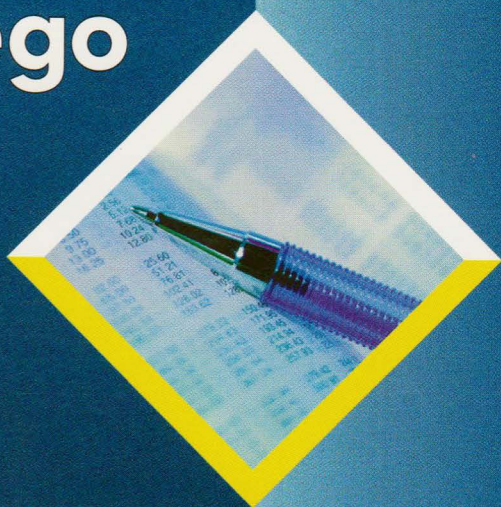


System rachunkowości w okresie kryzysu gospodarczego



pod redakcją

IRENY SOBAŃSKIEJ i PRZEMYSŁAWA KABALSKIEGO



Łódź 2010
Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego

*Tomasz Wnuk-Pel**

ROZDZIAŁ 2

ZARZĄDZANIE KOSZTAMI W WARUNKACH KRYZYSU NA PRZYKŁADZIE ANALIZY PODEJŚCIA FIRM NIEPRODUKCYJNYCH DO PROBLEMATYKI RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ

1. Wprowadzenie

W okresie dobrej koniunktury na rynku uwaga większości menedżerów koncentruje się na pozyskiwaniu źródeł finansowania szybko rosnącej sprzedaży, a panaceum na pojawiające się przejściowo problemy jest zwiększanie przychodów poprzez inwestowanie w sieć sprzedaży i zwiększanie udziałów w rynku. Czas kryzysu to okres, w którym częściej niż w latach rozwoju i prosperity menedżerowie myślą o kosztach.

Stosunkowo najczęstszą reakcją menedżerów na będące następstwem spowolnienia gospodarczego, recesji czy kryzysu, pogorszenie sytuacji firmy jest drastyczne cięcie kosztów. W rezultacie takiego działania pojawiają się oszczędności, maleje strata, a czasem nawet udaje się wygospodarować skromny zysk. Czy jednak rezultaty takiego działania są zawsze dobre? Czy oszczędności da się utrzymać w dłuższym okresie? Czy na skutek głębokiego i nie zawsze do końca przemyślanego cięcia kosztów nie osłabnie pozycja konkurencyjna firmy w dłuższym okresie?

Zarówno w polskiej, jak i w światowej praktyce znane jest szereg spektakularnych programów cięcia kosztów, których rezultatem stosunkowo często były oszczędności w krótkim okresie, ale rzadziej poprawa konkurencyjności firmy w długim okresie. Wydaje się, że przyczyną takiego stanu rzeczy jest, po pierwsze, słaba skuteczność programów redukcji kosztów w dłuższym okresie, a po drugie, skupianie się menedżerów tylko na kosztach i brak postrzegania firmy w szerszej perspektywie.

W odniesieniu do słabej skuteczności programów redukcji kosztów w długim okresie należy zwrócić uwagę na kwestie konieczności dysponowania

* Dr, adiunkt, Katedra Rachunkowości, Uniwersytet Łódzki.

precyzyjnymi informacjami oraz całościowego postrzegania organizacji. Aby program redukcji kosztów w przedsiębiorstwie był skuteczny nie tylko w krótkim, ale i w dłuższym okresie, menedżerowie muszą w miarę precyzyjnie wiedzieć, gdzie ciąć koszty – do tego konieczna jest rzetelna informacja o kosztach w różnych przekrojach, np. produktów, klientów, kanałów dystrybucji, ale również jednostek wewnętrznych firmy czy też realizowanych działań i procesów. Takiej rzetelnej i szczegółowej informacji o kosztach w większości firm brakuje. Przy niedostatku odpowiedniej informacji menedżerom trudno jest ciąć koszty precyzyjnie, a więc tam, gdzie jest ich dużo i gdzie ponoszone są w związku z działaniami nietworzącymi wartości z punktu widzenia klienta. Menedżer dysponujący precyzyjnymi informacjami o kosztach ma więcej szans na zidentyfikowanie rzeczywistych problemów, z którymi boryka się organizacja, i znalezienie ich rozwiązania. Stosunkowo częstym problemem występującym w przedsiębiorstwach jest to, że menedżerowie patrzą wyłącznie na własny dział i nie postrzegają go w kontekście całej organizacji. Programy redukcji kosztów w takich przedsiębiorstwach często kończą się nie na poprawie nieefektywnego działania, ale na jego przesunięciu z jednego działu do innego.

Jak już wspomniano, drugim czynnikiem ograniczającym skuteczność programów redukcji kosztów jest koncentrowanie się wyłącznie na kosztach i nieuwzględnianie wpływu podejmowanych działań na pozycję konkurencyjną firmy w dłuższym okresie. Wszelkie programy redukcji kosztów powinny być uważnie analizowane pod kątem wpływu, jaki mogą wywierać na poziom sprzedaży, jakość produktu czy też poziom satysfakcji klienta. Koszty należy redukować wszędzie tam i tylko tam, gdzie jest ich zbyt dużo, nie trzeba natomiast redukować kosztów tych działań, które powinny być wykonywane w niezmienny sposób. Co więcej, w każdej prawdopodobnie organizacji można zidentyfikować obszary (działania), których koszty mogą być nawet zwiększone, ponieważ może to doprowadzić do poprawy pozycji konkurencyjnej w dłuższym okresie.

Podsumowując można więc stwierdzić, że prawdopodobieństwo odniesienia sukcesu przy wprowadzaniu nawet drastycznego programu redukcji kosztów może być większe, jeżeli menedżerowie będą dysponować precyzyjnymi informacjami, na organizację i jej problemy patrzeć całościowo oraz jeżeli będą analizowali wpływ programów redukcji kosztów na pozycję konkurencyjną organizacji w dłuższym okresie. Każdy program redukcji kosztów powinien więc być analizowany pod kątem tego, jak wpływa na pozycję strategiczną organizacji – jeżeli skutkiem cięcia kosztów byłoby zagrożenie strategii, to cięcia takie nie powinny być wprowadzane w życie.

Zarządzanie kosztami nie powinno być jednak przedmiotem zainteresowania menedżerów wyłącznie w czasach kryzysu. Optymalizacja kosztów to działanie, które powinno być wykonywane ciągle zarówno w czasach kryzysu, jak i prosperity (koszty należy redukować zwłaszcza wtedy, gdy organizacja funkcjonuje jeszcze dobrze, a nie dopiero wówczas, gdy sytuacja ekonomiczna staje się bardzo trudna i wymaga podejmowania bardzo drastycznych decyzji).

Do skutecznego zarządzania kosztami zarówno w czasie recesji, jak i w okresie rozwoju są przez przedsiębiorstwa na całym świecie wykorzystywane różne metody rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej – jedną z takich metod jest rachunek kosztów działań.

Badania rozpowszechnienia rachunku kosztów działań na całym świecie (Ask, Ax 1992; Lukka, Granlund 1996; Cinquini, Collini, Mirelli, Quagli, Silvi 1999; Innes, Mitchell 2000; Bescos, Cauvin, Gosselin, Yoshikawa 2001; Pierce 2004) wskazują, że odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących system rachunku kosztów działań waha się od zera do dwudziestu kilku procent, co jest spowodowane różnym 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).

System rachunku kosztów działań jest trudny we wdrożeniu i pracochłonny. J. Innes i F. Mitchell (2000) zaobserwowali, że duże nakłady pracy związane z utrzymaniem ABC są nie tylko problemem postrzeganym przed wdrożeniem, ale również jednym z kluczowych pięciu problemów podnoszonych przez firmy wykorzystujące ABC (kolejne cztery problemy to: trudność w zbieraniu danych o nośnikach kosztów, przekraczanie przez procesy granic jednostek organizacyjnych, inne priorytety oraz duże obciążenie czasowe służb finansowo-księgowych). Liczne prowadzone na świecie badania wykorzystania systemów rachunku kosztów działań wskazują, że informacje generowane przez te systemy są wykorzystywane do podejmowania całego szeregu decyzji, do najczęściej wymienianych należą: decyzje cenowe, budżetowanie w przekroju działań, projektowanie wyrobów i usług, analiza rentowności klientów, modelowanie kosztów (np. analiza wrażliwości).

Celem niniejszego rozdziału jest analiza podejścia działających w Polsce firm nieprodukcyjnych do problematyki rachunku kosztów działań, w szczególności zaś analiza przyczyn wdrażania systemów rachunku kosztów działań, problemów podczas wdrażania systemów ABC, a także przyczyn nierozważania wdrożenia ABC oraz rezygnacji z wdrożenia. Wnioski wpływające z tego badania mogą być interesujące dla polskich przedsiębiorstw nieprodukcyjnych modyfikujących systemy rachunku kosztów i wdrażających bądź zamierzających w przyszłości wdrożyć rachunek kosztów działań.

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

Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce, ze względu na uwarunkowania historyczne, był mniej intensywny i bardziej opóźniony w stosunku do teorii

i praktyki krajów wysoko rozwiniętych¹, nie ominęło to również wdrażania ABC w przedsiębiorstwach w Polsce. Przedsiębiorstwa w Polsce w przytłaczającej większości stosują różnego rodzaju tradycyjne systemy rachunku kosztów, a rachunki 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 inne kraje wysoko rozwinięte, i pomimo tego, że różnica ta się zmniejsza, to wciąż pozostaje bardzo duża. Pierwsze, znane autorowi badanie, które wykazało, że ABC jest w ogóle obecny w praktyce polskich przedsiębiorstw, zostało przeprowadzone przez I. Sobańską i T. Wnuka (2000). 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 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; należy jednak podkreślić, że rezultaty takie otrzymywano głównie w badaniach wcześniejszych (Kinast 1993; Sobańska, Szychta 1995, 1996; Gierusz, Kujawski, Kujawski 1996; Radek, Schwarz 2000; Szadziwska 2002, 2003).

Bardziej szczegółowe badania dotyczące zastosowania systemów rachunku kosztów działań w praktyce polskiej przeprowadzone zostały przez A. Karmańską (2003), A. Januszewskiego i J. Gierusza (2004, 2005) oraz przez autora niniejszego rozdziału (2006). 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.

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 niecałkiem obca (do bardzo dobrej znajomości rachunku kosztów działań przyznało się 20% respondentów). Pozostała część respondentów (52%) nie zetknęła się z tą koncepcją wcale lub

¹ 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 nieporównanie mniejsze niż w krajach zachodnich – por. Jaruga, Skowroński 1994; Sobańska, Szychta 1995, 1996; Sobańska, Wnuk 1999.

słyszała o niej, ale nie wie, na czym polega. Wyniki te znajdują potwierdzenie w badaniach J. Gierusza i A. Januszewskiego (2004, 2005). Badania tych autorów, przeprowadzone na próbie 101 dużych przedsiębiorstw z terenu Polski Północnej, dowodzą, że blisko połowa ankietowanych (44%) twierdzi, iż zna rachunek kosztów działań dobrze lub bardzo dobrze, 47% słyszało o tej koncepcji, ale nie wie dokładnie, na czym ona polega, a jedynie 9% respondentów nigdy o niej nie słyszało. J. Gierusz i A. Januszewski wskazują 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 na podstawie innych kryteriów niż księgowe i uznają, że jest to czynnik przemawiający na korzyść wdrażania rachunku kosztów działań. Przeprowadzone przez Karmańską badanie umożliwiło autorce zidentyfikowanie czynników sprzyjających wdrożeniu rachunku kosztów działań. Do podstawowych czynników sprzyjających implementacji ABC respondenci zaliczyli: (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 (2004, 2005) 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 J. Gierusza i A. Januszewskiego (2004, 2005), 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 (Gierusz, Januszewski 2004, Januszewski 2005) 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 (26 firm), (b) brak jest dostatecznej znajomości rachunku kosztów działań (5 firm), (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 (2 firmy).

W badaniu A. Karmańskiej (2003) zidentyfikowano z kolei problemy, których podczas wdrożenia spodziewają się firmy **rozważające implementację ABC**; są 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, przeprowadzone przez autora niniejszego rozdziału (Wnuk-Pel 2006). 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 modelem, 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).

Coraz częściej prowadzone są również w Polsce badania implementacji rachunku kosztów działań metodą studiów przypadków i obserwacji uczestniczącej. Pierwsze badania metodą studiów przypadków były przeprowadzone w roku 2000 (Wnuk 2000; Kujawski, Ossowski 2000), a metodą obserwacji uczestniczącej w roku 2001 (Świdarska, Pielaszek 2001). Później prac tych było coraz więcej, a badania przy wykorzystaniu metody studiów przypadków i obserwacji uczestniczącej zintensyfikowały się zwłaszcza od roku 2004, kiedy to systematycznie rosła liczba firm wykorzystujących bądź wdrażających rachunek kosztów działań i firm takie wdrożenie rozważających. Badania empiryczne, prowadzone w formie studiów przypadków lub obserwacji uczestniczącej, 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 systemów rachunku kosztów działań i wykorzystanie informacji generowanych przez te systemy. Szczegółowe tematy badań przeprowadzonych w formie studiów

przypadków i obserwacji uczestniczącej w przedsiębiorstwach w Polsce można przedstawić następująco²:

- analiza przesłanek wdrożenia rachunku kosztów działań,
- analiza budowy informacyjnego modelu rachunku kosztów działań,
- analiza budowy komputerowego modelu ABC,
- analiza sposobów wykorzystania informacji z ABC;
- analiza wpływu teoretycznych założeń modelu ABC na jakość generowanych przez system informacji.

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 cieplnej, hurtownia artykułów spożywczych).

Ciekawe rezultaty daje analiza autorstwa artykułów z zakresu rachunku kosztów działań z wykorzystaniem metody studiów przypadków i obserwacji uczestniczącej. W zdecydowanej większości są to pracownicy naukowcy wyższych uczelni, którzy łączą pracę naukową z pracą w firmach doradczych. Autorzy sporej części publikacji, zwłaszcza od roku 2004, wywodzą się z praktyki – z firm doradczych albo rzadziej przedsiębiorstw, które wdrożyły ABC.

W odniesieniu do rachunku kosztów działań były więc dotychczas prowadzone badania ankietowe dotyczące zarówno stopnia rozpowszechnienia, jak i sposobów funkcjonowania systemów ABC w przedsiębiorstwach w Polsce. Dokładniejszą analizę tej problematyki umożliwiają, również stosowane w Polsce, takie metody badań empirycznych, jak analiza przypadków i obserwacja uczestnicząca. Łącznie biorąc, badania te wskazują na ciągle 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 przesłanek oraz problemów implementacji tych systemów. W nurt tych empirycznych poszukiwań wpisują się również badania w formie ankiet przeprowadzone w latach 2007–2008 przez autora niniejszego opracowania.

² Należy zwrócić uwagę na to, że w większości prac obszar tematyczny był zróżnicowany, tzn. opracowania przedstawiały jednocześnie np. analizę budowy modelu ABC i wykorzystanie informacji z tego modelu do zarządzania. Przypisując dane publikacje do poszczególnych kategorii, autor niniejszego opracowania uwzględnił ich dominującą tematykę.

3. Przedstawienie i analiza własnych badań empirycznych

3.1. Zastosowana metoda badawcza

Dotychczasowe badania praktyki rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce, zarówno te prowadzone w formie ankiet, jak i te w formie studiów przypadków czy obserwacji uczestniczącej, nie analizują jednak szerzej kwestii takich, jak:

- przyczyny rezygnacji albo nierozważania wdrożenia ABC (badanie w firmach, które odrzuciły możliwość wdrożenia ABC po analizie kosztów i korzyści lub w ogóle nie rozważyły możliwości wdrożenia),
- spodziewane podczas wdrożenia problemy (postrzegane przez firmy, które rozważają wdrożenie ABC),
- czynniki mające pozytywny wpływ na wdrożenie ABC oraz problemy podczas wdrożenia występujące (badanie w firmach, które wdrożyły ABC).

Jak wspomniano, celem niniejszego rozdziału jest analiza podejścia działających w Polsce firm nieprodukcyjnych do problematyki rachunku kosztów działań, w szczególności zaś analiza przyczyn wdrażania systemów rachunku kosztów działań, problemów podczas wdrażania systemów ABC, a także przyczyn nierozważania wdrożenia ABC oraz rezygnacji z wdrożenia. Wnioski wypływające z tego badania mogą być interesujące dla polskich przedsiębiorstw nieprodukcyjnych modyfikujących systemy rachunku kosztów i wdrażających bądź zamierzających w przyszłości wdrożyć rachunek kosztów działań. Dla przeprowadzenia analizy praktyki rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach nieprodukcyjnych w Polsce postawiono następujące hipotezy:

1) przedsiębiorstwa nieprodukcyjne działające w Polsce w większości stosują tradycyjne systemy rachunku kosztów, zaś 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, 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;

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, 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 napotkano jednak 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 praktyków uczestniczących w studiach MBA oraz w innych studiach 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. Otrzymało 531 odpowiedzi, z czego 495 to ankiety wypełnione poprawnie (39,07%). Z tej liczby 268 ankiet zostało wypełnionych przez firmy nieprodukcyjne.

3.2. Ogólna charakterystyka badanych przedsiębiorstw

Analizowane przedsiębiorstwa nieprodukcyjne 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. 1.

Tabela 1

Podstawowy obszar działalności badanych firm nieprodukcyjnych

Wyszczególnienie	n	%
Dostarczanie masowych produktów wielu klientom (strategia kosztowa)	83	34,2
Dostarczanie masowych produktów małej liczbie klientów (strategia kosztowa)	17	7,0
Dostarczanie specjalnych produktów wielu klientom (strategia różnicowania)	86	35,4
Dostarczanie specjalnych produktów małej liczbie klientów (strategia różnicowania)	57	23,5
Razem	243	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Niemal połowa spośród analizowanych firm (41,2%) realizowała strategię kosztową, dostarczając swoim klientom masowe produkty, podczas gdy reszta przedsiębiorstw (58,8%) realizowała strategię różnicowania i dostarczała swoim klientom produkty specjalne. Prawie połowa respondentów (49,1%) oceniła konkurencję w podstawowym obszarze działalności jako dużą, pozostali respondenci ocenili siłę konkurencji jako przeciętną (30,2%) bądź małą (20,7%). W badanej próbie przedsiębiorstw reprezentowane były firmy, w których kapitał własny miał różne pochodzenie. W 174 przedsiębiorstwach (65,4%) był to kapitał wyłącznie krajowy, w 38 przedsiębiorstwach (14,3%) był to kapitał mieszany, w 54 przedsiębiorstwach (20,3%) – kapitał wyłącznie zagraniczny. Przeszło połowa analizowanych przedsiębiorstw (65,7%) sprzedawała swoje produkty tylko na rynku krajowym, a pozostałe (34,3%) zarówno w kraju, jak i za granicą. W przypadku 6,0% firm sprzedaż eksportowa stanowiła ponad połowę ogólnej wartości sprzedaży, a 2 firmy (0,8%) realizowały wyłącznie sprzedaż eksportową.

Liczba zatrudnionych, która w niniejszym badaniu była wyznacznikiem wielkości analizowanych przedsiębiorstw, została zaprezentowana w tab. 2.

Tabela 2

Liczba zatrudnionych w badanych firmach nieprodukcyjnych

Wyszczególnienie	n	%
1–100 osób	130	48,7
101–500 osób	87	32,6
501–1000 osób	18	6,7
Powyżej 1000 osób	32	12,0
Razem	267	100,0

Źródło: opracowanie własne.

Należy podkreślić, że wśród analizowanych przedsiębiorstw nieprodukcyjnych silniej reprezentowane były firmy małe – 48,7% analizowanych firm. W pozostałych kategoriach (firmy średnie, duże i bardzo duże), 32,6% to firmy średnie (zatrudniające między 101 a 500 osób), 6,7% to firmy duże (z zatrudnieniem pomiędzy 501 a 1000 osób) i 12,0% to firmy bardzo duże (zatrudniające ponad 1000 osób).

3.3. Charakterystyka systemów rachunku kosztów funkcjonujących w badanych przedsiębiorstwach

Przeprowadzone badania pozwalają stwierdzić, że kształt rachunku kosztów jest w ponad połowie przedsiębiorstw określany praktycznie niezależnie przez kierownictwo firmy – spośród 260 firm, które udzieliły odpowiedzi na to

pytanie, aż 157 (60,4%) odpowiedziało właśnie w ten sposób. W 48 przedsiębiorstwach (18,4%) rachunek kosztów jest kształtowany częściowo przez kierownictwo firmy, a częściowo przez centralę (np. przez spółkę-matkę), natomiast w 55 firmach (21,2%) jest on praktycznie w całości zależny od centrali (np. spółki-matki).

Systemy rachunku kosztów funkcjonujące w analizowanych przedsiębiorstwach były wdrożone w różnym czasie. W 110 firmach (43,1%) obecnie funkcjonujący system rachunku kosztów jest stosunkowo „młody” – był wdrożony nie dawniej niż trzy lata przed przeprowadzeniem badania. W prawie połowie firm (47,1% i 120 przedsiębiorstw) rachunek kosztów był wdrożony w okresie od 4 do 10 lat wcześniej, a w 25 firmach (9,8%) jest to rachunek „starszy” niż 10 lat. Na podkreślenie zasługuje fakt, że spośród badanych przedsiębiorstw aż w 90,2% przypadków w ostatnich 10 latach nastąpiła zmiana funkcjonującego rachunku kosztów.

Systemy rachunku kosztów funkcjonujące w analizowanych przedsiębiorstwach przedstawiono w tab. 3.

Tabela 3

Systemy rachunku kosztów funkcjonujące w badanych firmach nieprodukcyjnych

Rodzaj rachunku kosztów	n ^a	%
Pełne rzeczywiste	186	69,4
Pełne standardowe (normatywne)	27	10,1
Zmienne rzeczywiste	32	11,9
Zmienne standardowe (normatywne)	9	3,4
Wielostopniowy i wieloblokowy	24	9,0
Docelowe	6	2,2
Rachunek kosztów działań	23	8,6
Inny	8	3,0

^a Respondenci mogli udzielić więcej niż jednej odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Spośród badanych przedsiębiorstw najczęściej, bo 218 firm (81,3%), stosuje rachunek kosztów rzeczywistych (pełnych bądź zmiennych), 36 firm (13,5%) wykorzystuje rachunek kosztów standardowych (pełnych bądź zmiennych), a 24 firmy (9,0%) rachunek kosztów wielostopniowy i wieloblokowy. Stosowanie nowoczesnych metod rachunku kosztów nie jest zbyt częste – rachunek kosztów działań wykorzystują 23 badane firmy, a rachunek kosztów docelowych zaledwie 6. Respondenci w kilkunastu przypadkach zadeklarowali stosowanie innych systemów rachunku kosztów, a kilka przed-

siębiorstw zadeklarowało stosowanie systemu mieszanego, mającego cechy kilku różnych rachunków kosztów.

W większości analizowanych przedsiębiorstw udział kosztów pośrednich w ostatnich 10 latach wzrósł, w tym w przypadku 62 firm (29,1%) w sposób nieznaczny, a w przypadku 42 firm (19,7%) w sposób znaczący. W 62 spośród analizowanych firm (29,1%) nie zaobserwowano zmian w udziale kosztów pośrednich, a jedynie w przypadku 47 firm (22,1%) udział kosztów pośrednich w kosztach całkowitych obniżył się. W 85 spośród analizowanych firm (34,8%) występuje podział kosztów pośrednich na stałe i zmienne, a 159 firm (65,2%) nie stosuje tego podziału. W zdecydowanej większości przedsiębiorstw (88,9% i 216 przedsiębiorstw) nie wyodrębnia się kosztów niewykorzystanego potencjału. W 27 spośród analizowanych firm (11,1%) koszty takie są wyodrębniane.

Wyniki odpowiedzi na pytanie o rodzaje kalkulacji kosztów wykorzystywane w badanych przedsiębiorstwach zaprezentowano w tab. 4.

Tabela 4

Metody kalkulacji wykorzystywane w badanych firmach nieprodukcyjnych

Rodzaj metody	n ^a	%
Kalkulacja podziałowa prosta	133	49,6
Kalkulacja podziałowa ze współczynnikami	66	24,6
Kalkulacja fazowa (procesowa)	8	3,0
Kalkulacja doliczeniowa	34	12,7
Kalkulacja produktów łącznych	6	2,2
Kalkulacja kosztów działań (ABC)	23	8,6

^a Respondenci mogli udzielić więcej niż jednej odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

Jak wynika z danych zaprezentowanych w tab. 4, kalkulacja podziałowa (prosta, ze współczynnikami oraz fazowa) jest najczęściej występującym rodzajem kalkulacji kosztów (207, 77,2%). Kalkulację doliczeniową stosują 34 firmy (12,7%), kalkulację produktów łącznych 6 przedsiębiorstw (2,2%), a kalkulację kosztów działań 23 firmy (8,6%). Kilka 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. 5.

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

Tabela 5

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

Rodzaj klucza	n ^a	%
Roboczegodziny bezpośrednie lub koszt płac bezpośrednich	134	50,0
Koszt materiałów	44	16,4
Maszynogodziny	13	4,9
Jednostki produkcji (np. sztuki, litry)	35	13,1
Nośniki kosztów z ABC	23	8,6
Inne	51	19,0

^a Respondenci mogli udzielić więcej niż jednej odpowiedzi.

Źródło: opracowanie własne.

3.4. Analiza podejścia badanych przedsiębiorstw do problematyki rachunku kosztów działań

Zgodnie z oczekiwaniami najwięcej, bo aż 169 przedsiębiorstw (67,9%) dotychczas nie rozważało wdrożenia systemu ABC, 8 przedsiębiorstw (3,2%) przeanalizowało zasadność wdrożenia ABC i z niego zrezygnowało; łącznie więc 71,1% analizowanych firm nie wdrożyło i nie planuje wdrożenia rachunku kosztów działań. Na podkreślenie zasługuje to, że 23 firmy (9,2%) wykorzystują rachunek kosztów działań i aż 49 firm (19,7%) rozważa jego wdrożenie w przyszłości. W dalszej części badania przeanalizowano kolejno problemy:

1) postrzegane przez firmy, które w ogóle nie rozważały wdrożenia ABC lub które zrezygnowały z wdrożenia ABC po dokonaniu analizy kosztów i korzyści;

2) postrzegane przez firmy, które rozważają implementację ABC;

3) których podczas wdrożenia doświadczyły firmy posiadające ABC;

4) przyczyny implementacji rachunku kosztów działań w firmach posiadających ABC.

Problemy postrzegane przez firmy, które w ogóle nie rozważały wdrożenia ABC lub które zrezygnowały z wdrożenia ABC po dokonaniu analizy kosztów i korzyści.

W kolejnym pytaniu ankiety respondenci oceniali, co było w ich firmach przyczyną braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań (zob. tab. 6). Pięć podstawowych przyczyn, które według respondentów stanowią „bardzo znaczny problem” bądź „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 4,60);

2) duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (przeciętna ocena 4,17);

3) niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (przeciętna ocena 4,09);

4) duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC (przeciętna ocena 3,93);

5) trudności z konstrukcją modelu (przeciętna ocena 3,59).

Tabela 6

Przyczyny braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań w badanych firmach nieprodukcyjnych

Przyczyna	Średnia ^a	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Inne, jakie	4,60	0,89	0,19	5
Duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC	4,17	0,92	0,22	5
Niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników	4,09	1,18	0,29	5
Duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC	3,93	0,99	0,25	4
Trudności z konstrukcją modelu (np. wybór działań itd.)	3,59	1,06	0,30	4
Brak odpowiednich zasobów informatycznych	3,33	1,39	0,42	4
Brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.)	3,19	1,58	0,50	5
Inne priorytety (np. wdrożenie ISO, ERP itd.)	2,84	1,51	0,53	1
Zadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów	2,59	1,30	0,50	3
Niewielki poziom kosztów pośrednich	2,49	1,25	0,50	3

^a 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 na brak zainteresowania wdrożeniem ABC wpływ mają takie czynniki, jak: brak odpowiednich zasobów informatycznych (3,33), brak poparcia kierownictwa (3,19),

inne priorytety (2,84) i zadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów (2,59) – respondenci nadali tym czynnikom wagę „przeciętną”. Najmniejsze znaczenie miał według respondentów niewielki poziom kosztów pośrednich (2,49).

Problemy postrzegane przez firmy, które rozważają implementację ABC

Oceniając, jakich problemów spodziewają się firmy rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań, respondenci zwrócili uwagę na podstawowe trzy (zob. tab. 7):

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 3,83);

3) duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (przeciętna ocena 3,52).

Tabela 7

Problemy, których spodziewają się badane firmy nieprodukcyjne rozważające wdrożenie rachunku kosztów działań

Wyszczególnienie	Średnia ^a	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Inne, jakie	4,00	1,00	0,25	N/D
Niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników	3,83	1,03	0,27	4
Duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC	3,52	0,94	0,27	4
Trudności z konstrukcją modelu (np. wybór działań itd.)	3,28	0,96	0,29	4
Duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC	3,11	0,98	0,32	3
Brak odpowiednich zasobów informatycznych	2,82	1,42	0,50	1
Inne priorytety (np. wdrożenie ISO, ERP itd.)	2,48	1,19	0,48	1
Brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.)	2,16	1,19	0,55	1

^a 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.

Nieco mniejsze obawy wśród firm, które rozważają wdrożenie rachunku kosztów działań, budzą takie kwestie, jak: trudności z konstrukcją modelu (3,28), duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC (3,11) oraz brak odpowiednich zasobów informatycznych (2,82) – respondenci oceniają te problemy jako „przeciętne”. Najmniejsze obawy budzi wśród respondentów istnienie innych priorytetów (2,48) oraz brak poparcia kierownictwa dla wdrożenia rachunku kosztów działań (2,16) – problemy te zostały ocenione jako „małe”.

Problemy, których podczas wdrożenia doświadczyły firmy posiadające ABC

Oceniając problemy, jakich badane firmy doświadczyły podczas wdrażania rachunku kosztów działań (zob. tab. 8), respondenci zwrócili uwagę na cztery, ich zdaniem, przeciętne (żaden problem nie został oceniony jako „duży” bądź „bardzo duży”):

1) duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (przeciętna ocena 3,36);

2) niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników (przeciętna ocena 3,29);

3) trudności z modelem, np. wybór działań, nośników itd. (przeciętna ocena 3,00);

4) inne – respondenci wymienili tu np. antagonizmy, które wywołało w firmie ujawnienie rentowności poszczególnych jednostek organizacyjnych, co było jednym ze skutków wdrożenia rachunku kosztów działań (przeciętna ocena 3,00).

Jako mały problem występujący podczas wdrożenia rachunku kosztów działań badane firmy oceniły: duże koszty ponoszone przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC (przeciętna ocena 2,46), brak odpowiednich zasobów informatycznych (przeciętna ocena 2,33), brak poparcia kierownictwa, zarządu, centrali itd. (przeciętna ocena 1,73) oraz inne priorytety, np. wdrożenie ISO, TQM, ERP itd. (przeciętna ocena 1,67).

J. Innes i F. Mitchell (1998) zaobserwowali, że duże nakłady pracy związane z utrzymaniem ABC są nie tylko problemem powstrzymującym przed wdrożeniem, ale również jednym z pięciu kluczowych problemów podnoszonych przez firmy wykorzystujące ABC (kolejne cztery to: trudność w zbieraniu danych o nośnikach kosztów, przekraczanie przez procesy granic jednostek organizacyjnych, inne priorytety oraz duże obciążenia czasowe służb finansowo-księgowych).

Podstawowe problemy, których podczas wdrożenia doświadczyły badane firmy nieprodukcyjne

Wyszczególnienie	Średnia ^a	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC	3,36	0,93	0,28	3
Niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników	3,29	1,07	0,33	4
Trudności z modelem (np. wybór działań, nośników itd.)	3,00	1,04	0,35	3
Inne	3,00	2,00	0,67	N/D
Duże koszty przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC	2,46	1,05	0,43	3
Brak odpowiednich zasobów informatycznych	2,33	1,30	0,56	1
Brak poparcia kierownictwa (zarządu, centrali itd.)	1,73	1,10	0,64	1
Inne priorytety (np. wdrożenie ISO, TQM, ERP itd.)	1,67	0,87	0,52	1

^a Respondenci ocenili problemy, które wystąpiły podczas 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.

Przyczyny implementacji rachunku kosztów działań w firmach posiadających ABC

Z odpowiedzi respondentów na pytanie, które z czynników podanych w ankiecie (zob. tab. 9) 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:

1) inne – 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 4,75);

2) dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników (przeciętna ocena 4,22);

3) zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa (przeciętna ocena 3,88);

4) dążenie do poprawy kontroli (przeciętna ocena 3,82).

Przyczyny wdrożenia rachunku kosztów działań w badanych firmach nieprodukcyjnych

Wyszczególnienie	Średnia ^a	Odchylenie standardowe	Współczynnik zmienności	Wartość dominująca
Inne, jakie	4,75	0,50	0,11	5
Dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników	4,22	0,73	0,17	4
Zmiana potrzeb informacyjnych kierownictwa	3,88	0,99	0,26	4
Dążenie do poprawy kontroli	3,82	0,88	0,23	4
Niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów	3,44	1,15	0,34	4
Wymagania centrali (np. spółki-matki)	3,43	1,54	0,45	5
Wzrost konkurencji	3,29	1,21	0,37	4
Zmiana strategii	2,79	1,42	0,51	3
Zmiana struktury organizacyjnej	2,73	1,22	0,45	3
Dostępność zasobów finansowych	2,50	1,31	0,53	2
Wdrożenie nowych technologii	2,50	1,61	0,64	1
Dążenie do zdobycia nowych rynków zbytu	2,47	1,37	0,56	1
Zmiana kierownictwa	2,35	1,62	0,69	1
Dostępność zasobów ludzkich	2,15	1,14	0,53	1
Sprzyjająca zmianom atmosfera wśród pracowników	2,07	1,14	0,55	1

^a 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 systemu ABC w badanych przedsiębiorstwach miały takie przyczyny, jak: niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów (3,44), wymagania centrali (3,43), wzrost konkurencji (3,29), zmiana strategii (2,79), zmiana struktury organizacyjnej (2,73), dostępność zasobów finansowych (2,50) oraz wdrożenie nowych technologii (2,50) – respondenci określili wpływ tych czynników jako „średni”. Najniższe oceny respondenci nadali takim czynnikom, jak: dążenie do zdobycia nowych rynków (2,47), zmiana kierownictwa (2,35), dostępność zasobów ludzkich (2,15) i sprzyjająca zmianom atmosfera wśród pracowników (2,07) – wpływ tych czynników na wdrożenie ABC określono jako „mały”.

Podjęcie badanych firm do rachunku kosztów działań jest podstawowym problemem, któremu poświęcone było niniejsze badanie ankietowe. Ciekawe jest więc przeanalizowanie, jakie firmy wykorzystują ABC, jakie rozważają jego wdrożenie w przyszłości, jakie firmy przeanalizowały zasadność wdrożenia i z niego zrezygnowały, a jakie w ogóle nie rozważały wdrożenia. Wyniki analizy zależności między podejściem do rachunku kosztów działań a wybranymi cechami badanych firm przedstawiono w tab. 10.

Tabela 10

Podjęcie do rachunku kosztów działań a wybrane cechy badanych firm nieprodukcyjnych (w %)

Cechy badanych firm	Wykorzystuje ABC	Rozważa wdrożenie ABC	Zrezygnowała z wdrożenia ABC	Nie rozważała wdrożenia ABC
Podstawowy obszar działalności				
Dostarczanie masowych produktów wielu klientom	12,0	21,3	5,3	61,3
Dostarczanie masowych produktów małej liczbie klientów	7,1	7,1	0,0	85,7
Dostarczanie specjalnych produktów wielu klientom	8,4	25,3	3,6	62,7
Dostarczanie specjalnych produktów małej liczbie klientów	7,4	20,4	1,9	70,4
Siła konkurencji w podstawowym obszarze działalności				
Mała konkurencja	12,0	22,0	4,0	62,0
Przeciętna konkurencja	8,0	18,7	1,3	72,0
Duża konkurencja	8,9	19,5	4,1	67,5
Pochodzenie kapitału własnego				
Firmy bez udziału kapitału zagranicznego	5,5	18,4	3,7	72,4
Firmy z udziałem kapitału zagranicznego	16,3	22,1	2,3	59,3
Kierunek sprzedaży				
Bez sprzedaży eksportowej	7,8	19,3	4,2	68,7
Ze sprzedażą eksportową	12,2	20,7	1,2	65,9
Liczba zatrudnionych				
1–100 osób	4,8	18,5	1,6	75,0
101–500 osób	10,1	17,7	3,8	68,4
501–1000 osób	5,9	35,3	5,9	52,9
Powyżej 1000 osób	26,7	20,0	6,7	46,7

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych z tab. 10 umożliwiła sformułowanie w stosunku do analizowanych przedsiębiorstw nieprodukcyjnych, następujących spostrzeżeń:

1) firmy realizujące sprzedaż dla wielu klientów wykorzystują lub rozważają wykorzystanie ABC częściej niż firmy sprzedające swoje produkty dla małej liczby klientów; wśród firm sprzedających swoje produkty małej liczbie klientów 25,0% wykorzystuje lub rozważa wykorzystanie ABC, podczas gdy wśród firm realizujących sprzedaż dla wielu klientów odsetek ten wynosi 33,6%;

2) system ABC wykorzystuje znacznie większy odsetek firm z udziałem kapitału zagranicznego (16,3%) niż firm z udziałem kapitału wyłącznie krajowego (5,5%);

3) rachunek kosztów działań wdrożył większy odsetek firm sprzedających swoje produkty zarówno w kraju, jak i za granicą (12,2%) niż firm realizujących sprzedaż wyłącznie w kraju (7,8%);

4) wśród firm dużych i bardzo dużych 49,9% nie rozważyło wdrożenia ABC, wśród firm małych wdrożenia rachunku kosztów działań nie przeanalizowało 75,0% firm;

5) odsetek firm, które wykorzystują ABC, rośnie wraz z wielkością firmy; podczas gdy rachunek kosztów działań wdrożyło tylko 4,8% firm małych, 10,1% firm średnich, to odsetek ten wśród firm dużych i bardzo dużych wynosi odpowiednio 5,9% i 26,7%.

W przeciwieństwie do przedstawionych wyników badań inne badania dyfuzji rachunku kosztów działań pokazują pozytywną korelację między implementacją ABC a poziomem konkurencji (Innes, Mitchell 1995; Björnenak 1997; Krumwiede 1998; Malmi 1999). Badania przeprowadzone przez P. J. Clarka, N. T. Halla i K. Stevensa (1999) pokazują, że firmy, będące krajowymi filiami firm międzynarodowych, stosunkowo częściej wdrażają rachunek kosztów działań – rezultaty te są zbieżne z przedstawionymi wynikami, które pokazują, że wśród firm z kapitałem zagranicznym ABC jest wykorzystywany częściej. Podobnie jak badania przeprowadzone na próbie działających w Polsce firm nieprodukcyjnych, również inne badania potwierdzają hipotezę o częstszym wykorzystywaniu rachunku kosztów działań przez firmy duże (Inness, Mitchell 1995; Björnenak 1997; Gosselin 1997; Krumwiede 1998).

Ostatnią istotną kwestią, której analizie poświęcone było niniejsze badanie ankietowe, było zbadanie zależności między podejściem do rachunku kosztów działań a wybranymi cechami badanych firm. Wyniki badania zaprezentowano w tab. 11.

Tabela 11

Podjęcie do rachunku kosztów działań a wybrane cechy rachunku kosztów badanych firm nieprodukcyjnych (w %)

Cechy badanych firm	Wykorzystuje ABC	Rozważa wdrożenie ABC	Zrezygnowała z wdrożenia ABC	Nie rozważała wdrożenia ABC
Struktura kosztów				
Do 20% kosztów pośrednich	7,1	18,8	2,7	71,4
Od 21% do 40% kosztów pośrednich	5,1	20,5	5,1	69,2
Od 41% do 60% kosztów pośrednich	11,1	27,8	5,6	55,6
Powyżej 60% kosztów pośrednich	22,2	38,9	0,0	38,9
Zmiany struktury kosztów				
Udział kosztów pośrednich obniżył się	11,1	18,2	0,0	70,5
Udział kosztów pośrednich nie uległ zmianie	3,4	28,8	6,8	61,0
Udział kosztów pośrednich wzrósł nieznacznie	6,6	16,4	3,3	73,8
Udział kosztów pośrednich wzrósł znacząco	20,0	20,0	2,5	57,5
Liczba kluczy do rozliczania kosztów pośrednich				
1–3 kluczy rozliczeniowych	6,1	17,7	2,7	73,5
4–10 kluczy rozliczeniowych	15,0	27,5	7,5	50,0
11–20 kluczy rozliczeniowych	42,9	28,6	0,0	28,6
21–50 kluczy rozliczeniowych	14,3	28,6	14,3	42,9
Powyżej 50 kluczy rozliczeniowych	100,0	0,0	0,0	0,0

Źródło: opracowanie własne.

Analiza danych z tab. 11 pozwala na sformułowanie w stosunku do analizowanych przedsiębiorstw, następujących spostrzeżeń:

1) odsetek przedsiębiorstw, które wdrożyły rachunek kosztów działań, rośnie wraz ze wzrostem poziomu kosztów pośrednich w badanych firmach; spośród przedsiębiorstw, które mają nie więcej niż 20% kosztów pośrednich, tylko 7,1% wykorzystuje system ABC, wśród firm mających 21–40% kosztów pośrednich odsetek ten wynosi 5,1%, a spośród firm mających 41–60% kosztów pośrednich jest to odpowiednio 11,1%; największy odsetek firm wykorzystujących rachunek kosztów działań (22,2%) znaleziono wśród przedsiębiorstw,

w których koszty pośrednie stanowią ponad 60% ogółu kosztów (należy podkreślić, że kolejne 38,9% firm z tak wysokim odsetkiem kosztów pośrednich rozważa wdrożenie systemu ABC);

2) odsetek przedsiębiorstw, które wdrożyły rachunek kosztów działań wydaje się pozytywnie skorelowany z liczbą stosowanych kluczy podziałowych służących do rozliczania kosztów pośrednich na produkty, klientów itd.; w szczególności wszystkie firmy, które wykorzystują do rozliczania kosztów pośrednich więcej niż 50 kluczy podziałowych, to firmy wykorzystujące rachunek kosztów działań (są to bardzo duże firmy świadczące usługi finansowe i telekomunikacyjne).

Problematyka dyfuzji rachunku kosztów działań była podejmowana w całym szeregu opracowań. T. Björnenak (1997) analizował rozprzestrzenienie ABC w Norwegii i wpływ na implementację takich zmiennych, jak struktura kosztów, siła konkurencji, istniejące systemy rachunku kosztów i zróżnicowanie produktów – w wyniku przeprowadzonych badań tylko jedna zmienna, tj. struktura kosztów, miała statystycznie istotny wpływ na wdrożenie rachunku kosztów działań. M. Gosselin (1997) z kolei wykazał, że na wdrożenie ABC istotny wpływ ma realizowana strategia i struktura organizacji. D. Cagwin i M. J. Bouwman (2002) badali z kolei związek zastosowania rachunku kosztów działań z warunkami, w jakich rezultaty analiz z systemu ABC były powiązane z poprawą dokonań.

4. Podsumowanie

Zarządzanie kosztami nie powinno być przedmiotem zainteresowania menedżerów wyłącznie w czasach kryzysu. Optymalizacja kosztów to działanie, które powinno być wykonywane ciągle zarówno w czasach recesji, jak i dynamicznego rozwoju. Koszty należy optymalizować zwłaszcza wtedy, gdy organizacja funkcjonuje jeszcze dobrze, a nie dopiero wówczas, gdy sytuacja ekonomiczna staje się bardzo trudna i wymaga podejmowania bardzo drastycznych decyzji. Nowoczesne systemy rachunku kosztów umożliwiające skuteczne zarządzanie kosztami, 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 zmierza w tym samym kierunku co praktyka rachunkowości zarządczej na świecie. Wiele przedsiębiorstw nieprodukcyjnych obecnie wdraża lub rozważa wdrożenie rachunku kosztów działań (odsetek ten jest większy niż odsetek firm, w których już funkcjonuje ABC).

Dyfuzyja innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej, których przykładem jest rachunek kosztów działań, jest wciąż jeszcze zbadana niewystarczająco. W odniesieniu do ABC można mówić o swego rodzaju paradoksie, tzn. z jednej strony rozpowszechnienie rachunku kosztów działań jest stosunkowo niewielkie, a z drugiej strony zainteresowanie jego wdrożeniem oraz korzyści postrzegane w związku z jego implementacją są duże. Przeprowadzone badanie ankietowe przyczynia się do pogłębienia wiedzy o determinantach dyfuzji rachunku kosztów działań w działających w Polsce przedsiębiorstwach nieprodukcyjnych. 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 – 6 firm (2,2%), rachunek kosztów działań – 23 firmy (8,6%). Dane te są zbieżne z badaniami prowadzonymi w ostatnich latach przez A. Szychtę (2006, 2007), która zidentyfikowała 7 firm stosujących ABC (9,0% badanej zbiorowości) oraz z badaniami A. Januszewskiego i J. Gierusza (2004, 2005), którzy zidentyfikowali 8 firm (7,9% badanej zbiorowości) stosujących ABC lub jego elementy (należy podkreślić, że oba badania dotyczyły firm produkcyjnych i nieprodukcyjnych). W firmach nieprodukcyjnych 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, wymagania centrali, wzrost konkurencji, zmiana strategii, zmiana struktury organizacyjnej, dostępność zasobów finansowych i wdrożenie nowych technologii.

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 oraz brak odpowiednich zasobów informatycznych. Przyczyną braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań są w największym stopniu (w kolejności od czynnika najważniejszego): spodziewane duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC, niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników, duże koszty wdrożenia i utrzymania 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, inne priorytety oraz zadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów. Wśród najważniejszych powodów zanie-

chania implementacji ABC J. Innes i F. Mitchell (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).

Przeprowadzone badania ankietowe, mające na celu analizę podejścia firm nieprodukcyjnych działających w Polsce do problematyki rachunku kosztów działań, nie mogą być oczywiście traktowane jako kompletne źródło wiedzy o tym problemie. Po pierwsze, wybrana próba nie jest reprezentatywna i nie może być podstawą do wnioskowania o podejściu do rachunku kosztów działań wszystkich firm nieprodukcyjnych działających w Polsce. Po drugie, same badania kwestionariuszowe mają szereg ograniczeń, które niestety nie umożliwiają bardzo szczegółowej i dokładnej analizy podejścia badanych przedsiębiorstw do rachunku kosztów działań. Przeprowadzone badanie pozwala jednak na sformułowanie kilku wniosków co do dalszych możliwości i kierunków badań. Przeprowadzone i przedstawione wyżej badanie może być w obecnym kształcie kontynuowane.

Zmiany w rachunkach kosztów polskich przedsiębiorstw, które obserwujemy w ostatnich latach (Kinast 1993; Jaruga, Skowroński 1994; Sobańska, Szychta 1995, 1996; Gierusz, Kujawski, Kujawski 1996; Sobańska, Wnuk 1999, 2000; Radek, Schwarz 2000; Szychta 2001; Szadziwska 2001; Karmańska 2003; Januszewski 2005), będą z całą pewnością kontynuowane, a co za tym idzie, rachunek kosztów w polskich firmach będzie się zmieniał w kierunku praktyki, którą można zaobserwować w krajach o bardziej rozwiniętej gospodarce. Interesujące będzie więc badanie dynamiki i kontekstu tych zmian. W celu bardziej dogłębnej analizy praktyki rachunku kosztów w przedsiębiorstwach nieprodukcyjnych w Polsce konieczne będzie w szerszym stopniu zastosowanie innych niż badania ankietowe metod badawczych. Metody, takie jak metoda studiów przypadków czy metoda uczestnictwa w badaniu i projektowaniu, umożliwiają o wiele lepsze zrozumienie analizowanego zjawiska i pozwalają uniknąć szeregu problemów związanych z wykorzystaniem badań ankietowych. Zarówno metoda studiów przypadków (Wnuk 2000, Kujawski, Ossowski 2000), jak i metoda uczestnictwa w projektowaniu i implementacji (Świdorska, Pielażek 2001) były już w Polsce wykorzystywane, jednak ich zastosowanie wciąż wydaje się zbyt sporadyczne. Badania zmian w rachunku kosztów przedsiębiorstw w Polsce powinny być rozwijane w celu bardziej szczegółowej analizy poszczególnych zjawisk. Innymi, oprócz zaprezentowanego badania rozprzestrzenienia ABC, przykładami szczególnych obszarów badawczych w rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej mogą być np. benchmarking, rachunek kosztów docelowych, reorganizacja procesów biznesowych, teoria ograniczeń, zrównoważona karta wyników, globalne zarządzanie jakością czy zarządzanie łańcuchem wartości (Chenhall 2008). Te przykładowe obszary badawcze mogą i powinny być analizowane przy wykorzystaniu wszystkich dostępnych metod badania praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

Streszczenie

Celem niniejszego rozdziału jest analiza podejścia działających w Polsce firm nieprodukcyjnych do problematyki rachunku kosztów działań, w szczególności zaś analiza przyczyn wdrażania systemów rachunku kosztów działań, problemów podczas wdrażania systemów ABC, a także przyczyn nierozważania wdrożenia ABC oraz rezygnacji z wdrożenia. Wnioski wpływające z tego badania mogą być interesujące dla polskich przedsiębiorstw modyfikujących systemy rachunku kosztów i wdrażających bądź zamierzających w przyszłości wdrożyć rachunek kosztów działań.

Przeprowadzone badanie pokazuje, że rozpowszechnienie nowoczesnych metod rachunku kosztów, takich jak rachunek kosztów działań czy rachunek kosztów docelowych, jest wśród działających w Polsce firm nieprodukcyjnych raczej ograniczone. Dla firm wykorzystujących rachunek kosztów działań głównymi przyczynami jego wdrożenia były: potrzeba redukcji kosztów, dążenie do poprawy dokonań, zmiana potrzeb informacyjnych menedżerów i konieczność poprawy kontroli nad kosztami. Badanie ujawniło również, że podstawowymi problemami w implementacji rachunku kosztów działań postrzeganymi przez firmy rozważające dopiero jego wdrożenie były niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników oraz duże nakłady pracy zarówno na etapie implementacji, jak i później po wdrożeniu. Te same czynniki były podstawowymi przyczynami nierozważania lub rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań.

Literatura

- As k 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 April.
- B e s c o s P. L., C a u v i n E., G o s s e l i n M., Y o s h i k a w a T. (2001), *The Implementation of ABCM in Canada, France and Japan: A Cross National Study* [referat na 24. Kongres EAA, Ateny, Grecja], 18–20 April.
- B j ö r n e n a k T. (1997), *Diffusion and Accounting: The Case of ABC in Norway*, „Management Accounting Research”, vol. 8 (1).
- C a g w i n D., B o u w m a n M. J. (2002), *The Association between Activity-based Costing and Improvement in Financial Performance*, „Management Accounting Research”, vol. 13.
- C h e n h a l l R. (2008), *Accounting for the Horizontal Organization: A Review Essay*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 33.
- C i n q u i n i L., C o l l i n i P., M i r e l l i A., Q u a g l i A., S i l v i R. (1999), *A Survey of Cost Accounting Practices in Italian Large and Medium Manufacturing Firms* [referat na 22. Kongres EAA, Bordeaux, Francja], 5–7 May.
- C l a r k P. J., H a l l N. T., S t e v e n s K. (1999), *Activity-based Costing in Ireland. Barriers to and Opportunities for Change*, „Critical Perspectives on Accounting”, vol. 10.
- D y h d a l e w i c z A. (2000), *Kierunki usprawnień rachunku kosztów w wybranych przedsiębiorstwach produkcyjnych*, [w:] *Rachunkowość podmiotów gospodarczych w XXI wieku*, Konferencja – Spała.
- D y h d a l e w i c z 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.

- 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”, nr 35, SKwP, Warszawa.
- Gosselin M. (1997), *The Effect of Strategy and Organisational Structure on the Adoption and Implementation of Activity-based Costing*, „Accounting Organizations and Society”, vol. 22 (2).
- Innes J., Mitchell F. (1995), *A Survey of Activity-based Costing in the UK's Largest Companies*, „Management Accounting Research”, vol. 6 (2).
- Innes J., Mitchell F. (1998), *A Practical Guide to Activity-based Costing*, CIMA.
- 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”, no. 11.
- Januszewski A. (2005), *Stosowanie rachunku kosztów działań w polskich przedsiębiorstwach – wyniki badań empirycznych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 1.
- Januszewski A., Gierusz J. (2004), *Możliwości wdrożenia rachunku kosztów działań – wyniki badań empirycznych*, „Rachunkowość”, nr 7.
- Jarugowa A., Skowroński J. (1994), *O wierny obraz rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, nr 4.
- Karmańska A. (2003), *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela. Modelowanie na podstawie rachunku kosztów działań*, PWN, Warszawa.
- Kinast A. (1993), *Modernizacja rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, nr 6.
- Krumwiede K. R. (1998), *The Implementation Stages of Activity-based Costing and the Impact of Contextual and Organizational Factors*, „Journal of Management Accounting Research”, vol. 10.
- Kujawski J., Ossowski M. (2000), *Przestanki wdrożenia rachunku kosztów działań w Proelco Industrial*, [w:] *Rachunkowość podmiotów gospodarczych w XXI wieku*, Konferencja – Spała.
- Lukka K., Granlund M. (1996), *Cost Accounting in Finland: Current Practice and Trends of Development*, „The European Accounting Review”, vol. 5 (1).
- Malmi T. (1999), *Towards Explaining Activity-based Costing Failure: Accounting and Control in Decentralized Organization*, „Management Accounting Research”, No. 8.
- Pierce B. (2004), *Activity Based Costing: The Irish Experience: True Innovation or Passing Fad?*, „Accountancy Ireland”, October.
- Radek M., Schwarzer R. (2000), *Zmiany w rachunkowości zarządczej w polskich przedsiębiorstwach w okresie transformacji systemu gospodarczego (na podstawie badań empirycznych)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 1 (57), SKwP, Warszawa.
- Sobańska I., Szychta A. (1995), *Management Accounting in Polish Companies in the Period of Structural Transformation* [referat na 18. Kongres EAA, Birmingham, Anglia], 10–12 May.
- 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.
- Sobańska I., Wnuk T. (1999), *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, Ryga, Latvian University Press, 21–22 January.
- Sobańska I., Wnuk T. (2000), *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, nr 56, SKwP, Warszawa.
- Szadzińska A. (2002), *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych północnej Polski – stan i kierunki zmian*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 9 (65), SKwP, Warszawa.

- S z a d z i e w s k a A. (2003), *Wybrane zagadnienia z zakresu wykorzystania rachunku kosztów przedsiębiorstw działających na terenie Polski i Niemiec*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 12 (68), SKwP, Warszawa.
- S z y c h t a A. (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 5 (61), SKwP, Warszawa.
- S z y c h t a A. (2002), *The Scope and Application of Management Accounting Methods in Polish Enterprises*, „Management Accounting Research”, vol. 13 (4).
- S z y c h t a A. (2006), *Praktyka rachunkowości zarządczej w Polsce w świetle wyników badań ankietowych*, [w:] *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja: wyzwania i bariery*, red. I. Sobańska, W. A. Nowak, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- S z y c h t a A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź.
- Ś w i d e r s k a G. K., P i e l a s z e k M. (2001), *Rachunek kosztów działań w zarządzaniu przedsiębiorstwem w branży farmaceutycznej*, [w:] *Ewolucja polskiej rachunkowości na tle rozwiązań światowych*, red. B. Micherda, Kraków.
- W n u k T. (2000), *Rachunek kosztów działań – konsekwencje niespełnienia podstawowych założeń modelu (studium przypadku)*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 1 (57), SKwP, Warszawa.
- W n u k - P e l T. (2006), *Struktura systemów ABC w przedsiębiorstwach działających w Polsce: analiza przypadków*, [w:] *Międzynarodowe i krajowe regulacje rachunkowości i ich implementacja: wyzwania i bariery*, red. I. Sobańska, W. A. Nowak, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Wydawnictwo UŁ zaprasza www.wydawnictwo.uni.lodz.pl

ISBN 978-83-7525-387-0