

Dorobek 25 lat działalności Katedry Rachunkowości Menedżerskiej w świetle ewolucji nurtów badawczych w rachunkowości

GERTRUDA KRYSZYNA ŚWIDERSKA *, *MONIKA RAULINAJTYS--GRZYBEK* **, *MARIUSZ KARWOWSKI* ***,
MAŁGORZATA KRYSIK ****, *MARCIN PIELASZEK* *****,
PAWEŁ WAROWNY *****

Streszczenie

W artykule został przedstawiony dorobek naukowy Katedry Rachunkowości Menedżerskiej SGH. Od początków istnienia Katedry jej misją było rozwijanie wiedzy o rachunkowości menedżerskiej i promowanie stosowania tej wiedzy w praktyce. Przekonanie o społecznym znaczeniu rachunkowości determinuje również badawczą działalność pracowników Katedry. W ciągu 25 lat działalności zespół realizował szereg prac badawczych, z których na uwagę zasługują badania nad: ujawnieniami w raportach rocznych, budżetowaniem i nowoczesnym rachunkiem kosztów, w tym jego szczególną funkcją w odniesieniu do usług powszechnych. Prowadzone prace badawcze charakteryzują się pluralizmem metodologicznym, w części wpisują się w badania głównego nurtu, częściowo jednak wykraczają poza to podejście. W szczególności przykładem prac czerpiących z podejścia krytycznego są prace nad nowymi modelami rachunku kosztów.

Słowa kluczowe: dorobek Katedry Rachunkowości Menedżerskiej, nurty badawcze w rachunkowości, ujawnienia, budżetowanie, rachunek kosztów.

Abstract

25 years of activity of the Department of Management Accounting in the light of evolution of research trends in accounting

The article presents the scientific achievements of the Department of Management Accounting of Warsaw School of Economics. Since the founding of the Department, its mission has been to develop

* Prof. zw. dr hab. Gertruda Krystyna Świdowska, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, gswide@sgh.waw.pl

** Dr Monika Raulinajtys-Grzybek, adiunkt, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, mrauli@sgh.waw.pl

*** Dr Mariusz Karwowski, adiunkt, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, mkarwo@sgh.waw.pl

**** Dr Małgorzata Krysik, starszy wykładowca, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, mkrysi@sgh.waw.pl

***** Dr Marcin Pielaszek, adiunkt, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, mpiela@sgh.waw.pl

***** Dr Paweł Warowny, adiunkt, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Kolegium Nauk o Przedsiębiorstwie, Katedra Rachunkowości Menedżerskiej, pwarow@sgh.waw.pl

knowledge of management accounting and to promote the application of this knowledge in practice. The conviction about the social importance of accounting also determines the research activity of the staff of the Department. Over the course of 25 years, the team has been carrying out a number of research projects, including research on disclosures in annual reports, budgeting, and modern cost accounting, including its specific role in terms of universal services. The research conducted in the Department, which is characterized by methodological pluralism, belongs in part to mainstream research, but in part goes beyond this approach. In particular, the development of new cost accounting models is an example of research drawing on the critical approach.

Keywords: achievements of the Department of Management Accounting, research trends in accounting, disclosures, budgeting, cost accounting.

Wprowadzenie

Badania naukowe w rachunkowości w ostatnich kilkadziesiąt latach charakteryzowały się dużą różnorodnością. Zróżnicowanie to można zaobserwować w dwóch głównych wymiarach – dotyczącym tematyki oraz metodyki prowadzonych badań.

Tematyka badań w rachunkowości jest konsekwencją funkcjonującego podstawowego paradygmatu w rachunkowości – paradygmatu społeczno-ekonomicznego. Jak zauważa A. Karmańska (2013, s. 136), opiera się on na przekonaniu, że „przedmiotem badań nauki rachunkowości są zawsze dynamiczne relacje pomiędzy rachunkowością i rzeczywistością społeczno-ekonomiczną”. W zależności od poglądów i założeń leżących u podstaw podejścia badawczego wyróżnia się trzy główne perspektywy badawcze w rachunkowości – podejście pozytywistyczne, dominujące obecnie w prowadzonych badaniach naukowych, oraz podejścia alternatywne – interpretacyjne i krytyczne. Konsekwencją obranej metodyki prowadzenia badań jest między innymi sposób formułowania celów oraz wynikające metody badawcze.

Celem artykułu jest syntetyczne przedstawienie dorobku naukowego zespołu Katedry Rachunkowości Menedżerskiej Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie i zaprezentowanie wyników badań naukowych w aspekcie różnych nurtów badawczych w rachunkowości. Za najistotniejsze z perspektywy rozwoju teorii rachunkowości zostały uznane badania nad:

- ujawnieniami w raportach rocznych,
- stanem budżetowania w Polsce,
- nowoczesnym rachunkiem kosztów,
- funkcją rachunku kosztów dotyczącą wsparcia regulowanej wyceny usług powszechnych.

Przyczynkiem do niniejszego artykułu przeglądowego jest 25-lecie funkcjonowania Katedry. Od początku działalności Katedry jej misją to: „Rozwijać wiedzę o rachunkowości menedżerskiej oraz promować stosowanie tej wiedzy w praktyce. Stymulować oraz popularyzować wiedzę, naukę, szkolenia, wymianę wszelkich informacji oraz

idei dotyczących rachunkowości menedżerskiej”. Przekonanie pracowników Katedry Rachunkowości Menedżerskiej o szczególnej społecznej roli rachunkowości determinuje również tematykę i metodykę prowadzonych badań naukowych.

1. Ewolucja nurtów badawczych w rachunkowości

Dla rozwoju nurtów badań naukowych w rachunkowości ważne były dyskusje wokół nauki rachunkowości, które nasiliły się szczególnie w latach 70. XX wieku i skoncentrowane były na dwóch głównych obszarach (Szychta, 2013, s. 244): (a) problematyce paradygmatów nauki rachunkowości, (b) krytyce apriorycznych badań naukowych, które rozwinęły się w latach 50. XX wieku i skutkowały sformułowaniem normatywnych teorii rachunkowości.

Dyskusja na temat paradygmatów rachunkowości prowadzona od przełomu lat 50. i 60. XX wieku po lata współczesne ujawniła zróżnicowane opinie w tym zakresie – od opinii, że rachunkowość jest nauką wieloparadygmatyczną, po opinie, że w nauce rachunkowości toczy się walka paradygmatów. Autorzy przychylają się do stanowiska prezentowanego przez A. Karmańską (2009, s. 156–178; 2013, s. 125–146), że w nauce rachunkowości funkcjonuje ogólna teoria (paradygmat) społeczno-ekonomiczna, w której ramach powstały i nadal powstają nowe paradygmaty dotyczące m.in. takich aspektów jak pomiar wartości czy zakres zasobów. Autorom bliskie są opinie A. Szpaderskiego (2012, s. 14), że paradygmaty w naukach społecznych wyłaniają się i dojrzewają, współistniejąc obok siebie, a także A. Szychty (2010, s. 250–266), która zauważa, że nauka rachunkowości rozwijana jest w sposób ewolucyjny w ramach koegzystencji różnych podejść badawczych.

Najbardziej rozpowszechnioną klasyfikacją metod badawczych w rachunkowości jest klasyfikacja W.F. Chua (Szychta, 2013, s. 246–251), zgodnie, z którą można wyróżnić trzy główne podejścia do prowadzenia badań naukowych w dyscyplinie rachunkowości: (1) pozytywistyczne, (2) interpretacyjne i (3) krytyczne.

Asumpt do sformułowania pozytywnej teorii rachunkowości dała krytyka badań apriorycznych jako niepodejmujących i nieobjaśniających zagadnień istotnych dla praktyki rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej. Za badania aprioryczne uznane zostały badania analityczne, dedukcyjne, wykorzystujące aparat narzędziowy nauk ilościowych, studiów opartych na założeniach neoklasycznej ekonomii. Do przykładowych badań w tym obszarze należą badania nad poszukiwaniem właściwej metody wyceny i pomiaru wyników. (Szychta, 2011, s. 17–18).

Badania pozytywistyczne wpisują się w tzw. główny nurt badawczy rachunkowości. Podstawowym pytaniem jest pytanie o to, jak funkcjonuje rachunkowość w praktyce. Prowadzący badania zakładają, że badana rzeczywistość jest traktowana przez badawczą w sposób obiektywny, że jest on zewnętrzny w stosunku do przedmiotu badania. Rzeczywistość, będąca przedmiotem badania empirycznego jest bytem obiektywnym,

składającym się ze zjawisk i zdarzeń powiązanych ze sobą przyczynowo-skutkowo. Pozytywistyczne podejście badawcze zakłada, że wiedza oparta jest na obserwacji, a zatem wyjaśnienie problemów naukowych opiera się na formułowaniu hipotez i testowaniu ich przy wykorzystaniu ilościowych metod zbierania i analizy danych.

Rachunkowość pozytywna szybko zdominowała podejście badawcze w nauce rachunkowości jako obiektywna i niestosująca sądów wartościujących. Publikacje w wiodących czasopismach amerykańskich praktycznie w całości wykorzystują to podejście. Rachunkowość pozytywna wyparła rachunkowość normatywną do tego stopnia, że w niektórych źródłach została ona określona mianem „nienaukowej” (Bareja, 2013, s. 48). Jednocześnie, jak zauważa K. Bareja, dominacja jednego podejścia naukowego skutkuje stagnacją w badaniach naukowych. Powołując się na publikacje z początku XXI w. wskazuje, że metodą wyjścia z tej stagnacji jest popularyzacja alternatywnych podejść badawczych, łączących osiągnięcia rachunkowości normatywnej i pozytywnej, rozszerzanie zakresu stosowanych metod badawczych, a także popularyzacja badań jakościowych. (Bareja, 2013, s. 49–51).

Pod koniec XX wieku powoli zaczęły popularyzować się alternatywne nurty badawcze określone mianem badań interpretacyjnych i krytycznych. Opierają się one na obserwacji, że rachunkowość jako nauka społeczna nie może opierać się na podejściu naukowym charakterystycznym dla nauk przyrodniczych. Nie pozwala ono bowiem na uwzględnienie złożonych czynników społecznych, wynikających z natury ludzkiej. Drugim czynnikiem wpływającym na konieczność sformułowania szczególnego podejścia do badań w rachunkowości jest fakt, że rachunkowość – z uwagi na swoją praktyczną społeczną rolę – nie jest działaniem obiektywnym, niewywierającym wpływu na podmiot badany. Wręcz odwrotnie, rachunkowość ma zdolność kreowania rzeczywistości i służy do jej kontrolowania. Zauważył to już Mattessich stwierdzając, że „podwójna rachunkowość jest sposobem myślenia, odbiciem naszych myśli i wartości, jest narzędziem w służbie naszej ekonomicznej walki egzystencjalnej” (Szychta, 2013, s. 246).

Badania interpretacyjne opierają się na założeniu, że działania ludzkie są skutkiem wpływów zewnętrznych, a celem badania jest wyjaśnienie społecznej roli praktyki rachunkowości. Badacze starają się zrozumieć określoną sytuację lub proces, które – co istotne – są konsekwencją określonego porządku społecznego, czynników zewnętrznych, które determinują zachowania ludzkie.

Badania krytyczne opierają się na założeniu, że należy przyjąć szczególnie punkt widzenia przy formułowaniu pytań badawczych dotyczących istoty i celu tych badań oraz ich społecznych i politycznych implikacji. Zadaniem badacza jest kształtowanie rzeczywistości i wskazywanie kierunków zmian. Podejście to zakłada, że proces badawczy jest nacechowany wartościowaniem, a wiedza uzyskiwana w procesie badawczym powoduje określone konsekwencje społeczne czy ekonomiczne. W badaniach alternatywnych, zwłaszcza badaniach krytycznych, sam akt obserwacji – w podejściu głównego nurtu stanowiący jedynie obiektywny element procesu badawczego – jest nacechowany wartościowaniem, wywiera wpływ na badane podmioty, w tym może

rozwiązywać dylematy odnoszące się do wartości, i jest kształtowany przez motyw i preferencje badacza (Mućko, 2013, s. 79–88).

Metodyka badań naukowych – w tym badań w rachunkowości – jest determinowana przez kilka kolejnych etapów (Olalere, 2011, s. 17–19):

- określenie celu badania,
- zdefiniowanie strategii badawczej,
- określenie technik gromadzenia danych i ich analizy.

Badania z zakresu głównego nurtu od strony metodologicznej wiążą się z formułowaniem hipotez i ich testowania na podstawie empirycznie pozyskanych danych. Stosowane są metody związane z tradycyjnym, pozytywistycznym podejściem badawczym, takie jak np.: badania archiwalne, przeglądowe i eksperymenty laboratoryjne. Współcześnie tego typu badania dominują aktywność poznawczą pracowników naukowych.

W badaniach prowadzonych w alternatywnym podejściu badawczym stosowane są inne metody, czerpiące z dorobku rachunkowości normatywnej (Mozes, 1992; Kasanen, Lukka, Siitonen, 1993; Kaplan, 1998). Metody wybierane przez interpretacyjnych i krytycznych badaczy to przede wszystkim badania jakościowe, w tym w szczególności badania w działaniu, badania w terenie, oparte na przypadku studia etnograficzne. W związku z wielością i różnorodnością danych w podejściu interpretacyjnym i krytycznym nie są formułowane możliwe do uogólnienia tezy i hipotezy, co stanowi m.in. podstawę do krytyki tych perspektyw poznawczych.

2. Badania nad wpływem ujawnień w raportach rocznych na ochronę inwestorów oraz pozycję konkurencyjną przedsiębiorstw

Przykładem badań prowadzonych w nurcie pozytywistycznym są badania realizowane w latach 2007–2009 przez zespół Katedry Rachunkowości Menedżerskiej i Instytutu Ekonometrii SGH nad wpływem zwiększonego zakresu ujawnień w raportach rocznych na poprawę ochrony inwestorów oraz pozycję konkurencyjną przedsiębiorstw (Świdarska (red.), 2010, s. 148–155; Świdarska i in., 2010, s. 260–269).

Przeprowadzone badania empiryczne z wykorzystaniem bazy danych, na którą składały się raporty roczne i inne raporty publikowane przez spółki notowane na giełdzie, miały dwa główne cele:

- potwierdzenie korzystnego wpływu zwiększonego zakresu ujawnień na ochronę inwestorów,
- weryfikację, czy zwiększony zakres ujawnień nie wpływa negatywnie na pozycję konkurencyjną (głównie poprzez ujawnianie wrażliwych danych na rzecz konkurentów).

Pomiar stopnia ochrony inwestorów bazował na ocenie jakości ujawnień w następujących obszarach: (1) ujawnienia obowiązkowe w sprawozdaniu finansowym, (2) ujawnienia dobrowolne w sprawozdaniu finansowym, (3) sprawozdanie z działalności, (4) sprawozdanie o relacji z otoczeniem. Obszary w ramach sprawozdania finansowego zostały zdezagregowane na zagadnienia szczegółowe, m.in. zasoby niematerialne, zarządzanie ryzykiem finansowym, wycenę według wartości godziwej, segmenty działalności.

Na podstawie szczegółowej analizy ujawnień utworzono liczbową reprezentację ujawnień w postaci tzw. indeksu PCDI: Polish Corporate Disclosure Index, którego konstrukcja została oryginalnie sformułowana w badaniu i stała się prawdopodobnie pierwszym wskaźnikiem ujawnień opracowanym w Polsce.

Przeprowadzone w 48 spółkach badanie wskaźnika PCDI dało wyniki w granicach od 14,6 do 58,6 – przy możliwej maksymalnej jego wartości równej 74,1. Jednocześnie zaobserwowano, iż średni poziom ujawnień z roku na rok wzrastał o ok. 7% rocznie. Różnice między średnimi okazały się statystycznie istotne, co świadczyło o znacznej poprawie poziomu ujawnień w badanych latach.

W celu zbadania wpływu zakresu ujawnianych informacji na ochronę inwestorów oraz na pozycję konkurencyjną spółek notowanych na giełdzie dokonano wyboru zmiennych reprezentujących te kategorie. W ramach ochrony inwestorów wybrano takie miary jak zmienność kursu akcji w ciągu danego roku i renomę audytora. Pozycja konkurencyjna była z kolei reprezentowana przez udział spółki w rynku, jej pozycję kosztową, rentowność oraz punktację w ankiecie agencji Pentor (mierzącej czynniki niefinansowe, tj. kompetencje zarządu, jakość dóbr i usług, relacje inwestorskie, perspektywy rozwoju).

Zależności pomiędzy PCDI i wybranymi zmiennymi zbadano za pomocą współczynników korelacji, wielomianowych modeli logitowych i modeli regresji liniowej. Na podstawie tych badań stwierdzono, iż dla polskich spółek giełdowych w latach 2005–2007 poziom ujawnień miał statystycznie istotny związek z poziomem ochrony inwestorów. Wraz ze wzrostem jakości ujawnianych informacji następowało zmniejszenie ryzyka inwestycji w akcje przedsiębiorstwa. Lepsza ochrona inwestora przekładała się na zmniejszenie zmienności kursu akcji, a także to, że spółka posiadała bardziej renomowanego audytora. Zaobserwowano również, iż inwestorzy giełdowi byli lepiej chronieni dzięki lepszemu poziomowi nadzoru właścicielskiego.

Jednocześnie stwierdzono, iż poziom ujawnień nie wykazywał istotnie negatywnego związku z pozycją konkurencyjną spółek mierzoną wskaźnikami finansowymi (przychodowymi, kosztowymi i rentownościowymi) odnoszonymi się do średniej branżowej w badanej próbie badawczej (Świdarska (red.), 2010, s. 148–155; Świdarska i in., 2010, s. 260–269).

Przedmiotem osobnych badań empirycznych dotyczących sprawozdań finansowych spółek notowanych na giełdzie była również jakość ujawnień informacji w zakresie segmentów operacyjnych według MSSF 8 „Segmenty operacyjne”. Na podstawie

przeprowadzonych badań ustalono indeks ujawnień informacji o segmentach oraz określono wpływ zidentyfikowanych czynników różnicujących na jakość informacji o segmentach (Karwowski, 2016, s. 8).

W powyższych badaniach wskazano również na zjawisko integracji rachunkowości finansowej, której domeną jest sprawozdawczość finansowa, i rachunkowości zarządczej. Zasadność tej integracji wynika nie tylko z konieczności coraz częstszego stosowania w sprawozdawczości finansowej rozwiązań pochodzących z rachunkowości zarządczej (np. w zakresie raportowania segmentów operacyjnych, czy też wyceny zapasów), ale także z potrzeby wykorzystania systemu pomiaru dokonań, zarówno finansowego, jak i niefinansowego, wspierającego przedstawienie obrazu firmy na tle jej konkurentów.

3. Badania nad stanem i kierunkami zmian budżetowania w jednostkach gospodarczych w Polsce

Budżetowanie działalności jednostek gospodarczych to jedno z ważniejszych narzędzi rachunkowości zarządczej. W kontekście toczącej się na przełomie XX i XXI wieku burzliwej dyskusji na temat możliwości wykorzystania budżetowania w zarządzaniu przedsiębiorstwami podjęto badania nad funkcjonowaniem budżetowania w jednostkach gospodarczych w Polsce i obserwacją tendencji jego wykorzystywania. Uznano za istotne poznanie wpływu rozwiązań rachunku kosztów na jakość uzyskiwanych z budżetowania informacji i możliwości zastosowania obiektowego rachunku kosztów w procesie budżetowania.

W ramach realizowanego projektu badawczego (Świdarska i in., 2003) przeprowadzono wśród 73 przedsiębiorstw badanie ankietowe odnoszące się nie tylko do tego, czy i dlaczego występuje i jak jest prowadzony proces budżetowania w ankietowanych przedsiębiorstwach, ale także:

- czy i w jakim zakresie przedsiębiorstwa działające w Polsce są zainteresowane zmianami w zakresie budżetowania,
- czy są przewidywane zmiany w budżetowaniu w najbliższych 2–3 latach.

Z badań wynika, między innymi, że najczęściej wymienianym powodem, dla którego przedsiębiorstwa w Polsce decydują się na wprowadzenie budżetowania, jest wzrost presji konkurencji. Przedsiębiorstwa wykorzystywały w zarządzaniu budżetowanie tradycyjne. Budżety kosztów sporządzane były z wykorzystaniem układu rodzajowego (66,7% ankietowanych), rzadziej układu kalkulacyjnego i podziału kosztów na stałe i zmienne. Do najczęstszych praktyk należało wydzielanie dwóch i więcej typów ośrodków odpowiedzialności (zazwyczaj ośrodków kosztów i rentowności), a także stosowanie budżetowania przyrostowego i stałego.

Ankietowani wskazywali, że nie radzą sobie przede wszystkim z kwestiami rozliczeń kosztów wspólnych na obiekty kosztów i z przypisaniem kosztów administracyjnych

do produktów i klientów, by ustalić ich rentowność. Przedsiębiorstwa były zainteresowane zmianami w zakresie budżetowania, ale dominowała chęć zmian o charakterze ewolucyjnym, a nie rewolucyjnym. Wśród planowanych kierunków zmian wskazywano doskonalenie stosowanych dotychczas metod budżetowania, ze szczególnym zwróceniem uwagi na system kosztów, wprowadzanie budżetowania opartego na działaniach, wykorzystanie kroczącego prognozowania i *Balanced Scorecard*. Żadne z ankietowanych przedsiębiorstw nie planowało rezygnacji z budżetowania.

Potwierdzeniem wniosków płynących z opisanych badań ankietowych były badania nad zastosowaniem obiektowego rachunku kosztów w procesie budżetowania w branży farmaceutycznej (Świdowska (red.) 2004, s. 67–78).

W kolejnych latach kontynuowano badania w sektorze szpitalnym (Baran, Krysik, Raulinajtys, 2010), które prowadzą do wniosku, że ankietowani w większości szpitali stosują budżetowanie ograniczające jego przydatność informacyjną (budżety są tworzone metodą przyrostową, w sposób odgórny, przy małym zaangażowaniu menedżerów liniowych, głównie kadry medycznej). Tak jak w innych przedsiębiorstwach, również w szpitalach dostrzegane są wady budżetów, ale krytyka tego narzędzia nie jest zbyt silna.

Reasumując, przeprowadzone badania empiryczne wykazały, że stosunkowo duża popularność budżetowania w Polsce nie oznacza, że potencjał tkwiący w tym narzędziu jest wykorzystywany. Zwrócenie uwagi ankietowanych na potrzebę ulepszania budżetowania, m.in. w zakresie dostarczanych informacji o kosztach potwierdza słuszność poszukiwania innowacyjnych modeli rachunku kosztów i ich integracji z procesem budżetowania.

4. Badania nad budową rachunku kosztów działań oraz wykorzystaniem informacji z niego pochodzących w zarządzaniu

Prace badawcze nad wykorzystaniem informacji z rachunku kosztów w zarządzaniu, prowadzone w Katedrze Rachunkowości Menedżerskiej, wpisują się w trzy główne fazy rozwoju rachunkowości zarządczej zdefiniowane przez A. Szychtę (2008, s. 28): fazę rozwoju systemów informacyjnych i badań behawioralnych, fazę zmniejszania strat i lepszego wykorzystania zasobów i fazę obejmującą tworzenie wartości dzięki efektywnemu wykorzystaniu zasobów. Wraz z ewolucją celu badania ewoluowało również stosowane podejście badawcze.

4.1. Badania nad konstrukcją rachunku kosztów działań

W latach 2005–2009 prowadzono badania nad definicją i konstrukcją rachunku kosztów działań. Celem tych badań było określenie, czy rachunek kosztów działań (*activity-based costing*, ABC), który funkcjonuje w przedsiębiorstwach deklarujących jego stosowanie,

spełnia kryteria budowy tego modelu i czy informacje dostarczane przez niego do zarządzania są prawidłowe. W badaniu postawiono tezę, że zakres uzyskiwanych informacji zarządczych jest tym większy, im model ABC jest bliższy modelowi określono-nemu przez zespół badaczy jako „pożądany” (Świdarska i in., 2008).

Na potrzeby zdefiniowania modelu rachunku kosztów działań przeprowadzono badania literaturowe, w wyniku których ustalono, że ABC nie stanowi samodzielnego systemu zarządzania, a dostarcza jedynie niezbędnej przejrzystości w systemie przepływu zużycia zasobów w przedsiębiorstwie. ABC może jednak stanowić podstawę dla całego systemu zarządzania w przedsiębiorstwie. Informacje o kosztach zasobów, działań, obiektów finalnych oraz rentowności przedsiębiorstwa mogą zostać wykorzystane przez liczne koncepcje zarządzania (Świdarska (red.), 2017; Cokins, 2004, s. 143; Warowny, 2016, s. 200–213).

Kolejnym krokiem było zdefiniowanie możliwych opcji realizacji modelu rachunku kosztów działań. Prawidłowa budowa modelu ABC w przedsiębiorstwie ma kluczowe znaczenie dla zakresu i jakości uzyskiwanej informacji. Pominięcie pewnych elementów oznacza zawężenie zakresu informacji (Świdarska i in., 2005, s. 8).

W toku badań zdefiniowano model minimalny oraz pożądany (docelowy). Sformułowanie założeń modeli stanowiło wyjście poza schemat badań pozytywistycznych ograniczających się do odpowiedzi na pytanie, jak funkcjonuje rachunkowość. Było próbą wskazania, jakie rozwiązania koncepcyjne warunkują poprawę jakości uzyskiwanej z rachunku kosztów informacji.

Stwierdzono, że rachunek kosztów działań spełnia kryteria dla modelu minimalnego, jeżeli występują w nim co najmniej trzy elementy:

- 1) działania,
- 2) nośniki działań odwzorowujące relacje przyczynowo-skutkowe pomiędzy działaniami a obiektami finalnymi,
- 3) kalkulacja kosztów działań odbywa się na bazie przypisania kosztów prostych w sposób bezpośredni lub za pomocą nośników.

Dowodzono, że taki model nie dostarcza wielu informacji niezbędnych w procesie zarządzania, np. informacji o kosztach zasobów. Ponadto model ten jest teoretycznie niepoprawny, ponieważ nie wydziela kosztów niewykorzystanego potencjału (Kaplan, Anderson, 2007, s. 7). W ramach badań zdefiniowany został model pożądany rachunku kosztów działań, który dostarcza szerokiego zakresu informacji do zarządzania. W celu empirycznej weryfikacji użyteczności modeli minimalnego i pożądanego przeprowadzono badania empiryczne – ankietowe i pogłębiające badania metodą studium przypadku. Potwierdziły one, że zakres informacji zarządczej przedsiębiorstw realizujących odpowiednio model minimalny i pożądany był zgodny z założeniami przyjętymi dla obu tych modeli.

Badania nad konstrukcją modelu rachunku kosztów działań były kontynuowane w ramach projektu badawczego, w którym bardziej szczegółowo zdefiniowano różnicę między modelem minimalnym a docelowym, wyodrębniając cztery poziomy zaawansowania modelu (Warowny, Pielaszek, 2014).

4.2. *Badania nad podejściem obiektowym w rachunku kosztów*

Koncepcja obiektowego rachunku kosztów powstała jako efekt prac badawczych pro-wadzonych w latach 1999–2005. Badania nad obiektowym rachunkiem kosztów były kontynuowane w latach następnych. Każdorazowo stosowano metodę konstruktyw-nego podejścia polegającą na opracowaniu, w wyniku procedury badawczej, nowej struktury organizacyjnej podporządkowanej rozwiązaniu określonego problemu (Ka-sanen, Lukka, Siitonen, 1993; Labro, Tuomela, 2003).

Paradygmat obiektowości opiera się na przyjęciu „obektu” jako autonomicznej jednostki, reprezentującej rzecz ze świata rzeczywistego, która zawiera wszystkie informacje niezbędne do działania, zgodnie z przypisanym do niej zakresem funkcjonalno-ści. Analiza obiektowa oraz programowanie obiektowe wykorzystują obiekty jako za-sadnicze, najprostsze elementy dekompozycji problemu¹.

Wśród postulowanych cech obiektowego rachunku kosztów można wyróżnić (Świ-derska, Rybarczyk, Pielaszek, 2002, s. 223–228):

- odzwierciedlenie elementów tworzących rzeczywistość, które podlegają zarządza-niu w organizacji, oraz relacji między tymi elementami;
- elastyczność, umożliwiającą wielowariantowe analizy;
- adaptacyjność, polegającą na ciągłym doskonaleniu i przystosowywaniu modelu do zmian w otoczeniu i potrzebach zarządzających.

Punktem wyjścia do konstruowania obiektowego rachunku kosztów było określenie obiektów będących przedmiotem zainteresowania odbiorców informacji o kosztach. Przyjęto, że odbiorcami informacji o kosztach będą zarówno zarządzający przedsię-biorstwem, jak i użytkownicy sprawozdań finansowych. Obiektowy rachunek kosztów zawiera informacje o obiektach, których koszty są przedmiotem zainteresowania użyt-kowników, charakterystycznych cechach tych obiektów, ich możliwych stanach, spo-sobie działania i reakcji na działania oraz wzajemnych powiązaniach między obiek-tami.

Cechą charakterystyczną obiektowego rachunku kosztów są wielokierunkowe po-wiązania między obiektami kosztów, które pozwalają na opisanie relacji przyczynowych w zakresie powstawania i transformacji kosztów w przedsiębiorstwie. Prowa-dzone badania naukowe i prace wdrożeniowe wskazują, że podstawowa struktura ra-chunku kosztów działań, w której koszty obiektów finalnych powstają w wyniku alo-kacji kosztów działań, a te z kolei w wyniku alokacji zasobów – nie odzwierciedlają rzeczywistego przepływu kosztów. Zasoby mogą być wykorzystane w tworzeniu dzia-łań, ale również innych zasobów, czy bezpośrednio obiektów finalnych. Działania są realizowane w celu tworzenia obiektów finalnych, ale również mogą służyć realizacji innych działań, a nawet zasobów.

¹ Zagadnienia programowania obiektowego są szerzej omówione np. w: Coad, Yourdon, 1990; Coad, Yourdon, 1991; Martin, 1993; Yourdon, Argila, 2000.

Obiektowy rachunek kosztów nie ma zatem struktury typowej dla rachunku kosztów działań, a jedyny formalny wymóg dotyczy uwzględnienia w nim następujących elementów:

- zbioru obiektów, tworzących zasadniczą strukturę modelu,
- powiązań pomiędzy tymi obiektami, obrazujące ich współdziałanie.

Stosując podejście obiektowe, elementarne powiązanie w rachunku kosztów można zatem przedstawić jako relację przyczynową, powodującą określony przepływ kosztów pomiędzy źródłowym obiektem kosztów a docelowym obiektem kosztów (Świdarska (red.), 2004, s. 23).

4.3. Zastosowanie podejścia zasobowego w rachunku kosztów

Oprócz konstrukcji modeli pożądanego i obiektowego, w ramach prac badawczych Katedry Rachunkowości Menedżerskiej SGH zdefiniowano założenia podejścia zasobowego w rachunku kosztów. Badania nad definicją zasobów zostały zapoczątkowane już w trakcie badań nad obiektowym rachunkiem kosztów. Rozwinięcie badań nad podejściem zasobowym nastąpiło w latach 2010–2014. Zasoby ekonomiczne zostały zdefiniowane jako obiekty kosztów gromadzące odpowiadające im koszty proste. W modelu rachunku kosztów działań wyodrębniono poziom zasobów ekonomicznych jako pośredni między poziomem kosztów prostych i poziomem działań.

W ramach prowadzonych badań rozwinięto zasady identyfikowania zasobów ekonomicznych oraz danych niezbędnych do ich skalkulowania i zarządzania nimi (Świdarska (red.), 2011; 2014). Zastosowana metoda badawcza polegała na weryfikacji, jak zaproponowany sposób podejścia do definiowania zasobów wpływa na możliwość zarządzania podmiotami leczniczymi. Po raz kolejny zastosowane podejście badawcze wykraczało poza podejście pozytywistyczne z uwagi na celowy charakter sformułowanego podejścia i założenie badawcze o wpływie wypracowanego rozwiązania na możliwość kontrolowania rzeczywistości podmiotów gospodarczych.

5. Badania nad rachunkiem kosztów w funkcji wsparcia wyceny usług powszechnych

Prowadzone badania literaturowe nad modelami rachunku kosztów stosowanymi do regulowanej wyceny usług stanowiły przyczynek do rozpoczęcia prac badawczych nad tą funkcją rachunku kosztów. W toku studiów literaturowych usługi powszechne zostały zdefiniowane jako usługi, które, z uwagi na swoją istotną rolę społeczną oraz zawodności rynku zachodzące przy ich świadczeniu, powinny być dostępne w sposób spójny, ciągły i niedyskryminujący żadnej grupy społecznej, a proces ich świadczenia jest regulowany przez organy władzy publicznej (Raulinajtys-Grzybek, 2012, s. 253–273).

Jednym z obszarów działalności regulacyjnej jest proces ustalenia ceny usług powszechnych. W obliczu braku informacji o cenie, jaka ukształtowałaby się na wolnym rynku, punktem wyjścia do ustalenia cen mogą być koszty realizacji usług powszechnych przez ich dostawców. Rachunek kosztów na rynkach usług powszechnych pełni zatem rolę związaną z identyfikowaniem, gromadzeniem, przetwarzaniem i prezentowaniem informacji na potrzeby podejmowania decyzji cenowych przez zewnętrznego w stosunku do przedsiębiorstwa odbiorcę – organ regulacyjny.

Przyjęta metodyka rachunku kosztów determinuje jakość generowanej informacji kosztowej, tym samym warunkując ostateczną jej użyteczność w procesie wyceny. Do podstawowych cech rachunku kosztów prowadzących do uzyskania poprawnych informacji o kosztach usług należy zachowanie związku przyczynowo-skutkowego przy alokacji kosztów do obiektów, spójna i jednolita metodyka rachunku kosztów oraz eliminacja skutków nieefektywnego działania przy gromadzeniu i przetwarzaniu informacji kosztowych.

Cykl badań empirycznych, prowadzących do sformułowania cech rachunku kosztów w funkcji wsparcia wyceny, przeprowadzono w obszarze powszechnych usług zdrowotnych.

W toku przeglądowych badań aktów prawnych funkcjonujących w kilkunastu krajach w obszarze powszechnych usług zdrowotnych, wskazano kraje, w których modele rachunku kosztów w funkcji wsparcia wyceny zapewniają najbardziej dokładne rezultaty kalkulacji, a także takie, które mogą być wskazywane jako dobre praktyki, zwłaszcza w początkowych stadiach wdrożenia rachunku kosztów w funkcji wsparcia wyceny (Raulinajtys-Grzybek, 2014, s. 341–353).

W kolejnym etapie badania rozszerzono o założenia nowej ekonomii instytucjonalnej i uwzględniono wpływ czynników związanych z organizacją procesu wyceny generujących dodatkowo koszty transakcyjne. W toku badań ankietowych pogłębionych badaniem metodą studium przypadku wskazano najważniejsze dla poprawności kalkulacji kosztów cechy transakcji (Raulinajtys-Grzybek, 2015):

- obecność regulacji dotyczących rachunku kosztów,
- zróżnicowana struktura świadczeniodawców raportujących dane,
- wysoka szczegółowość informacji kosztowych,
- neutralność podmiotu realizującego wycenę.

Cechy te stanowią uzupełnienie dla wniosków sformułowanych w poprzedniej pozycji cyklu, w której wskazano najlepsze praktyki dotyczące modelu rachunku kosztów.

Ostatnim etapem prac nad rachunkiem kosztów w funkcji wsparcia wyceny było opracowanie założeń modelu rachunku kosztów i rozpowszechnienie go wśród podmiotów wdrażających rachunek kosztów w funkcji wsparcia wyceny. Odpowiedni model został opracowany w postaci obowiązujących regulacji prawnych.

Metodyka procesu przygotowania założeń modelu rachunku kosztów została przeprowadzona zgodnie z podejściem *innovation action research* (Kaplan, 1998, s. 89–118). Celem badań prowadzonych tą metodą jest wypracowanie nowej teorii i weryfikacja

możliwości jej wdrożenia w rzeczywistych warunkach. Zakłada ona cykliczną realizację następujących etapów: opracowanie możliwego rozwiązania zidentyfikowanego problemu, prezentację rozwiązania praktykom, rozpowszechnianie koncepcji poprzez publikacje oraz wdrożenie jej w nowych organizacjach. Podejście badawcze stanowi przykład aktywnego podejścia uczonego do rozwiązania postawionego problemu, co wykracza poza założenia badań głównego nurtu.

Ponad trzyletni projekt opracowania regulacji rachunku kosztów obejmował dwa cykle obejmujące takie działania jak realizacja warsztatów i szkoleń, publikacje oraz wdrożenia. W wyniku wymiany doświadczeń zespołu badawczego i praktyków pierwotna koncepcja uległa wielu zmianom o istotnym wpływie na ostateczny kształt *mo-delu* (Raulinajtys-Grzybek, Świdarska, 2016, s. 153–168). Aplikacyjność wypracowanego rozwiązania została przetestowana poprzez pilotażowe wdrożenia rachunku kosztów i zastosowanie otrzymanych informacji do wyceny wybranej usługi powszechnej (Raulinajtys-Grzybek, Świdarska, 2015, s. 85–104).

Podsumowanie

Rachunkowość jest nauką wykorzystującą różnorodne metody badawcze. Z uwagi na swoją społeczną rolę i silne powiązania z praktyką, w zależności od stawianego problemu badawczego, zasadne jest przyjęcie założenia o obiektywizmie badacza i braku jego wpływu na podmiot badany, lub też założenia o zdolności rachunkowości do kreowania rzeczywistości i aktywnej roli badacza w tym procesie. Badania prowadzone w Katedrze Rachunkowości Menedżerskiej SGH były organizowane zgodnie z tą ogólną zasadą.

Badania nad poziomem ujawnień w raportach rocznych, czy też nad rolą narzędzi rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach (w tym w szczególności budżetowania czy rachunku kosztów działań), miały na celu odwzorowanie rzeczywistości ekonomicznej i przedstawienie sposobu funkcjonowania rachunkowości w praktyce. Stosowane były w tym celu narzędzia typowe dla głównego nurtu, tj. badania ilościowe i ankietowe, uzupełnione o pogłębiające analizę problemu studia przypadku.

W obszarze modelowania nowych narzędzi rachunku kosztów (w tym obiektowego rachunku kosztów, zasobowego podejścia do rachunku kosztów i rachunku kosztów w funkcji wsparcia wyceny) zastosowane były podejścia badawcze funkcjonujące w zachodniej praktyce rachunkowości zarządczej, w tym w szczególności metody *constructive research* oraz *innovation action research*. Celem tych badań było rozwiązanie problemów świata rzeczywistego i jednoczesny rozwój dyscypliny naukowej, której te problemy dotyczą. Praktyka badawcza zakłada aktywne zaangażowanie badaczy w pomoc we wdrażaniu rozwiązań będących przedmiotem badania. W ocenie autorów, wypracowanie nowych rozwiązań stanowi przyczynek do rozwoju nie tylko nauki rachunkowości, ale również praktyki. Rozpowszechnienie wypracowanych koncepcji da przyczynek do badania stanu ich wykorzystania przy zastosowaniu badań głównego nurtu.

Literatura

- Baran W., Krysik M., Raulinajtys M. (2010), *Analiza funkcjonowania systemu rachunku kosztów i wybranych narzędzi rachunkowości zarządczej w zakładach opieki zdrowotnej w Polsce – aspekty teoretyczne i praktyczne*, Wydawnictwo SGH, Warszawa.
- Bareja K. (2013), *Główne wątki dyskusji nad stanem badań naukowych w rachunkowości w Stanach Zjednoczonych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 71 (127), s. 39–54.
- Coad P., Yourdon E. (1990), *Object-oriented analysis*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Coad P., Yourdon E. (1991), *Object-oriented design*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Cockins G. (2004), *Performance Management, Finding the missing pieces (to Close the Intelligence Gap)*, John Wiley & Sons Inc., Hoboken, NJ.
- Kaplan R.S. (1998), *Innovation action research: Creating new management theory and practice*, „Journal of Management Accounting Research”, 10, s. 89–118.
- Kaplan, R.S., Anderson S.R. (2007), *Time Driven Activity-Based Costing – A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*, Harvard Business School Press, Boston.
- Karmańska A. (2009), *Wartość ekonomiczna w systemie informacyjnym rachunkowości finansowej*, Difin, Warszawa.
- Karmańska A. (2013), *Nauka rachunkowości, proces poznawczy, paradygmaty i prawda w rachunkowości – garść ustaleń i refleksji*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (127), s. 125–146.
- Karwowski M. (2016), *Segmenty operacyjne (MSSF 8). Determinanty zakresu ujawnianych informacji*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Kasanen E., Lukka K., Siitonen A. (1993), *The constructive approach in management accounting research*, „Journal of Management Accounting Research”, Fall, s. 243–264.
- Labro E., Tuomela T.S. (2003), *On bringing more action into management accounting research: process considerations based on two constructive case studies*, „European Accounting Review”, 12 (3), s. 409–442.
- Martin J. (1993), *Principles of object-oriented analysis and design*, Prentice-Hall, Englewood Cliffs.
- Mozes H. (1992), *A framework for normative accounting research*, „Journal of Accounting Literature”, 11, s. 93–120.
- Mućko P. (2013), *Nurty krytyczne w badaniach rachunkowości*, „Studia i Prace Kolegium Zarządzania i Finansów”, 130, s. 79–88.
- Oler D.K., Oler M.J., Skousen Ch.J. (2010), *Characterizing accounting research*, „Accounting Horizons”, 24 (4), s. 635–670.
- Raulinajtys-Grzybek M. (2012), *Rola rachunkowości regulacyjnej w procesie wyceny usług powszechnych w Europie*, „Studia Prawno-Ekonomiczne”, 86, s. 253–273.
- Raulinajtys-Grzybek M. (2014), *Cost accounting models used for price-setting of health services – an international review*, „Health Policy”, 118, s. 341–353.
- Raulinajtys-Grzybek M. (2015), *Pricing Health Services: Transaction Cost Approach*, Anchor Academic Publishing, Hamburg.
- Raulinajtys-Grzybek M., Świdarska G.K. (2015), *Payment by results vs. costs of 24-hour standby in hospitals: evidence from Poland*, „Argumenta Oeconomica”, 2 (35), s. 85–104.
- Raulinajtys-Grzybek M., Świdarska G.K. (2016), *The use of innovation action research approach in the preparation of a Regulation on costing standard*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 86 (142), s. 153–168.
- Szpadarski A., (2012) *Prakseologia a nauki o zarządzaniu* [w:] A. Sopińska (red.), *Współczesne przedsiębiorstwo. Teoria i praktyka*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa, s. 62–71.
- Szycha A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szycha A. (2010), *Współczesne kierunki zainteresowania teorii rachunkowości finansowej w świetle za-rysu jej rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 56 (112), s. 245–265.

- Szychta A. (2011), *Cechy współczesnych badań i teorii w dziedzinie rachunkowości zarządczej*, „Acta Universitatis Lodziensis”, Folia Oeconomica, 249, s. 11–34.
- Szychta A. (2013), *Podejścia do badań naukowych w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71 (127), s. 243–260.
- Świdarska G.K. (red.) (2004), *Obiektowy rachunek kosztów działań – koncepcja i wykorzystanie*, Mono-grafie i Opracowania 526, SGH, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2010), *Wpływ zakresu ujawnianych informacji na poprawę ochrony inwestorów oraz pozycję konkurencyjną emitentów papierów wartościowych*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2011), *Rachunek kosztów dla Zakładów Opieki Zdrowotnej*, Oficyna SGH, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2014), *Koszty w opiece zdrowotnej*, Oficyna Wydawnicza SGH, Warszawa.
- Świdarska G.K. (red.) (2017), *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, MAC/Difin, Warszawa.
- Świdarska G.K., Gruszczyński M., Borowski Sz., Kariozen M., Karwowski M., Pielaszek M. (2010), *Wpływ zakresu ujawnianych informacji na poprawę ochrony inwestorów oraz pozycję emitentów papierów wartościowych*, [w:] B. Micherda (red.), *Perspektywy rozwoju rachunkowości, analizy i rewizji finansowej w teorii i praktyce*, t. I, Studia i Prace Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, nr 14, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, Kraków.
- Świdarska G.K., Krysik M., Rybarczyk K., Pielaszek M., Dżurak P. (2003), *Wpływ koncepcji obiektowego rachunku kosztów na proces budżetowania*. Projekt celowy KBN, SGH, Warszawa.
- Świdarska G.K., Pielaszek M., Warowny P., Borowski Sz. (2008), *Wpływ wdrożonego modelu rachunku kosztów na zakres uzyskiwanej informacji zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 43 (99).
- Świdarska G.K., Rybarczyk K., Pielaszek M. (2002), *Obiektowy rachunek kosztów*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 8 (64), s. 223–228.
- Świdarska G.K., Warowny P., Rybarczyk K., Pielaszek M., Borowski Sz. (2005), *Metodologia wdrażania rachunku kosztów działań a informacja zarządcza*, badanie własne, SGH, Warszawa.
- Warowny P. (2016), *Informacja kosztowa w strategicznym zarządzaniu rentownością przedsiębiorstwa*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 284, s. 200–213.
- Warowny P., Pielaszek M. (2014), *Analiza komparatywna wykorzystania różnych koncepcji rachunku kosztów w zarządzaniu*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 343, s. 559–570.
- Yourdon E., Argila C. (2000), *Analiza obiektowa i projektowanie: przykłady zastosowań*, Wydawnictwa Naukowo-Techniczne, Warszawa.