

*Tomasz Wnuk-Pel**, *Joanna Domagała***

**BADANIE ROZWOJU PUBLIKACJI Z ZAKRESU
RACHUNKU KOSZTÓW DZIAŁAŃ NA PODSTAWIE
ARTYKUŁÓW OPUBLIKOWANYCH W POLSKICH
CZASOPISMACH W LATACH 1994–2009**

1. Wprowadzenie

Już od prawie dwudziestu lat przedsiębiorstwa na świecie interesują się, wdrażają i wykorzystują koncepcję rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań. Przejawem znaczenia, jakie w ostatnich latach zarówno na świecie, jak i w Polsce ma koncepcja ABC/M, są chociażby:

- niebywała liczba profesjonalnych i naukowych publikacji;
- włączenie koncepcji ABC/M do wszystkich chyba podręczników, programów uniwersyteckich czy kursów z dziedziny rachunkowości zarządczej;
- wdrażanie koncepcji rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań w wielu przedsiębiorstwach;
- rozwój oprogramowania dedykowanego do obsługi systemów ABC/M, rozwój rynku usług konsultingowych.

Olbrzymie zainteresowanie tą koncepcją znajduje również odzwierciedlenie w literaturze. Wyrazem tego jest duża liczba prac z zakresu ABC/M, szczególnie w publikacjach przeznaczonych dla praktyków (np. „Journal of Cost Management”, „Management Accounting” (New York), „Management Accounting” (London) itd.), ale także, choć w nieco mniejszym stopniu

* Dr, adiunkt, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, tomwnuk@uni.lodz.pl.

** Mgr, asystent, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki, jdomagała@uni.lodz.pl.

w wydawnictwach akademickich¹ („Management Accounting Research” i „Journal of Management Accounting Research”). Zjawiskiem szczególnie interesującym jest to, że bardzo duża część tych publikacji jest autorstwa praktyków, tzn. dwóch grup praktyków, a mianowicie osób pracujących w przedsiębiorstwach, w których funkcjonuje rachunek kosztów działań oraz osób pracujących w firmach konsultingowych specjalizujących się w doradztwie z zakresu ABC/M.

Powstanie i rozwój koncepcji ABC/M w ostatnich latach wywarły znaczny wpływ zarówno na akademicką, jak i profesjonalną literaturę z zakresu rachunkowości zarządczej. Nawet sama liczba publikacji z zakresu ABC/M dowodzi, że w ostatnich latach niewiele było koncepcji, które wzbudziły porównywalne zainteresowanie wśród praktyków i teoretyków. Liczne publikacje z zakresu rachunkowości zarządczej prezentujące tematykę ABC/M niewątpliwie przyczyniły się do spopularyzowania samej koncepcji i wiedzy o niej wśród praktyków, konsultantów, pracowników naukowych i studentów. Publikacje te zwróciły również uwagę na problemy, z którymi borykają się systemy rachunku kosztów w przedsiębiorstwach i wywarły wpływ na rozpowszechnienie koncepcji opartych na rachunku kosztów działań w praktyce. Stwierdzić można generalnie, że publikacje z zakresu rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań wpłynęły w znaczny sposób na rozwój edukacji, badań i praktyki rachunkowości zarządczej zarówno w Polsce, jak i na świecie. Literatura ta może być obecnie postrzegana jako chronologiczna dokumentacja procesu rozwoju samej koncepcji ABC/M, jak również wpływu tej koncepcji na praktykę przedsiębiorstw.

W kontekście znaczenia literatury z zakresu ABC/M został sformułowany cel niniejszego badania – analiza istniejącej w Polsce literatury z zakresu ABC/M, w szczególności zaś jej ilości i struktury, tematyki i zastosowanych metod badawczych oraz poglądów wyrażanych przez autorów. Dla zrealizowania celu badania całość opracowania została podzielona na trzy części. W części pierwszej przedstawiono zastosowaną metodę badawczą, tzn. uzasadnienie wyboru próby, wyboru zmiennych i przedstawienie hipotez badawczych. W drugiej zaś zaprezentowano rezultaty badania, czyli kolejno przeanalizowano rozkład publikacji w czasie, poglądy wyrażane przez autorów publikacji, zastosowane metody badawcze oraz tematykę publikacji. Na końcu zaprezentowano wnioski oraz przedstawiono propozycje przyszłych badań.

¹ Na zjawisko to zwrócił uwagę M. D. S h i e l d s (1997), który zauważył, że liczba publikacji z zakresu ABC/M jest nieporównywalnie większa w wydawnictwach profesjonalnych niż w akademickich.

2. Charakterystyka zastosowanej metody badawczej

2.1. Uzasadnienie wyboru próby

Badanie polskiej literatury z zakresu ABC/M oparto na wyselekcjonowanym zbiorze artykułów z najważniejszych czasopism i cyklicznych publikacji z zakresu rachunkowości. Z badań wyłączono:

- podręczniki (por. np.: Jaruga i in., 2001; Świdorska (red.), 2002; Sobańska i in., 2009), książki specjalistyczne (por. np.: Leszczyński, Wnuk-Peł, 2004; Piechota, 2005; Wnuk-Peł, 2006) i książki tłumaczone (por. np.: Kaplan, Cooper, 2000; Miller, 2000) nawet te, w których tematyce ABC/M poświęcono stosunkowo dużo miejsca;
- opublikowane prace naukowe (np. wydawane przez uniwersytety i szkoły wyższe zwarte zbiory artykułów czy prace doktorskie lub habilitacyjne²);
- czasopisma specjalistyczne poświęcone księgowości i podatkom (np. „Monitor Księgowego”, „Rachunkowość Finansowa i Audyt”, „Serwis F-K” itd.);
- czasopisma specjalistyczne niepoświęcone tematyce rachunkowości (np. „Gazeta Prawna”, „Businessman Magazine” itd.);
- dzienniki (np. „Rzeczpospolita”, w której kilkakrotnie w analizowanym okresie publikowano popularnonaukowe artykuły nt. rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań).

Główną przyczyną, ze względu na którą postanowiono wyłączyć z badania wymienione wyżej czasopisma, było to, że nie zajmują się one tematyką rachunkowości zarządczej i artykuły z zakresu ABC/M w tych czasopismach pojawiały się bardzo sporadycznie, a co za tym idzie, wkład tych publikacji w rozwój piśmiennictwa z zakresu ABC/M w Polsce był dość ograniczony. Powodem wyłączenia z badań publikacji książkowych było to, że ze swej natury publikacje te nie ukazują się w sposób ciągły, ale pojawiają się w danym momencie (większość najważniejszych publikacji książkowych z zakresu ABC/M pojawiła się w Polsce w latach 2000–2003), dlatego też nie można na ich podstawie prześledzić zmian w sposobie prezentowania problematyki ABC/M. Z punktu widzenia celu badania wadą publikacji książkowych było również to, że najnowsze problemy teorii i praktyki są zazwyczaj przedstawiane najpierw w artykułach, a dopiero z pewnym opóźnieniem pojawiają się w publikacjach książkowych.

² Według wiedzy autorów (źródło SYNABA), do chwili obecnej w Polsce powstały trzy prace habilitacyjne i osiem doktoratów z zakresu ABC/M. Prace habilitacyjne to: A. Karmańska (2000), *Modelowanie rachunkowości zarządczej ubezpieczyciela na podstawie rachunku kosztów działań*; A. Piósiak (2002), *Budżetowanie i kontrola budżetowa w warunkach stosowania rachunku kosztów działań* oraz J. Mielcarek (2005), *Teoretyczne podstawy rachunku kosztów i zasobów – koncepcji ABC i ABM*.

Należy podkreślić, że zdecydowanie więcej autorów publikacji, które zostały wyłączone z badania, jest jednocześnie autorami artykułów, które włączono do analizy, tym sposobem przynajmniej część ich poglądów na kwestie ABC/M zostanie uwzględniona w niniejszym badaniu. Badanie postanowiono zatem ograniczyć do trzech głównych źródeł (zobacz tab. 1).

Tabela 1

Czasopisma wykorzystywane w badaniu

Tytuł	Profil	Lata badania
„Controlling i Rachunkowość Zarządcza”	praktyka (rachunkowość zarządcza)	1998–2009
„Rachunkowość”	praktyka (rachunkowość)	1994–2009
„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”	teoria (rachunkowość)	1994–2009

Źródło: opracowanie własne.

Uzasadnienie włączenia do badań miesięcznika „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” (CRZ) jest stosunkowo proste, ponieważ jest to jedyne w Polsce czasopismo z obszaru rachunkowości zarządczej skierowane do praktyków. Pewną niedogodnością jest to, że miesięcznik ten nie ukazywał się w całym badanym okresie, a tylko w latach 1998–2009. Co się zaś tyczy wyboru „Rachunkowości”, to pomimo tego, że miesięcznik ten zajmuje się w zasadzie tematyką rachunkowości finansowej, został on włączony do badania ze względu na to, że: a) jest to w opinii autorów czasopismo najbardziej prestiżowe i opiniotwórcze w środowisku księgowych, a co za tym idzie, publikacje w nim zamieszczone docierają do szerokiego grona praktyków rachunkowości zajmujących wysokie stanowiska w swoich firmach, b) w czasopiśmie tym dość regularnie zamieszczane są artykuły z zakresu rachunkowości zarządczej i finansów. Trzeci periodyk włączony do próby to „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” (dawniej „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”). Za włączeniem do badania tej pozycji przemawia fakt, że jest to jedyna ogólnokrajowa publikacja poświęcona badaniom naukowym z zakresu rachunkowości. Tematyka Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości (ZTR) to rachunkowość w ogóle, jednak problematyka rachunkowości zarządczej zajmuje tu bardzo ważne miejsce. Dodatkowo należy wspomnieć, że w przypadku tej publikacji badaniu poddane zostały w każdym roku „normalne” numery (zazwyczaj cztery), jak również wydania specjalne, publikowane głównie z okazji odbywających się corocznie ogólnopolskich konferencji katedr rachunkowości.

Ramy czasowe badanego okresu określono na lata 1994–2009. Początek analizowanego okresu wyznaczyła publikacja, napisanego przez Alicję Jarugę i Annę Szychotę, artykułu poświęconego tematyce rachunku kosztów działań – pierwszy artykuł o tej tematyce w Polsce (J a r u g a, S z y c h t a, 1994). Koniec okresu wyznaczono na rok 2009 – to ostatnia możliwa data zebrania informacji do badania.

2.2. Uzasadnienie wyboru zmiennych

Do analizy publikacji z zakresu ABC/M w polskich czasopismach wykorzystano cztery podstawowe grupy zmiennych, są to:

- zmienne charakteryzujące daną publikację pod względem ilościowym;
- zmienne charakteryzujące autora publikacji i jego poglądy;
- zmienne charakteryzujące zastosowaną metodę badawczą;
- zmienne charakteryzujące tematykę publikacji.

Wyboru grup i poszczególnych zmiennych dokonano, mając na uwadze cele badania, tak aby rzetelnie scharakteryzować analizowaną literaturę z zakresu ABC/M pod kątem jej zawartości, struktury i znaczenia. Przedstawienie i uzasadnienie wyboru poszczególnych zmiennych zaprezentowano poniżej.

Charakterystyka ilościowa publikacji

Charakterystyka ilościowa publikacji w badanym okresie jest najbardziej oczywistym obszarem analizy. Umożliwi ona ogólne przedstawienie piśmiennictwa z zakresu ABC/M w wyselekcjonowanych czasopismach pod względem np. częstotliwości występowania poszczególnych tematów. W ilościowej charakterystyce publikacji uwzględniona zostanie przede wszystkim ilość publikacji z zakresu ABC/M w badanym okresie w przekroju poszczególnych czasopism i łącznie. Ta najprostsza ilościowa charakterystyka publikacji z zakresu ABC/M umożliwi łącznie z innymi badanymi zmiennymi pogłębienie analizy oraz identyfikację ewentualnych trendów.

Charakterystyka autorów publikacji

Określenie autorstwa publikacji z zakresu ABC/M jest kolejną badaną zmienną, umożliwiającą zidentyfikowanie, które grupy zawodowe przejawiały największe zainteresowanie koncepcją będącą przedmiotem badania oraz która grupa przyczyniła się najbardziej do rozpropagowania koncepcji ABC/M w Polsce. W badaniach z zakresu rachunkowości zarządczej wyróżnia się zazwyczaj trzy grupy: pracownicy naukowci, konsultanci i praktycy.

Drugą wykorzystywaną w badaniu zmienną, która posłużyła do charakteryzacji piśmiennictwa z zakresu ABC/M jest proporcja zwolenników koncepcji do jej przeciwników. Poglądy autorów podzielono na trzy grupy: a) zwolennicy koncepcji ABC/M, b) przeciwnicy koncepcji ABC/M, c) neutralni w stosunku do koncepcji. Przypisanie do poszczególnych grup zostało dokonane przez autorów na podstawie analizy treści artykułu, wniosków wyciągniętych przez autora oraz ocen i opinii wyrażonych w publikacji. Zwolennicy koncepcji ABC/M podkreślają zazwyczaj techniczną przewagę koncepcji ABC/M nad tradycyjnymi metodami kalkulacji kosztów oraz będące skutkiem zastosowania nowej metody efekty ekonomiczne. Stanowisko takie można zaobserwować w pracach R. Coopera (1988), J. K. Shanka i V. Govindarajana (1988), R. Coopera i R. S. Kaplana (1991) czy L. R. Dolinsky'ego i T. E. Vollmana (1991). Przeciwnym poglądom, podkreślającym że koncepcja ABC/M nie jest specjalnie nowa lub że jest przejawem mody w obszarze rachunkowości zarządczej, prezentowane były w publikacjach C. T. Horngrena (1990), G. J. Staubusa (1990) czy T. Malmiego (1997). Analiza publikacji pod kątem określenia, czy poglądy w nich zaprezentowane popierają koncepcję ABC/M czy też nie, umożliwi stwierdzenie, czy w polskich publikacjach przeważa entuzjazm co do tej metody, czy też autorzy publikacji odnoszą się do niej z dystansem. Ciekawe może się okazać także zestawienie proporcji zwolenników/przeciwników według grup zawodowych autorów publikacji. Wydaje się, że wśród konsultantów powinni przeważać zwolennicy koncepcji, natomiast środowisko akademickie powinno być nieco bardziej sceptyczne.

Zastosowana metoda badawcza

Zastosowana metoda badawcza jako kolejna zmienna uwzględniona w badaniu ma wyjaśnić, w jaki sposób pozyskiwane są informacje o koncepcji ABC/M. Klasyfikacje metod badawczych są różne, ale w znacznej części się pokrywają³. W niniejszym badaniu sklasyfikowano metody badawcze w następujący sposób:

– przegląd (literatury, historii itd.) – badania tego rodzaju to zazwyczaj analizy literatury mające na celu przedstawienie: kto, o czym i za pomocą jakich metod badawczych pisze na temat ABC/M (Björnenak, Mitchell, 1999; Lukka, Granlund, 2000);

– badanie (ankietowe, kwestionariuszowe itd.) – badania takie koncentrują się na: a) analizie stopnia rozpowszechnienia metod ABC/M, b) analizie

³ W badaniach z zakresu rachunkowości różni autorzy w zależności od tematu analizy wykorzystują różne klasyfikacje – zob. szerzej Prather, Rueschoff, 1996; Shields, 1997.

struktury systemów ABC/M, c) badaniu opinii firm wykorzystujących systemy ABC/M, d) analizie udanych wdrożeń systemów ABC/M⁴;

– studium przypadku – prace te polegają zazwyczaj na badaniu, na poziomie pojedynczych firm, przyczyn zainteresowania koncepcją ABC/M, porównywaniu systemu ABC/M z dotychczas stosowanym, analizie implikacji wdrożenia systemu ABC/M dla procesu podejmowania decyzji w przedsiębiorstwie czy też przyczyn powodzeń lub niepowodzeń wdrożenia⁵;

– praca opisowa – tego typu prace polegają zazwyczaj na przedstawianiu ogólnych zasad funkcjonowania rachunku kosztów działań oraz zarządzania na podstawie działań;

– praca analityczna (modelowanie matematyczne) – badania tego typu polegają na matematycznej analizie zachowania się kosztów w reakcji na zmiany poziomu nośników działań; celem tych badań jest systematyczna analiza zachowania się kosztów i konstrukcja modeli matematycznych służących do prognozowania zachowania się kosztów⁶.

Wyróżnienie powyższych kategorii badań stworzy podstawę do analizy tego, jak różne metody badawcze były wykorzystywane w czasie wraz z przechodzeniem od prac bardziej opisowych do badań ankietowych czy analizy studiów przypadku.

Aby nieco lepiej wyjaśnić wagę zarówno krajowych, jak i zagranicznych publikacji z zakresu ABC/M, uwzględniono jeszcze jedną zmienną, a mianowicie liczbę krajowych i zagranicznych publikacji umieszczanych w bibliografii badanych artykułów.

⁴ Przykładami analiz stopnia rozpowszechnienia metod ABC/M, analiz struktury systemów ABC/M czy badań opinii firm wykorzystujących te systemy są np. prace: B e s c o s, M e n d o z a, 1995; I n n e s, M i t c h e l l, 1995. Analizie udanych wdrożeń systemów ABC/M poświęcone były z kolei prace: S h i e l d s, 1995 czy też F o s t e r, S w e n s o n, 1997.

⁵ W nurcie badań określanych jako studia przypadków można w zasadzie wyróżnić dwie części. Pierwsza koncentrowała się na wpływie ABC/M na koszt produktu, politykę cenową, projektowanie procesów i produktów, decyzje typu wytworzyć czy kupić, ceny transferowe. Przykłady prac tego typu to: F o s t e r, G u p t a, 1990a; K o v a c, T r o y, 1989; S p i c e r, 1992. Druga część badań mających formę studiów przypadków traktuje problematykę ABC/M szerzej i koncentruje się na badaniu czynników wpływających na powodzenie bądź niepowodzenie procesu wdrażania systemów ABC/M. Przykłady prac tego typu to: G i e t z m a n n, 1991; C o b b, M i t c h e l l, 1993; C o b b, H e l l i a r, I n n e s, 1995; A n d e r s o n, 1995.

⁶ Badania prowadzone w formie modelowania matematycznego to zwykle prace teoretyczne, chociaż zdarzają się też prace oparte na materiale empirycznym. Forum tego typu prac to czasopisma, takie jak: „The Accounting Review”, „Journal of Accounting and Economics”, „Journal of Accounting Research” czy „Journal of Management Accounting Research”. Przykłady prac tego typu to np.: N o r e e n, 1991; F o s t e r, G u p t a, 1990b; B a b a d, B a l a c h a n d r a n, 1993; D a t a r, G u p t a, 1994; D i l l o n, N a s h, 1978; Z i m m e r m a n n, 1979; L e r e, 1986.

Tematyka publikacji

Przedstawienie szczegółowej tematyki publikacji z zakresu ABC/M oferuje dalsze możliwości analizy. Na podstawie tej analizy podjęta zostanie próba charakterystyki procesu powstawania i zmian publikacji z zakresu ABC/M w polskiej literaturze. W określeniu tematyki publikacji z zakresu ABC/M wyróżniony został podział na publikacje dotyczące *stricte* rachunku kosztów działań (są to zazwyczaj wcześniejsze publikacje) oraz szerzej tematyki zarządzania na podstawie działań (zazwyczaj publikacje te są nieco późniejsze). Tego typu ewolucja publikacji z zakresu ABC/M była obserwowana w piśmiennictwie zarówno amerykańskim, jak i zachodnioeuropejskim od końca lat 80., poprzez lata 90. XX w., aż do pierwszych lat wieku XXI.

Kolejną zmienną uwzględnioną w badaniu była specyfika sektorowa. W tym zakresie postanowiono nie wyróżniać branż (np. telekomunikacja, budownictwo itd.), ale uwzględnić podział na produkcję i usługi.

Trzecią zmienną wykorzystaną w badaniu szczegółowej tematyki publikacji był rodzaj procesu (np. logistyka), w którym może być zastosowana koncepcja ABC/M. Według M. E. Portera (1985) można wyróżnić dwie grupy procesów w firmie, tzn. procesy podstawowe i procesy wspomagające. W ramach grupy procesów podstawowych Porter wyróżnił kolejno: logistykę wewnętrzną, działalność podstawową, logistykę zewnętrzną, sprzedaż i marketing oraz usługi posprzedażne. W grupie procesów wspomagających wyodrębnił natomiast: utrzymanie infrastruktury, zarządzanie zasobami ludzkimi, rozwój technologii i zakupy. Modyfikując nieco klasyfikację Portera, wyróżniono dla potrzeb badania następujące procesy lub ich grupy:

- proces działalności podstawowej (np. wytwarzanie wyrobów czy świadczenie usług);
- proces logistyki (wewnętrzna i zewnętrzna);
- proces sprzedaży i marketingu;
- pozostałe procesy (proces usług posprzedażnych, utrzymanie infrastruktury, zarządzanie zasobami ludzkimi, rozwój technologii i zakupy).

Kolejną zmienną uwzględnioną w badaniu są powiązania między ABC/M a innymi koncepcjami i narzędziami rachunkowości zarządczej⁷. Ten rodzaj

⁷ T. Björnenak i F. Mitchell badali związki publikacji z zakresu ABC/M zamieszczonych w profesjonalnych czasopismach brytyjskich i amerykańskich z takimi koncepcjami i narzędziami rachunkowości zarządczej, jak: teoria ograniczeń, ciągłe doskonalenie, globalna kontrola jakości, zarządzanie dokładnie na czas, reorganizacja procesów biznesowych, ekonomiczna wartość dodana, ceny transferowe, cykl życia produktu, sprawozdawczość finansowa, rachunkowość środowiskowa, atrybuty produktu, budżetowanie o podstawie zerowej, analiza funkcjonalna, *benchmarking*, budżetowanie kapitałowe, rachunek kosztów docelowych (Björnenak, Mitchell, 2000).

publikacji zazwyczaj pojawia się dużo później niż pierwsze publikacje na temat rachunku kosztów działań i zazwyczaj później nawet niż tematyka ABM. Występowanie tego rodzaju związków może świadczyć o szerszej perspektywie, w której postrzega się możliwości stosowania wszelkich innowacyjnych koncepcji rachunkowości zarządczej, w tym przypadku ABC/M.

Charakterystyka szczegółowej tematyki publikacji z zakresu ABC/M umożliwi odpowiedź na takie pytania, jak: a) czy tematyka publikacji ogranicza się tylko do ABC, czy też traktuje problem szerzej, b) jakich sektorów i procesów publikacje dotyczą, c) czy inne nowoczesne koncepcje i narzędzia rachunkowości zarządczej są łączone z koncepcją ABC/M? Charakterystyka tematyki publikacji stworzy również możliwość dodatkowych analiz, np. powiązania tematyki publikacji z afiliacją autora czy umiejscowienia jej w czasie. Może to z kolei prowadzić do ciekawych wniosków na temat ewolucji zarówno samych publikacji, jak również zainteresowania oraz wiedzy autorów i czytelników tych publikacji z zakresu ABC/M.

2.3. Hipotezy badawcze

Dla przeprowadzenia analizy ilości i struktury, tematyki i zastosowanych metod badawczych oraz poglądów wyrażanych przez autorów publikacji z zakresu ABC/M w Polsce w latach 1994–2009 postawiono pięć hipotez.

Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce ze względu na uwarunkowania historyczne był mniej intensywny i bardziej opóźniony w stosunku do teorii i praktyki krajów wysoko rozwiniętych⁸, nie ominęło to również literatury z zakresu ABC/M. **Hipoteza 1** – Rozwój literatury z zakresu ABC/M w Polsce jest znacznie (o 6–8 lat) opóźniony w stosunku do publikacji w USA, Wielkiej Brytanii i w innych krajach wysoko rozwiniętych.

Badania prowadzone w USA i Wielkiej Brytanii (Lukka, Granlund, 2000; Björnena, Mitchell, 2000) dowodzą, że zdecydowana większość artykułów z zakresu ABC/M ukazuje się w czasopiśmie dla praktyków. Zjawisko to ma miejsce prawdopodobnie również w Polsce. **Hipoteza 2** – W czasopiśmie dla praktyków jest więcej publikacji z zakresu ABC/M niż w wydawnictwach akademickich, a wśród autorów grupą dominującą są pracownicy naukowcy.

Pogląd autora na temat koncepcji ABC/M może zależeć od jego zainteresowań zawodowych. Istnieje potwierdzona w szeregu publikacji teza, że prezen-

⁸ 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.

towana w artykułach postawa pro lub anty ABC/M ma związek z tym, którą z trzech grup zawodowych – pracownicy naukowci, konsultanci, praktycy – reprezentuje autor⁹. Generalnie wykazywano, że z dużą rezerwą do ABC/M podchodzili pracownicy naukowci, jej praktycznie bezkrytycznymi zwolennikami byli konsultanci, a postawę pośrednią zajmowali praktycy. W niniejszym badaniu postawiono hipotezę, że poglądy te wśród pracowników naukowych, konsultantów i praktyków nie będą tak zróżnicowane. **Hipoteza 3** – Procent zwolenników koncepcji ABC/M wśród konsultantów jest bliski najwyższemu możliwemu poziomowi, chociaż wskaźnik ten wśród praktyków i pracowników naukowych jest tylko nieznacznie mniejszy.

Ze względu na wspomniane już wcześniej opóźnienia w znajomości i wykorzystaniu nowoczesnych metod rachunkowości zarządczej w Polsce, także badania na ten temat są w naszym kraju mniej zaawansowane. Dotyczy to również stosowanych metod badawczych. **Hipoteza 4** – Wśród wykorzystywanych w publikacjach metod badawczych częściej spotkać można prace opisowe, badania ankietowe i studia przypadków niż przeglądy literatury czy prace analityczne.

Zgodnie z tendencjami światowymi, tematyka publikacji z zakresu ABC/M ewoluowała również w Polsce. Ostatnią hipotezą badań jest twierdzenie, że kierunek tych zmian w Polsce był podobny do zmian na świecie. **Hipoteza 5** – Tematyka publikacji ewoluowała od rachunku kosztów działań w firmach produkcyjnych i to tylko w działalności podstawowej, do tematyki ABM w firmach produkcyjnych i usługowych, w procesach podstawowych i wspomagających, z odniesieniami do innych koncepcji i narzędzi rachunkowości zarządczej.

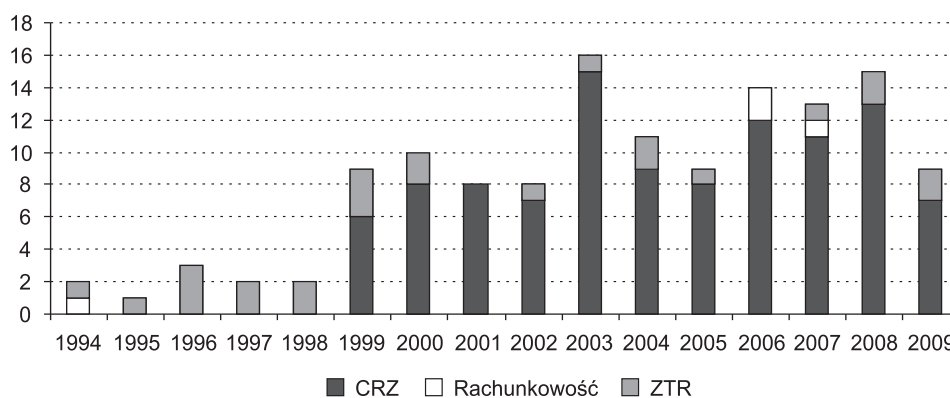
3. Analiza rezultatów badań

3.1. Charakterystyka ilościowa publikacji

Przeprowadzone badania wskazują, że liczba publikacji z zakresu ABC/M w badanym okresie była tak duża, że każdy czytelnik analizowanych czasopism bez wątpienia się na nie natknął (porównaj rys. 1). Po początkowym okresie, w którym publikacje z zakresu ABC/M były sporadyczne (lata 1994–1998), nastąpił wyraźny wzrost ich liczby, co było związane w głównej mierze z powstaniem pierwszego i jak dotąd jedyne czasopisma w Polsce, poświęco-

⁹ Poglądy na temat roli konsultantów i firm konsultingowych w rozpowszechnieniu ABC/M przedstawiają np.: M a c i n t o s h, 1998 oraz N o r e e n, 1987.

nego w całości problemom rachunkowości zarządczej, czyli miesięcznika „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” (CRZ). W Polsce, podobnie jak w USA i Wielkiej Brytanii, zdecydowana większość publikacji dotyczących ABC/M pojawiła się właśnie na łamach skierowanego do praktyków specjalistycznego czasopisma poświęconego tematyce rachunkowości zarządczej (CRZ). Ogółem w badanym okresie opublikowano 132 artykuły poświęcone zagadnieniom ABC/M, z czego 104 (78,8%) w „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej”, 4 (3,0%) – w „Rachunkowości” i 24 (18,2%) – w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” (ZTR). W ostatnich jedenastu latach liczba publikacji z zakresu ABC/M kształtuje się na dość stabilnym poziomie, w przedziale od 8 do 16 rocznie.



Rys. 1. Publikacje z zakresu ABC/M

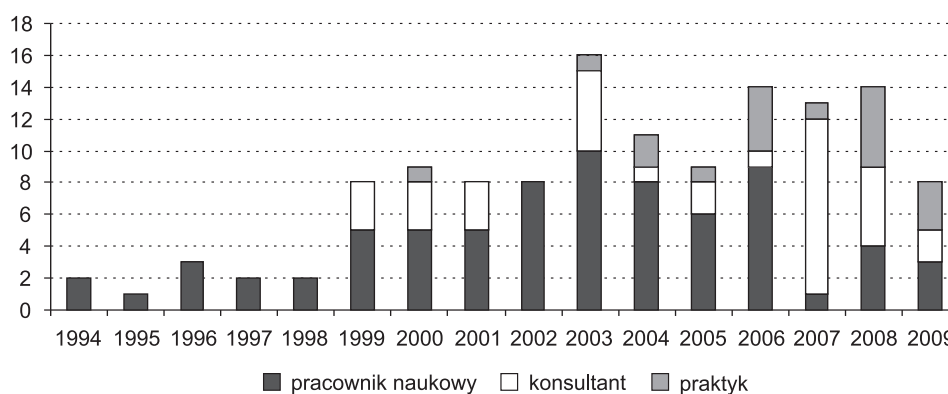
Źródło: opracowanie własne.

Na podstawie przeprowadzonych badań można wymienić pewne różnice w czasowym rozkładzie publikacji dotyczących ABC/M w Polsce oraz w takich krajach, jak USA czy Wielka Brytania (G o s s e l i n, 2007):

- o ile pierwsze, nieliczne publikacje w zakresie ABC/M pojawiły się w USA i Wielkiej Brytanii w roku 1988, to w Polsce było to sześć lat później, czyli w roku 1994;
- w USA czy Wielkiej Brytanii okres, w którym pojawiło się najwięcej publikacji z zakresu ABC/M przypadał na lata 1993–1997 (liczba publikacji dochodziła wówczas do 170–190 rocznie), w Polsce wyraźny wzrost liczby publikacji zaczął się sześć lat później, w roku 1999;
- w przeciwieństwie do USA czy Wielkiej Brytanii, gdzie po okresie wzrostu (1993–1997) nastąpił wyraźny spadek liczby publikacji (do ok. 70–90 rocznie od roku 2000), w Polsce zjawisko takie nie nastąpiło, a liczba publikacji kształtuje się na poziomie 8–16 rocznie.

3.2. Charakterystyka autorów publikacji

Analiza publikacji z zakresu ABC/M wskazuje, że w większości ich autorami są pracownicy naukowcy. Odsetek publikacji pracowników naukowych kształtuje się na poziomie 57,8%, podczas gdy w przypadku konsultantów jest to 28,1%, a w przypadku praktyków 14,1%. Rozkład publikacji w czasie (zobacz rys. 2) pozwala zauważyć, że w pierwszych pięciu latach (1994–1998) ich autorami byli wyłącznie pracownicy naukowcy, którzy również w latach następnych stanowili największą wśród autorów grupę. Publikacje konsultantów pojawiły się w roku 1999 i od razu wyraźnie zaznaczyły swoją obecność, z dość wyjątkowym rokiem 2007, gdzie stanowiły większość. Poza rokiem 2000, w którym pojawiła się jedna publikacja praktyków, ich prace bardziej regularnie zaczęły się pojawiać od roku 2003, a w większej ilości od roku 2006. Analiza autorstwa publikacji w czasie pokazuje zatem, że konsultanci, a zwłaszcza praktycy, włączyli się w piśmiennictwo z zakresu ABC/M stosunkowo późno, co pozostaje w sprzeczności z trendami w takich krajach, jak USA i Wielka Brytania. Badania przeprowadzone przez T. Björnena i F. Mitchella (2000) wskazują, że w tych krajach publikacje konsultantów i praktyków pojawiły się już w roku 1988 i od tej pory stanowiły znaczny odsetek publikacji poświęconych tematyce ABC/M.



Rys. 2. Autorstwo publikacji z zakresu ABC/M

Źródło: opracowanie własne.

Publikacje konsultantów stanowią w ostatnim czasie ważne źródło informacji o nowych koncepcjach rachunkowości zarządczej, czego szczególnym przypadkiem są prace dotyczące tematyki ABC/M. Jest to owoc wzrostu znaczenia firm konsultingowych specjalizujących się w rachunkowości zarządczej, które stają się również wiodącą siłą promującą rozwój praktyki rachunko-

wości zarządczej (Granlund, Lukka, 1998). Firmy te, poprzez swoich pracowników (autorów publikacji) traktują często łamy czasopism jako miejsce, w którym można zareklamować swoje usługi¹⁰. Publikacje konsultantów są bardziej nawet środkiem promocji i reklamy usług konkretnych firm doradczych niż nowych narzędzi i koncepcji rachunkowości zarządczej. Publikacje konsultantów charakteryzują się również zazwyczaj uproszczonym podejściem do prezentowanego zagadnienia, tak aby trafić jak najlepiej do praktyków, którzy są najważniejszymi adresatami tych publikacji. Wykorzystywana w pracach konsultantów metoda badawcza nie jest ich najmocniejszą stroną, prace te nie zawierają też zwykle krytycznych argumentów ani prawidłowo dobranych danych empirycznych. Publikacje konsultantów są więc wyrazem ich praktycznego, rzecz można, zawodowego zainteresowania tematyką ABC/M, można się również spodziewać, że w ich pracach podkreślać się będzie jednoznacznie zalety metody i sukcesy wdrożeń, zapominając nieco o potencjalnych problemach i porażkach części wdrożeń. Mimo pewnej spodziewanej tendencyjności w pracach konsultantów, co jest oczywiście ich wadą, można pokusić się o twierdzenie, że bez prac i publikacji konsultantów nie byłoby dzisiaj również dla pracowników naukowych zbyt wielu nowych koncepcji do badania (Lukka, Granlund, 2000).

Prace praktyków z zakresu ABC/M są dość dużą rzadkością. Ma to prawdopodobnie dwie przyczyny – po pierwsze brak czasu osób pełniących w firmach funkcję controllerów czy specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej, po drugie zaś niechęć do dzielenia się przez praktyków wypracowanymi w firmach rozwiązaniami, stanowiącymi o ich przewadze konkurencyjnej (zwłaszcza jeżeli chodzi o najciekawsze w takich przypadkach informacje szczegółowe, potencjalne problemy i sposoby ich uniknięcia oraz rezultaty wdrożeń). Z drugiej jednak strony nieliczne publikacje praktyków podkreślają ich osobiste osiągnięcia, stanowią również prezentacje osiągnięć firmy. Pomimo generalnie niewielkiej liczby publikacji praktyków, należy podkreślić, że sama koncepcja ABC/M była rozwinięta przez praktyków, zanim została przedstawiona szerzej w publikacjach Coopera i Kaplana na łamach „Harvard Business Review” (Cooper, 1985; Cooper, Kaplan, 1988; Cooper, Kaplan, 1988). Ze względu na opisane wcześniej ograniczenia (brak czasu praktyków i niechęć do ujawniania źródeł przewagi konkurencyjnej), bez wątpienia bardzo duży wkład publikacji praktyków w rozwój koncepcji ABC/M może być w badaniu niedoszacowany.

¹⁰ Dość skrajną opinię prezentuje N. B. Macintosh (1998), który spekuluje, że głównym powodem swego rodzaju mody na ABC/M jest reklama firm konsultingowych. W podobnym duchu wypowiada się też E. Nooren (1987), który pisze, że wiele publikacji z zakresu ABC/M „[...] czyta się jak reklamy usług consultingowych”.

Zgodzić się można z poglądami M. Bromwicha (1998), że w ostatnich latach wszelkie nowe koncepcje rachunkowości (w tym rachunkowości zarządczej) pochodzą głównie od praktyków i konsultantów. Zdecydowanie mniej nowych pomysłów i koncepcji pochodzi od pracowników naukowych, chociaż K. Lukka i M. Shields (1999) zwracają uwagę na to, że coraz większa liczba naukowców bierze aktywny udział w procesie projektowania i wdrażania wszelkich innowacji z zakresu rachunkowości zarządczej.

Przeprowadzone badanie pozwoliło na zwrócenie uwagi na to, że odsetek pracowników naukowych, konsultantów i praktyków publikujących w poszczególnych czasopismach jest zróżnicowany (zobacz tab. 2). Zgodnie z oczekiwaniami stosunkowo największy odsetek konsultantów i praktyków jest autorami publikacji w czasopiśmie skierowanym do praktyków („Controlling i Rachunkowość Zarządcza”), natomiast wśród autorów publikacji w czasopiśmie skierowanym do społeczności akademickiej („Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”) byli wyłącznie pracownicy naukowcy. Na podkreślenie zasługuje to, że na łamach „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej” odsetek publikacji konsultantów i praktyków był na poziomie podobnym (51,0%), jak w specjalistycznych czasopismach poświęconym tematyce rachunkowości zarządczej w USA i Wielkiej Brytanii (45%)¹¹.

Dodatkowa, szczegółowa analiza publikacji umożliwiła stwierdzenie, że publikacje w różnych czasopismach różnią się znacznie długością. Podczas gdy artykuły w „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej” oraz „Rachunkowości” były raczej krótkie (odpowiednio 4,8 i 5,8 strony), to opracowania publikowane w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” były istotnie dłuższe (ich średnia długość to 15,6 strony), co może wskazywać na ich bardziej dogłębny charakter.

Tabela 2

Autorstwo publikacji z zakresu ABC/M w poszczególnych czasopismach

	CRZ		„Rachunkowość”		ZTR		Razem	
	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%
Pracownik naukowy	51	49,0	3	75,0	20	100,0	74	57,8
Konsultant	35	33,7	1	25,0	–	0,0	36	28,1
Praktyk	18	17,3	–	0,0%	–	0,0	18	14,1
Razem	104	100,0	4	100,0	20	100,0	128	100,0

Źródło: opracowanie własne.

¹¹ Por. Björnena k, Mitchell, 2000.

Przeprowadzone badanie ujawniło również, że przytłaczająca większość autorów publikacji to zwolennicy ABC/M. Na 132 przeanalizowane publikacje, autorów 127 z nich określono jako zwolenników rachunku kosztów działań i zarządzania według działań, podczas gdy jedynie 5 autorów zachowało w stosunku do tych metod neutralność. Zdaniem autorów artykułu, żadnej spośród przeanalizowanych publikacji nie można było uznać za jednoznacznie krytyczną. Na podejście do problematyki ABC/M nie ma istotnego wpływu to, czy autor jest pracownikiem naukowym, konsultantem czy praktykiem, z zastrzeżeniem jednak, że praktycy okazali się w 100% zwolennikami ABC/M (prawdopodobnie główną przyczyną tego jest fakt, że wdrażali oni w swoich firmach ABC/M). Przykładowe opinie zwolenników ABC/M oraz autorów określonych jako neutralni zaprezentowano w tab. 3.

Tabela 3

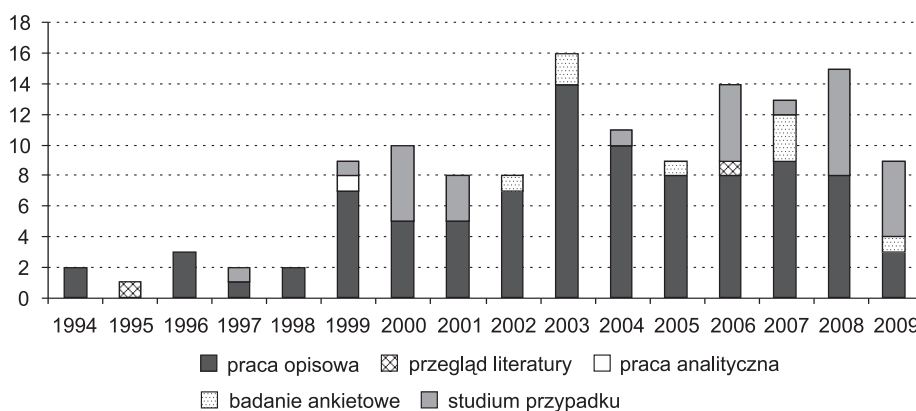
Przykłady wypowiedzi zwolenników i autorów neutralnych w stosunku do ABC/M

Zwolennicy	Neutralni
<p>1. „poprawę efektywności działania szpitali może umożliwić wdrożenie nowoczesnej koncepcji sterowania kosztami [...], koncepcją, która usprawni zarządzanie kosztami szpitala jest ich budżetowanie w przekroju działań” (K l u d a c z, 2006, s. 48–50).</p> <p>2. „[...] rachunek kosztów działań niweluje wszystkie mankamenty tradycyjnych systemów księgowych w zakresie prawidłowej kalkulacji kosztów i rentowności poszczególnych klientów oraz produktów firmy, jest menedżerskim rachunkiem kosztów, logicznie wspierającym zarządzanie procesami budżetowymi w przedsiębiorstwie” (Z i e l i Ń s k i, 2007, s. 36).</p> <p>3. „[...] zastosowanie rachunku kosztów działań pozwoli na prawidłowe określenie faktycznie ponoszonych kosztów, a nie, tak jak do tej pory, określenie ich poprzez arbitralny podział kosztów ogólnozakładowych” (O z g o w i c z, 2008, s. 4–5).</p> <p>4. „rachunek kosztów działań [...] pozwala na bardziej prawidłowe rozłożenie kosztów na obiekty, które wymagają zróżnicowanego nakładu poszczególnych działań” (O s s o w s k i, 2009, s. 28).</p>	<p>1. „[...] księgowi podają w wątpliwość skuteczność działania rachunku kosztów działań, rachunek kosztów działań był zbyt skomplikowany [...], trudności wykryto w prognozowaniu oraz oszacowaniu prognoz [...], rachunek kosztów działań nie przewyżczył problemów związanych z nieefektywnością obecnych systemów rejestracji i rozliczania kosztów [...]” (O h l, 1995, s. 113–114).</p> <p>2. „metodę tę stosuje się tam, gdzie obiekty kosztowe nie ulegają zmianie, czyli głównie w warunkach produkcji wieloseryjnej i masowej” (P o l a k, 2003, s. 41).</p> <p>3. „[...] rachunek kosztów działań jest trudny w utrzymaniu, aktualizacji i rozbudowie [...], cechuje go nadmierna statyczność, co ogranicza jego użyteczność w przedsiębiorstwach działających w dynamicznym i zmiennym otoczeniu [...]” (P r z y t u ł a, 2007, s. 27).</p> <p>4. „[...] rachunek kosztów działań pochłania duże nakłady finansowe, jak i czasu pracy [...], nie zawsze konieczne jest stosowanie ABC [...]” (W i d e r a, 2008, s. 19–20).</p>

Źródło: opracowanie własne.

3.3. Metoda badawcza zastosowana w publikacji

Przeprowadzona analiza wykazała, że w publikacjach z zakresu ABC/M wykorzystywano różne metody badawcze, a więc prace opisowe, przeglądy literatury, prace analityczne, badania ankietowe oraz studia przypadków (zobacz rys. 3). Metody te były wykorzystywane w zróżnicowany sposób. Zdecydowanie najczęściej stosowana była praca opisowa (92 artykuły, 69,7%), czyli praca polegająca na przedstawianiu ogólnych zasad funkcjonowania rachunku kosztów działań oraz zarządzania na podstawie działań. Drugą pod względem częstotliwości stosowania była metoda studiów przypadków (29 artykułów, 22,0%), stosowana częściej zwłaszcza od roku 2006. Pierwsze badania ankietowe dotyczące tematyki ABC/M opublikowano w roku 2002, a w następnych latach praktycznie co drugi rok publikowano od jednego do trzech artykułów wykorzystujących tę metodę. Ogółem metodę badań ankietowych wykorzystano 8 razy, co stanowi 6,1% ogółu publikacji. Publikacje w formie przeglądu literatury i prace analityczne były wydawane sporadycznie, odpowiednio dwa razy i raz. Przeprowadzone badanie wskazuje na pewne podobieństwo w stosowaniu metod badawczych w publikacjach w Polsce oraz w USA i Wielkiej Brytanii – we wszystkich tych krajach takie metody, jak badania ankietowe czy studia przypadków były w większym zakresie stosowane w późniejszych latach (Björnena k, Mitchell, 2000).



Rys. 3. Metody badań ABC/M

Źródło: opracowanie własne.

Analiza zastosowanych w publikacjach metod badawczych jest obciążona pewnym błędem, wynikającym z tego, że w czasopiśmie skierowanym do praktyków (w szczególności „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”) czasami trudno jest jednoznacznie stwierdzić, jaką metodę zastosowano. Dodatkowo

przeanalizowano zatem publikacje w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości”, które ze względu na swój bardziej teoretyczny i formalny charakter (również proces recenzji) umożliwiają zdecydowanie bardziej precyzyjne określenie zastosowanej metody badawczej. Poszczególne metody były tam stosowane następująco:

- prace opisowe (16 artykułów, 66,7%);
- przegląd literatury (1 artykuł, 4,2%);
- prace analityczne (1 artykuł, 4,2%);
- badania ankietowe (1 artykuł, 4,2%);
- studia przypadków (5 artykułów, 20,8%).

Przeprowadzone badania pozwoliły na stwierdzenie istotnych różnic w odwoływaniu się do literatury (bibliografia) w zależności od czasopisma, w którym ukazała się publikacja oraz od afiliacji autora. Zgodnie z przewidywaniami, najwięcej pozycji w bibliografii (średnio 20, z czego 6,8 krajowych i 13,2 zagranicznych) znajduje się w artykułach z „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości”. W „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej” i „Rachunkowości” jest to odpowiednio 2,4 i 4,0 pozycje bibliograficzne. Bez względu na miejsce publikacji (czasopismo), odwołań bibliograficznych jest najwięcej w artykułach pracowników naukowych (7,0), a najmniej w pracach konsultantów i praktyków (ok. dwóch).

Publikacje pracowników naukowych zazwyczaj charakteryzują się najlepszym warształem badawczym i najlepszą argumentacją dla poparcia prezentowanych tez. Publikacje te są też zazwyczaj najbardziej obiektywne, ponieważ ich autorzy ze względu na miejsce pracy nie są poddawani presji środowiska skłaniającego do prezentowania takich, a nie innych, poglądów (w przeciwieństwie np. do publikacji konsultantów). Podkreślić jednak należy, że przynajmniej część pracowników naukowych publikujących prace z zakresu ABC/M jest jednocześnie konsultantami. Może to być źródłem potencjalnego konfliktu interesów i prowadzić do obciążenia ich prac problemami charakterystycznymi dla publikacji konsultantów.

3.4. Tematyka publikacji

Jednym z istotnych zjawisk charakterystycznych dla dyfuzji koncepcji ABC/M jest pojawienie się znacznej liczby publikacji, które wykraczają poza tematykę rachunku kosztów działań (ABC) i koncentrują się na zarządzaniu na podstawie działań (AB/M). W analizowanych publikacjach 69,7% poświęconych było ABC, a 30,3% – AB/M (zobacz tab. 4). Co ciekawe, tematyka AB/M była znacznie częściej poruszana na łamach „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej” (35,6% publikacji) niż na łamach „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości” (8,3%).

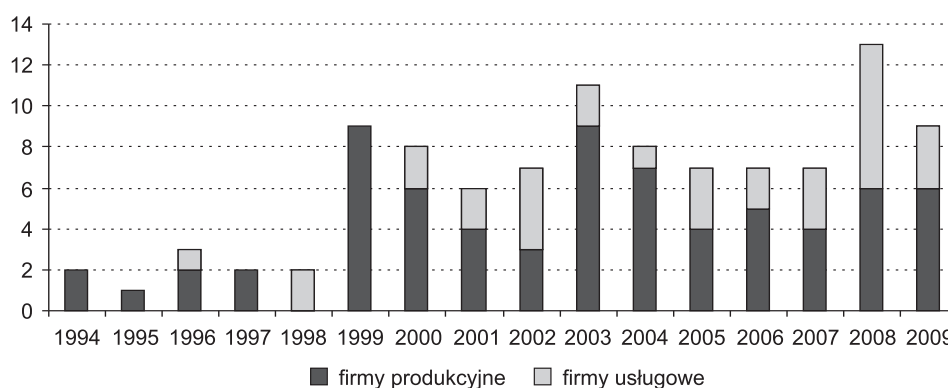
Tabela 4

Tematyka publikacji z zakresu ABC/M w zależności od czasopisma

Zagadnienie	CRZ		„Rachunkowość”		ZTR		Razem	
	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%	<i>n</i>	%
ABC	67	64,4	3	75,0	22	91,7	92	69,7
AB/M	37	35,6	1	25,0	2	8,3	40	30,3
Razem	104	100,0	4	100,0	24	100,0	132	100,0

Źródło: opracowanie własne.

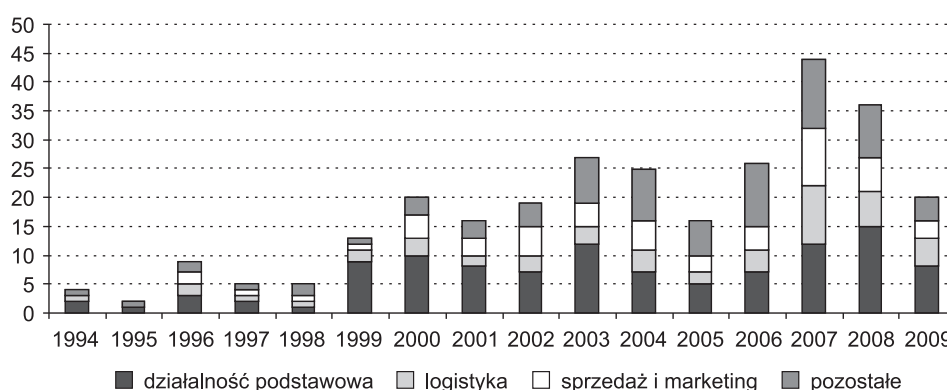
Dyfuzyję rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań można zaobserwować, analizując ich rozprzestrzenianie się w różnych obszarach działalności gospodarczej oraz w różnych procesach realizowanych przez przedsiębiorstwa. W odniesieniu do podziału na firmy produkcyjne i usługowe (zobacz rys. 4) należy zauważyć, że ABC/M było w początkowych latach (1994–1999) prezentowane prawie wyłącznie w kontekście przedsiębiorstw produkcyjnych, podczas gdy w latach późniejszych (2000–2009) duża część publikacji była poświęcona firmom usługowym. Podobnych zależności, a więc podejmowania tematyki firm produkcyjnych w pierwszych latach, a tematyki firm usługowych (zarówno z sektora prywatnego, jak i publicznego) w latach późniejszych, można się doszukać w analizie publikacji w USA i Wielkiej Brytanii (Björnena k, Mitchell, 2000). Szczegółowa analiza publikacji przeprowadzona w przekroju czasopism wykazała, że tematyka ABC/M w kontekście firm produkcyjnych była częściej poruszana w czasopismach dla praktyków (34,6% publikacji) niż w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” (20,8% publikacji).



Rys. 4. Publikacje z zakresu ABC/M w podziale na firmy produkcyjne i usługowe

Źródło: opracowanie własne.

W kontekście procesów realizowanych w przedsiębiorstwach należy zauważyć, że w zasadzie od samego początku (rok 1994) publikacje z zakresu ABC/M odnosiły się do wszystkich istotnych procesów realizowanych w przedsiębiorstwach, poczynając od procesów podstawowych, poprzez logistykę, sprzedaż i marketing, aż do pozostałych procesów realizowanych w przedsiębiorstwach (zobacz rys. 5). Przeprowadzona analiza wykazała, że stosunkowo często publikacje nie koncentrowały się na jednym tylko procesie, ale przedstawiały ABC/M w kontekście kilku, często wszystkich analizowanych procesów. Szczegółowa analiza publikacji przeprowadzona w przekroju czasopism wykazała, że tematyka ABC/M w kontekście zróżnicowanych procesów była z podobną częstotliwością poruszana zarówno w czasopismach dla praktyków („Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, „Rachunkowość”), jak i w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości”. Odmienne rezultaty dała w tym zakresie analiza publikacji w USA i Wielkiej Brytanii (Björnénak, Mitchell, 2000), która wykazała, że ujęcie ABC/M w kontekście wielu procesów i funkcji zarządzania było charakterystyczne przede wszystkim dla artykułów w specjalistycznych czasopismach poświęconych rachunkowości zarządczej, skierowanych do praktyków.

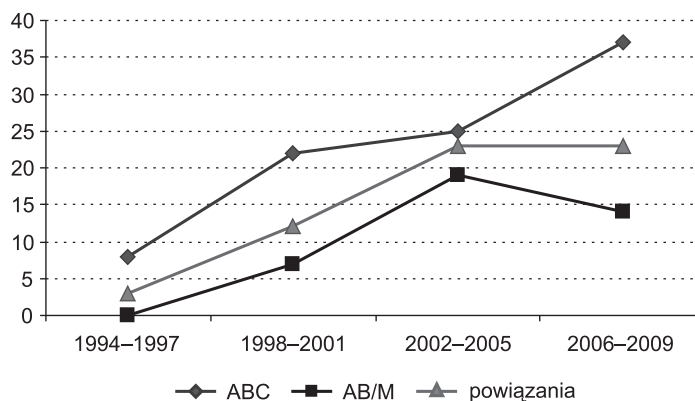


Rys. 5. Publikacje z zakresu ABC/M w podziale na procesy

Źródło: opracowanie własne.

Przeprowadzone badanie pozwala na stwierdzenie, że rosnącej w czasie liczbie publikacji z zakresu ABC towarzyszył wzrost liczby artykułów z zakresu AB/M. Chociaż, zwłaszcza w latach 1994–2001, publikacji tych było znacznie mniej, to jednak w latach 2002–2005 ich liczba prawie dorównała liczbie artykułów z zakresu ABC, by później, w latach 2006–2009, spaść. Należy podkreślić, że wzrostowi liczby publikacji z zakresu ABC i AB/M towarzyszy wzrost liczby odniesień i powiązań tematyki ABC/M z innymi narzędziami

rachunkowości zarządczej, np. budżetowaniem, cenami transferowymi itd. Duża liczba powiązań z innymi metodami rachunkowości zarządczej wskazuje na innowacyjność zastosowań ABC i AB/M oraz na entuzjazm w stosowaniu tych metod (zobacz rys. 6).



Rys. 6. Dyfuzja ABC i AB/M oraz powiązania z innymi technikami i narzędziami rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

Szczegółowe badanie powiązań ABC/M w analizowanych publikacjach ujawniło, że odniesienia do innych metod rachunkowości zarządczej są znacznie częstsze w artykułach z „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej” (48,1% artykułów zawiera takie odniesienia) niż w publikacjach z „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości” (odniesienia istnieją w 29,2% artykułów). Częstsze odniesienia do innych metod rachunkowości zarządczej są też charakterystyczne dla publikacji, których autorami są konsultanci. Odniesienia takie znajdują się aż w 58,3% ich artykułów, podczas gdy zarówno dla publikacji pracowników naukowych, jak i praktyków odsetek ten kształtuje się na poziomie 50,0%.

4. Podsumowanie i wnioski

ABC/M można z całą pewnością zaliczyć do najważniejszych innowacji w zakresie rachunkowości zarządczej w XX w. Rozprzestrzenianie się rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań dało się zaobserwować w praktyce wielu krajów na całym świecie, w tym również w praktyce polskiej. Dla lepszego zrozumienia procesu dyfuzji ABC/M przebadano 132 artykuły z trzech ukazujących się w Polsce czasopism („Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, „Rachunkowość”, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”) w la-

tach 1994–2009. Na podstawie przeprowadzonych badań, w odniesieniu do przyjętych na początku opracowania hipotez, można sformułować następujące wnioski:

1. Zarówno pojawienie się pierwszych publikacji, jak i wyraźny wzrost liczby publikacji z zakresu ABC/M jest w Polsce opóźniony o ok. 6 lat w stosunku do takich krajów, jak USA i Wielka Brytania. W przeciwieństwie jednak do USA czy Wielkiej Brytanii, liczba publikacji z zakresu ABC/M po okresie wzrostu nie spadła, ale w dalszym ciągu kształtuje się na wysokim, stabilnym poziomie (8–16 artykułów rocznie).

2. W Polsce, podobnie jak w USA i Wielkiej Brytanii, najczęściej publikacji w zakresie ABC/M ukazało się na łamach specjalistycznych czasopism dla praktyków (81,8%), ale ich autorami są w większości pracownicy naukowcy (57,8%).

3. Przytłaczającą większość autorów można określić jako zwolenników ABC/M (96,2%). Badanie nie wykazało, by nawet jedna publikacja mogła być określona jako pisana przez przeciwnika ABC/M, a jedynie w 5 przypadkach autorów można określić jako neutralnych. Na podejście do problematyki ABC/M nie ma istotnego wpływu to, czy autor jest pracownikiem naukowym, czy konsultantem (praktycy okazali się w 100% zwolennikami ABC/M).

4. Wśród stosowanych do badania ABC/M metod dominują prace opisowe (69,7%), a w drugiej kolejności studia przypadków (22,0%). Badania w formie ankiet, przeglądy literatury czy prace analityczne występują sporadycznie.

5. Rosnącej w czasie liczbie publikacji z zakresu ABC towarzyszył wzrost liczby publikacji z zakresu AB/M oraz wzrost liczby odniesień i powiązań tych metod z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej. Duża liczba powiązań z innymi metodami rachunkowości zarządczej wskazuje na innowacyjność i entuzjazm w stosowaniu ABC/M.

W podsumowaniu należy również stwierdzić, że przeprowadzone badania literaturowe mogą być kontynuowane, tak aby prześledzić dyfuzję w Polsce innych innowacyjnych metod rachunkowości zarządczej, takich jak np. strategiczna karta wyników, rachunek kosztów docelowych itd.

Literatura

- Anderson S. W. (1995), *Framework for assessing cost management system changes: The case of activity-based costing implementation at General Motors 1986–1993*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 7, s. 1–51.
- Babad Y., Balachandran B. (1993), *Cost driver optimization in activity-based costing*, „The Accounting Review”, Vol. 68, No. 3, s. 563–575.
- Bescos P. L., Mendoza C. (1995), *ABC in France*, „Management Accounting (USA)”, Vol. 76, No. 10, s. 33–35, 38–41.

- Björnenak T., Mitchell F. (2000), *A study of the development of the activity based costing journal literature 1987–1998*, 23. Congress EAA, 29–31 March, Munich.
- Boons A. A. M., Roberts H. J. E., Roozen F. A. (1992), *Contrasting activity-based costing with the German/Dutch cost pool method*, „Management Accounting Research”, Vol. 3, No. 2, s. 97–117.
- Bromwich M. (1998), *Editorial: Value based financial management systems*, „Management Accounting Research”, No. 9, s. 387–389.
- Cobb I., Helliar C., Innes I. (1995), *Management accounting change in a bank*, „Management Accounting Research”, No. 5, s. 155–175.
- Cobb I., Mitchell F. (1993), *Activity-based costing problems: The British experience*, „Advances in Management Accounting”, Vol. 2, s. 68–83.
- Cooper R. (1985), *Schreder-Bellows*, Harvard Business School Cases, numbers: 1-186-05051, 052, 053, 278, 054, 055.
- Cooper R. (1988), *The rise of activity-based costing – part two: when do I need an activity-based cost system*, „Journal of Cost Management”, No. 1, s. 41–48.
- Cooper R., Kaplan R. S. (1988), *How cost accounting distorts product costs?*, „Management Accounting (USA)”, No. 4, s. 20–27.
- Cooper R., Kaplan R. S. (1988), *Measure costs right: make right decisions*, „Harvard Business Review”, No. 66, s. 96–103.
- Cooper R., Kaplan R. S. (1991), *Profit priorities from activity based costing*, „Harvard Business Review”, No. 69, s. 130–135.
- Datar S., Gupta M. (1994), *Aggregation, specification and measurement errors in product costing*, „The Accounting Review”, Vol. 69, No. 4, s. 567–591.
- Dillon R. D., Nash J. F. (1978), *The true relevance of relevant costs*, „The Accounting Review”, s. 11–17.
- Dolinsky L. R., Vollman T. E. (1991), *Transaction-based overhead considerations for product design*, „Journal of Cost Management”, No. 5, s. 7–19.
- Foster G., Gupta M. (1990a), *Activity accounting: An electronics industry implementation*, [w:] *Measures for Manufacturing Excellence*, R. S. Kaplan (ed.), Harvard Business School Press, Boston.
- Foster G., Gupta M. (1990b), *Manufacturing overhead driver analysis*, „Journal of Accounting and Economics”, No. 12, s. 309–337.
- Foster G., Swenson D. W. (1997), *Measuring the success of activity-based cost management and its determinants*, „Journal of Management Accounting Research”, No. 9, s. 109–141.
- Gietzmann M. (1991), *Implementation issues associated with the construction of an activity-based costing system in an engineering components manufacture*, „Management Accounting Research”, No. 1, s. 189–199.
- Gosselin M. (2007), *A review of activity-based costing: technique, implementation and consequences*, „Handbook of Management Accounting Research”, Vol. 2, s. 641–671.
- Granlund M., Lukka K. (1998), *It's a small world of management accounting practices*, „Journal of Management Accounting Research”, No. 10, s. 153–179.
- Horngren C. T. (1990), *First discussant*, „Journal of Management Accounting Research”, No. 2, s. 21–24.
- Innes I., Mitchell F. (1990), *Activity based costing: a review with case studies*, CIMA, London.
- Innes J., Mitchell F. (1995), *A survey of activity-based costing in the U.K.'s largest companies*, „Management Accounting Research”, No. 6, s. 137–153.
- Israelsen P. (1994), *ABC and variability accounting: differences and potential benefits of integration*, „The European Accounting Review”, Vol. 3, No. 1, s. 15–48.

- Jaruga A., Nowak W. A., Szychta A. (2001), *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź.
- Jaruga A., Szychta A. (1994), *Rozwój rachunku kosztów działań*, „Rachunkowość”, nr 10, s. 429–437.
- Jarugowa A., Skowroński J. (1994), *O wierny obraz rachunku kosztów*, „Rachunkowość”, nr 4, s. 166–172.
- Johnson H. T. (1992), *Relevance regained*, Free Press, New York.
- Kaplan R. S., Cooper R. (2000), *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Warszawa.
- Karmańska A. (2000) *Modelowanie rachunkowości zarządczej ubezpieczyciela na podstawie rachunku kosztów działań*, „Monografie i Opracowania”, nr 482, Szkoła Główna Handlowa, Warszawa.
- Kasanen E., Malmi T. (1994), *The structural differences between traditional and activity-based costing*, 17. Congress EAA, 6–8 April, Venice.
- Kłudacz M. (2006), *Koncepcja budżetowania w przekroju działań jako instrument sterowania kosztami szpitala*, „Rachunkowość”, nr 1, s. 48–50.
- Kovac E., Troy H. (1989), *Getting transfer prices right: what Bellcore did*, „Harvard Business Review”, September/October, s. 148–154.
- Lere J. C. (1986), *Product pricing based on accounting costs*, „The Accounting Review”, Vol. 61, No. 2, s. 318–324.
- Leszczyński Z., Wnuk-Pel T. (2004), *Controlling w praktyce*, Gdańsk.
- Lukka K., Granlund M. (2000), *The asymmetric communication structure within the accounting academia: the case of activity-based costing research genres*, 23. Congress EAA, 29–31 March, Munich.
- Lukka K., Shields M. (1999), *Innovations in management accounting focus*, „Management Accounting (UK)”, Vol. 77, No. 3, s. 33–34.
- Macintosh N. B. (1998), *Management accounting Europe: A view from Canada*, „Management Accounting Research”, 9, s. 495–500.
- Malmi T. (1997) *Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralised organisation*, „Management Accounting Research”, No. 7, s. 459–480.
- Mielcarek J. (2005), *Teoretyczne podstawy rachunku kosztów i zasobów – koncepcji ABC i ABM*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Miller J. A. (2000), *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa.
- Noreen E. (1987), *Commentary on Johnson & Kaplan's relevance lost*, „Accounting Horizons”, No. 1, s. 110–116.
- Noreen E. (1991), *Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs*, „Journal of Management Accounting Research”, No. 3, s. 159–168.
- Ohl I. (1995), *Rachunek kosztów działań – stan badań*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 33, s. 102–119.
- Ossowski M. (2009), *Rachunek kosztów działań w publicznych szkołach wyższych*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 2, s. 20–28.
- Ozgowicz R. (2008), *Wpływ rachunku kosztów działań na działalność administratora budynków*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 8, s. 3–5.
- Piechota R. (2005), *Projektowanie rachunku kosztów działań*, Difin, Warszawa.
- Piosik A. (2002), *Budżetowanie i kontrola budżetowa w warunkach stosowania rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej, Katowice.
- Polak A. (2003), *Procesowy rachunek kosztów*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 3, s. 41–44.

- Porter M. E. (1985), *Competitive Advantage*, Free Press, New York.
- Prather J., Rueschoff N. (1996), *An analysis of international accounting research in US academic accounting journals 1980 through 1993*, „Accounting Horizons”, No. 10, s. 1–17.
- Przytuła A. (2007), *Ewolucja rachunku kosztów działań*, „Rachunkowość”, nr 8, s. 27–31.
- Roberts H. (1994), *Prozesskostenrechnung: The German Answer to Activity-Based Costing*, 17. Congress EAA, 6–8 April, Venice.
- Shank J. K., Govindarajan V. (1988), *The perils of cost allocations based on production volumes*, „Accounting Horizons”, No. 2, s. 71–79.
- Shields M. D. (1995), *An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing*, „Journal of Management Accounting Research”, No. 7, s. 148–166.
- Shields M. D. (1997), *Research in management accounting by North Americans in the 1990s*, „Journal of Management Accounting Research”, No. 9, s. 3–61.
- Sobańska I., Wnuk-Pel T., Zarnecki J. (2009), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C. H. Beck, Warszawa.
- Spicer B. H. (1992), *The resurgence of cost and management accounting: A review of some recent developments in practice*, „Management Accounting Research”, No. 3, s. 1–37.
- Staubus G. J. (1990), *Activity costing: twenty years on*, „Management Accounting Research”, No. 1, s. 249–264.
- Świdorska G. K. (red.) (2002), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, MAC/Difin, Warszawa.
- Widera R. (2008), *Porównanie tradycyjnego rachunku kosztów i rachunku kosztów działań*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 9, s. 17–20.
- Wnuk-Pel T. (2006), *Zarządzanie rentownością. Budżetowanie i kontrola. Activity based costing/management*, Difin, Warszawa.
- Zieliński T. (2007), *„As Easy As ABC” Rachunek kosztów działań prosty jak abecadło*, „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, nr 5, s. 36–40.
- Zimmermann J. L. (1979), *The costs and benefits of cost allocation*, „The Accounting Review”, Vol. 54, No. 3, s. 504–521.

Tomasz Wnuk-Pel, Joanna Domagała

THE RESEARCH ON THE DEVELOPMENT OF ACTIVITY-BASED COSTING PUBLICATIONS BASED ON PAPERS PUBLISHED IN POLISH JOURNALS IN THE PERIOD OF 1994–2009

This paper presents the analysis of publications in the field of ABC/M in Polish journals in the period of 1994–2009, particularly the analysis of: number of publications, their structure, subject matter, applied research method as well as attitudes expressed by the authors. The research was based on 132 articles published in three journals: „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, „Rachunkowość” and „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”. Conducted research revealed that publications in the field of ABC/M are delayed about 6 years in comparison to publications in countries like USA and Great Britain. In Poland, like in USA or Great Britain, most publications of ABC/M were published in specialist journals meant for practitioners (81.8%) and were written by research workers (57.8%). Great number of authors (96.2%) are followers of ABC/M. The

research revealed that not even one publication could be classified as apposed to ABC/M whereas neutral attitude was noticed in only 5 publications. The research results revealed that among wide range of researched methods used dominate descriptive research (96.7%) and case studies (22%); questionnaire research, research review or analytical research were published sporadically. Growth of publications was simultaneous in the field of ABC and ABM as well as reference and connections of those methods with other techniques of management accounting. Great number of connections between ABC and other methods of management accounting indicate enthusiasm and innovations in ABC/M use.