

Bartłomiej Nita

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

EWOLUCJA RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ: OD RACHUNKU KOSZTÓW DO STRATEGICZNEJ RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

1. Wstęp

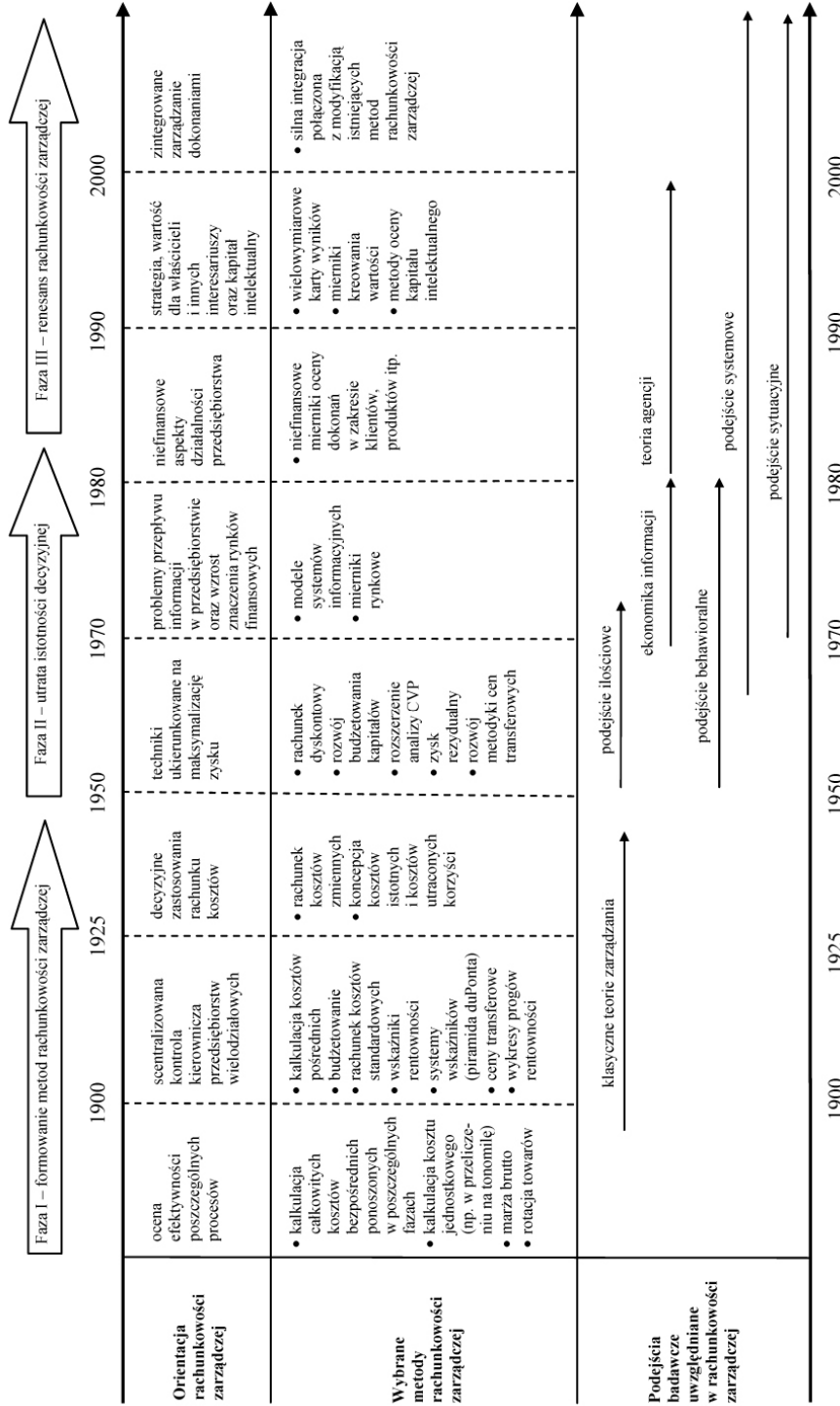
Współczesne podejście do rachunkowości zarządczej wykształciło się w toku ponadstuletniej ewolucji jej zakresu i metod, przy czym najbardziej dynamiczny rozwój obserwuje się w ostatnich dwóch dekadach. Zrozumienie rachunkowości zarządczej wymaga przeanalizowania kolejnych etapów ewolucji myśli w zakresie pomiaru i oceny wyników przedsiębiorstw z perspektywy zarządczej. Piśmiennictwo naukowe odnoszące się do historii rachunkowości obejmuje wiele publikacji, przy czym dotyczą one głównie teorii rachunkowości i rachunkowości finansowej. Taki stan rzeczy jest naturalny, ponieważ zasięg czasowy funkcjonowania rachunkowości zarządczej w praktyce przekracza zaledwie jeden wiek.

Celem niniejszego opracowania jest syntetyczne przedstawienie ewolucji rachunkowości zarządczej przy uwzględnieniu zmieniającej się orientacji tego podsystemu rachunkowości oraz formowania się wybranych metod na tle najważniejszych podejść badawczych.

2. Identyfikacja etapów ewolucji rachunkowości zarządczej

Polscy autorzy wielokrotnie podejmowali próby rozpoznania i uporządkowania problemów związanych z rozwojem rachunkowości zarządczej zarówno na świecie, jak też w warunkach polskich. Zarys rozwoju rachunkowości w polskim piśmiennictwie naukowym został przedstawiony m.in. przez A.A. Jarugę [19, s. 44-46], S. Sojaka [54, s. 21-23] oraz G.K. Świdorską [57, s. 1-9 i n.]. Niektórzy autorzy jednoznacznie wyodrębnili fazy ewolucji tego podsystemu rachunkowości. I. Sobańska [52, s. 39-50]¹ zidentyfikowała trzy fazy, natomiast A. Karmańska [30,

¹ Według I. Sobańskiej pierwsza faza obejmowała okres do około 1950 r., druga trwała do połowy lat 80. ubiegłego stulecia, trzecia trwa do dzisiaj.



Rys. 1. Rys ewolucji rachunkowości zarządczej

Źródło: opracowanie własne.

s. 24 i n.]² sześć etapów. Najbardziej wyczerpujący opis etapów ewolucji rachunkowości zarządczej został przygotowany przez A. Szychtę [58], która za punkt wyjścia do własnych rozważań przyjęła ujęcie czterofazowe proponowane przez Międzynarodową Federację Rachunkowców³. A. Szychta wzbogaciła to podejście o dodatkową fazę, która jej zdaniem trwa od 1995 r. do dzisiaj.

Zarys ewolucji rachunkowości zarządczej proponowany w niniejszym artykule został przedstawiony na rys. 1. Przy identyfikacji granic między poszczególnymi fazami rozwoju uwzględniono przede wszystkim intensywność kształtowania się różnych koncepcji, metod i instrumentów. Dzięki temu wyróżniono trzy zasadnicze fazy. Są nimi:

- faza pierwsza, w której formowały się stosowane do dzisiaj metody rachunkowości zarządczej, trwająca do ok. 1950 r.,
- faza druga, w której pomimo intensywnych badań nastąpił zastój w rozwoju nowych koncepcji, trwająca niemal do połowy lat 80.,
- faza trzecia, odznaczająca się dynamicznym rozwojem metod rachunkowości zarządczej, trwająca do dzisiaj.

W ramach każdej z faz wyodrębniono okresy trwające od kilku lat do kilku dekad, odznaczające się odmienną orientacją rachunkowości zarządczej ze względu na wymagania procesu zarządzania, zapotrzebowanie na informacje ze strony różnych grup zainteresowanych, a także zmiany zachodzące w gospodarce światowej. Poszczególne okresy można również scharakteryzować za pomocą metod rachunkowości oraz podejść badawczych, które dominowały w danym okresie. Zaprezentowane na rys. 1 etapy poddano analizie w dalszej części artykułu, wskazując, jak zmieniała się rachunkowość zarządcza, poczynając od pomiaru wydajności procesów wytwórczych, a kończąc na strategicznej orientacji rachunkowości zarządczej oraz zintegrowanym podejściu do zarządzania dokonaniaми.

² Mając na względzie stwierdzenie, że rachunkowość zarządcza stanowi względnie wyodrębniony obszar systemu rachunkowości, który ma wspomagać menedżerów w procesie zarządzania przedsiębiorstwem, A. Karmańska uznała za zasadne analizowanie jej rozwoju niejako równoległe z rozwojem nauki o zarządzaniu.

³ Faza pierwsza obejmowała okres do 1950 r., w którym rachunkowość zarządcza była skoncentrowana na szacowaniu kosztów i kontroli finansowej za pomocą budżetowania i technik rachunku kosztów. Faza druga trwała do 1965 r. W okresie tym nastąpiło przesunięcie uwagi rachunkowości zarządczej w stronę zaopatrzenia w informacje na potrzeby planowania i sterowania kierowniczego poprzez stosowanie analiz decyzyjnych oraz rachunku odpowiedzialności. Faza trzecia zakończyła się przed 1985 r. i uwzględniała orientację rachunkowości zarządczej na redukcji niepotrzebnego zużycia zasobów i marnotrawstwa przy wykorzystaniu analizy procesów oraz technik zarządzania kosztami. Faza czwarta trwała do 1995 r. Rachunkowość zarządcza w tym okresie była zorientowana na kreowanie wartości poprzez efektywne wykorzystanie zasobów za pomocą technik służących rozpoznaniu czynników kształtujących wartość dla klientów i akcjonariuszy oraz poprzez innowacje organizacyjne [36, s. 84-85].

3. Rozwój rachunkowości zarządczej do końca XIX w.

R.S. Kaplan [28, s. 391] powołując się na wcześniejsze badania R. Coase'a oraz O.E. Williamsona dotyczące zarządzania organizacjami o scentralizowanej i hierarchicznej strukturze organizacyjnej, podaje że korzenie nowoczesnej rachunkowości zarządczej⁴ sięgają pierwszej połowy wieku XIX. Już wtedy pojawiła się potrzeba generowania informacji na potrzeby kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwach, takich jak fabryki przemysłu włókienniczego oraz na potrzeby kolei żelaznych. W okresach wcześniejszych transakcje gospodarcze zachodziły wyłącznie między właścicielami będącymi jednocześnie menedżerami oraz osobami spoza przedsiębiorstwa (dostawcami, najemnymi robotnikami, odbiorcami). Taka sytuacja umożliwiała precyzyjny pomiar pieniężny każdej operacji poprzez porównanie wpływów uzyskiwanych od klientów z wydatkami ponoszonymi z tytułu prowadzonej działalności. Procedury rachunkowości nie były zatem wówczas stosowane na potrzeby podejmowania decyzji i kontroli [26, s. 6].

Do końca wieku XIX problemy zarządzania organizacjami nie były opisywane za pomocą formalnych zaleceń i reguł postępowania, przy czym pojawiało się wielu badaczy, którzy formułowali opinie zwiastujące powstanie nauki o zarządzaniu. Za prekursora można uznać R. Owena (1771-1858), brytyjskiego przemysłowca i właściciela fabryki, który dostrzegł znaczenie zasobów ludzkich w organizacji. Wprowadził on krótszy czas pracy, wyższy minimalny wiek dla zatrudnionych dzieci oraz posiłki pracownicze. Zmiany te uzasadniał tym, że lepsze warunki pracy przyczynią się do wzrostu produkcji i oczekiwanych zysków. Wśród innych pionierów zarządzania wymienia się angielskiego matematyka Ch. Babbage'a (1792-1871), który zajmował się wykorzystaniem metod matematycznych do badania procesów pracy i efektywności produkcji [17, s. 71-72]. Jego badania znacz-

⁴ W 1950 r. W.W. Vatter, profesor Uniwersytetu w Chicago, wydał książkę pt. *Managerial Accounting* (Prentice-Hall, New York) i odtąd zaczęto się szerzej posługiwać nazwą „rachunkowość zarządcza”. Jak podają H.T. Johnson i R.S. Kaplan [26, s. 159], W. Vatter we wstępie do tej książki (na s. V) napisał: „Niniejsza książka stanowi rezultat moich doświadczeń i wysiłków podjętych na Uniwersytecie w Chicago, ukierunkowanych na określenie, jak mogą zostać zaspokojone obecne i przyszłe potrzeby menedżerów poprzez zrozumienie informacji pochodzących z rachunku kosztów. W związku z tym, że rozwiązanie tak postawionego problemu jest tylko wstępnie zakreślone, prezentowana książka jest w formie roboczej i może być testowana przy okazji innych wykładów i w innych okolicznościach aniżeli w tych, w których powstała”. Warto zauważyć, że już na początku lat 20. ubiegłego wieku profesor rachunkowości na University of Chicago J.O. McKinsey (późniejszy założyciel firmy McKinsey & Co.) na podstawie materiałów wykładowych gromadzonych przez pięć lat opublikował książkę pod tytułem *Managerial Accounting* (University of Chicago Press, Chicago 1924) i jest to bodaj pierwsza publikacja pod tym tytułem. W podręczniku tym McKinsey omówił m.in. instrumenty planowania i budżetowania na potrzeby sterowania funkcjami gospodarczymi [31, s. 48], zatem mimo że w wieku XIX nie funkcjonowała w praktyce ta nazwa i nie sformalizowano procedur rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, w dalszej części autor posługuje się tymi terminami na określenie technik, które z perspektywy współczesnej można określić jako charakterystyczne dla tego podsystemu rachunkowości.

nie wyprzedziły pojawienie się klasycznej nauki o zarządzaniu oraz ilościowe podejście do zarządzania.

Pomimo pojawienia się nielicznych prekursorów nauki o zarządzaniu jej powstanie datuje się dopiero od przełomu XIX i XX w. Podobnie było z rachunkowością zarządczą, której rozwój w wieku XIX nie miał charakteru naukowego i dokonywał się w sposób niesformalizowany w praktyce prowadzenia działalności gospodarczej.

Pierwszymi podmiotami, w których zauważono potrzebę usprawniania działalności za pomocą instrumentów rachunkowości zarządczej, były przedsiębiorstwa amerykańskie [26, s. 19]. Należały one głównie do sektorów takich, jak włókiennictwo, koleje żelazne, produkcja żelaza i stali oraz dystrybucja detaliczna.

W tabeli 1 zaprezentowano syntetyczne zestawienie wybranych przedsiębiorstw należących do wymienionych sektorów wraz ze wskazaniem cech charakterystycznych rozwiązań właściwych dla rachunkowości zarządczej (por. szerzej [42]).

Tabela 1. Praktyka rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach XIX w. (do 1890 r.)

Nazwa powstania i sektor	Charakterystyka systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej
Boston Manufacturing Company – włókiennictwo	rozliczanie kosztów pośrednich wytwarzania
Lyman Mills – włókiennictwo	rachunek kosztów prowadzony zgodnie z zasadą podwójnego zapisu
Carnegie Steel Company – przemysł stalowy	początki analizy kosztów
U.S. Railroads – koleje żelazne	prowadzenie rachunku kosztów w warunkach decentralizacji
Marshall Field – dystrybucja	obliczanie marży brutto

Źródło: opracowanie własne na podstawie [26, s. 19-43].

Przypadki kilku przedsiębiorstw amerykańskich i rozpoznanie stopnia wykorzystania informacji pochodzących z rachunkowości w zarządzaniu tymi przedsiębiorstwami pozwalają na sformułowanie kilku zasadniczych wniosków.

1. Stosowane w wieku XIX techniki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej były bardzo proste i służyły ocenie wydajności wyodrębnionych procesów realizowanych w ówczesnych fabrykach. Wykorzystywano w tym celu proste mierniki, takie jak poziom kosztów bezpośrednich ponoszonych na potrzeby przetwarzania produktów między poszczególnymi fazami (włókiennictwo), koszt jednostkowy w przeliczeniu na jedną tonomilę (kolej) czy też marżę brutto i rotację towarów (przedsiębiorstwa dystrybucyjne).

2. Kalkulacja wymienionych mierników wymagała opracowania procedur rozliczania i kalkulacji kosztów w ramach systemu ewidencyjnego rachunkowości finansowej opartego na zasadzie podwójnego zapisu.

3. Uzyskiwane informacje wykorzystywano na potrzeby oceny dokonań poszczególnych jednostek organizacyjnych (np. stalowni, oddziałów kolei, działów sprzedaży), a także ich menedżerów oraz służyły celom motywacyjnym.

4. Żadne ze źródeł nie wskazują na to, aby w wieku XIX przedsiębiorcy wykorzystywali informacje z rachunkowości na potrzeby planowania inwestycji, mimo że funkcjonujące wówczas przedsiębiorstwa były niezwykle kapitałochłonne. Nie analizowano również związku między wykorzystywanymi aktywami i wypracowanym zyskiem.

Konkludując, należy stwierdzić, że w wieku XIX podejście do zarządzania było sformalizowane w bardzo małym stopniu. Klasyczne teorie zarządzania pojawiły się dopiero pod koniec stulecia, jednak mimo to można mówić o pierwszych symptomach rachunkowości zarządczej, które pojawiły się w praktyce amerykańskich przedsiębiorstw. Metody pomiaru wyników na potrzeby kadry menedżerskiej były tworzone odrębnie w każdym przedsiębiorstwie i nie można mówić o powstaniu ogólnych reguł. Nie wykształciły się instrumenty rachunku kosztów umożliwiające sterowanie ukierunkowane na wyniki przedsiębiorstwa w dzisiejszym rozumieniu. Uproszczone rozwiązania nie miały podstaw formalnych i były stosowane w bardzo wąskim zakresie.

4. Formowanie metod rachunkowości zarządczej w pierwszej połowie wieku XX

Pierwsze dekady ubiegłego wieku charakteryzował niezwykle dynamiczny rozwój produkcji masowej (*mass production*) oraz wzrost wielkości i złożoności wielu przedsiębiorstw, głównie w Stanach Zjednoczonych⁵.

Źródła nowoczesnego podejścia do rachunkowości zarządczej oraz formowania się jej metod wykształciły się wraz z powstaniem klasycznych teorii zarządzania, kiedy formułowano pierwsze opinie odnoszące się do kontroli sprawowanej przez menedżerów wewnątrz organizacji. Jedną z tych teorii był kierunek naukowego zarządzania, określany również jako szkoła naukowej organizacji pracy, który zrodził się z potrzeb praktyki, a miał na celu naukowe wypracowanie najlepszych metod wykonywania dowolnego zadania oraz doboru, szkolenia i motywowania pracowników. A. Chandler [9, s. 272 i n.] twierdzi, że to właśnie naukowe zarządzanie wywarło zasadniczy wpływ na praktykę i metody rachunkowości zarządczej na początku XX w.⁶

Podejście do sterowania zarządczego w ujęciu przedstawicieli naukowego zarządzania było spójne z postulatem zapewnienia jak najlepszego przebiegu procesu

⁵ Jak podaje A. Chandler [9, s. 281], nasilanie się masowego wytwarzania wymagało fundamentalnych zmian w technologii i organizacji produkcji. Podstawowe innowacje w zakresie produkcji dotyczyły koordynacji i sterowania procesami przerobu ogromnych ilości materiałów.

⁶ Natomiast jak utrzymuje F.B. Copley [11, s. 258], trzon naukowego zarządzania stanowiło sterowanie (*control*).

produkcyjnego i zwiększenia jego wydajności. Poszukiwanie metod tworzenia standardów dało początek koncepcji rachunku kosztów standardowych (*standard costing*), który jest wykorzystywany do dzisiaj. Już w 1902 r. ukazał się artykuł amerykańskiego inżyniera P. Longmuira, w którym przedstawił on nowatorską metodę wykorzystywania informacji o standardach zużycia materiałów bezpośrednich i robocizny bezpośredniej do sterowania kosztami rzeczywistymi [34, s. 50]. Istnieją wystarczające dowody na to, że już około 1900 r. obliczano odchylenia kosztów rzeczywiście poniesionych od kosztów standardowych. H. Emerson w serii artykułów z lat 1908-1909 jako pierwszy podkreślał, że informacje o standardach umożliwiają menedżerom podzielenie odchyleń na te, które są kontrolowane, oraz te, które są spowodowane czynnikami niezależnymi od kierownictwa. Ze względu na to, że H. Emerson zwrócił uwagę na decyzyjny aspekt związany z analizą odchyleń, można go uznać za prekursora rachunkowości odpowiedzialności. Problematyka rozliczania kierowników centrów odpowiedzialności za ich dokonania jest współcześnie niezwykle aktualna. Niespełna dekadę po jego publikacjach, w 1918 r., G.Ch. Harrison jako pierwszy zaproponował zbiór równań pozwalających na kalkulację i analizę odchyleń kosztów rzeczywistych od kosztów standardowych [26, s. 51].

Warto również podkreślić wkład w rozwój rachunku kosztów standardowych H. Gantta (1861-1919), który wraz ze współpracownikami opracował metodę wyznaczania standardów kosztów na podstawie standardowych rozmiarów działalności wyrażanych przykładowo 80% wykorzystaniem zdolności produkcyjnych [9, s. 278-279]. Zwiększanie się kosztów jednostkowych poniżej tych standardowych rozmiarów działalności zespół H. Gantta określał jako niedostateczną absorpcję kosztów pośrednich (*unabsorbed burden*), natomiast zmniejszanie się kosztów jednostkowych powyżej tych rozmiarów – jako nadmierną absorpcję kosztów pośrednich (*over-absorbed burden*)⁷.

Rachunek kosztów standardowych został po raz pierwszy zaprojektowany i w pełni wdrożony przez G.Ch. Harrisona w 1911 r. [55, s. 29]. W Polsce zastosowano rachunek kosztów standardowych dopiero w okresie międzywojennym, m.in. w Towarzystwie Przemysłowym Zakładów Mechanicznych w Warszawie, Lilpop, Rau i Loewenstein SA oraz w wytwórniach obuwia „Bata” [19, s. 44].

Z punktu widzenia rozwoju rachunkowości zarządczej istotne było wprowadzanie procedur rozliczania kosztów pośrednich. A. Chandler [9, s. 278] podaje za S.P. Garnerem, że po 1900 r. zaczęto rozwijać procedury kalkulacji kosztów pośrednich (*factory burden*) oraz rozliczania kosztów zarówno bezpośrednich, jak też pośrednich w przekroju poszczególnych produktów wytwarzanych w fabrykach po to, aby uzyskać bardziej dokładne oszacowania kosztów jednostkowych. Wiele wnios-

⁷ Określenie *burden* sugeruje, że koszty te były dodatkowe i niepożądane, stanowiące obciążenie. Stosując obecną terminologię z zakresu rachunku kosztów, należy stwierdzić, że chodzi tu o koszty pośrednie. Por. [20, s. 148].

ków odnoszących się do rozliczania i kalkulacji kosztów sformułował A.H. Church, który wyrażał pogląd, że informacje pozyskiwane za pomocą kalkulacji kosztów powinny służyć ocenie zarówno rentowności przedsiębiorstwa jako całości, jak też wyników uzyskiwanych na poszczególnych produktach [26, s. 52]⁸.

W początkowych dekadach wieku XX kluczową rolę odegrały innowacje w przedsiębiorstwach E.I. DuPont de Nemours Powder Company oraz General Motors. Okazało się, że zdecentralizowana, funkcjonalna organizacja DuPont⁹ wymagała wdrożenia systemu umożliwiającego motywowanie oraz pomiar i ocenę dokonanych poszczególnych wydziałów oraz sterowania ogólną strategią przedsiębiorstwa. Pierre DuPont odrzucił stosowane już wówczas podejście, w ramach którego obliczano zysk jako procent sprzedaży lub kosztów operacyjnych i postulował kalkulację stopy zwrotu z inwestycji jako relacji zysku do kapitału zainwestowanego [28, s. 397]. Jak podaje H.T. Johnson [23, s. 187-188], w pierwotnej formule zwrotu z inwestycji zysk był na poziomie netto (pomniejszony o amortyzację i przed odjęciem odsetek od zadłużenia długoterminowego), natomiast kapitał zainwestowany to aktywa netto, czyli całkowite aktywa pomniejszone o wartość firmy (*goodwill*) i inne wartości niematerialne i prawne, zobowiązania bieżące oraz rezerwy amortyzacyjne. Wskaźnik ROI był początkowo stosowany do oceny nowych projektów inwestycyjnych i dzięki temu ułatwiał rozdział funduszy między różnymi liniami produkcyjnymi. Innymi słowy, kapitał inwestowano w tych fabrykach, w których oczekiwano najwyższej stopy zwrotu. Około 1912 r. podejście do oceny zwrotu z inwestycji zostało rozszerzone przez menedżera finansowego D. Browna, który dokonał dezagregacji wskaźnika ROI. Jako pierwszy zwrócił on uwagę na to, że jeśli ceny sprzedaży nie będą się zmieniać, to stopa zwrotu z inwestycji się zwiększy przy założeniu, że wzrośnie ilość sprzedaży¹⁰.

⁸ H.T. Johnson i R.S. Kaplan [26] prowadzą szersze rozważania na temat wielu propozycji A.H. Churcha, który m.in. nie akceptował arbitralnego rozliczania kosztów pośrednich na podstawie kosztów robocizny bezpośredniej.

⁹ Korporacja DuPont Powder Company została utworzona w 1903 r. przez trzech kuzynów DuPont (Alfreda, Colemana i Pierra), którzy nabyli wiele drobnych, rodzinnych przedsiębiorstw w zamian za wyemitowane obligacje nowo utworzonego podmiotu. Stworzona przez nich organizacja miała formę wielodziałowego przedsiębiorstwa, centralnie zarządzanego. W takich warunkach nieodzowne było stosowanie scentralizowanego systemu rachunkowości, ponieważ w biurze zarządu oczekiwano od poszczególnych fabryk i regionalnych biur sprzedaży rozproszonych na terenie Stanów Zjednoczonych codziennych i cotygodniowych informacji o sprzedaży, wynagrodzeniach i kosztach wytwarzania. Kierownictwo najwyższego szczebla korzystało z tych danych przy planowaniu rozwoju przedsiębiorstwa oraz sporządzaniu krótko- i długoterminowych prognoz finansowych [23, s. 185-187].

¹⁰ Zatem im większy przerób i obrót materiałami (*stock-turn*), tym większy zwrot z inwestycji. Relację tę Brown określił jako rotację kapitału i zdefiniował jako stosunek wartości sprzedaży do kapitału zainwestowanego. Następnie powiązał tę rotację z rentownością sprzedaży, co dało podstawę konstrukcji piramidalnych modeli wskaźnikowych stosowanych do dzisiaj w praktyce przedsiębiorstw [9, s. 446].

Po pierwszej wojnie światowej wiele przedsiębiorstw przeżywało trudności finansowe i konieczne było wprowadzenie kolejnych innowacji¹¹. A. Sloan, P. DuPont oraz D. Brown wprowadzili wiele nowych rozwiązań z zakresu rachunkowości zarządczej na potrzeby scentralizowanego sterowania przy zdecentralizowanej odpowiedzialności. Po pierwsze, dla każdej dywizji sporządzano roczne budżety, co pozwoliło na koordynację oczekiwanych dokonań każdej dywizji z polityką finansową korporacji jako całości. Po wtóre, system rachunkowości zarządczej dostarczał raportów na temat sprzedaży oraz budżetów elastycznych, które natychmiast wskazywały rozbieżności między rzeczywistymi i zakładanymi rezultatami działalności. Po trzecie, rachunkowość zarządcza pozwalała kierownikom najwyższych szczebli na alokację zasobów oraz premii między różnymi dywizjami na podstawie określonych kryteriów [24, s. 493-494].

W General Motors zaczęto szerzej stosować ceny transferowe między różnymi dywizjami. Źródła wskazują [26, s. 113], że nowy zarząd GM rozpoczął stosowanie cen transferowych opartych na cenach rynkowych we wczesnych latach 20. ubiegłego wieku. A. Sloan prowadził wycenę transferów wewnętrznych na podstawie cen transferowych znacznie wcześniej w przedsiębiorstwie United Motors Company, jeszcze zanim przystąpił do General Motors. H.T. Johnson [23, s. 195] twierdzi, że źródła rozwiązań stosowanych w zakresie cen transferowych między dywizjami GM mają swoje źródło w Powder Company ok. 1905 r.

Metody stosowane w korporacjach DuPont oraz General Motors można z obecnej perspektywy uznać za wprowadzenie do pomiaru i oceny dokonań jednostek organizacyjnych w dużych, wielodziałowych, zintegrowanych pionowo przedsiębiorstwach. W podmiotach tych mówiono o zdecentralizowanej odpowiedzialności kierowników poszczególnych jednostek, a ocena dokonań różnych wydziałów i zakładów była prowadzona z punktu widzenia ich wkładu w wyniki całego przedsiębiorstwa. Obecnie takie procedury zaliczane są do nurtu rachunkowości zarządczej określanego jako rachunkowość odpowiedzialności.

W procesie ewolucji rachunkowości zarządczej niezwykle interesujące są ustalenia D. Solomonsa, który utrzymuje, że już w 1903 r. i w 1904 r. sporządzano pierwsze wykresy progów rentowności służące analizie zależności między zmianami kosztów i wielkością produkcji. Do takiego stwierdzenia upoważniają zachowane źródła pochodzące z Anglii i Stanów Zjednoczonych. Wiele źródeł wskazuje, że jako pierwszy próg rentowności wyznaczył H. Hess, stosując w tym celu graficzne przedstawienie kosztów stałych i zmiennych [28, s. 395].

Duży wpływ na rozwój rachunkowości zarządczej w pierwszej połowie XX w. miał J.M. Clark z University of Chicago. Prowadzone przez niego badania z jednej

¹¹ Pierre DuPont został dyrektorem zarządzającym korporacji General Motors, ze względu na to, że DuPont Co. było głównym akcjonariuszem GM, a następnie wypromował na swojego następcę A.P. Sloana, który przejął władzę w General Motors Corporation w 1923 r. Zrewolucjonizował on rozwijający się przemysł motoryzacyjny, umożliwiając klientom wybór koloru, stylu i rozmiaru samochodu (zob. szerzej [38, s. 118 i n.] oraz [9, s. 456-463]).

strony znakomicie podsumowały pierwsze ćwierćwiecze ubiegłego stulecia, z drugiej zaś wyznaczyły kierunki dalszych dociekań naukowych na kolejne dekady (do roku 1950), w których zaznaczały się decyzyjne zastosowania rachunku kosztów. W szczególności uznanie zdobyła opublikowana przez niego w 1923 r. książka pt. *Studies in the Economics of Overhead Costs*¹². Jeden z rozdziałów tej pozycji był zatytułowany „Różne koszty dla różnych celów” (*Different Costs for Different Purposes*) i stwierdzenie to do dzisiaj przetrwało w świadomości osób zajmujących się rachunkowością zarządczą¹³.

Istotny wkład w rozwój rachunkowości zarządczej, poczynając od lat 30. ubiegłego wieku, wnieśli badacze z London School of Economics, w szczególności R. Coase i R.S. Edwards. Ekonomisci z LSE uznali, że stosowane w przedsiębiorstwach metody arbitralnego rozliczania kosztów na produkty są nieprzydatne z punktu widzenia podejmowania decyzji inwestycyjnych. R.S. Edwards był przekonany o tym, że stosowane podejście do rachunku kosztów nie pozwala na określanie kosztów zmiennych, ponieważ koszty stałe okresu były przypisywane do produktów, co uniemożliwiało ocenę rentowności poszczególnych asortymentów. Podobnie R. Coase podkreślał znaczenie kosztów zmiennych na potrzeby podejmowania decyzji ekonomicznych, przy czym jego badania zostały zapamiętane głównie ze względu na wprowadzenie do teorii rachunkowości zarządczej pojęcia „koszty utraconych korzyści” (*opportunity costs*)¹⁴.

¹² Publikacja ta stanowiła zbiór jego wykładów akademickich z ekonomii na temat istoty kosztów pośrednich [31, s. 47].

¹³ J.M. Clark był jednym z pierwszych, którzy doceniali i rozumieli znacznie podziału kosztów na stałe i zmienne, w szczególności w odniesieniu do decyzji krótkoterminowych. Proponował przy tym metody statystyczne do estymacji zachowania kosztów jako alternatywę do subiektywnych szacunków księgowych. Ustalił on, że badanie poziomu zmienności kosztów musi uwzględniać określony przedział czasu, ponieważ wiele pozycji kosztów uznawanych w krótkim okresie za stałe w dłuższym horyzoncie czasu będzie się zmieniać. Jego badania znajdowały zastosowanie w szczególności w przedsiębiorstwach kolei żelaznych i stanowiły w latach 30. podstawę szacowania długookresowych kosztów zmiennych. Należy również podkreślić, że jego wkład do rachunkowości zarządczej jest widoczny w wielu współczesnych podręcznikach. Wyjaśnił on mianowicie wiele stosowanych obecnie pojęć, takich jak: koszty zapadłe (*sunk costs*), koszty przyrostowe (*incremental costs*) czy różnicowe (*differential costs*), koszty możliwe do uniknięcia (*avoidable costs*) oraz okres istotny przy określaniu zmienności kosztów (*relevant time period*). Znacznie szerszy opis dokonał J.M. Clarka znajduje się w [26, s. 154-156; 28, s. 395-396; 31, s. 47-48].

¹⁴ R. Coase argumentował, że koszty utraconych korzyści dotyczą decyzji alternatywnych, nie zaś rejestracji kosztów historycznych ponoszonych w związku z podjętą decyzją. Koszty te nie poddają się pomiarowi w systemie podwójnej rachunkowości finansowej, ponieważ reprezentują koszty działań, które nie były wykonane [26, s. 156-157]. Warto przytoczyć, że w 1973 r. pojawiła się publikacja [35], w której zebrano jedenaście najbardziej wpływowych artykułów ekonomistów z London School of Economics na temat rachunku kosztów. W pracy tej znajdujemy interesujące wyjaśnienia na temat istoty kosztów utraconych korzyści. J.M. Buchanan wyraża mianowicie pogląd, że takie koszty wyrażają to, co decydent poświęca, jeżeli dokonuje wyboru jednego wariantu działania, odrzucając przy tym inną alternatywę.

W omawianym okresie wypracowano również rachunek kosztów zmiennych jako podejście przeciwstawne do rachunku kosztów pełnych. Rachunek kosztów pełnych (*absorption costing*) stosowany od końca wieku XIX przewidywał obciążanie produktów kosztami zarówno bezpośrednimi (materiałów i wynagrodzeń), jak i kosztami pośrednimi przedsiębiorstwa. Wraz ze zwróceniem uwagi na aspekty decyzyjne rachunku kosztów oraz wraz z rozwojem metod podziału kosztów na stałe i zmienne menedżerowie uświadomili sobie, że szacowanie pełnego kosztu produktu nie zaspokaja ich potrzeb informacyjnych¹⁵.

Poczynając od lat 30., rozwijano koncepcję rachunku kosztów zmiennych. W Stanach Zjednoczonych sformułowano początkowo formułę częściowego rachunku kosztów bezpośrednich (*direct costing*), w którym dzielono koszty na stałe i zmienne, przy czym te pierwsze utożsamiano z kosztami bezpośrednimi, natomiast drugie – z kosztami pośrednimi. Za prekursorów tego podejścia uznaje się J.N. Harrisa, który zastosował tę metodę w 1934 r. w Dewey and Almy Chemical Company, oraz G.Ch. Harrisona, który w 1935 r. wdrożył rachunek kosztów bezpośrednich w Spool Cotton Company. Z upływem czasu w ramach rachunku kosztów zmiennych postulowano podział kosztów na stałe i zmienne, wskazywano jednocześnie, że wycena zapasu produktów powinna być dokonywana na poziomie kosztów bezpośrednich (dalej utożsamianych ze zmiennymi) powiększonych o zmienną część kosztów pośrednich wytworzenia [40, s. 525]. W Wielkiej Brytanii rachunek kosztów zmiennych rozwijał się pod nazwą *marginal costing*. D. Dugdale, T.C. Jones [12, s. 312] twierdzą, że pierwsze wzmianki odnoszące się do techniki rachunku kosztów zmiennych w piśmiennictwie brytyjskim pojawiły się już w 1935 r. w artykule D.L. Morana¹⁶. Równoległe z formowaniem rachunku kosztów zmiennych w obszarach anglojęzycznych koncepcja ta rozwijała się w Niemczech, głównie za sprawą E. Schmalenbacha. Zajmował się on zmianami poziomu kosztów w zależności od rozmiarów produkcji, a także postulował odnoszenie do produktów wyłącznie kosztów proporcjonalnych [53, s. 19-20]¹⁷.

¹⁵ A. Jarugowa [21, s. 65] podaje, że poczynając od 1928 r., doszło do znacznych trudności w zbyciu wyrobów i aktywowane w zapasach koszty stałe niewykorzystanych zdolności produkcyjnych sztucznie zawiązały zyski lub zaniżały straty. Powstała wówczas potrzeba prorynkowej orientacji rachunku wyników, a tym samym rachunku kosztów, który powinien rozszerzyć swój zakres o dane z otoczenia, czyli dochody.

¹⁶ R.S. Edwards z London School of Economics w 1937 r. wskazywał w trakcie swoich wykładów na rachunek kosztów zmiennych jako podstawę podejmowania decyzji. Natomiast ugruntowanie pozycji tego systemu rachunku kosztów w Wielkiej Brytanii nastąpiło po opublikowaniu w 1947 r. przez F.C. Lawrence'a i E.N. Humphreysa książki pt. *Marginal Costing* [6, s. 991]. Współcześnie w literaturze anglojęzycznej preferuje się sformułowanie *variable costing*.

¹⁷ Systemy rachunku kosztów odpowiadające zasadom *direct costing* są znane w literaturze niemieckiej pod nazwami *variable Kostenrechnung*, *Deckungsbeitragsrechnung* oraz *Grenzkostenrechnung* (zob. [52, s. 107]).

5. Rachunkowość zarządcza w fazie utraty istotności decyzyjnej

Okres od połowy ubiegłego stulecia do połowy lat 80. określany jest za sprawą R.S. Kaplana jako faza utraty istotności decyzyjnej w rachunkowości zarządczej. To bowiem R.S. Kaplan w 1984 r. [28, s. 406] sformułował diagnozę o rozbieżności między teorią i praktyką rachunkowości zarządczej. Niezwykle dobitnie wyrażał pogląd, że wyzwania konkurencyjnego otoczenia lat 80. powinny doprowadzić do przeformułowania tradycyjnych metod rachunku kosztów oraz systemów sterowania menedżerskiego. Jego zdaniem praktycznie wszystkie procedury stosowane wówczas przez przedsiębiorstwa oraz promowane w podręcznikach z zakresu rachunkowości zostały wypracowane przed 1925 r. Mimo poważnych zmian w specyfice przedsiębiorstw i rozmiarach konkurencji w ciągu ostatnich 60 lat (czyli od 1925 do 1984 r. – przyp. autora) niewiele było innowacji w projektowaniu i wdrażaniu rachunku kosztów i systemów sterowania kierowniczego. R.S. Kaplan prowadził swoje rozważania wspólnie z H.T. Johnsonem i w 1987 r. ogłosili tezę o utracie istotności czy też przydatności decyzyjnej rachunkowości zarządczej. Stwierdzili bowiem, że w dobie gwałtownych zmian technologicznych i nasilającej się konkurencji systemy rachunkowości zarządczej nie dostarczają użytecznych i aktualnych informacji na potrzeby kalkulacji kosztów produktów, kontroli procesów i oceny wyników. Zasadnicze niedoskonałości stosowanych rozwiązań dotyczyły rozliczania kosztów pośrednich i kalkulacji kosztów produktów, opóźnionych lub nadmiernie zagregowanych informacji wykorzystywanych na potrzeby sterowania procesami oraz krótkoterminowych mierników dokonań, które nie oddawały zmian rzeczywistej pozycji konkurencyjnej przedsiębiorstwa [26, s. 13]¹⁸.

W fazie utraty istotności badania w dziedzinie rachunkowości zarządczej prowadzono równolegle w nurtach behawioralnym i systemowym. Ewolucja rozważań dotyczących aspektów behawioralnych w rachunkowości była szczególnie intensywna w latach 70. i 80. ubiegłego wieku [45, s. 365], przy czym badania w tym obszarze na gruncie teorii zarządzania podejmowano już na początku lat 50.

¹⁸ W 1992 r. H.T. Johnson wyraził pogląd, że do roku 1950 na potrzeby kontroli pojedynczych osób oraz jednostek produkcyjnych stosowano miary zarówno niefinansowe, jak też finansowe, czyli podobnie jak w przedsiębiorstwach współczesnych, z tym że były to informacje niepochozące z systemów rachunkowości. Natomiast w latach 1950-1980 podział między informacją planistyczną z systemu rachunkowości oraz informacją na potrzeby sterowania spoza rachunkowości został zamazany, a przedsiębiorstwa zaczęły stosować informacje z rachunkowości zarówno do kontroli pracowników i jednostek organizacyjnych, jak też do planowania stopnia i źródeł finansowania przedsiębiorstwa jako całości. Realizacja funkcji planistycznej przebiegała zasadniczo we właściwy sposób z jednym wyjątkiem, który dotyczył wykorzystania informacji z rachunkowości na potrzeby oceny rentowności w przekroju produktów. Natomiast kluczowe zastrzeżenie dotyczy właśnie odgórnego sterowania za pomocą informacji finansowych z systemu rachunkowości. Zdaniem H.T. Johnsona utrata istotności rachunkowości zarządczej po 1950 r. polegała zatem na wykorzystywaniu głównie informacji o charakterze finansowym i zaniechaniu stosowania parametrów niefinansowych na potrzeby sterowania [25, s. 17-19].

Prekursorem badań behawioralnych w rachunkowości był Ch. Argyris, który w 1952 r. opublikował pracę pt. *The Impact of Budgets on People*. W tej książce C. Argyris podejmował problemy dotyczące wpływu procedur budżetowych na postawy pracowników i argumentował, że niewłaściwe stosowanie metod budżetowania może wywoływać zachowania ukierunkowane wyłącznie na realizację budżetów. Jego zdaniem takie podejście jest nieodpowiednie z punktu widzenia wyników przedsiębiorstwa jako całości, wywołuje bowiem dysfunkcjonalne zachowania pracowników¹⁹. C. Argyris ustalił ponadto, że proces budżetowania może prowadzić do ograniczenia zaufania pracowników do przełożonych oraz do zmniejszenia uzyskiwanych wyników [5, s. 30].

Jako pierwszy badania dotyczące wykorzystania przez kierowników informacji pochodzących z rachunkowości w sterowaniu przedsiębiorstwem zdecentralizowanym przeprowadził H.A. Simon. W pracy opublikowanej w 1954 r. określił trzy najważniejsze funkcje informacji w zarządzaniu²⁰:

- 1) funkcję rejestrowania wyników,
- 2) funkcję ukierunkowywania uwagi,
- 3) funkcję rozwiązywania problemów.

H. Simon argumentował, że nie można jednoznacznie oddzielić funkcji rejestrowania wyników i ukierunkowywania uwagi, ponieważ pracownicy wykazują tendencję do przekierowywania swojej uwagi w ślad za ujawnianiem odchyłeń w toku monitorowania wyników. Oznacza to, że obie funkcje są ze sobą ściśle związane w ramach sterowania. Dla menedżerów wyższego szczebla funkcja ukierunkowywania uwagi wynika z potrzeby utrzymywania podwładnych w gotowości i upewniania ich, że kierownik zawsze wie, co się dzieje²¹.

Rozwój badań prowadzonych w nurcie behawioralnym nastąpił w latach 60. ubiegłego wieku, kiedy zaczęto publikować coraz więcej artykułów, w których analizowano głównie relacje między budżetowaniem a zachowaniami pracowników. S. Becker jest uznawany za tego badacza, który mimo że nie zajmował się bezpośrednio rachunkowością²², sformułował określenie „rachunkowość behawioralna” (*behavioral accounting*). S. Becker stwierdza [3, s. 228], że proponowane badania, mimo że oparte na wartościowych obserwacjach empirycznych, nie reprezentują silnych podstaw teoretycznych. Jego zdaniem wyjaśnianie zjawisk odnoszących się do relacji między wynikami przedsiębiorstwa i zachowaniami jego pracowników

¹⁹ Zobacz szerzej [39, s. 1265]. Warto zauważyć, że wymieniona praca doczekała się w 1970 r. odpowiedzi w postaci artykułu [49], w którym autorzy analizowali relację przeciwną, a mianowicie związaną z oddziaływaniem pracowników na kształtowanie procedur budżetowania w przedsiębiorstwie.

²⁰ [50]. Podaję za: [44, s. 249].

²¹ Zainteresowania H. Simona były różnorodne i mimo że powszechnie jest kojarzony z nurtem behawioralnym, zajmował się również podejściem systemowym i sterowaniem w organizacji. H.A. Simon w 1978 r. otrzymał Nagrodę Nobla za badania nad procesem podejmowania decyzji wewnątrz organizacji gospodarczych.

²² Był bowiem profesorem psychologii.

należy pozostawić badaczom rachunkowości behawioralnej (*behavioral accounting scientists*)²³.

Znanym badaczem, który podejmował problematykę rachunkowości behawioralnej, był E.H. Caplan, który w latach 60. zajmował się relacjami zachodzącymi między rachunkowością zarządczą i naukami społecznymi. W 1969 r. wskazał, że rachunkowość zarządcza odgrywa istotną rolę w oddziaływaniu na zachowania pracowników na różnych etapach procesu zarządzania, w szczególności przy [9, s. 42]:

- wytyczaniu celów,
- informowaniu poszczególnych pracowników o działaniach, które powinni wykonywać, aby przyczynić się do osiągnięcia tych celów,
- motywowaniu ukierunkowanym na pożądane wyniki,
- ocenie dokonań,
- sugerowaniu działań korygujących, które należy podejmować.

Swoje rozważania podsumował stwierdzeniem, że specjaliści do spraw rachunkowości zarządczej nie mogą ignorować dorobku nauk behawioralnych, ponieważ funkcja rachunkowości zarządczej polegająca na dostarczaniu informacji na potrzeby podejmowania decyzji jest w istocie funkcją behawioralną.

W 1965 r. R.N. Anthony opublikował przełomową pracę pt. *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, w której jako pierwszy zdefiniował sterowanie kierownicze (*management control*) i opisał je w ujęciu cybernetycznym z uwzględnieniem podejścia behawioralnego. Według R. Anthony'ego sterowanie kierownicze oznacza „proces, za pośrednictwem którego menedżerowie zapewniają efektywne i wydajne pozyskiwanie zasobów przedsiębiorstwa przy osiągnięciu jego celów” [1, s. 17]. R. Anthony przez wiele lat rozwijał swoją teorię wspólnie z innymi współpracownikami i w jednej z ostatnich publikacji wyraża pogląd, zgodnie z którym sterowanie menedżerskie to „proces, za pośrednictwem którego menedżerowie oddziałują na pozostałych członków organizacji, ukierunkowując ich zachowanie na wdrażanie strategii organizacyjnych” [2, s. 7]. W definicji tej wskazuje on wyraźnie na hierarchię układów sterującego i sterowanego, przy czym układem sterującym są menedżerowie, obiektami sterowania są natomiast procesy zachowań pracowników organizacji. Identyfikuje też cel sterowania, który określa jako wdrażanie strategii.

Znaczenie aspektów behawioralnych w rachunkowości zarządczej podkreślał również D. Solomons. W 1961 r. w pracy poświęconej analizie odchyień w warunkach rachunku kosztów standardowych pisał „jako specjaliści do spraw rachunkowości jesteśmy skłonni postrzegać standardy i budżety raczej mechanicznie z pominięciem korzyści, które badacze behawioralni mogą nam uświadomić w zakresie wpływu budżetowania na ludzi i ich aspiracje” [55, s. 30].

²³ S. Becker, mimo że jako pierwszy użył sformułowania „rachunkowość behawioralna”, nie zdefiniował tego terminu.

W latach 60. w rachunkowości zarządczej zaznaczyło się wyraźnie stosowanie metod ilościowych, które były rozwijane już wcześniej, w okresie II wojny światowej. W literaturze szeroko opisywano możliwości implementacji metod badań operacyjnych, takich jak programowanie liniowe i nieliniowe, a także teorię prawdopodobieństwa, analizę regresji i testowanie statystyczne na potrzeby planowania i kontroli w przedsiębiorstwie. Intensyfikacja zainteresowania różnymi koncepcjami z tego obszaru nastąpiła w latach 80. Należy jednak zgodzić się z opinią R.S. Kaplana [28, s. 403], który wyraził pogląd, iż stosowanie modeli matematycznych nie poszerzyło domeny rachunkowości zarządczej i zakresu wykorzystywanych w jej ramach metod. Ich rola sprowadzała się do zastosowania technik analitycznych przy prowadzeniu rachunków decyzyjnych, do których można zaliczyć przykładowo ustalanie optymalnej ze względu na zysk struktury produkcji czy też decyzji typu „wytwarzać czy kupować”. Techniki te miały charakter instrumentalny, były niekiedy bardzo wyrafinowane i w związku z tym ich teoretyczne opisy nie znajdowały odzwierciedlenia w praktyce.

W latach 1950-1970 w rachunkowości zarządczej dominowało podejście ukierunkowane na maksymalizację zysku, a proponowane w literaturze metody stanowiły niejako rozszerzenie znanych już wcześniej koncepcji. Za główne osiągnięcie tego okresu uważa się rozpowszechnianie koncepcji zmiennej wartości pieniądza w czasie i związanych z nią procedur budżetowania kapitałów przy uwzględnieniu rachunku dyskontowego. Jedną z pierwszych publikacji zwartych na ten temat pt. *Capital Budgeting* została napisana przez J. Deana w 1951 r. W książce tej autor opisuje procedury dyskontowania zysków jako alternatywy dla stosowanych wcześniej koncepcji okresu zwrotu (*payback period*) i stopy zwrotu z inwestycji. Dopiero w połowie lat 50. zaczęto proponować metody oceny projektów inwestycyjnych, które uwzględniały dyskontowanie przepływów pieniężnych (*discounted cash flow*) [28, s. 402].

W latach 60. zaczęto szerzej pisać o koncepcji zysku rezydualnego (*residual income*), który został wprowadzony do praktyki rachunkowości zarządczej przez General Electric Company. Stosowanie zysku rezydualnego zalecano jako rozwiązanie alternatywne względem wskaźnika ROI²⁴. Należy jednak podkreślić, że źródła zysku rezydualnego sięgają koncepcji sformułowanych przez A. Marshalla w końcu wieku XIX²⁵. Niektórzy autorzy wywodzą ją nawet z dorobku D. Ricardo (połowa wieku XIX), a nawet R. Hamiltona (koniec wieku XVIII) [4].

W omawianym okresie zaczęto również rozwijać metodykę kształtowania cen transferowych w przedsiębiorstwach wielodziałowych. W połowie lat 50. opubli-

²⁴ Zauważono bowiem, że kierownicy posługujący się ROI byli skłonni rezygnować z podejmowania projektów inwestycyjnych, które odznaczały się wskaźnikiem ROI wyższym od stopy kosztu kapitału dla przedsiębiorstwa, jednak niższym od przeciętnej stopy kosztu kapitału dla ich wydziału. Konstrukcja zysku rezydualnego sprawia, że posługiwanie się tym wskaźnikiem pozwala na uniknięcie opisanego zachowania [28, s. 402].

²⁵ W jego książce wydanej w 1890 r. pt. *Principles of Economics*.

kowano wiele artykułów omawiających procedury wyznaczania cen transferowych, których autorami byli głównie P.W. Cook, J. Dean oraz W. Stone [26, s. 167]. Prowadzono wówczas wiele innych badań dotyczących sterowania menedżerskiego i pomiaru wyników w nurcie behawioralnym (por. np. [18]), przy czym przywołane badania zwróciły uwagę na potrzebę poszukiwania przyczyn rozbieżności ich wyników. W związku z tym w ramach rachunkowości zarządczej rozpoczęto prowadzenie badań w tzw. nurcie sytuacyjnym czy też uwarunkowań sytuacyjnych (*contingency theory*).

W latach 70. ubiegłego wieku uwzględniono nowe podejście badawcze, określane mianem ekonomiki informacji (*information economics*). Teoretycy rachunkowości zarządczej skoncentrowali się bowiem na potrzebie projektowania efektywnych systemów informacyjnych, które powinny wspomagać menedżerów w sterowaniu zorientowanym na wyniki przedsiębiorstwem. Początki ekonomiki informacji datuje się właściwie na koniec lat 60. głównie za sprawą G.A. Felthama, który w 1968 r. opublikował dotyczący tej problematyki artykuł [17]. Rozważając wartość informacji, argumentuje on, że specjaliści do spraw rachunkowości mają odgrywać kluczową rolę w doborze informacji, które powinny być przez nich przygotowywane, a następnie wykorzystywane przez zarząd. Wyraźnie wskazuje, że podstawowe kryterium projektowania systemów informacyjnych oznacza, że wartość informacji powinna przekraczać koszt jej pozyskania [16, s. 684].

6. Przełom w rozwoju rachunkowości zarządczej w latach 80. XX w.

Okres lat 80. wieku XX jest bardzo ważny w procesie ewolucji rachunkowości zarządczej, ponieważ z jednej strony zamyka trwający od lat 50 etap zastoju w zakresie formowania oryginalnych metod, z drugiej zwiastuje nadejście dynamicznego rozwoju nowych koncepcji.

R.S. Kaplan już w 1983 r. zwrócił uwagę na potrzebę uwzględnienia w ramach rachunkowości zarządczej miar o charakterze niefinansowym. Przeanalizował on dyfuzję japońskich metod zarządzania do praktyki przedsiębiorstw produkcyjnych w Stanach Zjednoczonych na przełomie lat 70. i 80. i postulował konieczność uwzględnienia trzech kategorii miar niefinansowych służących do monitorowania wyników przedsiębiorstw produkcyjnych [27, s. 689]. Po pierwsze podnosił kwestię jakości, zwracając uwagę na problematykę pomiaru jakości w wymiarze niefinansowym i potrzebę eliminacji defektów. Po wtóre, wskazywał na optymalizację poziomu zapasów, przy czym krytykował tradycyjne techniki, takie jak ekonomiczna wielkość zamówienia EOQ (*economic order quantity*). Zwrócił wreszcie uwagę na problemy pomiaru produktywności, rozumianej jako relacja liczby jednostek wytworzonego produktu do liczby zaangażowanych zasobów.

W latach 80. wieku XX nastąpiło bardzo silne skierowanie uwagi na potrzebę stosowania w praktyce rachunkowości zarządczej mierników o charakterze niefi-

nansowym. Potrzeba zapewnienia efektywności i wydajności działalności gospodarczej oraz sprostania międzynarodowej konkurencji skłoniła do tego, aby wypracować metody i techniki pomiaru oparte na danych niefinansowych. Zgłaszano jednocześnie postulaty odnoszące się do rozszerzenia zakresu badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej, ukierunkowane na rozpoznawanie specyfiki złożonych organizacji gospodarczych.

Lata 80. minionego stulecia to rozwój badań prowadzonych w dziedzinie rachunkowości zarządczej i zarządzania dokonanymi w dwóch zasadniczych nurtach. Pierwszy z nich obejmuje teorię agencji, która zastąpiła podejście ekonomiki informacji. Istotny wkład w rozpoznanie problemu agencji wnieśli M.C. Jensen i W.H. Meckling [22], którzy relację agencji definiują jako kontrakt, w ramach którego jedna osoba lub więcej osób (pryncypał lub pryncypałowic) angażują inną osobę (agenta), aby wykonywała ona określone usługi w ich imieniu, co pociąga za sobą przekazywanie pewnych uprawnień decyzyjnych w ręce agenta.

Teoria agencji dostarczyła ram analitycznych na potrzeby modelowania procedur sterowania menedżerskiego w złożonych i zdecentralizowanych przedsiębiorstwach. Teoria ta wyposażała rachunkowość zarządczą w matematyczne modele opisujące zapotrzebowanie na informacje, które powinny być wykorzystywane na potrzeby motywowania i oceny dokonań pracowników. Ze względu na znaczny stopień formalizacji i trudności nie można ich jednak uznać w praktyce jako przydatne z punktu widzenia opisu warunków, w jakich działają agent i pryncypał [26, s. 174-175].

Drugi nurt badań uwzględniany w dziedzinie rachunkowości zarządczej w latach 80. określany jest jako teoria uwarunkowań sytuacyjnych (*contingency theory*). Wcześniej wskazywano na intensywność prowadzenia badań w nurcie behawioralnym, które prowadziły często do niejednoznacznych wniosków. W odpowiedzi na rozbieżne wyniki rozważań behawioralnych sformułowano pogląd głoszący, że każde przedsiębiorstwo działa w określonych warunkach i podlega wpływowi wielu czynników sytuacyjnych. W związku z tym nie można zakładać, że w odmiennych warunkach działania przedsiębiorstwa będą się podobnie zachowywać i nie ma jednego uniwersalnego modelu rachunkowości zarządczej.

Źródła podejścia uwarunkowań sytuacyjnych do kształtowania systemów sterowania menedżerskiego można odnaleźć w teorii organizacji i zarządzania już w latach 60. ubiegłego wieku²⁶. W dziedzinie rachunkowości zarządczej omawiana teoria zdobyła popularność dopiero w latach 80. wieku XX. Od tamtego okresu zakłada się, że projektowanie systemów rachunkowości zarządczej wymaga uwzględnienia wielu zmiennych kontekstualnych, takich jak: jego otoczenie, struktura organizacyjna, stosowane rozwiązania technologiczne czy wreszcie przyjęta strategia [32, s. 248].

Jedną z pierwszych definicji i najbardziej znaną definicję *contingency theory* w warunkach rachunkowości zarządczej sformułował w 1980 r. D.T. Otley. Píše on następująco: „podejście uwarunkowań sytuacyjnych do rachunkowości zarządczej

²⁶ M.in. w następujących pracach: [9; 33]. Zobacz szerzej w: [10].

opiera się na założeniu, że nie istnieje uniwersalny system rachunkowości, który można zastosować do wszystkich przedsiębiorstw w każdych okolicznościach. Teoria uwarunkowań sytuacyjnych próbuje raczej zidentyfikować specyficzne aspekty systemu rachunkowości, które towarzyszą określonym warunkom działania, oraz ukazać odpowiedni sposób ich powiązania” [46, s. 413]. Mając na względzie pogląd D.T. Otleya, wydaje się, że nie ma żadnych ogólnych reguł związanych z projektowaniem systemów rachunkowości zarządczej. Jest to podstawowy problem odnoszący się nie tylko do rachunkowości, lecz do teorii organizacji i zarządzania w ogóle ze względu na fakt, że dwa identyczne uwarunkowania strategiczne w praktyce się nie pojawiają.

W latach 90. ubiegłego wieku zaczęły się nasilać postulaty dotyczące stosowania mierników niefinansowych. Na przełomie dziewiątej i dziesiątej dekady R.G. Eccles opublikował artykuł pod znaczącym tytułem *The Performance Measurement Manifesto*, w którym przewidział rewolucję w dziedzinie pomiaru dokonań przedsiębiorstw. Wskazuje w nim wyraźnie na potrzebę rozszerzenia zakresu i metod pomiaru ukierunkowanych na zaspokojenie rosnących potrzeb informacyjnych menedżerów. Jednoznacznie stwierdza, że owe potrzeby w dużym stopniu są wymuszone przez rozwój nowych technik zarządzania, takich jak kompleksowe zarządzanie jakością czy benchmarking. Prognozy R.G. Ecclesa oscylują również wokół stwierdzenia, że proces rozwoju nowych technik będzie miał charakter ciągły i będzie postępował niezwykle dynamicznie [13, s. 137]. Obecnie można stwierdzić, że jego spostrzeżenia i opinie były nader trafne i dobrze odzwierciedlały przemiany zachodzące w teorii i praktyce rachunkowości zarządczej.

W ostatniej dekadzie minionego stulecia zaczęto uwzględniać rolę rachunkowości w zarządzaniu strategicznym, a w rezultacie rozwijano coraz bardziej złożone metody pomiaru zorientowane na strategię, wartość dla właścicieli i innych interesariuszy, a także uwzględniające aktywa niematerialne i kapitał intelektualny przedsiębiorstwa. W związku z tym można wyróżnić trzy zasadnicze nurty badań nad problematyką pomiaru dokonań charakterystyczne dla tego okresu:

- 1) metody pomiaru ukierunkowane na wartość dla właścicieli przedsiębiorstw,
- 2) metody pomiaru aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego,
- 3) wielowymiarowe karty pomiaru dokonań.

Formowanie metod pomiaru ukierunkowanych na wartość było silnie zdeterminowane reorientacją zasadniczych celów działalności przedsiębiorstwa, która miała początek już w latach 80. minionego wieku, a doprowadziła do akceptacji koncepcji kreowania wartości dla akcjonariuszy SHV (*shareholders' value*), czyli powiększania ich bogactwa²⁷.

²⁷ Źródło tego podejścia można odnaleźć w połowie ubiegłego wieku w nauce finansów, m.in. w pracach H. Markowitza dotyczących teorii portfela, M. Millera i F. Modiglianego w zakresie relacji między kosztem kapitału, strukturą kapitału i wartością przedsiębiorstwa, a także w publikacjach W.F. Sharpe'a, J. Lintnera oraz J. Mossina odnoszących się do modelu wyceny aktywów kapitałowych CAPM (*capital asset pricing model*). Jednym z pierwszych propagatorów koncepcji kreowania wartości dla akcjonariuszy był A. Rappaport, który wyróżnił siedem ogólnych czynników wpływają-

Metody pomiaru zorientowane na wartość polegały głównie na konstruowaniu syntetycznych mierników i wskaźników. Podstawowe grupy mierników, które można stosować na potrzeby pomiaru i oceny dokonań przedsiębiorstwa z punktu widzenia interesów ich właścicieli, są następujące [43, s. 369]:

- 1) mierniki oparte na dochodzie rezydualnym,
- 2) mierniki rynkowe,
- 3) mierniki oparte na przepływach pieniężnych.

Druga grupa metod pomiaru, która dynamicznie rozwijała się w latach 90., obejmowała metody pomiaru aktywów niematerialnych i kapitału intelektualnego w przedsiębiorstwie. Potrzeby w zakresie pomiaru, raportowania i oceny wyników przedsiębiorstw uległy radykalnej zmianie pod koniec ubiegłego wieku i mierniki finansowe, w tym zorientowane na kreowanie wartości, okazały się niewystarczające. Burzliwe zmiany zachodzące w gospodarce światowej w ostatnich dwóch dekadach rozszerzyły bowiem zakres czynników warunkujących sukces w biznesie, wskazały na niematerialne źródła wartości przedsiębiorstwa oraz wymusiły reorientację modelu prowadzenia działalności gospodarczej.

Reasumując, w latach 90. wieku XX rozwinęło się wiele metod pomiaru i oceny dokonań z jednej strony ukierunkowanych na wspomaganie procesu zarządzania przez wartość, z drugiej zaś uwzględniających niematerialne obszary działalności przedsiębiorstwa. Zarówno teoretycy, jak i praktycy byli zgodni, że mierniki finansowe są niewystarczające i – jak podają R. Eccles i P.J. Pyburn [14, s. 41] – już w 1992 r. przedsiębiorstwa zaczęły uwzględniać pomiar dokonań zorientowany na jakość, satysfakcję klienta, innowacje, zarządzanie zasobami ludzkimi i udziały rynkowe. W tamtym okresie ujawniały się nawet opinie skrajne, głoszące, że należy odejść od mierników finansowych i skoncentrować się niemal wyłącznie na pomiarze jakościowym. Takie poglądy były oczywiście zbyt radykalne i nie miały szansy na szerszą akceptację. Pojawił się jednak problem: okazało się, że wielość różnych metod i technik pomiaru przekracza możliwości implementacyjne poszczególnych przedsiębiorstw, a wdrażanie w praktyce działalności konkretnej organizacji wszystkich nowych rozwiązań byłoby niemożliwe. Pojawiały się zatem coraz częściej pytania o przedmiot i zakres pomiaru, kryteria doboru mierników i wzajemne relacje między nimi. Innymi słowy, zintensyfikowano poszukiwania instrumentu, który mógłby stanowić fundament kompleksowego pomiaru i oceny wyników w przedsiębiorstwie.

Geneza tych poszukiwań sięga okresu sprzed lat 90. a jedną z pierwszych prób podjęto w przedsiębiorstwie Analog Devices, Inc. zajmującym się produkcją elementów półprzewodnikowych. W rezultacie prowadzonych badań, których pod-

cych na wartość, czyli tzw. nośniki wartości (*value drivers*). W 1981 r. zaproponował metodykę szacowania przepływów pieniężnych na potrzeby oceny różnych opcji strategicznych z punktu widzenia kreowania wartości (zob. [47]). Następnie, w 1986 r., wydał publikację zwaną pt. *Creating Shareholder Value*, wydanie polskie: [48].

miotami były również inne przedsiębiorstwa, zaproponowano koncepcję kompleksowego pomiaru dokonań w przedsiębiorstwie, czyli zrównoważoną kartę wyników (*balanced scorecard*)²⁸.

7. Współczesna rachunkowość zarządcza

Wyróżniki współczesnej rachunkowości zarządczej to z jednej strony orientacja na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem, z drugiej zaś coraz bardziej złożone spektrum modeli i instrumentów ukierunkowanych na pomiar szeroko rozumianych rezultatów działalności przedsiębiorstwa (*performance measurement*) oraz zarządzanie dokonaniami (*performance management*).

Zwrócenie uwagi rachunkowości zarządczej na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego doprowadziło do powstania określenia „strategiczna rachunkowość zarządcza” (*strategic management accounting*). Termin ten został wprowadzony po raz pierwszy w 1981 r. przez profesora K. Simmondsa, który określił strategiczną rachunkowość zarządczą jako obszar rachunkowości zajmujący się dostarczaniem i analizą dotyczących przedsiębiorstwa oraz jego konkurentów informacji wykorzystywanych do formułowania i monitorowania strategii tego przedsiębiorstwa²⁹. Podana definicja znacznie wyprzedziła postulaty środowiska naukowego dotyczące potrzeby redefinicji rachunkowości zarządczej i odzyskania przez nią znaczenia w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Wskazuje ona na potrzebę uwzględniania informacji spoza przedsiębiorstwa odnoszących się do jego konkurentów.

Rachunkowość zarządcza zajmuje się gromadzeniem, przetwarzaniem i raportowaniem informacji na potrzeby wspomaganie procesu zarządzania w przedsiębiorstwie, przy czym do lat 80. ubiegłego wieku akcentowano aspekt rachunkowości dotyczący decyzji operacyjnych. Współczesna rachunkowość zarządcza koncentruje się natomiast na zasilaniu informacyjnym menedżerów działających w turbulentnym otoczeniu konkurencyjnym. W związku z tym strategiczna rachunkowość zarządcza stanowi obszar rachunkowości zarządczej zorientowany na wspomaganie procesu zarządzania strategicznego przedsiębiorstwem umożliwiający kadrze menedżerskiej skuteczne podejmowanie decyzji sprzyjających osiągnięciu nadrzędnych celów działalności tego przedsiębiorstwa.

²⁸ Pierwszy artykuł naukowy omawiający wyniki analiz oraz wnioski z badań został opublikowany w 1992 r. [29]. Autorzy artykułu na podstawie swoich doświadczeń stwierdzają, że menedżerowie najwyższych szczebli nie są skłonni polegać jedynie na określonym zbiorze mierników kosztów innego zbioru. Mają przy tym świadomość, że nie da się sformułować jednego miernika, który dostarczy jednoznacznego wskazania co do wytyczonego celu i opisze przy tym krytyczne obszary prowadzonego biznesu. Ich zdaniem menedżerowie oczekują zrównoważonego zbioru różnych wskaźników i mierników, w tym finansowych i niefinansowych. Omówienie odmian zrównoważonej karty wyników w Europie znajduje się w [41].

²⁹ Szczegółowe rozważania na ten temat znacznie wykraczają poza ramy niniejszego opracowania. Geneza strategicznej rachunkowości zarządczej i formowanie się jej metod, jak również przegląd różnych wyjaśnień i definicji tego obszaru rachunkowości stanowią przedmiot badań w pracy [43].

Mając na względzie perspektywę strategiczną współczesnej rachunkowości zarządczej, okazuje się, że pomiar, monitorowanie i ocena dokonań są niewystarczające, ponieważ menedżerowie dążą do aktywnego kształtowania pożądanego, przyszłego stanu wyników przedsiębiorstwa. Ten stan jest bardzo często zdeterminowany skutecznym wdrażaniem i realizacją strategii organizacyjnych. Wspomaganie implementacji strategii organizacyjnych wpisuje się bardzo silnie w strategiczny nurt rachunkowości zarządczej. W związku z tym potrzeba efektywnego wdrażania strategii przy współudziale instrumentarium z obszaru rachunkowości zarządczej doprowadziła do tego, że podejście ukierunkowane na pomiar dokonań (*performance measurement*) jest coraz częściej zastępowane znacznie szerszą koncepcją, określaną jako zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa (*performance management*).

H.T. Johnson postuluje wręcz zmianę modelu zarządzania, a w konsekwencji systemów rachunkowości zarządczej, w szczególności w zakresie sterowania menedżerskiego [25, s. 155-157]. Jego zdaniem w dobie rozwiniętych technologii komunikacyjnych potencjalny klient ma wręcz nieograniczony dostęp do informacji o produktach i nieograniczony wybór. Siła tego wyboru powinna motywować przedsiębiorstwa do szybkich zmian, przy czym aby te zmiany były możliwe, każdy pracownik musi się ciągle uczyć. Natomiast ciągle uczenie się implikuje stwierdzenie, że pracownicy zawsze dysponują informacją, czyli są niejako zobligowani do współudziału w procesie zarządzania, co wyzwala w nich zaangażowanie.

Reasumując, we współczesnych przedsiębiorstwach menedżerowie powinni porzucić rolę zdalnego sterowania i rozdzielania zasobów, a przejąć rolę tych, którzy ułatwiają, umożliwiają i promują aktywność na niższych szczeblach struktury. Obecnie coraz powszechniej pracownicy niższych szczebli w hierarchii organizacyjnej angażują się aktywnie nie tylko w codzienne, rutynowe operacje, lecz również w działania o wymiarze strategicznym.

D.T. Otley jednoznacznie opowiada się za zastąpieniem stosowanego do przełomu wieków pojęcia „sterowanie menedżerskie” (*management control*) znacznie szerszym terminem „zarządzanie dokonaniami” (*performance management*) (por. [44; 45]). Podaje przy tym wiele argumentów. Po pierwsze przekonuje, że zasadniczy cel sterowania – wspomaganie osiągnięcia przez organizację jej zamierzeń – pozostaje ten sam, przy czym zmienił się kontekst, w jakim działają współczesne przedsiębiorstwa. O ile w latach 60. i 70. minionego wieku przedsiębiorstwa odznaczały się integracją pionową oraz strukturami wielooddziałowymi, o tyle w latach 90. nasiliło się znaczenie outsourcingu, zarządzania łańcuchem wartości oraz budowania organizacji procesowych. W związku z tym należało przesunąć akcent z wewnętrznego sterowania na rzecz zarządzania z uwzględnieniem otoczenia przedsiębiorstwa. Obecnie trudno mówić o ogólnym hierarchicznym sterowaniu również dlatego, że organizacje stają się coraz bardziej płaskie i mniej zhierarchizowane. Po drugie D. Otley potwierdza fakt zróżnicowania mierników służących do oceny dokonań poszczególnych pracowników, jednostek organizacyjnych i całych

przedsiębiorstw. Przy niezwykle złożonych zbiorach mierników proste sterowanie nie jest już możliwe, a przedmiot pomiaru, czyli dokonania, należy poddać procedurom zarządczym. Wreszcie nieustannie wzrasta znaczenie ładu korporacyjnego (*corporate governance*) i zewnętrznej kontroli zorientowanej na zapewnienie zgodności między działaniami menedżerów wyższego szczebla a interesami właścicieli.

Również A.A. de Waal [60, s. 32] wyraża pogląd, że zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa stanowi rozszerzenie koncepcji sterowania kierowniczego. Rozwój koncepcji sterowania kierowniczego i systemów informacyjnych w przedsiębiorstwie od przełomu wieków jest tak dynamiczny, iż wymaga sformułowania nowego podejścia do zarządzania, które współcześnie określa się jako zarządzanie dokonaniem.

Najbardziej ogólnie zarządzanie dokonaniem przedsiębiorstwa można postrzegać z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania w ogóle. W takim ujęciu zarządzanie dokonaniem jest rozumiane jako podejście do zarządzania ukierunkowane na planowanie dokonań, sprawowanie czynności organizacyjnych dążących do osiągnięcia celów związanych z dokonaniem przedsiębiorstwa, motywowanie polegające na zapewnieniu podstawy do oceny dokonań pracowniczych oraz ich wynagradzania, a także sterowanie zorientowanego na pożądany obraz dokonań przedsiębiorstwa. Realizacja tych funkcji wymaga wykonywania wielu czynności szczegółowych związanych z wieloaspektowym pomiarem, analizą, interpretacją oraz prezentacją dokonań. Natomiast ogół działań i funkcji sprawowanych w ramach zarządzania dokonaniem jest podporządkowany z jednej strony monitorowaniu i stymulowaniu realizacji strategii organizacyjnej, z drugiej zaś ciągłej walidacji strategii z punktu widzenia celów przedsiębiorstwa oraz różnych grup interesariuszy.

8. Podsumowanie

Z przedstawionych rozważań wynika, że współczesna formuła rachunkowości zarządczej stanowi rezultat trwającej znacznie dłużej niż jeden wiek ewolucji tego podsystemu rachunkowości. Nie był to jednak rozwój stopniowy i równomierny, ponieważ poszczególne okresy charakteryzowały się odmienną dynamiką transformacji zakresu i metod rachunkowości zarządczej. W wieku XIX kształtowały się zręby myślenia o zastosowaniu kalkulacji z zakresu rachunkowości na potrzeby wspomaganie procesu zarządzania, natomiast najbardziej burzliwy rozwój metod nastąpił w pierwszych dekadach ubiegłego stulecia. Wówczas powstały metody, takie jak piramida wskaźników DuPonta czy rachunek kosztów standardowych, które są z powodzeniem stosowane do dzisiaj. Okres powojenny cechował się zastojem, natomiast ożywienie nastąpiło w połowie lat 80. XX w., kiedy pojawiły się postulaty dotyczące stosowania mierników niefinansowych, koncepcje pomiaru kapitału intelektualnego oraz wielowymiarowe karty dokonań. W rezultacie współczesna rachunkowość zarządcza jest silnie ukierunkowana na wspomaganie zarządzania

zarówno operacyjnego, jak i strategicznego. Nurt strategiczny przejawia się natomiast w odejściu od sformalizowanego, hierarchicznego i odgórnego sterowania na rzecz zarządzania dokonaniami przedsiębiorstwa mającego na celu ułatwienie wdrażania strategii organizacyjnych.

Literatura

- [1] Anthony R.N., *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School Press, Boston 1965.
- [2] Anthony R.N., Govindarajan V., *Management Control Systems*, McGraw-Hill, New York 2004.
- [3] Becker S.W., *Discussion of the Effect of Frequency of Feedback on Attitudes and Performance*, "Journal of Accounting Research" 1967, vol. 5.
- [4] Biddle G.C., Bowen R.M., Wallace J.S., *Evidence on EVA*, "Journal of Applied Corporate Finance" 1999, vol. 12, no. 2.
- [5] Birnberg J.G., Shields J.F., *Three Decades of Behavioral Accounting Research: A Search for Order*, "Behavioral Research in Accounting" 1989, vol. 1.
- [6] Boyns T., Edwards J.R., *The Development of Cost and Management Accounting in Britain*, [w:] *Handbook of Management Accounting Research*, red. C.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields, vol. 2, Elsevier, Oxford 2007.
- [7] Burns T., Stalker G.M., *The Management of Innovation*, Tavistock, London 1961.
- [8] Caplan E.H., *Management Accounting and the Behavioral Sciences*, "Management Accounting", June 1969, vol. 50, no. 10.
- [9] Chandler, Jr. A.D., *The Visible Hand: The Managerial Revolution in American Business*, Harvard University Press, Cambridge 1977.
- [10] Chenhall R.H., *Management Control Systems Design within its Organizational Context: Findings from Contingency-Based Research and Directions for the Future*, "Accounting, Organizations and Society", February/April 2003, vol. 28, no. 2-3.
- [11] Copley F.B., *Frederick W. Taylor, Father of Scientific Management*, vol. 2, Harper and Brothers Publishers, New York 1923.
- [12] Dugdale D., Jones T.C., *Battles in the Costing War: UK Debates, 1950-75*, "Accounting, Business & Financial History", November 2003, vol. 13, no. 3.
- [13] Eccles R.G., *The Performance Measurement Manifesto*, "Harvard Business Review", January-February 1991.
- [14] Eccles R.G., Pyburn P.J., *Creating a Comprehensive System to Measure Performance*, "Management Accounting", October 1992, vol. 74, no. 4.
- [15] Edvinsson L., Malone M.S., *Kapitał intelektualny*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2001.
- [16] Feltham G.A., *The Value of Information*, "The Accounting Review", October 1968, vol. 43, no. 4.
- [17] Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- [18] Hopwood A.G., *Behavioral Accounting in Retrospect and Prospect*, "Behavioral Research in Accounting" 1989, vol. 1.
- [19] Jaruga A.A., *Rola rachunkowości zarządczej*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź 2001.
- [20] Jaruga A.A., *Wprowadzenie do systemów rachunku kosztów i wyników*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWSPiZ, Łódź 2001, s. 148.

- [21] Jarugowa A., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa 1986.
- [22] Jensen M.C., Meckling W.H., *Theory of the Firm: Managerial Behavior, Agency Costs and Ownership Structure*, "Journal of Financial Economics", October 1976, vol. 3, no. 4.
- [23] Johnson H.T., *Management Accounting in an Early Integrated Industrial: E.I. DuPont de Nemours Powder Company, 1903-1912*, "Business History Review", Summer 1975, vol. 49, no. 2.
- [24] Johnson H.T., *Management Accounting in an Early Multidivisional Organization: General Motors in the 1920s*, "Business History Review", Winter 1978, vol. 52, no. 4.
- [25] Johnson H.T., *Relevance Regained. From Top-Down Control to Bottom-Up Empowerment*, The Free Press, New York 1992.
- [26] Johnson H.T., Kaplan R.S., *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston 1987.
- [27] Kaplan R.S., *Measuring Manufacturing Performance: A New Challenge for Managerial Accounting Research*, "The Accounting Review", October 1983, vol. 58, no. 4.
- [28] Kaplan R.S., *The Evolution of Management Accounting*, "The Accounting Review", July 1984, vol. 59, no. 3.
- [29] Kaplan R.S., Norton D.P., *The Balanced Scorecard – Measures that Drive Performance*, "Harvard Business Review", January/February 1992, vol. 70, issue 1.
- [30] Karmańska A., *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela. Modelowanie na podstawie rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 2003.
- [31] King T.A., *More Than a Numbers Game. A Brief History of Accounting*, John Wiley & Sons, Hoboken 2006.
- [32] Langfield-Smith K., *Understanding Management Control Systems and Strategy*, [w:] *Contemporary Issues in Management Accounting*, red. A. Bhimani, Oxford University Press, Oxford 2006.
- [33] Lawrence P., Lorsch J., *Organization and Environment*, Irwin, Homewood 1967.
- [34] Longmuir P., *Recording and Interpreting Foundry Cost*, „Engineering Magazine”, September 1902.
- [35] *L.S.E. Essays on Cost*, red. J.M. Buchanan, G.F. Thirlby, Weidenfeld & Nicolson, London 1973.
- [36] *Management Accounting Concepts*, Financial and Management Accounting Committee, International Federation of Accountants, New York 1998.
- [37] Manes R., *A New Dimension to Breakeven Analysis*, "Journal of Accounting Research", Spring 1996, vol. 4, no. 1.
- [38] Mayo A.J., Nohria N., *Czas rekinów. Liderzy amerykańskiego biznesu XX wieku*, Helion, Gliwice 2007.
- [39] Neely A., *The Evolution of Performance Measurement Research: Developments in the Last Decade and a Research Agenda for the Next*, "International Journal of Operations & Production Management" 2005, vol. 25, no. 12.
- [40] Neikirk W.W., *How Direct Costing Can Work for Management*, "NACA Bulletin", January 1951.
- [41] Nita B., *Europejskie podejścia do budowania wielowymiarowych kart wyników*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu nr 1159, AE, Wrocław 2007.
- [42] Nita B., *Pomiar dokonań przedsiębiorstw a rachunkowość zarządcza. Zarys genezy w teorii i praktyce*, Prace Naukowe Akademii Ekonomicznej we Wrocławiu, w druku.
- [43] Nita B., *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wolters Kluwer, Kraków 2008.
- [44] Otley D., *Extending the Boundaries of Management Accounting Research: Developing Systems for Performance Management*, "British Accounting Review", September 2001, vol. 33, no. 3.
- [45] Otley D., *Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research*, "Management Accounting Research", December 1999, vol. 10, no. 4.
- [46] Otley D.T., *The Contingency Theory of Management Accounting: Achievement and Prognosis*, "Accounting, Organizations and Society" 1980, vol. 5, no. 4.

- [47] Rappaport A., *Selecting Strategies That Create Shareholder Value*, „Harvard Business Review”, May-June 1981, vol. 59, no. 3.
- [48] Rappaport A., *Wartość dla akcjonariuszy. Poradnik menedżera i inwestora*, WIG-Press, Warszawa 1999.
- [49] Schiff M., Lewin A.Y., *The Impact of People on Budgets*, “The Accounting Review”, April 1970, vol. 19.
- [50] Simon H.A., Guetzkow H., Kozmetsky G., Tyndall G., *Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department*, The Controllership Department, New York 1954.
- [51] Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [52] Sobańska I., *Systemy rachunku kosztów i wyników*, [w:] *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. I. Sobańska, C.H. Beck, Warszawa 2003.
- [53] Sobańska I., *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 1997.
- [54] Sojak S., *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, TNOiK, Toruń 2000.
- [55] Solomons D., *Standard Costing Needs Better Variances*, “National Association of Accountants Bulletin”, December 1961, vol. 43, no. 4.
- [56] Solomons D., *The Historical Development of Costing*, Homewood 1968.
- [57] Świdorska G.K., *Podstawowe pojęcia*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, red. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2003.
- [58] Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź 2007.
- [59] Thompson J.D., *Organizations in Action*, McGraw-Hill, New York 1967.
- [60] Waal de A.A., *Strategic Performance Management*, Palgrave Macmillan, Houndmills 2007.

THE EVOLUTION OF MANAGEMENT ACCOUNTING: FROM COST ACCOUNTING TO STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Summary

The paper explores the process of evolution of management accounting. The first part of the article deals with the origins of management accounting thought in the nineteenth century. Next, the dynamic formation of various methods at the beginning of the previous century was described. Furthermore, the author analyzes the changing scope of management accounting up to now and explains the modern approach to management accounting under the framework of corporate performance management and its strategic orientation called strategic management accounting.