

TOMASZ WNUK-PEL

Zastosowanie rachunku kosztów działań

w przedsiębiorstwach
w Polsce



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

TOMASZ WNUK-PEL

**Zastosowanie rachunku
kosztów działań
w przedsiębiorstwach
w Polsce**



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2012

RECENZENT

Andrzej Piosik

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

Bożena Tkacz

SKŁAD I ŁAMANIE

Anna Krysiak

OKŁADKĘ PROJEKTOWAŁA

Barbara Grzejszczak

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego 2012

ISBN (ebook) 978-83-7969-007-7

Wydanie II. Zam. 5032/2012.

Wydawnictwo Uniwersytetu
Łódzkiego 90-131 Łódź, ul. Lindleya 8
www.wydawnictwo.uni.lodz.pl
e-mail: ksiegarnia@uni.lodz.pl
tel. (42) 665 58 63, faks (42) 665 58 62

Mojej ukochanej Žonie Renacie

SPIS TREŚCI

Wstęp	9
Rozdział 1. Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej	21
1.1. Istota rachunkowości zarządczej	21
1.2. Rozwój rachunkowości zarządczej do początku lat 80. XX w.	29
1.2.1. Tradycyjne podejście do historii rachunkowości zarządczej	31
1.2.2. Historia rachunkowości zarządczej według H. T. Johnsona i R. S. Kaplana	34
1.2.3. Alternatywne podejścia do historii rachunkowości zarządczej	46
1.3. Rachunkowość zarządcza na przełomie XX i XXI w.	49
1.3.1. Utrata istotności rachunkowości zarządczej w latach 80. XX w.	49
1.3.2. Tendencje rozwoju rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI w.	55
1.4. Dyfuzja innowacji w rachunkowości zarządczej od przełomu XX i XXI w.	62
1.4.1. Pojęcie i znaczenie innowacji w rachunkowości zarządczej	62
1.4.2. Badania innowacji w rachunkowości zarządczej	67
1.4.3. ABC/M jako jedna z kluczowych innowacji w rachunkowości zarządczej	74
1.4.4. Problemy wdrażania innowacji w rachunkowości zarządczej	79
1.5. Podsumowanie	81
Rozdział 2. Rozwój koncepcji i dyfuzja rachunku kosztów działań	83
2.1. Geneza i rozwój rachunku kosztów działań	83
2.1.1. Prekursorzy rachunku kosztów działań	83
2.1.2. Rozwój rachunku kosztów działań w latach 1984–1989	87
2.1.3. Rozwój rachunku kosztów działań w latach 1989–1992	104
2.1.4. Rozwój rachunku kosztów działań po roku 1992	110
2.1.5. Rachunek kosztów działań sterowany czasem	114
2.1.6. Zarządzanie na podstawie działań	124
2.1.7. Etapy ewolucji systemów pomiaru kosztów i efektywności	133
2.2. Przegląd badań empirycznych rachunku kosztów działań na przełomie XX i XXI w.	139
2.2.1. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w świetle badań ankietowych	139
2.2.2. Badania czynników wpływających na implementację rachunku kosztów działań	145
2.2.3. Badania czynników determinujących sukces wdrożenia rachunku kosztów działań	150
2.2.4. Badania wpływu implementacji rachunku kosztów działań na dokonania przedsiębiorstw	153
2.2.5. Funkcjonowanie rachunku kosztów działań w świetle badań metodą studiów przypadków	156
2.3. Krytyka koncepcji i problemy wdrażania rachunku kosztów działań	160
2.3.1. Krytyka koncepcji rachunku kosztów działań	160
2.3.2. Problemy wdrażania i trudności w ocenie sukcesu implementacji rachunku kosztów działań	167
2.4. Podsumowanie	175

Rozdział 3. Rozpowszechnienie, stosowanie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w Polsce w świetle badań ankietowych	179
3.1. Przegląd badań empirycznych dotyczących zastosowania rachunku kosztów działań w Polsce	179
3.1.1. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w Polsce	179
3.1.2. Stosowanie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w świetle badań metodą studiów przypadków	184
3.2. Etapy własnych badań ankietowych	190
3.3. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w Polsce – rezultaty badań ankietowych (ankieta A)	197
3.3.1. Ogólna charakterystyka badanych przedsiębiorstw	197
3.3.2. Analiza systemów rachunku kosztów funkcjonujących w badanych przedsiębiorstwach	200
3.3.3. Analiza podejścia badanych przedsiębiorstw do problematyki rachunku kosztów działań	208
3.3.4. Analiza czynników mających wpływ na implementację rachunku kosztów działań	219
3.4. Stosowanie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w Polsce – rezultaty badań ankietowych (ankieta B)	223
3.4.1. Ogólna charakterystyka przedsiębiorstw objętych badaniem	223
3.4.2. Ogólna charakterystyka systemów rachunku kosztów działań	227
3.4.3. Analiza struktury systemów rachunku kosztów działań	230
3.4.4. Analiza sposobów wykorzystania informacji z systemów rachunku kosztów działań	237
3.5. Podsumowanie	249
Rozdział 4. Zastosowanie rachunku kosztów działań w Polsce, w świetle analizy przypadków	253
4.1. Etapy własnych badań w formie studiów przypadków	253
4.2. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjnym ALFA SA	259
4.2.1. Charakterystyka przedsiębiorstwa i dotychczasowego systemu rachunku kosztów	259
4.2.2. Ogólne informacje o systemie rachunku kosztów działań	263
4.2.3. Struktura systemu rachunku kosztów działań	265
4.2.4. Wykorzystanie informacji z systemu rachunku kosztów działań	269
4.2.5. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie analizy przypadku w firmie ALFA SA	272
4.3. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie telekomunikacyjnej BETA SA	275
4.3.1. Charakterystyka firmy i podstawowe informacje o systemie rachunku kosztów działań	275
4.3.2. Struktura systemu rachunku kosztów działań	278
4.3.3. Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań	284
4.3.4. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie analizy przypadku w firmie BETA SA	287
4.4. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie ubezpieczeniowej GAMMA SA	290
4.4.1. Charakterystyka firmy i dotychczasowego systemu rachunku kosztów	290
4.4.2. Ogólne informacje o systemie rachunku kosztów działań	294

4.4.3. Struktura systemu rachunku kosztów działań	295
4.4.4. Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań	299
4.4.5. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie analizy przypadku w firmie GAMMA SA	301
4.5. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie produkcyjno-hand- lowej OMEGA SA – badanie poprzez działanie	304
4.5.1. Charakterystyka przedsiębiorstwa oraz dotychczasowego systemu rachunku kosztów	304
4.5.2. Budowa systemu rachunku kosztów działań	308
4.5.3. Projekt analizy rentowności w warunkach zastosowania systemu rachunku kosztów działań	316
4.5.4. Aktualizacja i modyfikacja systemu rachunku kosztów działań	320
4.5.5. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie badania poprzez działanie	322
4.6. Podsumowanie	325
Zakończenie	329
Literatura	345
Wykaz rysunków	365
Wykaz tabel	366
Załącznik 1	369
Załącznik 2	373
Od Redakcji	379

WSTĘP

Na przełomie lat 80. i 90. XX w. rachunkowość zarządczą poddano krytyce (np. Johnson, Kaplan, 1987; Bromwich, Bhimani, 1989; Innes, Mitchell, 1990). Zakwestionowano przydatność metod, które były wykorzystywane od początku wieku, podnosząc ich niedostosowanie do zmieniającego się otoczenia biznesowego, na które wpływały postęp techniczny, globalna konkurencja oraz rozwój technologii informacyjnej. W monografii *Relavance Lost...* H. T. Johnson i R. S. Kaplan (1987) dowodzą, że nowe czasy wymagają nowych metod rachunkowości zarządczej, a wśród tych metod istotne miejsce zajmuje rachunek kosztów działań (*activity-based costing* – ABC).

Rachunek kosztów działań pojawił się w drugiej połowie lat 80. XX w. w USA i po serii artykułów R. Coopera i R. S. Kaplana (1988a, b, 1991b) zaczął być wykorzystywany w przedsiębiorstwach na całym świecie. W latach 90. zarówno praktycy wdrażający ABC, jak i badacze obserwujący wdrożenia zauważyli, że rachunek kosztów działań to o wiele więcej niż lepszy system pomiaru kosztów. Zwrócili oni uwagę, że ABC może stanowić podstawę do zarządzania na podstawie działań (*activity-based management* – ABM). W końcu lat 80. oraz w latach 90. XX w. podjęto liczne badania ankietowe i badania w formie studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie – *action research*), których celem była analiza procesu implementacji rachunku kosztów działań głównie w krajach Ameryki Północnej i Europy. W niektórych badaniach analizowano czynniki wpływające na implementację rachunku kosztów działań. S. W. Anderson (1995), M. Gosselin (1997) i K. R. Krumwiede (1998) badali czynniki oddziałujące na wdrożenie ABC na różnych etapach procesu implementacji. M. D. Shields (1995), D. W. Swenson (1995), G. Foster i D. W. Swenson (1997), A. S. McGovan i T. P. Klammer (1997) oraz S. Anderson i S. Young (1999) badali problematykę postrzeganego sukcesu wdrożenia ABC. T. Kennedy i J. Affleck-Graves (2001), D. Cagwin i M. J. Bouwman (2002) oraz C. D. Ittner i in. (2002) analizowali wpływ rachunku kosztów działań na dokonania przedsiębiorstw.

Od spopularyzowania rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań w latach 90. XX w. koncepcje te cieszą się dużym zainteresowaniem ze strony przedsiębiorstw na całym świecie. Ich wdrażanie przez wiele firm¹ dowiodło jednak, że implementacja ABC nie jest zadaniem łatwym. Wdrożenie

¹ Pomimo różnic w interpretacji pojęć „przedsiębiorstwo” i „firma” z punktu widzenia zarządzania, rachunkowości czy prawa, autor w całej rozprawie stosuje pojęcie „firma” zamiennie z terminem „przedsiębiorstwo”.

rachunku kosztów działań jest uważane za technicznie złożone i wymagające zarówno odpowiednich zasobów ludzkich, jak i pieniężnych. Badania przeprowadzone przez J. Innesa i F. Mitchella (2000) wykazały, że duże nakłady pracy związane z implementacją rachunku kosztów działań są czynnikiem istotnym na etapie podejmowania decyzji o wdrożeniu ABC, ale są również jednym z pięciu kluczowych problemów podnoszonych przez firmy, w których rachunek kosztów działań funkcjonuje (pozostałe problemy to: trudności w gromadzeniu danych o nośnikach zasobów i działań, konieczność ujęcia kosztów w przekroju procesów przechodzących przez wiele wewnętrznych jednostek organizacyjnych, inne priorytety i wymagane duże nakłady pracy ze strony pionu finansowego). Liczne badania rachunku kosztów działań prowadzone na całym świecie wykazały, że informacje generowane przez ten system w przedsiębiorstwach są wykorzystywane do podejmowania całej gamy decyzji w takich obszarach, jak ustalanie cen, budżetowanie kosztów działań, rozwój wyrobów i usług, analiza rentowności klientów i modelowanie kosztów. Badania dyfuzji rachunku kosztów działań w różnych krajach (np.: Ask, Ax, 1992; Lukka, Granlund, 1996; Cinquini i in., 1999; Innes i in., 2000; Bescos i in., 2002; Pierce, 2004) pozwalają na stwierdzenie, że odsetek przedsiębiorstw, które wykorzystują ABC, jest bardzo zróżnicowany, lecz w większości badań kształtuje się na poziomie od zera do dwudziestu kilku procent (należy podkreślić, że większość badań dotyczyła przedsiębiorstw średnich i dużych). Różny, w zależności od kraju, odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących rachunek kosztów działań jest spowodowany stanem rozwoju metod rachunkowości zarządczej w analizowanych krajach, sposobem doboru próby (firmy duże i małe, produkcyjne i nieprodukcyjne, instytucje finansowe itd.), ale przede wszystkim okresem zbierania informacji (generalnie badania wcześniejsze pokazują znacznie niższy odsetek przedsiębiorstw stosujących ABC).

Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce ze względu na uwarunkowania historyczne był mniej intensywny i bardziej opóźniony w stosunku do teorii i praktyki w tej dziedzinie, w krajach wysoko rozwiniętych², co dotyczy również implementacji rachunku kosztów działań. Przedsiębiorstwa w Polsce w większości stosują różnego rodzaju tradycyjne systemy rachunku kosztów, a systemy nowoczesne, w tym ABC, są wciąż wykorzystywane sporadycznie. Rozpowszechnienie ABC w Polsce jest znacznie mniejsze w stosunku do takich krajów, jak USA, Wielka Brytania i innych krajów wysoko rozwiniętych, i pomimo że różnica ta się zmniejsza, to wciąż pozostaje bardzo duża. Pierwsze badanie, które wykazało, że ABC jest w ogóle obecny w praktyce polskich przedsiębiorstw, to badanie I. Sobańskiej i T. Wnuka (2000a). Badania prowa-

² Nowoczesne koncepcje rachunkowości zarządczej były w Polsce znane w środowisku akademickim, co więcej – istniały przypadki ich praktycznego stosowania. Upowszechnienie tych metod zarówno w teorii, jak i w praktyce było jednak nieporównywalnie mniejsze niż w krajach zachodnich (por.: Jaruga, Skowroński, 1994; Sobańska, Szycha, 1995, 1996; Sobańska, Wnuk, 1999a).

dzone przez innych autorów ujawniały odosobnione przypadki zastosowania rachunku kosztów działań lub jego elementów (Jarugowa, Skowroński, 1994; Szychta, 2001, 2002; Karmańska, 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d; Wnuk-Pel, 2006a; Szychta, 2006a, 2007a), czasami zaś sygnalizowały, że ankietowane firmy wdrażają lub rozważają wdrożenie ABC (Dyhdalewicz, 2000, 2001; Szychta, 2001, 2002; Karmańska, 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d; Szychta, 2006a, 2007a). W niektórych z prowadzonych do tej pory badań nie stwierdzono, by nawet jedno przedsiębiorstwo stosowało rachunek kosztów działań lub planowało jego wdrożenie. Należy jednak podkreślić, że rezultaty takie otrzymywano głównie w badaniach wcześniejszych (Kinast, 1993; Sobańska, Szychta, 1995, 1996; Gierusz i in., 1996; Radek, Schwarz, 2000; Szadziwska, 2002, 2003).

Bardziej szczegółowe badania dotyczące zastosowania rachunku kosztów działań w praktyce polskiej przeprowadzone były przez A. Karmańską (2003), A. Januszewskiego i J. Gierusza (2004), A. Januszewskiego (2005d) oraz przez autora niniejszej rozprawy (Wnuk-Pel, 2006b). Badania te dotyczyły m. in. znajomości koncepcji ABC, postrzeganych korzyści z wdrożenia ABC, problemów w procesie implementacji spodziewanych przez firmy rozważające zastosowanie ABC oraz firmy, które z wdrożenia zrezygnowały, a także problemów, które podczas implementacji wystąpiły.

Coraz częściej prowadzone są również w Polsce badania wdrażania rachunku kosztów działań przy wykorzystaniu studiów przypadków (w tym również w formie badania poprzez działanie). Pierwsze badania studiów przypadków prowadzone za pomocą ankiet i wywiadów zostały przeprowadzone w roku 2000 (Wnuk, 2000; Kujawski, Ossowski, 2000), a poprzez działanie – w roku 2001 (Świdarska, Pielaszek, 2001). Później prac tych było coraz więcej, zwłaszcza od roku 2004, kiedy to systematycznie rosła liczba firm wykorzystujących bądź wdrażających rachunek kosztów działań i firm rozważających takie wdrożenie. Badania empiryczne dostarczyły cennych informacji na temat praktyki rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Problematyka tych badań była bardzo zróżnicowana i obejmowała przede wszystkim wdrażanie rachunku kosztów działań i wykorzystanie informacji generowanych przez ten system.

W odniesieniu do rachunku kosztów działań były więc dotychczas prowadzone badania ankietowe dotyczące zarówno stopnia rozpowszechnienia, jak i stosowania oraz wykorzystania ABC w przedsiębiorstwach w Polsce. Dokładniejszą analizę tej problematyki umożliwiała również stosowana w Polsce analiza przypadków (z wykorzystaniem zarówno ankiet i wywiadów, jak i badań poprzez działanie)³. Łącznie biorąc, badania te wskazują na ciągle rosnący

³ Według wiedzy autora (źródło: System Informacji o Pracach Badawczych – SYNABA), do chwili obecnej z zakresu ABC powstało w Polsce osiem doktoratów i trzy prace habilitacyjne (Karmańska, 2000; Piosik, 2002; Mielcarek, 2005).

odsetek firm, które wykorzystują rachunek kosztów działań, wdrażają lub rozważają jego wdrożenie w przyszłości.

Dotychczas przeprowadzone w Polsce badania w odniesieniu do rachunku kosztów działań miały istotne ograniczenia. Sprowadzały się one w większości do stwierdzenia, czy analizowane firmy wdrożyły/wdrażają ABC w pełnej/klasycznej postaci, czy też stosują jedynie pewne elementy ABC. Nie było dotąd, oprócz nielicznych studiów przypadków, przeprowadzanych szerszych badań funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce, ani pogłębionych badań na temat postaw przedsiębiorstw wobec rachunku kosztów działań oraz czynników kształtujących te postawy. Szersze zainteresowanie autora problematyką funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce wynika przede wszystkim z kilku przesłanek:

1) zmiany zachodzące zarówno w samych przedsiębiorstwach, jak i w ich szeroko pojmowanym otoczeniu przyczyniają się do powstania zapotrzebowania na takie, jak rachunek kosztów działań, narzędzia rachunkowości zarządczej, które umożliwią efektywne zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa;

2) pomimo że rachunek kosztów działań jest koncepcją znaną i stosowaną w przedsiębiorstwach już od końca lat 80. XX w., jego niewielki stopień rozpowszechniania powoduje, iż wciąż jest traktowany jako innowacja. Interesująca może być więc prezentacja rozwoju i dyfuzji tej koncepcji;

3) badania ankietowe dotyczące rozprzestrzenienia rachunku kosztów działań przeprowadzone dotychczas w Polsce nie przedstawiały bardziej szczegółowo problemu, co przedsiębiorstwa deklarujące wdrożenie ABC rozumieją pod tym pojęciem. Wydaje się, że czasem stosują one nazwę ABC niejako „na wyrost”, tzn. w sytuacji, gdy wdrożony jest nowy, lepszy system rachunku kosztów – z wydzielonymi wieloma miejscami powstawania kosztów i większą niż poprzednio liczbą nośników kosztów. W takiej sytuacji dopiero po głębszej analizie można stwierdzić, czy pod nazwą ABC kryje się naprawdę rachunek kosztów działań, czy może jedynie jego elementy albo po prostu rozwinięta forma tradycyjnego rachunku kosztów;

4) kolejnym problemem, który w dotychczasowych badaniach na gruncie polskim nie doczekał się szerszego ujęcia było podejście przedsiębiorstw działających w Polsce do problematyki rachunku kosztów działań oraz zidentyfikowanie czynników mających pozytywny wpływ na wdrożenie ABC, a także przyczyn rezygnacji albo nierozważania wdrożenia ABC;

5) poza sporadycznymi studiami przypadków (w tym badaniami poprzez działanie) nie było dotychczas badań mających na celu bliższe przyjrzenie się sposobowi wdrażania rachunku kosztów działań, w tym w szczególności: temu, z czyjej inicjatywy i kto przeprowadził wdrożenie, czy wdrożenie oceniane jest w firmie jako sukces oraz jakie problemy wystąpiły podczas wdrożenia;

6) systemy ABC funkcjonujące w polskiej praktyce, jak również w praktyce firm na całym świecie, znacznie się różnią pod względem struktury. Interesująca

może się zatem okazać analiza funkcjonujących systemów rachunku kosztów działań, w tym np. ich wielkości (liczby obiektów, działań, zasobów, nośników) czy struktur informacyjnych w nich występujących (podziału kosztów na stałe i zmienne, wydzielenia kosztów pustych, identyfikacji działań tworzących i nie tworzących wartości);

7) informacje z rachunku kosztów działań mogą być i są wykorzystywane w przedsiębiorstwach w różny sposób. Stosują je różne osoby do podejmowania całego szeregu decyzji – interesujące może się okazać określenie, kto jest głównym adresatem tych informacji i do podejmowania jakich decyzji są przede wszystkim wykorzystywane.

W świetle przedstawionych wyżej faktów wyjątkowego znaczenia nabiera **luka badawcza** w dotychczasowych opracowaniach, tzn. analiza zakresu i sposobu zastosowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce.

Celem głównym rozprawy jest analiza rozwoju i dyfuzji rachunku kosztów działań, a także rozpoznanie i ocena zakresu i sposobu zastosowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce.

Realizację głównego celu rozprawy ułatwi osiągnięcie następujących **celów cząstkowych**:

1) przedstawienie w zarysie podstawowych podejść do historii rachunkowości zarządczej oraz określenie kluczowych tendencji w ewolucji koncepcji rachunkowości zarządczej w świecie na przełomie XX i XXI w. jako tła dla analizy zmian w praktyce rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach, w Polsce;

2) prezentacja rozwoju koncepcji rachunku kosztów działań oraz dyfuzji tej koncepcji w świecie jako płaszczyzny odniesienia do dalszych szczegółowych badań funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce;

3) analiza zakresu implementacji rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce na początku XXI w. w świetle dyfuzji ABC na świecie;

4) prezentacja czynników warunkujących podejście przedsiębiorstw działających w Polsce do problematyki rachunku kosztów działań (zarówno przedsiębiorstw, które wdrożyły ABC, rozważają wdrożenie ABC w przyszłości, jak i firm, które wdrożenia w ogóle nie rozważały lub zrezygnowały z niego po analizie kosztów i korzyści);

5) zbadanie procesu wdrażania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce, struktury funkcjonujących systemów ABC oraz sposobów wykorzystania informacji generowanych przez te systemy.

Dążąc do realizacji głównego celu rozprawy oraz jej celów cząstkowych, podjęto próbę udowodnienia tezy głównej oraz niżej przedstawionych tez szczegółowych. **Główna teza** badawcza rozprawy została sformułowana następująco: dyfuzja rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce, choć opóźniona w stosunku do praktyki krajów bardziej rozwiniętych, jest uwarun-

kowana tymi samymi czynnikami i zmierza w tym samym, co w tych krajach, kierunku.

W celu udowodnienia głównej tezy rozprawy, jak również potwierdzenia szczegółowych tez i zweryfikowania hipotez szczegółowych, zastosowano takie metody badawcze, jak: studia literaturowe, badania ankietowe, badania w formie studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie).

1. W ramach **studiów literaturowych** dokonano analizy zarówno literatury polskiej, jak i zagranicznej z dziedziny rachunkowości zarządczej. Studiami literaturowymi objęto pozycje monograficzne, artykuły w najważniejszych czasopiśmie zagranicznych i krajowych oraz referaty prezentowane na krajowych i międzynarodowych konferencjach naukowych, m. in. na kongresach Europejskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (European Accounting Association – EAA). W szczególności uwagę poświęcono literaturze z zakresu rachunku kosztów działań, przesłank jego powstania, kształtowania się koncepcji oraz jej dyfuzji w teorii i praktyce. W badaniach literaturowych zastosowano takie metody, jak: krytyczna analiza prac innych autorów, generalizacja ich dociekań oraz formułowanie własnych wniosków. Szeroko zakrojone badania prac autorów polskich i zagranicznych stworzyły fundament, pozwalający na wyprowadzenie własnych wniosków oraz porównanie wyników własnych badań z innymi prowadzonymi zarówno w Polsce, jak i w innych krajach. Na podstawie badań literaturowych podjęto się potwierdzenia trzech **szczegółowych tez** rozprawy:

a) rachunek kosztów działań, który powstał i rozpowszechnił się w końcu wieku XX, jest jedną z kluczowych innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej;

b) koncepcja rachunku kosztów działań, od momentu swojego powstania w końcu lat 80. XX w., rozwijała się ewolucyjnie od systemu pomiaru kosztów zasobów, działań i produktów, do systemu zarządzania na podstawie działań;

c) na dyfuzję rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w różnych krajach miały wpływ takie czynniki, jak: wielkość przedsiębiorstwa, poziom konkurencji, zróżnicowanie produktów i wymagań klientów oraz udział kosztów pośrednich w całkowitych kosztach przedsiębiorstwa.

2. Dla zrealizowania głównego celu rozprawy przeprowadzono **dwa badania ankietowe**. Pierwsze badanie ankietowe (ankieta A), zrealizowane w latach 2007–2008, dotyczyło analizy podejścia przedsiębiorstw działających w Polsce do problematyki rachunku kosztów działań. Ankiety zostały przeprowadzone wśród przedstawicieli 1267 przedsiębiorstw; otrzymano 495 ankiet wypełnionych poprawnie, co stanowi ok. 39,07%. Drugie badanie ankietowe (ankieta B), również przeprowadzone w latach 2007–2008, dotyczyło analizy sposobu funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce. Ogółem zidentyfikowano 71 przedsiębiorstw wykorzystujących ten system rachunku kosztów, otrzymano 33 poprawnie wypełnione ankiety, co stanowi ok. 46,48%. Na podstawie zrealizowanych badań ankietowych dokonano weryfikacji następujących **szczegółowych hipotez**:

a) przedsiębiorstwa działające w Polsce w większości stosują tradycyjne systemy rachunku kosztów; systemy nowoczesne, takie jak rachunek kosztów docelowych czy rachunek kosztów działań, są wykorzystywane sporadycznie, a ich rozpowszechnienie jest znacznie mniejsze niż w krajach zachodnich;

b) na wdrożenie rachunku kosztów działań mają wpływ różnorodne czynniki; do najważniejszych można zaliczyć⁴: wymagania centrali (np. spółki–matki), wzrost konkurencji i dążenie do zdobycia nowych rynków zbytu, niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów, zmianę struktury organizacyjnej lub strategii, wdrożenie nowych technologii, dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników, sprzyjającą zmianom atmosferę wśród pracowników, dostępność zasobów finansowych i ludzkich;

c) do najważniejszych problemów, których firmy obawiają się w procesie wdrażania rachunku kosztów działań, należą: brak poparcia kierownictwa, duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC, duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC, inne priorytety, niedostateczna znajomość ABC, trudności z budową systemu, brak odpowiednich zasobów;

d) podstawowymi przyczynami braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań są: zadowolenie z dotychczasowego systemu rachunku kosztów, niewielki poziom kosztów pośrednich, brak poparcia kierownictwa, duże koszty związane z wdrożeniem i utrzymaniem ABC, duże nakłady pracy podczas wdrożenia i utrzymania ABC, inne priorytety, niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników, trudności z konstrukcją systemu, brak odpowiednich zasobów informatycznych;

e) najważniejszymi czynnikami mającymi pozytywny wpływ na implementację ABC są: duży poziom kosztów pośrednich, wysoki poziom konkurencji, udział kapitału zagranicznego w strukturze własnościowej oraz wielkość przedsiębiorstwa;

f) struktura funkcjonujących w polskich przedsiębiorstwach systemów rachunku kosztów działań jest zgodna ze strukturą systemów w przedsiębiorstwach w innych krajach;

g) w przedsiębiorstwach, w których wdrożono rachunek kosztów działań, informacje z tego systemu są w zróżnicowany sposób wykorzystywane przez poszczególne działy i służą do podejmowania różnorodnych decyzji;

h) firmy, w których funkcjonuje rachunek kosztów działań, stosują równolegle inne nowoczesne metody zarządzania.

3. Celem badań przeprowadzonych w formie **studiów przypadków** (w tym badania poprzez działanie) była weryfikacja tych samych hipotez, do których weryfikacji posłużyła ankieta B, z tym że badania przeprowadzone w formie analizy przypadków były w stosunku do badań ankietowych rozszerzone

⁴ Należy podkreślić, że w przeprowadzonym badaniu czynniki mające wpływ na wdrożenie lub brak wdrożenia ABC mają charakter subiektywnego postrzegania, tzn. respondenci twierdzą, że czynniki te wpłynęły na wdrożenie lub brak wdrożenia ABC (dotyczy to hipotez od b) do e)).

i pogłębione (zostały one przeprowadzone w latach 2004–2008). Dodatkowym celem zastosowania tej metody była analiza i objaśnienie zmian w obszarze metodologicznym i instytucjonalno-organizacyjnym, które zaszły na skutek wdrożenia rachunku kosztów działań w analizowanych przedsiębiorstwach. Przedstawiciele trzech przedsiębiorstw, w stosunku do których zastosowano metodę studiów przypadków z wykorzystaniem ankiet i wywiadów, poproszono najpierw o wypełnienie ankiet A i B. Następnie przeprowadzono w tych przedsiębiorstwach wiele wywiadów bezpośrednich z pracownikami i menedżerami oraz dokonano analizy dokumentacji zgromadzonej w trakcie prac badawczych, co umożliwiło autorowi pogłębienie wiedzy w zakresie uwarunkowań projektowania i wdrażania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce.

Badanie poprzez działanie polegało na uczestnictwie autora w projektowaniu, wdrażaniu i ocenie systemu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjno-handlowym. Taka forma przeprowadzenia badania umożliwiła jeszcze dokładniejszą (w stosunku do studiów przypadków przeprowadzonych z wykorzystaniem ankiet i wywiadów) analizę funkcjonowania rachunku kosztów działań w spółce: a) autor przez kilka miesięcy współpracował z pracownikami spółki w fazie wdrożenia, a później na etapie oceny funkcjonującego systemu ABC, b) autor współtworzył system ABC i tym samym miał nieograniczony dostęp do dokumentacji tego systemu, c) autor miał dostęp do wszelkich informacji generowanych przez system rachunku kosztów i bezpośrednio obserwował, jak informacje te są wykorzystywane przez menedżerów w firmie. Zdaniem autora, żadna inna forma badania nie umożliwiłaby tak dokładnej analizy procesu wdrożenia, struktury systemu oraz sposobu wykorzystania informacji z rachunku kosztów działań, jak metoda badania poprzez działanie. Na podstawie przeprowadzonych studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie) dokonano weryfikacji następujących **szczegółowych hipotez**:

a) na proces wdrażania rachunku kosztów działań pozytywnie oddziałują trzy grupy czynników: czynniki sprawcze, czynniki katalityczne i czynniki ułatwiające; w trakcie implementacji czynniki te oddziałują łącznie, promując proces zmiany;

b) podstawowymi czynnikami utrudniającymi wdrożenie rachunku kosztów działań są: opór w stosunku do zmian, konieczne duże nakłady pracy oraz niedostateczny poziom wiedzy o rachunku kosztów działań;

c) wdrożenie rachunku kosztów działań w badanych przedsiębiorstwach spowodowało wiele zmian metodologicznych, polegających w głównej mierze na poprawie dokładności rozliczania kosztów pośrednich oraz uwiarygodnieniu analiz rentowności;

d) implementacja rachunku kosztów działań w badanych firmach przyczyniła się do zaistnienia zmian instytucjonalno-organizacyjnych polegających przede wszystkim na zbliżeniu funkcji rachunkowości zarządczej do funkcji operacyjnych oraz wzroście znaczenia informacji z rachunkowości zarządczej i ich częstszego wykorzystania, zwłaszcza do podejmowania decyzji.

4. Dodatkowo w stosunku do omówionych wyżej metod badawczych została przeprowadzona **analiza porównawcza** własnych badań w formie ankiet i studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie) z podobnymi badaniami prowadzonymi zarówno w Polsce, jak i na świecie.

Należy podkreślić, że autor zdaje sobie sprawę z konieczności zachowania dużej rozwagi w interpretacji wyników przeprowadzonych badań empirycznych. W szczególności nie mogą być one traktowane jako badania rachunku kosztów działań wszystkich przedsiębiorstw działających w Polsce, na co ma wpływ dobór próby. W badaniach ankietowych próba, choć duża, nie była reprezentatywna; w studiach przypadków dobór przedsiębiorstw był celowy. Zdaniem autora, ograniczenia te są przynajmniej częściowo zredukowane poprzez triangulację różnych metod badawczych oraz porównanie rezultatów badań własnych z badaniami przeprowadzonymi przez innych autorów.

Realizacji głównego celu rozprawy oraz udowodnieniu głównej tezy badawczej podporządkowana jest **struktura pracy**, na którą składają się cztery rozdziały. W dwóch pierwszych rozdziałach przedstawiono główne tendencje rozwojowe rachunkowości zarządczej na przełomie wieków XX i XXI oraz rozwój koncepcji i dyfuzję rachunku kosztów działań. W rozdziale trzecim i czwartym zaprezentowano wyniki własnych badań empirycznych dotyczących rozprzestrzeniania i sposobów stosowania oraz wykorzystania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Ostatnia część rozprawy zawiera podsumowanie, w którym umieszczono wnioski końcowe z przeprowadzonych badań, omówiono ograniczenia tych badań oraz wskazano na ich dalsze możliwości i kierunki.

W **rozdziale 1** przedstawiono zarys rozwoju rachunkowości zarządczej. Punktem wyjścia do rozważań w tym rozdziale było określenie istoty rachunkowości zarządczej oraz jej genezy i możliwych podejść do historii rachunkowości zarządczej. Analizie poddano najpierw reprezentowane przez S. P. Garnera (1954) podejście tradycyjne oraz podejście neoklasyczne, którego reprezentantami byli R. K. Fleischman i L. D. Parker (1992), kolejno przedstawiono również poglądy H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (Johnson, 1986; Johnson, Kaplan, 1987), których zdaniem rozwój systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej był wyrazem dążenia do poprawy efektywności przedsiębiorstw. Zaprezentowano też poglądy alternatywne, według których motorem rozwoju rachunkowości zarządczej było dążenie do kontroli robotników w procesie produkcji (Hopper, Armstrong, 1991) lub też znaczenie rachunkowości zarządczej jako narzędzia kontroli i dyscyplinowania pracowników i menedżerów (Loft, 1994; Miller, O'Leary, 1994). W dalszej części pierwszego rozdziału nakreślono trendy w rozwoju rachunkowości zarządczej na przełomie wieków XX i XXI, akcentując problem utraty i odzyskania istotności rachunkowości zarządczej (Kaplan, 1983, 1984b, 1986, 1988; Johnson, Kaplan, 1987; Johnson, 1992a) oraz problematykę dyfuzji innowacyjnych metod rachunkowości

zarządczej, w szczególności zaś rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań.

W **rozdziale 2** przedstawiono rozwój koncepcji i dyfuzję rachunku kosztów działań. W pierwszym podrozdziale zaprezentowano źródła koncepcji rachunku kosztów działań oraz poglądy jej prekursorów (E. Schmalenbach, E. L. Kohler, B. Goetz, D. R. Longman i M. Schiff, H. Böhrs, G. J. Staubus, G. Shilinglaw, J. Skowroński⁵). Dalej dokonano analizy kolejnych etapów rozwoju koncepcji rachunku kosztów działań, poczynając od przedstawienia opracowanych w latach 1985–1989 systemów pierwszej generacji (przedstawiały one dwustopniową kalkulację: zasoby-działania-objekty), poprzez wypracowane w latach 1989–1992 systemy drugiej generacji (uwzględniały one hierarchię działań (Cooper, 1990c) oraz rozróżnienie między zasobami dostarczonymi i zużytymi (Cooper, Kaplan, 1992)), aż po rachunek kosztów działań sterowany czasem (uwzględniający równania czasowe oraz kalkulację kosztów potencjału (Kaplan, Anderson, 2004)). W podrozdziale tym przedstawiono również rozwój koncepcji zarządzania na podstawie działań oraz fazy wprowadzania systemów pomiaru kosztów i efektywności. W drugim podrozdziale przeanalizowano rozpowszechnienie rachunku kosztów działań, przyczyny i skutki implementacji rachunku kosztów działań oraz funkcjonowanie systemów ABC. W końcowym podrozdziale zaprezentowano krytykę koncepcji rachunku kosztów działań oraz omówiono problemy występujące podczas wdrażania systemów ABC.

W **rozdziale 3** rozprawy przedstawiono wyniki własnych badań empirycznych dotyczących rozpowszechnienia, czynników determinujących wdrożenie oraz stosowania i wykorzystania rachunku kosztów działań w Polsce na podstawie badań ankietowych. W pierwszym podrozdziale dokonano przeglądu najistotniejszych badań, w których przedstawiono rozpowszechnienie rachunku kosztów działań (Jarugowa, Skowroński, 1994; Sobańska, Wnuk, 2000a; Szychta 2001, 2002; Szadziwska, 2002, 2003; Karmańska 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d; Szychta, 2006a, 2007a) oraz jego funkcjonowanie w przedsiębiorstwach w Polsce (Kujawski, Ossowski, 2000; Świdarska, Pielaszek, 2001; Karmańska, 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d; Wnuk-Pel, 2006b). W dalszym podrozdziale omówiono etapy przeprowadzonych badań ankietowych. W najistotniejszym podrozdziale rozdziału 3 zaprezentowano wyniki dwóch własnych badań ankietowych. Dążąc do udowodnienia głównej tezy rozprawy, przedstawiono analizę systemów rachunku kosztów funkcjonujących w badanych przedsiębiorstwach, analizę podejścia badanych przedsiębiorstw do problematyki rachunku kosztów działań oraz analizę czynników mających wpływ na implementację rachunku kosztów działań (ankieta A). W odniesieniu do drugiego badania ankietowego (ankieta B),

⁵ Por.: Szychta, 2007a; Drury, 2000; Robinson (ed.), 1990; Jaruga, 2001a; Staubus, 1971; Johnson, 1992b; Jarugowa, Skowroński, 1982.

dotyczącego funkcjonowania rachunku kosztów działań, scharakteryzowano funkcjonujące w polskich przedsiębiorstwach systemy rachunku kosztów działań, przeanalizowano ich strukturę oraz zbadano sposoby wykorzystywania informacji z systemów rachunku kosztów działań.

W **rozdziale 4** rozprawy przedstawiono przeprowadzone metodą studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie) własne wyniki badania procesu wdrażania oraz stosowania i wykorzystania systemów rachunku kosztów działań. Na początku rozdziału omówiono etapy przeprowadzonych badań. W dalszych podrozdziałach przedstawiono analizy przypadków wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie produkcyjnej, telekomunikacyjnej oraz ubezpieczeniowej, zwracając uwagę na proces wdrażania systemów ABC, strukturę systemów ABC oraz sposoby wykorzystania informacji z tych systemów. W celu dostarczenia argumentów dla potwierdzenia głównej tezy rozprawy, szczególne miejsce poświęcono analizie czynników mających wpływ na wdrożenie ABC (czynników sprawczych, katalitycznych, ułatwiających i utrudniających) oraz zmian metodologicznych i instytucjonalnych zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej badanych firm. W podrozdziale 4.6 dokonano analizy wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie produkcyjno-handlowej, przeprowadzonej z wykorzystaniem metody badania poprzez działanie. Kolejno dokonano prezentacji badanej firmy i jej dotychczasowego rachunku kosztów, przedstawiono budowę systemu rachunku kosztów działań, narzędzi analizy rentowności w warunkach zastosowania systemu ABC, omówiono procedurę aktualizacji i modyfikacji systemu ABC oraz przedstawiono czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC, a także metodologiczne i instytucjonalne zmiany, które zaszły w systemie rachunkowości zarządczej badanego przedsiębiorstwa. Należy zaznaczyć, że przesłaniem rozprawy nie jest gloryfikacja rachunku kosztów działań, ale przedstawienie rozwoju i dyfuzji tej koncepcji oraz uwarunkowań jej wdrażania i funkcjonowania w przedsiębiorstwach w Polsce. Wnioski wypływające z tego badania mogą być interesujące dla polskich przedsiębiorstw modyfikujących systemy rachunku kosztów i wdrażających bądź zamierzających w przyszłości wdrożyć rachunek kosztów działań.

W **zakończeniu** rozprawy przedstawiono kluczowe wnioski z przeprowadzonych badań oraz zarysowano ich dalsze kierunki.

Rozprawa stanowi wynik kilkuletnich badań literaturowych oraz empirycznych prowadzonych zarówno metodą ankietową, jak i z wykorzystaniem studiów przypadków. Jest ona także rezultatem przemysłów autora wynikających ze współpracy z prof. Alicją Jarugową, pod której kierunkiem autor napisał i obronił pracę doktorską, oraz z prof. Ireną Sobańską, z którą od wielu lat współpracuje zarówno na gruncie naukowym, jak i w praktyce – wyrażam obu Paniom za to ogromną wdzięczność. Podziękować chciałbym również wszystkim Koleżankom i Kolegom z Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego oraz setkom respondentów, którzy wzięli udział w badaniach.

ROZDZIAŁ 1

ZARYS ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

1.1. Istota rachunkowości zarządczej

Definiując rachunkowość zarządczą (*management accounting*)¹, można się posłużyć wieloma źródłami: czerpać z literatury akademickiej, najważniejszych podręczników czy też z definicji publikowanych przez organizacje zrzeszające specjalistów rachunkowości zarządczej.

W poglądach prezentowanych w podręcznikach akademickich dominuje dwojake postrzeganie rachunkowości zarządczej – albo jako zbioru praktycznych technik albo jako funkcji menedżerskiej czy podsystemu informacyjnego rachunkowości (Wickramasinghe, Alawattage, 2007, s. 4). Rachunkowość zarządcza jako zbiór praktycznych technik ma wspierać proces planowania, podejmowania decyzji i kontroli poprzez wykorzystanie takich metod, jak szacowanie kosztów produktów, budżetowanie i analiza odchyleń, analiza kosztów-wolumenu-zysku, szacowanie opłacalności inwestycji itd. Podstawowym zadaniem przedstawiania rachunkowości zarządczej jako zbioru technik lub funkcji jest nacisk na rozwój takich narzędzi i technik, które umożliwią skuteczne i efektywne zarządzanie organizacjami. W drugim znaczeniu rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako funkcja menedżerska lub jako podsystem systemu informacyjnego organizacji. W tym znaczeniu rachunkowość zarządcza jest jedną z wielu funkcji w przedsiębiorstwie, takich jak np. funkcja badań i rozwoju, logistyki, produkcji, marketingu, sprzedaży itd., a jej rolą jest wspieranie procesów podejmowania decyzji i kontroli poprzez dostarczanie informacji finansowych i niefinansowych. Przykłady definiowania rachunkowości zarządczej w wybranych krajowych i zagranicznych podręcznikach przedstawiono w tab. 1.1.

¹ Określenie „rachunkowość zarządcza” zaczęło być stosowane po roku 1950, kiedy to William Vatter wydał książkę *Management Accounting* (Jaruga, 2001a, s. 45).

Tabela 1.1. Definicje rachunkowości zarządczej w wybranych podręcznikach, w porządku chronologicznym

Podręczniki krajowe	Podręczniki zagraniczne
(Jaruga, 2001a, s. 42) „Rachunkowość zarządcza obejmuje techniki i procesy, które składają się na przygotowanie i komunikowanie finansowych i niefinansowych informacji menedżerom i pracownikom w celu podejmowania lepszych decyzji i sterowania organizacją jako całością”.	(Ward, 1996, s. 5) „Kluczową rolą rachunkowości zarządczej jest wspieranie przedsiębiorstwa w procesie podejmowania decyzji. Specjaliści rachunkowości zarządczej wchodzą w skład zespołu menedżerów przedsiębiorstwa”.
(Sojak, 2002, s. 22) „Rachunkowość zarządcza jest zorientowana na wewnętrznych użytkowników informacji. Jest to system gromadzenia, klasyfikacji, agregacji, analizy i prezentowania informacji finansowych i niefinansowych, wspomagających menedżerów w procesie podejmowania decyzji i ich kontroli”.	(Hansen, Mowen, 2003, s. 2) „Rachunkowość zarządcza zajmuje się w szczególności tym, jak informacje o kosztach oraz inne informacje finansowe i niefinansowe powinny być wykorzystywane do planowania, kontrolowania, ciągłego doskonalenia i podejmowania decyzji”.
(Świdarska, 2004, s. 163) „Wieloprzekrojowy, elastyczny i wewnętrznie zintegrowany system, posługujący się rachunkiem ekonomicznym, obejmujący gromadzenie, tworzenie, przetwarzanie, interpretowanie, prezentowanie oraz ocenę informacji spełniających specyficzne potrzeby związane z wykonywaniem funkcji zarządczych”.	(Horngren i in., 2005, s. 5) „Rachunkowość zarządcza mierzy i raportuje zarówno informacje finansowe, jak i inne rodzaje informacji przede wszystkim dla wspierania menedżerów w realizowaniu celów organizacji. System rachunkowości zarządczej jest również istotnym elementem całościowego systemu kontroli w organizacji”.
(Sobańska, 2009, s. 68) „Celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji odpowiadających specjalnym potrzebom formułowanym przez menedżerów wszystkich poziomów zarządzania wyróżnionych w podmiocie gospodarczym i pracowników (lub zespołów), decydujących o jego przyszłości oraz pomiar dokonań, wykorzystywany do szacowania i oceny realizacji celu podmiotu, a także motywowania pracowników”.	(Drury, 2008, s. 7) „Rachunkowość zarządcza zajmuje się dostarczaniem informacji poszczególnym osobom wewnątrz organizacji w celu usprawnienia procesu podejmowania decyzji oraz poprawy skuteczności i efektywności prowadzonej działalności. Rachunkowość zarządcza można nazwać systemem sprawozdawczości wewnętrznej”.

Źródło: opracowanie własne.

Analiza definicji zaprezentowanych w tab. 1.1 pozwala zaobserwować, że poszczególni autorzy zwracają uwagę na wiele różnych aspektów związanych z pojęciem rachunkowości zarządczej. Należy stwierdzić, że kilka kwestii jest rozważanych szczególnie często, są to mianowicie informacje, którymi zajmuje się rachunkowość zarządcza, problemy, w których rozwiązywaniu są przydatne, osoby, którym są potrzebne, oraz cele, które ma spełniać rachunkowość zarząd-

cza. Większość definicji wprost odnosi się do tego, że rachunkowość zarządcza ma „dostarczać informacji” (Jaruga, 2001a, s. 42; Sojak, 2002, s. 22; Świdarska, 2004, s. 163; Drury, 2008, s. 7), wielu autorów podkreśla również wprost, że chodzi o informacje zarówno „finansowe jak, i niefinansowe” (Jaruga, 2001a, s. 42; Sojak, 2002, s. 22; Świdarska, 2004, s. 163; Horngren i in., 2005, s. 5). Informacje, których dostarczaniem zajmuje się rachunkowość zarządcza, są przede wszystkim wykorzystywane do „podejmowania decyzji” – odniesienie do tego zagadnienia znajduje się we wszystkich definicjach. Drugim obszarem wykorzystania informacji z rachunkowości zarządczej jest „planowanie i kontrola” (Sojak, 2002, s. 22; Horngren i in., 2005, s. 5). W odniesieniu do tego, kto jest adresatem tych informacji, komu mają się one przydawać, autorzy wyżej przytoczonych definicji są zgodni – adresatem informacji są „menedżerowie”. W kilku definicjach dodatkowo podkreślone zostało to, że rachunkowość zarządcza ma się przyczyniać do „realizacji celów organizacji” (Jaruga, 2001a, s. 42; Horngren i in., 2005, s. 5; Sobańska, 2009, s. 68). Poszczególni autorzy zwracają jeszcze uwagę na kilka istotnych dodatkowych kwestii, a mianowicie na to, że rachunkowość zarządcza:

- „jest wykorzystywana do ciągłego doskonalenia organizacji” (Hansen, Mowen, 2003, s. 2),
- „jest systemem wieloprzekrojowym, elastycznym i wewnętrznie zintegrowanym” (Świdarska, 2004, s. 163),
- „dostarcza informacji wszystkim poziomom zarządzania” (Sobańska, 2009, s. 68),
- „służy do pomiaru dokonań i motywowania pracowników” (Sobańska, 2009, s. 68).

Organizacje zawodowe zrzeszające księgowych², w swoich definicjach rachunkowości zarządczej, dostrzegają zmiany, jakie zachodzą w teorii i praktyce. Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC) między rokiem 1988 a 1998 zmieniła definicję rachunkowości zarządczej, kładąc akcent na problematykę wykorzystania zasobów organizacji. Rachunkowość zarządcza jest więc definiowana jako (Sharman, 2003, s. 46):

[...] odnosząca się do tej części procesu zarządzania, który koncentruje się na wykorzystaniu zasobów przedsiębiorstwa. Oznacza to, że odnosi się ona do tych procesów zarządzania oraz tych technologii, które są zorientowane na tworzenie wartości w organizacji poprzez efektywne wykorzystanie zasobów w dynamicznie zmieniającym się i konkurencyjnym otoczeniu.

² Jedną z pierwszych definicji rachunkowości zarządczej przedstawiło w roku 1958 American Accounting Association. Zgodnie z nią rachunkowość zarządcza to „aplikacja odpowiednich koncepcji i technik służących do przetwarzania historycznych i prognozowanych danych ekonomicznych jednostki dla wspierania menedżerów w tworzeniu planów mających na celu osiągnięcie racjonalnych celów ekonomicznych oraz podejmowania racjonalnych decyzji przyczyniających się do osiągnięcia tych celów” (Wickramasinghe, Alawattage, 2007, s. 5).

W dokumencie *The roles and domain of the professional accountant in business* IFAC określa podstawowe zadania wchodzące w obszar rachunkowości zarządczej organizacji i będące domeną specjalistów rachunkowości zarządczej³, są to (*The Roles...*, 2005, s. 4):

- tworzenie wartości poprzez efektywne zarządzanie zasobami (finansowymi i innymi), rozumienie nośników wartości dla interesariuszy (np. akcjonariuszy, klientów, pracowników, dostawców, społeczeństwa i rządu) oraz wspieranie innowacji w organizacji,
- dostarczanie, analiza i interpretacja informacji zarządczych dla potrzeb formułowania strategii, planowania, podejmowania decyzji i kontroli,
- ocena i komunikowanie dokonania interesariuszom, włącznie z raportami finansowymi sporządzanymi w zgodzie z krajowymi standardami rachunkowości lub międzynarodowymi standardami rachunkowości,
- szacowanie kosztów i kontrola finansowa poprzez wykorzystanie technik rachunku kosztów, budżetowania i prognozowania,
- redukcja marnotrawstwa zasobów wykorzystywanych do realizacji procesów w organizacji przy wykorzystaniu analizy procesów i zarządzania kosztami,
- zarządzanie ryzykiem i ubezpieczanie się przed ryzykiem.

Tak szeroki wachlarz zadań współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej wymaga od nich głębokiej wiedzy, w szczególności z zakresu ekonomii, finansów i rachunkowości. Specjalista rachunkowości zarządczej powinien stosować zróżnicowane narzędzia analityczne, włączając analizę strategiczną, analizę konkurencji, *benchmarking*, analizę wskaźnikową, statystykę i ocenę ryzyka. Musi dogłębnie rozumieć organizację, rynek, na którym działa, oraz otoczenie konkurencyjne, powinien posiadać umiejętności komunikacji oraz legitymować się uczciwą i etyczną postawą.

Definicję rachunkowości zarządczej opracowała również największa na świecie organizacja zrzeszająca specjalistów rachunkowości zarządczej, czyli amerykański Institute of Management Accountants – IMA. W IMA (wówczas

³ Ilustrację roli i funkcji specjalistów rachunkowości zarządczej przedstawił H. A. Simon, laureat Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii za rok 1978. Wyróżnił on mianowicie (Jaruga, 2002, s. 10):

- „gromadzenie (ewidencje) wiarygodnych danych i prezentowanie sprawozdań dla wszystkich szczebli zarządzania; jest to systematyczny rachunek kosztów,
- nakierowywanie uwagi menedżerów poprzez informacje wynikające z porównań budżetów z dokonaniaми i ujmowanie odchyłań wskazujących na korzystne możliwości lub niegospodarność, co wymaga interwencji, działań korygujących itp.,
- rozwiązywanie problemów poprzez prezentację istotnych informacji, np. wyjaśniających, jak unikać przekroczenia kosztów na realizacji kontraktu rządowego, czy innej decyzji strategicznej lub operacyjnej”.

W tym ujęciu sprawdzeniem skuteczności i efektywności rachunkowości zarządczej jest jej realny wpływ na poprawę podejmowanych przez menedżerów decyzji oraz na kreowanie wartości organizacji.

jeszcze National Association of Accountants – NAA), w 1981 r. opublikowano komunikat *Definicja rachunkowości zarządczej*, w którym zdefiniowano ją jako

[...] proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania, interpretowania i komunikowania informacji finansowych wykorzystywanych przez menedżerów do planowania, oceny i kontroli organizacji oraz do zapewnienia właściwego wykorzystania jej zasobów (s. 1).

Definicja ta uwypukla rolę specjalisty rachunkowości zarządczej jako dostarczyciela informacji, kogoś, kto zbiera, przetwarza, analizuje i przekazuje informacje menedżerom podejmującym decyzje – definicja ta podkreśla zadania, które w znacznej mierze są dziś realizowane za pomocą narzędzi technologii informacyjnej, np. zintegrowanych informatycznych systemów zarządzania klasy ERP. Od czasu opublikowania tej definicji minęło blisko 30 lat, w których rola specjalisty rachunkowości zarządczej istotnie się zmieniła – staje się on strategicznym partnerem biznesowym, partnerem menedżerów w takich obszarach, jak: pomiar dokonań, budżetowanie i prognozowanie, zarządzanie procesami, zarządzanie ryzykiem czy zarządzanie kosztami. Specjalista rachunkowości zarządczej staje się więc partnerem menedżerów we wszystkich obszarach istotnych dla poprawy konkurencyjności i sukcesu organizacji. W odpowiedzi na zmianę roli specjalistów rachunkowości zarządczej Institute of Management Accountants opublikował uaktualnioną definicję zadań specjalisty rachunkowości zarządczej (*Definition of...*, 2008, s. 1). Definicja ta koncentruje się na coraz istotniejszym strategicznym aspekcie rachunkowości zarządczej:

profesja specjalisty rachunkowości zarządczej polega na partnerstwie w podejmowaniu decyzji zarządczych, projektowaniu systemów planowania i oceny dokonań oraz doradztwie w zakresie sprawozdawczości i kontroli finansowej po to, aby wspierać menedżerów w formułowaniu i wdrażaniu strategii organizacji.

W definicji tej nacisk położony jest na współuczestnictwo specjalistów rachunkowości zarządczej w podejmowaniu kluczowych decyzji strategicznych w ramach zespołów obejmujących menedżerów z różnych obszarów organizacji. Rola specjalistów rachunkowości zarządczej, zgodnie z definicją, zmienia się. Specjaliści ci mają z jednej strony tworzyć w organizacji ramy konceptualne służące przekształcaniu danych w informacje, z drugiej zaś – być dla menedżerów strategicznymi partnerami biznesowymi.

Druga po IMA, największa organizacja zrzeszająca specjalistów rachunkowości zarządczej, brytyjska CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), traktuje rachunkowość zarządczą jako integralną część procesu zarządzania. Według definicji przyjętej przez CIMA (*Management...*, 2005, s. V),

rachunkowość zarządcza to zastosowanie zasad rachunkowości i zarządzania finansami do kreowania, ochrony, zabezpieczenia i powiększania wartości dla interesariuszy organizacji nastawionych na zysk i nie nastawionych na zysk w sektorze publicznym i prywatnym.

Rachunkowość zarządcza wymaga identyfikacji, generowania, interpretacji i wykorzystania informacji w celu (*Management...*, 2005, s. V):

- formułowania strategii przedsiębiorstwa,
- planowania działalności w długim, średnim i krótkim horyzoncie czasu,
- determinowania struktury kapitałowej i źródeł jej finansowania,
- projektowania strategii wynagradzania menedżerów i akcjonariuszy,
- podejmowania decyzji operacyjnych,
- kontroli działalności dla zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów,
- pomiaru i raportowania finansowych i niefinansowych dokonań menedżerom i innym interesariuszom,
- ochrony aktywów materialnych i niematerialnych,
- wdrażania procedur zarządzania firmą, ryzykiem oraz procedur kontroli wewnętrznej.

Wymienione wyżej zadania sprawiają, że od specjalistów rachunkowości zarządczej wymagane jest tworzenie strategii maksymalizujących zysk (w organizacjach zorientowanych na zysk) lub strategii umożliwiających uzyskanie najlepszych efektów przy danym poziomie wydatków (w organizacjach nienastawionych na zysk).

Mimo że w Polsce nie istnieje profesjonalna organizacja zrzeszająca specjalistów rachunkowości zarządczej, działania wchodzące w zakres rachunkowości zarządczej zostały określone w wydanym w 2007 r. przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce kodeksie etyki w rachunkowości (*Kodeks...*, 2007, s. 20). Wyodrębniono tam trzy rodzaje czynności wykonywanych przez osoby zajmujące się rachunkowością – czynności księgowe, czynności wspomagające zarządzanie i czynności związane z rozliczeniami podatkowymi. W klasyfikacji tej specjalistów rachunkowości zarządczej określono mianem osób wykonujących czynności wspomagające zarządzanie. Do czynności tych zaliczono (*Kodeks...*, 2007, s. 20):

- dostarczanie danych dla tworzenia strategii jednostki,
- sporządzanie jej planów operacyjnych i doradztwo w zakresie ich realizacji,
- controlling prowadzonych operacji gospodarczych i związanych z nimi kosztów,
- wieloaspektową ocenę dokonań jednostki,
- doradztwo lub konsulting gospodarczy w jednostce,
- projektowanie, wdrażanie i obsługę systemów informacyjnych rachunkowości w jednostce,
- działania i analizy mające na celu synchronizację działalności operacyjnej ze strategią jednostki, które służą wspomaganie podejmowania decyzji gospodarczych przez kadre menedżerską jednostki,
- prace związane z wewnętrznym systemem raportowania i innymi działaniami z zakresu rachunkowości zarządczej.

Analiza definicji rachunkowości zarządczej oraz roli, jaką specjaliści rachunkowości zarządczej powinni pełnić w organizacji, pozwala zwrócić uwagę na kilka kwestii. W stosunku do analizowanych wcześniej definicji z wybranych krajowych i zagranicznych podręczników, należy podkreślić, że w definicjach prezentowanych przez organizacje zawodowe, uwaga zwrócona jest na to, że rachunkowość zarządcza:

- powinna się przyczyniać do formułowania i wdrażania strategii organizacji (*The Roles...*, 2005, s. 4; *Management...*, 2005, s. V; *Kodeks...*, 2007, s. 20; *Definition of...*, 2008, s. 1),
- ma na celu tworzenie wartości w organizacji (Sharman, 2003, s. 46; *Management...*, 2005, s. V),
- powinna być zorientowana na efektywne wykorzystanie zasobów w organizacji (*The Roles...*, 2005; *Management...*, 2005, s. V).

Organizacje profesjonalne podkreślają w szczególności zmieniającą się rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w organizacji. Mają oni doradzać menedżerom (*Kodeks...*, 2007, s. 20; *Definition of...*, 2008, s. 1) oraz być partnerami w podejmowaniu decyzji zarządczych (*Definition of...*, 2008, s. 1). Specjaliści rachunkowości zarządczej w mniejszym stopniu zajmują się gromadzeniem i przetwarzaniem informacji, co jeszcze do niedawna było ich podstawowym zadaniem. Dzisiaj, gdy funkcję gromadzenia i przetwarzania informacji w znacznym stopniu spełniają zintegrowane informatyczne systemy wspomagające zarządzanie, specjaliści rachunkowości zarządczej powinni się koncentrować na projektowaniu systemów informacyjnych rachunkowości zarządczej (*Kodeks...*, 2007, s. 20; *Definition of...*, 2008, s. 1).

Analizą praktyki rachunkowości zarządczej, czyli analizą sposobu wykorzystania narzędzi i technik rachunkowości zarządczej oraz konsekwencji ich wykorzystania, zajmują się głównie badacze rachunkowości zarządczej, a nie jej praktycy. W latach 80. XX w. niektórzy z nich (Johnson, Kaplan, 1987) zauważyli, że rachunkowość zarządcza jako system informacyjny podporządkowana jest zewnętrznej sprawozdawczości finansowej i nie jest zorientowana na dostarczanie użytecznych informacji dla celów szacowania kosztów czy oceny dokonań przedsiębiorstwa. H. T. Johnson i R. S. Kaplan dowodzili, że konieczne jest usprawnienie systemów rachunkowości zarządczej, tak aby umożliwiły one podejmowanie lepszych decyzji oraz usprawniały proces kontroli menedżerskiej. W ślad za stwierdzeniem utraty istotności (*irrelevance*) rachunkowości zarządczej, kierowani przez Kaplana, badacze związani z Harvard Business School zaproponowali w następnych latach wprowadzenie do praktyki rachunkowości zarządczej nowych narzędzi. Wśród tych technik dwie są najważniejsze, rachunek kosztów działań i zrównoważona karta wyników. O ile rachunek kosztów działań dotyczy sposobu rozliczania kosztów oraz zarządzania na podstawie działań, o tyle zrównoważona karta wyników jest narzędziem łączącym rachunkowość zarządczą ze strategią oraz akcentującym znaczenie niefinansowych miar działalności.

Na utratę istotności rachunkowości zarządczej w latach 80. XX w. zwrócił uwagę również R. W. Scapens (1984, 1994, 2006), podkreślając lukę między podręcznikową „teorią” a „praktyką” jej funkcjonowania w organizacjach. Według Scapensa rachunkowość zarządcza powinna być badana i analizowana w takich uwarunkowaniach społecznych i instytucjonalnych, w jakich funkcjonuje. Autor ten podkreśla, że rachunkowość zarządcza to zespół reguł, które mogą być zrutyinizowane i zinstytucjonalizowane jako akceptowana praktyka, przy czym na proces ich rutynizacji i instytucjonalizacji wpływają czynniki społeczne i kulturowe. Poprzez specyfikację i objaśnienie tych czynników, Scapens przyczynił się do stworzenia teoretycznych ram badań naukowych (teorii instytucjonalnej), która jest coraz częściej wykorzystywana do badania praktyki rachunkowości zarządczej. Badania opierające się na teorii instytucjonalnej, umożliwiają analizę praktyki rachunkowości zarządczej poprzez identyfikację czynników ułatwiających i utrudniających instytucjonalizację rachunkowości zarządczej w badanych organizacjach.

W. P. Birkett i C. Poullaos (2001) stwierdzili, że praktyka rachunkowości zarządczej w latach 80. i 90. XX w., wywodziła się z lat 50. XX w., kiedy to akcent położony był na metody rachunku kosztów i budżetowania działalności organizacji. Z biegiem lat wczesne narzędzia budżetowania i rachunku kosztów weszły w skład codziennej praktyki organizacji, tak że w kolejnym dziesięcioleciu (lata 60. XX w.) rachunkowość zarządcza pełniła rolę sztabową i koncentrowała się na procesach planowania i kontroli. Według W. P. Birketta i C. Poullaosa (2001), od połowy lat 80. XX akcent w praktyce rachunkowości zarządczej przesunął się na poprawę efektywności zarządzania zasobami organizacji, co uwidaczniało się w upowszechnieniu takich metod, jak ciągłe doskonalenie (*continuous improvement*) czy reorganizacja procesów biznesowych (*business process reengineering* – BPR). W latach 90. XX w. zainteresowanie rachunkowości zarządczej efektywnym wykorzystaniem zasobów organizacji utrzymywało się, jednak stało się bardziej zorientowane na zarządzanie ryzykiem i tworzenie wartości dla interesariuszy organizacji. Należy podkreślić, że znaczenie dla rachunkowości zarządczej problematyki efektywnego wykorzystania zasobów i tworzenia wartości znalazło odzwierciedlenie np. w analizowanej wcześniej definicji rachunkowości zarządczej sporządzonej przez Międzynarodową Federację Księgowych (Sharman, 2003, s. 46). W. P. Birkett i C. Poullaos (2001) dowodzili również, że praktyka rachunkowości zarządczej powinna być analizowana jako funkcja kilku wzajemnie powiązanych zmiennych zależnych: instytucji społecznych (np. organizacji profesjonalnych, uniwersytetów, rządów), uwarunkowań organizacyjnych (np. wielkości organizacji, struktury kapitałowej, stylu zarządzania), technologii (np. rozwoju Internetu, zintegrowanych systemów wspomagających zarządzanie, systemów elastycznego wytwarzania) oraz zastosowanych metod badawczych. Autorzy ci argumentowali, że rachunkowość zarządcza może wspomagać efektywne zarzą-

dzianie zasobami w organizacji poprzez ułatwianie wprowadzania zmian, nadawanie im odpowiedniego kierunku i ich kontrolę.

Jeszcze inni badacze analizują rachunkowość zarządczą w szerszym kontekście i dostrzegają jej rolę w reprodukcji socjopolitycznych systemów dominacji i wyzysku. A. G. Puxty (1993, s. 3) dowodzi, że

rachunkowość zarządcza to zbiór społecznych praktyk opisujących przestrzeń, w której działania pracowników są obserwowane i mogą być racjonalnie mierzone [...] Jest to instrument w organizacji, który umożliwia kapitalistom wyzysk pracowników i pozyskanie z ich pracy wartości dodanej, poprzez księgowy system zarządzania i kontroli.

Puxty (1993) krytycznie odnosi się do wcześniej prezentowanych poglądów na istotę rachunkowości zarządczej i dla zrozumienia praktyki obficie czerpie z teorii socjologicznych. Badacze, reprezentujący ten pogląd na rachunkowość zarządczą, analizują zagadnienia związane z kontrolą menedżerską w organizacji i kwestiami, takimi jak: polityka, przynależność klasowa, rasowa czy etniczna, wiek, protekcjonalizm itd. Takie kontrowersyjne poglądy na praktykę rachunkowości zarządczej, chociaż nie są powszechnie akceptowane, to jednak zwracają uwagę na zależności między organizacją a społeczno-ekonomicznym otoczeniem, w którym działa.

Przyszłość rachunkowości zarządczej jest trudna do przewidzenia, a bieżące problemy teorii i praktyki wydają się złożone i niezwykle interesujące. Dlatego, nie opowiadając się za jakąś „najlepszą” definicją rachunkowości zarządczej, powyżej przedstawiono jedynie analizę różnych podejść (z wybranych podręczników akademickich, organizacji zawodowych oraz poglądów badaczy rachunkowości zarządczej), które prezentują całe spektrum poglądów na istotę rachunkowości zarządczej.

1.2. Rozwój rachunkowości zarządczej do początku lat 80. XX w.

Do lat 80. XX w. historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej była najczęściej uważana za mało przydatną dla zrozumienia stanu bieżącej praktyki. Systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, które rozwijały się w przedsiębiorstwach od początku XIX w., były postrzegane jako niedoskonałe formy bardziej złożonych i doskonalszych systemów z końca wieku XX. Ponieważ historycznie wykształcone systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej były postrzegane głównie jako niedoskonałe i uproszczone formy systemów stosowanych w późniejszym okresie, to zainteresowanie historią rachunkowości zarządczej było stosunkowo niewielkie. Była ona postrzegana jako zbędna dla zrozumienia zarówno bieżącej teorii, jak i praktyki (Loft, 1995).

W końcówce lat 80. XX w. poglądy te zaczęły się zmieniać, głównie za sprawą publikacji H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (Johnson, 1986; Johnson, Kaplan, 1987; Johnson, 1992a), którzy analizę ówczesnej praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej poprzedzili obszernym przedstawieniem historii rachunkowości zarządczej w praktyce, podkreślając, że pełne zrozumienie obecnego stanu, w jakim znajdują się systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach, nie jest prawdopodobnie możliwe bez dobrej znajomości historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Na przełomie XX i XXI w. historia rachunkowości zarządczej stała się obiektem znacznego zainteresowania i ożywionej debaty.

Studiowanie historii rachunkowości zarządczej rodzi kilka bardzo istotnych problemów – przy założeniu, że przedmiotem tych studiów będzie praktyka funkcjonowania systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, dwa spośród tych problemów są kluczowe: a) na jakich źródłach należy oprzeć analizę, b) w jakim kontekście całą analizę prowadzić. Problemy te zostaną dalej krótko przedstawione.

Jeżeli chodzi o kwestię doboru źródeł, to trzeba podkreślić, że dla analizy historii rachunkowości zarządczej jest to kwestia absolutnie fundamentalna, ponieważ dobór źródeł determinuje obraz historii i sposobów zastosowania różnych metod rachunkowości zarządczej. Zupełnie inaczej historię rachunkowości zarządczej można postrzegać, jeżeli analizę oprze się na publikacjach w periodykach, książkach i podręcznikach, a inaczej, jeżeli będzie się ją prowadzić w oparciu o instrukcje i komentarze do systemów rachunku kosztów rzeczywiście funkcjonujących w przedsiębiorstwach. Pierwszy rodzaj źródeł z pewnością poprowadzi bardziej w kierunku studiów rozwoju teoretycznych metod rachunkowości zarządczej, drugi zaś w kierunku analizy rozwoju praktyki rozprzestrzenienia się określonych metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Analiza historii na podstawie książek i publikacji będzie z pewnością wskazywać na znacznie szybszy, bo ograniczony do rozwiązań teoretycznych i nieznacznie rozpowszechnionego wykorzystania w praktyce rozwoju metod rachunkowości zarządczej, analiza zaś oparta na badaniach systemów funkcjonujących w praktyce (na podstawie dokumentacji tych systemów⁴) przyczyni się do ujawnienia rozwoju o wiele wolniejszego, tzn.:

1) niektóre znane w teorii metody są dość szybko stosowane przez wąską grupę przedsiębiorstw, ale ich szersze rozpowszechnienie jest bardzo powolne i opóźnione (np. rachunek kosztów standardowych czy zmiennych stosowane były od początku XX w.),

⁴ Należy podkreślić, że nawet analiza dokumentacji systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej funkcjonujących w konkretnych przedsiębiorstwach nie umożliwi odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób, przez kogo i do jakich decyzji były wykorzystywane w konkretnych firmach informacje generowane przez te systemy.

2) niektóre znane w teorii metody są stosowane przez przedsiębiorstwa w bardzo wąskim zakresie i nigdy nie znajdują szerszego zastosowania (np. zastosowanie w podejmowaniu decyzji programowania liniowego czy zastosowanie do podziału kosztów na stałe i zmienne metody analizy regresji).

Na obraz historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wpływa również kontekst, w jakim analizuje się ten rozwój. Historię rachunkowości zarządczej można postrzegać jako proces doskonalenia i coraz szerszego wykorzystywania technik rachunku kosztów, takich jak np. rozliczanie kosztów pośrednich⁵. Z punktu widzenia ekonomii, a zwłaszcza teorii kosztów transakcyjnych, historię rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej można postrzegać w powiązaniu z rozwojem form organizacyjnych przedsiębiorstw – z tego punktu widzenia rozwój rachunkowości zarządczej może być postrzegany jako warunek efektywnego zarządzania coraz bardziej złożonymi organizacjami (Johnson, Kaplan, 1987). Jeszcze inaczej na historię rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej zapatrują się tacy autorzy, jak: T. Hopper, P. Armstrong (1991) czy też K. Hoskin, R. Macve (1994) lub P. Miller i T. O’Leary (1994), którzy podkreślają, że rozwój rachunkowości zarządczej powinien być postrzegany jako jedna z metod kontroli pracowników lub też metoda dyscyplinowania pracowników (Hoskin, Macve, 1994) i powiązania władzy w przedsiębiorstwie z wiedzą dostarczaną przez system rachunkowości (Miller, O’Leary, 1994).

Historia rachunkowości zarządczej obejmuje więc wiele różnych podejść, z których każde wskazuje na jej istotne elementy i kontekst, w jakim powinna być postrzegana. Podstawowe szkoły, traktujące o historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, można podzielić na trzy grupy⁶: podejście tradycyjne i neoklasyczne, podejście H. T. Johnsona i R. S. Kaplana oparte na teorii kosztów transakcyjnych oraz podejścia alternatywne, które wykształciły się jako odpowiedź na poglądy Johnsona i Kaplana.

1.2.1. Tradycyjne podejście do historii rachunkowości zarządczej

Tradycyjnie pojmowana historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej⁷ koncentrowała się na rozwoju technik rachunkowości zarządczej, a podstawowym materiałem źródłowym służącym do badań były artykuły

⁵ Najważniejszym autorem prezentującym taki pogląd był Paul S. Garner – swoim spostrzeżeniem dał wyraz w książce: P. S. Garner (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama (przedruk 1976).

⁶ Podział ten jest oczywiście sporym uproszczeniem, choćby dlatego, że prace reprezentantów poszczególnych szkół były wzajemnie inspirowane, jednak stanowi on dogodną formę do analizy i konfrontacji różnych poglądów na historię rachunkowości zarządczej.

⁷ Ze względu na znaczenie w świecie teorii i praktyki rachunkowości zarządczej w USA i Wielkiej Brytanii, w rozprawie skoncentrowano się na historii rachunkowości zarządczej w tych dwóch krajach.

w prasie profesjonalnej oraz książki. Zgodnie z poglądami najbardziej znanego zwolennika tego nurtu Paula Garnera (1954), stosowane do końca XIX w. metody rachunku kosztów były bardzo uproszczone i w większości przedsiębiorstw nie tworzyły systemu, nie próbowano wtedy również integrować tych metod z księgami handlowymi czy sprawozdaniami finansowymi. Rachunek kosztów przedsiębiorstw koncentrował się na wyznaczeniu kosztów bezpośrednich produktu (kosztów materiałów i płac bezpośrednich), a kwestia rozliczania kosztów pośrednich nie była w ogóle podejmowana.

Punktem zwrotnym w rozwoju rachunku kosztów była końcówka wieku XIX (według S. P. Garnera było to ok. roku 1885). W swojej książce, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, Garner (1954) opisuje intensywny rozwój metod rachunku kosztów w tamtym okresie, zwracając uwagę na podejmowane w praktyce próby systematycznego rozliczania kosztów pośrednich (analogicznie do materiałów bezpośrednich i płac) na produkty oraz kwestię integracji metod rachunku kosztów z księgami handlowymi i sprawozdawczością finansową w jeden spójny system. Rozwój na przełomie XIX i XX w. coraz doskonalszych metod rachunku kosztów doprowadził kolejno do znacznej poprawy rozliczania na produkty wszelkich kategorii kosztów wytworzenia (zwłaszcza pośrednich), do poprawy rozliczania kosztów braków naprawialnych i nienaprawialnych (lata 20. XX w.) oraz do opracowania rachunku kosztów standardowych. Historia rachunku kosztów opisana w książce Garnera kończy się w roku 1925, po którym to roku według Garnera nie było oryginalnego i znaczącego wkładu w rozwój rachunku kosztów.

Zgodnie z tradycyjnym podejściem do historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej teorie i praktyczne metody rachunku kosztów ewoluowały zgodnie z ewolucją środowiska biznesowego. Wzrost zapotrzebowania przedsiębiorstw na informacje o kosztach i efektach prowadzonej działalności, który przyczynił się do rozwoju rachunku kosztów dostarczającego tego typu informacji był głównie spowodowany rozwojem metod produkcji i jej koncentracją oraz rozwojem rynków i wzrostem konkurencji. Rachunek kosztów jest więc w tym podejściu postrzegany jako instrument dostarczający zarządzającym istotnych informacji w ciągle zmieniających się wewnętrznych i zewnętrznych uwarunkowaniach. Rachunek kosztów jest więc niczym więcej niż narzędziem, które rozwijało się wraz z rozwojem organizacji przemysłowych po to, by menedżerom tych przedsiębiorstw umożliwić efektywne zarządzanie. Zgodnie z tymi poglądami zmieniające się zapotrzebowanie na informacje o kosztach było zaspokajane przez rozwój nowych metod rachunku kosztów.

Tradycyjne podejście do historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej reprezentowane przez S. P. Garnera ma jednak istotną słabość – jak nadmieniono wcześniej, badania przez niego prowadzone w całości opierały się na publikacjach w fachowych periodykach oraz książkach i podręcznikach. Brak jest w tych badaniach uwzględnienia jakże ważnego źródła wiedzy o praktyce

rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, czyli odwołania do instrukcji systemów rachunku kosztów, rzeczywiście funkcjonujących w przedsiębiorstwach. Na tym tle rodzić się może wątpliwość, na ile Garner opisywał powszechną praktykę rachunku kosztów, a na ile stan teorii rachunku kosztów (ewentualnie zastosowanej w niewielkiej ilości przedsiębiorstw)? Próba odpowiedzi na to pytanie doprowadziła do powstania neoklasycznego podejścia do historii rachunku kosztów.

Odmiennie od S. P. Garnera, neoklasycy oparli swoje badania na analizie dokumentacji systemów rachunku kosztów rzeczywiście funkcjonujących w przedsiębiorstwach⁸. Metoda studiów przypadków zastosowana przez neoklasyków, do których należeli np. R. K. Fleischman i L. D. Parker (1992), doprowadziła do nieco innego spojrzenia na historię rachunku kosztów. Chociaż zgadzali się oni w większości z argumentacją Garnera, to twierdzili, że rachunek kosztów wykorzystywany był przez menedżerów znacznie wcześniej niż utrzymywali to tradycjoniści (czyli znacznie wcześniej niż w końcu XIX w.). Opierając się na analizie studiów przypadków, neoklasycy utrzymywali, że metody i techniki stosowane w praktyce pod koniec XX w., takie jak np. kontrola i alokacja kosztów pośrednich, były znane o wiele wcześniej niż dotąd sądzono. Metody te już od dawna służyły zarządzającym do redukcji kosztów, zarządzania rentownością i kształtowania polityki wobec konkurencji.

Odmienne poglądy na temat czasu powstania poszczególnych metod rachunku kosztów wyrażane przez tradycjonalistów i neoklasyków są spowodowane faktem, że jedni i drudzy w swoich badaniach posługiwali się różnymi materiałami źródłowymi. Tradycjoniści, opierając się na materiałach publikowanych w periodykach i książkach, analizowali rozwój rachunku kosztów na podstawie wiedzy, która była już ugruntowana, wiedzy, która nie była nowością, ale raczej mogła być stosowana przez większą rzeszę przedsiębiorstw. Badania neoklasyków, opierające się na analizie archiwów przedsiębiorstw, są z jednej strony trudniejsze do generalizacji (analiza pojedynczych przypadków), z drugiej zaś jednak pozwalają na dogłębne przedstawienie pionierskich zastosowań metod rachunku kosztów w konkretnej firmie i konkretnych uwarunkowaniach.

⁸ Jednym z takich studiów przypadków jest firma Boulton and Watt's Soho Works, produkująca w końcu XVIII w. silniki parowe. Proces produkcji w tej firmie był zorganizowany w sposób nieporównanie lepszy niż w firmach z okresu poprzedniego, części i gotowe produkty były na ile to możliwe ustandaryzowane, a cały proces produkcji był starannie planowany. Ewidencja zapewniała kontrolę zapasów oraz dokładną wycenę materiałów i oszacowanie kosztów procesu produkcji. W firmie tej, cztery zasadnicze obszary rachunku kosztów, a więc kontrola kosztów, rachunek kosztów pośrednich, podejmowanie decyzji i rachunek kosztów standardowych były bardzo zaawansowane. Studium przypadku Boulton and Watt's Soho Works jest znakomitą ilustracją tego, że techniki rachunku kosztów, takie jak np. rachunek kosztów standardowych, które rozpowszechniły się na przełomie XIX i XX w. były w indywidualnych przypadkach z dużym powodzeniem stosowane nawet sto lat wcześniej (Fleishman, Parker, 1992).

Badania prowadzone przez neoklasyków pozwalają również na analizę przyczyn wdrożenia określonych metod oraz sposobów wykorzystania informacji z rachunku kosztów do zarządzania.

Historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, choć różna, ma jednak wiele wspólnego. Zarówno tradycjoniści, jak i neoklasycy podzielają mianowicie pogląd, że rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza to zbiór technik służących menedżerom i dostosowujących się do zmieniającego się środowiska biznesowego. Zarówno według tradycjonalistów, jak i neoklasyków rachunkowość zarządcza ewoluuje, doskonaląc wraz z upływem czasu wykorzystywane narzędzia i techniki, tak by ciągle lepiej służyć zarządzającym.

1.2.2. Historia rachunkowości zarządczej według H. T. Johnsona i R. S. Kaplana

Najbardziej znanymi w końcu XX w. badaczami historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej byli H. T. Johnson i R. S. Kaplan, których dwie książki (Johnson, 1986; Johnson, Kaplan, 1987) rozpoczęły ogólnoświatową debatę na temat historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w XIX i XX w. (Johnson, 1975a, 1980, 1981, 1983).

Jedną z najbardziej kontrowersyjnych i być może najważniejszych tez H. T. Johnsona i R. S. Kaplana zawartych w książce *Relevance Lost...* jest stwierdzenie, że rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wcale nie był skutkiem powstania i rozwoju dużych organizacji gospodarczych, które takich systemów potrzebowały. Johnson i Kaplan twierdzą, że było dokładnie odwrotnie, tzn. systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej rozwinęły się znacznie wcześniej niż powstały duże organizacje przemysłowe i to właśnie wcześniejszy rozwój tych systemów umożliwił powstanie tak wielkich organizacji. Zjawisko to wystąpiło, ponieważ rachunkowość zarządcza zwróciła uwagę menedżerów na potencjalne zyski z koordynacji procesów wymiany wewnątrz firmy zamiast realizacji tej wymiany za pośrednictwem rynku, a to z kolei skłoniło właścicieli do tworzenia większych organizacji. Johnson i Kaplan twierdzą, że rozwój systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej był ekonomiczną koniecznością, ponieważ powstanie dużych organizacji gospodarczych (takich jak choćby analizowane w ich książce Lyman Mills, Carnegie Steel Company, Louisville & Nashville, Field Company, E. I. Du Pont de Nemours Powder Company czy General Motors) było możliwe dlatego, że nowe metody rachunku kosztów (takie jak np. rachunek kosztów standardowych, budżetowanie czy wskaźnik zwrotu z inwestycji) umożliwiały naczelnemu kierownictwu tych przedsiębiorstw zarządzanie nimi w sposób racjonalny i efektywny. Poniżej przedstawiono więc krótko trzy generalne fazy rozwoju

rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej opisane przez H. T. Johnsona i R. S. Kaplana⁹:

- 1) rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1800–1880,
- 2) rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1880–1925,
- 3) rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1925–1980.

Ad 1. Rozwój rachunkowości zarządczej w latach 1800–1880

Podczas gdy jeszcze w wieku XVIII przedsiębiorstwa realizujące jeden rodzaj działalności koncentrowały się na jednym procesie, to w wieku XIX ich działalność uległa rozszerzeniu na wiele procesów, ciągle jednak w ramach jednego rodzaju działalności (np. przedsiębiorstwa z branży tekstylnej nie ograniczały się, tak jak w wieku XVIII, do jednego procesu produkcyjnego, np. przędzenia, ale zaczęły realizować procesy przędzenia, tkania, wykańczania itd.). Scentralizowana realizacja wielu procesów w ramach jednego rodzaju działalności umożliwiała tym przedsiębiorstwom generowanie wartości większej od tej, którą można byłoby otrzymać dokonując wymiany rezultatów tych procesów na rynku, czyli tak jak robiły to przedsiębiorstwa jeszcze w wieku XVIII. Na początku integracji procesów produkcyjnych celem przedsiębiorców było dążenie do poprawy kontroli siły roboczej oraz chęć zabezpieczenia stabilnego poziomu produkcji i sprzedaży. Z czasem zwrócono jednak uwagę również na potencjalne możliwości poprawy rentowności na skutek wzrostu efektywności i redukcji kosztów (Johnson, Kaplan, 1987, s. 20–21). Systemy rachunku kosztów, które funkcjonowały w przedsiębiorstwach w wieku XIX, miały jeden generalny cel – ocenę efektywności wielu skoncentrowanych w ramach jednej organizacji procesów. Różne rodzaje organizacji gospodarczych radziły sobie z tym zadaniem w nieco odmienny sposób.

Podstawowym zadaniem rachunku kosztów przedsiębiorstw przemysłowych (np. Lyman Mills czy Carnegie Steel Company) było oszacowanie kosztu przetworzenia materiałów lub produkcji w toku, odrębnie na każdym etapie produkcji. Rachunek kosztów w Lyman Mills (Johnson, 1972), firmie działającej w przemyśle tekstylnym, przypominał współczesny rachunek kosztów pełnych, oparty na kosztach rzeczywistych, za wyjątkiem tego, że nie uwzględniano w nim amortyzacji¹⁰. Konta kosztów służyły zarówno do kalkulacji kosztów wytworzenia, jak i do oceny menedżerów i umożliwiały analizę kosztów

⁹ Należy podkreślić, że H. T. Johnson i R. S. Kaplan nie wyróżniają w swojej pracy w sposób jednoznaczny tych etapów, ich wyodrębnienie stanowi uproszczenie, niemniej jednak ułatwi znacznie analizę.

¹⁰ Pierwowzorem systemu rachunku kosztów stosowanego w Lyman Mills był, jak na ówczesne czasy bardzo wyrafinowany, system stosowany w Boston Manufacturing Company w Waltham (Porter, 1980).

materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich i kosztów pośrednich, w przekroju poszczególnych fabryk oraz w podziale na koszty tkanin ciężkich i lekkich. Dodatkowo w centrali firmy prowadzono konta przychodów dla każdego zakładu produkcyjnego, co umożliwiało ocenę menedżerów zakładów za zrealizowany zysk. Rachunek kosztów w Lyman Mills w ogóle nie był wykorzystywany do wyceny produktów dla potrzeb sprawozdań finansowych, ale był zorientowany wewnętrznie, na menedżerów. System rachunku kosztów w Carnegie Steel Company (Livesay, 1975; Johnson, Kaplan, 1987), podobnie jak rachunek kosztów w Lyman Mills, koncentrował się na obliczeniu kosztów przetworzenia materiałów w wyroby gotowe. W firmie posługiwano się rachunkiem kosztów do oceny usprawnień w procesach produkcyjnych i produktach oraz do podejmowania decyzji o rozwoju produktów. Informacje o kosztach wykorzystywano również do podejmowania decyzji o przyjęciu bądź odrzuceniu zleceń na produkty nietypowe. System rachunku kosztów koncentrował się głównie na kosztach bezpośrednich każdego procesu produkcyjnego. Konta kosztów były wykorzystywane do oceny działalności menedżerów wydziałów, brygadzystów, a nawet szeregowych pracowników. Podobnie jak w przemyśle tekstylnym, rachunek kosztów w Carnegie Steel Company nie dostarczał informacji do wyceny zapasów produktów czy szacowania kosztów wytworzenia wyrobów sprzedanych dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej.

Głównym celem rachunku kosztów przedsiębiorstw z branży kolejowej (np. Louisville & Nashville) było natomiast oszacowanie kosztu jednej tonomili w przekroju poszczególnych oddziałów. Celem systemu rachunkowości w Louisville & Nashville (Johnson, Kaplan, 1987) było dostarczanie informacji do kontroli efektywności procesów wewnętrznych. Informacje te służyły do monitorowania kosztów tonomili oraz do śledzenia przyczyn różnic w tych kosztach dla poszczególnych części firmy. System rachunku kosztów w Louisville & Nashville, podobnie jak w firmach produkcyjnych, umożliwiał ocenę i kontrolę wewnętrznych procesów przekształcania nakładów w usługi transportowe, ale służył również jako narzędzie do oceny dokonań menedżerów podległych innym menedżerom. Ze względu na charakter działalności (świadczenie usług transportowych), wycena zapasów i szacowanie kosztów produktów sprzedanych nie były konieczne.

Podstawowym zadaniem rachunku kosztów firm dystrybucyjnych i handlowych (np. Field Company) była kontrola marży handlowej, zysku i rotacji zapasów. Systemy rachunkowości takich firm, jak Field Company (Johnson, Kaplan, 1987), były więc zorientowane na zbieranie informacji o kosztach, rotacji towarów i kapitale pracującym. Informacje z systemu rachunku kosztów nie służyły ocenie efektywności wykorzystania kapitału. Każdy oddział funkcjonował, jak niezależna firma, przy czym kierownik oddziału był całkowicie odpowiedzialny za wygoszparowane w swoim oddziale zyski. Zyski te były obliczane jako różnica między przychodami oddziału a kosztami sprzedanych towarów (co

dawało marżę handlową) oraz kosztami operacyjnymi oddziału. Dodatkowo monitorowano dla każdego oddziału rotację towarów, ponieważ dla operujących na niskich marżach firm dystrybucyjnych był to niezwykle istotny parametr.

W podsumowaniu należy stwierdzić, że systemy rachunku kosztów funkcjonujące w przedsiębiorstwach w wieku XIX służyły poprawie efektywności wielu skoncentrowanych w ramach jednej organizacji procesów. Rachunek kosztów był w tym czasie zorientowany wewnętrznie, a jego podstawowymi zadaniami była kalkulacja kosztów jednostkowych, podejmowanie decyzji oraz ocena pracy menedżerów.

Ad 2. Rozwój rachunkowości zarządczej w latach 1880–1925

W końcu wieku XIX wśród firm produkujących złożone urządzenia (np. maszyny do szycia, wagi itd.) powstało zapotrzebowanie na informacje umożliwiające ocenę efektywności pracowników wykonujących specjalistyczne operacje. Coraz większe zróżnicowanie produktów, często wytwarzanych na specjalne zamówienie, powodowało również zapotrzebowanie na informacje służące do oceny i sterowania rentownością firmy – coraz ważniejsze było więc określenie kosztów i rentowności produktów. W reakcji na to zapotrzebowanie na przełomie XIX i XX w. powstało wiele nowych metod rachunku kosztów (Johnson, 1975a, b, 1978), spośród których być może najważniejsze były: rachunek kosztów standardowych, budżetowanie, stopa zwrotu z inwestycji i wycena produktów dla potrzeb analizy rentowności. Zagadnienia te zostały krótko przeanalizowane poniżej.

W niektórych firmach produkujących złożone urządzenia i maszyny (Johnson, 1978) menedżerowie–inżynierowie poszli o krok dalej w rozwoju rachunku kosztów, niż miało to miejsce we wcześniejszym okresie. Zamiast koncentrować się wyłącznie na ewidencji kosztów rzeczywistych wprowadzili do systemów rachunku kosztów informacje o normatywnych (standardowych) kosztach materiałów i robocizny, koniecznych do wytworzenia produktu. Informacje z rachunku kosztów standardowych wykorzystywano wówczas na trzy sposoby (Johnson, Kaplan, 1987, s. 49–51):

1) standardy dostarczały informacji do planowania produkcji w przedsiębiorstwie w taki sposób, by minimalizować straty materiałów i czasu pracy;

2) koszty standardowe dostarczały informacji do kontroli kosztów rzeczywistych (również w tym zastosowaniu koncentrowano się na informacjach dotyczących kosztów bezpośrednich – materiałów i płac)¹¹;

¹¹ Pierwsze praktyczne zastosowania rachunku kosztów standardowych wraz z analizą odchyień kosztów rzeczywistych od standardowych przypadają na przełom wieku XIX i XX, natomiast autorami pierwszych publikacji opisujących nowoczesny system analizy odchyień byli dwaj konsultanci Harrington Emerson i Charter G. Harrison. Emerson był prawdopodobnie

3) koszty standardowe mogły uprościć wycenę zapasów (trzeba jednak zaznaczyć, że księgowi przed II wojną światową nie akceptowali pomysłu wprowadzenia kosztów standardowych do ksiąg, nastąpiło to dopiero po wojnie)¹².

Obok rachunku kosztów standardowych, jedną z najważniejszych metod rachunku kosztów zastosowaną na przełomie XIX i XX w. było budżetowanie. Podstawowym celem stosowania budżetowania było koordynowanie i kontrola przepływu materiałów bezpośrednich, produkcji w toku i wyrobów gotowych przez poszczególne procesy w wielu oddziałach przedsiębiorstwa, aż do klienta końcowego (Johnson, 1978). Budżetowanie służyło również komunikowaniu celów finansowych całego przedsiębiorstwa menedżerom poszczególnych oddziałów i zapewnieniu zgodności planów operacyjnych przygotowywanych przez menedżerów oddziałów z celami finansowymi całej firmy. Budżetowanie ułatwiało zarządzanie dużymi organizacjami (Johnson, 1975a), ponieważ umożliwiało delegowanie przez naczelné kierownictwo odpowiedzialności za decyzje operacyjne na średni szczebel kierowniczy, a jednocześnie zapewniało mechanizmy kontroli działania tych menedżerów poprzez porównywanie planowanych i rzeczywistych rezultatów ich działalności. W tym konkretnie zakresie szczególnie istotną metodą jest budżetowanie elastyczne (Johnson, 1978), które umożliwiało szczegółową analizę przyczyn odchyień rzeczywistych rezultatów działalności (zysków) od rezultatów planowanych¹³. Umożliwiało to menedżerom oddzielenie odchyień zysku spowodowanych zmianami poziomu sprzedaży poszczególnych oddziałów od odchyień spowodowanych różnicami w efektywności działania tych oddziałów. Określenie przyczyn powstawania odchyień oraz odpowiedzialności za te odchylenia dawało szansę precyzyjnego oddziaływania na przyczyny wywołujące te odchylenia.

pierwszym autorem, który zwrócił uwagę na to, że odchylenia od kosztów standardowych mogą z pożytkiem dla menedżerów być dzielone na takie, które są przez nich kontrolowane, i na takie, które są poza ich kontrolą (wiele lat później koncepcja ta stała się fundamentem budżetowania elastycznego). Harrison z kolei opublikował zestaw równań do analizy odchyień kosztów rzeczywistych od kosztów standardowych. Szerzej dorobek Emersona i Harrisona przedstawił D. Solomons (1968).

¹² Należy podkreślić, że w przeciwieństwie do dwóch pierwszych celów rachunku kosztów standardowych, czyli fizycznej i kosztowej kontroli materiałów i płac bezpośrednich, których autorami byli inżynierowie, cel trzeci, tj. wykorzystanie kosztów standardowych do wyceny zapasów, był autorstwa księgowych. Księgowi w swoich zainteresowaniach rachunkiem kosztów standardowych koncentrowali się na sposobach ujmowania odchyień kosztów rzeczywistych od standardowych w księgach, natomiast nie interesowali się tym, w jaki sposób informacje o odchyleniach mogą być pomocne w zarządzaniu.

¹³ System budżetowania elastycznego stosowany w latach 20. w General Motors nie był oczywiście w tym czasie w powszechnym użytku. Niewiele przedsiębiorstw stosowało wówczas budżetowanie elastyczne – do wyjątków należały Gillette Safety Razor Company i Westinghouse Electric Corporation. Pierwsza z tych firm stosowała system elastycznych budżetów już w końcu lat 20., a druga od końca lat 30. XX w. (Johnson, Kaplan, 1987, s. 110).

Komplementarną do budżetowania rolę w przedsiębiorstwach działających na przełomie XIX i XX w. spełniała stopa zwrotu na inwestycjach (*return on investment* – ROI). Wskaźnik ten był wykorzystywany do kontroli efektywności kapitału zaangażowanego nie tylko w całe przedsiębiorstwa, ale również w ich poszczególne części. Był on, podobnie zresztą jak budżetowanie, wykorzystywany do harmonizowania celów poszczególnych oddziałów z celami firmy jako całości. Zastosowanie tego wskaźnika (po raz pierwszy w E. I. Du Pont de Nemours Powder Company) zwróciło uwagę menedżerów już nie tylko na efektywność realizacji procesów wewnętrznych firmy, ale na efektywność wykorzystania kapitału jako takiego (Johnson, 1975b).

Twórcy nurtu naukowego zarządzania¹⁴, tacy jak Frederick Taylor czy Harrington Emerson, traktowali nowe metody rachunku kosztów (jak np. rachunek kosztów standardowych) jako narzędzie do kontroli efektywności procesów, a nie do oceny działalności całej organizacji. Tę drugą możliwość wykorzystania systemów rachunku kosztów dostrzegł Hamilton Church, dla którego najważniejszym narzędziem, które łączyło wszystkie analizy prowadzone w firmie z celem prowadzenia samej firmy, była wycena produktów. Church był zwolennikiem wykorzystywania kosztów produktów do analizy tego, jak rentowność poszczególnych produktów przekłada się na rentowność całej firmy¹⁵. Na koszt produktu miały się składać: koszty płac i materiałów bezpośrednich, pośrednie koszty wytworzenia oraz odpowiednia część kosztów sprzedaży i ogólnych. Kalkulacja kosztów produktów proponowana przez Churcha wymagała rozliczenia na produkty kosztów pośrednich (rozliczanie kosztów pośrednich na produkty było w dotychczasowej praktyce przedsiębiorstw produkcyjnych prawie nie stosowane). H. Church zdawał sobie doskonale sprawę z tego, że proste metody rozliczania kosztów pośrednich wytworzenia, nie mówiąc już o kosztach pośrednich sprzedaży i zarządu, polegające na rozliczaniu proporcjonalnym do kosztu płac bezpośrednich czy bezpośrednich materiałów, nie są właściwe (Johnson, Kaplan, 1987, s. 54). Podkreślał on, że metody takie mogą być stosowane tylko w przedsiębiorstwach produkujących niewielką liczbę podobnych produktów, natomiast całkowicie się nie nadają do wyceny produktów w firmach bardziej złożonych. Church był przekonany, że koszty produktu

¹⁴ Szerzej o związkach, zarówno w teorii, jak i w praktyce, zarządzania i rachunkowości zarządczej pisze A. Karmańska (2003). Zauważa ona, że: „[...] kolejne zmiany koncepcyjne i metodyczno-instrumentalne w rachunkowości zarządczej poprzedzone były ukształtowaniem się następnej nowej szkoły zarządzania. Widoczne staje się również i to, że «warsztat teoretyczny» rachunkowości zarządczej odpowiadał teoretycznym założeniom tych szkół. Fakt ten uzmysławia siłę związków zarządzania i rachunkowości zarządczej zarówno w teorii, jak i w praktyce”.

¹⁵ H. Church po raz pierwszy sformułował postulat, by wycena produktów dla potrzeb podejmowania decyzji zarządczych była zgodna z wyceną produktów w sprawozdaniach finansowych. Do końca XIX w. najczęściej wycena produktów w sprawozdaniach finansowych nie miała nic wspólnego z wyceną dla potrzeb zarządzania.

powinny odzwierciedlać zasoby wykorzystywane do wytworzenia czy też sprzedaży danego produktu. Koszty pośrednie to według niego koszty zróżnicowanych czynników produkcyjnych, z których każdy powinien być w idealnym systemie rachunku kosztów odrębnie rozliczany na produkty, w których wytworzeniu uczestniczy. Ze względów praktycznych proponował jednak podział kosztów pośrednich według ośrodków odpowiedzialności i rozliczanie tych kosztów na produkty za pomocą stawek liczonych odrębnie dla każdego ośrodka. Church postulował jak najbardziej precyzyjne rozliczanie na produkty nie tylko kosztów pośrednich wytworzenia, ale również kosztów pośrednich ogólnych i sprzedaży, z których, jak zauważał, spora część może być powiązana z poszczególnymi produktami.

Celem propozycji H. Churcha było oszacowanie kosztów produktów dla potrzeb podejmowania decyzji zarządczych, a nie dla potrzeb sprawozdań – koszty produktów wyliczone dla menedżerów miały być wykorzystane w sprawozdaniach finansowych niejako dodatkowo (Johnson, Kaplan, 1987). Należy podkreślić, że w stosunku do systemów rachunku kosztów stosowanych przed końcem XIX w. była to znaczna zmiana. Podczas gdy w systemach dotychczasowych koncentrowano się na kontroli efektywności procesów wewnętrznych, to od końca wieku XIX zaczęto największą wagę przykładac do badania wpływu realizowanych procesów wewnętrznych na ogólną rentowność firmy. Koncentracja na efektywności procesów była wystarczająca dla przedsiębiorstw produkujących niewielki asortyment wyrobów w niewielu procesach – w takich firmach dla zapewnienia rentowności całej organizacji wystarczyło kontrolować efektywność procesów. W przypadku przedsiębiorstw bardziej złożonych i wytwarzających szeroką gamę produktów, często dostosowanych do indywidualnych potrzeb klienta, takie podejście nie wystarczało. System rachunku kosztów miał monitorować nie tylko efektywność procesów, ale dostarczać informacji o tym, czy w tych efektywnych procesach wytwarzane są rentowne produkty i jak ich rentowność przekłada się na rentowność całej organizacji. Zapewnienie tego typu informacji wkrótce stało się najważniejszym celem systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach realizujących wiele procesów i wytwarzających szeroką gamę produktów.

Ad 3. Rozwój rachunkowości zarządczej w latach 1825–1980

O rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej do początku wieku XX decydowali prawie wyłącznie praktycy (Johnson, Kaplan, 1987, s. 176). Z jednej strony byli to właściciele i menedżerowie XIX-wiecznych przedsiębiorstw produkcyjnych (Andrew Carnegie), linii kolejowych (Albert Fink), firm handlowych (Marshall Field), wielozakładowych przedsiębiorstw o zróżnicowanej produkcji (Pierre du Pont, Hamilton Barksdale) czy zdywersyfikowanych,

wielooddziałowych korporacji (Alfred Sloan, Donaldson Brown). Z drugiej zaś – znaczny udział w rozwoju metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej mieli inżynierowie związani z nurtem naukowego zarządzania (Percy Longmuir, Harrington Emerson, Charter Harrison, Hamilton Church). Według Johnsona i Kaplana do początku wieku XX rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza rozwijały się głównie w praktyce i były rozwijane przez praktyków, później zaczęło się to stopniowo zmieniać i rozwój następował głównie za sprawą badaczy uniwersyteckich, takich jak: M. Clark, R. S. Edwards, R. Coase, W. Vatter, E. Grant, G. Terborgh, J. Dean, R. Anthony czy H. Simon.

W końcu lat 20. XX w., kiedy to według H. T. Johnsona i R. S. Kaplana rachunek kosztów zaczął być postrzegany głównie przez pryzmat rachunkowości finansowej (Johnson, Kaplan, 1987, s. 154), w wielu ośrodkach akademickich zaczęto podkreślać, że powinien być on również pomocny przy podejmowaniu decyzji menedżerskich. Badacze akademicy, spośród których jednym z najbardziej wpływowych był Maurice Clark, zaczęli podkreślać znaczenie wyodrębnienia zmiennych i stałych kosztów przedsiębiorstwa. Clark zauważył, że analiza kosztów powinna być prowadzona w z góry zdefiniowanym przedziale czasu, ponieważ koszty stałe w krótkim okresie mogą się okazać kosztami zmiennymi w dłuższym. Jemu przypisuje się również autorstwo takich koncepcji, jak koncepcja kosztów przyrostowych (*differential costs*) czy też kosztów zapadłych (*sunk costs*). Clark jest również znany z istotnego do dziś przy podejmowaniu z wykorzystaniem rachunku kosztów jakichkolwiek decyzji biznesowych stwierdzenia: „różne koszty dla różnych celów” (*different costs for different purposes*). Warto również podkreślić, że zdaniem Clarka, aby system rachunku kosztów dostarczał informacji istotnych przy podejmowaniu decyzji, musi on funkcjonować niezależnie od systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, która jest regulowana przepisami i standardami (w istocie postulował on rozwiązanie polegające na tym, że rachunek kosztów dla podejmowania decyzji będzie niezależny od rachunkowości finansowej, ale oba systemy będą oparte na jednej bazie danych).

Kontynuatorami prac Clarka była grupa naukowców z London School of Economics (LSE). Postulowali oni wykorzystywanie do podejmowania decyzji tylko kosztów w danej sytuacji odpowiednich (*relevant*), tym samym opowiadając się przeciwko wykorzystywaniu w takich sytuacjach kosztów liczonych dla potrzeb rachunkowości finansowej. R. S. Edwards, jeden z przedstawicieli LSE, podkreślał zupełną nieprzydatność kosztów pochodzących z ksiąg podporządkowanych celom rachunkowości finansowej do podejmowania jakichkolwiek decyzji zarządczych, w szczególności do planowania czy analizy rentowności (było to spowodowane chociażby brakiem rozróżnienia między kosztami zmiennymi a stałymi). Związany z London School of Economics, Ronald Coase był z kolei autorem koncepcji kosztów utraconych korzyści (*opportunity cost*).

Koszty utraconych korzyści w ogóle nie są mierzone w systemie rachunkowości finansowej, ponieważ reprezentują one koszty działań w ogóle nie podjętych. Postulaty ekonomistów z LSE były więc kontynuacją i znacznym rozszerzeniem spostrzeżeń Clarka. Można je generalnie podsumować następująco: bez zastosowania koncepcji, takich jak podział kosztów na stałe i zmienne, koszty zapadłe, różnicowe czy koszty utraconych korzyści, rachunek kosztów nie może dostarczyć informacji dla podejmowania decyzji. Ponieważ jedyne funkcjonujące w praktyce rachunki kosztów są podporządkowane celom i zasadom rachunkowości finansowej i nie dostarczają informacji istotnych dla podejmowania decyzji, to jedynym wyjściem jest tworzenie odrębnych od rachunkowości finansowej systemów rachunku kosztów dla potrzeb decyzyjnych. Tylko takie systemy mogą dostarczyć odpowiednich informacji do planowania, analizy rentowności i tym podobnych decyzji.

Kontynuatorem myśli Clarka, Edwardsa i Coase'a był William Vatter, który po raz pierwszy użył pojęcia „rachunkowość zarządcza” (*management accounting*), nadając taki tytuł swojemu podręcznikowi¹⁶. Do czasu wydania tej pracy podręczniki akademickie koncentrowały się w głównej mierze na kwestiach związanych z wyceną zapasów, marginalizując problemy związane z kontrolą kosztów czy podejmowaniem decyzji (Horngren, 1987). Vatter wprowadził do swojego podręcznika aż sześć rozdziałów poświęconych budżetowaniu i kontroli zarządczej, podkreślając różnice między wykorzystaniem informacji o kosztach do zarządzania a ich zastosowaniem do sporządzania sprawozdań finansowych. Proponował funkcjonowanie dwóch systemów rachunkowości – jednego dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej, drugiego dla potrzeb podejmowania decyzji. Systemy te według niego miały się różnić stopniem kompletności danych i czasem prezentowania rezultatów, przy czym system dostarczający informacji do zarządzania mógł być nawet mniej precyzyjny, byleby tylko dostarczał informacji na czas i to informacji istotnych dla podejmowania decyzji. Konkluzja podręcznika Vattera była następująca:

Rachunkowość dla zarządzania nie jest zarządzaniem, i nie powinna być w ten sposób postrzegana. Rachunkowość może być natomiast wykorzystana w procesie kontroli zarządczej i może pomagać menedżerom wykonywać obowiązki lepiej niż gdyby jej nie było¹⁷.

Pod koniec pierwszej połowy XX w. coraz większy nacisk w środowiskach uniwersyteckich kładziono na wykorzystanie informacji z systemu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej dla potrzeb podejmowania decyzji. Opracowano w tym czasie wiele metod rachunkowości zarządczej dotyczących np.

¹⁶ Por.: Jaruga, 2001a, s. 45.

¹⁷ W. J. Vatter (1950), *Managerial Accounting*, Prentice-Hall, s. 510, [za:] H. T. Johnson, R. S. Kaplan (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Rep. 1991, s. 162.

analizy rentowności produktów, cen transferowych, kontroli kosztów oraz oceny dokonań jednostek wewnętrznych. Być może najważniejszą z nich było wykorzystanie koncepcji zdyskontowanych przepływów pieniężnych w analizie opłacalności inwestycji. Podwaliny tej metody stworzyli Eugene Grant i George Terborgh (Johnson, Kaplan, 1987). Chociaż sama koncepcja wartości pieniądza w czasie nie była nowa, to jednak dopiero Grant zaproponował wykorzystanie jej do oceny opłacalności inwestycji. Terborgh, podobnie jak Grant, zauważał, że zastosowanie koncepcji wartości pieniądza w czasie do oceny opłacalności inwestycji przyczyni się do podejmowania decyzji inwestycyjnych w bardziej racjonalny sposób¹⁸. Prace Terborgha, ze względu na skomplikowane formuły i słownictwo, miały jednak dość ograniczone oddziaływanie na praktykę. Dużo większy oddźwięk wzbudziły za to opracowania Joela Deana, który zaprezentował sposoby analizy opłacalności inwestycji z wykorzystaniem technik zdyskontowanych przepływów pieniężnych (*discounted cash flow* – DCF) stosowane przez wiodące przedsiębiorstwa amerykańskie połowy XX w. Ciekawostką jest to, że Dean początkowo wcale nie był zwolennikiem dyskontowania przepływów pieniężnych, opowiadał się on natomiast za dyskontowaniem zysków. Z czasem zmienił jednak zdanie i poparł koncepcję DCF, zaznaczając jednak, że w niektórych przypadkach efekt zastosowania metod zdyskontowanych przepływów pieniężnych do oceny opłacalności inwestycji może być niedostatecznie duży, by uzasadnić konieczny do ich zastosowania wysiłek.

Połowa wieku XX, oprócz wykształcenia takich metod, jak DCF, zaowocowała również badaniami z zakresu kontroli menedżerskiej. Znaczący udział w badaniach procesów planowania i kontroli w zdecentralizowanych organizacjach miał Robert Anthony. Anthony zaproponował hierarchiczne ramy procesu planowania i kontroli w organizacji, wyodrębniając (Anthony, 1965, s. 16):

Planowanie strategiczne: proces podejmowanie decyzji o celach organizacji, zmianach tych celów, o zasobach wykorzystywanych do realizacji tych celów oraz o sposobach pozyskania, wykorzystania i pozbycia się tych zasobów. Kontrolę zarządczą: proces, w którym menedżerowie upewniają się, że zasoby są pozyskiwane i wykorzystywane skutecznie i efektywnie w procesie realizowania celów organizacji. Kontrolę operacyjną: proces zapewnienia skuteczności i efektywności realizacji celów.

Podobnie jak wielu poprzedników, Anthony również wyraźnie oddzielał dwie funkcje rachunkowości – jedną polegającą na dostarczaniu informacji do podejmowania decyzji menedżerskich i drugą zorientowaną na dostarczanie informacji dla potrzeb zewnętrznej sprawozdawczości finansowej. Podobnie jak

¹⁸ Należy zauważyć, że stosowana od początku wieku XX formuła ROI, zwłaszcza w swojej najbardziej popularnej formie, w której kapitał zainwestowany był mierzony netto, zniechęcała skutecznie menedżerów do podejmowania nowych inwestycji (w zasadzie zawsze, gdy inwestowano, ROI spadało).

Anthony, również Herbert Simons badał funkcjonowanie procesów kontroli menedżerskiej w zdecentralizowanych organizacjach i sformułował trzy funkcje rachunkowości zarządczej w procesach kontroli i podejmowania decyzji menedżerskich: pomiar rezultatów, nakierowywanie uwagi i rozwiązywanie problemów (*scorecard keeping, attention directing i problem solving*). Poglądy Anthony'ego znalazły również kontynuację i rozwinięcie w pracach Johna Deardena, Richarda Vancila czy Davida Solomonsa. Autorzy ci opublikowali wiele prac zawierających analizę w formie *case study* praktyki największych amerykańskich przedsiębiorstw z zakresu zastosowania takich metod kontroli menedżerskiej, jak ceny transferowe, budżetowanie, ROI i RI (Johnson, Kaplan, 1987).

W latach 60. XX w. istotny wkład w rozwój metod rachunkowości zarządczej wnieśli również przedstawiciele nurtu badań operacyjnych. W tym okresie szeroko prezentowano i dyskutowano w literaturze takie problemy, jak: analiza prognozy rentowności w warunkach niepewności, wykorzystanie programowania liniowego w kształtowaniu optymalnej struktury asortymentowej produkcji, zastosowanie metod regresji do podziału kosztów na stałe i zmienne czy też kwestie statystycznego badania odchyleń¹⁹. Literatura wywodząca się z nurtu badań operacyjnych może być postrzegana jako kontynuacja nurtu naukowego zarządzania z przełomu wieku XIX i XX, ponieważ koncentrowała się na poprawieniu efektywności wewnętrznej, rozwoju technik wspomagających menedżerów niższego szczebla i monitorowaniu działalności operacyjnej. Według H. T. Johnsona i R. S. Kaplana literatura oparta na nurcie badań operacyjnych nie była jednak czymś jakościowo nowym, ponieważ rozwinięto w niej techniki i metody już wcześniej znane i stosowane, nie proponując jednocześnie nic zupełnie oryginalnego (Johnson, Kaplan, 1987, s. 171). W przeciwieństwie zaś do przedstawicieli nurtu naukowego zarządzania, którzy byli praktykami²⁰, przedstawiciele nurtu badań operacyjnych byli w przeważającej mierze teoretykami, bez prawie żadnych związków z praktyką. Rozwijane wówczas modele, nie powstawały jednak dla praktyki, nie były w praktyce testowane, nie uwzględniały faktu, że zbieranie często bardzo wielu informacji może być niezwykle kosztowne. Praktyczne wykorzystanie prac przedstawicieli nurtu badań operacyjnych było na skutek tego mocno ograniczone (Karmańska, 2003, s. 35).

Od końca lat 60. XX w. zaczęto analizować zakres i wartość systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, podkreślając, że popyt na informacje z systemu rachunkowości powinien wynikać z użyteczności tych informacji dla menedżerów. Podejście to znane jest pod nazwą ekonomiki informacji. Trudno negować podstawową tezę tego nurtu, zgodnie z którą systemy informa-

¹⁹ Por.: Atkinson, Kaplan, 1989, s. 1–13 oraz Karmańska, 2003, s. 35.

²⁰ Według M. C. Wellsa, analiza innowacji wprowadzanych do systemów rachunku kosztów pod wpływem nurtu naukowego zarządzania, ujawnia intensywną wymianę poglądów pomiędzy inżynierami–praktykami i na tę właśnie grupę wskazuje jako na autorów tych nowych metod (Wells, 1977).

cyjne, w tym oczywiście systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, powinny być oceniane z punktu widzenia relacji kosztów ich utrzymania do wartości informacji, których dostarczają. Problem leży w praktycznym zastosowaniu tego podejścia, które wydaje się tak skomplikowane, że w zasadzie niemożliwe do implementacji – jedyne praktyczne implikacje tego podejścia to zwrócenie uwagi projektantom systemów rachunku kosztów na relacje kosztów do korzyści związanych z funkcjonowaniem systemów informacyjnych (z zastrzeżeniem, że w ujęciu praktycznym tych kosztów i korzyści nie da się wiarygodnie policzyć) (Horngren, 1987).

Lata 80. XX w. to zwrócenie uwagi na fakt, że organizacja gospodarcza nie powinna być postrzegana jako monolit, ale raczej jako miejsce, w którym krzyżują się interesy różnych grup – właścicieli, zarządów, menedżerów średniego i niższego szczebla i wreszcie pracowników. Podejście to określono mianem teorii agencji. Teoria agencji dostarczyła ram, w których można, choćby tylko teoretycznie, modelować zapotrzebowanie na informację wraz ze wzrostem rozmiarów przedsiębiorstw, stopniem ich skomplikowania i pogłębiającą się decentralizacją (Baiman, 1982). Praktyczne zastosowania teorii agencji związane są głównie z olbrzymimi trudnościami w matematycznym modelowaniu niezwykle złożonych relacji wewnątrz przedsiębiorstwa. Stosowanie teorii agencji sprowadza się więc w zasadzie do przekreślenia obrazu organizacji jako monolitu i postrzegania jej jako zbioru różnych i niejednokrotnie sprzecznych interesów i powiązań²¹.

Jak pokazuje przedstawiona wyżej analiza, zdecydowana większość piśmiennictwa z lat 1925–1980 może być, w odróżnieniu od lat poprzednich (1800–1925), przypisana teoretykom. Ich prace, oparte zazwyczaj na prostych teoretycznych modelach, nie uwzględniały złożoności rzeczywistych organizacji gospodarczych świadczących skomplikowane usługi wielu klientom czy wytwarzających złożone produkty w ramach skomplikowanych procesów produkcyjnych. Zgodnie więc ze słowami H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (1987, s. 175–176),

łatwo jest menedżerowi zgodzić się co do zasady z rekomendacjami naukowców, jednak niezwykle trudno jest zastosować te rekomendacje w o wiele bardziej złożonych organizacjach.

Według mocnych słów Johnsona i Kaplana, w latach 1925–1980, z wyjątkiem metod DCF, nie powstały żadne oryginalne idee, które miałyby wpływ na projektowanie i wykorzystanie systemów rachunkowości zarządczej w praktyce. Autorzy ci wyrażają pogląd, że od lat 20. XX w. rachunek kosztów został zdominowany przez rachunkowość finansową, co spowodowało jego stagnację w kolejnych dziesięcioleciach. Dopiero tocząca się w latach 80. dyskusja, którą

²¹ Szerzej krytykę praktycznej przydatności teorii agencji w kontekście systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej przedstawił R. S. Kaplan (1986).

zresztą Johnson z Kaplanem zapoczątkowali, uzmysłowiła zarówno praktykom, jak i naukowcom, że nastąpił kryzys rachunkowości zarządczej. Analizę kryzysu rachunkowości zarządczej w latach 80. XX w. oraz trendów w rachunkowości zarządczej, które pojawiły się na przełomie wieków XX i XXI, przedstawiono w podrozdziale 1.3.

1.2.3. Alternatywne podejścia do historii rachunkowości zarządczej

Obok podejścia tradycyjnego oraz podejścia H. T. Johnsona i R. S. Kaplana istnieją jeszcze inne poglądy na historię rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Podczas gdy Johnson i Kaplan w swojej interpretacji rozwoju rachunkowości zarządczej, zwracają uwagę na nieustanne dążenie do poprawy efektywności jako na główną przyczynę tego rozwoju, to przedstawiciele alternatywnych poglądów utrzymują, że głównym motorem postępu było dążenie do kontroli robotników w procesie produkcji lub też znaczenie rachunkowości zarządczej jako jednej z technik kontroli i dyscyplinowania pracowników i menedżerów. Te alternatywne poglądy zostaną przedstawione poniżej.

Według zwolenników pierwszej koncepcji, na rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej należy patrzeć z punktu widzenia roli systemu informacyjnego jako narzędzia, dzięki któremu możliwa jest kontrola pracowników w przedsiębiorstwie. Prominentnymi przedstawicielami tego nurtu są T. Hopper i P. Armstrong (1991), według których ewolucja systemów rachunkowości powinna być postrzegana jako aspekt całościowych zmian w procesie sprawowania władzy i kontroli w firmach. Podstawowe różnice w poglądach na historię rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, według z jednej strony Hoppera i Armstronga, a z drugiej Johnsona i Kaplana, można podsumować następująco:

1) lata 1800–1880 – Johnson i Kaplan (Johnson, 1972; Johnson, Kaplan, 1987) utrzymują, że rozwój poszczególnych technik i metod rachunku kosztów w tym okresie był rezultatem dążenia do poprawy efektywności ekonomicznej. Przytaczane przez tych autorów przykłady przedsiębiorstw produkcyjnych (Johnson, 1972; Livesay, 1975), transportowych (Johnson, Kaplan, 1987) czy handlowych (Johnson, Kaplan 1987) miały ilustrować tezę, że podstawową rolą systemów rachunku kosztów było monitorowanie pracy robotników w celu zwiększenia efektywności przedsiębiorstwa. Według poglądów T. Hoppera i P. Armstronga (1991), rozwój narzędzi rachunku kosztów był spowodowany zmianami procesów kontroli pracowników w przedsiębiorstwie. Autorzy ci dowodzą, że wzrastająca rentowność przedsiębiorstw w tym okresie była w dużej mierze spowodowana intensywną eksploatacją pracowników przez właścicieli (osiągali to oni m. in. za pomocą ścisłej kontroli nad pracownikami). Hopper i Armstrong twierdzą, że co najmniej część informacji z systemów rachunkowości była wykorzystywana w pierwszym rzędzie w celu coraz większej eksploatacji pracowników, a nie poprawy efektywności przedsiębiorstwa;

2) lata 1880–1925 – przełom wieku XIX i XX to gwałtowny rozwój nowych metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Johnson i Kaplan (Johnson, 1975a, b, 1978; Johnson, Kaplan, 1987) wiążą ten rozwój z dążeniem do pomiaru efektywności wykonywanych działań oraz wykorzystaniem standardów jako bazy do porównań rzeczywistych rezultatów z normami, co również miało się przyczynić do poprawy efektywności przedsiębiorstwa i jego wyodrębnionych części. Hopper i Armstrong (1991) zwracają uwagę, że w tym okresie zaczęto zastępować wysoko wykwalifikowanych pracowników pracownikami o niższych kwalifikacjach. Skutkiem tych zmian była łatwość w zastępowaniu jednych pracowników innymi, a co za tym idzie większa kontrola spowodowana przez menedżerów. Rosnąca rola menedżerów uległa dalszemu wzmocnieniu na skutek wprowadzenia nowych metod rachunku kosztów, które dostarczały informacji menedżerom, a nie pracownikom, w ten sposób ułatwiając kontrolę podległych im pracowników;

3) lata 1925–1980 – analizując wykorzystanie takich technik rachunkowości zarządczej, jak budżetowanie czy ROI, Johnson i Kaplan (1987) podkreślali, jak ważną rolę odgrywają w coraz bardziej złożonych i ciągle rosnących organizacjach. Podkreślali oni, że bez tych metod nie można by było upewnić się, że korzyści związane z funkcjonowaniem wielkich firm przewyższają administracyjne koszty ich funkcjonowania, a kapitał właściciela będzie efektywnie wykorzystywany. T. Hopper i P. Armstrong (1991) zwracali uwagę na coraz większą mechanizację procesów produkcji i dalszy spadek znaczenia pracowników wysoko wykwalifikowanych. Zastosowanie budżetowania i ROI pozwoliło naczelnemu kierownictwu na wywieranie jeszcze większego wpływu na menedżerów średniego szczebla. Wspomniane wyżej narzędzia kontroli zarządczej umożliwiły, zdaniem Hoppera i Armstronga, intensyfikację kontroli przedsiębiorstwa nad procesem pracy i pracownikami.

P. Armstrong (2002) podkreśla również szczególną rolę, jaką rachunkowość odgrywa w krajach anglosaskich. W wieku XIX i jeszcze na początku wieku XX najważniejszą rolę w przedsiębiorstwach sprawowali menedżerowie operacyjni i inżynierowie. Wraz ze wzrostem rozmiaru przedsiębiorstw zwiększały się jednak wpływy generalnych menedżerów, spośród których znaczącą rolę odgrywała grupa specjalistów w dziedzinie rachunkowości i finansów. Zdecydowało o tym kilka okoliczności, spośród których można wymienić rosnącą rolę rachunkowości w zarządzaniu organizacjami i podejmowaniu decyzji o alokacji kapitału oraz znaczenie rachunkowości jako narzędzia właścicielskiej kontroli nad organizacjami²². Armstrong wyprowadza stąd wniosek, że nie sposób zrozumieć

²² Należy podkreślić, że w równie wysoce uprzemysłowionych krajach, jak Stany Zjednoczone czy Wielka Brytania, czyli np. Japonii i Niemczech, pozycja księgowych i finansistów nigdy nie była tak silna. Prawdopodobnie jednym z najważniejszych powodów była stosunkowo w tych krajach mniejsza zależność firm od zewnętrznych (pozyskiwanych na giełdzie) źródeł finansowania.

wzrostu znaczenia rachunkowości bez powiązania tego ze wzrostem wpływów grupy zawodowej księgowych i finansistów. Tradycyjnie historia rachunkowości zarządczej była postrzegana w ten sposób, że wraz z rozwojem przedsiębiorstwa naczelne kierownictwo zdawało sobie sprawę z użyteczności rachunkowości zarządczej w podejmowaniu decyzji i to prowadziło do rozwoju systemów rachunku kosztów i zatrudniania nowych specjalistów. Armstrong podkreśla natomiast pozytywną rolę samych specjalistów z dziedziny rachunkowości w kreowaniu sobie pracy i ważnej pozycji w przedsiębiorstwie. To zwrócenie uwagi na zależność między rozprzestrzenieniem się określonych metod i technik (metod i technik rachunkowości zarządczej) a pozycją osób propagujących te techniki jest ważną kwestią wartą bez wątpienia rozważenia podczas omawiania historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Według nieco innego, wywodzącego się od myśli Michela Foucaulta²³, sposobu patrzenia na historię rachunkowości, rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej powinien być postrzegany jako rozwój jednej z najważniejszych w przedsiębiorstwie technik kontroli poczyną jednostek. Przedstawicielami tego nurtu byli m. in.: A. Loft, P. Miller i T. O'Leary.

A. Loft (1994) postrzega rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą jako systemy nadzoru i kontroli jednostek w organizacjach gospodarczych. W tym sensie rachunkowość zarządczą można postrzegać jako system, który replikuje proces produkcji, umożliwiając pokazanie go na papierze lub w formie zapisów komputerowych w kategoriach pieniężnych. Rachunkowość funkcjonuje więc w przedsiębiorstwie jako system zarządzania i kontroli nie tylko pracowników przez menedżerów, ale również menedżerów niższych szczebli przez menedżerów wyższych szczebli. Rachunkowość zarządcza jest jednak czymś zdecydowanie ważniejszym niż mechanizm kontroli nad menedżerami i pracownikami, ponieważ pokazuje ona w finansowych kategoriach wszystkie działania wykonywane w przedsiębiorstwie, tym samym umożliwiając ich szczegółową kontrolę.

Badając początki rozwoju metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, P. Miller i T. O'Leary (1994) koncentrowali się na pierwszych trzech dekadach wieku XX. Analizując przypadający na ten okres rozwój takich metod rachunku kosztów, jak rachunek kosztów standardowych czy budżetowanie, postrzegali je jako niewielką, ale ważną część procesu powiększania kontroli nad jednostkami wewnątrz organizacji. Podkreślali przy tym, że nie jest to już, tak jak w wieku XIX, kontrola bezpośredniego przełożonego, ale raczej kontrola za pomocą standardów i budżetów, które wskazują nie tylko co, ale i jak zrobić. Za pomocą planowania, zbierania danych rzeczywistych i procesu kontroli,

²³ Sam Foucault nigdy co prawda nie pisał o rachunkowości, jednak jego opracowania podkreślały wagę, jaką dla rozwoju nowoczesnego społeczeństwa miały techniki obserwowania i kontroli poczyną jednostek, wagę, która, jak twierdził, nie była dotąd dostrzegana (Loft, 1995, s. 34).

nadzór nad pracownikami został odpersonifikowany – nie jest już dokonywany bezpośrednio przez przełożonego, ale przez bezosobowe metody i narzędzia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, mające ponad wszystko zapewnić efektywne działanie. Wymienione wyżej metody rachunkowości zarządczej umożliwiały więc wyrażenie w kategoriach pieniężnych udziału jednostek (pracowników i menedżerów) w osiągniętej przez przedsiębiorstwo efektywności.

Przedstawione wyżej poglądy Hoppera, Armstronga, Loft, Millera i O’Leary’ego wskazują na to, że rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej powinien być postrzegany nieco szerzej niż jako prosta ekonomiczna konieczność (tak jak widzieli to Johnson i Kaplan). Historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej może być analizowana w powiązaniu z rolą systemów rachunkowości zarządczej w sprawowaniu kontroli nad menedżerami i pracownikami wewnątrz organizacji oraz związkami między rozprzestrzenianiem się poszczególnych metod i technik rachunku kosztów a pozycją w organizacji osób wprowadzających te metody i techniki. Ogólnie rzecz ujmując, znajomość historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, zarówno tej przedstawianej przez tradycjonalistów (S. P. Garner), neoklasyków (R. K. Fleischman, L. D. Parker), H. T. Johnsona i R. S. Kaplana czy też zwolenników poglądów o związkach rozwoju rachunku kosztów z procesami kontroli pracowników (T. Hopper, P. Armstrong) lub jej powiązaniu z procesami nadzoru i kontroli jednostek w przedsiębiorstwie (Loft, Miller, O’Leary), jest konieczna dla zrozumienia obecnej praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej oraz zmian, jakie zaszły w tych dziedzinach od lat 80. XX w. Problemy te poruszane są w następnym podrozdziale.

1.3. Rachunkowość zarządcza na przełomie XX i XXI w.

1.3.1. Utrata istotności rachunkowości zarządczej w latach 80. XX w.

W połowie lat 80. XX w. zarówno liczne prace R. S. Kaplana (1983, 1984b, 1986, 1988), jak i w szczególności opublikowana w 1987 r. wspólnie z Johnsonem książka *Relevance Lost...* zawierały dogłębną krytykę współczesnej rachunkowości zarządczej w USA. Krytyka ta dotyczyła kilku obszarów. Po pierwsze, H. T. Johnson i R. S. Kaplan zaprezentowali powstanie i rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, poczynwszy od połowy XIX w. aż do 1925 r., oraz dowodzili, że w tym okresie powstały i zostały rozwinięte wszystkie najistotniejsze narzędzia rachunkowości zarządczej stosowane do lat 80. XX w. Techniki rachunkowości zarządczej stosowane na początku XX w. były rezultatem dziesięcioleci rozwoju i dyfuzji systemów efektywnego zarządzania kosztami, np. metod kontroli kosztów, narzędzi kontroli menedżerskiej

czy technik oceny dokonań. Po roku 1925 nie było, zdaniem Johnsona i Kaplana, w rachunkowości zarządczej przełomowych idei, niemniej jednak zrodziły się wówczas takie metody, jak ocena opłacalności inwestycji przy wykorzystaniu zdyskontowanych przepływów pieniężnych czy też zastosowanie zysku rezydualnego do oceny zwrotu na zaangażowanym kapitale. Według Johnsona i Kaplana, okres pomiędzy rokiem 1925 a 1985 to okres stagnacji w rachunkowości zarządczej, okres, w którym systemy rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach stopniowo traciły swoją istotność, tzn. przestały dostarczać menedżerom informacji potrzebnych w warunkach stosowania nowoczesnych technologii i nasilającej się globalnej konkurencji.

Drugim elementem krytyki rachunkowości zarządczej przytoczonym przez Johnsona i Kaplana (Kaplan, 1984a, b; Johnson, Kaplan, 1987) był pogląd, że przez ostatnie 60 lat rachunkowość zarządcza była podporządkowana rachunkowości finansowej²⁴, a w szczególności sprawozdawczości finansowej. Spowodowało to skrócenie horyzontu czasowego, w którym analizowano dokonania przedsiębiorstwa do jednego roku lub mniej oraz zaniechanie rozpatrywania rezultatów działalności w dłuższym okresie w kontekście perspektyw i przyszłego rozwoju organizacji. Zdaniem Kaplana rachunek kosztów, którego podstawowym zadaniem była właściwa alokacja kosztów na produkty, zmienił się między rokiem 1925 a 1985 tak, by przede wszystkim umożliwiać wycenę produktów dla celów sprawozdawczości finansowej (rachunek kosztów zastąpił zarządzanie kosztami, które funkcjonowało w praktyce jeszcze na początku XX w.). Informacje tworzone dla potrzeb sprawozdawczości finansowej były zbyt ogólne i uproszczone oraz dostarczane zbyt późno dla celów kontroli operacyjnej. Dominacja rachunkowości finansowej nad rachunkowością zarządczą powodowała, że przedsiębiorstwom działającym na globalnych i konkurencyjnych rynkach brakowało narzędzi wspomagających skuteczne i efektywne działanie.

Kolejnym, trzecim elementem, na który Johnson i Kaplan zwrócili uwagę (Kaplan, 1984; Johnson, Kaplan, 1987), był gwałtowny rozwój technologii od połowy lat 70. XX w., któremu jednak nie towarzyszył rozwój stosownych metod i narzędzi rachunkowości zarządczej. Rachunkowość zarządcza nie wykształciła metod odpowiednich do mierzenia i raportowania menedżerom

²⁴ Powstanie wielkich publicznych korporacji na początku wieku XX połączone z kryzysem lat 30. spowodowało wzrost znaczenia rzetelnej sprawozdawczości finansowej. Sprawozdania finansowe oparte były na konserwatywnych zasadach rachunkowości finansowej, w których nacisk położony był na obiektywność i weryfikowalność nawet kosztem istotności. W sprawozdaniach nie chodziło również o dokładność na poziomie produktu (np. ustalenie rzetelnego kosztu konkretnego produktu), ale raczej o dokładność na poziomie globalnym dla celów ustalenia wyniku całego przedsiębiorstwa (np. podział kosztów na koszty produktów i koszty okresu). Dominacja rachunkowości finansowej nad rachunkowością zarządczą wynikała również z ograniczonych możliwości przetwarzania danych, co powodowało, że niemożliwe było utrzymywanie dwóch niezależnych systemów rachunkowości (zarządczej i finansowej).

informacji dotyczących produktywności, jakości, zapasów, czasu dostawy czy też pozycji produktu na rynku. Kaplan widział w tym poważny problem, ponieważ wszystkie te informacje, których rachunkowość zarządcza nie dostarczała w latach 80. XX w., mogły być źródłami przewagi konkurencyjnej dla amerykańskich przedsiębiorstw, konkurujących na globalnych rynkach z firmami japońskimi, które już wcześniej doceniały znaczenie tych informacji dla efektywnego działania.

Czwarty problem dostrzeżony przez Kaplana (1983, 1986) dotyczył roli badacza i badań praktyki rachunkowości zarządczej. Zdaniem Kaplana, badania rachunkowości zarządczej oderwały się od praktyki rachunkowości zarządczej, co spowodowało, że badacze (akademy) stracili z pola widzenia przedsiębiorstwa i zmiany, które w nich zachodziły. Zamiast tego, konstruowali i testowali nadmiernie uproszczone modele zewnętrznego świata oderwane od otaczającej rzeczywistości i zupełnie nieprzydatne menedżerom w praktyce. Konsekwencją luki w badaniach naukowych rachunkowości zarządczej zauważonej przez Kaplana była niemożność zidentyfikowania pozytywnych przykładów systemów rachunkowości zarządczej w praktyce, niemożność ich krytycznej analizy i zaprezentowania szerszemu gronu nie tylko naukowców, ale i praktyków. Zdaniem tego autora najlepsze praktyki rachunkowości zarządczej były szerzej nieznane badaczom, naukowcy poruszali się w swoim świecie badań – świecie mało interesującym dla menedżerów. Ta luka między badaniami i praktyką rachunkowości zarządczej powinna i może być wypełniona poprzez prowadzenie badań w formie studiów przypadków (Kaplan, 1986; Burns, Kaplan, 1987).

Systemy rachunku kosztów w połowie lat 80. XX w. koncentrowały się na rozliczeniu kosztów pośrednich na bazie robocizny bezpośredniej, pomimo że na skutek postępu w technologii produkcji robocizna bezpośrednia stała się niewielką tylko częścią kosztów wytworzenia produktów. Taki sposób rozliczania kosztów powodował, że menedżerowie koncentrowali się na redukowaniu kosztów płac bezpośrednich, zamiast kłaść akcent na kontrolę i redukcję kosztów pośrednich przedsiębiorstwa oraz zrozumienie tego, które produkty i procesy przyczyniają się do największego zużywania zasobów w przedsiębiorstwie. H. T. Johnson i R. S. Kaplan zwrócili uwagę również na to, że menedżerowie w amerykańskich przedsiębiorstwach: a) nadmiernie koncentrowali się na krótkoterminowych miarach działalności istotnych dla rynku kapitałowego, b) kierowali się w działaniach chęcią uzyskania premii wypłacanych na podstawie miar rachunkowości finansowej, c) byli nagradzani jeszcze zanim skutki ich działania mogły być w pełni widoczne, d) często byli absolwentami studiów MBA lub dyplomowanymi księgowymi i posiadali niewielką wiedzę w zakresie procesu produkcji i technologii oraz e) polegali w podejmowaniu decyzji na nieistotnych informacjach z systemów rachunkowości zarządczej.

Globalizacja, rozwój nowych technologii, szkodząca rachunkowości zarządczej dominacja rachunkowości finansowej oraz luka w badaniach nauko-

wych rachunkowości zarządczej, przyczyniły się do tego, że Johnson i Kaplan sformułowali tezę o konieczności zrewolucjonizowania rachunkowości zarządczej. Uważali oni, że konieczne jest, by rachunkowość zarządcza powróciła na właściwe tory i odzyskała istotność, jaką miała na początku wieku XX oraz proponowali podjęcie działań, które w ich opinii mogłyby przywrócić rachunkowości zarządczej jej utraconą istotność²⁵.

H. T. Johnson i R. S. Kaplan (1987) postulowali, aby systemy rachunkowości zarządczej dla różnych działań w przedsiębiorstwie generowały informacje w różnych przedziałach czasu. I tak w przypadku kontroli procesów informacje powinny być dostarczane, w zależności od specyfiki procesów, albo w czasie rzeczywistym, albo raz na godzinę, dzień, tydzień, miesiąc itd. W przypadku szacowania kosztów produktów przedział czasowy powinien być zdecydowanie dłuższy, ponieważ wiele decyzji strategicznych wymaga uwzględnienia nie tylko kosztów zmiennych (na co nacisk kładła większość podręczników), ale i kosztów stałych w krótkim okresie. Te stałe w krótkim okresie koszty są niezwykle istotne, ponieważ zmieniają się w dłuższym czasie w zależności od wielu podejmowanych przez menedżerów decyzji strategicznych.

Tak jak odmienny dla kontroli procesów i szacowania kosztów produktów powinien być horyzont czasowy, tak odmienne powinny być również dla realizacji tych celów zasady rozliczania kosztów pośrednich. Do celów kontroli procesów, rozliczanie kosztów powinno być uproszczone i koncentrować się głównie na kwestii odpowiedzialności menedżerów za koszty (powinno być możliwe sporządzanie budżetów elastycznych i kontrola działalności menedżerów za ich pomocą). Ponieważ jednak precyzyjne szacowanie kosztów produktów jest bardzo istotne z punktu widzenia podejmowania strategicznych decyzji o produktach, to procedury rozliczania kosztów dla tego celu powinny być jak najbardziej dokładne (mogą być też o wiele bardziej złożone niż w przypadku kontroli procesów). Alokacja kosztów powinna uwzględniać, w jaki sposób poszczególne produkty zużywają zasoby przedsiębiorstwa reprezentowane przez koszty pośrednie produkcji oraz jakiego zaangażowania działów pomocniczych i ogólnych wymagają. Zdaniem H. T. Johnsona i R. S. Kaplana koszty produktu

²⁵ H. T. Johnson i R. S. Kaplan (1987) podkreślali, że na utratę istotności rachunkowości zarządczej wpływ miał rozwój technologii produkcji oraz nasilenie się konkurencji na rynku globalnym. Dodatkowo, na skutek rozwoju branży transportowej i sektora usług w ogóle, zwiększyła się konkurencja na wewnętrznym rynku amerykańskim. Konkurencyjne z amerykańskimi, firmy japońskie i niemieckie zastosowały nowe rewolucyjne metody, takie jak np. globalne zarządzanie jakością (*total quality management* – TQM), zarządzanie zapasami dokładnie na czas (*just in time* – JIT), wspomagane komputerowo systemy produkcji i krótsze cykle życia produktów. Systemy rachunkowości zarządczej w USA nie dostarczały informacji, która w takich warunkach byłaby odpowiednia dla menedżerów. Systemy rachunkowości zarządczej w amerykańskich przedsiębiorstwach nie dostarczały w szczególności istotnych informacji do zarządzania kosztami pośrednimi, co jest niezwykle istotne w warunkach zastępowania technologii pracochłonnych technologiami kapitałochłonnymi.

powinny obejmować nie tylko koszty jego wytworzenia, ale również koszty badań i rozwoju, logistyki, marketingu, sprzedaży i administracji związane z danym produktem. Podsumowując, autorzy ci postulowali, by informacja do kontroli procesów była obiektywna i weryfikowalna, a informacja o kosztach produktów subiektywna i oparta na złożonych procedurach kalkulacji²⁶.

W odniesieniu do systemów pomiaru dokonań, H. T. Johnson i R. S. Kaplan (1987) zaproponowali dwie kluczowe zmiany. Po pierwsze, opowiedzieli się za przesunięciem akcentów z pomiaru dokonań w krótkim okresie na ich pomiar w okresie dłuższym, co z punktu widzenia strategii przedsiębiorstwa byłoby bardziej odpowiednie. Po drugie, zaproponowali wykorzystanie w systemie pomiaru dokonań w większym stopniu miar niefinansowych. Przesunięcie akcentów na miary niefinansowe i dokonywanie oceny dokonań w dłuższym okresie, powinno zwrócić uwagę menedżerów na takie kluczowe dla sukcesu przedsiębiorstwa obszary, jak produkcja, marketing czy badania i rozwój.

Analiza historii rachunkowości zarządczej przedstawiona przez H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (1987), była przedmiotem krytyki np. M. Ezzamela i in. (1990) oraz T. Hoppera i P. Armstronga (1991). O ile Johnson i Kaplan zwracali uwagę na to, że motorem rozwoju rachunkowości zarządczej jest nieustanne dążenie do poprawy efektywności, to Ezzamel i in. proponowali odmienne podejście do analizy historycznego rozwoju rachunkowości zarządczej i sugerowali, by przyjrzeć się temu problemowi z perspektywy pomiaru dokonań indywidualnych pracowników i raportowania tych dokonań menedżerom. W odniesieniu do oceny stanu rachunkowości zarządczej i propozycji nowych rozwiązań w rachunku kosztów przedstawionych przez Johnsona i Kaplana (1987), Ezzamel i in. (1990, s. 157) argumentowali, że rachunkowość zarządcza nie była „chora”, a gdyby nawet założyć, że była, to nie istniałoby na tę „chorobę” żadne cudowne lekarstwo.

Z całą pewnością przedstawiając krytyczny obraz rachunkowości zarządczej w latach 80. XX w., Johnson i Kaplan chcieli sprowokować szerszą dyskusję i w zupełności im się to udało. Autorami mającymi odmienne niż Kaplan zdanie na rozwój i ówczesny stan rachunkowości zarządczej byli M. Bromwich i A. Bhimani (1989). Analizując przywoływaną przez Kaplana dominację rachunkowości finansowej nad rachunkowością zarządczą, stwierdzili oni, że chociaż w wybranych przypadkach mogło to mieć miejsce, to jednak nie istnieją dowody, aby było to prawdą w całej rozciągłości. Inne niż Kaplan zdanie mieli oni również w odniesieniu do tego, że wraz z rozwojem nowoczesnych technologii produkcyjnych nie rozwijały się stosowne techniki rachunkowości zarząd-

²⁶ Zdaniem H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (1987), sprawozdawczość finansowa wymaga procedur rozliczania kosztów, ale mogą być one uproszczone, tak jak dla potrzeb kontroli procesów, ponieważ w rachunkowości finansowej dokładność rozliczenia kosztów na indywidualne produkty nie jest decydująca. Z drugiej strony dla potrzeb sprawozdawczości finansowej koszty inne niż koszty wytworzenia nie są zaliczane do kosztów produktów, ale są traktowane jako koszty okresu.

czej. Dowodzili oni, że po pierwsze, nie we wszystkich gałęziach przemysłu rewolucja technologiczna w ogóle zaszła, a co więcej w tych, w których się rzeczywiście pojawiła, były również dowody na implementację innowacyjnych rozwiązań rachunkowości zarządczej. Ich zdaniem, Johnson i Kaplan w swych ostrych sądach, byli zbyt krytyczni w odniesieniu do praktyki rachunkowości zarządczej. Ich opinia, co do przedstawionej przez Johnsona i Kaplana diagnozy stanu rachunkowości zarządczej, złagodniała nieco w odniesieniu do proponowanego lekarstwa, czyli rachunku kosztów działań. M. Bromwich i A. Bhimani, dostrzegali jego potencjał i opowiadali się za jego szerszym zastosowaniem wraz z innymi nowymi narzędziami rachunkowości zarządczej, jednak zauważali, że ABC nie jest i prawdopodobnie nie będzie panaceum na całe zło w praktyce rachunkowości zarządczej²⁷. Zdaniem tych autorów przyszłość praktyki rachunkowości zarządczej to ewolucja, a nie jak proponował Kaplan – rewolucja.

Autorami, którzy krytycznie odnieśli się do diagnozy stanu rachunkowości zarządczej zaproponowanej przez Johnsona i Kaplana, byli również G. L. Porter i M. D. Akers (1987). Nie wierzyli oni, by rachunkowość zarządcza stała w obliczu kataklizmu i zakwestionowali ocenę Kaplana, że rachunkowość zarządcza była podporządkowana zewnętrznej sprawozdawczości finansowej (mentalności finansowej). Porter i Akers zarzucili również Johnsonowi i Kaplanowi, że ich osądy nie były poparte żadnymi empirycznymi badaniami. Dodali również, że według ich własnych obserwacji w wielu dużych przedsiębiorstwach były tworzone różnorodne raporty dostosowane do potrzeb wewnętrznych odbiorców (menedżerów) oraz że badania nie wykazywały, by rachunkowość zarządcza była w jakikolwiek sposób podporządkowana rachunkowości finansowej.

Bardzo mocną krytykę pracy H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (1987) wystosował również E. Noreen (1987). Autor ten pozytywnie ocenił historyczny rys rachunkowości zarządczej oraz diagnozę jej obecnego stanu (choć nie zgodził się oczywiście z wszystkimi poglądami Johnsona i Kaplana) jednak bardzo ostro skrytykował przedstawione w pracy rekomendacje. Uznał on, że mają one charakter mocno spekulacyjny oraz dodał, że „szczerze mówiąc czyta się je, jak

²⁷ W odróżnieniu od potężnej krytyki rachunkowości zarządczej w USA przedstawionej przez Kaplana, M. Bromwich i A. Bhimani zauważyli, że stan rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii był zadowalający i że ewoluowała ona we właściwym kierunku. Dało się ich zdaniem zauważyć sygnały, że praktycy dostrzegali potrzebę dostarczania większej ilości informacji jakościowych, że starali się w większym stopniu uczestniczyć w procesie zarządzania (w szczególności na szczeblu strategicznym) oraz że doceniali wagę problematyki obszaru marketingu i sprzedaży. Można się chyba częściowo zgodzić z ich zdaniem, że Johnson i Kaplan zbyt mocno skrytykowali praktykę rachunkowości zarządczej w USA, ale z drugiej strony można również zadać pytanie, czy Bromwich i Bhimani nie nazbyt łagodnie ocenili tę samą praktykę w Wielkiej Brytanii?

reklamę usług consultingowych, i tak jak reklamę usług consultingowych radziłbym czytać te rozdziały z dużą dozą sceptycyzmu” (Noreen, 1987, s. 116).

Z poglądami Johnsona i Kaplana na rozwój i stan rachunkowości zarządczej nie trzeba się w stu procentach zgadzać, aby docenić olbrzymi wkład, jaki ci autorzy wnieśli w rozwój dyscypliny. Pomimo że z pracami Johnsona i Kaplana polemizowało wielu autorów, to jednak wszyscy byli zgodni co do tego, że informacje z rachunkowości zarządczej były często spóźnione, zniekształcone i zbyt zagregowane, aby były w pełni użyteczne dla potrzeb podejmowania decyzji. Niezaprzeczalną wagę prac Johnsona i Kaplana można upatrywać również w tym, że sprowokowały one środowisko teoretyków i praktyków do dyskusji o stanie i przyszłych kierunkach rozwoju rachunkowości zarządczej.

1.3.2. Tendencje rozwoju rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI w.

W ciągu ostatnich dwudziestu lat w przedsiębiorstwach na całym świecie zachodziły niebywale szybkie przemiany. Firmy, od azjatyckich, poprzez amerykańskie, aż do europejskich, reagując na większy dostęp do informacji, szybszy postęp technologiczny i globalizację rynków, wdrażały nowe metody zarządzania. Aby sprostać tempu zmian, podejmowały inicjatywy zmierzające do realizacji potrzeb klientów, zmodyfikowania struktur organizacyjnych i wdrożenia nowych technologii. Coraz większa konkurencja powodowała konieczność dostarczania produktów zróżnicowanych, dobrych jakościowo, sprawnie dostarczanych klientom i o dużej wartości dodanej (Bromwich, Bhimani, 1994). Cechami charakterystycznymi dla rynku, na którym działały przedsiębiorstwa na przełomie XX i XXI w., były niepewność i ciągłe radykalne zmiany, a przetrwanie przedsiębiorstwa na takim rynku zależało od zdolności identyfikacji nowych perspektyw i umiejętności dostosowania się do ciągle rosnącej konkurencji. W takich warunkach przedsiębiorstwa wdrażały innowacyjne systemy produkcji (globalna kontrola jakości – *total quality control* (TQC), zarządzanie dokładnie na czas – *just in time* (JIT), czy zintegrowane zarządzanie produkcją – *computer integrated manufacturing* – (CIM)), zaawansowane technologie oraz nowe techniki organizacyjne i zarządcze. Wraz ze zmianami technologicznymi szły więc zmiany w praktyce zarządzania przedsiębiorstwami, w tym zmiany w systemach informacyjnych rachunkowości zarządczej²⁸. Wśród najważniejszych

²⁸ Na zmiany w wewnętrznych procesach realizowanych w przedsiębiorstwie, w tym w szczególności w sposobie realizowania funkcji rachunkowości zarządczej, generalnie mogą mieć wpływ zmienne związane z technologią, konkurencją, globalizacją, niepewną sytuacją ekonomiczną, czynniki środowiskowe i kulturalne, inicjatywy polityczne, a także efekty badań naukowych w rachunkowości zarządczej oraz działalność firm consultingowych. W skład wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa wchodzi wzajemnie ze sobą powiązane funkcje badań i rozwoju,

czynników mających wpływ na zmianę zakresu i roli rachunkowości zarządczej w tym okresie należy wymienić przede wszystkim (Burns, Scapens, 2000; Horngren i in., 2005):

- globalną konkurencję – wzrost konkurencji w końcu XX w. i na początku wieku XXI spowodował większe zainteresowanie przedsiębiorstw otoczeniem rynkowym, konkurencją i klientem (w szczególności problemem satysfakcji klienta),

- rozwój technologii informacyjnej – dostęp do technologii informacyjnej (upowszechnienie wykorzystania komputerów osobistych, rozwój technologii baz danych oraz zintegrowanych systemów informatycznych wspomagających zarządzanie) wpłynął na sposób przepływu informacji w przedsiębiorstwie i na charakter pracy (zwłaszcza w działach innych niż operacyjne, np. w działach rachunkowości zarządczej),

- zmiany w organizacji przedsiębiorstw – orientacja przedsiębiorstw na kluczowe kompetencje i *outsourcing* pozostałych działań wpłynęły na procesy zarządzania przedsiębiorstwami (np. spowodowały przekazanie części kompetencji z działów funkcjonalnych w centrali do działów operacyjnych).

Wszystkie te zmiany, a więc zaostrzająca się konkurencja na rynku globalnym, gwałtowny rozwój technologii informacyjnej oraz zmiany w organizacji przedsiębiorstw, miały istotny wpływ na zmianę zakresu i znaczenia rachunkowości zarządczej – z jednej strony wpłynęły na wdrażanie innowacyjnych rozwiązań, a z drugiej – na sposób wykorzystania tradycyjnych metod rachunkowości zarządczej. W przedsiębiorstwie przełomu wieku XX i XXI, tworzącym wartość działaniom w zakresie rozwoju produktu czy doskonalenia procesów logistyki, marketingu i sprzedaży musiał towarzyszyć rozwój efektywnych systemów rachunkowości zarządczej zorientowanych na cele organizacji. Ponieważ nie istnieje uniwersalny system rachunkowości zarządczej, który sprawdziłby się w każdych warunkach, to wybór właściwych metod i technik spoczywa na barkach menedżerów. Wyboru tego powinni oni jednak dokonywać przy

rachunkowości i finansów, zarządzania zasobami ludzkimi, marketingu i sprzedaży, produkcji, logistyki itd. Zmiana w wewnętrznych procesach przedsiębiorstwa, np. zmiana w rachunkowości zarządczej, pojawia się w wyniku interakcji między otoczeniem a procesem wewnętrznym. Badając zmianę w rachunkowości zarządczej, można rozważyć (Wickramasinghe, Alawattage, 2007, s. 10), dlaczego ona się pojawiła, jakie czynniki przyczyniły się do jej powstania, czy zmiana następowała wolno czy szybko, jak na zmianę zareagowali menedżerowie i pracownicy przedsiębiorstwa czy też jaki wywarła ona wpływ na sytuację społeczną czy ekonomiczną danej grupy. Rachunkowość zarządcza ma zaspokajać informacyjne potrzeby przedsiębiorstw działających w otoczeniu, dla którego charakterystyczne jest: a) spłaszczanie struktur organizacyjnych, b) likwidowanie specjalizacji funkcjonalnej, c) zacieranie podziałów między przedsiębiorstwem a jego dostawcami i odbiorcami, d) poszukiwanie kluczowych kompetencji, e) integrowanie systemów informacyjnych, f) tworzenie lokalnych systemów kontroli opartych w większym zakresie na miarach niefinansowych, g) eliminowanie podziałów kulturowych związanych z tradycyjną formą organizacji i profesjonalną specjalizacją (Horngren i in., 2005).

uwzględnieniu strategicznych celów przedsiębiorstwa, mając na uwadze zmiany zachodzące nie tylko wewnątrz przedsiębiorstwa, ale również w jego otoczeniu. Wybór wewnętrznego systemu informacyjnego rachunkowości musi więc być dokonywany wspólnie z wyborem strategii przedsiębiorstwa. Wprowadzenie do rachunkowości wymiaru strategicznego umożliwia przedsiębiorstwom zarówno koncentrację na działaniach dodających wartości z punktu widzenia klientów, jak i pozwala na monitorowanie dokonań przedsiębiorstwa na rynku poprzez wykorzystanie szerokiego spektrum zmiennych strategicznych²⁹ w horyzoncie czasowym dostatecznie długim dla oceny rezultatów realizacji strategii (Bromwich, Bhimani, 1994). Strategiczny wymiar rachunkowości zarządczej oznacza również możliwość analizy kosztów związanych z realizacją strategii przedsiębiorstwa i monitorowaniem struktury kosztów konkurencji.

Zmiany, które zaszły w otoczeniu przedsiębiorstwa i w jego wnętrzu, spowodowały, że od specjalistów rachunkowości zarządczej wymagana jest doskonała znajomość procesów biznesowych, a od samej rachunkowości zarządczej głębokie osadzenie w działalności operacyjnej. Menedżerowie operacyjni muszą dysponować zestawem miar i narzędzi rachunkowości zarządczej dostosowanym do nowych warunków działania przedsiębiorstw. Wymaga to, by specjaliści rachunkowości zarządczej wchodzili w skład każdego zespołu odpowiedzialnego za wdrażanie innowacyjnych rozwiązań w procesach realizowanych w firmie – tylko w taki sposób można bowiem rozwijać systemy informacyjne rachunkowości zarządczej w zgodzie ze zmieniającym się otoczeniem biznesowym. Współczesny biznes wymaga perfekcji nie tylko w działalności operacyjnej, perfekcja jest wymagana również od systemów informacyjnych, w tym od systemu informacyjnego rachunkowości zarządczej. Szybko rosnąca konkurencja, gwałtowny rozwój technologii oraz konieczność implementacji innowacyjnych metod działalności powodują rosnące zapotrzebowanie na informacje, które menedżerowie będą mogli wykorzystywać w procesie podejmowania decyzji i które przyczynią się do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej.

W drugiej połowie lat 80. i pierwszej połowie lat 90. XX w. uwidoczniło się zarówno w teorii, jak i w praktyce dążenie do poprawy efektywności zarządzania przedsiębiorstwami. Doprowadziło to do opracowania założeń i upowszechnienia takich metod, jak:

- rachunek kosztów działań i zarządzanie na podstawie działań (*activity-based costing* – ABC, *activity-based management* – ABM), które zostały przedstawione w licznych pracach R. Coopera i R. S. Kaplana (Cooper, 1987a, b, 1988a, b; Cooper, Kaplan, 1991; Kaplan, 1988),
- zrównoważona karta wyników (*balanced scorecard* – BSC), opracowana przez R. S. Kaplana i D. P. Nortona (1992),

²⁹ Np. w zakresie pomiaru dokonań powinny być wykorzystywane nie tylko informacje finansowe, ale również niefinansowe, umożliwiające monitorowanie takich zmiennych, jak satysfakcja klientów, elastyczność przedsiębiorstwa czy jego innowacyjność.

- globalne zarządzanie jakością (*total quality management* – TQM) (szerzej: Deming, 1986; Oakland, 1989),
- *benchmarking* (Bogan, English, 1994),
- rachunek kosztów cyklu życia produktu (*life cycle costing* – LCC), którego założenia powstały w latach 60. XX w. w amerykańskim Departamencie Obrony (Bromwich, Bhimani, 1994).

Przełom lat 80. i 90. XX w. charakteryzował się nie tylko opracowaniem założeń i początkiem dyfuzji rachunku kosztów działań, zrównoważonej karty wyników czy rachunku kosztów cyklu życia produktu. W okresie tym dał się również zauważyć wzrost zainteresowania przedsiębiorstw amerykańskich i brytyjskich rozwiązaniami rachunkowości zarządczej stosowanymi z powodzeniem w innych krajach, w szczególności w Japonii. Na wzrost zainteresowania sposobem zarządzania w japońskich przedsiębiorstwach (w tym metodami rachunkowości zarządczej), wpłynęły niebywałe sukcesy tych korporacji na globalnych rynkach (większa wydajność i innowacyjność tych przedsiębiorstw przekładała się na ich sukcesy finansowe). Menedżerowie w przedsiębiorstwach japońskich realizowali strategie redukcji kosztów produktów w okresie ich całego cyklu życia wykorzystując takie metody, jak: rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztów docelowych (*target costing* – TC), rachunek redukcji kosztów (*kaizen*), globalne zarządzanie jakością. Te japońskie metody stawały się coraz bardziej znane i stopniowo coraz częściej wdrażane poza Japonią, dzięki upowszechnieniu teoretycznej wiedzy na ich temat oraz dzięki światowej ekspansji japońskich przedsiębiorstw, w których oddziałach na całym świecie stosowano te metody. Na przełomie lat 80. i 90. XX w. dała się również zauważyć internacjonalizacja wiedzy w dziedzinie rachunkowości zarządczej, które to zjawisko w kolejnych latach jeszcze się nasiliło.

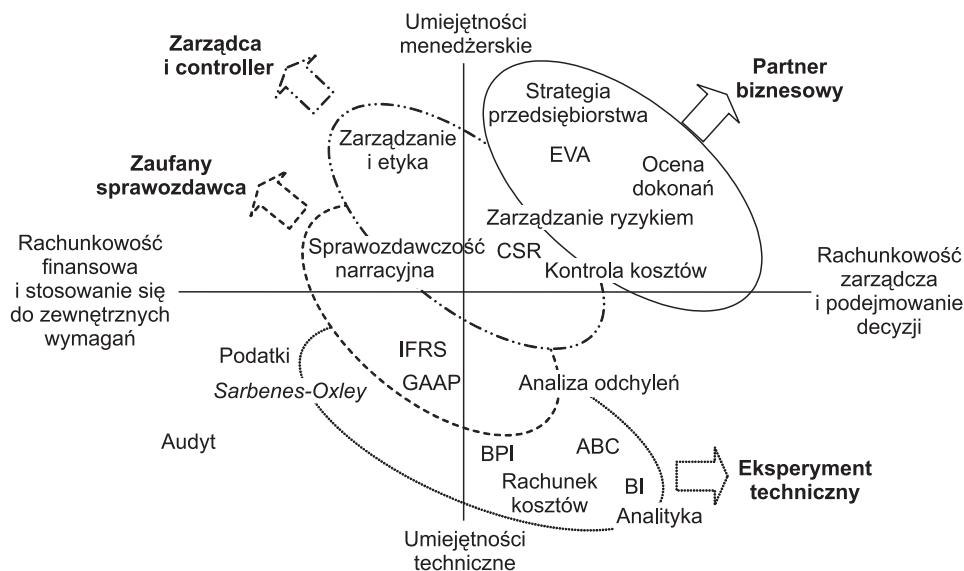
Druga połowa lat 90. XX w. oraz pierwsze lata XXI w. to w rachunkowości zarządczej następujące tendencje (Szychta, 2007a, s. 127–128)³⁰:

- 1) dalszy rozwój metod składających się na systemy rachunkowości zarządczej, uwarunkowane działaniami [...];
- 2) rozwinięcie zasad zbilansowanej karty wyników i jej wdrażanie w licznych jednostkach gospodarczych przy współpracy z firmami konsultingowymi [...];
- 3) nasilająca się krytyka tradycyjnego budżetowania operacyjnego, połączona z propozycjami jego usprawnienia lub zastąpienia alternatywnymi metodami sterowania i kontroli działalności przedsiębiorstw nowej gospodarki;
- 4) zmiana nastawienia i zakresu systemów rachunkowości zarządczej oraz umiejętności specjalistów w dziedzinie rachunkowości zarządczej pod wpływem rozwoju technologii cyfrowej oraz struktur nowej gospodarki;
- 5) zapoczątkowanie rozwoju rachunkowości zarządczej, zorientowanej na środowisko naturalne i społeczne (tzw. środowiskowa rachunkowość zarządcza);
- 6) wpływ globalizacji oraz harmonizacji zasad rachunkowości finansowej na kształtowanie systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach międzynarodowych i globalnych;

³⁰ Zob. również: Szychta, 2006b.

- 7) integracja różnych metod rachunkowości zarządczej, prowadząca do krystalizowania się globalnego wzorca rachunkowości zarządczej – paradygmatu strategicznej informacji;
- 8) zmiany zakresu przedmiotowego badań naukowych i wzrost znaczenia badań empirycznych w dziedzinie rachunkowości zarządczej;
- 9) stopniowa zmiana roli i funkcji specjalistów rachunkowości zarządczej jako pochodna ewolucji jej istoty i zakresu;
- 10) wolniejsze tempo zmian w praktyce rachunkowości zarządczej niż tempo rozwoju badań naukowych w tej dziedzinie, o czym świadczy nadal duży zakres zastosowania metod tradycyjnego rachunku kosztów pełnych, budżetowania operacyjnego, kontroli i pomiaru wyników, zaliczanych do konwencjonalnej rachunkowości zarządczej.

Zmiany zachodzące w rachunkowości zarządczej w końcu XX i na początku XXI w. były bardzo duże³¹. Przełom wieków był okresem, w którym akcent został położony na problematykę kontroli finansowej, zagadnienia zarządzania ryzykiem czy też przejrzystość w systemie raportowania. Zmiany w rachunkowości zarządczej są kontynuowane i zmierzają do tego, by specjaliści rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach stali się liderami zmian, a sama rachunkowość zarządcza stanowiła coraz bardziej efektywne narzędzie wspierające proces podejmowania decyzji. Kierunki ekspansji rachunkowości zarządczej według CIMA przedstawiono na rys. 1.1.



Rys. 1.1. Ekspansja rachunkowości zarządczej

Źródło: *Improving...*, 2008, s. 7.

³¹ Należy zauważyć, że chociaż badacze w większości (np.: Anastas, 1997; Scapens, 2006) zgadzają się ze stwierdzeniem, że rachunkowość zarządcza przeszła istotne przeobrażenia, to jednak istnieją również naukowcy, którzy istotne zmiany w rachunkowości zarządczej kwestionują (np. Drury i in., 1993).

Ewolucja rachunkowości zarządczej zachodząca na przełomie XX i XXI w. doprowadziła do powstania pewnych kontrowersji co do jej zakresu oraz metod, narzędzi i koncepcji wchodzących w jej skład. Z systemu dostarczającego przede wszystkim danych o kosztach, rachunkowość zarządcza zmienia się w system kształtowania informacji gospodarczych oraz bierze udział w procesie zarządzania. Dotyczy to w szczególności tych aspektów rachunkowości zarządczej, które są zorientowane na cele strategiczne na pograniczu rachunkowości zarządczej, zarządzania strategicznego i marketingu. Określeniem, które jest próbą ustanowienia pewnych ram dla koncepcji i metod rachunkowości zarządczej zorientowanych strategicznie jest pojęcie strategicznej rachunkowości zarządczej. Termin ten został po raz pierwszy użyty przez K. Simmondsa, który stwierdził, że strategiczna rachunkowość zarządcza polega na „dostarczaniu i analizowaniu danych o przedsiębiorstwie i jego konkurentach, które są wykorzystywane do formułowania i monitorowania strategii” (Simmonds, 1981, s. 26). Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej wymiaru strategicznego, polegało na zaakcentowaniu znaczenia dla przedsiębiorstwa informacji o konkurentach, popycie i rynku. Simmonds argumentował, że do formułowania i monitorowania strategii przedsiębiorstwa mogą być wykorzystane instrumenty rachunkowości zarządczej, a dyscyplina ta będzie w stanie dostarczyć precyzyjnych informacji koniecznych przy podejmowaniu decyzji strategicznych. W literaturze można znaleźć wiele definicji strategicznej rachunkowości zarządczej³², jednakże mimo upływu blisko trzydziestu lat od pierwszego sformułowania tego pojęcia, brak jest jednej ogólnie akceptowanej definicji³³.

Strategiczna rachunkowość zarządcza jest często przeciwstawiana operacyjnej rachunkowości zarządczej, zwanej również niekiedy konwencjonalną (Nowak, 2000). Operacyjna rachunkowość zarządcza jest określana jako zorientowana na przeszłość, decyzje jednostkowe, pojedyncze okresy sprawozdawcze oraz wyodrębnione jednostki. Strategiczna rachunkowość zarządcza jest natomiast w odróżnieniu od operacyjnej nakierowana na przyszłość, relacje zewnętrzne, wiele okresów i strategiczne segmenty biznesu. Syntetyczne zestawienie charakterystyk operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej przedstawiono w tab. 1.2.

³² Analizę dziesięciu definicji strategicznej rachunkowości zarządczej, m. in. K. Simmondsa, M. Bromwicha i J. K. Shanka, przedstawiła A. Szychta (2007a, s. 167–168).

³³ Koncepcja strategicznej rachunkowości zarządczej nie jest jednak akceptowana powszechnie. Wykorzystując, przeprowadzone w formie studium przypadku firmy Cyclemakers Group Ltd., badanie praktyki rachunkowości zarządczej, B. Lord (1996) twierdzi, że chociaż elementy strategicznej rachunkowości zarządczej są już obecne w praktyce przedsiębiorstw, to mogą być one trudne do skwantyfikowania oraz że mogą być gromadzone i analizowane poza działem rachunkowości zarządczej (w analizowanej przez niego organizacji informacje te były zbierane i wykorzystywane w działach operacyjnych). W podobnym tonie wypowiada się R. Dixon (1998), który stwierdza, że zbieranie i wykorzystywanie informacji o konkurentach dla celów strategicznych nie wymaga formalnej implementacji strategicznej rachunkowości zarządczej. Mało tego, twierdzi on również, że koszty gromadzenia i analizy takich informacji mogą być większe od korzyści.

Tabela 1.2. Podstawowe cechy operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej

Operacyjna rachunkowość zarządcza	Strategiczna rachunkowość zarządcza
retrospektywność	prospektywność
jednostki realne	jednostki relatywne
jednookresowość	wielookresowość
decyzje jednookresowe	decyzje w sekwencji czasu
introspekcja – relacje wewnętrzne	relacje zewnętrzne
koncentracja problemów: produkcja	koncentracja problemów: konkurencja
działania konwencjonalne	rozpoznawanie szans
reagowanie na zmiany	proaktywność
technologia sztywna	technologia elastyczna
dostrzeganie sprzężenia zwrotnego	orientacja na sprzężenie wyprzedzające
dane orientujące (historyczne)	informacje orientujące (prognozy)
bazowanie na systemach informacyjnych sztywnych	bazowanie na systemach informacyjnych elastycznych
odbiorcy wewnętrzni	odbiorcy wewnętrzni, partnerzy biznesowi
tworzenie koncepcji i teorii	ignorowanie konwencji i dotychczasowych teorii

Źródło: Sobańska, 2010, s. 95.

W większości przedsiębiorstw rachunkowość zarządcza koncentruje się na realizowaniu zadań operacyjnych, jednak sytuacja taka nie musi mieć miejsca w przyszłości. Rachunkowość zarządcza może i powinna się zmieniać tak, aby jak najpełniej uwzględniać strategiczne uwarunkowania, w jakich działa przedsiębiorstwo.

Na kierunek rozwoju rachunkowości zarządczej w kolejnych latach w dalszym ciągu coraz bardziej będzie wpływała zewnętrzna orientacja przedsiębiorstw. Nowoczesne firmy będą ściślej współpracowały z dostawcami i klientami, będą tworzyły strategiczne alianse i jeszcze częściej niż obecnie korzystały z *outsourcing*-u. Dalszy rozwój technologii informatycznej, w szczególności Internetu, umożliwi przedsiębiorstwom uruchomienie nowych kanałów dystrybucji i komunikacji w ramach powiązań między dostawcami, producentami i klientami. Rozwój technologii informatycznej będzie również oddziaływał na zmiany w sposobie wykonywania funkcji, takich jak zarządzanie zasobami ludzkimi, księgowość i finanse czy IT, wpływając na większy *outsourcing* tego typu działań. Rezultatem większej orientacji zewnętrznej i *outsourcing*-u tradycyjnych funkcji przedsiębiorstwa będzie stopniowe zacieranie się granicy między przedsiębiorstwem a jego otoczeniem. Systemy informacyjne rachunkowości zarządczej będą więc musiały sprostać tej zmieniającej się sytuacji,

dostarczając w zależności od potrzeb informacji wewnętrznych i zewnętrznych, odpowiednio zrównoważonych dla efektywnego podejmowania decyzji i skutecznej oceny dokonań. Nowoczesne przedsiębiorstwa będą w coraz większym stopniu koncentrowały się na funkcji koordynowania alokacji zasobów pomiędzy organizacjami działającymi na rynku a w coraz mniejszym stopniu inwestowały w tradycyjne fizyczne aktywa. Kluczowym aktywem przedsiębiorstwa będzie się stawał kapitał intelektualny, który stanowi zasób wiedzy przedsiębiorstwa (Roberts, 2003). Coraz ważniejszy będzie więc pomiar kapitału intelektualnego, kluczowy dla oceny długoterminowej zdolności przedsiębiorstwa do kreowania przewagi konkurencyjnej (Dobija, 1999, 2000). Ponieważ przedsiębiorstwa w coraz większym stopniu będą się koncentrowały na kreowaniu wartości przy wykorzystaniu kapitału intelektualnego, to zarządzanie wiedzą stawać się będzie coraz ważniejsze. Wraz ze wzrostem znaczenia tworzenia wiedzy i skutecznego nią zarządzania w przedsiębiorstwie rosło będzie znaczenie rachunkowości zarządczej jako narzędzia ułatwiającego i wspierającego te procesy (Czubakowska, 1997; Sawicki, 1992; Sojak, 2002).

Nowoczesne przedsiębiorstwa będą się koncentrowały na koordynowaniu zasobów (w tym wiedzy), bez konieczności ich posiadania (centralizacja zasobów, procesów i własności nie będzie konieczna). Potencjał wirtualnego przedsiębiorstwa będzie się opierał na wykorzystaniu wiedzy do elektronicznej integracji zasobów, którymi będą dysponowały alianse przedsiębiorstw. Struktury organizacyjne przedsiębiorstw, ich priorytety i sposoby działania będą się zmieniały, a wraz z nimi zmieniały się będą systemy informacyjne rachunkowości zarządczej (Kiziukiewicz (red.), 2003; Turyna, Pułaska-Turyna, 2000). Na zmiany tych systemów kluczowy wpływ będą miały takie czynniki, jak zewnętrzna orientacja przedsiębiorstw, przyśpieszenie cykli sprawozdawczości wewnętrznej, uwzględnienie złożoności realizowanych procesów, orientacja na klienta, integracja strategiczna oraz dalszy dynamiczny rozwój e-biznesu (Bhimani, 2003).

1.4. Dyfuzja innowacji w rachunkowości zarządczej od przełomu XX i XXI w.

1.4.1. Pojęcie i znaczenie innowacji w rachunkowości zarządczej

Jak przedstawiono w poprzednim podrozdziale, już w 1984 r. R. S. Kaplan (1984b) dowodził, że od sześćdziesięciu lat w projektowaniu i implementacji systemów rachunkowości zarządczej było bardzo niewiele innowacji. Argumentował, że praktyka rachunkowości zarządczej w latach 80. XX w. nie różniła się istotnie od praktyki z początku wieku, a metody, którymi posługiwały się

przedsiębiorstwa, były opracowane i wykorzystywane już przed rokiem 1925. Kaplan pisał, że jedną z istotnych implikacji braku innowacji jest to, że systemy rachunkowości zarządczej nie mogą sprostać potrzebom planowania i kontroli, które wynikają ze zmian zarówno w organizacji przedsiębiorstw, jak i w metodach konkurencji. Kaplan zauważył, że dotychczasowe systemy rachunkowości zarządczej nie są przydatne do oceny dokonań współczesnych przedsiębiorstw (Kaplan, 1986). Co więcej dowodził, że tradycyjne systemy rachunkowości zarządczej mogą co najwyżej w niedoskonały sposób uwzględniać zmiany w działalności przedsiębiorstw, wynikające z poprawy kontroli jakości, wprowadzania systemów zarządzania JIT czy wykorzystania komputerów w zarządzaniu procesami produkcyjnymi. Kaplan argumentował, że systemy rachunkowości zarządczej muszą się zmieniać wraz ze zmianami w procesach produkcyjnych, tak aby były w stanie sprostać popytowi na informacje istotne do podejmowania decyzji zarządczych i sprawowania kontroli. Jeżeli diagnoza postawiona przez Kaplana byłaby trafna, to badania naukowe zorientowane na przyczyny opóźnienia³⁴ we wdrażaniu innowacji w rachunkowości zarządczej oraz sposoby redukcji tego opóźnienia mogłyby mieć bardzo pozytywne efekty (mogłyby się np. przyczynić do poprawy dokonań przedsiębiorstw).

Na podstawie badań przeprowadzonych na niewielkiej grupie innowacyjnych przedsiębiorstw (wdrażających nowe technologie i produkty), Kaplan (1986) stwierdził, że w parze z dynamicznymi zmianami w procesach produkcyjnych tych firm nie szły równie dynamiczne zmiany w systemach rachunkowości zarządczej. Zauważył też, że firmy objęte badaniem wdrożyły innowacje w działaniach produkcyjnych, ale oceniały te zmodyfikowane działania na podstawie niedostosowanych i przestarzałych systemów rachunkowości. Konkludując, należy stwierdzić, że tym samym Kaplan wykazał istnienie opóźnienia we wdrażaniu innowacji w rachunkowości zarządczej i wskazał na konieczność nadrobienia tego opóźnienia. Prace Kaplana (1984b, 1986) dały początek całemu nurtowi badań naukowych dotyczących innowacji w rachunkowości zarządczej – rozpoczęły się w latach 80. XX w., były zintensyfikowane w latach 90. i trwają do dzisiaj.

Dla analizy innowacji w rachunkowości zarządczej konieczne jest zdefiniowanie pojęcia innowacja. O innowacji można mówić bez względu na to, jak długo jest znana (Rogers, 2003). Innowacja powinna być rozpatrywana z punktu widzenia organizacji ją wdrażającej i można ją zdefiniować jako „ideę, praktykę lub rzecz, która jest postrzegana jako nowa przez osobę lub organizację ją wdrażającą” (Rogers, 2003, s. 5). Decydujące dla uznania innowacji jest więc jej

³⁴ Opóźnienie we wdrażaniu innowacyjnych rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej polega na istotnej zwłoce w dokonywaniu zmian w systemach rachunkowości zarządczej w odpowiedzi na zmiany w organizacji procesów operacyjnych i w otoczeniu przedsiębiorstw.

postrzeganie jako nowości przez użytkownika lub potencjalnego użytkownika. W literaturze przedmiotu istnieje wiele interpretacji pojęcia innowacja, i tak:

- z innowacją mamy do czynienia w momencie jej opracowania (wynalezienia) lub wówczas, gdy jest ona postrzegana jako nowa i to bez względu na to, czy zostanie ona wdrożona czy też nie,

- o innowacji można mówić wówczas, gdy określona idea lub procedura jest zastosowana pierwszy raz lub gdy jest rozpowszechniona w niewielkim stopniu,

- P. Kotler (1976) podkreśla, że „nowość” innowacji należy rozpatrywać w relacji do konkretnej organizacji, sytuacji lub osoby,

- A. Van de Ven (1986) stwierdza, że określona idea może być traktowana jako innowacja, jeżeli jest nowa dla danej jednostki, nawet wówczas gdy jest ona imitacją innych współcześnie istniejących idei,

- według W. M. Evana i G. Blacka (1967), z innowacją mamy do czynienia wówczas, gdy jest ona implementowana,

- o innowacji mówi się wówczas, gdy odniesie ona sukces.

Innowacje w organizacji są najczęściej dzielone na dwie kategorie – innowacje techniczne i innowacje organizacyjne (Evan, 1966). Innowacje techniczne polegają na wdrażaniu nowych technologii, wyrobów czy usług, są związane z technicznym aspektem funkcjonowania organizacji i dotyczą podstawowych procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Innowacje administracyjne polegają z kolei na wdrażaniu nowych idei w obszarze np. alokacji zasobów, rekrutacji pracowników, systemu nagradzania i władzy itd. Innowacje administracyjne mają miejsce w systemie społecznym organizacji i polegają na wdrażaniu nowych reguł, procedur, przydzielaniu nowych ról w organizacji czy też zmianach jej struktury związanych z komunikacją i wymianą informacji między ludźmi i środowiskiem, w którym działają. Ponieważ systemy rachunkowości są formą administracyjnej kontroli, to innowacje z zakresu rachunkowości zarządczej są traktowane jako innowacje administracyjne (Clarke i in., 1999) lub też postrzegane jako praktyka (Rogers, 2003). Dla zdefiniowania innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej kluczowe jest określenie nowości danej idei czy praktyki, np. M. A. Abernethy i J. Bouwens (2005) postrzegają innowacje w rachunkowości zarządczej jako wdrożenie nowego systemu albo modyfikację dotychczasowego systemu.

Innowacje administracyjne mogą być w populacji przedsiębiorstw opóźnione w stosunku do innowacji technicznych. Chociaż może się zdarzyć opóźnienie innowacji technicznych w stosunku do organizacyjnych, to sytuacja taka występuje niezwykle rzadko (Evan, 1966). Zazwyczaj więc opóźnienie dotyczy innowacji administracyjnych. W. M. Evan (1966) próbował odpowiedzieć na pytanie dlaczego? Według jego tezy techniczne innowacje są postrzegane przez menedżerów jako bardziej namacalne (konkretne) i ściślej związane z celem

przedsiębiorstwa (rentownością) niż innowacje administracyjne. W przeciwieństwie do innowacji technicznych, Evan dowodził, że po pierwsze, korzyści z wdrożenia innowacji administracyjnych są mniej pewne i mniej konkretne niż z implementacji innowacji technicznych, a po drugie, potrzeba więcej czasu, by w ogóle ocenić ich wpływ na dokonania organizacji.

Rozwijając prace W. M. Evana, E. M. Rogers i F. F. Shoemaker dowodzili, że istnieją określone cechy innowacji, które mają wpływ na jej rozpowszechnienie. Zidentyfikowali oni pięć kluczowych zmiennych wpływających na dyfuzję innowacji (Rogers, Shoemaker, 1971):

- atrakcyjność – względna korzyść z wdrożenia innowacji w stosunku do metody, którą innowacja zastępuje (innowacje postrzegane jako korzystne dla organizacji, np. mogące poprawić jej rentowność, są wdrażane chętniej),

- zgodność – stopień, w jakim innowacja jest postrzegana jako zgodna z istniejącym w organizacji systemem wartości i dotychczasowymi doświadczeniami jednostek (innowacje nieposiadające cechy zgodności nie będą implementowane tak szybko i skutecznie, jak innowacje tę cechę posiadające),

- złożoność – postrzegana trudność zrozumienia i wykorzystania innowacji w organizacji (mniej złożone innowacje mogą być szybciej i skuteczniej wdrażane),

- testowalność – stopień, w jakim innowacja może być sprawdzona na ograniczoną skalę przed podjęciem ostatecznej decyzji o jej implementacji w całej organizacji (wraz ze wzrostem możliwości przetestowania innowacji spada ryzyko jej wdrożenia),

- możliwość obserwacji – stopień, w jakim skutki implementacji innowacji mogą być obserwowane (mierzone) i komunikowane (chętniej są wdrażane te innowacje, których rezultaty można łatwo zmierzyć).

E. M. Rogers i F. F. Shoemaker (1971) dowodzili, że z dyfuzją innowacji pozytywnie skorelowane są: jej atrakcyjność, zgodność, testowalność i możliwość obserwacji, a negatywnie skorelowana jest złożoność. Generalnie, innowacje techniczne są postrzegane jako bardziej korzystne i testowalne, a ich rezultaty uważane są za łatwiejsze do zmierzenia niż w przypadku innowacji administracyjnych. Informacje administracyjne są postrzegane jako mniej korzystne, głównie ze względu na postrzeganą większą złożoność procesu ich wdrażania.

Przedstawione przez W. M. Evana (1966) oraz E. M. Rogersa i F. F. Shoemakera (1971) przyczyny opóźnienia wdrażania innowacji administracyjnych w stosunku do innowacji technicznych można oczywiście odnieść do szczególnego przypadku innowacji w rachunkowości zarządczej, jako że innowacje te mieszczą się w obszarze innowacji administracyjnych. Innowacje w dziedzinie rachunkowości zarządczej mogą być więc postrzegane jako relatywnie mniej korzystne od innowacji technicznych, ponieważ trudniej jest, zwłaszcza

w krótkim okresie, zmierzyć ekonomiczne korzyści wynikające z ich wdrożenia. Innowacje w rachunkowości zarządczej mogą być również postrzegane jako stosunkowo bardziej złożone, trudniej mierzalne i trudniejsze do przetestowania niż innowacje techniczne. W takim świetle nie może dziwić często spotykana w przedsiębiorstwach rezerwa co do implementacji innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej w odróżnieniu od innowacji technicznych. Innowacje techniczne są bardziej poważane i postrzegane jako konkretniejsze w stosunku do innowacji w rachunkowości zarządczej. Można stąd wysnuć prosty wniosek, że przyczynami opóźnienia w dyfuzji innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej w stosunku do innowacji technicznych są postrzegane cechy innowacji w rachunkowości zarządczej w relacji do innowacji technicznych (Dunk, 1989).

Należy podkreślić, że opóźnienie we wdrażaniu innowacji w rachunkowości zarządczej powodowałoby problem jedynie wtedy, gdyby skutkiem tego opóźnienia było pogorszenie dokonań organizacji, a w wyniku likwidacji opóźnienia dokonania organizacji mogłyby się poprawić. Pośredni dowód takiego rozumowania znaleźć można w opracowaniu F. Damanpoura i W. M. Evana (1984), którzy dowiedli, że korelacja pomiędzy innowacjami administracyjnymi i związanymi z nimi innowacjami technicznymi była istotnie większa wśród przedsiębiorstw uzyskujących dobre wyniki niż pośród firm uzyskujących słabe wyniki. Rezultaty badań otrzymane przez tych autorów świadczą również o tym, że dokonania przedsiębiorstwa były negatywnie skorelowane z istnieniem opóźnienia we wdrażaniu innowacji administracyjnych. Z badań przeprowadzonych przez Domanpoura i Evana, wynika też, że przedsiębiorstwa nie mogą osiągnąć wszystkich potencjalnych korzyści z wdrażania innowacji technicznych, jeżeli nie towarzyszy im implementacja odpowiednich innowacji administracyjnych. Między innowacjami technicznymi i administracyjnymi istnieje więc wzajemna zależność, a jej poznanie, zrozumienie i wykorzystanie są kluczowe dla skutecznego wdrażania innowacji i co za tym idzie – dla poprawy dokonań przedsiębiorstw. Poprawę dokonań przedsiębiorstw na skutek wdrażania innowacji można więc osiągnąć tylko wówczas, gdy innowacje techniczne i administracyjne są wdrażane łącznie. Koncentracja na wdrażaniu innowacji w zakresie poprawy produktywności, doskonalenia jakości produktów czy wdrażaniu coraz nowocześniejszych technologii jest więc niewłaściwa, jeżeli nie towarzyszy jej implementacja innowacji administracyjnych, których przykładem są innowacje w rachunkowości zarządczej. Wzajemne powiązanie innowacji technicznych i administracyjnych może powodować, że opóźnienie we wdrażaniu innowacji administracyjnych może niekorzystnie wpływać na dyfuzję innowacji technicznych, a postulowane przyspieszenie w implementacji innowacji administracyjnych może skutkować szybszym rozprzestrzenianiem się innowacji technicznych (Evan, 1966).

Konkludując, należy stwierdzić, że opóźnienie we wdrażaniu innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej nie tylko istnieje, ale że jego zredukowanie może się przyczynić do uzyskania pełniejszych korzyści z wdrożenia innowacji technicznych, a co za tym idzie – może wpłynąć na poprawę dokonań przedsiębiorstw.

1.4.2. Badania innowacji w rachunkowości zarządczej

W badaniach z zakresu innowacji w rachunkowości zarządczej analizuje się podejmowanie decyzji o wdrożeniu (Malmi, 1999), proces wdrożenia (Argyris, Kaplan, 1994; Krumwiede, 1998) czy też sukces wdrożenia (Briers, Chua, 2001; Shields, 1995). Innowacje bada się na poziomie konkretnej organizacji (np. innowacje w firmie Toyota, Boeing), na poziomie określonej branży lub sektora (np. innowacje w małych firmach usługowych, innowacje w jednostkach służby zdrowia, innowacje na uniwersytetach), na poziomie krajowym (np. innowacje w firmach brytyjskich, innowacje w krajach niemieckojęzycznych, innowacje w krajach skandynawskich), na poziomie jednostkowym, czyli konkretnej innowacji (np. innowacje w zakresie rachunku kosztów działań, zrównoważonej karty wyników, *benchmarking-u*).

Badania innowacji z dziedziny rachunkowości zarządczej mają swoje odzwierciedlenie w publikacjach poświęconych współczesnym metodom rachunkowości zarządczej. Rozróżnienie między tradycyjnymi i nowoczesnymi metodami rachunkowości zarządczej opiera się na tym, że metody współczesne (nowoczesne) są zorientowane na strategię i dostarczanie informacji zarówno finansowych, jak i niefinansowych (Chenhall, Langfield-Smith, 1998). R. Chenhall (2008, s. 525) określił innowacje z dziedziny rachunkowości zarządczej jako strategiczną rachunkowość zarządczą „łązącą strategię z łańcuchem wartości oraz działania z obiektami kosztów”. Należy zauważyć, że badania wskazują na wdrażanie nowych metod rachunkowości zarządczej i jednocześnie na utrzymywanie metod dotychczasowych, sugerując, że rachunkowość zarządcza znajduje się w fazie transformacji. Według Chenhalla (2008), do podstawowych innowacji w zakresie rachunkowości zarządczej można zaliczyć: *benchmarking*, rachunek kosztów działań, zarządzanie kosztami działań, rachunek kosztów docelowych, reorganizację procesów biznesowych, teorię ograniczeń, zrównoważoną kartę wyników, globalne zarządzanie jakością i zarządzanie łańcuchem wartości. Kluczowe obszary badawcze oraz podstawowe rezultaty badań w dziedzinie innowacji z zakresu ABC/M, BSC, TQM oraz pomiaru dokonań organizacji i pracowników przedstawiono w tab. 1.3.

Tabela 1.3. Kluczowe badania innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej

Obszar innowacji	Obszar badawczy	Kluczowe rezultaty badań
1	2	3
ABC/M	czynniki, które decydują o wdrożeniu ABC/M	<ul style="list-style-type: none"> ▪ izomorfizm instytucji (Malmi, 1999) ▪ techniczna efektywność systemu (Malmi, 1999; Baird, 2007) ▪ wielkość firmy (Krumwiede, 1998; Baird, 2007) ▪ wsparcie kierownictwa (Brown i in., 2004) ▪ dostępność zasobów informatycznych (Krumwiede, 1998)
	skutki implementacji ABC/M	<ul style="list-style-type: none"> ▪ poprawa dokonań organizacji (Ittner i in., 2002) ▪ większa satysfakcja kierownictwa i pracowników (McGowan, Klemmer, 1997) ▪ zależność od czynników behawioralnych (Chenhall, Langfield-Smith, 1998)
	zmienne wpływające na zróżnicowanie odsetka firm, które odniosły sukces wdrażając ABC/M, w różnych krajach	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wsparcie kierownictwa (Krumwiede, 1998) ▪ odpowiednie szkolenie (Shields, 1995; Krumwiede, 1998)
BSC	obszary wykorzystania zrównoważonej karty wyników	<ul style="list-style-type: none"> ▪ efektywna komunikacja strategii i kontrola zarządcza ▪ diagnoza i kontrola (Tuomela, 2005) ▪ implementacja strategii zorientowanej na interesariuszy poprzez uwzględnianie ich interesów przy jednoczesnej poprawie rentowności i długoterminowego wzrostu (Joseph, 2008)
	korzyści z zastosowania zrównoważonej karty wyników	<ul style="list-style-type: none"> ▪ poprawa dokonań finansowych firm, które wykorzystują BSC, w porównaniu z organizacjami, które nie wdrożyły BSC (Davis, Albright, 2004) ▪ pozytywne reakcje menedżerów na wskaźniki stosowane w zrównoważonej karcie wyników skutkujące poprawą dokonań mierzonych przez te wskaźniki
	czynniki skorelowane z decyzją o wdrożeniu BSC	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wielkość firmy (Hoque, James, 2000) ▪ wczesne stadium cyklu życia produktu (Hoque, James, 2000) ▪ brak związku decyzji o wdrożeniu BSC z pozycją rynkową organizacji (Hoque, James, 2000)
TQM	zmiany w systemach rachunkowości zarządczej na skutek wdrożenia TQM	<ul style="list-style-type: none"> ▪ większe zdecentralizowanie systemu rachunkowości zarządczej (Hoque, Alam, 1999) ▪ silniejsza orientacja systemu rachunkowości zarządczej na zarządzanie projektowe (Hoque, Alam, 1999)

Tabela 1.3 (cd.)

1	2	3
TQM	przydatność globalnego zarządzania jakością	<ul style="list-style-type: none"> ▪ poprawa jakości produktów i procesów (Dunk, 2002) ▪ poprawa dokonań (Ittner, Larcker, 1995)
	czynniki sprzyjające i niesprzyjające dostosowaniu systemów rachunkowości zarządczej do zmian wywołanych wdrożeniem TQM	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dostosowaniu systemów rachunkowości zarządczej w środowisku TQM sprzyjają zaangażowanie kierownictwa, silne przywództwo, zorientowanie na klienta, edukacja i programy szkoleniowe (Gurd i in., 2002) ▪ obawa przed zmianami opóźnia dostosowanie systemów rachunkowości zarządczej (Gurd i in., 2002)
Pomiar dokonań organizacji	rola miar jakości w systemach pomiaru dokonań	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wykorzystanie miar jakości w systemach kontroli zarządczej ma wpływ na jakość, dokonania finansowe i satysfakcję klientów (Maiga, Jacobs, 2005) ▪ na dokonania zarówno ilościowe, jak i jakościowe kluczowy wpływ ma wyznaczenie jasno zdefiniowanych i mierzalnych celów działania (Verbeteen, 2007)
	atrzybuty miar dokonań w firmach produkcyjnych	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dla zapewnienia konkurencyjności firm produkcyjnych konieczne jest, by system rachunkowości zarządczej wspierał nowe metody produkcji; w szczególności firmy powinny wykorzystywać miary jakości, kosztów zapasów, produktywności i zdyskontowane przepływy pieniężne (Kaplan, 1986) ▪ firmy, które wdrożyły JIT, TQM czy zasady pracy zespołowej, dla podniesienia motywacji powinny raportować dokonania do najniższego poziomu – pracowników produkcyjnych ▪ firmy stosujące JIT w większym stopniu niż firmy niewykorzystujące JIT, stosują miary niefinansowe oraz narzędzia TQM (Hoque, Zawawi, 2009)
	wpływ miar niefinansowych na zachowania kierowników i pracowników	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wykorzystanie systemu pomiaru dokonań zorientowanego na strategię sprzyja zaangażowaniu kierowników w realizację celów organizacji (Webb, 2004) ▪ zastosowanie wszechstronnego systemu raportowania wiążącego przyczyny z rezultatami powoduje, że kierownicy poświęcają więcej uwagi miarom niefinansowym (Ullrich, Tuttle, 2004) ▪ zintegrowanie miar dokonań i wyższe nagrody pieniężne sprzyjają podniesieniu motywacji pracowników i zapewniają zgodność celów pracowników i organizacji (Bouvens, Lent van, 2006)

Tabela 1.3 (cd.)

1	2	3
Pomiar dokonań pracowników	determinacja mechanizmów skutkujących pozytywnymi rezultatami	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wykorzystanie miar niefinansowych w ocenie dokonań pracowników skutkuje poprawą rezultatów działania firmy (Banker i in., 2000) ▪ dla poprawy innowacyjności korzystny jest system pomiaru dokonań nie pojedynczych pracowników, ale ich zespołów ▪ pozytywnemu wpływowi systemu pomiaru dokonań na osiągnięte rezultaty sprzyja dostarczanie informacji przydatnych w wykonywanej pracy (Burney, Widener, 2007)
	dobór miar w systemie pomiaru dokonań	<ul style="list-style-type: none"> ▪ miary dokonań powinny być pod kontrolą ocenianego menedżera, powinny być dostępne na czas, odpowiednie, zrozumiałe, a ich pozyskanie nie powinno być kosztowne (Merchant, 2006) ▪ proporcja między miarami finansowymi i niefinansowymi w systemie pomiaru dokonań powinna zależeć od poziomu regulacji i innowacyjności ▪ optymalna proporcja miar w systemie pomiaru dokonań może doprowadzić do zgodności między wynagrodzeniem agenta (menedżera) a dokonaniem firmy (Datar i in., 2001)

Źródło: opracowanie własne.

Na przełomie wieku XX i XXI badania naukowe z zakresu rachunkowości zarządczej były w znacznej mierze poświęcone problematyce dyfuzji innowacji (Lapsley, Wright, 2004; Alcoyffe i in., 2008). Ten obszar badawczy jest niezwykle szeroki, a same badania stosunkowo złożone. R. Wolfe (1994, s. 406) zidentyfikował trzy podstawowe nurty badawcze w dziedzinie innowacji:

- badania z zakresu dyfuzji innowacji, których przedmiotem jest ustalenie dlaczego i w jaki sposób innowacje się rozprzestrzeniają,
- badania innowacyjnych organizacji koncentrujące się na analizie różnic między organizacjami, które wdrażają innowacje w początkowej fazie ich rozprzestrzeniania się i organizacji implementujących innowacje zdecydowanie później,
- badania procesu wdrażania innowacji, w których największą uwagę przywiązuje się do analizy etapów wdrażania i samego procesu wdrażania innowacji w organizacji.

Początek badań z dziedziny dyfuzji innowacji w obszarze rachunkowości zarządczej to przełom lat 80. i 90. XX w. (Johnson, Kaplan, 1987; Cooper, 1990a; Johnson, 1992a; Kaplan, 1994a). Badaczami, którzy zastosowali teorię

dyfuzji innowacji³⁵ do badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej, byli również T. Björnenak (1997), M. Gosselin (1997) i T. Malmi (1999). Koncentrowali się oni w szczególności na zjawiskach popytu i podaży innowacji oraz uwarunkowań rozprzestrzeniania się innowacji. Badania dyfuzji innowacji, które skupiały się na tych zagadnieniach, były kontynuowane w następnych latach m. in. w pracach takich badaczy, jak S. Anderson i S. Young (1999), K. Baird i in. (2004), C. Ax i T. Björnenak (2005).

Wiele publikacji z dziedziny rachunkowości zarządczej było poświęconych rozwojowi określonych jej metod, postrzeganiu i wdrażaniu innowacji, determinantom i trendom w ich implementacji oraz procesom zmian i analizie systemów rachunkowości zarządczej. Jednymi z najistotniejszych prac w tym zakresie były dwa artykuły R. S. Kaplana (1984a, 1994b), poświęcone przeglądowi rozwoju rachunkowości zarządczej przed i po roku 1984. W pierwszym z nich autor zauważa, że tradycyjne systemy rachunkowości zarządczej, które były w użyciu do roku 1984, nie są już odpowiednie dla nowych organizacji działających w wysoce konkurencyjnym otoczeniu biznesowym i wykorzystujących zaawansowane metody produkcji. W odpowiedzi niejako na tę konkluzję zostały rozwinięte takie koncepcje, jak rachunek kosztów działań czy zrównoważona karta wyników, które wyznaczyły kierunek rozwoju rachunkowości zarządczej. W artykule z 1994 r. Kaplan (1994b) przedstawił przegląd literatury dokumentującej powstanie, rozwój i rozpowszechnienie ABC i BSC. Badanie literatury z zakresu rachunkowości zarządczej, mające na celu poznanie i analizę zmian w jej systemach przedstawili również T. Björnenak i O. Olson (1999). Podstawową konkluzją tego badania było stwierdzenie, że we współczesnych systemach rachunkowości zarządczej zachodzą bardzo poważne zmiany, systemy te są bardziej zorientowane na użytkownika, wykorzystują zarówno informacje finansowe, jak i niefinansowe, posługują się nie tylko danymi wewnętrznymi, ale i zewnętrznymi, dostarczają informacji bardziej zdezagregowanych i to zarówno *ex post* jak i *ex ante*. Za zmianę metod i dyfuzję innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej odpowiadają różne zmienne, zarówno organizacyjne, jak i techniczne czy ekonomiczne. Badania pokazują, że podstawowe z nich to:

- globalna konkurencja i zmiany w technologii (Hoque, Zawawi, 2009),
- struktura organizacyjna (Abernethy, Bouwens, 2005),
- wsparcie kierownictwa i szkolenia (Hoque, Zawawi, 2009),
- wpływ rządu (Lapsley, Wright, 2004).

W artykule z 2002 r. K. Lukka i M. Granlund dowodzą, że konwergencja praktyki rachunkowości zarządczej jest rezultatem wzrostu globalnej konkurencji, rozwoju technologii informacyjnej oraz praktyk rozpowszechnionych w świecie dzięki globalnym organizacjom i firmom konsultingowym.

³⁵ Szerzej o teorii dyfuzji innowacji piszą np.: T. Hagerstrand (1967), L. A. Brown (1981) czy E. Abrahamson (1991).

Bardzo interesującym zagadnieniem w dziedzinie innowacji w rachunkowości zarządczej jest analiza cech różniących systemy nowoczesne (innowacyjne) od dotychczasowych (tradycyjnych). Badanie tych różnic jest ważne dla pełniejszego zrozumienia budowy i kierunków rozwoju innowacyjnych systemów rachunkowości zarządczej. Próbę stworzenia ram takiego badania podjęli T. Björnenak i O. Olson (1999). Zaproponowali oni analizę innowacji w rachunkowości zarządczej z dwóch perspektyw: zakresu (złożoności) i wymiaru systemowego. W rachunkowości zarządczej tradycyjnie przykładano największą uwagę do analiz zakresu (złożoności) systemu, co przede wszystkim sprowadzało się do pytań, czego koszty (rentowność) należy liczyć oraz w jakim czasie trzeba je liczyć (Björnenak, Olson, 1999). W tym tradycyjnym wymiarze analizowano systemy rachunkowości zarządczej pod kątem liczby obiektów, liczby i rodzaju podstaw alokacji oraz wymiaru czasowego. Björnenak i Olson (1999) zauważyli, w odniesieniu do liczby obiektów wyodrębnionych w systemach innowacyjnych w stosunku do systemów tradycyjnych, następujące kierunki zmian:

- zorientowanie systemów tradycyjnych na centra odpowiedzialności i produkty zostało w systemach innowacyjnych rozszerzone na większą liczbę obiektów, np. klientów, kanały dystrybucji, marki, segmenty rynku,
- stosowanie w nowych systemach danych finansowych z systemów tradycyjnych rachunkowości zarządczej, w powiązaniu z danymi niefinansowymi, które w systemach konwencjonalnych w zasadzie nie były stosowane,
- uwzględnienie w systemach innowacyjnych zewnętrznych w stosunku do przedsiębiorstwa obiektów (np. klientów) i atrybutów (np. satysfakcji klientów).

Drugą cechą, która charakteryzuje zakres (złożoność) systemów rachunkowości zarządczej, jest liczba i rodzaj podstaw alokacji. W odniesieniu do tego wymiaru Björnenak i Olson (1999) sformułowali następujące wnioski:

- w innowacyjnych systemach rachunkowości zarządczej (np. ABC) stosowanych jest więcej podstaw alokacji służących objaśnieniu wyodrębnionych obiektów niż w systemach tradycyjnych,
- stosowane w konwencjonalnych systemach wewnętrzne podstawy alokacji zostały w systemach innowacyjnych uzupełnione podstawami zewnętrznymi,
- przyczynowość jest rozpatrywana w systemach innowacyjnych zarówno z perspektywy kosztów, jak i dokonań, a ten sam atrybut może być w jednym systemie traktowany zarówno jako przyczyna, jak i skutek (BSC).

W trzecim analizowanym wymiarze, czyli w perspektywie czasu, Björnenak i Olson (1999) zauważyli, że:

- stosowana w tradycyjnych systemach rachunkowości zarządczej perspektywa okresu sprawozdawczego, przyjęta z rachunkowości finansowej, została uzupełniona innymi okresami raportowania, np. wieloletnim (dla analizy kosztów i rentowności cyklu życia produktu),

▪ wykorzystywane w tradycyjnych systemach dane głównie *ex post* zostały w systemach innowacyjnych uzupełnione szerszym wykorzystaniem danych *ex ante*.

Podstawowe zamiany w zakresie (złożoności) systemów rachunkowości zarządczej w odniesieniu do liczby obiektów, liczby i rodzaju podstaw alokacji oraz wymiaru czasowego przedstawiono w tab. 1.4.

Tabela 1.4. Zmiany w zakresie systemów rachunkowości zarządczej

Element	Podejście tradycyjne	Podejście nowoczesne (innowacje)	System ^a
Liczba obiektów	mało	wiele	ABC, BSC
Liczba podstaw alokacji	mało	wiele	SMA
Rodzaj danych	finansowe wewnętrzne zagregowane	niefinansowe zewnętrzne zdezagregowane	ABC, SMA ABC, AM, LS ABC, SMA
Liczba okresów	jeden	wiele	ABC, LS
Podział czasu	stały	zmienny	LS, LCC/TC
Perspektywa czasowa	głównie <i>ex post</i>	dużo <i>ex ante</i>	BSC, LCC/TC

^a Oznaczenia przyjęte przez Björnenaka i Olsona (1999), poza powszechnie stosowanymi ABC i BSC, są następujące: AM – *activity management* (zarządzanie działaniami), LCC – *life cycle costing* (rachunek kosztów cyklu życia produktu), SMA – *strategic management accounting* (strategiczna rachunkowość zarządcza), TC – *target costing* (rachunek kosztów docelowych) i LS – *local information system* (lokalny system informacyjny – system stosowany w krajach skandynawskich).

Źródło: Björnenak, Olson, 1999, s. 333.

Drugim, obok złożoności (zakresu) systemu, wymiarem innowacji rozważanym przez Björnenaka i Olsona (1999) był wymiar systemowy. W tym zakresie autorzy ci przeanalizowali dwie cechy – okres wykorzystania systemu i zaangażowanie użytkowników w tworzenie systemu. Zestawienie podstawowych zmian w wymiarze systemowym przedstawiono w tab. 1.5.

Tabela 1.5. Zmiany w wymiarze systemowym rachunkowości zarządczej

Element	Podejście tradycyjne	Podejście nowoczesne (innowacje)	System
Liczba systemów	jeden lub kilka	wiele	ABC, BSC, LCC/TC, AM, LS, SMA
Okres wykorzystania	ograniczony	nieograniczony	ABC, LS
Zaangażowanie użytkowników	małe	duże	AM, LS
Asymetria informacji	niska	wysoka	AM, LS

Oznaczenia: jak w tab. 1.4.

Źródło: Björnenak, Olson, 1999, s. 335.

Przedstawione rozważania odnośnie do badań innowacji w rachunkowości zarządczej pokazują, że współczesna jej postać staje się coraz bardziej zróżnicowana. Wiele elementów metod nowoczesnych było już wykorzystywanych w innych rozwiązaniach, np.: rachunek kosztów działań, którego elementy można znaleźć zarówno w teorii (Staubus, 1971, 1990), jak i w praktyce (Johnson, 1992a). Innowacje w dziedzinie rachunkowości zarządczej są jednak wyrazem istotnych zmian w niej samej. Przebiegają one łącznie w wielu kierunkach, tzn. zwiększenia liczby i zróżnicowania zarówno obiektów kosztów, jak i podstaw alokacji, szerszego wykorzystania danych niefinansowych i *ex ante*, zwiększenia liczby wykorzystywanych systemów, uelastycznienia okresów raportowania oraz większej akceptacji asymetrii informacyjnej i wzrostu zaangażowania użytkowników w projektowanie systemów rachunkowości zarządczej.

Innowacyjne systemy rachunkowości zarządczej nie zawsze są homogeniczne, np. systemy ABM: mogą być wykorzystywane w okresie wieloletnim (nieograniczonym), ale też do podjęcia jednej konkretnej decyzji, mogą dostarczać informacji w ciągu miesiąca, roku czy wielu lat, mogą wykorzystywać dane *ex post*, ale również dane *ex ante*, mogą w większym stopniu wykorzystywać dane wewnętrzne albo zewnętrzne. Kombinacja różnych istotnych cech innowacyjnych systemów rachunkowości zarządczej może więc dawać i daje systemy, które znacznie się różnią. Badając te systemy, nie można się więc ograniczać do ich oznaczenia jako tradycyjne czy nowoczesne, ABC, BSC czy TC. Aby je poznać i zrozumieć ich wykorzystanie, należy badać motywy i rezultaty ich zastosowania, budowę i ich złożoność, a także sposoby wykorzystania informacji z tych systemów.

1.4.3. ABC/M jako jedna z kluczowych innowacji w rachunkowości zarządczej

Jedną z najistotniejszych innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej w ostatnich dziesięcioleciach jest rachunek kosztów działań³⁶. Jest to również jedna z innowacji, której w badaniach naukowych poświęcono najwięcej miejsca (Björnenak, Olson, 1999; Chenhall, Langfield-Smith, 1998). Podstawowym celem tych badań było z jednej strony zweryfikowanie przydatności rachunku kosztów działań do zarządzania, a z drugiej – jego rozpropagowanie. Pomimo jednak tak wielu badań, zjawisko dyfuzji ABC wciąż nie jest dostatecznie dobrze poznane. W szczególności nie jest dostatecznie dobrze objaśniony

³⁶ Podstawową przyczyną traktowania rachunku kosztów działań jako innowacji jest prawdopodobnie wciąż niezbyt wysoki stopień jego rozpowszechnienia (Gosselin, 2007) zwłaszcza w krajach, w których gospodarka jest nieco mniej rozwinięta. Większość organizacji, jak również środowiska akademickiego, traktuje więc ABC jako innowację.

„paradoks ABC”, tzn. sprzeczność między z jednej strony potencjalnymi dużymi korzyściami, jakie z wdrożenia rachunku kosztów działań mogą odnieść przedsiębiorstwa, a z drugiej strony – wciąż stosunkowo niewielkim odsetkiem firm, które rachunek kosztów działań wdrożyły lub wdrażają (Gosselin, 1997; Innes i in., 2000; Cohen i in., 2005).

Pojęcie zmiany w rachunkowości zarządczej może mieć wiele znaczeń. Może np. polegać na zastąpieniu dotychczasowego systemu rachunku kosztów nowym systemem lub też modyfikacji w procesie kalkulacji kosztów. Przeprowadzone w firmach *high-tech* badanie J. Innesa i F. Mitchella (1990) wykazało bogate spektrum zmian w systemach rachunkowości zarządczej tych przedsiębiorstw – od całkowitej wymiany dotychczasowego systemu, poprzez jego modyfikację, aż po rozszerzenie (np. objęcie systemem nowych produktów, rynków czy procesów). Zmiana systemu rachunkowości zarządczej może dotyczyć tylko pewnej części organizacji – stosunkowo często ma to miejsce w przypadku wdrażania rachunku kosztów działań, kiedy to przedsiębiorstwo decyduje się najpierw na wdrożenie pilotażowe (Innes, Mitchell, 1995) i dopiero po ocenie jego rezultatów podejmuje decyzję o pełnym wdrożeniu albo z wdrożenia rezygnuje. Zmiany w systemach rachunkowości zarządczej można podzielić na:

- implementację nowych metod jako rozszerzenie dotychczasowego systemu rachunkowości zarządczej, np. rozszerzenie analizy rentowności dotychczas prowadzonej w firmie jedynie według produktów i regionów sprzedaży na kanały dystrybucji i segmenty klientów,
- wdrożenie nowych metod w celu zastąpienia części istniejącego systemu rachunkowości zarządczej, np. zastąpienie tradycyjnego systemu rachunku kosztów rachunkiem kosztów działań,
- modyfikację w formie lub częstotliwości generowania raportów, np. zmiana sposobu prezentacji danych z formy tabelarycznej na graficzną,
- modyfikację sposobu działania systemu, polegającą np. na zastąpieniu rzeczywistych stawek kosztów pośrednich stawkami planowanymi,
- zaniechanie stosowania metody rachunkowości zarządczej bez jej zastąpienia inną metodą.

Wyżej przedstawiona typologia zmian w systemach rachunkowości zarządczej może być przydatna do analizy innowacji w systemach rachunku kosztów, w szczególności w przypadku rachunku kosztów działań. Typologię systemów ABC zaproponował M. Gosselin (1997), który traktuje rachunek kosztów działań jako złożoną innowację w dziedzinie rachunkowości zarządczej, którą nazywa zarządzaniem działaniami (*activity management* – AM). Według Gosselina, zarządzanie działaniami może być podzielone na cztery poziomy złożoności:

- analiza działań (*activity analysis* – AA) – koncentruje się na działaniach mających na celu przekształcenie materiałów, robocizny i innych zasobów

w rezultaty (produkty); analiza działań ma na celu poprawę efektywności i skuteczności procesów w przedsiębiorstwie, czego skutkiem może być np. redukcja czasu produkcji czy poprawa jakości (analiza działań nie zawiera elementów analizy księgowej czy finansowej i nie musi pociągać za sobą zmiany sposobu alokacji kosztów);

- analiza kosztów działań (*activity cost analysis* – ACA) – koncentruje się na analizie czynników determinujących koszty działań w celu ich minimalizacji; analiza kosztów działań nie musi prowadzić do zmiany alokacji kosztów działań na obiekty (np. produkty); podstawową korzyścią z analizy kosztów działań jest samo poznanie, ile kosztują działania oraz jakie są ich nośniki;

- pilotażowy rachunek kosztów działań (*pilot activity based costing* – PABC) – Gosselin (1997) traktuje pilotażowe wdrożenia ABC jako wdrożenie jedynie w części organizacji, np. w jednym wydziale czy dla jednej linii produktów, zakres wdrożenia pilotażowego może się znacznie różnić w zależności od organizacji;

- kompletny rachunek kosztów działań – (*full activity based costing* – FABC) – jest to ostatnie najpełniejsze stadium implementacji rachunku kosztów działań; w tej postaci ABC jest wykorzystywane do wyceny wszystkich wyrobów i usług, do sprawozdawczości finansowej, do strategicznego zarządzania kosztami, pomiaru dokonań, cen transferowych, do podejmowania decyzji typu wytworzyć czy kupić itd.

Wyżej przedstawiona typologia systemów rachunku kosztów działań umożliwia analizę zmian w systemach rachunkowości zarządczej przedsiębiorstw będących rezultatem przechodzenia z jednej do drugiej formy (stadium) rachunku kosztów działań. M. Gosselin analizował również proces wdrażania innowacji na przykładzie procesu implementacji rachunku kosztów działań. Podzielił on proces wdrażania ABC na cztery etapy: wybór, przygotowanie, wprowadzenie i rutynizacja. W pierwszym etapie organizacja decyduje, czy w ogóle wdrożyć rachunek kosztów działań. Faza ta charakteryzuje się z jednej strony uświadomioną w firmie potrzebą zmiany, a z drugiej strony dużą niepewnością co do spodziewanych rezultatów. Na podjęcie decyzji o wdrożeniu ABC wpływ może mieć wiele różnorodnych czynników, od presji konkurencyjnej poczynając, a na czynnikach społecznych – kończąc. W drugiej fazie organizacja przygotowuje infrastrukturę, której będzie potrzebowała w procesie wdrożenia. To wtedy nabywa się (przystosowuje) odpowiednie oprogramowanie oraz szkoli przyszłych administratorów i użytkowników systemu ABC. W fazie wprowadzenia innowacji rachunek kosztów działań jest stosowany stopniowo w całej organizacji. W fazie tej dokonuje się również wstępnej oceny rezultatów wdrożenia. W ostatnim, czwartym etapie, rachunek kosztów działań staje się częścią informacyjnego systemu przedsiębiorstwa.

Wpływ różnorodnych czynników na proces wdrażania rachunku kosztów działań analizowała również S. W. Anderson (1995). Zidentyfikowała ona aż dziewiętnaście zmiennych, które pozytywnie bądź negatywnie oddziałują na implementację ABC w czterech kolejnych fazach (wyodrębniła ona fazy: inicjacja, wybór, przystosowanie i akceptacja). Czynniki te przedstawiono w tab. 1.6.

Tabela 1.6. Czynniki oddziałujące na poszczególne etapy implementacji ABC

Kategoria	Czynnik	Wpływ pozytywny	Wpływ negatywny
Otoczenie zewnętrzne	heterogeniczność popytu konkurencja niepewność otoczenia	inicjacja inicjacja, przystosowanie inicjacja, wybór	
Charakterystyka pracowników	skłonność do zmian znajomość procesów zaangażowanie	inicjacja, wybór, przystosowanie wybór inicjacja, wybór	przystosowanie
Czynniki organizacyjne	centralizacja specjalizacja komunikacja wewnętrzna trening	przystosowanie inicjacja przystosowanie, akceptacja inicjacja, wybór przystosowanie, akceptacja	inicjacja, przystosowanie wybór
Czynniki technologiczne	złożoność dla użytkowników zgodność z istniejącymi systemami postrzegane korzyści odpowiedniość dla decyzji zgodność ze strategią	inicjacja, wybór inicjacja, przystosowanie inicjacja wybór wybór, przystosowanie	inicjacja, przystosowanie wybór
Charakterystyka celu	niepewność i niejasność celu zróżnicowanie autonomia pracowników odpowiedzialność pracowników	inicjacja akceptacja inicjacja, przystosowanie	inicjacja, wybór przystosowanie inicjacja

Źródło: Anderson, 1995, s. 32–34, [za:] Gosselin, 2007, s. 657.

Należy podkreślić, że w swoich badaniach autorka (Anderson, 1995) wyodrębniła znaczną liczbę czynników mających pozytywny wpływ na wdrożenie, natomiast niewiele zmiennych oddziałujących na implementację negatywnie. Przyczyną uzyskania takiego rezultatu było oparcie badania na organizacji, która nie ukończyła wszystkich etapów wdrożenia rachunku kosztów działań.

Zmiany w systemach rachunku kosztów przedsiębiorstw mogą być również rozpatrywane z punktu widzenia cyklu życia organizacji, na który składają się

fazy narodzin, wzrostu, dojrzałości, ożywienia i schyłku. Generalnie rzecz biorąc, z poszczególnymi fazami cyklu życia organizacji są związane określone cechy systemu rachunkowości zarządczej. Według D. Millera i P. H. Friesensa (1984), podstawowymi zmiennymi charakteryzującymi poszczególne fazy cyklu życia organizacji są: sytuacja finansowa, charakterystyka konkurencji, wielkość i struktura firmy oraz styl podejmowania decyzji. W każdym zaś stadium rozwoju organizacji inne powinny być cechy systemu rachunkowości zarządczej, tzn. rodzaj wybieranych informacji, sposób prezentacji informacji, zakres informacji i okresy ich raportowania. Badania K. Mooresa i S. Yuena (2001) pokazują, że dobór odpowiednich narzędzi rachunkowości zarządczej jest szczególnie istotny dla organizacji w fazie wzrostu. W fazie tej konieczne jest większe sformalizowanie systemów rachunkowości zarządczej w porównaniu z fazą narodzin (formalizacja zwiększa się również, kiedy organizacja przechodzi z fazy dojrzałości do ożywienia, ale zmniejsza się przy przejściu z fazy wzrostu do dojrzałości oraz z fazy ożywienia do schyłku). Ponieważ systemy rachunku kosztów, takie jak rachunek kosztów działań, są elementem systemów rachunkowości zarządczej, to podejście cyklu życia organizacji może być wykorzystane również do ich analizy. Dla firm chcących odnosić sukcesy, zmiana systemów rachunku kosztów w kolejnych fazach cyklu życia organizacji powinna być sytuacją naturalną, może wręcz koniecznością. Analiza zmian w systemach rachunku kosztów (np. ABC) w kontekście cyklu życia organizacji może być wykorzystana do badania zmiennych wpływających na kształt rachunku kosztów w każdej fazie cyklu życia oraz śledzenia zmian w systemach rachunku kosztów w poszczególnych stadiach cyklu życia.

Według J. Innesa i F. Mitchella (1990), zmiany w systemach rachunkowości zarządczej to złożone procesy pociągające za sobą interakcje wielu zmiennych. Autorzy ci klasyfikują czynniki wywołujące zmiany jako czynniki: sprawcze (*motivators*), katalityczne (*catalysts*), ułatwiające (*facilitators*) i utrudniające (*obstructors*). Czynniki sprawcze wpływają na proces zmiany w sposób bardzo ogólny, można do nich zaliczyć np.: poziom konkurencji, technologię produkcji czy strukturę kosztów produktu. Czynniki katalityczne są bezpośrednio związane ze zmianą i występują w podobnym, co zmiana, czasie. Czynniki ułatwiające to zmienne konieczne dla przeprowadzenia zmiany, ale same w sobie nie wystarczają dla wystąpienia zmiany (np. dostępność zasobów informatycznych i kompetentnych specjalistów z rachunkowości zarządczej). Zmiana w systemie rachunkowości zarządczej, np. wdrożenie rachunku kosztów działań, pojawia się wówczas, gdy wszystkie trzy grupy czynników (sprawcze, katalityczne i ułatwiające) wchodzi w interakcję. Czynniki sprawcze i katalityczne sprzyjają zmianie, ale może się ona pojawić jedynie wtedy, gdy istnieją odpowiednie czynniki ułatwiające.

1.4.4. Problemy wdrażania innowacji w rachunkowości zarządczej

Innowacyjne systemy rachunkowości zarządczej mają służyć dwóm zasadniczym funkcjom, tzn. z jednej strony powinny wspierać proces podejmowania decyzji (np. ułatwiać podejmowanie decyzji kierownikom wewnętrznych jednostek organizacyjnych), a z drugiej – służyć ocenie kierowników przez przełożonych (np. ułatwiać przełożonym ocenę dokonań podległych im kierownikom wewnętrznych jednostek organizacyjnych). Menedżerowie najwyższego szczebla podejmują decyzje o wdrożeniu nowych systemów rachunkowości zarządczej, ponieważ są przekonani o tym, że poprawią one rezultaty działania organizacji – przekonanie to nie zawsze znajduje odzwierciedlenie w praktyce. Istnieje wiele badań świadczących o tym, że implementacja innowacyjnych rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej nie wpłynęła na dokonania przedsiębiorstwa (Kaplan, 1986; Innes, Mitchell, 1991a; Scapens, Roberts, 1993). W badaniach tych były podejmowane liczne próby udokumentowania przyczyn tych niepowodzeń, a większość opracowań skupiała się na problemach na poziomie wdrażającej innowację organizacji. W badaniach przedstawiano, w jaki sposób na sukces wdrożenia i dyfuzję innowacji w rachunkowości zarządczej wpływają takie zmienne, jak: strategia firmy, polityka szkoleń czy wewnętrzna struktura zarządzania (Shields, 1995; Gosselin, 1997; McGowan, Klammer, 1997; Krumwiede, 1998). Istnieją również badania mające na celu analizę warunków koniecznych do spełnienia, by wspomóc akceptację innowacji z zakresu rachunkowości zarządczej przez kierowników wewnętrznych jednostek organizacyjnych (Abernethy, Bouwens, 2005). Jednym z podstawowych problemów skutecznej implementacji nowych metod rachunkowości zarządczej jest to, że systemy te mają jednocześnie służyć menedżerom najwyższego szczebla dla celów kontroli i podległym im kierownikom do podejmowania decyzji. M. A. Abernethy i J. Bouwens (2005) dowodzą, że może to powodować opór kierowników niższego szczebla wobec wdrażanych innowacji. Sugerują również, że ograniczeniu oporu wobec zmian może służyć delegacja uprawnień decyzyjnych – z jednej strony może to przekonać menedżerów, że kierowane przez nich podmioty wewnętrzne będą w stanie dostosować się do nowych systemów, a z drugiej – umożliwi to zaangażowanie menedżerów w proces projektowania i wdrażania tych systemów.

Ponieważ implementacja innowacji z dziedziny rachunkowości zarządczej jest trudna, należyta uwaga powinna być poświęcona analizie czynników, które wspomagają skuteczny proces wdrożenia. Listę takich czynników, które często nie są brane pod uwagę w procesie wdrożenia, przedstawił S. M. Young (1997):

- 1) wzięcie pod uwagę przy wdrażaniu innowacji kultury organizacji,
- 2) wdrażanie wyłącznie innowacji spójnych z bieżącą strategią firmy, zakładu czy wydziału,

3) niewdrażanie innowacji w tym samym czasie, kiedy planowane są redukcje zatrudnienia,

4) poświęcanie takich samych zasobów i przykładanie takiej samej wagi do behawioralnej i technicznej strony przedsięwzięcia,

5) szkolenie pracowników na wszystkich poziomach organizacji z zakresu celów i korzyści wdrożenia innowacji,

6) wykorzystanie do oceny sukcesu wdrożenia innowacji miar średnio- i długoterminowych,

7) generowanie użytecznych i zrozumiałych raportów ilustrujących efekty dokonywanych zmian,

8) wyraźne uzgadnianie tego, kiedy i czy w ogóle obecne systemy informacyjne powinny być zastąpione nowymi systemami.

Analizując zjawisko dyfuzji innowacji w rachunkowości zarządczej, należy pamiętać o dwóch kluczowych czynnikach – po pierwsze o tym, że dostępność wiedzy jest funkcją czasu, a po drugie o tym, że na rozprzestrzenianie się innowacji mają wpływ mody i trendy. W odniesieniu do pierwszego z wymienionych wyżej czynników, czyli dostępności wiedzy, trzeba podkreślić, że stopień dyfuzji innowacji jest zależny od dostępności informacji o charakterystyce innowacji i potencjalnych korzyściach, które przedsiębiorstwo może odnieść z wdrożenia nowych, innowacyjnych metod. Rozpowszechnienie innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej jest w dużej mierze zależne od kierownictwa najwyższego szczebla, które niekoniecznie posiada dogłębną wiedzę odnośnie do analizowanego zjawiska, i przy podejmowaniu decyzji o wdrożeniu z konieczności musi się opierać na opiniach konsultantów czy dostępnych publikacjach. Dostępność wiedzy warunkuje więc intensywniejszą dyfuzję innowacji i czyni proces rozprzestrzeniania się innowacji bardziej racjonalnym. Wraz z upływem czasu informacje zarówno o samej innowacji, jak i o rezultatach jej stosowania stają się bardziej dostępne, a przedsiębiorstwa dysponując takimi informacjami mogą dokonywać bardziej świadomych wyborów, co do wdrożenia innowacji i w szczególności nie decydować się na implementację wówczas, gdy informacje konieczne dla podjęcia decyzji nie są dostępne. Dostępna wiedza o danej innowacji racjonalizowałaby więc wybory dokonywane przez przedsiębiorstwa i ograniczała przypadki, w których firmy decydowałyby się na implementację innowacji na zasadzie „prób i błędów”, tzn. nie dysponując koniecznymi do podjęcia decyzji informacjami. Z czasem, kiedy wiedza o innowacji jest coraz większa, firmy podejmujące decyzje o wdrożeniu będą je podejmowały coraz bardziej racjonalnie (Cinquini i in., 2008).

Drugim obok dostępnej wiedzy czynnikiem, który wpływa na dyfuzję innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej, jest efekt módl i trendów (Abrahamson, 1991). Efekt ten ma największy wpływ na rozprzestrzenianie się innowacji zwłaszcza w początkowej fazie procesu dyfuzji. W fazie tej, kiedy wiedza odnośnie do innowacji jest jedynie szczątkowa, zasadniczy wpływ na

proces rozprzestrzeniania się innowacji wywierają firmy konsultingowe, szkoły biznesu czy różnorodni „guru” biznesu. Istotną rolę tych grup w procesie dyfuzji innowacji podkreślał T. Malmi (1999), który dowodził, że w takich warunkach jest bardzo prawdopodobne, iż rozprzestrzenianie się innowacji nie będzie liniowe, ale raczej będzie następowało „falami”. Stwierdził on również, że we wczesnym stadium dyfuzji, proces ten nie będzie ściśle uzależniony od rzeczywistego zapotrzebowania przedsiębiorstw na innowacyjne rozwiązania z dziedziny rachunkowości zarządczej, a w większym stopniu będzie pochodną mód i trendów.

Podsumowując należy stwierdzić, że pod wpływem efektu mód i trendów, początkowy etap dyfuzji innowacji z dziedziny rachunkowości zarządczej jest zazwyczaj bardziej chaotyczny (efekt prób i błędów). Etap ten pozwala jednak na akumulację koniecznej wiedzy o sposobach wdrażania, możliwościach wykorzystania i spodziewanych korzyściach z wdrożenia innowacyjnych metod. Menadżerowie mogą podczas tej wstępnej fazy rozprzestrzeniania się innowacji nabyć wiedzę, która umożliwi im podjęcie racjonalnej decyzji, co do wdrożenia innowacji bez poddawania się aktualnym modom i trendom, a ze starannym uwzględnieniem prawdziwych potrzeb przedsiębiorstwa.

1.5. Podsumowanie

Zrozumienie obecnego stanu oraz zmian zachodzących w rachunkowości zarządczej współczesnych przedsiębiorstw nie jest prawdopodobnie możliwe bez znajomości historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Tradycyjne podejścia do historii rachunkowości zarządczej reprezentowane z jednej strony przez poglądy S. P. Garnera, a z drugiej przez R. K. Fleischmana i L. D. Parkera, pomimo pewnych różnic, akcentują, że rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza to zbiór technik służących menedżerom i dostosowujących się do zmieniającego się środowiska biznesowego. Zgodnie z tymi poglądami, rachunkowość zarządcza ewoluuje, doskonaląc wraz z upływem czasu wykorzystywane narzędzia i techniki, tak by ciągle lepiej służyć zarządzającym. Odmienne na historię rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej zapatrują się H. T. Johnson i R. S. Kaplan. Wyrażają oni przekonanie, że rozwój systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wcale nie był skutkiem powstania i rozwoju dużych organizacji gospodarczych, które potrzebowały takich systemów. Zdaniem tych autorów, rozwój systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej był ekonomiczną koniecznością, ponieważ powstanie dużych organizacji gospodarczych było możliwe dlatego, że nowe metody rachunku kosztów umożliwiały kierownictwom tych przedsiębiorstw zarządzanie nimi w sposób racjonalny i efektywny. Według poglądów alternatywnych,

rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej był wyrazem dążenia do kontroli pracowników (T. Hopper, P. Armstrong) czy też jej powiązania z procesami nadzoru jednostek w przedsiębiorstwie (A. Loft, P. Miller, T. O'Leary). Ogólnie rzecz ujmując, znajomość historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w każdej z analizowanych perspektyw, jest konieczna dla zrozumienia obecnej praktyki oraz zmian, jakie zaszły w tych dziedzinach od lat 80. XX w.

Zmiany w systemach informacyjnych rachunkowości zarządczej zintensyfikowały się w ostatnim dwudziestolecu XX i na początku XXI w. W końcu lat 80. XX w. zwrócono uwagę na lukę między podręcznikową „teorią” a „praktyką” funkcjonowania systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach. Liczni badacze, na czele z H. T. Johnsonem i R. S. Kaplanem, zauważyli, że rachunkowość zarządcza jako system informacyjny podporządkowana jest zewnętrznej sprawozdawczości finansowej i nie jest zorientowana na dostarczanie użytecznych informacji dla celów szacowania kosztów i oceny dokonań przedsiębiorstwa. Zwracano uwagę na konieczność usprawnienia systemów rachunkowości zarządczej funkcjonujących w praktyce, tak by umożliwiły one podejmowanie lepszych decyzji oraz usprawniały proces kontroli menedżerskiej. W ślad za stwierdzeniem utraty istotności (*irrelevance*) rachunkowości zarządczej podjęto prace mające zaradzić tej niekorzystnej sytuacji. W drugiej połowie lat 80. i pierwszej połowie lat 90. XX w. uwidoczniło się zarówno w teorii, jak i w praktyce dążenie do poprawy efektywności zarządzania przedsiębiorstwami. Doprowadziło to do opracowania założeń i upowszechnienia takich metod, jak: rachunek kosztów działań, zarządzanie na podstawie działań, zrównoważona karta wyników, globalne zarządzanie jakością, *benchmarking* czy rachunek kosztów cyklu życia produktu.

Rachunek kosztów działań, który powstał i rozprzestrzenił się w końcu XX w., jest bez wątpienia jedną z najistotniejszych innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej w ostatnich dziesięcioleciach, jest to również jedna z innowacji, której w badaniach naukowych poświęcono najwięcej miejsca. Pomimo licznych prac mających z jednej strony zweryfikować przydatność rachunku kosztów działań do zarządzania, a z drugiej strony, rozpropagować tę koncepcję, zjawisko dyfuzji ABC wciąż nie jest dostatecznie dobrze poznane. W szczególności nie jest dostatecznie objaśniony tzw. „paradoks ABC”, tzn. sprzeczność między z jednej strony potencjalnymi dużymi korzyściami, jakie z implementacji rachunku kosztów działań mogą odnieść przedsiębiorstwa, a z drugiej strony, wciąż stosunkowo niewielkim odsetkiem firm, które rachunek kosztów działań wdrożyły lub wdrażają.

ROZDZIAŁ 2

ROZWÓJ KONCEPCJI I DYFUZJA RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ

2.1. Geneza i rozwój rachunku kosztów działań

2.1.1. Prekursorzy rachunku kosztów działań

Najwcześniejszych źródeł koncepcji rachunku kosztów działań można się doszukiwać w pracach E. Schmalenbacha, który już w roku 1899 wskazywał na możliwość wyodrębnienia kosztów procesów i ich rozliczania na produkty (Szychta, 2007a). Prekursorskie opracowania koncepcji „rachunkowości działań” to również lata 30. XX w. i prace E. L. Kohlera, który opracował założenia koncepcji *activity accounting* i wdrażał jej zasady w praktyce w Tennessee Valley Authority (USA). Kohler zakładał, że wszystkie koszty, nawet koszty amortyzacji, należy przypisywać osobom odpowiedzialnym za transakcje (działania), które występują w organizacji. Każdy menedżer odpowiadał za „konto działania”, na którym były ujmowane przychody, koszty i zyski, które kontrolował¹.

¹ A. Karmańska (2003), zwraca również uwagę na poglądy F. P. Druckera, który posługując się terminem „transakcje”, proponuje pomiar kosztów według działań o wartościach określonych przez koszt transakcji: „W danym przedsiębiorstwie mogą występować rozmaite transakcje, które mogłyby służyć jako jednostka kosztów [...]. Jeśli obraz kosztów danego wyrobu jest różny przy stosowaniu rozmaitych mierników, już to samo jest istotną informacją. W każdym razie wyjaśnia pracownikom przedsiębiorstwa, dlaczego występowały różnice poglądów co do zalet i efektywności wyrobu. W przedsiębiorstwie można wyróżnić oddzielne, wyodrębnione operacje, można, i zazwyczaj należy ustalić koszt każdej operacji na podstawie typowej dla niej transakcji. Na całkowity ciężar kosztów składa się suma kosztów poszczególnych operacji” (F. P. Drucker, 1976, [za:] Karmańska, 2003, s. 108). A. Karmańska (2003) zwraca również uwagę na poglądy J. R. Lewisa (1991), który podaje, że w odniesieniu do kosztów marketingu już od 1968 r. przedsiębiorstwa wykorzystywały rachunek kosztów działań. Na dowód takiego postępowania podaje przykład rozliczania kosztów marketingu i w odniesieniu do artykułów dotyczących ABC z końca lat 80. XX w. z sarkazmem stwierdza, że 20 lat później nadaje się nową nazwę dla znanej już techniki.

C. Drury podkreśla, że ABC nie jest „wynałazkiem” lat 80., i źródeł koncepcji dopatruje się już w końcu lat 40. w pracach B. Goetza, który przedstawił zasady rachunkowości opartej na działaniach:

Każda podstawowa (koszty pośrednie) klasa powinna być jednorodna pod względem każdego znaczącego wymiaru problemu zarządczego, dotyczącego planowania i kontroli. Niektóre z tych ważnych wymiarów, razem z którymi (koszty ogólne) mogą się zmieniać, to liczba jednostek produkcji, liczba zamówień, liczba operacji, potencjał zakładu, liczba oferowanych pozycji katalogowych (B. Goetz, 1949, s. 142, [za:] Drury, 2000, s. 340).

Źródeł koncepcji ABC Ch. T. Horngren doszukuje się już w latach 50. XX w. Według niego ([za:] Robinson (ed.), 1990, s. 23), formę rachunku kosztów działań zwaną „funkcjonalnym rachunkiem kosztów” odnaleźć można już w pracy D. R. Longmana i M. Schiffa z 1955 r. zatytułowanej *Practical Distributions Cost Analysis*. Zdaniem R. S. Kaplana, który odniósł się do poglądów Horngrena,

nie jest istotne, kto napisał jakie artykuły kilkadziesiąt lat temu. Albo artykuły te musiały być bardzo nieprzekonujące albo nasze nauczanie było skrajnie nieefektywne, ponieważ prace te miały bardzo niewielki wpływ na praktykę. Nasze prace nie są oparte na artykułach czy książkach, ale na systemach funkcjonujących w praktyce ([za:] Robinson (ed.), 1990, s. 29).

Początków praktyki podobnej do rachunku kosztów działań doszukuje się H. T. Johnson (1992b) w rachunku kosztów funkcjonującym w latach 60. XX w. w General Electric. W systemie tym różne działania o charakterze pośrednio produkcyjnym przypisywano do działów (technologicznego, kontroli jakości itd.) i analizowano, jak praca jednego działu wpływa na obciążenie innych działów. Ustalano także liczbę jednostek wykonywanych działań, koszty tych działań oraz stawki kosztów na jednostkę działań. W kolejnych latach rachunek kosztów w General Electric był rozwijany i ulepszany, co wyrażało się m. in. opracowaniem listy działań standardowych (słownika działań) czy też doskonaleniem technik gromadzenia danych o działaniach.

Dążenie do uwzględnienia struktury procesów było również widoczne w systemach rachunku kosztów przedsiębiorstw niemieckich. Spośród prekursorów rachunku kosztów działań A. A. Jaruga (2001b) wymienia podejście do grupowania kosztów pośrednich, które zaprezentował (w roku 1968) H. Böhrs. Postrzegał on koszty przez pryzmat określonych zakresów czynności (działań), rozumianych jako elementarne funkcje (Jaruga określa tę koncepcję mianem funkcjonalnego rachunku kosztów). W swojej koncepcji Böhrs zakładał, że dla realizacji celu przedsiębiorstwa konieczne jest optymalne wykorzystanie posiadanego potencjału. W tym celu należy rozgranicyć funkcje przedsiębiorstwa i opracować procedury rozliczeniowe odpowiadające specyfice realizowanych w ramach tych funkcji działań. W funkcjonalnym rachunku kosztów wyróżniono trzy grupy funkcji (każda z tych funkcji ma określony zakres działań):

- funkcje bezpośrednie: funkcja związana ze stopniem wykorzystania potencjału, zaopatrzenie materiałowe, obsługa zleceń produkcyjnych, rozwój, rozszerzanie rynku zbytu, obsługa odbiorców, zarządzanie przedsiębiorstwem,
- funkcje pośrednie niezbędne do realizacji funkcji bezpośrednich: kierowanie i administrowanie personelem, przygotowanie nowych miejsc pracy, zaopatrzenie w surowce energetyczne,
- funkcje pośrednie – usługowe: doskonalenie procesu pracy, utrzymanie w gotowości oprzyrządowania technicznego, usługi informacyjne, porady prawne, usługi biurowe, transport i magazynowanie.

Dla ustalenia kosztów produktów należało w koncepcji H. Böhrsa najpierw rozliczyć koszty funkcji pośrednich na rzecz funkcji bezpośrednich, a następnie rozliczyć na produkty koszty funkcji bezpośrednich². Według A. A. Jarugi (2001b, s. 108):

koncepcja Böhrsa, z końca lat sześćdziesiątych, stanowi rozwiązanie prekursorskie w stosunku do późniejszych odmian i modyfikacji nazywanych koncepcjami opartymi na działaniach. Łatwo zauważyć, że umożliwia ona kontrolę kosztów wykorzystania potencjału danych funkcji (działań), bierze pod uwagę znaczenie pomiaru kosztów dla różnych zleceń (wielkości zamówień) angażujących tylko niektóre funkcje. Ułatwia więc dostosowanie informacji do decyzji w zmieniających się warunkach otoczenia (rynkowych).

Źródeł koncepcji rachunku kosztów działań, H. T. Johnson dopatruje się również w pracach G. J. Staubusa (1971), który zwrócił uwagę na znaczenie działań w rachunku kosztów³. Ideą propozycji Staubusa było prowadzenie kont księgowych dla każdej funkcji, operacji, zadania lub procesu, o których menedżerowie zarządzający przedsiębiorstwem potrzebują informacji. W *activity costing* Staubusa obiektami rachunku kosztów są działania, a nie produkty (obiektem kosztów jest proces produkcji wyrobu, a nie sam wyrób). Według H. T. Johnsona (1992b, s. 27) koncepcja działań, którą głosili G. J. Staubus i G. Shilingław, „nie miała wpływu na myśl akademicką (do niedawna), jak też nie wydaje się, by wpłynęła na rozwój koncepcji rachunku kosztów działań w praktyce”.

Rozwiązań prekursorskich w stosunku do rachunku kosztów działań H. T. Johnson (1992b) doszukuje się także w opracowaniach firm konsultingowych Bain & Co. i Boston Consulting Group (BCG) z lat 70. i 80. XX w. Zbieżne

² W koncepcji H. Böhrsa, wyróżnione zostało osiem bloków kosztów funkcji bezpośrednich: „(a) koszty surowców, (b) koszty wytworzenia dla danego poziomu wykorzystania czasu pracy potencjału produkcji, (c) koszty gotowości przedsiębiorstwa, (d) koszty badań i rozwoju wyrobów i asortymentów, (e) koszty zwiększonego wolumenu produkcji (dodatkowe zamówienia), (f) koszty reklamy i marketingu, (g) koszty obsługi klientów, (h) koszty zarządu” (Jaruga, 2001b, s. 108).

³ Idea koncepcji *activity accounting* była również, w kontekście systemu rachunku kosztów standardowych, analizowana przez Solomonsa (D. Solomons, 1968, [za:] Innes, Mitchell, 1998, s. 1).

z poglądami Johnsona są tu również zapatrywania Kaplana, który uważa, że Bain & Co. oraz BCG to firmy posiadające bardzo szeroką wiedzę o rachunku kosztów.

W polskiej literaturze znana jest, opracowana przez J. Skowrońskiego (Jarugowa, Skowroński, 1982), koncepcja kosztów czynników produkcji, która zmierza w podobnym kierunku, co późniejsza koncepcja rachunku kosztów działań. Koncepcja Skowrońskiego ma na celu racjonalizację gospodarowania ograniczonymi zasobami, a jej punktem wyjścia jest wyeliminowanie ograniczeń właściwych rachunkowi kosztów pełnych oraz słabości rachunku kosztów zmiennych. Zamiast podziału na koszty bezpośrednie i pośrednie oraz traktowania kosztów stałych jako funkcji czasu, w koncepcji kosztów czynników produkcji przyjęto założenie, że koszty wspólne produktów mogą być kosztami indywidualnymi jednostek odniesienia, które wyrażają istotne dla procesów planowania i kontroli czynniki produkcji w trzech fazach: pozyskiwania i posiadania, utrzymywania w gotowości, eksploatacji z różną intensywnością. Przez czynnik produkcji rozumiano tu zespół działań związanych z zapewnieniem posiadania, utrzymania w gotowości i eksploatacji określonej grupy zasobów determinujących produkcję (np. gospodarka zasobami pracy, gospodarka narzędziami pracy, gospodarka materiałowa, gospodarka energetyczna, sprzedaż). W koncepcji J. Skowrońskiego (Jarugowa, Skowroński, 1982) akcent położono na efektywne wykorzystanie zasobów, pominięto natomiast relacje z otoczeniem (rynkem). Możliwe jest więc w tej koncepcji uzyskanie informacji istotnych do podejmowania decyzji dotyczących zmiany skali produkcji, powiększenia zasobów lub ich bardziej intensywnego wykorzystania, oddziaływanie na gotowość potencjału lub wydajność zasobów.

Prace zawierające elementy koncepcji *activity accounting* były publikowane na wiele dziesięcioleci przed pracami R. Coopera, R. S. Kaplana, H. T. Johnsona czy też raportami CAM-I (Computer-Aided Manufacturing – International), jednak nie przełożyły się one na zastosowania praktyczne. Niezwykle interesująca może być próba odpowiedzi na pytanie – dlaczego? Otóż od pierwszych dziesięcioleci XX w. systemy rachunkowości przedsiębiorstw koncentrowały się na zagadnieniach rachunkowości finansowej i podatków, rachunek kosztów stał się oddzielnym i mniej istotnym systemem (Johnson, Kaplan, 1987). Koncentracja na zagadnieniach podatkowych i kwestiach związanych z rachunkowością finansową wynikała z tego, że oba te obszary są obligatoryjne. W wielu przedsiębiorstwach funkcja rachunku kosztów była więc ograniczona do dostarczania danych dla potrzeb rachunkowości finansowej i podatkowej⁴. Wydaje się, że były trzy przyczyny takiego stanu rzeczy (Hicks, 1999, s. 3):

⁴ W latach 30. XX w. przedstawiciele London School of Economics wskazywali na to, że „arbitralny system, który księgowi używają do alokowania kosztów na produkty uczynił koszty produktu praktycznie beзуytecznymi dla podejmowania decyzji” (Johnson, Kaplan, 1987, s. 156).

- po pierwsze, wielu specjalistów z dziedziny rachunku kosztów wywodziło się ze środowisk związanych z rachunkowością finansową i podatkową. Byli oni przyzwyczajeni do orientacji na potrzeby zewnętrznego użytkownika, a nie na potrzeby menedżerów i najczęściej nie zdawali sobie sprawy z tego, że wykorzystywanie informacji rachunkowości finansowej dla potrzeb podejmowania decyzji menedżerskich jest niewłaściwe;

- po drugie, przytłaczająca większość menedżerów była przekonana, że utrzymywanie dwóch oddzielnych systemów rachunku kosztów (osobno dla potrzeb zewnętrznych i osobno dla potrzeb wewnętrznych) jest bardzo kosztowne i nieuzasadnione z punktu widzenia relacji kosztów do korzyści. Skutkiem takich poglądów oraz obligatoryjności systemu rachunkowości finansowej i podatkowej było wykorzystywanie systemów zorientowanych na potrzeby zewnętrzne również dla potrzeb menedżerskich;

- po trzecie, menedżerowie wiedzieli, jak trudno było wdrażać systemy informatyczne wspomagające zarządzanie, w których rachunek kosztów był bardzo uproszczony. Jeżeli więc wdrożenie to było trudne przy uproszczonym rachunku kosztów, to czy byłoby możliwe przy rachunku kosztów znacznie bardziej skomplikowanym i jak trudne by było?

Pojawienie się i rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w latach 80. XX w. było możliwe z jednej strony dlatego, że wzrosły koszty posiadania niedokładnych systemów rachunku kosztów, a z drugiej strony dlatego, że spadły koszty utrzymywania systemów bardziej wyrafinowanych.

2.1.2. Rozwój rachunku kosztów działań w latach 1984–1989

Na początku lat 80. XX w. krytycznym ocenom stanu rachunkowości zarządczej towarzyszyło poszukiwanie innowacyjnych praktyk w zakresie rachunku kosztów w amerykańskich przedsiębiorstwach. Najwybitniejszymi przedstawicielami tego nurtu badawczego byli R. S. Kaplan, R. Cooper i H. T. Johnson – Johnson pracował na Uniwersytecie Stanu Portland, a Kaplan i Cooper na Uniwersytecie Harvarda⁵.

⁵ W latach 70. i 80. XX w. wielu wybitnych uczonych związanych z Uniwersytetem Harvarda (np. B. F. Skinner, R. H. Hayes, M. A. Abernethy, J. A. Miller, T. E. Vollman, J. C. Abegleem, G. Stalk) było zaniepokojonych wpływem globalizacji na konkurencyjność amerykańskich przedsiębiorstw produkcyjnych. Uważali oni, że firmy te stoją w obliczu poważnych zagrożeń, ale również, że pojawiają się przed nimi duże szanse. Zarówno zagrożenia, jak i szanse były związane z rozwojem zaawansowanych metod produkcji i wzrostem konkurencji międzynarodowej. Dostrzegali oni, że zagrożenia te pochodzą głównie ze strony firm japońskich, które nie tylko dysponowały nowoczesnymi technologiami produkcyjnymi, ale też posługiwały się innowacyjnymi metodami zarządzania, takimi jak JIT czy TQM. Postrzeganemu zagrożeniu ze strony firm japońskich towarzyszył niepokój o dominację amerykańskich producentów, którzy specjalizowali się w produkcji wielkoseryjnej i produktach o długim cyklu życia, w sytuacji, gdy klienci

Na początku lat 80. Kaplan (1985) rozpoczął badania praktyki rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach amerykańskich. W tym celu wyselekcjonował grupę innowacyjnych firm, sądząc, że jeżeli firmy te stosują zaawansowane technologie produkcji czy takie innowacyjne metody zarządzania, jak JIT lub TQM, to bardzo prawdopodobne jest, że te same firmy wykorzystywać będą innowacyjne metody rachunkowości zarządczej. Miał nadzieję znaleźć innowacje w dziedzinie pomiaru jakości, redukcji zapasów, elastyczności wytwarzania, morale pracowników, produktywności itd., zamiast tego zidentyfikował lukę (opóźnienie) w dyfuzji innowacyjnych metod rachunkowości zarządczej. R. S. Kaplan stwierdził, że „kluczem do wyjaśnienia opóźnienia w rozprzestrzenianiu się metod rachunkowości jest to, że menedżerowie najwyższego szczebla nie podkreślali potrzeby poprawy istotności systemów rachunkowości zarządczej” (Kaplan, 1985, s. 78). W badaniu tym R. S. Kaplan nie stwierdził więc nie tylko stosowania jakichkolwiek „początkowych wersji” systemów rachunku kosztów działań, ale nie zidentyfikował właściwie żadnych innowacyjnych metod rachunkowości zarządczej.

Pierwszym opisanym przypadkiem stosowania innowacyjnego podejścia do rachunku kosztów był zbadany przez R. Coopera przypadek firmy Schrader Bellows (Cooper, Montgomery, 1985a, b; Cooper, Weiss, 1985). Firma oferowała swoim klientom pełen asortyment produktów w wielu wersjach, czego rezultatem było wytwarzanie ponad 2700 różnych wyrobów. Początkowo koszty produktu były liczone jako suma kosztów materiałów i płac bezpośrednich oraz kosztów pośrednich. Koszty wydziałów pomocniczych (przebrojenia, kontrola jakości itd.) były rozliczane na wydziały podstawowe, a stawka kosztów pośrednich dla każdego wydziału była obliczana jako iloraz kosztów pośrednich i liczby roboczogodzin. W roku 1983 w firmie przeprowadzono analizę rentowności produktów, wykorzystując nową metodę alokacji kosztów pośrednich. Zmiany dotyczyły w szczególności rozliczenia na wyroby kosztów działów pomocniczych, kosztów sprzedaży i administrowania zakładem – w nowym systemie koszty te były rozliczane wprost na wyroby za pomocą zróżnicowanych stawek. Najważniejszym przesłaniem tego studium przypadku było właśnie rozliczenie wszystkich kosztów pośrednich na wyroby, nie tylko kosztów pośrednich wytworzenia, ale również kosztów sprzedaży, administracji i ogólnych.

wymagali produktów szybko się zmieniających i wytwarzanych w krótkich seriach. W tej sytuacji uczeni związani z Uniwersytetem Harvarda postulowali konieczność odzyskania konkurencyjności przez przedsiębiorstwa amerykańskie. W takim klimacie R. S. Kaplan pracował nad krytyką tradycyjnej rachunkowości zarządczej, czemu dał wyraz w artykule *Yesterday's Accounting Undermines Production* (1984b). W pracy tej, w szczególności skrytykował dominację rachunkowości finansowej nad rachunkowością zarządczą, tradycyjne systemy rachunku kosztów oraz niewłaściwe wykorzystywanie wskaźnika ROI.

Dwa lata po opisanym przez R. Coopera studium Schrader Bellows R. S. Kaplan (1987a) znalazł innowacyjny przykład stosowania rachunku kosztów w firmie John Deere Component Works. Początkowo firma stosowała podobny do Schrader Bellows rachunek kosztów standardowych (koszty pośrednie były rozliczane na produkty w proporcji do roboczogodzin bezpośrednich, później również w proporcji do maszynogodzin, tak więc w firmie stosowano dwie pule kosztów). W roku 1985 powstał w firmie nowy system rachunku kosztów, zwany ABC⁶, w którym wyodrębniono siedem działań: wsparcie pracowników, produkcja na maszynach, przezbieranie maszyn, zarządzanie produkcją, gospodarka materiałowa, administrowanie podzespołami oraz zarządzanie. Z dwóch pierwotnych pul kosztów (wsparcie pracowników i produkcja na maszynach) ponad 40% kosztów zostało przyporządkowanych pięciu nowym pulom (przezbieranie maszyn, zarządzanie produkcją, gospodarka materiałowa, administrowanie podzespołami oraz zarządzanie). W pierwszym etapie koszty z księgi głównej zostały przyporządkowane odpowiednim działaniom, a następnie koszty tych działań rozliczone były na produkty. Nowy rachunek kosztów w firmie John Deere Component Works był wykorzystywany do ustalania cen produktów, oceny rentowności długich serii produkcyjnych, podejmowania decyzji o tym, które produkty powinny być wytwarzane na automatach oraz do pomocy w podejmowaniu decyzji dotyczących wydziałów produkcyjnych. Podobnie jak w przypadku Schrader Bellows, również w przypadku John Deere Component Works nowy rachunek kosztów służył przede wszystkim do rozliczania kosztów pośrednich na produkty i podejmowania decyzji.

W tym samym czasie, kiedy powstały prace R. Coopera i R. S. Kaplana pojawiło się również trzecie, niezwykle istotne dla ukształtowania się metody ABC, studium przypadku H. T. Johnsona i D. A. Loewe (1987), dotyczące firmy Weyerhouser. W firmie tej stworzono system rozliczania kosztów działów wsparcia na odbiorców świadczeń obejmujący nie tylko tradycyjne działy pomocnicze, ale również działy traktowane generalnie jako ogólne, np. Dział

⁶ Nowa forma rachunku kosztów oparta na działaniach zaczęła w końcu lat 80. XX w. być coraz częściej opisywana w literaturze. Jeszcze w roku 1987 w pracy H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (*Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*) metoda ta nie miała nazwy, mowa była jedynie o nowym systemie rachunku kosztów. Jedną z pierwszych prac, w których wykorzystano tak później istotny dla rachunkowości zarządczej skrót ABC, był artykuł Coopera (1988a), jednak nawiązywał on do wcześniejszej pracy, w której wykorzystano termin *activity-based costing* (Cooper, Kaplan, 1988a). Artykuł ten odnosił się do jeszcze wcześniejszej pracy (Cooper, Kaplan, 1988b), w której zastosowano określenie „*transaction accounting*”. Niektórzy badacze (Jones, Dugdale, 2002) sądzą, że określenie ABC/*activity-based costing* nie zostało „wymyślone” przez Coopera czy Kaplana, ale utrzymują, że była to nazwa na określenie rachunku kosztów, funkcjonującego w jednej z firm, które odwiedził Kaplan (John Deere Component Works).

finansowy. Być może najciekawszą praktyką zaobserwowaną przez Johnsona było to, że menedżerowie działów, które były odbiorcami świadczeń, mogli kwestionować wysokość stawek za świadczenia działów wsparcia, mogli nawet kupować podobne usługi poza firmą, jeżeli ich koszty były niższe (działy wsparcia również mogły sprzedawać swoje usługi poza firmą). System rozliczeń wewnętrznych działający w Weyerhouser, *outsourcing* niektórych usług, zmniejszenie stawek innych usług, redukcje zatrudnienia w działach wsparcia i sprzedaż usług tych działów poza przedsiębiorstwem przyczyniły się do uświadomienia pracownikom firmy tego, kto jest klientem, jakie usługi są temu klientowi świadczone oraz jakie koszty są z tymi usługami związane. Nowy system spowodował również, że menedżerowie działów operacyjnych uświadomili sobie to, w jaki sposób ich działy generują zapotrzebowanie na pracę w działach wsparcia, co dalej zwróciło uwagę na konieczność zarządzania działaniami, a nie kosztami. Przypadek Weyerhouser zawiera zarówno podobieństwa, jak i różnice w stosunku do przypadków Schrader Bellows i John Deere. W odniesieniu do podobieństw, można podkreślić zbliżoną procedurę rozliczania kosztów, tzn. koszty były najpierw przyporządkowywane do działań, a następnie rozliczane na odbiorców wewnętrznych lub produkty. Co do różnic, podkreślić należy, że Johnson zwracał w mniejszym stopniu uwagę na zwiększenie dokładności rozliczania kosztów pośrednich na produkty, a w większym – na konieczność zarządzania działaniami.

Systemy rachunku kosztów, które badali w praktyce R. Cooper, R. S. Kaplan i H. T. Johnson były bardzo podobne, wręcz identyczne, jak stwierdził Kaplan (1994b, s. 248):

Po dokonaniu wstępnych obserwacji nowego rachunku kosztów transakcyjnych, Robin Cooper i ja zobaczyliśmy w zasadzie identyczne systemy, które były stosowane w innych przedsiębiorstwach produkcyjnych: John Deere, Hewlett-Packard i Tektronix w USA, Siemens w Niemczech czy Ericsson i Kanthal w Szwecji.

Co ciekawe, w podobnym czasie przedsiębiorstwa produkcyjne w wielu krajach świata nie tylko zaczęły stosować innowacyjne systemy rachunku kosztów, ale też systemy te okazały się bardzo podobne, wręcz identyczne. Co więcej działania takie były podejmowane nie tylko w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Również firmy usługowe z takich sektorów, jak bankowość, ubezpieczenia, transport, organizacje działające w sferze ochrony zdrowia czy w sektorze publicznym zaczęły się interesować nową metodą rachunku kosztów opartą na działaniach. Przykłady studiów przypadków z zakresu wdrażania rachunku kosztów działań opublikowane w końcu lat 80. XX w. przedstawiono w tab. 2.1.

Tabela 2.1. Studia przypadków z zakresu ABC opublikowane w końcu lat 80. XX w.

Firma	Rodzaj działalności	Autor
Schrader-Bellows	pneumatyczne systemy kontroli	Cooper, 1985
Mueller-Lehmkuhl GmbH	odzież	Cooper, 1986
John Deere	branża mechaniczna	Kaplan, 1987a
American Bank	bankowość detaliczna	Kaplan, 1987b
Weyerhouser	przemysł drzewny	Johnson, Loewe, 1987
Winchell Lighting Inc.	dystrybucja oświetlenia	Cooper, Kaplan, 1987a, b
Monarch Paper	produkcja papieru	Shank, Govindarajan, 1988
Tektronix	elektronika pomiarowa i kontrolna	Cooper, Turney, 1988
Siemens Electric Motor Works	produkcja silników elektrycznych	Cooper, 1988c
The Rossford Plant	produkcja szkła	Colson, MacGuidwin, 1989

Źródło: opracowanie własne.

W tym samym czasie, co Cooper, Kaplan i Johnson, nowymi metodami rachunkowości zarządczej zainteresowała się również organizacja CAM-I. CAM-I to organizacja badawcza sponsorowana przez koalicję kilkudziesięciu wielkich amerykańskich przedsiębiorstw, agencji rządowych, firm doradczych i organizacji zawodowych. Jej członkami, oprócz pracowników wyżej wymienionych firm i organizacji byli również naukowcy z wiodących amerykańskich uniwersytetów⁷. Listę sponsorów i członków CAM-I przedstawiono na rys. 2.1.

Kluczowym celem CAM-I było promowanie zastosowania technologii informatycznej dla potrzeb przedsiębiorstw produkcyjnych, a zainteresowanie rachunkiem kosztów było niejako „produktem ubocznym” tej organizacji. Systemami zarządzania kosztami zajęła się w szczególności grupa robocza Cost Management System (CMS), utworzona przez CAM-I w 1986 r. Zainteresowanie CMS rachunkiem kosztów wynikało przede wszystkim z dostrzeganych w praktyce problemów w procedurach oceny inwestycji w sterowane numerycznie

⁷ CAM-I to nienastawiona na zysk organizacja założona w Teksasie, w Stanach Zjednoczonych, w 1972 r. przez firmy o wysokim stopniu zaawansowania technologicznego. Początkowo celem CAM-I było badanie i tworzenie systemów, metod, norm sprzętowych i platform informatycznych umożliwiających maszynom i urządzeniom produkcyjnym komunikowanie się między sobą w fabryce przyszłości, gdzie praca nie byłaby wykonywana bezpośrednio przez ludzi (Miller i in., 2000). Część prac CAM-I dotyczyła ustalania kosztów produktów, w wytwarzaniu których nie występuje robocizna bezpośrednia. Większość przedsiębiorstw zrzeszonych w ramach tej organizacji obliczała koszt wyrobów, określając najpierw koszty materiałów i płac bezpośrednich oraz rozliczając koszty pośrednie w proporcji do płac bezpośrednich. Przy takim sposobie kalkulowania kosztów produktu istotna była odpowiedź na pytanie, jak ten koszt obliczyć, jeżeli w procesie produkcyjnym robocizna bezpośrednia nie występuje?

Przedsiębiorstwa	
Automotive Sector, Allied Signal	Alison Gas Turbine Division, G. Motors
Boeing Military Aircraft	British Aerospace
Eastman Kodak	Eaton Corporation
Garret Turbine Engine	General Dynamics/Forth Worth
General Electric	Grumman Corporation
BMY Division, Harsco Corporation	Hughes Aircraft
International Computers	ITT-AMT Center
Lockheed Aeronautical Systems	Lockheed Missiles & Space
Martin Marietta Energy Systems	McDonnell Douglas
Motorola	Plessey
Pratt & Whitney Aircraft	RHP Industrial Bearings
Rockwell International	TRW
Westinghouse Electric	Williams International
Agencje rządowe	
GTE Government Systems	AFWAL/MLTC, US Airforce
US Department of Energy	US Navy
Firmy doradcze	
Arthur Andersen	Arthur Young
Coopers & Lybrand	Ernst & Whinney
Peat, Marwick, Main	Price Waterhouse
Uniwersytety i organizacje zawodowe	
Członkowie	
George Foster (Stanford)	Robert S. Kaplan (Harvard)
Jeffrey Miller (Boston)	Wickham Skinner (Harvard)
Konsultanci	
Michael C. Burstein (Ind. Tech. Inst.)	Bernard Coda (North Texas State)
Robin Cooper (Harvard)	Bela Gold (Claremont)
Anthony Hopwood (LSE)	Dan Shunk (Arizona State)
William G. Sullivan (Tennessee)	Gerry Susman (Pennsylvania State)
Organizacje zawodowe	
Nacional Association of Accountants	American Association of Accountants
American Society of Mechanical Engineers	

Rys. 2.1. Sponsorzy i członkowie CAM-I

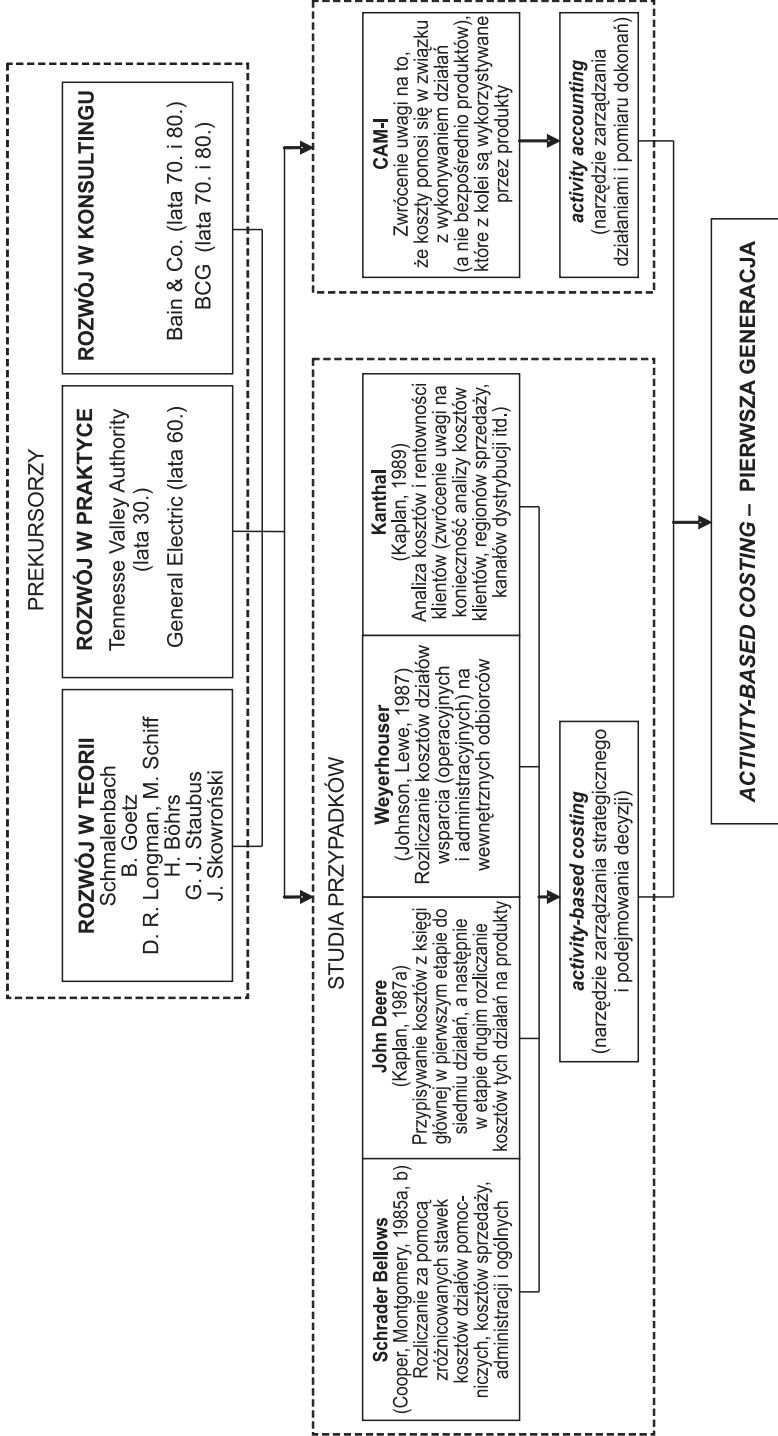
Źródło: Berliner, Brimson, 1988, s. 16.

maszyny i urządzenia. Problemy te były związane ze sposobami rozliczania kosztów pośrednich, ponieważ korzyści z zastosowania sterowanych cyfrowo maszyn przejawiały się oszczędnościami właśnie w tych kosztach. Celem CMS było stworzenie, w oparciu o doświadczenia zrzeszonych w CAM-I przedsiębiorstw, jednolitego systemu zarządzania kosztami dostępnego dla wszystkich członków organizacji. Rezultatem prac CMS było opracowanie koncepcji *activity accounting*, która miała na celu „pomiar kosztów zasobów zużywanych przy wykonywaniu istotnych działań w przedsiębiorstwie” (Berliner, Brimson,

1988, s. 85). Koncepcja *activity accounting* koncentrowała się na dostarczaniu informacji do kalkulacji kosztów produktów, pomiarze kosztów w perspektywie cyklu życia produktów i działaniach nietworzących wartości. Informacje te miały służyć podejmowaniu decyzji cenowych, zarządzaniu cyklem życia produktów, ocenie dokonań oraz podejmowaniu decyzji inwestycyjnych. Jednym z głównych wniosków wypływających z prac CMS było stwierdzenie, że produkty bezpośrednio nie powodują powstawania kosztów, ale raczej koszty ponosi się w związku z wykonywaniem działań, które są z kolei wykorzystywane przez produkty. Mimo że w CAM-I na określenie nowego systemu rachunku kosztów stosowano termin *activity accounting*, to koncepcja ta jest zbieżna z ABC i nawet członkowie CAM-I używali określeń *activity accounting* i *activity-based costing* zamiennie (Jones, Dugdale, 2002).

Niemożliwa jest chyba odpowiedź na pytanie, kto „wynałazł” *activity accounting/activity-based costing*. Koncepcja ta rozwinęła się w znacznym stopniu pod wpływem praktyk wykorzystywanych przez przedsiębiorstwa – członków CAM-I. Z całą pewnością w jej rozwoju duży udział mieli przedstawiciele nauki na czele z R. Cooperem, R. S. Kaplanem, H. T. Johnsonem, ale też G. Fosterem czy J. Brimsonem. Naukowcy ci poświęcili dużo czasu pracując w ramach grupy roboczej CMS (Cooper, Kaplan, Foster), przewodnicząc pracom projektowym (Brimson) czy też przyczyniając się do rozwoju ABC poza strukturą CAM-I (Johnson). Pomimo że nazwy *activity accounting* i *activity-based costing* się różnią, to jednak stosowane są na określenie koncepcji, które pod względem technicznym są zbieżne. Zauważyć również należy, że Cooper i Kaplan z jednej strony są autorami określenia *activity-based costing*, a z drugiej – uczestniczyli w pracach grupy CMS, która wypracowała koncepcję *activity accounting*. Wydaje się jednak, że cele, które dały początek tym koncepcjom, były nieco inne. Rozwojowi *activity accounting* przyświecała idea zarządzania działaniami, a sama koncepcja *activity accounting* była postrzegana przede wszystkim jako metoda pomiaru dokonań. *Activity-based costing* z drugiej strony miała być przede wszystkim narzędziem zarządzania strategicznego i służyć podejmowaniu takich decyzji, jak np. decyzje cenowe czy decyzje z zakresu zarządzania zasobami. Uproszczony schemat rozwoju pierwszej generacji koncepcji rachunku kosztów działań przedstawiono na rys. 2.2.

Zręby nowego rachunku kosztów opartego na działaniach stworzone w końcu lat 80. XX w. należało rozpropagować. Co ciekawe, publikacje dotyczące ABC nie pojawiały się w tym czasie w periodykach akademickich, ale raczej w publikacjach zorientowanych na odbiorcę w praktyce. Większość publikacji dotyczących rachunku kosztów działań była publikowana w trzech amerykańskich czasopismach: „Harvard Business Review”, „Management Accounting (US)” i „Journal of Cost Management”. W periodykach tych, w latach 1988–1999 ukazały się liczne artykuły, w których przedstawiono pierwszą generację rachunku kosztów działań: R. Cooper (1987a, b; 1988a, b; 1989a, b); R. S. Kaplan (1988); R. Cooper, R. S. Kaplan (1988b); H. T. Johnson (1988).



Rys. 2.2. Proces kształtowania się pierwszej generacji ABC

Źródło: opracowanie własne.

Podstawowymi pojęciami nowej metody rachunku kosztów były (*The CAM-I Glossary...*, 1992⁸):

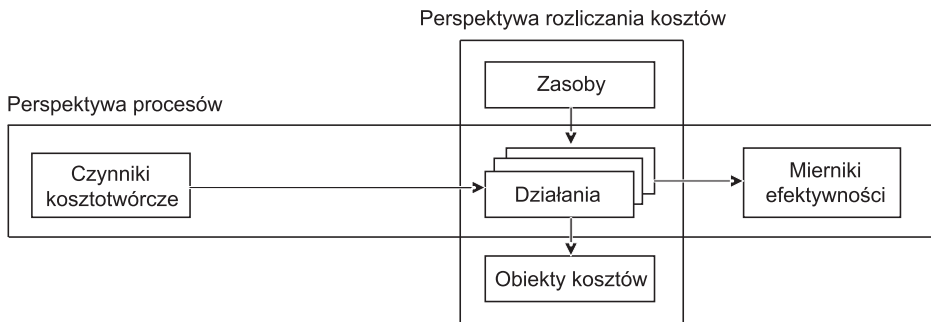
- zasób (*resource*) – składnik ekonomiczny stosowany lub wykorzystywany przy realizacji działań; na przykład wynagrodzenia i surowce są zasobami wykorzystywanymi przy realizacji działań;
- działanie (*activity*) – (1) praca wykonywana w organizacji; (2) zespół czynności wykonywanych w organizacji, którego analiza jest przydatna z punktu widzenia rachunku kosztów działań;
- obiekt kosztów (*cost object*) – dowolny klient, wyrób, usługa, kontrakt, przedsięwzięcie lub inna jednostka pracy, której koszt chcemy osobno zmierzyć;
- nośnik kosztów zasobów (*resource driver*) – miara ilości zasobów wykorzystywanych przez działanie; przykładem nośnika kosztów zasobów jest procent powierzchni produkcyjnej wykorzystywany przez dane działanie; miara ta jest wykorzystywana do alokowania części kosztów utrzymywania powierzchni produkcyjnej zakładu na poszczególne działania;
- nośnik kosztów działania (*activity driver*) – miara częstotliwości i intensywności zapotrzebowania na działania, jakie generują obiekty kosztów; nośniki kosztów działań wykorzystuje się do rozliczenia kosztów działań na obiekty kosztów; są one jednym z elementów listy działań wykorzystywanych przez dany produkt lub klienta; przykładem nośnika kosztów działania jest liczba numerów komponentów, używana do pomiaru wykorzystania działań związanych z gospodarką materiałową przez produkty, rodzaje komponentów lub konkretne komponenty; liczba zleceń składanych przez klientów jest miarą wykorzystania przez poszczególnych klientów działania polegającego na wprowadzaniu zleceń; nośniki kosztów działania wykorzystuje się również jako wskaźniki produktu działania, jak na przykład liczba zamówień przygotowanych w ramach zaopatrzenia;
- czynnik kosztotwórczy (*cost driver*) – dowolny czynnik powodujący zmianę w kosztach działania; przykładowo jakość komponentów przetwarzanych w danym działaniu (na przykład wyrażona jako odsetek braków) jest czynnikiem wpływającym na ilość pracy niezbędnej do realizacji działania, gdyż jakość komponentów wpływa na zasoby konieczne do wykonania działania; z jednym działaniem wiąże się wiele czynników kosztotwórczych;
- rachunek kosztów działań (*activity-based costing*) – system pomiaru kosztów i efektywności działań, zasobów i obiektów kosztów; koszty zasobów rozlicza się na działania, następnie koszty działań rozlicza się na obiekty kosztów na podstawie wykorzystania działań; rachunek kosztów działań uwzględnia związki przyczynowo-skutkowe pomiędzy czynnikami kosztotwórczymi a działaniami.

Próba stworzenia ogólnego schematu rachunku kosztów działań, który może służyć do wyjaśnienia koncepcji ABC, był model zbudowany przez CAM-I (patrz rys. 2.3).

Modelu tego nie należy traktować jako pełnej ilustracji przepływów kosztów w rachunku kosztów działań, ale jako ogólny wzorzec, który można dostosować do celów konkretnej organizacji. Jak widać zarówno na rys. 2.3, ale i na rys. 2.4, który przedstawia rozszerzoną wersję rachunku kosztów działań,

⁸ Tłumaczenie za: Miller i in., 2000, s. 201–211.

model ten ma dwie osie: pionową – reprezentującą perspektywę rozliczania kosztów oraz poziomą – przedstawiającą perspektywę procesów⁹. W perspektywie rozliczania kosztów, kolejno należy zidentyfikować zasoby, działania i obiekty kosztów. W pierwszej kolejności koszty wyróżnionych w firmie zasobów są rozliczane, przy wykorzystaniu nośników kosztów zasobów, na wyodrębnione w firmie działania. Tak wycenione działania, za pomocą nośników kosztów działań są w dalszej kolejności rozliczane na wyróżnione w firmie obiekty kosztów, czyli produkty, klientów itd. Perspektywa kosztów to inaczej zbiór zasad, według których odbywa się rozliczanie kosztów w przedsiębiorstwie. Oś pozioma, czyli perspektywa procesów, ilustruje to, co dzieje się w przedsiębiorstwie, a rozpoczyna się od zdarzenia, które jest określane mianem czynnika kosztotwórczego. Czynniki kosztotwórcze powoduje, że działanie zużywa zasoby dla osiągnięcia określonego rezultatu (działanie przyczynia się do określonego rezultatu). Efektywność wykonywania działań jest w perspektywie procesów mierzona zarówno przed, jak i po wykonaniu danego działania, a mierniki efektywności wykonywania działań to kryteria, według których przedsiębiorstwo może określić wydajność i efektywność działań. Dzięki kontroli i analizie działań możliwe jest doskonalenie realizowanych procesów, np. projektowanie wyrobów łatwych do wytworzenia czy prostych w serwisowaniu i naprawie.



Rys. 2.3. Podstawowy model rachunku kosztów działań

Źródło: *The CAM-I Glossary...*, 1992, tłumaczenie za: Miller i in., 2000, s. 216.

W rozszerzonym modelu rachunku kosztów działań przedstawionym na rys. 2.4, ujęte są wszystkie elementy z modelu uproszczonego (rys. 2.3) oraz dodatkowo:

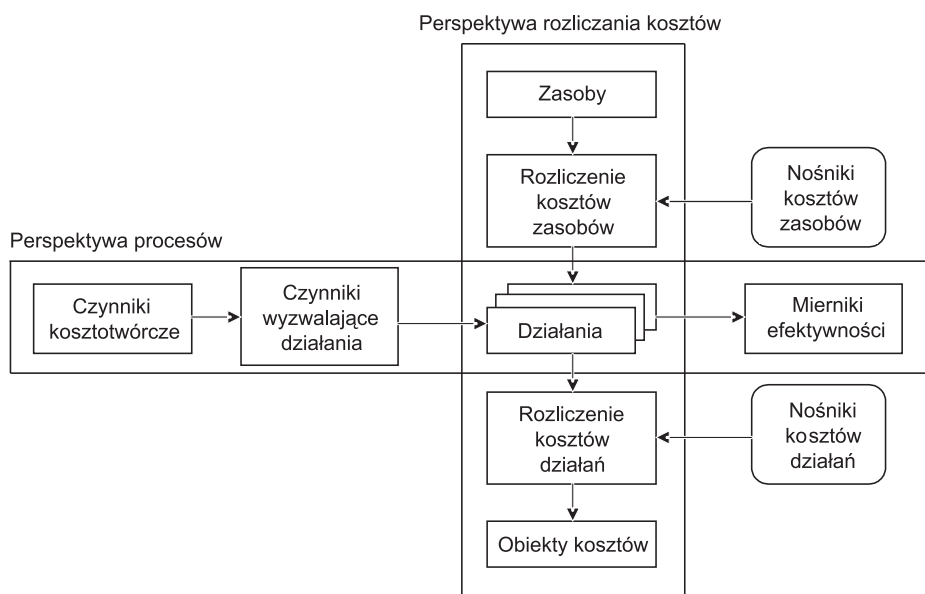
⁹ W ogólnym modelu rachunku kosztów działań zbudowanym przez CAM-I do perspektywy rozliczania kosztów z wczesnych prac Coopera i Kaplana dodano perspektywę (wymiar) procesów. Model CAM-I stanowił więc rozwinięcie modelu Coopera i Kaplana.

- bazy danych o nośnikach kosztów zasobów i działań (gromadzą one informacje z różnych systemów informacyjnych przedsiębiorstwa służące do rozliczania kosztów zasobów na działania i działań na obiekty kosztów),

- czynnik wywołujący działanie (łączy on czasami pojawienie się czynnika kosztotwórczego z rozpoczęciem wykonywania działania, np. to, że kontrola jakości ujawni wadliwość gotowego wyrobu nie oznacza automatycznie, że wyrób ten należy naprawić – to kierownik podejmuje decyzję albo o naprawie albo np. o złomowaniu wyrobu),

- w modelu rozszerzonym określono wprost moment rozliczenia kosztów zasobów oraz moment rozliczenia kosztów działań.

Rozszerzony model rachunku kosztów działań opracowany przez CAM-I przedstawiono na rys. 2.4.



Rys. 2.4. Rozszerzony model rachunku kosztów działań

Źródło: *The CAM-I Glossary...*, 1992, tłumaczenie za: Miller i in., 2000, s. 218.

Według R. S. Kaplana, praktycznie wszystkie działania w przedsiębiorstwie są wykonywane po to, by wspierać działalność operacyjną i dostarczanie wyrobów i usług, a co za tym idzie – koszty tych działań mogą być traktowane jako koszty produktów. Rachunek kosztów działań dotyczy więc wszystkich kosztów przedsiębiorstwa, a nie tylko kosztów wytworzenia, i praktycznie wszystkie koszty przedsiębiorstwa powinny być odniesione na produkty. W rachunku

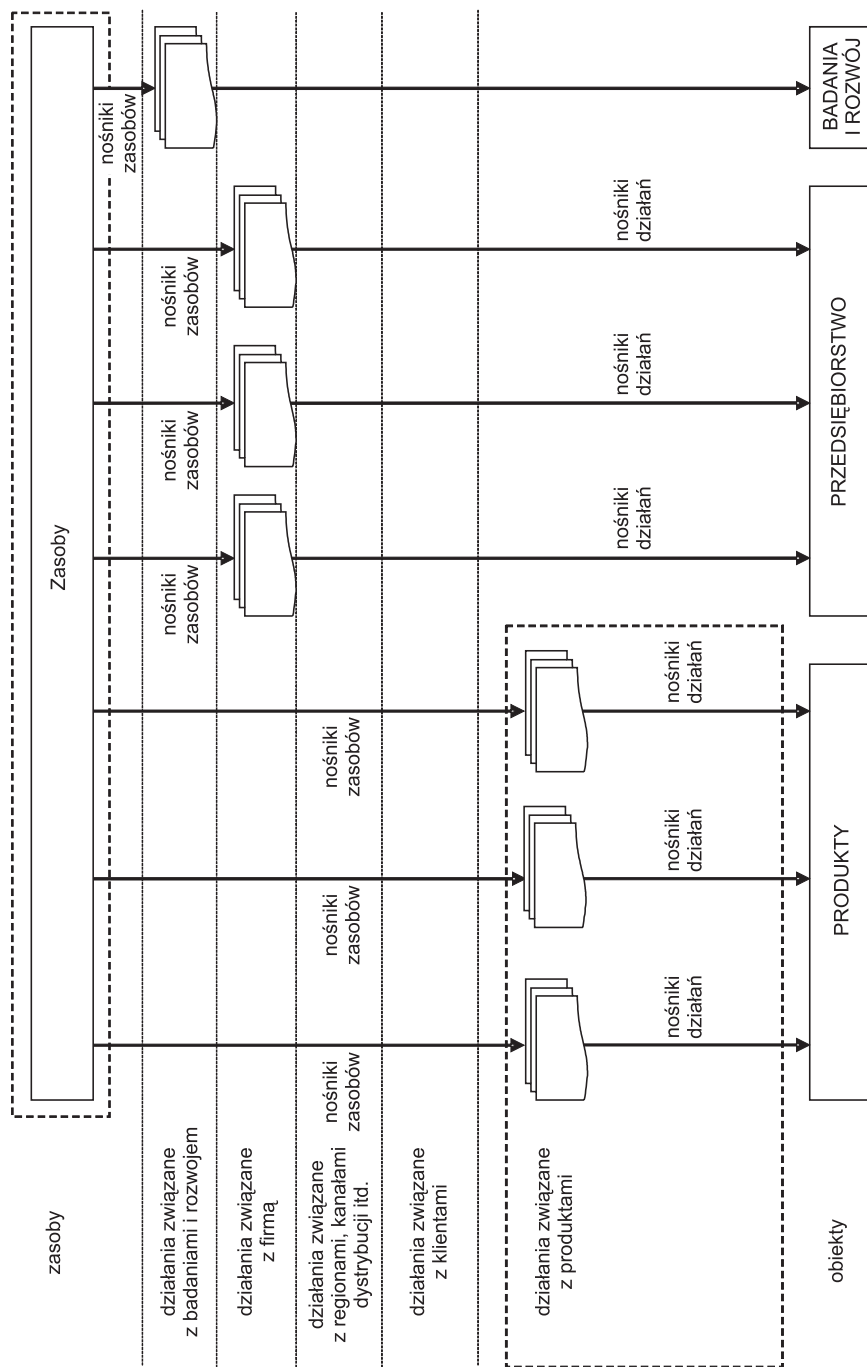
kosztów działań pierwszej generacji zidentyfikowano tylko dwie kategorie kosztów, których nie powinno się rozliczać na produkty:

- na produkty nie powinno się rozliczać kosztów nadmiernego potencjału – koszty te stanowią koszty okresu i powinny być odnoszone jako osobna pozycja wprost na rachunek wyników (mimo że już w pierwszej generacji systemów ABC akcentowano konieczność wyodrębniania i odnoszenia na wynik kosztów nadmiernego potencjału, to problem ten rozwiązano dopiero w systemach ABC drugiej generacji);

- na produkty nie należy również rozliczać kosztów badań i rozwoju związanych z opracowaniem zupełnie nowych produktów.

Zgodnie z rachunkiem kosztów działań pierwszej generacji, wszystkie inne koszty ponoszone przez przedsiębiorstwo (oprócz kosztów niewykorzystanych, zdolności produkcyjnych oraz kosztów badań i rozwoju) stanowiły koszty produktów, a zatem mogły, a nawet powinny, być rozliczane na produkty. Uproszczony schemat rozliczania kosztów w rachunku kosztów działań pierwszej generacji przedstawiono na rys. 2.5. Na rysunku tym nie uwzględniono wyodrębnienia kosztów nadmiernego potencjału, ponieważ pomimo zwrócenia uwagi na taką konieczność w publikacjach, systemy ABC pierwszej generacji, funkcjonujące w praktyce, problem ten prawie całkowicie ignorowały. Na rysunku tym nie przedstawiono również rozliczania kosztów na takie objekty, jak klienci, regiony sprzedaży czy kanały dystrybucji – chociaż systemy ABC pierwszej generacji dopuszczały rozliczanie kosztów na takie objekty (np. Kaplan, 1989), to w zdecydowanej większości praktycznych zastosowań obiektów takich nie wyróżniano.

Rachunek kosztów działań pierwszej generacji miał być dla menedżerów narzędziem bardziej odpowiednim od tradycyjnego rachunku kosztów standardowych wcale nie dlatego, że byłby bardziej precyzyjny czy bardziej obiektywny. ABC miał być bardziej odpowiedni dlatego, że w bardziej realistyczny sposób miał wiązać objekty kosztów z działaniami, które zużywają, a działania ze zużywanymi zasobami. Zdaniem R. S. Kaplana (1988) pierwsza generacja systemów rachunku kosztów działań nie miała zastąpić tradycyjnych systemów rachunku kosztów, systemy te miały istnieć i funkcjonować równolegle – tradycyjny rachunek kosztów miał zaspokajać potrzeby zewnętrzne, natomiast rachunek kosztów działań – potrzeby wewnętrzne. Należy podkreślić, że nie wszyscy zgadzali się ze zdaniem Kaplana, np. menedżerowie w badanej przez Kaplana firmie John Deere Component Works nie chcieli, aby w ich firmie funkcjonowały dwa równoległe systemy rachunku kosztów. Twierdzili oni, że utrzymywanie dwóch systemów byłoby zbyt kosztowne, i chcieli, by dotychczasowy rachunek kosztów standardowych był po prostu wymieniony na nowy system ABC (Kaplan, 1988).



Rys. 2.5. Uproszczony schemat systemów ABC pierwszej generacji

Źródło: opracowanie własne.

W odróżnieniu od tradycyjnego systemu rachunku kosztów standardowych, rachunek kosztów działań w rozliczaniu kosztów pośrednich na produkty wykorzystywał znacznie więcej podstaw rozliczania, co często powodowało istotne zmiany w kosztach produktów. W analizowanym przez R. Coopera studium Schrader Bellows (Cooper, Montgomery, 1985a, b; Cooper, Weiss, 1985) zmiany kosztów produktów wynosiły od minus 10 do plus 1000%. Cooper i Kaplan interpretowali te różnice jako „poważne, systematyczne i (generalnie) niemożliwe do uniknięcia bez zastosowania podstaw rozliczania kosztów pośrednich opartych o liczbę realizowanych transakcji, a nie o liczbę produktów” (Cooper, Kaplan, 1988a, s. 25). Różnice w kosztach produktów, zarówno w przypadku Schrader Bellows, jak i w wielu innych badaniach, miały dowodzić wyższości rachunku kosztów działań pierwszej generacji nad rachunkiem tradycyjnym. Interpretacja była prosta – ABC dostarcza dokładniejszej wyceny produktu. Koszty produktu oszacowane przy wykorzystaniu rachunku kosztów działań powinny więc być wykorzystywane do podejmowania decyzji o rezygnacji z produktów, podniesieniu cen produktów, przeprojektowaniu procesów wytwarzania i dystrybucji itd. Oczywiście decyzje co do np. rezygnacji z produktu nierentownego nie miały być podejmowane automatycznie. Przed podjęciem takiej decyzji należałoby rozważyć m. in.:

- podniesienie ceny produktu – ustalenie właściwych kosztów produktu w oparciu o rachunek kosztów działań może uświadomić menedżerom, że dotychczasowe ceny nie zapewniały pokrycia kosztów produktu, a sytuacja na rynku może umożliwiać podniesienie ceny produktu i poprawę jego rentowności,

- obniżenie kosztów produktu – analiza kosztów działań wykonywanych na rzecz produktów, co jest możliwe dzięki zastosowaniu ABC, może umożliwić ograniczenie działań związanych z produktem i zużywanych przez te działania zasobów,

- zmianę produktu – np. wzbogacenie produktu o dodatkową funkcjonalność i podniesienie ceny produktu,

- zrezygnowanie z produktu – taka decyzja to oczywiście ostateczność i firma decydująca o rezygnacji z produktu powinna to rozważyć w sytuacji, gdy:

- nie można zmienić ceny produktu,
- nie można obniżyć kosztów produktu,
- nie można zmienić produktu,
- sprzedaż produktu nie jest powiązana ze sprzedażą innych produktów,
- sprzedaż produktu nie jest istotna dla kluczowych klientów firmy.

Według R. Coopera (1989c, s. 1):

systemy rachunku kosztów działań są bardziej dokładne niż tradycyjne systemy rachunku kosztów [...] opierają się one na dwustopniowej procedurze alokacji kosztów, która umożliwia rozliczanie kosztów pośrednich zasobów zużywanych w procesie produkcji na wyroby gotowe.

W końcu lat 80. XX w. zwrócono również uwagę na inne niż produkty obiekty kosztów, dla których sporządzana była kalkulacja i analiza. W przypadku szwedzkiej firmy Kanthal (Kaplan, 1989), ABC umożliwił uszeregowanie klientów w zależności od rentowności. Zwrócono uwagę, że rachunek kosztów działań może być wykorzystany nie tylko do analizy pośrednich kosztów wytworzenia dla przeprojektowania procesów produkcyjnych, ale może być również narzędziem analizy kosztów marketingu, sprzedaży i dystrybucji w przekroju klientów, regionów sprzedaży czy kanałów dystrybucji. W przypadku zidentyfikowania nierentownych klientów firma powinna rozważyć następujące sposoby postępowania:

- obniżenie kosztów obsługi (np. istnieje możliwość ograniczenia działań związanych z klientem i zużywanych przez te działania zasobów),
- zachęcić do kupowania rentownych produktów (np. zniechęcić do kupowania produktów nierentownych, a zaoferować w zamian rentowne produkty substytucyjne),
- nic nie zmieniać (np. rentowności klienta nie można poprawić, ale klient jest strategicznie ważny i przyciąga innych klientów),
- obniżyć poziom serwisu i podnieść ceny, a tym samym zrezygnować z klienta (wówczas gdy nie można poprawić rentowności klienta i gdy klient nie jest zbyt istotny strategicznie),
- wziąć pod uwagę okres współpracy z klientem (koszty obsługi nowych klientów mogą być wysokie, ale z czasem mogą spaść).

Najbardziej radykalnym działaniem, które firma może podjąć w stosunku do klientów nierentownych jest zakończenie z nimi współpracy. Rezygnacja z danego klienta nie ma najczęściej formy odmowy sprzedaży produktów danemu klientowi, ale raczej przyjmuje postać zmiany warunków takiej współpracy (zapropozowanie wyższych cen na produkty, obniżenie dostępności kosztownych działań czy wprowadzenie odpłatności za działania). W reakcji na zmianę warunków współpracy klient może zareagować dwojako – albo te warunki przyjmie albo je odrzuci – każda z tych decyzji może być dla firmy korzystna. Jeżeli klient nowe warunki przyjmie, to powinien stać się klientem rentownym, jeżeli je odrzuci, to firma pozbywa się klienta nierentownego i może się skoncentrować na obsłudze klientów rentownych i ważnych strategicznie. Rezygnując z nierentownych klientów, należy jednak postępować bardzo rozważnie, tak żeby, obniżając dostępność działań i zmieniając warunki współpracy z klientami nierentownymi, nie spowodować odejścia klientów rentownych i ważnych strategicznie. Działania wobec klientów powinny więc być podejmowane bardzo selektywnie i ostrożnie.

W końcu lat 80. XX w. rachunek kosztów działań pierwszej generacji miał za zadanie poprawę dokładności rozliczania kosztów i dostarczanie danych do podejmowania decyzji. ABC miał być również według Coopera i Kaplana systemem równoległym, funkcjonującym obok tradycyjnych systemów rachun-

ku kosztów, ABC miał dostarczać menedżerom informacji kluczowych dla strategicznego zarządzania kosztami¹⁰.

W nieco odmienny od R. Coopera i R. S. Kaplana sposób, do rachunku kosztów działań podchodził H. T. Johnson. W artykule z roku 1988 (s. 23) stwierdził on, że „aby sprostać światowej konkurencji, przedsiębiorstwa muszą zarządzać działaniami – nie kosztami”. Johnson, uznając istotność informacji z rachunku kosztów działań dla zarządzania produktami w długim okresie, koncentrował się jednak na zarządzaniu samymi działaniami jako kluczem do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej. W opozycji do Coopera i Kaplana, którzy podkreślali znaczenie dokładniejszego rozliczania kosztów, Johnson skupiał się na działaniach, które wywołują te koszty. Zidentyfikował on cztery etapy redukcji marnotrawstwa w działaniach organizacji (Johnson, 1988, s. 28–29):

narysowanie przepływu działań w organizacji, zidentyfikowanie źródeł wartości dla klientów w każdym działaniu, eliminacja wszystkich działań nie tworzących wartości dla klientów i identyfikowanie przyczyn opóźnień czy innych nieprawidłowości w realizacji wszystkich działań.

Johnson podkreślał, że menedżerowie dla właściwego zarządzania muszą dysponować informacjami umożliwiającymi identyfikowanie i eliminowanie działań nietworzących wartości. Argumentował, że niekoniecznie będą do tego potrzebne informacje o kosztach działań, ale raczej informacje niefinansowe, np. czas realizacji, pokonany dystans, zajmowana powierzchnia, liczba części itd. Dla Johnsona informacja o działaniach była istotna o tyle, o ile mogła być wykorzystana do eliminowania działań nietworzących wartości, ponieważ to jest klucz do osiągnięcia przewagi konkurencyjnej.

Podział działań na tworzące i nietworzące wartości, z punktu widzenia klienta lub organizacji, jest jednym z podstawowych kryteriów klasyfikacji działań. Działania tworzące wartość (*value-added activities*) to działania uznawane za przyczyniające się do zwiększenia wartości dla klienta lub do zaspokojenia potrzeb organizacji. Stwierdzenie, że działanie tworzy wartość, oznacza, że działania nie można wyeliminować bez zmniejszania ilości, szybkości ani jakości produktu działania wymaganego przez klienta lub organizację. Wartość dla klienta to różnica między wartością otrzymaną a wartością poświęconą. Wartość otrzymana to wszystko, co klient otrzymuje, czyli cechy funkcjonalne produktów, ich jakość i serwis, pomniejszone o ponoszone przez klienta koszty

¹⁰ Poglądy R. Coopera i R. S. Kaplana na problematykę rachunkowości zarządczej w końcu lat 80. i na początku lat 90. XX w. były zbieżne. Kaplan przypisywał Cooperowi zasługi w technicznym opracowaniu rachunku kosztów działań, zasługą Coopera był również udział w przygotowaniu oprogramowania systemów ABC (w marketing tego oprogramowania mocno zaangażowany był również Kaplan). Tylko w późniejszym okresie, gdy Cooper przewidywał zmiany w profesji specjalistów rachunkowości zarządczej (1996a, b), jego poglądy nie spotkały się z poparciem Kaplana.

utrzymania, użytkowania i pozbycia się produktu. Wartość poświęcona to wszystko, z czego klient rezygnuje, czyli kwota, jaką płaci za produkt, oraz czas i wysiłek konieczny do nabycia produktu i poznania sposobu korzystania z niego; maksymalizacja wartości dla klienta oznacza maksymalizację różnicy między wartością otrzymaną a wartością poświęconą. Przykładami działań tworzących wartość z punktu widzenia klienta są, np.: montaż produktów, przygotowanie wysyłki czy przygotowanie konstrukcji i technologii. Działania tworzące wartość, ale związane z utrzymaniem organizacji, to z kolei działania, które służą zarządzaniu organizacją na różnych szczeblach (np. na poziomie całego przedsiębiorstwa, oddziału, zakładu lub wydziału) i które nie są związane z żadnym obiektem kosztów (oprócz firmy jako całości). Przykładami działań tworzących wartość, ale związanych z utrzymaniem organizacji, są np.: zapewnienie bezpieczeństwa, zarządzanie finansami czy zarządzanie firmą.

Działania nietworzące wartości (*non-value-added activities*) z punktu widzenia klienta ani niezwiązane z utrzymaniem organizacji to działania uznawane za nieprzyczyniające się do zwiększenia wartości dla klienta lub do zaspokojenia potrzeb organizacji. Stwierdzenie, że działanie nie tworzy wartości, oznacza, że działanie to można przeprojektować, ograniczyć lub wyeliminować bez zmniejszenia ilości, szybkości i jakości produktu działania wymaganego przez klienta lub organizację. Przykładami działań nietworzących wartości są m. in.:

- magazynowanie (z punktu widzenia klienta wartość nie powstaje, jeżeli po zakończeniu procesu produkcji wyrób przez pewien czas, przed momentem sprzedaży, pozostaje w magazynie – działania tego można by w ogóle nie wykonywać, gdyby firmie udało się produkować wyroby dokładnie wtedy, kiedy wymaga tego klient),

- transport wewnętrzny (z punktu widzenia klienta przewożenie półproduktów z jednego wydziału na inny w celu kontynuowania procesu produkcji nie tworzy wartości – działania tego można by uniknąć, gdyby linie produkcyjne ze sobą sąsiadowały),

- obsługa reklamacji (z punktu widzenia klienta działanie „obsługa reklamacji” nie tworzy wartości – działania tego można by w ogóle nie wykonywać, gdyby firma dostarczała produkty wysokiej jakości).

Należy podkreślić, że podział działań na tworzące i nietworzące wartości nie zawsze jest prosty (niektóre z działań trudno jednoznacznie sklasyfikować jako tworzące bądź nietworzące wartości, a niektóre z działań nietworzących wartości nie mogą być w 100% wyeliminowane). Pomimo tych trudności, podział działań na tworzące i nietworzące wartości może być przydatny dla przedsiębiorstw wykorzystujących takie metody zarządzania, jak JIT czy TQM, do projektowania produktów i procesów w sposób optymalizujący koszty.

Oprócz przedstawionego wyżej podziału na działania tworzące i nietworzące wartości dla klientów, często wykorzystywane są też inne przekroje klasyfikacyjne działań (działania mogą być również dzielone na: podstawowe/wspo-

magające, fundamentalne/dodatkowe, realizowane poniżej/powyżej oczekiwań itd.). Mimo że klasyfikacje te są w pewnym stopniu uznaniowe, ich stosowanie umożliwia menedżerom firmy koncentrowanie się na optymalizacji działań najistotniejszych.

Podsumowując stan rozwoju rachunku kosztów działań do końca lat 80. XX w. należy stwierdzić, że system ten składał się z kilku wzajemnie zależnych komponentów: wspólnej z kierownikami działów analizy działań, identyfikacji nośników kosztów zasobów i działań oraz alokacji kosztów zasobów na działania i kosztów działań na obiekty (produkty, klientów itd.). Oczekiwano wówczas, że rachunek kosztów działań będzie dostarczał danych o całkowitych kosztach produktów (klientów itd.), różnorodnych danych do podejmowania decyzji (np. w odniesieniu do produktów i klientów), oraz będzie koncentrował uwagę menedżerów na działaniach nietworzących wartości z punktu widzenia klientów. Zarówno w stosowanej terminologii, jak i w budowie rachunku kosztów działań oraz celach, które miał spełniać, widać wpływ CAM-I i w szczególności trzech autorów – R. Coopera, R. S. Kaplana i H. T. Johnsona. Pierwsza generacja rachunku kosztów działań powstała właśnie dzięki współpracy pomiędzy środowiskiem akademickim i praktyką w ramach prac grupy badawczej CMS oraz w studiach przypadków, takich jak Schrader Bellows, John Deere Component Works, Weyerhouser, Kanthal. Przedsiębiorstwa wykorzystujące rachunek kosztów działań według podejścia z końca lat 80. XX w. koncentrują się na:

- poprawie dokładności szacowania kosztów produktów poprzez zwiększenie dokładności rozliczania kosztów pośrednich – ten cel w szczególności akcentowali Cooper i Kaplan widząc w ABC system, który dla celów zarządczych mógł być stosowany obok systemów tradycyjnych,
- redukcji kosztów poprzez eliminację marnotrawstwa – taki cel był podkreślany w pracach Johnsona, dla którego rachunek kosztów działań miał przede wszystkim służyć eliminacji działań nietworzących wartości,
- poprawie zarządzania działalnością operacyjną poprzez lepszy pomiar dokonań – to zadanie rachunku kosztów działań było akcentowane przez CAM-I.

2.1.3. Rozwój rachunku kosztów działań w latach 1989–1992

W samej końcówce lat 80. i na początku lat 90. XX w. w koncepcji rachunku kosztów działań zaszły dwie bardzo istotne zmiany: po pierwsze, wprowadzono rozróżnienie między zasobami dostarczonymi a zużyтыми, a po drugie, wprowadzono koncepcję hierarchii kosztów. Ponieważ zmiany te wywarły istotny wpływ na kształt rachunku kosztów działań, zostaną zaprezentowane nieco szerzej.

Jak wspomniano w pkt 2.1.2, w drugiej połowie lat 80. XX w., publikacje dotyczące ABC ukazywały się w zasadzie w czasopiśmie dla praktyków (np. „Management Accounting (US)”, „Harvard Business Review” i „Journal of Cost Management”). Środowisko akademickie generalnie zainteresowało się koncepcją rachunku kosztów działań nieco później i wówczas koncepcja ABC została poddana głębszej krytyce. Krytyka taka, być może najostrejsza, została sformułowana przez E. M. Goldratta, autora konkurencyjnej w stosunku do rachunku kosztów działań koncepcji teorii ograniczeń (*theory of constraints* – TOC). Goldratt zakwestionował w ogóle możliwość ustalenia precyzyjnego kosztu produktu, nazwał rachunek kosztów działań pomyłką i w ogóle zakwestionował sensowność jego stosowania (Goldratt, 1990). Wprowadzenie do ABC rozróżnienia między zasobami dostarczonymi a zużytymi było niejako odpowiedzią Coopera i Kaplana na krytykę Goldratta. Cooper i Kaplan stwierdzili, że istnieje rozbieżność w definicji kosztów zasobów w rachunku kosztów działań i w teorii ograniczeń – podczas gdy w teorii ograniczeń koszt reprezentuje koszt zasobów dostarczonych, to w ABC kosztem jest koszt zasobów zużytych. Wcześniej stosowane przez R. Coopera i R. S. Kaplana określenie „nadmiernego potencjału” zastało zastąpione określeniem „niewykorzystanego potencjału”. (Cooper, Kaplan, 1992). Była to oczywiście nie tylko nieznacząca zmiana terminów, pojęcie niewykorzystanego potencjału było kluczowe dla rozróżnienia między zasobami dostarczonymi a zasobami zużytymi. Według Kaplana (1992b, s. 1)

systemy rachunku kosztów działań estymują koszty zasobów zużytych w procesach realizowanych w organizacji dla wytworzenia produktów [...] koszty zasobów dostarczonych albo dostępnych są wykazywane w okresowych sprawozdaniach finansowych organizacji.

Drugą, obok rozróżnienia między zasobami dostarczonymi i zużytymi, zmianą w systemach rachunku kosztów działań drugiej generacji, było wyróżnienie tzw. hierarchii kosztów. R. Cooper i R. S. Kaplan (1991b) wyróżnili cztery poziomy działań:

- działania dotyczące jednostki produktu, które są funkcją wielkości produkcji danego wyrobu. Przykładami działań na poziomie jednostki produktu są np. produkcja na prasach i montaż ręczny;
- działania dotyczące partii produktów, które nie są bezpośrednio uzależnione od wielkości produkcji, ale raczej od liczby partii, w których wytwarzany jest produkt (koszty tych działań zmieniają się wraz ze zmianami liczby partii produkcyjnych, ale są niezmiennie bez względu na to, ile jednostek obejmuje dana partia). Przykładami działań na poziomie partii są np. przezbrajanie maszyn czy kontrola jakości partii;
- działania dotyczące rodzajów produktów, które nie są bezpośrednio uzależnione ani od wielkości produkcji, ani od liczby partii, w których wytwarzany

jest produkt, ale zależą raczej od liczby rodzajów wytwarzanych produktów (koszty tych działań zmieniają się wraz ze zmianami liczby rodzajów wytwarzanych wyrobów, ale są niezmiennie bez względu na to, ile jednostek obejmuje dana partia czy ile partii wytworzono). Przykładami działań na poziomie rodzajów produktów są np. opis techniczny produktów czy budowa prototypów;

▪ działania dotyczące całego przedsiębiorstwa, które nie są bezpośrednio uzależnione ani od wielkości produkcji, ani od liczby partii, w których wytwarzany jest produkt, ani od liczby rodzajów wytwarzanych produktów – działania te są wspólne dla wytwarzanych w przedsiębiorstwie produktów. Przykładami działań dotyczących całej firmy są np. zarządzanie przedsiębiorstwem czy utrzymanie bezpieczeństwa.

Wyróżnienie działań na poziomie serii produktów, rodzaju produktów i działań dotyczących całego przedsiębiorstwa spowodowało wydłużenie listy kosztów, które nie powinny być zaliczane do kosztów jednostki produktów. Oprócz takich pozycji, jak koszty nadmiernego potencjału czy koszty badań i rozwoju, które już zgodnie z ABC pierwszej generacji nie powinny być rozliczane na produkty (jednostki produktów), w ABC drugiej generacji do kosztów tych dołączyły koszty na poziomie partii produktu, rodzaju produktów i koszty na poziomie organizacji. R. Cooper i R. S. Kaplan (1991b, s. 132) zauważają, że

rozliczanie kosztów na jednostki produktów może przekazywać sygnały, które będą niewłaściwie interpretowane przez menedżerów. Jeżeli koszty działań na poziomie partii czy rodzaju produktów zostaną podzielone przez ilość produktów, to może powstać błędne wrażenie, że są to koszty zmieniające się wraz ze zmianą liczby produktów.

W rachunku kosztów działań drugiej generacji koszty produktów wytworzonych w danym okresie będą więc sumą kosztów bezpośrednich oraz kosztów pośrednich działań na poziomie jednostki, serii i rodzaju produktów. Do tak rozumianych kosztów produktów nie będą jednak zaliczane koszty działań dotyczących całego przedsiębiorstwa. Koszty te powinny być traktowane jako koszty stałe firmy, ponieważ żadne działania związane z produktami nie mają wpływu na ich poziom.

Wyróżnienie działań na poziomie jednostki, partii i rodzaju produktów oraz działań na poziomie całego przedsiębiorstwa jest w ABC drugiej generacji zmianą bardzo istotną. Systemy rachunku kosztów działań pierwszej generacji przedstawiano, w opozycji do tradycyjnych rachunków kosztów, jako narzędzie umożliwiające dokładne rozliczenie wszystkich kosztów na produkty. W drugiej generacji systemów ABC ustalenie precyzyjnych kosztów produktów z pewnością nie było celem najważniejszym (w istocie Cooper i Kaplan w ogóle przestali mówić o ustalaniu dokładnych kosztów produktu jako o celu ABC). Na początku lat 90. XX w. celem rachunku kosztów działań było przede wszystkim zrozumienie hierarchii kosztów w przedsiębiorstwie, zidentyfikowanie istotnych

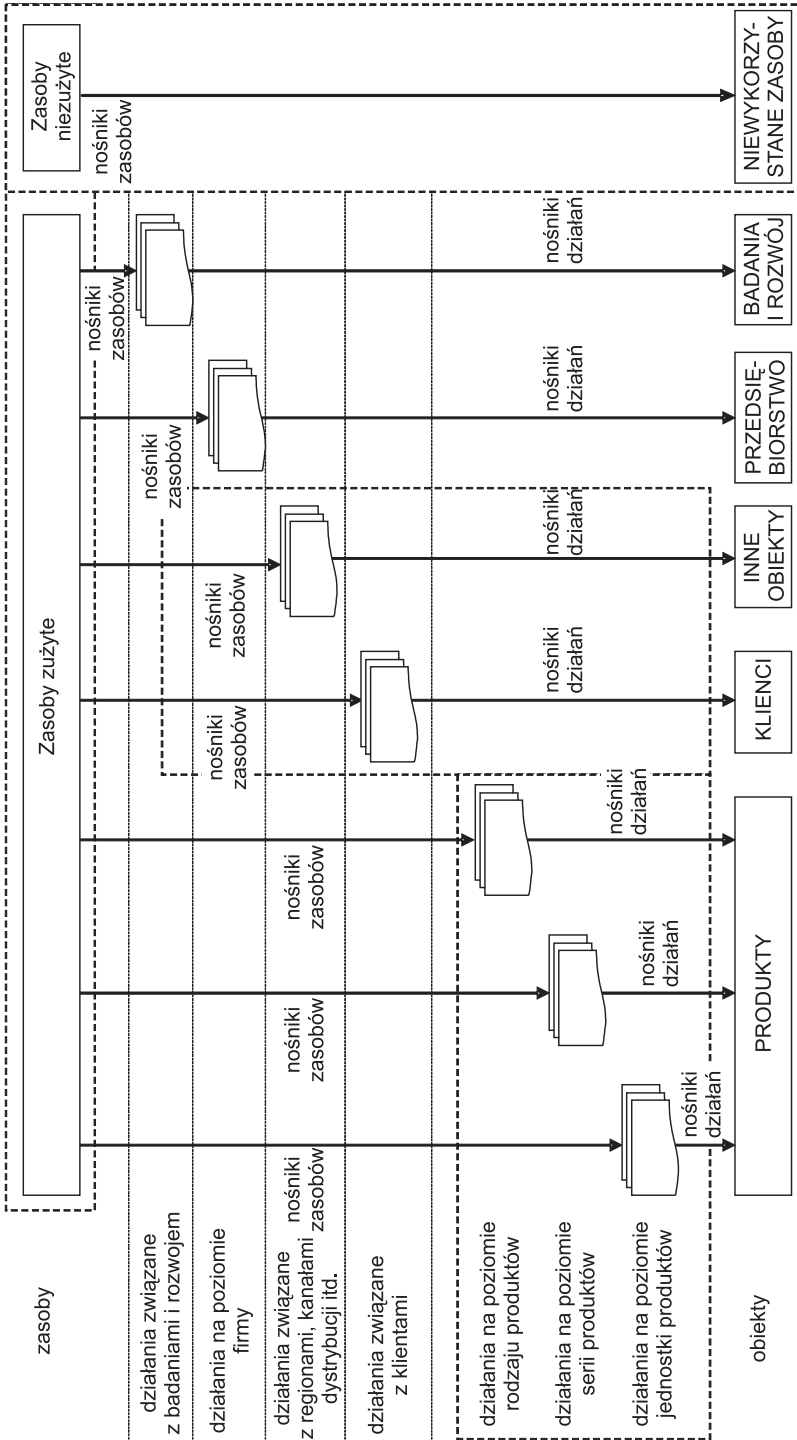
przychodów i kosztów oraz dostarczanie informacji do podejmowania decyzji¹¹. Uproszczony schemat rozliczania kosztów w systemach rachunku kosztów działań drugiej generacji przedstawiono na rys. 2.6.

Zastąpienie pierwszej generacji rachunku kosztów działań generacją drugą oznaczało zmianę dwóch niezwykle ważnych koncepcji – pierwsza z nich to koncepcja alokacji kosztów, a druga to podejście do kosztów zmiennych. W odniesieniu do pierwszego problemu, R. S. Kaplan (1992b) stwierdził, że zamiast sformułowania „alokacja kosztów”, bardziej właściwe byłoby pojęcie „estymacja kosztów”, przy czym należy podkreślić, że zmiana ta ma konsekwencje o wiele większe, niż może się wydawać na pierwszy rzut oka. W parze ze zmianą słowa „alokacja” na „estymacja” szło przesunięcie akcentów w całej koncepcji rachunku kosztów działań. Otóż zadaniem ABC drugiej generacji nie miało być już ustalenie bardziej dokładnych kosztów pełnych produktu, ale raczej dostarczanie danych „dostatecznie dokładnych”, czyli takich, na podstawie których menedżerowie mogą podejmować decyzje¹². Należy również podkreślić, że druga generacja rachunku kosztów działań miała dostarczać informacji właśnie „dostatecznie dokładnych”, a nie „dokładniejszych niż tradycyjne systemy rachunku kosztów” (takie zadanie stawiano przed ABC pierwszej generacji). Zmiana ta jest istotna zwłaszcza z tego względu, że pozycja pierwszej generacji rachunku kosztów działań została zbudowana właśnie na jego większej dokładności w liczeniu kosztów produktów, niż w tradycyjnym rachunku kosztów.

Oprócz koncepcji „alokacji kosztów”, w drugiej generacji ABC zmieniło się podejście do problematyki kosztów zmiennych. W pierwszej generacji rachunku kosztów działań praktycznie wszystkie koszty traktowano jako koszty zmienne i to zmienne na poziomie produktu (Johnson, Kaplan, 1987; Cooper, Kaplan, 1988a). Podejście takie w ABC drugiej generacji uległo zmianie. Koszty nie są tam bowiem traktowane jako faktycznie zmienne czy stałe, a zamiast tego podkreśla się, że ABC umożliwiła menedżerom zrozumienie przyczyn zmienności kosztów. Uwaga jest skoncentrowana m. in. na tym, że dla redukcji kosztów nie wystarczy zredukować zapotrzebowania na zasoby dostępne w przedsiębiorstwie. Sama redukcja zapotrzebowania na zasoby spowoduje powstanie niewykorzystanego potencjału zasobów, a dopiero redukcja tego potencjału lub jego alternatywne wykorzystanie spowoduje spadek kosztów lub wzrost zysków przedsiębiorstwa. Zmianie podejścia do problemu kosztów zmiennych towarzyszyła zmiana stosunku do rachunku kosztów zmiennych. W końcu lat 80. XX w.

¹¹ Ciekawostką może być również to, że w roku 1990 R. S. Kaplan chyba po raz pierwszy stwierdził, iż sama nazwa ABC nie była autorstwa ani jego, ani R. Coopera, stwierdzając: „nie wymyśliłmy tej nazwy: była ona używana w przedsiębiorstwie John Deere” (Robinson (ed.), 1990, s. 5).

¹² Te „dostatecznie dokładne” koszty to koszty ustalone w oparciu o szacunki (estymacje) z wykorzystaniem wywiadów z kierownikami, oceny pracowników i innych dostępnych danych operacyjnych (Kaplan, 1992b).



Rys. 2.6. Uproszczony schemat systemów ABC drugiej generacji

Źródło: Opracowanie własne.

(pierwsza faza ABC), twórcy rachunku kosztów działań krytykowali nie tylko tradycyjny rachunek kosztów pełnych, ale kwestionowali również przydatność rachunku kosztów zmiennych (Cooper, Kaplan 1988b). Twierdzili oni, że rachunek kosztów zmiennych nawet poprawnie wdrożony będzie w obecnym otoczeniu rynkowym i technologicznym nieprzydatny dla celów wyceny produktów. Po kilku latach, na początku lat 90. XX w. (druga generacja ABC), stosunek Kaplana do rachunku kosztów zmiennych ulegał przeobrażeniu. Twierdził on, że po wprowadzeniu do koncepcji ABC hierarchii kosztów działań „zrozumieliśmy, że ABC było tak naprawdę koncepcją opartą na marży brutto, a nie próbą dokładniejszego policzenia pełnych jednostkowych kosztów produktu” (Kaplan, 1992b, s. 59).

Podsumowując, należy stwierdzić, że do roku 1992 formułowanie drugiej generacji rachunku kosztów działań zostało zakończone i okazało się, że ta druga generacja różni się znacznie od pierwszej. Zamiast koncepcji opartej na rachunku kosztów pełnych i skoncentrowanej na liczeniu dokładniejszych pełnych jednostkowych kosztów produktu, pojawiła się koncepcja oparta na marży brutto z dwoma rodzajami zasobów (dostarczonych i zużytych), z hierarchiczną strukturą działań, w której znaczenie obliczania jednostkowego kosztu produktu było mniejsze¹³. Należy podkreślić, że zmiany w systemach rachunku kosztów działań generacji drugiej w stosunku do pierwszej były autorstwa R. Coopera i R. S. Kaplana. H. T. Johnson w budowie drugiej generacji ABC nie brał udziału. W czasie formułowania zrębów rachunku kosztów działań w drugiej połowie lat 80. XX w. Johnson miał w stosunku do ABC bardzo duże oczekiwania, jednak na początku lat 90. jego poglądy uległy zmianie. Johnson najpierw zaczął wątpić w to, czy na pewno rachunek kosztów działań może dostarczyć menedżerom operacyjnym informacji przydatnej do redukcji kosztów i wzrostu rentowności (Johnson, 1991). Później jego oceny jeszcze się zradykalizowały, stwierdził, że (Johnson, 1992b, s. 26):

jako jeden z tych, którzy przyczynili się do rozpowszechnienia koncepcji rachunku kosztów działań, czuję się w obowiązku przestrzec, że moim zdaniem poszło to zbyt daleko. Jestem przekonany, że koncepcja ta powinna być zmieniona, a jej dyfuzja spowolniona, jeżeli nie całkowicie wstrzymana.

¹³ Zasadnicze różnice w systemach rachunku kosztów działań pierwszej i drugiej generacji spowodowały pojawienie się co najmniej dwóch postaw. Jedna część naukowców i praktyków zmiany te zignorowała i traktowała systemy ABC w dalszym ciągu jako narzędzie przede wszystkim umożliwiające obliczenie dokładniejszego pełnego jednostkowego kosztu produktu. Druga grupa przedstawicieli nauki i praktyki uznała natomiast, że druga generacja systemów ABC jest po prostu lepszą, rozwiniętą wersją systemów pierwszej generacji. Zarówno w podręcznikach akademickich, jak i w praktyce można do tej pory spotkać systemy rachunku kosztów działań pierwszej, jak również drugiej generacji.

Swoje ostre słowa Johnson uzasadniał przekonaniem, że w warunkach globalnego biznesu informacja z systemów rachunkowości nie jest w stanie przyczynić się do zwiększenia konkurencyjności i rentowności przedsiębiorstw w długim okresie.

2.1.4. Rozwój rachunku kosztów działań po roku 1992

Rachunek kosztów działań, który ukształtował się w latach 1984–1989, zwano pierwszą generacją ABC. Istotne zmiany, które w tej koncepcji zaszły w latach 1989–1992, nazywane są drugą generacją ABC. Zmiany, które w systemach rachunku kosztów działań zachodziły po roku 1992, niektórzy autorzy nazywają trzecią, a nawet czwartą generacją ABC. Ze względu na strukturę systemów ABC, Ch. D. Mecimore i A. T. Bell (1995) wyróżnili trzy generacje rachunku kosztów działań oraz stwierdzili, że możliwe jest w przyszłości powstanie kolejnej, czwartej generacji. Kolejne wyróżnione przez nich generacje ABC kładą akcent na różnych obszarach:

- pierwsza generacja ABC akcentuje działania i kalkulację kosztów produktów,
- druga generacja podkreśla znaczenie procesów i powiązanych z nimi działań,
- trzecia generacja koncentruje się na łańcuchu wartości w przedsiębiorstwie (oddziale),
- czwarta generacja kładzie nacisk na powiązanie działań i procesów między różnymi oddziałami danego przedsiębiorstwa.

Dwie pierwsze generacje wyodrębnione przez Mecimore'a i Bella odpowiadają przedstawionemu w poprzednich punktach rozwojowi rachunku kosztów działań odpowiednio w latach 1984–1989 i 1989–1992. Do roku 1992 stworzono zręby koncepcji rachunku kosztów działań w kształcie znanym w teorii i rozpowszechnionym w praktyce do dnia dzisiejszego. Po roku 1992 w koncepcji ABC zachodziły jednak dalsze zmiany, co pozwoliło na wyróżnienie kolejnych generacji ABC. Generacja trzecia (Mecimore, Bell, 1995) koncentruje się na połączeniu najpierw działań z procesami, a później procesów z przedsiębiorstwem. Szczególny nacisk kładziony jest na sposób, w jaki przedsiębiorstwo dodaje wartość do wytwarzanych wyrobów czy świadczonych usług. W trzeciej wersji ABC wielkości wpływające na poziom działań wykorzystuje się w celu realizacji strategii konkurencyjności poprzez analizę łańcucha wartości przedsiębiorstwa. Według Mecimore'a i Bella (1995), dla osiągnięcia przewagi konkurencyjnej konieczne jest analizowanie wszystkich działań wewnętrznych w przedsiębiorstwie oraz mających na przedsiębiorstwo wpływ działań zewnętrznych. Konstruując systemy rachunku kosztów działań trzeciej generacji, należy tak zaprojektować strukturę procesów, aby była ona zgodna z łańcuchem wartości

w przedsiębiorstwie. Aby wdrażany system ABC wspomagał formułowanie i realizację strategii, należy ująć w nim mierniki umożliwiające pomiar stopnia jej realizacji.

Oprócz orientacji na dodawanie wartości do produktów i zaakcentowaniu znaczenia koncepcji łańcucha wartości w kontekście tworzenia i realizacji strategii konkurencyjnej, cechą charakterystyczną dla trzeciej generacji rachunku kosztów działań było uwzględnienie specjalnej kategorii działań, tzn. działań pomocniczych. Ponieważ działania te są często bardzo kosztowne i ważne dla przedsiębiorstwa, trzecia generacja ABC kładła nacisk na ich usprawnianie, co w dłuższym czasie może wpłynąć na poprawę pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa. Porównanie najważniejszych cech pierwszej, drugiej i trzeciej generacji systemów rachunku kosztów działań przedstawiono w tab. 2.2.

Tabela 2.2. Porównanie trzech generacji rachunku kosztów działań

Płaszczyzna porównania	Systemy generacji		
	pierwszej	drugiej	trzeciej
Struktura	centrum kosztów	centrum kosztów	jednostka gospodarcza
Działania	orientacja na produkt	orientacja na proces	orientacja na firmę
Koszty	produkcji	procesów – zarówno produkcji, administracji i sprzedaży	zewnętrzne i wewnętrzne
Główny punkt zainteresowania	kalkulacja kosztów produktów	rachunek kosztów procesów	rachunek kosztów łańcucha wartości
Relacje między działaniami	działania niepowiązane	działania powiązane	działania powiązane
Czynniki kosztotwórcze (<i>cost drivers</i>)	wewnętrzne	wewnętrzne	wewnętrzne i zewnętrzne
Planowanie	centrum kosztów	centrum kosztów	jednostka gospodarcza
Controlling	centrum kosztów	centrum kosztów	jednostka gospodarcza
Analiza kosztów	taktyczna	taktyczna	strategiczna
Hierarchia	produkt	proces	firma

Źródło: Szychta, 2007b, s. 283, [za:] Mecimore, Bell, 1995.

Podsumowując przedstawione w tab. 2.2 kolejne generacje rachunku kosztów działań, można stwierdzić, że pierwsza koncentruje się na zwiększeniu dokładności kalkulacji kosztów produktów, druga kładzie nacisk na dostarczanie informacji do poprawy efektywności i pomiaru dokonań, a w trzeciej akcent położony jest na wykorzystanie koncepcji łańcucha wartości do formułowania i oceny realizacji strategii konkurencyjnej. Zdaniem Mecimore'a i Bella (1995), w przyszłości może dojść do powstania czwartej generacji rachunku kosztów działań, która będzie polegała na integracji systemów rachunku kosztów po-

między oddziałami czy zakładami jednej spółki, a nawet pomiędzy wieloma spółkami w ramach jednej korporacji. Tworzeniu takich systemów rachunku działań, które będą zintegrowane w ramach wielkich międzynarodowych korporacji, sprzyjają z pewnością procesy globalizacji, jednak implementacja takich systemów będzie bardzo trudna.

Należy podkreślić, że rozwój rachunku kosztów działań na przełomie wieków XX i XXI doprowadził do zróżnicowania podstawowego modelu rachunku kosztów działań znanego z przełomu lat 80. i 90. XX w. W modelu tym istniała prosta dwuetapowa procedura rozliczania, tzn. najpierw koszty zasobów rozliczano na działania, a później koszty działań rozliczano na produkty, klientów itd. Ta prosta procedura nie uwzględniała jednak złożoności wszystkich problemów, z którymi projektanci rachunku kosztów działań spotykają się konstruując i wdrażając systemy ABC w przedsiębiorstwach różnych branż. Oprócz przeanalizowanych wcześniej modyfikacji pierwszej generacji rachunku kosztów działań, polegających na wyróżnieniu hierarchii działań oraz uwzględnieniu koncepcji zasobów dostarczonych i wykorzystanych, na uwagę zasługują inne, występujące w praktyce rozszerzenia (rozwińnięcia) podstawowego modelu rozliczania kosztów w ABC, np.:

- wyodrębnianie nietypowych obiektów kosztów – w systemach rachunku kosztów niektórych przedsiębiorstw występują inne od klasycznych obiektów, którym przypisuje się koszty. W jednej z dużych firm telekomunikacyjnych działających w Polsce wyróżnia się oprócz zasobów, działań oraz obiektów kosztów, na które rozliczane są koszty działań (np. frakcje ruchu, produkty, klienci), takie obiekty, jak elementy sieci telekomunikacyjnej czy warstwy techniczne sieci (należy podkreślić, że w ABC tej firmy obiekty te są definiowane odmiennie niż zasoby);

- zasady klasyfikacji kosztów – w systemach rachunku kosztów działań funkcjonujących w praktyce zdarza się, że koszty są bezpośrednio przypisywane nie tylko do zasobów czy produktów, klientów itd. Czasami są one bezpośrednio przypisywane do działań z pominięciem zasobów. W systemie ABC średniej wielkości firmy produkcyjno-handlowej koszty przypisuje się do obiektów biorąc pod uwagę następujące zasady: a) w pierwszej kolejności przypisuje się koszty (zidentyfikowane w systemie FK według rodzajów i miejsc powstawania kosztów) bezpośrednio do produktu, klienta itd., b) jeżeli danego kosztu nie można przypisać bezpośrednio do danego produktu, klienta itd., to w drugiej kolejności należy podjąć próbę jego bezpośredniego przypisania do konkretnego działania, c) jeżeli bezpośrednie przypisanie danego kosztu do konkretnego działania nie jest możliwe, to w ostateczności należy go przypisać do danego zasobu;

- rozliczanie działań pomocniczych na inne działania lub zasoby – oprócz działań podstawowych (na poziomie jednostki, partii i rodzaju produktu), które można rozliczyć na produkty, klientów itd., oraz działań ogólnych (działań

dotyczących całego przedsiębiorstwa), których na produkty, klientów itd. rozliczyć nie można, wyróżniono działania pomocnicze. Działania pomocnicze są definiowane jako takie działania, które albo wspierają realizację innych działań (podstawowych, pomocniczych czy ogólnych) albo są wykonywane w związku z zasobami. Oznacza to, że w systemach rachunku kosztów niektórych przedsiębiorstw występują działania (pomocnicze), których koszty rozliczane są: a) na zasoby, a dalej z zasobów np. na działania podstawowe, b) na działania podstawowe i dalej na produkty, klientów itd.;

- rozliczanie tych samych działań na różne obiekty kosztów – w systemach rachunku kosztów działań funkcjonujących w praktyce można znaleźć przykłady rozliczania tego samego działania na różne typy obiektów kosztów w zależności od potrzeb. Oznacza to, że np. koszty działania „rozpatrywanie reklamacji” będą rozliczone na produkty dla potrzeb analizy rentowności produktów (w zależności od tego, z którym produktem wiąże się jaka liczba reklamacji), a dla potrzeb analizy rentowności klientów koszty tego działania mogą być rozliczone właśnie na klientów (w zależności od tego, jaka grupa klientów zgłasza ile reklamacji);

- rozliczanie bądź nierozliczanie kosztów niewykorzystanego potencjału – systemy ABC, występujące w praktyce, mają czasami możliwość różnego potraktowania kosztów niewykorzystanego potencjału. Koszty te dla różnych potrzeb mogą być np. wykazane jako odrębna pozycja w rachunku wyników (wówczas nie obciążają produktów), co jest zgodne z drugą generacją systemów ABC, albo też mogą być rozliczone na produkty, co jest zgodne z pierwszą generacją ABC.

Przedstawione wyżej przykłady modyfikacji klasycznego rachunku kosztów działań ilustrują, ale z pewnością nie wyczerpują złożoności zastosowań (i dostosowań) tego systemu. Przyczyniają się jednak do zwrócenia uwagi na to, że koncepcja ta może być rozwijana i adaptowana dla potrzeb różnych przedsiębiorstw. Chociaż prawdopodobnie we wszystkich systemach rachunku kosztów działań funkcjonujących w praktyce (z całą zaś pewnością w kilkudziesięciu tych, które autor rozprawy przeanalizował w przedsiębiorstwach w Polsce) można dostrzec dwustopniowe rozliczanie kosztów z zasobów na działania i z działań na produkty, klientów itd., to jednak szczegóły budowy i funkcjonowania tych systemów znacznie się różnią. Będzie to przedmiotem bardziej szczegółowej analizy w rozdziałach 3 i 4.

Oprócz przedstawionych wyżej praktycznych modyfikacji rachunku kosztów działań, na uwagę zasługuje w tym miejscu koncepcja obiektowego rachunku kosztów działań (Świdarska i in., 2002; Świdarska, Pielaszek, 2002). Jej autorzy zwracają uwagę na to, że ABC to rachunek kosztów, który możliwie najwierniej odwzorowuje przyczynowo-skutkową transformację strumieni kosztów w ramach działalności przedsiębiorstwa, oraz na fakt wielopłaszczyznowości modelowania dla potrzeb rachunku kosztów działań, tzn. modelowania

z perspektywy procesów, zasobów, produktów pracy itd. Zdaniem autorów, obiektowy rachunek kosztów działań nie powinien zawierać formalnych ograniczeń co do liczby i kolejności etapów rozliczeń (oznacza to, że kalkulacja kosztów w systemie ABC nie musi przebiegać zawsze według schematu zasoby-działania-obiekty). Zgodnie z koncepcją obiektowego rachunku kosztów, klasyczne ABC powinno być rozbudowane w dwóch kierunkach: po pierwsze, wszystkie przedmioty odniesienia kosztów powinny być traktowane jako obiekty kosztów, a po drugie, powiązania między obiektami kosztów nie powinny być ścisłe, tzn. zasób-działanie-obiekt, ale elastyczne. Jako obiekty kosztów mogą być traktowane dowolne przedmioty odniesienia, grupowania i kalkulacji kosztów w ramach ABC. Oznacza to, że obiektem kosztów mogą być nie tylko produkty czy klienci, ale także zasoby i działania oraz dostawcy, komórki organizacyjne, kanały dystrybucji, rynki sprzedaży czy też przedsiębiorstwo jako całość. W koncepcji obiektowego rachunku kosztów szczególne rozróżnienie dotyczy zasobów. G. K. Świdarska i in. (Świdarska, Pielaszek, 2002; Świdarska i in. 2002) wyróżniają zasoby proste i zasoby złożone, przy czym zasobem złożonym jest np. maszyna, a zasobem prostym jest koszt amortyzacji tej maszyny. Koncepcja obiektowego rachunku kosztów jest zgodna z klasyczną koncepcją ABC, zakłada jedynie możliwość występowania relacji przyczynowo-skutkowych między zróżnicowanymi obiektami kosztów (niekoniecznie według kolejności zasoby-działania-obiekty). Autorzy obiektowego podejścia do rachunku kosztów działań podkreślają, że nowoczesne systemy rachunku kosztów, w tym w szczególności rachunek kosztów działań, powinny charakteryzować się elastycznością, która umożliwi ciągłe dostosowywanie rachunku kosztów przedsiębiorstwa do zmian w jego otoczeniu i potrzeb menedżerów.

2.1.5. Rachunek kosztów działań sterowany czasem

W końcówce lat 90. XX w. i w pierwszych latach wieku XXI, zarówno praktycy, konsultanci, jak i badacze akademicy zaczęli dostrzegać, że implementacja rachunku kosztów działań w dotychczas znanej formie napotyka wiele problemów. Do najważniejszych z nich można zaliczyć kosztochłonność i czasochłonność, co przejawia się zarówno na etapie przeprowadzania wywiadów i ankiet z menadżerami, jak i przy gromadzeniu, przetwarzaniu i prezentacji danych. Rachunek kosztów działań jest trudny do aktualizacji i modyfikacji, a dane wejściowe są subiektywne i trudne do zweryfikowania¹⁴. W większości

¹⁴ W przedsiębiorstwach wykorzystujących rachunek kosztów działań stosunkowo rzadko zdarza się, aby np. pracownicy wykazywali, że pewną część ich czasu pracy stanowi czas bezczynności. Jeżeli czas bezczynności nie zostanie zidentyfikowany, wówczas stawki na jednostkę nośników kosztów działań będą obliczone przy założeniu pełnego wykorzystania potencjału, a więc na poziomie zdecydowanie zbyt wysokim (Szychta, 2007a, s. 369).

praktycznych zastosowań systemu ABC są stosunkowo ograniczone, co oznacza, że przy ich wykorzystaniu nie jest możliwe uzyskanie całościowego obrazu rentowności przedsiębiorstwa (a tylko w takim przypadku rentownością można skutecznie zarządzać i ją zwiększać). Osobnym, ale bardzo istotnym problemem rachunku kosztów działań, było niedostateczne rozwiązanie problemu niewykorzystanego potencjału zasobów.

W reakcji na wyżej wymienione problemy, R. S. Kaplan i S. Anderson (2004) opracowali nową formę rachunku kosztów działań zwaną rachunkiem kosztów działań sterowanym czasem (*time-driven activity-based costing* – TD ABC). Chociaż pierwsze oznaki kształtowania się nowej koncepcji dało się zauważyć już w roku 1998 (Kaplan, Cooper, 1998), to jednak została ona w pełni sformułowana i uzyskała obecną nazwę w roku 2004¹⁵ (Kaplan, Anderson, 2004). W roku 2007 została wydana książka, w której Kaplan i Anderson szeroko zaprezentowali nową metodę wraz z opisem sześciu studiów przypadków, ilustrujących różne aspekty TD ABC oraz jego zastosowanie w przedsiębiorstwach różnych branż (polskie tłumaczenie tej książki ukazało się w roku 2008). Twórcy TD ABC traktują tę metodę jako koncepcję autonomiczną, a nierozszerzenie koncepcji ABC i rachunek kosztów działań znany dotychczas nazywają „ABC opartym na stawkach”, „ABC tradycyjnym”, „ABC konwencjonalnym”. Jeden z paragrafów książki Kaplana i Andersona (2008), zatytułowany *Nośniki czasu trwania w TD ABC: stare wino w nowych bukłakach?*, jest nawet poświęcony kwestionowaniu jakichkolwiek związków między nośnikami czasu trwania w ABC i TD ABC.

Rachunek kosztów działań sterowany czasem nie jest jeszcze metodą często wykorzystywaną w praktyce. Większość wdrożeń tej metody została zrealizowana przez firmę konsultingową Acron, założoną przez Andersona, w której zarządzie od roku 2001 zasiada również Kaplan. Po dołączeniu do zarządu firmy Acron w roku 2001, Kaplan wraz z Andersonem pracowali nad sposobem zwiększenia skuteczności metody ABC. Doprowadziło to do zintegrowania kalkulacji kosztów potencjału, co proponowali R. S. Kaplan i R. Cooper (1998), z algorytmami równań czasowych modelujących złożone transakcje, których autorem był Anderson. Prace te doprowadziły do ukształtowania się TD ABC w takiej postaci, jaka jest znana obecnie (Kaplan, Anderson, 2008). To właśnie kierowanej przez Andersona i Kaplana firmie Acron przypisuje się ponad 200 wdrożeń systemów TD ABC (Kaplan, Anderson, 2008, s. 10) zarówno w początkowej formie, gdy stosowano równania czasowe, ale nie uwzględniano stopnia wykorzystania potencjału (lata 1997–2001), jak i w późniejszym

¹⁵ R. S. Kaplan i S. Anderson (2008, s. 10) twierdzą, że określenie „rachunek ABC sterowany czasem” zostało po raz pierwszy użyte w roku 2001. Przedtem Anderson i firma konsultingowa Acron, która nowe podejście stosuje od roku 1997, stosowali określenie „rachunek ABC oparty na transakcjach”.

wariancie, gdy zastosowanie równań czasowych zostało rozszerzone o problematykę stopnia wykorzystania potencjału (po roku 2001).

Podstawową zaletą TD ABC jest według jego twórców eliminacja konieczności przeprowadzania wywiadów i ankiet wśród menedżerów i pracowników, koniecznych w klasycznej formie ABC do rozliczenia kosztów zasobów na działania. Koszty zasobów są w TD ABC za pomocą równań czasowych przypisywane bezpośrednio do obiektów kosztów (produkty, klienci itd.), przy wykorzystaniu dwóch rodzajów danych: stawki kosztów na jednostkę potencjału zasobów (etap pierwszy) i zużycia potencjału zasobów przez każde działanie zrealizowane w podmiocie wewnętrznym (etap drugi).

W pierwszym etapie tej procedury oblicza się koszty wszystkich zasobów w danym podmiocie wewnętrznym (lub w danym procesie) – ustalenia wymaga np. kwota kosztów takich zasobów danego podmiotu wewnętrznego (procesu), jak: kierownictwo, pracownicy, pomieszczenia, zasoby informatyczne, samochody itd. W następnej kolejności ustalany jest praktyczny potencjał zasobów danego podmiotu wewnętrznego, czyli czas gotowości pracowników faktycznie wykonujących pracę¹⁶. Istnieją dwie metody ustalenia praktycznego potencjału zasobów – uproszczona i analityczna. Obliczając praktyczny potencjał zasobów metodą uproszczoną, należy arbitralnie założyć, że potencjał praktyczny stanowi 80% potencjału teoretycznego (Kaplan, Anderson, 2008). Znając potencjał teoretyczny, mnoży się go więc przez 80% i otrzymuje potencjał praktyczny. W metodzie analitycznej należy uwzględnić to, że niecały czas, za który pracownik otrzymuje wynagrodzenie, to czas przeznaczony na pracę. Ponieważ część opłaconego czasu pracy pracownicy przeznaczają np. na przerwy, szkolenia, naukę, konserwacje, naprawy, rozruch i przestoje, to ta część powinna być odjęta od czasu, za który pracownicy otrzymują wynagrodzenie, np.:

$$\begin{aligned} & \text{czas pracy, za który pracownicy otrzymują wynagrodzenie} + \\ & \text{– czas przeznaczony na przerwy, szkolenia, naukę itd.} = \\ & = \text{praktyczny potencjał zasobów danego podmiotu wewnętrznego} \end{aligned}$$

Oszacowany praktyczny potencjał zasobów danego podmiotu wewnętrznego nie musi być precyzyjny (Kaplan, Anderson, 2008, s. 24), a kilkuprocentowa pomyłka rzadko jest istotna (poważniejsze błędy można wykryć i skorygować, wtedy gdy pojawiają się niespodziewane niedobory lub nadwyżki potencjału

¹⁶ Chociaż najczęściej potencjał zasobów danego podmiotu wewnętrznego wyraża się czasem pracy jego pracowników, to jednak nie musi tak być zawsze. Potencjał można wyrażać np. liczbą maszynogodzin (w wydziale produkcyjnym), liczbą składowanych palet (w magazynie), liczbą przejechanych kilometrów (w wydziale transportu) itd. R. S. Kaplan i S. Anderson (2008, s. 59) sugerują nawet, że bardziej prawidłową nazwą dla „rachunku kosztów działań sterowanego czasem” byłaby nazwa „rachunek kosztów działań sterowany potencjałem” (*capacity-driven activity-based costing*).

zasobów danego podmiotu wewnętrznego. Oszacowanie kosztów zasobów w danym podmiocie wewnętrznym oraz praktycznego potencjału zasobów danego podmiotu wewnętrznego umożliwi ustalenie stawki kosztów na jednostkę potencjału zasobów:

$$\begin{aligned} \text{stawka kosztów na jednostkę potencjału zasobów} &= \\ &= \text{koszty zasobów/praktyczny potencjał zasobów} \end{aligned}$$

W drugim etapie rozliczania kosztów według koncepcji TD ABC stawki kosztów na jednostkę potencjału zasobów są wykorzystywane do przypisania kosztów zasobów podmiotu wewnętrznego do obiektów kosztów (produktów, klientów itd.). Procedura ta rozpoczyna się od oszacowania, jak dużo czasu z praktycznego potencjału zasobów danego podmiotu wewnętrznego konieczne jest do wykonania każdego działania w podmiocie. Oszacowania takie można otrzymać albo na podstawie wywiadów z menedżerami lub pracownikami, albo poprzez bezpośrednią obserwację i pomiar. Podobnie jak w przypadku szacowania całkowitego potencjału zasobów danego podmiotu wewnętrznego, szacunki takie nie muszą być bezwzględnie precyzyjne, w większości zastosowań wystarczające są wielkości przybliżone. R. S. Kaplan i S. Anderson (2008) utrzymują, że w przeciwieństwie do struktury czasu, subiektywnie szacowanej przez pracowników dla potrzeb klasycznego ABC, w TD ABC stopień wykorzystania całkowitego potencjału zasobów danego podmiotu wewnętrznego można łatwo ocenić i zweryfikować. Po oszacowaniu czasu koniecznego do wykonania każdego działania realizowanego w danym podmiocie wewnętrznym, obliczane są stawki nośników kosztów dla wszystkich rodzajów działań realizowanych w danym podmiocie. W tym celu mnożona jest stawka kosztów na jednostkę potencjału zasobów w danym podmiocie wewnętrznym przez szacunki czasu koniecznego do wykonania każdego realizowanego działania. Alternatywnie można też zastąpić wiele działań realizowanych w danym podmiocie wewnętrznym w konwencjonalnym rachunku kosztów działań, jednym równaniem czasowym dla danego wydziału:

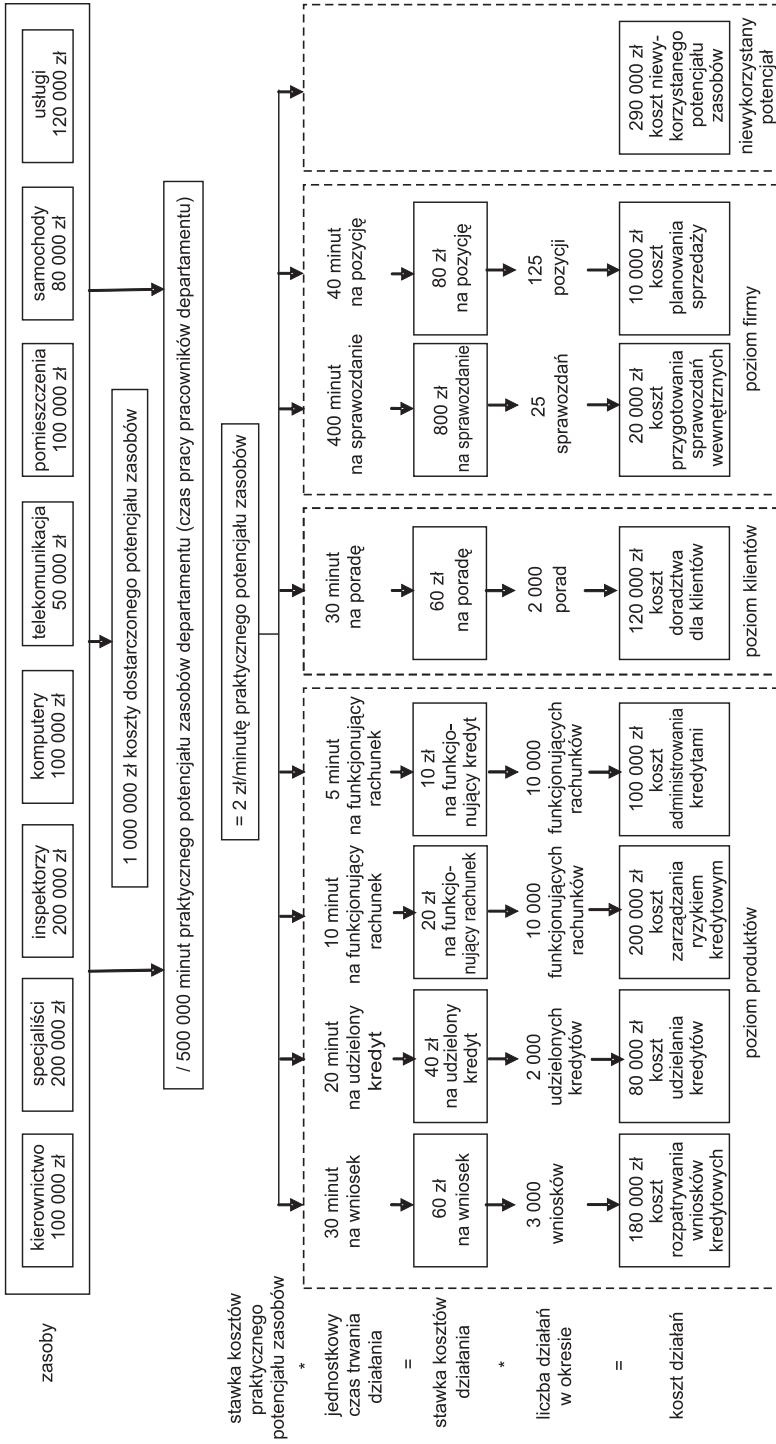
$$\begin{aligned} \text{czas przypadający na produkty} &= \\ &\text{czas wykonywania działania 1} \cdot \text{liczba wykonywanych działań 1} + \\ &+ \text{czas wykonywania działania 2} \cdot \text{liczba wykonywanych działań 2} + \\ &\dots \\ &+ \text{czas wykonywania działania } n \cdot \text{liczba wykonywanych działań } n \end{aligned}$$

Należy podkreślić, że stawki nośników kosztów w TD ABC są nieco niższe niż podobne stawki oszacowane w klasycznym ABC. Jest to spowodowane faktem, że klasyczny rachunek kosztów działań przeszacowuje koszty wykonywanych działań, ponieważ najczęściej uwzględnia zarówno koszty zasobów

wykorzystanych, jak i niewykorzystanych. Dokonując szacunku czasu koniecznego do zrealizowania każdego działania w TD ABC, przedsiębiorstwo otrzymuje informacje o kosztach i efektywności wykonywania każdego działania, jak również o czasie i kosztach niewykorzystanego potencjału zasobów. Koszty niewykorzystanego potencjału stanowią koszty okresu (nie należy ich rozliczać na produkty, klientów itd., ale odnieść na wynik danego okresu). Przykładową uproszczoną procedurę TD ABC na przykładzie Departamentu klientów detalicznych w banku przedstawiono na rys. 2.7.

Rachunek kosztów działań sterowany czasem może być wykorzystywany do prognozowania. Przedsiębiorstwo może wykorzystywać TD ABC, tak jak standardowy rachunek kosztów (TD ABC posiada jednak znacznie większą liczbę nośników kosztów) i kalkulować koszty produktów czy klientów na podstawie standardowych stawek, obliczonych na poziomie praktycznego wykorzystania potencjału zasobów. W rachunku kosztów działań sterowanym czasem wyraźnie zaakcentowana jest różnica między potencjałem zasobów dostarczonym i wykorzystanym, zarówno w ujęciu ilościowym (minuty), jak i wartościowym. Menedżerowie przedsiębiorstwa, widząc nadwyżkę zasobów dostarczonych nad wykorzystanymi, mogą albo zdecydować o redukcji zasobów (np. zwolnienie części pracowników czy sprzedaż maszyn i urządzeń), albo podjąć decyzję o pozostawieniu części niewykorzystanych zasobów w rezerwie w oczekiwaniu na przewidywany wzrost.

W TD ABC można uwzględnić różne czasy trwania poszczególnych transakcji. Jego zastosowanie nie wymaga, tak jak w tradycyjnej wersji ABC, przyjmowania upraszczających założeń o tym, że wszystkie transakcje są takie same, a do ich wykonania potrzebny jest taki sam czas. R. S. Kaplan i S. Anderson (2008) twierdzą, że chociaż budowa równań czasowych wydaje się skomplikowana, a ich zastosowanie wymaga odpowiednich danych, to w rzeczywistości implementacja tych równań nie jest trudna, ponieważ zintegrowane informatyczne systemy wspomagające zarządzanie klasy ERP gromadzą większość potrzebnych danych. Na podstawie tych danych można oszacować zapotrzebowanie czasowe każdej transakcji, a dodawanie kolejnych elementów do równania czasowego powoduje proporcjonalny wzrost rozmiarów systemu TD ABC. Proste dodawanie kolejnych elementów do równania czasowego danego podmiotu wewnętrznego stwarza możliwość uwzględnienia zapotrzebowania na zasoby, generowanego przez różnorodne działania wykonywane w danym podmiocie. Rachunek kosztów działań sterowany czasem z jednej strony zawiera mniejszą liczbę równań od liczby działań w tradycyjnym ABC (jest więc prostszy), z drugiej zaś strony pozwala uwzględnić większą różnorodność i złożoność działalności (jest więc bardziej dokładny). W przypadku produktu, wymagającego w danym podmiocie niestandardowego działania, wystarczy do równania czasowego tego podmiotu dodać odpowiedni składnik (w podmiocie będzie dalej jedno, ale większe równanie czasowe). Ta cecha TD ABC zwiększa jego dokładność nie powodując zarazem istotnego wzrostu nakładów pracy i kosztów.



Rys. 2.7. Uproszczony schemat rozliczania kosztów metodą TD ABC na przykładzie Departamentu Klientów Detalicznych
 Źródło: opracowanie własne.

Menedżerowie przedsiębiorstwa, w którym funkcjonuje rachunek kosztów działań sterowany czasem, powinni aktualizować stawki kosztów na jednostkę potencjału zasobów na wypadek dwóch rodzajów zmian. Po pierwsze, zmiany mogą polegać na wzroście lub spadku stawek kosztów dostarczanych zasobów. Oznacza to, że jeżeli np. w danym podmiocie wewnętrznym zostanie zainstalowane nowe wyposażenie lub że pracownicy dostaną podwyżkę, to zmieni się koszt zasobów podmiotu, a z nim stawka na jednostkę potencjału zasobów. Po drugie, zmiany stawki kosztów na jednostkę potencjału zasobów mogą być następstwem zmiany efektywności danego działania. Wdrożenie nowych technologii, poprawa organizacji pracy, lepsze szkolenie czy nadzór, mogą zredukować czas oraz ilość zasobów potrzebnych do wykonania działań. W przypadku zaistnienia tego rodzaju zmian należy ponownie oszacować czasy potrzebne do wykonania poszczególnych działań i wprowadzić tę modyfikację do TD ABC. Generalnie systemy rachunku kosztów działań sterowanego czasem powinny być aktualizowane nie raz na kwartał czy rok, ale zawsze, wtedy gdy w przedsiębiorstwie zachodzą zmiany. Taka aktualizacja spowoduje, że równania czasowe pozostaną dokładne, w miarę jak działalność przedsiębiorstwa się zmienia i staje się coraz bardziej efektywna.

Według twórców rachunku kosztów działań sterowanego czasem, przezwycięża on trudności napotymane w procesie wdrażania tradycyjnego ABC i charakteryzuje się następującymi zaletami (Kaplan, Anderson, 2008, s. 31–32):

- zbudowanie, utrzymanie i aktualizacja systemu jest łatwiejsza i tańsza (system nie wymaga przeprowadzania wywiadów i ankiet z menedżerami i pracownikami oraz dobrze się integruje z istniejącymi systemami informatycznymi),
- system zapewnia identyfikację niewykorzystanego potencjału zasobów (zarówno w kategoriach ilościowych (minutach), jak i w kategoriach wartościowych),
- zastosowanie równań czasowych umożliwia włączenie do kalkulacji kosztów, danego rodzaju działań, różniące się od działania standardowego,
- system ten może być w łatwiejszy sposób od klasycznego ABC wdrożony w całym, nawet dużym i złożonym przedsiębiorstwie (handlowym, usługowym czy produkcyjnym),
- TD ABC można wykorzystać do prognozowania zapotrzebowania na zasoby, co umożliwia budżetowanie potencjału zasobów na podstawie prognoz ilości i stopnia złożoności działań.

Rachunek kosztów działań sterowany czasem może być uznany za krok naprzód w rozwoju metod rachunku kosztów opartych na działaniach (czyli klasycznego ABC). System ten nie rozwiązuje jednak wszystkich problemów charakterystycznych dla tradycyjnego rachunku kosztów działań, a do najważniejszych z nich można zaliczyć:

▪ problem zastosowania kosztów rzeczywistych. Chociaż Kaplan i Anderson (2008), słusznie postulują wykorzystanie standardowych kosztów zasobów, to jednak w większości praktycznych zastosowań wykorzystywane są koszty rzeczywiste. Jest kilka przyczyn takiego stanu rzeczy (Gervais i in., 2009, s. 6). Po pierwsze, koszty rzeczywiste wydają się wielu menedżerom korzystającym z rachunku kosztów bardziej wiarygodne. Po drugie, stosowanie kosztów rzeczywistych zamiast standardowych powoduje, że związek między rachunkowością finansową i zarządczą jest wyraźniejszy. Po trzecie zaś, niektóre przedsiębiorstwa nie mogą wykorzystywać informacji o kosztach standardowych, ponieważ nie sporządzają budżetów. Zastosowanie zamiast kosztów standardowych, kosztów rzeczywistych, powoduje ogólnie znane problemy i może wypaczać wyniki kalkulacji. Powszechne stosowanie w TD ABC kosztów rzeczywistych nie jest oczywiście „winą” metody, ale raczej „winą” osób ją wdrażających, niemniej jednak, aby problem ten nie był zbyt duży, nie należy dokonywać oszacowań kosztów w okresach zbyt krótkich, w okresach nieco dłuższych ewentualne niedokładności powinny być mniejsze;

▪ problem zdefiniowania normalnego poziomu wykorzystania potencjału. Wyodrębnienie kosztów niewykorzystanego potencjału w TD ABC nie jest oczywiście czymś nowym¹⁷, jednak zdefiniowanie normalnego poziomu wykorzystania potencjału nie jest proste. R. S. Kaplan i S. Anderson (2004, 2008) twierdzą, że odpowiedni jest praktyczny poziom potencjału, który stanowi 80% potencjału teoretycznego¹⁸. Zapewniają oni również, że dopuszczalne są niewielkie błędy w jego oszacowaniu oraz że błędy te nie będą miały praktycznego znaczenia. Prawdopodobnie w większości przypadków Kaplan i Anderson będą mieli rację. Należy jednak zdawać sobie sprawę z tego, że w „większości” nie oznacza „zawsze” i że wielkość 80% potencjału teoretycznego, nie ma żadnego innego, poza intuicyjnym, uzasadnienia;

▪ problem homogeniczności działań. Kaplan i Anderson (2008) podkreślają, że działania wykonywane w jednym podmiocie wewnętrznym powinny konsumować zasoby w takiej samej proporcji (założenie homogeniczności). Dla wyjaśnienia tego problemu można się posłużyć przykładem warsztatu naprawy samochodów ciężarowych, w którym znajduje się specjalistyczne wyposażenie przeznaczone do napraw wyłącznie samochodów jednej marki. W takim przypadku to specjalistyczne wyposażenie musi być rozpatrywane odrębnie od pozostałych zasobów warsztatu, ponieważ jest wykorzystywane zupełnie inaczej od tych zasobów. Pomimo że Kaplan i Anderson doskonale zdają sobie sprawę,

¹⁷ Według S. P. Garnera (1954, s. 235), zajmujący się już na początku XX w. problematyką niewykorzystanego potencjału H. Gantt zauważył, że zajmuje się tą problematyką nie dlatego, by była nowa, ale raczej dlatego, że ma ona z jednej strony olbrzymie znaczenie w praktyce, a z drugiej strony jest przez praktyków tak mało rozumiana – Gantt stwierdził to w roku 1915.

¹⁸ Jak wspomniano wcześniej, R. S. Kaplan i S. Anderson dopuszczają również szacowanie praktycznego potencjału jako różnicy między potencjałem teoretycznym a czasem bezczynności, szkoleń itd.

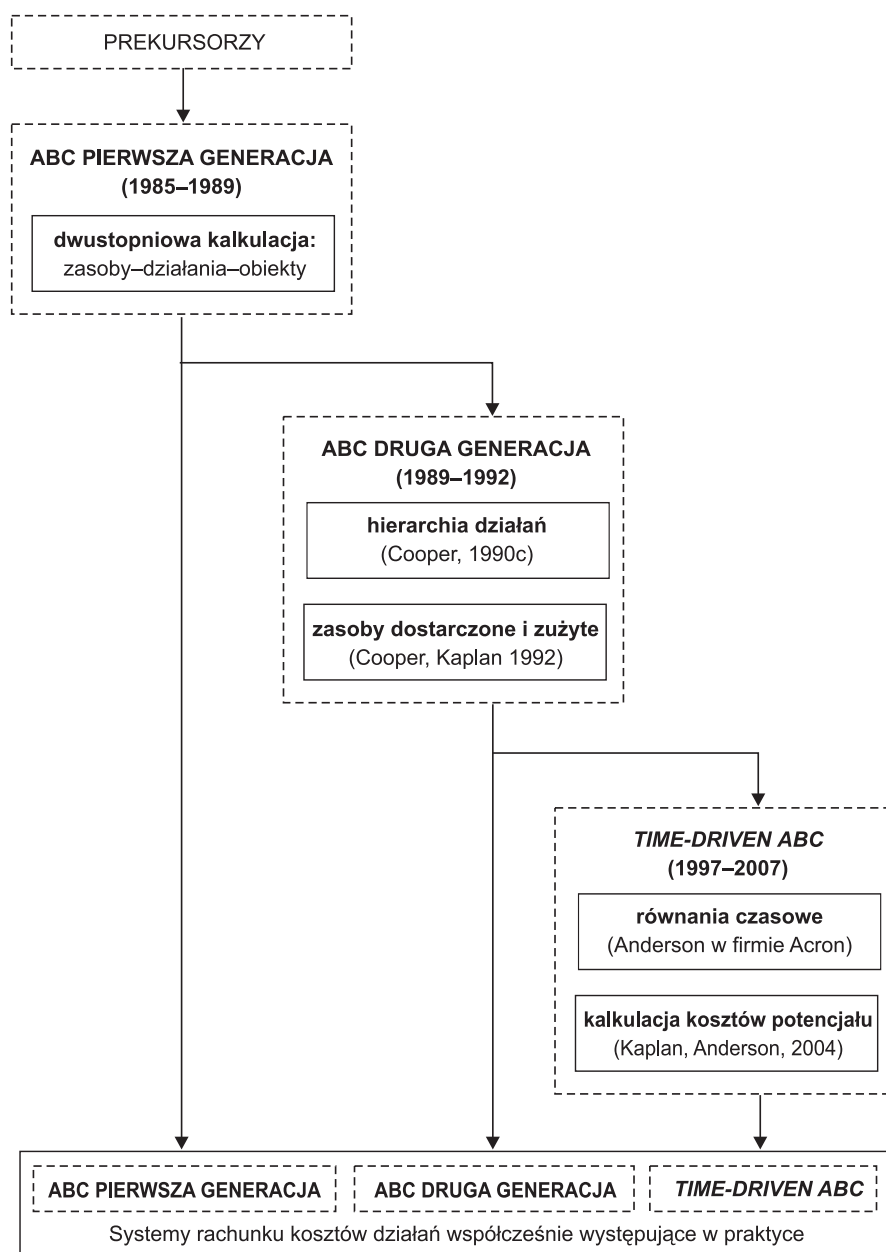
w jaki sposób należy podejść do tego typu zagadnienia, to nie wydaje się, by było to równie jasne dla wszystkich konsultantów i menedżerów wdrażających TD ABC. Jeżeli działania nie będą homogeniczne, doprowadzić to może do istotnych niedokładności w kalkulacji;

▪ problem pomiaru czasu. TD ABC jest w znacznym stopniu oparty na szacunkach menedżerów (w ten sposób są szacowane jednostkowe czasy wykonywania każdego działania). Można dowodzić, że niedokładność szacowania czasu pracy pracowników przeznaczanego na poszczególne działania w tradycyjnym ABC została zastąpiona niedokładnością szacowania jednostkowych czasów wykonywania poszczególnych działań w TD ABC¹⁹. Dodatkowo zastosowanie roboczogodzin jako miary potencjału zasobów nie w każdym przypadku będzie właściwe, czasami bardziej właściwe byłyby np. maszynogodziny, powierzchnia, kilometry²⁰. Z jednej strony zarzut ten można zakwestionować, ponieważ Kaplan i Anderson uzależniają wybór miary potencjału od rodzaju działań wykonywanych w danym podmiocie, z drugiej jednak – należy zaznaczyć, że w większości przedsiębiorstw, w których wykorzystywana jest koncepcja TD ABC, stosowane są właśnie roboczogodziny. Stosowanie czasu jako miary wielkości działań było również możliwe w klasycznym ABC, jednak Kaplan i Anderson (2008) twierdzą, że w TD ABC ich zastosowanie jest odmienne (w klasycznym ABC są one wykorzystywane w pierwszym etapie kalkulacji, czyli do rozliczenia kosztów zasobów na działania, natomiast w TD ABC czas jest stosowany do rozliczania kosztów zasobów wprost na produkty bądź klientów²¹).

¹⁹ Kaplan i Anderson (2008), krytycznie odnoszą się do powszechnej przy wdrażaniu ABC praktyki szacowania przez pracowników odsetka (procentu) czasu pracy przeznaczanego przez nich na realizację określonych działań. Tak policzone procenty często sumują się do 100% lub nawet 100% przekraczają, co jest oczywiście nierealne ze względu na istnienie niewykorzystanego potencjału. Zamiast takiego podejścia, Kaplan i Anderson proponują odmienne – oparte na szacunkach standardowego jednostkowego czasu potrzebnego na wykonanie danego działania. Podejście takie stwarza co najmniej dwa problemy – po pierwsze, wyznaczenie takiego czasu jest bardzo trudne, a po drugie, raz wyznaczone czasy jednostkowe mogą być bardzo niestabilne w dłuższym okresie, co będzie wymagało częstych aktualizacji (zwłaszcza w sferze działań pomocniczych i ogólnych). Badania E. Cardinaelsa i E. Labro (2008) wykazały, że szacunki czasu działań w minutach są zawyżone i że dokładniejszy jest podział czasu przy wykorzystaniu metody procentowej, co przeczy twierdzeniom Kaplana i Andersona (2004). W badaniach Cardinaelsa i Labro przeschacowanie czasu czynności w minutach dochodziło do 35%. W badaniach niewielkiej firmy dystrybucyjnej stosującej TD ABC, przeprowadzonych przez M. Gervaisa i in. (2009), stwierdzono z kolei, że różnice między deklarowanymi czasami standardowymi a czasami rzeczywistymi dochodziły do 20%, a więc z całą pewnością nie były to różnice nieistotne.

²⁰ Ze względu na praktyczne wykorzystanie w prawie wszystkich systemach TD ABC jako nośnika kosztów liczby roboczogodzin, można zauważyć, że kategorią, którą dzięki temu systemowi się kontroluje, jest głównie czas pracy.

²¹ W rachunku kosztów działań sterowanym czasem nie występuje etap rozliczania kosztów zasobów na działania, co jest możliwe dzięki zastosowaniu standardowych stawek czasu wykonywania poszczególnych działań.



Rys. 2.8. Rozwój podstawowych generacji ABC

Źródło: opracowanie własne.

Koncepcja rachunku kosztów działań sterowanego czasem jest stosunkowo nowa i poza studiami przypadków prezentowanymi przez jej twórców (Kaplan, Anderson, 2008) jest jeszcze bardzo mało innych badań implementacji tej metody. Do nielicznych wyjątków należą, przeprowadzone w formie studium przypadku, badania niewielkiej irlandzkiej firmy usługowej (McDonaugh i in., 2008) czy też belgijskiej hurtowni środków ochrony roślin (Gervais i in., 2009). Analiza tych dotąd bardzo nielicznych publikacji przedstawiających funkcjonowanie rachunku kosztów działań sterowanego czasem w praktyce, pozwala na sformułowanie generalnego wniosku. TD ABC wymaga, aby controllerzy w przedsiębiorstwie stosującym ten system byli bardzo blisko analizowanych procesów. Rachunek kosztów działań sterowany czasem nie może być implementowany i zarządzany przez osoby, które po prostu analizują dane pojawiające się na ekranie komputera, siedząc w biurze czasami setki kilometrów od miejsca, gdzie realizowane są działania i procesy. Dla właściwego wdrożenia i utrzymywania systemu konieczna jest dobra znajomość działalności przedsiębiorstwa, jak również nieustanny kontakt z menedżerami operacyjnymi oraz kompatybilność oprogramowania służącego TD ABC z systemami finansowo-księgowymi, produkcyjnymi, logistycznymi i innymi informatycznymi systemami wspomagającymi zarządzanie przedsiębiorstwem.

Na rys. 2.8 przedstawiono schematycznie rozwój trzech podstawowych generacji rachunku kosztów działań, które można spotkać w praktyce: ABC pierwszej generacji, ABC drugiej generacji i TD ABC. Na rysunku tym celowo pominięto systemy ABC trzeciej i czwartej generacji ze względu na ich bardzo ograniczone znaczenie w praktyce.

Jak pokazano na rys. 2.8, pierwsza generacja rachunku kosztów działań (1985–1989) ustaliła podstawowy schemat rozliczania kosztów z uwzględnieniem rozliczania kosztów zasobów na działania i działań na obiekty (produkty, klientów itd.). Kluczowymi elementami drugiej generacji ABC (1989–1992) było wyodrębnienie hierarchii działań, co zmieniło zasady kalkulacji kosztów produktów oraz rozróżnienie między zasobami dostarczonymi a zużytymi, co pozwoliło na obliczenie kosztów niewykorzystanego potencjału zasobów. Początków rachunku kosztów działań sterowanego czasem można się doszukiwać w pracach S. Andersona, który już w roku 1997, w ramach prac firmy konsultingowej Acron, posługiwał się równaniami czasowymi. Metodę TD ABC uzupełniono później (Kaplan, Anderson, 2004) o kalkulację kosztów potencjału.

2.1.6. Zarządzanie na podstawie działań

Chociaż zręby koncepcji rachunku kosztów działań powstały między rokiem 1984 a 1992, to ciekawe może być przyjrzenie się temu, co działo się z koncepcją ABC w następnych latach. W latach 90. XX w. R. Cooper

i R. S. Kaplan kontynuowali badania implementacji rachunku kosztów działań w różnych przedsiębiorstwach na całym świecie (Kaplan, Cooper, 1998). Zaangażowali się również we współpracę z dostawcą systemów informatycznych wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem i uczestniczyli w opracowaniu modułu rachunku kosztów działań funkcjonującego w ramach systemu ERP²². Johnson z kolei skoncentrował się na koncepcji zarządzania na podstawie działań, kładąc nacisk na to, że kluczem do sukcesu przedsiębiorstwa jest zarządzanie działaniami, a nie kosztami. Wiele osób i firm konsultingowych zaangażowanych w prace grupy roboczej CMS ograniczyło lub zrezygnowało ze współpracy w ramach CAM-I i zajęło się działalnością konsultingową. W doradztwo z zakresu ABC zaangażowali się Cooper i Kaplan oraz globalne firmy doradcze, takie jak np. KPMG Peat Marwick czy Ernst&Young²³.

W procesie ewolucji rachunku kosztów działań z metody kalkulacji kosztów do filozofii zarządzania firmy konsultingowe akcentowały związki między ABC i ABM (bez rozróżnienia tych koncepcji przez H. T. Johnsona). W praktyce firm konsultingowych i przedsiębiorstw wdrażających ABC/ABM traktuje się często ABCM (*activity-based cost management* – zarządzanie kosztami na podstawie rachunku kosztów działań) jako synonim ABM. Stosunkowo często pogląd na relację ABC – ABM jest następujący – ABC jako system rachunku kosztów dostarcza informacji, które ABM jako koncepcja zarządzania wykorzystuje do ciągłego doskonalenia procesów w przedsiębiorstwie (Turney, 1992). Analizując publikacje z zakresu ABC/ABM w anglojęzycznych czasopismach z zakresu biznesu i zarządzania, C. T. Jones i D. Dugdale (2002) zauważyli jednak, że o koncepcji ABM coraz częściej mówi się w oderwaniu od ABC. O ile do roku 1995, poza nielicznymi wyjątkami, nie było publikacji dotyczących ABM bez powiązania z ABC, to już w roku 1998 liczba publikacji traktujących o ABM w powiązaniu z ABC była podobna, jak liczba publikacji o ABM bez odniesienia do ABC²⁴. Informacje uzyskiwane dzięki systemom rachunku kosztów działań doprowadziły do powstania kolejnych koncepcji, tzn.:

²² Rachunek kosztów działań został ujęty jako moduł w systemach ERP, tak samo jak wcześniej rachunek kosztów standardowych został włączony do modułów systemów zintegrowanych klasy MRP II. Poza ujęciem ABC jako odrębnego modułu w systemach ERP, bardzo często przedsiębiorstwa wdrażają systemy rachunku kosztów działań w oparciu o systemy dedykowane wyłącznie do obsługi ABC.

²³ Ernst&Young stworzył nawet „własną wersję” rachunku kosztów działań, nazywaną globalnym zarządzaniem kosztami (*total cost management* – TCM), która jednak praktycznie niczym nie różniła się od ogólnie znanej koncepcji ABC (Ostrenga, 1990).

²⁴ W świetle publikacji z lat 90. XX w., w wiodących czasopismach dla praktyków ABM jawi się jako metoda akcentująca identyfikację i eliminację działań nietworzących wartości. Co ciekawe w wielu publikacjach działania nietworzące wartości są raczej kojarzone z procesami wsparcia, a nie z procesami operacyjnymi (np. proces produkcji) i poszukiwaniem oraz eliminowaniem marnotrawstwa w tych procesach. Kojarzenie działań nietworzących wartości głównie

▪ zarządzania na podstawie rachunku kosztów działań (*activity-based cost management* – ABCM) – ABCM to koncepcja, w której źródłem informacji do podejmowania decyzji jest rachunek kosztów działań (oznacza to, że dla zastosowania w przedsiębiorstwie koncepcji zarządzania na podstawie rachunku kosztów działań, konieczne jest uprzednie wdrożenie rachunku kosztów działań);

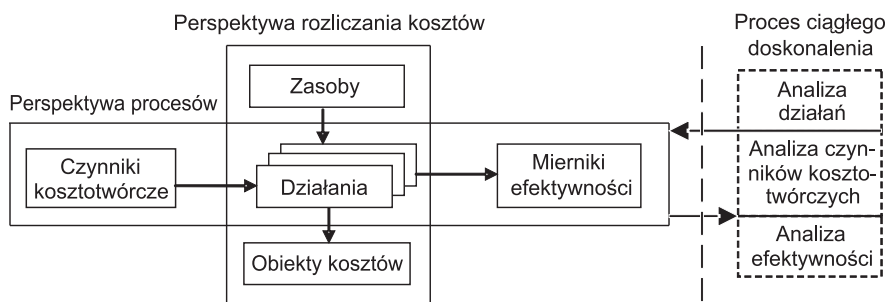
▪ zarządzania na podstawie działań (*activity-based management* – ABM) – ABM to koncepcja, w której źródłem informacji do podejmowania decyzji w zakresie poprawy efektywności i skuteczności wykonywanych działań są potrzebne informacje o działaniach i ich kosztach (oznacza to, że dla zastosowania koncepcji zarządzania na podstawie działań jest konieczne wyodrębnienie działań i ich kosztów, ale nie trzeba przeprowadzać kalkulacji kosztów produktów, klientów itd.).

Według Szychty (2007a, s. 266):

[...] rozwój koncepcji rachunkowości zarządczej, uwzględniającej działania, przebiegał w kierunku od ABC, przez ABCM, do ABM, co oznacza ewolucję zastosowań systemu ABC – od zorientowania na kalkulację kosztu jednostkowego produktów do zarządzania procesami i działaniami.

Zarządzanie na podstawie działań koncentruje się na podniesieniu zarówno wartości otrzymywanej przez klienta (zewnętrznego lub wewnętrznego), jak i zysków dla organizacji, które powstają dzięki podniesieniu wartości dla klienta (*The CAM-I Glossary...*, 1992). Zarządzanie na podstawie działań obejmuje różne rodzaje analiz: działań, nośników kosztów działań, potencjału działań, mierników efektywności, czynników kosztotwórczych. Zarządzanie według działań koncentruje się na: a) analizie podstawowych przyczyn powstawania i czynników wpływających na koszty działań, b) analizie istotnych implikacji strategicznych, organizacyjnych i operacyjnych, c) identyfikacji możliwości usprawnień funkcji organizacyjnych, operacyjnych i strategicznych, d) formułowaniu rozwiązań przynoszących korzyści. Model zarządzania na podstawie działań przedstawiono na rys. 2.9.

z procesami wsparcia (np. administracja, zarządzanie) wynika z poglądów menedżerów operacyjnych, którzy postrzegają wiele działań wykonywanych w ramach tych procesów jako nietworzące wartości, a jedynie zwiększające pośrednie koszty firmy. Zgodnie z koncepcją ABM, wszystkie działania mogą być analizowane pod kątem tego, czy dodają czy też nie dodają wartości wytwarzanym wyrobom czy świadczonym usługom. Stopniowo ABM stawało się narzędziem kontroli zarządczej, które miało umożliwić menedżerom ograniczanie i eliminowanie działań nietworzących wartości, głównie w ramach biurokratycznych struktur przedsiębiorstwa (Armstrong, 2002).



Rys. 2.9. Model zarządzania na podstawie działań

Źródło: *The CAM-I Glossary...*, 1992, s. 232.

Na rys. 2.9 pokazano podstawowe zależności między przedstawionym po lewej stronie rachunkiem kosztów działań a przedstawionymi po prawej stronie narzędziami analitycznymi niezbędnymi do tego, by przedsiębiorstwo, w którym wdrożono rachunek kosztów działań, osiągnęło z jego implementacji pełne korzyści. Rachunek kosztów działań funkcjonujący w przedsiębiorstwie gromadzi wiele istotnych do zarządzania danych, takich jak np. informacje o czynnikach kosztotwórczych, działaniach, zasobach i miernikach efektywności, natomiast zarządzanie na podstawie działań to narzędzie koncentrujące się na zwiększaniu wartości wytwarzanych wyrobów i świadczonych usług (*The CAM-I Glossary...*, 1992). W ramach systemu zarządzania na podstawie działań (ABM) można wyróżnić całą gamę metod i narzędzi:

- kalkulacja kosztów produktów, klientów itd. – pomiar i analiza kosztów działań wykonywanych na rzecz produktów, klientów itd. w warunkach stosowania rachunku kosztów działań;
- analiza rentowności według produktów, klientów itd. – pomiar i ocena rentowności różnych obiektów kosztów (produktów, klientów itd.) oraz podejmowanie decyzji na podstawie tych informacji;
- budżetowanie kosztów według działań (*activity-based budgeting* – ABB) – koncentruje się na planowaniu kosztów działań koniecznych dla dostarczenia i sprzedaży wyrobów i usług (należy podkreślić, że zastosowanie ABB wymaga wcześniejszego wdrożenia w przedsiębiorstwie rachunku kosztów działań)²⁵;

²⁵ A. Piosik (2002, s. 249) wykazał, że „implementacja rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie nie zmienia ogólnych zasad budżetowania i kontroli” oraz dowodzi, że „zarówno w ramach analiz przedbudżetowych, jak i na etapie przygotowania i zatwierdzania budżetu głównego oraz w kontroli budżetowej (w szczególności na etapie rachunku wariacji kosztowych) jest wymagana modyfikacja wielu tradycyjnych rozwiązań z zakresu budżetowania i kontroli” (por. także: Piosik, 1999, 2001).

- analiza działań (*activity analysis*) – identyfikacja i opis działań wykonywanych w przedsiębiorstwie obejmujące określenie działań, ustalenie osób wykonujących działania, określenie czasu wykonywania działań, identyfikację zasobów koniecznych do wykonywania działań, określenie mierników efektywności działań, identyfikację działań tworzących i nietworzących wartości;
- ciągle doskonalenie procesów (*continuous process improvement*)²⁶ – podejmowane w przedsiębiorstwie działania mające na celu eliminowanie strat w realizowanych procesach, skrócenie czasów reakcji, poprawę jakości procesów oraz uproszczenie procesów i konstrukcji produktów;
- *benchmarking* procesów – definiowanie dla procesów i działań takich punktów odniesienia (wewnątrz przedsiębiorstwa lub na zewnątrz), które będą umożliwiały ocenę procesów i działań i pozwalały na zwiększanie ich efektywności;
- reorganizacja procesów gospodarczych (*business process reengineering* – BPR) – przeprojektowanie procesów gospodarczych w przedsiębiorstwie zmierzające do poprawy efektywności gospodarowania (punktem wyjścia do reorganizacji procesów gospodarczych jest analiza procesów i działań w całym łańcuchu wartości).

Zarządzanie na podstawie działań umożliwia dokonywanie analiz pozwala na formułowanie rekomendacji co do sposobów postępowania, sprzyja optymalizacji procesów i działań oraz poprawieniu efektywności firmy. Dla współczesnych przedsiębiorstw, które działają w coraz trudniejszym konkurencyjnym otoczeniu, zarządzanie na podstawie działań może się stać jednym z istotniejszych instrumentów zdobywania i utrwalania przewagi konkurencyjnej. ABM może wpłynąć na usprawnienie zarządzania w kontekście operacyjnym i strategicznym. O ile w kontekście operacyjnym chodzić może o skuteczny pomiar i kontrolę działalności w przekroju działań i procesów realizowanych w firmie, o tyle w kontekście strategicznym należy położyć akcent na określenie strategicznej wartości działań i optymalizację wykorzystania zasobów. W ogólnym ujęciu zarządzanie na podstawie działań powinno sprzyjać podejmowaniu w organizacji takich decyzji, które poprawiają jej efektywność i pozycję konkurencyjną.

W firmie wykorzystującej ABM każde działanie powinno być szczegółowo opisane – przykład karty działania przedstawiono w tab. 2.3.

²⁶ Należy podkreślić, że metody, takie jak ciągle doskonalenie, *benchmarking* i reorganizacja procesów gospodarczych, mogą funkcjonować niezależnie od zarządzania na podstawie działań, jednak w praktyce są one często stosowane właśnie w kontekście ABM (są integrowane z ABM).

Tabela 2.3. Karta działania „utrzymywanie kontaktów z klientami”

Podmiot	Sekcja farmaceutyczna
Działanie	utrzymywanie kontaktów z klientami
Numer działania	4102
Opis działania	utrzymywanie kontaktów z klientami i w ograniczonym zakresie zdobywanie nowych klientów
Czynności	1) wyjazdy do klientów, 2) prezentacja nowym klientom oferty Spółki, 3) prezentacja dotychczasowym klientom nowych produktów
Roczny koszt działania	50 000 zł
Produkt działania	wizyty u klientów (oprócz wizyt dotyczących realizacji zamówień)
Miara wielkości przerobu działania	liczba osobodni wizyt u klientów (oprócz wizyt dotyczących realizacji zamówień)
Roczny produkt działania	100 osobodni wizyt u klientów
Jednostkowy koszt produktu działania	500 zł na jeden osobodzień wizyty u klienta (roczny koszt działania „utrzymywanie kontaktów z klientami” podzielony przez liczbę osobodni wizyt u klientów)
Odbiorca działania	klienci spółki (17 klientów i 1 grupa klientów)
Tworzy wartość/nie tworzy wartości	tworzy wartość
Mierniki efektywności	jakość: 1) przeciętny czas współpracy z dużym klientem, 2) liczba nowych dużych klientów w roku, 3) liczba dużych klientów, którzy zrezygnowali z usług spółki w roku; produktywność: 1) koszt jednego osobodnia wizyt u klientów, 2) liczba osobodni wizyt u klientów w roku
Czynniki kosztotwórcze	liczba dni wizyt u klientów, odległość od klienta
Koszty przypisywane bezpośrednio	całość kosztów związanych z pełnomocnikiem zarządu ds. handlowych, koszty delegacji, hoteli itp.
Koszty alokowane	koszty sekcji farmaceutycznej (4104)

Źródło: opracowanie własne.

Dla restrukturyzacji organizacji bardzo ważna jest analiza działań pod wieloma względami jednocześnie, np. działania: podstawowe/wspomagające, powyżej/poniżej oczekiwań, drogie/tanie, o małych korzyściach/o dużych korzyściach. Wielowymiarowa analiza działań powinna być prowadzona w czasie, np. przed wdrożeniem ABM, zaraz po jego wdrożeniu i dalej, np. w odstępach rocznych (działania mogą i powinny zmieniać kategorię). Dzięki takiej analizie można:

- usprawnić działania, co może polegać na:
 - skróceniu czasu wykonywania działania, np. przez zastosowanie lepszych programów informatycznych i jednej bazy danych,
 - eliminacji czynności zbędnych, np. przez poprawę obiegu dokumentacji – dokumenty nie powinny kilkakrotnie trafiać do tego samego wydziału;

- zmniejszyć zakres działań, co może polegać na:
 - zmniejszeniu ilości wykonywanych działań, np. ograniczenie liczby sporządzanych raportów wewnętrznych,
 - zmniejszeniu kosztów działań, np. zakup tańszych w eksploatacji samochodów służbowych;
- całkowicie wyeliminować działania, co może polegać na:
 - zaniechaniu wykonywania działania, np. prowadzenia stołówki pracowniczej,
 - *outsourcing*-u działania, np. zarządzania nieruchomościami, badania rynku,
 - przeniesieniu działania na wyższy szczebel organizacji, np. księgowość, *call centre*.

Zarządzanie na podstawie działań powinno wspomagać zarządzanie organizacją przez uporządkowanie procesu wprowadzania zmian w działaniu organizacji. ABM powinien umożliwiać odpowiedź na pytania: czy obecne działania powinny być w ogóle wykonywane, czy obecne działania powinny być wykonywane, tak jak dotychczas, czy powinny być wykonywane jakieś inne działania?

System zarządzania na podstawie działań w przedsiębiorstwach go wykorzystujących może się przyczynić do poprawy skuteczności podejmowanych decyzji, zwiększenia efektywności czy też osiągnięcia większego zwrotu z zaangażowanego kapitału. Zastosowania ABM w przedsiębiorstwach są często bardzo zróżnicowane, podczas gdy w jednych firmach system ten służy do mierzenia efektywności i promowania działań ją poprawiających, w innych jest wykorzystywany do redukcji kosztów i podejmowania działań maksymalizujących sprzedaż, a w jeszcze innych przyczynia się do projektowania nowych produktów czy reorganizacji procesów. Chociaż każda organizacja potrzebuje informacji do podejmowania decyzji, ustalania priorytetów, alokacji zasobów czy monitorowania podejmowanych działań, to jednak zastosowanie systemu zarządzania na podstawie działań w konkretnej organizacji jest uwarunkowane branżą, w jakiej działa przedsiębiorstwo, sytuacją wewnętrzną, otoczeniem konkurencyjnym itd. W szczególności wykorzystanie metod i narzędzi wchodzących w skład ABM jest uzależnione od etapu rozwoju przedsiębiorstwa (Miller i in., 2000):

- przedsiębiorstwa znajdujące się w fazie rozwoju (zwiększanie się poziomu działalności) wykorzystują system zarządzania na podstawie działań przede wszystkim do eliminacji działań nietworzących wartości oraz do doskonalenia procesów i działań;
- przedsiębiorstwa znajdujące się w fazie stabilizacji (stałego poziomu działalności) koncentrują się na zastosowaniu ABM do identyfikacji działań nietworzących wartości, ustalaniu i realizacji priorytetów w zakresie doskonalenia, wyodrębnianiu/eliminacji czynników kosztotwórczych oraz szacowaniu kosztów wyrobów i usług;

- przedsiębiorstwa znajdujące się w fazie schyłkowej (zmniejszanie się poziomu działalności) wykorzystują ABM w głównej mierze do redukcji kosztów, zmniejszania poziomu dostępnego potencjału i zarządzania redukcją zatrudnienia;

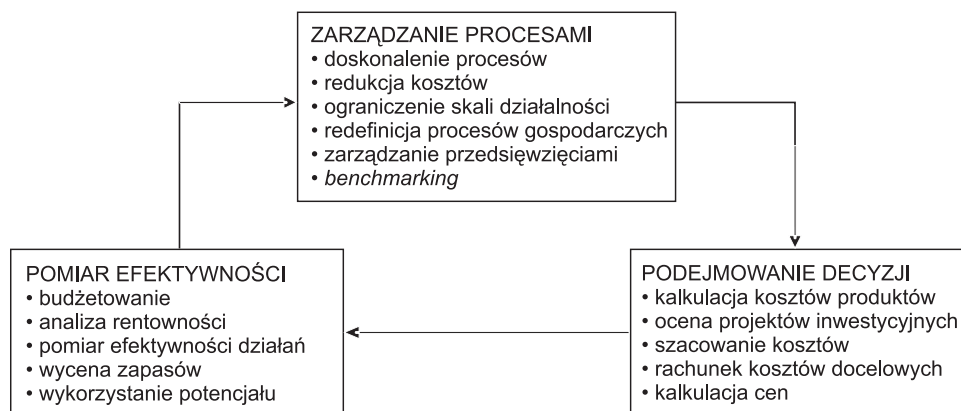
- przedsiębiorstwa dysponujące niewystarczającym potencjałem skupiają się na zastosowaniu ABM do określania kosztów produktów, podejmowania decyzji w odniesieniu do produktów i określania potencjału procesów i działań (wąskich gardeł).

Oprócz przedstawionych wyżej, ogólnych zastosowań zarządzania na podstawie działań, procesom implementacji ABM w różnych przedsiębiorstwach przyświecają jeszcze inne, specyficzne cele. Wśród najczęściej występujących wyróżnić można: a) ustalanie kosztów i rentowności produktów, klientów, oddziałów, regionów sprzedaży, kanałów dystrybucji itd., b) poprawę efektywności procesów i działań oraz c) redukcję kosztów lub ograniczanie rozmiarów działalności. Wykorzystując działania jako wspólny mianownik zarządzanej procesowo organizacji, można również stosować ABM do np.: oceny decyzji *outsourcing*-owych, wspierania realizacji strategii, zarządzania projektami, budżetowania, rachunku kosztów docelowych, określania i optymalizacji potencjału, analiz kosztów-wolumenu-zysku²⁷, szacowania kosztów dla potrzeb przetargów, konsolidacji obszarów działalności operacyjnej, analiz przedsiębiorstw będących celem przejęcia czy rozliczania kosztów usług pomocniczych (Miller, 1996, s. 16).

Miarą korzyści z zastosowania w przedsiębiorstwie ABM są efekty inicjatyw i udoskonaleń wdrożonych dzięki informacjom z tego systemu (ABM powinien motywować menedżerów do podejmowania decyzji proefektywnościowych i ułatwiać podejmowanie takich decyzji). Pozytywne efekty implementacji systemu zarządzania na podstawie działań mogą się jednak uwidocznić dopiero wtedy gdy, informacje z tego systemu będą aktywnie wykorzystywane przez menedżerów²⁸. Przydatność ABM dla przedsiębiorstwa wiąże się z trzema kluczowymi obszarami składającymi się na cykl wartości zarządzania na podstawie działań – schematycznie przedstawiono to na rys. 2.10.

²⁷ A. Piosik (2000, s. 78) zauważa, że „prowadzenie analiz C-V-P w warunkach działań obejmuje: określenie równania behawioralnego wyniku ze sprzedaży, określenie progu rentowności i konstrukcję marży bezpieczeństwa pierwszego rodzaju oraz zdefiniowanie optymalnej propozycji budżetowej i konstrukcję marży bezpieczeństwa drugiego rodzaju” (zob. szerzej: Piosik, 2002, s. 113–146).

²⁸ Należy podkreślić, że wartościowy pomiar korzyści z zastosowania systemu zarządzania na podstawie działań może być bardzo trudny. Jeżeli nawet po wdrożeniu systemu ABM zauważono by istotny wzrost przychodów, zysku i wartości przedsiębiorstwa, to niezwykle trudno byłoby przypisać te zmiany wdrożeniu systemu ABM, ponieważ równoległe do jego wdrażania przedsiębiorstwo (najczęściej) realizowało inne programy zorientowane na podniesienie wartości (np. TQM, BPR itd.).



Rys. 2.10. Cykl wartości zarządzania na podstawie działań

Źródło: Miller, 1996, s. 28.

Jak przedstawiono na rys. 2.10, korzyści z zastosowania systemu zarządzania na podstawie działań mogą się odnosić do lepszego zarządzania procesami, skuteczniejszego podejmowania decyzji i rzetelnego pomiaru efektywności. Do przedstawionego cyklu przedsiębiorstwa mogą się włączyć w dowolnym momencie, mogą np. zacząć od zastosowania ABM do podejmowania decyzji (np. kalkulacji kosztów produktów), później rozszerzyć jego zastosowanie na pomiar efektywności (np. analiza rentowności), a następnie wykorzystać do zarządzania procesami (np. doskonalenie procesów produkcji). Procedura ta może, a nawet powinna być kontynuowana, przedsiębiorstwa wykorzystujące ABC powinny poszukiwać dla tej metody coraz to nowych zastosowań we wszystkich trzech analizowanych obszarach, a więc w obszarze podejmowania decyzji, pomiaru efektywności i zarządzania procesami.

Systemy rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań wykorzystywane przez doświadczonych użytkowników stają się z czasem w coraz większym stopniu częścią ich kluczowych systemów informacyjnych. W tym zakresie można odnotować kilka tendencji (Cookins, 2001):

- integrowanie informacji wyjściowych z ABC/ABM z systemami wspierającymi podejmowanie decyzji, takimi jak system estymacji przyszłych kosztów, system budżetowania według działań, system zarządzania relacjami z klientami (*customer relationship management* – CRM) czy zrównoważona karta wyników;
- uczenie się zasad uszczegóławiania, uogólniania i generalnie modyfikowania struktury systemów ABC/ABM w reakcji na problemy pojawiające się wewnątrz przedsiębiorstwa i w jego otoczeniu;
- automatyzacja zbierania danych finansowych i niefinansowych z różnych systemów informacyjnych dla potrzeb rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań;

- automatyzacja eksportu informacji z ABC/ABM do użytkowników na różnych szczeblach organizacji.

Można przewidywać, że w kolejnych latach uwidoczni się dalsza tendencja do integrowania systemów informacyjnych przedsiębiorstwa w zestaw narzędzi niezbędny każdemu menedżerowi i analitykowi. Zmienia się również wykorzystanie ABC/ABM – zamiast pełnienia wyłącznie funkcji narzędzia rachunkowości, ABC/ABM stają się narzędziem wsparcia decyzji zarówno operacyjnych, jak i strategicznych. Zmienia się w związku z tym również natura informacji, którymi posługują się te systemy, zamiast informacji wyłącznie o kosztach, systemy te posługują się również informacjami niefinansowymi, a także informacjami do oceny dokonań.

2.1.7. Etapy ewolucji systemów pomiaru kosztów i efektywności

Na początku lat 90. XX w. R. S. Kaplan (1990) przedstawił cztery fazy rozwoju systemów zarządzania kosztami i efektywnością. Na początku wieku XXI G. Cookins (2001, s. 27) zaproponował rozwinięcie podejścia Kaplana o dodatkową, piątą fazę. Ujęcie rozwoju systemów zarządzania kosztami i efektywnością w pięciu fazach przedstawiono na rys. 2.11.

Przedstawione na rys. 2.11 systemy zarządzania kosztami i efektywnością fazy pierwszej nie są odpowiednie nawet dla potrzeb sprawozdawczości finansowej – charakteryzują się ułomnością w zakresie rejestracji operacji finansowych oraz posługują się (w większości) nieprawidłowymi algorytmami rozliczania kosztów pośrednich. Systemy te są często oparte na przestarzałej technologii (w końcu wieku XX zdarzały się nawet systemy oparte na technologii systemu operacyjnego DOS) oraz trudne do utrzymania (ludzie, którzy je projektowali, zmienili pracę, brak jest pełnej dokumentacji systemu itd.). Część przedsiębiorstw, posiadających systemy fazy pierwszej, kupuje i wdraża zawierające moduł FK nowoczesne systemy klasy ERP, jednak zastąpienie systemu fazy pierwszej systemem zintegrowanym klasy ERP nie oznacza automatycznie przejścia do systemów fazy czwartej. Najczęściej oznacza to, że firma zastępuje przestarzały system finansowy fazy pierwszej, systemem zintegrowanym fazy drugiej (aby przejść do systemu fazy czwartej, nie wystarczy lepsza technologia).

Systemy fazy drugiej, z których korzysta większość przedsiębiorstw, spełniają wymagania sprawozdawczości zewnętrznej, gromadzą koszty w przekroju ośrodków odpowiedzialności, znacznie zniekształcają koszty produktu (obsługi klienta itd.) oraz dostarczają spóźnionych i zbyt ogólnych informacji finansowych. Systemy fazy drugiej generalnie nadają się do sporządzania sprawozdań finansowych i wyceny zapasów zgodnie z zasadami rachunkowości finansowej, są jednak zupełnie nieprzydatne w dwóch, kluczowych dla zarządzania przedsiębiorstwem, obszarach (Kaplan, Cooper, 2000):

Aspekt	Systemy fazy pierwszej (niepełne)	Systemy fazy drugiej (ukierunkowane na sprawozdawczość finansową)	Systemy fazy trzeciej (wyspecjalizowane/dziedziczne)	Systemy fazy czwartej (zintegrowane)	Systemy fazy piątej (wspomagające decyzje)
Jakość danych	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wiele błędów ▪ znaczne rozbieżności 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ brak niespodzianek ▪ spełnianie norm sprawozdawczości finansowej 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wspólne bazy danych ▪ systemy dziedziczne ▪ powiązania nieformalne 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ bazy danych i systemy całkowicie powiązane 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ bazy danych i systemy całkowicie powiązane
Zewnętrzna sprawozdawczość finansowa	<ul style="list-style-type: none"> ▪ nieodpowiednie 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ przystosowane do potrzeb sprawozdawczości finansowej 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ system fazy drugiej dla obsługi transakcji finansowych i okresowej sprawozdawczości 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ systemy sprawozdawczości finansowej 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ systemy sprawozdawczości finansowej
Koszty produktu/klienta	<ul style="list-style-type: none"> ▪ nieodpowiednie 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ niedokładne ▪ ukryte koszty i zyski 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ systemy ABC działające na komputerach osobistych ▪ zorientowane na produkty 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ zintegrowane systemy ABC/M ▪ liczenie kosztów pełnych 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ zintegrowane systemy ABC/M ▪ estymacja przyszłych kosztów
Kontrola operacyjna i strategiczna	<ul style="list-style-type: none"> ▪ nieodpowiednie 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ tylko finansowy mechanizm kontroli ▪ opóźniony mechanizm kontroli 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ rachunek kosztów <i>kaizen</i>, pseudocentra zysku, punktualne dane niefinansowe 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ operacyjne i strategiczne systemy pomiaru dokonań 	<ul style="list-style-type: none"> ▪ operacyjne i strategiczne estymacje przyszłych kosztów ▪ powiązania z kartami dokonań ▪ odzwierciedlenie pojęcia ekonomicznego

Rys. 2.11. Etapy rozwoju systemów zarządzania kosztami działań
 Źródło: Kaplan, 1990, s. 22-26; Cookins, 2001, s. 27.

- w szacowaniu kosztów działań i procesów gospodarczych, a także kosztów i rentowności produktów i klientów (koszty pośrednie są w tych systemach rozliczane generalnie w oparciu o system ośrodków odpowiedzialności i z wykorzystaniem kluczy opartych na fizycznej wielkości produkcji²⁹);

- w zapewnieniu informacji wspomagającej doskonalenie procesów gospodarczych (zmieniające się otoczenie wymaga, by menedżerowie mieli bezpośredni dostęp do dokładnych informacji, istotnych przy podejmowaniu decyzji, dotyczących usprawniania procesów, czy ich ukierunkowaniu na potrzeby klienta).

Generalnie systemy fazy drugiej są oparte na wydawaniu poleceń i kontroli ich wypełniania, natomiast powinny być zorientowane na informowanie menedżerów i usprawnianie działań.

Systemy fazy trzeciej spełniają zarówno wymagania zewnętrznej sprawozdawczości finansowej, jak i kalkulacji kosztów oraz zarządzania efektywnością. Systemy te obejmują trzy elementy (Kaplan, Cooper, 2000):

- tradycyjny, ale dobrze działający system finansowo-księgowy – system ten jest wykorzystywany do sporządzania okresowych sprawozdań finansowych przeznaczonych dla odbiorców zewnętrznych (wykorzystuje się w nim uproszczone zasady rozliczania kosztów pośrednich znane z systemów fazy drugiej);

- jeden lub kilka systemów rachunku kosztów działań – system ten (lub systemy) gromadzi dane zarówno z systemu finansowo-księgowego, jak i z innych systemów informacyjnych firmy (np. system produkcji, magazynowy, sprzedaży itd.) i dostarcza informacji umożliwiających kalkulację kosztów działań, procesów, produktów, klientów, kanałów dystrybucji itd.;

- systemy wspomaganie efektywności operacyjnej – dostarczają pracownikom i menedżerom zarówno finansowych, jak i niefinansowych informacji dotyczących wydajności, jakości, terminowości oraz procesów gospodarczych.

Systemy rachunku kosztów działań oraz systemy wspomaganie efektywności operacyjnej powinny być postrzegane jako uzupełnienie tradycyjnych systemów sprawozdawczości finansowej, a nie jako systemy konkurencyjne. Zaletą systemów fazy trzeciej jest łatwość oraz niewielki dodatkowy koszt ich imple-

²⁹ W niektórych przedsiębiorstwach systemy te są bardzo szczegółowe – obejmują dziesiątki, a nawet setki ośrodków odpowiedzialności za koszty, posługują się również przy rozliczaniu kosztów pośrednich kluczami opartymi na robociznie bezpośredniej, kosztach materiałów bezpośrednich, liczbie maszynogodzin itd. Pomimo dużej szczegółowości, systemy te nie umożliwiają jednak śledzenia kosztów działań i procesów oraz nie odzwierciedlają różnorodności produktów, klientów czy kanałów dystrybucji (np. nie mierzą kosztów zależnych od liczby partii czy rodzajów produktów). Dodatkowym problemem jest w tych systemach kalkulowanie kosztów produktu na poziomie kosztu wytworzenia. Oznacza to, że np. koszty magazynowania, dystrybucji, sprzedaży czy marketingu, które można powiązać z określonym produktem, są w tych systemach traktowane jako koszty okresu i nie są prawidłowo uwzględniane w analizie kosztów i rentowności produktów czy klientów.

mentacji i utrzymania w stosunku do i tak funkcjonujących nowoczesnych systemów finansowo-księgowych. Wadą systemów fazy trzeciej jest przede wszystkim to, że systemy sprawozdawczości finansowej, rachunku kosztów działań i systemy wspomaganie efektywności operacyjnej działając równolegle mogą dostarczać różnych danych (np. koszty produktu w systemach sprawozdawczości finansowej i systemach ABC będą się różnić). Menedżerowie traktują często systemy fazy trzeciej jako rozwiązanie przejściowe, dążąc do osiągnięcia stanu, w którym systemy sprawozdawczości finansowej, rachunku kosztów i wspomaganie efektywności będą w pełni zintegrowane.

W systemach fazy czwartej występuje pełna zgodność między zewnętrznym systemem finansowym, rachunkiem kosztów działań i systemami wspomaganie efektywności operacyjnej. Zintegrowanie systemów sprawozdawczości wewnętrznej i systemów rachunku kosztów działań przejawia się np. w wykorzystywaniu kosztów produktu obliczonego za pomocą rachunku kosztów działań do wyceny zapasów w sprawozdaniach finansowych. Zintegrowanie systemów rachunku kosztów działań z systemami wspomaganie efektywności operacyjnej wyraża się np. w sporządzaniu budżetów według zasad ABB i wykorzystywaniu ich przez system wspomaganie efektywności w celu analizy i oceny rzeczywistych kosztów wykonywanych działań³⁰. Integracja działa również w drugą stronę, tzn. np. aktualne informacje o potencjale, wydajności i jakości działań są z systemu wspomaganie efektywności operacyjnej przekazywane do systemu rachunku kosztów działań, gdzie mogą być wykorzystywane do rozliczania kosztów. Powiązanie między systemami zewnętrznej sprawozdawczości finansowej, rachunkiem kosztów działań i systemami wspomaganie efektywności operacyjnej są więc wielostronne i kompletne. Być może najistotniejsze w systemach fazy czwartej jest przesunięcie akcentu z rachunkowości finansowej i sprawozdawczości zewnętrznej, co było charakterystyczne dla systemów fazy drugiej, na informacje istotne dla zarządzania. Systemy fazy czwartej są zorientowane na wspieranie pracowników i menedżerów, którzy doskonałą kontrolowane przez siebie procesy. Potrzeby księgowych, które były najważniejsze w systemach fazy drugiej, schodzą w systemach fazy czwartej na drugi plan³¹.

³⁰ A. Piosik (2002, s. 119) zwraca również uwagę na możliwość sporządzania wielostopniowego rachunku kosztów i wyników według rachunku kosztów działań, podkreślając, że jest to rozwiązanie lepsze od tradycyjnych rachunków wielostopniowych.

³¹ R. S. Kaplan i R. Cooper (2000) ostrzegają przed próbami przechodzenia od systemów fazy drugiej bezpośrednio do systemów fazy czwartej. Uważają oni, że próby takie prawie zawsze kończą się niepowodzeniem, ponieważ przedsiębiorstwa muszą się nauczyć, jak efektywnie korzystać z systemów rachunku kosztów działań i systemów wspomagających zarządzanie efektywnością operacyjną, co jest możliwe w systemach fazy trzeciej. Kaplan i Cooper argumentują, że należy zapoznać się z możliwościami systemów ABC i systemów wspomagających efektywność, nie rezygnując z bezpieczeństwa zapewnionego przez wypróbowane systemy sprawozdawczości finansowej – taką możliwość oferują jedynie systemy fazy trzeciej.

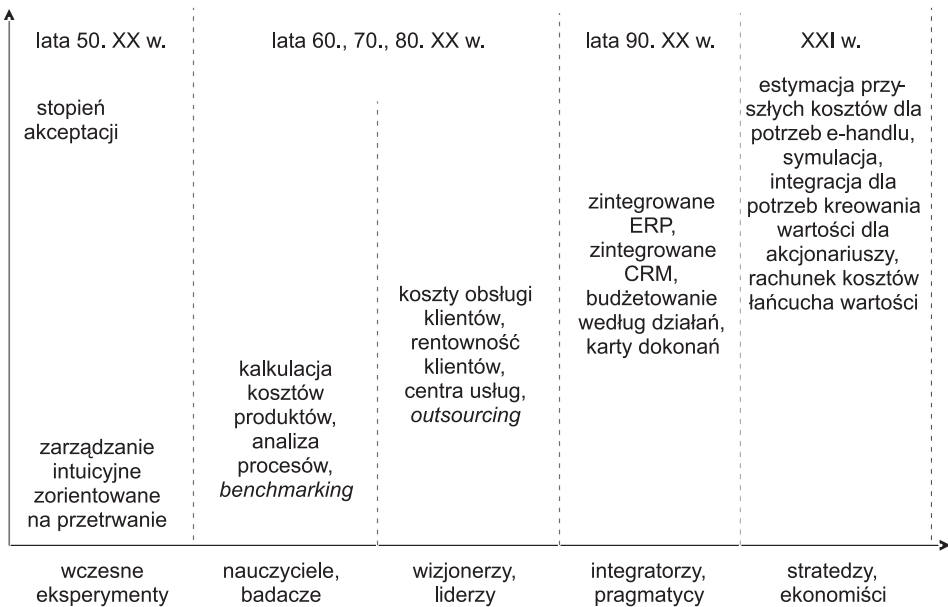
Do sformułowanych przez R. S. Kaplana (1990) czterech faz rozwoju systemów zarządzania kosztami G. Cookins (2001) dodał fazę piątą, którą nazwał fazą systemów wspomagających decyzje. Systemy te mają wychodzić daleko poza kalkulację istotnych kosztów i dostarczanie informacji do podejmowania decyzji. Według Cookinsa systemy fazy V to raczej systemy sterowania rentownością i zarządzania wartością. Systemy te powinny umożliwiać estymację przyszłych kosztów dla potrzeb podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych (estymacje takie byłyby najczęściej wykonywane *ad hoc* i nakierowane na wsparcie konkretnych decyzji, np.: inwestycyjnych, cenowych, *outsourcing*-owych itd.). V generacja systemów zarządzania kosztami powinna również integrować koncepcję zarządzania wartością (*value based management* – VBM) z koncepcją rachunku kosztów działań. ABC/M i VBM wykorzystywane łącznie mogą dostarczać menedżerom informacji o tym, jak zwiększyć wartość dla akcjonariuszy poprzez (Cookins, 2001):

- zorientowanie na rentownych klientów, kanały dystrybucji i produkty,
- podejmowanie decyzji w odniesieniu do zmniejszających wartość klientów, kanałów dystrybucji, produktów i procesów,
- zwiększanie działań kreujących przychody przy utrzymaniu niezmiennego poziomu zainwestowanego kapitału,
- redukcja poziomu zainwestowanego kapitału przy utrzymywaniu działań kreujących przychody na niezmiennym poziomie,
- inwestowanie w aktywa, na których zwrot jest wyższy od kosztu kapitału przedsiębiorstwa.

G. Cookins, oprócz dodania do czterech faz wyróżnionych przez Kaplana fazy piątej, ma również ciekawe poglądy na historię rozwoju koncepcji ABC/M (Cookins, 2001, s. 30). Stwierdził on, że już na kilkadziesiąt lat przed rozpowszechnieniem koncepcji rachunku kosztów działań niektórzy kontrolerzy w przedsiębiorstwach próbowali rozliczać koszty pośrednie przy wykorzystaniu tzw. nośników zdarzeń (*event drivers*). Te uproszczone formy rachunku kosztów działań były implementowane w oparciu o pisane specjalnie dla danego przedsiębiorstwa programy dziedzinowe lub w późniejszym okresie wdrażane w arkuszach kalkulacyjnych. W latach 60. i 70. badacze akademicy zaczęli zdawać sobie sprawę z tego, że tradycyjne systemy rachunku kosztów przestały być odpowiednie dla przedsiębiorstw. Doprowadziło to później w latach 80. do rozwoju koncepcji rachunku kosztów działań w formie zbliżonej do takiej, w jakiej koncepcja ta znana jest dzisiaj (jako pierwsza generacja ABC). W końcu lat 80. przedsiębiorstwa wykorzystywały rachunek kosztów działań głównie dla kalkulacji kosztów produktów i analizy rentowności. Wkrótce jednak zauważono, że te same dane, które służą potrzebom kalkulacji, mogą być wykorzystywane w innych celach, do np. analizy procesów, restrukturyzacji procesów czy *benchmarking*-u. Również w tym okresie zastosowano rachunek kosztów dzia-

łań do analizy kosztów i rentowności w przekroju klientów, kanałów dystrybucji, regionów, oddziałów itd. W latach 80. opracowano wiele niedrogich, dziedzinowych systemów informatycznych umożliwiających implementację rachunku kosztów działań (np. Easy ABC firmy ABC Technologies Inc.). Lata 90. XX w. to czas integracji rachunku kosztów działań ze zintegrowanymi systemami wspomagającymi zarządzanie klasy ERP (*enterprise resources planning* – planowania zasobów przedsiębiorstwa). Światowy lider w dziedzinie oprogramowania tej klasy, firma SAP, w roku 1998 zakupiła mniejszościowy pakiet udziałów w ABC Technologies Inc., tym samym rozszerzając zakres systemów zintegrowanych o rachunek kosztów działań. Drogą wyznaczoną przez SAP wkrótce podążyli inni dostawcy oprogramowania klasy ERP. Początek XXI w. to uzupełnienie dostępnych w systemach ABC informacji o kosztach historycznych estymacją kosztów przyszłych. Lata te to również zwiększenie możliwości symulacyjnych rachunku kosztów działań, jego integrowanie z koncepcją kreowania wartości dla akcjonariuszy czy też koncepcją łańcucha wartości. Graficznie rozwój systemów ABC/M według Cookinsa przedstawiono na rys. 2.12.

Na przełomie lat 80. i 90. XX w. powstały dwie generacje systemów rachunku kosztów działań – postawić można pytanie, która z nich występuje w praktyce? Pierwsza, z drugiej połowy lat 80., czy też druga z początku lat 90.?



Rys. 2.12. Rozwój systemów ABC/M

Źródło: Cookins, 2001, s. 30.

Odpowiedź na tak postawione pytanie nie może być prosta³², jednak wydaje się, że w praktyce występują zarówno systemy ABC pierwszej, jak i drugiej generacji, a także systemy, które mają pewne cechy obu generacji³³. Termin „rachunek kosztów działań” to dzisiaj zbiór różnych, czasami rozbieżnych idei i praktyk, których autorstwo często nie sposób przypisać konkretnej osobie lub organizacji, a które mieszczą się w ogólnym terminie ABC, ABCM lub ABM.

Wydaje się, że na systemy rachunku kosztów działań można dzisiaj patrzeć dwojako. Można je postrzegać jako systemy o z góry znanych elementach i powiązaniach, systemy, o których można przeczytać w podręcznikach akademickich, i systemy, które są modułami zintegrowanych systemów wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem. Na rachunek kosztów działań można również patrzeć jako na zbiór narzędzi, z których każde przedsiębiorstwo może wybrać te, których potrzebuje i skoncentrować się na: poprawie dokładności kalkulacji kosztów produktów, dostarczaniu informacji do podejmowania decyzji, redukcji kosztów poprzez eliminację marnotrawstwa, poprawie zarządzania działalnością operacyjną poprzez lepszy pomiar dokonań, zarządzaniu działaniami czy też szacowaniu dostatecznie dokładnych kosztów.

2.2. Przegląd badań empirycznych rachunku kosztów działań na przełomie XX i XXI w.

2.2.1. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w świetle badań ankietowych

Przełom XX i XXI w. zaowocował prawdziwym wysypem badań dotyczących rachunku kosztów działań. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w praktyce przedsiębiorstw poszczególnych krajów znacznie się różni – potwierdzają to badania empiryczne. Z jednej strony są to badania deskryptywne, przedstawiające stopień rozpowszechnienia oraz cechy systemów ABC w praktyce różnych krajów. Z drugiej strony badania empiryczne koncentrują się na

³² Autorowi nie są znane żadne badania dyfuzji rachunku kosztów działań, w których byłoby wyraźne rozróżnienie między systemami pierwszej i drugiej generacji (i tym bardziej generacji trzeciej i czwartej). Częściowo można jednak wnioskować o wersji rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, analizując np. to czy występuje rozróżnienie między zasobami dostarczonymi a zużyтыми lub też czy wyróżnia się w danym systemie hierarchię kosztów działań.

³³ Wielu konsultantów, praktyków i autorów publikacji nawet dzisiaj przedstawia rachunek kosztów działań dokładnie w postaci z drugiej połowy lat 80. XX w., jednak R. Cooper i R. S. Kaplan od początku lat 90. dystansują się (z małymi wyjątkami) od systemów ABC pierwszej generacji.

analizie wpływu na wdrożenie, kształt, sposób funkcjonowania i wykorzystania systemów rachunku kosztów działań takich czynników, jak: wielkość przedsiębiorstwa, struktura kosztów, strategia czy poziom konkurencji.

Większość z prowadzonych badań empirycznych odnosiła się jednak do tego, jaki odsetek przedsiębiorstw w różnych krajach: wykorzystuje rachunek kosztów działań, rozważa jego wykorzystanie w przyszłości, zrezygnował z wdrożenia rachunku kosztów działań po analizie zasadności wdrożenia czy też w ogóle nie rozważał wdrożenia systemu ABC. W tab. 2.4 przedstawiono rezultaty kluczowych badań rozpowszechnienia ABC prowadzonych w krajach rozwiniętych (USA, Kanadzie, Australii, Nowej Zelandii, Wielkiej Brytanii, Irlandii, Norwegii, Szwecji, Finlandii, Niemczech, Francji, Włoszech), jak również w krajach rozwijających się (Chiny, Indie, Arabia Saudyjska, Czechy i Słowacja).

Tabela 2.4. Porównanie wyników badań ankietowych dotyczących zastosowania rachunku kosztów działań (w %)

	Firmy wykorzystujące ABC	Firmy rozważające wdrożenie ABC	Firmy, które zrezygnowały z wdrożenia ABC	Firmy, które nie rozważały wdrożenia ABC
	1	2	3	4
USA				
<i>Cost...</i> , 1991 ¹	11,0	19,0	–	70,0
<i>Cost Management...</i> , 1993	36,0	14,0	–	50,0
<i>Cost Management...</i> , 1995	41,0	24,0	–	35,0
<i>Cost Management...</i> , 1996	49,0	–	–	–
<i>Cost Management...</i> , 1997	39,0	–	–	–
Grott, 1999 ²	17,0	–	–	–
Ho, Kidwell, 2000 ³	50,0 ⁴	15,0 ⁵	–	–
Kianni, Sangeladij, 2003	11,8	40,0 ⁶	0,0	48,2
Lawson, 2005 ⁷	14,0	–	–	–
Kennett i in., 2007	16,0	24,0 ⁸	–	–
Kanada				
Armitage, Nicholson, 1993	14,0	15,0	4,0	67,0
Gosselin, 1997	30,4	–	–	–
Bescos i in., 2002	23,1	9,3	13,9	53,7
Australia				
Clarke i in., 1997 ⁹	10,0	–	–	–
Askarany, Yazdifar, 2007 ¹⁰	14,0	11,0	–	–
Askarany, Yazdifar, 2007	28,0 ¹¹	21,0	13,0	38,0
Baird i in., 2004	41,9	–	–	–

Tabela 2.4 (cd.)

	1	2	3	4
Nowa Zelandia				
Love, Brader, 1994	17,0	21,0	–	–
Hoque, 2000	41,0	–	–	–
Cotton i in., 2003	20,3	11,1	10,8	42,2
Wielka Brytania				
Innes, Mitchell, 1991a	6,0 ¹²	33,0	9,0	52,0
Davies, Sweeting, 1991	60,0 ¹³		–	–
Nicholls, 1992	10,0	18,0 ¹⁴	–	62,0
Bright i in., 1992	32,0	62,0	–	–
Drury, Tyles, 1994	4,0	46,0 ¹⁵	5,0	45,0
Innes, Mitchell, 1995	21,0	29,6	13,3	36,1
Innes, Mitchell, 1997	54,0 ¹⁶	–	–	–
Innes i in., 2000	17,5	20,3	15,3	46,9
Kennedy, Affleck-Graves, 2001	20,1	–	–	–
Al-Omiri, Drury, 2007	15,0	–	–	–
Irlandia				
Clarke i in., 1999	11,8	20,6	12,7	54,9
Clarke, Mullins, 2001	19,0	13,0	5,0	63,0
Pierce, 2004	27,9	9,0	10,7	52,4
Norwegia				
Björnenak, 1997	56,6 ¹⁷	–	20,8	22,6
Szwecja				
Ask, Ax, 1992	23,0 ¹⁸	–	–	–
Finlandia				
Lukka, Granlund, 1996	5,0 ¹⁹	25,0	–	–
Laitinen, 1999	15,0	–	–	–
Kallunki, Silvola, 2008	28,0	–	–	–
Niemcy				
Hauer, 1994	3,2	–	–	–
Horvath i in., 1998b	46,6	14,2	–	39,2
Francja				
Bescos i in., 2002	23,0	22,9	11,9	42,2
Włochy				
Cinquini i in., 1999	10,7	31,0 ²⁰	11,9	46,4
Cinquini i in., 2008	17,9	23,9 ²¹	20,2	38,0
Chiny				
Firth, 1996	17,2	–	–	–
<i>A Survey...</i> , 2001	9,0	–	–	–
Chow i in., 2007	52,2	–	–	–
Parkinson, 2009	29,4	–	–	–

Tabela 2.4 (cd.)

	1	2	3	4
Indie				
Anderson, Lanen, 1999	0,0	–	–	–
Joshi, 2001	20,0	–	–	–
Anand i in., 2005	28,3	–	–	–
Arabia Saudyjska				
Khalid, 2005	33,3	7,7	23,0	35,9
Czechy i Słowacja				
Novák, 2009 ²²	5,0	–	–	–
Novák, 2009	6,0	–	–	–

¹ Zarówno badanie NAA z roku 1991, jak i wszystkie kolejne badania IMA były przeprowadzone wśród członków NAA i IMA.

² Badanie dotyczyło wyłącznie firm działających w branży spożywczej.

³ Badanie S. Ho i L. Kidwella (2000), jak również późniejsze badanie D. L. Kennetta i in. (2007) zostały przeprowadzone na próbie dużych miast.

⁴ Spośród tych organizacji 20% wykorzystywało ABC kompleksowo, a 80% w co najmniej jednym obszarze działalności.

⁵ Były to organizacje planujące wdrożenie rachunku kosztów działań.

⁶ W badaniu tym były to firmy, które już rozpoczęły proces implementacji rachunku kosztów działań.

⁷ Badanie R. A. Lawsona (2005) dotyczyło organizacji działających w sektorze ochrony zdrowia.

⁸ Wśród tych organizacji jedna trzecia planowała wdrożenie, a dwie trzecie rozważały możliwość wdrożenia w przyszłości.

⁹ Badanie to zostało przeprowadzone w roku 1991.

¹⁰ Badanie z roku 1997.

¹¹ Dwie trzecie z tych przedsiębiorstw wykorzystywało rachunek kosztów działań na co dzień, a jedna trzecia – od czasu do czasu.

¹² W badaniach J. Innesa i F. Mitchella w kategorii tej ujęto zarówno firmy wdrażające ABC, jak i zamierzające je wdrożyć w najbliższym czasie.

¹³ Były to zarówno przedsiębiorstwa stosujące rachunek kosztów działań, jak i planujące jego zastosowanie w ciągu najbliższych trzech lat.

¹⁴ Były to firmy eksperymentujące z wdrożeniem ABC.

¹⁵ W tej kategorii w badaniach C. Drury'ego i M. Tylesa mieściły się zarówno firmy planujące wdrożyć ABC (9,0%), jak i firmy, które rozważały implementację ABC (37,0%).

¹⁶ Badanie to było przeprowadzone na próbie największych instytucji finansowych.

¹⁷ Do przedsiębiorstw stosujących rachunek kosztów działań zaliczono zarówno firmy wykorzystujące ABC, jak i firmy, które wdrażały lub zamierzały wdrożyć ABC.

¹⁸ Były to firmy, które planowały wdrożenie rachunku kosztów działań.

¹⁹ Były to przedsiębiorstwa, które w momencie badania prowadziły wdrożenie rachunku kosztów działań.

²⁰ Wśród tych firm były zarówno takie, które wdrożenie planowały, jak i takie, które je rozważały.

²¹ Wśród tych firm były zarówno takie, które wdrożenie planowały, jak i takie, które je rozważały.

²² Badanie to zostało przeprowadzone w roku 2007.

Źródło: opracowanie własne.

Analiza badań empirycznych przedstawionych w tab. 2.4 umożliwia zauważenie, że wczesne badania rachunku kosztów działań, dokumentujące jego rozprzestrzenienie w pierwszej połowie lat 90. XX w., wskazywały na ogromne zainteresowanie tematyką ABC wśród menedżerów przedsiębiorstw w większości krajów wysoko rozwiniętych (*Cost...*, 1991; Innes, Mitchell, 1991a; Davies, Sweeting, 1991; Ask, Ax, 1992; Nicholls, 1992; Bright i in., 1992; *Cost Management...*, 1993; Drury, Tyles, 1994; Hauer, 1994; Love, Brader, 1994; *Cost Management...*, 1995; Innes, Mitchell, 1995; Armitage, Nicholson, 1993). Odsetek przedsiębiorstw, które wdrożyły i wykorzystywały rachunek kosztów działań był jednak w tym czasie stosunkowo niewielki. Niewielka część badanych przedsiębiorstw prowadziła prace wdrożeniowe, ale relatywnie większy odsetek firm planował wdrożenie lub zamierzał rozważyć implementację³⁴.

Badania prowadzone w drugiej połowie lat 90. XX w. pokazywały, że rachunek kosztów działań był stosowany w coraz większej liczbie przedsiębiorstw (*Cost Management...*, 1996; Lukka, Granlund, 1996; Björnenak, 1997; Clarke i in., 1997; Gosselin, 1997; *Cost Management...*, 1997; Innes, Mitchell, 1997; Horvath i in., 1998b; Cinquini i in., 1999; Clarke i in., 1999; Grott, 1999; Laitinen, 1999; Ho, Kidwell, 2000; Hoque, 2000; Innes i in., 2000). Znamienne było to, że coraz więcej firm planowało implementację lub rozważało możliwość wdrożenia rachunku kosztów działań. Z drugiej jednak strony zauważono przypadki rezygnacji z wdrożenia ABC po analizie spodziewanych kosztów i korzyści czy też rzadkie przypadki rezygnacji z rachunku kosztów działań po jego wdrożeniu i wykorzystywaniu przez jakiś czas. Pomimo że odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących rachunek kosztów działań czy też interesujących się wdrożeniem w przyszłości był większy niż jeszcze kilka lat wcześniej, to jednak tempo rozprzestrzenienia się nowego systemu było wolniejsze od tego, jakiego się spodziewano. Co ciekawe zjawisko to zauważono w czasie, kiedy publikowano rekordowe ilości artykułów poświęconych rachunkowi kosztów działań, gdy tematyka ABC została ujęta w najważniejszych podręcznikach akademickich, programach studiów oraz kursach zawodowych dla specjalistów z rachunkowości zarządczej, a firmy konsultingowe i informatyczne prześcigały się w promowaniu nowego systemu. Zjawisko to nazwano paradoksem ABC.

Badania dyfuzji rachunku kosztów działań prowadzone w krajach wysoko rozwiniętych w pierwszym dziesięcioleciu XXI w. pokazywały, że odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących ABC nie zwiększa się i pozostaje na przeciętnym, mniejszym od oczekiwań poziomie (Clarke, Mullins, 2001; Kennedy, Affleck-Graves, 2001; Bescos i in., 2002; Cotton i in., 2003; Kiani, Sangeladij, 2003; Baird i in., 2004; Pierce, 2004; Lawson, 2005; Al-Omiri, Drury, 2007; Askarany, Yazdfifar, 2007; Kennett i in., 2007; Cinquini i in., 2008; Kallunki,

³⁴ P. Walley i in. (1994), badając praktykę stosowania nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej w 20 firmach, stwierdzili, że liczba wdrożeń tych systemów jest w badaniach przesadzona. Zwrócili oni również uwagę na to, że istnieje przepaść między praktyką rachunku kosztów w firmach wiodących a tym, co robi większość przedsiębiorstw (por. także: Bright i in., 1992).

Silvola, 2008). Co więcej, odsetek przedsiębiorstw planujących wdrożenie rachunku kosztów działań lub dopuszczających jego możliwość w przyszłości obniżył się, a jednocześnie wzrosła liczba firm rezygnujących z implementacji po analizie kosztów i korzyści.

Nieco inaczej niż w krajach wysoko rozwiniętych wyglądała sytuacja w krajach rozwijających się. W latach 90. XX w. przypadki implementacji rachunku kosztów działań w tych krajach były incydentalne i poza nielicznymi wyjątkami (np. Firth, 1996; Anderson, Lanen, 1999) nie prowadzono tam żadnych badań poświęconych rozprzestrzenianiu się ABC. Większe zainteresowanie rachunkiem kosztów działań przypadło w tych krajach na początek XXI w., kiedy to przypadki zastosowania ABC stały się częstsze, w związku z czym zaczęły się również pojawiać badania jego dyfuzji w przedsiębiorstwach działających w tych krajach (*A Survey...*, 2001; Joshi, 2001; Anand i in., 2005; Khalid, 2005; Chow i in., 2007; Novák, 2009; Parkinson, 2009). W odróżnieniu od krajów wysoko rozwiniętych, gdzie zainteresowanie rachunkiem kosztów działań się zmniejszyło, a odsetek firm, w których funkcjonuje ABC, przestał się zwiększać (niektóre badania wykazywały nawet spadek odsetka firm stosujących ABC), w krajach rozwijających się rachunek kosztów działań jest wdrażany w coraz większej liczbie przedsiębiorstw. Należy jednak podkreślić, że odsetek firm wykorzystujących ABC w krajach rozwijających się jest znacząco niższy niż w krajach bardziej rozwiniętych gospodarczo.

Analizując wyniki przedstawionych badań kwestionariuszowych, należy zaznaczyć, że znacznie się one różnią. Odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących rachunek kosztów działań waha się w nich od zera do kilkudziesięciu procent, może to mieć wiele przyczyn:

- brak przydatności ABC w niektórych przedsiębiorstwach – zastosowanie ABC w wielu firmach może nie dawać rezultatów istotnie lepszych niż stosowanie tradycyjnych systemów rachunku kosztów w takich obszarach, jak: oszczędność czasu, łatwość wykonania pracy, łatwość implementacji (osoby podejmujące decyzję o implementacji ABC nie są przekonane o wyższości tej metody nad technikami tradycyjnymi). Interpretacja ta jest zgodna z wnioskami R. Chenhalla i Langfielda-Smitha (1998), którzy sugerują, że korzyści z zastosowania nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej wciąż jeszcze nie są większe od korzyści z zastosowania technik tradycyjnych. Interpretacja taka wyjaśnia również motywy postępowania firm, które rozpoczęły implementację innowacji i w pewnym momencie ją przerwały (Innes, Mitchell, 1991a);

- różne rozumienie istoty ABC – rezultaty wszelkich badań z zakresu dyfuzji rachunku kosztów działań powinny być analizowane niezwykle uważnie, ponieważ nie istnieje jedna powszechnie akceptowana zarówno w teorii, jak i w praktyce definicja ABC. M. Gosselin (1997) oraz K. Baird i in. (2004) podkreślają, że respondenci nie są pewni co do tego, czym dokładnie jest rachunek kosztów działań. Wnioski te znajdują również potwierdzenie w badaniach firm wykorzystujących ABC – badania te dowodzą, że systemy rachun-

ku kosztów działań funkcjonujące w tych firmach są w istotnym stopniu różne (Gosselin, 2007);

- stan rozwoju rachunkowości zarządczej – generalnie w krajach bardziej rozwiniętych gospodarczo stopień wykorzystania metod rachunkowości zarządczej, w tym rachunku kosztów działań, jest wyższy niż w krajach rozwiniętych gospodarczo słabiej czy w krajach rozwijających się;

- sposób doboru próby – badania dyfuzji rachunku kosztów działań były prowadzone zarówno wśród firm dużych, jak i małych przedsiębiorstw produkcyjnych i nieprodukcyjnych, instytucji finansowych itd.;

- okres zbierania informacji – generalnie badania wcześniejsze pokazują znacznie niższy odsetek przedsiębiorstw stosujących ABC. We wszystkich krajach, w których prowadzono badania dyfuzji rachunku kosztów działań, odsetek przedsiębiorstw stosujących ABC rósł do końca XX w., by w pierwszym dziesięcioleciu XXI w. ustabilizować się.

Generalnie przedstawione badania dyfuzji rachunku kosztów działań mogą przeszacowywać odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących ABC ze względu na mniejszy odsetek odpowiedzi wśród firm niestosujących ABC. Firmy, które nie wykorzystują rachunku kosztów działań, mogą przejawiać skłonność do nieodpowiadania na badania ankietowe częściej niż organizacje stosujące rachunek kosztów działań. Na przeszacowanie odsetka przedsiębiorstw stosujących ABC może mieć również wpływ to, że większość badań była prowadzona wśród specjalistów zajmujących się rachunkowością zarządczą – ich postrzeganie ABC może być odmienne od poglądów pozostałych menedżerów.

2.2.2. Badania czynników wpływających na implementację rachunku kosztów działań

Analizowane w poprzednim punkcie rozprawy badania dotyczące dyfuzji rachunku kosztów działań pomijały najczęściej analizę czynników, które w pozytywny czy negatywny sposób wpływają na wdrożenie innowacyjnych metod rachunkowości zarządczej. T. H. Kwon i R. W. Zmud (1987) wyróżnili pięć grup czynników, które mają wpływ na proces wdrażania innowacji, są to: cechy osób zaangażowanych we wdrożenie, czynniki organizacyjne, technologiczne, zorientowanie na cele i otoczenie. Wyznaczone przez tych autorów ramy badania rozprzestrzeniania się innowacji były stosunkowo często wykorzystywane w badaniach dyfuzji innowacyjnych metod rachunkowości zarządczej, a w szczególności rachunku kosztów działań. Prezentację głównych badań, dotyczących dyfuzji ABC oraz wpływu na tę dyfuzję poszczególnych czynników, przedstawiono w tab. 2.5³⁵.

³⁵ Kluczowe badania czynników wpływających na dyfuzję rachunku kosztów działań były prowadzone w drugiej połowie lat 90. XX w.

Tabela 2.5. Badania czynników wpływających na dyfuzję ABC

Rodzaje czynników	Wpływ pozytywny	Brak wpływu	Wpływ negatywny
1	2	3	4
Cechy osób zaangażowanych:			
okres zatrudnienia	Anderson, 1995		
stopień zaangażowania	Anderson, 1995; Foster, Swenson, 1997		
otwartość na zmiany	Anderson, 1995; Innes, Mitchell, 1995; Foster, Swenson, 1997; Malmi 1997		
wsparcie nieformalne			
Czynniki organizacyjne:			
centralizacja	Anderson, 1995 Gosselin, 1997		
formalizacja	Gosselin, 1997		
zróżnicowanie pionowe	Gosselin, 1997		
wielkość firmy	Armitage, Nicholson, 1993; Innes, Mitchell, 1995; Björnenak, 1997; Gosselin, 1997; Clarke i in., 1997; Van Nguyen, Brookes, 1997; Krumwiede, 1998; Innes i in., 2000	Booth, Giacobbe, 1998	
powiązania nieformalne			Anderson, 1995
szkolenia i inwestycje	Anderson, 1995; Shields, 1995; Foster, Swenson, 1997; McGowan, Klammer, 1997; Krumwiede, 1998		
jednostka podporządkowana	Clarke i in., 1997		
udział konsultantów	Anderson, 1995	Booth, Giacobbe, 1998	Björnenak, 1997
Czynniki technologiczne:			
kompatybilność	Anderson, 1995; Innes, Mitchell, 1995; Björnenak, 1997; Chenhall, Langfield-Smith, 1998	Shields, 1995	
jakość IT		Krumwiede, 1998	

Tabela 2.5 (cd.)

1	2	3	4
postrzegane korzyści	Anderson, 1995; Innes, Mitchell, 1995	Krumwiede, 1998	
złożoność	Anderson, 1995		
dokładność	Anderson, 1995		
przydatność decyzyjna	Anderson, 1995; Shields, 1995; Innes, Mitchell, 1995; Foster, Swenson, 1997; Krumwiede, 1998; Chenhall, Langfield-Smith, 1998		
wysokość kosztów pośrednich	Björnenak, 1997	Booth, Giacobbe, 1998; Clarke i in., 1997; Van Nguyen, Brookes, 1997	
złożoność produktów	Van Nguyen, Brookes, 1997	Booth, Giacobbe, 1998	Clarke i in., 1997
zróżnicowanie produktów	Björnenak, 1997; Krumwiede, 1998; Malmi, 1999	Van Nguyen, Brookes, 1997	Clarke i in., 1997
Zorientowanie na cele:			
niepewność celów		Shields, 1995; Krumwiede, 1998	Anderson, 1995; Foster, Swenson, 1997
autonomia			Anderson, 1995
implementacja TQM		Krumwiede, 1998	
szczupła produkcja (<i>lean</i>)		Krumwiede, 1998	
produkcja na zlecenie		Krumwiede, 1998	
Otoczenie:			
konkurencja	Anderson, 1995; Innes, Mitchell, 1995; Björnenak, 1997; Krumwiede, 1998	Booth, Giacobbe, 1998	Van Nguyen, Brookes, 1997
komunikacja zewnętrzna	Anderson, 1995; Björnenak, 1997	Booth, Giacobbe, 1998	
strategia	Gosselin, 1997		

Źródło: opracowanie własne na podst.: Kwon, Zmud, 1987.

Niektóre z badań w dziedzinie dyfuzji rachunku kosztów działań miały na celu analizę wpływu różnych czynników na implementację ABC w kolejnych fazach tego procesu – do najistotniejszych badań w tym zakresie można zaliczyć prace S. W. Anderson (1995), K. R. Krumwiede (1998) i M. Gosselina (1997). Na podstawie badania wdrożenia rachunku kosztów działań w dużym amerykań-

skim przedsiębiorstwie działającym w przemyśle motoryzacyjnym, Anderson (1995) stworzyła model objaśniający proces implementacji ABC. W modelu tym, zbudowanym w oparciu o prace T. H. Kwona i R. W. Zmuda (1987) oraz R. B. Coopera i R. W. Zmuda (1990), zostały wyróżnione następujące etapy procesu implementacji: inicjacja, wybór, dostosowanie, akceptacja, wdrożenie do codziennej praktyki i integracja. Obserwacje i wywiady przeprowadzone przez Anderson z menedżerami różnych szczebli umożliwiły wyodrębnienie 19 czynników, które wpływają (pozytywnie lub negatywnie) na wdrożenie rachunku kosztów działań w czterech pierwszych etapach modelu Coopera i Zmuda (1990). W przeprowadzonej analizie można było zauważyć, że niektóre z czynników wpływają na implementację ABC tylko w niektórych fazach. W szczególności, w zależności od fazy, różni się wpływ na wdrożenie takich czynników, jak: poziom konkurencji, przydatność do podejmowania decyzji, kompatybilność, wsparcie kierownictwa wyższego szczebla, szkolenie czy zadowolenie z dotychczasowego systemu.

Według S. W. Anderson (1995) na etapie inicjacji projektu rachunku kosztów działań pozytywny wpływ na implementację mają takie czynniki, jak: konkurencja, różnorodność popytu, niepewność otoczenia, otwartość na zmiany, specjalizacja funkcjonalna, szkolenie, złożoność dla użytkowników, kompatybilność z istniejącymi systemami, postrzegane korzyści w stosunku do dotychczasowych systemów oraz odpowiedzialność pracowników. W fazie tej negatywnie na wdrożenie wpływa centralizacja. W drugiej fazie implementacji, tzn. w fazie wyboru, pozytywnie na proces implementacji wpływają (Anderson, 1995): niepewność otoczenia, otwartość na zmiany, znajomość procesów, stopień zaangażowania, szkolenie, złożoność dla użytkowników, postrzegane korzyści w stosunku do dotychczasowych systemów, przydatność do podejmowania decyzji oraz kompatybilność ze strategią przedsiębiorstwa. W fazie wyboru odnotowano negatywny wpływ na wdrożenie ABC trzech czynników: komunikacji wewnętrznej, niepewności oraz braku jasności celów i autonomii pracowników. W kolejnych dwóch analizowanych fazach procesu implementacji rachunku kosztów działań na proces wdrożenia oddziałuje już znacznie mniej czynników niż w fazie inicjacji i wyboru. Podczas gdy w fazie dostosowania (faza trzecia) pozytywnie na wdrożenie wpływa konkurencja, otwartość na zmiany, centralizacja, komunikacja wewnętrzna, szkolenie i kompatybilność z istniejącymi systemami, to w czwartej fazie (akceptacji) zauważono pozytywny wpływ jedynie trzech czynników, tzn.: komunikacji wewnętrznej, szkolenia i różnorodności. Model rozwinięty przez Anderson (1995) obejmuje tylko cztery z sześciu faz implementacji, ponieważ analizowana firma nie ukończyła wszystkich etapów procesu wdrożenia.

Pomimo że model Anderson nie pozwala na analizę czynników wpływających na wdrożenie we wszystkich fazach oraz że został przygotowany jedynie w oparciu o przykład jednej organizacji, stał się on fundamentem, na którym

opiera się wiele innych badań implementacji innowacji rachunkowości zarządczej. Jednym z autorów, który empirycznie przetestował model rozwinięty przez S. W. Anderson, był K. R. Krumwiede (1998). Krumwiede pozyskał dane za pomocą ankiety rozesłanej pocztą elektroniczną do członków Stowarzyszenia Specjalistów Rachunkowości Zarządczej w USA i przy ich pomocy przeanalizował wpływ różnych czynników na wdrożenie rachunku kosztów działań. Rezultaty, zgodne z wnioskami Anderson (1995), pokazują pozytywny wpływ na proces wdrożenia rachunku kosztów działań następujących czynników (Krumwiede, 1998):

- w fazie inicjacji – postrzegane zniekształcenie kosztów, wielkość przedsiębiorstwa,
- w fazie wyboru – postrzegane zniekształcenie kosztów, wielkość przedsiębiorstwa,
- w fazie dostosowania – postrzegane zniekształcenie kosztów, wsparcie kierownictwa najwyższego szczebla, przydatność do podejmowania decyzji,
- w fazie akceptacji – przydatność do podejmowania decyzji, technologia informacyjna, czas od wdrożenia ABC,
- w fazie wdrożenia do codziennej praktyki – postrzegane zniekształcenie kosztów, wsparcie kierownictwa najwyższego szczebla, czas od wdrożenia ABC, liczba zastosowań ABC,
- w fazie integracji – przydatność do podejmowania decyzji, technologia informacyjna, szkolenie, wykorzystywanie ABC przez nieksięgowych³⁶.

Wśród firm, które wdrożyły rachunek kosztów działań, zaobserwowano pozytywny związek między implementacją a stopniem sformalizowania i scentralizowania organizacji (organizacje scentralizowane i sformalizowane częścię wdrażają ABC). Zarówno w badaniach M. Gosselina (1997), jak i K. Bairda i in. (2004) wykazano związek między fazą wdrożenia metod uwarunkowanych

³⁶ Niezwykle interesującym badaniem rozprzestrzenienia się rachunku kosztów działań było przeprowadzone w oparciu o literaturę z zakresu dyfuzji innowacji badanie M. Gosselina (1997). Gosselin badał wpływ na implementację metod rachunkowości zarządczej uwarunkowanych działaniami (*activity management* – AM) struktury organizacyjnej i strategii. Autor postrzega innowacje z zakresu AM jako posiadające jednocześnie cechy innowacji technicznych i administracyjnych. Ze względu na wpływ analizy działań (*activity analysis* – AA), analizy kosztów działań (*activity cost analysis* – ACA) i analizy nośników kosztów (*cost driver analysis* – CDA) w głównej mierze na wytwarzanie wyrobów i świadczenie usług, metody te zostały zaliczone do innowacji technicznych. Z metod tych, AA i ACA wymagają zazwyczaj stosunkowo większego zaangażowania ze strony kierowników operacyjnych niż specjalistów z dziedziny rachunkowości zarządczej. Za innowację przede wszystkim administracyjną uznany został natomiast rachunek kosztów działań – taka klasyfikacja jest spowodowana w głównej mierze tym, że implementacja ABC prowadzi do stworzenia nowych procedur administracyjnych, kształtowania w firmie nowej polityki oraz zmian w strukturze organizacyjnej (Gosselin, 1997). Odmienne niż w przypadku implementacji takich metod, jak AA i ACA, wdrożenie ABC wymaga w większym stopniu zaangażowania specjalistów z dziedziny rachunkowości zarządczej.

działaniami a wielkością firmy i przydatnością informacji o kosztach do podejmowania decyzji. Badania czynników mających wpływ na implementację rachunku kosztów działań dowodzą, że można zidentyfikować wiele czynników mających istotny wpływ na dyfuzję ABC. Wszystkie wyżej przedstawione badania (Anderson, 1995; Gosselin, 1997; Krumwiede, 1998; Baird i in., 2004) dowodzą, że istotnym czynnikiem, który należy wziąć pod uwagę przy analizie zmiennych wpływających na rozpowszechnienie ABC, jest faza implementacji.

2.2.3. Badania czynników determinujących sukces wdrożenia rachunku kosztów działań

Na przełomie XX i XXI w. istotny odsetek firm w różnych krajach podjął trud wdrożenia rachunku kosztów działań. Firmy te doświadczały istotnych problemów w procesie implementacji, a w ekstremalnych przypadkach sukces wdrożenia ABC był w nich wątpliwy. Jedną z podstawowych przyczyn problemów można upatrywać w koncentrowaniu się podczas wdrożenia na czynnikach technicznych (ustalenie słownika działań, nośników czy wybór oprogramowania), a niedostrzeżenie czynników behawioralnych i organizacyjnych (Argyris, Kaplan, 1994). W wielu firmach ABC nie jest traktowane jako innowacja administracyjna (którą w istocie jest), ale jako innowacja techniczna. Literatura z zakresu rachunku kosztów działań również koncentruje się na technicznych aspektach innowacji, których uwzględnienie choć ważne nie jest wystarczające dla sukcesu wdrożenia rachunku kosztów działań. Równie ważna, jak aspekt techniczny, jest behawioralna i organizacyjna strona procesu wdrożenia.

Jedną z pierwszych prac, których celem było zidentyfikowanie behawioralnych i organizacyjnych czynników wpływających na postrzegany sukces implementacji rachunku kosztów działań, było badanie M. D. Shieldsa (1995). Badanie to zostało przeprowadzone na populacji 143 przedsiębiorstw stosujących rachunek kosztów działań i wykazało, że stopień satysfakcji z funkcjonującego w organizacjach rachunku kosztów działań jest bardzo zróżnicowany (sukces implementacji rachunku kosztów działań był oceniany jako przeciętny, a firmy wykorzystujące ABC oceniały implementację jako finansowo korzystną). Ponadto badanie wykazało, że na sukces implementacji rachunku kosztów działań miały wpływ czynniki zarówno behawioralne, jak i organizacyjne, takie jak: wsparcie zarządu, związek z realizowaną strategią konkurencyjną, powiązanie z systemami oceny dokonań i wynagradzania, szkolenie, prowadzenie wdrożenia przez pracowników rachunkowości i posiadanie odpowiednich do wdrożenia zasobów. Shields (1995) skonkludował również, że sukces implementacji ABC nie jest istotnie zależny od takich technicznych zmiennych, jak: rodzaj wykorzystywanego oprogramowania, udział we wdrożeniu konsultantów

czy wdrożenie w ramach zintegrowanego systemu informatycznego lub też w ramach systemów dziedzinowych.

W tym samym roku, co badanie Shieldsa (1995), zostało ukończone badanie D. W. Swensona (1995). Celem tego badania była analiza satysfakcji menedżerów finansowych i operacyjnych z funkcjonującego w organizacji rachunku kosztów działań (badanie zostało przeprowadzone na próbie 25 firm). Generalnie pokazało ono, że poziom satysfakcji z ABC był wyższy niż z systemu funkcjonującego wcześniej. Autor podkreślał jednak, że rezultaty należy interpretować bardzo ostrożnie, ponieważ respondenci wywodzili się z grupy osób, które w analizowanych przedsiębiorstwach odpowiadały za implementację rachunku kosztów działań. Miary sukcesu implementacji rachunku kosztów działań zostały udoskonalone w badaniu G. Fostera i D. W. Swensona (1997), którzy zaproponowali cztery następujące miary: wykorzystanie informacji z ABC w podejmowaniu decyzji, podejmowanie decyzji i działań w oparciu o informacje z ABC, postrzegane finansowe skutki implementacji ABC, ocenę sukcesu wdrożenia ABC przez menedżerów³⁷.

W kolejnym z istotnych badań czynników determinujących sukces implementacji rachunku kosztów działań A. S. McGowan i T. P. Klammer (1997) analizowali związek między czynnikami determinującymi wdrożenie ABC a satysfakcją pracowników z funkcjonowania tego systemu. Podstawowym rezultatem badania było stwierdzenie, że stopień satysfakcji z ABC jest zależny od większości czynników zidentyfikowanych we wcześniejszym badaniu M. D. Shieldsa (1995), tzn. od poparcia zarządu, stopnia zaangażowania w proces implementacji, powiązania z systemem pomiaru dokonań oraz szkoleniem. Badanie (McGowan, Klammer, 1997) wykazało, że generalnie pracownicy postrzegają wdrożenie rachunku kosztów działań pozytywnie z tym, że wśród osób nadzorujących na co dzień funkcjonowanie systemu ABC satysfakcja była większa niż wśród osób jedynie korzystających z informacji z tego systemu. Pozytywnie skorelowane z oceną sukcesu wdrożenia rachunku kosztów działań było również zaangażowanie pracowników we wdrożenie oraz ocena jakości informacji generowanych przez rachunek kosztów działań.

Na analizie związku między satysfakcją pracowników związaną z funkcjonowaniem rachunku kosztów działań a czynnikami determinującymi wdrożenie koncentrowało się badanie przeprowadzone przez S. W. Anderson i S. Younga

³⁷ Celem badania przeprowadzonego przez G. Fostera i D. W. Swensona (1997) była analiza czynników mających wpływ na sukces implementacji metod rachunkowości zarządczej determinowanych działaniami. Badanie przeprowadzone na próbie 166 wdrożeń ABC w 132 firmach wykazało w zgodzie z wcześniejszymi badaniami, że dwoma kluczowymi czynnikami determinującymi sukces implementacji było wsparcie zarządu oraz powiązanie z systemem pomiaru dokonań. Analiza wykazała również, że istnieje istotny pozytywny związek między sukcesem wdrożenia rachunku kosztów działań a długością okresu wykorzystywania systemu oraz liczbą różnych zastosowań tego systemu.

(1999). Badanie, przeprowadzone na przykładzie dwóch firm, pozwoliło na stwierdzenie, że ogólna ocena rachunku kosztów działań jest w głównej mierze uzależniona od jakości dotychczasowego systemu rachunku kosztów, a precyzja informacji z rachunku kosztów działań zależy w głównej mierze od postrzeganej przez respondentów konieczności zmian oraz od zaangażowania w projekt odpowiednich zasobów. Wykorzystanie informacji generowanych przez system ABC było z kolei zależne przede wszystkim od wsparcia zarządu, dostępności odpowiednich dla wdrożenia zasobów, zaangażowania respondenta w projekt oraz organizacji wdrożenia. Podstawowe zmienne wykorzystywane w kluczowych badaniach sukcesu implementacji rachunku kosztów działań zostały zaprezentowane w tab. 2.6.

Tabela 2.6. Zmienne wykorzystywane do badania sukcesu wdrożenia ABC

Badanie	Metoda	Wykorzystane zmienne
Anderson, 1995	analiza przypadku jednej firmy	sukces jako przejście do kolejnego etapu wdrożenia
Shields, 1995	badanie kwestionariuszowe 143 firm wykorzystujących ABC	postrzegany sukces wdrożenia, finansowe skutki wdrożenia
Swenson, 1995	telefoniczne wywiady z 50 osobami w 25 firmach	satysfakcja z dotychczasowego systemu kalkulacji kosztów produktów, satysfakcja z kalkulacji kosztów produktów z wykorzystaniem ABC
Inness, Mitchell, 1995	badanie kwestionariuszowe 21 firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych	sukces jako przejście do kolejnego etapu wdrożenia
Gosselin, 1997	badanie kwestionariuszowe 161 jednostek biznesowych w firmach produkcyjnych	sukces jako przejście do kolejnego etapu wdrożenia
McGowan, Klammer, 1997	badanie 53 pracowników z 4 firm	postrzegany stopień satysfakcji z implementacji ABC
Foster, Swenson, 1997	badanie kwestionariuszowe 166 użytkowników ABC ze 132 firm, wizyty w 15 firmach	wykorzystanie informacji z ABC w podejmowaniu decyzji, podejmowanie decyzji i działań w oparciu o informacje z ABC, postrzegane finansowe skutki implementacji ABC, ocena sukcesu wdrożenia ABC przez menedżerów
Anderson, Young, 1999	badanie kwestionariuszowe i studia przypadków w 21 projektach ABC w 2 firmach	postrzegana wartość ABC, postrzegana dokładność ABC, postrzegane wykorzystanie informacji z ABC

Źródło: opracowanie własne.

W podsumowaniu analizy badań czynników determinujących sukces wdrożenia rachunku kosztów działań należy podkreślić, że opierały się one w głównej mierze na opiniach kierownictwa i pracowników (zazwyczaj menedżerowie i pracownicy byli proszeni o subiektywną ocenę sukcesu w skali od 1 do 5). W rezultacie ocena sukcesu implementacji ABC w analizowanych badaniach może być subiektywna w trudnym do oceny stopniu. Pomiar sukcesu wdrożenia rachunku kosztów działań nie jest więc zadaniem prostym, mimo że w kolejnych badaniach (Shields, 1995; Anderson, Young, 1999) stosowano coraz lepsze miary.

2.2.4. Badania wpływu implementacji rachunku kosztów działań na dokonania przedsiębiorstw

Pomimo że rachunek kosztów działań znany jest i stosowany w przedsiębiorstwach na całym świecie od drugiej połowy lat 80. XX w., do dziś zadawać można pytanie, w jakim stopniu jego dyfuzja jest efektem mód i trendów, a w jakim była spowodowana jego autentyczną przydatnością. Chociaż zarówno wśród teoretyków, jak i praktyków przekonanie o użyteczności tej koncepcji dominuje, to jednak badań mających na celu analizę wpływu implementacji ABC na dokonania przedsiębiorstw jest na całym świecie stosunkowo niewiele. Jednym z nielicznych wyjątków jest badanie przeprowadzone przez T. Kennedy'ego i J. Affleck-Gravesa (2001). Próbuąc wyjaśnić sprzeczność między postrzeganymi korzyściami z wdrożenia rachunku kosztów działań a niewielkim rozpowszechnieniem tej koncepcji, autorzy przeanalizowali wpływ implementacji ABC na wartość przedsiębiorstwa. Opierając badanie na próbie firm brytyjskich, Kennedy i Affleck-Graves stwierdzili, że w okresie trzech lat po wdrożeniu dokonania firm wykorzystujących rachunek kosztów działań przeciętnie o 27% przewyższały dokonania firm niestosujących tego podejścia (dokonania były mierzone zarówno przy wykorzystaniu miar księgowych, jak i rynkowych). Bardziej szczegółowe analizy wykazały, że rachunek kosztów działań zwiększa wartość stosujących go firm poprzez umożliwienie lepszej kontroli kosztów, poprawę wykorzystania zasobów oraz wykorzystanie większej dźwigni finansowej. Firmy wykorzystujące ABC kreowały wartość poprzez dokonywanie racjonalnych wyborów na podstawie informacji pochodzących z rachunku kosztów działań. Z jednej więc strony badanie przeprowadzone przez Kennedy'ego i Affleck-Gravesa (2001) potwierdziło wyniki prac T. Malmiego (1999), który stwierdził, że decyzje o implementacji ABC podejmowane są racjonalnie (firmy wdrażają ABC, ponieważ zwiększa to ich wartość). Z drugiej jednak strony badanie to nie tylko nie wyjaśnia paradoksu ABC, ale nawet go podkreśla – dlaczego bowiem, pomimo udowodnionej wartości ABC, koncepcji tej nie wdraża więcej firm?

Kolejne badanie dotyczące wpływu wdrożenia ABC na dokonania przedsiębiorstwa zostało przeprowadzone na dużej próbie przedsiębiorstw produkcyjnych przez C. D. Ittnera i in. (2002). Celem tego badania była ocena związku między zastosowaniem rachunku kosztów działań a operacyjnymi i finansowymi dokonaniai przedsiębiorstw, przy czym jako miary dokonań zostały wykorzystane stopa zwrotu na aktywach, skrócenie czasu dostarczenia produktu oraz poprawa jakości i redukcja kosztów. W wyniku przeprowadzonego badania, Ittner i in. (2002) potwierdzili pozytywny, ale niezbyt silny, związek między zastosowaniem rachunku kosztów działań a poprawą zarówno finansowych, jak i operacyjnych dokonań. Nieco inaczej do problemu analizy wpływu implementacji rachunku kosztów działań na dokonania firm podeszli L. A. Gordon i K. J. Sylvester (1999) – zbadali oni wpływ informacji o wdrożeniu rachunku kosztów działań na ceny akcji. Przeprowadzone badanie wykazało, że informacja o wdrożeniu ABC nie ma żadnego, ani pozytywnego ani negatywnego, wpływu na ceny akcji firm, które wdrażają rachunek kosztów działań.

Ostatnim analizowanym badaniem wpływu rachunku kosztów działań na dokonania przedsiębiorstw jest praca D. Cagwina i M. J. Bouwmanna (2002). Autorzy ci przebadali poprawę dokonań organizacji będących skutkiem wdrożenia ABC w kontekście uwarunkowań koniecznych do osiągnięcia takich rezultatów. Przeprowadzone badania wykazały, że uzyskaniu pozytywnych rezultatów finansowych z wdrożenia rachunku kosztów działań sprzyja zastosowanie tej metody łącznie z takimi metodami, jak zarządzanie zapasami dokładnie na czas czy globalne zarządzanie jakością (badanie wykazało, że finansowe efekty wdrożenia JIT czy TQM bez jednoczesnego zastosowania ABC były mniejsze niż w przypadku zastosowania JIT czy TQM łącznie z ABC). Cagwin i Bauwman (2002) zademonstrowali, że implementacja rachunku kosztów działań ma pozytywny wpływ na zwrot, na zaangażowanym kapitale w szczególności w organizacjach:

- złożonych i zróżnicowanych,
- realizujących strategię kosztową,
- działających w konkurencyjnym otoczeniu,
- wykorzystujących zaawansowane technologie informacyjne i informatyczne,
- posiadających w pełni wykorzystane zasoby.

W podsumowaniu analizy badań dotyczących wpływu, jaki implementacja rachunku kosztów działań wywiera na dokonania przedsiębiorstw, należy podkreślić, że rezultaty dotychczasowych prac nie są rozstrzygające. Badań tych powstało niewiele i chociaż w większości potwierdzają pozytywny wpływ wdrożenia ABC na dokonania przedsiębiorstw, to jednak nie wyjaśniają sprzeczności między z jednej strony przydatnością tej koncepcji a z drugiej jej mniejszym od oczekiwań rozpowszechnieniem.

Wdrażanie innowacyjnych metod rachunkowości zarządczej, takich jak ABC, nie zawsze jest wynikiem w pełni przemyślanego, racjonalnego wyboru przedsiębiorstwa. Zgodnie z teoriami mód i trendów (Abrahamson, 1991; Abrahamson, Rosenkopf, 1993), istotnym powodem tego, że przedsiębiorstwa decydują się na implementację innowacji bądź z takiej implementacji rezygnują, jest to, że inne organizacje, np. z danej branży, wdrożyły lub zrezygnowały z wdrożenia tej innowacji. Presja firm z danego sektora gospodarki, presja organizacji zawodowych czy firm konsultingowych może mieć istotny (czasem decydujący) wpływ zarówno na wdrożenie innowacji bezużytecznej, jak i na odrzucenie innowacji bardzo dla danej firmy przydatnej. E. Abrahamson (1991) zauważył, że wdrożenie innowacji w danej organizacji może być więc nie tylko rezultatem świadomego wyboru, ale i skutkiem mody, innymi słowy – organizacje wdrażają niektóre innowacje w głównej mierze dlatego, że innowacje te są wdrażane przez inne organizacje (np. konkurencyjne), a nie dlatego, że dana innowacja została oceniona jako efektywna.

Teorie mód i trendów mogą oddziaływać na dyfuzję rachunku kosztów działań dwutorowo. Po pierwsze, presja instytucjonalna, głównie ze strony firm konsultingowych czy informatycznych, organizacji zawodowych zrzeszających specjalistów rachunkowości zarządczej, ale również uniwersytetów, może skłaniać menedżerów w wielu organizacjach do implementacji ABC (co więcej niepewność, co do skutków implementacji i przydatności koncepcji, może skłaniać menedżerów do wdrażania rachunku kosztów działań, w sytuacji gdy inne firmy w branży również prowadzą prace wdrożeniowe). Po drugie, zgodnie z teorią mód i trendów, organizacja może zrezygnować z wdrożenia rachunku kosztów działań na skutek tego, że inne organizacje z branży nie zdecydowały się na implementację. Badania rozpowszechnienia rachunku kosztów działań z perspektywy teorii mód i trendów są nieliczne, jednak co najmniej dwa z nich wymagają tu krótkiego przedstawienia. M. Gosselin (1999), badający rozpowszechnienie ABC, zwrócił uwagę na to, że decyzje o wdrożeniu rachunku kosztów działań lub przeciwnie – o rezygnacji z wdrożenia – są w dużej mierze podejmowane pod presją podobnych decyzji firm konkurencyjnych, dostawców czy klientów, ale oczywiście również firm konsultingowych. Badający rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Finlandii, T. Malmi (1999) analizował przyczyny dyfuzji w poszczególnych fazach tego procesu, prowadząc wywiady z pracownikami firm konsultingowych, przedstawicielami spółek informatycznych oraz środowisk uniwersyteckich. Zauważył on, że firmy, które jako pierwsze wdrażały ABC, podejmowały decyzję o wdrożeniu, kierując się racjonalnym wyborem. Z kolei organizacje, które na wdrożenie decydowały się później, kierowały się przy podejmowaniu decyzji w dużym stopniu modą na ABC. Wpływ mody na ABC stopniowo malał, a o wdrożeniach późniejszych decydował znów efektywny wybór. Co ciekawe, Malmi zauważył, że w pierwszych latach rozpowszechniania ABC na wdrożenie

decydowały się firmy mniejsze, podczas gdy większe przedsiębiorstwa podejmowały takie decyzje później.

Jak wspomniano już wcześniej, zarówno badania pokazujące pozytywny wpływ implementacji ABC na dokonania przedsiębiorstwa, jak i badania oparte na teorii mód i trendów są nieliczne. Trudno na ich podstawie jednoznacznie rozstrzygnąć, na ile rozpowszechnienie rachunku kosztów działań jest rezultatem mody, a na ile racjonalnych decyzji menedżerów. Wydaje się, że badania te powinny być kontynuowane w celu lepszego objaśnienia procesu podejmowania przez przedsiębiorstwa decyzji o wdrażaniu czy rezygnacji z wdrażania innowacyjnych metod rachunkowości zarządczej, takich jak rachunek kosztów działań. Jakakolwiek byłaby odpowiedź na pytanie o wpływ na rozpowszechnienie ABC mód i trendów z jednej strony, a autentycznej przydatności tej koncepcji z drugiej (prawda leży prawdopodobnie „gdzieś pośrodku”), to należy podkreślić, że dyfuzja rachunku kosztów działań wywarła istotny wpływ na rozwój zarówno teorii, jak i praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

2.2.5. Funkcjonowanie rachunku kosztów działań w świetle badań metodą studiów przypadków

Do szerszego zastosowania badań w formie studiów przypadków, w celu poznania i analizy praktyki rachunkowości zarządczej jako podstawy do tworzenia nowych koncepcji i metod, które mogłyby być wykorzystywane w praktyce, wzywał już w latach 80. R. S. Kaplan (1984a, 1986). W szczególności odnieść to można do prowadzenia badań dotyczących praktyki funkcjonowania ABC. Pomimo wielu ograniczeń związanych z prowadzeniem badań naukowych w formie studiów przypadków (Hopper i in., 2001; Zimmermann, 2001; Scapens, 2004), metoda ta jest coraz szerzej wykorzystywana do szczegółowej analizy praktyki implementacji i wykorzystywania ABC oraz adekwatnego objaśnienia procesów i problemów z tym związanych³⁸. Badania dotyczące problematyki rachunku kosztów działań prowadzone metodą studiów przypadków, charakteryzują się ścisłym powiązaniem z praktyką. Znacząca część

³⁸ Badania empiryczne z zakresu rachunku kosztów działań prowadzone metodą studiów przypadków, często obrazują różnice między dotychczasowym (tradycyjnym) a nowym (ABC) systemem rachunku kosztów. Należy jednak podkreślić, że różnice między rachunkami kosztów różnych przedsiębiorstw określanymi mianem tradycyjnych (albo ABC) mogą być większe niż różnice między rachunkami z grupy tradycyjnych i z grupy ABC (chodzi tu np. o to, że jeżeli w firmie A i B na miejsce tradycyjnych rachunków kosztów wdrożono ABC, to często tradycyjny rachunek kosztów z firmy A może się mniej różnić od rachunku ABC z firmy B, niż rachunek ABC z firmy A od rachunku ABC z firmy B). Dla dogłębnego poznania systemu rachunku kosztów w firmie nie wystarczy go określić jako tradycyjny czy ABC, ale należy go bardzo dokładnie zbadać „od środka”. Do tego celu najlepiej nadają się takie metody badawcze, jak metoda studiów przypadków i metoda badania poprzez działanie.

studiów przypadków dotyczących zastosowania rachunku kosztów działań była opublikowana w periodykach dla praktyków, takich jak np. „Harvard Business Review”, „Journal of Cost Management”, „Management Accounting (US)”, i „Management Accounting (UK)”. Stosunkowo często rezultaty takich badań były również prezentowane na łamach „Management Accounting Research”, „Journal of Management Accounting Research”, „Accounting, Organization and Society” czy „Issues in Accounting Education”. W większości publikacje te przedstawiały stosunkowo proste przykłady wdrożeń rachunku kosztów działań, koncentrując się na problematyce rozliczania kosztów i ekonomicznych konsekwencjach różnic w kosztach produktów czy klientów w rachunkach kosztów dotychczas stosowanych w analizowanych firmach i nowo wdrożonym rachunku kosztów działań.

Zakres tematyczny tego typu badań obejmował bardzo zróżnicowany zestaw zagadnień. W początkowej fazie popularyzacji problematyki rachunku kosztów działań wiele z publikowanych studiów przypadków koncentrowało się na analizie porównawczej systemu ABC i tradycyjnych systemów rachunku kosztów (Kaplan, 1987a; March, Kaplan, 1987; Cooper, Wruck, 1990; Datar, Kaplan, 1995; Platt, Towry, 2001). Prezentowane były wówczas również studia przypadków poświęcone zagadnieniom projektowania systemów rachunku kosztów działań. W tym zakresie szczególną uwagę poświęcano szacowaniu kosztów działań (w tym zależnościom między dokładnością szacunków a stopniem skomplikowania systemu), doborowi nośników kosztów działań (w tym analizie korelacji i regresji z wykorzystaniem danych historycznych), budowie systemów rachunku kosztów dla celów operacyjnych i strategicznych czy też integracji systemów rachunkowości zarządczej i finansowej (Cooper, 1985; Cooper, Montgomery, 1985a; Cooper, Montgomery, 1985b; Cooper, Weiss, 1985; Cooper, Turney, 1988; Kaplan, 1989; Cooper, Kiran, 1990; Cooper, Wruck, 1990; Datar, Kaplan, 1995; Kaplan, 1995c; Platt, Towry, 2001). Autorzy ilustrowali za pomocą studiów przypadków sposoby przeprowadzania wywiadów z kierownikami liniowymi na etapie projektowania systemu oraz prezentowali sposoby rozliczania kosztów w systemie ABC, w tym w szczególności problematykę wyznaczania kosztów zasobów na podstawie informacji z systemu finansowo-księgowego i ich rozliczania na działania (Cooper, Weiss, 1985; Cooper, 1985; Cooper, Montgomery, 1985a, b; Kaplan, 1987a; Datar, Kaplan, 1995). Wiele z najbardziej rozpowszechnionych studiów przypadków poświęconych jest porównaniu rezultatów kalkulacji kosztów w systemie ABC i w tradycyjnych metodach kalkulacji, a także analizie przyczyn różnic w tych kalkulacjach (Cooper, 1985; Cooper, Montgomery, 1985a, b; Cooper, Weiss, 1985; March, Kaplan, 1987; Kaplan, 1987a; Cooper, Wruck, 1990; Platt, Towry, 2001). Jednym z najczęściej prezentowanych w studiach przypadków tematów jest problematyka ekonomicznych konsekwencji wdrożenia rachunku kosztów działań. W tym zakresie najczęściej prezentowane były zagadnienia związane

z kształtowaniem polityki cenowej, projektowaniem konstrukcji produktów i technologii ich wytwarzania, analizą kosztów obsługi klientów i ich rentowności czy też z realizacją strategii przedsiębiorstwa (Cooper, 1985; Cooper, Montgomery, 1985a, b; Cooper, Weiss, 1985; March, Kaplan, 1987; Kaplan, 1989; Cooper, Wruck, 1990; Datar, Kaplan, 1995; Kaplan, 1995a; Narayanan, Sarkar, 1998; Platt, Towry, 2001). Cały szereg studiów przypadków poświęcony był szeroko pojętej tematyce zarządzania według działań (ABM), w tym w szczególności analizie działań, ciągłemu doskonaleniu oraz zagadnieniom pomiaru dokonań (Kaplan, 1991; Kaplan, 1995b; Kaplan, Klein, 1996; Narayanan, Sarkar, 1998). Problematyka publikowanych studiów przypadków obejmowała też wiele innych kwestii, jak choćby: analizę odchyłeń, zagadnienia związane z wdrażaniem ABC oraz behawioralne konsekwencje stosowania rachunku kosztów działań.

Badania rachunku kosztów działań prowadzone metodą studiów przypadków obejmowały przedsiębiorstwa różnych typów, poczynając od firm produkcyjnych (np. Kaplan, 1987a; March, Kaplan, 1987; Cooper, Wruck, 1990; Kaplan, 1990; Kaplan, 1992a; Greenson, Konakulah, 1997; Narayanan, Donohue, 1998; Narayanan, Sarkar, 1998; Wisner, Roth, 1998), a kończąc na firmach usługowych, w tym (w szczególności) instytucjach finansowych (Datar, Kaplan, 1995; Sweeney, Mays, 1997; Bamber, Hughes, 2001) czy też szpitalach (Carr, 1993; Narayanan i in., 2000)³⁹. Studia przypadków z zakresu rachunku kosztów działań stosunkowo często prezentowały zagadnienia funkcjonowania ABC w firmach stosujących inne nowoczesne metody zarządzania i rachunkowości zarządczej, w tym choćby: *benchmarking* (Sweeney, Mays, 1997; Brewer, 1998; Palmer, Green, 1999), *target costing* (Horvath i in., 1998a), strategiczną kartę wyników (Kaplan, 1991), ekonomiczną wartość dodaną (Hubbell, 1996) czy też teorię ograniczeń (Campbell i in., 1997).

Pomimo że przedstawione wyżej studia przypadków są z powodzeniem wykorzystywane w celach edukacyjnych oraz mogą stanowić cenne źródło wiedzy o problematyce implementacji i wykorzystania rachunku kosztów działań w praktyce, to jednak mają wiele istotnych ograniczeń: a) mechanizm systemów rachunku kosztów działań wykorzystywanych w praktyce jest z reguły o wiele bardziej złożony niż w przedstawionych wyżej studiach przypadków, b) większość, spośród wyżej przedstawionych studiów przypadków, nadmiernie uwypukla kwestie kierownicze, czynniki zewnętrzne i behawioralne, c) praktycznie żaden z przedstawionych wyżej studiów przypadków nie był ugruntowany teoretycznie (tzn. badacze do analizy studiów przypadków nie zastosowali

³⁹ Rachunek kosztów działań znacznie lepiej niż tradycyjne systemy rachunku kosztów nadaje się do wykorzystania w firmach usługowych. ABC jest więc stosowany w instytucjach finansowych (Datar, Kaplan, 1995; Sweeney, Mays, 1997; Bamber, Hughes, 2001), szpitalach (Carr, 1993; Narayanan i in., 2000; Arnaboldi, Lapsley, 2005; Järvinen, 2006), firmach telekomunikacyjnych (Hopper, Major, 2007) czy na uniwersytetach (Rajabi, 2008; Nandan, Sidhu, 2008).

teorii). W prezentowanych studiach przypadków przeważały opracowania czysto deskryptywne, w których nie były uwzględnione podstawowe wymogi stawiane empirycznym pracom naukowym.

Coraz częściej pojawiają się jednak również badania rachunku kosztów działań, bardziej obszerne i lepiej ugruntowane teoretycznie⁴⁰. Przykłady zastosowania teorii instytucjonalnej, teorii uwarunkowań sytuacyjnych i teorii Faucaulta w badaniach rachunku kosztów działań metodą studiów przypadków przedstawiono w tab. 2.7.

Tabela 2.7. Teoretyczne podstawy badań empirycznych rachunku kosztów działań prowadzonych metodą studiów przypadków

Studium przypadku	Podstawa teoretyczna
<i>A Model of ABT Implementation and Application Success Based on Multiple Grounded Theory Case Studies</i> (Morris, 2000)	teoria uwarunkowań sytuacyjnych
<i>Management Accounting Practices and Discourses Change: Activity-Based Costing in the Financial Services Sector</i> (Vieira, 2004)	teoria Faucaulta
<i>Institutional Pressures for Adoption New Cost Accounting Systems in Finnish Hospitals: Two Longitudinal Case Studies</i> (Järvinen, 2006)	teoria instytucjonalna
<i>Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications</i> (Hopper, Major, 2007)	teoria instytucjonalna
<i>The Case of Activity-Based Costing in a Service Regulated Firm: The Interplay between Economic and Institutional Pressures</i> (Gianetti i in., 2008)	teoria uwarunkowań sytuacyjnych i teoria instytucjonalna

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że formułowanie uogólnień, co do funkcjonowania ABC w praktyce, na podstawie nawet całego szeregu studiów przypadków (w tym również tych dobrze ugruntowanych teoretycznie) jest znacząco utrudnione. Jest to w głównej mierze pochodną stosowania w tych badaniach różnych podejść teoretycznych z jednej strony, a z drugiej – zasadnicza trudność w wyciąganiu ogólnych wniosków na podstawie ograniczonej i nielosowej próby przedsiębiorstw. Pomimo wszystkich zastrzeżeń (patrz również: Hopper i in., 2001;

⁴⁰ Podczas gdy teorie nauk społecznych i behawioralnych są najczęściej wykorzystywane w badaniach prowadzonych przez autorów brytyjskich, to autorzy amerykańscy chętnie posługują się teoriami z zakresu ekonomii (teoria agencji, teorie mikroekonomiczne), psychologii, socjologii i organizacji. Badacze niemieccy wykorzystują z kolei teorie produkcji i badań operacyjnych, teorie ekonomii, teorie zarządzania strategicznego, teorie finansów i rynku kapitałowego (Szychta, 2007a, s. 147–148).

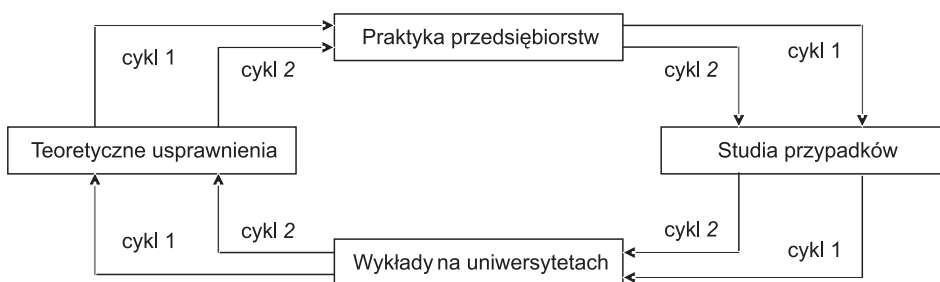
Zimmermann, 2001; Scapens, 2004), prowadzone w formie studiów przypadków badania naukowe, dotyczące problematyki rachunku kosztów działań, są niezwykle istotnym źródłem wiedzy o systemach ABC funkcjonujących w praktyce. Wykorzystywanie tej formy badań empirycznych może również istotnie zwiększać wartość badań naukowych dla praktyków, a poprzez stymulację kontaktów między teoretykami i praktykami może kreować postęp w zakresie teorii rachunkowości zarządczej.

2.3. Krytyka koncepcji i problemy wdrażania rachunku kosztów działań

2.3.1. Krytyka koncepcji rachunku kosztów działań

Niektórzy badacze twierdzą, że rachunek kosztów działań jest przereklamowany i określają go mianem krótkotrwałej „mody”. Zwraca się również uwagę na to, że w rozprzestrzenianiu się „mód” w rachunkowości zarządczej (m. in. mody na ABC) kluczową rolę odgrywają firmy konsultingowe, organizacje zawodowe i uniwersytety (Gosselin, 1997; Jones, Dugdale, 2002; Armstrong, 2002; Lukka, Grunlund, 2002). Rachunek kosztów działań jest traktowany jako system ekspercki, czyli „system porządkujący duży obszar otoczenia materialnego i społecznego, w którym żyjemy” (Jones, Dugdale, 2002, s. 124). Komentując dyfuzję rachunku kosztów działań, C. T. Jones i D. Dugdale pokazują, jak systemy eksperckie globalizują się i otaczają nas aurą autentyczności i wiedzy – nie dzieje się to jednak samoistnie. Wiedza o tych systemach ma swoje źródło nie tyle w konkretnych badaniach naukowych, ale pochodzi raczej od organizacji, takich jak firmy konsultingowe czy organizacje zawodowe. Jones i Dugdale dowodzą, że rachunek kosztów działań stał się globalnym systemem eksperckim głównie dzięki sieci powiązanych osób i organizacji, a w mniejszym stopniu dlatego, że był rozwiązaniem problemów kalkulacji kosztów produktów. Analizując sieć osób i organizacji, które doprowadziły do rozpowszechnienia ABC na całym świecie, autorzy ci wychodzą od stwierdzenia, że ABC nie był „odkryciem” R. Coopera, ale praktyką przedsiębiorstw amerykańskich badanych przez R. S. Kaplana. Kaplan, związany wówczas z programem wprowadzania do amerykańskich firm konkurujących na globalnych rynkach z przedsiębiorstwami japońskimi zaawansowanych systemów produkcji (CAM-I), zainicjował budowę sieci naukowców i konsultantów właśnie w oparciu o CAM-I i Harvard University. Jak to przedstawiają Jones i Dugdale, sieć ta pracowała na rzecz uznania rachunku kosztów działań za wiarygodne narzędzie rozwiązania problemu niewłaściwej kalkulacji kosztów. Sieć ta musiała nie tylko propagować ABC, ale również uporać się problemami wewnętrznymi (np. z ewolucją poglądów H. T. Johnsona) i krytyką zewnętrzną, głównie ze strony alternatywnej sieci

promującej teorię ograniczeń, stworzonej przez E. M. Goldratta i opierającej się na Instytucie Goldratta (Goldratt Institute). Stopniowo jednak rachunek kosztów działań uzyskał miano rzetelnego narzędzia kalkulacji kosztów produktów, zwłaszcza w warunkach stosowania zaawansowanych technologii produkcyjnych. Jones i Dugdale zwrócili uwagę, że proces ewolucji i dyfuzji rachunku kosztów działań przechodził kolejno następujące fazy⁴¹: od praktyki przedsiębiorstw do studiów przypadków, od studiów przypadków do wykładów na uniwersytetach, od wykładów na uniwersytetach do teoretycznych usprawnień, od teoretycznych usprawnień do praktyki przedsiębiorstw (patrz rys. 2.13).



Rys. 2.13. Ewolucja i dyfuzja rachunku kosztów działań

Źródło: opracowanie własne na podst.: Jones, Dugdale, 2002.

Krytyczne rozważania na temat rachunku kosztów działań⁴² można rozpocząć od przytoczenia opinii P. Armstronga (2002), który wyszedł od definicji kosztów bezpośrednich i pośrednich. Uznał on, że koszty bezpośrednie jako takie koszty, które nie wymagają rozliczania i mogą być bezpośrednio przypisane do danego obiektu, są „prawdziwe”. Księgowość jest wystarczająca do ujmowania tych kosztów w ramach wyróżnionych w firmie obiektów i jakkolwiek rachunek kosztów nie może zmienić ich kwoty dla danego obiektu. Rodzi to pytanie: czy koszty pośrednie są w tym samym sensie również „prawdziwe”. Ponieważ koszty te nie mogą być rozliczone na obiekty w sposób jednoznaczny, to można dalej stwierdzić, że są nie tylko „nieznane”, ale i „niepoznawalne”, można jednak przyznać, że istnieją lepsze i gorsze podstawy ich rozliczania. Armstrong (2002) utrzymuje, że koszty bezpośrednie są zawsze „dokładne” i „prawdziwe”, natomiast koszty pośrednie nie zawsze. Zwolennicy rachunku

⁴¹ Cykl 1 dyfuzji rachunku kosztów działań miał miejsce w latach 1984–1989 (pierwsza generacja ABC), natomiast cykl 2 przypada na lata 1989–1992 (druga generacja ABC).

⁴² Przedstawiona w niniejszym punkcie krytyka rachunku kosztów działań mieści się głównie w nurcie opisowym oraz nurcie badań empirycznych. Należy jednak podkreślić, że krytyka ABC może być szersza i w większym stopniu dotyczyć analiz dedukcyjnych.

kosztów działań (Kaplan, Cooper) utrzymują jednak, że o ile tradycyjne rachunki kosztów rzeczywiście rozliczały koszty pośrednie w sposób nieprecyzyjny i zniekształcały koszty produktów, to dzięki rachunkowi kosztów działań problem „niedokładności” i „nieprawdziwości” kosztów pośrednich można rozwiązać. Należy zauważyć, że nie jest to w 100% możliwe, ponieważ systemy ABC działające w praktyce dokonują, przynajmniej w części przypadków, arbitralnych alokacji kosztów. W praktyce bowiem poszukiwanie podstaw podziału kosztów na działania i produkty (klientów itd.) wymaga kompromisu między dokładnością systemu a praktyczną możliwością jego wdrożenia i utrzymania. W rezultacie część kosztów pośrednich (im mniejsza, tym lepiej) nie będzie mogła być rozliczona na obiekty „precyzyjnie”, a w konsekwencji koszty tych obiektów nie będą „prawdziwe”. Armstrong twierdzi, że większa lub mniejsza arbitralność rozliczenia kosztów pośrednich została ukryta za złożonymi procedurami rachunku kosztów działań. Podsumowując przedstawione wyżej krytyczne rozumowanie przeprowadzone w stosunku do rachunku kosztów działań, należy przyznać, że choć precyzja rozliczenia kosztów pośrednich za pomocą ABC może być większa (czasami dużo większa) niż za pomocą tradycyjnego rachunku kosztów, to jednak w dalszym ciągu koszty pośrednie będą rozliczane w sposób arbitralny (jednak znacznie mniej arbitralny), tak jak w tradycyjnym rachunku kosztów. Innymi słowy – rachunek kosztów działań, podobnie jak rachunek tradycyjny, nie rozlicza kosztów pośrednich w 100% „precyzyjnie” i nie pozwala na policzenie w 100% „prawdziwych” kosztów produktu. Jeżeli więc koszty produktu nie są „prawdziwe”, tzn. w 100% precyzyjne, to otwarta pozostaje kwestia ich istotności dla podejmowania decyzji strategicznych – kwestia ta jest według Armstronga kwestią istotności całego rachunku kosztów działań.

Z niezwykle mocną krytyką koncepcji rachunku kosztów działań wystąpili J. Piper i P. Walley (1990)⁴³. Autorzy ci zgadzali się oczywiście z tym, że tradycyjny rachunek kosztów zniekształca koszty produktu, podkreślali jednak, że w najlepszym wypadku koszty produktu policzone w ABC są dokładniejsze niż w rachunku kosztów tradycyjnym, czy jednak oznacza to, że rachunek kosztów działań dostarcza kosztów „precyzyjnych”? ABC jako system, w którym koszty pośrednie rozliczane są na produkty i inne obiekty kosztów, jest narażony na dwa rodzaje problemów. Po pierwsze, problem metody rozliczania kosztów, a po drugie, jakość informacji wykorzystywanych do rozliczania kosztów. W odniesieniu do pierwszej kwestii (metoda rozliczania), Piper

⁴³ Na przełomie lat 80. i 90. XX w. na łamach brytyjskiego czasopisma „Management Accounting” opublikowana była seria ciekawych artykułów o ABC (Jeans, Morrow, 1989), krytycznych wobec ABC (Piper, Walley, 1990), odpowiedzi na krytykę (Cooper, 1990b) oraz komentarzy krytyków (Piper, Walley, 1991).

i Walley (1990) zwrócili uwagę na to, że ABC podejmuje tylko jeden problem, tj. problem doboru podstaw alokacji, nie rozwiązuje jednak kwestii podziału kosztów na koszty bezpośrednie i pośrednie czy też na koszty produktu i okresu⁴⁴. W odniesieniu do jakości informacji wykorzystywanych do rozliczania kosztów, ABC jest narażony na dokładnie takie same zniekształcenia, jak każdy inny rachunek kosztów. Piper i Walley utrzymują, że ABC nie jest przydatny ani do podejmowania decyzji strategicznych, ani operacyjnych. Kwestionują przydatność rachunku kosztów działań w decyzjach strategicznych (np. rezygnacja z produktu) dowodząc, że w tym horyzoncie czasowym odpowiednie są podejścia oparte na istotnych przepływach pieniężnych (np. analiza wartości dla akcjonariuszy – *shareholder value analysis* – SVA). Wątpią również w operacyjną użyteczność rachunku kosztów działań dowodząc, że w tym horyzoncie czasowym bardziej przydatne są miary niefinansowe (np. szybkość dostawy, liczba przebrożeń, liczba kontroli jakości itd.). Piper i Walley utrzymują, że dla wszystkich fundamentalnych decyzji menedżerskich (np. podejmowanie decyzji, prognozowanie, monitorowanie czy rachunek odpowiedzialności) powinny być wykorzystywane narzędzia oparte na przepływach pieniężnych. To, że rachunek kosztów działań ma służyć tylko do nakierowywania uwagi (Cooper, 1990b), Piper i Walley traktują jako istotne ograniczenie ABC (zwłaszcza w sytuacji, gdy podważają również przydatność zastosowania ABC do tego celu). Według nich, rachunek kosztów działań nie odpowiada złożonej rzeczywistości, ponieważ uwzględnia jedynie wpływ działań na koszty (*activities cause costs*), natomiast nie uwzględnia wpływu na koszty takich zmiennych, jak decyzje, czas itd. Autorzy ci zgadzają się, że analiza działań jest bardzo istotna, ponieważ może służyć eliminacji działań zbędnych lub nietworzących wartości, kwestionują jednak konieczność arbitralnej wyceny działań⁴⁵.

⁴⁴ W pierwszej generacji systemów rachunku kosztów działań wszystkie koszty (oprócz kosztów nadmiernego potencjału i kosztów badań i rozwoju) miały być rozliczane na produkty (ale również inne obiekty). Podejście takie było krytykowane z wielu powodów. G. J. Staubus (1990) uważał, że nie wszystkie koszty mogą być przypisane konkretnym działaniom. M. Sephton i T. Ward (1990) argumentowali, że nie jest właściwe rozliczanie wszystkich kosztów na produkty, skoro koszty te nie są na poziomie produktów kontrolowane. Natomiast E. Noreen (1991) twierdził z kolei, że ABC nie będzie prawidłowo modelował kosztów w przypadku, gdy pula kosztów będą zawierały koszty stałe związane z utrzymaniem potencjału. W drugiej generacji rachunku kosztów działań problem ten częściowo rozwiązano wprowadzając koncepcję zasobów dostarczonych i zużytych (Kaplan, 1988).

⁴⁵ Na początku lat 90. XX w. analiza działań była istotna w kontekście takich metod, jak JIT czy TQM, ale żadna z tych metod nie wymagała, aby na działania arbitralnie rozliczano koszty. Zwrócić należy również uwagę na to, że znakomicie radzące sobie na globalnych rynkach przedsiębiorstwa japońskie wykorzystują do rozliczania kosztów klucze oparte na płacach bezpośrednich. W ten sposób rachunek kosztów skłania pracowników operacyjnych do redukcji kosztów poprzez redukcję ilości koniecznej robocizny. Podejście takie nie polega na dokładnym rozliczaniu kosztów, ale na motywowaniu pracowników do redukcji niepotrzebnych działań (Hiromoto, 1988).

W końcowej części swej krytyki Piper i Walley (1991) odnieśli się do następującego stwierdzenia Coopera (1990b, s. 59): „Ostatecznym testem logiki ABC będzie to, jak wiele przedsiębiorstw go wdroży i jakie korzyści odniesie z jego stosowania”. Piper i Walley zwrócili uwagę na to, że za rozprzestrzenieniem rachunku kosztów działań stoi potężne lobby firm konsultingowych, informatycznych i organizacji zawodowych. W związku z tym oczekiwali oni wzrostu liczby firm wdrażających rachunek kosztów działań. Podkreślali jednak, że najważniejsze będzie nie to, ile firm wdroży ABC, ale ile firm będzie ABC wykorzystywało po kilku bądź kilkunastu latach. W odniesieniu do potencjalnych korzyści, które mogą odnieść firmy wdrażające ABC, Piper i Walley podkreślali, że należy je postrzegać znacznie szerzej niż ewentualne nakierowywanie uwagi menedżerów czy poprawę sposobu podejmowania decyzji. Korzyścią dla firm stosujących ABC może być uzasadnienie polityki cenowej – może to dotyczyć firm realizujących kontrakty rządowe, firm telekomunikacyjnych, energetycznych itd. W odniesieniu do poprawy rentowności jako potencjalnej korzyści z zastosowania ABC, Piper i Walley byli sceptyczni i twierdzili, że jak dotąd brak na to przekonujących dowodów. To, że niektóre przedsiębiorstwa wykorzystują rachunek kosztów działań, nie oznacza, iż będą realizowały dodatkowe zyski z tego właśnie powodu.

Rachunek kosztów działań⁴⁶ jest wykorzystywany do podejmowania decyzji cenowych, do decyzji o rezygnacji z produktu lub klienta czy też do redukcji kosztów nowo projektowanych produktów. E. Noreen (1991) zauważył, że przy decyzjach o rezygnacji z produktu jedynymi istotnymi kosztami byłyby koszty możliwe do uniknięcia, gdyby z produktu zrezygnowano (w skład kosztów istotnych mogą oczywiście wchodzić koszty utraconych korzyści). Tak więc koszty produktu liczone w rachunku kosztów działań mogą być wykorzystywane w tego typu decyzjach tylko wówczas, gdy są to koszty możliwe do uniknięcia w przypadku rezygnacji z produktu. Podobnie wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań do redukcji kosztów na etapie projektowania produktów byłoby zasadne tylko wówczas, gdyby były to koszty przyrostowe. Rachunek kosztów działań dostarczałby takich kosztów jedynie wówczas, gdyby spełniał trzy następujące warunki (Noreen, 1991):

- koszty całkowite przedsiębiorstwa mogą być podzielone na pule kosztów, z których każda odpowiada jednemu działaniu. W każdym systemie rachunku

⁴⁶ E. Noreen (1991) zauważył, że rozróżnienie między tradycyjnym systemem rachunku kosztów a rachunkiem kosztów działań może być kłopotliwe. Technicznie rzecz biorąc, ABC jest podobny do tradycyjnych systemów rachunku kosztów w tym znaczeniu, że np. oprogramowanie przeznaczone do obliczenia kosztów produktu w rachunku kosztów działań można byłoby wykorzystać, aby obliczyć koszty produktu w tradycyjnym rachunku kosztów. Noreen postrzega tradycyjne systemy rachunku kosztów jako uproszczone i być może źle zaprojektowany przypadek rachunku kosztów działań. Zauważa też, że również rachunek kosztów działań można traktować jako uproszczony przypadek bardziej ogólnego systemu rachunku kosztów.

kosztów może być w praktyce ograniczona liczba działań, tak więc poważnym wyzwaniem podczas budowy systemu ABC jest wybór określonej (niezbyt dużej) liczby działań, które w satysfakcjonujący sposób zastąpią (przybliżą) wszystkie działania rzeczywiście występujące w przedsiębiorstwie;

- koszty w każdej puli muszą być wprost proporcjonalne do miary danego działania. Oznacza to, że na poziomie działania koszty nie mogą być reprezentowane przez funkcję nieliniową lub funkcję liniową z wyrazem wolnym. Tak więc, jeżeli systemy ABC mają dostarczać danych istotnych do podejmowania decyzji, koszty, które nie zmieniają się wprost proporcjonalnie w zależności od miary danego działania, nie powinny być rozliczane przy wykorzystaniu rachunku kosztów działań;

- koszty każdego działania mogą być podzielone na elementy zależne wyłącznie od danego produktu. Oznacza to np., że między produktami w procesie produkcji nie może być zależności, tzn. produkty nie mogą być wytwarzane w ramach procesów łącznych (sprzężonych).

Podsumowując warunki, którym musiałby sprostać system ABC, aby dostarczyć informacji o kosztach istotnych do decyzji o rezygnacji z produktu i o kosztach przyrostowych przydatnych do podejmowania decyzji na etapie projektowania produktów, są trudne do zapewnienia. Tylko jednak takie koszty, które spełniają wymienione wyżej trzy warunki, mogą być zdaniem Noreena rozliczane na produkty przy wykorzystaniu rachunku kosztów działań. Jeżeli na etapie implementacji rachunku kosztów działań nie będzie się postępowało dostatecznie rozważnie i jeżeli w konsekwencji do kosztów działań zostaną zaliczone koszty stałe lub koszty łączne, wówczas koszty produktów oszacowane w rachunku kosztów działań nie będą dostarczały sygnałów do podejmowania dobrych decyzji.

Pomimo trudnych do kwestionowania korzyści, które zastosowanie rachunku kosztów działań może przynieść przedsiębiorstwu, należy podkreślić, że z jego wykorzystaniem wiąże się wiele problemów. Należy zwrócić uwagę przede wszystkim na możliwy subiektywizm alokacji, założenie liniowej relacji między zużyciem zasobów a działaniami oraz ignorowanie wąskich gardeł. Po pierwsze, krytycy rachunku kosztów działań utrzymują, że jest on oparty na subiektywnej i arbitralnej alokacji kosztów. Twierdzą, że główną różnicą między tradycyjnym rachunkiem kosztów a rachunkiem kosztów działań jest liczba podstaw alokacji kosztów pośrednich (w terminologii tradycyjnego rachunku kosztów są one określane jako klucze podziałowe, a w terminologii rachunku kosztów działań jako nośniki działań). Rozliczanie kosztów zarówno w rachunku tradycyjnym, jak i w ABC wymaga przyjęcia subiektywnych założeń w odniesieniu do poziomu działalności i podstawy alokacji (klucza bądź nośnika). W przypadku zmian poziomu działalności (np. zmian wielkości produkcji i sprzedaży) nie można w oparciu o rachunek kosztów działań przewidzieć poziomu wyniku finansowego, co oznacza, że ABC nie jest odpowiednim

narzędziem do podejmowania decyzji krótkookresowych. Krytycy twierdzą, że rachunek kosztów działań jest z pewnością bardziej złożonym systemem rachunku kosztów niż rachunek tradycyjny, ale twierdzą, że nie oznacza to, by był to automatycznie system lepszy. Drugim punktem krytyki rachunku kosztów działań jest założenie o liniowości i pewności relacji między działaniami a zużywanymi przez nie zasobami. Założenie to oznacza, że dodatkowe działania (wykonywane w większej liczbie) powodują dodatkowe koszty, a mniejszy poziom działań oznacza mniejsze koszty. Jeżeli np. samolot startuje tylko z połową zajętych miejsc, to dla podejmowania decyzji nie będzie istotny ani koszt na jednego pasażera policzony przy założeniu pełnego wykorzystania potencjału, ani przy założeniu rzeczywistego jego wykorzystania. Można założyć, że koszt na jednego pasażera, przy pełnym wykorzystaniu potencjału (300 miejsc), wynosi 200\$, a normalna cena biletu to 300\$. Gdyby dla wypełnienia samolotu do ostatniego miejsca sprzedano połowę biletów po cenie 99\$, to i tak koszt na jednego pasażera byłby dla podjęcia takiej decyzji nieistotny, ponieważ prawie wszystkie koszty lotu to koszty stałe. Trzeci, często zauważany problem to kwestia nieodpowiedniości rachunku kosztów działań w przypadku występowania w przedsiębiorstwie wąskich gardeł. Jak wiadomo, w przypadku występowania czynnika ograniczającego, tzn. działania, na które zapotrzebowanie jest większe niż dostępny potencjał, decyzja o wyborze optymalnego miksu produktów powinna być podejmowana według kryterium marży na jednostkę czynnika ograniczającego. W takim przypadku koszty jednostkowe produktu, bez względu na to, czy pochodzące z tradycyjnego rachunku kosztów, czy z rachunku kosztów działań, nie są istotne dla podejmowania decyzji. Podsumowując wszystkie trzy przedstawione wyżej argumenty krytyczne w stosunku do rachunku kosztów działań, można stwierdzić, że jakakolwiek alokacja kosztów zawsze będzie mniej lub bardziej arbitralna⁴⁷.

Niektórzy badacze krytykują ABC jako koncepcję nie wiążącą aspektów technicznych z szerszymi problemami organizacyjnymi i zarządczymi⁴⁸. J. Innes i F. Mitchell (1991b) są zdania, że większość wczesnej literatury (z końca lat 80. XX w.) z zakresu rachunku kosztów działań koncentruje się na pojedynczych zagadnieniach (np. różnicach w kalkulacji kosztów produktów), podczas gdy

⁴⁷ Rezultatem zastosowania rachunku kosztów działań nie będzie więc uzyskanie 100-procentowej dokładności w rozliczaniu kosztów pośrednich, ABC może natomiast dokładność tę istotnie poprawić.

⁴⁸ Obszerną i ostrą krytykę rachunku kosztów działań z punktu widzenia teorii ograniczeń przedstawił Goldratt. Nazywa on rachunek kosztów działań pomyłką, kwestionuje możliwość precyzyjnego ustalenia kosztu produktu i podważa w ogóle sens stosowania rachunku kosztów działań (Goldratt, 1990, s. 39–40). Bardzo obszerną, dokonaną przez E. M. Goldratta i T. Corbetta, krytykę rachunku kosztów działań z punktu widzenia teorii ograniczeń oraz dokonaną przez R. S. Kaplana i R. Coopera krytykę teorii ograniczeń przedstawił J. Mielcarek (2005, s. 283–309).

w praktyce konsekwencje implementacji rachunku kosztów działań są o wiele bardziej złożone. Zauważają oni kwestię powiązania celów wdrożenia rachunku kosztów działań ze strategicznymi celami organizacji, konieczność wsparcia implementacji ABC przez kierownictwo najwyższego szczebla oraz potrzebę zaangażowania we wdrożenie pracowników i menedżerów z różnych obszarów przedsiębiorstwa. Między pożądanym sposobem implementacji rachunku kosztów działań a praktyką, którą obserwowali, Innes i Mitchell zauważają istotną lukę. Przeprowadzone kilka lat później (Innes i in., 2000) porównawcze badania praktyki rachunku kosztów działań w Wielkiej Brytanii między rokiem 1994 a 1999 wykazały, że liczba dużych przedsiębiorstw, które wykorzystują rachunek kosztów działań spadła o 17%, liczba firm rozważających wdrożenie zmniejszyła się o 31%, a odsetek firm, które zrezygnowały z wdrożenia po dokonaniu oceny kosztów i korzyści, zwiększył się o 15%. Badanie wykazało również, że podstawowymi problemami związanymi z rachunkiem kosztów działań nie były kwestie techniczne, ale raczej problemy związane z szerszym kontekstem organizacyjnym i menedżerskim. Podobnie jak Innes i Mitchell, również M. D. Shields (1995, s. 152) podkreślał, że dla uzyskania większej efektywności rachunek kosztów działań powinien być ściślej powiązany z czynnikami organizacyjnymi i stylem zarządzania,

los ABC zależy od jego dobrego dopasowania do preferencji, celów, strategii, planów, umiejętności i zasobów dominujących lub najsilniejszych koalicji pracowników, w szczególności najwyższego kierownictwa. Kluczem do pomyślnego wdrożenia ABC jest więc efektywne uporanie się ze specyficznymi zmiennymi behawioralnymi i organizacyjnymi.

2.3.2. Problemy wdrażania i trudności w ocenie sukcesu implementacji rachunku kosztów działań

Na przełomie wieku XX i XXI wiele przedsiębiorstw wdrażało rachunek kosztów działań, wiele odnotowało sukces, część doświadczyło problemów (Cobb i in., 1992; Argyris, Kaplan, 1994; Bromwich, Bhimani, 1994; Shields, 1995; Anderson, 1995; Major, Hopper, 2005). Literatura z zakresu rachunkowości zarządczej obfituje w przykłady przedsiębiorstw, w których wdrożenie różnych narzędzi, w tym również rachunku kosztów działań, się nie udało. Przykłady te niekoniecznie oznaczają nieprzydatność danego narzędzia w ogóle, ale są raczej rezultatem jego niedostosowania do przedsiębiorstwa i otoczenia, w którym działa⁴⁹. Ponieważ niewiele badań było poświęconych analizie

⁴⁹ C. Argyris i R. S. Kaplan (1994) zwracają uwagę na behawioralne przyczyny oporu pracowników przed wprowadzaniem rachunku kosztów działań. Zauważają oni, że opór ten ma źródło w defensywnych strategiach obrony, które stosują pracownicy odczuwający zagrożenie ze strony nowo wdrażanego systemu rachunku kosztów. W podobnym duchu wypowiadają się R. Scapens i J. Roberts (1993), którzy ilustrują swoje rozumowanie przypadkiem firmy, w której

problemów i niepowodzeń we wdrażaniu ABC, niewiele również wiadomo o przyczynach tych niepowodzeń.

Ponieważ problematyka powodzenia wdrażania nowych systemów rachunkowości zarządczej (w szczególności ABC) jest niezwykle złożona, należy badać zagadnienia problemów wdrażania, przyczyn niepowodzenia wdrożeń oraz oporu w procesie implementacji rachunku kosztów działań. Badania takie mogą się przyczynić do lepszego zrozumienia zagadnień zmiany i wdrażania innowacji w rachunkowości zarządczej. Problematykę oceny powodzenia wdrożenia rachunku kosztów działań przedstawiono niżej na przykładzie trzech przedsiębiorstw: portugalskiej firmy telekomunikacyjnej (Major, Hopper, 2005), oddziału produkującego osie w fabryce samochodów (Malmi, 1997) oraz świadczącej usługi energetyczne w ramach sektora publicznego firmie ETSA (Gurd, Thorne, 2003).

Interesującym przykładem przedsiębiorstwa, w którym różne grupy pracowników miały odmienne zdanie co do tego, czy wdrożenie ABC zakończyło się sukcesem, czy porażką, był opisywany przez M. Major i T. Hoppera (2005) przypadek portugalskiej firmy telekomunikacyjnej Marconi. Przykład ten dostarczył empirycznych dowodów o problemach implementacji rachunku kosztów działań, w szczególności zaś o problemach doboru działań i ich nośników, co doprowadziło do różnic zdań w przedsiębiorstwie i oporu części pracowników. Inżynierowie byli sceptyczni co do dokładności i przydatności ABC w firmie Marconi i generalnie niechętni wdrożeniu. Opór szeregowych pracowników przejawiał się tym, że wprowadzali do systemu niewłaściwe dane i nie wprowadzali ich na czas. Menedżerowie operacyjni, którzy ich nadzorowali, zdawali sobie z tego sprawę, ale zamiast interweniować, tolerowali to. Pracownicy operacyjni nie rozumieli rachunku kosztów działań, zwłaszcza jego związku z wykonywaną pracą, obawiali się również, że zastosowanie ABC zintensyfikuje pracę i spowoduje zwolnienia. W przeciwieństwie do menedżerów i pracowników operacyjnych, kadra kierownicza najwyższego szczebla oraz menedżerowie odpowiedzialni za politykę cenową i inwestycje byli zadowoleni z funkcjonowania rachunku kosztów działań. Byli przekonani, że ABC jest dokładniejszy od poprzedniego systemu rachunku kosztów, spełnia wymagania regulatorów w zakresie polityki cenowej i ułatwia konsolidowanie informacji zarządczych. Rachunek kosztów działań był przez nich wykorzystywany do podejmowania decyzji. Przypadek badany przez Major i Hoppera (2005) potwierdza, że ocena sukcesu wdrożenia rachunku kosztów działań może być różna w zależności od tego, czy jest dokonywana przez menedżerów najwyższego czy średniego

wdrożenie nowego systemu rachunku kosztów działań, mającego zwiększyć kontrolę w wewnętrznych jednostkach organizacyjnych, spotkało się ze zdecydowanym oporem menedżerów tych jednostek.

szczebla, jak również od tego, czy oceny dokonują menedżerowie operacyjni, czy też odpowiedzialni za takie funkcje, jak inwestycje czy polityka cenowa. Przypadek firmy Marconi ilustruje jednak nie tylko różnice oceny rachunku kosztów działań w zależności od tego, kto takiej oceny dokonuje, ale pokazuje również arbitralność decyzji menedżerów w odniesieniu do alokacji kosztów pośrednich w systemie ABC. Problem ten był dodatkowo spotęgowany oporem pracowników firmy, którzy wprowadzali do systemu niewłaściwe dane i to z opóźnieniem.

Odmienne zapatrywania menedżerów na sukces czy porażkę wdrożenia ABC przedstawił również na przykładzie oddziału produkującego osie w fabryce samochodów T. Malmi (1997). W celu wdrożenia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie Sisu, z punktu widzenia menedżerów najwyższego szczebla, było koncentrowanie uwagi na problemach (ryzykach) strategicznych. Ponieważ po implementacji ABC okazało się, że żadne ryzyka nie zostały zidentyfikowane, to menedżerowie najwyższego szczebla nie podjęli również żadnych działań. Mimo że po wdrożeniu nie podjęto na podstawie informacji z rachunku kosztów działań żadnych strategicznych decyzji (bo nie było takiej konieczności), można uznać, że wdrożenie zakończyło się sukcesem. W kontekście podejmowania decyzji strategicznych, sukcesu wdrożenia nie powinno się oceniać z punktu widzenia tego, czy na podstawie informacji z systemu ABC zostały podjęte jakiegokolwiek działania, ale raczej z punktu widzenia tego, czy na podstawie ABC można sformułować poprawną diagnozę sytuacji. Poprzez zredukowanie niepewności i dostarczenie wiarygodnych informacji dla potrzeb decyzji strategicznych, rachunek kosztów działań może być dla przedsiębiorstwa bardzo korzystny, nawet jeżeli na jego podstawie nie będą podejmowane żadne decyzje lub jeżeli informacje z ABC nie wpłyną na zmianę zamierzeń przedsiębiorstwa⁵⁰. Skłania to do sformułowania tezy, że niektóre porażki we wdrażaniu rachunku kosztów działań mogą wcale nie być porażkami. Określenie niektórych wdrożeń mianem porażek może być skutkiem formułowania oceny przez pryzmat zbyt wąskiej perspektywy podejmowania decyzji (wdrożenie ABC nie musi być porażką, nawet wtedy gdy na podstawie informacji z ABC nie będą podejmowane decyzje). Analiza przypadku firmy Sisu wykazała, że niewykorzystywanie informacji i rezygnacja z systemu ABC nie wynikały ani ze sposobu

⁵⁰ Możliwa jest pozytywna ocena wdrożenia systemu ABC, nawet wówczas gdy będzie on zastosowany tylko raz, np. do podjęcia określonej decyzji strategicznej (albo nawet do dokonania strategicznej diagnozy, która potwierdzi intuicyjną ocenę sytuacji sformułowaną przez menedżerów i nie będzie wymagała podjęcia żadnych działań, ale przyczyni się do redukcji niepewności). W konsekwencji, aby wdrożenie rachunku kosztów działań można było ocenić jako sukces, nie jest konieczne długoterminowe utrzymywanie i wykorzystywanie tego systemu. Twierdzić można jednak, że w takich incydentalnych zastosowaniach (np. do podjęcia jednej strategicznej decyzji) nie zawsze konieczne jest wdrożenie całego rachunku kosztów działań – czasami wystarczy jedynie analiza działań i ich nośników (Nanni i in., 1992).

funkcjonowania i rezultatów dostarczonych przez nowy system (menedżerowie mieli zaufanie do rezultatów otrzymywanych z systemu ABC), ani ze sposobu jego wdrożenia (w budowę i wdrożenie systemu zaangażowani byli menedżerowie średniego szczebla)⁵¹. Studium przypadku przedstawione przez T. Malmiego (1997) pozwala na analizę oporu⁵² przed wdrożeniem jako przyczyny niepowodzenia w procesie implementacji. W przedsiębiorstwie Sisu zidentyfikowano trzy zasadnicze przyczyny oporu:

- ekonomiczne – menedżerowie oddziału produkującego osie mieli ekonomiczne powody, aby niechętnie odnosić się do wdrożenia nowego systemu rachunku kosztów. ABC nie był dla nich przydatny do prowadzenia rutynowej działalności (do tego wykorzystywali informacje z innych źródeł), co więcej menedżerowie twierdzili, że większa szczegółowość nowego systemu (56 działań zamiast 10 podmiotów wewnętrznych) skomplikuje system budżetowania i podniesie koszty jego funkcjonowania. Konkludując, nowy system był z jednej strony postrzegany jako kłopotliwy i kosztowny, a z drugiej – jako nieprzydatny (ewentualnie przydatny, ale na szczeblu przedsiębiorstwa, a nie oddziału);

- polityczne – menedżerowie oddziału osi mieli również polityczne przyczyny, aby opierać się wdrożeniu ABC. Nowy system mógł się przyczynić do zmiany systemu cen transferowych, co zmieniłoby w dalszej kolejności układ sił między oddziałem sprzedającym półprodukty (oddziałem osi) a oddziałem kupującym półprodukty (pozycja tego oddziału uległaby wzmocnieniu kosztem oddziału osi). Wdrożenie rachunku kosztów działań zwiększyłoby również możliwość kontroli działania oddziału osi przez menedżerów najwyższego szczebla w przedsiębiorstwie;

- kulturowe – w oddziale osi dominowała kultura techniczna i inżynierowie, a rola specjalistów rachunkowości była bardzo niewielka. System ABC nie był więc zgodny z lokalną kulturą organizacyjną.

Chociaż w przedstawionej wyżej analizie źródeł oporu przed wdrożeniem rachunku kosztów działań doszukiwano się w przyczynach ekonomicznych, politycznych i kulturowych, to podkreślić należy, że ograniczanie się w badaniach do tych czynników byłoby niewłaściwe. W zależności od sytuacji należy stosować różne ramy do analizy oporu przed zmianami, tak aby nie pominąć w badaniu żadnego istotnego aspektu funkcjonowania przedsiębiorstwa. Pod-

⁵¹ Nie znaczy to oczywiście, że budowa systemu, jego sposób funkcjonowania, jakość dostarczanych przez system danych i sposób jego implementacji nie mają wpływu na sukces czy porażkę wdrożenia. Oznacza to jedynie, że na sukces wdrożenia ma wpływ, oprócz wymienionych wyżej, wiele innych czynników.

⁵² Literatura z zakresu rachunku kosztów działań pozwala sformułować tezę, że większość problemów związanych z implementacją nie jest związana z technicznymi słabościami ABC czy z niewłaściwym procesem wdrażania, ale z oporem przed wdrożeniem ze strony menedżerów i pracowników (Argyris, Kaplan, 1994; Shields, 1995; Roberts, Silvester, 1996). Jako przyczyny zmian często identyfikowane były czynniki ekonomiczne, polityczne i kulturowe (por. np. Scapens, Roberts, 1993).

sumowując przypadek Sisu, należy podkreślić, że kierownictwo firmy z powodzeniem wykorzystywało ABC dla celów strategicznych, podczas gdy kierownictwo średniego szczebla (menedżerowie oddziału osi), byli zadowoleni z nieformalnych informacji, którymi się dotychczas posługiwali, i nie uważali, by nowy system był przydatny w operacyjnym zarządzaniu oddziałem. W konsekwencji – dla menedżerów najwyższego szczebla wdrożenie było sukcesem, a przez menedżerów średniego szczebla było odbierane jako porażka.

Przykład przedsiębiorstwa, które wdrożyło rachunek kosztów działań, wykorzystywało go przez kilka lat, a następnie z niego zrezygnowało, został opisany przez B. Gurda i H. Thorne (2003). Wdrożenie ABC w świadczącej usługi energetyczne w ramach sektora publicznego⁵³ firmie ETSA rozpoczęło się od wielkich oczekiwań. W klimacie intensywnych przemian zachodzących w sektorze publicznym, menedżerowie postrzegali rachunek kosztów działań jako ważny instrument, który mógłby być wykorzystany do restrukturyzacji działalności, w szczególności zaś do podejmowania decyzji strategicznych. Wraz z upływem czasu rachunek kosztów działań zaczął również służyć do ustalania cen transferowych, co spowodowało wiele fundamentalnych problemów. Pomimo że naczelne kierownictwo przedsiębiorstwa postrzegało system cen transferowych jako strategiczny, to jego strategiczny wymiar był mocno ograniczony, był to „[...] po prostu system cen transferowych” (Gurd, Thorne, 2003, s. 41). Kiedy na skutek zmian organizacyjnych i przekształceń własnościowych nie było konieczności utrzymywania systemu cen transferowych, również rachunek kosztów działań stał się nieprzydatny. Nawet jednak po oficjalnym zaprzestaniu wykorzystywania systemu ABC byli w firmie pracownicy, którzy wykorzystywali go samodzielnie dla lepszego zrozumienia procesów zachodzących w przedsiębiorstwie. Wysiłek i zasoby włożone w budowę i utrzymanie systemu dalej mogą więc przynosić korzyści, ponieważ pracownicy i menadżerowie są świadomi wagi informacji, które uzyskiwali z systemu. Badanie przeprowadzone przez B. Gurde i H. Thorne (2003) pozwoliło na wyodrębnienie podstawowych przyczyn najpierw zmiany roli wdrożonego rachunku kosztów działań (przekształcenie w system cen transferowych), a później rezygnacji z tego systemu (po dziewięciu latach od wdrożenia):

- po pierwsze, rezygnacja z systemu ABC była rezultatem słabego wsparcia ze strony kierownictwa najwyższego szczebla⁵⁴. W przypadku ETSA, w począt-

⁵³ W literaturze autorzy sugerują, że rachunek kosztów działań to narzędzie, które w szczególności może być wykorzystane właśnie w sektorze publicznym. Istnieją badania zakończonych sukcesem wdrożeń systemu rachunku kosztów działań w administracji rządowej na szczeblu lokalnym, stanowym czy też centralnym oraz w jednostkach sektora finansów publicznych (Harr, 1990; Johnson, 1998). Istnieją oczywiście również przykłady nieudanych wdrożeń rachunku kosztów działań w sektorze publicznym (por. np.: Bagur i in., 2006).

⁵⁴ Poparcie kierownictwa najwyższego szczebla jest bardzo często wymieniane jako kluczowy czynnik sukcesu implementacji rachunku kosztów działań (por. np. Shields, 1995).

kowej fazie implementacji kierownictwo zarówno oddziału, w którym wdrażano ABC, jak i kierownictwo całej firmy było do wdrożenia nastawione bardzo pozytywnie. Poparcie to jednak nie okazało się trwałe, z czasem, w następstwie istotnych zmian organizacyjnych (również wymiany części kierownictwa), poparcie to się zmniejszyło i jak pisali autorzy (Gurde, Thorne, 2003, s. 39) „przyszłość ABC będzie w rękach nowego kierownictwa”;

- po drugie, rachunek kosztów działań w ETSA został zbudowany w oparciu o zasoby kadrowe pionu finansowo-księgowego, a w jego stworzeniu główna rola przypadła kierownikowi działu rachunkowości oraz kierownikowi działu controllingu. Odejście tych dwóch kluczowych osób było potężnym ciosem dla funkcjonowania rachunku kosztów działań w ETSA. Należy zaznaczyć, że odejście tych dwóch kierowników nie musiało się równać z zaprzestaniem funkcjonowania systemu, ponieważ co najmniej trzy inne osoby w firmie miały dostateczną wiedzę i umiejętności, aby nadzorować funkcjonowanie ABC. Wraz z odejściem tych dwóch osób personel pionu finansowo-księgowego skurczył się jednak tak bardzo, że nie było wystarczających zasobów kadrowych, aby rachunek kosztów działań mógł dalej funkcjonować;

- trzecią przyczyną rezygnacji z rachunku kosztów działań w ETSA było postrzeganie go jako domeny działu rachunkowości. Od samego początku wdrożenia ABC w całym oddziale był on postrzegany jako system rachunkowości. Były tego dwie główne przyczyny – po pierwsze, ABC był narzędziem ustalania cen transferowych, a po drugie, specjaliści rachunkowości odgrywali w projekcie kluczową rolę. Kiedy kierownicy i pracownicy z innych działów zaczęli postrzegać ABC jako projekt księgowych, ich zainteresowanie systemem spadło;

- czwartą przyczyną problemów we wdrażaniu ABC był brak szkoleń. Problem ten nie wystąpił w ETSA w fazie implementacji. Menedżerowie oddziału, który wykorzystywał rachunek kosztów działań rozumieli jego znaczenie i sposób funkcjonowania i potrafili interpretować rezultaty. Z czasem jednak stopniowej wymianie ulegała zarówno kadra kierownicza, jak i pracownicy, na skutek czego pojawiły się trudności w rozumieniu systemu najpierw ze strony szeregowych pracowników, a później nawet kierownictwa (odpowiednie programy szkoleń po fazie implementacji nie były kontynuowane). Z czasem więc ogólny poziom rozumienia rachunku kosztów działań funkcjonującego w ETSA pogorszył się.

Ciekawy przypadek firmy (duża międzynarodowa firma świadcząca usługi finansowe), która najpierw wdrożyła rachunek kosztów działań, później wykorzystywała go przez siedem lat, a następnie go uprościła, tworząc „odchudzoną” wersję ABC, opisali N. Geri i B. Ronen (2005). W badanym przez nich przedsiębiorstwie rachunek kosztów działań został wdrożony w 1987 r., a jego implementację poprzedziła szczegółowa analiza procesów i działań. W rezultacie otrzymano obejmujący kilkaset działań złożony system, którego przeliczenie

zajmowało w systemie informatycznym dwa dni. Co więcej niezwykle czasochłonne i kłopotliwe było zbieranie danych wejściowych do systemu, przy czym należy podkreślić, że były to dane od osób pracujących na wszystkich szczeblach organizacji. System był aktualizowany w okresach kwartalnych dla uwzględnienia zmian zachodzących w procesach operacyjnych i organizacji przedsiębiorstwa. Przedsiębiorstwo wykorzystywało system ABC do podejmowania decyzji cenowych, do szacowania rentowności nowo wprowadzanych produktów oraz do wykrywania i usprawniania kosztownych procesów i działań (usprawnienia te były w przedsiębiorstwie traktowane jako bardzo namacalny efekt wdrożenia ABC, ponieważ redukcje kosztów z nimi związane były bardzo wymierne). Kiedy kadra menedżerska badanego przedsiębiorstwa zrozumiała, że kluczowe korzyści z zastosowania systemu już zostały osiągnięte, a funkcjonowanie ABC w tak rozwiniętej postaci było bardzo kłopotliwe, postanowiono uprościć system redukując o połowę liczbę działań i wykonując analizę jedynie dwa razy do roku. W takiej postaci system rachunku kosztów działań był wykorzystywany w przedsiębiorstwie przez następne siedem lat, w głównej mierze w procesie podejmowania decyzji. Jednak mimo że ABC działał prawidłowo wspierając podejmowanie różnorodnych decyzji, nawet mimo że stanowił on źródło przewagi konkurencyjnej, ponieważ systemów takich nie posiadali kluczowi konkurenci, było to i tak zbyt mało. Bez poparcia dyrektora ds. ekonomicznych i dyrektora ds. finansowych system ten nie byłby rozwijany i nie funkcjonowałby tak długo. System choć przydatny nie był pozbawiony wad, a jednymi z poważniejszych było jego zorientowanie na rachunkowość i alokację kosztów oraz na liczenie kosztów jednostkowych produktów. Prowadziło to do nadmiernej szczegółowości i komplikacji w procesie zbierania danych wejściowych, a co za tym idzie do czasochłonnego i kosztownego jego utrzymania. Ze względu na wysokie koszty zbierania danych, system był uruchamiany jedynie dwa razy w roku, co powodowało, że dane, które wykorzystywał, nie zawsze były aktualne z punktu widzenia procesu podejmowania decyzji. W konsekwencji podważało to zaufanie do informacji z rachunku kosztów działań i skutkowało podejmowaniem decyzji przez menedżerów na podstawie intuicji rzadko wspieranej informacjami z systemu ABC. Menedżerowie najwyższego szczebla twierdzili, że ABC nie stanowi odpowiedniego wsparcia w procesie podejmowania decyzji strategicznych. Menedżerowie szczebla średniego nie wykorzystywali systemu i byli sfrustrowani koniecznością dostarczania do niego danych.

Rozwiązaniem sytuacji, w której znalazło się badane przedsiębiorstwo (Geri, Ronen, 2005), okazała się zorientowana na potrzeby biznesowe „odchudzona” wersja ABC. System ten był oparty na infrastrukturze dotychczasowego systemu ABC i nadzorowany przez pracowników, którzy tworzyli i aktualizowali poprzedni system. Rachunek kosztów działań w nowej postaci mierzył mniej informacji – zamiast mierzyć tak dużo danych, jak tylko można, mierzył tylko dane najważniejsze i najbardziej istotne. „Odchudzony” system rachunku

kosztów działań miał dostarczać informacji dostatecznie dokładnych, a niekoniecznie bardzo dokładnych. System ten nie był zaprojektowany do tego, by alokować koszty zasobów, ale raczej mierzyć wszystkie istotne informacje dla podejmowania decyzji i kontroli. Do informacji takich zaliczono np. szczegółowe informacje o przychodach czy też o kosztach działań przedsiębiorstwa związanych z zarządzaniem ryzykiem. W szczególności nowy system ABC wykorzystywał nie tylko dane finansowe, ale i dane niefinansowe. Klasyfikacja kosztów przedsiębiorstwa została powtórnie przeanalizowana, co pozwoliło na stwierdzenie, że jedynie w jednej czwartej departamentów firmy występowały koszty zmienne. Koszty pozostałych departamentów okazały się kosztami stałymi i podjęto decyzję, aby w nowej wersji ABC nie były one rozliczane na produkty, ale odnoszone na wynik okresu. Czas konieczny do zbierania danych został zredukowany o połowę, sam proces zbierania danych uległ również uproszczeniu. Co więcej podjęto decyzję o wykorzystaniu „odchudzonego” ABC jedynie raz do roku (ponieważ zmiany w kosztach w takim horyzoncie były niewielkie), co dalej ograniczyło koszty i uciążliwość zbierania danych wejściowych. „Odchudzony” system rachunku kosztów działań będzie wymagał mniejszego wysiłku na etapie zbierania danych wejściowych, będzie przydatny menedżerom wyższego i średniego szczebla do podejmowania decyzji i kontroli oraz zapewni przedsiębiorstwu przewagę konkurencyjną (Geri, Ronen, 2005).

Podsumowując przedstawione studium przypadku, można stwierdzić, że „odchudzona” wersja rachunku kosztów działań może być ciekawą propozycją dla firm, które ABC wdrożyły i wykorzystywały, ale po jakimś czasie doszły do wniosku, że w dotychczasowej formie jest to system zbyt skomplikowany i drogi w utrzymaniu. Aby przedsiębiorstwa znajdujące się w takim położeniu nie podejmowały pochopnie decyzji o całkowitej rezygnacji z rachunku kosztów działań i związanej z tym utracie wszystkich z nim związanych korzyści, mogą rozważyć wdrożenie wersji „odchudzonej”.

Oceniając rachunek kosztów działań przez pryzmat licznych publikacji (w szczególności studiów przypadków⁵⁵), należy zauważyć, że jest on postrzegany pozytywnie, nawet mimo że część przedsiębiorstw, które go wdrożyły, po jakimś czasie z niego zrezygnowały albo znacznie uprościły jego pierwotną postać. Co ciekawe, korzyści, jakie firmy osiągały z wdrożenia rachunku kosztów działań, w mniejszym stopniu mogą być rezultatem nowej procedury rozliczania kosztów pośrednich, a w większym – efektem analizy procesów, działań i ich kosztów w pierwszej fazie wdrożenia. Rozpoczynająca implementację ABC analiza procesów może być dla przedsiębiorstwa korzystna dlatego, że zwraca uwagę menedżerów na wszystkie obszary problematyczne (np. działania drogie i nietworzące wartości). Korekty dokonywane w ramach tych obszarów były przypisywane rachunkowi kosztów działań i tym samym popra-

⁵⁵ Por. np.: Cooper, Kaplan, 1991a.

wiały o nim opinię. Krytycy twierdzą, że to, czego rachunek kosztów działań naprawdę dokonał to zwrócenie uwagi na problem złożoności i zróżnicowania w organizacji – dzięki ABC menedżerowie zauważyli wysokie koszty zróżnicowania i złożoności oraz konieczność ich kontroli. Kiedy jednak menedżerowie to zrozumieli, nie potrzebowali już więcej dla poprawy działalności skomplikowanych systemów rachunku kosztów, ale raczej miar niefinansowych.

2.4. Podsumowanie

Chociaż źródeł koncepcji rachunku kosztów działań można się doszukiwać w pracach z lat 60. czy 70. XX w. (a nawet opracowaniach wcześniejszych), to sformułowanie pierwszej szeroko rozpowszechnionej generacji systemów ABC datuje się na lata 1984–1989. Opracowana w tym czasie wersja rachunku kosztów działań miała za zadanie poprawę dokładności szacowania kosztów produktów poprzez zwiększenie dokładności rozliczania kosztów pośrednich, redukcję kosztów poprzez eliminację marnotrawstwa i poprawę zarządzania działalnością operacyjną poprzez lepszy pomiar dokonań. Zgodnie z koncepcją sformułowaną w tym okresie, rachunek kosztów działań miał dostarczać menedżerom informacji kluczowych dla strategicznego zarządzania kosztami. W latach 1989–1992, w koncepcji rachunku kosztów działań zaszły istotne zmiany. W drugiej generacji systemów ABC, która ukształtowała się w tym okresie, wprowadzono z jednej strony rozróżnienie między zasobami dostarczonymi a zużytymi, z drugiej zaś – koncepcję hierarchii kosztów, a więc wyodrębniono koszty działań na poziomie jednostki produktu, partii produktów, rodzajów produktów oraz przedsiębiorstwa jako całości. Celem rachunku kosztów działań drugiej generacji było przede wszystkim zrozumienie hierarchii kosztów w przedsiębiorstwie, zidentyfikowanie istotnych przychodów i kosztów oraz dostarczenie informacji do decyzji. Znaczenie obliczania jednostkowego kosztu produktu było w tej wersji mniejsze. Koncepcja rachunku kosztów działań rozwijała się również po roku 1992. W trzeciej generacji rachunku kosztów działań akcent przesunął się na realizację strategii konkurencji poprzez analizę łańcucha wartości przedsiębiorstwa, a w wyróżnianej przez niektórych badaczy generacji czwartej nacisk położono na integrację systemów ABC pomiędzy oddziałami czy zakładami jednej spółki, a nawet pomiędzy wieloma spółkami w jednej korporacji. Na początku wieku XX pojawiły się nowe generacje ABC, mające na celu rozwiązanie problemów związanych z implementacją i wykorzystaniem rachunku kosztów działań. Najbardziej interesującą z nich jest rachunek kosztów działań sterowany czasem (*time-driven ABC*). Zróżnicowane wykorzystanie rachunku kosztów działań w praktyce doprowadziło do ukształtowania się

koncepcji zarządzania na podstawie działań, w której źródłem informacji do podejmowania decyzji w zakresie poprawy efektywności i skuteczności wykonywanych działań są dane o działaniach i ich kosztach. Oznaczało to ewolucję rachunku kosztów działań z systemu kalkulacji kosztów produktów do systemu zarządzania działaniami.

Na przełomie wieków XX i XXI przeprowadzono w różnych krajach wiele badań dotyczących rachunku kosztów działań. Podstawowym ich rezultatem było stwierdzenie, że jego rozpowszechnienie w praktyce poszczególnych krajów znacznie się różni. Badania dyfuzji ABC prowadzone w pierwszej połowie lat 90. XX w. wskazywały z jednej strony na ogromne zainteresowanie menedżerów tą tematyką, a z drugiej – na jej stosunkowo niewielkie rozpowszechnienie. Badania kontynuowane w drugiej połowie lat 90. pokazały, że rachunek kosztów działań był stosowany w coraz większej liczbie przedsiębiorstw, wiele firm prowadziło lub planowało prace wdrożeniowe, a wiele innych rozważało implementację. Z drugiej jednak strony zauważono przypadki rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań po analizie spodziewanych kosztów i korzyści czy też rzadkie przypadki rezygnacji z ABC po jego wdrożeniu i wykorzystywaniu przez jakiś czas. Pomimo że odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących ABC stale się zwiększał, to dyfuzja tej koncepcji była wolniejsza niż się spodziewano. Badania rozprzestrzeniania rachunku kosztów działań kontynuowane w pierwszym dziesięcioleciu wieku XXI pokazywały, że w krajach rozwiniętych odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących ABC istotnie nie zwiększa się i pozostaje na przeciętnym, mniejszym od oczekiwań, poziomie (w krajach rozwijających się odsetek ten jest mniejszy, ale wciąż rośnie).

Poza problematyką dyfuzji ABC, badania empiryczne w zakresie rachunku kosztów działań koncentrowały się przede wszystkim na analizie czynników mających wpływ na implementację rachunku kosztów działań, a w nieco mniejszym stopniu na analizie czynników, od których zależy sukces wdrożenia ABC, oraz badaniu wpływu wdrożenia rachunku kosztów działań na dokonania i wartość przedsiębiorstwa. W nurcie badań poświęconych analizie czynników mających wpływ na implementację rachunku kosztów działań, większość potwierdzała pozytywny wpływ na wdrożenie ABC takich czynników, jak: wielkość przedsiębiorstwa, poziom konkurencji, duża liczba i zróżnicowanie produktów oraz pochodzenie (zagraniczne) kapitału własnego. Badania mające na celu analizę czynników, od których zależy sukces implementacji rachunku kosztów działań, wykazały pozytywną korelację między postrzeganym sukcesem wdrożenia a takimi czynnikami, jak wsparcie zarządu, związek z realizowaną strategią, powiązanie z systemem oceny dokonań oraz szkoleniami prowadzonymi w procesie implementacji. Co ciekawe, większość badań nie wykazała pozytywnego związku między sukcesem wdrożenia ABC a takimi zmiennymi, jak rodzaj wykorzystywanego oprogramowania czy udział konsultantów w pra-

cach wdrożeniowych. W trzecim istotnym nurcie badań w zakresie rachunku kosztów działań nie otrzymano rozstrzygających rezultatów. Badań tych było niewiele i chociaż w większości potwierdzały one pozytywny wpływ implementacji rachunku kosztów działań na dokonania przedsiębiorstw, to jednak nie wyjaśniały sprzeczności między z jednej strony postrzeganą przydatnością tej koncepcji, a z drugiej – jej mniejszym od oczekiwań rozpowszechnieniem.

ROZDZIAŁ 3

ROZPOWSZECHNIENIE, STOSOWANIE I WYKORZYSTANIE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W POLSCE W ŚWIETLE BADAŃ ANKIETOWYCH

3.1. Przegląd badań empirycznych dotyczących zastosowania rachunku kosztów działań w Polsce

3.1.1. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w Polsce

Pierwsze badanie, które wykazało, że ABC jest w ogóle obecny w praktyce polskich przedsiębiorstw, to badanie I. Sobańskiej i T. Wnuka (2000b). Badania prowadzone przez innych autorów ujawniały odosobnione przypadki zastosowania rachunku kosztów działań lub jego elementów (Jarugowa, Skowroński, 1994; Szychta, 2001, 2002; Karmańska, 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d¹; Wnuk-Pel, 2006a; Szychta, 2006a, 2007a), czasami zaś sygnalizowały, że ankietowane firmy wdrażają lub rozważają wdrożenie ABC (Dyhdalewicz, 2000, 2001; Szychta, 2001, 2002; Karmańska, 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d; Szychta, 2006a, 2007a). Stosunkowo często w prowadzonych do tej pory badaniach nie stwierdzono, by nawet jedno przedsiębiorstwo stosowało rachunek kosztów działań lub planowało jego wdrożenie, należy jednak podkreślić, że rezultaty takie otrzymywano głównie w badaniach wcześniejszych (Kinast, 1993; Sobańska, Szychta, 1995, 1996; Gierusz i in., 1996; Radek, Schwarz, 2000; Szadzińska, 2002, 2003). Podsumowanie dotychczasowych badań, w których przeanalizowano rozpowszechnienie ABC w przedsiębiorstwach w Polsce, przedstawiono w tab. 3.1.

Bardziej szczegółowe badania dotyczące zastosowania systemów rachunku kosztów działań w praktyce polskiej przeprowadzili: A. Karmańska (2003), A. Januszewski i J. Gierusz (Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005a) oraz T. Wnuk-Pel (2006a). Badania te dotyczyły m. in. znajomości koncepcji ABC, postrzeganych korzyści z wdrożenia ABC, problemów w procesie implementacji spodziewanych przez firmy rozważające wdrożenie oraz firmy, które z wdrożenia zrezygnowały, a także problemów, które podczas wdrożeń ABC wystąpiły.

¹ Por. także: Januszewski 2004a, b.

Tabela 3.1. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w Polsce na podstawie dotychczasowych badań

Autor badań	Metoda badawcza	Liczba firm badanych	Firmy stosujące ABC	Firmy stosujące elementy ABC	Firmy wdrażające ABC	Firmy rozważające wdrożenie ABC
Kinast, 1993	studium przypadku	9	0	–	–	–
Jarugowa, Skowroński, 1994	studium przypadku	1	0	1	–	–
Sobańska, Szychta, 1995, 1996	badanie ankietowe	20	0	–	–	–
Gierusz i in., 1996	badanie ankietowe	60	0	–	–	–
Sobańska, Wnuk, 1999a, b, 2000a, b, 2001; Sobańska, 2002	badanie ankietowe i studium przypadku	104	2	–	–	–
Radek, Schwarz, 2000	badanie ankietowe	200	0	–	–	–
Dyhdalewicz, 2000, 2001	studium przypadku	10	0	–	–	1
Szychta, 2001, 2002	badanie ankietowe i studium przypadku	60	0	3	1	–
Szadziewska, 2002, 2003	badanie ankietowe	246	0	–	–	–
Karmańska, 2003	badanie ankietowe	342	1	–	3	–
Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d	badanie ankietowe	101	3	5	1	29
Wnuk-Pel, 2006a	badanie ankietowe	6	6	0	0	0
Szychta, 2006a, 2007a	badanie ankietowe	90	9	–	–	13

„–” oznacza, że danej cechy w badaniu nie analizowano.

Źródło: opracowanie własne.

Ocena świadomości rachunku kosztów działań w środowisku polskich menedżerów była jednym z podstawowych celów badania A. Karmańskiej (2003). Badanie to zostało przeprowadzone w formie ankiety na próbie 342 przedsiębiorstw. Dla prawie połowy respondentów (48%) koncepcja rachunku kosztów działań była dobrze znana lub nie całkiem obca (do bardzo dobrej znajomości rachunku kosztów działań przyznało się 20% respondentów). Pozostała część respondentów (52%) nie zetknęła się z tą koncepcją wcale lub słyszała o niej, ale

nie wiedziała, na czym ona polega. Wyniki te znajdują potwierdzenie w badaniach J. Gierusza i A. Januszewskiego (Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d). Badania tych autorów, przeprowadzone na próbie 101 dużych przedsiębiorstw z terenu Polski Północnej, dowodzą, że blisko połowa ankietowanych (44%) twierdziła, iż zna rachunek kosztów działań dobrze lub bardzo dobrze, 47% respondentów słyszało o tej koncepcji, ale nie wie dokładnie, na czym ona polega, a jedynie 9% respondentów nigdy o niej nie słyszało. Gierusz i Januszewski wskazali jednocześnie, że znajomość koncepcji ABC jest znacząco większa wśród zarządzających przedsiębiorstwami z udziałem kapitału zagranicznego oraz zarządzających przedsiębiorstwami sprywatyzowanymi – znajomość koncepcji ABC jest najmniejsza wśród menedżerów firm prywatnych z kapitałem polskim.

W badaniu z 2003 r. A. Karmańska (2003) zauważyła, że menedżerowie badanych przedsiębiorstw widzą pilną potrzebę szczegółowej analizy w oparciu o inne niż księgowe kryteria i uznają, że jest to czynnik przemawiający na korzyść wdrażania rachunku kosztów działań. Przeprowadzone przez Karmańską badanie umożliwiło jej zidentyfikowanie czynników sprzyjających wdrożeniu rachunku kosztów działań. Do podstawowych czynników sprzyjających implementacji ABC zaliczono: a) pilną potrzebę zajęcia się badaniem tego, co i jak robimy w naszej firmie (26,7%), b) posiadanie kadry o odpowiednich kwalifikacjach i wystarczających środków finansowych (21,9%), c) ambicję i utożsamianie się pracowników z firmą (10,3%), d) zdecydowanie kadry zarządzającej (8,2%), e) szybkość uczenia się pracowników (7,5%).

W badaniach przeprowadzonych przez J. Gierusza i A. Januszewskiego (Gierusz, Januszewski 2004, Januszewski 2005d) ponad połowa ankietowanych (55%) była przekonana o przydatności rachunku kosztów działań w zarządzaniu przedsiębiorstwem, 17% uważało, że byłby on raczej nieprzydatny, a 4%, że w ogóle nieprzydatny. Najczęściej wymieniane przez respondentów możliwości wykorzystania ABC to: a) badanie efektywności działań i procesów (45 firm), b) lepszy pomiar kosztów i rentowności produktów (44 firmy), c) lepszy pomiar kosztów i rentowności klientów (43 firmy), d) ulepszenie budżetowania kosztów (42 firmy), e) ustalenie kosztów działań nietworzących wartości (23 firmy).

Liczba wdrożeń systemu ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce jest ciągle stosunkowo niewielka. Część firm rozważyła koszty i korzyści implementacji ABC i zdecydowała się na rezygnację z wdrożenia. Wiele przedsiębiorstw implementację rachunku kosztów działań rozważa. Podstawowymi powodami **rezygnacji z wdrożenia ABC** (13 na 101 badanych firm) były w badaniach Gierusza i Januszewskiego (Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d), w kolejności od najważniejszego: a) zbyt wysoki koszt wdrożenia w stosunku do spodziewanych korzyści, b) pracochłonność projektu,

c) brak dostatecznej znajomości rachunku kosztów działań, d) brak woli zarządu, e) ograniczenia kadrowe, f) brak narzędzi informatycznych.

W tych samych badaniach (Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d) przedsiębiorstwa, które nigdy **nie rozważały wdrożenia ABC**, uzasadniały to przede wszystkim tym, że (w kolejności od najważniejszego): a) informacje generowane przez obecny system rachunku kosztów są wystarczające, b) brak jest dostatecznej znajomości rachunku kosztów działań, c) brak jest odpowiednich środków na nowy system informatyczny i szkolenie pracowników, d) obecnie stosowany system rachunku kosztów wynika z polityki korporacji i obowiązujących w koncernie standardów.

W badaniu A. Karmańskiej (2003) zidentyfikowano z kolei problemy, których podczas wdrożenia spodziewają się firmy **rozważające implementację ABC**, były to: a) brak znajomości koncepcji rachunku kosztów działań (31,4%), b) niechęć do zmian i wprowadzania nowych rozwiązań (18,6%), c) brak środków finansowych (17,4%), d) brak potrzeby przeprowadzania zmian, ponieważ firma działa bez zarzutu (5,8%).

Na analizie sześciu wdrożeń ABC było oparte wstępne badanie praktyki funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w Polskich przedsiębiorstwach (Wnuk-Pel, 2006a). Badanie to pozwoliło m. in. na zidentyfikowanie najpoważniejszych problemów, które **wystąpiły podczas wdrażania ABC** w analizowanych przedsiębiorstwach, były to: a) duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (duży problem), b) trudności z systemem, np. z wyborem działań, nośników itd. (przeciętny problem), c) niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (przeciętny problem), d) brak poparcia kierownictwa – zarządu, centrali itd. (mały problem), e) duże koszty przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (mały problem), f) inne priorytety, np. wdrożenie ISO, TQM, ERP itd. (mały problem), g) brak odpowiednich zasobów informatycznych (mały problem).

Badanie przeprowadzone przez J. Gierusza i A. Januszewskiego (Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d), oprócz oceny stopnia rozprzestrzenienia rachunku kosztów działań, miało na celu analizę zasadności wdrożenia ABC. Autorzy oparli ją na dwóch przesłankach, tzn. danych dotyczących udziału kosztów pośrednich w kosztach całkowitych i stopniu zróżnicowania produktów, klientów i dostawców. Okazało się, że dla prawie połowy badanych przedsiębiorstw (49%) zastosowanie ABC było wskazane (w tym dla 11% bardzo wskazane), a dla pozostałej części (51%) – niewskazane (w tym dla 38% raczej niewskazane, a dla 13% zdecydowanie niewskazane). Oceny możliwości wdrożenia Gierusz i Januszewski dokonali przy wykorzystaniu analizy czynników sprzyjających, przeszkadzających i uniemożliwiających wdrożenie ABC (patrz tab. 3.2).

Tabela 3.2. Czynniki powodujące, że wdrożenie ABC jest realne, mało realne, w ogóle nierealne

Wdrożenie ABC jest realne, ponieważ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ obecny rachunek kosztów nie dostarcza niezbędnych informacji ▪ zarząd nie jest zadowolony z informacji o kosztach i rentowności ▪ istnieje pilna potrzeba szukania nowych sposobów redukcji kosztów ▪ jednostka posiada odpowiednie kompetencje i środki finansowe ▪ zarząd jest otwarty na wprowadzanie nowych koncepcji ▪ jednostka posiada dobrze zdefiniowane podstawowe procesy i działania ▪ firma ma duże doświadczenie w realizowaniu trudnych przedsięwzięć
Wdrożenie ABC jest mało realne, ponieważ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ zarząd nie jest zainteresowany wprowadzeniem zmian ▪ istnieje duży opór pracowników przed wprowadzeniem zmian ▪ zarząd nie zna koncepcji ABC ▪ brakuje wykwalifikowanych ludzi i środków finansowych ▪ zarząd jest zadowolony z informacji o kosztach i rentowności
Wdrożenie ABC jest w ogóle nierealne, ponieważ	<ul style="list-style-type: none"> ▪ nikomu nie zależy, aby cokolwiek zmieniać ▪ firmie brak środków na bieżącą działalność, a co dopiero na dodatkowe przedsięwzięcia ▪ jednostka jest na skraju bankructwa i nic jej już nie pomoże ▪ firma działa bardzo dobrze i nie ma potrzeby wprowadzania ABC ▪ zarząd zna dokładnie koszty produktów, klientów itd.

Źródło: Januszewski, Gierusz, 2004.

Przeprowadzone badania umożliwiły Gieruszowi i Januszewskiemu ustalenie, że w prawie 60% firm wdrożenie ABC jest realne (w tym w 18% istnieją na to duże szanse), a w blisko 40% firm szanse wdrożenia są małe (w tym, w 6% firm jest to zupełnie nierealne). W ostatniej części pracy autorzy skonfrontowali wyniki oceny celowości wdrożenia ABC z szansami powodzenia tego wdrożenia. Otrzymano następujące wyniki: w 32% firm wdrożenie ABC jest niecelowe i nierealne, w 19% firm wdrożenie ABC jest niecelowe, ale są szanse na powodzenie wdrożenia, w 21% firm wdrożenie ABC jest celowe, ale nierealne, w 28% firm wdrożenie ABC jest celowe i są szanse na powodzenie wdrożenia. Na podkreślenie zasługuje fakt, że chociaż zaproponowana przez Gierusza i Januszewskiego metoda nie uwzględnia wszystkich aspektów, które należałoby rozważyć, aby ocenić celowość i szanse wdrożenia rachunku kosztów działań, to jednak z całą pewnością może stanowić punkt wyjścia do oceny zasadności wdrożenia ABC w firmie, która rozważa implementację rachunku kosztów działań.

Systemy ABC w polskich przedsiębiorstwach² (Wnuk-Pel, 2006a) są to najczęściej systemy średniej wielkości, mające kilkadziesiąt działań i ponad pięćset

² Zob. szerzej: Wnuk-Pel, 2003, 2006c, 2009c, d, 2010d.

obiektów kosztów (produktów, klientów)³. Ponadto w systemach rachunku kosztów analizowanych firm wyodrębniono: działania na poziomie jednostki produktu, partii produktów, rodzaju produktów i przedsiębiorstwa (4 firmy), koszty stałe i zmienne (5 firm), koszty niewykorzystanego potencjału (3 firmy). Informacje z systemów rachunku kosztów działań były w analizowanych przedsiębiorstwach wykorzystywane przede wszystkim (często lub bardzo często) do analizy rentowności klientów, decyzji cenowych i redukcji kosztów. Rozpatrywane przedsiębiorstwa wykorzystywały informacje z analiz rentowności sporządzanych na podstawie ABC przede wszystkim do podejmowania decyzji: o zwiększeniu nakładów (głównie w produkty lub grupy produktów), o inwestycjach w nowe produkty, grupy produktów i jednostki organizacyjne, w mniejszym zaś stopniu do ograniczenia nakładów. W relacjach z klientami informacje generowane przez systemy rachunku kosztów działań były wykorzystywane przede wszystkim do: kontroli kosztów obsługi klientów, opracowywania strategii marketingowej, decyzji o rezygnacji z klientów, renegocjacji warunków współpracy z klientami, kształtowania polityki wobec klientów i podejmowania decyzji cenowych.

3.1.2. Stosowanie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w świetle badań metodą studiów przypadków

Coraz częściej prowadzone są w Polsce badania implementacji rachunku kosztów działań metodą studiów przypadków i metodą badania poprzez działanie. Pierwsze badania metodą studiów przypadków były przeprowadzone w roku 2000 (Wnuk, 2000; Kujawski, Ossowski, 2000), a metodą badania poprzez działanie w roku 2001 (Świdarska, Pielaszek, 2001). Później prac tych było coraz więcej, a badania przy wykorzystaniu metody studiów przypadków i badania poprzez działanie zintensyfikowały się zwłaszcza od roku 2004, kiedy to systematycznie rosła liczba firm wykorzystujących bądź wdrażających rachunek kosztów działań i firm takie wdrożenie rozważających. Zestawienie najważniejszych publikacji opisujących wyniki badań prowadzonych metodą studiów przypadków zawiera tab. 3.3, a rezultaty prac, w których zastosowano metodę badania poprzez działanie przedstawiono w tab. 3.4.

³ Badanie zostało przeprowadzone w oparciu o dane z sześciu przedsiębiorstw, w których funkcjonował rachunek kosztów działań.

Tabela 3.3. Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce
– analiza wybranych badań prowadzonych metodą studiów przypadków

Autor	Tematyka publikacji	Firma
Wnuk, 2000	<p>studium przypadku zostało poświęcone analizie kolejnych modyfikacji systemu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjnym; w szczególności przedstawiono skutki, jakie dla prawidłowego rozliczenia kosztów działań na produkty ma spełnienie dwóch założeń ABC, tzn. tego, że: a) koszty każdej puli muszą być funkcją jednorodnego działania, b) koszty każdej puli muszą być wprost proporcjonalne do poziomu tego działania; w studium przypadku pokazano, że wdrożenie rachunku kosztów działań bez spełnienia jego założeń teoretycznych nie gwarantuje uzyskania informacji przydatnych do analizy kosztów i rentowności produktów oraz podejmowania decyzji; prawidłowe informacje z systemu ABC mogą być wygenerowane tylko wówczas, gdy założenia teoretyczne rachunku kosztów działań zostaną spełnione – wówczas możliwa jest:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ analiza kosztów działań z podziałem na koszty stałe i zmienne, ▪ obserwacja kosztów niewykorzystanego, a uznanego za normalny, potencjału, ▪ analiza kosztów produktów zarówno w przekroju działań, jak i w przekroju kosztów stałych i zmiennych, ▪ oddzielenie analizy rentowności produktu od analizy rentowności przedsiębiorstwa lub segmentu poprzez wydzielenie i przenoszenie na wynik kosztów stałych niewykorzystanego potencjału, ▪ liczenie wyniku finansowego zgodne z wymogami rachunkowości finansowej 	producent urządzeń pomiarowych
Kujawski, Ossowski, 2000	<p>autorzy analizują przypadek przedsiębiorstwa produkcyjnego wytwarzającego odbiorniki telewizyjne, w którym w strukturze kosztów dominują materiały bezpośrednie; rynek, na którym działa przedsiębiorstwo, wymusza na nim rozwój działalności i rozpoczęcie świadczenia różnego rodzaju usług podwykonawczych (produkcji podzespołów, usług przerobu czy uszlachetniania); rozszerzenie gamy produktów firmy powoduje zaistnienie przesłanek do wdrożenia rachunku kosztów działań; do przesłanek tych można m. in. zaliczyć:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ automatyzację produkcji, ▪ zróżnicowanie wielkości serii produkcyjnych, ▪ produkcję na zamówienie, zgodnie z wymogami konkretnego klienta, ▪ produkcję wyrobów gotowych i podzespołów, ▪ podwykonawstwo eksportowe i krajowe 	producent odbiorników telewizyjnych

Tabela 3.3 (cd.)

Autor	Tematyka publikacji	Firma
Januszewski, 2004c, d	<p>celem studium przypadku było przedstawienie, na przykładzie przedsiębiorstwa przetwórstwa mięsnego, etapów budowy informatycznego systemu rachunku kosztów działań; autor przedstawił kolejne etapy implementacji ABC w środowisku systemu OROS Analytics; w studium przypadku zaprezentowano możliwości analizy wyników zastosowania rachunku kosztów działań, w szczególności do oceny rentowności grup produktów; autor podkreślił również, że przydatna do zarządzania kosztami może być informacja o:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ kosztach procesów i realizowanych w ich ramach działań, ▪ strukturze kosztów obiektów kosztowych w przekroju działań, ▪ strukturze kosztów działań w przekroju zasobów zużywanych do ich wykonywania; <p>autor podkreślił zalety specjalistycznego oprogramowania do ABC w porównaniu z arkuszem kalkulacyjnym, w którym również można wdrożyć prosty system rachunku kosztów działań</p>	przedsiębiorstwo przetwórstwa mięsnego
Januszewski, 2005a, b, c	<p>podstawowym celem realizacji projektu było zastosowanie rachunku kosztów działań do ustalenia rentowności produktów firmy w trzech głównych obszarach działalności; w zbudowanym systemie ABC wyodrębniono 25 rodzajów zasobów, 24 działania (w ramach 5 procesów) i 130 produktów; na podkreślenie zasługuje to, że opisywany projekt miał charakter jednorazowego przedsięwzięcia, a rachunek kosztów działań nie był w firmie stosowany systematycznie; do głównych przyczyn takiego stanu rzeczy w analizowanym przedsiębiorstwie autor zaliczył:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ zbyt duży koszt narzędzia informatycznego, ▪ brak chęci kierownictwa do wdrożenia ABC, ▪ konieczność wprowadzenia znacznych zmian w systemie ewidencji księgowej 	firma produkcyjno-handlowa
Żuk i in., 2008a, b	<p>celem zastosowania rachunku kosztów działań w analizowanym przedsiębiorstwie było uzyskanie wiarygodnej informacji o kosztach świadczonych usług (miało to zapewnić podstawę do ustalania i negocjowania cen świadczonych usług i warunków współpracy z klientami); do ustalania: działań (12 działań), zasobów przez nie wykorzystywanych (14 zasobów) oraz kosztów tych zasobów wykorzystano wiedzę i doświadczenie kierownictwa firmy (metoda wdrażania ABC „z góry do dołu”); w wyniku zastosowania rachunku kosztów działań w analizowanej firmie zidentyfikowano typy zleceń charakteryzujące się niską i wysoką rentownością oraz określono, które zlecenia są nierentowne</p>	firma realizująca roboty ziemne

Źródło: opracowanie własne.

Tabela 3.4. Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce
– analiza wybranych badań prowadzonych metodą badania poprzez działanie

Autor	Tematyka publikacji	Firma
Świdarska, Pielaszek, 2001; Świdarska i in., 2002	<p>autorzy przeanalizowali przypadek przedsiębiorstwa restrukturyzującego portfel produktów, co wymagało zastosowania systemu informacyjnego, uwzględniającego zróżnicowanie czynników kosztotwórczych i pozwalającego na:</p> <ul style="list-style-type: none"> ■ dostarczenie wiarygodnych informacji o rentowności produktów, ■ uzyskanie informacji o kosztach nabycia i wykorzystania zasobów, ■ generowanie informacji o poziomie wykorzystania potencjału, ■ liczenie kosztu braku efektywności i niewykorzystania posiadanych zasobów; <p>przeprowadzone badania wskazały na konieczność zmiany systemu informacyjnego (wdrożenie rachunku kosztów działań), tak aby był on lepiej dostosowany do realizowanej przez firmę strategii</p>	firma farmaceutyczna
Świdarska i in., 2001a, b; Świdarska, Pielaszek, 2002	<p>w badaniu przedstawiono analizę przedsiębiorstwa wykorzystującego rachunek kosztów działań i wdrażającego budżetowanie według działań (ABB); autorzy przedstawili budżetowanie według działań jako system dostarczający informacji zarządczej dla kierownictwa firmy oraz argumentowali (na podstawie badania poprzez działanie), że implementacja ABB umożliwi zaplanowanie kosztów pojedynczych działań związanych z zaopatrzeniem, kontrolą jakości, obsługą klienta, magazynowaniem, przygotowaniem produkcji, opracowywaniem nowych produktów czy reklamami i odnośnienie ich na poziom produktu, partii, klienta i zakładu, co przy tradycyjnym systemie rachunku kosztów i budżetowania było praktycznie niemożliwe</p>	firma farmaceutyczna
Czakon, Jakubiec, 2002a, b, c, d; Czakon, 2004	<p>publikacje zawierały analizę ABC zastosowaną w strategicznej jednostce biznesowej zajmującej się działalnością handlową; autorzy podkreślili znaczenie nie tylko samego procesu wdrożenia rachunku kosztów działań (przedstawiając kolejne jego etapy), ale w szczególności zwrócili uwagę na interpretację i wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań; autorzy zwrócili uwagę na to, że informacje z rachunku kosztów działań w analizowanej firmie były z jednej strony wykorzystywane przez menedżerów średniego szczebla (zastosowanie operacyjne), a z drugiej – dostarczały danych do diagnozy strategicznej i formułowania celów ilościowych (zastosowanie strategiczne)</p>	jednostka biznesowa zajmująca się handlem

Tabela 3.4 (cd.)

Autor	Tematyka publikacji	Firma
Januszewski, Kosińska, 2004	badanie obrazuje praktyczne aspekty systemu rozliczania kosztów bazującego na działaniach na przykładzie przedsiębiorstwa usług ciepłowniczych; w pracy przedstawiono wdrożenie systemu rachunku kosztów działań, które ukończono w zakładanym czasie, budżecie i nie ograniczono jego zakresu, co zdaniem zespołu wdrożeniowego było spowodowane determinacją zarządu i osób odpowiedzialnych za implementację; w oparciu o informacje z ABC podjęto m. in. decyzje o rezygnacji z wytwarzania nierentownych produktów, co przyczyniło się do poprawy wyników przedsiębiorstwa i zdaniem kadry zarządzającej umożliwiło stwierdzenie, że osiągnięte korzyści przewyższają koszty wdrożenia i utrzymania systemu rachunku kosztów działań	przedsiębiorstwo usług ciepłowniczych
Jabłoński, Jabłoński, 2005	głównym celem badania było przedstawienie sposobu budowy systemu zarządzania kosztami działań w przedsiębiorstwie budowlanym (świadczącym usługi rozbiórkowe) z wykorzystaniem systemu zarządzania jakością; autorzy zaprezentowali, jak w badanym przedsiębiorstwie połączono realizację założeń systemu zarządzania jakością z założeniami zarządzania na podstawie działań, przy wykorzystaniu podejścia procesowego; celem projektu w analizowanej firmie była próba optymalizacji realizowanych w niej procesów tak, aby pogodzić ze sobą trzy istotne dla każdego procesu parametry: jakość, czas i koszt, przy jednoczesnym zachowaniu pełnego zadowolenia klienta; aby dobrze realizować procesy, firma musi je mierzyć i analizować za pomocą mierników finansowych i niefinansowych – do pomiaru procesów z punktu widzenia finansowego analizowane przedsiębiorstwo wykorzystywało informacje z rachunku kosztów działań; w konkluzji autorzy stwierdzili, że analizowany przypadek wskazuje na to, iż łączna realizacja założeń systemu zarządzania jakością i rachunku kosztów działań może stanowić trwałą platformę doskonalenia organizacji	firma realizująca usługi budowlane
Szyszłowski, 2006, 2007	podstawowym celem opracowania było przedstawienie wykorzystania rachunku kosztów działań do analizy opłacalności odbiorców ciepła w analizowanej firmie; zastosowanie ABC pozwoliło na określenie czynników różnicujących wysokość kosztów obsługi klientów i umożliwiło zidentyfikowanie czterech typów odbiorców: pasywnych, wrażliwych na cenę, kosztownych w obsłudze i agresywnych; zastosowanie rachunku kosztów działań w analizowanej firmie pozwoliło na ujawnienie kryjących się w niektórych sferach obsługi klienta możliwości obniżki kosztów oraz umożliwiło zidentyfikowanie klientów kosztownych w obsłudze i przynoszących straty; w analizowanej firmie ABC stało się podstawą do modyfikacji zachowań klientów nierentownych, a w przypadku jej niepowodzenia stanowiło uzasadnienie podwyżki cen, zmniejszenia rabatów lub wprowadzenia dodatkowych stawek za specjalne usługi; w przypadku klientów rentownych ABC pozwoliło na opracowanie systemu cen zachęcających odbiorców do dalszej współpracy z firmą	przedsiębiorstwo energetyki ciepłej

Tabela 3.4 (cd.)

Autor	Tematyka publikacji	Firma
Gordon, 2008	w celu wdrożenia ABC, w analizowanej firmie dostarczono precyzyjne informacje wspierające podejmowanie decyzji w kluczowych aspektach zarządzania; przedstawiono rezultaty wykorzystania rachunku kosztów działań w zarządzaniu hurtownią; wdrożenie ABC w analizowanej firmie umożliwiło menedżerom podejmowanie lepszych decyzji, łatwiejsze radzenie sobie w negocjacjach z kontrahentami, a opracowany na podstawie danych z ABC system cenowo-rabatowy poprawił rentowność poszczególnych transakcji; jednym z najważniejszych skutków wdrożenia rachunku kosztów działań w hurtowni był również wzrost kwalifikacji i świadomości biznesowej pracowników (dotyczyło to kadry wysokiego i średniego szczebla)	hurtownia artykułów spożywczych
Śmietaniak, 2008	podstawowym celem opracowania było zaprezentowanie sposobu wykorzystania informacji z ABC/M w obszarze produkcji; dzięki wdrożeniu rachunku kosztów działań w analizowanej spółdzielni menedżerom udało się: <ul style="list-style-type: none"> ▪ stwierdzić, że szeroki portfel produktów w znacznym stopniu wpływał na kosztochłonność procesu produkcji (coraz szerszy asortyment powodował zmniejszenie przeciętnej wielkości partii produkcyjnej), ▪ wskazać te produkty, które charakteryzowały się najwyższymi jednostkowymi kosztami wytworzenia, ▪ określić minimalną długość partii produkcyjnej, czego skutkiem było zwiększenie wielkości przeciętnej partii, spadek liczby przestojów i redukcja kosztów wytworzenia produktów; w podsumowaniu opracowania stwierdzono, że wyposażenie controllerów i menedżerów w informacje płynące z rachunku kosztów działań może się przyczynić do znacznego zwiększenia efektywności procesu produkcji	spółdzielnia pracy

Źródło: opracowanie własne.

Przedstawione w tab. 3.3 i 3.4 badania empiryczne dostarczyły cennych informacji na temat praktyki rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Problematyka tych prac była bardzo zróżnicowana i obejmowała przede wszystkim wdrażanie rachunku kosztów działań i wykorzystanie informacji generowanych przez te systemy. Szczegółowe tematy badań przeprowadzonych w formie studiów przypadków i badania poprzez działania w przedsiębiorstwach w Polsce można przedstawić następująco⁴:

⁴ Należy zwrócić uwagę na to, że w większości prac obszar tematyczny był zróżnicowany, tzn. opracowania przedstawiały jednocześnie np. analizę budowy systemu ABC i wykorzystanie informacji z tego systemu do zarządzania. Przypisując dane publikacje do poszczególnych kategorii, autor niniejszej rozprawy uwzględnił ich dominującą tematykę.

- analiza przesłanek wdrożenia rachunku kosztów działań (Kujawski, Ossowski, 2000; Świdarska, Pielaszek, 2001),
- analiza budowy informacyjnego systemu rachunku kosztów działań (Świdarska i in., 2002; Czakon, Jakubiec, 2002a, b, c, d; Czakon, 2004; Januszewski, Kosińska, 2004; Wnuk-Pel, 2005, 2006b; Jabłoński, Jabłoński, 2005; Leszczyński, 2006; Żuk i in., 2008a),
- analiza budowy informatycznego systemu ABC (Januszewski, 2004c, 2004d, 2005a, b, c, 2006),
- analiza sposobów wykorzystania informacji z ABC (Świdarska, Pielaszek, 2002; Świdarska i in., 2001a, b; Zieliński, 2005; Szyszłowski, 2006, 2007; Gordon, 2008; Śmietaniak, 2008; Wnuk-Pel, 2008);
- analiza wpływu teoretycznych założeń rachunku kosztów działań na jakość generowanych przez system informacji (Wnuk, 2000).

Publikacje na temat wdrażania i funkcjonowania rachunku kosztów działań dotyczyły przedsiębiorstw prowadzących różnorodną działalność. W porównywalnym stopniu były one poświęcone przedsiębiorstwom produkcyjnym (np. producent urządzeń pomiarowych, producent odbiorników telewizyjnych, przedsiębiorstwo przetwórstwa mięsnego, producent siatek elastycznych, firma farmaceutyczna, spółdzielnia pracy) i firmom nieprodukcyjnym (np. firma realizująca roboty ziemne, jednostka biznesowa zajmująca się handlem, przedsiębiorstwo usług ciepłowniczych, firma realizująca usługi budowlane, przedsiębiorstwo energetyki ciepłej, hurtownia artykułów spożywczych).

Ciekawe rezultaty daje analiza autorstwa artykułów z zakresu rachunku kosztów działań z wykorzystaniem metody studiów przypadków i badania poprzez działanie. W większości są to pracownicy naukowcy wyższych uczelni, którzy łączą pracę naukową z pracą w firmach doradczych (Kujawski, Ossowski, 2000; Świdarska i in., 2002; Czakon, 2004; Januszewski, Kosińska, 2004; Wnuk-Pel, 2005, 2006b). Autorzy sporej części publikacji, zwłaszcza od roku 2004, wywodzą się z praktyki – z firm doradczych (Jabłoński, Jabłoński, 2005; Zieliński, 2005; Śmietaniak, 2008) albo rzadziej z przedsiębiorstw, które wdrożyły ABC (Gordon, 2008).

3.2. Etapy własnych badań ankietowych

W odniesieniu do rachunku kosztów działań dotychczas w Polsce były prowadzone badania ankietowe dotyczące z jednej strony – stopnia rozpowszechnienia, a z drugiej – sposobów funkcjonowania systemów ABC. Badania te wskazują na rosnący odsetek firm, które wykorzystują rachunek kosztów działań, wdrażają lub rozważają jego wdrożenie w przyszłości. W pewnym, niewielkim jednak stopniu, badania te umożliwiają również analizę sposobu funkcyj-

nowania rachunku kosztów działań i wykorzystania informacji z tego systemu. W nurt tych empirycznych poszukiwań wpisują się również badania (ankietowe, metodą studiów przypadków i metodą badania poprzez działanie) przeprowadzone w latach 2005–2008 przez autora niniejszej rozprawy. Ich rezultaty przedstawiono w dalszej części rozdziału 3 (badania ankietowe) oraz w rozdziale 4 (badania metodą studiów przypadków).

W badaniach ankietowych wykorzystano dwie ankiety (A i B). Celem ankiety A było zweryfikowanie hipotezy o stopniu rozpowszechnienia nowoczesnych systemów rachunku kosztów, w tym, w szczególności rachunku kosztów działań, w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Ankieta miała również na celu zbadanie czynników mających wpływ na to, że większość przedsiębiorstw działających w Polsce w ogóle nie rozważała możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań lub wdrożenie takie rozważała, ale po analizie potencjalnych kosztów i korzyści z implementacji zrezygnowała. Celem ankiety B było zweryfikowanie hipotez dotyczących przyczyn wdrażania i sposobów funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce (ankieta B była przeprowadzona tylko w grupie przedsiębiorstw, które stosują rachunek kosztów działań). W szczególności celem tej ankiety było określenie podstawowych przyczyn wdrażania systemów ABC oraz zidentyfikowanie najważniejszych problemów, jakie napotykają przedsiębiorstwa wdrażające rachunek kosztów działań. Zadaniem tej ankiety była również analiza struktury oraz sposobu funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Ponadto badanie przeprowadzone za pomocą ankiety B miało na celu wyodrębnienie obszarów zastosowania informacji z systemu rachunku kosztów działań oraz określenie, czy wdrożenie rachunku kosztów działań szło w parze z równoległym zastosowaniem innych, nowoczesnych metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

W realizowanym, w ramach rozprawy, projekcie badań empirycznych przeprowadzonych w formie ankiet wyróżniono kilka etapów:

- 1) zdefiniowanie hipotez badawczych,
- 2) wybór metod i obiektów badawczych,
- 3) zaprojektowanie badania,
- 4) zapewnienie wiarygodności i rzetelności badania,
- 5) zebranie danych,
- 6) ocena i analiza danych⁵.

⁵ Etapy, w których prowadzono badanie są zgodne z etapami badań empirycznych w rachunkowości zarządczej (por.: Ryan i in., 2002).

Ad 1. Zdefiniowanie hipotez badawczych

Dla zrealizowania głównego celu rozprawy oraz udowodnienia głównej tezy badawczej przeprowadzono dwa badania ankietowe. Pierwsze badanie ankietowe (ankieta A), przeprowadzone w latach 2007–2008, dotyczyło analizy podejścia przedsiębiorstw działających w Polsce do problematyki rachunku kosztów działań. Drugie badanie ankietowe (ankieta B), również przeprowadzone w latach 2007–2008, dotyczyło analizy sposobu funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce. Celem obu badań ankietowych była weryfikacja następujących szczegółowych hipotez:

a) przedsiębiorstwa działające w Polsce w większości stosują tradycyjne systemy rachunku kosztów; systemy nowoczesne, takie jak rachunek kosztów docelowych czy rachunek kosztów działań, są wykorzystywane sporadycznie, a ich rozpowszechnienie jest znacznie mniejsze niż w krajach zachodnich;

b) na wdrożenie rachunku kosztów działań mają wpływ różnorodne czynniki; do najważniejszych można zaliczyć⁶: wymagania centrali (np. spółki–matki), wzrost konkurencji i dążenie do zdobycia nowych rynków zbytu, niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów, zmiana struktury organizacyjnej lub strategii, wdrożenie nowych technologii, dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników, sprzyjająca zmianom atmosfera wśród pracowników, dostępność zasobów finansowych i ludzkich;

c) do najważniejszych problemów, których firmy obawiają się w procesie wdrażania rachunku kosztów działań, należą: brak poparcia kierownictwa, duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC, duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC, inne priorytety (np. wdrożenie ISO, TQM, ERP itd.), niedostateczna znajomość ABC, trudności z budową systemu (np. wybór działań, nośników itd.), brak odpowiednich zasobów;

d) podstawowymi przyczynami braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań są: zadowolenie z dotychczasowego systemu rachunku kosztów, niewielki poziom kosztów pośrednich, brak poparcia kierownictwa (dyrekcji, zarządu, centrali itd.), duże koszty związane z wdrożeniem i utrzymaniem ABC, duże nakłady pracy podczas wdrożenia i utrzymania ABC, inne priorytety (np. wdrożenie ISO, ERP itd.), niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników, trudności z konstrukcją systemu (np. wybór działań, nośników itd.), brak odpowiednich zasobów informatycznych;

e) najważniejszymi czynnikami mającymi pozytywny wpływ na implementację ABC są: duży poziom kosztów pośrednich, wysoki poziom konkurencji, udział kapitału zagranicznego w strukturze własnościowej oraz wielkość przedsiębiorstwa;

⁶ Czynniki te w niniejszym badaniu mają charakter subiektywnego postrzegania przez respondentów (hipotezy od b) do e)).

f) struktura funkcjonujących w polskich przedsiębiorstwach systemów rachunku kosztów działań jest zgodna ze strukturą systemów funkcjonujących w przedsiębiorstwach w innych krajach oraz obszerną literaturą z zakresu ABC;

g) w przedsiębiorstwach, w których funkcjonuje rachunek kosztów działań, informacje z tego systemu są w zróżnicowany sposób wykorzystywane przez poszczególne działy i służą do podejmowania różnorodnych decyzji;

h) firmy, w których funkcjonuje rachunek kosztów działań, stosują równolegle inne nowoczesne metody zarządzania.

Ad 2. Wybór metod i obiektów badawczych

W badaniach pilotażowych, przeprowadzonych w końcu 2005 r. na podstawie stosunkowo małej próby ok. 50 przedsiębiorstw, dopracowano ankiety, które później posłużyły do przeprowadzenia badań (ankiety A i B).

Początkowo (w roku 2006) autor zamierzał zrealizować badanie stopnia rozpowszechnienia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce na podstawie ankiety przesłanej pocztą do grupy 3000 największych przedsiębiorstw. W trakcie przeprowadzania tego badania napotkano jednak na bardzo poważny problem – z 3000 przedsiębiorstw, do których wysłano ankiety, odpowiedzi udzieliło 15, co stanowi 0,5% wysłanych ankiet. Dało to asumpt do zmiany sposobu dystrybucji ankiet A. O wypełnienie tych ankiet poproszono studentów studiów MBA oraz studiów podyplomowych, uczestników szkoleń dla kandydatów na biegłych rewidentów (w ramach których poruszane były problemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, a w szczególności rachunku kosztów działań) oraz uczestników różnego rodzaju szkoleń specjalistycznych z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, a także szkoleń dotyczących wyłącznie rachunku kosztów działań. Skutkiem takiej dystrybucji ankiet jest to, że analizowana próba nie jest reprezentatywna.

Do analizy sposobu funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce (za pomocą ankiety B) konieczne było zidentyfikowanie firm, które wdrożyły ABC. Według wiedzy autora populacja przedsiębiorstw stosujących rachunek kosztów działań jest niewielka i chcąc dotrzeć do jak największej liczby przedsiębiorstw stosujących ABC autor posłużył się wszystkimi dostępnymi mu źródłami, tzn. w szczególności:

- wynikami własnych badań ankietowych (ankiety A), w których przedsiębiorstwa zadeklarowały stosowanie ABC,
- prowadzonymi w ramach działalności konsultingowej autora pracami projektowymi i wdrożeniowymi z zakresu rachunku kosztów działań,
- wszelkimi znanymi autorowi publikacjami, w których opisywano przedsiębiorstwa stosujące ABC,

- publikacjami konferencyjnymi i materiałami szkoleniowymi, w których wymieniano przedsiębiorstwa stosujące ABC,
- informacjami ze spółek informatycznych i konsultingowych, które wdrażały ABC.

Ad 3. Zaprojektowanie badania

Do analizy stopnia rozpowszechnienia ABC w polskich przedsiębiorstwach (ankieta A) wykorzystano trzy podstawowe grupy zmiennych: zmienne charakteryzujące analizowaną firmę, zmienne charakteryzujące stosowany w firmie rachunek kosztów oraz zmienne charakteryzujące podejście firmy do ABC. Wyboru grup i poszczególnych zmiennych dokonano mając na uwadze cele badania, tak aby rzetelnie scharakteryzować stopień rozpowszechnienia ABC w firmach w Polsce.

Pierwsza część ankiety miała na celu przedstawienie ogólnej charakterystyki badanego przedsiębiorstwa. W części tej wystąpiło sześć pytań, w których poproszono respondentów o ogólne przedstawienie specyfiki firmy. Pytania te obejmowały takie zagadnienia, jak: rodzaj działalności, podstawowy obszar działalności, konkurencja w podstawowym obszarze działalności, kierunek sprzedaży, pochodzenie kapitału własnego czy liczba pracowników.

Druga część ankiety obejmowała charakterystykę rachunku kosztów badanego przedsiębiorstwa. W części tej wystąpiło dziesięć pytań, w których poproszono respondentów o przedstawienie ogólnego obrazu rachunku kosztów firmy ze szczególnym uwzględnieniem podejścia do kosztów pośrednich. Pytania te obejmowały następujące zagadnienia: wpływ na kształt rachunku kosztów, czas wykorzystywania obecnego rachunku kosztów, rodzaj stosowanego systemu rachunku kosztów, strukturę kosztów, zmiany udziału kosztów pośrednich w kosztach całkowitych, podział kosztów pośrednich na stałe i zmienne, wyodrębnianie kosztów pustych, metody kalkulacji, rodzaje i liczbę kluczy wykorzystywanych do rozliczania kosztów pośrednich.

Trzecia część ankiety miała na celu charakterystykę podejścia badanej firmy do problematyki ABC. W części tej wystąpiły cztery pytania, w których poproszono respondentów o przedstawienie ogólnego poglądu badanej firmy na rachunek kosztów działań. Pytania te obejmowały następujące zagadnienia: pozycję firmy wobec wdrożenia ABC, czynniki mające pozytywny wpływ na wdrożenie, spodziewane podczas wdrożenia problemy i ewentualne przyczyny rezygnacji albo nierozważania wdrożenia ABC.

Do analizy systemów rachunku kosztów działań funkcjonujących w polskich przedsiębiorstwach (ankieta B) wykorzystano trzy podstawowe grupy zmiennych, były to: zmienne ogólnie charakteryzujące ABC w badanej firmie, zmienne charakteryzujące strukturę ABC w badanej firmie, zmienne charaktery-

zujące wykorzystanie ABC w badanej firmie. Wyboru grup i poszczególnych zmiennych dokonano mając na uwadze cele badania tak, aby rzetelnie przeanalizować funkcjonujące w polskiej praktyce systemy rachunku kosztów działań.

Pierwsza część ankiety obejmowała ogólną charakterystykę rachunku kosztów działań w badanym przedsiębiorstwie. W części tej wystąpiło osiem pytań, w których poproszono respondentów o ogólne przedstawienie rachunku kosztów działań w firmie. Pytania te obejmowały takie kwestie, jak: inicjatywa wdrożenia ABC, czas funkcjonowania ABC, charakterystyka uczestników wdrożenia ABC, liczba uczestników wdrożenia, liczba osób zajmujących się ABC, relacje między ABC a dotychczasowym rachunkiem kosztów, powódzenie wdrożenia ABC, problemy występujące podczas wdrożenia.

Druga część ankiety obejmowała analizę struktury rachunku kosztów działań w badanym przedsiębiorstwie. W części tej wystąpiło dziewięć pytań, w których poproszono respondentów o szczegółowe przedstawienie budowy ABC w firmie. Pytania te obejmowały następujące zagadnienia: rodzaj informatycznego systemu ABC, sposób przenoszenia danych do systemu ABC, wyróżnione w systemie obiekty kosztów, elementy systemu ABC, hierarchia działań, sporządzane kalkulacje kosztów, sporządzane analizy rentowności, podział kosztów na stałe i zmienne, wyodrębnianie kosztów niewykorzystanego potencjału oraz dotychczasowe modyfikacje systemu ABC.

Trzecia część ankiety posłużyła do analizy wykorzystania rachunku kosztów działań w badanym przedsiębiorstwie. W części tej wystąpiło dziesięć pytań, w których poproszono respondentów o szczegółowe przedstawienie sposobów wykorzystania informacji z ABC w firmie. Pytania te dotyczyły: osób wykorzystujących ABC, obszarów wykorzystania ABC, wykorzystania analiz rentowności z ABC, pomiaru i oceny osiągnięć, klasyfikacji działań w ABC, przydatności ABB, relacji budżetowania tradycyjnego i ABB, wykorzystania ABC w relacjach z klientami, relacji ABC z innymi metodami zarządzania oraz planowanych modyfikacji ABC w przyszłości.

Ad. 4. Zapewnienie wiarygodności i rzetelności badania

W czasie przygotowywania i przeprowadzania badań ankietowych zastosowano wiele działań mających zagwarantować wiarygodność konstrukcyjną badania, wiarygodność wewnętrzną i zewnętrzną oraz rzetelność badania. Działania te można podsumować następująco:

- wiarygodność konstrukcyjna – przeprowadzone badania zostały poprzeczone obszernymi studiami literaturowymi, które umożliwiły dobór do analizowanego zjawiska (badań w zakresie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce) odpowiednich koncepcji teoretycznych i właściwych metod badawczych. Badania literaturowe dotyczyły w tym zakresie

w szczególności zastosowania metody badań ankietowych do analizy problematyki dyfuzji i funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w Polsce i na świecie. Wiarygodność konstrukcyjną badań starano się również zapewnić poprzez dyskusje z pracownikami Katedry Rachunkowości na Wydziale Zarządzania w Uniwersytecie Łódzkim, pracownikami innych ośrodków akademickich w Polsce (głównie w czasie corocznych zjazdów Katedr Rachunkowości) oraz pracownikami ośrodków akademickich w innych krajach (podczas kongresów European Accounting Association oraz wizyt zagranicznych profesorów w Łodzi);

- wiarygodność wewnętrzna – dla zachowania wiarygodności wewnętrznej badania podczas jego przeprowadzania upewniono się, że respondenci wypełniający ankietę mieli wiedzę na temat analizowanego zagadnienia, tzn. rachunku kosztów funkcjonującego w badanych przedsiębiorstwach; przeprowadzenie badań w taki sposób miało się przyczynić do udowodnienia istnienia związków przyczynowo-skutkowych między danymi a wyciągniętymi wnioskami;

- wiarygodność zewnętrzna – wiarygodność zewnętrzną starano się zachować porównując wyniki przeprowadzonego badania z wynikami uzyskanymi przez innych autorów (w Polsce i na świecie). Ze względu na nielosowy dobór próby, wyniki badań nie mogą być uogólniane w sposób statystyczny na wszystkie przedsiębiorstwa w badanej populacji (przedsiębiorstwa działające w Polsce);

- rzetelność – w celu zapewnienia rzetelności badań przed ich przeprowadzeniem ustalono odpowiednie procedury i sposoby dokumentowania badań (gromadzenie opisanych ankiet, wprowadzanie ankiet do bazy danych itd.).

Wszystkie działania, które zostały opisane wyżej, miały na celu zapewnienie wymaganej jakości badań.

Ad 5. Zebranie danych

Badaniem rozpowszechnienia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce (ankieta A) objęto 1267 osób. Uzyskano 531 wypełnionych ankiet, z których 495 nadawało się do dalszej analizy (zostały odrzucone ankiety, które były wypełnione niekompletnie oraz ankiety powtarzające się – dwie lub więcej ankiet z tej samej firmy). Odsetek poprawnie wypełnionych ankiet, które uzyskano podczas badań (ankieta A), wyniósł 39,07%.

Do analizy procesu wdrażania i sposobu funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce (za pomocą ankiety B) zidentyfikowano 71 przedsiębiorstw, które stosowały rachunek kosztów działań (46 firm zidentyfikowano na podstawie własnych badań ankietowych autora, a 25 – innych źródeł). Z przedsiębiorstwami tymi autor skontaktował się osobiście, telefonicznie lub za pomocą poczty elektronicznej, przesłał szczegółowe ankiety dotyczą-

ce problemów we wdrażaniu ABC, struktury systemów ABC oraz sposobów wykorzystania systemów ABC (ankiety B). Z przedsiębiorstw tych otrzymano 33 poprawnie wypełnione ankiety. Autor upewnił się, że wypełniające ankietę osoby posiadały praktyczną znajomość stosowania rachunku kosztów działań – były to osoby, które w swoich przedsiębiorstwach zajmowały się wdrażaniem i modyfikowaniem rachunku kosztów działań. Odsetek poprawnie wypełnionych ankiet, które uzyskano podczas badań (ankieta B), wyniósł 46,48%.

Wysoki odsetek prawidłowo wypełnionych ankiet (w przypadku ankiet A – 39,07%, a w przypadku ankiet B – 46,48%) wynikał z tego, że autor miał bezpośredni, osobisty kontakt z respondentami.

Ad 6. Ocena i analiza danych

Ostatnią fazą badań empirycznych była analiza i ocena dokumentacji zgromadzonej w formie ankiet (ankiety A i B). Zgromadzony materiał badawczy został poddany weryfikacji pod względem wzajemnej zgodności. W badaniach ankietowych weryfikowano m. in. ankiety pod względem wewnętrznej spójności, badano np. czy w jednym pytaniu respondent nie zaznaczył, że firma stosuje rachunek kosztów działań, a w drugim, że firma dopiero myśli o jego implementacji. Do przeprowadzenia badania wykorzystano zarówno analizę opisową, jak i testy istotności dla wartości średnich oraz niezależności χ^2 ⁷. Rezultaty przeprowadzonych badań zaprezentowano w podrozdział 3.3 i 3.4.

3.3. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w Polsce – rezultaty badań ankietowych (ankieta A)

3.3.1. Ogólna charakterystyka badanych przedsiębiorstw

Na podstawie informacji zebranych w otrzymanych ankietach, dokonano podziału badanych przedsiębiorstw według sześciu kryteriów: rodzaj działalności, podstawowy obszar działalności, siła konkurencji w podstawowym obszarze działalności, pochodzenie kapitału własnego, kierunek sprzedaży i liczba zatrudnionych. Wszystkie zmienne charakteryzujące badane firmy zastosowano do analizy łącznie ze zmiennymi charakteryzującymi dotychczasowy rachunek kosztów i podejście firmy do rachunku kosztów działań.

⁷ Tego rodzaju narzędzia statystyczne są stosunkowo często stosowane w badaniach z zakresu rozpowszechnienia i oceny systemów rachunku kosztów (np. McGowan, 1998; Byrne i in., 2009).

Wśród objętych badaniem przedsiębiorstw⁸ przeważały nieznacznie firmy nieprodukcyjne – na ogólną liczbę 495 badanych przedsiębiorstw, firm nieprodukcyjnych było 268 (54,1%), przedsiębiorstwa produkcyjne stanowiły 45,9% (227) badanych firm. Analizowane przedsiębiorstwa realizowały zarówno strategię kosztową, jak i strategię różnicowania produktu, obsługiwały też zróżnicowaną liczbę klientów. Podział badanej zbiorowości według obu tych kryteriów łącznie został przedstawiony w tab. 3.5⁹.

Tabela 3.5. Podstawowy obszar działalności badanych firm

Wyszczególnienie	<i>n</i>	%
Dostarczanie masowych produktów wielu klientom (strategia kosztowa)	165	35,9
Dostarczanie masowych produktów małej liczbie klientów (strategia kosztowa)	49	10,7
Dostarczanie specjalnych produktów wielu klientom (strategia różnicowania)	140	30,5
Dostarczanie specjalnych produktów małej liczbie klientów (strategia różnicowania)	105	22,9
Razem	459	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Niemal połowa analizowanych firm (46,6%) realizowała strategię kosztową dostarczając swoim klientom masowe produkty, podczas gdy reszta przedsiębiorstw (53,4%) realizowała strategię różnicowania i dostarczała swoim klientom produkty specjalne. Najwięcej spośród badanych przedsiębiorstw dostarczało masowe produkty wielu klientom – odpowiednio 38,1% firm produkcyjnych i 34,0% firm usługowych. Najmniej przedsiębiorstw dostarczało masowe pro-

⁸ Wstępne wyniki badań dotyczących sposobu funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce autor przedstawił w referacie na konferencję European Accounting Association w Istambule w roku 2010 (*Contextual Factors Influencing ABC Implementation and Attitudes Towards ABC in Poland's Companies*), por. też: Wnuk-Pel, 2010b, d.

⁹ Celem tego pytania był podział badanej zbiorowości według dwóch kryteriów – realizowanej strategii z jednej strony i liczby klientów, z którymi firmy współpracują, z drugiej. Pierwsze kryterium dzieli firmy na takie, które realizują strategię kosztową, i takie, których podstawową strategią jest strategia różnicowania produktu. Drugie kryterium umożliwia analizę w podziale na firmy obsługujące małą i dużą liczbę klientów. Zastosowanie jednocześnie kryterium pierwszego i drugiego umożliwia podział badanej zbiorowości na cztery grupy: a) firmy dostarczające masowe produkty wielu klientom, b) firmy dostarczające masowe produkty małej liczbie klientów, c) firmy dostarczające specjalne produkty wielu klientom, d) firmy dostarczające specjalne produkty małej liczbie klientów. Powyższy podział umożliwi przyjrzenie się temu, czy generalnie firmy realizujące strategię kosztową przywiązują większą wagę do stosowanych metod rachunku kosztów, a w szczególności, czy stosują ABC częściej niż firmy realizujące strategię różnicowania produktów. Dodatkowo będzie można zaobserwować zależność między formą rachunku kosztów a liczbą posiadanych klientów (np. czy w firmie posiadającej większą liczbę klientów dokonuje się większej liczby analiz rentowności klientów).

dukty małej liczbie klientów – postępowało tak 14,9% firm produkcyjnych i zaledwie 7,0% firm nieprodukcyjnych.

Prawie połowa respondentów (46,7%) oceniła konkurencję w podstawowym obszarze działalności jako dużą (uczyniło tak 44,2% firm produkcyjnych i 48,9% firm nieprodukcyjnych). Pozostali respondenci ocenili siłę konkurencji jako przeciętną (31,9%) bądź małą (21,3%).

W badanej próbie przedsiębiorstw reprezentowane były firmy, w których kapitał własny miał różne pochodzenie:

- w 299 przedsiębiorstwach (60,5%) był to kapitał wyłącznie krajowy (kapitałem wyłącznie krajowym było finansowane 54,6% firm produkcyjnych i 65,3% firm nieprodukcyjnych),

- w 77 przedsiębiorstwach (13,6%) był to kapitał mieszany (w 33 firmach (6,7%) udział kapitału zagranicznego nie przekraczał 50%, natomiast w 34 (6,9%) firmach udział kapitału zagranicznego był większy niż 50%),

- w 128 przedsiębiorstwach (25,9%) był to kapitał wyłącznie zagraniczny (kapitałem w 100% zagranicznym było finansowane 32,6% firm produkcyjnych i 20,5% firm nieprodukcyjnych).

Prawie połowa analizowanych przedsiębiorstw (45,8%) sprzedawała swoje produkty tylko na rynku krajowym, a pozostałe (54,2%) zarówno w kraju, jak i za granicą. Podkreślić należy, że w przypadku 16,4% firm sprzedaż eksportowa stanowiła ponad połowę ogólnej wartości sprzedaży, a 12 firm (2,5%) realizowało wyłącznie sprzedaż eksportową¹⁰.

Liczba zatrudnionych¹¹, która w niniejszym badaniu była wyznacznikiem wielkości analizowanych przedsiębiorstw, została zaprezentowana w tab. 3.6.

¹⁰ Zmienna ta została wyodrębniona głównie dla potwierdzenia i rozszerzenia stopnia objaśnienia poprzedniej zmiennej, czyli nasilenia konkurencji (konkurencja duża, przeciętna, mała). Miała ona wykazać, czy firmy sprzedające znaczną część swoich produktów za granicą (a więc prawdopodobnie na bardzo konkurencyjnych rynkach) stosują bardziej rozwinięte procedury rachunku kosztów niż firmy, których sprzedaż realizowana jest głównie w kraju.

¹¹ W różnych badaniach empirycznych rachunkowości zarządczej w Polsce były stosowane inne niż w niniejszym badaniu kryteria podziału firm na duże i małe, np.:

- A. Szychta (2001), M. Radek, R. Schwarz (2000), J. Gierusz i in. (1996) analizowane firmy podzielił na dwie grupy, małe i duże, przy czym jako duże określili te, które osiągały dwa z trzech warunków: a) średnioroczne zatrudnienie 50 osób, b) suma aktywów bilansu na koniec roku obrotowego – równowartość w walucie polskiej 1 mln euro, c) przychód netto ze sprzedaży towarów, produktów i operacji finansowych – równowartość w walucie polskiej 2 mln euro. Firmy niespełniające dwóch z trzech powyższych warunków sklasyfikowano jako firmy małe;

- A. Szadzińska (2002, 2003) dzieli z kolei firmy na trzy grupy – małe (zatrudniające średniorocznie mniej niż 50 osób), średnie (zatrudniające średniorocznie od 50 do 249 osób) i duże (zatrudniające ponad 249 osób).

Według autora niniejszej rozprawy powyższe przyjęte klasyfikacje (opierające się na zapisach ustawy o rachunkowości oraz ustawy o działalności gospodarczej; *Ustawa z dnia 29 września 1994...*, 1994; *Ustawa z dnia 19 listopada 1999...*, 1999), nie są najlepsze z punktu widzenia celów badania. W szczególności np. autor uważa, że firmy, które zatrudniają 100, 200 czy nawet

Tabela 3.6. Liczba zatrudnionych w badanych firmach

Liczba zatrudnionych	<i>n</i>	%
1–100 osób	185	37,4
101–500 osób	192	38,8
501–1000 osób	51	10,3
Powyżej 1000 osób	67	13,5
Razem	495	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że wśród przedsiębiorstw nieprodukcyjnych silniej reprezentowane były firmy małe – było to 48,5% analizowanych firm, podczas gdy wśród przedsiębiorstw produkcyjnych odsetek firm małych wyniósł 24,2%. W pozostałych kategoriach (firmy średnie, duże i bardzo duże) przeważał odsetek firm produkcyjnych. Wśród tych firm było 45,8% firm zatrudniających od 101 do 500 osób, 14,5% firm zatrudniających od 501 do 1000 osób i 15,4% firm zatrudniających powyżej 1000 osób. Z kolei spośród firm nieprodukcyjnych 32,8% to firmy średnie (zatrudniające między 101 a 500 osób), 6,7% to firmy duże (z zatrudnieniem pomiędzy 501 a 1000 osób) i 11,9% to firmy bardzo duże (zatrudniające ponad 1000 osób).

3.3.2. Analiza systemów rachunku kosztów funkcjonujących w badanych przedsiębiorstwach

Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że kształt rachunku kosztów był w ponad połowie przedsiębiorstw określany praktycznie niezależnie przez kierownictwo firmy – spośród 486 firm, które udzieliły odpowiedzi na to pytanie, aż 270 (55,5%) odpowiedziało właśnie w ten sposób. W 114 przedsiębiorstwach (23,5%) rachunek kosztów był kształtowany częściowo przez kierownictwo firmy, a częściowo przez centralę (np. przez spółkę matkę), natomiast w 102 firmach (21%) był on praktycznie w całości zależny od centrali (np. spółki matki).

Dla lepszego zbadania sposobu kształtowania rachunku kosztów w badanych firmach zestawiono analizowane sposoby określania kształtu rachunku kosztów z wybranymi cechami badanych firm, tzn. rodzajem działalności, pochodzeniem kapitału własnego i liczbą zatrudnionych. Rezultaty przedstawiono w tab. 3.7.

300 osób, nie powinny być klasyfikowane jako duże, stąd też przyjęto bardziej szczegółową niż w wymienionych wyżej badaniach klasyfikację przedziałów wielkości badanych przedsiębiorstw, posługując się jednak wyłącznie kryterium liczby pracowników i rezygnując z kryterium sumy bilansowej i przychodów.

Tabela 3.7. Sposób określania kształtu rachunku kosztów w zależności od wybranych cech badanych firm (w %)

Cechy badanych firm	Praktycznie niezależnie przez kierownictwo firmy	Częściowo przez kierownictwo a częściowo przez centralę	Praktycznie w całości przez centralę
Rodzaj działalności			
firma produkcyjna	49,8	29,3	20,9
firma nieprodukcyjna	60,5	18,4	21,1
Pochodzenie kapitału własnego			
firmy bez udziału kapitału zagranicznego	74,1	12,1	13,8
firmy z udziałem kapitału zagranicznego	27,7	40,5	31,8
Liczba zatrudnionych			
1–100 osób	69,2	17,6	13,2
101–500 osób	53,2	25,0	21,8
501–1000 osób	34,7	36,7	28,6
powyżej 1000 osób	40,3	25,4	34,3

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych przedstawionych w tab. 3.7 pozwala na następujące obserwacje:

1) większą niezależność w kształtowaniu rachunku kosztów miały firmy nieprodukcyjne; relacja ta została dalej zbadana za pomocą testu niezależności χ^2 – ponieważ $\chi^2 = 8,69 > 4,61 = \chi^2_{0,1;2}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,1 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak jej siła jest słaba (współczynnik zbieżności V Cramera = 0,134);

2) bardziej niezależne w odniesieniu do sposobu kształtowania rachunku kosztów były firmy z kapitałem wyłącznie krajowym niż firmy finansowane w części lub całości kapitałem zagranicznym; ponieważ $\chi^2 = 103,45 > 9,21 = \chi^2_{0,01;2}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,01 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak jej siła jest umiarkowana (współczynnik zbieżności V Cramera = 0,462);

3) większą niezależność w kształtowaniu rachunku kosztów miały firmy małe – wraz ze wzrostem wielkości przedsiębiorstwa w coraz większym stopniu kształt rachunku kosztów był determinowany przez centralę; ponieważ $\chi^2 = 31,98 > 16,81 = \chi^2_{0,01;6}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,01 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak jej siła jest słaba (współczynnik zbieżności V Cramera = 0,181).

Systemy rachunku kosztów funkcjonujące w analizowanych przedsiębiorstwach były wdrożone w różnym czasie. W 188 firmach (39,7%) obecnie

funkcjonujący system rachunku kosztów był stosunkowo „młody” – był wdrożony nie dawniej niż trzy lata przed przeprowadzeniem badania. W prawie połowie firm (48,3% i 229 przedsiębiorstw) rachunek kosztów był wdrożony w okresie od 4 do 10 lat wcześniej, a w 57 firmach (12%) był to rachunek starszy niż 10 lat. Na podkreślenie zasługuje fakt, że spośród badanych przedsiębiorstw aż w 88% przypadków w ostatnich dziesięciu latach nastąpiła zmiana funkcjonującego rachunku kosztów.

Systemy rachunku kosztów¹² funkcjonujące w analizowanych przedsiębiorstwach przedstawiono w tab. 3.8.

Tabela 3.8. Systemy rachunku kosztów funkcjonujące w badanych firmach

Wyszczególnienie	<i>n</i> *	%
Rachunek kosztów pełnych rzeczywistych	315	63,6
Rachunek kosztów pełnych standardowych (normatywnych)	87	17,6
Rachunek kosztów zmiennych rzeczywistych	77	15,6
Rachunek kosztów zmiennych standardowych (normatywnych)	48	9,7
Rachunek kosztów wielostopniowy i wieloblokowy	60	12,1
Rachunek kosztów docelowych	9	1,8
Rachunek kosztów działań	46	9,3
Inny	14	2,8

* Respondenci mogli udzielić więcej niż jednej odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Spośród badanych przedsiębiorstw najwięcej, bo 392 firmy (79,2%), stosowało rachunek kosztów rzeczywistych (pełnych bądź zmiennych), 135 firm (27,3%) wykorzystywało rachunek kosztów standardowych (pełnych bądź zmiennych), a 60 firm (12,1%) – rachunek kosztów wielostopniowy i wieloblokowy. Stosowanie nowoczesnych metod rachunku kosztów nie było zbyt częste – rachunek kosztów działań wykorzystywało 46 badanych firm¹³, a rachunek

¹² Klasyfikację systemów rachunku kosztów przyjęto w tym pytaniu za T. Sobańską i T. Wnukiem (2000b). W badaniach rozprzestrzenienia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w Polsce przyjmuje się podobne klasyfikacje (Szychta, 2001), ale również takie, które od przyjętej w niniejszym badaniu nieznacznie się różnią (Szadziwska, 2002).

¹³ Należy zaznaczyć, że wbrew pozorom odpowiedź na pytanie o to, czy przedsiębiorstwo wykorzystuje rachunek kosztów działań, nie jest prosta, ponieważ nie ma powszechnej zgody co do tego, czym w praktyce jest rachunek kosztów działań. Systemy rachunku kosztów działań wykorzystywane w przedsiębiorstwach znacznie się między sobą różnią. Ponieważ nie istnieje jedna powszechnie akceptowana zarówno w teorii, jak i w praktyce definicja systemu rachunku kosztów działań, to zarówno rezultaty niniejszego badania, jak i wszystkich innych badań systemów ABC powinny być interpretowane niezwykle ostrożnie (Gosselin, 1997; Baird i in., 2004). Osiągnięcie konsensusu co do znaczenia terminu „rachunek kosztów działań” jest tym

kosztów docelowych zaledwie 9 firm. Respondenci w kilkunastu przypadkach zadeklarowali stosowanie innych systemów rachunku kosztów, kilka przedsiębiorstw zadeklarowało stosowanie systemu mieszanego, mającego cechy kilku różnych rachunków kosztów.

Analiza odpowiedzi na pytanie dotyczące stosowanych systemów rachunku kosztów wykazała, że 328 firm (70,7%) stosowało tylko jeden system rachunku kosztów, ale pozostałe 136 firm (29,3%) więcej niż jeden system. Dokładniejsza analiza tego, czy liczba stosowanych systemów rachunku kosztów ma związek z wybranymi cechami badanych firm, tzn. pochodzeniem kapitału własnego i wielkością firmy mierzoną liczbą zatrudnionych, została zaprezentowana w tab. 3.9.

Tabela 3.9. Liczba stosowanych systemów rachunku kosztów a wybrane cechy badanych firm (w %)

Cechy badanych firm	Jeden system rachunku kosztów	Dwa lub więcej systemów rachunku kosztów
Pochodzenie kapitału własnego		
firmy bez udziału kapitału zagranicznego	74,9	25,1
firmy z udziałem kapitału zagranicznego	64,3	35,7
Liczba zatrudnionych		
1–100 osób	82,5	17,5
101–500 osób	69,1	30,9
501–1000 osób	60,8	39,2
powyżej 1000 osób	51,6	48,4

Źródło: opracowanie własne.

trudniejsze, że zarówno przedstawiciele środowiska akademickiego, jak i praktycy używają wielu różnych wyrażen i skrótów na określenie metod rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami: AA – *activity accounting* (Brimson, 1991; Gosselin, 1997), ABM – *activity based management* (Turney 1992), ACA – *activity cost analysis* (Gosselin, 1997), CDA – *cost driver analysis* (Gosselin, 2007), niektórzy autorzy używają również określenia ABCM – *activity based cost management* (Foster, Swenson, 1997). Przedsiębiorstwa wykorzystują również systemy mniej lub bardziej złożone. M. Gosselin (1997) wyróżnił np. cztery poziomy złożoności systemów ABC: analiza działań (*activity analysis*), analiza kosztów działań (*activity cost analysis*), pilotażowe wdrożenie ABC (*pilot ABC*) i pełny system ABC (*full ABC*), który jest najwyższym możliwym stopniem wdrożenia systemu ABC, oznaczającym, że wszystkie produkty przedsiębiorstwa są wyceniane na podstawie informacji z systemu ABC, informacje z ABC są wykorzystywane zarówno dla celów podejmowania decyzji, jak i dla potrzeb sprawozdawczości finansowej, ustalania cen transferowych, decyzji typu wytworzyć czy kupić, pomiaru dokonań czy decyzji strategicznych. Nie ma w badaniach ABC dowodu na to, że system taki w ogóle istnieje.

Analiza danych przedstawionych w tab. 3.9 pozwala na następujące obserwacje:

1) firmy z udziałem kapitału zagranicznego częściej niż firmy ze 100-procentowym udziałem kapitału krajowego wykorzystywały jednocześnie kilka systemów rachunku kosztów; ponieważ $\chi^2 = 6,02 > 2,71 = \chi^2_{0,1;1}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,1 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak jej siła jest słaba (współczynnik zbieżności V Cramera = 0,114);

2) duże firmy częściej niż małe stosowały więcej niż jeden system rachunku kosztów¹⁴; ponieważ $\chi^2 = 25,36 > 11,34 = \chi^2_{0,01;3}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,01 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak nie jest silna (współczynnik zbieżności V Cramera = 0,234).

Analizowane przedsiębiorstwa różniły się znacznie pod względem struktury kosztów (koszty bezpośrednie i koszty pośrednie) – udział kosztów pośrednich w całkowitych kosztach badanych firm przedstawiono w tab. 3.10.

Tabela 3.10. Udział kosztów pośrednich w strukturze kosztów badanych firm

Wyszczególnienie	<i>n</i>	%
Do 10% kosztów pośrednich	133	34,2
Od 11 do 20% kosztów pośrednich	100	25,7
Od 21 do 30% kosztów pośrednich	65	16,7
Od 31 do 40% kosztów pośrednich	34	8,7
Od 41 do 50% kosztów pośrednich	22	5,7
Od 51 do 60% kosztów pośrednich	13	3,3
Od 61 do 70% kosztów pośrednich	8	2,1
Powyżej 70% kosztów pośrednich	14	3,6
Razem	389	100,0

Źródło: opracowanie własne.

¹⁴ Na nieco bardziej szczegółową analizę zastosowania w praktyce polskich przedsiębiorstw zasługuje rachunek kosztów docelowych (szczegółowa analiza zastosowania rachunku kosztów działań zostanie przedstawiona w dalszej części rozdziału). Analiza wykorzystania systemu rachunku kosztów docelowych w zależności od wybranych cech badanych przedsiębiorstw pozwoliła na stwierdzenie, że rachunek kosztów docelowych stosują: a) 3 firmy produkcyjne (1,3%) i 6 nieprodukcyjnych (2,2%), b) 5 firm realizujących strategię kosztową (2,3%) i 4 firmy realizujące strategię różnicowania (1,6%), c) 6 firm działających w warunkach dużej konkurencji (2,6%), 3 firmy, które oceniają konkurencję w podstawowym obszarze działalności jako przeciętną (1,9%), żadna firma, która działa w warunkach małej konkurencji, nie stosuje rachunku kosztów docelowych, d) 5 firm finansowanych wyłącznie kapitałem krajowym (1,7%) i 4 firmy finansowane w całości lub części kapitałem obcym (2,1%), e) 7 firm, które sprzedają swoje produkty wyłącznie w kraju (3,1%) i 2 firmy realizujące sprzedaż w kraju i za granicą lub wyłącznie za granicą (0,8%), f) 4 firmy małe, 1 firma średniej wielkości, 3 firmy duże oraz 1 firma bardzo duża.

Udział kosztów pośrednich w większości przedsiębiorstw (59,9%) nie przekraczał 20%, w przypadku 25,4% badanych przedsiębiorstw kształtował się on w przedziale od 21 do 40%, a w pozostałych przypadkach (14,7%) wynosił ponad 40% (w 5,7% powyżej 60%). W większości analizowanych przedsiębiorstw udział kosztów pośrednich w ostatnich dziesięciu latach wzrósł: w przypadku 152 firm (36,4%) w sposób nieznaczny, a w przypadku 79 firm (18,9%) – w sposób znaczący. W 96 spośród analizowanych firm (23,0%) nie zaobserwowano zmian w udziale kosztów pośrednich, a jedynie w przypadku 91 firm (21,8%) udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych obniżył się. Kilka z firm uczestniczących w badaniu spodziewało się wzrostu udziału kosztów pośrednich w najbliższej przyszłości.

W 198 spośród analizowanych firm (42,7%) występował podział kosztów pośrednich na stałe i zmienne, a 266 firm (57,3%) nie stosowało tego podziału. W większości przedsiębiorstw (83,9% i 386 przedsiębiorstw) nie wyodrębniano kosztów niewykorzystanego potencjału¹⁵. W 74 spośród analizowanych firm (16,1%) koszty takie były wyodrębniane.

Wyniki odpowiedzi na pytanie o rodzaje kalkulacji kosztów¹⁶ wykorzystywane w badanych przedsiębiorstwach zaprezentowano w tab. 3.11.

Tabela 3.11. Metody kalkulacji wykorzystywane w badanych firmach

Wyszczególnienie	<i>n</i> *	%
Kalkulacja podziałowa prosta	216	43,6
Kalkulacja podziałowa ze współczynnikami	145	29,3
Kalkulacja fazowa (procesowa)	52	10,5
Kalkulacja doliczeniowa	94	19,0
Kalkulacja produktów łącznych	14	2,8
Kalkulacja kosztów działań (ABC)	46	9,3

* Respondenci mogli udzielić więcej niż jednej odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z danych zaprezentowanych w tab. 3.11, przeważającym rodzajem kalkulacji kosztów w analizowanych firmach była kalkulacja podziałowa (prosta, ze współczynnikami oraz fazowa). Kalkulację doliczeniową stosowały

¹⁵ Kwestia wyodrębniania bądź niewyodrębnienia kosztów niewykorzystanego potencjału służy z jednej strony do analizy uwzględniania w praktyce wymagań ustawy o rachunkowości (*Ustawa z dnia 29 września 1994...*, 1994), ale z drugiej – umożliwia policzenie kosztów niewykorzystanych, a uznanych za normalne, zdolności produkcyjnych i nieobciążanie tymi kosztami produktów, ale odnoszenie ich wprost na wynik dla celów podejmowania decyzji.

¹⁶ W literaturze polskiej znane są różne klasyfikacje metod kalkulacji kosztów, a zastosowana w niniejszym badaniu została zaczerpnięta z książki A. Jarugi, W. A. Nowaka i A. Szychty (2001, s. 242).

94 firmy (19,0%), kalkulację produktów łącznych – 14 przedsiębiorstw (2,8%), a kalkulację kosztów działań – 46 firm (9,3%). Kilkanaście spośród analizowanych firm wykorzystywało, jak to określają, „mieszane” metody kalkulacji, czyli kalkulacje mające jednocześnie pewne cechy różnych metod.

Należy podkreślić, że kluczem najczęściej wykorzystywanym do rozliczania kosztów pośrednich była kwota płac lub liczba roboczogodzin, klucz ten wykorzystywało 275 (55,6%) badanych przedsiębiorstw. Nieco rzadziej stosowanym kluczem był koszt materiałów, który stosowało 127 firm (25,7%), i jednostki produkcji, wykorzystywane w 115 firmach (23,2%). Kluczem stosowanym jeszcze rzadziej okazały się maszynogodziny, które były wykorzystywane w 74 firmach (14,9%). Na podkreślenie zasługuje to, że stosowanie jako klucza rozliczeniowego nośników kosztów z ABC deklarowało 48 firm (9,7%), czyli o dwie więcej niż zadeklarowało stosowanie systemu rachunku kosztów działań. Wskazuje to na stosowanie w niektórych firmach elementów tego rachunku (część respondentów pisała wprost, że stosuje pewne elementy ABC). Stosowanie innych kluczy podziałowych kosztów¹⁷ występowało w 73 firmach (14,7%). Część przedsiębiorstw wypełniających ankietę w ogóle nie rozliczało kosztów pośrednich, a w kilku przypadkach respondenci zadeklarowali rozliczanie według uznania zarządu.

Analizowane firmy różniły się istotnie liczbą kluczy podziałowych służących do rozliczania kosztów pośrednich na produkty, klientów itd.¹⁸ Największą część przedsiębiorstw (60,9%, czyli 246 firm) stosowała od 1 do 3 różnych kluczy rozliczeniowych. 118 spośród badanych firm stosowało od 4 do 10 kluczy rozliczeniowych. Przedsiębiorstw wykorzystujących więcej kluczy podziałowych było dozo mniej, zaledwie 20 firm (5,0%) stosowało od 11 do 20 kluczy, a 17 firm (4,2%) – 21–50 kluczy rozliczeniowych. Tylko 3 badane przedsiębiorstwa (0,7%) zadeklarowały stosowanie więcej niż 50 różnych kluczy służących do rozliczania kosztów pośrednich (3 firmy, które zadeklarowały stosowanie więcej niż 50 kluczy rozliczeniowych, to firmy stosujące rachunek kosztów działań; wszystkie te firmy to bardzo duże spółki, przy czym dwie z nich to firmy działające w sektorze telekomunikacji, a jedna w sektorze usług finansowych).

¹⁷ Do najczęściej wymienianych należały: a) przychód ze sprzedaży, rentowność (różne firmy), b) waga produktu, koszty bezpośrednie, koszty przerobu, koszt usług obcych, koszt wytworzenia (firmy produkcyjne), c) liczba wizyt na dany produkt, liczba klientów, liczba transakcji, średnie stany magazynowe (firmy handlowe), d) składka przypisana, liczba zgłoszonych szkód, liczba polis (firmy ubezpieczeniowe), e) wykorzystana przepustowość łączy (firmy telekomunikacyjne), f) kilometry, tonokilometry, wozokilometry (firmy transportowe), g) studentogodziny, liczba słuchaczy (szkoły wyższe), g) powierzchnia mieszkań (spółdzielnia mieszkaniowa), h) godziny lotu, liczba pasażerów (linie lotnicze).

¹⁸ Podobna, choć nieco zmodyfikowana zmienna była uwzględniona w badaniu I. Sobańskiej i T. Wnuka (2000b).

Liczba kluczy podziałowych służących do rozliczania kosztów pośrednich na produkty, klientów itd. może być jednym z wyznaczników stopnia złożoności systemów rachunku kosztów badanych firm. Wyniki analizy zależności między liczbą wykorzystywanych kluczy podziałowych a wybranymi cechami badanych firm przedstawiono w tab. 3.12¹⁹.

Tabela 3.12. Liczba kluczy służących do rozliczania kosztów pośrednich a wybrane cechy badanych firm (w%)

Cechy badanych firm	1–3 kluczy	4–10 kluczy	Powyżej 10 kluczy
Rodzaj działalności			
firma produkcyjna	50,8	37,8	11,4
firma nieprodukcyjna	70,1	21,3	8,6
Pochodzenie kapitału własnego			
firmy bez udziału kapitału zagranicznego	65,4	25,8	8,8
firmy z udziałem kapitału zagranicznego	54,3	34,0	11,7
Liczba zatrudnionych			
1–100 osób	82,1	17,1	0,8
101–500 osób	54,4	36,1	9,5
501–1000 osób	56,3	27,1	16,6
powyżej 1000 osób	31,0	41,4	27,6

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych przedstawionych w tab. 3.12 pozwala na następujące obserwacje²⁰:

1) firmy produkcyjne stosowały do rozliczania kosztów pośrednich więcej kluczy podziałowych niż firmy nieprodukcyjne; ponieważ $\chi^2 = 16,44 > 9,21 = \chi^2_{0,01;2}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,01 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak nie jest silna (współczynnik zbieżności V Cramera = 0,202);

¹⁹ Dodatkowa analiza wykazała, że w firmach, w których w strukturze kosztów jest większy udział kosztów pośrednich, wykorzystywano większą liczbę kluczy podziałowych; ponieważ $\chi^2 = 5,30 > 4,61 = \chi^2_{0,1;2}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,1 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak jej siła jest słaba (współczynnik zbieżności V Cramera = 0,124).

²⁰ Szczegółowa analiza pozwala zauważyć, że w firmach, w których występował podział kosztów pośrednich na stałe i zmienne, a także w firmach, w których wyodrębniano koszty niewykorzystanego potencjału, stosowano do rozliczania kosztów pośrednich większą liczbę kluczy podziałowych niż w firmach, w których brak było wyodrębnienia kosztów niewykorzystanego potencjału lub nie dzielono kosztów pośrednich na stałe i zmienne.

2) firmy z udziałem kapitału zagranicznego rozliczały koszty przy wykorzystaniu nieco większej liczby kluczy podziałowych niż firmy z udziałem wyłącznie kapitału krajowego; ponieważ $\chi^2 = 5,01 > 4,61 = \chi^2_{0,1;2}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,1 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak jej siła jest słaba (współczynnik zbieżności V Cramera = 0,112);

3) w firmach dużych do rozliczania kosztów pośrednich wykorzystywano większą liczbę kluczy podziałowych; ponieważ $\chi^2 = 65,17 > 16,81 = \chi^2_{0,01;6}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,01 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak nie jest silna (współczynnik zbieżności V Cramera = 0,284).

3.3.3. Analiza podejścia badanych przedsiębiorstw do problematyki rachunku kosztów działań

Pierwsze pytanie w trzeciej części ankiety poświęcone było analizie podejścia badanych firm do problematyki rachunku kosztów działań²¹. Zgodnie z oczekiwaniami, najwięcej, bo aż 302 przedsiębiorstwa (65,1%), dotychczas nie rozważało wdrożenia ABC, 19 przedsiębiorstw (4,1%) przeanalizowało zasadność wdrożenia ABC i z niego zrezygnowało, łącznie więc 69,2% analizowanych firm nie wdrożyło i nie planuje wdrożenia rachunku kosztów działań. Na podkreślenie zasługuje to, że 46 firm (9,3%) wykorzystywało rachunek kosztów działań i aż 97 firm (20,9%) rozważało jego wdrożenie w przyszłości²². W pozostałej części badania przedstawiono kolejno:

²¹ Podział badanej zbiorowości na firmy, które wykorzystują rachunek kosztów działań, rozważają jego wdrożenie, nie rozważały wdrożenia, oraz firmy, które przeanalizowały zasadność wdrożenia i z niego zrezygnowały, występuje w większości badań dyfuzji ABC (np. Innes, Mitchell, 1995; Innes i in., 2000). W zależności od grupy, do której zaliczały się firmy, odpowiadano na pytania o: a) czynniki mające pozytywny wpływ na wdrożenie (firmy, które wdrożyły ABC), b) spodziewane podczas wdrożenia problemy (firmy, które rozważają wdrożenie systemu ABC w przyszłości), c) przyczyny rezygnacji albo nierozważania wdrożenia ABC (firmy, które przeanalizowały zasadność wdrożenia i z niego zrezygnowały albo firmy nierozważające dotychczas wdrożenia ABC).

²² Należy zaznaczyć, że w większości badań z zakresu rachunku kosztów działań (w tym: w badaniu prezentowanym w niniejszej rozprawie) odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących ABC może być przeszacowany, ponieważ: a) respondenci z przedsiębiorstw, w których ABC nie jest wykorzystywany, mogą mniej chętnie udzielać odpowiedzi na ankiety z zakresu ABC, b) próba była oparta na przedsiębiorstwach, których pracownicy brali udział w szkoleniach z zakresu rachunkowości, tzn. w firmach bardziej niż inne zainteresowanych nowymi metodami rachunkowości zarządczej. W podobnym tonie wypowiadają się K. Baird i in. (2004), którzy podkreślają, że badania ankietowe przeszacowują odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących rachunek kosztów działań oraz to, że istnieje znacząca luka między wiodącymi przedsiębiorstwami, których praktyki opisuje się w literaturze, a powszechną praktyką tysięcy czy milionów „zwykłych” firm.

- 1) przyczyny braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań po analizie kosztów i korzyści,
- 2) problemy, których spodziewały się firmy rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań,
- 3) problemy, których doświadczyły firmy podczas wdrażania rachunku kosztów działań,
- 4) przyczyny wdrożenia rachunku kosztów działań.

Przyczyny braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań po analizie kosztów i korzyści

W kolejnym pytaniu ankiety respondenci oceniali, co było w ich firmach przyczyną braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań²³ (tab. 3.13).

Tabela 3.13. Przyczyny braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań w badanych firmach

Wyszczególnienie	Średnia*	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Inne	4,31	1,18	0,27	5
Niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników	4,05	1,09	0,27	5
Duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC	3,99	0,96	0,24	4
Duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC	3,82	1,00	0,26	4
Trudności z konstrukcją systemu (np. wybór działań itd.)	3,64	1,06	0,29	4
Brak odpowiednich zasobów informatycznych	3,29	1,41	0,43	5
Brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.)	3,17	1,46	0,46	5
Inne priorytety (np. wdrożenie ISO, ERP itd.)	2,87	1,47	0,51	1
Niewielki poziom kosztów pośrednich	2,49	1,21	0,49	3
Zadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów	2,46	1,31	0,53	1

* Respondenci ocenili przyczyny braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia ABC, nadając im następujące wagi: 1 – nie było problemu, 2 – mały problem, 3 – przeciętny problem, 4 – znaczny problem, 5 – bardzo duży problem.

Źródło: opracowanie własne.

²³ W literaturze (Innes, Mitchell, 1998; Wnuk-Pel, 2005) wymienia się najczęściej takie powody, jak wysokie koszty implementacji i duże nakłady pracy. Niektóre przedsiębiorstwa wskazywały na ciągle znaczną arbitralność ABC czy też nieprzydatność dla konkretnego przedsiębiorstwa (np. z powodu małego zróżnicowania produktów lub niewielkiego odsetka kosztów pośrednich).

Pięć podstawowych przyczyn, które według respondentów stanowią „znacznym problemem” w procesie implementacji rachunku kosztów działań, to (czynniki te istotnie statystycznie i znacznie – znacznie bardziej niż przeciętna wartość 3 – utrudniły wdrożenie ABC):

1) inne – respondenci wymieniali tu np. brak odpowiednich wytycznych ze strony centrali za granicą, konieczność liczenia rentowności tylko na poziomie centrali za granicą, zbyt mały rozmiar działalności, szybki i nie do końca możliwy do zaplanowania rozwój firmy, brak środków finansowych, brak świadomości potrzeby poprawnego rozliczania kosztów, niechęć działu księgowości (przeciętna ocena: 4,31 i $t = 3,99$ przy poziomie istotności 0,01),

2) niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (przeciętna ocena: 4,05 i $t = 9,47$ przy poziomie istotności 0,01),

3) duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (przeciętna ocena: 3,99 i $t = 10,03$ przy poziomie istotności 0,01),

4) duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC (przeciętna ocena: 3,82 i $t = 7,78$ przy poziomie istotności 0,01),

5) trudności z konstrukcją systemu (przeciętna ocena: 3,64 i $t = 5,55$ przy poziomie istotności 0,01).

W nieco mniejszym stopniu na rezygnację z wdrożenia lub w ogóle brak zainteresowania wdrożeniem ABC wpływ miały takie czynniki, jak: brak odpowiednich zasobów informatycznych (3,29), brak poparcia kierownictwa (3,17) i inne priorytety (2,87) – respondenci nadali tym czynnikom wagę „przeciętną”. Najmniejsze znaczenie miały według respondentów dwa czynniki: niewielki poziom kosztów pośrednich (2,49) i zadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów (2,46). Podobne przyczyny rezygnacji z wdrażania rachunku kosztów działań po analizie kosztów i korzyści ujawniono we wcześniejszych prowadzonych w Polsce badaniach (Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d) – trzy podstawowe to: wysokie koszty wdrożenia w relacji do spodziewanych efektów, pracochłonność projektu oraz brak dostatecznej wiedzy z zakresu ABC. Te same badania (Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d) pokazały, że podstawowymi przyczynami braku zainteresowania wdrożeniem ABC była satysfakcja z informacji generowanych przez obecny system rachunku kosztów, brak dostatecznej wiedzy z zakresu ABC oraz brak środków na finansowanie nowego systemu informacyjnego – takie same przyczyny zostały zidentyfikowane w niniejszym badaniu.

Podobne do zidentyfikowanych w niniejszym badaniu problemy spodziewane przez firmy rozważające implementację rachunku kosztów działań²⁴ zidentyfikowano w badaniach przeprowadzonych w innych krajach, np.:

²⁴ Badania przeprowadzone wśród organizacji funkcjonujących w sektorze ochrony zdrowia w USA (Lawson, 2005) wykazały, że podobnie jak w innych sektorach gospodarki do głównych przyczyn mających wpływ na to, że znaczny odsetek tych organizacji nie zdecydował się na implementację rachunku kosztów działań, zaliczono przewidywane koszty implementacji, konieczność gromadzenia i przetwarzania danych w nowych przekrojach, brak zaangażowania kierownictwa najwyższego szczebla oraz dużą złożoność systemu.

- w Wielkiej Brytanii (Cobb i in., 1992) do najważniejszych przyczyn braku decyzji o wdrożeniu rachunku kosztów działań zaliczono spodziewane znaczne nakłady pracy związane z wdrożeniem oraz istnienie innych niż implementacja ABC priorytetów;

- w Szwecji (Ask, Ax, 1992) wśród kluczowych barier implementacji nowych systemów rachunku kosztów zidentyfikowano przede wszystkim odmienne priorytety kadry zarządzającej, przyzwyczajenie do dotychczasowego systemu rachunku kosztów, nieznajomość i niezrozumienie alternatywnych metod rachunku kosztów oraz brak odpowiednich danych;

- w Arabii Saudyjskiej (Clarke, Mullins, 2001) analiza firm niewykorzystujących ABC pozwoliła na ustalenie przyczyn rezygnacji z wdrożenia lub w ogóle nierozważania implementacji – do podstawowych zaliczono zadowolenie z istniejących systemów rachunku kosztów oraz brak wiedzy dostatecznej do wdrożenia rachunku kosztów działań;

- w Australii (Askarany, Yazdifar, 2007) do najważniejszych zmiennych wpływających na powolną dyfuzję ABC zaliczono: brak odpowiednich narzędzi informatycznych, koszt wdrożenia i utrzymania systemu, koszt gromadzenia informacji, brak informacji o nowoczesnych metodach rachunku kosztów, polityka i priorytety kierownictwa oraz brak wiedzy z zakresu rachunku kosztów.

Problemy, których spodziewają się firmy rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań

Przedsiębiorstwa, które zastanawiają się nad wdrożeniem ABC, czerpią swoją wiedzę z różnorodnych kursów i szkoleń, publikacji oraz od konsultantów. Ich dotychczasowa wiedza, nieoparta jednakże doświadczeniem we wdrażaniu i wykorzystywaniu ABC pozwala na określenie spodziewanych podczas wdrożenia czynników. W badaniach przeprowadzonych przez J. Innesa i F. Mitchella (1998) firmy rozważające wdrożenie ABC obawiały się najbardziej problemów z: a) dużymi nakładami pracy²⁵, b) innymi priorytetami²⁶, c) brakiem

²⁵ Problem dużych nakładów pracy w związku z wdrożeniem i utrzymaniem systemu ABC występuje w większości opracowań dotyczących implementacji ABC (np. Hicks, 1999; Wnuk-Pel, 2005). Większość osób w przedsiębiorstwach rozważających wdrożenie ABC obawia się nadmiernej szczegółowości systemu i spodziewa w związku z tym uciążliwości w identyfikacji działań i nośników kosztów działań, ale przede wszystkim dużych nakładów pracy związanych ze zbieraniem danych o tych działaniach i nośnikach. Należy podkreślić, że problem znacznego obciążenia pracą istnieje znacznie częściej w małych firmach (Innes, Mitchell, 1998).

²⁶ Ewentualne wdrożenie ABC nie odbywa się oczywiście w izolacji. Należy podkreślić, że firmy nie mogą skupić się w danej chwili tylko na jednym projekcie (wdrożeniu ABC), ponieważ w tym samym czasie w większości przedsiębiorstw realizowane są inne projekty mające poprawić jego konkurencyjność (np. wdrożenie ISO, TQM, ERP itd.). Wszystkie te projekty konkurują o ograniczone zasoby tak, że nie zawsze projekt ABC może uzyskać wystarczające dla wdrożenia poparcie.

czasu²⁷, d) niewystarczającymi zasobami informatycznymi i innymi²⁸. Przewidywane przez tę grupę firm problemy mogą być porównane z problemami, które faktycznie występują przy wdrażaniu ABC (z problemami artykułowanymi przez firmy, które wdrożyły ABC).

Tabela 3.14. Problemy, których spodziewają się badane firmy rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań

Wyszczególnienie	Średnia*	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Inne	4,00	0,71	0,18	4
Niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników	3,97	0,95	0,24	4
Duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC	3,66	0,97	0,27	4
Trudności z konstrukcją systemu (np. wybór działań itd.)	3,45	0,86	0,25	4
Duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC	3,13	0,93	0,30	3
Brak odpowiednich zasobów informatycznych	2,88	1,29	0,45	4
Inne priorytety (np. wdrożenie ISO, ERP itd.)	2,51	1,27	0,51	1
Brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.)	2,11	1,12	0,53	1

* Respondenci ocenili problemy, które mogą powodować wymienione czynniki, nadając im następujące wagi: 1 – nie było problemu, 2 – mały problem, 3 – przeciętny problem, 4 – znaczny problem, 5 – bardzo duży problem.

Źródło: opracowanie własne.

Oceniając, jakich problemów spodziewają się firmy rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań, respondenci zwrócili uwagę na trzy podstawowe (tab. 3.14)²⁹:

²⁷ Trzeci i czwarty problem najczęściej wymieniany przez firmy rozważające wdrożenie ABC to brak czasu oraz niedostatek zasobów informatycznych. Ciekawą zmienną jest zwłaszcza brak zasobów informatycznych. Może tu chodzić zarówno o jakość i dostępność systemów informatycznych firmy dla zbierania danych do systemu ABC, jak i o problemy z samymi systemami, w których będzie działać ABC (może to być arkusz kalkulacyjny z bazą danych, specjalnie napisany dla firmy program do ABC, program gotowy, sparametryzowany dla potrzeb firmy albo sparametryzowany dla firmy moduł programu zintegrowanego).

²⁸ Wśród innych, najczęściej wymienianych przez firmy rozważające wdrożenie ABC, problemów można wymienić: wybór nośników kosztów, poparcie spółki-matki, rotację pracowników, koszty systemu, wybór działań (Innes, Mitchell, 1998).

²⁹ Czynniki drugi i trzeci istotnie statystycznie i znacznie (znacznie bardziej niż przeciętna wartość 3) mogą zdaniem respondentów utrudniać wdrożenie ABC. Wpływ na wdrożenie ABC czynnika pierwszego, choć znaczny, nie jest istotny statystycznie.

1) inne – respondenci wymieniali tu np. regulacje prawa telekomunikacyjnego, regulacje prawa energetycznego, dyrektywy korporacyjne, wdrożenie zintegrowanego systemu informatycznego, obawy pracowników związane z wdrożeniem nowości, brak materiałów dydaktycznych dotyczących wdrożeń ABC w firmach danej branży (przeciętna ocena 4,00),

2) niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (przeciętna ocena 3,97 i $t = 9,13$ przy poziomie istotności 0,01),

3) duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (przeciętna ocena 3,66 i $t = 5,73$ przy poziomie istotności 0,01).

Nieco mniejsze obawy wśród firm, które rozważają wdrożenie rachunku kosztów działań, budzą takie kwestie, jak: trudności z konstrukcją systemu (3,45), duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC (3,13), brak odpowiednich zasobów informatycznych (2,88), inne priorytety (2,51) – respondenci oceniają te problemy jako „przeciętne”. Najmniejsze obawy budzi wśród respondentów brak poparcia kierownictwa dla wdrożenia rachunku kosztów działań – problem ten został oceniony jako „mały”. Poprzednie, prowadzone w Polsce badania (Karmańska, 2003) wykazały, że największymi problemami, których spodziewają się przedsiębiorstwa rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań były: niedostateczna znajomość koncepcji ABC, niechęć do zmian oraz brak dostatecznych zasobów finansowych – te same przyczyny, z wyjątkiem jednak niechęci do zmian, zostały zidentyfikowane w niniejszym badaniu. Podobne do zidentyfikowanych w niniejszym badaniu problemy spodziewane przez firmy rozważające implementację rachunku kosztów działań zidentyfikowano w badaniach przeprowadzonych w innych krajach, np.: w Irlandii (Pierce, 2004) do podstawowych problemów, których wystąpienie respondenci uznawali za najbardziej prawdopodobne, zaliczono niedostatek zasobów koniecznych do implementacji oraz jej wysokie spodziewane koszty przy niedających się dokładnie zmierzyć korzyściach.

Problemy, których doświadczyły firmy podczas wdrażania rachunku kosztów działań

Oceniając, jakich problemów doświadczyły firmy podczas wdrażania rachunku kosztów działań (tab. 3.15), respondenci jako znaczny (znacznie większy niż przeciętna wartość 3) i statystycznie istotny problem wymienili duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (przeciętna ocena: 3,55 i $t = 3,23$ przy poziomie istotności 0,01).

Tabela 3.15. Problemy występujące podczas wdrażania ABC

Wyszczególnienie	Średnia *	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC	3,55	0,97	0,27	4
Niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników	3,42	0,99	0,29	4
Trudności z konstrukcją systemu (np. wybór działań itd.)	3,25	0,92	0,28	3
Inne	3,00	2,00	0,67	1
Brak odpowiednich zasobów informatycznych	2,68	1,44	0,54	1
Duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC	2,33	1,09	0,47	3
Brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.)	1,81	1,14	0,63	1
Inne priorytety (np. wdrożenie ISO, ERP itd.)	1,80	1,12	0,62	1

* Respondenci ocenili problemy, które mogą powodować wymienione czynniki, nadając im następujące wagi: 1 – bez problemu, 2 – mały problem, 3 – przeciętny problem, 4 – znaczny problem, 5 – bardzo duży problem.

Źródło: opracowanie własne.

Żaden z problemów wymienionych w ankiecie nie został oceniony jako bardzo duży, respondenci wymienili natomiast cztery problemy, które uznali za przeciętne:

1) niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (przeciętna ocena: 3,42),

2) trudności z konstrukcją systemu, np. wybór działań, nośników itd. (przeciętna ocena: 3,25),

3) inne problemy, takie jak niechęć do zmian (przedsiębiorstwo z branży spożywczej) czy wzajemne antagonizmy spowodowane ujawnieniem rentowności poszczególnych jednostek biznesowych na skutek wdrożenia ABC (firma usługowa) (przeciętna ocena: 3,00),

4) brak odpowiednich zasobów informatycznych (przeciętna ocena: 2,68).

Przeprowadzone badanie wykazało, że do małych problemów występujących w procesie implementacji rachunku kosztów działań, respondenci zaliczyli: duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC (2,33), brak poparcia kierownictwa (1,81) oraz inne priorytety (1,8)³⁰.

³⁰ Dla porównania z niniejszymi badaniami można przytoczyć rezultaty prac prezentowanych przez autora kilka lat wcześniej (Wnuk-Pel, 2006a). Przeprowadzone wówczas badania wykazały, że najistotniejszymi problemami, z którymi zetknęły się przedsiębiorstwa wdrażające rachunek kosztów działań, były: duża pracochłonność przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (znaczny

Problemy podobne do tych, które były zaobserwowane w przeprowadzonych badaniach, występowały również w badaniach dotyczących dyfuzji rachunku kosztów działań w innych krajach. W Wielkiej Brytanii J. Innes i F. Mitchell (1998) zaobserwowali, że pracochłonność jest postrzegana jako problem nie tylko na etapie implementacji, ale również później w okresie eksploatacji systemu. Oprócz pracochłonności, w badaniach tych zidentyfikowano cztery inne problemy napotymane przez przedsiębiorstwa przy wdrażaniu rachunku kosztów działań, były to: trudności z gromadzeniem danych o nośnikach kosztów, problemy z identyfikacją procesów przechodzących przez wiele jednostek organizacyjnych, inne priorytety oraz duże obciążenie pracą pracowników finansowo-księgowych. B. Nicholls (1992), zaobserwował z kolei, że do kluczowych trudności napotykaných przez firmy przy wdrożeniu ABC zaliczyć można: małą dostępność danych, niedobór zasobów, niechęć do zmian i brak szkoleń³¹. A. F. Friedman i S. R. Lyne (2000) zauważyli wiele organizacyjnych konsekwencji związanych z wdrożeniem rachunku kosztów działań, do podstawowych zaliczając: problemy behawioralne wynikające z podziału działań na tworzące i nietworzące wartości, nowy sposób dyskusji o problemach przedsiębiorstw oraz zmianę w postawach i relacjach między specjalistami rachunkowości zarządczej a menedżerami operacyjnymi.

W Irlandii badanie P. J. Clarke i in. (1999) wykazało, że do najistotniejszych problemów, których doświadczyły firmy wdrażające ABC, można zaliczyć: ustalanie kosztów działań (50%), identyfikację nośników kosztów (42%), niedostępność odpowiednich programów komputerowych (38%) oraz trudność w definiowaniu działań (33%). Z kolei badanie P. J. Clarke'a i T. Mullinsa (2001) pozwoliło na zidentyfikowanie conceptualnych i instytucjonalnych problemów, z którymi zmagają się przedsiębiorstwa wdrażające rachunek kosztów działań. Wśród problemów conceptualnych do najważniejszych zaliczono: problemy zbierania danych o nośnikach kosztów (89%), problemy z ustalaniem nośników do rozliczania kosztów na produkty (78%), trudności z ustalaniem kosztów działań (56%) oraz problemy z definiowaniem działań (56%). Do kluczowych problemów instytucjonalnych zaliczono z kolei: słabą edukację

problem), trudności z konstrukcją systemu (przeciętny problem), niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (przeciętny problem), brak poparcia kierownictwa (mały problem), duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC (mały problem), inne priorytety, np. wdrożenie ISO, ERP itd. (mały problem) oraz brak odpowiednich zasobów informatycznych (mały problem). Dokładnie takie same problemy i w takiej samej kolejności zidentyfikowano w niniejszym badaniu.

³¹ Badania przeprowadzone wśród organizacji funkcjonujących w sektorze ochrony zdrowia w USA (Lawson, 2005) wykazały, że podobnie jak w innych sektorach gospodarki podstawowymi problemami w procesie implementacji (według firm, które ABC wdrożyły) były trudności w definiowaniu działań, nośników działań i sposobów rozliczania kosztów na działania, niedostatek zasobów (w tym informatycznych). W badaniach tych podkreślono również, że nieco odmiennie niż w innych sektorach gospodarki podczas wdrożenia ABC wystąpiły problemy w zakresie zaangażowania i wsparcia implementacji przez kierownictwo.

menedżerów i księgowych (67%), brak czasu (56%), brak odpowiednich zasobów (44%) oraz brak wskazówek co do tego, jak wdrożyć system ABC (44%).

W badaniach prowadzonych w krajach rozwijających się, np. Indiach (Anand i in., 2005), do podstawowych problemów napotykanym przez przedsiębiorstwa wdrażające rachunek kosztów działań zaliczono trudności z gromadzeniem informacji o kosztach w nowych przekrojach (42,3%) oraz trudności w definiowaniu działań (34,6%)³². W badaniach przeprowadzonych w Arabii Saudyjskiej (Khalid, 2005) do najważniejszych problemów w procesie implementacji rachunku kosztów działań zaliczono niedostatek wiedzy oraz trudności w ustaleniu nośników kosztów.

Analizując problemy w procesie implementacji rachunku kosztów działań postrzegane przez firmy, które z wdrożenia zrezygnowały lub w ogóle go nie rozważały (tab. 3.13), oraz przez firmy rozważające wdrożenie (tab. 3.14) i przez firmy, które ABC wdrożyły, można zauważyć, że problemy te były podobne. Głębsza analiza umożliwiła jednak stwierdzenie, że problemy te były w rzeczywistości (w firmach, które ABC wdrożyły) mniejsze niż te, których spodziewały się firmy rozważające wdrożenie czy też firmy implementacji nierozważające, lub te, które z niej zrezygnowały. Podsumowując, można więc stwierdzić, że firmy niestosujące rachunku kosztów działań nie do końca dobrze rozumieją problemy związane z jego wdrożeniem (przeszacowują je). Niezbyt dobre zrozumienie problemów związanych z implementacją rachunku kosztów działań przez firmy niewykorzystujące tego systemu potwierdzili P. J. Clarke i in. (1999). Badając firmy irlandzkie, zauważyli oni, że wśród firm, które z wdrożenia zrezygnowały, do najmniej istotnych problemów, postrzeganych w związku z wdrożeniem, zaliczono trudności w ustalaniu kosztów i nośników działań oraz niedostępność odpowiednich narzędzi informatycznych – stoi to w sprzeczności z opiniami firm, które ABC wdrożyły.

Przyczyny wdrożenia rachunku kosztów działań

Z odpowiedzi respondentów na pytanie, które z czynników podanych w ankiecie (tab. 3.16) oraz w jakim stopniu wpłynęły na wdrożenie rachunku kosztów działań w ich przedsiębiorstwie, a następnie z obliczonej średniej oceny dokonanej przez osoby udzielające odpowiedzi, wynika, że bardzo duży bądź

³² Badania dyfuzji rachunku kosztów działań prowadzone w innym kraju rozwijającym się, tzn. Chinach (Parkinson, 2009), pozwoliły na ustalenie, że kluczowymi czynnikami sukcesu w związku z wdrożeniem ABC były: wsparcie kierownictwa, dostępność zasobów finansowych, jakość systemów informacyjnych wspierających ABC oraz wiedza i zaangażowanie menedżerów średniego szczebla. Jako kluczową barierę implementacji zidentyfikowano z kolei brak zaangażowania naczelnego kierownictwa.

duży wpływ na wdrożenie ABC miały cztery czynniki (czynniki te istotnie statystycznie i znacznie – znacznie bardziej niż przeciętna wartość 3 – wpłynęły na wdrożenie ABC):

1) inne przyczyny – respondenci wymienili tu jako przyczynę np. konieczność wyceny niestandardowych produktów, uzyskanie dokładnych informacji po to, by móc zarządzać działaniami, posiadanie podobnego rachunku kosztów przez konkurencję (przeciętna ocena: 4,80 i $t = 9,00$ przy poziomie istotności 0,01),

2) dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników (przeciętna ocena: 4,03 i $t = 6,70$ przy poziomie istotności 0,01),

3) zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa (przeciętna ocena: 3,91 i $t = 5,91$ przy poziomie istotności 0,01),

4) dążenie do poprawy kontroli (przeciętna ocena: 3,62 i $t = 3,56$ przy poziomie istotności 0,01).

Tabela 3.16. Przyczyny wdrożenia rachunku kosztów działań w badanych firmach

Wyszczególnienie	Średnia *	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Inne	4,80	0,45	0,09	5
Dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników	4,03	0,94	0,23	4
Zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa	3,91	0,90	0,23	4
Dążenie do poprawy kontroli	3,62	1,06	0,29	4
Niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów	3,25	1,13	0,35	4
Wzrost konkurencji	3,19	1,13	0,35	4
Wymagania centrali (np. spółki-matki)	3,12	1,68	0,54	5
Dążenie do zdobycia nowych rynków zbytu	2,78	1,29	0,46	3
Zmiana strategii	2,48	1,44	0,58	1
Dostępność zasobów finansowych	2,47	1,25	0,51	2
Zmiana struktury organizacyjnej	2,47	1,35	0,55	1
Dostępność zasobów ludzkich	2,35	1,20	0,51	1
Wdrożenie nowych technologii	2,30	1,31	0,57	1
Zmiana kierownictwa	2,14	1,44	0,67	1
Sprzyjająca zmianom atmosfera wśród pracowników	1,91	0,96	0,50	1

* Respondenci ocenili wpływ wymienionych czynników, nadając im następujące wagi: 1 – brak wpływu, 2 – mały wpływ, 3 – średni wpływ, 4 – duży wpływ, 5 – decydujący wpływ.

Źródło: opracowanie własne.

Nieco mniejszy wpływ na wdrożenie ABC w badanych przedsiębiorstwach miały takie przyczyny, jak: niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów (3,25), wzrost konkurencji (3,19), wymagania centrali (3,12) i dążenie do zdobycia nowych rynków (2,78) – respondenci określili wpływ tych czynników jako „średni”. Najniższe oceny respondenci nadali takim czynnikom, jak: zmiana strategii (2,48), dostępność zasobów finansowych (2,47), zmiana struktury organizacyjnej (2,47), dostępność zasobów ludzkich (2,35), wdrożenie nowych technologii (2,30), zmiana kierownictwa (2,14) i sprzyjająca zmianom atmosfera wśród pracowników (1,91) – wpływ tych czynników na wdrożenie ABC określono jako „mały”³³. Analizując czynniki, które skłoniły przedsiębiorstwa do podjęcia trudu wdrożenia rachunku kosztów działań, B. Nicholls (1992) zidentyfikował: potrzebę uzyskania dokładniejszych danych o kosztach (65% respondentów), brak satysfakcji z dotychczasowego rachunku kosztów (65% respondentów), potrzebę redukcji kosztów (45% respondentów) oraz wzrost kosztów pośrednich w strukturze kosztów firmy (32%). W badaniach przeprowadzonych przez J. Innesa i F. Mitchella (1995), do podstawowych celów wdrożenia rachunku kosztów działań respondenci zaliczyli z kolei: konieczność redukcji kosztów, potrzebę analizy rentowności, możliwość poprawy dokonań oraz zarządzania kosztami³⁴. Podobne cele implementacji rachunku kosztów działań zidentyfikowano w innych krajach, np. w Niemczech (Horvath i in., 1998) podstawowymi celami implementacji rachunku kosztów działań były: dążenie do usprawnienia procesów biznesowych, szacowanie bardziej wiarygodnych kosztów produktów oraz sygnalizowanie problemu niewykorzystanego potencjału. W krajach rozwijających się, takich jak np. Indie (Anand i in., 2005),

³³ Badając dyfuzję rachunku kosztów działań w Finlandii, T. Malmi (1999) stwierdził, że przyczyny wdrożeń rachunku kosztów działań zmieniają się w czasie i ewoluują, mając swe źródło najpierw wewnątrz wdrażających je organizacji (pierwsza faza – lata 1986–1990), później w organizacjach zewnętrznych, tzn. firmach konsultingowych, informatycznych i uniwersytetach (druga faza – lata 1990–1992), a w końcu znów biorąc początek w przedsiębiorstwach (trzecia faza – po roku 1992).

³⁴ Przyczyny wdrażania rachunku kosztów działań w różnych sektorach gospodarki są dość podobne. Badania przeprowadzone wśród organizacji funkcjonujących w sektorze ochrony zdrowia w USA (Lawson, 2005) wykazały, że podobnie jak w innych sektorach gospodarki, podstawowymi korzyściami postrzeganymi w związku z wdrożeniem ABC były: lepsze zrozumienie realizowanych procesów oraz możliwość uzyskania bardziej użytecznych informacji o kosztach produktów, a także informacji przydatnych do usprawniania procesów. Z kolei badania przeprowadzone na próbie amerykańskich miast (Ho, Kidwell, 2000) pozwoliły na stwierdzenie, że podstawowymi korzyściami postrzeganymi w związku z wdrożeniem ABC (zarówno przez użytkowników systemu, jak i organizacje nieposiadające ABC) była przydatność do podejmowania decyzji w odniesieniu do: wewnętrznych jednostek pomocniczych, jednostek o charakterze biznesowym, jednostek administracyjnych oraz związanych z utrzymaniem bezpieczeństwa. Należy podkreślić, że przydatność rachunku kosztów działań była we wszystkich powyższych obszarach oceniana wyżej przez miasta, które system wykorzystują, niż przez miasta, które go nie posiadają.

podstawowymi motywami, które skłoniły przedsiębiorstwa do implementacji ABC były: chęć posiadania precyzyjnych informacji o działaniach tworzących i nietworzących wartości, konieczność poprawy konkurencyjności firmy oraz przydatność w budżetowaniu.

Prowadzone na świecie badania empiryczne wskazują na to, że korzyści z zastosowania ABC obserwowane w firmach wykorzystujących ten system są większe niż korzyści postrzegane przez te firmy przed wdrożeniem. Badanie przeprowadzone przez P. J. Clarke i in. (1999) wskazuje, że respondenci osiągnęli większe korzyści niż spodziewane przed implementacją w każdym analizowanym obszarze (poprawa kalkulacji kosztów produktów dla potrzeb ustalania cen, poprawa kontroli i zarządzania kosztami, lepsza znajomość przyczyn powstawania kosztów, lepszy pomiar dokonań, dokładniejsza analiza rentowności klientów, pozytywny wpływ na dokonania pracowników). Obserwacje te zostały również potwierdzone w badaniach późniejszych (Clarke, Mullins, 2001).

3.3.4. Analiza czynników mających wpływ na implementację rachunku kosztów działań

Podjęcie badanych firm do rachunku kosztów działań jest jedną z ważniejszych kwestii, której poświęcone było niniejsze badanie ankietowe. Ciekawe jest więc przeanalizowanie jakie firmy wykorzystują ABC lub rozważają jego wdrożenie w przyszłości, a jakie firmy przeanalizowały możliwość wdrożenia i z niego zrezygnowały lub w ogóle nie rozważały wdrożenia. Wybrane wyniki analizy zależności między podejściem do rachunku kosztów działań a wybranymi cechami badanych firm przedstawiono w tab. 3.17.

Tabela 3.17. Podejście do rachunku kosztów działań a wybrane cechy badanych firm (w %)

Cechy badanych firm	Wykorzystuje lub rozważa wdrożenie ABC	Zrezygnowała lub nie rozważała wdrożenia ABC
Rodzaj działalności		
firma produkcyjna	33,1	66,9
firma nieprodukcyjna	28,8	71,2
Pochodzenie kapitału własnego		
firmy bez udziału kapitału zagranicznego	27,3	72,7
firmy z udziałem kapitału zagranicznego	36,2	63,8
Liczba zatrudnionych		
1–100 osób	23,8	76,2
101–500 osób	29,2	70,8
501–1000 osób	44,9	55,1
powyżej 1000 osób	42,3	57,7

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych w tab. 3.17 umożliwiła sformułowanie w stosunku do analizowanych przedsiębiorstw następujących spostrzeżeń:

1) wśród firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych podobny odsetek przedsiębiorstw wdrożył lub rozważył wdrożenie rachunku kosztów działań (różnice były statystycznie nieistotne). Rezultaty te są podobne do rezultatów otrzymanych przez J. Innesa i F. Mitchella (1995) oraz J. Innesa i in. (2000), którzy zauważyli, że odsetek firm stosujących ABC okazał się praktycznie taki sam wśród firm produkcyjnych i usługowych, co było interesujące ze względu na fakt, iż ABC było początkowo pomyślane jako metoda szczególnie przydatna wśród firm produkcyjnych³⁵. Niektóre badania (np. Cotton i in., 2003) wykazują większą dyfuzję ABC wśród firm produkcyjnych (25,5%) niż wśród firm nieprodukcyjnych (18,8%);

2) firmy z udziałem kapitału zagranicznego częściej wykorzystywały lub rozważały wdrożenie ABC, niż firmy z udziałem kapitału wyłącznie krajowego³⁶ (ponieważ $\chi^2 = 4,10 > 2,71 = \chi^2_{0,1;1}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,1 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak jej siła jest słaba; współczynnik zbieżności V Cramera = 0,094). Wyniki uzyskane w niniejszym badaniu znajdują potwierdzenie w rezultatach wielu badań prowadzonych w różnych krajach. P. J. Clarke i in. (1999), prowadząc badania na próbie firm irlandzkich, stwierdzili, że międzynarodowy status (kapitał) firmy był najważniejszą zmienną warunkującą wdrożenie rachunku kosztów działań. Podobne rezultaty otrzymał badający firmy chińskie P. L. Joshi (2001);

3) odsetek firm, które wykorzystują lub rozważają wykorzystanie ABC, rośnie wraz z wielkością firmy (ponieważ $\chi^2 = 12,51 > 11,34 = \chi^2_{0,01;3}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,01 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak jej siła jest słaba; współczynnik zbieżności V Cra-

³⁵ Badanie przeprowadzone przez R. A. Lawsona (2005) w organizacjach działających w sektorze ochrony zdrowia wykazało jednak, że ABC jest zdecydowanie częściej stosowane w organizacjach nastawionych na zysk (33%) niż w organizacjach nienastawionych na zysk (8%).

³⁶ Np. I. Sobańska i T. Wnuk (2000a) głównych przyczyn modyfikacji systemów rachunku kosztów w latach 90. w Polsce, oprócz inwestycji zagranicznych i związanego z nimi transferu wiedzy, dopatrują się w: a) zmianach w prawie, b) rosnącej konkurencji i globalizacji, c) recesji na rynkach wschodnich, d) wyższych standardach jakości, e) zmianach własnościowych, f) wejściu na GPW w Warszawie, g) wdrażaniu nowych technologii informatycznych, h) implementacji nowych technologii produkcyjnych. Pozostałe czynniki warunkujące modyfikacje rachunku kosztów to wymieniane przez autorów publikacji: a) rosnąca profesjonalizacja menadżerów, b) powstanie nowej profesji – ekspertów w dziedzinie rachunkowości zarządczej i controllingu, c) rozwój rynku specjalistycznych publikacji, d) rozwój usług konsultingowych z zakresu rachunkowości zarządczej, e) kształcenie się menadżerów i specjalistów z rachunkowości zarządczej i controllingu w krajach wysoko rozwiniętych, f) rozwój uniwersyteckiej i pozauniwersyteckiej edukacji dla praktyków rachunkowości zarządczej i menadżerów. Podobne podstawowe przyczyny zmian w systemie rachunkowości zarządczej wymienia A. Szycha (2001).

mera = 0,165). Pozytywny związek między wielkością firmy a wdrożeniem rachunku kosztów działań wykazywała większość badań empirycznych (Armitage, Nicholson, 1993; Innes, Mitchell, 1995; *Cost Management...*, 1996; Lukka, Granlund, 1996; Björnenak, 1997; Gosselin, 1997; Clarke i in., 1997; Van Nguyen, Brookes, 1997; Krumwiede, 1998; Clarke i in., 1999; Innes i in., 2000; Hoque, 2000; Joshi, 2001; Baird i in., 2004; Khalid, 2005; Kallunki, Silvola, 2008). Istnieją jednak takie, w których związku tego nie zaobserwowano (Booth, Giacobbe, 1998);

4) badanie nie wykazało statystycznie istotnego związku między podejściem firmy do rachunku kosztów działań a podstawowym obszarem działalności, siłą konkurencji w podstawowym obszarze działalności i kierunkiem sprzedaży. W odniesieniu do związku tych czynników z wdrożeniem rachunku kosztów działań, badania przeprowadzone na świecie nie dają jednoznacznych rezultatów. T. Björnenak (1997) stwierdził np., że firmy działające w warunkach dużej konkurencji nie wykorzystują rachunku kosztów działań (podobne rezultaty otrzymali H. Van Nguyen i A. Brooks (1997)). Pozytywny wpływ siły konkurencji na wdrożenie rachunku kosztów działań pokazały np. badania S. W. Anderson (1995), J. Innesa i F. Mitchella (1995), K. R. Krumwiede'a (1998) czy T. Malmiego (1999). Brak związku między wdrożeniem ABC a poziomem konkurencji pokazały badania P. Booth i F. Giacobbe (1998). Björnenak (1997) zauważył, że firmy, które nie zdecydowały się na wdrożenie ABC, funkcjonowały generalnie w otoczeniu bardziej konkurencyjnym niż firmy, które ABC wdrożyły, wdrażały lub zamierzały wdrożyć (co nie było zgodne z literaturą przedmiotu i przyjętymi na początku badania hipotezami). Jego badanie wykazało również, że zróżnicowanie produktów, mierzone liczbą wariantów produktów, było większe w firmach wykorzystujących rachunek kosztów działań niż w firmach, które go nie wykorzystywały. Również T. Malmi (1999) stwierdził, że firmy oferujące szeroką gamę produktów oraz takie, które sprzedają większość produktów za granicą, mają tendencję do częstszego wdrażania rachunku kosztów działań (podobne rezultaty w odniesieniu do zróżnicowania produktów otrzymali K. R. Krumwiede (1998), P. J. Clarke i in. (1999) i A. Khalid (2005)). Brak związku między stopniem zróżnicowania produktów a wdrożeniem rachunku kosztów działań otrzymali w badaniach K. Lukka i M. Granlund (1996) oraz H. Van Nguyen i A. Brooks (1997), natomiast związek negatywny zaobserwowali P. J. Clarke i in. (1997)³⁷.

³⁷ Badania przeprowadzone przez A. Bainesa i K. Langfield-Smitha (2003) na próbie przedsiębiorstw australijskich wykazały, że zmiana strategii kosztowej firmy na strategię różnicowania ma pozytywny wpływ na zastosowanie zaawansowanych narzędzi zarządzania w ogóle, a ABC w szczególności – rezultaty te są zgodne np. z wynikami badań przeprowadzonych przez M. Gosselina (1997).

Ostatnią kwestią analizowaną w niniejszym badaniu ankietowym była zależność między podejściem przedsiębiorstw do ABC a wybranymi cechami struktury ich kosztów. Rezultaty zaprezentowano w tab. 3.18.

Tabela 3.18. Podejście do rachunku kosztów działań a struktura kosztów badanych firm (w %)

Struktura kosztów	Wykorzystuje lub rozważa wdrożenie ABC	Zrezygnowała lub nie rozważała wdrożenia ABC
Do 20% kosztów pośrednich	26,2	73,8
Od 21 do 40% kosztów pośrednich	34,8	65,2
Od 41 do 60% kosztów pośrednich	39,4	60,6
Powyżej 60% kosztów pośrednich	65,0	35,0

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych w tab. 3.18 pozwala na sformułowanie w stosunku do analizowanych przedsiębiorstw spostrzeżenia, że odsetek przedsiębiorstw, które wdrożyły rachunek kosztów działań rośnie wraz ze wzrostem udziału kosztów pośrednich w strukturze kosztów badanych firm (ponieważ $\chi^2 = 14,69 > 11,34 = \chi^2_{0,01;3}$, to z prawdopodobieństwem błędu na poziomie 0,01 można przyjąć, że zależność ta jest statystycznie istotna, jednak jej siła jest słaba; współczynnik zbieżności V Cramera = 0,199)³⁸. Spostrzeżenia te są zgodne z literaturą przedmiotu, w której dominuje pogląd o pozytywnym związku między wdrożeniem ABC a odsetkiem kosztów pośrednich w strukturze kosztów firmy.

Część badań prowadzonych na świecie potwierdza rezultaty niniejszego badania. Na przykład T. Björnenak (1997), badając czynniki determinujące wdrożenie rachunku kosztów działań w Norwegii, stwierdził, że jedyną zmienną, której wpływ na wdrożenie ABC był statystycznie istotny, okazała się struktura kosztów. Podobne rezultaty uzyskano w badaniach dyfuzji rachunku kosztów działań w Arabii Saudyjskiej (Khalid, 2005). W niektórych badaniach nie zaobserwowano jednak istotnego związku między strukturą kosztów firmy a wdrożeniem rachunku kosztów działań (Van Nguyen, Brookes, 1997; Booth, Giacobbe, 1998; Clarke i in., 1999).

³⁸ Spośród przedsiębiorstw, które miały nie więcej niż 20% kosztów pośrednich, tylko 7,1% wykorzystywało ABC, wśród firm mających 21–40% kosztów pośrednich odsetek ten wynosił 10,9%, a spośród firm mających 41–60% kosztów pośrednich było to odpowiednio 15,2%. Największy odsetek firm wykorzystujących rachunek kosztów działań (20,0%) zaobserwowano wśród przedsiębiorstw, w których koszty pośrednie stanowiły ponad 60% ogółu kosztów (należy podkreślić, że kolejne 45,0% firm z tak wysokim odsetkiem kosztów pośrednich rozważało wdrożenie ABC).

3.4. Stosowanie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w Polsce – rezultaty badań ankietowych (ankieta B)

3.4.1. Ogólna charakterystyka przedsiębiorstw objętych badaniem

Wśród 33 przedsiębiorstw wykorzystujących rachunek kosztów działań³⁹, które zostały objęte badaniem ankietowym, 19 to firmy produkcyjne (57,6%), a 14 – firmy nieprodukcyjne (42,4%)⁴⁰. Analizowane firmy obsługiwały różną liczbę klientów i realizowały zarówno strategię kosztową, jak i strategię różnicowania produktu. Podział zbiorowości przedsiębiorstw stosujących ABC według obu badanych cech przedstawiono w tab. 3.19.

Tabela 3.19. Podstawowy obszar działalności badanych firm

Wyszczególnienie	<i>n</i>	%
Dostarczanie masowych produktów wielu klientom (strategia kosztowa)	11	36,7
Dostarczanie masowych produktów małej liczbie klientów (strategia kosztowa)	0	0,0
Dostarczanie specjalnych produktów wielu klientom (strategia różnicowania)	17	56,7
Dostarczanie specjalnych produktów małej liczbie klientów (strategia różnicowania)	2	6,7
Razem	30	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Prawie dwie trzecie badanych przedsiębiorstw (65,4%) stosowało strategię różnicowania, a nieco ponad jedna trzecia (36,7%) strategię kosztową. Spośród wszystkich analizowanych firm, aż 31 (93,4%) sprzedawało produkty wielu klientom i tylko 2 (6,7%) małej liczbie klientów.

³⁹ Wstępne wyniki badań dotyczących sposobu funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce autor przedstawił w referacie na konferencję European Accounting Association w Tampere w roku 2009 (*The Functioning of Activity-Based Costing in Polish Enterprises – Evidence From Recent Surveys*), por. Wnuk-Pel, 2009a.

⁴⁰ Badania metod rachunku kosztów w największych firmach brytyjskich przeprowadzone przez J. Innesa i F. Mitchella w 1994, a następnie w 1999 r. (Innes i in. 2000), wykazały, że o ile w roku 1994 odsetek firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych, stosujących ABC był znacząco różny (ABC stosowało wówczas 15,4% firm produkcyjnych i 30,3% firm nieprodukcyjnych), o tyle wielkości te uległy znacznemu zbliżeniu w roku 1999 (ABC stosowało wówczas 14,3% firm produkcyjnych i 20,4% firm nieprodukcyjnych). Ciekawą obserwacją w tych badaniach było również to, że w 1994 r. aż 54,0% instytucji finansowych deklarowało wykorzystanie ABC (w roku 1999 było to 40,7%).

Przeszło dwie trzecie firm wykorzystujących rachunek kosztów działań (69,7%) przyznało, że konkurencja w ich podstawowym obszarze działalności była duża (odsetek ten był podobny zarówno dla firm produkcyjnych (68,4%), jak i dla firm nieprodukcyjnych (71,4%), a tylko w trzech przypadkach (9,1%) badane przedsiębiorstwa zadeklarowały, że konkurencja ta była mała (w siedmiu przypadkach (21,2%) siła konkurencji została oceniona jako przeciętna).

W badanej próbie przedsiębiorstw reprezentowane były firmy, w których kapitał własny miał różne pochodzenie: w 17 przedsiębiorstwach (51,5%) był to kapitał wyłącznie krajowy, w 9 (27,3%) – kapitał mieszany, w 7 (21,2%) – kapitał wyłącznie zagraniczny. Trzydzieści przedsiębiorstw (39,4%) sprzedawało swoje produkty wyłącznie w kraju, a pozostałe (60,6%) zarówno w kraju, jak i za granicą. Podkreślić należy, że w przypadku 15,2% firm sprzedaż eksportowa stanowiła ponad połowę ogólnej wartości sprzedaży, a żadna firma nie realizowała wyłącznie sprzedaży eksportowej.

Liczba zatrudnionych, która w niniejszym badaniu była wyznacznikiem wielkości analizowanych przedsiębiorstw, została zaprezentowana w tab. 3.20.

Tabela 3.20. Liczba zatrudnionych w badanych firmach

Wyszczególnienie	<i>n</i>	%
1–100 osób	5	15,2
101–500 osób	13	39,4
501–1000 osób	7	21,2
Powyżej 1000 osób	8	24,2
Razem	33	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że wśród przedsiębiorstw nieprodukcyjnych silniej reprezentowane były firmy małe – było to 21,4% analizowanych firm, podczas gdy wśród przedsiębiorstw produkcyjnych odsetek firm małych wyniósł 10,5%. W kategorii firm średnich i dużych przeważał odsetek firm produkcyjnych. Wśród tych firm było 42,1% firm zatrudniających od 101 do 500 osób i 36,8% firm zatrudniających od 501 do 1000 osób. Spośród firm nieprodukcyjnych 35,7% stanowiły firmy średnie (zatrudniające między 101 a 500 osób) – w badanej próbie żadna z firm nieprodukcyjnych nie została sklasyfikowana jako duża (z zatrudnieniem pomiędzy 501 a 1000 osób). Wśród firm produkcyjnych było aż 42,8% firm bardzo dużych (zatrudniających ponad 1000 osób), a wśród firm nieprodukcyjnych odsetek ten był nieporównanie mniejszy i wynosił 10,5%.

Przeprowadzone badania umożliwiają stwierdzenie, że kształt rachunku kosztów działań jest w ponad połowie przedsiębiorstw określany praktycznie nie-

zależnie przez kierownictwo firmy – spośród 33 badanych firm było tak aż w 18 przypadkach (54,5%). W 12 przedsiębiorstwach (36,4%) rachunek kosztów był kształtowany częściowo przez kierownictwo, a częściowo przez centralę (np. przez spółkę–matkę), natomiast tylko w 3 przypadkach (9,1%) był on praktycznie w całości zależny od centrali (np. spółki–matki).

Systemy rachunku kosztów funkcjonujące w analizowanych przedsiębiorstwach (rachunek kosztów działań i inne systemy rachunku kosztów) były wdrożone w różnym czasie. W 17 firmach (51,5%) funkcjonujący system rachunku kosztów był stosunkowo „młody” – tzn. wdrożony nie dawniej niż trzy lata przed przeprowadzeniem badania. W prawie połowie firm (45,5% i 15 przedsiębiorstw) rachunek kosztów był wdrożony w okresie od 4 do 10 lat wcześniej, a tylko w 1 firmie (3,0%) był to rachunek starszy niż 10 lat. Na podkreślenie zasługuje fakt, że spośród badanych przedsiębiorstw aż w 97,0% przypadków, w ostatnich 10 latach, nastąpiła zmiana funkcjonującego rachunku kosztów.

Spośród badanych przedsiębiorstw 100% stosuje rachunek kosztów działań (co jest oczywiste ze względu na dobór próby), 26 firm (78,7%) – równolegle tradycyjny rachunek kosztów rzeczywistych (pełnych lub zmiennych), 14 firm (42,4%) – rachunek kosztów standardowych (pełnych lub zmiennych), 8 firm (24,2%) – rachunek kosztów wielostopniowy i wieloblokowy, a 1 firma – rachunek kosztów docelowych.

Spośród 33 badanych firm, które zadeklarowały wykorzystanie rachunku kosztów działań, 9 zadeklarowało, że stosuje go w ograniczonej formie, komentarze udzielane przez te firmy były następujące:

- „firma wykorzystuje ABC w ograniczonym zakresie” (firma z branży chemicznej),
- „firma wykorzystuje system ABC dla części działalności” (firma z branży farmaceutycznej),
- „rachunek kosztów działań obejmuje tylko wybrane obszary działalności firmy” (firma z branży spożywczej),
- „ABC obejmuje tylko wybrane obszary działalności firmy” (firma z branży budowlanej),
- „rachunek kosztów działań jest wykorzystywany do sporządzania analiz *ad hoc*, np. do ustalania minimalnej partii produkcyjnej, rozliczania kosztów transportu, logistyki, bonusów itd.” (firma z branży spożywczej),
- „ABC wykorzystuje się wyłącznie do analizy rentowności poszczególnych produktów finansowych” (firma z branży usług finansowych),
- „rachunek kosztów działań funkcjonuje w bardzo podstawowym zakresie, tzn. jego struktura jest stosunkowo słabo rozbudowana” (firma wytwarzająca artykuły gospodarstwa domowego),
- „firma wykorzystuje elementy ABC” (firma z branży elektronicznej),
- „ABC wykorzystuje się w uproszczonej wersji – znacznie ograniczona liczba działań” (bank).

Przedsiębiorstwa wykorzystujące rachunek kosztów działań, które są przedmiotem niniejszego badania, różnią się znacznie pod względem struktury kosztów (koszty bezpośrednie i koszty pośrednie). Udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych w większości badanych przedsiębiorstw (74,4%) dochodzi do 40%, a w przypadku 25,6% przekracza 40% (w 2 firmach przekroczył on nawet 60%).

W większości analizowanych przedsiębiorstw udział kosztów pośrednich w ostatnich 10 latach wzrósł, w tym, w przypadku 10 firm (37,0%), w sposób nieznaczny, a w przypadku 5 firm (18,5%), w sposób znaczący. W 3 spośród analizowanych firm (11,1%) nie zaobserwowano zmian w udziale kosztów pośrednich, a w przypadku 9 firm (33,3%) udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych obniżył się. Kilka z firm uczestniczących w badaniu nie udzieliło odpowiedzi na powyższe pytanie.

W 24 spośród analizowanych firm (75,5%) występował podział kosztów pośrednich na stałe i zmienne, a 8 firm (25,0%) nie stosowało tego podziału. W ponad połowie badanych przedsiębiorstw (53,1%, 17 przedsiębiorstw) nie wyodrębniano kosztów niewykorzystanego potencjału. W 15 spośród analizowanych firm (46,9%) koszty takie były wyodrębniane.

Oprócz kalkulacji kosztów działań (ABC), którą ze względu na dobór próby stosowały wszystkie badane przedsiębiorstwa, drugim wykorzystywanym dodatkowo najpopularniejszym rodzajem kalkulacji była kalkulacja podziałowa (prosta (21,2%) ze współczynnikami (42,4%) oraz fazowa (24,2%)). Kalkulację doliczeniową stosowało 5 przedsiębiorstw (15,2%), a kalkulację produktów łącznych 1 firma (3,0%).

Należy podkreślić, że oprócz klucza określonego jako „nośniki kosztów z ABC”, najczęściej wykorzystywanym kluczem podziałowym były roboczo-godziny bezpośrednie lub koszt płac bezpośrednich, klucz ten wykorzystywało 18 (54,5%) badanych przedsiębiorstw. Nieco rzadziej stosowanym kluczem były jednostki produkcji (48,5%) i koszt materiałów (33,3%). Kluczem stosowanym jeszcze rzadziej okazały się maszynogodziny (27,3%). Stosowanie innych nośników kosztów występowało w zaokrągleniu w co piątej firmie (21,2%)⁴¹.

Analizowane firmy różniły się istotnie pod względem liczby kluczy podziałowych służących do rozliczania kosztów pośrednich na produkty, klientów itd. W największej liczbie przedsiębiorstw (15 firm) stosowano od 4 do 10 różnych kluczy rozliczeniowych (5 firm od 1 do 3 kluczy). Przedsiębiorstw wykorzystu-

⁴¹ Do kluczy najczęściej stosowanych należały: a) przychody ze sprzedaży (firma farmaceutyczna, firma produkcyjna), b) liczba palet (firma produkcyjna), c) koszty bezpośrednie, koszty pośrednie bez wynagrodzeń (firma produkcyjna), d) lokogodziny, tonokilometry, roboczodniówki (firma usługowa), e) liczba podpisanych kontraktów (firma usługowa), f) liczba pracowników (firma telekomunikacyjna).

jących więcej kluczy podziałowych było dużo mniej, 5 firm (16,7%) stosowało od 11 do 20 różnych kluczy, a 4 firmy (13,3%) między 21 a 50 różnych kluczy rozliczeniowych. Tylko 1 badane przedsiębiorstwo (3,3%) zadeklarowało stosowanie więcej niż 50 różnych kluczy służących do rozliczania kosztów pośrednich (firma ta działa w sektorze usług telekomunikacyjnych).

3.4.2. Ogólna charakterystyka systemów rachunku kosztów działań

Z odpowiedzi respondentów na pytanie, kto wystąpił z inicjatywą wdrożenia rachunku kosztów działań w badanych przedsiębiorstwach, wynika, że w większości przedsiębiorstw (54,5%) była to inicjatywa właściciela/centrali/zarządu. W 13 przypadkach (39,4%) było to inicjatywą pionu ekonomicznego. Dwa przedsiębiorstwa (6,1%) podały, że: „wdrożenie ABC było konsekwencją wdrożenia systemu SAP R/3” (firma produkcyjna), „wdrożenie ABC to inicjatywa Działu Zakupów” (firma wytwarzająca artykuły gospodarstwa domowego).

Systemy rachunku kosztów działań funkcjonujące w analizowanych przedsiębiorstwach były wdrożone w różnym czasie. W 22 firmach (66,7%) systemy te miały nie więcej niż trzy lata (z czego w 7 firmach mniej niż rok, a w 15 firmach więcej niż rok, ale mniej niż trzy lata). Tylko w 11 spośród analizowanych przedsiębiorstw (33,3%) wykorzystywano rachunek kosztów działań od więcej niż trzech lat.

W większości analizowanych przypadków wdrożenie ABC było prowadzone przez pracowników firmy, ale z zewnętrzną pomocą – w 13 firmach (39,4%) była to pomoc zewnętrznych konsultantów, a w 6 firmach (18,2%) była to pomoc centrali. W 14 przedsiębiorstwach (42,4%) wdrożenie rachunku kosztów działań było przeprowadzone bez żadnej pomocy zewnętrznej, samodzielnie przez pracowników firmy. Kluczową rolę pracowników firmy we wdrożeniu rachunku kosztów działań, potwierdzają również badania przeprowadzone w Wielkiej Brytanii (Innes i in., 2000) i Nowej Zelandii (Cotton i in., 2003). Analiza procesu implementacji rachunku kosztów działań w Nowej Zelandii wykazała, że podobnie jak w Wielkiej Brytanii kluczową rolę odgrywały w niej własne służby księgowe – 91,7% (90,3% w Wielkiej Brytanii), w mniejszym zaś stopniu konsultanci – 28,3% (48,4% w Wielkiej Brytanii), informatycy – 30,0% (22,6% w Wielkiej Brytanii), i personel produkcyjny – 28,3% (16,1% w Wielkiej Brytanii). Pracownicy marketingu, sprzedaży oraz pracownicy innych pionów odgrywali w implementacji ABC bardzo ograniczoną rolę.

We wdrożenie rachunku kosztów działań w analizowanych firmach była zaangażowana różna liczba pracowników z wewnętrznych jednostek organiza-

cyjnych⁴²: a) w 9 firmach (27,3%) było to od 1 do 3 pracowników, b) w 16 firmach (48,5%) – od 4 do 10 pracowników, c) w 5 firmach (15,2%) – od 11 do 30 pracowników, d) a w 3 firmach (9,1%) – powyżej 30 pracowników.

W 16 (50,0%) z analizowanych przedsiębiorstw na bieżąco utrzymaniem systemu ABC zajmował się jeden pracownik, przy czym w 14 firmach (43,8%) był to tylko jeden z wielu obowiązków tego pracownika, a w zaledwie dwóch przypadkach (6,2%) – jego główne zadanie. W 11 (34,4%) analizowanych przedsiębiorstwach utrzymaniem rachunku kosztów działań zajmowały się dwie, trzy osoby, a tylko w 5 przypadkach (15,6%) było to czterech lub więcej pracowników.

Jak wskazuje praktyka firm wdrażających ABC w takich krajach, jak Stany Zjednoczone czy Wielka Brytania, rachunek kosztów działań niezwykle rzadko zastępuje całkowicie dotychczasowy system rachunku kosztów. Dominującą praktyką jest utrzymywanie systemu dotychczasowego i wykorzystywanie go do sprawozdawczości zewnętrznej oraz stosowanie ABC głównie dla celów zarządzania. Potwierdzają to np. przeprowadzone na próbie firm kanadyjskich badania H. M. Armitage'a i R. Nicholsona (1993), którzy zauważyli, że firmy, które wdrożyły ABC, stosowały go jako system uzupełniający w stosunku do tradycyjnego systemu rachunku kosztów i nie zamierzały w przyszłości zastępować systemów tradycyjnych, rachunkiem kosztów działań. Zbadanie relacji między ABC a dotychczasowym rachunkiem kosztów pozwoliło na przeanalizowanie, czy zaobserwowane na Zachodzie praktyki występują również w Polsce. Na podstawie analizowanej próby można stwierdzić, że blisko trzy czwarte przedsiębiorstw w Polsce, które wdrożyły rachunek kosztów działań (72,7% i 24 firmy), po wdrożeniu ABC nie zrezygnowało z dotychczasowego systemu rachunku kosztów i wykorzystywało go razem z ABC. W 5 firmach (15,5%) po wdrożeniu ABC dotychczasowy system rachunku kosztów funkcjonował nadal, ale uległ marginalizacji (dominujące znaczenie miał system rachunku kosztów działań). Zaledwie w 4 przypadkach (12,1%) po wdrożeniu rachunku kosztów działań firma całkowicie zrezygnowała z dotychczasowego rachunku kosztów i wykorzystywała tylko ABC.

Kolejna badana zmienna, czyli powodzenie wdrożenia ABC, miała nie tyle obiektywnie świadczyć o sukcesie bądź porażce wdrożenia ABC, ale bardziej o tym, jak jest to postrzegane przez pracowników firmy, a więc czy „klimat” wokół ABC w firmie jest sprzyjający. M. D. Shields (1995) wykazał związek między postrzeganym sukcesem wdrożenia ABC a sześcioma zmiennymi:

⁴² W badaniu wdrożenia ABC w jednym przedsiębiorstwie (Wnuk-Pel, 2005) wykazano, że w zależności od etapu projektu wdrożeniowego brało w nim udział: w etapie pierwszym (analizie przedsiębiorstwa) – pięciu konsultantów i dwadzieścia osób z przedsiębiorstwa, w etapie drugim (budowa systemu ABC) – trzech konsultantów i piętnaście osób z przedsiębiorstwa, a w etapie trzecim (budowa systemu analiz rentowności) – trzech konsultantów i pięć osób z przedsiębiorstwa.

wsparciem kierownictwa, integracją ze strategicznymi inicjatywami wspierającymi konkurencyjność, takimi jak TQM czy JIT, oceną i nagradzaniem dokonań, prowadzeniem projektu przez osoby spoza księgowości, szkoleniami podczas projektowania, wdrażania i wykorzystywania ABC oraz zapewnieniem koniecznych do wdrożenia zasobów. W swoich badaniach Shields wskazał jednocześnie, że zmienne, takie jak rodzaj zastosowanego oprogramowania czy samodzielne budowanie systemu informatycznego ABC nie mają związku z sukcesem wdrożenia. W badaniach A. S. McGowana i T. P. Klammera (1997) potwierdzono związek trzech zmiennych zidentyfikowanych przez Shieldsa z postrzeganym sukcesem wdrożenia ABC, były to: wsparcie kierownictwa, ocena i nagradzanie dokonań, szkolenia podczas projektowania, wdrażania i wykorzystywania ABC. W badaniach G. Fostera i D. W. Swensona (1997) wykazano, że na sukces wdrożenia ABC największy wpływ miały: integracja z systemem oceny dokonań i wynagradzania, powiązania z inicjatywami z zakresu jakości, wsparciem kierownictwa, szkoleniem w czasie wdrożenia i dostępnością zasobów. Wszystkie wymienione wyżej badania zidentyfikowały zatem stosunkowo zgodnie czynniki wpływające na sukces wdrożenia ABC. W badaniach przeprowadzonych w Wielkiej Brytanii przez A. L. Friedmana i S. R. Lyne'a (1999) do identyfikacji czynników wpływających na sukces i porażkę wdrożenia ABC wykorzystano metodę długookresowego studium przypadku. Rezultaty tego badania pokrywają się w większości z wynikami badań przeprowadzonych w Stanach Zjednoczonych i wykazują, że sukces wdrożenia ABC jest powiązany z następującymi czynnikami: dobrze uświadomiona potrzeba wdrożenia, szerokie poparcie dla wdrożenia, szczególnie ze strony kierownictwa, ścisła współpraca między księgowymi a nieksięgowymi podczas wdrożenia i wykorzystania ABC, umocowanie ABC w strukturze organizacyjnej i praktyce firmy, dostępność zasobów, związek z innymi projektami, takimi jak np. TQM. W badaniach przeprowadzonych przez J. Innesa i F. Mitchella (Innes, Mitchell, 1995; Innes i in., 2000) przeanalizowano wpływ na sukces wdrożenia czynników, takich jak np.: wsparcie kierownictwa, zaangażowanie konsultantów, zaangażowanie księgowych, personelu produkcyjnego, czy doświadczeń firmy z systemem ABC. Z analizowanych zmiennych wpływ na sukces wdrożenia ABC miała tylko jedna – wsparcie kierownictwa. Nie zauważono, aby pozostałe zmienne miały na sukces wdrożenia jakikolwiek znaczący wpływ.

W kolejnym pytaniu respondenci zostali poproszeni o ocenę wdrożenia ABC w ich firmach w pięciostopniowej skali, poczynając od zupełnego niepowodzenia, poprzez raczej niepowodzenie, umiarkowany sukces, sukces, aż do oceny – bardzo duży sukces. Żadne z analizowanych przedsiębiorstw nie oceniło wdrożenia jako zupełnego niepowodzenia lub raczej niepowodzenie. Tylko jedna firma oceniła wdrożenie jako bardzo duży sukces. 31 na 32 firmy, które udzieliły odpowiedzi na to pytanie, oceniły wdrożenie rachunku kosztów działań jako umiarkowany sukces bądź sukces (dla 19 firm był to umiarkowany sukces, a dla

12 – sukces). Przeciętna ocena ABC wyniosła 3,44, co oznacza ocenę jednoznacznie pozytywną (znacznie bardziej pozytywną niż przeciętna wartość 3), ocena ta jest statystycznie istotna ($t = 4,38$ przy poziomie istotności 0,01). Spośród firm, które udzieliły odpowiedzi na to pytanie, trzy poczyniły następujące zastrzeżenia: a) „za wcześnie na ocenę, ocena będzie możliwa w drugiej połowie roku” (firma z branży spożywczej), b) „trudno o ocenę systemu po tak krótkim czasie jego funkcjonowania” (firma wytwarzająca produkty gospodarstwa domowego), c) „na ocenę rachunku kosztów działań jest jeszcze za wcześnie” (firma z branży ubezpieczeniowej).

W odniesieniu do oceny procesu wdrożenia rachunku kosztów działań, badanie J. Innesa i in. (2000) ujawniło, że sukces implementacji rachunku kosztów działań był przeciętnie oceniany na 3,9 w pięciostopniowej skali, a respondenci uważali, że wdrożenie ABC było finansowo korzystne dla organizacji. Zarówno w badaniach J. Innesa i in. (2000), jak i M. D. Shieldsa (1995), czynnikiem w znaczny sposób wpływającym na sukces implementacji rachunku kosztów działań było wsparcie kierownictwa. W przeprowadzonym na próbie przedsiębiorstw australijskich badaniu, W. D. J. Cotton i in. (2003) zauważyli, że sukces wdrożenia ABC w przedsiębiorstwach w Nowej Zelandii jest postrzegany podobnie wysoko, jak w firmach brytyjskich (Innes i in., 2000).

3.4.3. Analiza struktury systemów rachunku kosztów działań

Przeprowadzone badania pozwalają na stwierdzenie, że większość analizowanych przedsiębiorstw (57,6% i 19 firm) wdrożyło i wykorzystuje rachunek kosztów działań stosując arkusz kalkulacyjny lub bazę danych⁴³ (EXCEL, ACCESS itd.). W 5 (15,2%) przedsiębiorstwach system ABC funkcjonuje w specjalnie na potrzeby firmy napisanym programie informatycznym, w 4 (12,1%) firmach w gotowym i sparametryzowanym na potrzeby firmy specjalistycznym, dedykowanym oprogramowaniu do ABC, a w 5 (15,2%) przypadkach w module

⁴³ Jednym z podstawowych problemów wdrażania ABC w Polsce był zauważony przez praktyków problem braku odpowiedniego oprogramowania. Jak wykazuje dotychczasowa praktyka wdrażania systemów ABC w krajach Europy Zachodniej i w Stanach Zjednoczonych najczęściej wykorzystywane są w tym celu dwa narzędzia, tzn. gotowe i sparametryzowane dla potrzeb konkretnych firm specjalistyczne programy do ABC (ta ścieżka informatyzacji ABC jest stosowana głównie przez duże firmy, np. w Polsce NETIA SA, Fortis Bank SA) oraz sporządzane we własnym zakresie przez firmy systemy ABC w arkuszu kalkulacyjnym i bazie danych (ta ścieżką podążają najczęściej firmy małe, które z jednej strony nie dysponują często dostatecznymi środkami na zakup specjalistycznego oprogramowania, a z drugiej – nie potrzebują szczególnie wysublimowanych systemów, ponieważ struktura ABC w takich firmach jest zazwyczaj stosunkowo prosta). Relatywnie rzadziej wykorzystywane są podczas wdrażania ABC takie sposoby informatyzacji, jak specjalnie napisane dla firm systemy informatyczne oraz gotowe i sparametryzowane moduły systemów zintegrowanych.

systemu zintegrowanego. Jedno z analizowanych przedsiębiorstw, które zadeklarowało wykorzystanie dla potrzeb rachunku kosztów działów arkusza kalkulacyjnego, dodało jednocześnie, że „dane z arkusza kalkulacyjnego EXCEL zasilają system finansowo-księgowy i są wykorzystywane do rozliczenia kosztów tam zgromadzonych – ABC to kolejny wymiar systemu finansowo-księgowego”. W badaniach przeprowadzonych w Wielkiej Brytanii (Innes i in., 2000) oraz w Nowej Zelandii (Cotton i in., 2003) respondenci również wskazali na wykorzystanie do implementacji systemów rachunku kosztów działów zróżnicowanego oprogramowania, jednak głównie specjalistycznego oprogramowania z zakresu ABC. Podczas gdy w Wielkiej Brytanii z takiego oprogramowania korzystało 58%, a w Nowej Zelandii 47% firm, w Polsce było ich zaledwie 12,1%⁴⁴.

W przedsiębiorstwach objętych badaniem dane do funkcjonującego systemu ABC są przekazywane⁴⁵ w różny sposób:

1) w 4 firmach (12,1%) – były przenoszone automatycznie w czasie rzeczywistym (w firmach: handlowo-produkcyjnej, produkującej artykuły gospodarstwa domowego, produkującej tkaniny i w firmie produkującej podzespoły do samochodów);

2) w 6 firmach (18,2%) – były przenoszone automatycznie okresowo – raz w tygodniu, miesiącu, kwartale, w zależności od potrzeb itd. (w firmach: ubezpieczeniowej, telekomunikacyjnej, handlowej, świadczącej usługi edukacyjne, firmie transportowej i usługowej);

3) w 22 firmach (66,7%) – były przenoszone częściowo automatycznie, a częściowo ręcznie (firmy: z branży finansowej, ubezpieczeniowej, realizujące różnorodne usługi, produkcyjne, telewizja itd.);

4) w 1 firmie (3,0%) – były przenoszone ręcznie (firma produkcyjna z branży spożywczej, która wykorzystuje ABC w ograniczonym zakresie).

Podstawowy model ABC zawiera pięć elementów⁴⁶, tzn. zasoby, nośniki zasobów, działania, nośniki działań i obiekty kosztów. Model ten jest oczywiście

⁴⁴ W badaniach przeprowadzonych na próbie 552 przedsiębiorstw stosujących rachunek kosztów działów (Nair, 2000) dwie trzecie respondentów podkreśliło, że systemy ABC/M powinny być zintegrowane z systemami ERP, przy czym odsetek respondentów udzielających takiej odpowiedzi rósł wraz ze wzrostem wielkości firmy.

⁴⁵ ABC wymaga np. informacji o podziale czasu pracy poszczególnych grup pracowników w przekroju wyodrębnionych działów. Jeżeli tego typu pomiary mają być robione regularnie w oparciu o dane rzeczywiste, to w dużej organizacji jest to poważny problem. Zbieranie tego typu i takiej ilości danych musi być sformalizowane i odpowiednio zorganizowane w ramach systemu informatycznego, który powinien automatycznie przynosić je do systemu ABC. Jeżeli w tym procesie wystąpią problemy, to mogą być one zagrożeniem dla funkcjonowania całego systemu ABC.

⁴⁶ Nie zawiera on np. działań pomocniczych, które rozliczane są na inne działania, nie ma w nim kwestii tzw. zasobów prostych i złożonych, z którą można się spotkać w zastosowaniach praktycznych, i które to kwestie w znaczący sposób wpływają na strukturę i złożoność ABC (Świdarska i in., 2002; Wnuk-Pel, 2005), zob. też: Wnuk-Pel, 2009b, 2010c.

znacznie uproszczony, niemniej jednak daje dobry obraz struktury i stopnia złożoności ABC w badanej firmie. Systemy rachunku kosztów działań funkcjonujące w badanych przedsiębiorstwach różnią się zasadniczo pod względem liczby wyodrębnionych elementów (tab. 3.21).

Tabela 3.21. Liczba elementów wyodrębnionych w systemie ABC badanych firm i ich udział procentowy

Wyszczególnienie	1–5	6–20	21–100	101–500	501–	Razem
Zasoby	3 14,3	12 57,1	4 19,0	1 4,8	1 4,8	21 100,0
Nośniki zasobów	6 28,6	11 52,4	3 14,3	1 4,8	0 0,0	21 100,0
Działania	4 13,8	12 41,4	9 31,0	4 13,8	0 0,0	29 100,0
Nośniki działań	6 23,1	12 46,2	7 26,9	1 3,8	0 0,0	26 100,0
Obiekty kosztów (produkty, klienci itd.)	2 6,9	3 10,3	8 27,6	5 17,2	11 37,9	29 100,0

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych przedstawionych w tab. 3.21 pozwala na sformułowanie w stosunku do analizowanych przedsiębiorstw następujących spostrzeżeń:

1) rachunek kosztów działań w większości firm, które uczestniczyły w badaniu, charakteryzował się następującą liczbą elementów: 6–100 zasobów (76,1% firm), 1–20 nośników zasobów (81,0% firm), 6–100 działań (72,4% firm), 6–100 nośników działań (73,1% firm) oraz ponad 500 obiektów kosztów (37,9% firm);

2) w 2 przypadkach rachunek kosztów działań miał powyżej 100 zasobów (w jednym przypadku między 101–500 zasobów i w jednym powyżej 500 zasobów);

3) tylko jedna firma stosowała do rozliczania zasobów ponad 100 różnych nośników kosztów zasobów;

4) zaledwie 4 firmy (13,8%) wyodrębniły więcej niż 100 działań i tylko 1 firma (3,8%) – więcej niż 100 nośników kosztów działań;

5) spośród analizowanych firm większość (55,1%) wyodrębniała w systemie ABC powyżej 100 obiektów kosztów (produktów, klientów itd.);

6) po kilku respondentów zadeklarowało, że w systemie rachunku kosztów działań, który funkcjonuje w ich przedsiębiorstwach wyodrębniono maksimum po 5 zasobów, nośników zasobów, działań, nośników działań lub obiektów

kosztów – świadczy to o bardzo małej szczegółowości systemu ABC, który funkcjonuje w ich firmach; należy podkreślić, że 9 przedsiębiorstw zadeklarowało wcześniej, iż stosuje rachunek kosztów działań w ograniczonym zakresie.

W odniesieniu do złożoności stosowanych systemów rachunku kosztów działań, badania empiryczne prowadzone na świecie dają zróżnicowane rezultaty. Badania przeprowadzone w Wielkiej Brytanii (Innes i in., 2000) wykazały, że przeciętnie w systemie rachunku kosztów działań wyodrębniono 40 obiektów kosztowych oraz 52 działania skoncentrowane w 22 pulach kosztów rozliczanych za pomocą 14 nośników działań. Systemy rachunku kosztów, funkcjonujące w firmach w Nowej Zelandii, są zgodnie z badaniami empirycznymi (Cotton i in., 2003) mniej złożone od tych funkcjonujących w Wielkiej Brytanii – wyodrębnia się w nich przeciętnie 4 obiekty kosztowe oraz 15 działań skoncentrowanych w 6 pulach kosztów rozliczanych za pomocą 5 nośników działań. Również badania przeprowadzone we Włoszech (Cinquini i in., 2008) pozwalają zauważyć, że systemy ABC w tym kraju są, podobnie jak w Nowej Zelandii, mniej złożone niż w firmach w Wielkiej Brytanii. W 93,3% przypadków (Cinquini i in., 2008) w systemach tych wykorzystuje się nie więcej niż 10 różnych nośników (w badaniach z roku 1999, 40% firm wykorzystywało ponad 10 nośników). Wyniki te pozwoliły autorom na stwierdzenie, że systemy rachunku kosztów wdrażane w ostatnich latach są mniej złożone od tych, które były implementowane wcześniej.

Należy podkreślić, że na różnice w stopniu szczegółowości systemów rachunku kosztów działań funkcjonujących w różnych krajach może wpływać z jednej strony to, że w Wielkiej Brytanii badaniami objęto firmy większe niż w pozostałych krajach, a z drugiej to, że z czasem (badania w Wielkiej Brytanii były najwcześniejsze) wzrastała świadomość wyższych kosztów wdrożenia i utrzymania bardziej złożonych systemów⁴⁷.

W dalszej części ankiety poproszono respondentów o odpowiedź na pytanie o liczbę kalkulacji kosztów, które dla różnych obiektów (produkty, klienci itd.) sporządzają w oparciu o rachunek kosztów działań badane przedsiębiorstwa (tab. 3.22).

⁴⁷ Stopień złożoności systemów rachunku kosztów (w tym ABC) może zależeć od całego szeregu zmiennych, takich jak znaczenie informacji o kosztach dla kierownictwa, struktura kosztów czy zróżnicowanie produktów. Przeprowadzone na próbie 84 włoskich przedsiębiorstw badanie L. Cinquini i in. (2008) pozwoliło na zaobserwowanie statystycznie istotnego pozytywnego związku między znaczeniem informacji o kosztach i strukturą kosztów a stopniem złożoności stosowanego rachunku kosztów działań. Oznacza to, że im ważniejsze są dla zarządzających informacje o kosztach oraz im więcej w strukturze kosztów przedsiębiorstwa kosztów pośrednich, tym większy jest stopień złożoności wykorzystywanego rachunku kosztów działań. Rezultaty żadnego z wcześniejszych badań (oprócz badania T. Björmenaka (1997)) nie potwierdziły związku między strukturą kosztów a stopniem złożoności funkcjonującego rachunku kosztów. Z kolei związek między znaczeniem informacji o kosztach a stopniem złożoności systemu rachunku kosztów był wcześniej potwierdzony w badaniach, chociaż nie był to związek statystycznie istotny (Baird i in., 2004; Drury, Tyles, 2005; Al-Omiri, Drury, 2007).

Tabela 3.22. Liczba kalkulacji sporządzanych dla różnych obiektów kosztów w badanych firmach i ich udział procentowy

Wyszczególnienie	1–5	6–20	21–100	101–500	501–	Razem
Produkty	5 20,8	3 12,5	8 33,3	2 8,3	6 25,0	24 100,0
Grupy produktów	6 25,0	12 50,0	5 20,8	1 4,2	0 0,0	24 100,0
Klienci	2 15,4	3 23,1	3 23,1	3 23,1	2 15,4	13 100,0
Grupy klientów	7 43,8	7 43,8	1 6,3	1 6,3	0 0,0	16 100,0
Regiony sprzedaży	7 46,7	7 46,7	1 6,7	0 0,0	0 0,0	15 100,0
Kanały dystrybucji	10 66,7	4 26,7	1 6,7	0 0,0	0 0,0	15 100,0
Jednostki organizacyjne (np. oddziały)	9 47,4	4 21,1	5 26,3	1 5,3	0 0,0	19 100,0
Projekty	7 46,7	5 33,3	3 20,0	0 0,0	0 0,0	15 100,0

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych przedstawionych w tab. 3.22 pozwala na sformułowanie w stosunku do analizowanych przedsiębiorstw następujących spostrzeżeń:

1) największy odsetek przedsiębiorstw (33,3%) sporządza kalkulacje dla 21–100 produktów, ale jedna czwarta (25,0%) analizowanych firm sporządza kalkulacje dla ponad 500 produktów;

2) w 98,5% badanych przedsiębiorstw sporządza się kalkulacje kosztów dla maksymalnie 100 grup produktów (tylko w jednej firmie kalkulacji tych jest od 101 do 500);

3) po 23,1% badanych przedsiębiorstw sporządza kalkulacje dla odpowiednio: 6–20 klientów, 21–100 klientów albo dla 101–500 klientów;

4) w 87,6% badanych firm przygotowywane są kalkulacje kosztów dla 1–20 grup klientów;

5) w systemie ABC sporządza się również kalkulacje dla 1–20 regionów sprzedaży (93,4% badanych firm);

6) w 66,7% firm sporządza się kalkulacje dla kilku (1–5) kanałów dystrybucji;

7) kalkulacje dla 1–5 jednostek organizacyjnych przygotowuje 47,4% badanych firm, a 46,7% sporządza kalkulacje dla kilku (1–5) projektów.

W kolejnym pytaniu respondenci zadeklarowali, jaką liczbę analiz rentowności sporządza się w ich firmach na podstawie rachunku kosztów działań (tab. 3.23).

Tabela 3.23. Liczba analiz rentowności sporządzanych dla różnych obiektów kosztów w badanych firmach i ich udział procentowy

Wyszczególnienie	1–5	6–20	21–100	101–500	501–	Razem
Produkty	7 30,4	4 17,4	7 30,4	1 4,3	4 17,4	23 100,0
Grupy produktów	6 26,1	12 52,2	5 21,7	0 0,0	0 0,0	23 100,0
Klienci	3 21,4	4 28,6	4 28,6	2 14,3	1 7,1	14 100,0
Grupy klientów	8 47,1	7 41,2	2 11,8	0 0,0	0 0,0	17 100,0
Regiony sprzedaży	8 53,3	6 40,0	1 6,7	0 0,0	0 0,0	15 100,0
Kanały dystrybucji	8 61,5	4 30,8	1 7,7	0 0,0	0 0,0	13 100,0
Jednostki organizacyjne (np. oddziały)	9 56,3	5 31,3	1 6,3	1 6,3	0 0,0	16 100,0
Projekty	6 50,0	5 41,7	1 8,3	0 0,0	0 0,0	12 100,0

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że liczba analiz rentowności, które sporządzano w oparciu o rachunek kosztów działań (tab. 3.29), generalnie pokrywa się z liczbą przygotowywanych kalkulacji kosztów, tzn. w zasadzie dla tych obiektów kosztów, dla których na podstawie ABC przygotowywano kalkulacje kosztów, sporządzano również analizy rentowności.

Wśród badanych 33 przedsiębiorstw aż w 27 (81,8%) firmach wykorzystujących rachunek kosztów działań koszty pośrednie były dzielone na stałe i zmienne. Zaledwie w 6 przedsiębiorstwach (18,2%) nie było takiego podziału⁴⁸. W mniej niż połowie badanych przedsiębiorstw (41,9% i 13 firm) wyod-

⁴⁸ Przedsiębiorstwa, które odpowiedziały na powyższe pytanie, udzieliły następujących wyjaśnień: a) „podział kosztów na stałe i zmienne występuje tylko w pewnych przypadkach” (firma produkcyjna z branży chemicznej), b) „obecnie podział nie występuje, ale docelowo będzie wdrożony” (firma produkcyjna z branży spożywczej), c) „podział kosztów na stałe i zmienne jest

rębniano koszty niewykorzystanego potencjału, a w 18 przedsiębiorstwach (58,1%) takich kosztów nie wyodrębniano⁴⁹. W kilku spośród analizowanych firm, które wyodrębniały koszty niewykorzystanego potencjału, możliwe było rozliczenie w dwóch wariantach: a) rozliczenie na produkty, klientów itd. tylko kosztów pośrednich uzasadnionych i odniesienie kosztów nieuzasadnionych wprost na wynik, b) rozliczenie wszystkich kosztów, łącznie z kosztami niewykorzystanego potencjału, na produkty, klientów itd.⁵⁰

Każdy rachunek kosztów, w tym oczywiście ABC, musi być na bieżąco aktualizowany i modyfikowany wówczas, gdy w firmie lub otoczeniu zachodzą istotne zmiany. Brak takich modyfikacji, szczególnie w dłuższym czasie, może oznaczać, że firma, nawet mając rachunek kosztów działań, ma jednak rachunek kosztów, który nie jest dostosowany do wymagań kadry zarządzającej.

Blisko cztery na pięć badanych przedsiębiorstw (78,1% i 25 na 32 firmy, które udzieliły odpowiedzi na to pytanie) modyfikowało wdrożony rachunek kosztów działań – 6 (18,8%) przedsiębiorstw czyniło to regularnie, a 19 (59,3%) od czasu do czasu według potrzeb. Tylko w 7 firmach (21,9%) system ABC w ogóle nie był modyfikowany (należy podkreślić, że w 66,7% firm rachunek kosztów działań był „nie starszy” niż 3 lata). W odniesieniu do tego pytania kilka przedsiębiorstw udzieliło następujących wyjaśnień:

- „regularne modyfikacje są przeprowadzane raz do roku wraz z pracami nad przygotowaniem budżetu na przyszły rok” (duża firma produkcyjna z branży spożywczej),
- „modyfikacje są przeprowadzane regularnie, ale ich częstotliwość zależy w głównej mierze od tego, czy wyodrębnia się w firmie nowe miejsca powsta-

zastosowany tylko w niektórych działaniach” (firma produkcyjna z branży spożywczej), d) „podział kosztów na stałe i zmienne funkcjonuje w systemie ABC, ale nie wykorzystuje się go w rachunkowości finansowej” (firma produkcyjna z branży spożywczej), e) „podział kosztów na stałe i zmienne dokonywany jest metodą księgową” (firma produkująca urządzenia gospodarstwa domowego), f) „podział nie występuje, ale trwają prace nad jego wprowadzeniem” (duży bank).

⁴⁹ We wczesnych opracowaniach na temat ABC, a także w praktycznych systemach ABC często ignorowano problem niewykorzystanego potencjału. Jak wiadomo, ignorowanie kosztów niewykorzystanego potencjału w systemie ABC jest zbyt dużym uproszczeniem, zwłaszcza w przedsiębiorstwach, w których niewykorzystany potencjał jest znaczny. Uwzględnienie w ABC podziału kosztów pośrednich na stałe i zmienne oraz wyodrębnienie kosztów niewykorzystanego potencjału umożliwia jednocześnie (Wnuk, 2000): a) analizę kosztów działań z podziałem na koszty stałe i zmienne, b) obserwację kosztów niewykorzystanego, a uznanego za normalny, potencjału, c) analizę kosztów produktów zarówno w przekroju działań, jak i w przekroju kosztów stałych i zmiennych, d) oddzielenie analizy rentowności produktu od analizy rentowności przedsiębiorstwa lub segmentu poprzez wydzielenie i przenoszenie na wynik kosztów stałych niewykorzystanego potencjału.

⁵⁰ Jedna z analizowanych firm (z branży telekomunikacyjnej) zadeklarowała, że „koszty niewykorzystanego potencjału wyodrębnia się tylko w przypadku kosztów amortyzacji elementów infrastruktury sieci szkieletowej”.

wania kosztów, projekty czy grupy produktów; tego rodzaju modyfikacje są robione od dwóch do nawet pięciu razy do roku” (średniej wielkości firma handlowa),

- „regularnie co roku są modyfikowane nośniki zasobów i działań” (średnia firma z branży telekomunikacyjnej),

- „dostosowanie ABC do zmian struktur organizacyjnych” (duża firma z branży ubezpieczeniowej),

- „modyfikacje dokonywane są w cyklach rocznych, choć zdarzały się i częściej, np. po wprowadzeniu nowego podziału segmentów sprzedaży jako wymóg raportowania rentowności dla zarządu firmy” (duża firma z branży telekomunikacyjnej).

3.4.4. Analiza sposobów wykorzystania informacji z systemów rachunku kosztów działań

Kolejna część badania ankietowego była poświęcona analizie tego, kto w przedsiębiorstwach wykorzystuje informacje z rachunku kosztów działań (tab. 3.24). Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań przez kierowników na różnych poziomach zarządzania (kierownictwo najwyższego i średniego szczebla) zależy w dużym stopniu od szczegółowości systemu. Generalnie systemy bardziej ogólne są wykorzystywane przez kierownictwo wyższego szczebla do podejmowania decyzji strategicznych, natomiast kierownictwo średniego i niższego szczebla wykorzystuje ABC do podejmowania decyzji operacyjnych wówczas, gdy system ma dużą szczegółowość. Rachunek kosztów działań może obejmować zarówno całe przedsiębiorstwo i być wykorzystywany do zarządzania wszystkimi procesami, ale może też być wdrożony tylko w części firmy do wspomagania zarządzania jednym czy dwoma procesami⁵¹.

Informacje z systemu rachunku kosztów działań były w analizowanych przedsiębiorstwach bardzo często wykorzystywane przez działy, takie jak dział zakupów (firma produkująca artykuły gospodarstwa domowego) czy dział techniczny (firma telekomunikacyjna) – respondenci wymienili te przykłady udzielając odpowiedzi „inne działy”. W analizowanych firmach informacje z ABC były często wykorzystywane przez specjalistów rachunkowości zarządczej (przeciętna ocena: 4,28) i najwyższe kierownictwo firmy (przeciętna ocena: 3,71)⁵². Czasami z informacji z rachunku kosztów działań korzystali w analizo-

⁵¹ Autor miał okazję uczestniczyć w zaprojektowaniu i wdrożeniu w dużej firmie systemu ABC służącego do podejmowania w zasadzie jednego typu decyzji, czyli systemu, którego przeznaczenie zostało zdefiniowane jeszcze bardziej wąsko od zakresów opisywanych wyżej.

⁵² Otrzymane rezultaty są statystycznie istotne przy poziomie istotności 0,01 dla specjalistów z rachunkowości zarządczej ($t = 5,49$) i dla najwyższego kierownictwa ($t = 3,25$).

wanych przedsiębiorstwach: a) specjaliści z marketingu i sprzedaży (przeciętna ocena: 3,41), b) specjaliści z działów podstawowych, np. z działu produkcji (przeciętna ocena: 3,10), c) księgowi (przeciętna ocena: 2,63). Patrz tab. 3.24.

Tabela 3.24. Wykorzystanie informacji z systemu ABC w badanych firmach

Wyszczególnienie	Średnia *	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Inne działy	4,50	1,00	0,22	5
Specjaliści z rachunkowości zarządczej	4,28	1,25	0,29	5
Najwyższe kierownictwo	3,71	1,22	0,33	4
Specjaliści z marketingu i sprzedaży	3,41	1,27	0,37	4
Specjaliści z działów podstawowych (np. produkcji)	3,10	1,21	0,39	3
Księgowi	2,63	1,47	0,56	1

* Respondenci zostali poproszeni o przyznanie ocen w pięciostopniowej skali: 1 – informacje niewykorzystywane, 2 – informacje wykorzystywane sporadycznie, 3 – informacje wykorzystywane czasami, 4 – informacje wykorzystywane często, 5 – informacje wykorzystywane bardzo często.

Źródło: opracowanie własne.

Wykorzystywanie informacji z rachunku kosztów działań przez różne działy znajduje potwierdzenie np. w badaniach przeprowadzonych na próbie 552 przedsiębiorstw amerykańskich (Nair, 2000). Badanie to wykazało, że w przedsiębiorstwach wykorzystujących ABC z informacji pochodzących z tych systemów korzystało wiele osób – w 62% firm było to 10 do 24 osób, w 23% firm – 25–99 osób, a w 15% firm – 100 lub więcej osób. Informacje z systemu rachunku kosztów działań były nie tylko wykorzystywane przez wiele osób w firmach, były one również stosunkowo często raportowane, i tak 2% firm tworzyło raporty z systemu ABC tygodniowo, 27% – miesięcznie, 40% – kwartalnie, 18% – rocznie, a 13% – w zależności od potrzeb.

Rachunek kosztów działań ma bardzo wiele zastosowań, ich przykłady, których dotyczyło następne pytanie w ankiecie, to:

- wycena zapasów (dla sprawozdawczości finansowej) – generalnie rzecz biorąc ABC może być wykorzystywany do poprawy wyceny produktów dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej. Występuje przy tym wiele technicznych trudności, które jednak można z większymi lub mniejszymi kłopotami przezwyciężyć⁵³. Mimo to badania przeprowadzone np. przez J. Innesa i F. Mitchella

⁵³ Przykładem tego rodzaju problemów jest konieczność eliminacji z kosztu produktu dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej kosztów działań niestanowiących kosztu wytworzenia (np. działań związanych z promocją i reklamą produktu), które dla potrzeb podejmowania decyzji

(Innes, Mitchell, 1995; Innes i in., 2000) wykazały, że odpowiednio 24,2% (1994 r.) i 16,1% (1999 r.) badanych firm wykorzystuje ABC dla wyceny zapasów w sprawozdaniach finansowych – jest to obszar najmniejszego wykorzystania ABC ze wszystkich testowanych przez tych autorów;

- decyzje cenowe – relacje pomiędzy kosztem a ceną produktu od dawna są przedmiotem zainteresowania badaczy. Wiele przedsiębiorstw, stosując formułę cenową koszt plus, podchodzi do kwestii wielkości narzutu zysku dość elastycznie i dostosowuje go do sytuacji rynkowej, niemniej jednak dla tych przedsiębiorstw precyzyjne wyznaczenie kosztu produktu ma fundamentalne znaczenie⁵⁴. Dotychczasowe badania wykazują, że jest to bardzo częsty obszar zastosowania ABC (Innes, Mitchell, 1991a);

- optymalizacja planu sprzedaży – chociaż rachunek kosztów zmiennych jest generalnie wykorzystywany przez przedsiębiorstwa do podejmowania decyzji krótkookresowych, to ABC może stanowić podstawę do wyznaczenia długookresowego kosztu zmiennego i podejmowania decyzji odnośnie do wielkości i struktury sprzedaży w dłuższym okresie. Lepsze przypisanie kosztów pośrednich do produktów, co umożliwia ABC, pozwala wyznaczyć długookresowy koszt zmienny bardziej precyzyjnie (Johnson, Kaplan, 1987);

- redukcja kosztów – rachunek kosztów działań daje możliwość odmiennego niż rachunek tradycyjny spojrzenia na koszty firmy, czyli nie tylko z perspektywy rodzajów i działań, ale z perspektywy procesów i działań. Analiza kosztów według działań umożliwia skupienie się na przyczynach powstawania kosztów i w ten sposób wpływa na poprawę zarządzania kosztami i ich redukcję⁵⁵;

- budżetowanie (ABB) – budżetowanie według działań zostało zbudowane na fundamencie ABC (Brimson, Fraser, 1991) i może być wykorzystywane do poprawy rachunku odpowiedzialności w firmie. ABB może mieć wiele obszarów zastosowania, np.: a) dostępność danych historycznych o poziomie nośni-

zarządczych są włączane do wyceny produktu. Inną konsekwencją wykorzystywania informacji z ABC dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej jest konieczność prowadzenia systemu ABC na bieżąco zgodnie z cyklem emisji sprawozdań finansowych, a jak wiadomo firmy wykorzystujące ABC stosunkowo często wykorzystują go jedynie okresowo, np. raz na kwartał.

⁵⁴ Jest to bardzo istotne zwłaszcza dlatego, że bardzo wiele publikacji z zakresu ABC prezentowało radykalne różnice w wycenie produktów przy wykorzystaniu kalkulacji tradycyjnej i ABC.

⁵⁵ Należy podkreślić, że określenie „redukcja kosztów” może być traktowane jako pewnego rodzaju skrót myślowy – ABC nie ma bowiem za zadanie redukować koszty zawsze i wszędzie. Można powiedzieć, że ABC ma sprzyjać redukcji kosztów tam, gdzie tych kosztów jest zbyt dużo lub gdzie są one w ogóle zbędne, ale może być też wykorzystywany do wskazywania działań, których kosztów nie należy obniżać lub wręcz należy je podnieść ze względu na bardzo istotne znaczenie tych działań dla realizacji celów firmy.

ków zasobów czy działań może sprzyjać podejmowaniu racjonalnych decyzji związanych z poziomem zasobów potrzebnych (np. do ekspansji firmy w przyszłości), b) rozbudowana według działań analiza odchyień może być wykorzystywana do monitorowania przyczyn odstępstw od planów, c) dostarczanie informacji o wykorzystaniu zdolności produkcyjnych poprzez porównywanie rzeczywistego poziomu wykorzystania zdolności produkcyjnych z poziomem posiadanym (Yoshikawa i in., 1992; Kaplan, 1994a);

- projektowanie wyrobów i usług – informacje o kosztach działań i zapotrzebowaniu produktów na działania mogą być wykorzystywane w procesie projektowania wyrobów i usług (Jones, Wright, 1987; Dolinsky, Vollman, 1991). Konstruktorzy i technolodzy mogą wykorzystywać informacje z ABC do projektowania efektywnej kosztowo konstrukcji i technologii wytwarzania produktu, szczególnie w połączeniu z koncepcją rachunku kosztów docelowych;

- analiza rentowności klientów – jest to prawdopodobnie jeden z najczęściej wykorzystywanych rodzajów informacji z ABC⁵⁶. Analiza rentowności klientów ułatwia podejmowanie decyzji cenowych, decyzji o poziomie obsługi, warunkach finansowania, dystrybucji itd.;

- pomiar i poprawa dokonań – ABC może być źródłem wielu informacji wykorzystywanych do oceny dokonań zarówno firmy jako całości, jak i jej jednostek wewnętrznych oraz poszczególnych pracowników;

- modelowanie kosztów (np. analiza wrażliwości) – tradycyjna analiza wrażliwości wyniku finansowego, analiza dźwigni i prognozy rentowności są oparte na założeniu o podziale kosztów na stałe i zmienne. R. Cooper (1994) zaproponował rozszerzenie tego typu analiz poprzez podział kosztów na cztery poziomy – poziom jednostki produktu, partii, rodzaju produktów i całej firmy.

Informacje z rachunku kosztów działań były w analizowanych przedsiębiorstwach wykorzystywane w różnych obszarach (tab. 3.25)⁵⁷.

Dla analizowanych firm informacje z systemu rachunku kosztów działań były bardzo ważne (przeciętna ocena: 4,50) w następujących obszarach: a) „podejmowanie decyzji inwestycyjnych, ustalanie minimalnej partii produkcyjnej itd.” (firma produkcyjna z branży spożywczej), b) „premiowanie kierownictwa” (firma handlowa), c) „wyznaczanie prognoz rentowności przy ocenie projektów inwestycyjnych” (firma telekomunikacyjna).

⁵⁶ Np. w badaniach J. Innesa i F. Mitchella (Innes i in., 2000) przeprowadzonych w latach 1994 i 1999 okazało się, że ponad połowa firm, w których funkcjonuje ABC, wykorzystuje informacje o rentowności klientów (odpowiednio 51,4 i 51,6% w latach 1994, 1999).

⁵⁷ Otrzymane rezultaty są statystycznie istotne przy poziomie istotności 0,01 dla: redukcji kosztów ($t = 7,88$), decyzji cenowych ($t = 3,85$), budżetowania ($t = 2,84$), pomiaru i poprawy dokonań ($t = 2,86$) i optymalizacji planu sprzedaży ($t = 2,85$).

Tabela 3.25. Znaczenie informacji z systemu ABC w badanych firmach

Wyszczególnienie	Średnia*	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Inne	4,50	1,00	0,22	5
Redukcja kosztów	4,16	0,82	0,20	5
Decyzje cenowe	3,81	1,17	0,31	5
Budżetowanie (ABB)	3,75	1,29	0,35	5
Pomiar i poprawa dokonań	3,65	1,16	0,32	4
Optymalizacja planu sprzedaży	3,56	1,01	0,28	3
Analiza rentowności klientów	3,52	1,37	0,39	5
Modelowanie kosztów (np. analiza wrażliwości)	3,41	1,01	0,30	4
Projektowanie wyrobów i usług	2,88	1,30	0,45	3
Wycena zapasów (dla sprawozdawczości finansowej)	2,40	1,63	0,68	1

* Respondenci zostali poproszeni o przyznanie ocen w pięciostopniowej skali: 1 – informacje nie są ważne, 2 – informacje są mało ważne, 3 – informacje są dość ważne, 4 – informacje są ważne, 5 – informacje są bardzo ważne.

Źródło: opracowanie własne.

W badaniach dyfuzji rachunku kosztów działań uzyskano podobne rezultaty w zakresie wykorzystania informacji z rachunku kosztów działań:

- w USA (*Cost Management...*, 1996) firmy wykorzystywały rachunek kosztów działań głównie do podejmowania decyzji w obszarze produkcji i marketingu (53% firm stosujących ABC). 32% firm wykorzystywało ABC do podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych, a 15% stosowało rachunek kosztów działań w sprawozdawczości finansowej (w firmach tych rachunek kosztów działań zastąpił w sprawozdawczości finansowej tradycyjne systemy rachunku kosztów)⁵⁸. Przeprowadzone na podstawie 552 firm wykorzystujących rachunek kosztów działań badanie (Nair, 2000) pozwoliło na ustalenie, że dominującymi obszarami zastosowania informacji z rachunku kosztów działań były: wycena produktów (58%), analiza procesów (51%), zarządzanie dokonaniami (49%), analiza rentowności (38%) oraz zarządzanie wartością (18%). W późniejszych badaniach (Nair, 2000) menedżerowie dostrzegali możliwość zastosowania informacji z ABC nie tylko w analizie rentowności, ale również w takich obszarach, jak budżetowanie czy zarządzanie dokonaniami. To szersze

⁵⁸ Kolejne badania przeprowadzone przez IMA (*Cost Management...*, 1997) wykazały, że przedsiębiorstwa wykorzystywały informacje z rachunku kosztów działań w głównej mierze do ustalania kosztów produktów (54%), pomiaru dokonań (36%) i polityki cenowej (32%).

wykorzystanie informacji z systemów ABC/M wymagało integracji systemów informatycznych rachunku kosztów działań z systemami ERP i hurtowniami danych w celu efektywnego ich zbierania oraz analizy i raportowania w całej organizacji;

- w Wielkiej Brytanii (Innes i in., 2000) oraz w Nowej Zelandii (Cotton i in., 2003) ABC było wykorzystywane w głównej mierze do redukcji kosztów i zarządzania kosztami dla wyceny wyrobów i usług oraz korygowania polityki cenowej, pomiaru i poprawy działań, modelowania kosztów i budżetowania. W innym badaniu (Friedman, Lyne, 2000) zauważono, że podstawowymi obszarami wykorzystania informacji z rachunku kosztów działań było zarządzanie kosztami (redukcja kosztów), ustalanie cen produktów oraz budżetowanie. W średnim stopniu informacje te były wykorzystywane do podejmowania decyzji typu wytworzyć/kupić i decyzji dotyczących reorganizacji procesów, a w najmniejszym stopniu – do wyceny produktów, budżetowania kapitałowego i sprawozdawczości finansowej;

- w krajach rozwijających się, np. w Chinach (Parkinson, 2009), podstawowymi obszarami wykorzystania informacji z rachunku kosztów działań było ustalanie cen produktów i szeroko pojmowane podejmowanie decyzji (również stosunkowo wysoko była oceniana przydatność rachunku kosztów działań w decyzjach inwestycyjnych i ocenie ryzyka). Pewnym zaskoczeniem było to, że obszarem najmniejszego zastosowania informacji z ABC była alokacja kosztów pośrednich.

Informacje z systemu ABC były wykorzystywane do likwidacji, ograniczenia i zwiększenia (rozwięcia) nakładów lub nowych inwestycji (tab. 3.26).

Tabela 3.26. Rodzaje decyzji, w których podejmowaniu wykorzystuje się informacje z ABC, w badanych firmach

Wyszczególnienie	Likwidacja	Ograniczenie nakładów	Rozwinięcie	Inwestycje w nowe
Produkty	9	12	15	12
Grupy produktów	4	11	19	11
Klienci	4	3	10	5
Grupy klientów	2	7	12	3
Regiony sprzedaży	2	9	14	5
Kanały dystrybucji	2	9	11	4
Jednostki organizacyjne (np. oddziały)	2	11	8	7
Projekty	3	5	7	8

Źródło: opracowanie własne.

Badane przedsiębiorstwa deklarowały, że informacje z rachunku kosztów działań wykorzystywano najczęściej do podejmowania decyzji w odniesieniu do:

- produktów (najczęściej, bo w 15 przypadkach do zwiększenia nakładów, w 12 – do ograniczenia nakładów, również w 12 – do nowych inwestycji, a najrzadziej, bo w 9 – do likwidacji nakładów);
- grup produktów (najczęściej, bo w 19 przypadkach do zwiększenia nakładów, w 11 – do nowych inwestycji, w 11 – do ograniczenia nakładów, a najrzadziej, bo w 4 – do likwidacji nakładów);
- klientów (najczęściej, bo w 10 przypadkach do zwiększenia nakładów, rzadziej w innych obszarach);
- grup klientów (najczęściej, w 12 przypadkach do zwiększenia nakładów, w 7 – do ograniczenia nakładów, a rzadziej w innych obszarach);
- regionów sprzedaży (najczęściej, w 14 przypadkach do zwiększenia nakładów, w 9 – do ograniczenia nakładów, a rzadziej w innych obszarach);
- kanałów dystrybucji (najczęściej, w 11 przypadkach do zwiększenia nakładów, w 9 – do ograniczenia nakładów, a rzadziej w innych obszarach);
- jednostek organizacyjnych (najczęściej, bo w 11 przypadkach do ograniczenia nakładów, w 8 – do zwiększenia nakładów, w 7 – do nowych inwestycji, a tylko w 2 – do likwidacji nakładów);
- projektów (najczęściej, bo w 8 przypadkach do nowych inwestycji, w 7 – do zwiększenia nakładów, a rzadziej w innych obszarach).

Analiza danych z tab. 3.26 pozwala na stwierdzenie, że zdecydowanie najczęściej informacje na temat systemu rachunku kosztów działań są wykorzystywane do podejmowania decyzji odnośnie do zwiększenia nakładów (96), a w dalszej kolejności w decyzjach o ograniczeniu nakładów (67) i nowych inwestycjach (55). Najrzadziej informacje z systemu ABC są wykorzystywane do podejmowania decyzji odnośnie do likwidacji nakładów (28).

W kolejnym pytaniu respondenci zostali poproszeni o określenie znaczenia informacji z rachunku kosztów działań do pomiaru i oceny osiągnięć (tab. 3.27).

Tabela 3.27. Zastosowanie informacji z ABC do pomiaru i oceny osiągnięć w badanych firmach

Wyszczególnienie	Średnia*	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Pomiar i ocena działań i procesów	3,59	1,15	0,32	4
Pomiar i ocena osiągnięć całej firmy	3,50	1,21	0,35	4
Pomiar i ocena osiągnięć ośrodków odpowiedzialności	3,15	1,52	0,48	4
Pomiar i ocena osiągnięć kierowników i pracowników	2,93	1,46	0,50	4

* Respondenci zostali poproszeni o przyznanie ocen w pięciostopniowej skali: 1 – informacje nie są wykorzystywane, 2 – informacje są wykorzystywane sporadycznie, 3 – informacje są wykorzystywane czasami, 4 – informacje są wykorzystywane często, 5 – informacje są wykorzystywane bardzo często.

Źródło: opracowanie własne.

Według respondentów, informacje z rachunku kosztów działań były często wykorzystywane do oceny działań i procesów (przeciętna ocena: 3,59⁵⁹) oraz do oceny osiągnięć całej firmy (3,50). Czasami informacje te były stosowane do pomiaru osiągnięć ośrodków odpowiedzialności (przeciętna ocena: 3,15) oraz do oceny osiągnięć kierowników i pracowników (przeciętna ocena: 2,93). Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań do oceny dokonań potwierdzają badania empiryczne, np. w badaniach przeprowadzonych przez F. Clarke i in. (1999), w 46% firm wykorzystujących ABC stwierdzono, że jego zastosowanie przyczyniło się do poprawy pomiaru dokonań.

Na złożoność systemu rachunku kosztów działań, oprócz liczby wyodrębnionych elementów (zasoby, nośniki zasobów, działania, nośniki działań i obiekty), wpływa również to, czy w danym systemie wyodrębniono działania o określonych cechach, i tak:

- spośród badanych firm, w 14 (42,4%) podzielono działania na pomocnicze, podstawowe i ogólne, klasyfikacja ta (Bellis-Jones, Hand, 1989) może być wykorzystywana dla oszacowania, a później redukcji kosztów działań innych niż podstawowe;

- w 13 spośród analizowanych przedsiębiorstw (39,4%) zostały wyodrębnione działania na poziomie jednostki produktu, partii produktów, rodzaju produktów i całej firmy (Cooper, Kaplan, 1991b)⁶⁰;

- w 7 przedsiębiorstwach (21,2%) działania podzielono na strategiczne i operacyjne;

- tylko 6 firm (18,2%) zadeklarowało, że wyróżnia działania tworzące i nietworzące wartości dla klienta, klasyfikacja ta wiąże się z niezwykle istotnym obszarem zastosowania ABC, a mianowicie z redukcją kosztów (Brimson, 1991)⁶¹.

⁵⁹ Otrzymane rezultaty są statystycznie istotne przy poziomie istotności 0,01 ($t = 2,74$).

⁶⁰ Rachunek kosztów działań umożliwia znalezienie nośników kosztów działań, które nie są proporcjonalne do wolumenu produktów, ale występują na wyższym niż produkt poziomie, np. na poziomie partii czy rodzaju produktów – wyodrębnienie działań na tych poziomach wskazuje na zaawansowanie stosowanego w firmie systemu ABC. Hierarchia działań opracowana przez R. Coopera i R. S. Kaplana (1991b) obejmuje działania na poziomie jednostki produktu, partii/serii produktów, rodzajów/rodzin produktów i całej firmy. Opracowana przez Coopera i Kaplana hierarchia nie jest oczywiście jedyną możliwą – można choćby sklasyfikować działania jako występujące na poziomie pojedynczego klienta, grupy klientów i kanału dystrybucji albo też na poziomie handlowca, regionu czy kraju – podobnych klasyfikacji można oczywiście stworzyć więcej, co więcej – można je ze sobą krzyżować. Zmienna ta nie ma na celu przedstawienia, ile firm stosuje konkretną klasyfikację, ale raczej, jak dużo firm w ogóle wykorzystuje jakąkolwiek hierarchię działań.

⁶¹ Wykorzystanie w systemie ABC podziału na działania tworzące wartość i nietworzące wartości umożliwia skoncentrowanie się firmy na eliminacji lub ograniczeniu kosztów działań z punktu widzenia klienta zbędnych (działań nietworzących wartości).

W 17 spośród 33 analizowanych przedsiębiorstw funkcjonowało budżetowanie według działań. W kolejnym pytaniu poproszono respondentów, w których firmach wykorzystywane jest ABB, o podanie korzyści⁶², jakie firma odniosła z jego stosowania (tab. 3.28).

Tabela 3.28. Korzyści z zastosowania budżetowania według działań w badanych firmach

Wyszczególnienie	Średnia *	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Podniosło jakość analizy odchyłeń	3,88	1,02	0,26	4
Przyczyniło się do poprawy systemu pomiaru dokonań	3,87	1,46	0,38	5
Zapewniło powiązanie kosztów z odpowiedzialnością	3,87	1,13	0,29	4
Umożliwiło wyznaczanie realistycznych budżetów	3,80	1,08	0,28	4
Zapewniło identyfikację zapotrzebowania na zasoby	3,43	1,16	0,34	4
Zwiększyło zaangażowanie pracowników w budżetowanie	3,31	0,95	0,29	4
Spowodowało większą akceptację budżetów	3,29	1,33	0,40	4

* Respondenci zostali poproszeni o przyznanie ocen w pięciostopniowej skali: 1 – brak korzyści, 2 – mała korzyść, 3 – przeciętna korzyść, 4 – znaczna korzyść, 5 – bardzo znaczna korzyść.
Źródło: opracowanie własne.

Respondenci, w których firmach stosuje się budżetowanie według działań, zadeklarowali, że w znacznym stopniu (znaczna korzyść): a) podniosło ono jakość analizy odchyłeń (przeciętna ocena: 3,88), b) przyczyniło się do poprawy systemu pomiaru dokonań (przeciętna ocena: 3,87), c) zapewniło powiązanie kosztów z odpowiedzialnością za koszty (przeciętna ocena: 3,87) oraz d) umożliwiło wyznaczanie realistycznych budżetów (przeciętna ocena: 3,80)⁶³. Odniesienie przeciętnej korzyści z zastosowania budżetowania według działań badane przedsiębiorstwa dostrzegają w trzech obszarach: a) lepszej identyfikacji za-

⁶² A. Piosik (2002, s. 70) zauważa, że „podstawową korzyścią wynikającą z budżetowania w rachunku kosztów działań jest integracja tego rachunku ze strategicznym poziomem ABM, a także możliwość integracji z koncepcją Genka Kikaku i Kaizen. Oznacza to możliwość uwzględnienia w budżetowaniu programów redukcji oczekiwanego zapotrzebowania na działania oraz kosztów zasobów”.

⁶³ Otrzymane rezultaty są statystycznie istotne przy poziomie istotności 0,01 dla: podniesienia jakości analizy odchyłeń ($t = 3,42$), zapewnienia powiązania kosztów z odpowiedzialnością ($t = 2,98$) i umożliwienia wyznaczania realistycznych budżetów ($t = 2,86$).

potrzebowania na zasoby (przeciętna ocena: 3,43), b) zwiększenia zaangażowania pracowników w budżetowanie (przeciętna ocena: 3,31) oraz c) większej akceptacji budżetów (przeciętna ocena: 3,29).

Należy podkreślić, że większość spośród 17 przedsiębiorstw, które wdrożyły budżetowanie według działań wykorzystuje je tylko w niektórych obszarach działalności, podczas gdy w innych obszarach funkcjonuje budżetowanie tradycyjne – postępuje tak 15 firm (88,2% spośród tych, które zadeklarowały stosowanie ABB). W zaledwie 2 badanych firmach (11,8% spośród tych, które zadeklarowały stosowanie ABB) wdrożenie budżetowania według działań spowodowało rezygnację z budżetowania tradycyjnego.

Badania J. Innesa i F. Mitchella (Innes i in., 2000) ujawniły, że spośród największych brytyjskich przedsiębiorstw stosujących ABC ok. 60% wdrożyło również ABB (w badaniu przedstawionym w niniejszej rozprawie odsetek ten jest podobny i wynosi 51,5%). Innes i Mitchell zidentyfikowali następujące korzyści, jakie z faktu stosowania ABB mają firmy: a) zapewnienie lepszej identyfikacji zapotrzebowania ośrodków na zasoby, b) umożliwienie wyznaczania bardziej realistycznych budżetów, c) zwiększenie zaangażowania pracowników w przygotowanie budżetów, d) przyczynienie się do poprawy systemu pomiaru dokonań, e) zapewnienie lepszego powiązania kosztów z odpowiedzialnością, f) spowodowanie większej akceptacji budżetów oraz g) podniesienie jakości analizy odchyleń.

Informacje z systemu ABC funkcjonującego w badanych przedsiębiorstwach są w różnorodny sposób wykorzystywane w relacjach z klientami (tab. 3.29).

Tabela 3.29. Wykorzystanie informacji z ABC w relacjach z klientami w badanych firmach

Wyszczególnienie	Średnia	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Ma wpływ na kontrolę kosztów obsługi klientów	3,35	1,35	0,40	4
Dostarcza informacji do kształtowania polityki cenowej	3,23	1,21	0,37	4
Daje wskazówki do opracowania strategii marketingowej	3,08	1,20	0,39	3
Daje informacji do kształtowania polityki wobec klientów	3,04	1,22	0,40	4
Daje podstawę do renegotjacji warunków współpracy z klientami	2,73	1,25	0,46	4
Daje podstawę do decyzji o rezygnacji z klientów	2,60	1,29	0,50	4

Źródło: opracowanie własne.

Analiza tab. 3.29 pozwala na stwierdzenie, że w relacjach z klientami informacje z systemu ABC są w umiarkowanym (przeciętnym) stopniu wykorzystywane we wszystkich wyszczególnionych obszarach (kontrola kosztów obsługi klientów, kształtowanie polityki cenowej, opracowanie strategii marketingowej, kształtowanie polityki wobec klientów, re negocjacje warunków współpracy z klientami, rezygnacja z klientów). Na podkreślenie zasługuje to, że najwięcej respondentów (wartość dominująca) zadeklarowało, że w relacjach z klientami informacje z systemu ABC są wykorzystywane w znacznym stopniu (ocena dominująca: 4), tylko w przypadku opracowania strategii marketingowej ocena ta wynosiła 3. Badania dyfuzji rachunku kosztów działań potwierdzają, że implementacja ABC przyczynia się do poprawy analizy rentowności klientów (np. w badaniach Clarke i in. (1999) poprawę jakości analiz rentowności klientów stwierdzono w 25% firm stosujących ABC).

Przedsiębiorstwa stosujące rachunek kosztów działań wykorzystują również inne nowoczesne metody zarządzania⁶⁴ (tab. 3.30).

Tabela 3.30. Wykorzystanie nowoczesnych metod zarządzania w badanych firmach

Wyszczególnienie	<i>n</i>	%
Zarządzanie dokładnie na czas (<i>just in time</i> – JIT)	3	9,1
Reorganizacja procesów gospodarczych (<i>business process reengineering</i> – BPR)	7	21,2
Ciągłe doskonalenie (<i>continuous improvement</i>)	9	27,3
<i>Benchmarking</i>	12	36,4
Rachunek kosztów docelowych (<i>target costing</i> – TC)	5	15,2
Rachunek kosztów cyklu życia produktu (<i>life cycle costing</i> – LCC)	4	12,1
Zrównoważona karta wyników (<i>balanced scorecard</i> – BSC)	10	30,3
Ekonomiczna wartość dodana (<i>economic value added</i> – EVA)	6	18,2
Inne	2	6,1

Źródło: opracowanie własne.

⁶⁴ T. Björnenak i K. Mitchell (1999) badali związki publikacji z zakresu ABC/M zamieszczonych w profesjonalnych czasopiśmie brytyjskich i amerykańskich z takimi koncepcjami i narzędziami rachunkowości zarządczej, jak: teoria ograniczeń, ciągle doskonalenie, globalna kontrola jakości, *just in time*, BPR, EVA, ceny transferowe, cykl życia produktu, sprawozdawczość finansowa, rachunkowość środowiskowa, atrybuty produktu, budżetowanie o podstawie zerowej (*zero based budgeting* – ZBB), analiza funkcjonalna, *benchmarking*, budżetowanie kapitałowe, rachunek kosztów docelowych (Björnenak, Mitchell, 1999). O ile w pierwszej fazie rozpowszechnienia ABC/M większość publikacji z tego zakresu koncentrowała się wyłącznie na rachunku kosztów, to w późniejszym okresie większość opracowań poruszała problematykę ABC/M w kontekście innych metod (np. EVA, BSC).

Wśród 33 badanych przedsiębiorstw stosunkowo najwięcej wykorzystuje: *benchmarking* (36,4%, 12 firm), zrównoważoną kartę wyników (30,3%, 10 firm) oraz ciągłe doskonalenie (27,3%, 9 firm). W nieco mniejszym stopniu analizowane przedsiębiorstwa wykorzystują takie metody zarządzania, jak: reorganizacja procesów gospodarczych (21,2%, 7 firm), ekonomiczna wartość dodana (18,2%, 6 firm), rachunek kosztów docelowych (15,2%, 5 firm). W najmniejszym stopniu wykorzystywane są w badanych firmach metody, takie jak: rachunek kosztów cyklu życia produktu (12,1%, 4 firmy) i zarządzanie dokładnie na czas (9,1%, 3 firmy)⁶⁵. Zastosowanie innych nowoczesnych metod zarządzania w badanych przedsiębiorstwach zadeklarowano w 2 przypadkach (6,1%) – analizowane przedsiębiorstwa wykorzystują metodę *six sigma* (firma produkująca podzespoły samochodowe), *lean management* (firma produkująca podzespoły samochodowe) i analizę strategiczną (firma produkująca sprzęt gospodarstwa domowego).

W niektórych spośród badanych przedsiębiorstw była wykorzystywana duża liczba nowoczesnych metod zarządzania, a w innych firmach mniejsza, i tak oprócz systemu ABC: jedna firma wykorzystywała aż osiem metod, jedna firma sześć metod i jedna pięć metod, sześć firm stosowało trzy metody, siedem firm dwie metody i również siedem firm – jedną nowoczesną metodę zarządzania. W 10 firmach oprócz ABC nie wykorzystywano żadnych innych nowoczesnych metod zarządzania.

W ostatnim pytaniu ankiety respondenci zostali poproszeni o opinię na temat przewidywanych modyfikacji systemu ABC w ich firmach. Osiem firm (25,8%) nie zamierza wprowadzać modyfikacji do funkcjonującego rachunku kosztów działań, ponieważ obecny system jest odpowiedni dla firmy. Siedem firm (22,6%) nie zamierza w ciągu najbliższego roku modyfikować funkcjonującego rachunku kosztów działań, pomimo że w ich opinii powinien być on zmodyfikowany, ale nie ma do tego rodzaju zmian odpowiedniego klimatu, zasobów finansowych, czasu i są ważniejsze zadania.

⁶⁵ Interesującym przykładem badania związku między rozpowszechnieniem rachunku kosztów działań a automatyzacją i sterowaniem produkcją w systemie JIT jest badanie Z. Hoque (2000). Badanie zostało przeprowadzone na próbie losowo wybranych z zestawienia „New Zeland Who’s Who” 120 przedsiębiorstw produkcyjnych zatrudniających ponad 100 pracowników (otrzymano 71 odpowiedzi, co dało zwrot na poziomie 59,2%). Wśród analizowanych przedsiębiorstw, większość (59%) stosowała tradycyjne formy rachunku kosztów, ABC był wykorzystywany przez 29 firm (41%). Na podstawie przeprowadzonych badań możliwe było stwierdzenie, że implementacja rachunku kosztów działań była negatywnie skorelowana z szerokim zakresem zastosowania JIT do zarządzania produkcją, ale pozytywnie skorelowana z poziomem automatyzacji. Rezultaty badania potwierdziły teoretyczne argumenty prezentowane w literaturze z zakresu rachunkowości zarządczej (Johnson, Kaplan, 1987; Cooper, Kaplan, 1991a) co do tego, że wzrost znaczenia systemów JIT może spowodować spadek znaczenia ABC. Co więcej, wzrost znaczenia systemu JIT w przedsiębiorstwie może wpływać na ograniczenie zastosowania szczegółowych systemów rachunku kosztów, natomiast większej automatyzacji towarzyszy szersze zastosowanie informacji kosztowych w decyzjach menedżerskich.

Przeszło połowa spośród badanych firm (51,6%) zamierzała w najbliższym roku przeprowadzić modyfikacje wykorzystywanego rachunku kosztów działań, modyfikacje te to m. in.:

- „rozszerzenie zakresu, usprawnienie automatycznego wprowadzania danych do arkusza kalkulacyjnego EXCEL” (firma produkcyjna z branży chemicznej),
- „zmiany będą polegały na wprowadzeniu podziału na koszty stałe i zmienne oraz uwzględnieniu kosztów niewykorzystanych mocy produkcyjnych” (firma produkcyjna z branży spożywczej),
- „w najbliższym czasie przewiduje się gruntowne zmiany w systemie ABC, jednak będzie to uzależnione od podejścia nowego kierownictwa i wymogów centrali” (firma produkująca artykuły gospodarstwa domowego),
- „zmiany w systemie ABC będą spowodowane jego dostosowaniem do kalkulacji kosztów nowych usług” (firma świadcząca usługi doradcze),
- „modyfikacje związane z dostosowaniem systemu ABC do zmian w strukturze organizacyjnej” (firma ubezpieczeniowa),
- „będą to zmiany coroczne lub częstsze, związane z rozwojem produktów, strategii firmy, reorganizacji struktury – ewentualne akwizycje, *outsourcing* usług technicznych itd.” (firma telekomunikacyjna).

3.5. Podsumowanie

Przeprowadzone badania literaturowe wykazały, że nowoczesne systemy rachunku kosztów są w przedsiębiorstwach działających w Polsce stosowane stosunkowo rzadko. Przedstawione w niniejszym rozdziale, przeprowadzone na próbie 1267 przedsiębiorstw (495 poprawnie wypełnionych ankiet), badanie rezultaty te generalnie potwierdziło (ankieta A). Działające w Polsce przedsiębiorstwa w przeważającej mierze (79,2%) stosują rachunek kosztów rzeczywistych (pełnych bądź zmiennych), 27,3% firm wykorzystuje rachunek kosztów standardowych (pełnych bądź zmiennych), a 12,1% rachunek kosztów wielostopniowy i wieloblokowy. Nowoczesne rachunki kosztów, takie jak rachunek kosztów działań czy rachunek kosztów docelowych stosuje niewiele przedsiębiorstw (odpowiednio: 9,3 i 2,8%).

Przeprowadzone badania ankietowe (ankieta A) pozwoliły na zidentyfikowanie wielu czynników postrzeganych przez przedsiębiorstwa, które wdrożyły rachunek kosztów działań jako dla wdrożenia kluczowe. Były to (w kolejności od najważniejszego): konieczność wyceny niestandardowych produktów, dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników, zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa oraz dążenie do poprawy kontroli. W odniesieniu do przedsiębiorstw rozważających wdrożenie ABC, przeprowadzone badanie pozwoliło

na zidentyfikowanie najistotniejszych problemów spodziewanych w procesie wdrożenia. Były to (w kolejności od najważniejszego): zmiany regulacji i obawy związane z wdrożeniem nowości, niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników oraz duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC. Do mniejszych problemów spodziewanych podczas wdrożenia respondenci zaliczyli: trudności z konstrukcją systemu, duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC, brak odpowiednich zasobów informatycznych oraz inne priorytety. Stosunkowo najrzadziej respondenci obawiali się braku poparcia kierownictwa dla inicjatywy wdrożenia ABC. Analiza przedsiębiorstw, które nie rozważały dotychczas możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań lub z wdrożenia zrezygnowały po analizie kosztów i korzyści, pozwoliła na zidentyfikowanie podstawowych tego przyczyn – były to przede wszystkim niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników oraz spodziewane duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC, duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC i spodziewane trudności z konstrukcją systemu. Przeprowadzone badania (ankieta A) nie potwierdziły związku między wdrożeniem ABC a rodzajem działalności, pozwoliły jednak na stwierdzenie, że pozytywny i statystycznie istotny, choć słaby wpływ na wdrożenie ABC ma wielkość przedsiębiorstwa, duży poziom kosztów pośrednich i pochodzenie (zagraniczne) kapitału własnego.

Badanie ankietowe (ankieta B) przeprowadzone na próbie 71 przedsiębiorstw wykorzystujących rachunek kosztów działań (33 poprawnie wypełnione ankiety) umożliwiło przeanalizowanie struktury tych systemów oraz sposobów wykorzystania informacji z tych systemów. W odniesieniu do struktury systemów rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce przeprowadzone badanie potwierdziło, że ich struktura jest generalnie zgodna ze strukturą systemów ABC w przedsiębiorstwach zachodnich oraz z obszerną literaturą przedmiotu. Systemy rachunku kosztów działań funkcjonujące w badanych przedsiębiorstwach różnią się znacznie pod względem złożoności – w kilku spośród analizowanych przedsiębiorstw rachunek kosztów działań jest wykorzystywany w formie mocno uproszczonej, w części zaś – jest to system bardzo rozbudowany.

Przeprowadzone badania empiryczne (ankieta B) pozwoliły na stwierdzenie, że w przedsiębiorstwach, w których funkcjonuje ABC, informacje z tego systemu są w różnicowany sposób wykorzystywane przez poszczególne działy i służą do podejmowania różnorodnych decyzji. Najczęściej z informacji pochodzących z rachunku kosztów działań korzystają takie działy, jak dział zakupów czy techniczny, często informacje te są wykorzystywane przez specjalistów rachunkowości zarządczej i najwyższe kierownictwo, czasami korzystają z nich specjaliści marketingu i sprzedaży oraz z działów podstawowych, a sporadycznie księgowi. Podstawowe obszary zastosowania informacji z rachunku kosztów działań to według respondentów: redukcja kosztów, decyzje cenowe, budżetowanie, pomiar i poprawa dokonań, optymalizacja planu sprze-

daży i analiza rentowności klientów. Nieco mniejsze znaczenie ma wykorzystanie tych informacji do modelowania kosztów czy projektowania produktów, najmniej istotnym obszarem zastosowania informacji jest wycena zapasów dla potrzeb sprawozdawczości finansowej.

Przeprowadzone badania ankietowe pozwalają na stwierdzenie, że przedsiębiorstwa wykorzystujące rachunek kosztów działań stosunkowo chętnie wykorzystują również inne innowacyjne metody, przede wszystkim zaś *benchmarking*, zrównoważoną kartę wyników i ciągłe doskonalenie. W nieco mniejszym stopniu analizowane przedsiębiorstwa wykorzystują takie metody zarządzania, jak: reorganizacja procesów gospodarczych, ekonomiczna wartość dodana, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów cyklu życia produktu, zarządzanie dokładnie na czas. Sporadycznie wykorzystywane były takie metody, jak *six sigma* czy *lean management*.

ROZDZIAŁ 4

ZASTOSOWANIE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W POLSCE W ŚWIETLE ANALIZY PRZYPADKÓW

4.1. Etapy własnych badań w formie studiów przypadków

Celem badania metodą analizy przypadków (w tym: badania poprzez działanie) była weryfikacja tych samych hipotez co w ankiecie B (patrz pkt 3.2.1), z tym że badania przeprowadzone w formie analizy przypadków były w stosunku do badań ankietowych rozszerzone i pogłębione. Dodatkowym celem zastosowania metody analizy przypadków była analiza i objaśnienie zmian w obszarze metodologicznym i instytucjonalno-organizacyjnym, które zaszły na skutek wdrożenia rachunku kosztów działań w analizowanych przedsiębiorstwach (analiza ta za pomocą badań ankietowych byłaby niezmiernie trudna).

Przedstawiciele trzech przedsiębiorstw, w stosunku do których zastosowano metodę studiów przypadków z wykorzystaniem ankiet i wywiadów, poproszono najpierw o wypełnienie ankiet A i B. Następnie przeprowadzono w tych przedsiębiorstwach wiele wywiadów bezpośrednich z pracownikami i menedżerami oraz dokonano analizy dokumentacji zgromadzonej w trakcie prac badawczych, co umożliwiło pogłębienie wiedzy w zakresie uwarunkowań projektowania i wdrażania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce. Badanie poprzez działanie polegało na uczestnictwie autora w procesie projektowania, wdrażania i oceny systemu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjno-handlowym. Taka forma przeprowadzenia badania umożliwiła jeszcze dokładniejszą (w stosunku do metody studiów przypadków z wykorzystaniem ankiet i wywiadów) analizę funkcjonowania rachunku kosztów działań w spółce. Zdaniem autora żadna inna forma badania nie umożliwiłaby tak dokładnej analizy procesu wdrożenia, struktury oraz sposobu wykorzystania informacji z funkcjonującego rachunku kosztów działań, jak metoda badania poprzez działanie.

W oparciu o badania przeprowadzone w formie studiów przypadków (w tym: badania poprzez działanie), poza weryfikacją hipotez z pkt 3.2.1 rozprawy, podjęto próbę weryfikacji następujących szczegółowych hipotez:

a) na proces wdrażania rachunku kosztów działań pozytywnie oddziałują trzy grupy czynników: sprawcze, katalityczne i ułatwiające; w trakcie implementacji czynniki te oddziałują łącznie promując proces zmiany;

b) podstawowymi czynnikami utrudniającymi wdrożenie rachunku kosztów działań są: opór w stosunku do zmian, konieczne duże nakłady pracy oraz niedostateczny poziom wiedzy o rachunku kosztów działań;

c) wdrożenie rachunku kosztów działań w badanych przedsiębiorstwach spowodowało wiele zmian metodologicznych, polegających w głównej mierze na poprawie dokładności rozliczania kosztów pośrednich oraz uwiarygodnieniu analiz rentowności;

d) implementacja rachunku kosztów działań w badanych firmach przyczyniła się do zaistnienia zmian instytucjonalno-organizacyjnych polegających przede wszystkim na zbliżeniu funkcji rachunkowości zarządczej do funkcji operacyjnych oraz wzroście znaczenia informacji z rachunkowości zarządczej i ich częstszego wykorzystania, zwłaszcza do podejmowania decyzji.

Hipotezy te zostały sformułowane na podstawie badań literaturowych dotyczących teorii zmian oraz dyfuzji innowacji w rachunkowości zarządczej (Hopwood, 1983, 1987; Groot, Lukka, 2000; Abrahamson, 1991; Abrahamson, Rosenkopf 1993)¹.

Wybór przedsiębiorstw do badania w formie studiów przypadków był celowy – analizowane firmy zastąpiły dotychczas funkcjonujący system rachunku kosztów systemem ABC, możliwa więc była analiza procesu wdrożenia tego systemu i efektów jego wdrożenia. Spośród firm wypełniających ankietę B, czyli firm, które wdrożyły rachunek kosztów działań, wybrano cztery, które:

- wyraziły zgodę na przeprowadzenie badania (żadne z przedsiębiorstw nie wyraziło zgody na ujawnienie nazwy),
- różniły się pod względem wielkości (dwie firmy średniej wielkości, dwie duże),
- różniły się rodzajem działalności (produkcyjna, handlowo-produkcyjna, ubezpieczeniowa, telekomunikacyjna).

Ze względu na tajemnicę handlową, nazwy analizowanych firm nie zostały ujawnione, firmy określono jako: ALFA SA (średniej wielkości firma produkcyjna), BETA SA (duża firma telekomunikacyjna), GAMMA SA (duża firma ubezpieczeniowa), OMEGA SA (średniej wielkości firma produkcyjno-handlowa). Zmieniono również niektóre mniej istotne dane opisowe, a inne dane przedstawiono celowo w sposób ogólny tak, aby nie była możliwa identyfikacja analizowanych przedsiębiorstw. Świadome zniekształcenie danych identyfikują-

¹ Teorie zmian w rachunkowości zarządczej do objaśnienia wpływu globalizacji na pomiar wyników po raz pierwszy w Polsce zastosował J. Michalak (2006).

cych firmy zostało przeprowadzone, tak aby nie wpłynęło na wnioski dotyczące wdrożenia i wykorzystania rachunku kosztów działań w analizowanych przedsiębiorstwach.

Zastosowanie w badaniach empirycznych łącznie metody badań ankietowych, metody studiów przypadków w formie ankiet i wywiadów oraz badania poprzez działanie było uzasadnione ich komplementarnością. Podstawową zaletą metody badań ankietowych jest możliwość pozyskania danych od dużej liczby respondentów. Z kolei badanie na podstawie metody studiów przypadków (w tym metody badania poprzez działanie) umożliwia bardziej szczegółową i pogłębioną analizę obiektów badawczych oraz wykorzystanie danych z wielu źródeł – wywiadów prowadzonych z pracownikami analizowanych przedsiębiorstw, wewnętrznej dokumentacji oraz wynikami badania poprzez działanie. Opracowane studia przypadków oraz wyniki badania poprzez działanie mają charakter deskryptywny i objaśniają sposób funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce, tym samym umożliwiając weryfikację przyjętych w rozprawie hipotez.

Badanie na podstawie metody studiów przypadków (w tym badanie poprzez działanie) oparto na kwestionariuszach wykorzystanych do badań ankietowych B (podrozdział 3.4) uzupełnionych o wywiady z kierownictwem i pracownikami badanych przedsiębiorstw, analizę wewnętrznej dokumentacji oraz danych z systemów informatycznych. Badania te wymagały zebrania wielu informacji pozwalających na analizę i objaśnienie procesu wdrażania oraz sposobu funkcjonowania rachunku kosztów działań. W analizie tej wykorzystano pięć podstawowych grup zmiennych, są nimi zmienne charakteryzujące:

- 1) badane przedsiębiorstwo,
- 2) rachunek kosztów działań w sposób ogólny, w analizowanym przedsiębiorstwie,
- 3) strukturę rachunku kosztów działań w badanym przedsiębiorstwie,
- 4) wykorzystanie rachunku kosztów działań w analizowanym przedsiębiorstwie,
- 5) zmiany metodologiczne i instytucjonalne, które zaszły w badanym przedsiębiorstwie na skutek implementacji rachunku kosztów działań.

Wyboru grup i poszczególnych zmiennych dokonano mając na uwadze cele badania, tak aby rzetelnie przeanalizować funkcjonujące w polskiej praktyce systemy rachunku kosztów działań.

W czasie przygotowywania i przeprowadzania badań metodą studiów przypadków (zarówno w formie ankiet i wywiadów, jak i w formie badania poprzez działanie), zastosowano wiele działań mających zagwarantować wiarygodność konstrukcyjną, wiarygodność wewnętrzną i zewnętrzną oraz rzetelność tych badań. Działania te można podsumować następująco:

- dla zachowania wiarygodności konstrukcyjnej badania zostały poprzedzone obszernymi studiami literaturowymi, których celem była analiza możliwości zastosowania metody studiów przypadków (w tym: metody badania poprzez działanie) do analizy problematyki wdrażania i funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w Polsce;

- aby zachować wiarygodność wewnętrzną badania, podczas jego przeprowadzania wykorzystywano różne źródła danych (np. wewnętrzne materiały badanych przedsiębiorstw, dokumentację funkcjonujących systemów rachunku kosztów działań, semistandardyzowane wywiady, obserwację uczestniczącą itd.). Dodatkowym czynnikiem mającym podnieść wewnętrzną wiarygodność badań było zastosowanie różnych metod badań empirycznych (badania ankietowe i badania metodą studiów przypadków z wykorzystaniem ankiet i wywiadów oraz badania poprzez działanie) i skonfrontowanie ze sobą ich wyników. Przeprowadzenie badań w taki sposób miało się przyczynić do udowodnienia istnienia związków przyczynowo-skutkowych między danymi a wyciągniętymi wnioskami;

- wiarygodność zewnętrzną starano się zachować porównując wyniki przeprowadzonego badania z wynikami uzyskanymi przez innych autorów (w Polsce i na świecie). Pewnym ograniczeniem zewnętrznej wiarygodności badań przeprowadzonych w formie studiów przypadków jest celowy sposób doboru obiektów badawczych;

- w celu zapewnienia rzetelności badań, przed ich przeprowadzeniem ustalono odpowiednie procedury i sposoby ich dokumentowania, tzn. gromadzenie dokumentacji studiów przypadków – dokumentów wewnętrznych, zapisu wywiadów itd.

Wszystkie opisane wyżej działania, zastosowane w badaniach przeprowadzonych w formie studiów przypadków (prowadzonych z wykorzystaniem ankiet, wywiadów oraz badania poprzez działanie), miały na celu podniesienie jakości tych badań.

Analizę przypadków rozpoczynało wypełnienie przez respondentów ankiety A i ankiety B – informacje z ankiet stanowiły punkt wyjścia do badania każdego przedsiębiorstwa. Informacje pozyskane z ankiet były podczas prowadzonych wywiadów uszczegółowiane i pogłębiane oraz wzbogacane o problemy, które nie mogły być przedmiotem badań za pomocą ankiet (np. dotyczące zmian metodologicznych i instytucjonalnych, które zachodziły w analizowanych przedsiębiorstwach na skutek wdrożenia nowej koncepcji rachunkowości zarządczej, czyli rachunku kosztów działań). W badaniach tych wykorzystano następujące źródła danych:

- foldery i strony internetowe badanych przedsiębiorstw,
- źródła internetowe oraz artykuły prasowe charakteryzujące branże, w których działają analizowane firmy,

- dokumentację systemów rachunku kosztów działań (słowniki działań, schematy rozliczania kosztów, wzory raportów z rentowności produktów, klientów itd.),

- semistandardyzowane wywiady z pracownikami przedsiębiorstw, w których wdrożono rachunek kosztów działań,

- raporty z obserwacji uczestniczącej.

We wszystkich przedsiębiorstwach wywiady prowadzono z pracownikami działów operacyjnych oraz z pracownikami pionu finansowego (działu rachunkowości zarządczej/controllingu, finansów, księgowości, budżetowania i analiz itd.), w szczególności w każdej z badanych firm najwięcej czasu poświęcono na wywiady z osobami odpowiedzialnymi za funkcjonowanie systemu rachunku kosztów działań.

Badanie pierwszego przypadku, tzn. firmy produkcyjnej ALFA SA, zostało wykonane w okresie maj–grudzień 2007. W jego trakcie przeprowadzono cztery wywiady z dwoma pracownikami spółki trwające od 30 minut do 4 godzin. Wywiady te były uzupełnione rozmowami telefonicznymi oraz zapytaniem mailowym w celu wzbogacenia i weryfikacji zebranych informacji. Wywiady, ze względu na poufność informacji nie były nagrywane, były to wywiady semistandardyzowane, tzn. oparte na kwestionariuszu wywiadu, ale uzupełniane dodatkowymi pytaniami, które umożliwiły lepsze zrozumienie istoty wdrożenia systemu ABC w firmie ALFA SA, a w szczególności: a) etapów, problemów i efektów procesu implementacji systemu ABC, b) struktury systemu ABC wdrożonego w analizowanej firmie, c) sposobów wykorzystania informacji z systemu ABC, d) czynników oddziałujących na proces zmian, e) zmian metodologicznych i instytucjonalnych, które były rezultatem wdrożenia rachunku kosztów działań. Finalną fazą badania była analiza i ocena zebranych podczas wywiadów informacji i przygotowanie opisu studium przypadku firmy ALFA SA (przypadało to na okres styczeń–kwiecień 2008).

Badanie drugiego przypadku, czyli firmy telekomunikacyjnej BETA SA, przypada na okres od kwietnia 2006 do marca 2008. W tym czasie przeprowadzono serię wywiadów z czterema pracownikami spółki (dwoma z działów operacyjnych i dwoma z działów finansowych – w tym: z osobą odpowiedzialną za system rachunku kosztów działań). Wywiady te trwały od godziny do czterech godzin i były uzupełnione zapytaniem mailowym dotyczącym kwestii, których nie udało się omówić czy dostatecznie wyjaśnić. Podobnie jak w analizie przypadku firmy ALFA SA, były to wywiady semistandardyzowane, ale uzupełnione dodatkowymi pytaniami i wyjaśnieniami umożliwiającymi analizę procesów operacyjnych zachodzących w firmie telekomunikacyjnej oraz analizę procesu implementacji i sposobów wykorzystania informacji z rachunku kosztów działań. Ostatnia faza badania, czyli przygotowanie opisu przypadku została zrealizowana w kwietniu 2008 r.

Analiza trzeciego przypadku, tzn. firmy ubezpieczeniowej GAMMA SA, została przeprowadzona w okresie kwiecień 2007–luty 2008. W tym czasie przeprowadzono trwające od 40 minut do 1,5 godziny wywiady z siedmioma pracownikami spółki (w tym: z kierownikiem Departamentu Rachunkowości Zarządczej oraz specjalistą z tego Departamentu, który nadzoruje funkcjonowanie systemu rachunku kosztów działań). Tak jak w dwóch poprzednich przypadkach (ALFA SA i BETA SA), badanie przeprowadzono w formie semistandardyzowanych wywiadów, rozszerzonych o dodatkowe pytania. Ostateczna ocena i analiza zebranych materiałów oraz przygotowanie końcowej wersji studium przypadku przypada na okres marzec–kwiecień 2008.

Badanie czwartego przypadku – tzn. firmy OMEGA SA – było przeprowadzone w formie uczestnictwa autora w procesie projektowania, wdrażania i oceny systemu rachunku kosztów działań (faza projektowania i wdrażania trwała od kwietnia 2004 do sierpnia 2004, a faza oceny – cały czerwiec 2005 r.). Taka forma przeprowadzenia badania (badanie poprzez działanie) umożliwiła jeszcze dokładniejszą (w stosunku do badania przypadków firmy: ALFA SA, BETA SA i GAMMA SA) analizę funkcjonowania rachunku kosztów działań:

- autor przez kilka miesięcy współpracował z pracownikami spółki w fazie wdrożenia, a później na etapie oceny funkcjonującego systemu ABC (w tym czasie zapoznał się szczegółowo z realizowanymi w spółce procesami, odbył dziesiątki spotkań z menedżerami i pracownikami spółki, spędził kilkadziesiąt dni na projektowaniu systemu rachunku kosztów działań w spółce),

- autor współtworzył system ABC i tym samym miał nieograniczony dostęp do dokumentacji tego systemu (w pozostałych analizach przypadków dostęp do takiej dokumentacji był ograniczony),

- autor miał dostęp do wszelkich informacji generowanych przez system rachunku kosztów i bezpośrednio obserwował, jak informacje te są wykorzystywane przez menedżerów w firmie.

Pierwsza wersja opisu przypadku firmy OMEGA SA została sporządzona w czerwcu 2006 r., a rozszerzona wersja ostateczna w okresie listopad 2007–luty 2008 r.

Ostatnią fazą badań empirycznych przeprowadzonych w formie studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie) była analiza i ocena zebranych danych (dokumentów wewnętrznych analizowanych przedsiębiorstw, dokumentacji systemów rachunku kosztów działań oraz notatek z prowadzonych wywiadów). Całość zabranej dokumentacji została poddana weryfikacji pod względem wzajemnej zgodności, weryfikowano m. in.: czy badany stan rzeczy znajduje potwierdzenie w wielu źródłach (np. dokumentacji systemu rachunku kosztów działań i przeprowadzonych wywiadach).

4.2. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjnym ALFA SA

4.2.1. Charakterystyka przedsiębiorstwa i dotychczasowego systemu rachunku kosztów

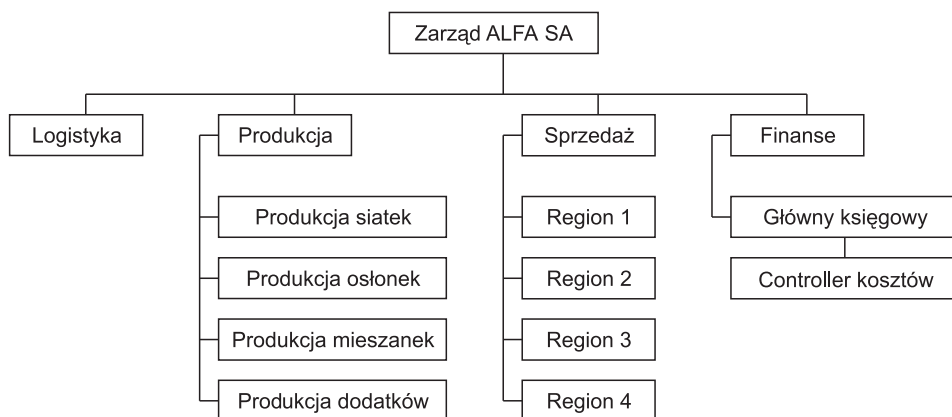
ALFA SA rozpoczęła działalność ponad dwadzieścia lat temu w centralnej Polsce. Początkowo prowadziła działalność handlową, zaopatrując zakłady wędliniarskie w jelita, przyprawy i dodatki do produkcji masarskiej. Asortyment towarów, którymi handlowała ALFA SA, stopniowo się rozszerzał, rosła liczba klientów, firma rozwijała się coraz bardziej dynamicznie. Kilkanaście lat temu podjęto decyzję o poszerzeniu działalności handlowej o produkcję siatek elastycznych stosowanych głównie w przemyśle mięsnym. W tamtym okresie strategia firmy polegała na stopniowym rezygnowaniu z zakupu gotowych towarów i zastępowaniu ich produktami własnymi. ALFA SA kontynuowała rozwój produktów wdrażając nowe technologie, tworząc sieć oddziałów handlowych (regionów) w całej Polsce oraz rozszerzając sprzedaż za granicę.

W czasie badania ALFA SA była firmą zatrudniającą ponad sto osób, specjalizującą się w dostarczaniu specjalnych produktów wielu klientom (strategia różnicowania), a branża, w której działała spółka, charakteryzowała się przeciętną konkurencyjnością. Kapitał firmy to w całości kapitał polski, a sprzedaż w firmie ALFA SA to w głównej mierze sprzedaż krajowa (ok. 70%), sprzedaż eksportowa to ok. 30% całkowitej sprzedaży firmy. Stabilny rozwój firmy, wzrost sprzedaży i zatrudnienia, innowacyjność produkcji, wdrożone systemy jakości oraz działalność na rzecz ochrony środowiska pozwoliły firmie na uzyskanie wielu prestiżowych nagród i wyróżnień. ALFA SA koncentrowała się na produkcji kilku podstawowych grup produktów:

- siatki – wykorzystywane przede wszystkim w przemyśle mięsnym, ale również w przemyśle drobiarskim i mleczarskim,
- osłonki – wykorzystywane głównie do wytwarzania produktów garmaze-ryjnych,
- mieszanki – mieszanki przyprawowe, posypki dekoracyjne oraz dodatki do wędlin,
- dodatki – wykorzystywane do produkcji wędlin środki pomocnicze i narzędzia.

ALFA SA przywiązywała dużą wagę do zadowolenia klientów firmy z oferowanych produktów i usług. Wszystkie wyroby firmy ALFA SA posiadały stosowne dopuszczenia do kontaktu z żywnością – w firmie od kilku lat funkcjonowały systemy HACCP, ISO 9001, produkty posiadały też wiele certyfikatów zagranicznych.

ALFA SA miała strukturę funkcjonalną z podstawowymi funkcjami, takimi jak: logistyka, produkcja, sprzedaż i finanse (w strukturze tej controller był organizacyjnie podporządkowany głównej księgowej). Uproszczony schemat organizacyjny firmy przedstawiono na rys. 4.1, a uproszczony schemat procesu produkcji głównego produktu (siatek elastycznych) na rys. 4.2.

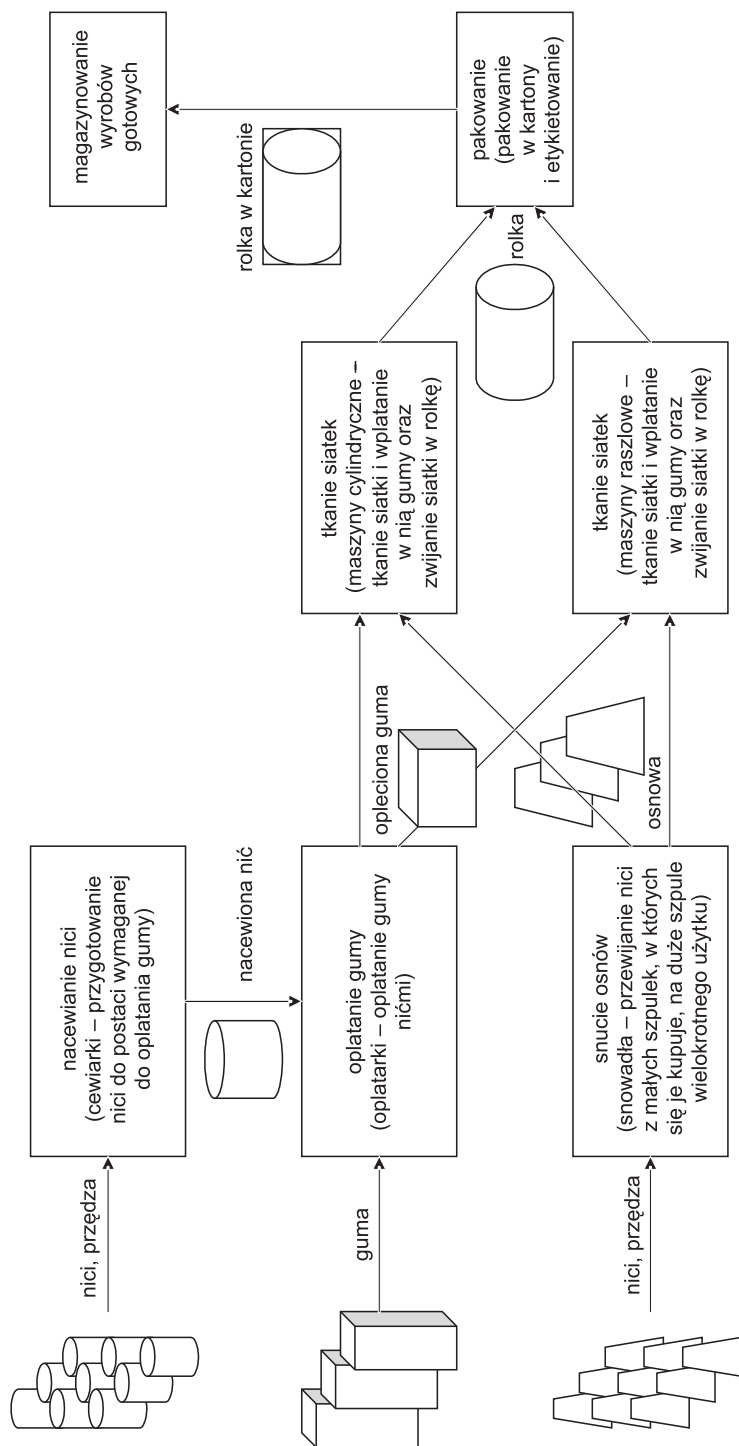


Rys. 4.1. Uproszczona struktura organizacyjna firmy ALFA SA

Źródło: opracowanie własne.

Przed wdrożeniem ABC w firmie ALFA SA funkcjonował tradycyjny rachunek kosztów rzeczywistych pełnych – był on wdrożony w firmie za sprawą decyzji zarządu i wykorzystywany od tej pory niezależnie od jakichkolwiek wpływów zewnętrznych. W strukturze kosztów firmy dało się wyróżnić następujące koszty: a) materiały bezpośrednie (60%), b) płace bezpośrednie (15%), c) koszty pośrednie (25%). W ostatnich latach przed wprowadzeniem rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA udział kosztów pośrednich w strukturze kosztów nieznacznie wzrósł. W dotychczasowym systemie rachunku kosztów nie były wyodrębnione ani koszty stałe, ani zmienne, nie były też wyodrębnione koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych.

Sposób podejmowania decyzji w firmie ALFA SA przed wdrożeniem rachunku kosztów działań controller nazywał „zarządzaniem przez przypadki”. Charakteryzowało się ono brakiem fundamentu informacyjnego (informacji o kosztach i rentowności) i było oparte głównie na intuicji osób podejmujących decyzje. Ponieważ sytuacja finansowa firmy ALFA SA była dobra, przez długi czas nie było dostatecznie dużego impulsu do rozpoczęcia prac nad poprawą systemu kalkulacji kosztów produktów. Impulsem tym stało się przeprowadzone dla firmy ALFA SA zamknięte szkolenie z zakresu rachunku kosztów



Rys. 4.2. Uproszczony schemat procesu produkcji siatek elastycznych

Źródło: opracowanie własne.

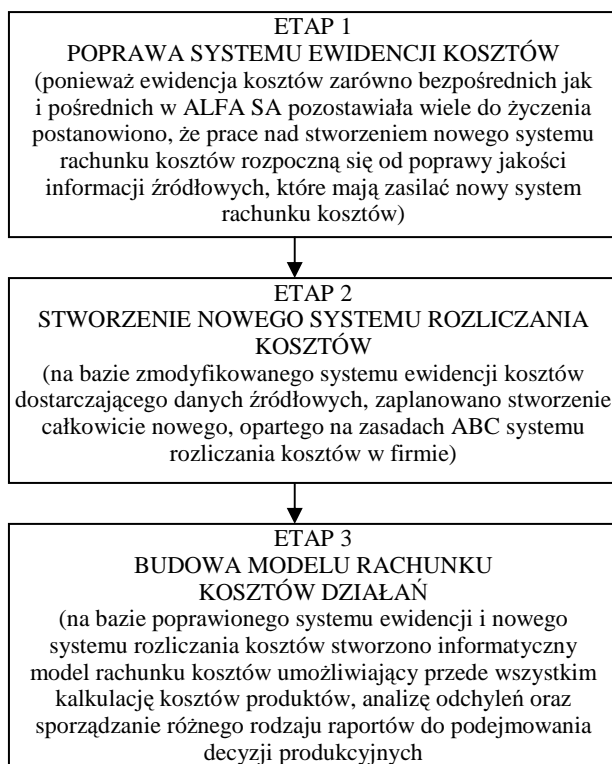
i rachunkowości zarządczej. Podczas szkolenia prezes firmy zdał sobie sprawę z tego, że „kalkulacja kosztów produktów w firmie pozostawia bardzo wiele do życzenia, że jest to obszar zaniedbany, którego poprawa może być bardzo pożyteczna dla firmy”. W następnej kolejności prezes firmy ALFA SA wyodrębnił grupę kilku pracowników, którzy potencjalnie mogli zająć się rozwiązaniem tego problemu, a na końcu wybrał jednego z tych pracowników (controllera). Controller został w dalszej kolejności skierowany na studia podyplomowe z rachunkowości zarządczej i controllingu w celu uzupełnienia i rozszerzenia wiedzy z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Należy nadmienić, że w tym okresie, kiedy podejmowane były decyzje co do wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA, prezes firmy pełnił jednocześnie funkcję dyrektora finansowego, tzn. nie było wówczas osoby poza prezesem, która zajmowała się w firmie problematyką finansów i rachunkowości zarządczej. W roli osoby zajmującej się finansami i rachunkowością zarządczą prezes koncentrował się na zarządzaniu gotówką, pozostawiając obszar rachunku kosztów w gestii Działu księgowości (rachunek kosztów był w ten sposób ograniczony tylko i wyłącznie do wypełniania zadań określonych ustawą o rachunkowości i w zasadzie ignorował potrzeby decyzyjne). Celem firmy ALFA SA było stworzenie takiego systemu rachunku kosztów, który umożliwiłby firmie przejście z dotychczas stosowanego sposobu „zarządzania przez przypadki” do zarządzania na podstawie rzetelnie sporządzanych analiz kosztów i rentowności.

W czasie wywiadów prowadzonych z pracownikami firmy ALFA SA okazało się, że na wdrożenie rachunku kosztów działań miały wpływ różne czynniki. W decydującym stopniu na wdrożenie wpłynęła zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa, dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników oraz dążenie do poprawy kontroli. W dużym stopniu na implementację ABC wpłynęło niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów, zmiana struktury organizacyjnej oraz zmiana strategii. Przeciętne (średni wpływ) było w tym aspekcie znaczenie zmiany kierownictwa i wdrożenie nowych technologii, a w małym stopniu na podjęcie decyzji o implementacji rachunku kosztów działań wpłynął wzrost konkurencji, dążenie do zdobycia nowych rynków zbytu, sprzyjająca atmosfera wśród pracowników czy dostępność zasobów finansowych i ludzkich. Tworzenie rachunku kosztów działań służącego do wspomaganie decyzji zarządczych, przebiegało w trzech etapach – ewidencja, rozliczanie i modelowanie (patrz rys. 4.3).

Przed rozpoczęciem prac związanych z wprowadzeniem nowego systemu rachunku kosztów w firmie ALFA SA postanowiono według słów controllera „zinwentaryzować obecny sposób ewidencji i rozliczania kosztów w firmie”. Przed wdrożeniem ABC koszty produktów były ustalane przez dodanie do normatywnych kosztów surowca narzutu kosztów pośrednich wytworzenia. Koszty pośrednie rozliczano na produkty narzutem oddzielnie dla dwóch typów maszyn. Stawki te ustalono dwa lata przed podjęciem prac nad systemem

rachunku kosztów działań i od tamtej pory stosowano w niezmienionej wysokości (stawki te obliczono dzieląc roczne koszty rzeczywiste każdego z dwóch podstawowych ciągów technologicznych przez rzeczywistą ilość produkcji danego ciągu technologicznego mierzoną liczbą 100-metrowych partii siatki).



Rys. 4.3. Etapy prac nad stworzeniem rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA
Źródło: opracowanie własne.

4.2.2. Ogólne informacje o systemie rachunku kosztów działań

Prace nad wprowadzeniem nowego rachunku kosztów w ALFA SA rozpoczęły się od stwierdzenia prezesa skierowanego do controllera: „zrób coś z modelem kalkulacji, bo ten obecny jest chyba niedobry”. W odpowiedzi na stwierdzenie prezesa firmy ALFA SA, pion ekonomiczny firmy podjął inicjatywę wdrożenia nowego rachunku kosztów. Zamiarem firmy nie było w pierwszym momencie wdrożenie właśnie rachunku kosztów działań, ale raczej, jak powiedział controller, „dobrego rachunku kosztów, umożliwiającego rzetelne policzenie kosztów i rentowności produktów – jakoś tak wyszło, że tym dobrym rachunkiem kosztów okazał się ABC, według mnie ten rachunek kosztów jest OK”.

Prace nad wdrożeniem rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA rozpoczęły się na początku roku 2004 w momencie, gdy uczestniczący w studiach podyplomowych controller został awansowany na stanowisko zastępcy dyrektora produkcji ds. kosztów. Taki awans i przesunięcie controllera do pionu produkcji było spowodowane koniecznością uniezależnienia go od głównej księgowej, której do tej pory podlegał, i przesunięcia go bliżej problemów, które miał rozwiązać (system miał w pierwszym rzędzie rozwiązać problem kalkulacji kosztów produktów).

Pierwotnie w systemie rachunku kosztów firmy ALFA SA funkcjonował jedynie rodzajowy układ kosztów, który w zasadzie nie służył do niczego innego poza sporządzaniem sprawozdania F01 (firma stosowała porównawczą wersję rachunku zysków i strat). Wdrażając system rachunku kosztów działań, wyodrębniono w planie kont nowe wymiary: a) stanowiska kosztów (wydziały, działy, regiony itd.), b) działania (zespoły powiązanych czynności wykonywane w ramach poszczególnych stanowisk kosztów, np. w wydziale produkcji wyodrębnione zostały takie działania, jak np.: snucie, tkanie, oplatanie, cewienie, pakowanie).

Wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA przeprowadzone było samodzielnie przez pracowników firmy bez pomocy zewnętrznych konsultantów (firma nie korzystała ani z zewnętrznych specjalistów z zakresu rachunku kosztów ani z konsultantów z zakresu informatyki). Prace wdrożeniowe były realizowane w głównej mierze przez trzech pracowników – controllera, asystenta controllera i praktykanta, który zbierał dane z produkcji. Po zakończeniu zasadniczych prac wdrożeniowych system był nadzorowany przez jednego pracownika, ale był to jeden z wielu obowiązków tego pracownika. Po wdrożeniu ABC ALFA SA nie zrezygnowała z dotychczasowego rachunku kosztów – był on nadal wykorzystywany do sporządzania sprawozdań zgodnie z zasadami rachunkowości finansowej.

Wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA określane było przez pracowników spółki jako „umiarkowany sukces”. Podczas wdrożenia odnotowano jednak wiele mniej lub bardziej istotnych problemów, wśród których najważniejszymi były duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu systemu ABC (bardzo duży problem) oraz istnienie innych priorytetów (znacznym problemem). Do problemów przeciętnych zaliczono duże koszty przy wdrażaniu i utrzymaniu ABC, niedostateczną znajomość ABC wśród pracowników oraz trudności z systemem (wyborem działań, nośników itd.). W procesie implementacji i przy późniejszym utrzymaniu systemu nie było w zasadzie problemu ani z poparciem kierownictwa, ani z odpowiednimi zasobami informatycznymi (mały problem).

Wdrożenie systemu ABC w firmie ALFA SA wymagało dostosowania systemów informatycznych w niej funkcjonujących. Samo przetwarzanie danych i prezentacja informacji z rachunku kosztów działań następowała w specjalnie opracowanym programie w arkuszu kalkulacyjnym EXCEL. System rachunku

kosztów działań funkcjonujący w firmie ALFA SA został w całości przygotowany przez controllera i funkcjonował w oparciu o dane dostarczane z systemu finansowo-księgowego (informacje o przychodach i kosztach zasobów), systemu kadrowo-płacowego (informacje o kosztach wynagrodzeń i dane z kart pracy pracowników), dane normatywne o materiałach (normy zużycia materiałów bezpośrednich), informacje z systemu produkcyjnego (ilościowe informacje o produkcji) oraz pozostałe dane (np. informacje o przebiegu pojazdów i inne dane gromadzone specjalnie dla potrzeb rachunku kosztów działań) – dane te były przekazywane do systemu ABC częściowo automatycznie, a częściowo były wprowadzane ręcznie.

4.2.3. Struktura systemu rachunku kosztów działań

W systemie rachunku kosztów działań firmy ALFA SA wyodrębniono po kilkanaście różnych zasobów, nośników zasobów, działań i nośników działań oraz ponad pięćset obiektów kosztów (grup produktów i produktów). W systemie ABC firmy wyodrębniono:

- działania na poziomie jednostki produktu (nie wyodrębniono działań na poziomie partii produktów, rodzajów produktów i firmy jako całości),
- koszty stałe i zmienne,
- niewykorzystane zdolności produkcyjne i ich koszty (koszty te nie są rozliczane na produkty, ale są w całości przenoszone na wynik).

System rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA funkcjonował od roku 2005 i jak dotąd nie był modyfikowany. W systemie tym sporządzano wiele analiz rentowności w różnych przekrojach i z różną szczegółowością. W przekroju kanałów dystrybucji przygotowywano kilka analiz, w przekroju wewnętrznych jednostek organizacyjnych, regionów sprzedaży i grup klientów przygotowywano od kilku do kilkunastu analiz rentowności, a w przekroju klientów i grup produktów po kilkadziesiąt analiz. Kilkaset (powyżej 500) analiz wykonywano dla poszczególnych produktów.

W systemie rachunku kosztów działań firmy ALFA SA nie przestrzegano w 100% schematu rozliczania kosztów zaproponowanego przez R. S. Kaplana i R. Coopera, czyli odnoszenia wszystkich kosztów bezpośrednich produktów od razu na podstawie dokumentacji źródłowej na produkty i ujmowania wszystkich kosztów pośrednich najpierw w przekroju zasobów, później rozliczaniu zasobów na działania, a dopiero na końcu rozliczaniu działań na produkty. Schemat postępowania w firmie ALFA SA jest bardzo zbliżony, z pewnymi jednak wyjątkami:

1) koszty np. napraw maszyn i urządzeń produkcyjnych nie są zbierane na zasobach „maszyna X” czy „maszyna Y”, ale są od razu ewidencjonowane na działaniach, np. „pakowanie” wraz ze wszystkimi innymi kosztami tych maszyn;

2) koszty wynagrodzeń pracowników bezpośrednich nie są w systemie rachunku kosztów grupowane w przekroju zasobów, tj. grup pracowników, ale są na podstawie danych źródłowych (kart pracy) odnoszone wprost na działania wykonywane przez tych pracowników na rzecz określonych grup produktów;

3) koszty surowców nie są odnoszone wprost na wyroby, ale najpierw trafiają na działania, w których są zużywane bez oznaczenia, na który produkt są zużywane. Następnie koszty surowców zgromadzone na danym działaniu są rozliczane w proporcji do ustalonych norm na wyroby wytwarzane w danym działaniu;

4) nie są wyodrębnione koszty działań na innych poziomach niż działania jednostkowe (nie ma działań na poziomie serii czy rodzaju produktów). Brak uwzględnienia działań na poziomie serii wprost jest, jak zauważył dyrektor ekonomiczny firmy ALFA SA, „jedną z rzeczy, której do tej pory nie udało się w systemie rachunku kosztów działań uwzględnić”;

5) koszty pośrednie są rozliczane jedynie na produkty i ich grupy (marża na klientach jest obliczana jako różnica między przychodami klienta a kosztami wytworzenia produktów sprzedanych danemu klientowi – żadne koszty działań nie są rozliczane wprost na klientów).

Należy zauważyć, że w analizowanej firmie nie stosowano pojęcia „nośnik kosztów”, ale „klucz rozliczeniowy”, jednak klucze rozliczeniowe stosowane w firmie ALFA SA spełniały bez wątpienia definicję nośnika kosztów z ABC. Podczas wdrożenia systemu rachunku kosztów w firmie nie chodziło bowiem o to, by ściśle wdrożyć właśnie koncepcję ABC (ze wszystkimi nazwami, założeniami i dokładnie, tak jak to przedstawia literatura przedmiotu), ale raczej, by dokonać istotnej jakościowej poprawy kalkulacji kosztów produktów. Jak określił to dyrektor ekonomiczny – „chodziło o to, by nie dzielić przez ilość/wartość produkcji/sprzedaży”.

W systemie rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA wyodrębniono w poszczególnych obszarach działalności firmy wiele zasobów, którym przypisano koszty (w terminologii stosowanej w firmie ALFA SA zasoby nazywane były „pozycjami kalkulacyjnymi kosztów” – w skrócie PKK), były to np.: samochody (każdy odrębnie), telefony stacjonarne i komórkowe (każdy odrębnie), budynki, a w nich pomieszczenia (każdy budynek odrębnie i większość pomieszczeń w budynku również odrębnie). Przykładowe zasoby oraz ich nośniki przedstawiono w tab. 4.1.

Wśród działań wyróżnionych w systemie ABC firmy ALFA SA wyróżniono m. in.: snucie osnów, cewienie nici, oplatanie gumy nićmi, skręcanie sznurka, tkanie siatek na maszynach raszłowych 3 igły/cal, tkanie siatek na maszynach raszłowych 6 igieł/cal, tkanie siatek na maszynach cylindrycznych, tkanie siatek choinkowych, tkanie siatek wędkarskich, tkanie wstążki ozdobnej, tkanie siatek do osłonek kolagenowych, pakowanie, przerób folii celulozowej, utrzymanie ruchu na wydziale, administracja i organizacja produkcji.

Tabela 4.1. Zasoby wyodrębnione w firmie ALFA SA

Zasoby	Nośnik
Surowce (koszty zmienne bezpośrednie)	przypisanie bezpośrednie
Półfabrykaty (koszty zmienne bezpośrednie)	przypisanie bezpośrednie
Media technologiczne (koszty zmienne bezpośrednie)	przypisanie bezpośrednie
Ludzie (koszty zmienne pośrednie)	roboczogodziny
Maszyny, urządzenia (koszty stałe pośrednie)	maszynogodziny
Infrastruktura budowlana (koszty stałe pośrednie)	roboczogodziny lub maszynogodziny
Wyposażenie wydziału (koszty stałe pośrednie)	roboczogodziny lub maszynogodziny
Administracja i kierownictwo produkcji (koszty stałe pośrednie)	roboczogodziny lub maszynogodziny
Technologia (koszty stałe pośrednie)	roboczogodziny lub maszynogodziny

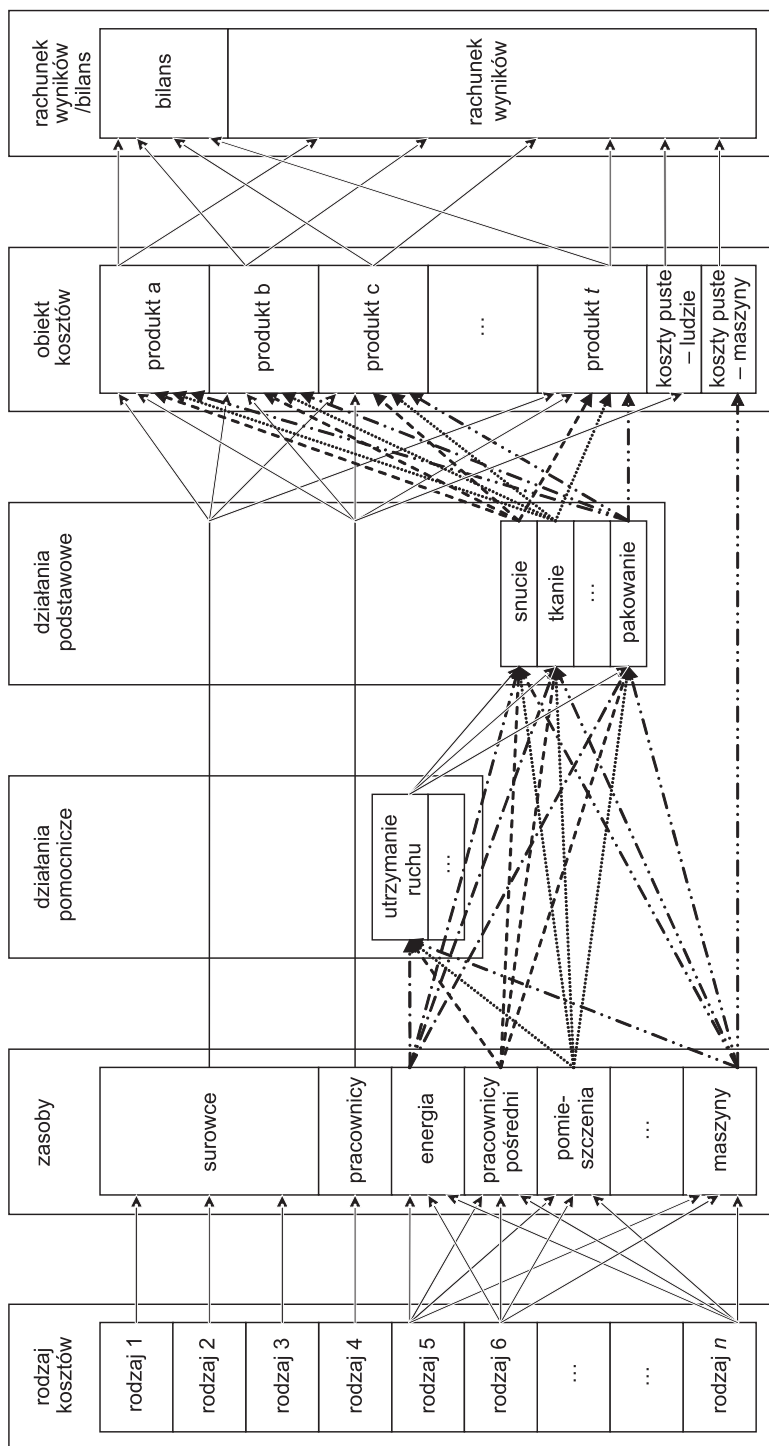
Źródło: opracowanie własne.

W systemie rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA całość kosztów podzielono na stałe i zmienne (do kosztów zmiennych zaliczono, oprócz kosztów materiałów bezpośrednich i płac bezpośrednich, koszty energii elektrycznej i innych mediów technologicznych). Na uwagę zasługuje to, że do podziału kosztów na stałe i zmienne zastosowano metodę księgową, w opinii dyrektora ekonomicznego:

najlepszym sposobem wydziałania kosztów stałych i zmiennych jest wykreowanie świadomości osób dekretnujących, tzn. lepszy rezultat osiągnie się poprzez odpowiednie przygotowanie merytoryczne osób dekretnujących dokumenty niż przez zastosowanie jakichkolwiek metod statystycznych.

Należy zauważyć, że w systemie rachunku kosztów firmy ALFA SA, w ramach danego miejsca powstawania kosztów (MPK), występowała ograniczona (skończona i z góry ustalona) liczba zasobów. Nie istniało jednak stałe przypisanie kosztów rodzajowych do konkretnego zasobu w danym miejscu powstawania kosztów, tzn. nie było z góry określone, które rodzaje kosztów będą przypisane do którego zasobu w danym miejscu powstawania kosztów (mogło się więc zdarzyć, że w zależności od konkretnej sytuacji taki sam koszt rodzajowy został raz przypisany do jednego zasobu, a innym razem do drugiego). Brak automatycznego przypisania kosztów rodzajowych do zasobów powodował, że system był elastyczny (każde zdarzenie można klasyfikować w zależności od kontekstu), ale jego działanie było zależne w dużym stopniu od merytorycznego przygotowania osób dokonujących dekretu.

Rachunek kosztów działań w firmie ALFA SA obejmował swoim zakresem tylko administrację, logistykę i produkcję i jego głównym zadaniem było liczenie kosztów i rentowności produktów i grup produktów. System funkcjonował na czterech wydziałach produkcyjnych (odpowiadały one podstawowym grupom produktów). Uproszczony schemat funkcjonowania rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA przedstawiono na rys. 4.4.



Rys. 4.4. Uproszczony schemat funkcjonowania rachunku kosztów działań w ALFA SA

Źródło: opracowanie własne.

Jak wspomniano wcześniej, rachunek kosztów działań w firmie ALFA SA funkcjonuje w arkuszu kalkulacyjnym EXCEL, którego najważniejszą częścią jest moduł „Kalkulacje kosztów” zasilany informacjami z innych modułów. W systemie rachunku kosztów działań firmy ALFA SA wszystkie zasoby mogą być wyceniane zarówno w koszcie standardowym, jak i w koszcie rzeczywistym i dla każdego produktu można sporządzić analizę odchyień kosztów według zasobów (rachunek kosztów działań połączony jest więc z elementami rachunku kosztów standardowych).

W systemie ABC działającym w firmie ALFA SA wyodrębnia się podział działań na działania pomocnicze/podstawowe/ogólne. Nie stosuje się w rachunku kosztów działań firmy podziału na działania tworzące wartość i działania nietworzące wartości, ani nie wyodrębnia się działań strategicznych i operacyjnych. ALFA SA nie stosuje budżetowania według działań (ABB), firma nie wykorzystuje również innych nowoczesnych systemów rachunkowości zarządczej i zarządzania (zarządzanie dokładnie na czas, reorganizacja procesów gospodarczych, ciągłe doskonalenie, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów cyklu życia produktu, zrównoważona karta wyników, ekonomiczna wartość dodana itd.).

4.2.4. Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań

Opracowanie i wdrożenie nowego systemu rachunku kosztów w firmie ALFA SA umożliwiło stworzenie realnych informacji o kosztach i wynikach dla odbiorców wewnętrznych dla podejmowania decyzji z zakresu produkcji i sprzedaży oraz kontroli rezultatów tych decyzji. Rachunek kosztów działań wdrożony w firmie umożliwił sporządzanie analiz rentowności produktów, grup produktów, klientów i grup klientów oraz w przekroju obszarów sprzedaży wyróżnionych w spółce. Informacje te były wykorzystywane w firmie ALFA SA do objaśniania procesu powstawania kosztów, umożliwiały analizę przyczynowo-skutkową, stosowanie *benchmarking*'u i *outsourcing*'u, podejmowanie działań obniżających koszty oraz zapewniały realną informację o kosztach i rentowności dla różnych obiektów kosztów w firmie (produkty, klienci itd.).

Co do wykorzystania informacji generowanych przez rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwie ALFA SA, należy podkreślić, że:

- użytkownikami systemu rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA byli przede wszystkim menedżerowie średniego i wyższego szczebla firmy, tzn.: kierownicy wydziałów produkcyjnych (cztery osoby) i dyrektorzy (dyrektor ds. produkcji i dyrektor ds. handlowych). Prezes firmy ALFA SA w zasadzie nie korzystał z informacji z rachunku kosztów działań, interesowały go informacje bardziej ogólne, tzn. koszty i rentowność na poziomie całej firmy ALFA SA

i wydziałów produkcyjnych oraz kontrola wpływów i wydatków, a także przekształcenia własnościowe w ramach grupy zarządzanych spółek;

- informacje z ABC były wykorzystywane przede wszystkim w decyzjach cenowych, optymalizacji planu sprzedaży oraz do pomiaru i poprawy dokonań (informacje z ABC były dla podejmowania tych decyzji ważne). Stosunkowo istotne (dość ważne) informacje z rachunku kosztów działań były w takich obszarach, jak redukcja kosztów, projektowanie produktów, analiza rentowności klientów, modelowanie kosztów i wycena zapasów dla potrzeb sprawozdawczości finansowej;

- informacje z rachunku kosztów działań były wykorzystywane głównie do podejmowania decyzji o grupach produktów i produktach. Były to decyzje dotyczące wycofania się z nierentownych produktów i grup produktów, ograniczenia nakładów na nierentowne produkty i grupy produktów, rozwinięcia sprzedaży rentownych produktów i grup produktów oraz inwestycji w nowe potencjalnie rentowne produkty i grupy produktów;

- informacje z ABC były również „często” wykorzystywane do pomiaru i oceny poszczególnych działań i procesów, a „czasami” do pomiaru i oceny poszczególnych kierowników i pracowników, poszczególnych ośrodków odpowiedzialności oraz całej firmy.

Cały zespół osób zaangażowanych w firmie ALFA SA we wdrożenie ABC był nastawiony bardzo pozytywnie w stosunku do wdrożonego systemu. Praca nad implementacją rachunku kosztów działań była dla wszystkich tych osób zupełnie nowym wyzwaniem, oderwaniem od rutynowych obowiązków, szansą na wykazanie się przed przełożonymi i możliwością wzmocnienia swojej pozycji w firmie. Zespół wdrożeniowy zwrócił uwagę na to, że wdrożenie rachunku kosztów działań było pozytywnie odbierane przez menedżerów (zwłaszcza jednostek produkcyjnych) – jako podstawowi odbiorcy informacji z ABC byli oni obok specjalistów z rachunkowości zarządczej głównymi beneficjentami wdrożenia rachunku kosztów działań (kierownicy produkcyjni chętnie korzystali z systemu ABC, ponieważ ich premie zależały od wyników ich wydziałów, które były mierzone w systemie ABC).

Efekty wdrożenia systemu rachunku kosztów działań można wyrazić wybranymi opiniami pracowników firmy ALFA SA:

- „wdrożenie ABC w ALFA SA umożliwiło dokładniejsze liczenie kosztów produktów”,

- „wdrożenie ABC spowodowało, że informacje z systemu rachunku kosztów firmy są częściej niż poprzednio wykorzystywane przez menedżerów z produkcji i sprzedaży”,

- „wdrożenie ABC spowodowało, że funkcja controllingu zbliżyła się do funkcji produkcji”,

- „przeprowadzono serie zmian w zakresach obowiązków i w strukturze organizacyjnej pionu finansowego/controllingu”,

▪ „po wdrożeniu ABC zmniejszył się procent czasu pracowników controllingu poświęcony na czynności związane z gromadzeniem danych, a zwiększył procent czasu poświęcony czynnościom analitycznym służącym zwiększaniu wartości przedsiębiorstwa”.

Pomimo że projekt nie został zrealizowany w 100% (ograniczone zastosowanie do analizy rentowności klientów czy też brak wersji systemu funkcjonującego w profesjonalnym oprogramowaniu), to informacje z systemu ABC były wykorzystywane do podejmowania decyzji w różnych obszarach działalności przedsiębiorstwa. Nie przewidywano jednak, by rachunek kosztów działań w firmie ALFA SA był w najbliższym czasie modyfikowany. Mimo że obecny rachunek kosztów działań powinien być zmodyfikowany (rozszerzony i zaktualizowany), to nie było do tego rodzaju zmian odpowiedniego klimatu, zasobów finansowych, czasu i były ważniejsze zadania.

Na początku analizy studium przypadku w firmie ALFA SA zaznaczono, że w zamiarze zarządu wdrożenie systemu rachunku kosztów działań miało spowodować odejście od sposobu „zarządzania przez przypadki” i oparcie procesów decyzyjnych na rzetelnych informacjach o kosztach i rentowności – można stwierdzić, że w dużej mierze się to udało. Po wdrożeniu ABC w przedsiębiorstwie dostępne były użyteczne i wartościowe dla procesów decyzyjnych informacje, których wcześniej nie było, np.: a) precyzyjne informacje o kosztach zasobów, działań i miejsc powstawania kosztów, b) dokładne dane o kosztach bezpośrednich produktów, c) rzetelne informacje o rentowności produktów i grup produktów.

Studium przypadku w firmie ALFA SA, mimo pewnych trudności, które pojawiły się podczas wdrożenia, oraz tego, że proces implementacji będzie jeszcze kontynuowany, umożliwia stwierdzenie, iż wdrożenie rachunku kosztów działań było dla firmy bardzo korzystne – wśród wielu korzyści można wymienić chociażby zacieśnienie związków między specjalistami z rachunkowości zarządczej a menedżerami oraz zainteresowanie menedżerów informacjami o kosztach zasobów, działań, produktów oraz nośnikach zasobów i działań.

W podsumowaniu można stwierdzić, że informacje z rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA były już wykorzystywane do podejmowania decyzji operacyjnych, a w przyszłości mogą być wykorzystywane również do decyzji strategicznych. Chociaż ze względu na ograniczony czas analizy przypadku w firmie ALFA SA, nie można wyciągać wniosków, co do wykorzystania ABC w decyzjach strategicznych, to jego przydatność do krótkookresowego zarządzania kosztami jest dobrze udokumentowana.

Rozwój, a nawet utrzymanie systemu ABC mogą być jednak zagrożone, przy czym podstawowe problemy, które mogą się pojawić w przyszłości, to:

1) odejście z firmy ALFA SA osoby kluczowej dla projektu ABC, tzn. controllera (istnieje obawa, czy inne osoby będą w stanie przejąć merytoryczny nadzór nad funkcjonującym systemem ABC, aktualizować ten system oraz wzbogacać o dodatkowe obszary – np. o budżetowanie);

2) wdrożenie systemu rachunku kosztów działań w arkuszu kalkulacyjnym EXCEL (arkusz kalkulacyjny, obok niedających się przecenić zalet – niewielki koszt, powszechność wykorzystania – ma również istotne ograniczenia: duże zindywidualizowanie rozwiązań, niską odporność na nieupoważnione modyfikacje. W największym skrócie można to opisać jako groźbę tego, że program napisany przez jedną osobę inna osoba może wykorzystywać z dużym trudem, a użytkownik nieposiadający wystarczającej wiedzy może łatwo „zepsuć” program);

3) utrata zainteresowania prezesa funkcjonowaniem systemu ABC.

W aspekcie wyżej wymienionych problemów, które mogą wystąpić w przyszłości prorocze może się okazać stwierdzenie byłego już controllera firmy ALFA SA, co do tego, że rozwój metod zarządzania w firmie może zatoczyć koło i zmienić się „ze sposobu zarządzania przez przypadki na zarządzanie na podstawie realnych informacji, a następnie z systemu zarządzania na podstawie realnych informacji znowu w system zarządzania przez przypadki”.

4.2.5. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie analizy przypadku w firmie ALFA SA

W podsumowaniu studium przypadku w firmie ALFA SA należy podkreślić, że kluczowym czynnikiem sprawczym wdrożenia nowego systemu rachunku kosztów w firmie było artykułowane przez menedżerów niezadowolenie z informacji dostarczanych przez dotychczasowy rachunek kosztów.

Na proces wdrażania innowacji z zakresu rachunkowości zarządczej (w tym przypadku: na proces wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA) miały wpływ trzy różne typy czynników pozytywnych i jeden typ czynników negatywnych, były to czynniki:

- sprawcze (mające ciągły, długoterminowy wpływ na wdrożenie innowacji),
- czynniki katalityczne (mające bezpośredni wpływ na wdrożenie innowacji),
- ułatwiające (czynniki, bez których wdrożenie innowacji nie byłoby możliwe),
- utrudniające (czynniki negatywnie oddziałujące na wprowadzenie innowacji).

W czasie procesu wdrażania rachunku kosztów działań czynniki te oddziaływały łącznie, promując proces zmiany (przewaga czynników pozytywnych nad negatywnymi). Listę kluczowych czynników oddziałujących na wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA przedstawiono w tab. 4.2.

Tabela 4.2. Czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC w firmie ALFA SA

Rodzaj czynnika	Czynnik
Czynniki sprawcze (<i>motivators</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wzrost konkurencji i strategia rynkowa ▪ strategia produkcyjna (wzrost zróżnicowania i skomplikowania produktów – klienci zaczęli wymagać specyficznych produktów, w krótkich partiach) ▪ zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez menedżerów ▪ niedokładność danych z dotychczasowego rachunku kosztów
Czynniki katalityczne (<i>catalysts</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ przeprowadzone w firmie szkolenie z rachunku kosztów ▪ studia podyplomowe podjęte przez controllera
Czynniki ułatwiające (<i>facilitators</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wsparcie zarządu („błogosławieństwo” prezesa i pozostawienie „wolnej ręki”) ▪ transfer wiedzy do firmy (szkolenie wewnętrzne) ▪ poziom wiedzy controllera z zakresu nowych systemów rachunku kosztów ▪ podatność na mody i trendy ▪ wystarczające zasoby ▪ średniej wielkości firma, średni stopień skomplikowania procesów, „wszyscy robią wszystko”, trudno znaleźć osoby potencjalnie zaangażowane we wdrożenie controllingu, które rozumiałyby jedynie wąski wycinek działalności ▪ ogólna kondycja firmy dobra, wykorzystanie zdolności produkcyjnych bliskie 100%
Czynniki utrudniające (<i>obstructors</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ nastawiona na brak zmian kultura organizacyjna (według słów pracowników spółki: „nikt nie ma czasu, by zajmować się czymś, co nie jest potrzebne na wczoraj”, „firma nie ma czasu i pieniędzy na usprawnianie procesu zarządzania czasem i pieniądzem”, „stan wyjściowy to zarządzanie przez przypadki, jest dobrze, ale w gruncie rzeczy nie wiadomo dlaczego”) ▪ niedostateczny poziom wiedzy najwyższego kierownictwa firmy

Źródło: opracowanie własne.

Zmiany w rachunkowości zarządczej w firmie ALFA SA, po wdrożeniu rachunku kosztów działań, przejawiały się w dwóch aspektach zmian: metodologicznym i instytucjonalnym. Zmiany te zostały przedstawione w tab. 4.3.

Należy podkreślić, że w całym procesie wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA centralna rola przypada osobom w niej pracującym. Zarówno menedżerowie, jak i specjaliści z zakresu rachunkowości zarządczej byli przygotowani do zakwestionowania istniejącego w firmie rachunku kosztów oraz zaplanowania i wdrożenia nowego, lepszego systemu. Menedżerowie (głównie zarząd) zakwestionowali jakość informacji dostarczanych przez dotychczasowy system rachunku kosztów, a specjaliści z rachunkowości zarządczej (controller i jego zespół) odpowiedzieli na to zapotrzebowanie wdrażając rachunek kosztów działań. Specjaliści z rachunkowości zarządczej w firmie ALFA SA byli z jednej strony świadomi zmian zachodzących na rynku oraz

w procesie produkcji, a z drugiej – nowych metod rachunku kosztów i zarządzania kosztami (ABC/M). W efekcie zdołali zaadaptować najnowsze narzędzia rachunku kosztów do rozwiązywania problemów, które pojawiły się w firmie.

Tabela 4.3. Zmiany w systemie rachunkowości zarządczej w firmie ALFA SA po wdrożeniu ABC

Obszar zmian	Przed wdrożeniem ABC	Po wdrożeniu ABC
Zmiany metodologiczne (nowe narzędzia rachunkowości zarządczej)	podjmowanie decyzji metodą „zarządzania przez przypadki”	podjmowanie decyzji na podstawie danych liczbowych z systemu ABC
	niska dokładność liczenia kosztów bezpośrednich produktów	wysoka dokładność liczenia kosztów bezpośrednich produktów
	rachunek kosztów pełnych z rozliczeniem kosztów pośrednich „metodą koszty bezpośrednie + X zł”	rachunek kosztów działań z rozliczaniem kosztów pośrednich według wielu zróżnicowanych nośników kosztów
	koszty rzeczywiste ustalane tylko dla grupy produktów	koszty rzeczywiste ustalane dla produktów jako koszt zmienny według działań i zasobów, plus koszt stały według działań i zasobów
	analizy rentowności na poziomie całej firmy i bardzo niedokładne analizy rentowności produktów	analizy rentowności na poziomie firmy, grup produktów, produktów, grup klientów i klientów itd. sporządzane w oparciu o rachunek kosztów działań
	brak planowania rozmiarów produkcji w celu określenia wpływu na cenę jednostkową (koszty puste w ogóle niewyodrębnione)	koszty wyrobów kalkulowane przy uwzględnieniu planowanych rozmiarów produkcji (koszty puste odnośzone na wynik firmy)
Zmiany instytucjonalne (zmiany w organizacji rachunkowości zarządczej)	controller podporządkowany organizacyjnie głównej księgowej	controller wyłączony z podporządkowania głównej księgowej i podlegający bezpośrednio prezesowi
	funkcja rachunkowości zarządczej oddalona od funkcji produkcji i sprzedaży	funkcja rachunkowości zarządczej zbliżona do funkcji produkcji i sprzedaży
	małe nastawienie na dostarczanie informacji w celu podjęcia decyzji	większe nakierowanie na dostarczanie informacji do podejmowania decyzji
	brak wyodrębnienia ośrodków odpowiedzialności	wyodrębnienie ośrodków odpowiedzialnych za koszty i zyski
	informacje z rachunkowości zarządczej rzadko wykorzystywane przez menedżerów z produkcji, sprzedaży i innych funkcji realizowanych w firmie	informacje z rachunkowości zarządczej często wykorzystywane przez menedżerów z produkcji, sprzedaży i innych funkcji realizowanych w firmie

Źródło: opracowanie własne.

4.3. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie telekomunikacyjnej BETA SA

4.3.1. Charakterystyka firmy i podstawowe informacje o systemie rachunku kosztów działań

BETA SA to firma telekomunikacyjna dostarczająca specjalne produkty wielu klientom (strategia różnicowania). Sprzedaż w firmie BETA SA to w całości (100%) sprzedaż krajowa. W strukturze organizacyjnej firmy wyodrębniono: pion sprzedaży i marketingu, pion techniczny, pion IT, pion prawny oraz pion finansów i administracji. W strukturze kosztów firmy można wyróżnić następujące koszty: koszty płac bezpośrednich (ok. 3%), inne koszty bezpośrednie (głównie koszty połączeń międzyoperatorskich) (ok. 37%), koszty pośrednie (ok. 60%). W ostatnich latach przed wprowadzeniem rachunku kosztów działań w firmie BETA SA udział kosztów pośrednich w strukturze jej kosztów obniżył się (koszty te co prawda spadły w ostatnich latach, ale ich poziom jest i tak niezwykle wysoki). Podstawowe procesy wyodrębnione w firmie BETA SA to: rozwój produktów, zarządzanie produktami, marketing, sprzedaż produktów, rozliczenia międzyoperatorskie, billing, ściąganie należności, obsługa klienta, budowa sieci telekomunikacyjnej, rozbudowa sieci dostępowej, utrzymanie sieci telekomunikacyjnej, zarządzanie finansami, zarządzanie strategiczne, zakupy, zarządzanie składnikami majątku, utrzymanie systemów informatycznych, zarządzanie zasobami ludzkimi.

Początki zmian w systemie rachunku kosztów w firmie BETA SA, które w końcowym efekcie (po kilku latach) doprowadziły do powstania rachunku kosztów działań, przypadają na koniec lat 90. XX w. W tym okresie rozpoczęto prace nad stworzeniem systemu alokacji kosztów połączeń międzyoperatorskich (*interconnect* – IC), które stanowiły prawie 40% kosztów funkcjonowania firmy. W kolejnych latach stworzono system alokacji kosztów związanych ze sprzedażą – głównie prowizji i pozostałych kosztów osobowych pracowników sprzedaży. W następnej kolejności dopracowano się podziału kosztów na elementy sieci telekomunikacyjnej (do elementów sieci przypisano nie tylko koszty amortyzacji, ale i takie koszty, jak koszty osobowe, koszty usług obcych itd.)².

W dotychczasowym systemie rachunku kosztów funkcjonującym w firmie BETA SA nie było rzetelnych informacji o kosztach produktów czy klientów. Według słów kierownika Działu controllingu: „na podstawie informacji z tego

² System rozliczania kosztów połączeń międzyoperatorskich, który stworzono pod koniec lat 90. XX w., został po wdrożeniu rachunku kosztów działań zmarginalizowany – okazało się, że na skutek poprawy dokładności pomiarów w firmie, możliwe stało się odnoszenie kosztów połączeń międzyoperatorskich na ostateczne obiekty kosztów (frakcje ruchu i produkty) bezpośrednio.

systemu nikt nie zaryzykowałby twierdzenia, że rentowność produktów czy klientów wyliczona w tym systemie cokolwiek oznaczała”.

Rachunek kosztów działań funkcjonujący w firmie BETA SA został wdrożony kilka lat temu, a decyzja o jego wdrożeniu była bezpośrednią inicjatywą zarządu. Kierownik Działu controllingu, z którym prowadzono wywiady w firmie BETA SA, zwrócił uwagę na to, że na wdrożenie rachunku kosztów działań w decydującym stopniu wpłynęła zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa, zmiana strategii, wdrożenie nowych technologii oraz dążenie do redukcji kosztów, poprawy wyników i usprawnienia procesu kontroli. Duży wpływ na wdrożenie ABC miały również wymagania centrali oraz wdrożenie rachunku kosztów działań przez firmy konkurencyjne. W średnim stopniu na implementację wpłynął wzrost konkurencji, a w niewielkim – sprzyjająca zmianom atmosfera wśród pracowników (mały wpływ).

Nieco inaczej powody wdrożenia systemu rachunku kosztów działań w firmie BETA SA były oceniane przez działy operacyjne (biznesowe):

- czynniki niemające wpływu na wdrożenia to według nich: wymagania centrali (np. spółki–matki) i sprzyjająca atmosfera wśród pracowników,

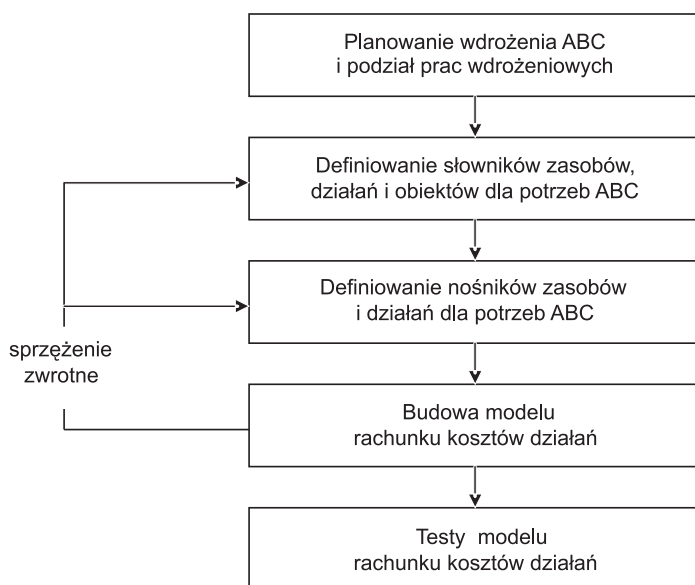
- czynniki mające mały wpływ na wdrożenie to: zmiana kierownictwa, dostępność zasobów finansowych i dostępność zasobów ludzkich (według twórców ABC w firmie BETA SA mały wpływ na wdrożenie miała sprzyjająca atmosfera wśród pracowników),

- średni wpływ na wdrożenie ABC wywarły według nich: zmiana struktury organizacyjnej, zmiana strategii i wdrożenie nowych technologii (według twórców ABC w firmie BETA SA średni wpływ na wdrożenie ABC miał wzrost konkurencji),

- czynniki mające duży wpływ na wdrożenie to: wzrost konkurencji, dążenie do zdobycia nowych rynków zbytu i dążenie do poprawy kontroli (czynniki mające duży wpływ na wdrożenie to według twórców ABC w firmie BETA SA: wymagania centrali i posiadanie ABC przez konkurencję),

- decydujący wpływ na wdrożenie rachunku kosztów działań miały według menedżerów obszarów biznesowych dwa czynniki: zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa i dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników (te dwa czynniki były również wymieniane przez twórców ABC w firmie BETA SA jako decydujące o wdrożeniu – dodatkowo jako czynniki decydujące o wdrożeniu twórcy ABC wymieniali dążenie do poprawy kontroli, wdrażanie nowych technologii i zmianę strategii).

Wdrożenie rachunku działań w firmie BETA SA trwało ponad rok. System funkcjonujący w spółce był na bieżąco rozwijany i modyfikowany głównie w związku ze zmianami struktury organizacyjnej firmy – mniejsze lub większe zmiany były dokonywane regularnie na przełomie roku (ze zmian w trakcie roku zrezygnowano, aby zachować porównywalność danych miesięcznych). Rachunek kosztów działań w firmie BETA SA był wdrażany przez zespół pracowników spółki przy pomocy zewnętrznych konsultantów. Kolejne etapy prac wdrożeniowych przedstawiono na rys. 4.5.



Rys. 4.5. Etapy prac nad stworzeniem rachunku kosztów działań w firmie BETA SA
Źródło: opracowanie własne.

Za wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie odpowiedzialnych było kilkanaście osób ze wszystkich kluczowych działów firmy (trzy osoby z pionu finansów i administracji, pięć osób z pionu technicznego i po trzy osoby z pionów sprzedaży i marketingu oraz IT). Podczas wdrożenia wykorzystywano wiedzę ekspercką kilkudziesięciu kluczowych menedżerów z firmy, jednak największy wpływ na kształt systemu ABC mieli przedstawiciele pionu technicznego.

Od zakończenia wdrożenia ABC utrzymaniem systemu zajmowała się w pełnym wymiarze czasu pracy jedna osoba. Po wdrożeniu rachunku kosztów działań BETA SA nie zrezygnowała z dotychczasowego systemu rachunku kosztów (tradycyjny system rachunku kosztów pełnych) – podczas gdy ABC był wykorzystywany do celów wewnętrznych, dotychczasowy system rachunku kosztów był podstawą sporządzania sprawozdań zewnętrznych. Wdrożenie systemu rachunku kosztów działań było przez kierownika Działu controllingu (osobę merytorycznie odpowiedzialną za wdrożenie) oceniane jednoznacznie jako sukces. Kierownictwo działów operacyjnych (biznesowych) oceniało wdrożenie jako umiarkowany sukces. Podczas wdrożenia odnotowano wiele mniej lub bardziej istotnych problemów. Według opinii kierownika Biura Controllingu, bardzo dużym problemem były znaczne nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC. Problemami określonymi jako duże były znaczne koszty

wdrożenia i utrzymania systemu, niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników, trudności z konstrukcją systemu oraz brak odpowiednich zasobów finansowych.

Nieco inaczej problemy we wdrażaniu systemu rachunku kosztów działań w firmie BETA SA były postrzegane przez kierowników działów operacyjnych:

- do czynników powodujących bardzo dużo problemów przy wdrożeniu zaliczyli oni duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC, inne priorytety (np. wdrożenie ISO, TQM, ERP itd.) oraz trudności z systemem (np. wybór działań, nośników itd.),
- czynnikiem powodującym podczas wdrożenia duży problem była według nich niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników,
- czynniki sprawiające przy wdrożeniu przeciętny problem to brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.) oraz duże koszty przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC,
- czynnikiem, który nie spowodował problemów podczas wdrożenia, był brak odpowiednich zasobów informatycznych.

Informatyczny system rachunku kosztów działań w firmie BETA SA funkcjonował w gotowym i sparametryzowanym dla firmy specjalistycznym oprogramowaniu do ABC. System został w całości przygotowany przez pracowników spółki współpracujących z zewnętrzną firmą konsultingową i funkcjonował w oparciu o dane dostarczane z systemu finansowo-księgowego, systemu obsługi klienta, systemu sprzedaży i innych systemów gromadzących dane specjalnie dla potrzeb rachunku kosztów działań. Dane powyższe były przenoszone do informatycznego systemu ABC częściowo automatycznie, a częściowo ręcznie, raz na miesiąc.

4.3.2. Struktura systemu rachunku kosztów działań

W systemie rachunku kosztów działań firmy BETA SA wyodrębniono: około trzysta zasobów, kilkanaście nośników kosztów zasobów, sto kilkadziesiąt działań, sto kilkadziesiąt nośników kosztów działań oraz kilka tysięcy obiektów kosztów (produktów, klientów itd.). W systemie rachunku kosztów działań firmy występował podział kosztów na stałe i zmienne, wyodrębniono również koszty niewykorzystanego potencjału, ale tylko na poziomie zasobów związanych z infrastrukturą sieci. W rachunku kosztów działań firmy BETA SA wyodrębniono działania na poziomie jednostki produktu, partii produktów, rodzaju produktów oraz firmy.

System rachunku kosztów działań w firmie BETA SA funkcjonował od siedmiu lat i był regularnie modyfikowany (jak stwierdził kierownik Działu controllingu: „modyfikacje dokonywane są w cyklach rocznych, choć zdarzały się i częściej, np. po wprowadzeniu nowego podziału segmentów sprzedaży jako wymóg raportowania rentowności dla zarządu firmy”).

Ujęcie w systemie ABC kosztów infrastruktury technicznej firmy telekomunikacyjnej wymagało wydzielenia kilku podstawowych rodzajów elementów, w firmie BETA SA były to:

1) zasoby (płace, telefony, samochody, biura, sieć komputerowa, opłaty homologacyjne, koszty międzyoperatorskie itd.);

2) działania pomocnicze, podstawowe i ogólne – rozwój systemów *hosting-owych*, rozwój systemu CRM, rozliczenia z klientami hurtowymi, windykacja należności, zarządzanie środkami pieniężnymi, raportowanie operacyjne itd.);

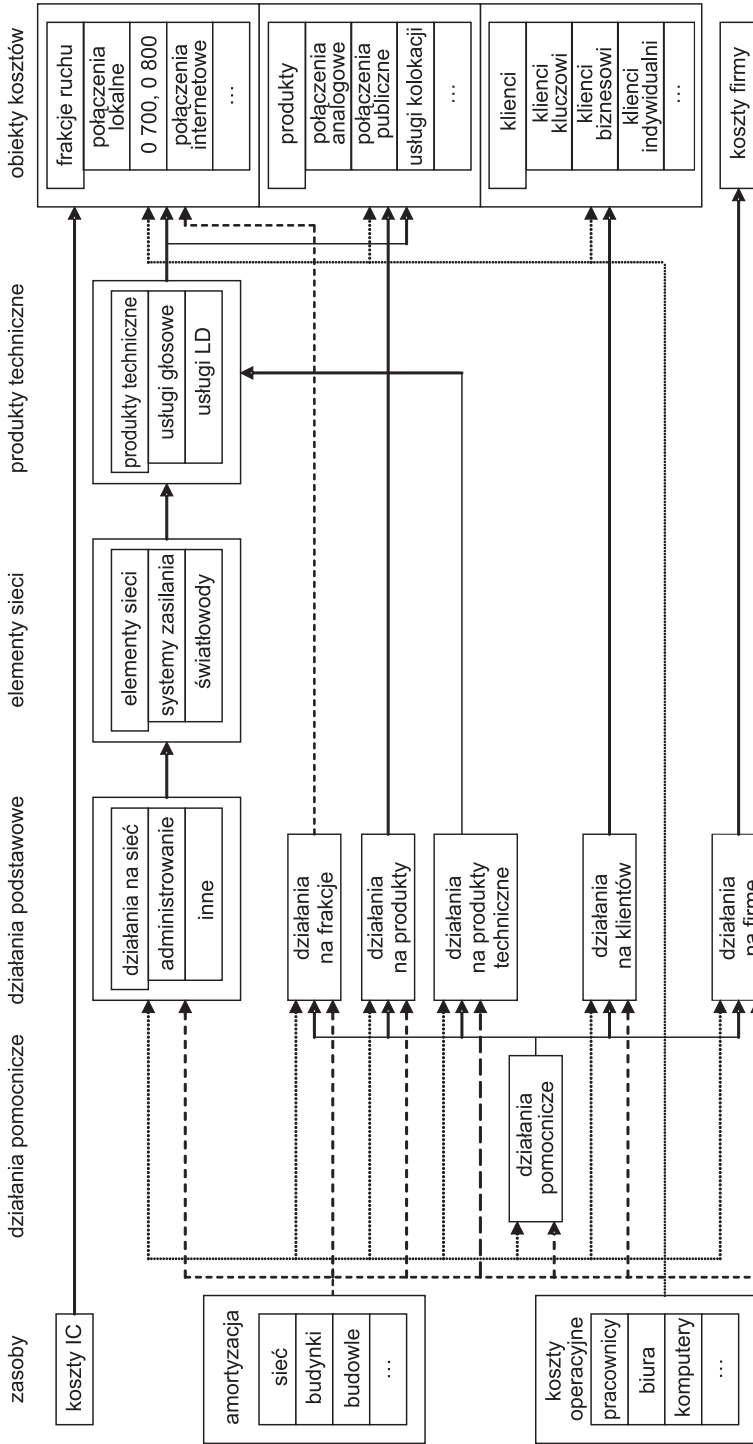
3) elementy sieci telekomunikacyjnej – kilkadziesiąt grup środków trwałych, na które podzielono całą sieć telekomunikacyjną (np. światłowody, radiolinie, serwery usług internetowych, systemy bezpieczeństwa sieci, urządzenia abonenckie itd.);

4) warstwy techniczne sieci (produkty techniczne³) – kilkanaście grup składających się z elementów sieci telekomunikacyjnej wykorzystywanych przez określoną technologię (transmisyjną lub komutacyjną) do świadczenia usług głosowych i usług przesyłu danych (np. warstwa dostępową, warstwa usług transmisji danych, warstwa usług *hosting-owych* itd.);

5) obiekty kosztów: a) frakcje ruchu (połączenia lokalne, połączenia międzymiastowe, połączenia międzynarodowe itd.), b) produkty (linia analogowa, hurtowa terminacja głosu, usługi *hosting-owe*, usługi kolokacji itd.), c) klienci (hurtowi, biznesowi, indywidualni itd.), d) firma (wszystkie koszty, których nie można powiązać z żadnym innym obiektem kosztowym – ponoszone w związku z ogólnym zarządzaniem spółką albo wynikające z przepisów prawa).

W podstawowym modelu rachunku kosztów działań występują zasoby, działania i obiekty kosztów – elementy te występowały również w systemie ABC firmy BETA SA. W systemie tym funkcjonowały jednak jeszcze dwa dodatkowe typy elementów, tzn. elementy sieci telekomunikacyjnej i warstwy techniczne sieci (produkty techniczne) – wyodrębnienie tych obiektów było konieczne dla prawidłowego odzwierciedlenia procesów zachodzących w firmie BETA SA, w systemie rachunku kosztów działań. Dzięki alokacji znacznej części kosztów w przekroju elementów sieci telekomunikacyjnej można je było dobrze rozliczyć na warstwy techniczne sieci, a następnie koszty warstw technicznych sieci można było dokładnie rozliczyć na obiekty kosztów (frakcje ruchu i produkty) – rozliczenie tych kosztów wprost na produkty i frakcje ruchu z pominięciem uprzedniej alokacji na elementy sieci telekomunikacyjnej i warstwy techniczne sieci byłoby niemożliwe. Uproszczony schemat funkcjonowania systemu ABC w firmie BETA SA zaprezentowano na rys. 4.6.

³ Produkty techniczne stanowią elementy pośredniej alokacji kosztów związanych z siecią telekomunikacyjną. Dalsza alokacja kosztów następuje na frakcje ruchu i produkty. Produkty techniczne to inaczej platformy i warstwy sieci transmisyjnej i dostępowej.



Rys. 4.6. Uproszczony schemat funkcjonowania rachunku kosztów działań w BETA SA
 Źródło: opracowanie własne.

Poszczególne rodzaje kosztów wyodrębnione w systemie ABC w firmie BETA SA są „na stałe” przypisane do poszczególnych zasobów (z góry wiadomo, jakie koszty rodzajowe w każdym miejscu powstawania kosztów w firmie zostaną przypisane do danego zasobu). Przykłady alokacji zasobów na poszczególne obiekty kosztów w firmie BETA SA przedstawiono w tab. 4.4.

Tabela 4.4. Przykłady alokacji zasobów w firmie BETA SA

Sposób alokacji	Zasób	Obiekt
Alokacja na działania na podstawie kart czasu pracy	płace, narzuty itd.	działania
	szkolenia	działania
	telefony	działania
	samochody	działania
	sprzęt biurowy	działania
Alokacja na działania na podstawie różnych nośników zasobów	biura	działania
	sieć komputerowa	działania
	rezerwa na należności	działania
	energia	działania
	usługi	działania
Alokacja na obiekty na podstawie różnych nośników zasobów	koszty utrzymania sieci	elementy sieci
	opłaty homologacyjne	elementy sieci
	dzierżawa powierzchni pod sprzęt	elementy sieci, a później frakcje ruchu
	amortyzacja sieci telekomunikacyjnej	elementy sieci, a później frakcje ruchu
	koszty międzyoperatorskie	frakcje ruchu
	amortyzacja koncesji	produkty/frakcje ruchu
	promocja i reklama	produkty
	usługi profesjonalne	produkty/klienci/firma
	usługi finansowe i bankowe	firma
usługi prawne i audytorskie	firma	

Źródło: opracowanie własne.

Moduł działań w firmie BETA SA składał się z dwóch odrębnych części – pierwszej, związanej z procesami operacyjnymi (działania osobowe), i drugiej, dotyczącej infrastruktury sieciowej. W systemie ABC firmy BETA SA zdefiniowano kilkanaście procesów i sto kilkadziesiąt działań. Każdy z kierowników działów firmy raz w miesiącu przypisywał czasy pracy podległego mu zespołu pracowników do poszczególnych wykonywanych działań (proporcje czasu pracy na poszczególne działania były zapisywane w specjalnie stworzonym arkuszu podziału czasu pracy; czas przypadający na nadgodziny i urlopy był rozliczany

proporcjonalnie do wcześniej rozpisanego podstawowego czasu pracy). Koszty infrastruktury sieciowej w firmie BETA SA to koszty amortyzacji sieci telekomunikacyjnej i koszty działań wykonywanych na rzecz sieci telekomunikacyjnej, np. koszty związane z utrzymaniem central i systemów telefonicznych, koszty usług technicznych dotyczących sieci, koszty dzierżawy powierzchni pod urządzenia telekomunikacyjne czy też koszty homologacji.

Koszty kilkunastu procesów i przeszło setki działań wyodrębnionych w systemie ABC firmy BETA SA były rozliczane na zróżnicowane obiekty kosztów – produkty, frakcje ruchu, grupy klientów, firmę czy też na inne działania (działania pomocnicze i ogólne). Przykładowe procesy i obiekty kosztów, na które były rozliczane koszty tych procesów, przedstawiono w tab. 4.5.

Tabela 4.5. Kierunki alokacji kosztów wybranych procesów w firmie BETA SA

Proces	Obiekt
Rozwój produktów	produkty
Zarządzanie produktami	produkty
Budowa sieci telekomunikacyjnej	frakcje ruchu
Utrzymanie sieci telekomunikacyjnej	frakcje ruchu
Sprzedaż produktów	grupy klientów
Obsługa klienta	grupy klientów
Ściąganie należności	grupy klientów
Zarządzanie strategiczne	firma
Zarządzanie składnikami majątku	działania
Utrzymanie systemów informatycznych	działania
Zarządzanie zasobami ludzkimi	działania

Źródło: opracowanie własne.

W systemie rachunku kosztów działań firmy BETA SA wyodrębniono różne rodzaje nośników kosztów zasobów i działań – podstawowe typy były następujące⁴:

- „arkusze czasu pracy” (arkusze podziału czasu pracy na działania) – były miarą wielkości zużycia zasobów (głównie płac i innych kosztów osobowych) na działania,

- „sieciowe nośniki kosztów” – służyły do alokacji kosztów zasobów sieciowych (amortyzacji elementów sieciowych, opłat homologacyjnych, kosztów dzierżawy powierzchni pod urządzenia telefoniczne itd.) na odpowiednie elementy sieci, produkty techniczne, frakcje ruchu lub produkty (np. podział kosztów amortyzacji na elementy sieci, ruch głosowy itd.),

⁴ Określenia te są stosowane w badanym przedsiębiorstwie.

▪ „inne nośniki kosztów” – służyły do alokacji kosztów zasobów bezpośrednio na obiekty kosztów lub na działania (np. ilość pełnych etatów, ilość telefonów, ilość samochodów itd.),

▪ „nośniki automatyczne” – odniesienie bezpośrednio zasobu na działanie, rozliczenie zasobu „po równo” na działania itd.

Przykładowe działania, które występowały w systemie rachunku kosztów działań firmy BETA SA, obiekty kosztów, na które były rozliczane koszty tych działań, i nośniki, za pomocą których były rozliczane, przedstawiono w tab. 4.6.

Tabela 4.6. Przykładowe działania, nośniki kosztów działań i obiekty kosztów ABC w firmie BETA SA

Działanie	Obiekt	Nośnik	Źródło danych
Obsługa listy płac	działania	liczba pełnych etatów	arkusz czasu pracy
Administrowanie budynkami biurowymi	działania	liczba pełnych etatów	arkusz czasu pracy
Zarządzanie wprowadzaniem produktu na rynek	produkty	czas pracy	arkusz czasu pracy
Administrowanie budowlami telekomunikacyjnymi	elementy sieciowe	w proporcji do kosztów dzierżawy	nośnik Działu sieci
Rozliczenia z innymi operatorami	frakcje ruchu	czas pracy	szacunek eksperta
Prowadzenie tele-sprzedaży	klienci	liczba rozmów telefonicznych	nośnik Działu sprzedaży
Zbieranie danych o klientach	klienci	liczba nowych umów	nośnik Działu obsługi klienta
Budżetowanie	firma	odniesienie bezpośrednie	dokument źródłowy

Źródło: opracowanie własne.

System ABC w firmie BETA SA zawierał koszty operacyjne (*operational expenses* – opex) i nie uwzględniał wydatków inwestycyjnych (*capital expenses* – capex). Analiza kosztów prowadzona była na danych skonsolidowanych geograficznie, tzn. nie było możliwości dokonania wyceny np. działania czy elementu sieci w jakimś konkretnym regionie. System rachunku kosztów działań, który funkcjonował w firmie BETA SA, mógł być zastosowany do rozliczenia danych budżetowanych dla dokonania porównań z danymi rzeczywistymi. W systemie tym zasadniczo nie dokonywało się alokacji kosztów działań na poziomie firmy na poszczególne obiekty kalkulacji – alokacja taka była jednak możliwa, jeżeli poza systemem założyło się, w jaki sposób ma być wykonana. W systemie ABC funkcjonującym w firmie można w dwojaki sposób podejść do

alokacji kosztów pustych (kosztów niewykorzystanego potencjału – koszty puste wyodrębniano na poziomie zasobów sieciowych). Możliwe było dokonanie przeliczenia całego systemu bez wyodrębniania kosztów pustych (wówczas kosztów tych nie wykazywano odrębnie, ale obciążały one produkty czy klientów) albo z ich wyodrębnieniem (wówczas koszty puste nie obciążały kosztów produktów czy klientów, ale były w całości odnoszone na wynik firmy) – w zależności od potrzeb BETA SA wykorzystywała oba podejścia.

W rachunku kosztów działań firmy BETA SA sporządzano kilkaset kalkulacji dla grup produktów i grup klientów oraz kilka tysięcy kalkulacji dla produktów i klientów. W systemie tym sporządzano wiele analiz rentowności w różnych przekrojach i z różną szczegółowością. Powyżej 500 analiz sporządzano dla produktów i klientów, a 101–500 analiz przygotowywano dla grup produktów i grup klientów.

4.3.3. Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań

Wdrożenie systemu ABC w firmie BETA SA umożliwiło stworzenie realnych informacji o kosztach i wynikach uzyskiwanych przede wszystkim na produktach i grupach produktów (rzetelne informacje o kosztach w tych przekrojach nie były dostępne w dotychczasowym systemie rachunku kosztów funkcjonującym w spółce). Informacje te były wykorzystywane w firmie BETA SA do objaśniania procesu powstawania kosztów, umożliwiały analizę przyczynowo-skutkową, stosowanie *benchmarking-u* i *outsourcing-u*, podejmowanie działań obniżających koszty oraz zapewniały realną informację o kosztach i rentowności dla różnych obiektów kosztów w firmie. W firmie BETA SA sporządzano i wykorzystywano następujące przekroje analiz: a) rentowność segmentu klienta i produktu, b) rentowność produktu i segmentu klienta, c) rentowność segmentu klienta, produktu i rodzaju połączeń, d) rentowność segmentu i typu instalacji.

W firmie BETA SA sporządzone były ponadto wielowymiarowe analizy dotyczące źródeł kosztów i uzyskanej rentowności. Dla łatwiejszej interpretacji analiz wykorzystywano grupowanie kosztów działań i kosztów zasobów (tzw. „atrybutowanie poziomów kosztów”). Przykładowe analizy udziału kosztów, które sporządzano w firmie BETA SA, to: a) analiza kosztów pustych (głównie koszty amortyzacji niewykorzystanej infrastruktury sieciowej), b) analiza struktury kosztów zasobów, działań i obiektów kosztów, c) analiza kosztów obiektów kosztowych w perspektywie zasobów i działań (koszty frakcji ruchu, produktów bądź klientów), d) inne, według potrzeb.

W systemie rachunku kosztów działań, który działał w firmie BETA SA, nie wyodrębniano działań tworzących i nietworzących wartości. W ABC spółki uwzględniono podział działań na pomocnicze, podstawowe i ogólne oraz wyróżniono działania na poziomie jednostki produktu, partii produktów, rodzaju produktów czy też na poziomie firmy. W systemie ABC firmy BETA SA działania były również dzielone na strategiczne i operacyjne. Jak dotąd rachunek

kosztów działań w spółce nie był wykorzystywany do pomiaru i oceny osiągnięć, ani na poziomie pracowników czy kierowników, ani na poziomie poszczególnych ośrodków odpowiedzialności – był natomiast stosowany do pomiaru i oceny działań i procesów oraz całej firmy (w stałych kwartalnych okresach).

Spółka nie prowadziła budżetowania według działań (ABB). Kilka lat temu podjęto próbę sporządzenia budżetu firmy według zasad *activity based budgeting* (jednocześnie sporządzono również budżet metodą tradycyjną) i próba ta się powiodła – budżet został sporządzony i zaprezentowany naczelnemu kierownictwu, które jednak przyjęło go nieprzychylnie, stwierdzając, że: „tą metodą budżet sporządzony został po raz pierwszy i dlatego na pewno nie jest sporządzony dobrze”. Prace związane z ABB w firmie BETA SA zawieszono i powrócono do budżetowania tradycyjnego. Spośród innych nowoczesnych systemów rachunkowości zarządczej i zarządzania, spółka stosuje: *benchmarking*, reorganizację procesów gospodarczych oraz zrównoważoną kartę wyników. Zrównoważona karta wyników w firmie BETA SA jest ciągle na etapie wdrożenia.

Co do wykorzystania informacji generowanych przez rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwie ALFA SA, należy podkreślić, że:

- bardzo często informacje z ABC były wykorzystywane przez specjalistów z marketingu i sprzedaży, działów operacyjnych oraz specjalistów z rachunkowości zarządczej. Często były one również wykorzystywane przez kierownictwo techniczne, sporadycznie przez kierownictwo najwyższego szczebla, a w ogóle nie korzystali z nich księgowi;

- informacje generowane przez rachunek kosztów działań były bardzo ważne w takich obszarach, jak redukcja kosztów, analiza rentowności klientów oraz pomiar i poprawa dokonań. Informacje te były również ważne przy podejmowaniu decyzji cenowych oraz do modelowania kosztów. W mniejszym zakresie z informacji dostarczanych przez rachunek kosztów działań korzystano w planowaniu sprzedaży oraz projektowaniu produktów (dość ważne). Informacje te nie były ważne dla celów sprawozdawczości finansowej i budżetowania;

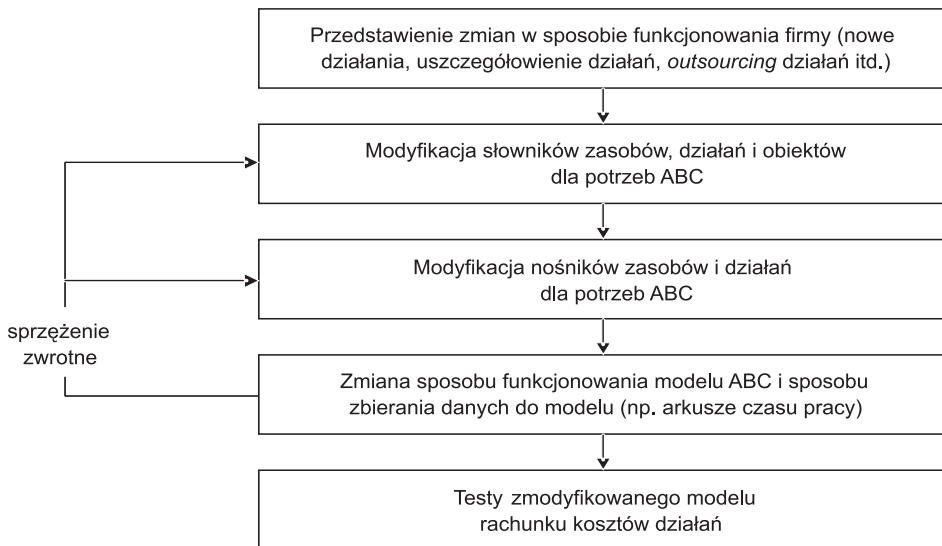
- informacje generowane przez system rachunku kosztów działań w firmie BETA SA były wykorzystywane do decyzji o: zwiększeniu nakładów na produkty, inwestycjach w nowe produkty i grupy produktów oraz ograniczeniu nakładów na klientów i grupy klientów. Systemu rachunku kosztów działań nie wykorzystywano do decyzji odnoszących się do regionów sprzedaży, kanałów dystrybucji, jednostek organizacyjnych spółki ani do decyzji odnoszących się do projektów, ponieważ w istniejącym systemie ABC w firmie BETA SA nie były generowane odpowiednie do tych celów informacje;

- w relacjach z klientami, rachunek kosztów działań w firmie BETA SA miał wpływ na kontrolę kosztów obsługi klientów (w bardzo dużym stopniu), dawał wskazówki do opracowania strategii marketingowej (w bardzo dużym stopniu), stanowił podstawę do rezygnacji z klientów (w znacznym stopniu), dostarczał informacji do kształtowania polityki cenowej (w małym stopniu).

Informacje z rachunku kosztów działań w spółce nie były w ogóle wykorzystywane do kształtowania polityki wobec klientów ani do renegocjacji warunków współpracy z klientami.

Po kilku latach funkcjonowania systemu ABC nastąpiły dość istotne zmiany w pionie finansowym firmy – z różnych przyczyn w ciągu półtora roku z Działu controllingu odeszli prawie wszyscy pracownicy, łącznie z kierownikiem. Osoby, które zostały zatrudnione na ich miejsce, wywodziły się z innych firm i nie miały wystarczającej wiedzy ani o specyfice działalności firmy telekomunikacyjnej, ani o funkcjonowaniu systemu rachunku kosztów działań (w szczególności o jego specyfice w firmie telekomunikacyjnej). Konsekwencją tego były zmiany w systemie ABC polegające z jednej strony na uproszczeniu całego systemu, a z drugiej – na zaprzestaniu alokacji na podstawie kart pracy pracowników kosztów osobowych departamentów wsparcia (koszty tych departamentów powiększyły pulę kosztów ogólnych firmy, które nie podlegały alokacji na ostateczne obiekty kosztów).

Zakładano, że rachunek kosztów działań w firmie BETA SA będzie modyfikowany. Przewidywane modyfikacje ABC miały być „coroczne lub częstsze, związane z rozwojem produktów, strategii firmy, reorganizacji struktury (ewentualne akwizycje, *outsourcing* usług technicznych itp.)” (kierownik Działu controllingu). Według menedżerów działów operacyjnych powodem modyfikacji systemu rachunku kosztów działań będzie „tworzenie nowych iteracji i doskonalenie modelu”. Stosowaną w firmie BETA SA procedurę corocznej modyfikacji rachunku kosztów działań przedstawiono na rys. 4.7.



Rys. 4.7. Coroczna procedura modyfikacji rachunku kosztów działań w firmie BETA SA
Źródło: opracowanie własne.

Rozwój i modyfikacje systemu rachunku kosztów działań przyczyniały się do tego, że informacje w nim generowane były wykorzystywane w coraz szerszym zakresie. Zdaniem kierownika Działu controllingu: „im bardziej system ABC się rozwijał, tym bardziej go wykorzystywano, informacje z systemu ABC były nawet wykorzystywane do konstruowania przepływów pieniężnych służących do oceny opłacalności inwestycji (capex)”.

4.3.4. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie analizy przypadku w firmie BETA SA

W podsumowaniu studium przypadku w firmie BETA SA należy podkreślić, że kluczowym czynnikiem sprawczym wdrożenia nowego systemu rachunku kosztów w firmie było artykułowane przez menedżerów niezadowolenie z informacji dostarczanych przez dotychczasowy rachunek kosztów. Zgodnie z przyjętymi w rozprawie hipotezami, na proces wdrażania innowacji z zakresu rachunkowości zarządczej (w tym przypadku na proces wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie BETA SA) mają wpływ trzy różne typy czynników pozytywnych (sprawcze, katalityczne i ułatwiające) oraz jeden typ czynników negatywnych (utrudniające). Listę kluczowych czynników oddziałujących na wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie BETA SA przedstawiono w tab. 4.7.

Tabela 4.7. Czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC w firmie BETA SA

Rodzaj czynnika	Czynnik
Czynniki sprawcze (<i>motivators</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ bardzo duża konkurencja ▪ strategia (wzrost zróżnicowania i skomplikowania produktów) ▪ zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez menedżerów działów operacyjnych (działy techniczne, działy sprzedażowe, działy wsparcia) ▪ brak lub niedokładność istotnych informacji z dotychczasowego systemu rachunku kosztów
Czynniki katalityczne (<i>catalysts</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ uznanie przez zarząd rachunku kosztów działań za system, który firmie z branży telekomunikacyjnej „wypada mieć, bo pozostałe firmy z branży też ten system mają” (dyrektor finansowy)
Czynniki ułatwiające (<i>facilitators</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wsparcie zarządu (wszystkie kluczowe dla wdrożenia osoby w całej organizacji wiedziały, że implementacja ABC musi się powieść) ▪ nastawiona na zmiany kultura organizacyjna w działach operacyjnych (głównie w technicznym, sprzedaży i wsparcia – działy te z bardzo dużym entuzjazmem i nadzieją przyjęły prace nad nowym systemem rachunku kosztów) ▪ transfer wiedzy z zakresu ABC do firmy (szkolenie wewnętrzne prowadzone przez konsultantów, udział wybranych osób z pionu finansowego w szkoleniach otwartych, szkolenia prowadzone przez pracowników Działu controllingu dla wszystkich jednostek organizacyjnych firmy)

Tabela 4.7 (cd.)

Rodzaj czynnika	Czynnik
Czynniki ułatwiające (<i>facilitators</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ transfer wiedzy z zakresu technicznego – szkolenia wewnętrzne na temat procesów realizowanych w firmie BETA SA prowadzone przez działy techniczne dla pracowników Działu controllingu ▪ podatność na mody i trendy (przekonanie, że firma, taka jak BETA SA, po prostu musi mieć taki system, jak ABC) ▪ wystarczające zasoby (ludzkie, techniczne i pieniężne)
Czynniki utrudniające (<i>obstructors</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ bardzo skomplikowana i zróżnicowana działalność firmy – trudno znaleźć osobę, która rozumie wszystkie jej aspekty ▪ niewystarczający poziom znajomości procesów technicznych wśród pracowników pionu finansowego ▪ nastawiona na brak zmian kultura organizacyjna w działach innych niż operacyjne (głównie działy administracyjne, wsparcia informatycznego, prawnego itd.) ▪ niedostateczny poziom wiedzy na średnim i najwyższym szczeblu kierownictwa firmy (dotyczyło to zarówno wiedzy z zakresu rachunku kosztów, jak i znajomości złożonych procesów zachodzących w firmie)

Źródło: opracowanie własne.

Zmiany w rachunkowości zarządczej w firmie BETA SA, po wdrożeniu rachunku kosztów działań, przejawiały się w dwóch aspektach: metodologicznym i instytucjonalnym. Zmiany te zostały przedstawione w tab. 4.8.

Tabela 4.8. Zmiany w systemie rachunkowości zarządczej w firmie BETA SA po wdrożeniu ABC

Obszar zmian	Przed wdrożeniem ABC	Po wdrożeniu ABC
Zmiany metodologiczne (nowe narzędzia rachunkowości zarządczej)	intuicyjne podejmowanie decyzji („skoro konkurencja tak robi, to i my musimy” – kierownik Działu controllingu)	branie pod uwagę przy podejmowaniu decyzji danych liczbowych z systemu ABC (dane z ABC nie były oczywiście jedynymi danymi brany pod uwagę przy podejmowaniu decyzji, nie były też najistotniejszym źródłem danych – były jednak wykorzystywane)
	bardzo niska dokładność liczenia kosztów bezpośrednich produktów (głównie koszty IC)	wysoka dokładność liczenia kosztów bezpośrednich produktów (na skutek wdrożenia ABC tak bardzo wzrosła dokładność pomiarów, że koszty IC można było bezpośrednio odnosić na produkty)
	analizy rentowności na poziomie całej firmy i bardzo niedokładne, właściwie nieprzydatne analizy rentowności produktów	wiarygodne analizy rentowności na poziomie firmy, grup produktów, produktów, grup klientów i klientów itd. sporządzane w oparciu o rachunek kosztów działań

Tabela 4.8 (cd.)

Obszar zmian	Przed wdrożeniem ABC	Po wdrożeniu ABC
	brak wyodrębnienia kosztów pustych (koszty produktów były obciążane kosztami niewykorzystanego potencjału)	możliwość liczenia kosztów produktów z wyodrębnieniem kosztów pustych (koszty te nie obciążały produktów, ale były odnoszone wprost na wynik)
Zmiany instytucjonalne (zmiany w organizacji rachunkowości zarządczej)	brak wyraźnego wyodrębnienia w strukturze Działu controllingu osób odpowiedzialnych za system rachunku kosztów	wyodrębnienie w Dziale controllingu stanowiska dla osoby, której głównym zadaniem było nadzorowanie systemu ABC; systemem tym zajmowały się również na stałe dwie inne osoby w Dziale controllingu, ale był to tylko jeden z ich obowiązków; dodatkowo, w czasie corocznej modyfikacji systemu, w zależności od potrzeb, w pracach uczestniczyli pozostali pracownicy Działu controllingu
	niezbyt wysoka ranga Działu controllingu	wzrost rangi Działu controllingu w opinii działów operacyjnych
	funkcja rachunkowości zarządczej oddalona od funkcji operacyjnych (działy techniczne, sprzedażowe i wsparcia)	funkcja rachunkowości zarządczej zbliżona do funkcji operacyjnych (działy techniczne, sprzedażowe i wsparcia)
	małe nastawienie na dostarczanie informacji niezbędnych do podjęcia decyzji	większe nakierowanie na dostarczanie informacji do podejmowania decyzji
	informacje z rachunkowości zarządczej nie były wykorzystywane do oceny dokonań	informacje z rachunkowości zarządczej zaczęły być wykorzystywane do oceny dokonań zarówno całej firmy, jak i jej podstawowych pionów funkcjonalnych
	informacje z rachunkowości zarządczej były w zasadzie bezwartościowe dla podejmowania decyzji przez menedżerów działów operacyjnych	informacje z rachunkowości zarządczej są częściej wykorzystywane do podejmowania decyzji przez menedżerów działów operacyjnych

Źródło: opracowanie własne.

W całym procesie wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie BETA SA główna rola przypada osobom w niej pracującym. Na podkreślenie zasługuje to, że przedstawiciele działów operacyjnych nie tylko nie oponowali przeciw zmianom systemu rachunku kosztów, ale wręcz wymuszali te zmiany (kierownicy tych działów przyjęli rachunek kosztów działań jako narzędzie, które wreszcie pokaże, jakie są rzeczywiste koszty procesów, produktów czy klientów). Kierownicy działów operacyjnych liczyli na to, że system ABC będzie

pomocny w ich pracy, a ich działy staną się jego beneficjentami (innymi słowy duża ilość pracy związana z wdrożeniem systemu ABC po prostu będzie się im opłacała – np. dla menedżerów produktów szczególnie istotne były informacje o rentowności produktów, za które odpowiadali, ponieważ wpływało to na ocenę ich dokonań i było przez nich brane pod uwagę przy podejmowaniu decyzji). Niechętnie do wdrożenia systemu odnosiły się działy administracyjne, wsparcia informatycznego, prawnego, działy związane z bezpieczeństwem itd. Kierownicy tych działów postrzegali rachunek kosztów działań jako zło konieczne (wdrożenie systemu było wymuszone przez zarząd). We wdrożeniu rachunku kosztów działań w firmie BETA SA podkreślić należy również rolę zarządu i kierowników najwyższego szczebla w spółce. Z jednej strony zarząd udzielił projektowi niezbędnego wsparcia, bez którego implementacja ABC z pewnością nie byłaby możliwa. Z drugiej jednak strony zmiany zachodzące na najwyższych szczeblach kierowniczych powodowały, że „nowe osoby musiały się modelu uczyć, a ponieważ był on bardzo złożony, często nie rozumiały jego kluczowych aspektów” (kierownik Działu controllingu) – powodowało to, że informacje z systemu ABC nie były wykorzystywane do podejmowania decyzji na najwyższym szczeblu kierowniczym tak często, jak to było możliwe.

Wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie BETA SA pozwoliło pracownikom Działu controllingu o wiele lepiej zrozumieć trudne procesy zachodzące w całej organizacji – szczególnie w działach technicznych, sprzedażowych oraz wsparcia. System rachunku kosztów działań spowodował zbliżenie działów finansowych i operacyjnych. Początkowo kierownicy działów technicznych zarzucali systemowi ABC w firmie BETA SA zbyt daleko idące uproszczenia, później, kiedy system był uszczegóławiany i modyfikowany, stopniowo się do niego przekonywali. Kierownicy działów technicznych poczuli się w trakcie wdrożenia potrzebni, ponieważ z jednej strony mieli bardzo duży wpływ na kształt systemu ABC, a z drugiej – mogli wykorzystywać informacje generowane przez system do podejmowania decyzji.

4.4. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie ubezpieczeniowej GAMMA SA

4.4.1. Charakterystyka firmy i dotychczasowego systemu rachunku kosztów

GAMMA SA jest jedną z wiodących firm na polskim rynku ubezpieczeniowych. W momencie przeprowadzania badania GAMMA SA zatrudniała kilka tysięcy osób, specjalizowała się w dostarczaniu masowych produktów wielu klientom (strategia kosztowa), a branża, w której działała, charakteryzowała się

dużą konkurencyjnością. Sprzedaż w firmie GAMMA SA to w całości (100%) sprzedaż krajowa. Działalność przez nią prowadzona obejmowała trzy podstawowe obszary – działalność: techniczną (operacyjną), lokacyjną (inwestycyjną) i reasekuracyjną. Działalność techniczna (operacyjna) to sprzedaż ubezpieczeń – zalicza się do niej działania polegające na bezpośredniej sprzedaży ubezpieczeń, jak również działania pośrednio związane ze sprzedażą ubezpieczeń (reasekuracja czynna). Koszty działalności operacyjnej w firmie GAMMA SA obejmują:

- koszty świadczeń i odszkodowań – są to koszty bezpośrednie ubezpieczeń życiowych (świadczenia) oraz koszty bezpośrednie ubezpieczeń majątkowych (odszkodowania),

- koszty akwizycji – prowizje pośredników ubezpieczeniowych (koszty bezpośrednie produktów) oraz koszty pośrednie produktów ubezpieczeniowych, które obejmują np. koszty pracowników związanych pośrednio ze sprzedażą ubezpieczeń, koszty szacowania ryzyka ubezpieczeniowego, koszty przygotowania umów ubezpieczeniowych, koszty promocji i reklamy oraz koszty materiałów zużytych przy akwizycji⁵,

- koszty administracyjne – są związane z działalnością ubezpieczeniową w sposób pośredni, są to koszty o charakterze kosztów ogólnego zarządu w innych firmach, należą do nich koszty wynagrodzeń, amortyzacji, usług czy zużycia energii w sposób ogólny wiążące się z działalnością operacyjną,

- pozostałe koszty operacyjne – zalicza się do nich koszty wpłat na fundusz gwarancyjny, koszty nadzoru nad działalnością ubezpieczeniową, odpisy na fundusz prewencyjny itd.

GAMMA SA stosowała i wdrażała kilka projektów z zakresu nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej i zarządzania. Oprócz wykorzystywanego w firmie systemu rachunku kosztów działań, były to: wdrożenie zintegrowanego systemu informatycznego wspomagającego zarządzanie firmą oraz projekt wewnętrzny *benchmarking-u*.

Rachunkowość zarządcza w zakładach ubezpieczeniowych koncentruje się na kilku podstawowych elementach, które w firmie GAMMA SA zostały pogrupowane w dwa obszary: wsparcie biznesu i zarządzanie rentownością. Obszarami tymi zajmowały się dwa działy wyodrębnione w strukturze Departamentu rachunkowości zarządczej – Dział wsparcia biznesu i Dział zarządzania rentownością.

W zakresie wsparcia biznesowego rachunkowość zarządcza analizowanej spółki miała dostarczać informacji o rynku jako takim (konkurentach, klientach i produktach, a także o potencjalnych kierunkach rozwoju rynku) oraz o miejscu firmy GAMMA SA na tym rynku (z naciskiem na wsparcie podejmowania istotnych decyzji biznesowych). W odniesieniu z kolei do drugiego obszaru,

⁵ Koszty akwizycji muszą być rozliczane w czasie na cały okres trwania umowy ubezpieczenia bez względu na to, że zostały poniesione w momencie sprzedaży produktu (koszty te dotyczą całego okresu trwania ubezpieczenia).

czyli zarządzania rentownością, rachunkowość zarządcza w firmie GAMMA SA koncentrowała się na prognozowaniu poziomu sprzedaży, kosztów i kluczowych wskaźników (*key performance indicators* – KPI). W zakresie kosztów, precyzyjnej kontroli podlegały głównie koszty akwizycji, likwidacji oraz koszty operacyjne. W szczególności zwracano uwagę na sporządzanie analiz opłacalności inwestycji oraz krótkookresowych analiz do podejmowania decyzji biznesowych. Generalnie rachunkowość zarządcza w spółce stawała się coraz bliższa obszarom biznesowym pełniąc wobec nich rolę usługową.

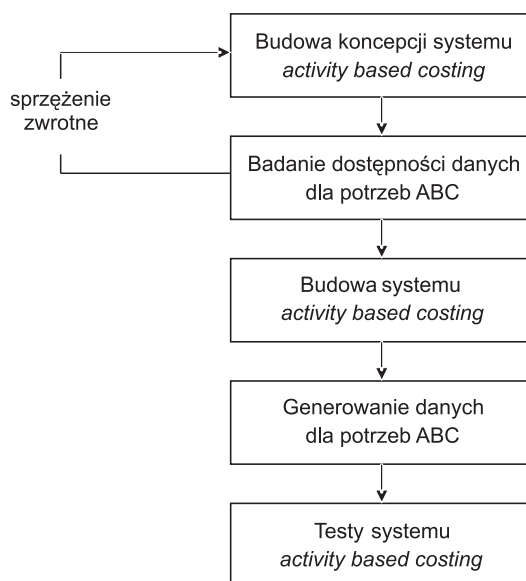
Podstawowym zadaniem Departamentu rachunkowości zarządczej w firmie GAMMA SA było według słów jego kierownika „wspieranie procesu podejmowania decyzji biznesowych”. W kolejnych latach funkcjonowania rachunkowości zarządczej w spółce coraz większy nacisk kładziono na analizę raportów i ich interpretację, zamiast na ich tworzenie (przejawiało się to m. in. w zwiększeniu proporcji czasu poświęcanego na interpretację wyników kosztem czasu przeznaczonego na zbieranie danych i ich raportowanie). Według słów kierownika Departamentu rachunkowości zarządczej, stopniowe przechodzenie z systemu „więcej analiz i informacji” na system „lepsze wsparcie procesu decyzyjnego” miało się przyczynić do zwiększenia wartości dodanej sporządzanych analiz.

Dotychczasowy system rachunku kosztów, funkcjonujący w firmie GAMMA SA, to rachunek kosztów rzeczywistych pełnych – był on wdrożony w firmie za sprawą decyzji zarządu i był wykorzystywany niezależnie od jakichkolwiek wpływów zewnętrznych (duży wpływ na jego kształt mieli aktuariusze). W dotychczasowym systemie rachunku kosztów funkcjonującym w spółce były wyodrębnione koszty stałe i zmienne, ale nie były wyodrębnione koszty niewykorzystanego potencjału. System ten był wykorzystywany w zasadzie wyłącznie dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej, był bardzo uproszczony i w zasadzie nie był wykorzystywany dla wspomagania decyzji biznesowych w firmie (według słów jednego z pracowników Departamentu rachunkowości zarządczej „trudno było pogodzić wymagania sprawozdawczości zewnętrznej z wymogami sprawozdawczości zarządczej”). Według słów innego pracownika Departamentu rachunkowości zarządczej, z punktu widzenia wspomagania decyzji biznesowych dotychczasowy rachunek kosztów „był w niektórych momentach zbyt szczegółowy, w niektórych zaś zbyt ogólny”, a informacje o kosztach i rentowności produktów ubezpieczeniowych „były w nim tak zniekształcone, że nikt w nie nie wierzył”.

Rachunek kosztów działań funkcjonujący w firmie GAMMA SA został wdrożony ponad rok przed przeprowadzeniem badania, a decyzja o jego wdrożeniu była bezpośrednią inicjatywą zarządu grupy kapitałowej, w skład której wchodziła firma. Pracownicy, z którymi prowadzono wywiady w firmie GAMMA SA, zwrócili uwagę na to, że na wdrożenie rachunku kosztów działań miały wpływ różnorodne czynniki. Duży wpływ na implementację ABC przy-

pisywano wymaganiom centrali, niezadowoleniu z dotychczasowego rachunku kosztów, zmianie potrzeb informacyjnych kierownictwa oraz dążeniu do redukcji kosztów i poprawy wyników. W przeciętnym stopniu (średni wpływ) do wdrożenia przyczyniły się również: wzrost konkurencji, zmiana strategii oraz dążenie do poprawy kontroli. Mały wpływ na implementację rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA miały wpływ takie czynniki, jak: zmiana struktury organizacyjnej, zmiana kierownictwa, wdrożenie nowych technologii, dążenie do zdobycia nowych rynków zbytu, sprzyjająca zmianom atmosfera wśród pracowników czy dostępność zasobów finansowych i ludzkich.

Wdrożenie systemu rachunku działań w firmie GAMMA SA trwało dwa lata (choć wdrożenie systemu planowano początkowo na półtora roku), etapy prac nad wdrożeniem systemu ABC przedstawiono na rys. 4.8. System rachunku kosztów działań funkcjonujący w spółce był na bieżąco rozwijany i modyfikowany głównie z związku ze zmianami struktury organizacyjnej.



Rys. 4.8. Etapy prac nad stworzeniem rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA
Źródło: opracowanie własne.

Wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA było procesem bardzo złożonym – dla prawidłowego zbudowania systemu konieczna była ścisła współpraca działów finansowych z działami operacyjnymi firmy. W celu sformalizowania tej współpracy powołano Komitet Sterujący, w skład którego wchodziłi przedstawiciele komórek biznesowych (zajmujący się akwizycją, świadczeniami i odszkodowaniami), działów finansowych, IT, aktuariusze oraz

przedstawiciele spółki doradzającej przy wdrożeniu. Merytorycznie najbardziej na kształt rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA wpłynął Departament rachunkowości zarządczej (w prace nad wdrożeniem ABC przedstawiciele tego Departamentu poświęcili również najwięcej czasu). Po wdrożeniu systemu ABC Komitet Sterujący nie został zlikwidowany, zamiast tego przekształcił się w stałą komisję, która nadzorowała merytorycznie funkcjonowanie systemu (utrzymanie i modyfikacje systemu).

4.4.2. Ogólne informacje o systemie rachunku kosztów działań

Rachunek kosztów działań w firmie GAMMA SA był wdrażany przez zespół pracowników spółki przy pomocy zewnętrznych konsultantów. Za wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie odpowiedzialnych było kilka osób, ale podczas wdrożenia wykorzystywano wiedzę ekspercką kilkudziesięciu kluczowych menedżerów z firmy. Od zakończenia wdrożenia ABC utrzymaniem systemu zajmował się w pełnym wymiarze czasu pracy jeden pracownik, ale dwóch innych (w tym kierownik Departamentu rachunkowości zarządczej) poświęcali systemowi ABC część swojego czasu. Po wdrożeniu rachunku kosztów działań, GAMMA SA nie zrezygnowała z dotychczasowego systemu rachunku kosztów – podczas gdy ABC był wykorzystywany do celów wewnętrznych, dotychczasowy system rachunku kosztów stanowił podstawę sporządzania sprawozdań zewnętrznych. Wdrożenie systemu rachunku kosztów działań było przez kierownika Departamentu rachunkowości zarządczej (osobę merytorycznie odpowiedzialną za wdrożenie) oceniane jednoznacznie jako sukces. Podczas wdrożenia odnotowano jednak wiele mniej lub bardziej istotnych problemów, wśród których jeden, tzn. duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC, określono jako znaczny. Wśród problemów przeciętnych wyróżniono duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC, niedostateczną znajomość ABC wśród pracowników, trudności z konstrukcją systemu oraz brak odpowiednich zasobów informatycznych. Małym problemem okazały się inne, poza wdrożeniem ABC, priorytety. Nie było natomiast żadnego problemu ze wsparciem projektu implementacji rachunku kosztów działań przez naczelne kierownictwo.

System rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA był zasilany informacjami pochodzącymi z wielu systemów informacyjnych, które gromadzą dane ilościowe i wartościowe o działalności ubezpieczeniowej firmy (systemy: finansowo-księgowy, kadrowo-płacowy, środków trwałych, rejestracji transakcji, ewidencji druków itd.). Podczas wdrażania rachunku kosztów działań nie przeprowadzono istotnych zmian w funkcjonujących w spółce systemach informacyjnych, starano się raczej wykorzystać w systemie rachunku kosztów działań informacje, które były dostępne w tych systemach. Według słów dyrektora finansowego firmy GAMMA SA, „w tak dużej firmie nie było

możliwości dokonania znaczących zmian w innych systemach informacyjnych tylko z powodu wdrożenia ABC”.

Dla potrzeb rachunku kosztów działań konieczne było jednak dodatkowe rejestrowanie czasu pracy pracowników spółki. W tym celu zastosowano zbiorcze, wypełniane przez kierowników wewnętrznych jednostek organizacyjnych, kwestionariusze czasu pracy (kierownik deklaruje, jaką część czasu pracy pracownicy jego działu poświęcają na wykonywanie określonych działań). W firmie GAMMA SA nie zdały egzaminu kwestionariusze wypełniane indywidualnie przez poszczególnych pracowników – było to z jednej strony stosunkowo pracochłonne, a z drugiej – niezbyt wiarygodne (pracownicy gorzej niż kierownicy rozumieli sposób, w jaki należy dzielić czas między poszczególne działania).

Oprócz funkcjonującego w firmie GAMMA SA systemu rachunku kosztów działań, są nadal wykorzystywane dotychczasowe systemy rachunku kosztów (przez aktuariuszy).

4.4.3. Struktura systemu rachunku kosztów działań

Informatyczny system rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA funkcjonuje w gotowym i sparametryzowanym dla firmy specjalistycznym oprogramowaniu do ABC. System został w całości przygotowany przez pracowników spółki współpracujących z zewnętrzną firmą konsultingową i funkcjonuje w oparciu o dane dostarczane z systemu finansowo-księgowego i innych systemów gromadzących dane specjalnie dla potrzeb rachunku kosztów działań. Dane powyższe są przenoszone do informatycznego systemu ABC automatycznie, raz na kwartał. W opinii kierownika Departamentu rachunkowości zarządczej „przekazywanie danych częściej niż raz na kwartał byłoby zbyt pracochłonne i nie dostarczałoby wartości dodanej”.

W systemie rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA wyodrębniono: kilkadziesiąt zasobów, kilkanaście nośników kosztów zasobów, kilkaset działań, kilkadziesiąt nośników kosztów działań oraz ponad pięćset obiektów kosztów (produktów, klientów itd.). W systemie rachunku kosztów działań firmy wyodrębniono koszty niewykorzystanego potencjału, natomiast nie wyodrębniono kosztów stałych i zmiennych ani też hierarchii działań (działań na poziomie jednostki produktu, partii produktów, rodzaju produktów czy też firmy⁶). System rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA funkcjonuje od 2006 r. i był regularnie modyfikowany (jak stwierdził kierownik Departamentu rachunkowości zarządczej – „stosownie do zmian struktur organizacyj-

⁶ A. Karmańska (2003, s. 192–193) określa poziomy działań dla firmy ubezpieczeniowej w następujący sposób: „działania poziomu jednostkowego, działania poziomu grupowego, działania poziomu produktowego, działania na poziomie utrzymania zdolności gospodarczych”.

nych”). W systemie tym sporządza się wiele analiz rentowności w różnych przekrojach i z różną szczegółowością – powyżej 500 analiz sporządza się dla produktów, a od kilku do kilkunastu analiz dla takich obiektów, jak grupy produktów, klienci, grupy klientów, regiony sprzedaży, wewnętrzne jednostki organizacyjne, kanały dystrybucji czy projekty.

W systemie rachunku kosztów działań funkcjonującym w spółce są wyodrębnione koszty puste (koszty niewykorzystanego potencjału). Koszty te są wyodrębnione już na etapie zasobów, np. dla zasobu „powierzchnie biurowe” określona jest normatywna ilość zasobu (m^2) konieczna do wykonania określonego działania. Koszty tego zasobu są rozliczane na działania na podstawie normatywnej liczby metrów kwadratowych i normatywnej stawki za metr kwadratowy. Koszty działania są więc obciążane normatywnym, a nie rzeczywistym, kosztem wykorzystanego zasobu – różnica między kosztem rzeczywistym a normatywnym jest traktowana jako wewnętrzny wynik gospodarowania danym zasobem („zysk” lub „strata”), spowodowany albo różnicą w zużyciu (liczbie m^2), albo w stawce kosztów na jednostkę nośnika zasobu (stawce za m^2).

Poszczególne rodzaje kosztów są „na stałe” przypisane do poszczególnych zasobów (z góry wiadomo, jakie koszty rodzajowe w każdym miejscu powstawania kosztów w firmie zostaną przypisane do danego zasobu). Przykładowe zasoby oraz nośniki kosztów tych zasobów w firmie GAMMA SA przedstawiono w tab. 4.9, a ogólny schemat funkcjonowania rachunku kosztów działań w spółce – na rys. 4.9.

Tabela 4.9. Przykładowe zasoby wyodrębnione w firmie GAMMA SA

Zasób	Nośnik kosztów zasobu
Pracownicy	godziny (szacowane przez kierownika)
Biura	m^2 (normatywna ilość razy normatywny koszt)
Samochody	liczba sztuk
Komputery	liczba stanowisk
Telefony	liczba telefonów
...	...

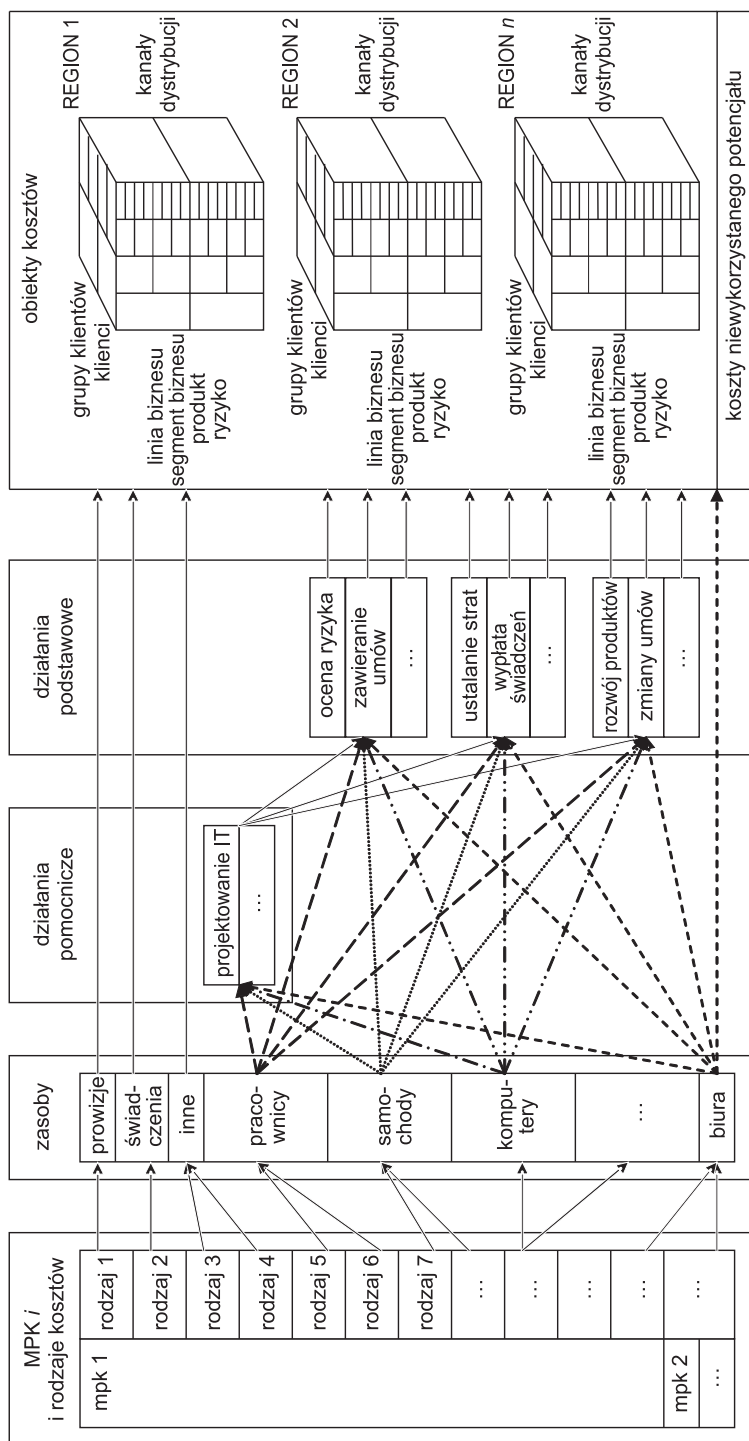
Źródło: opracowanie własne.

W strukturze rachunku kosztów działań firmy GAMMA SA nie są wyodrębnione procesy (nie ma przydzielenia działań do procesów realizowanych w spółce), zamiast tego w firmie wyodrębnia się „obszary działalności” (odpowiadają one pionom organizacyjnym firmy). Przykładowe „obszary działalności”, grupy produktów oraz działania wyodrębnione w strukturze rachunku kosztów działań firmy GAMMA SA przedstawiono w tab. 4.10.

Tabela 4.10. Przykładowe działania wyodrębnione w firmie GAMMA SA

Obszar działalności	Grupa produktów	Działanie
Akwizycja	ubezpieczenia komunikacyjne	przyjmowanie wniosków ubezpieczeniowych
		zawieranie umów ubezpieczeniowych
		ocena ryzyka ubezpieczeniowego
		monitowanie klientów
		...
	ubezpieczenia korporacyjne	przyjmowanie wniosków ubezpieczeniowych
		zawieranie umów ubezpieczeniowych
		ocena ryzyka ubezpieczeniowego
		monitowanie klientów
		...
...	...	
Likwidacja	ubezpieczenia komunikacyjne	przyjmowanie zgłoszeń o wypadkach
		ustalenie odpowiedzialności ubezpieczyciela
		ustalenie strat klienta
		wypłata odszkodowań
		...
	ubezpieczenia korporacyjne	przyjmowanie zgłoszeń o wypadkach
		ustalenie odpowiedzialności ubezpieczyciela
		ustalenie strat klienta
		wypłata odszkodowań
		...
...	...	
Mała administracja	ubezpieczenia komunikacyjne	zmiany warunków umowy
		rozwój produktów
		zarządzanie portfelem produktów
		korespondencja z klientami
		...
	ubezpieczenia korporacyjne	zmiany warunków umowy
		rozwój produktów
		zarządzanie portfelem produktów
		korespondencja z klientami
		...
...	...	
Administracja ogólna	-	rekrutacja
		księgowość
		windykacja
		audyt wewnętrzny
		...

Źródło: opracowanie własne.



Rys. 4.9. Uproszczony schemat funkcjonowania rachunku kosztów działań w GAMMA SA

Źródło: opracowanie własne.

Większość działań wyodrębnionych w systemie rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA ma ilościowe nośniki kosztów, takie jak np. liczba zawartych umów dla części działań akwizycyjnych czy też liczba likwidowanych szkód dla działań likwidacyjnych. W przypadku niektórych działań zastosowano jednak nośniki ważne.

W systemie rachunku kosztów działań firmy GAMMA SA koszty poszczególnych działań mogą być w zależności od potrzeb rozliczane na różne obiekty kosztów, tzn. koszty jednego działania mogą być dla potrzeb analizy rentowności produktów rozliczane jednym nośnikiem na produkty, a dla potrzeb analizy rentowności klientów – innym nośnikiem na klientów. Część działań ogólnych w firmie GAMMA SA nie jest rozliczana na obiekty kosztów indywidualnymi nośnikami, ale w proporcji do przychodów. W systemie rachunku kosztów działań firmy GAMMA SA jest wyodrębnionych we wszystkich wymiarach kilkanaście milionów obiektów kosztowych.

4.4.4. Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań

Opracowanie i wdrożenie nowego systemu rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA umożliwiło stworzenie realnych informacji o kosztach i wynikach uzyskiwanych przede wszystkim na produktach i grupach produktów (rzetelne informacje o kosztach w tych przekrojach nie były dostępne w dotychczasowym systemie rachunku kosztów funkcjonującym w spółce). Informacje te były wykorzystywane w firmie GAMMA SA do objaśniania procesu powstawania kosztów, umożliwiały analizę przyczynowo-skutkową, stosowanie *benchmarking-u* i *outsourcing-u*, podejmowanie działań obniżających koszty oraz zapewniały realną informację o kosztach i rentowności dla różnych obiektów kosztów w firmie. Na koszty bezpośrednie produktu składały się koszty akwizycji i wypłat świadczeń/odszkodowań, a w skład kosztów pośrednich wchodziły koszty działań akwizycyjnych, likwidacyjnych i administracyjnych.

W systemie rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA wyodrębniono działania tworzące wartość i działania nietworzące wartości. ABC spółki nie uwzględniało ani podziału działań na pomocnicze, podstawowe i ogólne, ani nie wyodrębniono w nim działań na poziomie jednostki produktu, partii produktów, rodzaju produktów czy też na poziomie firmy. W systemie ABC firmy GAMMA SA działania nie były również dzielone na strategiczne i operacyjne. Rachunek kosztów działań w spółce nie był wykorzystywany do pomiaru i oceny osiągnięć ani na poziomie pracowników czy kierowników, ani na poziomie poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, działań, procesów czy też całej firmy. Spółka nie prowadziła budżetowania według działań (ABB), a spośród innych nowoczesnych metod zarządzania stosowała tylko dwie – *benchmarking* i reorganizację procesów gospodarczych.

Rachunek kosztów działań w firmie GAMMA SA był według słów dyrektora finansowego wdrożony „dla siebie, tzn. dla potrzeb Departamentu rachunkowości zarządczej, ale również dla potrzeb jednostek operacyjnych (biznesowych)”.

W odniesieniu do wykorzystania informacji generowanych przez rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwie GAMMA SA, należy podkreślić, że:

- informacje z systemu ABC były bardzo często wykorzystywane przez specjalistów z rachunkowości zarządczej i działów operacyjnych. Często korzystali z nich specjaliści marketingu i sprzedaży oraz kierownictwo najwyższego szczebla, a sporadycznie księgowi;

- do obszarów, w których informacje generowane przez rachunek kosztów działań były bardzo ważne, można zaliczyć: projektowanie produktów, analizę rentowności klientów oraz pomiar i poprawę dokonań. Informacje z ABC były ważne w inicjatywach związanych z redukcją kosztów, a dość ważne w decyzjach cenowych, optymalizacji planu sprzedaży oraz w modelowaniu kosztów. Mało istotne było wykorzystanie tych informacji dla budżetowania (ABB), a zupełnie nieistotne – dla potrzeb sprawozdawczości finansowej;

- informacje generowane przez system rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA były wykorzystywane do decyzji o ograniczeniu i zwiększeniu nakładów. Były to decyzje dotyczące ograniczenia/zwiększenia nakładów na produkty, ograniczenia nakładów na grupy klientów, zwiększenia nakładów na regiony sprzedaży i kanały dystrybucji, ograniczenia nakładów na jednostki organizacyjne (np. oddziały);

- w relacjach z klientami rachunek kosztów działań w firmie GAMMA SA: dostarczał informacji do kształtowania polityki wobec klientów (w znacznym stopniu), miał wpływ na kontrolę kosztów obsługi klientów (w znacznym stopniu), dawał podstawę do decyzji o rezygnacji z klientów (w znacznym stopniu), dostarczał wskazówek do opracowania strategii marketingowej (w średnim stopniu), dawał podstawę do renegotjacji warunków współpracy z klientami (w średnim stopniu) oraz dostarczał informacji do kształtowania polityki cenowej (w niewielkim stopniu).

Przewidywano, że rachunek kosztów działań w firmie GAMMA SA będzie modyfikowany. Przewidywane modyfikacje ABC będą wynikały w głównej mierze ze zmian w sposobie funkcjonowania spółki i ze zmian w jej strukturze organizacyjnej oraz zmian procesów realizowanych przez spółkę. GAMMA SA planowała również w większym stopniu wykorzystanie w systemie rachunku kosztów działań danych normatywnych. Oprócz stosowania ich w przypadku zasobu „powierzchnie biurowe”, planowano je zastosować do zasobu „pracownicy” (rozliczenie kosztów pracowników na podstawie normatywów czasu pracy na rzecz poszczególnych działań, a nie na podstawie rzeczywistego czasu zużytego na wykonanie tych działań). Podejście to ma umożliwić wyodrębnienie kosztów niewykorzystanego potencjału tego zasobu oraz zapobiec rozliczaniu

kosztów niewykorzystanego potencjału na działania. W przyszłości podjęte będą również próby zmniejszenia pracochłonności pozyskiwania danych do systemu ABC oraz rozważona będzie możliwość uproszczenia budowy informatycznego i informacyjnego systemu ABC.

Według aktuariuszy, obecnie funkcjonujący w firmie GAMMA SA rachunek kosztów działań jest odpowiednio szczegółowy, natomiast według osób zajmujących się w spółce rachunkowością zarządczą, system ten „mógłby mieć nieco mniejszą szczegółowość”. System rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA jest w następujący sposób oceniany przez pracowników spółki (wybrane opinie): „system ABC jest zupełnie niezły”, „są sensowne wyniki”, „pierwsze analizy kosztów i rentowności spotkały się ze zrozumieniem kierowników operacyjnych – nie było negacji wyników”, „czy nie można byłoby tych samych wyników uzyskać prościej?”, „czy można uprościć informatyczny model ABC w spółce?”.

4.4.5. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie analizy przypadku w firmie GAMMA SA

Analiza przypadku w firmie GAMMA SA umożliwiła ustalenie, że kluczowym czynnikiem sprawczym wdrożenia nowego systemu rachunku kosztów w firmie było artykułowane przez menedżerów niezadowolenie z informacji dostarczanych przez dotychczasowy rachunek kosztów (rachunek ten nie dostarczał w zasadzie żadnych informacji przydatnych do zarządzania). Zgodnie z weryfikowanymi w rozprawie hipotezami, na proces wdrażania innowacji z zakresu rachunkowości zarządczej (w tym przypadku – na proces wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA) mają wpływ trzy różne typy czynników pozytywnych (sprawcze, katalityczne i ułatwiające) oraz jeden typ czynników negatywnych (utrudniające). W czasie procesu wdrażania rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA czynniki te oddziaływały łącznie, promując proces zmiany (przewaga czynników pozytywnych nad negatywnymi). Listę kluczowych czynników oddziałujących na wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA przedstawiono w tab. 4.11.

Tabela 4.11. Czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC w firmie GAMMA SA

Rodzaj czynnika	Czynnik
Czynniki sprawcze (<i>motivators</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez menedżerów działów operacyjnych (zajmujących się akwizycją, likwidacją i małą administracją) ▪ brak w dotychczasowym rachunku kosztów jakichkolwiek informacji przydatnych do zarządzania ▪ duża konkurencja w branży oraz rosnące zróżnicowanie i skomplikowanie produktów

Tabela 4.11 (cd.)

Rodzaj czynnika	Czynnik
Czynniki katalityczne (<i>catalysts</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ uznanie przez zarząd spółki rachunku kosztów działań za system, którego zastosowanie może po raz pierwszy dostarczyć informacji przydatnych menedżerom
Czynniki ułatwiające (<i>facilitators</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ wsparcie zarządu (uświadomienie menedżerom korzyści z wdrożenia systemu ABC i ich zaangażowanie w proces wdrożenia) ▪ nastawiona na zmiany kultura organizacyjna w działach operacyjnych (menedżerowie zaangażowali się w prace nad nowym systemem rachunku kosztów, ponieważ mieli nadzieję, że dostarczy on informacji, które można będzie wykorzystać w procesie decyzyjnym) ▪ transfer wiedzy z zakresu ABC do firmy – szkolenia wewnętrzne prowadzone przez konsultantów ▪ podatność na mody i trendy (wiele firm z branży finansowej wykorzystuje system rachunku kosztów działań) ▪ wystarczające zasoby (ludzkie, techniczne i pieniężne) ▪ bardzo duże zaangażowanie Departamentu rachunkowości zarządczej (jak ujął to kierownik – „zaciętość podczas wdrożenia”)
Czynniki utrudniające (<i>obstructors</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ bardzo skomplikowana i zróżnicowana działalność firmy oraz wielkość firmy – firma działa w kilkunastu regionach na terenie całego kraju, ma setki jednostek organizacyjnych i zatrudnia kilka tysięcy osób (w systemie ABC funkcjonuje ok. 14 mln obiektów kosztów) ▪ niewystarczający poziom znajomości procesów zachodzących w firmie ubezpieczeniowej wśród pracowników pionu finansowego (część pracowników Departamentu rachunkowości zarządczej pracowała w spółce od niedawna) ▪ niewystarczający poziom wiedzy z zakresu rachunku kosztów działań zarówno w pionie finansowym, jak i w pionach operacyjnych ▪ niezrozumienie istoty rachunku kosztów działań przez Dział IT

Źródło: opracowanie własne.

Zmiany w rachunkowości zarządczej w firmie GAMMA SA, po wdrożeniu rachunku kosztów działań, przejawiały się w dwóch aspektach: metodologicznym i instytucjonalnym. Zmiany te zostały przedstawione w tab. 4.12.

W cały proces wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA było zaangażowane kilkadziesiąt osób – główne prace zostały jednak wykonane przez pracowników Departamentu rachunkowości zarządczej (w ścisłej współpracy z działami operacyjnymi). Wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA pozwoliło pracownikom Departamentu rachunkowości zarządczej o wiele lepiej zrozumieć trudne procesy zachodzące w całej organizacji – szczególnie w zakresie akwizycji, likwidacji i małej administracji. System rachunku kosztów działań spowodował zbliżenie działów finansowych i operacyjnych. Początkowo kierownicy działów operacyjnych odnosili się do prac nad systemem ABC w firmie GAMMA SA z pewną rezerwą, ale w trakcie wdrożenia ich podejście stopniowo się zmieniało – poczuli się potrzebni,

ponieważ z jednej strony mieli bardzo duży wpływ na kształt systemu ABC, a z drugiej strony mogli wykorzystywać informacje generowane przez system do podejmowania decyzji.

Tabela 4.12. Zmiany w systemie rachunkowości zarządczej w firmie GAMMA SA po wdrożeniu ABC

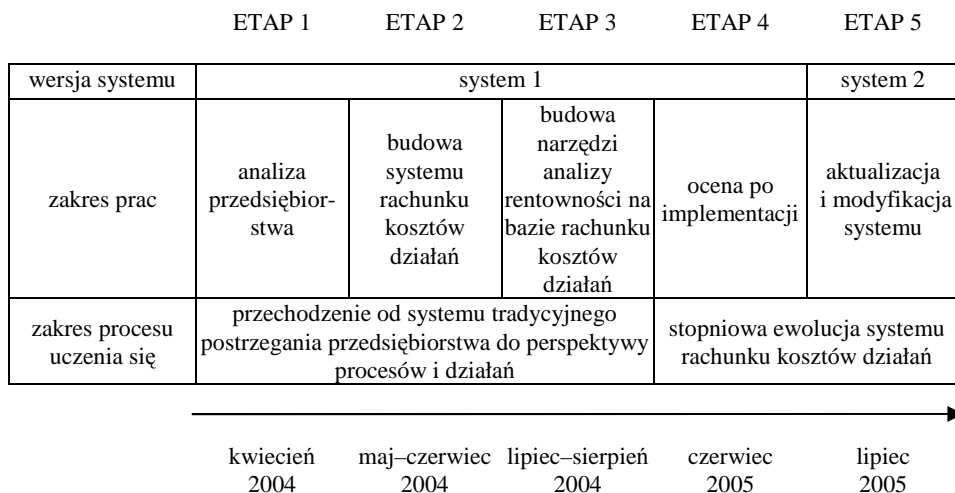
Obszar zmian	Przed wdrożeniem ABC	Po wdrożeniu ABC
Zmiany metodologiczne (nowe narzędzia rachunkowości zarządczej)	podejmowanie decyzji bez uwzględnienia informacji o kosztach i rentowności	wsparcie procesu podejmowania decyzji danymi liczbowymi z systemu ABC
	bardzo niska dokładność kalkulacji kosztów produktów oraz brak kalkulacji kosztów dla innych obiektów	wysoka dokładność kalkulacji kosztów regionów, kanałów dystrybucji, grup klientów, klientów, linii biznesu, segmentów biznesu, produktów
	analizy rentowności na poziomie całej firmy i bardzo niedokładne (w zasadzie nieprzydatne) analizy rentowności produktów	analizy rentowności na poziomie firmy, regionów, kanałów dystrybucji, grup klientów, klientów, linii biznesu, segmentów biznesu, produktów itd. sporządzane w oparciu o rachunek kosztów działań
	funkcjonowało tradycyjne budżetowanie	tradycyjne budżetowanie nadal funkcjonuje, ale wdrożony rachunek kosztów działań według słów kierownika Departamentu rachunkowości zarządczej „będzie pomagał przy budżetowaniu”
	brak systemu raportowania	utworzenie systemu raportowania opartego na rachunku kosztów działań
Zmiany instytucjonalne (zmiany w organizacji rachunkowości zarządczej)	funkcja rachunkowości zarządczej oddalona od funkcji operacyjnych	funkcja rachunkowości zarządczej zbliżona do funkcji operacyjnych (akwizycja, likwidacja, mała administracja)
	brak nastawienia na dostarczanie informacji do decyzji	wyraźne nakierowanie na dostarczanie informacji do podejmowania decyzji
	informacje z rachunkowości zarządczej nie były w ogóle wykorzystywane przez menedżerów operacyjnych	informacje z rachunkowości zarządczej są częściej wykorzystywane przez menedżerów operacyjnych
	brak wyodrębnienia w strukturze Departamentu rachunkowości zarządczej pracowników odpowiedzialnych za dostarczanie informacji o kosztach, przychodach i wynikach dla potrzeb działów operacyjnych	dotychczasowy pracownik w Departamencie rachunkowości zarządczej zajmujący się wyłącznie utrzymaniem systemu ABC oraz dwóch pracowników, którzy na utrzymanie systemu rachunku kosztów działań poświęcają część swojego czasu pracy

Źródło: opracowanie własne.

4.5. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie produkcyjno-handlowej OMEGA SA – badanie poprzez działania

4.5.1. Charakterystyka przedsiębiorstwa oraz dotychczasowego systemu rachunku kosztów

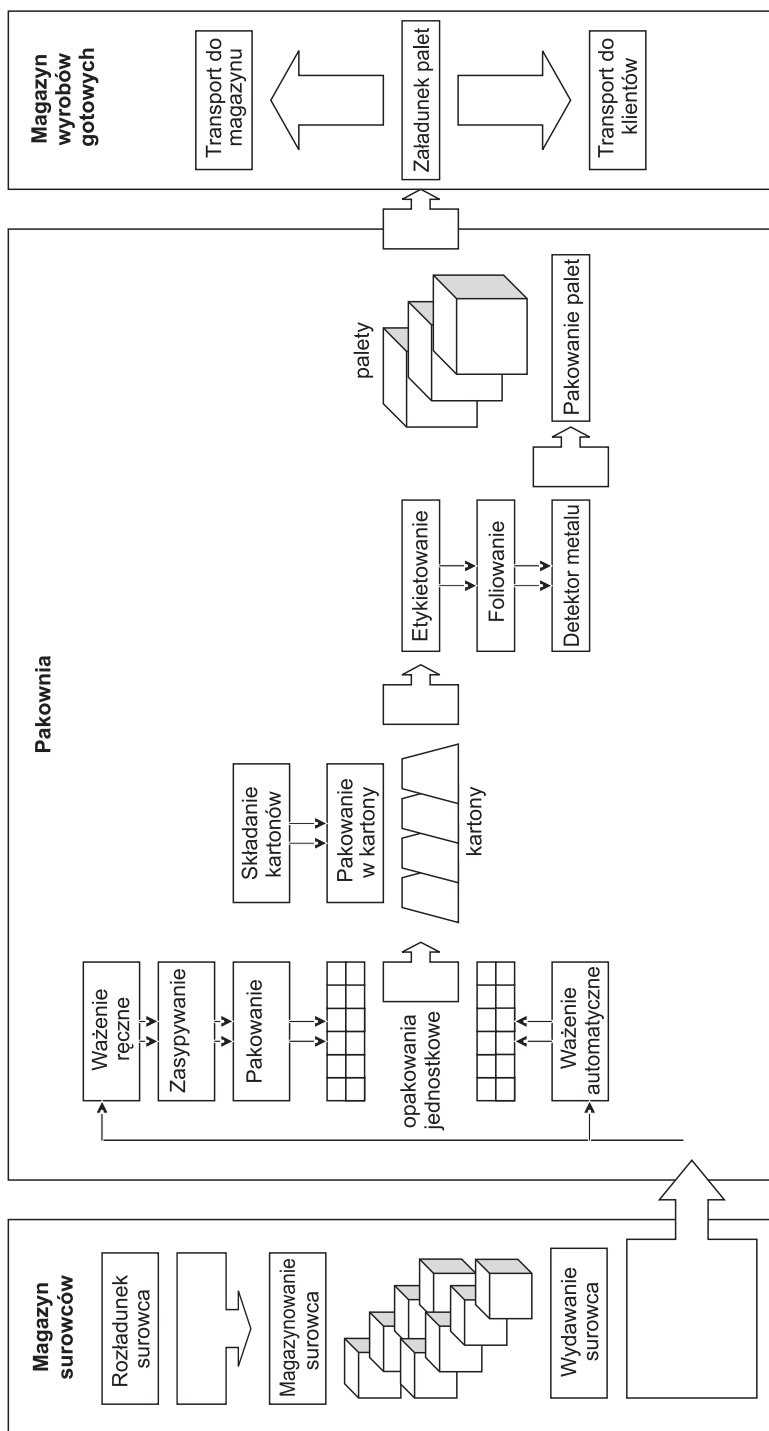
Niniejsze badanie, mające na celu szczegółową identyfikację wybranych problemów wdrażania systemów rachunku kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach, zostało przeprowadzone w formie uczestnictwa autora w analizie, projektowaniu, wdrożeniu i ocenie systemu ABC w średniej wielkości firmie produkcyjno-handlowej OMEGA SA. Dla zaprezentowania problemów implementacji rachunku kosztów działań, wszystkie fazy procesu wdrożenia, a więc analiza, budowa systemu ABC i jego ocena w firmie OMEGA SA, zostały przeanalizowane tak, by możliwe było wyciągnięcie wniosków odnośnie do: procesu wdrożenia rachunku kosztów działań, struktury tego rachunku oraz sposobów wykorzystania informacji z rachunku kosztów działań w analizowanej firmie. Etapy projektu, zakres prac w poszczególnych etapach oraz zakres procesu uczenia się pracowników przedsiębiorstwa przedstawiono na rys. 4.10.



Rys. 4.10. Etapy projektu ABC w firmie OMEGA SA

Źródło: opracowanie własne.

Analizowana firma to firma produkcyjno-handlowa, której działalność polegała na kupowaniu orzechów oraz suszonych owoców i warzyw, ich porcjowaniu i pakowaniu oraz sprzedaży zarówno pod markami własnymi, jak i obcymi w kraju i za granicą. Centrala i centrum logistyczne firmy znajdowały się w Polsce Centralnej, a część produkcyjna we wschodniej części kraju. Uproszczony schemat procesu produkcyjnego w pakowni (kluczowa część Działu produkcji) przedstawiono na rys. 4.11.



Rys. 4.11. Uproszczony schemat procesu produkcji w Pakowni OMEGA SA

W czasie przeprowadzenia badania OMEGA SA zatrudniała kilkaset osób, specjalizowała się w dostarczaniu masowych produktów wielu klientom (strategia kosztowa), a branża, w której działała, charakteryzowała się przeciętną konkurencyjnością. Sprzedaż w firmie OMEGA SA to prawie w całości sprzedaż krajowa, sprzedaż eksportowa stanowiła zaledwie 4% całkowitej sprzedaży spółki. W strukturze kosztów firmy OMEGA SA dominowały materiały bezpośrednie, stanowiły one ok. 74% całkowitych kosztów spółki. Drugą co do wielkości pozycją kosztów były koszty pośrednie, ich udział w kosztach spółki wynosił 22%. Mniej istotne pozycje kosztów w spółce to płace bezpośrednie i inne koszty bezpośrednie – koszty te stanowiły po ok. 2% kosztów spółki. W ostatnich latach struktura kosztów spółki nie zmieniła się znacząco – jedyną zmianą był niewielki spadek udziału kosztów pośrednich.

Przed wdrożeniem rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA funkcjonował system rachunku kosztów rzeczywistych pełnych – był on wdrożony w niej za sprawą decyzji zarządu i wykorzystywany niezależnie od jakichkolwiek wpływów zewnętrznych. Rachunek ten umożliwiał realne ustalenie wyniku finansowego tylko dla spółki jako całości, niemniej jednak:

- nie tworzył w pełni prawidłowych informacji o kosztach i przychodach sprzedawanych produktów i grup produktów (powodem takiego stanu rzeczy był m. in. brak prawidłowego wyodrębnienia kosztów pośrednich w przekroju miejsc ich powstawania oraz niewłaściwe zasady rozliczania tych kosztów⁷),

- uniemożliwiał ocenę rentowności wyodrębnionych w spółce rodzajów działalności, jednostek organizacyjnych, klientów i ich grup (oprócz tego, że brak było w spółce rzetelnych informacji o kosztach, to brakowało również łatwo dostępnych informacji o przychodach w różnych, przydatnych do analizy, przekrojach),

- nie tworzył rzetelnych informacji o kosztach procesów realizowanych w spółce, np. o procesach logistyki, produkcji, utrzymania infrastruktury itd.

Dotychczas funkcjonujący w firmie OMEGA SA rachunek kosztów nie był dostosowany do tworzenia rzetelnych informacji o rzeczywistych kosztach wyodrębnionych w spółce obiektów (produkty, klienci, jednostki wewnętrzne itd.). Uproszczone informacje o rentowności były tworzone poza systemem rachunku kosztów w arkuszu kalkulacyjnym EXCEL, z zastosowaniem niektórych zasad rachunku kosztów zmiennych. Zastosowanie wybranych procedur

⁷ Do rozliczania kosztów pośrednich na produkty i klientów w firmie OMEGA SA wykorzystywano następujące klucze podziałowe: roboczogodziny bezpośrednie i koszt płac bezpośrednich, koszt materiałów bezpośrednich, maszynogodziny, jednostki produkcji (sztuki, litry itd.). W całej spółce do rozliczania kosztów pośrednich stosowano kilkanaście różnych kluczy podziałowych. W systemie rachunku kosztów funkcjonującym w firmie OMEGA SA przed wdrożeniem rachunku kosztów działań nie było podziału kosztów pośrednich na koszty stałe i zmienne, nie wyodrębniano również kosztów niewykorzystanych zdolności produkcyjnych.

rachunku kosztów zmiennych nie zapewniało jednak prawidłowego objaśnienia relacji przychody – koszty – wyniki i nie tworzyło realnych informacji do podejmowania decyzji krótkookresowych w obszarze produkcji i sprzedaży w spółce. Rachunek kosztów w firmie OMEGA SA nie był w pełni dostosowany do odzwierciedlenia warunków funkcjonowania spółki i zmian, które zachodziły w jej otoczeniu (w szczególności zmian, które powodowały duże zróżnicowanie produktów, sposobów obsługi klientów itd.). Funkcjonujący w firmie OMEGA SA system rachunku kosztów był dostosowany do takiego ujmowania kosztów spółki, który zapewniał informacje dla zarządzania w warunkach braku wariantowości w obszarze logistyki, produkcji i sprzedaży.

Brak prawidłowych informacji o kosztach produktów, klientów czy wyodrębnionych jednostek wewnętrznych mógł prowadzić do błędnych ocen i podejmowania decyzji nieefektywnych z punktu widzenia spółki jako całości. System rachunku kosztów funkcjonujący w firmie OMEGA SA przed wdrożeniem systemu ABC utrudniał określenie odpowiedzialności za koszty i przychody. Niedoskonałość informacji o kosztach, przychodach i rentowności utrudniała stworzenie systemu motywacyjnego i podnoszenie efektywności działania podmiotów wewnętrznych i całej spółki OMEGA SA.

Decyzja o wdrożeniu rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA została podjęta przez zarząd (decydujący wpływ na jej podjęcie miał członek zarządu ds. finansowych). Największy wpływ na podjęcie decyzji o implementacji systemu ABC miała zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa, dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników oraz dążenie do poprawy kontroli.

Zastosowanie zasad rachunku kosztów działań w badanym przedsiębiorstwie miało pozwolić na tworzenie informacji o kosztach i wynikach dla odbiorców wewnętrznych, dla podejmowania i kontroli decyzji krótkookresowych z obszarów: produkcja, sprzedaż, logistyka itd. Rachunek kosztów działań miał za zadanie agregację kosztów: wyodrębnionych obiektów kosztów i ich grup (produkt, grupa produktów, marka, odbiorca, płatnik itd.), procesów i działań, podmiotów wewnętrznych/działów (centrów kosztów i centrów zysku), globalnie dla całej firmy.

Rachunek kosztów działań w firmie OMEGA SA miał na celu umożliwienie obniżki kosztów, zapewnienie realnej informacji o kosztach wyróżnionych obiektów kosztowych i ich rentowności dla potrzeb polityki cenowej przedsiębiorstwa. Celem wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA było również umożliwienie zarządzania przez wyjątki oraz przez wyniki w warunkach zmiennych zachowań rynku i nasilającej się konkurencji. ABC miał stworzyć warunki do pogłębienia procesu decentralizacji decyzji i ich kontroli oraz do zbudowania systemu motywacyjnego powiązanego z celami firmy (maksymalizacja zysku, rozwój, wzrost).

4.5.2. Budowa systemu rachunku kosztów działań

W analizie firmy OMEGA SA, która trwała ok. 1 miesiąca, brało udział pięciu konsultantów z firmy zewnętrznej (ok. 30 dni roboczych) i dwadzieścia osób z zarządu i kadry kierowniczej (ok. 15 dni roboczych). Pierwszym etapem prac w firmie OMEGA SA była analiza realizowanych procesów, w tym w szczególności procesu logistyki wewnętrznej, produkcji, marketingu i sprzedaży, logistyki zewnętrznej, utrzymania organizacji, rozwoju produktów, jakości oraz procesu pomocniczego. W etapie tym rozpoznano wszystkie procesy realizowane w centrali i centrum logistycznym w firmie OMEGA SA, w części produkcyjnej firmy i w magazynach produktów na terenie kraju. Następnie przeanalizowano strukturę produktów i ich grup, klientów i ich grup, kanałów dystrybucji, regionów sprzedaży w kraju i za granicą oraz jednostek wewnętrznych (centrów kosztów, przychodów, zysków oraz inwestycji). Analiza ta była prowadzona dla określenia koniecznych zmian w segmentacji produktów, klientów i kanałów dystrybucji pod kątem stworzenia systemu rachunku kosztów dającego informacje do zarządzania nie tylko na dziś, ale i w przyszłości.

Równoległe z analizą procesów prowadzona była analiza procedur rachunku kosztów stosowanego w firmie OMEGA SA. W szczególności analizowano system gromadzenia i przetwarzania informacji w systemach informatycznych (m. in. w zintegrowanym systemie informatycznym firmy i w systemie budżetowania funkcjonującym w arkuszu kalkulacyjnym EXCEL) z punktu widzenia przydatności generowanych przez te systemy danych dla projektowanego systemu rachunku kosztów działań i zarządzania rentownością. Pomimo że z definicji rachunek kosztów działań dotyczy kosztów pośrednich, to oprócz analizy sposobu ujmowania i rozliczania tych kosztów i wykorzystywanych w tym celu kluczy podziałowych dokonano analizy procedur gromadzenia kosztów bezpośrednich w przekroju wyróżnionych obiektów kosztów – produktów i ich grup, klientów i ich grup, kanałów dystrybucji, regionów sprzedaży, jednostek wewnętrznych itp.

Etap analizy zakończono oceną poprawności tworzenia informacji o kosztach w obszarze struktur: rodzajowej, podmiotowej i przedmiotowej (produkty i ich grupy, klienci i ich grupy, kanały dystrybucji, regiony sprzedaży), z punktu widzenia strategii realizowanej przez firmę OMEGA SA. Na bazie tej oceny sformułowano propozycję zmian w obszarze rachunku kosztów w celu jego dostosowania do potrzeb informacyjnych zarządu i kadry menedżerskiej firmy. Propozycja przedstawiona przez konsultantów została poddana analizie, a osiągnięty przez konsultantów i menadżerów firmy OMEGA SA kompromis był punktem wyjścia do opracowania projektu rachunku kosztów działań w następnym etapie. Dla potrzeb realizacji projektu i skuteczności wdrożenia nowego systemu rachunku kosztów i wyników przeprowadzono również dwudniowe szkolenie kadry zarządzającej (ok. 25 osób) z zakresu ABC/M.

W budowie systemu ABC, która trwała ok. 2 miesiące, brało udział trzech konsultantów z firmy zewnętrznej (ok. 30 dni roboczych) i piętnaście osób z zarządu i kadry kierowniczej firmy OMEGA SA (ok. 20 dni roboczych). Opracowanie systemu rachunku kosztów działań podzielono na następujące etapy identyfikacji: obiektów kosztów, zasobów, działań, nośników kosztów zasobów, nośników kosztów działań oraz etap określenia zmian w zintegrowanym systemie informatycznym. Poniżej etapy te przedstawiono nieco szerzej.

Identyfikacja obiektów kosztów

W pierwszym etapie analizy wyodrębniono następujące rodzaje obiektów kosztów: działy, firma, działania, procesy, produkty, grupy produktów, marki, odbiorcy, płatnicy, kanały dystrybucji, grupy kanałów dystrybucji, przedstawiciele handlowi, regiony sprzedaży, kraje. Dla tych obiektów kosztów przyjęto jednolite i dostosowane do systemu ABC nazewnictwo i symbolikę – tam, gdzie było to możliwe, przejęto funkcjonujące w firmie OMEGA SA nazwy i symbole (np. dla produktów, odbiorców, płatników), w innych przypadkach istniejące nazwy i symbole zmieniono (np. dla marek, kanałów dystrybucji, grup kanałów dystrybucji), w pozostałych zaś – nazwy i symbole utworzono od nowa (np. dla działań i procesów). Wyodrębnione na tym etapie obiekty kosztów określiły sposób budowy systemu ABC oraz analiz rentowności.

Identyfikacja zasobów

W projektowanym systemie ABC przyjęto ogólną zasadę bezpośredniego przypisywania kosztów takim obiektom kosztów, jak produkt, grupa produktów, marka, odbiorca itd., o ile było to praktycznie możliwe i opłacalne. Na kontach zasobów były zbierane te koszty, których nie dało się bezpośrednio odnieść na dany obiekt kosztów (produkt, odbiorca itd.) – ponieważ dany koszt dotyczył wielu obiektów kosztów (np. produktów) jednocześnie, ani też nie można było bezpośrednio przypisać do konkretnego działania (ponieważ koszt dotyczył wielu działań jednocześnie). W firmie wyodrębniono następujące grupy zasobów: pracownicy, zasoby informatyczne, materiały biurowe, usługi łączności, budynki, wózki widłowe, maszyny produkcyjne. W etapie tym opracowano również sposób zbierania informacji o kosztach zasobów w funkcjonującym w firmie systemie finansowo-księgowym oraz określono zmiany w tym systemie konieczne do wdrożenia systemu ABC⁸.

⁸ Prace teoretyczne dotyczące rachunku kosztów działań i zarządzania kosztami na ich podstawie koncentrowały się na wyborze nośników kosztów działań, czasami zaś dotyczyły wyboru nośników kosztów zasobów (O'Guin, 1991; Lynch, Cross, 1995; Turney, 1996; Drury, 1997). W projekcie okazało się, że jednym z najtrudniejszych etapów było zdefiniowanie zasobów, a także przypisanie kosztów do zasobów.

Identyfikacja działań

W kolejnym etapie zidentyfikowano procesy, działania i czynności w centrali i centrum logistycznym firmy OMEGA SA, w części produkcyjnej i magazynach produktów na terenie kraju. W ramach 10 procesów wyodrębniono 97 działań, dla których następnie stworzono słownik zawierający podstawowe parametry umożliwiające wyodrębnianie działań, zbieranie i rozliczanie ich kosztów oraz stanowiące podstawę do zarządzania działaniami. Przykładowa karta działania pokazana została w tab. 4.13.

Tabela 4.13. Karta działania „magazynowanie” w firmie OMEGA SA

Podmiot	Magazyn
Działanie	magazynowanie
Numer działania	11704
Opis działania	magazynowanie surowców i produktów
Czynności	zachowanie zasad FIFO, przestawianie palet, porządkowanie magazynu
Roczny koszt działania	X
Produkt działania	paletodzień (magazynowanie jednej palety przez jeden dzień)
Miara wielkości przerobu działania	liczba paletodni
Roczny produkt działania	X paletodni
Jednostkowy koszt produktu działania	X zł/paletodzień
Odbiorca działania	produkty magazynowane, produkty, które w recepturze mają określony surowiec, surowce sprzedawane
Tworzy wartość/nie tworzy wartości	nie tworzy wartości
Mierniki efektywności	koszt jednego paletodnia, liczba paletodni
Czynniki kosztotwórcze	liczba paletodni
Koszty przypisywane bezpośrednio	amortyzacja, remonty i naprawy regałów
Koszty alokowane	starsi magazynierzy, magazynierzy, budynek magazynu, wózki, komputery/programy, materiały biurowe

Źródło: opracowanie własne.

Identyfikacja nośników kosztów zasobów

Nośniki, przy wykorzystaniu których były rozliczane koszty zasobów w firmie OMEGA SA, zostały podzielone na dwie grupy – nośniki stałe i nośniki zmienne. Nośniki stałe to takie nośniki, których ilość jednostek jest zazwyczaj stała w ciągu dłuższego okresu (np. roku) i zmienia się sporadycznie. Wielkości takich nośników wprowadzane były do arkusza rozliczeniowego kosztów (EXCEL) jednorazowo i korygowane tylko wówczas, gdy nastąpiła zmiana struktury zapotrzebowania poszczególnych działań na zasoby. Przykła-

dem zasobu, który był rozliczany przy wykorzystaniu stałego nośnika kosztów zasobu był budynek, którego koszty rozliczano na działania według struktury ustalonej jednorazowo i korygowanej jedynie w przypadku zmian metrów kwadratowych powierzchni, na której realizowane są poszczególne działania. Wykorzystanie nośników stałych było wygodne, ponieważ danych o poziomie zużycia danego zasobu przez działanie nie potrzeba było zbierać ciągle, lecz wystarczyło dokonać ich jednorazowego pomiaru.

Nośniki zmienne były to z kolei takie nośniki, których ilość jednostek była zazwyczaj zmienna z okresu na okres; wielkości takich nośników były gromadzone w sposób ciągły i wprowadzane okresowo do arkusza rozliczeniowego kosztów (EXCEL). Przykładem zasobu rozliczanego przy wykorzystaniu zmiennego nośnika kosztów zasobu byli pracownicy (np. operatorzy maszyn), których koszty rozliczano na działania (przebrajanie maszyn i koszty bezpośrednie pakowania) według rzeczywistej liczby godzin oraz poświęconych na przebrajanie maszyn i pakowanie produktów). Wykorzystanie nośników zmiennych nie było tak wygodne jak stosowanie nośników stałych, ponieważ dane o poziomie zużycia danego zasobu przez działanie musiały być zbierane ciągle – koszty niektórych zasobów musiały być jednak rozliczane w ten sposób, ponieważ ich wykorzystanie przez działania zmieniało się z okresu na okres.

Do rozliczania kosztów zasobów w firmie OMEGA SA służyły następujące nośniki:

- pracownicy – koszty tych zasobów były rozliczane na działania proporcjonalnie do godzin pracy odpowiednich grup pracowników (nośnik zmienny),
- zasoby informatyczne – koszty tych zasobów były rozliczane na działania proporcjonalnie do ich szacowanego (w %) wykorzystania (nośnik stały),
- materiały biurowe – koszty tych zasobów były rozliczane na działania proporcjonalnie do rozliczonych na te działania kosztów pracowników nieprodukcyjnych (nośnik zmienny),
- usługi łączności – koszty tych zasobów były rozliczane na działania proporcjonalnie do rozliczonych wcześniej na te działania kosztów pracowników nieprodukcyjnych (nośnik zmienny), o ile nie dało się ich przyporządkować bezpośrednio na podstawie billingów,
- budynki – koszty tych zasobów były rozliczane na działania proporcjonalnie do powierzchni, na której działania były wykonywane (nośnik stały),
- wózki widłowe – koszty tych zasobów były rozliczane na działania proporcjonalnie do ich szacowanego (w %) wykorzystania (nośnik stały),
- maszyny produkcyjne – koszty tych zasobów były rozliczane na działania proporcjonalnie do liczby maszynogodzin (nośnik zmienny).

Na podstawie zaobserwowanych relacji między zasobami a działaniami stworzono w tym etapie (w arkuszu kalkulacyjnym EXCEL) macierz zasobów/działań (patrz tab. 4.14).

Tabela 4.14. Macierz zasoby/działania w firmie OMEGA SA (przykłady)

Procesy/działania	Zasoby						
	pracownicy	zasoby informatyczne	materiały biurowe	usługi łączności	budynki	wózki widłowe	maszyny produkcyjne
Logistyka wewnętrzna przyjmowanie z zewnątrz przesunięcia międzmagazynowe wprowadzanie do systemu ...	x x x	x x x		x x x	x x x	x x	
Produkcja prażenie suche wygaszanie i rozgrzewanie pieca odkamenianie i blanszowanie krojenie pakowanie palet oklejanie i datowanie ...	x x x x x x				x x x x x		x x x x x
Handel utrzymanie sprzedaży w regionie utrzymanie sprzedaży przez przedstawiciela ...	x x	x x	x x	x x			
Marketing przygotowanie kampanii ATL przygotowanie kampanii BTL ...	x x	x x	x x	x x			
Logistyka zewnętrzna kompletowanie palet kontrola i załadunek transport do klientów ...	x x				x x	x x	
Zapewnienie jakości badanie jakości surowców/produktów utrzymanie systemu ISO ...	x x	x x	x x	x	x x		
Polityka personalna administracja obsługa kadrowa ...	x x	x x	x x	x x	x x		
Zrządzanie finansami sprawozdawczość księgowanie windykacja ...	x x x	x x x	x x x	x x x	x x x		
Zarządzanie firmą zarządzanie firmą + biuro	x	x	x	x	x		

x oznacza powiązanie między działaniem a obiektem.

Źródło: opracowanie własne.

Identyfikacja nośników kosztów działań

Z punktu widzenia rozliczania kosztów w firmie OMEGA SA, można wyróżnić trzy rodzaje działań: pomocnicze, podstawowe i ogólne⁹. Ewidencja kosztów wszystkich działań odbywa się w ramach tabeli analitycznej „ABC” w zintegrowanym systemie informatycznym firmy. Rozliczenia kosztów działań pomocniczych i podstawowych prowadzone są w specjalnie opracowanych arkuszach kalkulacyjnych w systemie EXCEL. Nośniki kosztów działań podstawowych w firmie OMEGA SA to np.: minuty, kilogramy, liczba opakowań, liczba palet, liczba rekordów. Koszty działań ogólnych nie są rozliczane, ponieważ nie można znaleźć odpowiedniego nośnika odwzorowującego związek przyczynowy między wielkością działania a jego kosztami. Wybrane przykłady powiązań między działaniami a różnymi typami obiektów kosztów, występującymi w rachunku kosztów działań analizowanej firmy, przedstawione są w tab. 4.15.

Tabela 4.15. Macierz działania/obiekty w firmie OMEGA SA (przykłady)

Procesy/działania	Obiekty												
	działania	produkty	grupy produktów	marki	odbiorcy	płatnicy	kanały dystrybucji	grupy kanałów dystrybucji	przedstawiciele handlowi	regiony sprzedaży	kraj	ekspert	firma
Logistyka wewnętrzna													
przyjmowanie z zewnątrz		x											
przesunięcia międzymagazynowe		x											
wprowadzanie do systemu		x											
...													
Produkcja													
prażenie suche		x											
pygaszanie i rozgrzewanie pieca	x												
pdkamienianie i blanszowanie		x											
projenie		x											
pakowanie palet		x											
oklejanie i datowanie		x											
...													

⁹ Działania pomocnicze to takie działania, których koszty są rozliczane na inne działania. Działania podstawowe to takie działania, których koszty są rozliczane na wyróżnione w firmie ostateczne obiekty kosztów, tzn. na: produkty, grupy produktów, marki, odbiorców, płatników, przy wykorzystaniu ustalonych nośników kosztów działań, natomiast działania ogólne to takie działania, których koszty nie są rozliczane ze względu na to, że nie można ustalić dostatecznie dobrego sposobu rozliczenia.

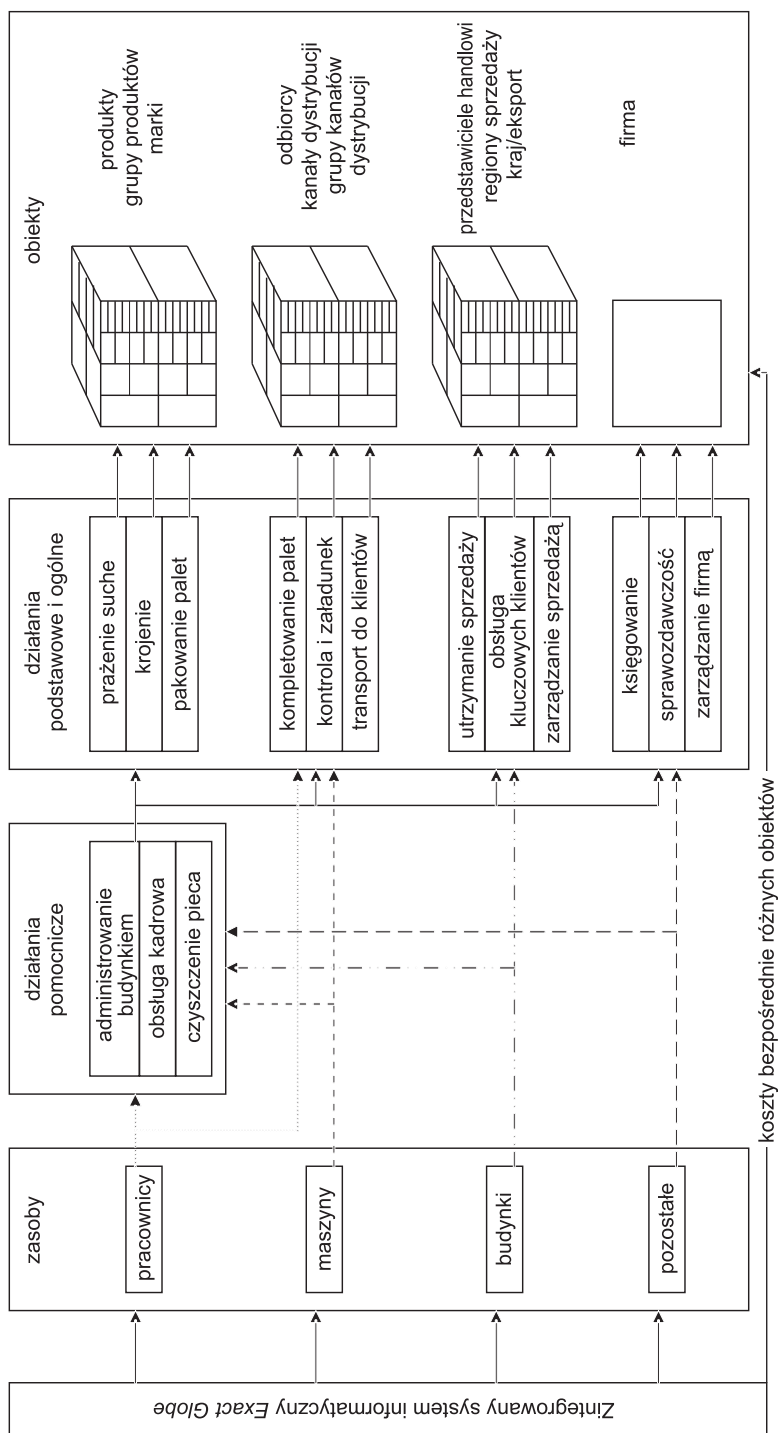
Tabela 4.15 (cd.)

Proces/działanie	Obiekty												
	działania	produkty	grupy produktów	marki	odbiorcy	płatnicy	kanały dystrybucji	grupy kanałów dystrybucji	przedstawiciele handlowi	regiony sprzedaży	kraj	ekspert	firma
Handel utrzymanie sprzedaży w regionie utrzymanie sprzedaży przez przedstawiciela ...									x				
Marketing przygotowanie kampanii ATL przygotowanie kampanii BTL ...		x	x	x									x
Logistyka zewnętrzna kompletowanie palet kontrola i załadunek transport do klientów ...					x								
Zapewnienie jakości badanie jakości surowców/produktów utrzymanie systemu ISO ...		x											x
Polityka personalna administracja obsługa kadrowa ...	x												
Zarządzanie finansami sprawozdawczość księgowanie windykacja ...					x								x
Zarządzanie firmą zarządzanie firmą + biuro													x

x – jak w tab. 4.14.

Źródło: opracowanie własne.

System rachunku kosztów działań funkcjonujący w firmie OMEGA SA to system, w którym można wyróżnić: kilkadziesiąt zasobów, kilkanaście nośników kosztów zasobów, kilkadziesiąt działań, kilkanaście nośników kosztów działań, ponad tysiąc obiektów kosztów (produktów, grup produktów, marek, odbiorców, kanałów dystrybucji, grup kanałów dystrybucji, przedstawicieli handlowych, regionów itd.). Uproszczony schemat funkcjonowania rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA przedstawiono na rys. 4.12.



Rys. 4.12. Uproszczona struktura systemu rachunku kosztów działań w OMEGA SA

Określenie zmian w zintegrowanym systemie informatycznym

Dla wdrożenia systemu rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA stworzono w zintegrowanym systemie informatycznym dodatkową tabelę analityczną, która umożliwiała gromadzenie wszystkich kosztów firmy w przekroju: produktów, grup produktów, odbiorców, płatników, marek, kanałów dystrybucji, grup kanałów dystrybucji, krajów, działań oraz zasobów.

Zasady klasyfikacji kosztów w powyższym przekroju analitycznym były następujące:

1) przez analizę ABC „przechodziły” wszystkie koszty firmy OMEGA SA (tzn. suma kosztów w tej analizie równała się sumie kosztów poniesionych przez firmę w danym okresie),

2) przypisując daną pozycję kosztów do któregośkolwiek typu i rodzaju, w analizie ABC kierowano się następującymi zasadami:

a) w pierwszej kolejności przypisywano koszt bezpośrednio do produktu, grupy produktów, marki, odbiorcy, płatnika czy innego obiektu oznaczonego jako typ B,

b) jeżeli dana pozycja kosztu nie mogła być przypisana do obiektu typu B (ponieważ dotyczyła wielu produktów czy odbiorców), to w drugiej kolejności należało podjąć próbę przypisania jej do konkretnego działania, czyli obiektu typu D,

c) jeżeli przypisanie danej pozycji kosztu nie było możliwe do konkretnego (jednego) działania (ponieważ koszt dotyczył wielu działań), to w ostateczności należało ją przypisać do zasobu, czyli obiektu typu Z,

3) koszty zasobów ujmowane w analizie ABC były dalej (poza zintegrowanym systemem informatycznym) rozliczane na działania, a koszty działań w następnej kolejności – na obiekty kosztów.

Informacje o kosztach i przychodach były przenoszone ze zintegrowanego systemu informatycznego do arkusza kalkulacyjnego EXCEL, w którym funkcjonował system ABC automatycznie w czasie rzeczywistym.

4.5.3. Projekt analizy rentowności w warunkach zastosowania systemu rachunku kosztów działań

W budowie systemu zarządzania rentownością na podstawie ABC, która trwała ok. 2 miesiące (od początku lipca do końca sierpnia 2004) brało udział trzech konsultantów z firmy zewnętrznej (ok. 20 dni roboczych) i pięć osób z zarządu i kadry kierowniczej firmy OMEGA SA (ok. 10 dni roboczych). W etapie tym opracowano budowę sporządzanych w formie tabelarycznej i stanowiących podstawowe sprawozdania wewnętrzne raportów o rentowności. Raporty te emitowane miesięcznie (lub częściej, o ile występowała taka potrze-

ba) sporządzane były w dwóch wersjach, tzn. za dany miesiąc oraz narastająco od początku roku do końca danego miesiąca (dane skumulowane od początku roku). Każde z tych sprawozdań (rachunek za miniony okres i rachunek skumulowany od początku roku) składało się z następujących części:

- część I – raport wewnętrzny z rentowności sprzedaży (ujęcie wielostopniowe i wieloblokowe) według produktów, grup produktów i marek,
- część II – raport wewnętrzny z rentowności sprzedaży (ujęcie wielostopniowe i wieloblokowe) według produktów, odbiorców, płatników, kanałów dystrybucji, grup kanałów dystrybucji i krajów,
- część III – raport wewnętrzny z rentowności sprzedaży (ujęcie wielostopniowe i wieloblokowe) według produktów, odbiorców, przedstawicieli handlowych i krajów.

Sprawozdania te obrazowały działalność firmy OMEGA SA i dostarczały informacji o kosztach, przychodach i marżach brutto w różnych przekrojach, zwiększając tym samym przydatność tych informacji w podejmowaniu decyzji. Układ danych w sprawozdaniu pozwalał na ocenę rentowności poszczególnych: a) produktów, grup produktów, marek, b) odbiorców, płatników, kanałów dystrybucji, grup kanałów dystrybucji, c) przedstawicieli handlowych, regionów sprzedaży, krajów.

Celem sporządzania raportów o rentowności było dostarczenie kierownictwu firmy OMEGA SA (zarząd, Departament handlowy, Dział sprzedaży zagranicznej, Departament finansowy, Departament produkcji i logistyki) niezbędnych informacji ekonomicznych istotnych w procesie podejmowania decyzji krótkookresowych (1 rok) z obszaru produkcji i sprzedaży oraz kontroli ich realizacji. Analizy rentowności były zatem sporządzane: a) na danych planowanych – służyły analizie i procesowi planowania kosztów, przychodów i wyników przyszłych okresów, b) na danych rzeczywistych (ujęcie *ex post*) – służyły procesowi kontroli kosztów, przychodów i wyników oraz ich analizie za okresy przeszłe w odniesieniu do celów firmy OMEGA SA wyrażonych w planach.

Sprawozdania o rentowności emitowane w ramach systemu rachunkowości zarządczej stanowiły źródło danych do prowadzenia analiz: rentowności w różnych przekrojach (planowanych i wynikowych), prognozy rentowności, wrażliwości wyniku finansowego, scenariuszowych (co się stanie, gdy) dla firmy OMEGA SA jako całości oraz jej części (np.: region, grupa produktów itp.). Dane do sporządzenia raportów z rentowności pochodziły ze: 1) zintegrowanego systemu informatycznego funkcjonującego w firmie, a zwłaszcza z tabel analitycznych funkcjonujących w modelu finansowo-księgowym, 2) szczegółowych zestawień sporządzanych w arkuszu kalkulacyjnym EXCEL, funkcjonujących w oparciu o dane zawarte w zintegrowanym systemie informatycznym firmy – tabelach analitycznych modułu finansowo-księgowego, modułu produkcyjnego oraz raportów sporządzanych przez pracowników firmy OMEGA SA.

Na podstawie wieloblokowego i wielostopniowego rachunku kosztów i wyników w firmie były sporządzane następujące analizy:

- raport o rentowności grup produktów, umożliwiający ocenę rentowności grup produktów na różnych poziomach marży brutto – stanowił on podstawę do podejmowania działań marketingowych oraz decyzji o rezygnacji z danej grupy produktów,

- raport o rentowności marek, umożliwiający ocenę rentowności marek na różnych poziomach marży brutto – stanowił podstawę do podejmowania działań marketingowych,

- raport o rentowności płatników, umożliwiający ocenę rentowności płatników na różnych poziomach marży brutto – stanowił podstawę do podejmowania działań promujących sprzedaż, decyzji cenowych dla poszczególnych płatników oraz pełnił rolę bazy informacyjnej dla negocjacji poziomu opłat handlowych z poszczególnymi płatnikami,

- raport o rentowności kanałów dystrybucji i grup kanałów dystrybucji, umożliwiający ocenę rentowności kanałów dystrybucji i grup kanałów dystrybucji na różnych poziomach marży brutto – stanowił podstawę do podejmowania działań promujących sprzedaż i decyzji cenowych w poszczególnych kanałach i grupach kanałów dystrybucji,

- raport o rentowności sprzedaży w krajach, umożliwiający ocenę rentowności krajów na różnych poziomach marży brutto,

- raport z rentowności przedstawicieli handlowych w regionach, umożliwiający ocenę rentowności przedstawicieli handlowych w regionach na różnych poziomach marży brutto – stanowił podstawę do oceny pracy przedstawicieli handlowych,

- raport o rentowności regionów, umożliwiający ocenę rentowności regionów na różnych poziomach marży brutto – stanowił podstawę do oceny pracy kierowników regionów,

- raport o rentowności produktów i odbiorców u poszczególnych przedstawicieli handlowych, umożliwiający ocenę rentowności produktów i odbiorców na różnych poziomach marży brutto – miał on szczególne znaczenie dla oceny dokonań przedstawicieli handlowych firmy,

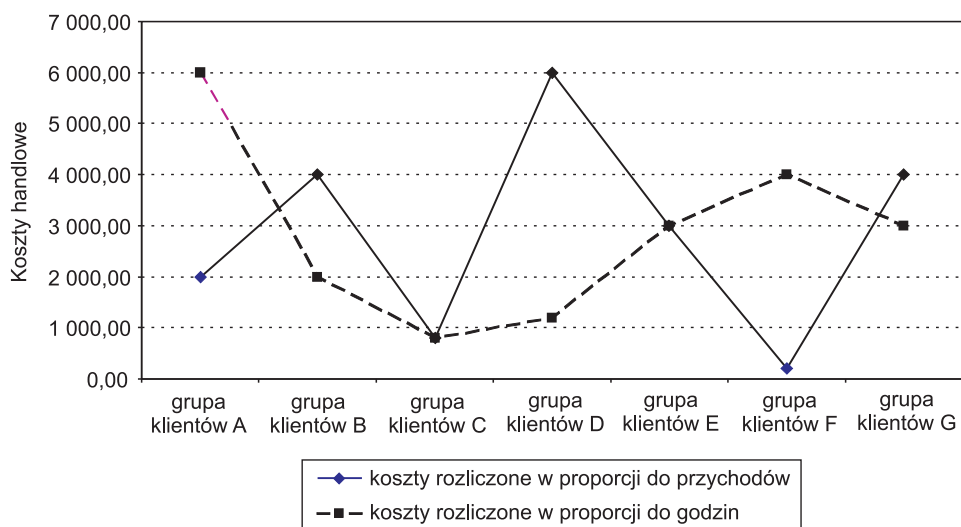
- szczegółowy raport o wpływie kosztów handlowych i marketingowych na rentowność produktów, grup produktów i marek, umożliwiający szczegółową ocenę wpływu kosztów handlowych i marketingowych na rentowność produktów, grup produktów i marek, na różnych poziomach marży brutto.

Na podstawie informacji z rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA sporządzano przede wszystkim analizy rentowności według produktów i klientów (powyżej 500 w każdym przekroju). Rachunek kosztów działań umożliwił również sporządzanie od kilku do kilkunastu analiz rentowności w przekroju takich obiektów, jak grupy produktów, grupy klientów, regiony sprzedaży, kanały dystrybucji czy wewnętrzne jednostki organizacyjne.

Informacje z systemu rachunku kosztów działań były w firmie OMEGA SA ważne dla menedżerów spółki dla wyceny produktów, podejmowania decyzji cenowych i analizy rentowności produktów i klientów (w szczególności analizy rentowności sporządzane na bazie rachunku kosztów działań były wykorzystywane do decyzji o zwiększeniu nakładów na produkty, grupy produktów, klientów, grupy klientów, regiony sprzedaży, kanały dystrybucji i jednostki organizacyjne). Informacje z systemu ABC w firmie OMEGA SA wykorzystywano również często do pomiaru i oceny osiągnięć poszczególnych kierowników i pracowników, poszczególnych ośrodków odpowiedzialności oraz działań i procesów.

Rachunek kosztów działań był też w znacznym stopniu wykorzystywany w relacjach z klientami. Przede wszystkim dawał informacje do kształtowania polityki wobec klientów, dostarczał informacji do kształtowania polityki cenowej, miał wpływ na kontrolę kosztów obsługi klientów, dawał wskazówki do opracowania strategii marketingowej, stwarzał podstawę do decyzji o rezygnacji z klientów oraz stanowił podstawę do renegotjacji warunków współpracy z klientami.

Interesującym przykładem analiz sporządzanych w oparciu o informacje z systemu rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA były analizy efektywności działania przedstawicieli handlowych. Koszty przedstawicieli handlowych były przed wdrożeniem ABC rozliczane w proporcji do przychodów, a po wdrożeniu rachunku kosztów działań były rozliczne proporcjonalnie do godzin pracy handlowców na rzecz poszczególnych grup klientów (rys. 4.13).



Rys. 4.13. Rozliczenie kosztów przedstawicieli handlowych w firmie OMEGA SA
Źródło: opracowanie własne.

Analizy, takie jak przedstawiona na rys. 2.13, pozwalały na zaobserwowanie, że: a) obsługa handlowa grupy klientów B, D i G była w stosunku do przychodów generowanych przez tych klientów stosunkowo niedroga, b) obsługa handlowa grupy klientów C i E była proporcjonalna do generowanych przez tych klientów przychodów, c) grupa klientów A i F była kosztowna w obsłudze, koszty tej obsługi były wysokie w proporcji do generowanych przez te grupy klientów przychodów. Analiza tego typu umożliwiała w firmie OMEGA SA badanie tego, jak aktywność przedstawicieli handlowych (wyrażona w godzinach przeznaczonych na obsługę różnych grup klientów) przekładała się na wielkość przychodów ze sprzedaży poszczególnych grup klientów.

Przedsiębiorstwa wykorzystujące rachunek kosztów działań bardzo często stosują jednocześnie inne nowoczesne metody zarządzania i rachunkowości zarządczej. Trzeba zaznaczyć, że w przypadku firmy OMEGA SA tego typu związek nie wystąpił. Spółka, oprócz ABC, nie stosowała żadnej innej nowoczesnej metody zarządzania czy rachunkowości zarządczej (zarządzania dokładnie na czas, reorganizacji procesów gospodarczych, ciągłego doskonalenia, *benchmarking-u*, rachunku kosztów docelowych, rachunku kosztów cyklu życia produktu, zrównoważonej karty wyników, ekonomicznej wartości dodanej itd.).

Po wdrożeniu systemu rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA, jego bieżącym utrzymaniem zajmował się jeden pracownik, ale był to tylko jeden z jego obowiązków. Spółka nie zrezygnowała z dotychczas funkcjonującego systemu rachunku kosztów i wykorzystywała go do celów sprawozdawczych, podczas gdy ABC był wykorzystywany do celów zarządczych. Wdrożenie systemu rachunku kosztów działań w spółce było przez jej pracowników określane jako umiarkowany sukces.

4.5.4. Aktualizacja i modyfikacja systemu rachunku kosztów działań

Niedostatek zasobów (zarówno ludzi, jak i pieniędzy) zdaje się częstą przyczyną tego, że tak niewiele przedsiębiorstw małych i średniej wielkości decyduje się na wdrożenie ABC. Jak zaobserwowano podczas badania, nie było to w analizowanym przedsiębiorstwie prawdą.

Jeżeli chodzi o środki pieniężne, to w przypadku firmy OMEGA SA nie stanowiło to najmniejszego problemu. Zarówno wynagrodzenie firmy konsultingowej, jak i inne koszty nie były dla przedsiębiorstwa znaczące. W szczególności projekt rachunku kosztów działań nie wymagał wdrożenia jakiegokolwiek kosztownego specjalistycznego systemu informatycznego. Informacje kosztowe na potrzeby systemu ABC były zbierane w funkcjonującym w firmie systemie finansowo-księgowym w ramach specjalnie opracowanej analityki ABC. Inne

informatyczne systemy funkcjonujące w firmie OMEGA SA były również źródłem danych operacyjnych dla systemu ABC (głównie informacji o nośnikach kosztów zasobów i działań). Dane o zasobach, działaniach i obiektach kosztowych zarówno operacyjne, jak i finansowe były transferowane do systemu ABC zbudowanego w arkuszu kalkulacyjnym EXCEL. Wszystkie konieczne obliczenia były wykonywane w tym systemie tak, że można w nim było ustalić koszt wszystkich wyróżnionych w firmie obiektów kosztów (produktów, klientów, kanałów dystrybucji itd.). Wszystkie niezbędne zmiany w istniejącym systemie finansowo-księgowym były przeprowadzone przez pracowników firmy OMEGA SA współpracujących z konsultantami i, oprócz wspomnianego wcześniej wynagrodzenia dla firmy konsultingowej, nie wymagały dodatkowych nakładów.

Jeżeli chodzi o problem zasobów ludzkich, to rzeczywiście problem ten wystąpił, nie był jednak problemem nie do pokonania. Generalnie można stwierdzić, że implementacja systemu rachunku kosztów działań w analizowanej firmie powiodła się, dane do systemu były zbierane, w systemie dokonywane były wszelkie rozliczenia kosztów, rezultaty (np. analizy rentowności) były prezentowane menedżerom i przez nich wykorzystywane. Podczas implementacji projektu ABC pojawiły się jednak pewne problemy dotyczące czynników ludzkich:

- dane do wyceny i rozliczenia niektórych działań w ogóle nie były zbierane – miało to miejsce w odniesieniu do niektórych działań w procesie sprzedaży (niektórzy przedstawiciele handlowi nie wypełniali specjalnie zaprojektowanych kart działań, co uniemożliwiło precyzyjne rozliczanie kosztów tych działań na obiekty kosztów). Główną przyczyną tego był fakt, że kierownik odpowiedzialny za pracę przedstawicieli handlowych odszedł do innej firmy na początku procesu wdrożenia;

- analityka ABC, wdrożona w systemie finansowo-księgowym firmy w pierwszej wersji systemu ABC, powodowała dość istotne wydłużenie czasu dekretacji dokumentów księgowych (przedsiębiorstwo próbowało zmodyfikować sposób gromadzenia danych, tak by czynność ta była mniej czasochłonna dla pracowników, mając jednak na uwadze, by wszystkie istotne dla systemu ABC dane były dostępne);

- niektóre z analitycznych informacji generowanych przez system ABC nie były dostatecznie wykorzystywane. Na przykład kierownictwo przedsiębiorstwa koncentrowało się na wykorzystaniu informacji o rentowności produktów, grup produktów, marek, klientów, kanałów dystrybucji itd., nie przykładało jednak wagi do zarówno operacyjnych, jak i finansowych informacji o działaniach czy zasobach.

Wśród innych problemów, które wystąpiły w firmie OMEGA SA podczas wdrażania systemu rachunku kosztów działań, można wymienić jeszcze dwa:

- koszty niektórych działań wyodrębnionych w procesie implementacji ABC okazały się mało znaczące – po roku funkcjonowania systemu ABC, działania te zostały połączone w bardziej ogólne kategorie, które stały się nowymi działaniami (dotychczasowe działania miały takie same nośniki kosztów i były to działania tworzące wartość). Tego rodzaju skonsolidowanie działań miało np. miejsce w procesie logistyki wewnętrznej;

- zmiana zintegrowanego informatycznego systemu zarządzania przedsiębiorstwem – problem ten w zasadzie nie wiązał się z samym projektem ABC, ale z niezależną od projektu decyzją firmy OMEGA SA o zmianie dotychczasowego systemu zintegrowanego, spowodował jednak konieczność weryfikacji procedur zbierania i transferu danych do systemu ABC.

Wszystkie opisane wyżej problemy, które wystąpiły podczas implementacji rachunku kosztów działań w badanej firmie, nie oznaczały jednak, że wdrożenie nie było udane. Oznacza to tylko, że proces wdrożenia rachunku kosztów działań jest trudny i trudno jest przewidzieć wszystkie problemy, które mogą się pojawić zarówno podczas samego procesu implementacji, jak i użytkowania wdrożonego już systemu. W chwili opracowywania studium przypadku, system rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA był redefiniowany w oparciu o roczne doświadczenia w jego użytkowaniu i konieczność dostosowania do bieżących warunków działania przedsiębiorstwa. Zarząd firmy OMEGA SA był przekonany, że zmodyfikowana wersja systemu okaże się jeszcze lepszym narzędziem wspomagającym zarządzanie firmą niż pierwsza wersja systemu ABC.

4.5.5. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie badania poprzez działanie

Implementacja systemu rachunku kosztów działań oraz jego modyfikacja w firmie OMEGA SA wskazują, że podstawowym czynnikiem sprawczym wdrożenia nowego systemu rachunku kosztów w firmie było artykułowane przez zarząd spółki oraz menedżerów wyższego szczebla niezadowolenie z informacji dostarczanych przez dotychczasowy rachunek kosztów. Na proces wdrażania innowacji z zakresu rachunkowości zarządczej (w tym przypadku na proces wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA) miały wpływ trzy różne typy czynników pozytywnych (sprawcze, katalityczne i ułatwiające) oraz jeden typ czynników negatywnych (utrudniające). Listę najważniejszych czynników oddziałujących na wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA przedstawiono w tab. 4.16.

Tabela 4.16. Czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC w firmie OMEGA SA

Rodzaj czynnika	Czynnik
Czynniki sprawcze (<i>motivators</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez zarząd oraz kierowników pionów sprzedaży, produkcji i logistyki ▪ brak lub niedokładność istotnych informacji z dotychczasowego systemu rachunku kosztów
Czynniki katalityczne (<i>catalysts</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ uznanie przez członka zarządu ds. finansowych rachunku kosztów działań za system, który może przynieść firmie istotną poprawę jakości informacji o kosztach i rentowności
Czynniki ułatwiające (<i>facilitators</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ silne wsparcie zarządu (wszystkie osoby biorące udział we wdrożeniu miały przekonanie co do tego, że jak to ujął controller: „wdrożenie systemu rachunku kosztów działań jest w całej rozciągłości popierane przez zarząd”) ▪ transfer wiedzy z zakresu ABC do firmy – szkolenie wewnętrzne prowadzone przez konsultantów, udział członka zarządu ds. finansowych w otwartym szkoleniu z zakresu rachunkowości zarządczej, które w szczególnym stopniu było poświęcone rachunkowi kosztów działań ▪ podatność na mody i trendy (przekonanie członka zarządu ds. finansowych, że: „firmie wypada mieć system rachunku kosztów działań”) ▪ wystarczające zasoby (ludzkie, techniczne i pieniądze)
Czynniki utrudniające (<i>obstructors</i>)	<ul style="list-style-type: none"> ▪ nastawiona na brak zmian kultura organizacyjna (oprócz metody ABC organizacja nie stosowała żadnej innej nowoczesnej metody zarządzania i rachunkowości zarządczej) ▪ zmiana zintegrowanego systemu informatycznego służącego do zarządzania przedsiębiorstwem (spowodowało to konieczność weryfikacji procedur zbierania i transferu danych do systemu ABC) ▪ duża pracochłonność procedur dekretowania dokumentów na potrzeby rachunku kosztów działań w pierwszej wersji systemu ABC ▪ odejście z firmy kierownika odpowiedzialnego za pracę przedstawicieli handlowych

Źródło: opracowanie własne.

Zmiany w rachunkowości zarządczej w firmie OMEGA SA, po wdrożeniu rachunku kosztów działań, przejawiały się w dwóch aspektach: metodologicznym i instytucjonalnym. Zmiany te zostały przedstawione w tab. 4.17.

W procesie wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA kluczowe znaczenie miały dwie osoby – członek zarządu ds. finansowych (dyrektor finansowy) i controller. Dyrektor finansowy podjął decyzję o wdrożeniu systemu ABC w firmie i podczas całego procesu wdrożenia sprawował nad nim nadzór. Bezpośrednio w procesie wdrożenia nie brał większego udziału (uczestniczył w pracach raczej okazjonalnie, głównie na początku i końcu każdego z etapów wdrożenia), ale jego dużą zasługą było sprawowanie nadzoru nad całym procesem wdrożenia, kontrola przebiegu prac oraz podejmowanie kluczowych dla implementacji rachunku kosztów decyzji. Podczas procesu wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA wszyscy pracownicy zaangażowani w projekt wiedzieli, że na jego realizacji całemu zarządowi spółki (reprezentowanemu przez dyrektora finansowego) bardzo zależy.

Tabela 4.17. Zmiany w systemie rachunkowości zarządczej w firmie OMEGA SA po wdrożeniu ABC

Obszar zmian	Przed wdrożeniem ABC	Po wdrożeniu ABC
Zmiany metodologiczne (nowe narzędzia rachunkowości zarządczej)	podejmowanie decyzji cenowych bez związku z informacjami dostarczanymi przez rachunek kosztów	branie pod uwagę przy podejmowaniu decyzji cenowych danych liczbowych z systemu ABC
	bardzo niska dokładność rozliczania kosztów pośrednich	duża dokładność rozliczania kosztów pośrednich na różne obiekty kosztów
	koszty rzeczywiste ustalone precyzyjnie tylko dla spółki jako całości	koszty rzeczywiste ustalone precyzyjnie dla produktów, klientów, kanałów dystrybucji, regionów itd.
	analizy rentowności na poziomie całej firmy i bardzo niedokładne, właściwie nieprzydatne, analizy rentowności dla produktów, klientów i innych obiektów kosztów	wiarygodne analizy rentowności na poziomie firmy, regionów sprzedaży, kanałów dystrybucji, grup klientów, klientów, marek, grup produktów, produktów itd., sporządzane na podstawie rachunku kosztów działań
	brak zastosowania informacji z rachunku kosztów do podejmowania decyzji w odniesieniu do klientów	duże znaczenie informacji z ABC przy podejmowaniu decyzji: cenowych, kształtujących politykę wobec klientów, mających wpływ na opracowanie strategii marketingowej, wpływających na renegocjacje warunków współpracy z klientami oraz na decyzje o rezygnacji z klientów
Zmiany instytucjonalne (zmiany w organizacji rachunkowości zarządczej)	funkcja rachunkowości zarządczej oddalona od funkcji operacyjnych (pion produkcji, sprzedaży, logistyki itd.)	funkcja rachunkowości zarządczej zbliżona do funkcji operacyjnych (pion produkcji, sprzedaży, logistyki itd.)
	małe nastawienie na dostarczanie informacji niezbędnych do podjęcia decyzji	większe nakierowanie na dostarczanie informacji do podejmowania decyzji cenowych, rabatowych itd.
	informacje z rachunkowości zarządczej niezbyt istotne dla oceny dokonań	informacje z rachunkowości zarządczej wykorzystywane do oceny dokonań poszczególnych kierowników i pracowników, ośrodków odpowiedzialności oraz działań i procesów
	informacje z rachunkowości zarządczej mało przydatne dla podejmowania decyzji przez zarząd oraz menedżerów pionów organizacyjnych	informacje z rachunkowości zarządczej częściej wykorzystywane do podejmowania decyzji przez zarząd oraz menedżerów działów operacyjnych (również wykorzystywane przez specjalistów rachunkowości zarządczej)

Źródło: opracowanie własne.

Obok członka zarządu ds. finansowych kluczową rolę we wdrożeniu odegrał controller. Bezpośrednio przed podjęciem decyzji o wdrożeniu rachunku kosztów działań oraz w początkowej fazie wdrożenia, controller odnosił się do projektu z pewną rezerwą (nie był przekonany, co do tego, że wdrożenie systemu rachunku kosztów działań istotnie poprawi jakość informacji do podejmowania decyzji i oceny dokonań). Sądził, że zewnątrzni konsultanci nie są w stanie w czasie projektu wykreować istotnej wartości dodanej. Do racjonalności wdrożenia systemu ABC controller przekonywał się stopniowo, im bardziej angażował się w projekt, tym bardziej przekonywał się do tego, że rachunek kosztów działań może istotnie poprawić jakość informacji generowanych przez rachunek kosztów. Merytoryczne zaangażowanie controllera w projekt okazało się bardzo istotne. Z jednej strony dlatego, że dysponował on dużą wiedzą o procesach zachodzących w firmie i o ich odzwierciedleniu w dotychczasowym systemie rachunku kosztów (w tym: wiedzą o wadach i ograniczeniach tego rachunku kosztów). Z drugiej strony zaangażowanie controllera było ważne ze względu na posiadaną przez niego wiedzę w zakresie funkcjonowania systemów informatycznych w firmie OMEGA SA.

Wdrożenie rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA pozwoliło pracownikom z działów finansowych lepiej zrozumieć procesy zachodzące w całej organizacji – szczególnie w działach: produkcyjnych, sprzedażowych oraz logistyki. System rachunku kosztów działań spowodował zbliżenie działów finansowych i operacyjnych.

4.6. Podsumowanie

W badaniu sposobów implementacji i funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce wykorzystano oprócz metody badań ankietowych również metodę studiów przypadków z wykorzystaniem ankiet i wywiadów oraz metodę badania poprzez działanie. Metodę analizy przypadków z zastosowaniem ankiet i wywiadów wykorzystano w badaniu procesu wdrażania oraz sposobu funkcjonowania systemów ABC w trzech przedsiębiorstwach: średniej wielkości firmie produkcyjnej, dużej firmie telekomunikacyjnej oraz dużej firmie ubezpieczeniowej. Metodę badania poprzez działanie zastosowano do analizy procesu implementacji ABC w średniej wielkości firmie produkcyjno-handlowej.

Badania przeprowadzone na podstawie analizy przypadków umożliwiły identyfikację trzech typów czynników pozytywnie oddziałujących na wdrożenie innowacji (ABC) oraz jednego typu czynników, które oddziaływały negatywnie. Wśród czynników sprawczych, mających ciągły, długoterminowy wpływ na

wdrożenie rachunku kosztów działań, najistotniejszymi okazały się (w kolejności od najczęściej występującego): zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez menedżerów, niedokładność danych z dotychczasowego rachunku kosztów, wzrost zróżnicowania produktów i wymagań klientów oraz wzrost konkurencji. Bezpośredni wpływ na podjęcie prac wdrożeniowych (czynniki katalizacyjne) miały (w kolejności od najczęściej występującego): uznanie przez zarząd rachunku kosztów działań za system mogący dostarczyć istotnych informacji do zarządzania, uznanie przez zarząd, że firmie „wypada mieć” ABC, szkolenie z zakresu rachunku kosztów przeprowadzone w firmie oraz podjęcie przez controllera studiów podyplomowych. Do czynników ułatwiających wdrożenie rachunku kosztów działań (czynników, bez których jego wdrożenie nie byłoby możliwe) zaliczono: wsparcie zarządu, transfer wiedzy, dostępność odpowiednich do wdrożenia zasobów oraz podatność na mody i trendy (czynniki te wystąpiły we wszystkich czterech badanych przedsiębiorstwach). Dodatkowo w dwóch przedsiębiorstwach czynnikiem ułatwiającym wdrożenie była nastawiona na zmiany kultura organizacyjna.

Badania przeprowadzone na podstawie analizy przypadków umożliwiły identyfikację zmiennych, które na proces implementacji rachunku kosztów działań w analizowanych przedsiębiorstwach oddziaływały negatywnie. Do najważniejszych czynników utrudniających można zaliczyć (w kolejności od najczęściej występującego): nastawioną na brak zmian kulturę organizacyjną, niedostateczny poziom wiedzy kierownictwa średniego i najwyższego szczebla, bardzo skomplikowaną i zróżnicowaną działalność firmy, niewystarczający poziom znajomości procesów technicznych wśród pracowników pionu finansowego. W pojedynczych przypadkach wystąpiły takie czynniki utrudniające, jak: niezrozumienie istoty rachunku kosztów działań przez pion IT, zmiana systemu informatycznego oraz duża pracochłonność procedur rachunku kosztów działań.

Wdrożenie rachunku kosztów działań w badanych przedsiębiorstwach doprowadziło do wielu zmian metodologicznych i instytucjonalno-organizacyjnych. Przeprowadzone badania empiryczne wykazały, że we wszystkich analizowanych przedsiębiorstwach zwiększyła się precyzja rozliczania kosztów, poprawie uległa dokładność kalkulacji kosztów produktów, zwiększyła się precyzja i rozszerzył zakres stosowania analiz rentowności oraz zwiększyło się wykorzystanie informacji płynących z rachunku kosztów działań do podejmowania decyzji. W dwóch spośród badanych przedsiębiorstw implementacja ABC przyczyniła się do wyodrębnienia kosztów niewykorzystanego potencjału oraz wpłynęła na istotne usprawnienie systemu budżetowania i raportowania.

Rezultatem procesu implementacji rachunku kosztów działań w badanych firmach były również istotne zmiany instytucjonalno-organizacyjne. We wszystkich czterech analizowanych przedsiębiorstwach polegały one na zbliżeniu funkcji rachunkowości zarządczej do operacyjnych funkcji przedsiębiorstwa,

wzroście orientacji rachunkowości zarządczej na dostarczanie informacji do podejmowania decyzji oraz częstszym wykorzystywaniem informacji z rachunkowości zarządczej przez menedżerów. W dwóch spośród badanych przedsiębiorstw wdrożenie ABC pociągnęło za sobą wyodrębnienie w służbach finansowo-księgowych osób odpowiedzialnych wyłącznie za funkcjonowanie rachunku kosztów działań, a dodatkowo w trzeciej firmie nastąpiło wyłączenie controllera z podporządkowania głównej księgowej i bezpośrednie podporządkowanie go prezesowi. W jednym przedsiębiorstwie stwierdzono wyraźny wzrost rangi funkcji rachunkowości zarządczej.

ZAKOŃCZENIE

W pierwszych latach XXI w. można zaobserwować, że coraz więcej przedsiębiorstw w Polsce wdraża nowoczesne systemy rachunku kosztów. Praktyka rachunkowości zarządczej w Polsce zmierza generalnie w tym samym kierunku co praktyka rachunkowości zarządczej na świecie. W przedsiębiorstwach działających w Polsce coraz częściej wykorzystywane są metody stosowane przez przedsiębiorstwa w różnych krajach – jedną z nich jest rachunek kosztów działań. Jego szersze zastosowanie w przedsiębiorstwach w Polsce datuje się na pierwsze lata XXI w., kiedy to coraz więcej przedsiębiorstw zarówno produkcyjnych, jak i nieprodukcyjnych wdrożyło bądź wdraża ten system. W związku z coraz szerszym wykorzystaniem systemu rachunku kosztów działań i coraz większym zainteresowaniem tą koncepcją wśród praktyków, sformułowano cel rozprawy, którym była analiza rozwoju i dyfuzji rachunku kosztów działań, a także rozpoznanie i ocena zakresu i sposobu zastosowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce.

Przedstawione w rozprawie badania literaturowe oraz wyniki własnych badań przeprowadzonych w formie ankiet i studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie) **potwierdzają tezę główną**, zgodnie z którą dyfuzja rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce, choć opóźniona w stosunku do praktyki krajów bardziej rozwiniętych, jest uwarunkowana tymi samymi czynnikami i zmierza w tym samym, co w tych krajach, kierunku.

Dociekania zawarte w obejmującej rozdział 1 i 2, teoretycznej części rozprawy, pozwalają na sformułowanie niżej podanych, generalnych wniosków, które wskazują na **słuszność tezy głównej oraz tez szczegółowych**:

1. Koncepcja ABC pojawiła się w końcu lat 80. XX w. w odpowiedzi na krytykę tradycyjnej rachunkowości zarządczej przedstawioną przez H. T. Johnsona i R. S. Kaplana. Stosunkowo szybko rachunek kosztów działań stał się, obok takich metod, jak rachunek kosztów docelowych czy rachunek cyklu życia produktu, jedną z kluczowych koncepcji zarówno dla teorii, jak i praktyki rachunkowości zarządczej. Bez zbędnej przesady należy stwierdzić, że powstanie i dyfuzja koncepcji rachunku kosztów działań przyczyniły się do poprawy istotności rachunkowości zarządczej w praktyce przedsiębiorstw na całym świecie. Chociaż jest to prawdopodobnie najważniejsza generalna konsekwencja rozwoju i rozpowszechnienia ABC, to jednak należy podkreślić, że wpływ rachunku kosztów działań i szerzej: koncepcji rachunkowości zarządczej, uwarunkowanych działaniami, był wieloaspektowy:

a) implementacja rachunku kosztów działań w wielu przedsiębiorstwach na całym świecie, liczne publikacje dotyczące ABC i ABM oraz uwzględnienie tych metod w akademickich i profesjonalnych programach nauczania, a także w wiodących podręcznikach z dziedziny rachunkowości zarządczej, wpłynęły na ukształtowanie się nowej logiki rachunku kosztów. Kluczowymi pojęciami tej nowej logiki rachunku kosztów są pojęcia obiektu kosztów, działania i nośnika kosztów;

b) przed powstaniem koncepcji ABC podstawowym celem rachunku kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych było szacowanie kosztów produktów (głównie w celu wyceny zapasów dla potrzeb rachunkowości finansowej). Wraz z powstaniem i rozwojem rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach produkcyjnych na szerszą skalę zaczęto liczyć koszty innych niż produkty obiektów, np. klientów i grup klientów, kanałów dystrybucji, regionów sprzedaży, projektów, usług wewnętrznych, działań i procesów. Rozszerzenie pojęcia „obiekt kosztów” miałyby prawdopodobnie miejsce nawet wówczas, gdyby rachunek kosztów działań w ogóle nie powstał, jednak pojawienie się i rozwój tej koncepcji znacznie proces ten przyspieszyły;

c) rozwój rachunku kosztów działań spowodował zmianę postrzegania kosztów przedsiębiorstwa – przed pojawieniem się koncepcji ABC koszty w systemie rachunku kosztów typowego przedsiębiorstwa były klasyfikowane ze względu na rodzaj (kategorię ekonomiczną) oraz miejsce powstawania (departament, wydział). Pojawienie się koncepcji ABC spowodowało, że spojrzano na koszty z perspektywy procesów i działań, a więc nie z pozycji, jaki koszt i gdzie powstaje, ale raczej – w związku z jakim procesem i dlaczego powstaje;

d) koncepcja nośników kosztów zasobów i działań, której rozpowszechnienie było skutkiem dyfuzji ABC, okazała się niezwykle przydatna do zarządzania kosztami, zwracając uwagę specjalistów rachunkowości zarządczej na istotność innych niż oparte na ilości produkcji czy sprzedaży nośników. Szczegółne znaczenie miała w tym zakresie koncepcja hierarchii działań, która zwróciła uwagę na znaczenie działań i nośników kosztów działań nie tylko na poziomie jednostki produktu, ale również na poziomie partii czy rodzaju produktów oraz firmy jako całości;

e) skutkiem rozwoju koncepcji ABC było też zwiększenie zakresu zastosowania metod rachunku kosztów w innych poza przedsiębiorstwami produkcyjnymi organizacjach, a więc przede wszystkim w firmach usługowych (np. w firmach finansowych i telekomunikacyjnych), handlowych oraz organizacjach nienastawionych na zysk (np. w służbie zdrowia, administracji, szkolnictwie);

f) rozwój rachunku kosztów działań i metod rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami doprowadził również w znacznym stopniu do powstania i rozwoju takich metod, jak analiza kosztów i rentowności klientów, kanałów dystrybucji lub regionów sprzedaży. Rozwój ABC przyczynił się do przesunięcia akcentu z obliczania kosztów do zarządzania kosztami;

g) pomimo że powstanie i rozwój koncepcji rachunku kosztów działań wymagają zmiany paradygmatu w odniesieniu do tak istotnych kwestii, jak: klasyfikacja kosztów, analiza zachowania się kosztów, definicja działania, obiektu kosztów czy nośnika kosztów, to rachunek kosztów działań powinien być postrzegany jako rozwinięcie tradycyjnego systemu rachunku kosztów pełnych;

h) powstanie i rozwój rachunku kosztów działań miały wpływ na sposób postrzegania specjalistów rachunkowości zarządczej przez pozostałych pracowników i menedżerów. Tradycyjnie specjaliści rachunkowości zarządczej byli postrzegani przez pryzmat stosowanych technik i procedur. Liczne wdrożenia rachunku kosztów działań, a także wiele publikacji z zakresu ABC i ABM uświadomiły, że specjaliści rachunkowości zarządczej dla skutecznego i efektywnego przeprowadzenia procesu wdrożeniowego powinni się również zainteresować wykorzystywanymi w przedsiębiorstwie zasobami i ich nośnikami, realizowanymi procesami i działaniami oraz ich nośnikami. Specjaliści ci przekonali się również, że warunkiem koniecznym dla odniesienia sukcesu przy wdrażaniu rachunku kosztów działań jest współpraca z innymi menedżerami w ramach wielofunkcyjnych zespołów. Wdrożenie ABC jest możliwe tylko wtedy, gdy w pracach wdrożeniowych uczestniczą osoby posiadające głęboką wiedzę z zakresu logistyki, marketingu czy działalności operacyjnej przedsiębiorstwa. Konieczność współpracy między specjalistami rachunkowości zarządczej a innymi menedżerami stwarza możliwość zmiany postrzegania specjalistów rachunkowości zarządczej oraz wzrostu znaczenia ich pozycji w przedsiębiorstwie;

i) rozwój i dyfuzja koncepcji ABC i ABM wymagała od specjalistów rachunkowości zarządczej, jak również innych menedżerów pogłębienia wiedzy z zakresu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Dla skutecznego wdrożenia ABC w przedsiębiorstwie konieczne jest również lepsze poznanie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, realizowanych działań, posiadanych zasobów, nośników i obiektów. Proces poznawania różnych aspektów działalności organizacji nie jest ani łatwy, ani krótki; jest jednak konieczny dla zakończonej sukcesem implementacji rachunku kosztów działań. Choć rachunek kosztów działań nie rozpowszechnił się tak bardzo, jak wydawało się to możliwe jeszcze w końcu lat 90. XX w., to jednak zarówno większość praktyków, jak i teoretyków zgodzi się z twierdzeniem, że rozwój i powstanie tej koncepcji przyczyniły się do poprawy istotności rachunkowości zarządczej oraz wzrostu roli i poprawy postrzegania specjalistów rachunkowości zarządczej w organizacjach.

2. Koncepcja rachunku kosztów działań, od momentu swojego powstania w końcu lat 80. XX w., rozwijała się ewolucyjnie – od systemu pomiaru kosztów zasobów, działań i produktów do systemu zarządzania na podstawie działań. Kolejne etapy ewolucji można przedstawić następująco:

a) rozwój koncepcji rachunku kosztów działań w latach 1984–1989 był rezultatem współpracy między środowiskiem akademickim a praktyką w ramach

prac grupy badawczej CMS oraz opracowania studiów przypadków, takich jak Schrader Bellows, John Deere Component Works, Weyerhouser i Kanthal. Ukształtowany w tych latach system rachunku kosztów działań pierwszej generacji koncentrował się na poprawie dokładności szacowania kosztów produktów poprzez zwiększenie dokładności rozliczania kosztów pośrednich. Dodatkowo w systemie tym akcentowano redukcję kosztów poprzez eliminację marnotrawstwa oraz zarządzanie działalnością operacyjną poprzez lepszy pomiar dokonań;

b) w latach 1989–1992 ukształtowała się druga generacja rachunku kosztów działań, która znacznie różniła się od pierwszej. Zamiast koncepcji skoncentrowanej na liczeniu dokładniejszych pełnych jednostkowych kosztów produktu, pojawiła się koncepcja z dwoma rodzajami zasobów (dostarczonych i zużytych) i hierarchiczną strukturą działań, w której znaczenie obliczania jednostkowego kosztu produktu było mniejsze. Istotne różnice w systemach ABC pierwszej i drugiej generacji spowodowały, że część naukowców i praktyków zignorowała te zmiany i traktowała systemy ABC w dalszym ciągu jako narzędzie przede wszystkim umożliwiające obliczenie dokładniejszego pełnego jednostkowego kosztu produktu. Inna grupa przedstawicieli nauki i praktyki uznała natomiast, że druga generacja systemów ABC jest po prostu lepszą, rozwiniętą wersją systemów pierwszej generacji;

c) po roku 1992 w koncepcji ABC zachodziły dalsze zmiany, co pozwoliło na wyróżnienie kolejnych generacji ABC. W trzeciej wersji ABC wielkości wpływające na poziom działań wykorzystuje się w celu realizacji strategii konkurencji poprzez analizę łańcucha wartości przedsiębiorstwa. Oprócz orientacji na dodawanie wartości do produktów i zaakcentowaniu znaczenia koncepcji łańcucha wartości w kontekście tworzenia i realizacji strategii konkurencyjnej, cechą charakterystyczną dla trzeciej generacji rachunku kosztów działań jest uwzględnienie specjalnej kategorii działań, tzn. działań pomocniczych;

d) różnorodne wykorzystanie informacji uzyskiwanych na podstawie rachunku kosztów działań doprowadziło do ukształtowania się koncepcji zarządzania na podstawie działań, w której źródłem informacji do podejmowania decyzji w zakresie poprawy efektywności i skuteczności wykonywanych działań są dane o działaniach i ich kosztach. Oznaczało to ewolucję rachunku kosztów działań z systemu kalkulacji kosztów produktów do systemu zarządzania działaniami;

e) na początku wieku XX pojawiła się nowa generacja ABC mająca na celu rozwiązanie problemów związanych z implementacją i wykorzystaniem rachunku kosztów działań – rachunek kosztów działań sterowany czasem.

3. Większość badań empirycznych przeprowadzonych w formie ankiet wskazuje, że na dyfuzję rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w różnych krajach pozytywny wpływ miało w szczególności kilka czynników:

a) pozytywny związek między wielkością przedsiębiorstwa a wdrożeniem rachunku kosztów działań udokumentowali np. J. Innes i F. Mitchell (1995), T. Björnenak (1997), M. Gosselin (1997) czy K. R. Krumwiede (1998). Również J. Innes i in. (2000) potwierdzili, że duże przedsiębiorstwa częściej wdrażają rachunek kosztów działań niż firmy małe, podkreślając, że ABC ma duże znaczenie w firmach świadczących usługi finansowe. Pozytywny związek między wielkością firmy a wdrożeniem ABC zaobserwował również B. Nicholls (1992), który zauważył ponadto, że przedsiębiorstwa wdrażające rachunek kosztów działań nie planują rezygnacji z dotychczasowego systemu rachunku kosztów.

b) dotychczas prowadzone na świecie badania związku między wdrożeniem ABC a poziomem konkurencji w przeważającej mierze pokazują pozytywny wpływ siły konkurencji na wdrożenie rachunku kosztów działań (Innes, Mitchell, 1995; Björnenak, 1997; Krumwiede, 1998; Malmi, 1999). Rezultaty niektórych badań były jednak odmienne, np. brak wpływu konkurencji na wdrożenie ABC zaobserwowali P. Booth i F. Giacobbe (1998), a wpływ negatywny – H. Van Nguyen i A. Brookes (1997);

c) do czynników mających istotny pozytywny wpływ na wdrożenie ABC K. Lukka i M. Granlund (1996) zaliczyli dużą liczbę produktów i złożoność procesu produkcyjnego. Również T. Malmi (1999) stwierdził, że firmy kapitałochłonne, oferujące szeroką gamę produktów, mają tendencję do częstszego wdrażania rachunku kosztów działań. Rezultaty dotychczas prowadzonych badań nie są jednoznaczne. Odmienne od uprzednio przedstawionych i sprzeczne z literaturą przedmiotu były np. rezultaty badania przeprowadzonego przez T. Björnenaka (1997). Pokazało ono, że przedsiębiorstwa wytwarzające zróżnicowane produkty, dostosowane do indywidualnych wymagań klientów generalnie nie wykorzystują rachunku kosztów działań;

d) przeprowadzone dotychczas badania najczęściej wskazywały, że istnieje pozytywny związek między pochodzeniem kapitału własnego a implementacją rachunku kosztów działań. Na przykład badania P. J. Clarka i in. (1999) pokazały, że spółki zależne firm międzynarodowych częściej niż inne firmy wdrażają ABC. T. Malmi (1999) stwierdził natomiast, że firmy, które sprzedają większość produktów za granicę, mają tendencję do częstszego wdrażania rachunku kosztów działań;

e) jedną z najistotniejszych zmiennych, która zgodnie z literaturą powinna mieć pozytywny wpływ na implementację rachunku kosztów działań jest poziom kosztów pośrednich. Przeprowadzone badania potwierdzają to jedynie częściowo. Chociaż bowiem T. Björnenak (1997) wykazał, że struktura kosztów była zmienną, której wpływ na wdrożenie ABC był statystycznie istotny, to brak wpływu struktury kosztów na wdrożenie ABC wykazały badania P. Booth'a i F. Giacobbe'a (1998), P. J. Clarke'a i in. (1997), H. Van Nguyena i A. Brooke-sa (1997).

Przeprowadzone własne **badania ankietowe**, dotyczące dyfuzji rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce (495 firm), oraz badania funkcjonowania tych systemów w przedsiębiorstwach je wykorzystujących (33 firmy) umożliwiły sformułowanie następujących szczegółowych wniosków potwierdzających **słuszność głównej tezy rozprawy oraz umożliwiających weryfikację hipotez szczegółowych**:

1. Przeprowadzone badanie (ankieta A) pozwoliło na stwierdzenie, że przedsiębiorstwa działające w Polsce w większości stosują tradycyjne systemy rachunku kosztów, systemy nowoczesne (np. rachunek kosztów działań czy rachunek kosztów docelowych) są wykorzystywane sporadycznie, a ich rozpowszechnienie jest znacznie mniejsze niż w krajach zachodnich. Spośród badanych przedsiębiorstw najwięcej, bo 392 firmy (79,2%), stosuje rachunek kosztów rzeczywistych (pełnych bądź zmiennych), 135 firm (27,3%) wykorzystuje rachunek kosztów standardowych (pełnych bądź zmiennych), a 60 firm (12,1%) rachunek kosztów wielostopniowy i wieloblokowy. Stosowanie nowoczesnych metod rachunku kosztów nie jest zbyt częste – rachunek kosztów działań wykorzystuje 46 badanych firm (9,3%), a rachunek kosztów docelowych zaledwie 9 firm (1,8%). Respondenci w kilkunastu przypadkach zadeklarowali stosowanie innych systemów rachunku kosztów, kilka przedsiębiorstw zadeklarowało stosowanie systemu mieszanego, mającego cechy kilku różnych systemów rachunku kosztów.

2. Z odpowiedzi respondentów na pytanie, które z czynników podanych w ankiecie (ankieta A) oraz w jakim stopniu wpłynęły na wdrożenie rachunku kosztów działań w ich przedsiębiorstwie, a następnie z obliczonej średniej oceny dokonanej przez osoby udzielające odpowiedzi, wynika, że „bardzo duży” bądź „duży” wpływ na wdrożenie ABC miały przede wszystkim: inne przyczyny (np. konieczność wyceny niestandardowych produktów, uzyskanie dokładnych informacji po to, aby móc zarządzać działaniami, posiadanie podobnego rachunku kosztów przez konkurencję; 4,80), dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników (4,03), zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa (3,91) oraz dążenie do poprawy kontroli (3,62). Nieco mniejszy wpływ na wdrożenie systemu ABC w badanych przedsiębiorstwach miały takie przyczyny, jak: niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów (3,25), wzrost konkurencji (3,19), wymagania centrali (3,12) i dążenie do zdobycia nowych rynków (2,78) – respondenci określili wpływ tych czynników jako „średni”. Najniższe oceny respondenci nadali takim czynnikom, jak: zmiana strategii (2,48), dostępność zasobów finansowych (2,47), zmiana struktury organizacyjnej (2,47), dostępność zasobów ludzkich (2,35), wdrożenie nowych technologii (2,30), zmiana kierownictwa (2,14) i sprzyjająca zmianom atmosfera wśród pracowników (1,91) – wpływ tych czynników na wdrożenie ABC określono jako „mały”.

3. W odniesieniu do przedsiębiorstw, które rozważają implementację rachunku kosztów działań, przeprowadzone badanie ankietowe (ankieta A) umożliwiło zidentyfikowanie trzech „znaczących” problemów przewidywanych w procesie wdrożenia: inne (np. zmiany regulacji, obawy związane z wdrożeniem nowości; 4,00), niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (3,97) oraz duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (3,66). Wśród spodziewanych problemów określanych jako „przeciętne” respondenci wymienili: trudności z konstrukcją systemu (3,45), duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC (3,13), brak odpowiednich zasobów informatycznych (2,88), inne priorytety (2,51). Najmniejsze obawy budzi wśród respondentów brak poparcia kierownictwa dla wdrożenia rachunku kosztów działań (2,11) – problem ten został oceniony jako „mały”. W odróżnieniu od omówionych wyżej problemów spodziewanych przez firmy rozważające wdrożenie ABC, ciekawie wypadła, przeprowadzona wśród firm wykorzystujących rachunek kosztów działań, analiza problemów, które faktycznie w pracach wdrożeniowych wystąpiły. Badane przedsiębiorstwa (ankieta B) wskazały, że „znaczącym problemem” (3,55) podczas implementacji systemów rachunku kosztów działań były duże nakłady pracy zarówno na etapie wdrażania, jak i bieżącego utrzymania systemu. Żaden z problemów, jakie firmy napotkały na etapie wdrożenia ABC, nie został określony jako „bardzo duży”. Respondenci wymienili natomiast cztery ich zdaniem „przeciętne problemy”: niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (3,42), trudności z budową systemu (np. wybór działań, nośników itd.; 3,25), inne problemy (np. niechęć do wprowadzania zmian czy wzajemne antagonizmy; 3,00) oraz brak odpowiednich zasobów informatycznych (2,68). Problemy ocenione jako „małe” to znaczne koszty wdrożenia i utrzymania ABC (2,33), brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.; 1,81) oraz inne priorytety (np. wdrożenie ISO, TQM, ERP itd.; 1,80). Należy podkreślić, że generalnie problemy, które faktycznie wystąpiły podczas implementacji rachunku kosztów działań, były mniejsze (niższe oceny) niż problemy, których spodziewają się firmy rozważające wdrożenie.

4. Przeprowadzone badanie ankietowe (ankieta A) umożliwia stwierdzenie, co w firmach, w których rachunek kosztów działań nie funkcjonuje, było przyczyną braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia. Podstawowe przyczyny, które według respondentów stanowią „znaczący problem”, to: niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (4,05), duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (3,99), duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC (3,82), trudności z konstrukcją systemu (3,64). Wśród problemów określanych jako „znaczące”, respondenci najwyżej ocenili inne problemy, do których zaliczyli np. brak odpowiednich wytycznych ze strony centrali za granicą, konieczność liczenia rentowności tylko na poziomie centrali za granicą, zbyt mały rozmiar działalności, szybki i trudny do zaplanowania rozwój firmy, brak środków finansowych, brak świadomości potrzeby poprawnego rozliczania

kosztów, niechęć działu księgowości (4,31). W nieco mniejszym stopniu na rezygnację z wdrożenia lub w ogóle brak zainteresowania wdrożeniem ABC mają wpływ takie czynniki, jak: brak odpowiednich zasobów informatycznych (3,29), brak poparcia kierownictwa (3,17) i inne priorytety (2,87) – respondenci nadali tym czynnikom wagę „przeciętną”. Najmniejsze znaczenie miały według respondentów („mały problem”) dwa czynniki: niewielki poziom kosztów pośrednich (2,49) i zadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów (2,46).

5. Przeprowadzone badania (ankieta A) nie potwierdziły pozytywnego związku między implementacją rachunku kosztów działań a siłą konkurencji w podstawowym obszarze działalności. Pozwalają natomiast na stwierdzenie, że:

a) odsetek firm, które wykorzystują lub rozważają wdrożenie ABC rośnie wraz z wielkością firmy;

b) odsetek przedsiębiorstw, które wdrożyły lub rozważają implementację rachunku kosztów działań rośnie wraz ze wzrostem udziału kosztów pośrednich w kosztach całkowitych badanych firm;

c) rachunek kosztów działań wykorzystuje lub rozważa jego zastosowanie znacznie większy odsetek firm z udziałem kapitału zagranicznego, niż firm z udziałem kapitału wyłącznie krajowego.

6. ABC obejmuje pięć podstawowych elementów, tzn.: zasoby, nośniki kosztów zasobów, działania, nośniki kosztów działań i obiekty kosztów. Model ten jest oczywiście znacznie uproszczony, niemniej jednak daje dobry obraz struktury ABC w badanej firmie i stopnia złożoności systemu. Systemy rachunku kosztów działań funkcjonujące w badanych przedsiębiorstwach (ankieta B) różnią się znacznie pod względem liczby zidentyfikowanych elementów. W kilku niewielkich firmach system rachunku kosztów działań był bardzo mało rozbudowany i zawierał po zaledwie kilka zasobów, nośników kosztów zasobów, działań, nośników kosztów działań i obiektów kosztów (spośród analizowanych firm, 9 zadeklarowało, że stosuje ABC w ograniczonym zakresie). W czterech dużych firmach w systemie ABC wyróżniono od 100 do 500 działań, ale tylko w jednej – więcej niż 100 różnych nośników kosztów działań. Przeprowadzone badania ankietowe pozwalają na stwierdzenie, że w większości badanych przedsiębiorstw system ABC ma następującą liczbę elementów: 6–100 zasobów (76,1% przedsiębiorstw), 1–20 nośników kosztów zasobów (81,0% przedsiębiorstw), 6–100 działań (72,4% przedsiębiorstw), 6–100 nośników kosztów działań (73,1% przedsiębiorstw) i od 21 do ponad 500 obiektów kosztów (82,7% przedsiębiorstw). Istotną częścią rachunku kosztów działań są kalkulacje kosztów dla różnych typów obiektów (produktów, klientów, kanałów dystrybucji, projektów, itd.). Największy odsetek badanych przedsiębiorstw (72,7%) sporządza kalkulacje kosztów produktów i grup produktów, w 39,4% firm sporządzane są kalkulacje kosztów klientów, a w 48,5% firm – kalkulacje kosztów grup klientów. Na podstawie informacji z systemów ABC, w 45,5% firm sporządzane są również kalkulacje kosztów regionów sprzedaży, kanałów

dystrybucji czy projektów. Należy podkreślić, że liczba analiz rentowności, które sporządza się z wykorzystaniem rachunku kosztów działań, generalnie pokrywa się z liczbą przygotowywanych kalkulacji kosztów, tzn. w zasadzie dla tych obiektów kosztów, dla których na podstawie systemu ABC przygotowuje się kalkulacje kosztów, przygotowuje się również analizy rentowności. Na złożoność systemu rachunku kosztów działań oprócz liczby wyodrębnionych elementów (zasoby, nośniki kosztów zasobów, działania, nośniki kosztów działań i obiekty) wpływa również to, czy w danym systemie wyodrębniono działania o określonych cechach, i tak: a) spośród badanych firm w 14 (42,4%) podzielono działania na pomocnicze, podstawowe i ogólne, b) w 13 (39,4%) spośród analizowanych przedsiębiorstw zostały wyodrębnione działania na poziomie jednostki produktu, partii produktów, rodzaju produktów i całej firmy, c) w 7 (21,2%) przedsiębiorstwach działania podzielono na strategiczne i operacyjne, d) tylko 6 firm (18,2%) zadeklarowało, że wyróżnia działania tworzące i nietworzące wartości dla klienta. Wśród badanych 33 przedsiębiorstw aż w 27 (81,8%) firmach wykorzystujących rachunek kosztów działań koszty pośrednie są dzielone na stałe i zmienne. W mniej niż połowie badanych przedsiębiorstw (41,9%, 13 firm) wyodrębnia się koszty niewykorzystanego potencjału.

7. W przedsiębiorstwach, w których funkcjonuje rachunek kosztów działań (ankieta B), informacje z tego systemu są w zróżnicowany sposób wykorzystywane przez poszczególne działy i służą do podejmowania różnorodnych decyzji, w szczególności zaś:

a) informacje z rachunku kosztów działań są w badanych przedsiębiorstwach wykorzystywane „bardzo często” przez takie działy, jak dział zakupów czy dział techniczny (4,50), „często” przez specjalistów rachunkowości zarządczej (4,28) i najwyższe kierownictwo (3,71), „czasami” informacje te są potrzebne specjalistom z marketingu i sprzedaży (3,41) oraz z działów podstawowych (3,10), a „sporadycznie” – księgowym (2,63);

b) informacje z systemu ABC są w badanych firmach wykorzystywane przy podejmowaniu wielu decyzji, informacje te zostały określone jako „ważne” w obszarach: redukcji kosztów (4,16), decyzji cenowych (3,81), budżetowania (3,75), pomiaru i poprawy dokonań (3,65), optymalizacji planu sprzedaży (3,56) i analizie rentowności klientów (3,52). Informacje z rachunku kosztów działań są określane jako „dość ważne” dla modelowania kosztów (3,41) i projektowania produktów (2,88), a jako „mało ważne” dla wyceny zapasów dla potrzeb sprawozdawczości finansowej (2,40);

c) wykorzystanie informacji z systemu ABC jest częstsze przy podejmowaniu decyzji o zwiększeniu nakładów, a w mniejszym stopniu do decyzji o ograniczeniu nakładów i decyzji o nowych inwestycjach. W bardzo niewielkim stopniu informacje z ABC są wykorzystywane do podejmowania decyzji o likwidacji;

d) na podstawie przeprowadzonych badań można stwierdzić, że informacje z systemu ABC są „często” wykorzystywane do oceny działań i procesów (3,59) oraz całej firmy (3,50), a „czasami” do pomiaru i oceny osiągnięć ośrodków odpowiedzialności (3,15) oraz kierowników i pracowników (2,93);

e) w badanych firmach informacje z rachunku kosztów działań są w „umiarkowanym stopniu” wykorzystywane w relacjach z klientami, w szczególności zaś: mają wpływ na kontrolę kosztów obsługi klientów (3,35), dostarczają informacji do kształtowania polityki cenowej (3,23), dają wskazówki do opracowania strategii marketingowej (3,08), kształtowania polityki wobec klientów (3,04) oraz stanowią podstawę do renegocjacji warunków współpracy z klientami (2,73) i do decyzji o rezygnacji z klientów (2,60).

8. Przedsiębiorstwa, w których funkcjonuje rachunek kosztów działań, wykorzystują również inne, nowoczesne metody zarządzania, w tym najczęściej: *benchmarking* (36,4%), zrównoważoną kartę wyników (30,3%) i ciągłe doskonalenie (27,3%). W nieco mniejszym stopniu analizowane przedsiębiorstwa wykorzystują takie metody, jak: reorganizacja procesów gospodarczych (21,2%), ekonomiczna wartość dodana (18,2%), rachunek kosztów docelowych (15,2%). W najmniejszym stopniu wykorzystywane są w badanych firmach rachunek kosztów cyklu życia produktu (12,1%) oraz zarządzanie dokładnie na czas (9,1%). Stosowanie innych nowoczesnych metod zadeklarowano w dwóch przypadkach (6,1%) – analizowane przedsiębiorstwa wykorzystują metodę *six sigma* (firma produkująca podzespoły samochodowe), *lean management* (firma produkująca podzespoły samochodowe) i analizę strategiczną (firma produkująca sprzęt gospodarstwa domowego). W niektórych spośród badanych przedsiębiorstw, oprócz ABC, była wykorzystywana duża liczba nowoczesnych metod zarządzania, a w innych firmach mniejsza, 10 firm, oprócz ABC, nie wykorzystywało żadnych innych nowoczesnych metod zarządzania.

Na podstawie badań przeprowadzonych **metodą studiów przypadków** (trzy studia przypadków przeprowadzone z wykorzystaniem ankiet i wywiadów oraz jedno metodą badania poprzez działanie) możliwe jest sformułowanie następujących szczegółowych wniosków, które wskazują na **słuszność tezy głównej oraz umożliwiają zweryfikowanie szczegółowych hipotez**.

1. Badania przeprowadzone metodą studiów przypadków (w tym: badania poprzez działanie), pozwalają na analizę czynników pozytywnie i negatywnie wpływających na proces wdrażania innowacji z dziedziny rachunkowości zarządczej (w analizowanym przypadku na proces wdrożenia rachunku kosztów działań). Wyróżnić można trzy typy czynników pozytywnie wpływających na wdrożenie rachunku kosztów działań i jeden typ czynników mających wpływ negatywny. W procesie implementowania innowacji czynniki te oddziałują łącznie, promując proces zmiany (przewaga czynników pozytywnych nad negatywnymi). Przeprowadzone badania pozwoliły na identyfikację następujących czynników oddziałujących pozytywnie:

a) najistotniejszymi czynnikami sprawczymi, mającymi ciągły, długoterminowy wpływ na wdrożenie innowacji było zapotrzebowanie na informacje zgłaszane przez menedżerów (4 firmy), niedokładność danych z dotychczasowego rachunku kosztów (4 firmy), wzrost zróżnicowania produktów i wymagań klientów (3 firmy) oraz wzrost konkurencji (3 firmy);

b) wśród czynników katalitycznych, mających bezpośredni wpływ na wdrożenie innowacji, wyróżniono: uznanie przez zarząd rachunku kosztów działań za system mogący dostarczyć istotnych informacji do zarządzania (2 firmy), uznanie przez zarząd, że firmie „wypada mieć” ABC (1 firma), szkolenie z zakresu rachunku kosztów przeprowadzone w firmie oraz podjęcie przez controllera studiów podplomowych (1 firma);

c) w każdym z badanych przedsiębiorstw wystąpiły cztery czynniki ułatwiające wdrożenie (bez nich wdrożenie innowacji nie byłoby możliwe); były to: wsparcie zarządu, transfer wiedzy, dostępność odpowiednich do wdrożenia zasobów oraz podatność na mody i trendy. Dodatkowo w dwóch przedsiębiorstwach czynnikiem ułatwiającym wdrożenie była nastawiona na zmiany kultura organizacyjna.

2. Badania przeprowadzone na podstawie analizy przypadków pozwoliły na wyróżnienie grupy zmiennych, które oddziałują negatywnie na proces wdrażania innowacji w rachunkowości zarządczej (w tym przypadku ABC). Do najważniejszych, występujących w badanych firmach, zmiennych tego typu zaliczono: nastawioną na brak zmian kulturę organizacyjną (dwie firmy) oraz niedostateczny poziom wiedzy kierownictwa średniego i najwyższego szczebla (trzy firmy). W dwóch spośród czterech analizowanych przedsiębiorstw czynnikami negatywnie oddziałującymi na wprowadzenie innowacji były: bardzo skomplikowana i zróżnicowana działalność firmy oraz niewystarczający poziom znajomości procesów technicznych wśród pracowników pionu finansowego. Sporadycznie (po jednym przypadku) odnotowano również występowanie takich czynników ograniczających, jak: niezrozumienie istoty rachunku kosztów działań przez pion IT, zmiana systemu informatycznego oraz duża pracochłonność procedur rachunku kosztów działań.

3. Zmiany, jakie spowodowała implementacja rachunku kosztów działań w badanych przedsiębiorstwach, uwidoczniły się w dwóch obszarach – metodologicznym i instytucyjno-organizacyjnym. Przeprowadzone badania pozwalają na stwierdzenie, że we wszystkich czterech analizowanych przedsiębiorstwach zaszły następujące podstawowe zmiany metodologiczne: poprawa dokładności rozliczania kosztów (bezpośrednich i pośrednich), zwiększenie dokładności kalkulacji kosztów produktów, poprawa dokładności i rozszerzenie zakresu stosowania analiz rentowności oraz zastosowanie informacji z ABC do podejmowania decyzji. Dodatkowo w dwóch przedsiębiorstwach wdrożenie rachunku kosztów działań przyczyniło się do wyodrębnienia kosztów niewykorzystanego potencjału, a w jednej firmie istotnie usprawniło system budżetowania i raportowania.

4. Studia przypadków pozwoliły również na zaobserwowanie zmian instytucjonalno-organizacyjnych, które były rezultatem procesu implementacji ABC. Do podstawowych zmian tego typu, które wystąpiły we wszystkich czterech analizowanych przedsiębiorstwach, można zaliczyć: zbliżenie funkcji rachunkowości zarządczej do innych funkcji operacyjnych, wzrost orientacji na dostarczanie informacji do podejmowania decyzji oraz częstsze wykorzystywanie informacji z rachunkowości zarządczej przez menedżerów. W dwóch przypadkach wdrożenie systemu rachunku kosztów działań pociągnęło za sobą wyodrębnienie w służbach finansowo-księgowych osób odpowiedzialnych wyłącznie za funkcjonowanie rachunku kosztów działań, a dodatkowo w trzeciej firmie nastąpiło wyłączenie controllera z podporządkowania głównej księgowej i bezpośrednio podporządkowanie go prezesowi. W jednym przypadku stwierdzono wyraźny wzrost rangi funkcji rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie.

5. W podsumowaniu należy stwierdzić, że we wszystkich firmach badanych za pomocą metody studiów przypadków, zaobserwowano podobny scenariusz działania. W firmach tych zarówno menedżerowie, jak i specjaliści z zakresu rachunkowości zarządczej byli przygotowani do zakwestionowania istniejącego systemu rachunku kosztów oraz zaplanowania i wdrożenia nowego, lepszego systemu. Menedżerowie zakwestionowali jakość informacji dostarczanych przez dotychczasowy system rachunku kosztów, a specjaliści z rachunkowości zarządczej odpowiedzieli na to zapotrzebowanie wdrażając rachunek kosztów działań. Specjaliści z rachunkowości zarządczej byli z jednej strony świadomi zmian zachodzących na rynku oraz wewnątrz przedsiębiorstwa, a z drugiej – nowych metod rachunku kosztów i zarządzania kosztami. W efekcie zdołali zaadaptować najnowsze narzędzia rachunku kosztów do rozwiązania problemów, które pojawiły się w firmie.

Przeprowadzone badania ankietowe (495 firm w ankiecie A i 33 firmy w ankiecie B) i badania w formie studiów przypadków (4 firmy) nie mogą stanowić kompletnego źródła wiedzy o rozpowszechnieniu, strukturze i wykorzystaniu ABC w firmach, w Polsce. W odniesieniu do badań kwestionariuszowych są tego dwie podstawowe przyczyny. Po pierwsze, należy podkreślić, że próba nie jest reprezentatywna i nie może być podstawą do wnioskowania o stanie rachunku kosztów działań we wszystkich firmach w Polsce, w których rachunek ten funkcjonuje. Po drugie, należy zwrócić uwagę na ograniczenia samych badań ankietowych, które niestety nie umożliwiają bardzo szczegółowej i dokładnej analizy budowy i wykorzystania systemów ABC. Metody badań w formie studiów przypadków (w tym: badania poprzez działanie) zastosowane w celu bardziej szczegółowej analizy systemów rachunku kosztów działań wykorzystywanych w przedsiębiorstwach, w Polsce, też mają swoje ograniczenia, z których głównym jest bardzo niewielka próba. Ograniczenia przeprowadzonych badań zostały przynajmniej częściowo zredukowane poprzez triangulację różnych metod badawczych oraz porównanie

badan własnych z badaniami przeprowadzonymi przez innych autorów oraz z obszerną literaturą przedmiotu.

Wnioski z przeprowadzonych badań mają znaczenie zarówno teoretyczne, jak i praktyczne. Z teoretycznego punktu widzenia przeprowadzone badania potwierdzają ogólną tendencję: modyfikacje systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach, w Polsce, oraz wdrażanie nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej, takich jak ABC, zmierzają w podobnym kierunku, jak praktyka rachunkowości zarządczej na świecie. Z praktycznego punktu widzenia, przedsiębiorstwa rozważające implementację ABC w przyszłości powinny mieć świadomość czynników wpływających na implementację ABC, jak również problemów, które mogą się w procesie implementacji pojawić. Menedżerowie rozważający implementację ABC muszą zdawać sobie sprawę z poziomu szczegółowości, sposobów budowy systemu rachunku kosztów działań oraz metod wykorzystania informacji z tych systemów. Mogą oni również skorzystać z wiedzy o czynnikach pozytywnie i negatywnie wpływających na implementację rachunku kosztów działań oraz zmianach metodologicznych i instytucjonalno-organizacyjnych, które są rezultatem wdrożenia takiego rachunku. Wiedza ta może sprzyjać podejmowaniu lepszych decyzji odnośnie do implementacji systemów ABC, a jeżeli decyzja o wdrożeniu zostanie podjęta, może się przyczynić do zwiększenia prawdopodobieństwa zakończenia procesu wdrożenia sukcesem. W oparciu o przeprowadzone badania można sformułować wiele **rekomendacji zarówno dla przedsiębiorstw wykorzystujących rachunek kosztów działań, jak i dla takich, które rozważają jego wdrożenie w przyszłości.**

1. Wdrożenie rachunku kosztów działań powinny rozważyć zwłaszcza przedsiębiorstwa duże, prowadzące zróżnicowaną działalność, w których koszty pośrednie mają wysoki udział w kosztach całkowitych, a produkty narażone są na ostrą konkurencję cenową.

2. Rachunek kosztów działań może być wykorzystywany jako uzupełnienie tradycyjnego systemu rachunku kosztów. Systemy rachunku kosztów działań nie muszą obejmować wszystkich kosztów pośrednich, mogą się koncentrować wyłącznie na kosztach pośrednich działalności podstawowej lub np. dystrybucji czy działań marketingowych.

3. Firmy planujące wdrożenie rachunku kosztów działań powinny wiedzieć, że systemy ABC nie muszą być zbyt rozbudowane (szczególnie w początkowej fazie ich wykorzystania). Kalkulacje kosztów i analizy rentowności mogą być przeprowadzane nie na bieżąco ani nawet miesięcznie, ale np. w odstępach kwartalnych czy półrocznych, co istotnie obniża koszty zbierania informacji i utrzymania systemu.

4. Stopień komplikacji modelu ABC/ABM zależy od celu, jakiemu ma on służyć. Jeżeli celem wdrożenia jest usprawnienie procesów gospodarczych, to wymagany jest model bardziej szczegółowy. Jeżeli celem jest analiza rentowności produktów czy klientów, wówczas ilość elementów w modelu może być

mniejsza. Model bardziej złożony i większy to nie zawsze model lepszy. Optymalna wielkość i stopień złożoności modelu zależą od celu wdrożenia i wewnętrznych uwarunkowań przedsiębiorstwa.

5. Dla pokonania problemów występujących podczas wdrożenia systemu rachunku kosztów działań należy: a) upewnić się, że proces implementacji ma wsparcie ze strony zarządu, b) zapewnić dostateczne zasoby zarówno na etapie wdrożenia, jak i późniejszego funkcjonowania systemu, c) upowszechnić znajomość rachunku kosztów działań wśród kadry kierowniczej, d) wyraźnie komunikować cele wdrożenia, e) zaangażować w prace wdrożeniowe menedżerów ze wszystkich obszarów przedsiębiorstwa, f) właściwie określić zakres i dobrze zaplanować wdrożenie, g) nie tworzyć systemów zbyt skomplikowanych, h) powiązać system rachunku kosztów działań z istniejącą infrastrukturą informatyczną, i) możliwie szybko dostarczyć konkretne rezultaty.

6. W przedsiębiorstwach, wykorzystujących rachunek kosztów działań, informacje generowane przez ten system powinny być wykorzystywane do: a) operacyjnego zarządzania kosztami, poprzez skuteczny pomiar i kontrolę działalności w przekroju działań i procesów realizowanych w firmie, b) zarządzania produktami poprzez monitorowanie rentowności produktów, polityki cenowej oraz strategii promocyjnych i marketingowych w oparciu o rzetelne informacje o kosztach produktów, c) zarządzania klientami poprzez analizę rentowności i kosztów obsługi klientów i grup klientów oraz odpowiednie dostosowanie oferty produktowej i sposobu obsługi poszczególnych grup klientów, d) strategicznego zarządzania kosztami poprzez określenie wartości działań i optymalizację wykorzystania zasobów.

7. Wdrożony w przedsiębiorstwie system rachunku kosztów działań powinien być wykorzystywany do pomiaru dokonań i oceny całej firmy i poszczególnych ośrodków odpowiedzialności, procesów i działań, kierowników i pracowników. Powiązanie rachunku kosztów działań z oceną dokonań będzie sprzyjać wykorzystywaniu informacji z tego systemu przez menedżerów wszystkich szczebli zarządzania.

8. Firmy wykorzystujące rachunek kosztów działań powinny pamiętać o konieczności jego modyfikacji w celu dostosowania do zmieniających się warunków, w których działają. Systemy te powinny być z czasem doskonalone, tak by jak najlepiej odpowiadać potrzebom kadry kierowniczej przedsiębiorstwa.

9. System rachunku kosztów działań może być integrowany z innymi nowoczesnymi metodami zarządzania, np. rachunkiem kosztów docelowych, zrównoważoną kartą wyników czy ekonomiczną wartością dodaną.

10. Wdrożenie rachunku kosztów działań nie wpływa bezpośrednio na poprawę konkurencyjności przedsiębiorstwa czy jego rezultatów finansowych. Uzyskanie takich efektów jest możliwe tylko wówczas, gdy informacje z systemu rachunku kosztów działań będą wykorzystywane przez menedżerów do podejmowania właściwych decyzji operacyjnych i strategicznych.

11. Rachunku kosztów działań nie powinny wdrażać wszystkie firmy. Wydaje się, że firmy mniejsze, w których odsetek kosztów pośrednich jest niewielki, produkty są wysoce rentowne i mało zróżnicowane, a dostępność zasobów, zwłaszcza ludzkich, jest mocno ograniczona, z wdrożeniem rachunku kosztów działań powinny zaczekać.

Przeprowadzone prace pozwalają na sformułowanie kilku wniosków, dotyczących **dalszych możliwości i kierunków badań**.

1. Przeprowadzone i zaprezentowane w rozprawie badania ankietowe mogą być kontynuowane. Wiele firm w Polsce rozważa wdrożenie ABC, wiele firm globalnych, które wykorzystują ABC, może w niedługim czasie zainwestować w Polsce – jedno i drugie zjawisko może spowodować w niedalekiej przyszłości wzrost odsetka firm, które stosują ABC. Ciekawe może się więc okazać powtórzenie zaprezentowanych wyżej badań ankietowych w dotychczasowym kształcie za kilka lat. Pozwoli to na poprawę reprezentatywności próby, na której oparto badanie z jednej strony, z drugiej zaś na prześledzenie, jak w czasie zmienia się praktyka wdrażania i funkcjonowania systemów ABC oraz wykorzystania informacji z tych systemów.

2. W celu dokładniejszej analizy budowy systemów ABC i wykorzystania informacji z ABC przez przedsiębiorstwa, należałoby szerzej wykorzystać metodę studiów przypadków (w szczególności metodę badania poprzez działanie). Metoda ta umożliwiłaby szczegółowe przyjrzenie się, jak w konkretnej firmie (firmach) wdrażane były systemy ABC, jak funkcjonują i są wykorzystywane, jak wreszcie są modyfikowane i jak różne osoby z przedsiębiorstwa oceniają funkcjonowanie ABC (chodzi przede wszystkim o analizę poglądów użytkowników informacji z ABC i osób przygotowujących te informacje). Analiza wdrożeń systemów ABC za pomocą metody studiów przypadków, pomimo wszelkich swoich ograniczeń, umożliwiłaby lepsze zbadanie wymienionych wyżej problemów.

3. Jak wspomniano wcześniej, stosunkowo duża liczba przedsiębiorstw rozważa wdrożenie ABC w niedalekiej przyszłości. Część z nich podejmie trud wdrożenia ABC, część z nich możliwość wdrożenia odrzuci. Przedsiębiorstwa, które po analizie zrezygnują z wdrożenia ABC, będą stanowiły niezwykle ciekawą zbiorowość, na podstawie której można zbadać przyczyny rezygnacji z implementacji ABC, kierunki zmian w rachunkach kosztów tych przedsiębiorstw, ewentualnie analizę skutków niewprowadzania w rachunku kosztów tych firm żadnych istotnych modyfikacji. Interesujące dla przyszłych badań może być również porównanie po jakimś czasie firm, które po analizie zdecydowały się na implementację ABC, z firmami, które ABC odrzuciły.

4. Interesujące mogą się okazać badania mające na celu analizę i pomiar sukcesu wdrożenia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce, a w szczególności: finansowych korzyści związanych z procesem wdrożenia, satysfakcji z kalkulacji kosztów produktów, klientów itd., wykorzystania infor-

macji do podejmowania decyzji oraz postrzeganej całkowitej oceny sukcesu wdrożenia rachunku kosztów działań*.

5. Na początku XX w. pojawiła się nowa generacja ABC mająca na celu rozwiązanie fundamentalnych problemów związanych z implementacją i wykorzystaniem rachunku kosztów działań – rachunek kosztów działań sterowany czasem. Ciekawe może się okazać zbadanie, czy i ewentualnie w jaki sposób metoda ta będzie w przyszłości wykorzystywana w przedsiębiorstwach działających w Polsce.

6. Badania zmian w rachunku kosztów przedsiębiorstw działających w Polsce powinny być rozwijane w celu bardziej szczegółowej analizy poszczególnych zjawisk. Innymi przykładami szczególnych obszarów badawczych w rachunkowości zarządczej mogą być np.: rachunek kosztów docelowych, zrównoważona karta wyników, teoria ograniczeń czy rachunek kosztów łańcucha wartości. Te przykładowe obszary mogą i powinny być analizowane przy wykorzystaniu wszystkich dostępnych metod badania praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

* Badania takie zostały podjęte przez autora rozprawy w roku 2010, a ich wstępne rezultaty zostały zaprezentowane w referacie na konferencję European Accounting Association w Rzymie w roku 2011 (Satisfaction and Benefits of ABC Implementation Polish Experience Compared to USA and Australia).

LITERATURA

- Abernethy M. A., Bouwens J.** (2005), *Determinants of Accounting Innovation Implementation*, „Abacus”, **41**(3), s. 217–240.
- Abrahamson E.** (1991), *Managerial Fads and Fashions: The Diffusion and Rejections of Innovations*, „Academy of Management Review”, **16**(3), s. 586–612.
- Abrahamson E., Rosenkopf L.** (1993), *Institutional and Competitive Bandwagons: Using Mathematical Modeling as a Tool to Explore Innovation Diffusion*, „Academy of Management Review”, **21**, s. 254–285.
- Alcouffe S., Berland N., Levant Y.** (2008), *Actor-Networks and the Diffusion of Management Accounting Innovations: A Comparative Case Study*, „Management Accounting Research”, **19**, s. 1–17.
- Al-Omiri M., Drury C.** (2007), *A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems in UK Organizations*, „Management Accounting Research”, **18**(4), s. 399–424.
- Anand M., Sahay, B. S., Saha S.** (2005), *Activity-Based Management Practices in India: An Empirical Study*, Decision (Social Science Research Network), **32**(1), s. 123–152.
- Anastas M.** (1997), *The Changing World of Management Accounting and Financial Management*, „Management Accounting”, October, s. 48–51.
- Anderson S. W.** (1995), *Framework for Assessing Cost Management System Changes: The Case of Activity-Based Costing Implementation at General Motors 1986–1993*, „Journal of Management Accounting Research”, **7**, s. 1–51.
- Anderson S. W., Lanen W. N.** (1999), *Economic Transition Strategy and the Evolution of Management Accounting Practices: The Case of India*, „Accounting, Organizations and Society”, **24**, s. 379–412.
- Anderson S. W., Young S.** (1999), *The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems*, „Accounting, Organizations and Society”, **24**(7), s. 525–559.
- Anthony R. N.** (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School, Division of Research, s. 16–18.
- Argyris C., Kaplan R. S.** (1994), *Implementing New Knowledge: The Case of Activity-Based Costing*, „Accounting Horizons”, **8**(3), s. 83–105.
- Armitage H. M., Nicholson R.** (1993), *Activity Based Costing: A Survey of Canadian Practice*, Society of Management Accountants of Canada, Issue Paper No. 3.
- Armstrong P.** (2002), *The Costs of Activity-Based Management*, „Critical Perspectives on Accounting”, **11**(4), s. 383–406.
- Arnaboldi M., Lapsley I.** (2005), *Activity Based Costing in Heath Care: A UK Case Study*, „Research in Healthcare Financial Management”, **10**(1), s. 61–75.
- Ask U., Ax C.** (1992), *Trends to the Development of Product Costing Practices and Techniques – A Survey of Swedish Manufacturing Industry*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Madrid.
- Askarany D., Yazdifar H.** (2007), *Why ABC is Not Widely Implemented?*, „International Journal of Business Research”, **7**(1), s. 93–98.

- Atkinson A. A., Kaplan R. S.** (1989), *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall, Upper Saddle River (NJ), s. 1–13.
- Ax C., Björnenek T.** (2005), *Bundling and Diffusion of Management Accounting Innovations – The Case of the Balanced Scorecard in Sweden*, „Management Accounting Research”, **16**(1), s. 1–20.
- Bagur L., Boned J. L., Tyles M.** (2006), *Cost System Design and Cost Management in the Spanish Public Sector*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Dublin.
- Baiman S.** (1982), *Agency Research in Managerial Accounting: A Survey*, „Journal of Accounting Literature”, Spring, s. 154–213.
- Baines A., Longfield-Smith K.** (2003), *Antecedents to Management Accounting Change: A Structural equation approach*, „Accounting, Organizations and Society”, **28**, s. 675–698.
- Baird K.** (2007), *Adoption of Activity Management Practices in Public Sector Organizations*, „Accounting & Finance”, **47**(4), s. 551–569.
- Baird K., Harrison G., Reeve R.** (2004), *Adoption of Activity Management Practices: A Note on the Extent of Adoption and the Influence of Organizational and Cultural Factors*, „Management Accounting Research”, **15**(4), s. 383–399.
- Bamber L., Hughes K.** (2001), *Activity-Based Costing in the Service Sector: The Buckeye National Bank*, „Issues in Accounting Education”, August, s. 381–408.
- Banker R. D., Potter G., Srinivasan D.** (2000), *An Empirical Investigation of an Incentive Plan that Includes Nonfinancial Performance Measures*, „The Accounting Review”, **75**(1), s. 65–92.
- Bellis-Jones R., Hand M.** (1989), *Seeking out The Profit Dissipators*, „Management Accounting (UK)”, September, s. 48–50.
- Berliner C., Brimson J. A.** (1988), *Cost Management For Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, Boston.
- Bescos P. L., Cauvin E., Gosselin M.** (2002), *Activity-Based Costing and Activity-Based Management: Comparison of the Practices in Canada and in France*, „Comptabilité, contrôle et audit”, **8**, s. 229–244.
- Bhimani A.** (ed.) (2003), *Management Accounting in the Digital Economy*, Oxford University Press, Oxford.
- Birkett W. P., Poullaos C.** (2001), *From Accounting to Management: A Global Perspective*, [w:] W. P. Birkett, C. Paullaos (eds.), *A Profession Transforming: from Accounting to Management*, IFAC, New York, s. 3–17.
- Björnenek T.** (1997), *Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway*, „Management Accounting Research”, **8**(1), s. 3–17.
- Björnenek T., Mitchell F.** (1999), *A Study of the Development of the Activity Based Costing Journal Literature 1987–1998*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Bordeaux.
- Björnenek T., Olson O.** (1999), *Unbundling Management Accounting Innovations*, „Management Accounting Research”, **10**, s. 325–338.
- Bogan C., English M.** (1994), *Benchmarking for Best Practices: Winning Through Innovative Adoption*, McGraw-Hill, New York.
- Booth P., Giacobbe F.** (1998), *Activity-Based Costing in Australian Manufacturing Firms: the 'State of Play'*, „Contemporary Perspectives on Management Accounting”, **9**(1), s. 35–61.
- Bouwens J., Lent L. van** (2006), *Performance Measure Properties and the Effect of Incentive Contracts*, „Journal of Management Accounting Research”, **18**(1), s. 21–54.
- Börjesson S.** (1997), *A Case on Activity-Based Budgeting*, „Journal of Cost Management”, Winter, s. 7–18.

- Brewer P. C.** (1998), *Developing a Data Center Chargeback System Using ABC*, „Journal of Cost Management”, May/June, s. 41–47.
- Briers M., Chua W. F.** (2001), *The Role of Actor-Networks and Boundary Objects in Management Accounting Change: A Field Study of an Implementation of Activity-Based Costing*, „Accounting, Organizations and Society”, **26**, s. 237–269.
- Bright J., Davies R. E., Dovnes C. A., Sweeting R. C.** (1992), *The Deployment of Costing Techniques and Practices: A UK study*, „Management Accounting Research”, **3**, s. 201–211.
- Brimson J.** (1991), *Activity Accounting*, John Wiley and Sons, New York.
- Brimson J., Fraser R.** (1991), *The Key Factors of ABB*, „Management Accounting (UK)”, January, s. 42–43.
- Brinker B.** (1993), *Handbook of Cost Management*, Warren Gorham Lamont, Boston (MA).
- Bromwich M., Bhimani A.** (1989), *Management Accounting: Evolution not Revolution*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Bromwich M., Bhimani A.** (1994), *Management Accounting: Pathways to Progress*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Brown D. A., Booth P., Giacobbe F.** (2004), *Technological and Organizational Influences on the Adoption of Activity-Based Costing in Australia*, „Accounting and Finance”, **44**, s. 329–356.
- Brown L. A.** (1981), *Innovation Diffusion: A New Perspective*, Methuen, New York.
- Burney L., Widener S.** (2007), *Strategic Performance Measurement Systems, Job-Relevant Information, and Managerial Behavioral Responses – Role Stress and Performance*, „Behavioral Research in Accounting”, **19**, s. 1–21.
- Burns W. J., Kaplan R. S.** (1987), *Accounting and Management: Field Study Perspectives*, Harvard Business School Press, Boston.
- Burns W. J., Scapens R.** (2000), *The Changing Nature of Management Accounting and the Emergence of ‘Hybrid’ Accountants*, IFAC, Articles & Speeches Library, November, www.ifac.org/Library/SpeechArticle.tmpl.
- Byrne S., Stower E., Torry P.** (2009), *Is ABC Adoption a Success in Australia?*, „Journal of Applied Management Accounting Research”, **7**(1), s. 37–51.
- Cagwin D., Bouwman M. J.** (2002), *The Association between Activity-Based Costing and Improvement in Financial Performance*, „Management Accounting Research”, **13**, s. 1–39.
- The CAM-I Glossary of Activity-Based Management* (1992), N. Raffish, P. B. B. Turney (ed.), CAM-I, Arlington.
- Campbell R. J.** (1995), *Stealing Time with ABC or TOC*, „Management Accounting (US)”, January, s. 31–36.
- Campbell R. J., Brewer P., Mills T.** (1997), *Designing an Information System Using Activity-Based Costing and the Theory of Constraints*, „Journal of Cost Management”, January/February, s. 16–25.
- Campi J. P.** (1992), *It’s Not as Easy as ABC*, „Journal of Cost Management”, Summer, s. 5–11.
- Cardinaels E., Labro E.** (2008), *On the Determinants of Measurement Error in Time-Driven Costing*, „Accounting Review”, **83**(3), s. 172–191.
- Carr L. P.** (1993), *Unbundling the Cost of Hospitalization*, „Management Accounting”, November, s. 43–48.
- Chenhall R.** (2008), *Accounting for the Horizontal Organization: A Review Essay*, „Accounting, Organizations and Society”, **33**, s. 517–550.
- Chenhall R., Langfield-Smith K.** (1998), *Adoption and Benefits of Management Accounting Practices: An Australian Study*, „Management Accounting Research”, **9**(1), s. 1–19.
- Chow C. W., Duh R.-R., Xiao J. Z.** (2007), *Management Accounting Practices in the People’s Republic of China*, [w:] *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, Ch. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (eds.), Elsevier, Amsterdam–Boston–Heidelberg, s. 923–967.

- Cinquini L., Collini P., Marelli A., Tenucci A.** (2008), *An Exploration of the Factors Affecting the Diffusion of Advanced Costing Techniques: A Comparative Analysis of Two Surveys (1996–2005)*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Rotterdam.
- Cinquini L., Collini P., Marelli A., Quagli A., Silvi R.** (1999), *A Survey of Cost Accounting Practices in Italian Large and Medium Manufacturing Firms*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Bordeaux.
- Clarke F., Dean G., Lowry J., Wells M.** (1997), *Financial and Management Accounting in Australia*, [w:] N. Baydoun, A. Nishimura, R. Willet (eds.), *Accounting in the Asia – Pacific Region*, John Wiley and Sons, New York–Chichester–Weinheim, s. 121–148.
- Clarke P. J., Mullins T.** (2001), *Activity Based Costing in the Non-Manufacturing Sector in Ireland: A Preliminary Investigation*, „The Irish Journal of Management”, July, s. 1–18.
- Clarke P. J., Hill N. T., Stevens K.** (1999), *Activity-Based Costing in Ireland: Barriers to, and Opportunities for, Change*, „Critical Perspectives in Accounting”, **10**, s. 443–468.
- Cobb J., Mitchell F., Innes J.** (1992), *Activity Based Costing: Problems in Practice*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Cohen S., Venieris G., Kaimenaki E.** (2005), *ABC: Adopters, Supporters, Deniers and Unaware*, „Managerial Auditing Journal”, **20**(9), s. 981–1000.
- Colson R. H., MacGuidwin M.** (1989), *The Rossford Plant*, [w:] M. A. Robinson (ed.), *Cases from Management Accounting Practice*, N.A.A., **5**, s. 1–8.
- Cookins G.** (2001), *Activity-Based Cost Management. An Executives Guide*, Wiley, New York–Chichester–Weinheim.
- Cooper R.** (1985), *Schrader Bellows (B). Case No.: 9-186-051*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R.** (1986), *Mueller-Lehmkuhl GmbH, Harvard Business School. Case No.: 9-189-032*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R.** (1987a), *The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part One*, „Journal of Cost Management”, Summer, s. 43–51.
- Cooper R.** (1987b), *The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part Two*, „Journal of Cost Management”, Fall, s. 39–45.
- Cooper R.** (1988a), *The Rise of Activity-Based Costing – Part One: What is an Activity-Based Costing System?*, „Journal of Cost Management”, Summer, s. 45–54.
- Cooper R.** (1988b), *The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When do I Need an Activity-Based Costing System?*, „Journal of Cost Management”, Fall, s. 41–48.
- Cooper R.** (1988c), *Siemens Electric Motor Works, Harvard Business School, Case No.: 9-189-089*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R.** (1989a), *The Rise of Activity-Based Costing – Part Three: How Many Cost Drivers do You Need and How do You Select Them?*, „Journal of Cost Management”, Winter, s. 34–46.
- Cooper R.** (1989b), *The Rise of Activity-Based Costing – Part Four: What do Activity-Based Cost System Look Like?*, „Journal of Cost Management”, Spring, s. 38–49.
- Cooper R.** (1989c), *ABC: Key to Future Costs*, „Management Consultancy”, October, s. 1–3.
- Cooper R.** (1990a), *A Need not an Option*, „Accountancy”, **106**(1165), s. 86–88.
- Cooper R.** (1990b), *Explicating the Logic of ABC*, „Management Accounting (UK)”, November, s. 58–60.
- Cooper R.** (1990c), *Cost Classifications in Unit-Based Activity-Based Manufacturing Cost Systems*, „Journal of Cost Management for the Manufacturing Industry”, Fall, s. 4–14.
- Cooper R.** (1994), *Activity Based Costing for Improved Product Costing*, [w:] B. Brinker (ed.), *Handbook of Cost Management*, Warren, Gorham and Lamont, Nowy Jork.
- Cooper R.** (1996a), *Look Out Management Accountants (Part I)*, „Management Accounting”, May, s. 20–26.

- Cooper R.** (1996b), *Look Out Management Accountants (Part 2)*, „Management Accounting”, June, s. 35–41.
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1987a), *Winchell Lighting, Inc. (A), Case No.: 9-187-074, 1.16*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1987b), *Winchell Lighting, Inc. (B), Case No.: 9-187-075, 1.16*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1988a), *Measure Costs Right: Make Right Decision*, „Harvard Business Review”, September–October, s. 96–103.
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1988b), *How Cost Accounting Distorts Product Costs*, „Management Accounting (US)”, **69**(10), April, s. 20–27.
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1991a), *The Design of Cost Management Systems. Text, Cases and Readings*, Prentice–Hall International Edition, Englewood Cliffs.
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1991b), *Profit Priorities From Activity-Based Costing*, „Harvard Business Review”, May–June, s. 130–135.
- Cooper R., Kaplan R. S.** (1992), *Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage*, „Accounting Horizons”, September, s. 1–19.
- Cooper R., Kiran V.** (1990), *Hewlett-Packard: Queensferry Telecommunications Division, Case No.: 9-191-067*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R., Montgomery J.** (1985a), *Schrader Bellows (D-1), Case No.: 9-186-053*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R., Montgomery J.** (1985b), *Schrader Bellows (E), Case No.: 9-186-054*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R., Turney P.** (1988), *Tektronix: Portable Instruments Division (A), Case No.: 9-188-142, 1.14*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R., Weiss A.** (1985), *Schrader Bellows (A), Case No.: 9-186-050*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R., Wruck K.** (1990), *Siemens Electric Motor Works (A): Process-Oriented Costing, Case No.: 9-191-006, 1.8*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Cooper R. B., Zmud R. W.** (1990), *Information Technology Implementation Research: A Technical Diffusion Approach*, „Management Science”, **26**, s. 123–139.
- Cost Management Update* (1991), National Association of Accountants (NAA), Montvale (NJ).
- Cost Management Update* (1993), Institute of Management Accountants (IMA), Montvale (NJ).
- Cost Management Update* (1995), Institute of Management Accountants (IMA), Montvale (NJ).
- Cost Management Update* (1996), Institute of Management Accountants (IMA), Montvale (NJ).
- Cost Management Update* (1997), Institute of Management Accountants (IMA), Montvale (NJ).
- Cotton W. D. J., Jackman S. M., Brown R. A.** (2003), *Note on a New Zealand Replication of the Innes et al. UK Activity-Based Costing Survey*, „Management Accounting Research”, **14**, s. 67–72.
- Czakon W.** (2004), *Interpretacja rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie handlowym*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” [dodatek], **11**, s. 1–12.
- Czakon W., Jakubiec I.** (2002a), *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami. Część I – Rachunek kosztów działań a konwencjonalny rachunek kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **5**, s. 13–12.
- Czakon W., Jakubiec I.** (2002b), *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami. Część II – Identyfikacja procesów i działań*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **6**, s. 13–18.
- Czakon W., Jakubiec I.** (2002c), *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami. Część III – Identyfikacja procesów i działań (cd.)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **7**, s. 8–11.

- Czakon W., Jakubiec I.** (2002d), *Praktyczne aspekty implementacji rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami. Część IV – Identyfikacja nośników kosztów zasobów i działań*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **8**, s. 11–17.
- Czubakowska K.** (1997), *Idea controllingu a funkcje controllera*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, (43), s. 115–122.
- Damanpour F., Evan W. M.** (1984), *Organizational Innovation and Performance: The Problem of „Organizational Lag”*, „Administrative Science Quarterly”, **29**(3), s. 1–19.
- Datar S., Kaplan R.** (1995), *The Co-Operative Bank, Case No.: 1-195-196, 1.17*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Datar S., Kulp S. C., Lambert R. A.** (2001), *Balancing Performance Measures*, „Journal of Accounting Research”, **39**(1), s. 75–92.
- Davies R., Sweeting B.** (1991), *Management Accounting: Industrial Revolution?*, „Certified Accountant”, **45**, s. 44–46.
- Davis S., Albright T.** (2004), *An Investigation of the Effect of Balanced Scorecard Implementation on Financial Performance*, „Management Accounting Research”, **15**, s. 135–153.
- Dedera Ch. R.** (1996), *Harris Semiconductor ABC: Worldwide Implementation and Total Integration*, „Journal of Cost Management”, Spring, s. 44–58.
- Definition of Management Accounting* (2008), **Institute of Management Accountants (IMA)**, Montvale (NJ).
- Deming W. E.** (1986), *Out of the Crisis: Quality, Productivity and Competitive Position*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Dixon R.** (1998), *Accounting for Strategic Management: A Practical Application*, Long Range Planning”, **1**, s. 272–279.
- Dobija M.** (1999), *Koncepcja pomiaru kapitału intelektualnego w aspekcie rachunkowości społeczno-ekonomicznej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, (51), s. 44–55.
- Dobija M.** (2000), *Modele pomiaru i analizy produktywności pracy w aspekcie ekonomii i rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, (56), s. 72–79.
- Dolinsky L. R., Vollman T. E.** (1991), *Transaction Based Overhead Considerations for Product Design*, „Journal of Cost Management”, Summer, s. 7–19.
- Drucker F. P.** (1976), *Skuteczne zarządzanie. Zadania ekonomiczne a decyzje związane z ryzykiem*, PWN, Warszawa.
- Drury C.** (1997), *Management Accounting for Business Decisions*, International Thomson Business Press, London.
- Drury C.** (2000), *Management and Cost Accounting*, 5th Ed., Business Press. Thomson Learning, London.
- Drury C.** (2008), *Management and Cost Accounting*, 7th Ed., South-Western, Australia–Brazil–Japan.
- Drury C., Tyles M.** (1994), *Product Costing in UK Manufacturing Organisations*, „European Accounting Review”, **3**(3), s. 443–469.
- Drury C., Tyles M.** (2005), *Explicating the Design of Overhead Absorption Procedures in UK Organizations*, „The British Accounting Review”, **37**(1), s. 47–84.
- Drury C., Braund S., Osborne P., Tyles M.** (1993), *A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*, Chartered Association of Certified Accountants, Glasgow.
- Dunk A. S.** (1989), *Management Accounting Lag*, „Abacus”, **25**(2), s. 149–155.
- Dunk A. S.** (2002), *Product Quality, Environmental Accounting and Quality Performance*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, **15**(5), s. 719–732.
- Dyhdalewicz A.** (2000), *Kierunki usprawnień rachunku kosztów w wybranych przedsiębiorstwach produkcyjnych*, referat na Konferencję „Rachunkowość podmiotów gospodarczych w XXI wieku”, Spała.

- Dyhdalewicz A.** (2001), *Wykorzystanie rachunku kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem – wyniki badań*, [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską*, „Prace Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej”, Częstochowa, s. 33–38.
- Evan W. M.** (1966), *Organizational Lag*, „Human Organizations”, **25**(1), s. 1–20.
- Evan W. M., Black G.** (1967), *Innovation in Business Organizations: Some Factors Associated With Success or Failure of Staff Proposals*, „The Journal of Business”, October, s. 20–37.
- Ezzamel M., Hoskin K., Macve R.** (1990), *Managing it All by Numbers: A Review of Johnson & Kaplan's „Relevance Lost”*, „Accounting & Business Research”, **78**, s. 153–166.
- Firth M.** (1996), *The Diffusion of Managerial Accounting Procedures in the People's Republic of China and the Influence of Foreign Partnered Joint-Ventures*, „Accounting, Organizations and Society”, **21**(7/8), s. 629–654.
- Fleishman R. K., Parker L. D.** (1992), *The Cost Accounting Environment in the British Industrial Revolution Iron Industry*, „Accounting, Business and Financial History”, **2**(2), s. 141–160.
- Foster G., Swenson D. W.** (1997), *Measuring the Success of Activity-Based Cost Management and its Determinants*, „Journal of Management Accounting Research”, **9**, s. 109–141.
- Friedman A. L., Lyne S. R.** (1999), *Success and Failure of Activity-Based Techniques: A Long Term Perspective*, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Friedman A. L., Lyne S. R.** (2000), *Implementation, Interaction and Activity-Based Techniques*, The Bristol Centre for Management Accounting Research, „Working Paper”, No. 00-01, March.
- Garner P. S.** (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama.
- Geri N., Ronen B.** (2005), *Relevance Lost: the Rise and Fall of Activity-Based Costing*, „Human Systems Management”, **24**, s. 133–144.
- Gervais M., Levant Y., Ducrocq Ch.** (2009), *Time Driven Activity Based Costing: New Wine, or Just New Bottles?*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Tampere.
- Gianetti R. G., Cinquini C. L., Mitchell F. M., Miolo Vitali P. M. V.** (2008), *The Case of Activity-Based Costing in a Service Regulated Firm: The Interplay between Economic and Institutional Pressures*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Rotterdam.
- Gierusz J., Kujawski A., Kujawski L.** (1996), *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski północnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, (35), s. 41–47.
- Goetz B.** (1949), *Management Planning and Control: A Managerial Approach to Industrial Accounting*, McGraw–Hill, New York.
- Goldratt E. M.** (1990), *The Haystack Syndrome. Shifting Information Out of the Data Ocean*, North River Press, Great Barrington.
- Gordon A.** (2008), *Wdrożenie systemu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie Nadwiślanka S.A.*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **2**, s. 6–9.
- Gordon L. A., Sylvester K. J.** (1999), *Stock Market Reactions to Activity-Based Costing Adoptions*, „Journal of Accounting and Public Policy”, **18**, s. 229–251.
- Gosselin M.** (1997), *The Effect of Strategy and Organizational Structure on the Adoption and Implementation of Activity Based Costing*, „Accounting, Organizations and Society”, **22**(2), s. 105–122.
- Gosselin M.** (2007), *A review of activity-based costing: technique, implementation, and consequences*, [w:] Ch. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, Elsevier, Amsterdam–Boston–Heidelberg, s. 642–671.

- Greeson C. B., Kocakulah M. C.** (1997), *Implementing an ABC Pilot at Whirlpool*, „Journal of Cost Management”, March/April, s. 16–21.
- Groot T. L. C. M.** (1999), *Activity Based Costing in US and Dutch Food Companies*, „Advances in Management Accounting”, 7, s. 47–63.
- Groot T., Lukka K. L.** (2000), *Cases in Management Accounting. Current Practices in European Companies*, Pearson Education, Upper Saddle River (NJ).
- Gurd B., Thorne H.** (2003), *The Transformation of an Accounting System During Organizational Change: A Longitudinal Study*, „Financial Accountability & Management”, 19(1), February, s. 21–43.
- Gurd B., Smith M., Swaffer A.** (2002), *Factors Impacting on Accounting Lag: An Exploratory Study of Responding to TQM*, „British Accounting Review”, 34(3), s. 205–221.
- Hagerstrand T.** (1967), *Innovation Diffusion as a Spatial Process*, University of Chicago Press, Chicago.
- Hansen D. H., Mowen M. M.** (2003), *Cost Management. Accounting and Control*, 4th Ed., Thomson, Australia–Canada–Mexico.
- Harr D. J.** (1990), *How Activity Accounting Works in Government*, „Management accounting”, September, s. 36–40.
- Hauer G.** (1994), *Hierarchische kennzahlenorientierte Entscheidungsrechnung – Ein Beitrag zum Investitions und Kostenmanagement*, D. Phil. Thesis, [w:] *Management Accounting. A German Perspective*, G. Scherrer (ed.), Regensburg [za:] **A. Bhimani** (1996), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Hicks D. T.** (1999), *Activity-Based Costing. Making it Work for Small and Mid-Sized Companies*, John Wiley & Sons, New York–Chichester–Weinheim.
- Hinomoto T.** (1988), *Another Hidden Edge – Japanese Management Accounting*, „Harvard Business Review”, July–August, s. 22–26.
- Ho S., Kidwell L.** (2000), *A Survey of Management Techniques Implemented by Municipal Administrators*, „The Government Accountants Journal”, Spring, s. 46–53.
- Hopper T., Armstrong P.** (1991), *Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates*, „Accounting, Organisations and Society”, 16(5-6), s. 405–438.
- Hopper T., Major M.** (2007), *Extending Institutional Analysis Through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications*, „European Accounting Review”, 16(1), s. 59–97.
- Hopper T., Otley D., Scapens R.** (2001), *British Management Accounting Research: Whence and Whither: Opinions and Recollections*, „British Accounting Review”, 33, s. 263–291.
- Hopwood A. G.** (1983), *On Trying to Study Accounting in the Contexts in Which it Operates*, „Accounting, Organizations and Society”, 8, s. 287–305.
- Hopwood A. G.** (1987), *Archeology of Accounting Systems*, „Accounting, Organizations and Society”, 12(3), s. 1–20.
- Hoque Z.** (2000), *Just-in-Time Production, Automation, Cost Allocation Practices and Importance of Cost Information: An Empirical Investigation in New Zealand – Based Manufacturing Organizations*, „British Accounting Review”, 32, s. 133–159.
- Hoque Z., Alam M.** (1999), *TQM Adoption, Institutionalism and Changes in Management Accounting Systems: A Case Study*, „Accounting and Business Research”, 29(3), s. 199–210.
- Hoque Z., James W.** (2000), *Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance*, „Journal of Management Accounting Research”, 12, s. 1–17.
- Hoque Z., Zawawi N. H. M.** (2009), *Research in Management Accounting Innovations: An Overview of its Recent Development*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Tampere.

- Horngren Ch. T.** (1987), *Cost and Management Accounting: Yesterday and Today*, [w:] M. Bromwich, A. Hopwood (eds.), *Management Accounting: Current Issues and Research*, Pitman Press, London, s. 31–43.
- Horngren Ch. T., Bhimani A., Datar S. M., Foster G.** (2005), *Management and Cost Accounting*, 3rd Ed., Prentice–Hall, Upper Saddle River (NJ).
- Horvath P., Gleich R., Schmidt S.** (1998a), *Linking Target Costing to ABC at a US Automotive Supplier*, „Journal of Cost Management”, March/April, s. 16–24.
- Horvath P., Gleich R., Seidenschwarz W.** (1998b), *New Tools for Management and Control in German Organizations – Report on the Stuttgart Study*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Antwerp.
- Hoskin K., Macve R.** (1994), *Writing, Examining, Disciplining: The Genesis of Accounting's Modern Power*, [w:] A. G. Hopwood, P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 67–97.
- Hubbel W. W.** (1996), *A case study in economic value added and activity-Based Management*, „Journal of Cost Management”, **10**(2), s. 21–29.
- Improving Decision Making in Organizations. Unlocking Business Intelligence* (2008), CIMA/Elsevier, London.
- Innes J., Mitchell F.** (1990), *The Process of Change in Management Accounting: Some Field Study Evidence*, „Management Accounting Research”, **1**, s. 3–19.
- Innes J., Mitchell F.** (1991a), *Activity Based Costing: A Survey of CIMA Members*, „Management Accounting (UK)”, February, s. 28–30.
- Innes J., Mitchell F.** (1991b), *Activity Based Cost Management: A Case Study of Development and Implementation*, CIMA, London.
- Innes J., Mitchell F.** (1995), *A Survey of Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies*, „Management Accounting Research”, **6**, s. 137–153.
- Innes J., Mitchell F.** (1997), *The Application of Activity-Based Costing in the United Kingdom's Largest Financial Institutions*, „The Service Industries Journal”, **17**(1), s. 190–203.
- Innes J., Mitchell F.** (1998), *A Practical Guide to Activity-Based Costing*, CIMA, London.
- Innes J., Mitchell F., Sinclair D.** (2000), *Activity-Based Costing in the U.K.'s Largest Companies: A Comparison of 1994 and 1999 Survey Results*, „Management Accounting Research”, **11**, s. 349–362.
- Ittner C. D., Larcker D. F.** (1995), *Total Quality Management and the Choice of Information and Reward Systems*, „Journal of Accounting Research”, **33**, Supplement, s. 1–34.
- Ittner C. D., Lanen W. N., Larcker D. F.** (2002), *The Association Between Activity-Based Costing and Manufacturing Performance*, „Journal of Accounting Research”, **40**, s. 711–726.
- Jabłoński A., Jabłoński M.** (2005), *Zarządzanie kosztami działań w przedsiębiorstwie budowlanym z wykorzystaniem systemu zarządzania jakością*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” [dodatek], **4**, s. 1–7.
- Januszewski A.** (2004a), *Stan, potrzeby i możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań w dużych przedsiębiorstwach województwa kujawsko-pomorskiego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **21**(77), s. 112–125.
- Januszewski A.** (2004b), *Ocena celowości i możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach produkcyjnych w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **22**(78), s. 5–24.
- Januszewski A.** (2004c), *Etapy budowy komputerowego modelu rachunku kosztów działań dla przedsiębiorstwa przetwórstwa mięsnego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” [dodatek], **2**, s. 1–11.
- Januszewski A.** (2004d), *Etapy budowy komputerowego modelu rachunku kosztów działań dla przedsiębiorstwa przetwórstwa mięsnego*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” [dodatek], **3**, s. 1–11.

- Januszewski A.** (2005a), *Komputerowo wspomagany model rachunku kosztów działań dla przedsiębiorstwa branży spożywczej (część I)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **10**, s. 29–33.
- Januszewski A.** (2005b), *Komputerowo wspomagany model rachunku kosztów działań dla przedsiębiorstwa branży spożywczej (część II)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **11**, s. 15–18.
- Januszewski A.** (2005c), *Komputerowo wspomagany model rachunku kosztów działań dla przedsiębiorstwa branży spożywczej (część III)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **12**, s. 17–20.
- Januszewski A.** (2005d), *Stosowanie rachunku kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach – wyniki badań empirycznych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **1**, s. 35–39.
- Januszewski A.** (2006), *Rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwie handlowym*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **8**, s. 11–15.
- Januszewski A., Gierusz J.** (2004), *Możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań – wyniki badań empirycznych*, „Rachunkowość”, **7**, s. 19–23.
- Januszewski A., Kosińska M.** (2004), *Specyfika rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie usług ciepłowniczych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **11**, s. 13–19.
- Jaruga A. A.** (2001a), *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, WSPiZ, Łódź, s. 2–71.
- Jaruga A. A.** (2001b), *Koszty i efekty: zarys koncepcyjny*, [w:] A. A. Jaruga, W. A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, WSPiZ, Łódź, s. 72–121.
- Jaruga A.** (2002), *Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza – wprowadzenie*, [w:] A. Jaruga (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, SKwP, Warszawa, s. 7–32.
- Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A.** (2001), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź.
- Jarugowa A., Skowroński J.** (1982), *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa.
- Jarugowa A., Skowroński J.** (1994), *O wierny obraz rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, **4**, s. 166–172.
- Järvinen J.** (2006), *Institutional Pressures for Adoption New Cost Accounting Systems in Finnish Hospitals: Two Longitudinal Case Studies*, „Financial Accountability & Management”, **22**(1), February, s. 21–46.
- Jeans M., Morrow M.** (1989), *The Practicalities of Using Activity Based Costing*, „Management Accounting”, November, s. 43–45.
- Johnson H. T.** (1972), *Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850's*, „Business History Review”, s. 466–474.
- Johnson H. T.** (1975a), *The Role of Accounting History in the Study of Modern Business Enterprise*, „Accounting Review”, s. 448–449.
- Johnson H. T.** (1975b), *Management Accounting in an Early Integrated Industrial: E.I. duPont de Nemours Powder Company, 1903–1912*, „Business History Review”, **XLIX**, Summer, s. 184–204.
- Johnson H. T.** (1978), *Management Accounting in an Early Multidivisional Organizations: General Motors in the 1920s*, „Business History Review”, **LII**, Winter, s. 490–517.
- Johnson H. T.** (1980), *Markets, Hierarchies, and the History of Management Accounting*, Paper presented at the Third International Accounting Historians Congress, London.
- Johnson H. T.** (1981), *Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting*, „The Accounting Review”, s. 510–518.
- Johnson H. T.** (1983), *The Search for Gain in Markets and Firms: A Review of the Historical Emergence of Management Accounting Systems*, „Accounting, Organizations and Society”, s. 139–146.

- Johnson H. T.** (1986), *The New Approach to Management Accounting History*, Garland Publishing, New York.
- Johnson H. T.** (1988), *Activity-Based Information: A Blueprint for World-Class Management Accounting*, „Management Accounting (US)”, June, s. 23–30.
- Johnson H. T.** (1991), *Activity-Based Management: Past, Present and Future*, „The Engineering Economist”, **36**(3), Spring, s. 219–238.
- Johnson H. T.** (1992a), *Relevance Regained*, Free Press, New York.
- Johnson H. T.** (1992b), *It's Time to Stop Overselling Activity-Based Concepts: Start Focusing on Customer Satisfaction Instead*, „Management Accounting (US)”, September, s. 26–35.
- Johnson H. T., Loewe D. A.** (1987), *How Weyerhaeuser Manages Corporate Overhead Costs*, „Management Accounting (US)”, August, s. 20–26.
- Johnson H. T., Kaplan R. S.** (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Rep. 1991.
- Johnson S. D.** (1998), *The ABCs of the Electricity Utility Industry*, „Management Accounting”, **80**(5), s. 2–28.
- Jones C. T., Dugdale D.** (2002), *The ABC Bandwagon and the Juggernaut of Modernity*, „Accounting, Organizations and Society”, **27**(1–2), s. 121–163.
- Jonez J. W., Wright M. A.** (1987), *Material Burdening: Management Accounting Can Support Competitive Strategy*, „Management Accounting (US)”, August, s. 27–31.
- Joseph G.** (2008), *A Rationale for Stakeholder-Based Management in Developing Nations*, „Journal of Accounting and Organizational Change”, **4**(2), s. 136–161.
- Joshi P. L.** (2001), *The International Diffusion of New Management Accounting Practices: The Case of India*, „Journal of International Accounting, Auditing & Taxation”, **10**, s. 85–109.
- Kallunki J.-P., Silvola H.** (2008), *The Effect of Organizational Life Cycle Stage on the Use of Activity-Based Costing*, „Management Accounting Research”, **19**, s. 62–79.
- Kaplan R. S.** (1983), *Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge to Management Accounting Research*, „Accounting Review”, **58**(4), s. 686–705.
- Kaplan R. S.** (1984a), *The Role of Empirical Research in Management Accounting*, „Accounting, Organization and Society”, **11**(4/5), s. 429–452.
- Kaplan R. S.** (1984b), *Yesterday's Accounting Undermines Production*, „Harvard Business Review”, July–August, s. 95–101.
- Kaplan R. S.** (1985), *Accounting Lag: The Obsolescence of Cost Accounting Systems*, [w:] K. B. Clark, R. H. Hayes, C. Lorenz (eds.), *The Uneasy Alliance: Managing the Productivity-Technology Dilemma*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R. S.** (1986), *The Evolution of Management Accounting*, „The Accounting Review”, July, s. 390–418.
- Kaplan R. S.** (1987a), *John Deere Component Works (A), Case No.: 9-187-107, 1.19*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Kaplan R. S.** (1987b), *American Bank, Case No.: 9-187-194*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Kaplan R. S.** (1988), *One Cost System isn't Enough*, „Harvard Business Review”, **88**(1), s. 61–66.
- Kaplan R. S.** (1989), *Kanthal (A) i Kanthal (B), Case No.: 9-190-002/3*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Kaplan R. S.** (1990), *The Four-Stage Model of Cost System Design*, „Management Accounting”, February, s. 22–26.
- Kaplan R. S.** (1991), *Maxwell Appliance Controls, Case No.: 9-192-058, 1.26*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Kaplan R. S.** (1992a), *Euclid Engineering, Case No.: 9-194-031, 1.19*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Kaplan R. S.** (1992b), *In Defense of Activity-Based Cost Management*, „Management Accounting (US)”, November, s. 58–63.

- Kaplan R. S.** (1994a), *Flexible Budgeting in Activity Based Costing Framework*, „Accounting Horizons”, June, s. 104–109.
- Kaplan R. S.** (1994b), *Management Accounting (1984–1994): Development of New Practice and Theory*, „Management Accounting Research”, 5(3–4), s. 247–260.
- Kaplan R. S.** (1995a), *Manufacturers Hanover Corporation: Customer Profitability Report, Case No.: 9-191-068*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Kaplan R. S.** (1995b), *AT&T Paradyne, Case No.: 9-195-165, 1.21*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Kaplan R. S.** (1995c), *New Roles of Management Accountants*, „Journal of Cost Management”, 9(3), s. 6–13.
- Kaplan R. S., Anderson S.** (2004), *Time-Driven Activity-Based Costing*, „Harvard Business Review”, November, 82(11), s. 131–138.
- Kaplan R. S., Anderson S.** (2008), *Rachunek kosztów działań sterowany czasem TDABC*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kaplan R. S., Cooper R.** (1998), *Cost & Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan R. S., Cooper R.** (2000), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Kaplan R., Klein N.** (1996), *Activity-Based Management at Stream International, Case No.: 9-196-134, 1.25*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Kaplan R. S., Norton D. P.** (1992), *The balanced scorecard – measures that drive performance*, „Harvard Business Review”, January–February, s. 71–79.
- Karmańska A.** (2000), *Modelowanie rachunkowości zarządczej ubezpieczyciela na podstawie rachunku kosztów działań*, „Monografie i Opracowania”, nr 482, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Karmańska A.** (2003), *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela. Modelowanie na podstawie rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kennedy T., Affleck-Graves J.** (2001), *The Impact of Activity-Based Costing Techniques on Firm Performance*, „Journal of Management Accounting Research”, 13, s. 19–45.
- Kennett D. L., Durler M. G., Downs A.** (2007), *Activity-Based Costing in Large U.S. Cities: Costs & Benefits*, „Journal of Government Financial Management”, Spring, s. 20–29.
- Khalid A.** (2005), *Activity-Based Costing in Saudi Arabia's Largest 100 firms in 2003*, „The Journal of American Academy of Business”, 2, s. 285–292.
- Kiani R., Sangeladji M.** (2003), *An Empirical Study about the Use of the ABC/ABM Models by Some of the Fortune 500 Largest Industrial Corporations in the USA*, „Journal of American Academy of Business”, 3, s. 174–182.
- Kinast A.** (1993), *Modernizacja rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, 6, s. 6–12.
- Kiziukiewicz T.** (red.) (2003), *Zarządcze aspekty rachunkowości*, PWE, Warszawa.
- Kodeks zawodowej etyki w rachunkowości* (2007), SKwP, Warszawa.
- Kotler P.** (1976), *Marketing Management*, 3rd Ed., Prentice–Hall, Upper Saddle River (NJ).
- Krumwiede K. R.** (1998), *The Implementation Stages of Activity-Based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors*, „Journal of Management Accounting Research”, 10, s. 239–277.
- Kujawski J., Ossowski M.** (2000), *Przestanki wdrożenia rachunku kosztów działań w Proelco Industrial*, referat na Konferencję „Rachunkowość podmiotów gospodarczych w XXI wieku”, Spała.
- Kwon T. H., Zmud R. W.** (1987), *Unifying the Fragmented Models of Information Systems Implementation*, [w:] R. J. Boland, R. Hirscheim (eds.), *Critical Issues in Information Systems Research*, Wiley, New York (NY), s. 227–251.

- Laitinen E. K.** (1999), *Management Accounting Change in Finnish Small Technology Companies*, Paper presented at the Conference on Accounting Perspectives on the Threshold of the 21st Century, Tartu.
- Lapsley I., Wright E.** (2004), *The Diffusion of Management Accounting Innovations in the Public Sector: A Research Agenda*, „Management Accounting Research”, **15**(3), s. 355–374.
- Lawson R. A.** (2005), *The Use of Activity Based Costing in the Healthcare Industry: 1994 vs. 2004*, „Research in Healthcare Financial Management”, **10**(1), s. 77–94.
- Leszczyński Z.** (2006), *Projektowanie rachunku kosztów działań*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **9**, s. 13–16.
- Lewis J. R.** (1991), *Activity-Based Costing for Marketing*, „Management Accounting”, November, s. 38–41.
- Livesay H. C.** (1975), *Andrew Carnegie and the Rise of the Big Business*, Little, Brown, Boston.
- Loft A.** (1994), *Accountancy and the First World War*, [w:] A. G. Hopwood, P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 116–137.
- Loft A.** (1995), *The History of Management Accounting: Relevance Found*, [w:] D. Ashton, T. Hopper, R. W. Scapens (eds.), *Issues in Management Accounting*, Prentice–Hall, Upper Saddle River (NJ), s. 21–44.
- Longmann D. R., Schiff M.** (1995), *Practical Distributions Cost Analysis*, Irwin, Chicago–London.
- Lord B.** (1996), *Strategic Management Accounting: The Emperor’s New Clothes?*, „Management Accounting Research”, **7**, s. 347–366.
- Love A. D., Brader W.** (1994), *Activity Based Costing Sane: New Zealand Evidence*, Paper presented at the British Accounting Association Conference, Winchester.
- Lukka K., Granlund M.** (1996), *Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development*, „European Accounting Review”, **5**(1), s. 1–18.
- Lukka K., Granlund M.** (2002), *The Fragmented Communication Structure within the Accounting Academia: The Case of Activity-Based Costing Research Genre*, „Accounting, Organizations and Society”, **27**(1–2), s. 165–190.
- Lynch R. L., Cross K. F.** (1995), *Measure up! How to Measure Corporate Performance*, Blackwell, Cambridge.
- Maiga A. S., Jacobs F. A.** (2005), *Antecedents and Consequences of Quality Performance*, „Behavioral Research in Accounting”, **17**, s. 1–17.
- Major M., Hopper T.** (2005), *Managers Divided: Implementing ABC in a Portuguese Telecommunications Company*, „Management Accounting Research”, **16**(2), s. 205–229.
- Malmi T.** (1997), *Towards Explaining Activity-Based Costing Failure: Accounting and Control in a Decentralized Organization*, „Management Accounting Research”, **8**, s. 459–480.
- Malmi T.** (1999), *Activity-Based Costing Diffusion Across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms*, „Accounting, Organizations and Society”, **24**(8), s. 649–672.
- Management Accounting Official Terminology* (2005), CIMA/Elsevier, London.
- March A., Kaplan R.** (1987), *John Deere Component Works (B), Case No.: 9-187-108, 1.19*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- McDonough C., Mattimoe R., Seal W.** (2008), *Strategic Applications of Time Driven Activity Based Costing in the Service Sector: Lessons from an Irish SME*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Rotterdam.
- McGowan A. S.** (1998), *Perceived benefits of ABCM implementation*, „Accounting Horizons”, **12**(1), s. 31–50.
- McGowan A. S., Klammer T. P.** (1997), *Satisfaction with Activity-Based Costing Cost Management Implementation*, „Management Accounting Research”, **9**, s. 217–237.

- Mecimore Ch. D., Bell A. T.** (1995), *Are We Ready for Fourth-Generation ABC?*, „Management Accounting”, January, s. 8–13.
- Merchant K. A.** (2006), *Measuring General Managers' Performances: Market, Accounting and Combination-of-Measures Systems*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, 19(6), s. 893–917.
- Michalak J.** (2006), *Wpływ globalizacji na pomiar wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej (praca doktorska)*, materiał powielony.
- Mielcarek J.** (2005), *Teoretyczne podstawy rachunku kosztów i zasobów – koncepcji ABC i ABM*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Miller D., Friesen P. H.** (1984), *A Longitudinal Study of the Corporate Life Cycle*, „Management Science”, 30(10), s. 1161–1183.
- Miller J. A.** (1996), *Implementing Activity-Based Management in Daily Operations*, John Wiley & Sons, New York–Chichester–Brisbane.
- Miller J. A., Pniewski K., Polakowski M.** (2000), *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa.
- Miller P., O'Leary T.** (1994), *Governing the Calculable Person*, [w:] A. G. Hopwood, P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 98–115.
- Moores K., Yuen S.** (2001), *Management Accounting Systems and Organizational Configuration: A Life-Cycle Perspective*, „Accounting, Organizations and Society”, 26, s. 351–389.
- Morris G.** (2000), *A Model of ABT Implementation and Application Success Based on Multiple Grounded Theory Case Studies*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Munich.
- Nair M.** (2000), *Activity-Based Costing: Who's Using it and Why?*, „Management Accounting Quarterly”, Spring, s. 1–5.
- Nandan R. N., Sidhu P. S.** (2008), *Changes in the Costing System: An Australian University Case Study*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Rotterdam.
- Nanni A. J., Dixon J. R., Vollman T. E.** (1992), *Integrated Performance Measurement: Management Accounting to Support the New Manufacturing Realities*, „Journal of Management Accounting Research”, 4, Fall, s. 1–19.
- Narayanan V., Brem L.** (2000), *Owens&Minor, Inc. (A), Case No.: 9-100-055*, 1–17, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Narayanan V., Donohue L.** (1998), *Lehigh Steel, Case No.: 9-198-085, 1.15*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Narayanan V., Sarkar R.** (1998), *Insteel Wire Products: ABM at Andrews, Case No.: 9-198-087, 1.9*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Narayanan V., Moore R., Brem L.** (2000), *Cambridge Hospital Community Health Network: The Primary Care Unit, Case No.: 9-199-054, 1.14*, Harvard Business School Publishing, Boston (MA).
- Nicholls B.** (1992), *ABC in the U.K. – A Status Report*, „Management Accounting (UK)”, 70, s. 22–23, 28.
- Noreen E.** (1987), *Commentary on H. Thomas Johnson and Robert S. Kaplan's Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, „Accounting Horizons”, December, s. 110–116.
- Noreen E.** (1991), *Conditions Under Which Activity-Based Costing Systems Provide Relevant Costs*, „Journal of Management Accounting Research”, 3, s. 159–168.
- Norris G.** (1994), *User Perceptions of an Application of Activity-Based Costing*, „Advances in Management Accounting”, 3, s. 139–177.
- Novák P.** (2009), *Cost Management Changes in the Economic Resort of Czech and Slovak Republic*, „Global Business and Management Research: An International Journal”, 1(2), s. 70–77.

- Nowak E.** (2000), *Rachunkowość zarządcza strategiczna i operacyjna*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 5, s. 18–20.
- Oakland J. S.** (1989), *Total Quality Management*, Heinemann Press, London.
- O’Guin M. C.** (1991), *The Complete Guide to Activity Based Costing*, Prentice–Hall, New Jersey.
- Ostrenga M. R.** (1990), *Activities: The Focal Point of Total Cost Management*, „Management Accounting (US)”, February, s. 42–47.
- Palmer R., Green L.** (1999), *ITT Automotive North America: A Case Study Requiring Use of Benchmarking, Activity/Process Analysis, and Reengineering Concepts*, „Issues in Accounting Education”, August, s. 465–496.
- Parkinson A.** (2009), *The Implementation and Use of Activity-Based Costing in China: Perceptions of Managers in China Regarding Theory and Reality*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Tampere.
- Pierce B.** (2004), *Activity Based Costing: The Irish Experience: True Innovation or Passing Fad?*, „Accountancy Ireland”, October, s. 28–31.
- Piosik A.** (1999), *Modelowanie kosztów wytwarzania wedle rachunku kosztów działań. A propos budżetowania i controllingu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, (52), s. 21–45.
- Piosik A.** (2000), *Podstawowa i rozszerzona analiza C-V-P w warunkach rachunku kosztów działań*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, (55), s. 62–71.
- Piosik A.** (2001), *Uwarunkowania pionowe budżetowania w warunkach rachunku kosztów działań*, Studia Ekonomiczne, AE, Katowice.
- Piosik A.** (2002), *Budżetowanie i kontrola budżetowa w warunkach stosowania rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Katowicach, Katowice.
- Piper J., Walley P.** (1990), *Testing ABC Logic*, „Management Accounting (UK)”, September, s. 36–37.
- Piper J., Walley P.** (1991), *ABC Relevance Not Found*, „Management Accounting (UK)”, March, s. 42–44.
- Platt D. E., Towry K. L.** (2001), *Pecos Products: A Project Introducing Complexity into the Study of Activity Based Costing*, „Issues in Accounting Education”, February, s. 99–124.
- Porter D. M.** (1980), *Waltham System and Early American Textile Cost Accounting, 1813–1848*, „Accounting Historians Journal”, Spring, s. 1–15.
- Porter G. L., Akers M. D.** (1987), *In Defense of Management Accounting*, „Management Accounting”, November, s. 58–62.
- Puxty A. G.** (1993), *The Social & Organizational Context of Management Accounting*, Academic Press, Chartered Institute of Management Accountants, London.
- Radek M., Schwarz R.** (2000), *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 1(57), s. 58–83.
- Rajabi R. A.** (2008), *Application of Activity Based Costing (ABC) System for Calculating Cost Price of Students’ Education in Different Majors of Medical Group*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Rotterdam.
- Roberts H.** (2003), *Management Accounting and the Knowledge Production Process*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting in the Digital Economy*, Oxford University Press, Oxford, s. 260–282.
- Roberts H., Silvester K. J.** (1996), *Why ABC failed and how it may yet succeed*, „Journal of Cost Management”, 1, s. 23–35.
- Robinson M. A.** (ed.) (1990), *Contribution Margin Analysis: No Longer Relevant. Strategic Cost Management: the New Paradigm*, „Journal of Management Accounting Research”, 2, s. 1–32.
- Rogers E. M.** (2003), *Diffusion of Innovation*, 5th Ed., Free Press, New York.
- Rogers E. M., Shoemaker F. F.** (1971), *Communications of Innovations: A Cross-Cultural Approach*, 2nd Ed., Free Press, New York.

- The Roles and Domain of the Professional Accountant in Business* (2005), IFAC Professional Accountants in Business Committee, New York.
- Ryan B., Scapens R. W., Theobald M.** (2002), *Research Method & Methodology in Finance & Accounting*, Thomson, Australia–Canada–Mexico.
- Sawicki K.** (1992), *Controlling a rachunkowość podmiotów gospodarczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, (21), s. 23–33.
- Scapens R. W.** (1984), *Management Accounting: A Survey*, [w:] R. W. Scapens, D. T. Otley, R. J. Lister (eds.), *Management Accounting, Organizational Behavior and Capital Budgeting*, Macmillan, London, s. 15–95.
- Scapens R. W.** (1994), *Never Mind the Gap: Towards an Institutional Perspective on Management Accounting Practice*, „Management Accounting Research”, 5(3-4), s. 301–321.
- Scapens R. W.** (2004), *Innovation in Management Accounting Practice and Research in the United Kingdom*, Paper presented at the 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels.
- Scapens R. W.** (2006), *Understanding Management Accounting Practices: A Personal Journey*, „British Accounting Review”, 38(1), s. 1–30.
- Scapens R., Roberts J.** (1993), *Accounting and Control: A Case Study of Resistance to Accounting Change*, „Management Accounting Research”, 4(1), s. 34–67.
- Sephton M., Ward T.** (1990), *ABC in Retail Financial Services*, „Management Accounting (UK)”, April, s. 32–33.
- Shank J. K., Govindarajan V.** (1988), *Transaction Based Costing for the Complex Product Line: A Field Study*, „Journal of Cost Management”, Summer, s. 31–38.
- Sharman P. A.** (2003), *The Case for Management Accounting*, „Strategic Finance”, October, s. 43–47.
- Shields M. D.** (1995), *An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing*, „Journal of Management Accounting Research”, 7, s. 148–166.
- Simmonds K.** (1981), *Strategic Management Accounting*, „Management Accounting (UK)”, 59(4), s. 26–29.
- Sobańska I.** (2002), *Jak się zmienia praktyka rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI wieku? (część II – Polska)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, 1, s. 6–11.
- Sobańska I.** (2009), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska, J. Czarnecki, T. Wnuk-Pel, *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa, s. 65–96.
- Sobańska I.** (2010), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C. H. Beck, Warszawa, s. 79–106.
- Sobańska I., Szychta A.** (1995), *Management Accounting in Polish Companies in the Period of Structural Transformation*, Paper presented at the European Accounting Association Conference, Birmingham.
- Sobańska I., Szychta A.** (1996), *Projektowanie systemów rachunkowości zarządczej. Uwarunkowania i możliwości*, [w:] *Rachunkowość zarządcza w teorii i praktyce*, Akademia Ekonomiczna im. K. Adamieckiego, Katowice, s. 111–122.
- Sobańska I., Wnuk T.** (1999a), *The Development of Management Accounting in Enterprises Operating in Poland in the 1990*, Paper presented at the Conference on Accounting and Audit: Problems of Development, Latvian University Press, Riga, s. 156–160.
- Sobańska I., Wnuk T.** (1999b), *Causes and Directions of Changes in Costing Systems in Polish Enterprises During 1991–1999*, Paper presented at the Conference on Accounting Perspectives on the Threshold of 21st Century, Tartu, s. 217–221.
- Sobańska I., Wnuk T.** (2000a), *Causes and Directions of Changes In Management Accounting Practice in Poland*, Paper presented at the Conference on Economics & Management: Actualities and Methodology, Kaunas.
- Sobańska I., Wnuk T.** (2000b), *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, (56), s. 215–221.

- Sobańska I., Wnuk T.** (2001), *Management Accounting Practice in Poland*, Paper presented at the Conference on Accounting Changes in European Organizations, Kaunas.
- Sojak S.** (2002), *System rachunkowości*, [w:] **S. Sojak, J. Stankiewicz**, *Podstawy rachunkowości*, Dom Organizatora, Toruń.
- Solomons D.** (1968), *The Historical Developments in Costing*, [w:] D. Solomons (ed.), *Studies in Cost Analysis*, Richard D. Irwin, Homewood (IL), s. 40–42 i 46–47.
- Staubus G. J.** (1971), *The Dark Ages of Cost Accounting*, Irwin, Boston.
- Staubus G. J.** (1990), *Activity Costing: Twenty Years on*, „Management Accounting Research”, **1**, s. 249–264.
- A Survey and Analysis of the Adoption of Cost Management Methods and Their Effects in Chinese Firms* (2001), Nanjing University International Accounting Department Project Group, „Accounting Research”, **7**, s. 46–55, [za:] **C. W. Chow, R.-R. Duh, J. Z. Xiao** (2007), *Management Accounting Practices in the People's Republic of China*, [w:] Ch. S. Chapman, A. G. Hopwood, M. D. Shields (eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 2, Elsevier, Amsterdam–Boston–Heidelberg, s. 923–967.
- Sweeny R. B., Mays J. W.** (1997), *ABM Lifts Bank's Bottom Line*, „Management Accounting”, March, s. 21–26.
- Swenson D. W.** (1995), *The Benefits of Activity-Based Cost Management to the Manufacturing Industry*, „Journal of Management Accounting Research”, Fall, s. 167–180.
- Swenson D. W.** (1998), *Managing Costs Through Complexity Reduction at Carrier Corporation*, „Management Accounting (US)”, April, s. 20–28.
- Szadziewska A.** (2002), *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **9(65)**, s. 90–112.
- Szadziewska A.** (2003), *Wybrane zagadnienia z zakresu wykorzystania rachunku kosztów przedsiębiorstw działających na terenie Polski i Niemiec*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **12(68)**, s. 54–65.
- Szychta A.** (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **5(61)**, s. 101–119.
- Szychta A.** (2002), *The Scope and Application of Management Accounting Methods in Polish Enterprises*, „Management Accounting Research”, **13(4)**, s. 401–418.
- Szychta A.** (2006a), *Praktyka rachunkowości zarządczej w Polsce w świetle wyników badań ankietowych*, [w:] I. Sobańska, W. A. Nowak (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja: wyzwania i bariery*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 189–208.
- Szychta A.** (2006b), *Od zróżnicowania do konwergencji rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **32(88)**, s. 194–216.
- Szychta A.** (2007a), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 222–250.
- Szychta A.** (2007b), *Time-Driven ABC w kontekście uwarunkowań implementacji rachunku kosztów działań*, [w:] **I. Sobańska, A. Szychta**, *Wpływ międzynarodowych i krajowych regulacji sprawozdawczości finansowej i auditingu na zmiany w praktyce rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 363–377.
- Szyszlowski R.** (2006), *Zastosowanie rachunku kosztów działań na potrzeby analizy opłacalności odbiorców (część I)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **4**, s. 13–17.
- Szyszlowski R.** (2007), *Zastosowanie rachunku kosztów działań na potrzeby analizy opłacalności odbiorców (część II)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **9**, s. 42–46.
- Śmietaniak J.** (2008), *Rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwie Jurajska Spółdzielnia Pracy*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **4**, s. 36–42.
- Świdarska G. K.** (2004), *Rola rachunkowości zarządczej w podejmowaniu decyzji*, [w:] G. K. Świdarska (red.), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, SKWP, Warszawa, s. 163–169.

- Świdarska G. K., Pielaszek M.** (2001), *Rachunek kosztów działań w zarządzaniu przedsiębiorstwem w branży farmaceutycznej*, [w:] B. Micherda (red.), *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, Akademia Ekonomiczna w Krakowie, Kraków, s. 290–297.
- Świdarska G. K., Pielaszek M.** (2002), *Wpływ koncepcji obiektowego rachunku kosztów na proces budżetowania*, [w:] W. Krawczyk (red.), *Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych – teoria i praktyka. Część III*, Akademia Górniczo-Hutnicza, Wydział Zarządzania, Katedra Zarządzania Finansami, Kraków, s. 261–266.
- Świdarska G. K., Olszewski K., Pielaszek M.** (2001a), *Wpływ rachunku kosztów na proces budżetowania – część I*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **10**, s. 12–15.
- Świdarska G. K., Olszewski K., Pielaszek M.** (2001b), *Wpływ rachunku kosztów na proces budżetowania – część II*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **11**, s. 12–14.
- Świdarska G. K., Rybarczyk K., Pielaszek M.** (2002), *Obiektowy rachunek kosztów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **8(64)**, s. 223–228.
- Tuomela T.** (2005), *The Interplay of Different Levers of Control: A Case Study of Introducing a New Performance Measurement System*, „Management Accounting Research”, **16(3)**, s. 269–292.
- Turney P. B. B.** (1992), *Activity-Based Management*, „Management Accounting (US)”, January, s. 20–25.
- Turney P. B. B.** (1996), *Activity Based Costing – The Performance Breakthrough*, Kogan Page, London.
- Turyna J., Pułaska-Turyna B.** (2000), *Rachunek kosztów i wyników*, FINANS-SERVIS, Warszawa.
- Ullrich M. J., Tuttle B. M.** (2004), *The Effects of Comprehensive Information Reporting Systems and Economic Incentives on Managers' Time-Planning Decisions*, „Behavioral Research in Accounting”, **16**, s. 1–17.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości* (1994), DzU, nr 121, z późn. zm.
- Ustawa z dnia 19 listopada 1999 r. Prawo działalności gospodarczej* (1999), DzU, nr 101.
- Van de Ven A.** (1986), *Central Problems in the Management of Innovation*, „Management Science”, May, s. 592.
- Van Nguyen H., Brooks A.** (1997), *An Empirical Investigation of Adoption Issues Relating to Activity-Based Costing*, „Asian Accounting Review”, **5**, s. 1–18.
- Verbeteen F. H. M.** (2007), *Performance Management Practices in Public Sector Organizations: Impact on Performance*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, **21(3)**, s. 27–454.
- Vatter W. J.** (1950), *Managerial Accounting*, Prentice–Hall, s. 510, [za:] **H. T. Johnson, R. S. Kaplan** (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Rep. 1991, s. 162.
- Vieira R.** (2004), *Management Accounting Practices and Discourses Change: Activity-Based Costing in the Financial Services Sector*, Paper presented at the European Accounting Association Congress, Prague.
- Walley P., Blenkinsop S., Duberty J.** (1994), *The Adoption and Non-adoption of Modern Accounting Practices: A study of twenty manufacturing firms*, „International Journal of Production Economics”, **36**, s. 19–27.
- Ward K.** (1996), *Strategic Management Accounting*, Butterworth Heinemann, Oxford–Boston–Johannesburg.
- Webb R. A.** (2004), *Managers' Commitment to the Goals Contained in a Strategic Performance Measurement System*, „Contemporary Accounting Research”, **21(4)**, s. 3–23.
- Wells M. C.** (1977), *Some Influences on the Development of Cost Accounting*, „Accounting Historians Journal”, Fall, s. 44–61.

- Wickramasinghe D., Alawattage Ch.** (2007), *Management Accounting Change. Approaches and Perspectives*, Routledge, London–New York.
- Wisner P., Roth H.** (1998), *Metalworks Company*, „Issues in Accounting Education”, November, s. 1043–1058.
- Wnuk T.** (2000), *Rachunek kosztów działań – konsekwencje niespełnienia podstawowych założeń modelu (studium przypadku)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **1**(57), s. 110–132.
- Wnuk-Pel T.** (2003), *Selected Problems in Identification of Activities, their Costs and Drivers*, [w:] *Accounting, Audit and Business Taxation Changes During Integration into European Union, International Conference Proceedings*, Kauno Technologijos Universitetas, Kaunas, s. 78–80.
- Wnuk-Pel T.** (2005), *Implementacja rachunku kosztów działań w średniej wielkości polskim przedsiębiorstwie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **29**(85), s. 122–153.
- Wnuk-Pel T.** (2006a), *Struktura systemów ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce: analiza przypadków*, [w:] I. Sobańska, W. A. Nowak (red.), *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja: wyzwania i bariery*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wnuk-Pel T.** (2006b), *Wdrożenie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w firmie produkcyjno-handlowej*, „Rachunkowość”, **10**, s. 26–34.
- Wnuk-Pel T.** (2006c), *Zarządzanie rentownością. Budżetowanie i kontrola. Activity Based Costing/Management*, Difin, Warszawa.
- Wnuk-Pel T.** (2008), *Wdrożenie rachunku kosztów działań w średniej wielkości firmie produkcyjnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **42**(98), s. 383–396.
- Wnuk-Pel T.** (2009a), *The Functioning of Activity-Based Costing in Polish Enterprises – Evidence from Recent Surveys*, Paper presented at the European Accounting Association Congress, Tampere.
- Wnuk-Pel T.** (2009b), *Rachunek kosztów działań*, [w:] I. Sobańska, J. Czarnecki, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Wnuk-Pel T.** (2009c), *Analiza funkcjonowania systemów ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **50**(106), s. 127–161.
- Wnuk-Pel T.** (2009d), *Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce – wstępne wyniki badań ankietowych*, [w:] I. Sobańska, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 299–316.
- Wnuk-Pel T.** (2010a), *Contextual Factors Influencing ABC Implementation and Attitudes Towards ABC in Poland's Companies*, Paper presented at the European Accounting Association Congress, Istanbul.
- Wnuk-Pel T.** (2010b), *Diffusion of Management Accounting Innovations in Non-manufacturing Firms – The Case of ABC*, „Social Sciences”, **1**(67), s. 7–21.
- Wnuk-Pel T.** (2010c), *Zarządzanie według działań*, [w:] I. Sobańska, J. Czarnecki, T. Wnuk-Pel (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Wnuk-Pel T.** (2010d), *Contextual Factors Influencing Activity-Based Costing Diffusion – Survey Results*, referat na Konferencję „Wiedza, gospodarka, społeczeństwo”, 24–26 maj, Kraków.
- Wnuk-Pel T.** (2010e), *Zarządzanie kosztami w warunkach kryzysu na przykładzie analizy podejścia firm nieprodukcyjnych do problematyki rachunku kosztów działań*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 165–192.
- Wnuk-Pel T.** (2011), *Satisfaction and Benefits of ABC Implementation Polish Experience Compared to USA and Australia*, Paper presented at the European Accounting Association Congress, Rome.

- Wolfe R.** (1994), *Organisational Innovation: Review, Critique and Suggested Research Directions*, „Journal of Management Studies”, **31**(3), s. 405–431.
- Yoshikawa T., Innes J., Mitchell F.** (1992), *Activity Based Cost Information: its Role in Cost Management*, „The Journal of Management Accounting (Japan)”, Autumn, s. 43–54.
- Young S. M.** (1997), *Implementing Management Innovations Successfully: Principles for Lasting Change*, „Journal of Cost Management”, September/October, s. 16–20.
- Zieliński T.** (2005), „Wieloryby” w dystrybucji – wykorzystanie systemów ABC/M, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **11**, s. 45–49.
- Zimmermann J. L.** (2001), *Conjectures Regarding Empirical Management Accounting Research*, „Journal of Accounting and Economics”, **1**(32), s. 411–427.
- Żuk K., Oniszczyk A., Sajiw-Zalewska T.** (2008a), *Rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjno-usługowym (część I)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **1**, s. 42–46.
- Żuk K., Oniszczyk A., Sajiw-Zalewska T.** (2008b), *Rachunek kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjno-usługowym (część II)*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **1**, s. 33–38.

WYKAZ RYSUNKÓW

- Rysunek 1.1. Ekspansja rachunkowości zarządczej 59
- Rysunek 2.1. Sponsorzy i członkowie CAM-I 92
- Rysunek 2.2. Proces kształtowania się pierwszej generacji ABC 94
- Rysunek 2.3. Podstawowy model rachunku kosztów działań 96
- Rysunek 2.4. Rozszerzony model rachunku kosztów działań 97
- Rysunek 2.5. Uproszczony schemat systemów ABC pierwszej generacji 99
- Rysunek 2.6. Uproszczony schemat systemów ABC drugiej generacji 108
- Rysunek 2.7. Uproszczony schemat rozliczania kosztów metodą TD ABC na przykładzie Departamentu klientów detalicznych 119
- Rysunek 2.8. Rozwój podstawowych generacji ABC 123
- Rysunek 2.9. Model zarządzania na podstawie działań 127
- Rysunek 2.10. Cykl wartości zarządzania na podstawie działań 132
- Rysunek 2.11. Etapy rozwoju systemów zarządzania kosztami działań 134
- Rysunek 2.12. Rozwój systemów ABC/M 138
- Rysunek 2.13. Ewolucja i dyfuzja rachunku kosztów działań 161
- Rysunek 4.1. Uproszczona struktura organizacyjna firmy ALFA SA 260
- Rysunek 4.2. Uproszczony schemat procesu produkcji siatek elastycznych 261
- Rysunek 4.3. Etapy prac nad stworzeniem rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA 263
- Rysunek 4.4. Uproszczony schemat funkcjonowania rachunku kosztów działań w firmie ALFA SA 268
- Rysunek 4.5. Etapy prac nad stworzeniem rachunku kosztów działań w firmie BETA SA 277
- Rysunek 4.6. Uproszczony schemat funkcjonowania rachunku kosztów działań w firmie BETA SA 280
- Rysunek 4.7. Coroczna procedura modyfikacji rachunku kosztów działań w firmie BETA SA 286
- Rysunek 4.8. Etapy prac nad stworzeniem rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA 293
- Rysunek 4.9. Uproszczony schemat funkcjonowania rachunku kosztów działań w firmie GAMMA SA 298
- Rysunek 4.10. Etapy projektu ABC w firmie OMEGA SA 304
- Rysunek 4.11. Uproszczony schemat procesu produkcji w pakowni w firmie OMEGA SA 305
- Rysunek 4.12. Uproszczona struktura systemu rachunku kosztów działań w firmie OMEGA SA 315
- Rysunek 4.13. Rozliczenie kosztów przedstawicieli handlowych w firmie OMEGA SA 319

WYKAZ TABEL

- Tabela 1.1. Definicje rachunkowości zarządczej w wybranych podręcznikach, w porządku chronologicznym 22
- Tabela 1.2. Podstawowe cechy operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej 61
- Tabela 1.3. Kluczowe badania innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej 68
- Tabela 1.4. Zmiany w zakresie systemów rachunkowości zarządczej 73
- Tabela 1.5. Zmiany w wymiarze systemowym rachunkowości zarządczej 73
- Tabela 1.6. Czynniki oddziałujące na poszczególne etapy implementacji ABC 77
- Tabela 2.1. Studia przypadków z zakresu ABC, opublikowane w końcu lat 80. XX w. 91
- Tabela 2.2. Porównanie trzech generacji rachunku kosztów działań 111
- Tabela 2.3. Karta działania „utrzymywanie kontaktów z klientami” 129
- Tabela 2.4. Porównanie wyników badań ankietowych dotyczących zastosowania rachunku kosztów działań (w %) 140
- Tabela 2.5. Badania czynników wpływających na dyfuzję ABC 146
- Tabela 2.6. Zmienne wykorzystywane do badania sukcesu wdrożenia ABC 152
- Tabela 2.7. Teoretyczne podstawy badań empirycznych rachunku kosztów działań prowadzonych metodą studiów przypadków 159
- Tabela 3.1. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w Polsce na podstawie dotychczasowych badań 180
- Tabela 3.2. Czynniki powodujące, że wdrożenie ABC jest realne, mało realne, w ogóle nie-realne 183
- Tabela 3.3. Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce – analiza wybranych badań prowadzonych metodą studiów przypadków 185
- Tabela 3.4. Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce – analiza wybranych badań prowadzonych metodą badania poprzez działanie 187
- Tabela 3.5. Podstawowy obszar działalności badanych firm 198
- Tabela 3.6. Liczba zatrudnionych w badanych firmach 200
- Tabela 3.7. Sposób określania kształtu rachunku kosztów w zależności od wybranych cech badanych firm (w %) 201
- Tabela 3.8. Systemy rachunku kosztów funkcjonujące w badanych firmach 202
- Tabela 3.9. Liczba stosowanych systemów rachunku kosztów a wybrane cechy badanych firm (w %) 203
- Tabela 3.10. Udział kosztów pośrednich w strukturze kosztów badanych firm 204
- Tabela 3.11. Metody kalkulacji wykorzystywane w badanych firmach 205
- Tabela 3.12. Liczba kluczy służących do rozliczania kosztów pośrednich a wybrane cechy badanych firm (w %) 207
- Tabela 3.13. Przyczyny braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań w badanych firmach 209
- Tabela 3.14. Problemy, których spodziewają się badane firmy rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań 212
- Tabela 3.15. Problemy występujące podczas wdrażania ABC 214
- Tabela 3.16. Przyczyny wdrożenia rachunku kosztów działań w badanych firmach 217
- Tabela 3.17. Podejście do rachunku kosztów działań a wybrane cechy badanych firm (w %) 219

- Tabela 3.18. Podejście do rachunku kosztów działań a struktura kosztów badanych firm (w %) 222
- Tabela 3.19. Podstawowy obszar działalności badanych firm 223
- Tabela 3.20. Liczba zatrudnionych w badanych firmach 224
- Tabela 3.21. Liczba elementów wyodrębnionych w systemie ABC badanych firm i ich udział procentowy 232
- Tabela 3.22. Liczba kalkulacji sporządzanych dla różnych obiektów kosztów w badanych firmach i ich udział procentowy 234
- Tabela 3.23. Liczba analiz rentowności sporządzanych dla różnych obiektów kosztów w badanych firmach i ich udział procentowy 235
- Tabela 3.24. Wykorzystanie informacji z systemu ABC w badanych firmach 238
- Tabela 3.25. Znaczenie informacji z systemu ABC w badanych firmach 241
- Tabela 3.26. Rodzaje decyzji, w których podejmowaniu wykorzystuje się informacje z ABC, w badanych firmach 242
- Tabela 3.27. Zastosowanie informacji z ABC do pomiaru i oceny osiągnięć w badanych firmach 243
- Tabela 3.28. Korzyści z zastosowania budżetowania według działań w badanych firmach 245
- Tabela 3.29. Wykorzystanie informacji z ABC w relacjach z klientami w badanych firmach 246
- Tabela 3.30. Wykorzystanie nowoczesnych metod zarządzania w badanych firmach 247
- Tabela 4.1. Zasoby wyodrębnione w firmie ALFA SA 267
- Tabela 4.2. Czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC w firmie ALFA SA 273
- Tabela 4.3. Zmiany w systemie rachunkowości zarządczej w firmie ALFA SA po wdrożeniu ABC 274
- Tabela 4.4. Przykłady alokacji zasobów w firmie BETA SA 281
- Tabela 4.5. Kierunki alokacji kosztów wybranych procesów w firmie BETA SA 282
- Tabela 4.6. Przykładowe działania, nośniki kosztów działań i obiekty kosztów ABC w firmie BETA SA 283
- Tabela 4.7. Czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC w firmie BETA SA 287
- Tabela 4.8. Zmiany w systemie rachunkowości zarządczej w firmie BETA SA po wdrożeniu ABC 288
- Tabela 4.9. Przykładowe zasoby wyodrębnione w firmie GAMMA SA 296
- Tabela 4.10. Przykładowe działania wyodrębnione w firmie GAMMA SA 297
- Tabela 4.11. Czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC w firmie GAMMA SA 301
- Tabela 4.12. Zmiany w systemie rachunkowości zarządczej w firmie GAMMA SA po wdrożeniu ABC 303
- Tabela 4.13. Karta działania „magazynowanie” w firmie OMEGA SA 310
- Tabela 4.14. Macierz zasoby/działania w firmie OMEGA SA (przykłady) 312
- Tabela 4.15. Macierz działania/obiekty w firmie OMEGA SA (przykłady) 313
- Tabela 4.16. Czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC w firmie OMEGA SA 323
- Tabela 4.17. Zmiany w systemie rachunkowości zarządczej w firmie OMEGA SA po wdrożeniu ABC 324

ZAŁĄCZNIK 1

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ W POLSKICH PRZEDSIĘBIORSTWACH ANKIETA A

(indywidualne dane z ankiety są bezwzględnie poufne)

I. CHARAKTERYSTYKA FIRMY:

- 1.1. Rodzaj działalności:
 - a) firma produkcyjna,
 - b) firma nieprodukcyjna.
- 1.2. Podstawowy obszar działalności firmy to dostarczanie:
 - a) masowych produktów wielu klientom (strategia kosztowa),
 - b) masowych produktów małej liczbie klientów (strategia kosztowa),
 - c) specjalnych produktów wielu klientom (strategia różnicowania),
 - d) specjalnych produktów małej liczbie klientów (strategia różnicowania).
- 1.3. Konkurencja w podstawowym obszarze działalności firmy jest:
 - a) mała,
 - b) przeciętna,
 - c) duża.
- 1.4. Pochodzenie kapitału własnego (w przybliżeniu, w %):
 - a) krajowy (%)
 - b) zagraniczny (%)
- 1.5. Kierunek sprzedaży (w przybliżeniu, w %):
 - a) kraj (%)
 - b) eksport (%)
- 1.6. Liczba zatrudnionych w Pana(i) Firmie:
 - a) 1–100 osób,
 - b) 101–500 osób,
 - c) 500–1000 osób,
 - d) powyżej 1000 osób.

II. CHARAKTERYSTYKA RACHUNKU KOSZTÓW FIRMY

- 2.1. Przez kogo określany jest w Pana(i) Firmie kształt rachunku kosztów:
 - a) praktycznie niezależnie przez kierownictwo Firmy,
 - b) częściowo przez kierownictwo, a częściowo przez centralę (np. spółkę–matkę),
 - c) praktycznie w całości przez centralę (np. spółkę–matkę).
- 2.2. Jak dawno temu w Pana(i) Firmie został wdrożony obecny system rachunku kosztów:
 - a) 1–3 lata temu,
 - b) 4–10 lat temu,
 - c) więcej niż 10 lat temu.

2.3. Jaki system rachunku kosztów stosuje Pana(i) Firma (można zakreślić więcej niż jedną odpowiedź):

- a) rachunek kosztów pełnych rzeczywistych,
- b) rachunek kosztów pełnych standardowych (normatywnych),
- c) rachunek kosztów zmiennych rzeczywistych,
- d) rachunek kosztów zmiennych standardowych (normatywnych),
- e) rachunek kosztów wielostopniowy i wieloblokowy,
- f) rachunek kosztów docelowych,
- g) rachunek kosztów działań,
- h) inny, jaki

2.4. Jaka jest struktura kosztów w Pana(i) Firmie (w przybliżeniu, w %):

- a) materiały bezpośrednie
- b) płace bezpośrednie
- c) inne koszty bezpośrednie
- d) koszty pośrednie

2.5. Jak w ostatnich 10 latach zmienił się w Pana(i) Firmie udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych:

- a) obniżył się,
- b) nie uległ zmianie,
- c) wzrósł nieznacznie,
- d) wzrósł znacząco.

2.6. Czy w rachunku kosztów Pana(i) Firmy koszty pośrednie dzielone są na stałe i zmienne:

- a) tak,
- b) nie.

2.7. Czy w rachunku kosztów Pana(i) Firmy wyodrębnia się koszty niewykorzystanych zdolności produkcyjnych (koszty puste):

- a) tak,
- b) nie.

2.8. Jakie metody kalkulacji kosztów wykorzystuje się w Pana(i) Firmie (można wybrać więcej niż jedną odpowiedź):

- a) kalkulacja podziałowa prosta,
- b) kalkulacja podziałowa ze współczynnikami,
- c) kalkulacja fazowa (procesowa),
- d) kalkulacja doliczeniowa,
- e) kalkulacja produktów łącznych,
- f) kalkulacja kosztów działań (ABC).

2.9. Jakie klucze do rozliczania kosztów pośrednich na produkty (klientów itp.) są wykorzystywane w Pana(i) Firmie (można wybrać więcej niż jedną odpowiedź):

- a) roboczo-godziny bezpośrednie lub koszt płac bezpośrednich,
- b) koszt materiałów,
- c) maszynogodziny,
- d) jednostki produkcji (np. sztuki, litry),
- e) nośniki kosztów z ABC,
- f) inne, jakie

2.10. Jak dużo kluczy do rozliczania kosztów pośrednich na produkty (klientów itp.) jest wykorzystywanych w Pana(i) Firmie:

- a) 1–3 kluczy rozliczeniowych,
- b) 4–10 kluczy rozliczeniowych,
- c) 11–20 kluczy rozliczeniowych,
- d) 21–50 kluczy rozliczeniowych,
- e) powyżej 50 kluczy rozliczeniowych.

III. PODEJŚCIE FIRMY DO ABC

3.1. Czy Pana(i) Firma w obecnej chwili:

- a) wykorzystuje system ABC,
- b) rozważa wdrożenie systemu ABC w przyszłości,
- c) przeanalizowała zasadność wdrożenia ABC i z niego zrezygnowała,
- d) nie rozważała dotychczas wdrożenia systemu ABC.

3.2. Jeżeli Pana(i) Firma wykorzystuje system ABC, to na jego wdrożenie największy wpływ miały:

Czynnik	Brak wpływu	Mały wpływ	Średni wpływ	Duży wpływ	Decydujący wpływ
Wymagania centrali (np. spółki–matki)					
Wzrost konkurencji					
Niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów					
Zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa					
Zmiana struktury organizacyjnej					
Zmiana kierownictwa					
Zmiana strategii					
Wdrożenie nowych technologii					
Dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników					
Dążenie do zdobycia nowych rynków zbytu					
Dążenie do poprawy kontroli					
Sprzyjająca zmianom atmosfera wśród pracowników					
Dostępność zasobów finansowych					
Dostępność zasobów ludzkich					
Inne, jakie					

3.3. Jeżeli Pana(i) Firma rozważa wdrożenie ABC, to jakich najważniejszych problemów spodziewa się Pana(i) podczas wdrożenia:

Rodzaj problemu	Bez problemu	Mały problem	Przeciętny problem	Znaczny problem	Bardzo duży problem
Brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.)					
Duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC					
Duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC					
Inne priorytety (np. wdrożenie ISO, ERP itd.)					
Niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników					

Trudności z konstrukcją systemu (np. wybór działań itd.)					
Brak odpowiednich zasobów informatycznych					
Inne, jakie					

3.4. Jeżeli Pana(i) Firma przeanalizowała zasadność wdrożenia ABC i z niego zrezygnowała albo w ogóle nie rozważała wdrożenia, to czy przyczyną tego było:

Przyczyna	Nie było problemu	Mały problem	Przeciętny problem	Znaczny problem	Bardzo duży problem
Zadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów					
Niewielki poziom kosztów pośrednich					
Brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.)					
Duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC					
Duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC					
Inne priorytety (np. wdrożenie ISO, ERP itd.)					
Niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników					
Trudności z konstrukcją systemu (np. wybór działań itd.)					
Brak odpowiednich zasobów informatycznych					
Inne, jakie					

3.5. Dane osoby wypełniającej ankietę (jeżeli Pan(i) wyraża na to zgodę i chce otrzymać e-mailem materiały o ABC):

Imię i nazwisko	
Zajmowane stanowisko i okres pracy w firmie	
Nazwa Firmy	
Adres (miejscowość, kod, ulica, numer)	
Telefon	
E-mail	

ZAŁĄCZNIK 2

RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ W POLSKICH PRZEDSIĘBIORSTWACH ANKIETA B

(indywidualne dane z ankiety są bezwzględnie poufne)

IV. OGÓLNE INFORMACJE O SYSTEMIE ABC

4.1. Wdrożenie ABC w Pana(i) Firmie było inicjatywą:

- a) właściciela/centrali/zarządu,
- b) pionu ekonomicznego,
- c) inne, jakie

4.2. Jak długo w Pana(i) Firmie funkcjonuje ABC:

- a) mniej niż rok,
- b) więcej niż rok, ale mniej niż trzy lata,
- c) więcej niż trzy lata.

4.3. ABC w Pana(i) Firmie został wdrożony:

- a) samodzielnie przez pracowników firmy,
- b) przez pracowników firmy przy pomocy zewnętrznych konsultantów,
- c) przez pracowników firmy przy pomocy centrali.

4.4. Ilu pracowników z różnych działów było zaangażowanych we wdrożenie ABC w Pana(i) Firmie:

- a) 1–3 pracowników,
- b) 4–10 pracowników,
- c) 11–30 pracowników,
- d) powyżej 30 pracowników.

4.5. Ilu pracowników na bieżąco (po wdrożeniu) zajmuje się utrzymaniem systemu ABC w Pana(i) Firmie:

- a) jeden, ale jest to tylko część jego obowiązków,
- b) jeden, ale jest to jego główne zadanie,
- c) dwóch–trzech,
- d) czterech i więcej.

4.6. Czy po wdrożeniu ABC Pana(i) Firma:

- a) zrezygnowała z dotychczasowego rachunku kosztów i wykorzystuje tylko ABC,
- b) nie zrezygnowała z dotychczasowego rachunku kosztów i wykorzystuje go razem z ABC,
- c) dotychczasowy rachunek kosztów funkcjonuje, ale uległ marginalizacji, a dominujące znaczenie ma ABC.

4.7. Wdrożenie ABC w Pana(i) Firmie to:

- a) zupełne niepowodzenie,
- b) raczej niepowodzenie,
- c) umiarkowany sukces,
- d) sukces,
- e) bardzo duży sukces.

4.8. Jakie były podstawowe problemy, których Pana(i) Firma doświadczyła podczas wdrożenia:

Problem	Nie było problemu	Mały problem	Przeciętny problem	Znaczny problem	Bardzo duży problem
Brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.)					
Duże koszty przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC					
Duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC					
Inne priorytety (np. wdrożenie ISO, TQM, ERP itd.)					
Niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników					
Trudności z systemem (np. wybór działań, nośników itd.)					
Brak odpowiednich zasobów informatycznych					
Inne, jakie					

V. STRUKTURA SYSTEMU ABC

5.1. Informatyczny system ABC w Pana(i) Firmie funkcjonuje w postaci:

- arkusza kalkulacyjnego lub bazy danych (EXCEL, ACCESS itd.),
- specjalnie napisanego dla Firmy programu informatycznego,
- gotowego i sparametryzowanego dla Firmy specjalistycznego oprogramowania do ABC,
- gotowego i sparametryzowanego dla Firmy modułu ABC w systemie zintegrowanym.

5.2. Dane z systemu finansowo-księgowego i innych systemów informatycznych przenoszone są w Pana(i) Firmie do informatycznego systemu ABC:

- automatycznie (w czasie rzeczywistym),
- automatycznie okresowo (raz w tygodniu, miesiącu, kwartale, w zależności od potrzeb itd.),
- częściowo automatycznie, a częściowo ręcznie,
- ręcznie.

5.3. W systemie ABC w Pana(i) Firmie jest następująca ilość elementów:

Rodzaj elementu	1–5	6–20	21–100	101–500	501–
Zasoby					
Nośniki zasobów					
Działania					
Nośniki działań					
Obiekty kosztów (produkty, klienci itd.)					

5.4. Czy w systemie ABC w Pana(i) Firmie występuje hierarchia działań (np. działania na poziomie jednostki produktu, partii produktów, rodzaju produktów, firmy)?

- a) tak,
- b) nie.

5.5. Ile kalkulacji w systemie ABC sporządza się w Pana(i) Firmie dla obiektów kosztów:

Obiekt kosztów	1-5	6-20	21-100	101-500	501-
Produkty					
Grupy produktów					
Klienci					
Grupy klientów					
Regiony sprzedaży					
Kanały dystrybucji					
Jednostki organizacyjne (np. oddziały)					
Projekty					

5.6. Ile analiz rentowności w systemie ABC sporządza się w Pana(i) Firmie dla poniższych obiektów kosztów:

Obiekt kosztów	1-5	6-20	21-100	101-500	501-
Produkty					
Grupy produktów					
Klienci					
Grupy klientów					
Regiony sprzedaży					
Kanały dystrybucji					
Jednostki organizacyjne (np. oddziały)					
Projekty					

5.7. Czy w kosztach pośrednich w ABC w Pana(i) Firmie wyodrębnia się koszty stałe i zmienne:

- a) tak,
- b) nie.

5.8. Czy w ABC w Pana(i) Firmie wyodrębnia się niewykorzystane zdolności produkcyjne i ich koszty:

- a) tak,
- b) nie.

5.9. Czy ABC w Pana(i) Firmie jest modyfikowany dla odzwierciedlenia zmian w Firmie i otoczeniu:

- a) nie, do tej pory nie był modyfikowany,
- b) tak, jest modyfikowany od czasu do czasu według potrzeb,
- c) tak, jest modyfikowany regularnie (proszę podać w przybliżeniu: co i ile czasu)

VI. WYKORZYSTANIE INFORMACJI Z ABC

6.1. Kto wykorzystuje informacje z ABC w Pana(i) Firmie:

Korzystający z informacji	Nie	Spora- dycznie	Czasami	Często	Bardzo często
Najwyższe kierownictwo					
Księgowi					
Specjaliści z rachunkowości zarządczej					
Specjaliści z działów podstawowych (np. produkcji)					
Specjaliści z marketingu i sprzedaży					
Inni, jacy					

6.2. Jak ważne są informacje z ABC dla menedżerów Pana(i) Firmy:

Obszar zastosowania	Nie są ważne	Mało ważne	Dość ważne	Ważne	Bardzo ważne
Wycena zapasów (dla sprawozdawczości finansowej)					
Decyzje cenowe					
Optymalizacja planu sprzedaży					
Redukcja kosztów					
Budżetowanie (ABB)					
Projektowanie wyrobów i usług					
Analiza rentowności klientów					
Pomiar i poprawa dokonań					
Modelowanie kosztów (np. analiza wrażliwości)					
Inne (jakie?)					

6.3. Do jakich decyzji wykorzystywane są w Pana(i) Firmie analizy rentowności z ABC:

Obiekt kosztów	Likwidacja	Ograniczenie nakładów	Rozwinięcie	Inwestycja w nowe
Produkty				
Grupy produktów				
Klienci				
Grupy klientów				
Regiony sprzedaży				
Kanały dystrybucji				
Jednostki organizacyjne (np. oddziały)				
Projekty				

6.4. Czy na podstawie ABC w Pana(i) Firmie dokonuje się pomiaru i oceny osiągnięć:

Jednostka oceniana	Nie	Sporadycznie	Czasami	Często	Bardzo często
Poszczególni kierownicy i pracownicy					
Poszczególne ośrodki odpowiedzialności					
Poszczególne działania i procesy					
Cała firma					

6.5. Czy w ABC w Pana(i) Firmie występuje podział na (można wybrać więcej niż jedną odpowiedź):

- działania tworzące wartość/nietworzące wartości,
- działania pomocnicze/działania podstawowe/działania ogólne,
- działania dotyczące jednostki, produktów/partii, produktów/rodzaju, produktów/firmy,
- działania strategiczne/operacyjne.

6.6. Jeżeli w Pana(i) Firmie funkcjonuje budżetowanie według działań (ABB), to czy:

Efekt budżetowania	Nie	Mało	Przeciętnie	Znacznie	Bardzo
Zapewniło identyfikację zapotrzebowania na zasoby					
Umożliwiło wyznaczanie realistycznych budżetów					
Zwiększyło zaangażowanie pracowników w budżetowanie					
Przyczyniło się do poprawy systemu pomiaru dokonań					
Zapewniło powiązanie kosztów z odpowiedzialnością					
Spowodowało większą akceptację budżetów					
Podniosło jakość analizy odchyleń					

6.7. Jeżeli w Pana(i) Firmie funkcjonuje budżetowanie według działań (ABB), to czy:

- spowodowało rezygnację z budżetowania tradycyjnego,
- jest wykorzystywane w niektórych obszarach działalności, podczas gdy w innych funkcjonuje budżetowanie tradycyjne.

6.8. Czy w relacjach z klientami, ABC w Pana(i) Firmie:

Korzyść z ABC	Nie	Mało	Przecięt- nie	Znacznie	Bardzo
Daje informacje do kształtowania polityki wobec klientów					
Dostarcza informacje do polityki cenowej					
Ma wpływ na kontrolę kosztów obsługi klientów					
Daje wskazówki do opracowania strategii marketingowej					
Daje podstawę do decyzji o rezygnacji z klientów					
Daje podstawę do renegocjacji warunków z klientami					

6.9. Czy w Pana(i) Firmie oprócz ABC wykorzystuje się takie metody, jak (można zakreślić więcej niż jedną odpowiedź):

- a) zarządzanie dokładnie na czas (*just in time* – JIT),
- b) reorganizacja procesów gospodarczych (*business process reengineering* – BPR),
- c) ciągłe doskonalenie (*continuous improvement*),
- d) *benchmarking*,
- e) rachunek kosztów docelowych (*target costing* – TC),
- f) rachunek kosztów cyklu życia produktu (*life cycle costing* – LCC),
- g) zrównoważona karta wyników (*balanced scorecard* – BSC),
- h) ekonomiczna wartość dodana (*economic value added* – EVA),
- i) inne – jakie

6.10. Czy w najbliższym roku przewiduje się w Pana(i) Firmie modyfikację systemu ABC:

- a) tak, i będą to zmiany
- b) nie, ponieważ obecny system jest odpowiedni dla firmy,
- c) nie, mimo że obecny system powinien być zmodyfikowany, to nie ma do tego rodzaju zmian odpowiedniego klimatu, zasobów finansowych, czasu i są ważniejsze zadania.

OD REDAKCJI

Doktor Tomasz Wnuk-Pel ukończył w 1993 r. studia magisterskie na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym Uniwersytetu Łódzkiego na kierunku cybernetyka ekonomiczna i informatyka ze specjalnością przetwarzanie danych i rachunkowość. W 1997 r. ukończył czteroletnie studia doktoranckie na Wydziale Zarządzania UŁ. Wiedzę i doświadczenie naukowe zdobywał także za granicą, podczas staży odbytych w The University of Northumbria w Newcastle w Wielkiej Brytanii (10 miesięcy w latach 1992–1993) oraz University of Glasgow w Szkocji (6 miesięcy w roku 1995 i miesiąc w roku 2001).

Od roku 1993 jest zatrudniony w Katedrze Rachunkowości UŁ, najpierw jako asystent–doktorant na Wydziale Ekonomiczno-Socjologicznym, a następnie od 1998 r. jako adiunkt na Wydziale Zarządzania.

W pierwszych latach pracy na uczelni Tomasz Wnuk-Pel koncentrował swoje zainteresowania naukowe na zagadnieniach finansów i rachunkowości, a w szczególności na problematyce kosztu kapitału. Rezultatem badań przeprowadzonych w tym okresie była rozprawa doktorska pt. *Rachunkowość a koszt kapitału*, napisana pod kierunkiem naukowym prof. zw. dr hab. Alicji Jarugowej i obroniona w 1998 r.

Zainteresowania naukowe autora po roku 1998 dotyczyły problematyki rachunkowości zarządczej, a zwłaszcza rozwoju i implementacji jej metod oraz projektowania systemów informacyjnych. Wyrazem zainteresowań w tym obszarze były: artykuły, referaty na krajowych i zagranicznych konferencjach, autorska pozycja książkowa *Zarządzanie rentownością. Budżetowanie i kontrola. Activity-based costing/management* (2006), a także książki współautorskie, m. in. *Zarządzanie firmą produkcyjną za pomocą rachunkowości zarządczej i kontrolingu finansowego* (1996), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza* (2001), *Controlling w praktyce* (2006), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne* (2009), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne* (2010).

Szczególnym obszarem naukowych zainteresowań autora w ostatnich latach był rachunek kosztów działań i zarządzanie na podstawie działań. Tematowi temu poświęcił wiele publikacji, w tym *Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce – wstępne wyniki badań ankietowych* (2009), *The Functioning of Activity-Based Costing in Polish Enterprises – Evidence from Recent Surveys* (2009), *Contextual Factors Influencing ABC Implementation and Attitudes Towards ABC in Poland's Companies* (2010),

Diffusion of Management Accounting Innovations in Non-manufacturing Firms – The Case of ABC (2010), *Rachunek kosztów działań (ABC) – istota i wyniki badań empirycznych* (2010). Ogółem dr Tomasz Wnuk-Pel jest autorem ponad 60 publikacji z zakresu rachunkowości zarządczej, w tym dwóch pozycji książkowych, i współautorem 12 pozycji. Jest też współredaktorem naukowym dwóch prac zbiorowych.

Rezultaty studiów literaturowych oraz badań empirycznych dr Tomasz Wnuk-Pel prezentował na licznych konferencjach naukowych w Polsce (w tym na corocznych zjazdach katedr rachunkowości) i za granicą, np. na dorocznych kongresach European Accounting Association w Tampere (2009), Istambule (2010) i Rzymie (2011) oraz podczas konferencji w innych krajach.

Osiągnięcia naukowe autora zostały wyróżnione przez rektora Uniwersytetu Łódzkiego jedną nagrodą indywidualną za książkę *Zarządzanie kosztami. Budżetowanie i kontrola* (2002) oraz dwiema nagrodami zespołowymi za książki *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza* (2003) i *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne* (2009).

Praca naukowa autora pozostaje w ścisłym związku z jego pracą dydaktyczną. Tomasz Wnuk-Pel prowadzi zajęcia m. in. z takich przedmiotów, jak rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza, zaawansowana rachunkowość zarządcza, strategiczna rachunkowość zarządcza, projektowanie systemów rachunkowości zarządczej i controllingu, wykorzystanie technik mikrokomputerowych w rachunkowości zarządczej. Pod jego kierownictwem powstało ponad 100 prac magisterskich i dyplomowych. Był również wykładowcą programu Advanced Certificate in Marketing prowadzonego pod auspicjami Certified Institute of Marketing (UK), wykładowcą programu prowadzonego pod auspicjami Chartered Institute of Management Accountants (UK) oraz wykładowcą rachunkowości zarządczej na studiach MBA (Uniwersytet Łódzki–University of Maryland w USA).

Od powstania w roku 2001 Tomasz Wnuk-Pel pełni funkcję kierownika Podyplomowego Studium Rachunkowości Zarządczej i Controllingu na Wydziale Zarządzania UŁ. W latach 2004–2005 brał udział w pracach powołanej przez rektora UŁ komisji do spraw analizy sytuacji finansowej Uczelni, a w latach 2006–2007 uczestniczył w projekcie opracowania systemu rachunkowości zarządczej dla Uniwersytetu Łódzkiego.

Tomasz Wnuk-Pel łączy pracę naukową i dydaktyczną z praktyką. Od roku 1994 jest aktywnie zaangażowany w działalność konsultingową, w ramach której brał udział w kilkudziesięciu, a kierował kilkunastoma projektami z zakresu rachunkowości zarządczej w małych, średnich i dużych firmach produkcyjnych, usługowych i handlowych. W latach 2006–2009 pełnił funkcję członka rady nadzorczej grupy kapitałowej Redan SA notowanej na GPW w Warszawie.

Jest członkiem Stowarzyszenia Księgowych w Polsce oraz Europejskiego Stowarzyszenia Księgowych.