

Renata Biadacz

Politechnika Częstochowska

e-mail: renata.biadacz@wz.pcz.pl

**RACHUNEK KOSZTÓW DZIAŁAŃ –
BADANIE ROZWOJU PUBLIKACJI
W POLSKICH CZASOPISMACH**

**ACTIVITY BASED COSTING –
RESEARCH ON DEVELOPMENT OF PUBLICATIONS
IN POLISH MAGAZINES**

DOI: 10.15611/pn.2018.514.05

JEL Classification: M41, D24

Streszczenie: Rachunek kosztów działań jest jednym z najczęściej stosowanych rozwiązań ze strategicznych instrumentów rachunkowości zarządczej w praktyce gospodarczej. Celem artykułu jest przybliżenie dorobku naukowego rachunkowości polskiej w zakresie popularyzacji i stosowania rachunku kosztów działań w Polsce na podstawie artykułów opublikowanych w wybranych polskich czasopismach. Badania metodologiczne przeprowadzono na grupie czasopism zarejestrowanych w bazie BazEkon, jak również czasopisma „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”. Zastosowaną metodą badawczą są studia literaturowe. Artykuł ma walory poznawcze, ponieważ zawiera syntetyczny przegląd stanu wiedzy o rachunku kosztów działań.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów działań, rachunkowość zarządcza.

Summary: Activity Based Costing is one of the most commonly used solutions from the strategic management accounting instruments in business practice. The aim of the article is to present the state of scientific achievements of Polish accounting in the field of popularization and application of Activity Based Costing in Poland based on articles published in selected Polish journals. Methodological research was carried out on a group of journals registered in the BazEkon database as well as the journal „Controlling and Management Accounting”. Applied research method are literature studies. This article has cognitive values because it contains a synthetic overview of the state of Activity Based Costing knowledge.

Keywords: Activity Based Costing, management accounting.

1. Wstęp

Rachunkowość „od zawsze” dostarcza narzędzi, które usprawniają proces decyzyjny. Wzrost złożoności prowadzonej działalności powoduje zwiększone zapotrzebowanie na precyzyjne informacje dotyczące kosztów i dokonań w różnych obszarach aktywności biznesowej. Odpowiedzią są nowe, coraz bardziej zaawansowane rozwiązania w zakresie rachunku kosztów, po które coraz częściej sięgają przedsiębiorstwa. Jednym z takich rozwiązań jest powstała w USA pod koniec lat 80. XX w., wskutek pojawiającej się krytyki tradycyjnego rachunku kosztów pełnych oraz rachunku kosztów zmiennych, nowa koncepcja rachunku kosztów, znana jako rachunek kosztów działań (*activity-based costing*, ABC) lub rachunek kosztów procesów¹.

Rachunek kosztów działań opracowany został przez amerykańskich przedstawicieli rachunkowości: R. Coopera i R.S. Kaplana². W pierwszej połowie lat 90. XX w. koncepcja kalkulacji kosztów produkcji metodą rachunku kosztów działań zyskała popularność i zaczęła być stosowana w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i w innych krajach Europy. Zaczęła się również cieszyć większym zainteresowaniem w Polsce. Podstawą koncepcji rachunku kosztów działań jest postrzeganie przedsiębiorstwa przez pryzmat procesów i działań niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży wyrobów czy usług. Praktyka gospodarcza dowodzi jednak, że rachunek kosztów działań jest skomplikowanym i drogim narzędziem zarządzania kosztami. Badania naukowe związane z jego rozpowszechnianiem zarówno w polskich, jak i zagranicznych przedsiębiorstwach wskazują na stosunkowo niewielkie wykorzystanie ABC, pomimo poniesionych na przełomie lat 80. i 90. XX w. ogromnych nakładów na promocję i badania [Wnuk-Pel 2011]. Kalkulacja kosztów według zasad ABC okazała się zbyt skomplikowana i trudna, zarówno w implementacji, jak i w codziennym użytkowaniu. Trudności sprawiało przechowywanie i przetwarzanie danych oraz ich weryfikacja [Kaplan, Anderson 2008, s. 21]. Wiele przedsiębiorstw, pomimo poniesionych kosztów, zaniechało użytkowania rachunku kosztów już po wdrożeniu. Dlatego też od momentu powstania podlegał on ewaluacji. R.S. Kaplan i S.R. Anderson [2008] zaproponowali nowy jego wariant – sterowany czasem rachunek kosztów działań (*Time-Driven ABC*, TD ABC). Rachunek TD ABC ma na celu usunąć trudności towarzyszące implementacji systemów ABC na dużą skalę, poprzez zmianę sposobu pozyskiwania danych o czasie trwania działań i modyfikacji procedury kalkulacji kosztów działań [Szychta 2012, s. 33]³.

¹ Rachunek kosztów procesów (niem. *Processkostenrechnung*) jest zmodyfikowanym ujęciem rachunku kosztów działań, zaproponowanym w 1989 r. przez niemieckich profesorów P. Horvatha i R. Mayera [zob. np. Horvath 1998; Mayer 1993; Schweizer 2000; Sobańska 1997, cyt. za: Szychta 2003, s. 53-54].

² Zob. [Kaplan 1988; Kaplan, Cooper 1998, 2000].

³ Szerzej o wadach i zaletach TD ABC zob. np. [Szychta 2008, s. 302; Szychta 2012, s. 33-34]. O potrzebie modyfikacji TD ABC pisze m.in. J. Mielcarek [2008, s. 265-274].

Na gruncie krytyki założeń i nieudanych wdrożeń amerykańskiej koncepcji rachunku kosztów działań ABC oraz pozytywnych doświadczeń niemieckich w zakresie zastosowania *Grenzplankostenrechnung* (GPK)⁴ pojawiły się próby powiązania niemieckiego GPK z amerykańskim ABC w ramach jednej koncepcji rachunku kosztów. Obecnie badania te prowadzone są na całym świecie. W USA próby takie prezentowane są pod nazwą *Resource Consumption Accounting* (RCA) [por. Keys, Merwe 2001, s. 21-32], a w krajach niemieckojęzycznych jako *Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung* [por. Muller 1994, s. 112-119, za: Zieliński 2015, s. 66]. W Polsce prace nad powiązaniem ABC i GPK prowadzone są od kilku lat przez T. Zielińskiego i zwieńczone zostały wypracowaniem koncepcji rachunku kosztów pod nazwą „zasobowo-procesowy rachunek kosztów”; ich wyniki zostały zawarte w rozprawie doktorskiej obronionej w 2014 r. na Uniwersytecie Ekonomicznym w Poznaniu⁵.

Zasobowo-procesowy rachunek kosztów to, według T. Zielińskiego [2015, s. 66], połączenie szczegółowej informacji o zasobach, ich kosztach i wykorzystaniu (GPK) z informacjami na temat kosztów oraz efektywności działań i procesów (ABC) w sposób zapewniający przyczynowo-skutkowe rozliczanie kosztów do produktów, usług i klientów oraz wysokie walory interpretacyjne informacji wynikowej. Rozwiązanie to wpisuje się w najnowsze trendy rozwoju koncepcji controllingowych na świecie, będąc jednocześnie odpowiedzią na szerokie zapotrzebowanie menedżerów i kontrolerów na szczegółowe i wiarygodne informacje o kosztach zasobów, działań oraz rentowności produktów, usług i klientów. Coraz bardziej wyspecjalizowane zespoły controllingowe oraz wykorzystanie specjalistycznych narzędzi informatycznych klasy ABC/RCA to kluczowe czynniki sukcesu w rozpowszechnianiu się zaawansowanych rachunków kosztów, jak RCA. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów z powodzeniem został już wdrożony w kilkudziesięciu polskich przedsiębiorstwach z branż takich jak: produkcja, handel, energetyka, usługi finansowe, infrastruktura [Rusek, Zieliński 2014, s. 78].

Od opracowania pierwotnej koncepcji rachunku kosztów działań mija 30 lat. Jak wspomniano, od tego czasu przedsiębiorstwa na całym świecie wdrażają i wykorzystują zarówno tradycyjną koncepcję, rachunek kosztów działań sterowany czasem, jak i próby powiązania niemieckiego GPK z amerykańskim ABC. W latach 90., po zmianie ustroju gospodarczego, również w Polsce nastąpił wzrost zainteresowania narzędziami decyzyjnego rachunku kosztów, w tym koncepcją ABC. Znalazło to odzwierciedlenie w literaturze przedmiotu. Obecnie rachunek kosztów działań stanowi popularne narzędzie rachunkowości zarządczej.

⁴ Polska nazwa to rachunek planowanych kosztów marginalnych (krańcowych) [Zieliński 2013, s. 8].

⁵ Szerzej zob. [Zieliński 2017a, 2017b; 2015, s. 64-72; Rusek, Zieliński 2014, s. 75-84; Zieliński 2013, s. 8-12; 2018, s. 28-35].

2. Charakterystyka zastosowanej metody badawczej

Problem badawczy sprowadza się do próby przybliżenia zainteresowania koncepcją rachunku kosztów działań (ABC i TD ABC) w Polsce od momentu jej popularyzacji. Celem artykułu jest zaprezentowanie dorobku naukowego w zakresie stosowania *activity-based costing* jako jednego z rozwiązań współczesnego rachunku kosztów. By osiągnąć tak sformułowany cel, przyjęto następującą strukturę rozważań:

- przedstawienie istoty rachunku kosztów działań i jego modyfikacji;
- wybór próby badawczej i wyznaczenie parametrów pomiaru;
- analiza osiągniętych rezultatów;
- przedstawienie wniosków końcowych.

Do osiągnięcia celu artykułu niezbędne było zastosowanie analizy literatury przedmiotu na podstawie wybranych czasopism polskich. Badanie przeprowadzono na wyselekcjonowanym zbiorze artykułów z wybranych czasopism zarejestrowanych w BazEkon, jak również czasopisma „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”. Ze względu na dużą liczbę czasopism podejmujących tę problematykę, ale w bardzo niewielkim stopniu, analizę ograniczono do trzech czasopism z BazEkon o największej liczbie publikacji poświęconych zagadnieniom rachunkowości. Wykaz czasopism wykorzystanych w badaniu prezentuje tabela 1.

Tabela 1. Wykaz czasopism wykorzystanych w badaniu

Tytuł czasopisma	Profil czasopisma	Lata badania
„Controlling i Rachunkowość Zarządcza”	praktyka (rachunkowość zarządcza)	2004-2017
„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”	teoria (rachunkowość)	1992-2017
„Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, seria: Rachunkowość a Controlling	teoria (rachunkowość zarządcza)	1995-2017
„Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki finansowe. Ubezpieczenia”	teoria (rachunkowość)	2008-2017

Źródło: opracowanie własne.

Ponadto do badania włączono „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” (dawniej „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”), gdyż jest to uznany ogólnopolski periodyk poświęcony badaniom naukowym z zakresu rachunkowości, oraz miesięcznik „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” ze względu na fakt, że czasopismo to podejmuje problematykę rachunkowości zarządczej i jest skierowane do praktyków⁶. Badaniu poddano również „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” (wcześniej: „Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej”), gdyż zawierają najwięcej artykułów poświęconych koncepcji rachunku kosztów działań

⁶ Badaniem objęto lata 2004-2017 ze względu na dostęp do miesięcznika z tego okresu.

zarówno w ujęciu tradycyjnym (ABC), jak i zmodyfikowanym (TD ABC). Przeanalizowano też serię publikacji stanowiącą dorobek XXII cyklicznych konferencji „Rachunkowość a controlling”, organizowanych przez Katedrę Rachunku Kosztów, Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Instytutu Rachunkowości Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, a także pozostałe artykuły umieszczone w innych numerach „Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” wykazane w BazEkon.

Ze względu na ograniczone ramy artykułu analizę przeprowadzono pod kątem liczby publikacji w danym czasopiśmie w poszczególnych latach oraz tematyki publikacji. Należy zaznaczyć, że BazEkon zawiera 270 artykułów podejmujących problematykę *activity-based costing*, opublikowanych w 70 różnych czasopismach⁷: najwięcej w „Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” (łącznie 112), w następnej kolejności w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” (43 artykuły) i „Zeszytach Naukowych Uniwersytetu Szczecińskiego”, seria: Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia (22). Trzeba jednak podkreślić, że nie wszystkie te publikacje znalazły odzwierciedlenie w BazEkon. W przypadku „Prac Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” ujęto 81 pozycji. Znaczące różnice są w odniesieniu do „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości”, które w BazEkon figurują się od 2004 r., natomiast autorka objęła analizą wszystkie numery czasopisma (od 1992 r.).

3. Analiza wyników badań

Badania wykazują, że pośród narzędzi, jakie oferuje współczesny rachunek kosztów (tj. np. *target costing*, *kaizen costing*, rachunek kosztów cyklu życia produktu, czy rachunek kosztów jakości), zainteresowanie rachunkiem kosztów działań jest zdecydowanie największe, o czym świadczy liczba publikacji. Już na początku lat 90., czyli w pierwszym okresie po opublikowaniu badań przeprowadzonych przez R. Coopera i R.S. Kaplana (1988-1989) oraz spopularyzowaniu w Niemczech procesowego rachunku kosztów, na łamach „Zeszytów Teoretycznych Rachunkowości” zaczęły ukazywać się artykuły poświęcone tym zagadnieniom. Pod koniec lat 90. nastąpił wzrost zainteresowania wdrażaniem koncepcji ABC przez przedsiębiorstwa, zarówno w USA, jak i Europie Zachodniej. Spowodowało to wzrost publikacji na ten temat również w Polsce.

Ogólna analiza artykułów pozwala stwierdzić, że wzrost zainteresowania koncepcją ABC nastąpił w roku 2002 – opublikowano wówczas 14 artykułów. W kolejnych latach liczba publikacji stopniowo wzrastała, aż do 2009 r., gdy ukazało się 35 artykułów. Od 2010 r. powoli następował spadek zainteresowania koncepcją

⁷ W liczbie tej uwzględnione są również prace naukowe tej samej uczelni, ale poświęcone różnym problemom. Za podstawę badania przyjęto słowa kluczowe.

ABC. W ostatnich latach utrzymuje się ono na zbliżonym poziomie, kilku opracowań rocznie. Szczegółowy wykaz zaprezentowano w tabeli 2 i na rysunku 1.

Tabela 2. Łączna liczba artykułów podejmujących problematykę *activity-based costing* w czasopismach ujętych w BazEkon

Rok	Liczba artykułów
2017	9
2016	5
2015	9
2014	13
2013	8
2012	15
2011	20
2010	22
2009	35
2008	17
2007	22
2006	15
2005	11
2004	17
2003	14
2002	14
2001	7
2000	3
1999	3
1998	1
1997	6
1996	2
1995	-
1994	1
1993	1
Razem	270

Źródło: opracowanie własne na podstawie BazEkon.

Najwięcej artykułów odnoszących się do koncepcji ABC, TD ABC i powiązania ABC z innymi rozwiązaniami w publikacjach zawartych w BazEkon jest autorstwa A. Januszewskiego (22). W dalszej kolejności należy wymienić: T. Wnuk-Pel (10), D. Kuchta (9), B. Nita i A. Szychta (po 7), A. Bojnowska, A. Putyra (po 6), K. Konstantyn, M. Kowalski, P. Mućko, D. Więcek (po 5).

Dalszym badaniom poddano cztery czasopisma (zob. tab. 3).

Tabela 3. Artykuły opublikowane w poszczególnych latach w badanych periodykach

Rok	Controlling i Rachunkowość Zarządcza	PN UE we Wrocławiu Rachunkowość a Controlling	PN UE we Wrocławiu (pozostałe)	ZN Uniwersytetu Szczecińskiego Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia	Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości	Razem	Udział [%]
2017	1	2				3	1,17%
2016	2	2				4	1,56%
2015		1				1	0,39%
2014	2	3	1	1	1	8	4,67%
2013	4	5		2	1	12	4,67%
2012	4	5	1	2		12	4,67%
2011	4	8	2	3		17	6,61%
2010		8	1	2	4	15	5,84%
2009	8	8	3	11	4	34	13,23%
2008	15	12		1	4	32	12,45%
2007	14	8	2	1	1	26	10,12%
2006	10	10	2		1	23	8,95%
2005	8	2	1		2	13	5,06%
2004	7	3	1		5	16	6,23%
2003		3	1		1	5	1,95%
2002		4	1		1	6	2,33%
2001		3	2		1	6	2,33%
2000		3			3	6	2,33%
1999		1	1		5	7	2,72%
1998					3	3	1,17%
1997		2			1	3	1,17%
1996					2	2	0,78%
1995					1	1	0,39%
1994					1	1	0,39%
1993						0	0,00%
1992					1	1	0,39%
	79	93	19	23	43	257	100,00%

Źródło: opracowanie własne.

Z badań wynika, że w analizowanych periodykach znaczący wzrost zainteresowania rachunkiem kosztów działań nastąpił nieco później, bo w roku 2004. Łącznie opublikowano wówczas 16 artykułów, co stanowi 6,23% wszystkich analizowanych publikacji. Należy zauważyć, że w danym okresie 5 artykułów opublikowano w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości”, czasopiśmie o charakterze naukowym, natomiast 7 w czasopiśmie „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” skierowanym do praktyków rachunkowości. Oznacza to, że w okresie zwiększonej

popularności rachunku kosztów działań i jego ewaluacji w rachunek kosztów działań sterowany czasem liczba publikacji o charakterze badawczo-naukowym była w zbliżonej proporcji do liczby opracowań o charakterze praktycznym (wdrożeńowym). W następnych latach (2006-2009) następuje stopniowy wzrost publikacji na temat koncepcji ABC oraz powiązania tej koncepcji z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej. W roku 2009 osiągnięto pułap – 34 artykuły, co stanowi 13,23% wszystkich publikacji z analizowanych czasopism. Jest to zgodne z analizą ogólną wszystkich publikacji ujętych w BazEkon. W 2009 r. najwięcej artykułów poświęconym ABC i TD ABC opublikowano w „Zeszytach Naukowych Uniwersytetu Szczecińskiego, seria: Finanse, Rynki Finansowe i Ubezpieczenia” i „Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” (po 11) oraz w „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej” (8). Ogółem w badanym okresie w czterech periodykach opublikowano 257 artykułów odnoszących się do problematyki ABC, TD ABC i powiązaniom ABC z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej, z czego 112 (43,58%) w „Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 79 (30,74%) w „Controllingu i Rachunkowości Zarządczej”, 43 (16,73%) w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości”, 23 (8,95%) w „Zeszytach Naukowych Uniwersytetu Szczecińskiego”, seria: Finanse, Rynki Finansowe i Ubezpieczenia. Należy jednak jeszcze raz podkreślić, że analiza w tym zakresie nie jest pełna.

Analizując podejmowaną tematykę, trzeba stwierdzić, że w badanych czasopismach podejmowano różnorodną problematykę, zarówno obejmującą charakterystykę rachunku kosztów działań, etapy wdrożenia, ewolucję, prezentację ABC i TD ABC jako jednych z narzędzi controllingu strategicznego, jak i powiązanie ze strategią przedsiębiorstwa, z zarządzaniem wiedzą, zasobami ludzkimi czy z zastosowaniem innych narzędzi rachunkowości zarządczej, w tym współczesnych odmian rachunku kosztów (m.in. z rachunkiem kosztów docelowych). W późniejszym okresie wiele publikacji było poświęcone już nie tylko kalkulacji kosztów przy zastosowaniu rachunku kosztów działań, lecz także metodom, których podstawą stał się ten rachunek, np. analizie działań (procesów) zwiększających i niezmniejszających wartości produktu, budżetowaniu kosztów przy uwzględnieniu struktury działań, przeprojektowywaniu procesów. Wiele artykułów prezentuje zastosowanie rachunku kosztów działań w konkretnych przedsiębiorstwach, uczelniach wyższych czy służbie zdrowia.

4. Zakończenie

Rachunek kosztów działań jest jedną z podstawowych odmian współczesnego rachunku kosztów, który znalazł zastosowanie również w praktyce polskiej, o czym świadczą analizowane opracowania. Na podstawie badań obejmujących artykuły z czterech periodyków należy stwierdzić:

1. Pierwsze publikacje pojawiły już na początku lat 90., po zmianie ustroju gospodarczego (lata 1993-1994), jednak zdecydowany wzrost można zaobserwować

w pierwszej dekadzie XXI w. (od 2002 r.), co spowodowane było w dużej mierze problemami z wdrażaniem rachunku kosztów działań w praktyce oraz jego ewaluacją w rachunek kosztów działań sterowany czasem.

2. Znaczący udział w tych publikacjach stanowiły artykuły zamieszczone w czasopiśmie „Controlling i Rachunkowość Zarządcza”, napisane zarówno przez pracowników naukowych, jak i przez konsultantów i praktyków rachunkowości.

3. Pomimo że od momentu ukazania się pierwszych publikacji poruszających tematykę rachunku kosztów działań mija 30 lat, to nadal liczba publikacji kształtuje się na dość wysokim poziomie.

4. Należy zauważyć, że w czasopiśmie „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” skierowanym do praktyków największy udział procentowy artykułów podejmujących problematykę ABC i TD ABC przypada na lata 2004-2009. W kolejnych latach udział ten znacząco spada. Podobną tendencję można zauważyć w „Zeszytach Naukowych Uniwersytetu Szczecińskiego”, seria: Finanse, Rynki finansowe, Ubezpieczenia. Jedynie w „Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” liczba publikacji poruszających problematykę *activity-based costing* pozostaje na wyższym poziomie do 2015 r.

5. Podejmowana problematyka dotyczy nie tylko wyjaśnienia istoty ABC, lecz także zastosowania tego rozwiązania zarówno w jednostkach gospodarczych, jak i sektorze publicznym, uczelniach wyższych czy służbie zdrowia.

6. Największą liczbę publikacji stanowią opracowania prof. dr. hab. A. Januszewskiego, które prezentowane są zarówno w specjalistycznym czasopiśmie „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” (9), jak i w periodykach naukowych ujętych w BazEkon (22), oraz prof. dr. hab. inż. D. Kuchty – 3 w czasopiśmie „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” i 9 w periodykach ujętych w BazEkon.

7. W ostatnich latach wzrasta zainteresowanie zasobowo-procesowym rachunkiem kosztów. Na szczególną uwagę zasługują badania dr. T. Zielińskiego.

8. Problematyka ABC, TD ABC i ZPRK stanowi również przedmiot monografii, czego przykładem mogą być opracowania T. Wnuka, T. Zielińskiego, W. Zalewskiego, Z. Leszczyńskiego, J. Mielcarka czy R. Piechoty.

9. W porównaniu z innymi odmianami współczesnego rachunku kosztów (np. *target costing*, *kaizen costing*) koncepcja rachunku kosztów działań cieszy się dużą popularnością i jest znacznie częściej podejmowana w analizowanych publikacjach.

Pomimo że tradycyjne ujęcie ABC okazało się zbyt skomplikowane i trudne, zarówno w implementacji, jak i w codziennym użytkowaniu, i wymagało ewaluacji, należy podkreślić, że zainteresowanie tym narzędziem współczesnej rachunkowości nadal jest duże. Warto jednak zauważyć, że w ostatnich latach coraz częściej badania dotyczą implementacji rachunku kosztów działań z innymi narzędziami rachunkowości zarządczej, jak również praktycznego zastosowania tego rozwiązania w praktyce gospodarczej. Opracowań o charakterze naukowym jest znacząco mniej. Większość podejmowana jest na łamach „Zeszytów Teoretycznych Rachun-

kowości”, m.in. opracowania T. Wnuk-Pel, A. Szychty czy I. Sobańskiej. W pozostałych periodykach, mimo że istotną część publikacji jest „owocem” popularyzacji ABC i TD ABC w Polsce, znajdują się publikacje prezentujące dorobek naukowy w zakresie *activity-based costing*, m.in. M. Wierzińskiego, A. Niewęłowskiego, K. Kozłowskiej i P. Wrońskiego, A. Karmańskiej, G. Kostrzewskiego, M. Dłubaka, P. Mućko. Szczegółowe omówienie wniosków płynących z tych publikacji przekracza jednak ramy opracowania.

Literatura

- Cooper R., 1987, *The Two-Stage Procedure in Cost Accounting: Part One*, Journal of Cost Management.
- Cooper R., 1988a, *The Rise of Activity-Based Costing — Part One: What is an Activity-Based Cost System?*, Journal of Cost Management, Summer.
- Cooper R., 1988b, *The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When Do I Need an Activity-Based Cost System?*, Journal of Cost Management.
- Hiroto T., 1989, *Management Accounting in Japan. Ein Vergleich zwischen japanischen und wesentlichen Systemen des Management Accounting*, Controlling, no 6
- Horvath P., Mayer R., 1989, *Prozesskostenrechnung. Der Neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien*, Controlling.
- Horvath P. & Partner GmbH., 1998, *Prozesskostenmanagement. Methodik und Anwendungsfelder*, München.
- <http://bazekon.icm.edu.pl> (17.03.2018).
- Kaplan R.S., 1988, *One Cost System Isn't Enough*, Harvard Business Review, January–February, vol. 66.
- Kaplan R.S., Anderson S.R., 2008, *Rachunek kosztów działań sterowany czasem. TDABC Time Driven Activity Based Costing*, PWN, Warszawa.
- Kaplan R.S., Cooper R., 1998, *Cost&Effect: Using Integrated Cost System to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press, Boston.
- Kaplan S.R., Cooper R., 1999, *Prozesskostenrechnung als Managementinstrument*, Campus Verlag, Frankfurt–New York.
- Kaplan R.S., Cooper R., 2000, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Dom Wydawniczy ABC, Kraków.
- Keys D.E., van der Merwe A., 2001, *The case for RCA: Excess and idle Capacity*, Journal of Cost Management, July–August, vol. 15, no 5.
- Leszczyński Z., 2012, *Projektowanie i wdrażanie rachunku kosztów działań w praktyce*, ODDK, Gdańsk.
- Mayer R., 1993, *Target Costing und Prozeßkostenrechnung*, [w:] P. Horvath (red.), *Target Costing. Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis*, Schaffer-Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Mielcarek J., 2005, *Teoretyczne podstawy rachunku kosztów i zasobów – koncepcji ABC i ABM*, Prace habilitacyjne nr 18, Wydawnictwo Akademii Ekonomicznej w Poznaniu, Poznań.
- Mielcarek J., 2008, *O potrzebie modyfikacji time-driven ABC*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 14, Wrocław.
- Muller H., 1994, *Prozesskonforme Grenzplankostenrechnung als Plattform neuerer Anwendungsentwicklungen*, Kostenrechnungspraxis, no 38.

- Piechota R., 2005, *Projektowanie rachunku kosztów działań: Activity Based Costing*, Difin, Warszawa.
- Rusek B., Zieliński T., 2014, *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów (RPCA/RCA) w przedsiębiorstwie „Lumag” Sp. z o.o.*, Zeszyty Naukowe Wyższej Szkoły Gospodarki, t. 22, „Ekonomia” nr 6.
- Schweizer M., 2000, *Darstellung und Würdigung des Activity-Based Costing*, [w:] *Wybrane koncepcje i problemy rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, Acta Universitatis Lodzianis, Folia Oeconomica, nr 153, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I., 1997, *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szycha A., 2003, *System kosztów docelowych i inne japońskie koncepcje a rachunek kosztów działań*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP, t. 16 (72).
- Szycha A., 2008, *Rachunek kosztów działań: podejście klasyczne a Time-Driven*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP, t. 42 (98).
- Szycha A., 2012, *Rola równań czasowych w rachunku kosztów działań sterowanym czasem*, Przegląd Organizacji, nr 9.
- Wnuk-Pel T., 2011, *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wnuk-Pel T., 2013, *Management Accounting Innovations. The Case of ABC in Poland*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Zalewski W., 2017, *Rachunek kosztów działań w zarządzaniu przedsiębiorstwem transportu drogowego*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Zieliński T., 2013, *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów – więcej niż ABC Resource Consumption Accounting (RCA)*, Controlling, nr 8.
- Zieliński T., 2014, *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów w przedsiębiorstwie*, rozprawa doktorska, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu, Poznań.
- Zieliński T., 2015, *Spirala śmierci kosztów stałych a rentowność produktów*, *Finanse i Controlling*, nr 40, s. 66, <http://www.akademiacontrollingu.pl/spirala-smierci-kosztow-stalych-a-rentownosc-produktow/> (28.04.2018).
- Zieliński T., 2017a, *Mądrość strategiczna, doskonałość operacyjna i zysk. Zasobowo-procesowy rachunek kosztów*, Wydawnictwo Akademii Controllingu, Poznań.
- Zieliński T., 2017b, *Zasobowo-procesowy rachunek kosztów. ZPRK/RPCA*, Wydawnictwo Akademii Controllingu, Poznań.
- Zieliński T., 2018, *Kalkulacja kosztów i rentowności klientów z wykorzystaniem zasobowo-procesowego rachunku kosztów (ZPRK/RPCA) – case study*, *Controlling i Zarządzanie*, nr 2 (22).