



# Rachunkowość

## w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa

Redakcja naukowa

IRENA SOBAŃSKA i TOMASZ WNUK-PEL



WYDAWNICTWO UNIwersytetu ŁÓDZKIEGO • ŁÓDŹ 2009

## Rozdział 23

*Tomasz Wnuk-Peł\**

# **ROZPOWSZECHNIENIE RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ W PRZEDSIĘBIORSTWACH W POLSCE – WSTĘPNE WYNIKI BADAŃ ANKIETOWYCH**

## **1. Wprowadzenie**

Orientacja rachunkowości zarządczej na procesy realizowane w przedsiębiorstwach, zaowocowała na przełomie XX i XXI w. powstaniem i rozwojem rachunku kosztów działań. Koncepcja ta jest znana na całym świecie dzięki licznym konferencjom i szkoleniom, publikacjom praktyków i pracowników uniwersyteckich oraz dużą aktywnością spółek konsultingowych. Na bazie rachunku kosztów działań rozwinęło się szereg metod, które mogą być wykorzystywane w procesie tworzenia wartości przedsiębiorstwa i które określane są mianem zarządzania na podstawie działań (Activity Based Management – w skrócie ABM). W latach osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX w. rachunek kosztów działań rozprzestrzenił się w głównej mierze w krajach Ameryki Północnej i Europy Zachodniej. Szersze zastosowanie tego rachunku w praktyce krajów Europy Środkowo-Wschodniej datuje się na przełom wieków XX i XXI. Celem niniejszego opracowania jest analiza stanu rozpowszechnienia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce, w szczególności zaś analiza czynników mających wpływ na wdrożenie ABC, spodziewanych podczas wdrożenia ABC problemów oraz przyczyn rezygnacji bądź nie rozważania wdrożenia ABC. 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.

---

\* Dr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, adiunkt.



## 2. Przegląd badań empirycznych dotyczących zastosowania rachunku kosztów działań w wybranych krajach

Rozpowszechnienie systemów rachunku kosztów działań w praktyce przedsiębiorstw poszczególnych krajów znacznie się różni – potwierdzają to badania empiryczne. Większość z prowadzonych badań odnosiła się 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. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w wybranych krajach przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1

Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w wybranych krajach (w %)

	Firmy wykorzystujące ABC	Firmy rozważające wdrożenie ABC	Firmy, które zrezygnowały z wdrożenia ABC	Firmy, które nie rozważały wdrożenia ABC
Szwecja (A s k, A x, 1992)	0,0	23,0	—*	—
Niemcy (H a u e r, 1994)	3,2	—	—	—
Finlandia (L u k k a, G r a n l u n d, 1996)	5,0	25,0	—	—
Włochy (C i n q u i n i, i i n., 1999)	10,0	12,0	—	—
Wielka Brytania (I n n e s, M i t c h e l l, 2000)	17,5	20,3	15,3	46,9
Japonia (B e s c o s, i i n., 2001)	7,0	34,5	5,6	53,9
Kanada (B e s c o s, i i n., 2001)	23,1	9,3	13,9	53,7
Francja (B e s c o s, i i n., 2001)	23,0	22,9	11,9	42,2
Irlandia (P i e r c e, 2004)	27,9	9,0	10,7	52,4

\* symbol „—” oznacza, że danej cechy w badaniu nie analizowano.

Źródło: opracowanie własne.

Analizując wyniki badań przedstawionych w tab. 1 należy zaznaczyć, że znacznie się one różnią. Odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących system rachunku kosztów działań waha się od zera do ponad 20%, co jest spowodowane 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 system ABC).

### 3. Przegląd badań empirycznych dotyczących zastosowania rachunku kosztów działań w Polsce

Pierwsze, znane autorowi badanie, które wykazało, że ABC jest w ogóle obecny w praktyce polskich przedsiębiorstw to badanie I. Sobańskiej i Wnuka (Sobańska, Wnuk 2000). Badania prowadzone przez innych autorów ujawniały odosobnione przypadki zastosowania rachunku kosztów działań lub jego elementów (Jarugowa, Skowroński, 1994; Szychta, 2001, 2002; Stanoch, Nowak, Dżurak, 2002, Karmańska, 2003, Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005; Wnuk-Pel, 2006; Szychta, 2006, 2007), czasami zaś sygnalizowały, że ankietowane firmy wdrażają lub rozważają wdrożenie ABC (Dyhdalewicz, 2000, 2001; Szychta, 2001; 2002, Karmańska, 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005; Szychta, 2006, 2007). W niektórych z prowadzonych do tej pory badań nie stwierdzono by nawet jedno przedsiębiorstwo stosowało rachunek kosztów działań lub planowało jego wdrożenie, jednak należy podkreślić, że rezultaty takie otrzymano głównie w badaniach wcześniejszych (Kinast, 1993; Sobańska, Szychta, 1995; 1996, Gierusz, Kujawski, Kujawski, 1996; Radek, Schwarzw, 2000; Szadziewska, 2002, 2003). Podsumowanie dotychczasowych badań, w których przeanalizowano rozpowszechnienie ABC w przedsiębiorstwach w Polsce przedstawiono w tabeli 2.

Tabela 2

Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w Polsce na podstawie dotychczasowych badań

Autorzy badań	Metoda badawcza	Liczba firm badanych	Firmy stosujące ABC	Firmy stosujące elementy ABC	Firmy wdrażające ABC	Firmy rozważające wdrożenie ABC
1	2	3	4	5	6	7
Kinast, 1993	studium przypadku	9	0	–	–	–
Jarugowa, Skowroński, 1994	studium przypadku	1	0	1	–	–
Sobańska, Szychta, 1995, 1996	badanie ankietowe	20	0	–	–	–
Gierusz, Kujawski, Kujawski, 1996	badanie ankietowe	60	0	–	–	–
Sobańska, Wnuk, 1999a, 1999b, 2000a, 2000b, 2001; Sobańska, 2002	badanie ankietowe i studium przypadku	104	2	–	–	–
Radek, Schwarzw, 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	–

Tabela 2 (cd.)

1	2	3	4	5	6	7
Szadziewska, 2002, 2003	badanie ankietowe	246	0	–	–	–
Karmąńska, 2003	badanie ankietowe	342	1	–	3	–
Januszewski, Gierusz, 2004, Januszewski, 2005	badanie ankietowe	101	3	5	1	29
Wnuk-Pel, 2006	studium przypadku	6	6	0	0	0
Szychta, 2006, 2007	badanie ankietowe	78	7	–	–	13

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

Źródło: opracowanie własne.

## 4. Przedstawienie i analiza własnych badań empirycznych

### 4.1. Zastosowana metoda badawcza

Dotychczasowe badania ankietowe praktyki rachunku kosztów działań w Polsce ograniczały się w zasadzie do stwierdzenia czy analizowane firmy wdrożyły/wdrażają ABC w pełnej/klasycznej postaci, czy też stosują jedynie pewne elementy ABC, bądź też czy rozważają/nie rozważają wdrożenia ABC w przyszłości. Badania te nie analizują jednak szerzej kwestii, takich jak:

- czynniki mające pozytywny wpływ na wdrożenie ABC (badanie w firmach, które wdrożyły ABC),
- spodziewane podczas wdrożenia problemy (postrzegane przez firmy, które rozważają wdrożenie ABC),
- przyczyny rezygnacji albo nierozważania wdrożenia ABC.

**Niniejsze badanie ma zatem na celu analizę rozpowszechnienia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce, w szczególności zaś analizę czynników mających pozytywny wpływ na wdrożenie, spodziewanych podczas wdrożenia problemów oraz przyczyn rezygnacji albo nierozważania wdrożenia ABC.**

Dla przeprowadzenia analizy praktyki rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce, postawiono następujące hipotezy.

1. 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.

2. Na wdrożenie rachunku kosztów działań mają wpływ różnorodne czynniki, do najważniejszych zaliczono: 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.

3. Do najważniejszych problemów, których firmy obawiają się w procesie wdrażania systemów 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 modelu (np. wybór działań, nośników itd.), brak odpowiednich zasobów.

4. 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 firmy, trudności z konstrukcją modelu (np. wybór działań, nośników itd.), brak odpowiednich zasobów informatycznych.

Początkowo autor zamierzał zrealizować badanie na podstawie ankiety przesłanej pocztą do grupy 3000 największych przedsiębiorstw w Polsce Centralnej. 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. O wypełnienie tych ankiet poproszono studentów studiów MBA oraz innych 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. Ogółem rozdano w latach 2007–2008, 1267 ankiet. Otrzymano 531 odpowiedzi z czego 495 to ankiety wypełnione poprawnie (39,07%).

#### **4.2. Ogólna charakterystyka analizowanych przedsiębiorstw**

Wśród objętych badaniem przedsiębiorstw przeważały nieznacznie firmy nieprodukcyjne – na ogólną liczbę 495 badanych przedsiębiorstw, firm nieprodukcyjnych było 268 (54,1%). Przedsiębiorstwa produkcyjne stanowiły 45,9% wszystkich badanych firm (227). 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.

Tabela 3

## 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 spośród 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 produktów specjalnych. Prawie połowa respondentów (46,7%) oceniła konkurencję w podstawowym obszarze działalności jako dużą, 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, w 77 przedsiębiorstwach (13,6%) był to kapitał mieszany, w 128 przedsiębiorstwach (25,9%) był to kapitał wyłącznie zagraniczny. 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 stanowi ponad połowę ogólnej wartości sprzedaży, a 12 firm (2,5%) realizuje wyłącznie sprzedaż eksportową.

Liczba zatrudnionych, która w niniejszym badaniu była wyznacznikiem wielkości analizowanych przedsiębiorstw, została zaprezentowana w tab. 4.

Tabela 4

## Liczba zatrudnionych w badanych firmach

Liczba zatrudnionych osób	<i>n</i>	%
1–100	185	37,4
101–500	192	38,8
501–1000	51	10,3
Powyżej 1000	67	13,5
Razem	495	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że kształt rachunku kosztów jest 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 jest kształtowany częściowo przez kierownictwo firmy a częściowo przez centralę (np. przez spółkę-matkę), natomiast w 102 firmach (21%) jest on praktycznie w całości zależny od centrali (np. spółki-matki).

Systemy rachunku kosztów, funkcjonujące w analizowanych przedsiębiorstwach, były wdrożone w różnym czasie. W 188 firmach (39,7%) obecnie funkcjonujący system rachunku kosztów jest 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%) jest to rachunek „starszy” niż 10 lat. Na podkreślenie zasługuje, że spośród badanych przedsiębiorstw, aż w 88% przypadków w ostatnich dziesięciu latach nastąpiła zmiana funkcjonującego rachunku kosztów.

Systemy rachunku kosztów funkcjonujące w analizowanych przedsiębiorstwach przedstawiono w tabeli 5.

Tabela 5

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.

Spółród 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, a rachunek kosztów docelowych zaledwie 9 firm. Respondenci w kilkunastu przypadkach zadeklarowali stosowanie



innych systemów rachunku kosztów – wymieniane były tutaj najczęściej rachunek kosztów normalnych i rachunek kosztów budżetowych, 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%) stosuje tylko jeden system rachunku kosztów, ale pozostałe 136 firm (29,3%) więcej niż jeden system, w szczególności zaś:

- 99 firm (21,3%) wykorzystuje dwa systemy rachunku kosztów,
- 25 firm (5,4%) wykorzystuje trzy systemy rachunku kosztów,
- 7 firm (1,5%) wykorzystuje cztery systemy rachunku kosztów,
- 3 firmy (0,6%) wykorzystują pięć systemów rachunku kosztów,
- 2 firmy (0,4%) wykorzystują aż sześć systemów rachunku kosztów.

W większości analizowanych przedsiębiorstw udział kosztów pośrednich w ostatnich 10 latach wzrósł, w tym 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.

W 198 spośród analizowanych firm (42,7%) występuje podział kosztów pośrednich na stałe i zmienne, a 266 firm (57,3%) nie stosuje tego podziału. W zdecydowanej większości przedsiębiorstw (83,9% i 386 przedsiębiorstw) nie wyodrębnia się kosztów niewykorzystanego potencjału. W 74 spośród analizowanych firm (16,1%) koszty takie są wyodrębniane.

Wyniki odpowiedzi na pytanie o rodzaje kalkulacji kosztów wykorzystywane w badanych przedsiębiorstwach zaprezentowano w tab. 6.

Tabela 6

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. 6 przeważającym rodzajem kalkulacji kosztów jest kalkulacja podziałowa (prosta, ze współczynnikami oraz fazowa). Kalkulację doliczeniową stosują 94 firmy (19,0%), kalkulację produktów łącznych 14 przedsiębiorstw (2,8%), a kalkulację kosztów działań 46 firm (9,3%). Kilkaścianie spośród analizowanych firm wykorzystuje, jak to określają, „mieszane” metody kalkulacji, czyli kalkulacje mające jednocześnie pewne cechy różnych metod.

Klucze rozliczeniowe służące do podziału kosztów pośrednich na produkty, klientów itd. w analizowanych przedsiębiorstwach przedstawiono w tab. 7.

Tabela 7

Klucze służące do podziału kosztów pośrednich na produkty, klientów itd. w badanych firmach

Wyszczególnienie	<i>n</i>	%
Roboczegodziny bezpośrednie lub koszt płac bezpośrednich	275	55,6
Koszt materiałów	127	25,7
Maszynogodziny	74	14,9
Jednostki produkcji (np. sztuki, litry)	115	23,2
Nośniki kosztów z ABC	48	9,7
Inne	73	14,7

\* Respondenci mogli udzielić więcej niż jednej odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Część przedsiębiorstw wypełniających ankietę w ogóle nie rozlicza kosztów pośrednich a w kilku przypadkach respondenci zadeklarowali rozliczanie kosztów pośrednich według uznania zarządu.

#### 4.4. Analiza podejścia badanych przedsiębiorstw do problematyki rachunku kosztów działań

Pierwsze pytanie w tej części ankiety poświęcone było analizie podejścia badanych firm do problematyki rachunku kosztów działań. Zgodnie z oczekiwaniami najwięcej, bo aż 302 przedsiębiorstwa (65,1%) dotychczas nie rozważały wdrożenia systemu 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%) wykorzystuje rachunek kosztów działań i aż 97 firm (20,9%) rozważa jego wdrożenie w przyszłości.

Przedsiębiorstwa, które wykorzystują rachunek kosztów działań w zdecydowanej większości stosują jednocześnie inne systemy rachunku kosztów. Spośród firm, w których funkcjonuje ABC, tylko w 21,7% przypadków jest to jedyny system rachunku kosztów, większość firm wykorzystujących ABC ma dwa (39,1%) lub trzy (28,3%) systemy rachunku kosztów, które są wykorzystywane łącznie. Wśród przedsiębiorstw, które nigdy nie rozważały wdrożenia ABC, aż 80,7% firm stosuje tylko jeden system rachunku kosztów, 15,4% firm – dwa rachunki kosztów a zaledwie 3,9% firm wykorzystuje więcej niż 2 rachunki kosztów.

Z odpowiedzi respondentów na pytanie, które z czynników podanych w ankiecie (zob. tab. 8) 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 cztery przyczyny:

Tabela 8

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.

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),

- 2) dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników (przeciętna ocena 4,03),
- 3) zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa (przeciętna ocena 3,91),
- 4) dążenie do poprawy kontroli (przeciętna ocena 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”.

Oceniając, jakich problemów spodziewają się firmy rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań, respondenci zwrócili uwagę na podstawowe trzy (zob. tab. 9):

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),

3) duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (przeciętna ocena 3,66).

Nieco mniejsze obawy wśród firm, które rozważają wdrożenie rachunku kosztów działań, budzą takie kwestie, jak: trudności z konstrukcją modelu (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”.

Tabela 9

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 modelu (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 – bez problemu, 2 – mały problem, 3 – przeciętny problem, 4 – znaczny problem, 5 – bardzo duży problem.

Źródło: opracowanie własne.

W ostatnim pytaniu ankiety, respondenci oceniali, co było w ich firmach przyczyną braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań (zob. tab. 10). Pięć podstawowych przyczyn, które według respondentów stanowią „znaczny problem”, to:

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),

2) niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (przeciętna ocena 4,05),

3) duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (przeciętna ocena 3,99),

4) duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC (przeciętna ocena 3,82),

5) trudności z konstrukcją modelu (przeciętna ocena 3,64).

Tabela 10

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 modelu (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.

W nieco mniejszym stopniu na rezygnację z wdrożenia lub w ogóle brak zainteresowania wdrożeniem ABC mają 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).

## 5. Podsumowanie

Nowoczesne systemy rachunku kosztów, takie jak rachunek kosztów działań czy rachunek kosztów docelowych, są jak dotąd w przedsiębiorstwach w Polsce stosowane sporadycznie, zwłaszcza gdy stan ten porówna się z praktykami rachunku kosztów w takich krajach, jak: Stany Zjednoczone, Wielka Brytania czy Niemcy. Przeprowadzone badanie ankietowe wskazuje jednak na postęp we wdrażaniu nowoczesnych narzędzi rachunkowości zarządczej oraz na to, że



rozwój praktyki rachunkowości zarządczej w Polsce będzie zmierzał w tym samym kierunku, jak praktyka rachunkowości zarządczej na świecie. Wiele przedsiębiorstw obecnie wdraża lub rozważa wdrożenie rachunku kosztów działań (odsetek ten jest większy niż odsetek firm, w których już funkcjonuje ABC).

Na podstawie przeprowadzonych badań można wyciągnąć następujące wnioski w odniesieniu do rozpowszechnienia systemów ABC, w przedsiębiorstwach w Polsce.

1. Nowoczesne systemy rachunku kosztów takie jak rachunek kosztów działań czy rachunek kosztów docelowych są jak dotychczas wykorzystywane w nieznacznym stopniu. Wykorzystuje je odpowiednio: rachunek kosztów docelowych – 9 firm (1,8%), rachunek kosztów działań – 46 firm (9,3%). Dane te są zbieżne z badaniami prowadzonymi w ostatnich latach przez S z y c h t ę (2006, 2007), która zidentyfikowała 7 firm stosujących ABC (9,0% badanej zbiorowości) oraz z badaniami A. Januszewskiego i J. Gierusza (J a n u s z e w s k i, G i e r u s z, 2004, J a n u s z e w s k i, 2005), którzy zidentyfikowali 8 firm (7,9% badanej zbiorowości) stosujących ABC lub jego elementy.

2. W firmach wykorzystujących rachunek kosztów działań najważniejszymi czynnikami które wpłynęły na jego wdrożenie były (w kolejności od najważniejszego): dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników, zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa, dążenie do poprawy kontroli. Nieco mniejszy wpływ na wdrożenie systemu ABC w badanych przedsiębiorstwach miały takie przyczyny, jak: niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów, wzrost konkurencji, wymagania centrali i dążenie do zdobycia nowych rynków.

3. Oceniając jakich problemów spodziewają się firmy rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań, respondenci zwrócili uwagę na (w kolejności od najważniejszego czynnika): niedostateczną znajomość ABC wśród pracowników i duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC. Nieco mniejsze obawy wśród firm, które rozważają wdrożenie rachunku kosztów działań budzą takie kwestie, jak: trudności z konstrukcją modelu, duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC, brak odpowiednich zasobów informatycznych oraz inne priorytety.

4. Przyczyną braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań jest w największym stopniu (w kolejności od czynnika najważniejszego): niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników, spodziewane duże koszty i nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC oraz trudności z konstrukcją modelu. W nieco mniejszym stopniu na rezygnację z wdrożenia lub w ogóle brak zainteresowania wdrożeniem ABC mają takie czynniki, jak: brak odpowiednich zasobów informatycznych, brak poparcia kierownictwa oraz inne priorytety. Wśród najważniejszych powodów zaniechania implementacji ABC, J. I n n e s i F. M i t c h e l l (1998) wymieniają najczęściej takie powody, jak: wysokie koszty implementacji i relatywnie niewielkie z niej korzyści (pierwszy z tych czynników znajduje potwierdzenie w przeprowadzonych badaniach, natomiast drugi nie).

## 6. Ograniczenia oraz dalsze możliwości i kierunki badań

Przeprowadzone badania kwestionariuszowe nie mogą oczywiście stanowić kompletnego źródła wiedzy o praktyce funkcjonowania systemów ABC w przedsiębiorstwach w Polsce – są tego dwie najważniejsze przyczyny. Pierwsza to wybrana próba, która 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. Drugą przyczyną to ograniczenia samych badań ankietowych, które niestety nie umożliwiają bardzo szczegółowej i dokładnej analizy budowy i wykorzystania modeli ABC. Przeprowadzone badanie pozwala jednak na sformułowanie kilku wniosków, co do dalszych możliwości i kierunków badań.

1. Przeprowadzone i zaprezentowane wyżej badanie może 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. Pozwoliłoby 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 zakres rozpowszechnienia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce.

2. W celu dokładniejszej analizy budowy modeli ABC i wykorzystania informacji z ABC przez przedsiębiorstwa, należałoby wykorzystać metodę studiów przypadków i metodę uczestnictwa w projektowaniu i implementacji. Metody te umożliwiłyby szczegółowe przyjrzenie się, jak w konkretnej firmie (firmach) wdrażane były modele ABC, jak funkcjonują i są wykorzystywane, jak wreszcie są monitorowane i jak różne osoby z przedsiębiorstwa oceniają funkcjonowanie ABC (chodzi przede wszystkim o analizę poglądów użytkowników informacji w ABC i osób przygotowujących te informacje). Analiza wdrożeń systemów ABC za pomocą metody studiów przypadków i metody uczestnictwa w projektowaniu i implementacji, pomimo wszelkich swoich ograniczeń, umożliwiłyby lepsze zbadanie wspomnianych wyżej problemów.

3. Jak wspomniano wcześniej, stosunkowo duża liczba przedsiębiorstw rozważa wdrożenie ABC w niedalekiej przyszłości. Część z tych przedsiębiorstw podejmie trud wdrożenia modelu ABC, część z nich możliwość wdrożenia ABC, będą stanowiły niezwykle ciekawą zbiorowość, na podstawie której można pokusić się o: badanie przyczyn rezygnacji z implementacji ABC, badanie kierunków 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 (Krumwiede, 1998, s. 269).

## Literatura

- Ask U., Ax C. (1992), *Trends to the development of product costing practices and techniques – a survey of Swedish manufacturing industry*, referat na 15 Kongres EAA, Madryt, Hiszpania 22–24 kwietnia.
- Bescos P.L., Cauvin E., Gosselin M., Yoshikawa T. (2001), *The implementation of ABCM in Canada, France and Japan: A cross national study*, referat na 24 Kongres EAA, Ateny, Grecja, 18–20 kwietnia.
- Cinquini L., Collini P., Mirelli A., Quagli A., Silvi R. (1999), *A survey of cost accounting practices in Italian large and medium manufacturing firms*, referat na 22 Kongres EAA, Bordeaux, Francja 5–7 maja.
- Dyhdalewicz A. (2000), *Kierunki usprawnień rachunku kosztów w wybranych przedsiębiorstwach produkcyjnych*, konferencja: „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.
- 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”, **35**, SKwP, Warszawa, s. 41–47.
- Hauer G. (1994), *Hierarchische kennzahlenorientierte Entscheidungsrechnung – Ein Beitrag zum Investitions und Kostenmanagement*, D. Phil. Thesis, Regensburg, [w:] *Management accounting. A German perspective*, Scherrer G., [w:] A. Bhimani (1996), *Management accounting. European perspectives*, Oxford University Press.
- Innes J., Mitchell F. (1998), *A practical guide to activity-based costing*, CIMA, Londyn.
- Innes J., Mitchell F. (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.
- Januszewski A. (2005), *Stosowanie rachunku kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach – wyniki badań empirycznych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **1**, s. 35–39.
- Januszewski A., Gierusz J. (2004a), *Możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań – wyniki badań empirycznych*, „Rachunkowość”, **7**, s. 19–23.
- Jarugowa A., Skowroński J. (1994), *O wierny obraz rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, **4**, s.166–172.
- Karmańska A. (2003), *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela. Modelowanie na podstawie rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo naukowe PWN, Warszawa.
- Kinast A. (1993), *Modernizacja rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, **6**, s. 6–12.
- 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.
- Lukka K., Granlund M. (1996), *Cost accounting in Finland: current practice and trends of development*, „The European Accounting Review”, **5**, 1, s. 1–18.
- Pierce B. (2004), *Activity based costing: The Irish experience: true innovation or passing fad?*, „Accountancy Ireland”, październik, s. 28–31.

- Radek M., Schwarzbach R. (2000), *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **57**, 1, SKwP, Warszawa, s. 58–83.
- 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., Szychta A. (1995), *Management accounting in Polish companies in the period of structural transformation*, referat na 18 Kongres EAA, Birmingham, UK, 10–12 maja.
- 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*, referat na Conference on Accounting and Audit: Problems of Development, Riga, Latvian University Press, 21–22 stycznia, s. 217–221.
- Sobańska I., Wnuk T. (1999b), *Causes and directions of changes in costing systems in Polish enterprises during 1991–1999*, referat na Conference on Accounting Perspectives on the Threshold of 21<sup>st</sup> Century, Tartu, 28–29 października, s. 217–221.
- Sobańska I., Wnuk T. (2000a), *Causes and directions of changes in management accounting practice in Poland*, referat na Conference on Economics & Management: Actualities and Methodology, Kaunas, Litwa, maj.
- Sobańska I., Wnuk T. (2000b), *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, **56**, SKwP, Warszawa, s. 215–221.
- Sobańska I., Wnuk T. (2001), *Management accounting practice in Poland*, Conference on Accounting Changes in European Organizations, Kaunas.
- Stanoch E.R., Nowak Ł., Dżurak P. (2002), *Raport z badania Measures that Matter*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, **2**, s. 14–20.
- Szadziewska A. (2002), *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **65**, 9, SKwP, Warszawa, s. 90–112.
- Szadziewska A. (2003), *Wybrane zagadnienia z zakresu wykorzystania rachunku kosztów przedsiębiorstw działających na terenie Polski i Niemiec*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **68**, 12, SKwP, Warszawa, s. 54–65.
- Szychta A. (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, **61**, 5, SKwP, Warszawa, 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. (2006), *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. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź, s. 222–250.
- Wnuk-Piel T. (2006), *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, s. 209–224.



Wydawnictwo UŁ zaprasza [www.wydawnictwo.uni.lodz.pl](http://www.wydawnictwo.uni.lodz.pl)

ISBN 978-83-7525-263-7