

Monika Łada

AGH w Krakowie

UWARUNKOWANIA IMPLEMENTACJI METOD RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ, ZORIENTOWANYCH NA RELACJE Z KLIENTAMI – WYNIKI BADAŃ EMPIRYCZNYCH

Streszczenie: Celem artykułu jest przedstawienie wyników badań empirycznych zmierzających do identyfikacji czynników determinujących zastosowanie praktyczne metod rachunkowości zarządczej, zorientowanych na relacje z klientami. Przedstawiono wyniki badań ankietowych przeprowadzonych na próbie polskich spółek giełdowych.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, relacje z klientami, segmenty klientów, aplikacje w praktyce.

1. Wstęp

Efektom rozszerzenia zakresu rachunkowości zarządczej o pomiar prowadzony w odniesieniu do relacji łączących podmioty gospodarcze z ich otoczeniem [*Strategiczna...* 2009, Sobańska 2008] było opracowanie i popularyzacja nowych metod. W tym nurcie rozwoju szczególnie istotne miejsce zajmują metody zorientowane na relacje z klientami. Cechą charakterystyczną tej grupy metod jest ich zróżnicowanie z punktu widzenia przyjmowanych perspektyw pomiaru [Cäker 2007; Kotowicz-Śwital 2008; Łada 2009a, 2009b]: perspektywy klienta, perspektywy organizacji oraz obu tych perspektyw jednocześnie z uwzględnieniem stron trzecich. Metody te, mimo że cieszą się dużym zainteresowaniem i są już uwzględniane w opracowaniach książkowych (np. [Nita 2008]), nie znalazły powszechnego zastosowania w polskich przedsiębiorstwach. Celem artykułu jest przedstawienie wyników badań empirycznych zmierzających do identyfikacji czynników determinujących zastosowanie praktyczne metod rachunkowości zarządczej, zorientowanych na relacje z klientami w wiodących polskich przedsiębiorstwach. Czynnikiem tych poszukiwano w ogólnych uwarunkowaniach działalności badanych podmiotów oraz w sposobie kształtowania relacji z klientami.

2. Przedmiot i zakres badań

Celem przeprowadzonych badań empirycznych była ocena skali i uwarunkowań wykorzystania poszczególnych metod rachunkowości zarządczej, zorientowanych na relacje z klientami w polskich spółkach giełdowych. Badania miały charakter przekrojowy. Dane empiryczne były zbierane w formie anonimowych badań ankietowych, którymi objęto spółki notowane na rynku podstawowym Giełdy Papierów Wartościowych. Wskazano dwa główne kryteria doboru – spółki miały posiadać główną siedzibę na terenie Polski oraz prowadzić działalność podstawową inną niż bankowa, ubezpieczeniowa i finansowa. Formularz ankiety skierowany został do osób odpowiedzialnych za funkcjonowanie systemów rachunkowości zarządczej i controllingu w 277 spółkach. Formularze przesłano do przedsiębiorstw dwukrotnie w okresie czerwiec 2009 – lipiec 2010. W badaniach udział wzięły 34 podmioty. Wskaźnik zwrotu ankiet wynosił 12,27%.

W niniejszym opracowaniu przedstawiono jedynie fragment badań dotyczący uwarunkowań implementacji metod zorientowanych na relacje z klientami. Na podstawie odpowiedzi dotyczących charakterystyk przedsiębiorstw, ich relacji z klientami oraz stosowanych metod rachunkowości zarządczej zorientowanych na klientów dokonano analizy powiązań między poszczególnymi zmiennymi. Badane zmienne miały charakter zarówno nominalny, jak i porządkowy. Z tego powodu analiza została podzielona na dwie części¹. Pierwsza część obejmowała analizę zależności między zmiennymi zmierzonymi w skali porządkowej. Do pomiaru istotności i siły tych powiązań zastosowano współczynnik korelacji tau Kendalla. Drugą częścią analizy objęto zmienne mierzone na skali nominalnej. Zbadano istotność różnicowania zastosowania metod zorientowanych na klienta w grupach podmiotów wyodrębnionych za pomocą wprowadzonych charakterystyk. Ze względu na wielkość próby ($N < 40$) oraz stosunkowo małą licznosc niektórych podgrup ($n < 5$) posłużono się testem chi-kwadrat NW oraz dokładnym testem Fishera. Siłę powiązań zmierzono wskaźnikiem V-Cramera. Jako graniczny poziom istotności przyjęto $p = 0,05$. Wszystkie analizy przeprowadzono przy wykorzystaniu pakietu Statistica.

3. Uwarunkowania działalności badanych podmiotów

Spółki objęte badaniem (por. tab. 1) należą głównie do grupy przedsiębiorstw średnich i dużych. Większość funkcjonuje w ramach grup kapitałowych (94,12%), przy czym jedynie część (52,94%) stosuje rozwiązania w zakresie rachunkowości zarządczej ujednoczone dla grupy kapitałowej. Aktualna kondycja finansowa większości tych spółek (91,7%) jest zadowolająca, tj. przeciętna (29,41%) lub dobra i bardzo dobra (razem 61,76%). Poziom innowacyjności tych podmiotów oscyluje wokół przeciętnego (41,18%) z przewagą pozytywnego podejścia w tym zakresie – dobry

¹ Dobór metod statystycznych na podstawie [Smith 2007; *Internetowy podręcznik...*].

lub bardzo dobry poziom innowacyjności jest zdaniem specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej w 41,11% spółek.

Tabela 1. Ogólne charakterystyki spółek objętych badaniem

| Charakterystyki | Udział procentowy |
|---|-------------------|
| Wielkość zatrudnienia | |
| 0-200 | 29,41 |
| 200-500 | 29,41 |
| pow. 500 | 41,18 |
| Czy przedsiębiorstwo jest w grupie kapitałowej? | |
| nie | 5,88 |
| tak, ale ma odrębny system RZ | 41,18 |
| tak, grupa ma wspólny system RZ | 52,94 |
| Obecna kondycja finansowa | |
| 5 – bardzo dobra | 29,41 |
| 4 | 32,35 |
| 3 – przeciętna | 29,41 |
| 2 | 5,88 |
| 1 słaba | 2,94 |
| Poziom innowacyjności | |
| 5 – bardzo dobry | 8,82 |
| 4 | 35,29 |
| 3 – przeciętny | 41,18 |
| 2 | 11,76 |
| 1 – słaby | 2,94 |

Źródło: opracowanie własne.

W tabeli 2 zestawiono najważniejsze charakterystyki dotyczące relacji, jakie spółki utrzymują ze swoimi klientami. Badane podmioty stosują zróżnicowaną strategię – od najbardziej tradycyjnej strategii doskonałości operacyjnej (26,47%), poprzez doskonalenie i innowacje produktów (29,41%), aż po najbardziej zorientowaną na klientów strategię spełniania ich zindywidualizowanych oczekiwań (41,18%). Większość przedsiębiorstw deklaruje działania na rynku, na którym istnieje równowaga między przedsiębiorstwem i klientem (52,94%) lub warunki dyktują klienci (35,29%). Wiąże się to z poziomem konkurencji, który jest wyraźnie bardzo wysoki lub wysoki (73,53%) oraz przeciętny (20,59%).

Tabela 2. Relacje z klientami w spółkach objętych badaniem

| Charakterystyki | Udział procentowy |
|--|-------------------|
| Strategia | |
| doskonalenia i innowacje produktów | 29,41 |
| rozwijania umiejętności spełniania zindywidualizowanych oczekiwań docelowej grupy klientów | 41,18 |
| doskonałość operacyjna – dostarczanie produktów po możliwie najniższych cenach | 26,47 |
| brak jednoznacznego wskazania (strategia mieszana 2-3) | 2,94 |
| Siła oddziaływania klientów | |
| 5 – klient dyktuje warunki | 5,88 |
| 4 | 29,41 |
| 3 – równowaga między przedsiębiorstwem i klientami | 52,94 |
| 2 | 8,83 |
| 1 – przedsiębiorstwo dyktuje warunki współpracy | 2,94 |
| Poziom konkurencji na rynku docelowym | |
| 5 – bardzo wysoki poziom konkurencji | 44,12 |
| 4 | 29,41 |
| 3 – przeciętny poziom konkurencji | 20,59 |
| 2 | 5,88 |
| 1 – brak konkurencji | 0,0 |
| Charakterystyka klientów | |
| jeden klient lub grupa | 5,88 |
| stabilna grupa stałych klientów | 50,00 |
| przetargi | 14,71 |
| giełdy towarowe | 0,0 |
| ciągle nowi regularni klienci | 23,53 |
| ciągle nowi jednorazowi klienci | 2,94 |
| brak jednoznacznego wskazania | 2,94 |
| Produkty przeważające w ofercie | |
| zestandaryzowane | 32,35 |
| dostosowane do oczekiwań docelowej grupy klientów | 8,83 |
| zróżnicowane w zależności od grupy klientów | 20,59 |
| kontrakty na zlecenia klienta | 32,35 |
| brak jednoznacznego wskazania | 5,88 |

Źródło: opracowanie własne.

Szczegółowe charakterystyki pozostałych aspektów relacji z klientami również wykazują zróżnicowanie między badanymi spółkami. Połowa podmiotów współpracuje ze stałą grupą klientów (50%). Przy uwzględnieniu odsetka firm współpracujących z jednym klientem lub siecią partnerów (5,88%) można stwierdzić, że większość badanych jednostek utrzymuje relacje ze stałą grupą podmiotów. Kolejne wyodrębnione grupy to podmioty: pozyskujące nowych regularnych klientów (23,53%), zdobywające klientów poprzez przetargi (14,71%), pozyskujące ciągle nowych jednorazowych klientów (2,94%). Żaden z podmiotów nie prowadzi sprzedaży wyłącznie poprzez giełdy towarowe. W jednym przypadku ankietowani nie podali jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o cechy klientów.

Swoim klientom badane przedsiębiorstwa oferują w takim samym stopniu produkty zestandaryzowane (32,35%), jak i przygotowywane na ich indywidualne zamówienie (32,35%). Znaczący udział mają również produkty zróżnicowane w zależności od grupy klientów (20,59%). Ogólnie, udział produktów uwzględniających do pewnego stopnia zindywidualizowane oczekiwania klientów wynosi (52,94%). Dwie ankiety nie wskazywały jednoznacznej odpowiedzi na pytanie o charakter oferowanych produktów.

4. Zastosowanie metod zorientowanych na relacje z klientami

Analizę skali zastosowania poszczególnych metod przeprowadzono w podziale na metody wspomagające kształtowanie relacji w perspektywie długo- i krótkookresowej. Badania potwierdziły dominującą pozycję metod zorientowanych na regularny, krótkoterminowy pomiar sytuacji finansowej w odniesieniu do relacji z klientami oraz centralne miejsce budżetowania operacyjnego jako podstawowej metody rachunkowości zarządczej (por. tab. 3). Zastosowanie tej ostatniej praktyki zadeklarowało 91,18% badanych. Mimo powszechności wykorzystania metod operacyjnych nie wszystkie z nich uwzględniają relacje z klientami jako ważną perspektywę analiz. W interpretacji wyników zawartych w tabeli 3 uwzględnić należy fakt, że dotyczą one wyłącznie zastosowania metod zorientowanych na relacje z klientami.

Kluczowym narzędziem kształtowania relacji z klientami są stosowane formuły cenowe. Najwięcej firm (26,47%) stosuje ceny indywidualnie negocjowane z klientami. Kolejne grupy podmiotów stosują: cenniki dla grup klientów ustalane na podstawie kosztów produktów (23,53%), cenniki dla grup klientów na podstawie cen konkurentów (11,76%), jednolite cenniki ustalane na podstawie kosztów produktów (8,82%), ceny giełdowe (8,82%) lub kilka cenników, z których klient wybiera jeden (5,88%). Pozostałe podmioty (8,82%) stosują inne formuły cenowe (ceny regulowane) lub nie podają jednego wskazania. Uwagę zwraca bardzo aktywna polityka cenowa. Ogółem 32,35% jednostek zapewnia klientom możliwość wpływu na poziom cen, a pozostałych 35,29% różnicuje stosowane ceny w zależności od grupy klientów, do której kierowana jest oferta.

Tabela 3. Zastosowanie metod zorientowanych na bieżący pomiar relacji z klientami w spółkach objętych badaniem

| Metody | Udział procentowy |
|---|-------------------|
| Stosowane formuły cenowe | |
| na podstawie cen giełdowych | 8,82 |
| jednolite cenniki na podstawie cen konkurentów | 5,88 |
| jednolite cenniki na podstawie kosztów produktów | 8,82 |
| cenniki dla grup klientów na podstawie cen konkurentów | 11,76 |
| cenniki dla grup klientów na podstawie kosztów produktów | 23,53 |
| kilka cenników do wyboru klienta | 5,88 |
| indywidualne negocjowanie ceny | 26,47 |
| inne (np. regulowane) lub brak jednoznacznego wskazania | 8,82 |
| Budżety przychodów sporządzane w przekroju klientów lub grup klientów, w tym: | 58,82 |
| w przekroju grup klientów | 47,06 |
| w przekroju poszczególnych klientów | 29,41 |
| Klienci lub grupy klientów jako odrębny obiekt w ewidencji kosztowej, w tym: | 50,00 |
| koszty obsługi klientów | 32,35 |
| koszty marketingu | 26,47 |
| koszty wytworzenia sprzedanych produktów | 38,24 |
| Rachunek rentowności klientów | 55,88 |
| Budżetowanie operacyjne | 91,18 |
| Budżetowanie operacyjne (z uwzględnieniem przekroju klientów) | 32,35 |

Źródło: opracowanie własne.

Ta wyraźna orientacja badanych podmiotów na klientów jest potwierdzona sposobem tworzenia budżetów przychodów. Budżety przychodów zorientowane na klientów sporządzane są przez 58,82% ankietowanych, w tym 47,06% przygotowuje je w układzie grup klientów, a 29,41% według poszczególnych klientów. Część podmiotów stosuje oba przekroje równocześnie. Zbliżony, chociaż nieco niższy, jest odsetek spółek prowadzących regularną ewidencję kosztów w układzie klientów (50%). Najczęściej w ten sposób ewidencjonowane są koszty wytworzenia sprzedanych produktów (38,24%) oraz koszty obsługi klientów (32,35%). Nieco rzadziej w przekroju tym ujmowane są koszty marketingu (26,47%).

Odnotowane zjawisko częstego ujmowania przychodów i kosztów w przekroju klientów związane jest ze stosunkowo dużą popularnością rachunku rentowności

klientów. Jest to najczęściej stosowana z badanych metod – jej zastosowanie deklaruje 55,88% badanych spółek. Kolejną metodą wymagającą takiego ujęcia przychodów i kosztów jest budżetowanie zorientowane na klientów. Ze względu na małą popularność tego określenia zastosowanie tej praktyki zbadano pośrednio. Przyjęto, że organizacja posiada budżet zorientowany na klientów, jeżeli spełnia trzy analizowane warunki: stosuje budżetowanie operacyjne, sporządza budżety przychodów w przekroju klientów oraz ewidencjonuje koszty w tym ujęciu, a przez to ma możliwość analizy odchyleń od budżetu. Warunek ten spełniło 32,35% przedsiębiorstw. Zbadana dodatkowo skala wykorzystania rachunku kosztów działań (26,47%) – znacznie niższa niż analizy rentowności klientów – pokazuje, że analiza rentowności klientów oraz budżetowanie w przekroju klientów jest realizowane również w oparciu o dane kosztowe ewidencjonowane według tradycyjnego rachunku kosztów.

Drugą badaną grupą metod były te zorientowane na pomiar relacji z klientami w perspektywie długoterminowej. Tabela 4 prezentuje skalę ich wykorzystania w badanych podmiotach. Zweryfikowano zastosowanie takich metod, jak: systemy pomiaru osiągnięć uwzględniające perspektywę klienta, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów cyklu życia produktu, wartość klienta w cyklu współpracy oraz metody zaliczane do grupy praktyk znanych pod nazwą rachunkowość otwartych ksiąg.

Tabela 4. Zastosowanie metod zorientowanych na długoterminowy pomiar relacji z klientami w spółkach objętych badaniem

| Metody | Udział procentowy |
|---|-------------------|
| Zakres analizy w trakcie projektowania nowych produktów | |
| nie projektuje się nowych produktów | 20,59 |
| nie uwzględnia się danych z rachunkowości | 2,94 |
| analizuje się tylko koszty | 2,94 |
| analizuje się koszty i przewidywaną cenę | 52,94 |
| projektowanie zaczyna się od docelowej ceny | 2,94 |
| uwzględnia się cenę, koszty produktu oraz koszty jego użytkowania przez klienta | 17,65 |
| Rachunek kosztów docelowych | 14,71 |
| Rachunek kosztów cyklu życia produktu | 5,88 |
| Systemy pomiaru osiągnięć uwzględniające oczekiwania klientów, w tym | 20,59 |
| zbilansowana karta osiągnięć | 11,76 |
| Wartość klienta w cyklu współpracy | 17,65 |
| Rachunkowość otwartych ksiąg | |
| wspólna analiza kosztów z klientami | 11,76 |

Źródło: opracowanie własne.

Bardzo korzystnie kształtuje się wykorzystanie danych z systemu rachunkowości w procesie projektowania produktów. Ponad połowa podmiotów (52,94%) wykorzystuje w tej fazie informacje o planowanych kosztach oraz cenie produktów. Druga znacząca grupa (17,65%) korzysta z bardzo szerokiego zestawu danych obejmujących również koszty użytkowania produktu przez klienta. Inne podmioty korzystające z danych to pojedyncze podmioty analizujące tylko koszty (2,94%) lub stosujące procedurę odpowiadającą założeniom rachunku kosztów docelowych (2,94%). Pozostałe jednostki nie projektują nowych produktów (20,59%) lub nie wykorzystują w tym celu informacji o przewidywanych kosztach i cenie nowego produktu.

Innym instrumentem wspomagającym długoterminowe kształtowanie relacji z klientami są systemy pomiaru osiągnięć. Aplikację rozwiązań w tym zakresie, uwzględniających oczekiwania klientów, deklaruje 20,59% ankietowanych. Z tej grupy podmiotów tylko nieco więcej niż połowa (11,76%) wskazuje na zbilansowaną kartę osiągnięć jako stosowany system pomiaru. Drugą co do skali zastosowania praktyką jest analiza wartości klienta w cyklu współpracy, stosowana przez 17,65% podmiotów. Stosunkowo najmniej popularną formą wykorzystania informacji do celów zarządzania okazały się praktyki określane mianem rachunkowości otwartych ksiąg. Jednie 11,76% ankietowanych zadeklarowało wymianę informacji kosztowej z klientami.

5. Badanie powiązań między zmiennymi porządkowymi

Pierwsza część analizy dotyczy powiązań między charakterystyką spółek i ich relacjami z klientami a zastosowaniem informacji w fazie projektowania oraz elastyczności stosowanej polityki cenowej. Obie te zmienne zostały potraktowane jako zmienne porządkowe. Nadana kolejność odzwierciedlała rosnący zakres wykorzystania danych z rachunkowości w procesie projektowania produktów oraz rosnącą elastyczność cen na oczekiwania klientów. Jako zmienne porządkowe potraktowano takie charakterystyki podmiotów, jak: wielkość organizacji, siłę oddziaływania klientów, poziom konkurencyjności, kondycję finansową, poziom innowacyjności oraz stopień dostosowania oferowanych produktów do oczekiwań klientów. Obliczone wartości współczynnika korelacji dla badanych powiązań zawiera tabela 5. Pogrubioną czcionką zaznaczono współczynniki korelacji istotne dla $p < 0,05$.

Z badanych relacji, przy przyjętym poziomie istotności, jedynie trzy mogą zostać określone jako wystarczająco silne. Najwyższa siła powiązania występuje między stopniem dostosowania produktów do oczekiwań klientów, a zastosowaniem elastycznych formuł cenowych. Oznacza to, że ustalanie cen stanowi integralny element tworzonej oferty rynkowej. Dodatnia wartość wskaźnika informuje, że im bardziej elastycznie jest kształtowana oferta produktowa, z uwzględnieniem indywidualnych oczekiwań odbiorców, tym większe jest zróżnicowanie cen sprzedaży dla poszczególnych klientów. Nieco inne zależności odnotowano dla skali wykorzysta-

Tabela 5. Współczynniki korelacji dla zmiennych porządkowych

| Zmienne porządkowe | Projektowanie | Elastyczność cenowa |
|--|-----------------|---------------------|
| Wielkość organizacji | 0,045215 | -0,130850 |
| Kondycja finansowa | 0,363949 | -0,116267 |
| Poziom innowacyjności | 0,443485 | -0,052712 |
| Siła oddziaływania klientów | -0,051992 | 0,076927 |
| Poziom konkurencji | -0,039432 | -0,069282 |
| Stopień dostosowania produktów do oczekiwań klientów | -0,032421 | 0,531035 |

Źródło: opracowanie własne.

nia informacji z rachunkowości w procesie projektowania nowych produktów. Istotne powiązanie o dodatniej wartości współczynnika korelacji występuje dla poziomu innowacyjności oraz kondycji finansowej. Ciekawym powiązaniem jest istotna korelacja kondycji finansowej oraz projektowania. Może ona sugerować, że lepsze wyniki finansowe osiągają podmioty, które projektując nowe produkty, uwzględniają już na tym etapie skutki ekonomiczne ich wprowadzenia do oferty. Zidentyfikowane powiązania mają stosunkowo wysokie wartości współczynników korelacji i są również istotne dla $p < 0,01$, co dowodzi ich wysoce prawdopodobnego istnienia w całej populacji badanych spółek.

6. Badanie powiązań między zmiennymi nominalnymi

Przeprowadzenie tej części analizy powiązań wymagało pogrupowania niektórych zmiennych. Zabiegu tego dokonano ze względu na dużą wyjściową liczbę podgrup. Docelowo pogrupowane zmienne miały charakter nominalny o dwóch wartościach: wspólny system rachunkowości zarządczej w grupie kapitałowej (tak/nie), kondycja finansowa (przeciętny i niższy, ponadprzeciętny), poziom innowacyjności (przeciętny i niższy, ponadprzeciętny), siła oddziaływania klientów (przeciętny i niższy, ponadprzeciętny), poziom konkurencji (przeciętny i niższy, ponadprzeciętny) oraz produkty (jednolite, zróżnicowane). Po stronie metod rachunkowości zarządczej wprowadzono nową zmienną mierzoną na skali dychotomicznej o nazwie zastosowanie elastycznych formuł cenowych. Zmienna ta przyjmuje wartość 1 w przypadku przedsiębiorstw, które różnicują stosowane ceny w zależności od grupy lub pojedynczych klientów, oraz 0 w przypadku stosowania jednolitych cen.

Na podstawie danych przygotowanych zgodnie z podejściem przedstawionym powyżej przeprowadzono analizę istotności różnic między zastosowaniem poszczególnych metod w podmiotach o określonych cechach (tj. w oparciu o tabele dwudzielne przeprowadzono test chi-kwadrat). Następnie dla powiązań istotnych obli-

czono statystyki V-Cramera, które posłużyły do określenia siły zidentyfikowanych powiązań. Zestawienie powiązań istotnych wraz z wartościami p testu chi-kwadrat NW oraz współczynnikiem V-Cramera zawiera tabela 6.

Tabela 6. Istotne współczynniki korelacji dla zmiennych nominalnych

| Charakterystyka | Metoda | Poziom istotności | V-Cramera |
|-----------------------|---------------------------|-------------------|-----------|
| Wielkość | elastyczne formuły cenowe | $p = ,00310$ | 0,5710897 |
| Poziom innowacyjności | klient jako OK | $p = ,01401$ | 0,4146442 |
| Poziom innowacyjności | budżetowanie wg klientów | $p = ,00172$ | 0,5250933 |
| Strategia | elastyczne formuły cenowe | $p = ,03252$ | 0,4551295 |
| Produkty | elastyczne formuły cenowe | $p = ,00128$ | 0,5553906 |

Źródło: opracowanie własne.

Najsilniejsze powiązanie odnotowano w przypadku wielkości organizacji oraz zastosowania elastycznych formuł cenowych. Wykorzystanie zróżnicowanych cen dla klientów jest znacznie wyższe w podmiotach zatrudniających do 500 niż w grupie podmiotów powyżej 500 osób. Może to oznaczać, że podmioty bardzo duże są mniej elastyczne w relacjach z klientami i preferują zastosowanie jednolitych cen dla wszystkich grup klientów. Potwierdzona została silna relacja między zróżnicowaniem produktów a elastycznością w polityce cenowej. Za silne (V-Cramera $> 0,5$) należy uznać również powiązanie między poziomem innowacyjności a wykorzystaniem budżetowania według klientów. Wprowadzenie tej orientacji do budżetowania jest znacznie częstsze w jednostkach o ponadprzeciętnym ogólnym poziomie innowacyjności. Stwierdzenie to dotyczy również wprowadzania klientów jako obiektów kosztowych w ewidencji księgowej, przy czym ta relacja charakteryzuje się umiarkowanym związkiem. W grupie takich umiarkowanie silnych powiązań ($0,3 < \text{V-Cramera} < 0,5$) odnotowano również drugą zależność – rodzaj przyjętej strategii jest powiązany z zastosowaniem formuł cenowych.

7. Podsumowanie

Przedstawione wyniki badań empirycznych wykazały, że w badanych podmiotach najczęściej stosowane są metody rachunkowości zarządczej zorientowane na bieżący pomiar. Do najpopularniejszych rozwiązań w tym zakresie należy zastosowanie zróżnicowanych cen według grup klientów oraz pomiar opłacalności współpracy z nimi w ujęciu *ex post* i *ex ante*. Wśród uwarunkowań, które wpływają w istotny sposób na implementację tych metod, wskazać należy: różnicowanie produktów według klientów, poziom innowacyjności, kondycję finansową, przyjętą strategię rynkową oraz wielkość podmiotu.

Znacznie rzadziej stosowane są metody zapewniające pomiar relacji z klientami w perspektywie długoterminowej. W tej sferze dwoma istotnymi czynnikami są: sytuacja finansowa podmiotu oraz jego poziom innowacyjności. Pozytywna sytuacja podmiotu w obu tych obszarach wpływa na zwiększenie skali wykorzystania informacji z systemu rachunkowości zarządczej w procesie projektowania nowych produktów.

Uzyskane wyniki wskazują, że jednym z kluczowych czynników determinującym skalę wykorzystania nowych rozwiązań, jakimi są metody zorientowane na pomiar prowadzony w odniesieniu do relacji z klientami, jest innowacyjność przedsiębiorstwa. Ponadto rozszerzenie zastosowań tych metod – z najczęściej wykorzystywanego regularnego pomiaru krótkoterminowego na perspektywę długoterminowego kształtowania relacji z klientami – ma związek z poprawą percepcji wyników finansowych uzyskiwanych przez organizacje.

Literatura

- Cáker M., *Customer focus – An accountability dilemma*, „European Accounting Review” 2007, vol. 16, no. 1.
- Internetowy podręcznik statystyki*, <http://www.statsoft.pl/textbook/stathome.html>.
- Kotowicz-Śwital M., *Określenie wartości klienta dla przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 46.
- Łada M., *Rachunkowość otwartych ksiąg – zarys koncepcji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009a, nr 49.
- Łada M., *Wartość dla klienta w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2009b, nr 48.
- Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008.
- Smith M., *Research Methods in Accounting*, Sage Publications, London 2007.
- Sobańska I., *Relacje międzyorganizacyjne – nowe spektrum rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2008, nr 42.
- Strategiczna rachunkowość zarządcza*, red. E. Nowak, Warszawa 2008.

CONDITIONS OF IMPLEMENTATION OF THE MANAGEMENT ACCOUNTING METHODS ORIENTED TOWARDS CUSTOMER RELATIONS – EMPIRICAL EVIDENCE

Summary: The aim of the paper is to present the results of empirical studies focused on the identification of practical applications of the management accounting methods oriented towards customer relations. The results of the survey conducted on the sample of Polish listed companies are disused in the article.