

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.