacek Batóg, Wanda Skoczylas, Piotr Waśniewski:</b> Identyfikacja kluczowych czynników sukcesu na potrzeby zarządzania dokonaniami przedsiębiorstw sektora produkcji artykułów spożywczych / Critical success factors identification for performance management of companies in food production sector .....	21
<b>Bogusława Bek-Gaik, Bartosz Rymkiewicz:</b> Model biznesu w raportowaniu zintegrowanym / Business model in integrated reporting .....	32
<b>Renata Biadacz:</b> Prezentowanie informacji na temat społecznej odpowiedzialności w zakresie ochrony środowiska w sprawozdawczości zewnętrznej przedsiębiorstw przemysłu przetwórstwa tworzyw sztucznych / Presentation of information on social responsibility of environmental protection in external reporting in enterprises of plastics processing industry .....	52
<b>Anna Bialek-Jaworska:</b> Zróżnicowanie kosztów kształcenia w szkołach wyższych a ich finansowanie / Differences in higher education costs and their financing .....	61
<b>Jolanta Chluska:</b> Kontrola kosztów w jednostce mikro / Cost control in micro entity .....	75
<b>Dorota Czerwińska-Kayzer:</b> Memoriałowe i kasowe wyniki przedsiębiorstwa w ocenie jego działalności na przykładzie przedsiębiorstw produkujących pasze / Accrual and cash results in assessment of company activity on the example of enterprises producing feed .....	83
<b>Marcin Czyczerski, Sebastian Lotz:</b> Rola przywództwa w zarządzaniu dokonaniem / The role of leadership in performance management .....	93
<b>Izabela Emerling:</b> Budżetowanie kosztów a zarządzanie podmiotem leczniczym / Budgeting costs vs. management of health care facility .....	102
<b>Wiktor Gabrusewicz:</b> Koszty prac rozwojowych w dokonaniach przedsiębiorstw / Development works costs of enterprises accomplishments .....	112
<b>Marek Gajewski:</b> Zastosowanie taksonomicznej analizy struktury kosztów rodzajowych do oceny poziomu koherencji działań podmiotów leczniczych / The use of the taxonomic analyzes of cost structure to an assessment of the coherence level in hospitals .....	122

<b>Rafał Jagoda:</b> Wpływ sezonowości na koszty i przychody przedsiębiorstwa z branży budowlanej / Seasonal impact on costs and income of enterprises in the building industry .....	136
<b>Elżbieta Jaworska, Grzegorz Bucior:</b> Koszty w przedsiębiorstwach hotelarskich / Costs in enterprises from hotel industry.....	146
<b>Jacek Jaworski, Marek Witkowski:</b> Podstawy koncepcyjne strategicznej karty wyników dla spółdzielni mieszkaniowej / Conceptual basis of Balanced Scorecard for housing cooperative .....	155
<b>Magdalena Jaworzyńska:</b> Znaczenie perspektywy interesariuszy w zarządzaniu strategicznym zakładem opieki zdrowotnej na przykładzie samodzielnego publicznego zakładu opieki zdrowotnej w Puławach / The role of perspective of stakeholders in the strategic management of health care facility on the example of health care in Puławy.....	165
<b>Beata Juralewicz:</b> Identyfikacja i wyodrębnianie przychodów i kosztów przewozów o charakterze użyteczności publicznej w przedsiębiorstwach transportu samochodowego / Identification and distinction of revenues and costs of public utility transport in bus enterprises .....	175
<b>Marta Kołodziej-Hajdo:</b> Kontrola zarządcza w jednostkach administracji publicznej – aspekty praktyczne / Management control in government administration units – practical aspects.....	184
<b>Bartosz Kołodziejczuk, Magdalena Szydelko:</b> Benchmarking w zarządzaniu kosztami przedsiębiorstwa / Benchmarking in business cost management .....	194
<b>Roman Kotapski:</b> Ośrodki odpowiedzialności i miejsca powstawania kosztów w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych / Responsibility centers and cost centers in water and sewerage companies.....	203
<b>Robert Kowalak:</b> Mierniki dokonań w kokpitach menedżerskich przedsiębiorstwa / Performance indexes in dashboard .....	213
<b>Marcin Kowalewski:</b> Systemy rachunku kosztów w <i>lean accounting</i> / Cost accounting of lean system.....	222
<b>Justyna Kujawska:</b> Koncepcja pomiaru efektywności podmiotu leczniczego / Effectiveness measurement concept of hospitals .....	230
<b>Dorota Kuźdowicz, Janina Jędrzejczak-Gas, Paweł Kuźdowicz:</b> Raportowanie przepływów strumieni wartości w systemie ERP / Reporting value stream flows in the ERP system.....	240
<b>Paweł Kuźdowicz:</b> Zastosowanie obliża kosztowego w analizie odchyleń przedsięwzięcia / Cost obligation of an enterprise .....	249
<b>Zbigniew Leszczyński:</b> Analizy wartości cyklu procesów w programie redukcji zużycia zasobów produkcyjnych (kosztów produkcji) / Value analysis of process cycle as a part of production resources reduction program (production costs) .....	258

<b>Grzegorz Lew:</b> Koszty klienta w przedsiębiorstwach handlowych / Customer costs in commercial companies .....	270
<b>Krzysztof Małys:</b> Analiza struktury kosztów w publicznych szkołach wyższych w Polsce / Cost structure analysis in institutions of public higher education .....	278
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Falsyfikacja tradycyjnego modelu rachunku kosztów docelowych / Target costing traditional model falsification .....	290
<b>Andrzej Niemiec:</b> Identyfikacja krytycznych czynników sukcesu (CSFS) za pomocą macierzy istotności-sterowalności ( <i>Relevance-Manageability Matrix</i> ) na przykładzie firm sektora transportu lądowego / Identification of critical success factors by Relevance-Manageability Matrix on the example of land transport sector companies.....	304
<b>Maria Nieplowicz:</b> Analiza porównawcza zastosowania zrównoważonej karty wyników w podmiotach leczniczych / The use of Balanced Scorecard in health care organizations. Comparative analysis .....	317
<b>Bartłomiej Nita:</b> Krytyka zrównoważonej karty wyników / The critique of Balanced Scorecard .....	325
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Próba wyceny innowacji uelastyczniającej technologię wytwarzania / Attempt to evaluate innovation making manufacturing process flexible.....	334
<b>Edward Nowak:</b> Pojemność informacyjna rachunku zysków i strat małych jednostek gospodarczych / Information capacity of profit and loss accounts in small economic entities.....	349
<b>Ryszard Orliński:</b> Rachunek kosztów pacjenta na przykładzie szpitala / Cost accounting of patients on the example of hospital.....	358
<b>Sabina Rokita:</b> Możliwości wykorzystania strategicznej karty wyników w zarządzaniu działalnością innowacyjną przedsiębiorstwa / Possibilities of use of the Strategic Scorecard in enterprises innovative activity management.....	368
<b>Jolanta Rubik:</b> Wytyczne i uregulowania raportowania społecznej odpowiedzialności / Guidelines and regulations of corporate social responsibility reporting.....	379
<b>Wojciech Sadkowski:</b> Przegląd dotychczasowych modeli rachunku kosztów jakości / Review of existing models of quality costs calculation .....	388
<b>Beata Sadowska:</b> System pomiaru dokonań w Państwowym Gospodarstwie Leśnym Lasy Państwowe – proces przygotowania i implementacji / Achievements measurement system at the State Forests National Forests Holding – process of preparing and implementation.....	399
<b>Dorota Śładkiewicz:</b> Nośniki wartości i ich rola w procesie kreowania wartości przedsiębiorstwa / Value drivers and their role in creating enterprise value.....	408

<b>Aleksandra Sulik-Górecka:</b> Wyzwania w rozliczaniu kosztów na potrzeby dokumentacji cen transferowych / Cost accounting challenges regarding transfer pricing documentation .....	417
<b>Anna Surowiec:</b> Rachunek kosztów działań jako jedna z metod zarządzania kosztami łańcucha dostaw / Activity-Based Costing as one of the methods of supply chain management .....	428
<b>Waldemar Szczepaniak:</b> Przychody z działalności badawczej jako miernik dokonań szkół wyższych – analiza w odniesieniu do wielkości relatywnych / Revenues from research activity as a measure of achievements of universities – analysis in relation to the relative value .....	438
<b>Olga Szolno:</b> System monitorowania realizacji celów w samorządowej jednostce budżetowej / System of monitoring the objectives achievements in self-government budget unit .....	447
<b>Alfred Szydelko:</b> Rola rachunkowości finansowej w pomiarze dokonań / The role of financial accounting in performance measurement .....	459
<b>Lukasz Szydelko:</b> Ekonomiczna wartość dodana w bankach spółdzielczych / Economic value added in cooperative banks .....	468
<b>Joanna Świerk:</b> Analiza gotowości polskich miast do wdrożenia strategicznej karty wyników / An analysis of readiness of Polish local authorities for implementation of Balanced Scorecard .....	478
<b>Monika Ucieszńska:</b> Pomiar w kontroli zarządczej funkcjonującej w administracji podatkowej / Measurement in management control in tax administration .....	487
<b>Piotr Urbanek:</b> Strategie uniwersytetów publicznych w Polsce – próba oceny / Strategies of public universities in Poland – an attempt to access .....	500
<b>Piotr Wanicki:</b> Innowacje jako źródło wartości przedsiębiorstwa / Innovation as a source of enterprise value .....	510
<b>Lidia Wiatrak:</b> Badanie satysfakcji klientów w kontekście zarządzania jakością w organach administracji podatkowej / Study of customer satisfaction in the context of quality management in the authority tax administration .	519
<b>Marcin Wierzbiński:</b> System zarządzania dokonaniem a model biznesowy / Performance management system vs. business model .....	533
<b>Grzegorz Zimon:</b> Koszty zarządzania kapitałem obrotowym w przedsiębiorstwie handlowym / Performance management system vs. business model	552

## Wstęp

Zmiany zachodzące na rynku, związane z coraz większą konkurencją, powodują, że przedsiębiorcy szukają rozwiązań dotyczących nie tylko utrzymania się na nim, lecz również rozwoju, co ma służyć poprawie ich pozycji względem innych jednostek gospodarczych. Zarządzanie kosztami i pomiar dokonań stanowią istotny element systemu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwach. Są one stosowane w przedsiębiorstwach nie tylko dużych, ale również średnich i małych. Każda działalność jednostki gospodarczej generuje koszty, które powinny być pod stałą kontrolą zarządzających. Jest to temat wciąż aktualny w artykułach naukowych publikowanych w Polsce i na świecie, poruszany zarówno przez teoretyków, jak i praktyków.

Niniejszy zeszyt Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu jest poświęcony zagadnieniom zarządzania kosztami i pomiarowi dokonań. W związku z tym zawarte w nim artykuły dotyczą dwóch odrębnych tematycznie obszarów:

- zarządzania kosztami,
- zarządzania dokonaniem.

W obrębie każdego z nich zaprezentowano problemy zarówno teoretyczne, jak i praktyczne dotyczące systemów kosztów w podejmowaniu decyzji, mierników dokonań, raportowania dokonań.

Artykuły poświęcone zarządzaniu kosztami mają głównie charakter praktyczny. Ukazują przypadki jego zastosowania w szpitalu, podmiocie świadczącym usługi komunalne, szkole wyższej oraz w organach administracji podatkowej. Skupiają się również na rozważaniach poświęconych kontroli kosztów w jednostkach mikro, wprowadzonych do ustawy o rachunkowości w 2014 roku.

Teksty związane z tematyką zarządzania dokonaniem są połączeniem rozważań teoretycznych z empirycznymi. Dociekania teoretyczne dotyczą zagadnień pomiaru dokonań, raportowania dokonań, zastosowania narzędzi, jakimi są zrównoważona karta dokonań, budżetowanie, oraz kreowania wartości przedsiębiorstwa. Artykuły związane z wdrożeniem zarządzania dokonaniem w jednostkach gospodarczych dotyczą takich podmiotów, jak: zakład gospodarowania odpadami, jednostki samorządu terytorialnego, podmioty lecznicze, banki.

Redaktorzy zeszytu mają nadzieję, że opublikowane w nim artykuły będą inspiracją do poszukiwań nowych rozwiązań w obszarze zarządzania kosztami i dokonaniem, a jednocześnie pomogą rozwiązać problemy związane z ich wykorzystaniem w wybranych organizacjach.

*Robert Kowalak, Marcin Kowalewski, Piotr Bednarek*

**Grzegorz Lew**

Politechnika Rzeszowska  
e-mail: lewgrzes@prz.edu.pl

---

## KOSZTY KLIENTA W PRZEDSIĘBIORSTWACH HANDLOWYCH CUSTOMER COSTS IN COMMERCIAL COMPANIES

---

DOI: 10.15611/pn.2016.442.26

**Streszczenie:** Umiejętność określenia rzeczywistych kosztów klienta ma kluczowe znaczenie w ustaleniu rentowności relacji z danym klientem. W przedsiębiorstwach handlowych ustalenie wartości przychodów uzyskiwanych dzięki danemu klientowi nie stanowi większego problemu. Jednak ustalenie kosztu całkowitego ponoszonego w relacjach z danym klientem w praktyce jest już procesem złożonym i trudnym. W artykule poruszono tematykę identyfikacji oraz wyceny kosztów klienta w przedsiębiorstwach handlowych. Jest on pierwszym z serii artykułów traktujących o tej tematyce w sposób szczegółowy. Celem artykułu jest poddanie analizie zagadnień związanych z kosztami klienta, usystematyzowanie oraz dokonanie podstawowej klasyfikacji kosztów klienta. Na podstawie przeprowadzonych rozważań naukowych można sformułować wniosek, iż dla przedsiębiorstw ustalenie rzeczywistych kosztów klienta jest niezbędnym elementem optymalizacji kosztów prowadzenia rentownej działalności gospodarczej.

**Słowa kluczowe:** klient, koszty, rentowność.

**Summary:** The ability to determine the actual customer costs is crucial in determining the profitability of the relationships with the given customer. In commercial companies determining the value of income received thanks to the given customer is not a problem. However, determining the total cost incurred in the relationships with the customer is, in practice, a complex and difficult process. This article raises the subject of identification and evaluation of the customer costs in commercial companies. It is the first of a series of articles dealing with this subject in detail. The purpose of this article is to analyze the basic issues related to the customer costs, to systematize and make the basic classification of customer costs. On the basis of conducted research it can be concluded that for companies determining the actual customer costs is essential to optimize the costs of running a profitable business.

**Keywords:** customer, costs, profitability.

## 1. Wstęp

Koszty generowane są przez czynniki (nośniki) kosztotwórcze. Koszty ponoszone są na obiektach kosztowych. Koszt to równowartość w danym przedsiębiorstwie zużytych w działalności gospodarczej zasobów, usług obcych oraz pracy ludzkiej [Mi-



cherda 2000]. W celach zarządczych menedżerowie przedsiębiorstw handlowych decydują, które obiekty kosztowe są dla nich szczególnie istotne i kluczowe w powodzeniu prowadzenia działalności gospodarczej. Ten wybór koncentruje ich uwagę na kosztach takich obiektów, co w perspektywie determinuje również postać prowadzonego rachunku kosztów w tym przedsiębiorstwie. Obiektem kosztów jest przedmiot (np. towar), podmiot (np. dział, oddział, całe przedsiębiorstwo) lub działanie (np. transport towarów do klienta), którego koszty są przedmiotem indywidualnego pomiaru. Część autorów [Gierusz 2005] uważa, że w przypadku niewskazania obiektu kosztowego pojęcie kosztu praktycznie nie występuje. Podobne stanowisko reprezentuje Chartered Institute of Management Accounting [CIMA 2005], wymieniając w swojej terminologii kilkadziesiąt kosztów „przymiotnikowych”, których definicje wskazują na ścisły związek kosztów z obiektem ich odniesienia.

Główne zainteresowanie przedsiębiorstw dotyczy, z reguły, złożonych obiektów kosztowych, które również można określić finalnymi (przynajmniej danego etapu działalności). W doborze obiektów kosztowych znajduje odzwierciedlenie zespół (sekwencja) realnych zdarzeń, których odzwierciedlenie stanowią ponoszone koszty [Gierusz 2005]. Wyznaczenie obiektu kosztowego jest ściśle zdeterminowane celami pomiaru kosztów. Ogólnie określić można, że dokonuje się pomiaru kosztów na potrzeby:

- ustalenia faktycznych efektów prowadzonej działalności przez przedsiębiorstwo (np. ustalenie rentowności danego obiektu kosztowego czy ogólnego wyniku finansowego),
- planowania, przewidywania i prognozowania, które jest realizowane w sformalizowany sposób i ma za zadanie wspomagać proces podejmowania decyzji, w którym wypracowuje się przyszły pożądaný obraz danego obiektu kosztowego i wskazuje działania konieczne do jego realizacji,
- kontroli, rozumianej jako proces pomiaru stopnia realizacji działań,
- komunikowania w formie sprawozdań (raportów) o rzeczywistym stanie obiektu kosztowego i odchyleniach od stanu pożądanego.

Z klasyfikacji tej wynika, że podczas identyfikacji i wyceny kosztów możemy określić wartości potencjalnie tracone, które będą przedmiotem zainteresowania rachunku kosztów *ex ante*, jak również wartości faktycznie ponoszone, które stanowią istotę rachunku kosztów *ex post*. Warunkiem właściwego wyznaczenia odchyleń, które mogą wystąpić na danym obiekcie kosztowym, w wyniku porównania danych z rachunku kosztów *ex ante* i *ex post*, jest metodologiczna i merytoryczna spójność obu rodzajów rachunku, a także rozpoznanie wszystkich sekwencji działań, których koszty będą przedmiotem pomiaru oraz czynników kosztotwórczych, w jakich działania te będą przebiegać.

Pojęcie kosztu nie ma większego znaczenia bez określenia ich w czasie, a także bez wskazania efektu (rzeczywistego lub zamierzonego) pozyskanego dzięki utracie wartości. Efekt jest definiowany już na etapie wskazania obiektu kosztów, któremu z reguły przypisuje się określone cechy.

Celem artykułu jest poddanie analizie zagadnień związanych z kosztami klienta, usystematyzowanie oraz dokonanie podstawowej klasyfikacji kosztów klienta. Artykuł ten jest pierwszym z serii traktujących o wpływie właściwej identyfikacji i wyceny rzeczywistych kosztów klienta na optymalizację rentowności relacji z klientami w przedsiębiorstwach handlowych.

## 2. Koszty klienta

Koszty klienta *sensu stricto* są związane z realizacją działań, których celem jest dostarczenie odpowiedniej wartości klientowi. Koszty klienta można zdefiniować jako koszty zużycia zasobów przedsiębiorstwa, które zostały wykorzystane na potrzeby nawiązania relacji z klientami, ich utrzymania i rozwijania, oraz które związane są z wygaszeniem tych relacji i ich konsekwencjami. Do kosztów klienta zaliczyć również można koszty utraconych korzyści. Koszty te związane są z alternatywnymi możliwościami alokacji zasobów, a także z kosztami utrzymywania nierentownych relacji z klientami lub koszty spowodowane negatywnymi opiniami klientów.

Koszty klienta przedstawić można według różnych klasyfikacji. Podział kosztów jest uzależniony przede wszystkim od powodów i celów, jakim mają służyć informacje, które zostały pozyskane dzięki danej klasyfikacji. Podstawowe klasyfikacje kosztów klienta przedstawia tabela 1. Przy podziale kosztów stosuje się zasadę „różne koszty do różnych celów”, dlatego tych podziałów jest wiele.

**Tabela 1.** Wybrane klasyfikacje kosztów klienta

Kryteria podziału kosztów klienta	Koszty
Koszty <i>sensu stricto</i>	tworzące wartość dla klienta
	nietworzące wartości dla klienta
Kalkulacja kosztów klienta	bezpośrednie klienta
	pośrednie klienta
Stopień reakcji na zmiany wielkości sprzedaży towarów	zmiennie
	stałe
Poziom działań na rzecz klientów	działań na poziomie transakcji
	działań na poziomie klienta
	działań na poziomie grupy klientów
	działań na poziomie kanału dystrybucji
	działań na poziomie przedsiębiorstwa
Faza cyklu życia klienta	pozyskania klienta
	obsługi klienta
	zatrzymania klienta
Faza transakcji sprzedaży	działań przedsprzedażowych
	działań logistycznych – zakupu, przechowywania, sprzedaży
	działań posprzedażowych

Źródło: opracowanie własne.

Wykorzystując informacje kosztowe służące do oceny rentowności klientów, koszty można podzielić na takie, które są zintegrowane z systemem informacji kosztowej, funkcjonującym w ramach tradycyjnego, systematycznego rachunku kosztów (rachunek ten stanowi integralną część rachunkowości finansowej), oraz takie, których rachunek prowadzi się pozaksięgowo. Istotne jest, aby pozyskiwanie danych o kosztach klienta w ramach systematycznego rachunku kosztów nie powodowało zniekształceń w tym rachunku kosztów dla celów sprawozdawczych. W przypadku wykorzystywania podziałów kosztów do prowadzenia rachunku kosztów w sposób pozaksięgowy nie ma ograniczeń co do jego konstrukcji i organizacji.

Realizacja jakiegokolwiek działania jest z istoty kosztotwórcza, dlatego w celu uzyskania lub utrzymania konkurencyjnej pozycji na rynku przedsiębiorstwo handlowe musi optymalizować koszty wszystkich działań. Przez pojęcie optymalizacji kosztów klienta należy rozumieć wsparcie i rozwijanie działań tworzących wartości dla klienta, a koszty działań nietworzących wartości dla klienta powinny być traktowane jako obszar potencjalnej redukcji kosztów, ponieważ ich eliminacja lub redukcja nie spowoduje zmniejszenia wartości postrzeganej przez klienta, a zatem nie wpłynie na realizację przychodów ze sprzedaży. Określenie działań tworzących wartość dla klientów uzależnione jest od warunków działania konkretnego przedsiębiorstwa handlowego oraz od decyzji zarządzających. Działania związane z odpowiednią organizacją sprzedaży towarów, działań logistycznych, serwisu przed- i posprzedażowego z założenia należy uznawać za tworzące wartość dodaną dla klienta. Do działań tworzących wartość dla klienta zaliczyć należy także część działań pomocniczych wspierających relacje z klientami. Klasyfikacja ta nie jest jednak jednoznacznie określona. W tej sytuacji takiego podziału kosztów należy dokonać na podstawie subiektywnych decyzji zarządzających danym przedsiębiorstwem. Dla przykładu w sytuacji, gdy towar wymaga odpowiednich warunków przechowywania (tj. mroźnia, chłodnia), to działania związane z przechowywaniem tych towarów stają się kluczowe dla zapewnienia właściwej jakości towaru dostarczanego do klienta. Działania te należy uznać za tworzące wartość dla klienta. W innych przypadkach mogą zostać uznane za neutralne lub zbędne w tworzeniu wartości dodanej dla klienta.

Jak podają P.B.B. Turney, J.M. Reeve [1991], koszty działań nietworzących wartości dla klienta można zredukować dzięki:

- 1) eliminacji działań – należy rozważyć możliwość rezygnacji z działań nietworzących wartości,
- 2) dokonaniu wyboru sposobu działania – należy dokonać analizy i wyboru najlepszego w danej sytuacji sposobu realizacji działań nietworzących wartości dla klienta,
- 3) redukcji działań – ograniczenie zasobów zaangażowanych w działania nietworzące wartości dla klienta,
- 4) wspólnemu wykorzystywaniu działań – wykorzystanie efektu skali, objęcie tym samym działaniem większej liczby obiektów kosztowych.

Ten podział kosztów umożliwia dokonanie poprawy efektywności wykonywania zarówno działań tworzących, jak i nietworzących wartości dla klienta.

Do kosztów działań nietworzących wartości dla klienta zaliczyć należy te działania, które są neutralne lub zmniejszają wartość dla klienta. Do tej grupy kosztów zaliczyć można koszty związane przede wszystkim z nieefektywnym lub zbędnym wykorzystywaniem zasobów przedsiębiorstwa, a także koszty ponoszone podczas zakładania lub likwidacji działalności gospodarczej [Chłodnicka 2007].

W celu dokonania kalkulacji rentowności klientów można zastosować podział kosztów klienta na bezpośrednie (nazywane również indywidualnymi [Riebel 1964, za: Jarugowa, Sobańska, Sochacka 1994]) i pośrednie (wspólne).

Bezpośrednie koszty klienta to koszty związane wyłącznie z działaniami na rzecz konkretnego klienta. Identyfikacja i ustalenie wartości tych kosztów jest względnie prosta, i to zarówno w systemie rachunkowości finansowej, jak i zarządczej. Do kosztów bezpośrednich klienta zaliczyć można na przykład: koszty sprzedanych towarów, koszty transportu tych towarów do klienta.

Pośrednie koszty klienta są to koszty, które dotyczą (są wspólne) grupy, segmentu lub wszystkich klientów razem wziętych. Przypisanie tych kosztów do danego klienta jest już procesem złożonym i z powodu występowania zjawiska suboptymalizacji w procesie podziału tych kosztów niedającym w pełni satysfakcjonującego efektu. Do pośrednich kosztów klienta zaliczyć można m.in. koszty działu sprzedaży. Koszty te można w sposób najbardziej prosty przypisać każdemu klientowi w równej części, ale takie podejście zniekształca (w efekcie suboptymalizacji) poziom kosztów klienta, a w konsekwencji prowadzi do podejmowania błędnych decyzji zarządczych. Bardziej miarodajne przypisanie kosztów pośrednich do poszczególnych klientów umożliwia zastosowanie do ich rozliczania tzw. klucza podziałowego. Za klucz podziałowy przyjąć można nośnik kosztów, czyli parametr różnicujący rzeczywiste powstawanie kosztu. W przypadku działu sprzedaży takim nośnikiem kosztów może być liczba kontaktów z klientem. Nośnikowi kosztów, w tym wypadku pojedynczemu kontaktowi z klientem, przypisuje się koszt wynikający z ilorazu ogółu kosztów działu sprzedaży w stosunku do liczby kontaktów. Niestety, takie działanie także obarczone jest nieprawidłowościami wynikającymi, na przykład, z kosztów nieefektywnych kontaktów, co powoduje obciążanie tymi kosztami skutecznych relacji z poszczególnymi klientami. Rozwiązaniem tego problemu może być kalkulacja kosztów działań z uwzględnieniem działań przynoszących wartość dla klienta i nieprzynoszących wartości dla klienta. Przy tworzeniu tych procedur można kierować się zasadami rachunku kosztów działań (ABC – *Activity-Based Costing*) [szerzej: Kaplan, Cooper 1998; Lew 2015] lub zrównoważonej karty wyników (*Balanced Scorecard*) [szerzej: Kaplan, Norton 1996; Niepłowicz 2013].

Przydatnym kryterium podziału kosztów klienta dla celów zarządczych jest zachowanie się skumulowanej wartości danej grupy kosztów względem zmian wielkości sprzedaży towarów. Koszty wykazujące korelację ze zmianami wielkości sprzedaży są uznawane za koszty zmienne, a koszty niezależne od tych zmian są kosztami

stałymi. Do kosztów stałych przedsiębiorstwa handlowego zalicza się na przykład podatek od nieruchomości, koszty amortyzacji środków trwałych. Kosztami zmiennymi w przedsiębiorstwach handlowych będą m.in. wartość sprzedanych towarów<sup>1</sup>, zużycie paliwa<sup>2</sup>, koszty wynagrodzenia przedstawicieli handlowych w części ruchomej uzależnionej od wielkości sprzedaży.

W przedsiębiorstwach handlowych, które zwracają uwagę na koszty relacji z klientami, powszechnie stosuje się różnicowanie klientów pod względem rozmiaru i struktury przedmiotowej sprzedaży towarów. Niestety rzadko spotyka się rozwiązania, które uwzględniałyby koszty działań związanych z pozyskaniem i obsługą klienta. Takie podejście powoduje poważne nieprawidłowości w ocenie rentowności poszczególnych klientów. Koszty, które są kluczowe w rzeczywistej ocenie rentowności klientów, dotyczą wszelkich działań związanych ze sprzedażą towarów klientom. Aby można było sprzedawać towary, należy mieć klientów, którzy te towary zechcą kupować. A zatem koszty działań związanych z pozyskaniem, utrzymaniem i rozwijaniem relacji z klientami są tymi kosztami, które decydują o opłacalności sprzedaży towarów tym klientom.

Uogólniając, koszty związane z istniejącymi klientami można podzielić na:

- koszty logistyki [szerzej: Biernacki, Kowalak 2010; Blaik 2001; Twaróg 2003] – w ramach tych kosztów wyróżnić można dwie podstawowe grupy: koszty transportu i koszty pozyskania i utrzymania zapasów,
- koszty obsługi klientów – do tej kategorii należy zaliczyć koszty typowej i nietypowej obsługi klientów, tj. koszty obsługi zamówień oraz koszty niesprawnej obsługi.

Do kosztów logistyki zalicza się przede wszystkim koszty transportu oraz koszty zapasów. Do kosztów transportu zalicza się koszty związane z przepływem towarów w przedsiębiorstwie handlowym. Według D.M. Lamberta i J.R. Stocka [1999] koszty utrzymania zapasów związane są z:

- kosztami kapitałowymi – koszty utraconych korzyści w związku z zamrożeniem kapitału w zapasach,
- kosztami składowania – koszty amortyzacji i utrzymania powierzchni magazynowej, zużycia materiałów, paliw i energii, wynagrodzenia,
- kosztami obsługi zapasów – ubezpieczenia,
- kosztami ryzyka – utrata wartości zapasów towarów niezależna od przedsiębiorstwa handlowego.

K. Ficoń [2001] zwraca również uwagę, że na koszty utrzymania zapasów wpływ ma także starzenie się zapasów. W przedsiębiorstwach handlowych oferujących towary, które mają określony termin przydatności do spożycia lub użytkowania, zarzą-

---

<sup>1</sup> Należy pamiętać, że w świetle ustawy o rachunkowości nakład związany z zakupem towarów jako koszt zwykle pojawia się w momencie wydania towarów klientowi, co znajduje odzwierciedlenie w prezentacji tych kosztów w rachunku zysków i strat w pozycji „Wartość sprzedanych towarów i materiałów”.

<sup>2</sup> Dotyczy to w szczególności zużycia paliwa w związku z dostarczeniem towarów klientom lub pozyskaniem nowych klientów.

dzanie właściwą kolejnością wydawania takich towarów powoduje wzrost kosztów obsługi magazynowej tych towarów. Inną kwestią jest utrzymywanie pożądanых cech przez towary, które się starzeją. Przykładem ponoszenia niezależnych od przedsiębiorstwa handlowego kosztów starzenia się towarów są koszty związane z utrzymywaniem zapasów odzieży, na którą zmienia się moda.

Koszty wyczerpania zapasów wyrażają utratę korzyści, jakie ponieść może przedsiębiorstwo handlowe w sytuacji braku towarów, które chce nabyć klient, co wpłynąć może na osłabienie pozycji konkurencyjnej tego przedsiębiorstwa, a także na potencjalną utratę klienta.

Poziom kosztów obsługi klientów w dużej mierze zdeterminowany jest oczekiwaniami klientów co do rodzaju i zakresu tej obsługi.

Koszty można identyfikować w trakcie wykonywania każdego działania związanego z relacjami z klientami. Wszystkie działania i czynności, które składają się na te działania, generują koszty, ale nie wszystkie te koszty należy starać się identyfikować, a następnie analizować. Dla przykładu, koszty przetwarzania informatycznego transakcji z klientem są z reguły wartością nieistotną w ujęciu jednostkowym, chociaż bez wątpienia są związane z obsługą tego konkretnego klienta. Dzieje się tak, ponieważ działanie urządzeń informatycznych generuje koszty stałe, a przetworzenie kolejnej „paczki” informacji nie wpływa na pojawienie się kosztów zmiennych. Zdarza się również tak, że koszt pozyskania informacji o niektórych kosztach klienta (tych mniej istotnych zarówno pod względem ilości, jak i wartości) przewyższa efekt uzyskany dzięki dokonaniu analizy tej informacji.

### 3. Zakończenie

Jeśli przyjąć, że funkcjonowanie przedsiębiorstwa jest w pełni zdeterminowane relacjami z klientami, to można argumentować, że większość (jeśli nie wszystkie) koszty przedsiębiorstwa handlowego są związane w bezpośredni lub pośredni sposób właśnie z klientami. Głównym celem kalkulacji kosztów klienta jest ustalenie rentowności klientów. Analiza ta ma również za zadanie określić przyczyny występowania różnic między rentownością poszczególnych klientów. Zróżnicowanie to występuje z powodu indywidualizacji wymagań klientów w stosunku do cech kupowanych towarów czy też do zakresu wymaganych usług handlowych. A zatem przedmiotem zainteresowania rachunku kosztów klienta powinny być działania, które w istotny sposób przyczyniają się do zmian wprowadzanych w szeroko rozumianym procesie dostarczania wartości klientom, spowodowanych specyficznymi cechami zachowania danego klienta.

Istotne będą różnice wynikające ze sposobów i narzędzi pozyskania klienta, różnych kanałów dystrybucji i komunikacji z klientem, różnego poziomu serwisu przed- i posprzedazowego. Przedmiotem zainteresowania będą również koszty wynikające z ryzyka prowadzenia relacji z danym klientem czy też koszty finansowe związane z kredytem kupieckim.

## Literatura

- Biernacki M., Kowalak R., 2010, *Rachunek kosztów logistyki w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, Wrocław.
- Blaik P., 2001, *Logistyka. Koncepcja zintegrowanego zarządzania*, PWE, Warszawa.
- Chłodnicka H., 2007, *Regulacje prawne procesu upadłościowego a potrzeby ich zmian*, Forum Rachunkowości, nr 3.
- CIMA Official Terminology, 2005 Edition, CIMA Publishing, Oxford.
- Ficoń K., 2001, *Procesy logistyczne w przedsiębiorstwie*, Impuls Plus Consulting, Gdynia.
- Gierusz J., 2005, *Koszty i przychody w świetle nadrzędnych zasad rachunkowości. Pojęcie, klasyfikacja, zakres ujawnień*, ODDK, Gdańsk.
- Jarugowa A., Sobańska I., Sochacka R., 1994, *Metody kalkulacji. Koszty, ceny, decyzje*, PWE, Warszawa.
- Kaplan R.S., Cooper R., 1998, *Cost and Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Harvard.
- Kaplan R.S., Norton D.P., 1996, *Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press.
- Lambert D.M., Stock J.R., 1999, *Strategic Logistic Management*, Irwin McGraw Hill, Boston.
- Lew G., 2015, *Rachunek kosztów klienta w zarządzaniu przedsiębiorstwem handlowym*, Oficyna Wydawnicza Politechniki Rzeszowskiej, Rzeszów.
- Micherda B., 2000, *Rachunek kosztów i produktów*, SKwP, Warszawa.
- Nieplowicz M., 2013, *Instrumenty controllingu strategicznego*, [w:] Nowak E. (red.), *Controlling dla menedżerów*, CeDeWu, Warszawa.
- Riebel P., 1964, *Die Deckungsbeitragsrechnung als Instrument der Absatzanalyse*, Baden-Baden.
- Turney P.B.B., Reeve J.M., 1991, *How activity-based costing helps reduce cost*, Journal of Cost Management, Winter.
- Twaróg J., 2003, *Koszty logistyki przedsiębiorstw*, Instytut Logistyki i Magazynowania, Biblioteka Logistyka, Poznań.