

dr inż. Renata Biadacz
Politechnika Częstochowska
Wydział Zarządzania
Katedra Finansów, Bankowości
i Rachunkowości
e-mail: renata.biadacz@pcz.pl
ORCID: 0000-0003-0041-234X

Rola rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w sektorze MŚP w obecnych uwarunkowaniach gospodarczych – głos w dyskusji

The role of cost accounting and management accounting in the SME sector in the current economic conditions – a voice in the discussion

Słowa kluczowe:
kryzys, strategiczne
zarządzanie kosztami,
rachunkowość zarządcza,
zrównoważony rozwój

Streszczenie: Problem badawczy sprowadza się do próby odpowiedzi na pytania będące jednym z nurtów przewodnich tegorocznego Zjazdu Katedr Rachunkowości „Czy rachunek kosztów i system informowania o kosztach jest adekwatny do obecnych uwarunkowań gospodarczych? Czy identyfikujemy nowe wyzwania dla rachunkowości zarządczej jako narzędzia komunikacji strategii przedsiębiorstwa?”

Celem artykułu jest przybliżenie znaczenia roli, jaką odgrywają rachunkowość zarządcza i współczesne odmiany rachunku kosztów w sektorze MŚP w dobie nasilających się zjawisk kryzysowych i coraz większych nacisków na prowadzenie działalności zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju.

Do osiągnięcia celu niniejszego opracowania niezbędne było zastosowanie analizy literatury przedmiotu, jak i przedstawienie wniosków z dotychczasowych badań własnych w powyższym zakresie. W tym względzie wykorzystano metodę obserwacji uczestniczącej, analizy krytycznej i syntezy.

Przeprowadzone badania pozwoliły na zidentyfikowanie obszarów rozwoju rachunku kosztów w obecnych warunkach gospodarczych. Z przeprowadzonej analizy wynika, że właściwy system zarządzania kosztami jest ważnym czynnikiem determinującym długoterminową

efektywność przedsiębiorstwa. W artykule podkreślono rolę, jaką odgrywają nowoczesne odmiany rachunku kosztów w zarządzaniu zrównoważonym przedsiębiorstwem. Podejmowane zagadnienia w publikacjach zarówno o charakterze naukowym, jak i praktycznym świadczą o tym, że zainteresowanie strategicznym zarządzaniem kosztami i rachunkowością zarządczą ukierunkowaną na zrównoważony rozwój jest bardzo duże. Jednakże dotyczy to głównie dużych przedsiębiorstw i korporacji. Przeprowadzone badania ankietowe w ramach innego większego badania pozwalają stwierdzić, że stopień zastosowania i zainteresowania współczesnymi odmianami rachunku kosztów jako narzędzi wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem zrównoważonym jest stosunkowo niewielki.

Przeprowadzone badania dają pogląd jak zmienia się obszar zainteresowań przedstawicieli nauki i praktyki w odniesieniu do rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej oraz ich narzędzi.

Przeprowadzone badania pozwalają na kontynuację i rozszerzenie dyskusji nad zastosowaniem problemowych rachunków kosztów w zmieniających się uwarunkowaniach społecznych, gospodarczych i środowiskowych zwłaszcza w przedsiębiorstwach z sektora MŚP. Niniejsze opracowanie ma na celu wypełnienie tej luki badawczej.

Keywords:

crisis, strategic cost management, management accounting, sustainable development

Abstract: The research problem consists in an attempt to answer the questions that are one of the leading trends of this year's Convention of Accounting Departments: *"Is cost accounting and the cost information system adequate to the current economic conditions? Do we identify new challenges for management accounting as a corporate strategy communication tool?"*

The objective of the article is to depict the importance of the role played by management accounting and modern varieties of cost accounting in the SME factor in the era of escalating crisis phenomena and increasing pressure on conducting business in accordance with the principles of sustainable development.

To achieve the purpose of this study, it was necessary to use the analysis of the published articles as well as to present the conclusions from previous own research in the above field. In this regard, the methods of participatory observation, critical analysis and synthesis were used. The conducted research allowed for identifying the areas of cost accounting development in the current economic conditions. The analysis indicates that an important factor determining the long-term effectiveness of the company is an appropriate cost management system. The article emphasizes the important role played by modern types of cost accounting in the management of a sustainable enterprise. The issues raised in both scientific and practical publications prove that there is a great interest in strategic cost management and management accounting directed to sustainable development. However, this mainly applies to large enterprises and corporations. The survey questionnaire conducted as part of a larger study allows for the con-

clusion that the degree of application and interest in modern varieties of cost accounting as tools supporting the management of a sustainable enterprise is, however, low.

The conducted research provides an overview of how the area of interest of representatives of science and practice is changing in relation to cost accounting and management accounting and their tools.

The research carried out allows for the continuation and extension of the discussion on the use of problem cost accounting in the changing social, economic and environmental conditions, especially in enterprises from the SME sector. This study aims to fill this research gap.

JEL:
M41

Wprowadzenie

W celu realizacji nadrzędnych celów, jakimi dla większości przedsiębiorstw jest osiągnięcie maksymalnej satysfakcji klienta i wysokiej rentowności przy optymalnym wykorzystaniu posiadanych zasobów, niezbędne jest wdrożenie metod zarządzania wspierających i udoskonalających sprawność organizacji [Singh, Singh, 2015; Suárez-Barraza, Smith, 2014]. Źródłem niezbędnych informacji dla potrzeb zarządzania „od zawsze” był rachunek kosztów. Obecnie jednak, w sytuacji szybko i nieprzewidywalnie zmieniającego się otoczenia, nasilających się kryzysów i wzrastającej złożoności procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, informacje pochodzące z tradycyjnego rachunku kosztów mogą nie stanowić już dobrej podstawy do podejmowania decyzji. Coraz większego znaczenia nabiera racjonalne i efektywne zarządzanie posiadanymi zasobami i kosztami. Firmy są zmuszone do poszukiwania skutecznych podejść do zarządzania przewagą konkurencyjną, wynikami finansowymi i niefinansowymi, a jednocześnie do zwiększania wartości dla interesariuszy.

Dużym wsparciem w procesie decyzyjnym jest zatem wdrożenie strategicznych rozwiązań w zakresie zarządzania kosztami. Odpowiedni system zarządzania kosztami jest ważnym czynnikiem determinującym długoterminową efektywność przedsiębiorstwa [Oboh, Ajibolade, 2017]. Generowane informacje kosztowe stanowią bowiem podstawę podejmowania kluczowych decyzji biznesowych, procesów planowania, kontroli, identyfikacji nieefektywności i odchyień od zdefiniowanych standardów, jak również dokonywania działań naprawczych.

Na tle powyższych rozważań podjęto próbę odpowiedzi na pytania będące jednym z nurtów przewodnich tegorocznego Zjazdu Katedr Rachunkowości: „Czy rachunek kosztów i system informowania o kosztach jest adekwatny do obecnych uwarunkowań gospodarczych? Czy identyfikujemy nowe wyzwania dla rachunkowości zarządczej jako narzędzia komunikacji strategii przedsiębiorstwa?”

Patrząc z perspektywy przedsiębiorstwa Autorka niniejszego opracowania od dłuższego czasu zadaje sobie jeszcze inne pytania: Jak duże jest zainteresowanie współczesnymi odmianami rachunków kosztów przez funkcjonujące w Polsce przedsiębiorstwa sektora MŚP, stanowiącego ponad 90% ogółu przedsiębiorstw? Czy te przedsiębiorstwa są w stanie, a przede wszystkim – czy są zainteresowane generowaniem informacji dotyczących kapitału intelektualnego, ochrony środowiska? Czy podejmują działania w kontekście zrównoważonego rozwoju? Czy są (również mentalnie) przygotowane do stosowania nowoczesnych rozwiązań w zakresie stosowania najnowszych technologii, robotyzacji?

Te i podobne pytania pojawiają się coraz częściej. Stawia je środowisko naukowe, stawiają je sami zainteresowani.

Celem artykułu jest przybliżenie znaczenia roli, jaką odgrywają w sektorze MŚP rachunkowość zarządcza i współczesne odmiany rachunku kosztów, stanowiące instrumentarium strategicznego zarządzania kosztami w aktualnych uwarunkowaniach społecznych, gospodarczych i ekologicznych.

Dla jego realizacji przeprowadzono przegląd literatury przedmiotu oraz przedstawiono wnioski z dotychczasowych badań własnych w powyższym zakresie. Wykorzystano metodę obserwacji uczestniczącej, analizy krytycznej i syntezy. Przeprowadzone badania dają pogląd jak zmienia się obszar zainteresowań przedstawicieli nauki i praktyki w odniesieniu do rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej oraz ich narzędzi. Zgodnie z wynikami badań, jest bardzo duże zainteresowanie strategicznym zarządzaniem kosztami i rachunkowością zarządczą ukierunkowaną na zrównoważony rozwój, jednakże w odniesieniu do dużych przedsiębiorstw i korporacji.

Artykuł wnosi wkład do literatury poświęconej zarządzaniu kosztami w obecnych uwarunkowaniach w przedsiębiorstwach z sektora MŚP. Przeprowadzone przez Autorkę badania ankietowe w tym zakresie pozwalają stwierdzić, że stopień zastosowania i zainteresowania współczesnymi odmianami rachunku kosztów jako narzędzi wspomagających zarządzanie przedsiębiorstwem w sektorze MŚP jest nadal stosunkowo niewielki. Badania te wskazują konieczność kontynuacji i rozszerzenia dyskusji nad zastosowaniem problemowych rachunków kosztów w zmieniających się uwarunkowaniach społecznych, gospodarczych i środowiskowych, zwłaszcza w przedsiębiorstwach z sektora MŚP.

Przegląd literatury ma na celu przybliżenie wyzwań, z jakimi mierzą się współczesne przedsiębiorstwa, znaczenia współczesnych odmian rachunku kosztów oraz rozwoju rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój. Wszystkie przytoczone w niniejszym opracowaniu wyzwania, tj. zjawiska kryzysowe, postępująca globalizacja i automatyzacja oraz zmiany klimatyczne i degradacja środowiska mają znaczący wpływ na funkcjonowanie przedsiębiorstw. Jednakże presja na podejmowanie działań w zakresie zrównoważonego rozwoju jest coraz większa, a wprowadzane rozwiązania legislacyjne powodują, że coraz więcej przedsiębiorstw stanie wkrótce przed koniecznością raportowania z realizacji celów zrównoważonego rozwoju (*Sustaina-*

ble Development Goals – SDGs) [Dyrektywa o raportowaniu..., 2023]. Zastosowanie instrumentarium rachunkowości zarządczej i współczesnych odmian rachunku kosztów będzie więc nieodzowne. Dlatego też w części zasadniczej artykułu ograniczono rozważania do tych aspektów.

Wyzwania XXI wieku w otoczeniu przedsiębiorstw

Ostatnie 20 lat to okres silnie naznaczony różnymi zjawiskami kryzysowymi. Patrząc na świat z perspektywy XXI wieku, nie sposób nie zgodzić się z Grzegorzem Kołodko, że mamy do czynienia ze swoistą matnią nakładających się na siebie zjawisk kryzysowych (kryzysu gospodarczego, społecznego, ekologicznego, demograficznego i pandemicznego) (Kołodko [2022, s. 161]; szerzej zob. Ratajczak [2023, s. 105]).

Te wszystkie wydarzenia pokazały, jak bardzo zglobalizowany jest współczesny świat. Wytworzenie szeregu współzależności związanych z przepływem dóbr, usług, osób, kapitału czy idei, które stanowią niewątpliwie zaletę dla rozwoju przedsiębiorczości, w przypadku wystąpienia jakiegokolwiek kryzysu, powodują różnorodne zagrożenia zarówno o wymiarze gospodarczym, jak i społecznym [Wudhikarn i in., 2015; Mahmood, Kureshi, 2015; Borowiecki, Jaki, 2014]. Intensyfikacja i akceleracja przepływu towarów i osób pomiędzy dowolnymi miejscami na świecie przyczyniła się bowiem w znacznej mierze do rozprzestrzenienia się wirusa COVID-19 [Fox i in., 2020]. Natomiast kryzys wywołany pandemią COVID-19 i wprowadzane ograniczenia związane z działalnością gospodarczą i aktywnością społeczną (tzw. *lockdown*) doprowadziły do sytuacji, w której dotychczasowe zasady współpracy zostały mocno zachwiane. Pandemia zakłóciła przepływy handlowe, zachwiała rynkami ropy naftowej i innych towarów, wstrząsnęła giełdami, spowodowała masowe bezrobocie oraz zagrożiła wypłacalności przedsiębiorstw i rządów na całym świecie [Schaltegger, 2020].

Tym samym ujawniła kruchość i słabości współczesnego świata. Pokazała, że przenoszenie produkcji do oddalonych od rynków docelowych regionów świata – może nieść ze sobą negatywne konsekwencje. Kryzysu, jaki wywołała rozprzestrzeniająca się pandemia, nie przetrwało wiele przedsiębiorstw. Tę jakże trudną sytuację gospodarczą skomplikowała dodatkowo rosyjska inwazja na Ukrainę, która doprowadziła do eskalacji napięć geopolitycznych i serii bezprecedensowych sankcji nałożonych na Rosję i Białoruś przez UE, USA oraz inne kraje. Skutki gospodarcze tej wojny odczuwamy wszyscy. Spowodowała wzrost napięć na rynkach finansowych, bezprecedensowy wzrost cen surowców oraz niepewności w gospodarce, co przejawia się spadkiem tempa wzrostu gospodarczego oraz rosnącą inflacją.

Jak zauważa Elżbieta Mączyńska, współczesny świat cechuje narastająca częstotliwość rozmaitych kryzysowych szoków oraz występowania nowych, negatywnych,

nieprzewidywalnych zjawisk, czyli słynnych talebowskich czarnych łabędzi [Taleb, 2014], które są nie tylko coraz częstsze, ale i coraz bardziej głębokie, rozległe, co m.in. związane jest z narastającą w wyniku globalizacji złożonością i nieprzejrzystością gospodarczych, społecznych oraz politycznych powiązań (Mączyńska [2020, s. 25], zob. też: Becla, Czaja [2022]). Coraz częściej spotykamy się ze stwierdzeniem, że współczesny świat dosłownie „wyskoczył” z szyn dotychczasowego ładu społeczno-gospodarczego. Inaczej mówiąc, po prostu się wykoleił [Mączyńska, Pysz, 2020, s. 14]. Unaocznili to światowa pandemia COVID-19 i wojna w Ukrainie.

Do tego wszystkiego dochodzą postępująca degradacja środowiska i zmiany klimatyczne. Pierwsze oceny, rekomendacje i przestrogi unaoczniające ogromne zagrożenie wyczerpywania się zasobów naturalnych oraz katastroficzne skutki tego zjawiska dla ludzkości zawarte były w opublikowanej w 1972 roku głośnej książce – raporcie Klubu Rzymskiego pt. *Granice wzrostu* [Meadows i in., 1973]. Po Szczycie Ziemi w Rio de Janeiro w 1992 roku przedmiotem rosnącego zainteresowania naukowców i kręgów biznesu stała się koncepcja zrównoważonego rozwoju. Od tamtego czasu wzrastają naciski, aby podmioty gospodarcze prowadziły działalność zgodnie z jego zasadami, czyli w sposób społecznie odpowiedzialny (szerzej zob. Szychta [2021, s. 17]). Pojawienie się szeregu globalnych problemów środowiskowych, społecznych i gospodarczych doprowadziło do zwiększenia zaniepokojenia brakiem zrównoważonego rozwoju [Eckert, Kowalevska, 2021]. Syntezę dotyczącą groźnych nieprawidłowości cechujących współczesny świat zawiera opublikowany w 2018 r. *Raport Klubu Rzymskiego* pod zatrważającym tytułem *Ejże! Kapitalizm, krótkowzroczność, populacja i zniszczenie planety* [Weizsäcker, Wijkman, 2018, s. 32; za: Mączyńska, 2020, s. 32]. Autorzy tej publikacji podkreślają, że w związku z narastaniem światowego chaosu, Raport z 1972 r., obecnie wyraźnie zyskuje na aktualności. Aby zapobiec katastrofie, ku której zmierzamy, wdrażane są stosowne regulacje prawne. Państwa UE zobowiązały się osiągnąć neutralność klimatyczną do 2050 r. i wypełnić w ten sposób swoje zobowiązania wynikające z porozumienia paryskiego w 2015 r. [Krasodomska i in., 2022, s. 99]. Strategia UE na rzecz osiągnięcia tego celu do 2050 r. to europejski zielony ład.

Ostatnie dekady cechują również gwałtowne zmiany technologiczne: postęp robotyzacji i rozwój sztucznej inteligencji. Technologia *RPA (Robotic Proces Automation)* (automatyzacja powtarzalnych procesów biznesowych) rozwija się tak szybko, że już wkrótce roboty będą przejmowały od ludzi całe procesy (szerzej zob. Łada, Kozarkiewicz [2021]; Łada [2021]; Remlein i in. [2022]).

Dokonyje się przełom, jakim jest zdaniem Elżbiety Mączyńskiej i Piotra Pysza „wypieranie kurczącej się cywilizacji industrialnej przez inną, wciąż jeszcze niedodefiniowaną, jaką kształtuje tzw. czwarta rewolucja przemysłowa, która wyraża się w rozwoju sztucznej inteligencji, stanowiącej połączenie potencjału fizycznego, cyfrowego i biologicznego [Mączyńska, Pysz, 2020, s. 11]. Następujące przemiany są tak dynamiczne, że

jak słusznie zauważają autorzy, *opisywany ponad dekadę temu przez Grzegorza W. Kołodkę „wędrujący świat”, od owej wędrówki coraz wyraźniej przechodzi do galopu. To swego rodzaju galop cyfrowy* [Kołodko, 2008, cyt. za: Mączyńska, Pysz, 2020, s. 12].

Przed tymi wszystkimi wyzwaniem i stoją współczesne przedsiębiorstwa. Chcąc utrzymać przewagę konkurencyjną na rynku, muszą mierzyć się z szybko zmieniającym się otoczeniem wewnętrznym i zewnętrznym oraz z rosnącą niepewnością w zakresie ich wymagań i ograniczeń [Mack i in., 2016; Chatzipetrou, Moschidis, 2016], jak również z zagrożeniami spowodowanymi zmianami klimatycznymi i postępującą degradacją środowiska. Długoterminowa prognoza sytuacji, warunków i rynków staje się znacznie trudniejsza, a znaczenie szybkiej reakcji stale rośnie [Christensen i in., 2015]. W ostatnim czasie doszły do tego niepewność ciągłości dostaw, trudności z pozyskaniem surowców i stale rosnące ceny paliw energetycznych. Aby utrzymać się na rynku, przedsiębiorstwa muszą jeszcze bardziej wnikliwie monitorować sytuację, analizować dane i szukać oszczędności.

Wzrost znaczenia zarządzania kosztami w obecnym otoczeniu gospodarczym

W ostatnich dekadach tradycyjne ujęcie rachunku kosztów stało się dla wielu przedsiębiorstw niewystarczające do podejmowania decyzji zarządczych. Wraz ze wzrostem świadomości kosztowej w przedsiębiorstwach¹, następuje ciągła ewolucja systemów rachunku kosztów, a wyrazem tej ewolucji jest wykształcenie obszaru rachunkowości zarządczej, jakim jest zarządzanie kosztami. We współczesnym środowisku biznesowym stało się krytyczną umiejętnością przetrwania dla wielu organizacji. Efektywne zarządzanie kosztami w ramach przedsiębiorstwa wymaga posiadania odpowiednich informacji na ich temat, jak również umiejętności w zakresie ich kalkulowania i analizowania. Ponadto w procesach optymalizacji kosztów i przyspieszania inicjatyw strategicznych kluczowym wyzwaniem jest wydajność zasobów i ustalenie skutecznego mechanizmu identyfikacji oraz wykorzystania możliwości strategicznych [Biadacz, 2022].

W piśmiennictwie naukowym wskazuje się trzy podejścia do rozumienia pojęcia „zarządzanie kosztami”: japońskie, angloamerykańskie i niemieckie (szerzej zob. Szychta [2007, s. 180]; Zyznarska-Dworczak [2012, s. 20–24]; Hoffjan i in. [2009, s. 113–146]). Podejście japońskie odnosi się do nieustannego i stopniowego doskonalenia produktów i procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, uwzględniając potrzeby klientów w zakresie jakości, funkcjonalności i ceny wyrobu. W podejściach angloamerykańskim

¹ Szerzej o konsekwencjach świadomości kosztowej dla przedsiębiorstwa traktuje m.in. Velasquez i in. [2015, s. 67].

i niemieckim zarządzanie kosztami odnosi się do działań zwiększających wartość dla klientów i obniżających koszty produktów w celu osiągnięcia standardów kosztowych wynikających z założonej ogólnie racjonalizacji kosztów.

Badania jednoznacznie wskazują, że w ostatnich dwóch dekadach nastąpił wyraźny wzrost zainteresowania strategicznym zarządzaniem kosztami (*Strategic Cost Management* – SCM), które jest istotnym instrumentem towarzyszącym skuteczności strategii przywództwa kosztowego w tworzeniu przewagi konkurencyjnej [Wang, 2019; Henri i in., 2016; Nowak, 2009, s. 241; Anderson, 2006; Shank, Govindarajan, 1993; Shank, 1989]. Wielu badaczy zwraca uwagę na jednoczesną koncentrację SCM na kosztach, tworzonej wartości oraz uzyskiwanych przez przedsiębiorstwo wynikach (zob. np. Morse, Davis, Hartgraves [2003]). Strategiczne zarządzanie kosztami opiera się na trzech filarach, którymi są: analiza łańcucha wartości (*Value Chain Analysis* – VCA), analiza pozycjonowania strategicznego (*Strategic Positioning Analysis* – SPA) oraz analiza nośników kosztów (*Cost Driver Analysis* – CDA) [Blocher, 2019; Gliubiccas, Kanapickienė, 2015; Nowak, 2015; Hertati, Sumantri, 2016; Li, 2018; Sedevich-Fons, 2018; Shank, 1989]. Filary SCM i ich znaczenie w praktyce gospodarczej są szeroko omówione w literaturze przedmiotu [Hauck i in., 2021; Bokolo, 2019; Blocher, 2019; Jalali i in., 2019; Li, 2018; Wouters, Morales, 2014; Zhao i in., 2017; Kagermann i in., 2015]. Znacznie rzadziej podejmowany jest kontekst zastosowania współczesnych odmian rachunku kosztów jako podstawowego narzędzia wspierającego strategiczne zarządzanie kosztami (na co wskazują m.in. Cooper, Slagmulder [1998, 2003]; por. Biadacz [2022]). Dlatego też zdaniem Autorki postulaty dotyczące zwiększenia badań w celu lepszego zrozumienia, jakie narzędzia w zakresie SCM przyjmują organizacje i co motywuje ich preferencje dla wyboru konkretnych narzędzi pozostają nadal aktualne i ważne.

Jak wskazują badania literaturowe, do najczęściej wykorzystywanych narzędzi w ramach zarządzania kosztami przedsiębiorstw zalicza się pro jakościowe rachunki kosztów, takie jak rachunek kosztów jakości, rachunek kosztów cyklu życia (*Life Cycle Costing*), rachunek kosztów docelowych (*Target Costing*), rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*Kaizen Costing*), czy rachunek kosztów działań (*Activity Based Costing*) [El Kelety, 2006].

Każdy bowiem proces prowadzący do zwiększenia wartości dla klienta, przebiegający przez organizację, generuje m.in. koszty związane z jakością, które powinny być poddane szczegółowym analizom, gdyż wykorzystanie dostarczonych przez nie informacji i podejmowanie na ich podstawie decyzji przez zarządzających w istotny sposób wpływa na efektywność przedsiębiorstwa [Eben-Chaime, 2013; Satanova i in., 2015]. Dlatego też rachunek kosztów jakości słusznie uznawany jest za najistotniejszy element systemu zarządzania jakością (szerzej zob. np. Biadacz [2021]; Sturm i in. [2019]; Malik i in. [2016]; Snieska i in. [2013]; Ciechan-Kujawa [2005]; Campanella [1999]).

Podjęcie działań mających na celu pełne usatysfakcjonowanie klienta odgrywa również ogromną rolę w wywodzących się z praktyki przedsiębiorstw japońskich: rachunku kosztów cyklu życia produktu, rachunku kosztów docelowych i rachunku kosztów ciągłego doskonalenia. Rozwiązania te dają możliwość wczesnego kształtowania kosztów ponoszonych w przyszłości, co umożliwia kontrolowanie realizacji przyjętej strategii (szerzej zob. Cooper, Slagmulder [2004]; Nita [2008]), doskonalenie procesów zachodzących w przedsiębiorstwie, jak również kształtowanie odpowiedniej struktury i wielkości kosztów z uwzględnieniem pożądanego przez nabywców poziomu funkcjonalności i jakości produktu (szerzej zob. np. McNair i in. [2001]; Cooper, Slagmulder [2017]; Everaert i in. [2006]; Kádárová i in. [2015]; Masztalercz [2010]; Nita [2009]; Ansari i in. [2007]). Dużym zainteresowaniem spośród tych japońskich rozwiązań cieszy się w krajach zachodnich rachunek kosztów ciągłego doskonalenia (*Kaizen Costing*) uznawany za jedną z nowoczesnych koncepcji, która opiera się na stopniowym i ciągłym doskonaleniu w zarządzaniu kosztami [Alvarado-Ramírez i in., 2018; Baker Al-Barghuthia i in., 2020; Janjić i in., 2019; Rahmadian, Rahmatinejad, 2013; Sugimoto, 2018]. Bezpośrednim efektem stosowania tej koncepcji jest minimalizacja kosztów, wzrost efektywności zasobów, optymalizacja procesów, poprawa jakości oferowanych produktów oraz wzrost konkurencyjności jednostki [Iwao, 2017; Macpherson i in., 2015; Sojak, 2015, s. 162; Kaur, Kaur, 2013; Singh, Singh, 2012; Ellram, 2006].

Najczęściej jednak są opisywane w literaturze przedmiotu i mają zastosowanie w praktyce gospodarczej systemy zarządzania kosztami działań (*Activity-Based Cost Management* – ABCM). Podstawą koncepcji *Activity Based Costing* jest postrzeganie przedsiębiorstwa przez pryzmat procesów i działań niezbędnych do wytworzenia i sprzedaży wyrobów czy usług [El-Dyasty, 2011; Hansen, Mowen, 2006]. Jest to rozwiązanie atrakcyjne dla menedżerów, ponieważ dostarcza istotnych informacji do podejmowania decyzji z poszczególnych obszarów, np. produkcji, sprzedaży, na podstawie grup produktów, grup klientów lub grup dostawców (zob. np. Wnuk-Pel [2011]).

Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój

Koncepcja zrównoważonego rozwoju w ostatnich latach jest coraz mocniej nagłaśniana. Coraz więcej jednostek gospodarczych twierdzi, że wdraża zasady zrównoważonego rozwoju w swoje strategiczne i operacyjne procesy decyzyjne [Thomas, Lamm, 2012]. Jednak, pomimo że koncepcja ta nie jest pojęciem nowym, a świadomość skali i wielkości zagrożeń dla zrównoważonego rozwoju Ziemi jest coraz większa, adekwatność tych reakcji jest wątpliwa [Maughan, 2023; Gray, Milne, 2002; Tregidga, Laine, 2022; Tregidga i in., 2014]. Zaangażowanie prywatnego sektora przedsiębiorstw jest natomiast kluczowe dla osiągnięcia zrównoważonego rozwoju [Schaltegger i in., 2022;

cd. tabeli 2

Atkinson, 2000]. Menedżerowie muszą uwzględniać zrównoważony rozwój w swoich decyzjach, a to wymaga wsparcia ze strony rachunkowości w celu podniesienia świadomości na temat pożądaných i niepożądaných skutków środowiskowych, społecznych i ekonomicznych [Schaltegger, Burritt, 2018; Sadowska, 2017; Zyznarska-Dworczak, 2019; Baran, 2022]. Wywołało to presję zachęcającą do opracowania bardziej kompleksowego, zintegrowanego podejścia do zarządzania zrównoważonym rozwojem przedsiębiorstwa, wspieranego przez rachunkowość zarządczą i sprawozdawczość (np. Linnenluecke i in. [2015]; Whiteman i in. [2013]).

Wdrożenie rachunkowości zarządczej spójnej z koncepcją zrównoważonego rozwoju (*Sustainable Management Accounting* – SMA) niesie za sobą jednak wiele problemów i trudności, z którymi zmagają się przedsiębiorstwa [Egan, Tweedie, 2018; Adams, Larinaga, 2019]. Jak słusznie zauważa A. Szychta [2021, s. 60], SMA znajduje się nadal w fazie formowania koncepcji i proponowania lub stosowania eksperymentalnych rozwiązań. Wymaga bowiem uwzględnienia złożonych i wieloaspektowych zewnętrznych skutków działalności podmiotu gospodarczego związanych ze środowiskiem przyrodniczym i otoczeniem społecznym. Klasyczne metody rachunkowości zarządczej skupiają się natomiast na ekonomicznym wymiarze aktywności przedsiębiorstwa i rzadko „wykraczają” poza jego granice.

Spółeczna wizja zrównoważonego rozwoju zmienia zarówno kontekst biznesowy, jak i oczekiwania, że kierownictwo powinno przyczynić się do rozwiązania problemów zrównoważonego rozwoju poza granicami organizacji [Gray, 2010; Linnenluecke, Smith, 2019; Rockström i in., 2009; Whiteman i in., 2013]. S. Schaltegger wskazuje, że na funkcjonowanie przedsiębiorstw mają wpływ zmiany na poziomie makro, takie jak nowe przepisy dotyczące ochrony środowiska, oraz na poziomie mezo, taki jak normy i wytyczne dotyczące branży społecznej. Jednocześnie oczekuje się, że firmy przyczynią się do zrównoważonych przemian rynków na poziomie mezo oraz do rozwiązywania wielkich problemów zrównoważonego rozwoju na poziomie makro, takich jak efekt cieplarniany. Zmiany te powodują, że wzrastają i zmieniają się potrzeby informacyjne menedżerów i rachunkowości zarządczej w zakresie zrównoważonego rozwoju [Schaltegger i in., 2022].

Na znaczenie systemu rachunkowości zarządczej w praktyce wielkich organizacji światowych jako źródła informacji pozwalających ocenić interesariuszom poziom świadomości ekologicznej i odpowiedzialności społecznej organizacji zwróciły uwagę I. Sobańska i E. Walińska [2018]. W piśmiennictwie naukowym prezentowanych jest wiele różnych definicji oraz określeń rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój. Przeglądu w tym zakresie dokonały m.in. A. Szychta [2021] czy B. Zyznarska-Dworczak [2019].

Najczęściej definiowana jest jako system, który dostarcza jednocześnie informacji gospodarczych, środowiskowych i społecznych [Arroyo, 2008, s. 25], mający na celu

poprawę identyfikacji oraz pomiaru kosztów środowiskowych i społecznych, aby zapewnić przedsiębiorstwom zrównoważonym możliwość skuteczniejszego przydziału i analizy kosztów, dzięki czemu uzyskują dokładniejsze informacje dotyczące rachunku kosztów ważne dla decyzji zarządczych i celów raportowania [Petchart, Mula, 2010]. Należy zgodzić się z opinią B. Zyznarskiej-Dworczak [2019, s. 171–172], że definicje rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na realizację zasad zrównoważonego rozwoju wskazują na wagę identyfikacji i pomiaru kosztów, które odzwierciedlałyby pełny koszt działalności przedsiębiorstwa, pozwalający na ocenę zintegrowanej efektywności.

Słuszna jest również opinia W. Baran, M. Raulinajtys-Grzybek i M. Karwowskiego [2020] odnośnie osiągnięcia celu rachunkowości zarządczej, jakim jest tworzenie i utrzymanie wartości, także w kontekście wsparcia informacyjnego działań na rzecz raportowania zrównoważonego rozwoju. Według tej opinii należy przede wszystkim kierować się globalnymi zasadami rachunkowości zarządczej (*Global Management Accounting Principles* – GMAP) dotyczącymi m.in. efektywnego zarządzania zasobami, zapewniającego zrównoważony rozwój oraz analiz różnych scenariuszy w realizacji przyjętego modelu biznesu w kontekście możliwej do wygenerowania wartości poprzez wskazywanie związków przyczynowo-skutkowych pomiędzy danymi wejściowymi do analizy i uzyskanymi wynikami, w tym oceny wpływu szans i zagrożeń na tworzoną wartość.

Aby poczynić postępy w świadomym zarządzaniu zrównoważonym rozwojem w przedsiębiorstwie, SMA musi wspierać organizacje w analizowaniu i zarządzaniu wyzwań zrównoważonego rozwoju na poziomie makro i mezo. Obejmują one m.in. wyjaśnienie, w jaki sposób biznes jest zintegrowany ze swoim otoczeniem, w jaki sposób działa w ramach granic planetarnych oraz w jaki sposób pozyskuje dostawy bez negatywnego wpływu na zrównoważony rozwój w łańcuchach dostaw [Schaltegger i in., 2022]. Pomocne w realizacji tych wyzwań mogą być narzędzia – rachunki i analizy – polecane w ramach środowiskowej rachunkowości zarządczej², jak również klasyczne koncepcje z zakresu rachunku kosztów, pomiaru wyników, budżetowania oraz planowania strategicznego, które będą dostosowane do ujęcia i zobrazowania kwestii ekologicznych, pracowniczych i otoczenia społecznego, wchodzących w zakres koncepcji *Sustainable Development* [Szychta, 2021, s. 61].

Należy zauważyć, że do zarządzania kosztami środowiskowymi przedsiębiorstwa mogą być wykorzystane współczesne odmiany rachunku kosztów, tj. rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, rachunek kosztów życia produktów, jak i rachunek kosztów ekologicznego łańcucha dostaw, zwłaszcza w zakresie analizy kosztów środowiskowych powstających w przedsiębiorstwie (szerzej o rachunku kosztów środowiskowych traktują m.in. Szadziewska [2013]; Biernacki [2018]).

² Szerzej o środowiskowej rachunkowości zarządczej traktują m.in.: Szadziewska [2021, s. 110–125]; Zyznarska-Dworczak [2019, s. 199–225].

Podsumowanie

Jak wynika z powyższych rozważań, rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza ewaluują dostosowując się do aktualnych uwarunkowań gospodarczych, społecznych i ekologicznych. Współczesne odmiany rachunku kosztów, stanowiące instrumentarium strategicznego zarządzania kosztami i zrównoważonej rachunkowości zarządczej są w stanie spełnić wymagania kadry menedżerskiej w zakresie wsparcia realizacji założonej strategii. Jednakże, jak już wspomniano, nasze „dzisiaj” to czas trudny dla przedsiębiorstw, pełen nieprzewidywanych zjawisk i piętrzących się sytuacji kryzysowych. Wiele firm walczy o przetrwanie. W dużej mierze dotyczy to przedsiębiorstw z sektora MŚP, będących siłą napędową gospodarki i odgrywających kluczową rolę w tworzeniu przedsiębiorczości. Obecnie sytuacja przedsiębiorstw MŚP w wielu krajach znacząco się pogarsza. Skuteczne zarządzanie kosztami może stanowić znaczący wkład w poprawę sytuacji MŚP. Skuteczność tę, jednakże determinuje wybór właściwych instrumentów zarządzania kosztami. Natomiast większość przedsiębiorstw MŚP, spośród prowadzących księgi rachunkowe, stosuje tylko sprawozdawczy rachunek kosztów, który w wielu wypadkach, jak wskazują badania polskich przedsiębiorstw [Świdarska, 2016], nie dostarcza prawidłowych informacji o kosztach zasobów, produktów, klientów czy kooperantów. Nieprzeprowadzana jest też kalkulacja niewykorzystanych zdolności produkcyjnych. Bazowanie na niekompletnych lub niewłaściwych informacjach kosztowych skutkuje podejmowaniem nietrafionych decyzji. Dlatego też bardzo istotne jest uświadomienie kadrze menedżerskiej tych przedsiębiorstw konieczności wdrażania nowych narzędzi, adekwatnych do aktualnych uwarunkowań. Autorka niniejszego opracowania od 2018 roku prowadzi badania w celu uzyskania wiedzy analitycznej na temat wykorzystania współczesnych rachunków kosztów przez przedsiębiorstwa, ze szczególnym uwzględnieniem przedsiębiorstw średnich z sektora MŚP³. Z przeprowadzonych badań wynika, że 47% ankietowanych przedsiębiorstw prowadzi ewidencję kosztów działalności operacyjnej tylko w układzie rodzajowym, 6% tylko w układzie funkcjonalnym a kolejne 47% w układzie rozwiniętym. Sprawozdawczy rachunek kosztów jest przede wszystkim źródłem danych dla celów sprawozdawczych (69,7%), jednakże aż 41,5% respondentów tej grupy wskazało, że stosowany rachunek kosztów jest również źródłem informacji niezbędnych do sprawnego zarządzania przedsiębiorstwem. Jest to zgodne z wcześniejszymi badaniami w tym zakresie (np. Świdarska [2016]). Na stosowanie współczesnych odmian rachunków kosztów wskazało 121 z grupy 400 przedsiębiorstw.

³ Ze względu na fakt, że większość mikroprzedsiębiorstw i bardzo wiele przedsiębiorstw małych stosuje uproszczone formy ewidencji podatkowej jako docelową grupę badawczą z sektora MŚP wybrano przedsiębiorstwa zatrudniające od 50 do 250 osób. Próba badawcza obejmowała 400 przedsiębiorstw. Te same badania były powtórzone w grupie przedsiębiorstw dużych (próba badawcza 301 przedsiębiorstw).

Najczęściej wykorzystywane są rachunek kosztów działań (11,75%) i rachunek kosztów jakości (9,75% wszystkich ankietowanych). *Resource Based Costing*, *Target Costing* i *Life Cycle Costing* cieszą się mniejszym zainteresowaniem. Odsetek przedsiębiorstw, które stosują te rachunki kosztów oscyluje koło 5%. W przypadku *Target Costing* jest to zrozumiałe, ponieważ to rozwiązanie dedykowane jest do określonej grupy przedsiębiorstw. Nie wszędzie zasadne jest jego zastosowanie. Nieoczekiwane są wyniki dotyczące zastosowania *Kaizen Costing*. Z udzielonych odpowiedzi wynika, że wśród przedsiębiorstw średniej wielkości jest to narzędzie prawie niewykorzystane, tylko 5 ankietowanych przedsiębiorstw (1,25%) stosuje tę odmianę kosztów. Może to dziwić, ponieważ filozofia *Kaizen* i *Kaizen Costing* są w Polsce szeroko rozpowszechnione. Działka *Kaizen Institute Poland* zrzeszający członków i oferujący szeroko zakrojone szkolenia (<https://pl.kaizen.com/>).

Przedstawione powyżej częściowe wyniki z przeprowadzonych badań⁴ wskazują, że poddane analizie wybrane narzędzia strategicznego zarządzania kosztami nie są w wystarczającym stopniu wykorzystywane w praktyce polskich przedsiębiorstw z sektora MŚP. Rekomenduje się więc podejmowanie wysiłków mających na celu zwiększenie świadomości kosztowej kadry menedżerskiej przedsiębiorstw z sektora MŚP i przekonanie do wdrożeń nowych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów, które przyczynią się do bardziej efektywnego zarządzania przedsiębiorstwem, jak i do funkcjonowania zgodnie z zasadami zrównoważonego rozwoju. Mimo bowiem rosnącej świadomości znaczenia zrównoważonego rozwoju i potrzeby uwzględnienia tej idei w systemie zarządzania przedsiębiorstwem dotychczasowy zasób dostarczanych interesariuszom informacji dotyczący podejmowanych działań w tym zakresie jest jeszcze często w MŚP bardzo mały, wręcz znikomy. Poza wymaganymi prawem działaniami, wiele przedsiębiorstw niestety nie podejmuje dobrowolnie działań proekologicznych i społecznych. Część z tych przedsiębiorstw uważa, że „ich to nie dotyczy”, że tylko koncerny i duże przedsiębiorstwa reprezentujące przemysł uciążliwy dla środowiska powinny podejmować działania w tym zakresie. Często kadra zarządzająca, na pytanie o zainteresowanie wdrażaniem nowych rozwiązań, odpowiada, że po prostu ich na to „nie stać”. W czasach kryzysu starają się przetrwać na rynku, nie są pewni tego co będzie „jutro”. Należy jednak pamiętać, że na mocy unijnych regulacji⁵ przedsiębiorstwa małe i średnie notowane na giełdzie zostaną nim objęte od 2026 roku. Jest to kolejny powód do propagowania korzyści, jakie płyną z zastosowania współczesnych odmian rachunku kosztów w celu wsparcia realizacji strategii przedsiębiorstw.

⁴ Ze względu na wymogi czasopism odnośnie anonimowości pracy na etapie recenzji przypis odnoszący się do badań zostanie uzupełniony.

⁵ Dyrektywa o raportowaniu przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD) weszła w życie 5 stycznia 2023 r.

Analiza literatury przedmiotu, wywiady z przedstawicielami praktyki i przeprowadzone badania ankietowe pozwalają stwierdzić, że w ostatnich latach wzrasta świadomość kosztowa oraz zainteresowanie narzędziami strategicznego zarządzania kosztami. Należy wyrazić nadzieję, że pomimo ciągłych nowych negatywnych zjawisk, z którymi przyszło się mierzyć przedsiębiorstwom, przełoży się to na konkretne wdrożenia problemowych rachunków kosztów.

Bibliografia

- Adams C.A., Larrinaga C. [2019], *Progress: engaging with organizations in pursuit of improved sustainability accounting and performance*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 32(8), s. 2367–2394.
- Alvarado-Ramirez K.M., Pumisacho-Álvaro V.H., Miguel-Davila J.A., Suárez Barraza M.F. [2018], *Kaizen, a continuous improvement practice in organizations: A comparative study in companies from Mexico and Ecuador*, „The TQM Journal”, vol. 30(4), s. 255–268, DOI: 10.1108/TQM-07-2017-0085.
- Anderson S.W. [2006], *Managing costs and cost structure throughout the value chain: research on strategic cost management*, [w:] Chapman C.S., Hopwood A.G., Shields M.D. (red.), *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, Oxford, s. 481–506.
- Ansari S., Bel T., Okano H. [2007], *Target costing: uncharted research territory*, [w:] Chapman C., Hopwood A., Shields M. (red.), *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier Ltd., s. 507–530.
- Arroyo P. [2008], *The three dimensions of sustainable management accounting system*, „ASAC”, vol. 29(26), s. 23–39.
- Atkinson G. [2000], *Measuring Corporate Sustainability*, „Journal of Environmental Planning and Management”, vol. 43(2), s. 235–252, DOI: 10.1080/09640560010694.
- Baker Al-Barghuthi S., Singhb H., Dannounc Z., Baker Al-Barghuthi N. [2020], *Effect of the Kaizen Costing Approach on the Reduced Costs, Competitive Advantage, and Rationalising Strategic Cost Management of Industrial Companies Listed on the Amman Stock Exchange in Jordan*, „International Journal of Innovation, Creativity and Change”, vol. 14(4), s. 1002–1021.
- Baran W. [2022], *Rachunkowość w realizacji potrzeb informacyjnych i edukacyjnych w aspekcie zrównoważonego rozwoju*, „Kwartalnik Nauk o Przedsiębiorstwie”, nr 64(2), s. 59–70, DOI:10.33119/KNoP2022.64.2.5.
- Baran W., Raulinajtys-Grzybek M., Karwowski M. [2020], *Merytoryczna pojemność rachunkowości zarządczej a raportowanie zrównoważonego rozwoju*, „Zeszyty Naukowe UE w Krakowie”, nr 3(987), s. 634–685, <https://doi.org/10.15678/ZNUEK.2020.0987.0304>.
- Becla A., Czaja S. [2022], *System for accounting costs of contemporary negative Environmental phenomena – some methodological remarks*, „Economics and Environment”, vol. 1(80), s. 6–20, DOI: 10.34659/eis.2022.80.1.429.
- Biadacz R. [2021], *Quality cost management in the SMEs of Poland*, „The TQM Journal”, vol. 33(7), s. 1–38, <https://doi.org/10.1108/TQM-09-2019-0223>.

- Biadacz R. [2022], *The use of modern varieties of cost accounting as a cost management strategic tool by SMES in Poland*, „Polish Journal of Management Studies”, vol. 26(2), s. 42–59, DOI: 10.17512/pjms.2022.26.2.03.
- Biernacki M. [2018], *Środowiskowy rachunek kosztów cyklu życia produktu*, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Blocher E. [2019], *Cost Management: A Strategic Emphasis*, Eighth Edition, McGraw-Hill Education, New York.
- Bokolo A. Jnr [2019], *Sustainable Value Chain Practice Adoption to Improve Strategic Environmentalism in ICT-based Industries*, „Journal of Global Operations and Strategic Sourcing”, vol. 12(3), s. 380–409, DOI: 10.1108/JGOSS-06-2018–0022.
- Borowiecki R., Jaki A. [2014], *Procesy globalizacji i ich uwarunkowania*, [w:] Borowiecki R. (red.), *Zarządzanie przedsiębiorstwem w warunkach globalizacji – szanse i zagrożenia*, Fundacja UE w Krakowie, Kraków, s. 7.
- Campanella J. [1999], *Principles of Quality Costs: Principles, Implementation and Use*, ASQ, Quality Press, Milwaukee, s. 5.
- Chatzipetrou E., Moschidis O. [2016], *Quality costing: a survey in Greek supermarkets using multiple correspondence analysis*, „International Journal of Quality & Reliability Management”, vol. 33(5), s. 615–632, DOI: 10.1108/IJQRM-01-2014-0004.
- Christensen C.M., Raynor M.E., McDonals R. [2015], *What Is Disruptive Innovation?* *Harvard Business Review*, December.
- Ciechan-Kujawa M. [2005], *Rachunek kosztów jakości. Wykorzystanie w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Warszawa.
- Cooper R., Slagmulder R. [1998], *What is Strategic Cost Management?* „Management Accounting”, vol. 79(7), s. 14–16.
- Cooper R., Slagmulder R. [2003], *Strategic Cost Management: Expanding Scope and Boundaries*, „Journal of Cost Management”, vol. 17, s. 23–30.
- Cooper R., Slagmulder R. [2004], *Achieving full-cycle cost management*, „MIT Sloan Management Review”, vol. 46(1), s. 45–52.
- Cooper R., Slagmulder R. [2017], *Target Costing and Value Engineering*, Institute of Managements Accountants, Productivity Press, Taylor & Francis Group, s. 45–52.
- Dyrektywa o raportowaniu przedsiębiorstw w zakresie zrównoważonego rozwoju (CSRD) z 5 stycznia 2023 r.
- Eben-Chaime, M. [2013], *A note on the economic effects of quality improvements*, „Total Quality Management and Business Excellence”, vol. 24 (3–4), s. 374–377, [https://doi.org/10.1016/S2212-5671\(15\) 00792-3](https://doi.org/10.1016/S2212-5671(15) 00792-3).
- Eckert E., Kovalevska O. [2021], *Sustainability in the European Union: analyzing the discourse of the European Green Deal*, „Journal of Risk and Financial Management”, vol. 14(2), s. 80, <https://doi.org/10.3390/jrfm14020080>.
- Egan M., Tweedie D. [2018], *A ‘green’ accountant is hard to find: can accountants contribute to sustainability management initiatives?* „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 31(6), s. 1749–1773, DOI 10.1108/AAAJ-02-2020-4410.
- El-Dyasty M.M. [2011], *A Framework to Accomplish Strategic Cost Management*, „SSRN Electronic Journal”, <https://doi.org/10.2139/ssrn.704201>.

- El Kelety I. [2006], *Towards a conceptual framework for strategic cost management: the concept, objectives and instruments*, Chemnitz University of Technology.
- Ellram L.M. [2006], *The implementation of target costing in the United States: theory versus practice*, „The Journal of Supply Chain Management”, vol. 42(1), s. 13–26.
- Everaert P., Loosveld S., Van Acker T., Schollier M., Sarens G. [2006], *Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives*, „Qualitative Research in Accounting & Management”, vol. 3(3), s. 236–263, DOI: 10.1108/11766090610705425.
- Fox K., Trucco F., Ulloa C., Ehlinger M. [2020], COVID-19 is now on every continent as Antarctica records its first outbreak, „CNN”, <https://edition.cnn.com/2020/12/22/world/antarctica-covid-chile-military-base-intl/index.html> (data pobrania: 5.09.2022).
- Gliaubicas D., Kanapickienė R. [2015], *Contingencies Impact on Strategic Cost Management Usage in Lithuanian Companies*, „Procedia – Social and Behavioral Sciences”, vol. 213, s. 254–260, DOI: 10.1016/j.sbspro.2015.11.534.
- Gray R. [2010], *Is accounting for sustainability actually accounting for sustainability and how would we know? An exploration of narratives of organisations and the planet*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 35, s. 47–62, <https://doi.org/10.1016/j.aos.2009.04.006>.
- Gray R., Milne M. [2002], *Sustainability reporting: who's kidding whom?* „Chartered Accountants Journal of New Zealand”, vol. 81(6), s. 66–70, DOI: 10.1080/0969160X.2011.556420.
- Hansen D.R., Mowen M.M. [2006], *Cost Management Accounting & Control*, Thomson South-Western.
- Hauck Z., Rabta B., Reiner G. [2021], *Joint quality and pricing decisions in lot-sizing models with defective items*, „International Journal of Production Economics”, vol. 241, s. 108255, <https://doi.org/10.1016/j.ijpe.2021.108255>.
- Henri J.F., Boiral O., Roy M.J. [2016], *Strategic cost management and performance: The case of environmental costs*, „The British Accounting Review”, vol. 48(2), s. 269–282.
- Hertati L., Sumantri D.R. [2016], *Just in Time, Value Chain, Total Quality Management, Part of Technical Strategic Management Accounting*, „International Journal of Scientific & Technology Research”, vol. 5(4), s. 180–191.
- Hoffjan A., Nervieux P., Stienemann R. [2009], *Comparative management accounting-literature review on similarities and differences between management accounting in Germanic and Anglophone countries*, [w:] Berens W. (red.), *Controlling in einem globalen Markt*, Technische Universität in Dortmund, Dortmund.
- Iwao S. [2017], *Revisiting the existing notion of continuous improvement (Kaizen): literature review and field research of Toyota from a perspective of innovation*, „Evolutionary and Institutional Economics Review”, vol. 14(1), s. 29–59, DOI: 10.1007/s40844-017-0067-4.
- Jalali H., Carmen R., Van Nieuwenhuysse I., Bouthe R. [2019], *Quality and pricing decisions in production/inventory systems*, „European Journal of Operational Research”, vol. 272(1), s. 195–206.
- Janjić V., Todorovic M., Jovanovic D. [2019], *Key Success Factors and Benefits of Kaizen Implementation*, „Engineering Management Journal”, vol. 32(35), s. 1–9.
- Kádárová J., Koblunický J., Teplická K. [2015], *Product Life Cycle Costing*, „Applied Mechanics and Materials”, vol. 816, s. 547–554, DOI: 10.4028/www.scientific.net/AMM.816.547.
- Kagermann H., Osterle H., Jordan J.M. (red.). [2015], *Value Chain Redesign, IT-Driven Business Models*, John Wiley & Sons, Inc., Hoboken, s. 135–170.
- Kaur M., Kaur R. [2013], *Kaizen costing technique – a literature review*, „International Journal of Research in Commerce and Management”, vol. 4(11), s. 84–87.

- Kołodko G.W. [2008], *Wędrujący świat*, Prószyński i S-ka, Warszawa.
- Kołodko G.W. [2022], *Świat w matni. Czwarta część trylogii*, Prószyński i S-ka, Warszawa.
- Krasodomska J., Zarzycka E., Dobija D. [2022], *Czynniki determinujące raportowanie przez przedsiębiorstwa informacji o działaniach na rzecz realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 46(3), SKWP, Warszawa, s. 99–118, <http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0015.9599>.
- Li W.S. [2018], *Strategic Management Accounting: A Practical Guidebook with Case Studies*, Springer Singapore, Singapore, <https://doi.org/10.1007/978-981-10-5729-8>.
- Linnenluecke M.K., Birt J., Lyon J., Sidhu B.K. [2015], *Planetary boundaries: implications for asset impairment*, „Accounting & Finance”, vol. 55, s. 911–929, DOI: 10.1111/acfi.12173.
- Linnenluecke M.K., Smith T. [2019], *A primer on global environmental change*, „Abacus”, vol. 55(4), s. 810–824, <https://doi.org/10.1111/abac.12175>.
- Łada M. [2021], *Jak oswoić roboty księgowe*, „Rachunkowość”, nr 6.
- Łada M., Kozarkiewicz A. [2021], *E-nauka: automatyzacja procesów w badaniach naukowych*, [w:] Kopera R. (red.), *E-management. T. 1, Digitalizacja procesów biznesowych*, Wydawnictwo UJ, Kraków, s. 13–28.
- Mack O., Khare A., Kraemer A., Burgartz T. [2016], *Managing in a VUCA world*, Springer, New York.
- Macpherson W.G., Lockhart J.C., Kavan H., Iaquinto A.L. [2015], *Kaizen: A Japanese philosophy and system for business excellence*, „The Journal of Business Strategy”, vol. 36(5), s. 3–9, DOI: 10.1108/IJPPM-11-2017-0296.
- Mahmood S., Kureshi N.I. [2015], *A Literature Review of the Quantification of Hidden Cost of Poor Quality in Historical Perspective*, „Journal of Quality and Technology Management”, vol. 11(1), s. 1–24.
- Malik T.M., Khalid R., Zulqarnain A., Iqbal S.A. [2016], *Cost of quality: findings of a wood products manufacturer*, „The TQM Journal”, vol. 28(1), s. 2–20, DOI: 10.1108/TQM-01-2014-0014.
- Maształerz M. [2010], *Rachunek kosztów docelowych jako instrument kreowania wartości przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo UE w Poznaniu, Poznań.
- Maughan R. [2023], *Adopting and adapting sustainability accounting: fit and faith in a family business*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal”, vol. 36(9), s. 1–31, <https://doi.org/10.1108/AAAJ-02-2020-4410>.
- Mączyńska E. [2020], *Spoleczna Gospodarka Rynkowa. Archaiczny pleonazm czy remedium?* [w:] Mączyńska E., Pysz P. (red.), *Spoleczna gospodarka rynkowa i integracja europejska w czasach dziejowego przełomu*, PTE, Warszawa, s. 23.
- Mączyńska E., Pysz P. [2020], *Wstęp*, [w:] Mączyńska E., Pysz P. (red.), *Spoleczna gospodarka rynkowa i integracja europejska w czasach dziejowego przełomu*, PTE, Warszawa.
- McNair C.J., Polutnik L., Silvi R. [2001], *Cost Management and Value Creation: The Missing Link*, „The European Accounting Review”, vol. 10(1), s. 33–50.
- Meadows D.H., Meadows D.L., Randers J., Behrens W.W. III [1973], *Granice wzrostu*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Morse W.J., Davis J.R., Hartgraves A.L. [2003], *Management Accounting. A Strategic Approach*, South-Western, Thomson Learning, London.
- Nita B. [2008], *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Oficyna a Wolters Kluwer business, Kraków.

- Nita B. [2009], *Koszty docelowe w rachunku kosztów cyklu życia produktu*, [w:] Kowalak R. (red.), *Rachunek kosztów cyklu życia produktu w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo UE we Wrocławiu, Wrocław.
- Nowak E. [2009], *Od systematycznego rachunku kosztów do strategicznego zarządzania kosztami*, [w:] Buk H., Kostur A. (red.), *Zintegrowany system pomiarów dokonań w rachunkowości*, „Prace Naukowe AE w Katowicach”, Katowice.
- Nowak E. [2015], *Zarządzanie kosztami zorientowane na strategię przedsiębiorstwa*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, nr 229, Katowice, s. 133–142.
- Oboh C.S., Ajibolade S.O. [2017], *Strategic management accounting and decision making: A survey of the Nigerian Banks*, „Future Business Journal”, vol. 3(2), s. 119–137, <https://doi.org/10.1016/j.fbj.2017.05.004>.
- Petcharat N., Mula J.M. [2010], *Sustainability Management Accounting System (SMAS): Towards a conceptual design for the manufacturing industry*, „Proceedings of the 2010 AFAANZ Conference”.
- Rahmanian F., Rahmatinejad Z. [2013], *Impact of Kaizen implementation on performance of manufacturing companies staff*, „European Online Journal of Natural and Social Sciences”, s. 1094–1103.
- Ratajczak M. [2023], *Grzegorz W. Kolodko's The world in the snare. The fourth part of the trilogy and War and Peace – reading in difficult times*, „Economista”, vol. 1, s. 102–116, <https://doi.org/10.52335/ekon/1618355>.
- Remlein M., Bejger P., Olejnik I., Jastrzębowski A., Obrzeźgiewicz D. [2022], *Zastosowanie automatyzacji procesów z wykorzystaniem robotyzacji w rachunkowości finansowej w jednostkach gospodarczych działających w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 46(1), SKwP, Warszawa, s. 47–65, <http://dx.doi.org/10.5604/01.3001.0015.7988>.
- Rockström J., Steffen W., Noone K. [2009], *A safe operating space for humanity*, „Nature” vol. 461, s. 472–475, <https://doi.org/10.1038/461472a>.
- Sadowska B. [2017], *Rola rachunkowości we wspieraniu zrównoważonego rozwoju na przykładzie państwowego gospodarstwa leśnego lasy państwowe*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 479, Wrocław, s. 137–147.
- Satanova A., Zavadsky J., Sedliacikova M., Potkany M., Zavadska Z., Holikova M. [2015], *How Slovak small and medium manufacturing enterprises maintain quality costs: an empirical study and proposal for a suitable model*, „Total Quality Management and Business Excellence”, vol. 26(11), s. 1146–1160.
- Schaltegger S. [2020], *Unsustainability as a key source of epi- and pandemics: conclusions for sustainability and ecosystems accounting*, „Journal of Accounting & Organizational Change”, vol. 16(4), s. 613–619, <https://doi.org/10.1108/JAOC-08-2020-0117>.
- Schaltegger S., Burritt R. [2018], *Business Cases and Corporate Engagement with Sustainability: Differentiating Ethical Motivations*, „Journal of Business Ethics”, vol. 147(2), s. 241–259, <https://doi.org/10.1007/s10551-015-2938-0>.
- Schaltegger S., Christ KL., Wenzig J., Burritt RL. [2022], *Corporate sustainability management accounting and multi-level links for sustainability – a systematic review*, „International Journal of Management Reviews”, vol. 24, s. 480–500, <https://doi.org/10.1111/ijmr.12288>.
- Sedevich-Fons L. [2018], *Linking strategic management accounting and quality management systems*, „Business Process Management Journal”, vol. 24(6), s. 1302–1320.

- Shank J.K. [1989], *Strategic Cost Management. New Wine or just New Bottles?* „Journal of Management Accounting Research”, no. 1.
- Shank J.K., Govindarajan V. [1993], *Strategic Cost Management. The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York, s. 6–8.
- Singh J., Singh H. [2012], *Continuous improvement approach: state-of-art review and future implications*, „International Journal of Lean Six Sigma”, vol. 3(2), s. 88–111, DOI: 10.1108/20401461211243694.
- Singh J., Singh H. [2015], *Continuous improvement philosophy-literature review and directions*, „Benchmarking: An International Journal”, vol. 22(1), s. 75–119, DOI: 10.1108/BIJ-06-2012-0038.
- Snieska V., Daunoriene A., Zekeviciene A. [2013], *Hidden costs in the evaluation of quality failure costs*, „Engineering Economics”, vol. 24(3), s. 176–186, DOI: 10.5755/IJ01.ee.24.3.1186.
- Sobańska I., Walińska E. [2018], *Przyczynki do postrzegania struktury współczesnego systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 96(218), SKWp, Warszawa, s. 151–182, <https://doi.org/10.5604/01.3001.0011.6175>.
- Sojak S. [2015], *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, TNOiK, Toruń.
- Sturm S., Kaiser G., Hartmann E. [2019], *Long-run dynamics between cost of quality and quality performance*, „International Journal of Quality and Reliability Management”, vol. 36(8), s. 1438–1453.
- Suárez-Barraza M., Smith T. [2014], *The Kaizen approach within process innovation: findings from a multiple case study in Ibero-American countries*, „Total Quality Management & Business Excellence”, vol. 25 (9–10), s. 1002–1025.
- Sugimoto S. [2018], *Kaizen in Practice*, [w:] Otsuka K., Jin K., Sonobe T., (red.), *Applying the Kaizen in Africa. A New Avenue for Industrial Development*, Palgrave Macmillan, Cham, Switzerland, s. 69–110.
- Szadziewska A. [2013], *Sprawozdawcze i zarządcze aspekty rachunkowości środowiskowej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Gdańskiego, Gdańsk.
- Szadziewska A. [2021], *Analiza kosztów środowiskowych jako instrument rachunkowości zarządczej wspomagający zrównoważony rozwój*, [w:] Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo IUS PUBLICUM, Katowice, s. 66–145.
- Szychta A. [2007], *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A. [2021], *Rachunkowość w dobie zrównoważonego rozwoju przedsiębiorstw*, [w:] Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A., *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Wydawnictwo IUS PUBLICUM, Katowice, s. 15–65.
- Świdarska G.K. [2016], *Ryzyko gospodarcze przy nieprawidłowej wycenie produktów*, „Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej, Zarządzanie”, vol. 23(2), s. 60–68.
- Taleb N.N. [2014], *Czarny Łabędź*, Kurhaus Publishing, Warszawa.
- Thomas T.E., Lamm E. [2012], *Legitimacy and organizational sustainability*, „Journal of Business Ethics”, vol. 110(2), s. 191–203, DOI: 10.1007/s10551-012-1421-4.
- Tregidga H., Laine M. [2022], *On crisis and emergency: is it time to rethink long-term environmental accounting?* „Critical Perspectives on Accounting”, vol. 82, <https://doi.org/10.1016/j.cpa.2021.102311>.

- Tregidga H., Milne M., Kearins K. [2014], *(Re) presenting 'sustainable organizations'*, „Accounting Organizations and Society”, vol. 39(6), s. 477–494, DOI: 10.1016/j.aos.2013.10.006.
- Velasquez S., Suomala P., Järvenpää M. [2015], *Cost consciousness: conceptual development from a management accounting perspective*, „Qualitative Research in Accounting & Management”, vol. 12(1), s. 55–86, DOI: 10.1108/QRAM-07-2013-0029.
- Wang Y. [2019], *Strategic Cost Management – A Review of Research Status at Home and Abroad*, „Modern Economy”, vol. 10(2), s. 513–522, 10.4236/me.2019.102035.
- Weizsäcker E.U., Wijkman A. [2018], *Ejże! Kapitalizm, krótkowzroczność, populacja i zniszczenie planety*, Raport Klubu Rzymskiego, IBS, Politechnika Warszawska, Warszawa.
- Whiteman G., Walker B., Perego P. [2013], *Planetary boundaries: ecological foundations for corporate sustainability*, „Journal of Management Studies”, vol. 50, s. 307–336, <https://doi.org/10.1111/j.1467-6486.2012.01073.x>.
- Wnuk-Pel T. [2011], *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo UE, Łódź.
- Wouters M., Morales S. [2014], *The Contemporary Art of Cost Management Methods during Product Development*, [w:] Epstein M.J., Lee J.Y. (red.), *Advances in Management Accounting*, vol. 24, Emerald Group Publishing Limited, s. 259–346.
- Wudhikarn R., Chakpitak N., Neubert G. [2015], *An analytic network process approach for the election of green marketable products*, „Benchmarking: An International Journal”, vol. 22(6), s. 994–1018, DOI: 10.1108/BIJ-10-2012-0069.
- Zhao E.Y., Fisher G., Lounsbury M., Miller D. [2017], *Optimal Distinctiveness: Broadening the Interface between Institutional Theory and Strategic Management: Optimal Distinctiveness*, „Strategic Management Journal”, vol. 38(1), s. 93–113, DOI: 10.1002/smj.2589.
- Zyznarska-Dworczak B. [2012], *Jak zarządzać kosztami w przedsiębiorstwie*, Difin, Warszawa.
- Zyznarska-Dworczak B. [2019], *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego w Poznaniu, Poznań, s. 164–183.