

Behawioralne implikacje wdrożenia i stosowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie

Elżbieta Jaworska, Teresa Kiziukiewicz*

Streszczenie: *Cel* – Określenie z perspektywy poznawczej i motywacyjnej uwarunkowań behawioralnych ograniczających zarządczą przydatność rachunku kosztów działań (RKD) z uwzględnieniem jego ewolucji.

Metodologia badania – Zastosowano metodę analizy źródeł, w tym literatury krajowej i zagranicznej.

Wynik – W artykule wskazano zasadność wdrażania i stosowania w obecnych warunkach RKD w zarządzaniu kosztami. Podkreślono przy tym celowość rozpatrzenia oddziaływań behawioralnych rozpatrywanych z perspektywy poznawczej i motywacyjnej.

Oryginalność/wartość – W dynamicznie zmieniających się warunkach gospodarowania nie wystarcza ograniczenie do sprawozdawczego rachunku kosztów, lecz należy wdrażać zarządcze odmiany rachunku kosztów. Wartością dodaną artykułu jest wskazanie RKD jako narzędzia zarządzania kosztami i rozpatrzenie zagrożeń behawioralnych dla jego wdrożenia i funkcjonowania. Scharakteryzowano dwie grupy zagrożeń – o charakterze poznawczym i motywacyjnym.

Słowa kluczowe: rachunek kosztów działań, czynniki behawioralne a RKD, behawioralne aspekty w perspektywie poznawczej i motywacyjnej

Wprowadzenie

Koszty są niewrażliwym obszarem zarządzania. Od nich, a w zasadzie od ich relacji z przychodami ze sprzedaży, zależy wynik prowadzonej działalności gospodarczej, a zarazem bieżący i przyszły byt przedsiębiorstwa. W związku z tym istotne znaczenie ma zakres i jakość informacji o kosztach, w tym szybkość ich pozyskiwania, przetwarzania i dostarczania użytkownikom wewnętrznym z uwzględnieniem ich potrzeb, wynikających ze specyficznych warunków zarządzania danym podmiotem. Jeżeli informacje te są nierzetelne i nieskorelowane z potrzebami, mogą przyczyniać się do błędnych (nietrafionych) decyzji, generujących straty i związane z tym zagrożenie dla bytu i kontynuacji działalności jednostki gospodarczej. Spełnienie przez informacje o kosztach przedstawionych oczekiwań jest zdeterminowane funkcjonującym w danej jednostce modelem rachunku kosztów, który powinien być koherentny z charakterem działalności danej jednostki, jej wielkością, struk-

* dr Elżbieta Jaworska, Zachodniopomorski Uniwersytet Technologiczny w Szczecinie, Wydział Ekonomiczny, Katedra Ekonomii i Rachunkowości, e-mail: ejaworska@zut.edu.pl; prof. dr hab. Teresa Kiziukiewicz, Uniwersytet Szczeciński, Wydział Nauk Ekonomicznych i Zarządzania, Instytut Rachunkowości, e-mail: tkizukiewicz@wp.pl.

turą organizacyjną i systemem zarządzania, a także z ogólnymi warunkami prowadzenia działalności i zachodzącymi w tym zakresie zmianami.

Głównym powodem wyboru określonych modeli rachunku kosztów oraz zarządzania kosztami w przedsiębiorstwie jest możliwość uzyskania nowych i/lub dokładniejszych informacji o kosztach, których wykorzystanie pozwoli przedsiębiorstwu na podejmowanie decyzji poprawiających jego wyniki (Tse, 2011). W dobie postępu technologicznego oraz automatyzacji produkcji i dystrybucji wiąże się z tym konieczność rekonstrukcji podmiotowego rachunku kosztów w zasobowy, aby zapewnić adekwatne powiązanie kosztów, zwłaszcza pośrednich, z procesami niezbędnymi do wytworzenia produktów. Możliwości pełniejszej kontroli kosztów, jak i lepszego wykorzystania zasobów, mogą więc skłaniać menedżerów oraz osoby zajmujące się rachunkowością zarządczą do implementacji i stosowania rachunku kosztów działań – RKD (*Activity-Based Costing – ABC*).

W literaturze przedmiotu opisano wiele badań, w których rozważa się wpływ różnych czynników na wdrożenie, stosowanie i funkcjonowanie RKD w przedsiębiorstwach (Wnuk-Pel, 2012). Podkreśla się przy tym, że ze względu na stosowanie w RKD zaawansowanych technik i metod pomiaru, a także rozbudowanych obliczeń i rozliczeń, szczególną uwagę należy zwrócić na wpływ czynników behawioralnych (Anderson, Young, 1999; Anderson, Hesford, Young, 2002; Shields, 1995; Shields, Young, 1989; Krumwiede, Roth, 1997). Dotyczy to zwłaszcza konwencjonalnego modelu tej odmiany rachunku kosztów.

Celem artykułu jest określenie uwarunkowań behawioralnych wpływających na zarządzaną przydatność RKD. W związku z tym przedmiotem rozważań będą następujące aspekty:

- wpływ czynników behawioralnych na sferę poznawczą osób wdrażających i stosujących RKD w kontekście przetwarzania informacji o kosztach,
- rola motywacji zarządzających i specjalistów z rachunkowości zarządczej we wdrażaniu i stosowaniu RKD.

Na potrzeby artykułu zastosowano metodę analizy źródeł literaturowych.

1. Charakterystyka rachunku kosztów działań i jego ewolucja

Genezą RKD była zmiana, a w zasadzie odwrócenie relacji między kosztami bezpośrednimi i pośrednimi. Udział tych ostatnich w ogólnej sumie kosztów w 2 połowie XX wieku znacząco wzrósł, nawet do 80%, podczas gdy wcześniej stanowiły one około 20–30% wszystkich kosztów. Z tego powodu wystąpiły trudności z identyfikacją i rozliczaniem kosztów pośrednich w wypadku stosowania tradycyjnego rachunku kosztów, a więc rozliczania kosztów pośrednich w proporcji do kosztów bezpośrednich, a w szczególności – wynagrodzeń bezpośrednich. Automatyzacja procesów produkcyjnych i usprawnienia w zakresie organizacji ich przebiegu sprawiły bowiem, że z jednej strony malał wkład bezpośredniej pracy ludzkiej, a z drugiej – rosły koszty pośrednie. W wypadku zautomatyzowanej produkcji przyjęcie roboczogodzin lub płac bezpośrednich za podstawę konstrukcji klucza rozliczeniowego kosztów pośrednich przyczynia się do zaniżania kosztu jednostkowego, a tym samym do

zniękształcania (zawyżania) rentowności. Ponadto na wzrost kosztów pośrednich wpływały zjawiska, takie jak:

- odchodzenie przedsiębiorstw od produkcji masowej w kierunku zaspokajania zapotrzebowania określonych klientów, z czym wiąże się też oferowanie szerszego i zróżnicowanego asortymentu produktów doskonalszych pod względem ich rodzaju, funkcji, szczegółowych opcji (Kaplan, Anderson, 2008),
- wzrost znaczenia procesów okołoprodukcyjnych, w tym obsługa kanałów dystrybucji, obejmująca śledzenie zamówień klientów, pakowanie produktów, bezpośrednie dostawy do klientów,
- nasilona na skalę globalną konkurencja, wymagająca wzmożonej kontroli jakościowej, marketingu, utrzymania właściwych relacji z klientami, realizacji niewielkich zamówień.

W odpowiedzi na te zjawiska i związane z nimi problemy co do adekwatnego rozliczenia kosztów pośrednich, pojawił się RKD¹. W konwencjonalnej postaci, zaprojektowanej dla przedsiębiorstw produkcyjnych², był on oparty na podziale na bezpośrednie koszty produktów i koszty pośrednie (Kaplan, Cooper, 1988). W RKD koszty bezpośrednie (robocizna bezpośrednia, materiały bezpośrednie, inne koszty bezpośrednie), podobnie jak w tradycyjnym rachunku kosztów, są wprost przypisywane do określonych produktów³. Inaczej natomiast w RKD są rozliczane koszty pośrednie. Ich rozliczenie ma charakter przyczynowo-skutkowy i przebiega w następujących etapach:

- identyfikacja i analiza działań (wykonywanych czynności) i procesów, rozumianych jako zbiory (wiązki) jednorodnych działań, z jednoczesnym wyznaczeniem odpowiadających im mierników, wyrażających ilości zasobów zaangażowanych do realizacji określonych działań/procesów,
- określenie kosztów poszczególnych działań i kalkulacja jednostkowych kosztów poszczególnych mierników,
- rozliczenie kosztów pośrednich na poszczególne obiekty kosztowe⁴ (liczba mierników przypadających na dany obiekt kosztowy jest mnożona przez obliczony wcześniej jednostkowy koszt miernika),
- ustalenie jednostkowych kosztów obiektów kosztowych jako sumy ich kosztów bezpośrednich i przypadających na nie kosztów pośrednich rozliczonych według działań/procesów przypisanych do poszczególnych obiektów.

¹ Pierwszą propozycję wyodrębniania działań/procesów i rozliczania ich kosztów na produkty sformułował E. Schmallenbach już w 1899 r. Podobne propozycje pojawiały się w USA w latach 30., 60., 70. i 80. XX w. nie tylko w teorii, ale też w praktyce. Szczególnie w latach 80. XX w. nasiliła się krytyka rozwiązań stosowanych do rozliczania kosztów pośrednich (Szychta, 2002; Nita, 2008).

² Pod koniec XX w. RKD zaczęto stosować także w sektorach usługowych i organizacjach non profit (Nita, 2008).

³ Według ustawy o rachunkowości (Dz.U. 2018 poz. 395) pod pojęciem produktu rozumie się wyrób gotowy i usługę.

⁴ Obiektem kosztowym może być na przykład określony produkt, kanał dystrybucji, klient, zamówienie.

Jak widać, w dobie postępu technologicznego oraz automatyzacji produkcji i dystrybucji bardzo ważne są procesy (wiązki działań), jako przedmioty zarządzania generujące koszty pośrednie (Cieślak, 2009). Dzięki przypisaniu kosztów pośrednich do określonych działań, a następnie kosztów działań do odpowiednich obiektów kosztowych (produktów, klientów, zamówień) według rozmiarów wykorzystanych działań, RKD może dostarczyć zarządzającym dokładniejszych informacji o kosztach i czynnikach, które je kształtują i wpływają na rentowność produktów. RKD stwarza więc podstawy do podejmowania efektywnych decyzji, lecz w związku z tym wymaga odpowiedniej hierarchizacji działań na poziomie produktu, partii produktów, utrzymania ich produkcji, a także: przedsiębiorstwa jako całości, poszczególnych klientów, zamówień, obszarów geograficznych. W związku z tym konwencjonalny RKD wymaga pozyskiwania, przetwarzania i przechowywania wielu danych, przeprowadzania szczegółowych analiz i skomplikowanych obliczeń oraz dokonywania uciążliwych aktualizacji danych. Jest to powodem jego czasochłonności i kosztowności. Nawet użycie komputerów i oprogramowania nie rozwiązuje problemów powstających w związku z koniecznością przetworzenia ogromnej liczby danych za jeden miesiąc. Przykładowo, przy 150 działaniach dane mogą obejmować około 2 miliardów pozycji, a obliczenia mogą trwać kilka dni (Kaplan, Anderson, 2008).

Implementacja konwencjonalnego RKD jest opłacalna wówczas, gdy koszty pośrednie są wysokie i wykazują rosnącą tendencję, a oferta asortymentowa danego przedsiębiorstwa jest zróżnicowana. Z tych względów, mimo niekwestionowanych zalet, takich jak: stymulowanie doskonalenia procesów, określanie cen produktów, ocena rentowności klientów, alokacja kosztów różnych działań w łańcuchu wartości umożliwiającą precyzyjne powiązanie kosztów z konkretnym produktem (Cieślak, 2009), RKD w konwencjonalnej wersji nie został powszechnie zastosowany⁵. Należy też podkreślić, że z powodu stosowanych procedur gromadzenia danych (wywiady z pracownikami, ankietowanie) RKD cechuje znaczny stopień subiektywizmu, a także wymaga on dużej wiedzy i intuicji. W konsekwencji jest narażony na różne zniekształcenia behawioralne, o czym będzie mowa w dalszej części artykułu.

Przedstawiona sytuacja przyczyniła się do ewolucji RKD, wskutek czego pojawiły się nowe jego odmiany. Jedną z nich jest dwupłaszczyznowy rozszerzony model RKD, w którym płaszczyzna pionowa – zgodna z założeniami konwencjonalnego RKD – jest przeznaczona do rozliczania kosztów z użyciem nośników kosztów, a płaszczyzna pozioma obejmuje procesy, umożliwiając zidentyfikowanie czynników kosztotwórczych determinujących ostateczny koszt produktu. Na tej wersji RKD jest oparta koncepcja rachunkowości zarządczej uwarunkowanej działaniami (*Activity-Based Management* – ABM). Koncepcja ta obejmuje dwa obszary: operacyjny (bieżąca optymalizacja wykorzystania zasobów, zdolności produkcyjnych przy realizacji działań/procesów z założeniem redukcji kosztów) i strategiczny (optymalizacja struktury działań sprzyjająca redukcji czynników kosztotwórczych w przy-

⁵ Pod koniec XX w. w USA konwencjonalny RKD wdrożyło około 20% przedsiębiorstw, a 17,5% w Wielkiej Brytanii (Nita, 2008). Nie należały też do rzadkości przypadki rezygnacji z jego stosowania.

szłości, identyfikacja działań nietworzących wartości, analiza rentowności klientów)⁶. Zaletą tej odmiany RKD jest możliwość ujawnienia niewykorzystanego potencjału posiadanych zasobów, które, potraktowane jako rezerwy, mogą sprzyjać rozszerzeniu działalności. Jeżeli natomiast okażą się one zbędne, mogą zostać sprzedane albo zlikwidowane, co przełoży się na poprawę efektywności gospodarowania. Jednak w wypadku tej odmiany podejście zbieżne z modelem konwencjonalnym i rozbudowany system analiz może wskazywać na wystąpienie podobnych mankamentów.

Ograniczenie czaso- i kosztochłonności RKD, a także niedokładności związanych z subiektywizmem pozyskiwanych danych, było przesłanką opracowania kolejnej jego koncepcji w postaci sterowanego czasem RKD (*Time-Driven Activity-Based Costing* – TDABC). W tej wersji RKD przypisuje się koszty zasobów bezpośrednio do obiektów kosztowych na podstawie dwóch zbiorów szacunków⁷:

- a) pierwszy obejmuje ustalenie jednostkowego kosztu zdolności produkcyjnych przez podzielenie sumy kosztów zapewnienia zdolności produkcyjnych zasobów (pomieszczeń, wyposażenia, technologii, personelu, nadzoru) dostarczanych określone procesowi przez całkowite zdolności produkcyjne danej jednostki gospodarczej;
- b) drugi pozwala ustalić szacowany czas potrzebny do wykonania określonego procesu związanego z zaangażowaniem określonych zasobów (zdolności produkcyjnych), a zarazem ujawnić niewykorzystane zdolności produkcyjne i koszty niewykorzystanych zasobów.

Przemnożenie jednostkowego kosztu zdolności produkcyjnych przez wyrażone w czasie szacunkowe zaangażowanie zdolności produkcyjnych do realizacji poszczególnych procesów (transakcji) informuje o ich kosztach. W porównaniu z poprzednimi odmianami RKD sterowany czasem umożliwi określenie czasu i kosztu wykonywania poszczególnych działań zorientowanych na określony obiekt kosztowy. Dzięki takiej procedurze, jak już wspomniano, maleje czasochłonność RKD wskutek uproszczonej kalkulacji, z bezpośrednim przypisaniem kosztów do określonych obiektów kosztowych.

Model ten jest też przydatny do prognozowania przyszłych zdolności produkcyjnych (zasobów) i kosztów na podstawie spodziewanej liczby działań, wynikającej z zamówień klientów. Stosownie do nich jednostka może powiększać swoje zasoby albo je ograniczać, a także prowadzić negocjacje z klientami, mając na uwadze przyszłe koszty i wyniki finansowe. Zaletą sterowanego czasem RKD – oprócz wprowadzonych uproszczeń – jest też ograniczenie obciążeń behawioralnych, ponieważ mniejsza liczba osób decyduje o wynikach dzięki stosowaniu szacunków, w czym pomocny może być system planowania zasobów przedsiębiorstwa ERP (*Enterprise Resource Planning*), którego oprogramowanie jest dostosowane do specyficznych cech działalności gospodarczej podmiotów i ich wielkości.

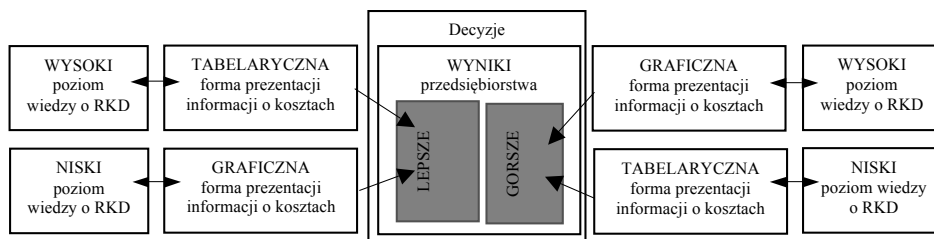
⁶ Szerzej o rozszerzonym modelu RKD opracowanym przez organizację CAM-I jest mowa w pracach: Miller, Pniewski, Polakowski, 2000; Nita, 2008.

⁷ Twórcy tej wersji (Kaplan i Anderson) założyli, że szacunki nie będą mieć negatywnego wpływu na zarządzanie kosztami, a proponowane rozwiązanie znacząco zmniejszy czaso- i kosztochłonność RKD.

2. Zarządcza przydatność RKD a poznawcza perspektywa zachowań ludzkich

W perspektywie poznawczej, oprócz kwestii, takich jak szybkość przetwarzania informacji, postrzeganie, pamięć, istotne znaczenie ma wiedza specjalisty z rachunkowości zarządczej czy menedżera, jak również umiejętność koncentracji i rozwiązywania problemów (Briers, Chua, 2001). Zdobyta i posiadana wiedza ułatwia bowiem tym osobom kierowanie swoim zachowaniem.

W związku z indywidualnymi możliwościami percepcji i szybkości wykorzystania informacji na potrzeby podejmowania decyzji, jak również ze zdolnością do uczenia się, można zauważyć, że na przydatność zarządczą RKD, w tym na jakość sądów (ocen) i wyborów decyzyjnych oddziałuje postać prezentacji informacji o kosztach, czyli forma i układ tych informacji (Kotchetova, Salterno, 2004). Przeprowadzone przez Cardinaels (2008) badania potwierdzają, że osoby te (księgowi/menedżerowie) – w zależności od poziomu ich wiedzy o RKD oraz formy prezentacji informacji o kosztach w ramach tej odmiany rachunku kosztów – będą podejmowały odmienne decyzje, dotyczące kosztów, od których zależy rentowność przedsiębiorstwa. Zależności te są zaprezentowane na rysunku 1.



Rysunek 1. Relacje między poziomem wiedzy o RKD i postacią prezentacji informacji o kosztach a wynikami przedsiębiorstwa

Źródło: opracowanie własne.

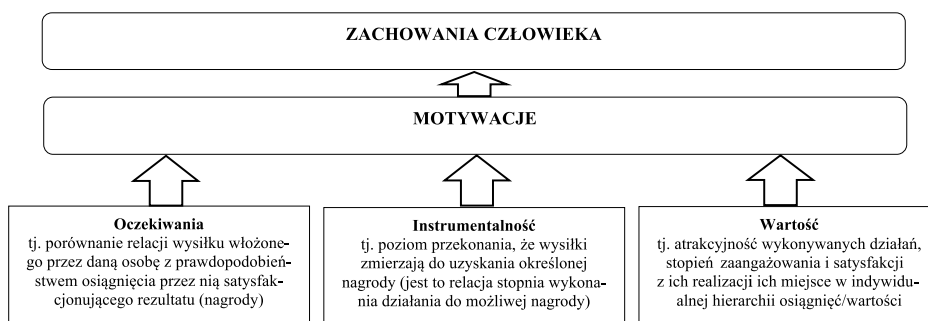
Jak wynika z rysunku 1, decydenci o niskim poziomie wiedzy na temat RKD osiągnęli lepsze wyniki (niższe koszty i wyższe zyski), jeśli korzystali z graficznej formy prezentacji informacji o kosztach. Wyniki były natomiast gorsze, gdy korzystali oni z informacji o kosztach prezentowanych w formie tabelarycznej. Odwrotnie było w przypadku osób o wysokim poziomie wiedzy RKD (Cardinaels, 2008). W ich wypadku lepsze wyniki występowały przy korzystaniu z formy tabelarycznej.

Poziom wiedzy i kompetencje w zakresie RKD mogą determinować osąd sytuacji przez menedżerów lub specjalistów z rachunkowości zarządczej. Wyniki badań Dearmana i Shieldsa (2001, 2005) potwierdzają, że osądy decydujących poprawiają się, gdy dysponują oni szerszą wiedzą merytoryczną na temat RKD, a także gdy ich wiedza jest bardziej uporządkowana przez relacje przyczynowo-skutkowe, mające związek z RKD.

3. Motywacje zarządzających i specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej a efektywność RKD

Na dokonywane wybory i zachowania człowieka oraz jego skłonność do działania, oprócz wiedzy, wpływają też motywacje, które mobilizują go do wysiłku oraz zwiększają wytrwałość w wykonywaniu poszczególnych zadań (Jaworska, 2014).

Oddziaływanie motywacji na zachowania człowieka można wyjaśnić teorią oczekiwań (Vroom, 1964), opartą na założeniu, że człowiek decyduje się na zachowania, których konsekwencją będzie wynik najbardziej zgodny z subiektywnymi oczekiwaniami co do możliwości uzyskania nagrody (Jaworska, 2014). Czynniki, które – według założeń teorii oczekiwań – oddziałują na motywacje człowieka, ukazano na rysunku 2. Z przedstawionych na rysunku informacji wynika, że poziom motywacji determinujący wysiłek człowieka jest uzależniony od oceny prawdopodobieństwa i stopnia jego przekonania o możliwości uzyskania nagrody (oczekiwanego rezultatu), a także od jej subiektywnie pojmowanej atrakcyjności.



Rysunek 2. Zmienne oddziałujące na motywację według teorii oczekiwań

Źródło: opracowanie na podstawie Terelak (2005), s. 109.

Na motywacje do podjęcia określonych wysiłków związanych z implementacją i zastosowaniem RKD w przedsiębiorstwie będzie oddziaływać postrzegana przez menedżerów i specjalistów z zakresu rachunkowości zarządczej wartość wynikająca z danego zachowania, w tym atrakcyjność korzystania z RKD i informacji z niego pochodzących w celu doskonalenia wyników przedsiębiorstwa z jednoczesnym oczekiwaniem, że wybór konkretnego poziomu wysiłku stworzy możliwość maksymalnego wykorzystania RKD (Tse, 2011). Szczegółowe badania w tym względzie przeprowadzili Snead, Johnson i Ndede-Amadi (2005), a także Bescos, Cauvin i Gosselin (2002) oraz Cohen, Venieris i Kaimenaki (2005).

W wypadku RKD pozytywną wartość dla menedżerów i specjalistów z rachunkowości zarządczej, podnoszącą atrakcyjność jego wdrożenia i stosowania, mogą mieć następujące aspekty:

- dokładniejsza identyfikacja kosztów, a zarazem możliwość zarządzania nimi w zmiennych warunkach gospodarowania,

- większa dostępność informacji o kształtowaniu się kosztów wskutek podjętych decyzji,
- identyfikacja działań, które nie dodają wartości.

Na adaptację RKD w przedsiębiorstwie demotywująco będą natomiast oddziaływać zmienne, takie jak (Snead, Johnson, Ndede-Amadi, 2005; Bescos, Cauvin, Gosselin, 2002; Cohen, Venieris, Kaimenaki, 2005):

- większa złożoność informacji wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji,
- trudności z uzyskiwaniem potrzebnych informacji w sposób ciągły, w tym konieczność akceptacji zmiany dotychczasowego modelu rachunku kosztów,
- niepewność co do uzyskania wsparcia ze strony najwyższego kierownictwa.

Charakterystyka czynników podnoszących albo obniżających atrakcyjność danego zachowania, a zarazem warunkujących motywację do wdrożenia bądź niewdrożenia RKD w przedsiębiorstwie zawarta jest w tabeli 1.

Tabela 1

Wartości (atrakcyjność/nieatrakcyjność) motywujące/demotywujące menedżerów i specjalistów z rachunkowości zarządczej do stosowania RKD w przedsiębiorstwie – z punktu widzenia konwencyjonalnego RKD

Zmienne atrakcyjności	Charakterystyka
Dokładniejsza identyfikacja kosztów produktu	możliwość uzyskania wglądu w rzeczywiste koszty produkcji poszczególnych wyrobów i obsługi konkretnych klientów w różnych strategicznych kontekstach decyzyjnych, np. wytworzyć czy kupić, produkt mix, outsourcing
Identyfikacja działań „niedodających wartości”	implementacja RKD stwarza również możliwość analizy wartości procesu i redukcji kosztów z uwzględnieniem perspektywy klienta i tego, co jest dla niego ważne (Cooper i in., 1992)
Zmienne nieatrakcyjności	Charakterystyka
Zwiększona złożoność informacji wykorzystywanych do podejmowania decyzji	zwykle podejście oparte na pojedynczym koszcie jest uważane za proste, ale niewystarczające, dlatego wprowadza się inne czynniki, aby lepiej modelować leżącą u jego podstaw ekonomiczną złożoność
Trudność z uzyskiwaniem potrzebnych informacji w sposób ciągły	informacje o nośnikach kosztów, jako informacje złożone, są bardziej kosztowne; opór kierownictwa do stosowania RKD może wynikać m.in. z: <ul style="list-style-type: none"> – niechęci do zakłócania istniejących procedur – braku przekonania kierownictwa, że zwiększona dokładność informacji o kosztach przyniesie jednostce znaczące korzyści

Źródło: opracowanie własne na podstawie Snead, Johnson, Ndede-Amadi (2005), s. 258–260.

Pozytywnie na motywację do wdrażania RKD i stosowania informacji pochodzących z tego systemu mogą też wpływać różnego rodzaju zachęty, np. powiązanie systemu zachęt z systemem oceny wyników pracowników (Shields, 1995; Abusalama, 2008). Wpływ struktur zachęt na podejmowanie decyzji opartych na informacjach z RKD badali Drake, Haka i Ravenscroft (1999). Badania wykazały, że użytkownicy informacji z RKD są wrażliwi na zmiany w strukturze zachęt. Jeżeli struktura zachęt zostanie zmieniona z grupowej na

współzawodnictwo, to wyniki tych osób będą gorsze (niższe) niż w wypadku korzystania z tradycyjnego rachunku kosztów.

Uwagi końcowe

Implementacja RKD w przedsiębiorstwie może przynieść szereg korzyści w zakresie zarządzania kosztami i rentowności jednostki. RKD ma szczególne znaczenie ze względu na potrzebę precyzyjnego rozliczania kosztów pośrednich, których udział w strukturze kosztów wciąż rośnie. Ich właściwe rozliczenie stwarza podstawy do ustalania cen na poziomie gwarantującym rentowność produktów, ale jednocześnie zapewniającym ich konkurencyjność na rynku. Jednak różne zachowania ludzkie mogą powodować negatywne konsekwencje, oddziałując na sposób funkcjonowania RKD w przedsiębiorstwie. Skutki te wiążą się z obniżeniem jakości informacji zarządczych, popełnianiem błędów przy formułowaniu sądów i podejmowaniu decyzji dotyczących kosztów.

Z perspektywy poznawczej do ograniczania negatywnych skutków czynników behawioralnych na działania menedżerów oraz specjalistów z rachunkowości zarządczej można wykorzystać (Croskerry, Singhal, Mamede, 2013b; Montibeller, von Winterfeldt, 2015; Levi, Mainstone 1986; Gerling, 2009) następujące rozwiązania:

- strategie krytycznego myślenia oparte na analizie i kwestionowaniu własnych decyzji, jak i przebiegu procesów decyzyjnych w celu ich poprawy,
- sporządzanie list kontrolnych w celu weryfikacji poprawności toku myślenia,
- pobudzanie kreatywności myślenia, odwracanie problemu na potrzeby przeciwdziałania wynajdywaniu informacji potwierdzających własne opinie,
- zwracanie większej uwagi na różne opcje wyników i związaną z tym potrzebę rozbudowy bazy informacji o kosztach.

Należy jednak mieć na uwadze, że nie da się tak zaprojektować modelu rachunku kosztów, aby przeciwdziałać zachowaniom behawioralnym, związanym z niechęcią pracowników do zmian i obawą przed ich konsekwencjami. Ponadto pracownicy często działają w swoim interesie, mając własne preferencje materialne/finansowe i niematerialne. Dokonując wyborów, nie zawsze kierują się interesem jednostki gospodarczej, wzrostem efektywności czy ograniczeniem kosztów. Z tego względu ważnym czynnikiem powodzenia we wprowadzaniu nowoczesnych odmian rachunku kosztów, w szczególności RKD, jest też właściwie skonstruowany system motywacji. Brak odpowiednich motywacji do wdrażania i stosowania RKD może zaburzać jego implementację i funkcjonowanie w przedsiębiorstwie, prowadząc do błędów i zniekształceń informacji o kosztach. Poziom motywacji danej osoby determinuje jej chęć do podjęcia określonego wysiłku. Na zwiększenie motywacji do implementacji i efektywnego stosowania RKD, a także lepszego wykorzystania informacji o kosztach i dzięki temu podejmowaniu trafniejszych decyzji zarządczych, mogą wpływać następujące bodźce (Croskerry, Singhal, Mamede, 2013b; Montibeller, von Winterfeldt, 2015; Levi, Mainstone, 1986; Gerling, 2009):

- zachęty (pieniężne i niepieniężne, np. związane z prestiżem), które mogą pobudzać zwiększenie wysiłku i zaangażowania w uzyskiwanie dokładniejszych informacji z RKD lub różnych wariantów decyzji w celu doskonalenia jakości osądów lub wyborów,
- uwzględnianie celów przedsiębiorstwa przy opracowywaniu różnych opcji i wyborze najlepszej spośród nich,
- osobista odpowiedzialność, czyli świadomość dokonywania przez inne osoby oceny wydanych przez menedżera bądź specjalistę z rachunkowości zarządczej opinii lub decyzji opartych na RKD, co skłania do poszukiwania optymalnych rozwiązań problemów decyzyjnych,
- wielostronne rozpatrywanie problemów decyzyjnych dotyczących RKD, polegające na przygotowywaniu różnych scenariuszy działania i ocenie ich konsekwencji.

Podsumowując, należy podkreślić, że ograniczanie negatywnych implikacji zachowań ludzkich na funkcjonowanie RKD wymaga podejmowania różnorodnych działań. Oprócz systemu motywacji powinny to być też przedsięwzięcia przygotowujące pracowników do zmian i dostarczające odpowiednią wiedzę, aby zwiększyć ich świadomość co do potrzeby zarządzania kosztami na podstawie informacji dostarczanych przez model RKD dostosowany do specyfiki jednostki. Do przedsięwzięć takich należą: organizacja szkoleń, warsztatów, paneli dyskusyjnych dla pracowników wszystkich szczebli.

Literatura

- Abusalama, F. (2008). *Barriers to Adopting Activity-based Costing Systems (ABC): An Empirical Investigation Using Cluster Analysis*. Doctoral Thesis. Dublin Institute of Technology.
- Anderson, S.W., Hesford, J.W., Young, S.M. (2002). Factors Influencing the Performance of Activity-Based Costing Teams: A Field Study of ABC Model Development Time in the Automobile Industry. *Accounting, Organizations and Society*, 27, 195–211.
- Anderson, S.W., Young, S.M. (1999). The Impact of Contextual and Process Factors on the Evaluation of Activity-Based Costing Systems. *Accounting, Organizations and Society*, 24, 525–560.
- Bescos, P.L., Cauvin, E., Gosselin, M. (2002). Activity Based Costing and activity Based Management: A Comparison of the Practices in Canada and in France. *Comptabilité – Contrôle – Audit*, 3 (8), 229–244.
- Birnberg, J.G., Luft, J., Shields, M.D. (2006). Psychology Theory in Management Accounting Research. W: *Handbooks of Management Accounting Research*, red. Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (s. 113–135). T. I. Elsevier.
- Briers, M., Chua, W.F. (2001). The Role of Actor Networks and Boundary Objects in Management Accounting Change. A field Study of an Implementation of Activity-Based Costing. *Accounting, Organizations and Society*, 3 (26), 237–269.
- Cardinaels, E., (2008). The Interplay Between Cost Accounting Knowledge and Presentation Formats in Cost-Based Decision Making. *Accounting, Organizations and Society*, 33, 582–602.
- Cieślak, I. (2009). Rachunek kosztów działań. W: *Rachunkowość zarządcza*, red. D. Dobija, M. Kucharczyk (s. 236–286). Warszawa: Wydawnictwa Akademickie i Profesjonalne.
- Cohen, S., Venieris G., Kaimenaki E. (2005). ABC: Adopters, Supporters, Deniers and Unawares. *Managerial Auditing Journal*, 9 (20), 981–1000.

- Cooper, R., Kaplan, R., Maisel, L., Morrissey, E., Oehm, R. (1992). *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*. Montvale (NJ): Institute of Management Accountants.
- Croskerry, P., Singhal, G., Mamede, S. (2013). Cognitive Debiasing 2: Impediments to and Strategies for Change. *BMJ Quality & Safety*, 22, ii65–ii72.
- Dearman, D., Shields, M. (2001). Cost Knowledge and Cost-Based Judgment Performance. *Journal of Management Accounting Research*, 13, 1–18.
- Dearman, D., Shields, M. (2005). Avoiding Accounting fixation: Determinants of Cognitive Adaptation to Differences in Accounting Method. *Contemporary Accounting Research*, 22, 351–384.
- Drake, A.R., Haka, S.F., Ravenscroft, S.P. (1999). Cost System and Incentive Structure Effects on Innovation, Efficiency and Profitability in Teams. *The Accounting Review*, 3 (74), 323–345.
- Gerling, P.G. (2009). Debiasing of Managerial Decisions: A New Function of Management Accounting? *Management*, spec. ed., 169–189.
- Jaworska, E. (2014). Perspektywa behawioralna w rachunkowości w świetle wybranych teorii psychologii motywacji. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 69, 49–58.
- Kaplan, R.S., Anderson, S.R. (2008). *Rachunek kosztów działań sterowany czasem*. Warszawa: Wydawnictwo Naukowe PWN.
- Kaplan, R.S., Cooper, R. (1988). Measure Costs Right: Make the Right Decisions. *Harvard Business Review*, 5 (66), 96–103.
- Kotchetova, N., Salterio, S. (2004). Judgment and Decision-Making Accounting Research: A Quest to Improve the Production, Certification, and Use of Accounting Information. W: *Blackwell Handbook of Judgment and Decision Making*, red. D.J. Koehler, N. Harvey. Oxford, UK: Blackwell Publishing.
- Krumwiede, K.R., Roth, H.P. (1997). Implementing Information Technology Innovations: The Activity-Based Costing Example. *Advanced Management Journal*, 4 (62), 4–13.
- Levi, A.S., Mainstone, L.E. (1986). A Group-Based Procedure for Revealing Judgmental Heuristics and Biases. *Developments in Business Simulation & Experiential Exercises*, 13, 174–177.
- Miller, J.L., Pniewski, K., Polakowski, M. (2000) *Zarządzanie kosztami działań*. Warszawa: WIG-Press.
- Montibeller, G., von Winterfeldt, D. (2015). Cognitive and Motivational Biases in Decision and Risk Analysis. *Risk Analysis*, 7 (35), 1230–1251.
- Nita, B. (2008). *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*. Kraków: Oficyna Wolters Kluwer.
- Shields, M.D. (1995). An Empirical Analysis of Firms' Implementation Experiences with Activity-Based Costing. *Journal of Management Accounting Research*, 7, 148–166.
- Shields, M.D., Young, S.M. (1989). A Behavioral Model for Implementing Cost Management Systems. *Journal of Cost Management*, 17–27.
- Snead, K.C. Jr., Johnson, W.A., Ndede-Amadi, A.A. (2005). Expectancy Theory as the Basis for Activity-Based Costing Systems Implementation by Managers. *Advances in Management Accounting*, 14, 253–275.
- Szychta, A. (2002). Historyczne i metodologiczne aspekty rachunku kosztów działań. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, 10 (66), s. 152–156.
- Terelak, J. (2005). *Psychologia organizacji i zarządzania*. Warszawa: Difin.
- Tse, M.S.C. (2011). Antecedents and Consequences of Cost Information Usage in Decision Making. *Advances in Management Accounting*, 19, 205–223.
- Vroom, V.H. (1964). *Work and Motivation*. New York: John Wiley.
- Wnuł-Peł, T. (2012). *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*. Łódź: Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego.

BEHAVIORAL IMPLICATIONS OF IMPLEMENTATION AND USE OF ACTIVITY BASED COSTING IN AN ENTERPRISE

Abstract: *Purpose* – Determination of behavioral aspects limiting the managerial usefulness of activity-based costing (ABC) from a cognitive and motivational perspective.

Design/methodology/approach – The method of source analysis, including domestic and foreign literature, was used.

Findings – The article indicates the reasonableness of implementing and applying ABC in the cost management in the current conditions. At the same time, the purposefulness of considering behavioral interactions considered from a cognitive and motivational perspective was emphasized.

Originality/value – In the dynamically changing conditions of management, it is not enough to limit to the reporting cost account, but the managerial variations of the cost account should be implemented. The added value of the article is the indication of ABC as a cost management tool and consideration of behavioral threats for its implementation and functioning. Two groups of threats have been characterized – of a cognitive and motivational nature.

Keywords: activity based costing, behavioral factors, behavioral aspects in a cognitive and motivational perspective

Cytowanie

Jaworska, E., Kiziukiewicz T. (2018). Behawioralne implikacje wdrożenia i stosowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie. *Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia*, 4 (94/1), 197–208. DOI: 10.18276/frfu.2018.94/1-17.