

*Tomasz Wnuk-Pel**

HISTORIA ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ WEDŁUG JOHNSONA I KAPLANA NA TLE POGŁADÓW TRADYCYJNYCH I ALTERNATYWNYCH

1. Wprowadzenie

Do końca lat. 80 XX w. historia rozwoju systemów rachunkowości zarządczej była najczęściej uważana za kompletnie nieprzydatną dla zrozumienia stanu bieżącej praktyki. Systemy rachunkowości zarządczej, które rozwijały się w przedsiębiorstwach od początku XIX w., były postrzegane jako niedoskonałe formy bardziej złożonych i doskonalszych systemów z końca wieku XX. Ponieważ historycznie wykształcone systemy rachunkowości zarządczej były postrzegane głównie jako niedoskonałe i uproszczone formy systemów stosowanych obecnie, to zainteresowanie historią rachunkowości zarządczej było stosunkowo niewielkie. Była ona postrzegana jako zbędna dla zrozumienia zarówno bieżącej teorii, jak i praktyki (L o f t, 1995, s. 22).

W końcu lat 80. XX w. poglądy te zaczęły się zmieniać, głównie za sprawą publikacji H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (J o h n s o n, 1975b, 1986; J o h n s o n, K a p l a n, 1987; J o h n s o n, 1992), którzy analizę ówczesnej praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej poprzedzili obszernym przedstawieniem historii rozwoju systemów rachunkowości zarządczej w praktyce, podkreślając, że pełne zrozumienie obecnego stanu, w jakim znajdują się systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach, nie jest prawdopodobnie możliwe bez dobrej znajomości historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Na przełomie XX i XXI w. historia rachunkowości zarządczej stała się obiektem znacznego zainteresowania i ożywionej debaty (L u f t, 1997, s. 163).

* Dr, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki.

Studiowanie historii rachunkowości rodzi kilka bardzo istotnych problemów – przy założeniu, że przedmiotem tych studiów będzie praktyka funkcjonowania systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, dwa spośród tych problemów są kluczowe: a) na jakich źródłach należy oprzeć analizę, b) w jakim kontekście całą analizę prowadzić. Jeżeli chodzi o kwestię doboru źródeł, to trzeba podkreślić, że dla analizy historii rachunkowości zarządczej jest to kwestia absolutnie fundamentalna, ponieważ dobór źródeł zdeterminuje obraz historii rozwoju i sposobów zastosowania różnych metod rachunkowości zarządczej. Zupełnie inaczej historię rachunkowości zarządczej można postrzegać, jeżeli analizę oprze się na publikacjach w periodykach, książkach i podręcznikach, a inaczej, jeżeli badania będzie się prowadziło na podstawie instrukcji i komentarzy do systemów rachunku kosztów rzeczywiście funkcjonujących w przedsiębiorstwach. Pierwszy rodzaj źródeł z pewnością poprowadzi bardziej w kierunku studiów historii rozwoju teoretycznych metod rachunkowości zarządczej, drugi zaś w kierunku analizy historii praktyki rozprzestrzenienia się określonych metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Analiza historii na podstawie książek i publikacji będzie z pewnością wskazywać na znacznie szybszy, bo ograniczony do rozwiązań teoretycznych i nieznacznie rozpowszechnionego wykorzystania w praktyce rozwój metod rachunkowości zarządczej, analiza zaś oparta na badaniach systemów funkcjonujących w praktyce (na podstawie dokumentacji tych systemów¹) pokaże rozwój o wiele wolniejszy, tzn.: a) niektóre znane w teorii metody są dość szybko stosowane przez wąską grupę przedsiębiorstw, ale ich szersze rozpowszechnienie jest bardzo powolne i opóźnione, b) niektóre znane w teorii metody są stosowane przez przedsiębiorstwa w bardzo wąskim zakresie i nie znajdują (być może nigdy nie znajdą) szerszego zastosowania (np. zastosowanie w podejmowaniu decyzji programowania liniowego czy zastosowanie do podziału kosztów na stałe i zmienne metody analizy regresji).

Na obraz historii rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wpływa również kontekst, w jakim analizuje się ten rozwój. Historię rozwoju rachunkowości zarządczej można postrzegać jako proces doskonalenia i coraz szerszego wykorzystywania technik rachunku kosztów takich jak np. rozliczanie kosztów pośrednich². Z punktu widzenia ekonomii, a zwłaszcza teorii kosztów

¹ Należy podkreślić, że nawet analiza dokumentacji systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej funkcjonujących w konkretnych przedsiębiorstwach nie umożliwi odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób, przez kogo i do jakich decyzji były wykorzystywane w konkretnych firmach informacje generowane przez te systemy.

² Najważniejszym autorem prezentującym taki pogląd był Garner – swoim spostrzeżeniem dał wyraz w książce: S. P. G a r n e r (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press (przedruk, 1976).

transakcyjnych, historię rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej można postrzegać w powiązaniu z rozwojem form organizacyjnych przedsiębiorstw – z tego punktu widzenia rozwój rachunkowości zarządczej może być postrzegany jako warunek efektywnego zarządzania coraz bardziej złożonymi organizacjami (Johnson, Kaplan, 1987). Jeszcze inaczej na historię rozwoju metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej zapatrują się tacy autorzy, jak T. Hopper, P. Armstrong (1991) czy też R. Hoskin, R. Macve (1994) lub P. Miller i T. O’Leary (1994), którzy podkreślają, że rozwój rachunkowości zarządczej powinien być postrzegany jako jedna z metod kontroli pracowników lub też metoda dyscyplinowania pracowników (Hoskin, Macve) i powiązania władzy w przedsiębiorstwie z wiedzą dostarczaną przez system rachunkowości (Miller, O’Leary).

Historia rachunkowości zarządczej obejmuje więc wiele różnych podejść, z których każde wskazuje na jej istotne elementy i kontekst, w jakim powinna być postrzegana. Podstawowe szkoły traktujące o historii rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej można podzielić na trzy grupy³: podejście tradycyjne i neoklasyczne, podejście H. T. Johnsona i R. S. Kaplana oparte na teorii kosztów transakcyjnych oraz podejścia alternatywne, które wykształciły się jako odpowiedź na poglądy Johnsona i Kaplana.

W tym kontekście celem artykułu jest prezentacja poglądów na historię rozwoju rachunkowości zarządczej przedstawionych przez H. T. Johnsona i R. S. Kaplana na tle poglądów tradycyjnych oraz alternatywnych. Ponieważ poglądy Johnsona i Kaplana były najpełniej wyrażone w książce *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting* z roku 1987, analizę zakończono na latach 90. XX w. Ze względu na znaczenie praktyki i teorii prezentowanej przez autorów anglosaskich badanie zostało oparte na publikacjach z USA i Wielkiej Brytanii.

2. Tradycyjne podejście do historii rozwoju rachunkowości zarządczej

Tradycyjnie pojmowana historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej (np. Solomons, 1952; Garner 1954) koncentrowała się na rozwoju technik rachunkowości zarządczej, a podstawowym materiałem źródłowym

³ Podział ten jest oczywiście sporym uproszczeniem, choćby dlatego, że prace reprezentantów poszczególnych szkół były wzajemnie inspirowane, jednak stanowi on dogodną formę do analizy i konfrontacji różnych poglądów na historię rozwoju rachunkowości zarządczej.

służącym do badań były artykuły w prasie profesjonalnej oraz książki. Zgodnie z poglądami najbardziej znanego zwolennika tego nurtu Paula Garnera (1954), stosowane do końca XIX w. metody rachunku kosztów były bardzo uproszczone i w większości przedsiębiorstw nie tworzyły systemu, nie próbowano wtedy również integrować tych metod z księgami handlowymi czy sprawozdaniami finansowymi. Rachunek kosztów przedsiębiorstw koncentrował się na wyznaczeniu kosztów bezpośrednich produktu (kosztów materiałów i płac bezpośrednich), a kwestia rozliczania kosztów pośrednich nie była w ogóle podejmowana (L o f t, 1995, s. 3).

Punktem zwrotnym w rozwoju rachunku kosztów była końcówka wieku XIX (według Garnera było to ok. roku 1885). W swojej książce, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, Garner opisał intensywny rozwój metod rachunku kosztów w tamtym okresie, zwracając uwagę na podejmowane w praktyce próby systematycznego rozliczania kosztów pośrednich (analogicznie do materiałów bezpośrednich i płac) na produkty oraz kwestię integracji metod rachunku kosztów z księgami handlowymi i sprawozdawczością finansową w jeden spójny system. Rozwój na przełomie XIX i XX w. coraz doskonalszych metod rachunku kosztów doprowadził kolejno do znacznej poprawy rozliczania na produkty wszelkich kategorii kosztów wytworzenia (zwłaszcza pośrednich), do poprawy rozliczania kosztów braków naprawialnych i nienaprawialnych (lata 20. XX w.) oraz do opracowania systemu rachunku kosztów standardowych. Historia rozwoju rachunku kosztów opisana w książce Garnera kończy się w roku 1925, po którym, według Garnera, nie było oryginalnego i znaczącego wkładu w rozwój rachunku kosztów.

Zgodnie z tradycyjnym podejściem do historii rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej teorie i praktyczne metody rachunku kosztów ewoluowały zgodnie z ewolucją środowiska biznesowego. Wzrost zapotrzebowania przedsiębiorstw na informacje o kosztach i efektach prowadzonej działalności, który przyczynił się do rozwoju rachunku kosztów dostarczającego tego typu informacji był głównie spowodowany rozwojem metod produkcji i jej koncentracją oraz rozwojem rynków i wzrostem konkurencji (S o l o m o n s, 1952, s. 18). Rachunek kosztów jest więc w tym podejściu postrzegany jako instrument dostarczający zarządzającym istotnych informacji w ciągle zmieniających się wewnętrznych i zewnętrznych uwarunkowaniach. Według poglądów tradycyjnych rachunek kosztów jest więc niczym więcej niż narzędziem, które rozwijało się wraz z rozwojem organizacji przemysłowych po to, by menedżerom tych przedsiębiorstw umożliwić efektywne zarządzanie. Zgodnie z tymi poglądami, zmieniające się zapotrzebowanie na informacje o kosztach było zaspokajane przez rozwój nowych metod rachunku kosztów (S o l o m o n s, 1952; G a r n e r, 1954).

Tradycyjne podejście do historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej reprezentowane przez Garnera ma jednak istotną słabość – jak nadmieniono wcześniej, badania przez nich prowadzone w całości opierały się na publikacjach w fachowych periodykach oraz książkach i podręcznikach. Brak jest w tych badaniach uwzględnienia jakże ważnego źródła wiedzy o praktyce rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, czyli odwołania do instrukcji systemów rachunku kosztów rzeczywiście funkcjonujących w przedsiębiorstwach. Na tym tle rodzić się może wątpliwość, na ile Garner opisywał powszechną praktykę rachunku kosztów, a na ile stan teorii rachunku kosztów (ewentualnie zastosowanej w niewielkiej ilości przedsiębiorstw)? Próba odpowiedzi na to pytanie doprowadziła do powstania neoklasycznego podejścia do historii rozwoju rachunku kosztów.

Odmienne od Garnera, neoklasycy oparli swoje badania na analizie dokumentacji systemów rachunku kosztów rzeczywiście funkcjonujących w przedsiębiorstwach⁴. Metoda studiów przypadków zastosowana przez neoklasyków, do których należeli np. R. K. Fleischman i L. D. Parker (1991, 1992), doprowadziła do nieco innego spojrzenia na historię rozwoju rachunku kosztów⁵. Chociaż zgadzali się oni w większości z argumentacją Garnera, to twierdzili, że rachunek kosztów wykorzystywany był przez menedżerów znacznie wcześniej niż utrzymywali to tradycjoniści. Opierając się na analizie studiów przypadków, neoklasycy utrzymywali, że metody i techniki stosowane w praktyce pod koniec XX w., takie jak np. kontrola i alokacja kosztów pośrednich, były znane o wiele wcześniej niż dotąd sądzono. Metody te już od dawna służyły

⁴ Jednym z takich studiów przypadków jest Boulton and Watt's Soho Works – firma produkująca w końcu XVIII w. silniki parowe. Proces produkcji w tej firmie był zorganizowany w sposób nieporównywalnie lepszy niż w firmach z okresu poprzedniego, części i gotowe produkty były na ile to możliwe ustandaryzowane, a cały proces produkcji był starannie planowany. Ewidencja zapewniała kontrolę zapasów oraz dokładną wycenę materiałów i oszacowanie kosztów procesu produkcji. W firmie tej cztery zasadnicze obszary rachunku kosztów, a więc kontrola kosztów, rachunek kosztów pośrednich, podejmowanie decyzji i rachunek kosztów standardowych były bardzo zaawansowane. Studium przypadku Boulton and Watt'e Soho Works jest znakomitą ilustracją tego, że techniki rachunku kosztów, takie jak np. rachunek kosztów standardowych, które rozpowszechniły się na przełomie XIX i XX w., były w indywidualnych przypadkach z dużym powodzeniem stosowane nawet sto lat wcześniej (Fleischman, Parker, 1991, s. 364).

⁵ Należy podkreślić, że R. K. Fleischman i L. D. Parker (1991) w odróżnieniu od H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (1987) dowodzili, że wiele współczesnych metod rachunkowości zarządczej, np.: kontrola kosztów, rachunek kosztów pośrednich, podejmowanie decyzji i rachunek kosztów standardowych, wywodziły się z XVIII-wiecznej praktyki firm brytyjskich, a nie z XIX-wiecznej praktyki firm amerykańskich (jak utrzymywali Johnson i Kaplan). Por. np.: Luft, 1997, s. 177.

zarządzającym do redukcji kosztów, zarządzania rentownością i kształtowania polityki wobec konkurencji.

Odmienne poglądy na temat czasu powstania poszczególnych metod rachunku kosztów wyrażane przez tradycjonalistów i neoklasyków są spowodowane faktem, że jedni i drudzy w swoich badaniach posługiwali się różnymi materiałami źródłowymi. Tradycjoniści, opierając się na materiałach publikowanych w periodykach i książkach, analizowali rozwój rachunku kosztów na podstawie wiedzy, która była już ugruntowana, wiedzy która nie była nowością, ale raczej mogła być stosowana przez większą rzeszę przedsiębiorstw. Badania neoklasyków, opierające się na analizie archiwów przedsiębiorstw, są z jednej strony trudniejsze do generalizacji (analiza pojedynczych przypadków), z drugiej zaś jednak pozwalają na dogłębne przedstawienie pionierskich zastosowań metod rachunku kosztów w konkretnej firmie i konkretnych uwarunkowaniach (Loft, 1995, s. 5). Badania prowadzone przez neoklasyków pozwalają również na analizę przyczyn wdrożenia określonych metod oraz sposobów wykorzystania informacji z rachunku kosztów do zarządzania.

Historia rozwoju rachunkowości zarządczej według tradycjonalistów i neoklasyków, choć różna, ma jednak wiele wspólnego. Zarówno tradycjoniści, jak i neoklasycy podzielają mianowicie pogląd, że rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza to zbiór technik służących menedżerom i dostosowujących się do zmieniającego się środowiska biznesowego. Zarówno według tradycjonalistów, jak i neoklasyków rachunkowość zarządcza ewoluuje, doskonaląc wraz z upływem czasu wykorzystywane narzędzia i techniki, tak by ciągle lepiej służyć zarządzającym.

3. Historia rachunkowości zarządczej według T. H. Johnsona i R. S. Kaplana

Najbardziej znanymi w końcu XX w. badaczami historii rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej byli Thomas H. Johnson i Robert S. Kaplan, których dwie książki (Johnson, 1986; Johnson, Kaplan, 1987) rozpoczęły ogólnościową debatę na temat historii rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w XIX i XX wieku (Johnson, 1975b, 1981, 1983).

Jedną z najbardziej kontrowersyjnych i być może najważniejszych tez H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (1987) jest stwierdzenie, że rozwój systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wcale nie był skutkiem powstania i rozwoju dużych organizacji gospodarczych, które takich systemów potrzebo-

wały. Johnson i Kaplan twierdzą, że było dokładnie odwrotnie, tzn. systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej rozwinęły się znacznie wcześniej niż powstały duże organizacje przemysłowe i to właśnie wcześniejszy rozwój tych systemów umożliwił powstanie takich wielkich organizacji. Stało się tak, ponieważ rachunkowość zarządcza zwróciła uwagę menedżerów na potencjalne zyski z koordynacji procesów wymiany wewnątrz firmy, zamiast realizacji tej wymiany za pośrednictwem rynku, a to z kolei skłoniło właścicieli do tworzenia większych organizacji. Johnson i Kaplan twierdzą, że rozwój systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej był ekonomiczną koniecznością, ponieważ powstanie dużych organizacji gospodarczych (takich jak choćby analizowane w ich książce: Lyman Mills, Carnegie Steel Company, Louisville & Nashville, Field Company, E. I. Du Pont de Nemours Powder Company czy General Motors) było możliwe dlatego, że nowe metody rachunku kosztów (takie jak np. rachunek kosztów standardowych, budżetowanie czy wskaźnik zwrotu na inwestycjach) umożliwiały naczelnemu kierownictwu tych przedsiębiorstw zarządzanie nimi w sposób racjonalny i efektywny. Poniżej przedstawiono więc dość obszernie trzy generalne fazy rozwoju systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej opisane przez Johnsona i Kaplana⁶:

- rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1800–1880;
- rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1880–1925;
- rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1925–1980.

3.1. Rozwój rachunkowości zarządczej w latach 1800–1880

Podczas gdy jeszcze w wieku XVIII przedsiębiorstwa realizujące jeden rodzaj działalności koncentrowały się na jednym procesie, to w wieku XIX ich działalność uległa rozszerzeniu na wiele procesów, ciągle jednak w ramach jednego rodzaju działalności (np. przedsiębiorstwa z branży tekstylnej nie ograniczały się, tak jak w wieku XVIII, do jednego procesu produkcyjnego, np. przędzenia, ale zaczęły realizować procesy przędzenia, tkania, wykańczania itd.). Scentralizowana realizacja wielu procesów w ramach jednego rodzaju działalności umożliwiała tym przedsiębiorstwom generowanie wartości większej od tej, którą można by było otrzymać, dokonując wymiany rezultatów tych procesów na rynku, czyli tak jak robiły to przedsiębiorstwa jeszcze w wieku XVIII. Na początku integracji procesów produkcyjnych celem przedsiębiorców

⁶ Należy podkreślić, że Johnson i Kaplan nie wyróżniają w swojej pracy w sposób jednoznaczny tych etapów, ich wyodrębnienie stanowi oczywiście uproszczenie, niemniej jednak ułatwi znacznie analizę.

było prawdopodobnie dążenie do poprawy kontroli siły roboczej oraz chęć zabezpieczenia stabilnego poziomu produkcji i sprzedaży. Z czasem zwrócono jednak uwagę również na potencjalne możliwości poprawy rentowności na skutek wzrostu efektywności i redukcji kosztów (Johnson, Kaplan, 1987, s. 20–21).

Systemy rachunku kosztów, które funkcjonowały w przedsiębiorstwach w wieku XIX, miały jeden generalny cel – ocenę efektywności wielu skoncentrowanych w ramach jednej organizacji procesów. Różne rodzaje organizacji gospodarczych radziły sobie z tym zadaniem w nieco odmienny sposób: a) podstawowym zadaniem rachunku kosztów przedsiębiorstw przemysłowych było oszacowanie kosztu przetworzenia materiałów lub produkcji w toku odrębnie na każdym etapie produkcji, b) głównym celem rachunku kosztów przedsiębiorstw z branży kolejowej było oszacowanie kosztu jednej tony-mili w przekroju poszczególnych oddziałów, c) podstawowym zadaniem rachunku kosztów firm dystrybucyjnych i handlowych była kontrola marży handlowej, zysku i rotacji zapasów.

Rozwój systemów rachunku kosztów w XIX w. został dalej zilustrowany na przykładach kilku przedsiębiorstw działających w Stanach Zjednoczonych (Johnson, 1981), które koncentrowały się na jednym rodzaju działalności – produkcji (np. przedsiębiorstwa z branży tekstylnej i stalowej), transporcie (np. przedsiębiorstwa kolejowe) czy handlu (np. przedsiębiorstwa dystrybucyjne i handlu detalicznego). Systemy rachunku kosztów w przykładowych przedsiębiorstwach zostaną krótko scharakteryzowane ze względu na trzy podstawowe cele, jakie powinny spełniać systemy rachunku kosztów (Johnson, Kaplan, 1987, s. 248): a) dostarczać menedżerom ośrodków odpowiedzialności za koszty informacji do kontroli procesów, b) dostarczać menedżerom produktu i ośrodków odpowiedzialności za zyski informacji o kosztach i rentowności produktu, c) dostarczać informacji o kosztach produktów do sporządzania sprawozdań finansowych. Analizę tę przedstawiono w tab. 1.

Tabela 1

Systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1800–1880

Rodzaj firm	Przemysł tekstylny (na podstawie Lyman Mills)	Przemysł stalowy (na podstawie Carnegie Steel Company)	Linie kolejowe (na podstawie Louisville & Nashville)	Dystrybucja (na podstawie Field Company)
1	2	3	4	5
Cele systemu rachunku kosztów	Podstawowym celem rachunku kosztów było oszacowanie kosztów bezpośrednich i kosztów pośrednich przetwarzania materiałów w przędzę i tkaninę. Rachunek kosztów miał dostarczać informacji do podejmowania decyzji krótkookresowych związanych z wymianą maszyn czy też akceptacją specjalnych zamówień (decyzje te były podejmowane na podstawie kryterium marży liczonej jako różnica między przychodami a kosztami materiałów i płac bezpośrednich). Rachunek kosztów Lyman Mills przypominał wspólny rachunek kosztów pełnych oparty na kosztach rzeczywistych za wyjątkiem tego, że nie uwzględniano w nim amortyzacji ⁶ .	Carnegie Steel Company, podobnie jak firmy przemysłu tekstylnego (np. Lyman Mills), koncentrowała się na jednym rodzaju działalności, z grubszą rzecz biorąc polegającym na przetwarzaniu materiałów bezpośrednich w wyroby gotowe. Pomimo że była to firma o wiele większa i bardziej złożona od firm tekstylnych z początku wieku, stosowała jednak bardzo podobny system rachunku kosztów – koncentrujący się na obliczeniu kosztów przetworzenia materiałów w wyroby gotowe.	Celem systemu rachunkowości w najbardziej złożonych przedsiębiorstwach wieku XIX, czyli firmach kolejowych, było dostarczenie informacji do kontroli efektywności procesów wewnętrznych. Specjalny system ewidencyjny funkcjonujący w firmach kolejowych umożliwiał codzienne zbieranie olbrzymiej ilości informacji i prezentowanie ich w formie wewnętrznych raportów.	Sukces dużych firm dystrybucyjnych, które rozwinęły się w drugiej połowie XIX w., zależał od dużych obrotów, szybkiej rotacji towarów oraz niskich marż. To z kolei spowodowało, że niezwykle istotna dla tych firm była ścisła kontrola kosztów, zwłaszcza kosztów zakupionych towarów oraz kosztów finansowania zapasów tych towarów oraz należności powstających ze sprzedaży tych towarów. Systemy rachunkowości takich firm, jak Field Company, były więc zorientowane na zbieranie informacji o kosztach, rotacji towarów i kapitale pracującym.

Tabela 1 (cd.)

1	2	3	4	5
<p>Szacowanie kosztów produktów dla podejmowania decyzji</p>	<p>Koszty wytworzenia były rozliczane na konta odpowiedzialnych zakładów produkcyjnych, z podziałem na tkaliny ciężkie i lekkie. Koszty materiałów bezpośrednich (bawełny) były rozliczane metodą FIFO. Koszt materiałów obejmował cenę zakupu oraz koszty transportu i ubezpieczenia. Koszty płac bezpośrednich były rozliczane na podstawie dziennej ewidencji godzin pracowniczych na poszczególne procesy. Koszty pośrednie obejmujące koszty napraw, paliwa, skrobi, centrali firmy i zaopatrzenia w drugiej połowie XIX w. zaczęto rozliczać na poszczególne zakłady produkcyjne i dalej na produkty na podstawie takich kluczy, jak: powierzchnia, liczba krosien czy też moc zainstalowanych turbin. Koszty produktu (materiały i koszty pośrednie wytwor-</p>	<p>Dla każdego wydziału ewidencjonowano koszty materiałów i płac bezpośrednich na każde zlecenie. Informacja taka była wykorzystywana do przygotowywania miesięcznych, a czasami nawet dziennych, sprawozdań o kosztach z podziałem na poszczególne rodzaje materiałów bezpośrednich na tonę produktu oraz z wyodrębnieniem płac na tonę produktu. W Carnegie Steel Company postępowano się rachunkiem kosztów do oceny usprawnień w procesach produkcyjnych i produktach oraz do podejmowania decyzji o rozwoju produktów ubocznych. Informacje o kosztach wykorzystywano również do podejmowania decyzji o przyjęciu bądź odrzuceniu zleceń na produkty niestandardowe, np. mosty – niestandardowe zlecenia tego typu nie były przyjmowane bez wcześniejszego szacunku kosztów takich zleceń.</p>	<p>Podstawową miarą wyjścia w przedsiębiorstwie kolejowym była jedna tona-mila. W Louisville & Nashville funkcjonowało 68 zbiorów kont w czterech grupach w zależności od sposobu reagowania kosztów na zmiany poziomu działalności. Pierwsza kategoria zawierała koszty pośrednie, które nie zmieniły się w reakcji na zmianę wielkości przewozów. Druga kategoria zawierała koszty związane z personelem stacji, które zmieniły się wraz ze zmianą ilości przewozów, ale nie zależały od liczby przejechanych mil. Trzecia grupa obejmowała koszty paliwa i inne koszty zmieniające się w reakcji na zmiany liczby przejechanych mil. Czwarta grupa obejmowała odsetki. Dla pierwszych trzech grup kosztów gromadzono informacje o kosztach na tonomilę dla całego przedsiębiorstwa oraz dla jego poszczegól-</p>	<p>Informacje z systemu rachunku kosztów nie służyły ocenie efektywności wykorzystania kapitału. Jest to więc sytuacja podobna jak w pozostałych XIX-wiecznych przedsiębiorstwach, z tym że ze względu na o wiele niższy poziom zaangażowanego kapitału dla firm dorybucyjnych był to problem o wiele mniej istotny niż dla firm produkcyjnych czy kolei.</p>

	<p>rzenia) ustalano odrębnie raz na sześć miesięcy dla każdego zakładu produkcyjnego na funt lub jard tkaniny ciężkiej i lekkiej. Koszty płac bezpośrednich były ustalane raz w miesiącu z większą dokładnością – na funt lub jard w przekroju każdego procesu zachodzącego w danym zakładzie produkcyjnym. W rachunku kosztów w ogóle nie uwzględniano kosztów amortyzacji, a wydatki na materiały i urządzenia obciążały rachunek wyników bieżącego okresu (tylko w centrali firmy). Wydatki inwestycyjne nie obciążały więc poszczególnych zakładów produkcyjnych</p>	<p>Przy podejmowaniu decyzji cenowych firma uważnie analizowała politykę cenową konkurencji, starając się utrzymywać koszty bezpośrednie na poziomie niższym niż konkurencja i jednocześnie wykorzystywać maksymalne moce produkcyjne.</p>	<p>gólnych oddziałów. Informacje te służyły do monitorowania kosztów tonomili oraz do śledzenia przyczyn różnic w tych kosztach dla poszczególnych części firmy. Nie posługiwano się żadnym wskaźnikiem efektywności inwestycji – ani do oceny nowych inwestycji, ani do monitorowania efektywności inwestycji starych. Uważano, że po zbudowaniu danej linii kolejowej należy ją po prostu eksploatować tak efektywnie, jak to możliwe.</p>	
<p>Kontrola procesów w ośrodkach odpowiedzialności</p>	<p>Konta kosztów służące do oceny menedżerów umożliwiały analizę kosztów materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich i kosztów pośrednich w przekroju poszczególnych fabryk i z dalszym podziałem na koszty tkanin ciężkich i lekkich.</p>	<p>System rachunku kosztów koncentrował się głównie na kosztach bezpośrednich każdego procesu produkcyjnego. Konta kosztów były wykorzystywane do oceny działalności menedżerów wydziałów, brygadzystów, a nawet szeregowych pracowników.</p>	<p>System rachunku kosztów w Louisville & Nashville, podobnie jak w firmach produkcyjnych, umożliwiał ocenę i kontrolę wewnętrznych procesów przekształcania nakładów w usługi transportowe.</p>	<p>Każdy oddział funkcjonował jak niezależna firma, przy czym kierownik oddziału był całkowicie odpowiedzialny za wygosodarowane w swoim oddziale zyski. Zyski te były obliczane jako różnica między przychodami oddziału a kosztami sprzedanych to-</p>

Tabela 1 (cd.)

1	2	3	4	5
	<p>Szczególnie dokładnie kontrolowano w raportach czas pracy oraz płace bezpośrednie – ewidencjonowano je dla każdego pracownika, było również możliwe ustalenie kosztów płac bezpośrednich na jednostkę produktu każdego procesu np. przędzenia, tkania, wykańczania. Informacje o czasie pracy i kosztach płac bezpośrednich były wykorzystywane przez menedżerów do monitorowania efektywności pracowników – porównywano efektywność danego pracownika w czasie oraz efektywność danego pracownika z innymi pracownikami w danym procesie. Dodatkowo w centrali firmy prowadzono konta przychodów dla każdego zakładu produkcyjnego, co umożliwiała ocenę menedżerów zakładów za zrealizowany zysk.</p>		<p>Ze względu na olbrzymi rozmiar i zasięg Louisville & Nashville system rachunku kosztów był wykorzystywany nie tylko jako narzędzie do oceny efektywności procesów wewnętrznych, ale także jako narzędzie do oceny dokonania menedżerów podległych innym menedżerom. Do analizy wpływu różnych funkcjonowania poszczególnych jednostek wewnętrznych na firmę jako całość przedsiębiorstwa kolejne stosowały wskaźnik operacyjny będący ilorazem kosztów operacyjnych i przychodów.</p>	<p>warów (co dawało marżę handlową) oraz kosztami operacyjnymi oddziały. Dodatkowo monitorowano dla każdego oddziały rotację towarów, ponieważ dla operujących na niskich marżach firm dystrybucyjnych był to niezwykle istotny parametr.</p>

Szacowanie kosztów produktu dla potrzeb sprawozdań finansowych	Rachunek kosztów w ogóle nie był wykorzystywany do wyceny produktów dla potrzeb sprawozdań finansowych. Wycena zapasów materiałów, produkcji w toku i wyrobów gotowych w bilansie była dokonywana na podstawie cen rynkowych lub wartości zbliżonej. Koszty materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich i koszty pośrednie wytworzenia były traktowane jak koszty okresu, czyli zupełnie inaczej niż współcześnie. Rachunek kosztów był zorientowany wewnętrznie, na menedżerów.	Podobnie jak w przemyśle tekstylnym rachunek kosztów w Carnegie Steel Company nie dostarczał informacji do wyceny zapasów produktów czy szacowania kosztów wytworzenia wyrobów sprzedanych dla potrzeb sprawozdań zewnętrznego. Nie uwzględniano również kosztów amortyzacji – wydaje się, że w skoncentrowanych na jednym rodzaju działalności firmach najważniejszą informacją potrzebną do efektywnego zarządzania była informacja o koszcie zużytych materiałów oraz o koszcie przetworzenia tych materiałów w produkty gotowe (płacach bezpośrednich).	Przedsiębiorstwa kolejowe publikowały sprawozdania finansowe, jednak ze względu na charakter działalności (świadczenie usług transportowych) wycena zapasów i szacowanie kosztów produktów sprzedanych nie były konieczne. Podobnie jak przedsiębiorstwa produkcyjne w XIX w. firmy kolejowe nie uwzględniały w swoich systemach rachunku kosztów amortyzacji.	Przedsiębiorstwa dystrybucyjne i handlu detalicznego nie uwzględniały amortyzacji w swoich systemach rachunku kosztów.
--	---	---	--	--

⁴ Pierwotnym systemem rachunku kosztów stosowanego w Lyman Mills był, jak na ówczesne czasy bardzo wyrafinowany, system stosowany w Boston Manufacturing Company w Waltham (Porter, 1980).

Źródło: charakterystykę systemu rachunku kosztów Lyman Mills opracowano na podstawie: Johnson, 1972, s. 466–474, 1981, s. 511–514; analizy rachunku kosztów Carnegie Steel Company dokonano na podstawie: Livesey, 1975, s. 84–90, 109–118; Johnson, 1981, s. 514–516 oraz Johnson, Kaplan, 1987, s. 32–34; charakterystykę systemu rachunku kosztów Louisville & Nashville oraz Field Company opracowano na podstawie: Johnson, Kaplan, 1987, s. 34–42.

3.2. Rozwój rachunkowości zarządczej w latach 1880–1925

W końcu wieku XIX wśród firm produkujących złożone urządzenia (np. maszyny do szycia, wagi itd.) powstało zapotrzebowanie na informacje umożliwiające ocenę efektywności pracowników wykonujących specjalistyczne operacje. Coraz większe zróżnicowanie produktów, często wytwarzanych na specjalne zamówienie, powodowało również zapotrzebowanie na informacje służące do oceny i sterowania rentownością firmy – coraz ważniejsze było więc określenie kosztów i rentowności produktów. W reakcji na to zapotrzebowanie, na przełomie XIX i XX w., powstało wiele nowych metod rachunku kosztów, spośród których być może najważniejsze były: rachunek kosztów standardowych, budżetowanie, stopa zwrotu z inwestycji i wycena produktów dla potrzeb analizy rentowności. Zagadnienia te zostały krótko przeanalizowane poniżej.

W niektórych firmach produkujących złożone urządzenia i maszyny menedżerowie-inżynierowie poszli o krok dalej w rozwoju rachunku kosztów niż miało to miejsce we wcześniejszym okresie. Zamiast koncentrować się wyłącznie na ewidencji kosztów rzeczywistych wprowadzili do systemów rachunku kosztów informacje o normatywnych (standardowych) kosztach materiałów i robocizny koniecznych do wytworzenia produktu. Informacje z rachunku kosztów standardowych (zobacz: *Szychta*, 2007, s. 39–40; *Sobańska*, 2009, s. 74; *Jaruga*, 2010, s. 42) wykorzystywano wówczas na trzy sposoby (*Johnson, Kaplan*, 1987, s. 49–51):

- standardy dostarczały informacji do planowania produkcji w przedsiębiorstwie w taki sposób, by minimalizować straty materiałów i czasu pracy (według jednego z twórców nurtu naukowego zarządzania, Fredericka Taylora, standardy służyły wyłącznie do monitorowania materiałów i robocizny w sensie fizycznym – kg, godziny, a nie w sensie kosztowym – zł);
- koszty standardowe dostarczały informacji do kontroli kosztów rzeczywistych (również w tym zastosowaniu koncentrowano się na informacjach dotyczących kosztów bezpośrednich – materiałów i płac), największe zasługi w kontroli kosztów rzeczywistych za pomocą standardów należy przypisać *P. Longmuir*owi, *H. Emerson*owi i *C. G. Harrison*owi⁷;

⁷ Pierwsze praktyczne zastosowania rachunku kosztów standardowych wraz z analizą odchyleń kosztów rzeczywistych od standardowych przypadają na przełom wieku XIX i XX, natomiast autorami pierwszych publikacji opisujących nowoczesny system analizy odchyleń byli dwaj konsultanci *Harrington Emerson* i *Charter G. Harrison*. Emerson był prawdopodobnie pierwszym autorem, który zwrócił uwagę, że odchylenia od kosztów standardowych mogą z pożytkiem dla menedżerów być dzielone na takie, które są przez nich kontrolowane, i na takie, które są poza ich kontrolą (wiele lat później koncepcja ta stała się fundamentem budżetowania elastycznego).

- koszty standardowe mogły uprościć wycenę zapasów (trzeba jednak zaznaczyć, że księgowi przed II wojną światową nie akceptowali pomysłu wprowadzenia kosztów standardowych do ksiąg, nastąpiło to dopiero po wojnie)⁸.

Obok rachunku kosztów standardowych budżetowanie było jedną z najważniejszych metod rachunku kosztów zastosowaną na przełomie XIX i XX w. (zobacz: S z y c h t a, 2007, s. 38; S o b a ń s k a, 2009, s. 74; J a r u g a, 2010, s. 43). Podstawowym celem stosowania budżetowania były koordynowanie i kontrola przepływu materiałów bezpośrednich, produkcji w toku i wyrobów gotowych przez poszczególne procesy w wielu oddziałach przedsiębiorstwa, aż do klienta końcowego. Budżetowanie służyło również komunikowaniu celów finansowych całego przedsiębiorstwa menedżerom poszczególnych oddziałów i zapewnieniu zgodności planów operacyjnych przygotowywanych przez menedżerów oddziałów z celami finansowymi całej firmy. Budżetowanie ułatwiało zarządzanie dużymi organizacjami, ponieważ umożliwiało delegowanie przez naczelną kierownictwo odpowiedzialności za decyzje operacyjne na średni szczebel kierowniczy, a jednocześnie zapewniało mechanizmy kontroli rezultatów działania tych menedżerów poprzez porównywanie planowanych i rzeczywistych rezultatów ich działalności. W tym konkretnie zakresie szczególnie istotną metodą okazało się budżetowanie elastyczne, które pozwoliło na szczegółową analizę przyczyn odchylenia rzeczywistych rezultatów działalności (zysków) od rezultatów planowanych. Umożliwiało to menedżerom oddzielenie odchylenia zysku spowodowanych zmianami ilości sprzedaży poszczególnych oddziałów od odchylenia spowodowanych różnicami w efektywności działania tych oddziałów. Określenie przyczyn powstawania odchylenia oraz odpowiedzialności za te odchylenia dawało szansę precyzyjnego oddziaływania na przyczyny wywołujące te odchylenia.

Komplementarną do budżetowania rolę w przedsiębiorstwach działających na przełomie XIX i XX w. spełniała stopa zwrotu na inwestycjach (*return*

Harrison z kolei opublikował zestaw równań do analizy odchylenia kosztów rzeczywistych od kosztów standardowych. Szerzej dorobek Emersona i Harrisona przedstawił D. S o l o m o n s (1952).

⁸ Należy podkreślić, że w przeciwieństwie do dwóch pierwszych celów rachunku kosztów standardowych, czyli fizycznej i kosztowej kontroli materiałów i płac bezpośrednich, których autorami byli inżynierowie, cel trzeci, tj. wykorzystanie kosztów standardowych do wyceny zapasów, był autorstwa księgowych. Księgowi w swoich zainteresowaniach rachunkiem kosztów standardowych koncentrowali się na sposobach ujmowania odchylenia kosztów rzeczywistych od standardowych w księgach, natomiast nie interesowali się tym, w jaki sposób informacje o odchyleniach mogą być pomocne w zarządzaniu.

on investments – ROI). Wskaźnik ten był wykorzystywany do kontroli efektywności kapitału zainwestowanego nie tylko w całe przedsiębiorstwa, ale zwłaszcza w ich poszczególne części (Kaplan, 1984, s. 397–399). Był on, podobnie zresztą jak budżetowanie, wykorzystywany do harmonizowania celów poszczególnych oddziałów z celami firmy jako całości. Zastosowanie tego wskaźnika (po raz pierwszy w E. I. Du Pont de Nemours Powder Company), zwróciło uwagę menedżerów już nie tylko na efektywność realizacji procesów wewnętrznych firmy, ale na efektywność wykorzystania kapitału jako takiego (zobacz: Szychta, 2007, s. 40–41; Sobańska, 2009, s. 76; Jurga, 2010, s. 43).

Twórcy nurtu naukowego zarządzania⁹, jak Frederick Taylor czy Harrington Emerson, traktowali nowe metody rachunku kosztów (jak np. rachunek kosztów standardowych) jako narzędzie do kontroli efektywności procesów, a nie do oceny działalności całej organizacji. Tę drugą możliwość wykorzystania systemów rachunku kosztów dostrzegł Hamilton Church, dla którego najważniejszym narzędziem, które łączyło wszystkie analizy prowadzone w firmie z celem prowadzenia samej firmy, była wycena produktów (porównaj: Szychta, 2007, s. 39). Church był zwolennikiem wykorzystywania kosztów produktów do analizy tego, jak rentowność poszczególnych produktów przekłada się na rentowność całej firmy¹⁰. Na koszt produktu miały się składać koszty płac i materiałów bezpośrednich, pośrednie koszty wytworzenia oraz odpowiednia część kosztów sprzedaży i ogólnych. Kalkulacja kosztów produktów proponowana przez Churcha wymagała rozliczenia na produkty kosztów pośrednich (rozliczanie kosztów pośrednich na produkty było w dotychczasowej praktyce przedsiębiorstw produkcyjnych prawie niestosowane). Church zdawał sobie doskonale sprawę z tego, że proste metody rozliczania kosztów pośrednich wytworzenia, nie mówiąc już o kosztach pośrednich sprzedaży i zarządu, polegające na rozliczaniu proporcjonalnym do kosztu płac bezpośrednich czy bezpośrednich materiałów nie są właściwe (Johnson, Kaplan, 1987, s. 54).

⁹ Szerzej o związkach, zarówno w teorii jak i w praktyce, zarządzania i rachunkowości zarządczej pisze Anna Karmańska (2003, s. 35). Zauważa ona, że: „[...] kolejne zmiany koncepcyjne i metodyczno-instrumentalne w rachunkowości zarządczej poprzedzone były ukształtowaniem się następnej nowej szkoły zarządzania. Widoczne staje się również i to, że «warsztat teoretyczny» rachunkowości zarządczej odpowiadał teoretycznym założeniom tych szkół. Fakt ten uzmysławia siłę związków zarządzania i rachunkowości zarządczej zarówno w teorii, jak i w praktyce”.

¹⁰ Church po raz pierwszy sformułował postulat, by wycena produktów dla potrzeb podejmowania decyzji zarządczych była zgodna z wyceną produktów w sprawozdaniach finansowych. Do końca XIX w. najczęściej wycena produktów w sprawozdaniach finansowych nie miała nic wspólnego z wyceną dla potrzeb zarządzania.

Podkreślał on, że metody takie mogą być stosowane tylko w przedsiębiorstwach produkujących niewielką liczbę podobnych produktów, natomiast całkowicie się nie nadają do wyceny produktów w firmach bardziej złożonych. Church był przekonany, że koszty produktu powinny odzwierciedlać zasoby wykorzystywane do wytworzenia czy też sprzedaży danego produktu. Koszty pośrednie to według niego koszty zróżnicowanych czynników produkcyjnych, z których każdy powinien być w idealnym systemie rachunku kosztów odrębnie rozliczany na produkty, w których wytworzeniu uczestniczy. Ze względów praktycznych proponował jednak podział kosztów pośrednich według ośrodków odpowiedzialności i rozliczanie tych kosztów na produkty za pomocą stawek liczonych odrębnie dla każdego ośrodka. Church postulował jak najbardziej precyzyjne rozliczanie na produkty nie tylko kosztów pośrednich wytworzenia, ale również kosztów pośrednich ogólnych i sprzedaży, z których – jak zauważał – spora część może być powiązana z poszczególnymi produktami.

Celem propozycji Churcha było oszacowanie kosztów produktów dla potrzeb podejmowania decyzji zarządczych, a nie dla potrzeb sprawozdań – koszty produktów wyliczone dla menedżerów miały być wykorzystane w sprawozdaniach finansowych niejako dodatkowo. Należy podkreślić, że w stosunku do systemów rachunku kosztów stosowanych przed końcem XIX w. była to znaczna zmiana. Podczas gdy w systemach dotychczasowych koncentrowano się na kontroli efektywności procesów wewnętrznych, to od końca wieku XIX zaczęto największą wagę przykładąć do badania wpływu realizowanych procesów wewnętrznych na ogólną rentowność firmy (porównaj: S z y c h t a, 2007, s. 39–40). Koncentracja na efektywności procesów była wystarczająca dla przedsiębiorstw produkujących niewielki asortyment wyrobów w niewielu procesach – w takich firmach dla zapewnienia rentowności całej organizacji wystarczyło kontrolować efektywność procesów. W przypadku przedsiębiorstw bardziej złożonych i wytwarzających szeroką gamę produktów, często dostosowanych do indywidualnych potrzeb klienta, takie podejście nie wystarczało. System rachunku kosztów miał monitorować nie tylko efektywność procesów, ale dostarczać informacji o tym, czy w tych efektywnych procesach wytwarzane są rentowne produkty i jak ich rentowność przekłada się na rentowność całej organizacji. Zapewnienie tego typu informacji wkrótce stało się najważniejszym celem systemów rachunku kosztów w złożonych, realizujących wiele procesów i wytwarzających szeroką gamę produktów przedsiębiorstwach.

Cechy systemów rachunku kosztów działających w przedsiębiorstwach na przełomie XIX i XX w. zaprezentowano na przykładach E. I. Du Pont de Nemours Powder Company oraz General Motors w tab. 2.

Tabela 2

Systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1880–1925

Rodzaj firm	Przemysł materiałów wybuchowych na przykładzie E. I. Du Pont de Nemours Powder Company	Przemysł motoryzacyjny na podstawie General Motor
1	2	3
Cele systemu rachunku kosztów	<p>Na początku wieku XX E. I. Du Pont de Nemours Powder Company był centralnie zarządzanym przedsiębiorstwem, którego wewnętrzne departamenty koordynowały różnorodne rodzaje działalności (zaopatrzenie, produkcję i dystrybucję⁴). Te różne rodzaje działalności jeszcze do niedawna, w przedsiębiorstwach XIX-wiecznych, były wykonywane przez odrębne firmy, a ich rezultaty wymieniano na rynku.</p> <p>Zarządzanie wielozakładowym przedsiębiorstwem o zróżnicowanej działalności, jakim na początku XX w. był E. I. Du Pont de Nemours Powder Company, ułatwiał scentralizowany system rachunkowości, którego zadaniem było dostarczanie najwyższemu kierownictwu informacji służących formułowaniu planów rozwoju zróżnicowanych obszarów działalności przedsiębiorstwa oraz ocenie i kontroli każdego z trzech departamentów (zaopatrzenia, produkcji i dystrybucji) oraz firmy jako całości.</p> <p>Generalnym zadaniem rachunku kosztów było dostarczanie naczelnemu kierownictwu informacji wykorzystywanych w celu maksymalizacji zysku oraz stopy zwrotu na inwestycjach.</p>	<p>System rachunku kosztów w General Motors umożliwiał scentralizowane zarządzanie zdecentralizowaną odpowiedzialnością poprzez realizację trzech zasadniczych zadań:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1) dostarczał rocznej prognozy działalności operacyjnej dla każdego oddziału, która była następnie porównywana z finansowymi zamierzeniami naczelnego kierownictwa (naczelnictwo wykorzystywało operacyjne prognozy każdego oddziału do koordynacji działalności operacyjnej oddziałów z polityką finansową całego przedsiębiorstwa), 2) dostarczał prognoz sprzedaży i budżetów elastycznych, które umożliwiały śledzenie przyczyn odchyłeń rzeczywistego wyniku od wyniku planowanego, umożliwiały one również analizowanie korekt bieżącej działalności, koniecznych dla osiągnięcia planowanych rezultatów, 3) zapewniał naczelnemu kierownictwu alokację zasobów i premiowanie menedżerów w poszczególnych oddziałach na podstawie jednolitych kryteriów.
Szacowanie kosztów produktów dla podejmowania decyzji	<p>W E. I. Du Pont de Nemours Powder Company istniały dwa poglądy na kwestie zasadności rozliczania kosztów pośrednich na produkty jako podstawy do podejmowania decyzji typu „wytworzyć czy kupić”.</p>	<p>Koordynację rocznych planów operacyjnych, każdego oddziału z długookresowymi celami całej firmy (uzyskanie odpowiednio wysokiej stopy zwrotu z inwestycji) zapewniało sporządzane raz do roku tzw. studium cen.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
	<p>Z jednej strony uważano, że dla uniknięcia arbitralności rozliczeń koszty pośrednie nie powinny być rozliczane na produkcję w toku, ale tylko i wyłącznie na produkty gotowe (takie zdanie wyrażali menedżerowie produkcyjni). Z drugiej strony argumentowano, że zaniechanie rozliczania kosztów pośrednich na produkcję w toku uniemożliwi porównywanie kosztów wytworzenia tej produkcji z rynkowymi cenami półproduktów (były to argumenty działu rachunkowości)^b.</p> <p>Problemem, który spowodował wewnątrz przedsiębiorstwa gorące spory, była także sprawa sposobu ustalania cen transferowych. Również w tej kwestii opinie działu rachunkowości i menedżerów produkcyjnych były odmienne. Dział rachunkowości uważał, że wewnętrzne transfery półproduktów powinny być wyceniane po koszcie, stanowisko to opierało się na przekonaniu, że wycena transferu służy wyłącznie ustaleniu wyniku i określeniu stopy zwrotu na inwestycji dla całej firmy. Odmienne stanowisko prezentowali menedżerowie produkcyjni. Dla nich zasadniczym celem, jaki powinien spełniać system cen transferowych, było określenie dokonań nie tyle firmy jako całości, co jej poszczególnych jednostek wewnętrznych, stali więc oni na stanowisku, że transfery powinny być dokonywane po cenie rynkowej. Na początku wieku XX w E. I. Du Pont de Nemours Powder Company przeważał pogląd księgowych – ceny transferowe ustalano na poziomie kosztu.</p>	<p>Zawierało ono dla każdego oddziału firmy prognozę sprzedaży w sztukach i dolarach, prognozę kosztów, zysków, inwestycji oraz zwrotu na inwestycjach zarówno dla prognozowanej na nadchodzący rok sprzedaży, jak i dla sprzedaży na poziomie standardowym (sprzedaż na tym poziomie była ustalana w GM jako 80% maksymalnych zdolności produkcyjnych). Studium cen pełniło jednocześnie rolę prognozy oraz umożliwiała wyznaczenie standardowej ceny każdego produktu, tj. ceny, przy której firma, realizując sprzedaż na poziomie standardowym, osiągnie wymaganą stopę zwrotu z inwestycji. Ceny prognozowane na nadchodzący rok były następnie porównywane z cenami standardowymi w celu upewnienia się, czy operacyjne plany oddziałów pozostają w zgodzie z długookresowymi celami całej firmy.</p> <p>Koszty produktów dla potrzeb podejmowania decyzji były obliczane jako pełne koszty wytworzenia przy wykorzystaniu stawek planowanych dla rozliczania kosztów stałych pośrednich.</p> <p>Koszty stałe pośrednie, które w General Motors stanowiły znaczną część kosztów całkowitych, były rozliczane na produkty na podstawie stawki standardowej obliczanej rocznie przez podzielenie budżetu kosztów stałych pośrednich przez standardowy poziom działalności (80% maksymalnych zdolności produkcyjnych). Koszty jednostkowe produktu mogły się więc zmieniać w ciągu roku tylko na skutek zmian w kosztach materiałów i płac bezpośrednich.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
	<p>Ceny minimalne były ustalane przez menedżerów departamentu sprzedaży. Dla każdego produktu była określana minimalna stopa zwrotu z inwestycji (dla różnych produktów różna stopa), która pozwalała na obliczenie zysku dodawanego następnie do kosztów produktu w celu obliczenia minimalnej ceny.</p>	<p>System cen transferowych w General Motors opierał się na cenach rynkowych już na początku lat 20. XX w.</p>
<p>Kontrola procesów w ośrodkach odpowiedzialności</p>	<p>Poszczególne oddziały przygotowywały co miesiąc dwa raporty, tzn. zestawienie kosztów oddziału i rachunek wyników oddziału. Raport dotyczący kosztów oddziału obejmował, w podziale na realizowane w oddziale procesy, informacje o ilości (nie wartości) zużytych materiałów bezpośrednich i o wartości wszystkich pozostałych kosztów za wyjątkiem kosztów administracyjnych (te pozostałe koszty były prezentowane w podziale na takie pozycje, jak: płace, energia, paliwo itd.). Ilościowe zużycie materiałów bezpośrednich było porównywane z ilościami standardowymi oraz rzeczywistym zużyciem w innych oddziałach. Menedżerowie każdego oddziału wykorzystywali raporty o kosztach oddziału do analizy kosztów w czasie oraz do porównań z innymi oddziałami posiadającymi takie same subdepartamenty.</p> <p>Drugi rodzaj raportów, czyli rachunek wyników oddziału zawierający dodatkowe informacje o wszystkich kosztach wytworzenia, zysku operacyjnym oraz stopie zwrotu z inwestycji, był sporządzany dla naczelnego kierownictwa. Informacje zawarte w tym raporcie umożliwiały monitorowanie rentowności i zwrotu z inwestycji dla każdego oddziału i asortymentu (E. I. Du Pont de Nemours Powder Company wytwarzał wówczas szesnaście asortymentów produktów).</p>	<p>Całkowita odpowiedzialność za działalność operacyjną spoczywała w General Motors na barkach menedżerów każdego oddziału. Kierownictwo naczelne koncentrowało się na globalnej polityce firmy i zapewnieniu koordynacji działania oddziałów z tą polityką. Menedżerowie oddziałów, przed 25. dniem każdego miesiąca, przygotowywali na najbliższe trzy miesiące plany inwestycji w maszyny i urządzenia, planowane zaangażowanie w kapitał pracujący, plany zakupów, sprzedaży, kosztów produkcji i zysków. Po zweryfikowaniu planów oddziałów kierownictwo naczelne uzyskiwało pewność, że przy założeniu wykonania zatwierdzonych planów działalność oddziałów będzie zgodna z ogólną polityką i celami finansowymi całej firmy.</p> <p>Od samego procesu planowania, ważniejsza była jeszcze kwestia kontroli wykonania tych planów. Do oceny wpływu na poziom zysku i stopę zwrotu z inwestycji, zmian takich czynników, jak jednostkowe ceny i koszty zmienne, globalne koszty stałe czy poziom sprzedaży, potrzebny był nowy instrument – budżetowanie elastyczne. Było ono szczególnie istotne dla producenta samochodów, jakim był General Motors, w ówczesnym czasie stosujący politykę stałych cen na samochody w ciągu roku i mający duży udział kosztów stałych w kosztach całkowitych.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
	<p>Dla każdego asortymentu sporządzano raport z rentowności zawierający informacje o wartości sprzedaży, kosztach transportu, kosztach sprzedaży, kosztach wytworzenia, zysku operacyjnym, rozliczonych kosztach administracyjnych i zysku netto. Raporty z rentowności produktów były sumowane dla każdego oddziału, a dalej dla firmy jako całości.</p> <p>Na podstawie analizy raportów o kosztach i rentowności oddziału można wysnuć wniosek, że na barkach kierownictwa oddziału było minimalizowanie kosztów bezpośrednich produkcji. Kierownicy oddziałów nie posiadali jednak informacji o rentowności i stopie zwrotu na kapitale, ponieważ kontrola tych parametrów spoczywała na barkach naczelnego kierownictwa. Naczelne kierownictwo wykorzystywało informacje o rentowności inwestycji nie do oceny dokonań menedżerów w poszczególnych oddziałach, ale raczej do oceny alternatywnych sposobów inwestowania kapitału.</p> <p>Stopa zwrotu z inwestycji (<i>return on investments</i> – ROI) po raz pierwszy opracowana i zastosowana w E. I. Du Pont de Nemours Powder Company, jest iloczynem stopy rentowności sprzedaży (<i>return on sales</i> – ROS) i rotacji zainwestowanego kapitału (<i>turnover</i>). Była ona liczona nie tylko dla firmy jako całości, ale także dla każdego oddziału (było ich ponad czterdzieści) i dla każdej linii produktów (było ich szesnaście, chociaż nie każda linia produktów występowała w każdym oddziale). Ogółem w firmie było sporządzanych ponad 350 piramid, przedstawiających rentowność poszczególnych części organizacji oraz firmy jako całości.</p>	<p>Dzięki sporządzaniu budżetów elastycznych możliwe było oddzielenie zmian zysku, które były spowodowane zmianami tylko i wyłącznie ilości sprzedaży, od zmian w kontrolowanych przez menedżerów kosztach poszczególnych czynników produkcji, wydajności czy innych czynnikach będących pod kontrolą menedżerów. Ogólnie rzecz ujmując, budżetowanie elastyczne umożliwiło odpowiedź na pytanie, czy zmiany w zysku bądź stopie zwrotu z inwestycji były rezultatem zmian w poziomie sprzedaży oddziału, czy też zmian w efektywności działania oddziału. Budżet elastyczny kosztów zastosowany w General Motors odrębnie traktował koszty stałe i zmienne, tym samym umożliwiając również w prosty sposób prognozowanie zysku dla dowolnego poziomu działalności.</p> <p>System budżetowania elastycznego stosowany w latach 20. w General Motors nie był oczywiście w powszechnym użytku w tym czasie. Niewiele przedsiębiorstw stosowało wówczas budżetowanie elastyczne – do wyjątków należały Gillette Safety Razor Company i Westinghouse Electric Corporation. Pierwsza z tych firm stosowała system elastycznych budżetów już w końcu lat 20., a druga od końca lat 30. XX w. (Johnson, Kaplan, 1987, s. 110).</p> <p>Podsumowując, można stwierdzić, że w odniesieniu do zarządzania procesami w wewnętrznych ośrodkach odpowiedzialności, system rachunku kosztów w General Electric umożliwił naczelnemu kierownictwu delegowanie odpowiedzialności menedżerom oddziałów oraz kontrolę podejmowanych przez nich decyzji za pomocą jasno stawianych celów finansowych.</p>

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
	<p>Należy jeszcze raz podkreślić, że informacje te były dostępne tylko naczelnemu kierownictwu i służyły efektywnej alokacji kapitału wewnątrz firmy^c.</p> <p>W E. I. Du Pont de Nemours Powder Company wykorzystywano również stosunkowo zaawansowany system budżetowania, za pomocą którego koordynowano i kontrolowano zróżnicowane procesy zachodzące w trzech rodzajach działalności (departamentach) w ponad czterdziestu oddziałach firmy. Szczególnie przydatny w zarządzaniu rozwijającym się przedsiębiorstwem był budżet środków pieniężnych. Wpływy pieniężne były szacowane na następny rok w przekroju miesięcznym jako iloczyn planowanej przez departament sprzedaży ilości sprzedanych produktów i wyliczanej przez dział rachunkowości marży brutto realizowanej na tych produktach (przy obliczaniu jednostkowej marży brutto na poszczególnych produktach brano pod uwagę przewidywane zmiany zarówno w cenach produktów jak i w kosztach). Od tak wyliczonej marży globalnej odejmowano pozostałe wpływy i wydatki, wyliczając planowane salda środków pieniężnych.</p> <p>System rachunku kosztów działający w E. I. Du Pont de Nemours Powder Company umożliwił delegowanie odpowiedzialności za poszczególne departamenty ich kierownikom, ponieważ generował standardowe informacje do oceny dokonań tych departamentów. Istniejący system zapewniał naczelnemu kierownictwu centralną kontrolę nad różnymi rodzajami działalności i procesami w przedsiębiorstwie.</p>	

Tabela 2 (cd.)

1	2	3
Szacowanie kosztów produktu dla potrzeb sprawozdań finansowych	W systemie rachunku kosztów, tj. w raportach wewnętrznych, przy liczeniu wskaźnika zwrotu na inwestycjach oraz w sprawozdaniach zewnętrznych uwzględniano koszty amortyzacji.	General Motors w ogóle nie posiadał systemu wyceny produktów dla potrzeb sprawozdań finansowych. Firma nie potrzebowała takiego systemu, ponieważ nie posiadała w tym czasie żadnych zapasów produkcji w toku czy też wyrobów gotowych (na zakończenie dnia pracy na wydziałach produkcyjnych nie było produkcji w toku, ponieważ wszystkie wyroby były danego dnia kończone i sprzedawane do innej spółki z grupy GM).

^a W tak dużych przedsiębiorstwach, jak E. I. Du Pont de Nemours Powder Company, obejmujących ponad czterdzieści rozproszonych geograficznie oddziałów, które były dalej dzielone na mniejsze jednostki – subdepartamenty, np. departament produkcji dzielił się dalej na trzy subdepartamenty: produkcji dynamitu, prochu bezdymnego i prochu czarnego (Johnson, 1975b, s. 445–446).

^b Według Johnsona i Kaplana nie zachowały się żadne informacje, które pozwoliłyby stwierdzić, które z tych podejść zostało w E. I. Du Pont de Nemours Powder Company ostatecznie zastosowane (Johnson, Kaplan, 1987, s. 61–93).

^c Należy zauważyć, że formuła ROI zastosowana w E.I. Du Pont de Nemours Powder Company jest iloczynem dwóch miar stosowanych powszechnie w praktyce już w wieku XIX w firmach skoncentrowanych na jednym rodzaju działalności. Innowacyjność tego wskaźnika polegała jednak na połączeniu wskaźnika rentowności sprzedaży i rotacji w sposób, który umożliwiał firmie realizującej różne rodzaje działalności efektywną alokację kapitału, czyli taką, którą do tej pory mógł zapewnić jedynie zewnętrzny rynek.

Źródło: charakterystykę systemu rachunku kosztów w produkcyjnym departamencie E. I. Du Pont de Nemours Powder Company opracowano na podstawie: Johnson, 1975b, s. 444–450, 1975b, s. 184–204; Kaplan, 1984, s. 396–398, natomiast analiza systemu rachunku kosztów General Motors została opracowana na podstawie: Johnson, 1978, s. 490–517; Kaplan, 1984, s. 398–401.

3.3. Rozwój rachunkowości zarządczej w latach 1825–1980

O rozwoju rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej do początku wieku XX decydowali prawie wyłącznie praktycy (Johnson, Kaplan, 1987, s. 176). Z jednej strony byli to właściciele i menedżerowie XIX-wiecznych przedsiębiorstw tekstylnych, firm stalowych (Andrew Carnegie), linii kolejowych (Albert Fink), firm handlowych (Marshall Field), wielozakładowych przedsiębiorstw o zróżnicowanej produkcji (Pierre du Pont, Hamilton Barksdale) czy zdywersyfikowanych, wieloodziałowych korporacji (Alfred

Sloan, Donaldson Brown). Z drugiej zaś strony znaczny udział w rozwoju metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej mieli inżynierowie związani z nurtem naukowego zarządzania (Percy Longmuir, Harrington Emerson, Charter Harrison, Hamilton Church). Według Johnsona i Kaplana do początku wieku XX rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza rozwijały się głównie w praktyce i przez praktyków, później zaczęło się to stopniowo zmieniać, a rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza zaczęły się rozwijać głównie za sprawą badaczy uniwersyteckich, takich jak: Maurice Clark, R. S. Edwards, Ronald Coase, William Vatter, Eugene Grant, George Terborgh, Joel Dean, Robert Anthony czy Herbert Simon. Ich najważniejsze dokonania przedstawiono poniżej.

W końcu lat 20. XX w., kiedy to według Johnsona i Kaplana rachunek kosztów zaczął być postrzegany głównie przez pryzmat rachunkowości finansowej (Johnson, Kaplan, 1987, s. 154), w wielu ośrodkach akademickich zaczęto podkreślać, że powinien być on również pomocny przy podejmowaniu decyzji menedżerskich. Badacze akademicy, spośród których jednym z najbardziej wpływowych był Maurice Clark, zaczęli podkreślać znaczenie wyodrębnienia zmiennych i stałych kosztów przedsiębiorstwa (Szychta, 2007, s. 44–45). M. Clark zauważył, że analiza kosztów powinna być prowadzona w z góry zdefiniowanym przedziale czasu, ponieważ koszty stałe w krótkim okresie mogą się okazać kosztami zmiennymi w dłuższym okresie. Jemu przypisuje się również autorstwo takich koncepcji jak koncepcja kosztów przyrostowych (*differential costs*) czy też kosztów zapadłych (*sunk costs*). Clark jest również znany z istotnego do dziś przy podejmowaniu z wykorzystaniem rachunku kosztów jakichkolwiek decyzji biznesowych stwierdzenia: „różne koszty dla różnych celów” (*different costs for different purposes*). Warto również podkreślić, że zdaniem Clarka, aby system rachunku kosztów dostarczał informacji istotnych przy podejmowaniu decyzji, musi on funkcjonować niezależnie od systemu rachunkowości i sprawozdawczości finansowej, która jest regulowana przepisami i standardami (w istocie postulował on rozwiązanie polegające na tym, że rachunek kosztów dla podejmowania decyzji będzie niezależny od rachunkowości finansowej, ale oba systemy będą oparte na jednej bazie danych).

Kontynuatorami prac Clarka była grupa naukowców z London School of Economics (LSE). Postulowali oni wykorzystywanie do podejmowania decyzji tylko kosztów w danej sytuacji odpowiednich (*relevant*), tym samym opowiadając się przeciwko wykorzystywaniu w takich sytuacjach kosztów liczonych dla potrzeb rachunkowości finansowej. R. S. Edwards, jeden z przedstawicieli LSE, podkreślał zupełną nieprzydatność kosztów pochodzących z ksiąg podporządkowanych celom rachunkowości finansowej do podejmowania jakichkolwiek decyzji zarządczych, w szczególności do planowania czy analizy rentowności

(było to spowodowane chociażby brakiem rozróżnienia między kosztami zmiennymi a stałymi). Również związany z London School of Economics Ronald Coase był z kolei autorem koncepcji kosztów utraconych korzyści (*opportunity cost*). Koszty utraconych korzyści w ogóle nie są mierzone w systemie rachunkowości finansowej, ponieważ reprezentują koszty działań w ogóle niepodjętych (S z y c h t a, 2007, s. 47). Postulaty ekonomistów z LSE były więc kontynuacją i znacznym rozszerzeniem spostrzeżeń Clarka. Można je generalnie podsumować następująco: bez zastosowania koncepcji takich jak podział kosztów na stałe i zmienne, koszty zapadłe, różnicowe czy koszty utraconych korzyści rachunek kosztów nie może dostarczyć informacji dla podejmowania decyzji. Ponieważ jedyne funkcjonujące w praktyce rachunki kosztów są podporządkowane celom i zasadom rachunkowości finansowej i nie dostarczają informacji istotnych dla podejmowania decyzji, to jedynym wyjściem jest tworzenie odrębnych od rachunkowości finansowej systemów rachunku kosztów dla potrzeb decyzyjnych. Tylko takie systemy mogą dostarczyć odpowiednich informacji do planowania, analizy rentowności i tym podobnych decyzji.

Kontynuatorem myśli Clarka, Edwardsa i Coase'a był William Vatter, który po raz pierwszy użył pojęcia „*management accounting*”, dając taki tytuł swemu podręcznikowi (S z y c h t a, 2007, s. 52). Do czasu wydania tej pracy podręczniki akademickie koncentrowały się w głównej mierze na kwestiach związanych z wyceną zapasów, marginalizując kwestie związane z kontrolą kosztów czy podejmowaniem decyzji (H o r n g r e n, 1987). Vatter wprowadził do swojego podręcznika aż sześć rozdziałów poświęconych budżetowaniu i kontroli zarządczej, podkreślając różnice między wykorzystaniem informacji o kosztach do zarządzania i do sporządzania sprawozdań finansowych. Vatter proponował funkcjonowanie dwóch systemów rachunkowości – jednego dla potrzeb sprawozdawczości zewnętrznej, drugiego dla potrzeb podejmowania decyzji. Systemy te według niego miały się różnić stopniem kompletności danych i czasem prezentowania rezultatów, przy czym system dostarczający informacji do zarządzania mógłby być nawet mniej precyzyjny, byleby tylko dostarczał informacji na czas i to informacji istotnych dla podejmowania decyzji. Konkluzja podręcznika Vattera była następująca: „Rachunkowość dla zarządzania nie jest zarządzaniem, i nie powinna być w ten sposób postrzegana. Rachunkowość może być natomiast wykorzystana w procesie kontroli zarządczej i może pomagać menedżerom wykonywać obowiązki lepiej niż gdyby jej nie było”¹¹.

¹¹ W. J. V a t t e r (1950), *Managerial Accounting*, Prentice-Hall, s. 510, [za:] H. T. J o h n - s o n, R. S. K a p l a n (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Harvard, s. 162.

Pod koniec pierwszej połowy XX w. coraz większy nacisk w środowiskach uniwersyteckich kładziono na wykorzystanie informacji z systemu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej dla potrzeb podejmowania decyzji. Opracowano w tym czasie wiele metod rachunkowości zarządczej dotyczących np. analizy rentowności produktów, cen transferowych, kontroli kosztów oraz oceny dokonań jednostek wewnętrznych. Być może najważniejszą z nich było wykorzystanie koncepcji zdyskontowanych przepływów pieniężnych w analizie opłacalności inwestycji (por.: S z y c h t a, 2007, s. 57; S o b a ń s k a, 2009, s. 77; J a r u g a, 2010, s. 43). Podwaliny tej metody stworzyli Eugene Grant i George Terborgh. Chociaż sama koncepcja wartości pieniądza w czasie nie była nowa, to jednak dopiero Grant zaproponował wykorzystanie tej koncepcji do oceny opłacalności inwestycji. Terborgh podobnie jak Grant uważał, że zastosowanie koncepcji wartości pieniądza w czasie do oceny opłacalności inwestycji przyczyni się do podejmowania decyzji inwestycyjnych w bardziej racjonalny sposób¹². Prace Terborgh'a, ze względu na skomplikowane formuły i słownictwo, miały jednak dość ograniczone oddziaływanie na praktykę. Dużo większy oddźwięk wzbudziły za to opracowania Joela Deana, który analizował sposoby analizy opłacalności inwestycji z wykorzystaniem technik zdyskontowanych przepływów pieniężnych (*discounted cash flows* – DCF), stosowane przez najlepsze przedsiębiorstwa amerykańskie połowy XX w. (Kaplan, 1984, s. 402). Ciekawostką jest to, że Dean początkowo wcale nie był zwolennikiem dyskontowania przepływów pieniężnych, opowiadał się on natomiast za dyskontowaniem zysków. Z czasem zmienił jednak zdanie i poparł koncepcję DCF, zaznaczając jednak, że w niektórych przypadkach efekt zastosowania metod zdyskontowanych przepływów pieniężnych do oceny opłacalności inwestycji może być niedostatecznie duży, by uzasadnić konieczność do ich zastosowania wysiłek.

Połowa wieku XX, oprócz wykształcenia takich metod, jak DCF, zaowocowała również badaniami z zakresu kontroli menedżerskiej. Znaczący udział w badaniach procesów planowania i kontroli w zdecentralizowanych organizacjach miał Robert Anthony. Anthony zaproponował hierarchiczne ramy procesu planowania i kontroli w organizacji (A n t h o n y, 1965, s. 16):

Planowanie strategiczne: proces podejmowanie decyzji o celach organizacji, zmianach tych celów, o zasobach wykorzystywanych do realizacji tych celów oraz o sposobach pozyskania, wykorzystania i pozbycia się tych zasobów. Kontrola zarządcza: proces, w którym menedżerowie

¹² Należy zauważyć, że stosowana od początku wieku XX formuła ROI, zwłaszcza w swojej najbardziej popularnej formie, w której kapitał zainwestowany był mierzony netto, zniechęcała skutecznie menedżerów do podejmowania nowych inwestycji (w zasadzie zawsze, gdy inwestowano, ROI spadało).

upewniają się, że zasoby są pozyskiwane i wykorzystywane skutecznie i efektywnie w procesie realizowania celów organizacji. Kontrola operacyjna: proces zapewnienia skuteczności i efektywności realizacji celów.

Podobnie jak wielu poprzedników, Anthony również wyraźnie oddzielał dwie funkcje rachunkowości: jedną, polegającą na dostarczaniu informacji do podejmowania decyzji menedżerskich, i drugą – zorientowaną na dostarczanie informacji dla potrzeb zewnętrznej sprawozdawczości finansowej. Podobnie do Anthony'ego, również Herbert Simons badał funkcjonowanie procesów kontroli menedżerskiej w zdecentralizowanych organizacjach i podobnie jak Anthony sformułował on trzy funkcje rachunkowości zarządczej w procesach kontroli i podejmowania decyzji menedżerskich: pomiar rezultatów, nakierowywanie uwagi i rozwiązywanie problemów. Poglądy Anthony'ego znalazły również kontynuację i rozwinięcie w pracach Johna Deardena, Richarda Vancila czy Davida Solomonsa. Autorzy ci opublikowali wiele prac zawierających analizę w formie *case study* praktyki największych amerykańskich przedsiębiorstw z zakresu zastosowania takich metod kontroli menedżerskiej jak ceny transferowe, budżetowanie, ROI i nadwyżka zysku (*residual income – RI*)¹³.

W latach 60. XX w., istotny wkład w rozwój metod rachunkowości zarządczej wnieśli również przedstawiciele nurtu badań operacyjnych. W tym okresie szeroko prezentowano i dyskutowano w literaturze takie problemy, jak: analiza prognozy rentowności w warunkach niepewności, wykorzystanie programowania liniowego w kształtowaniu optymalnej struktury asortymentowej produkcji, zastosowanie metod regresji do podziału kosztów na stałe i zmienne czy też modele statystycznego badania odchylenia¹⁴. Literatura wywodząca się z nurtu badań operacyjnych może być postrzegana jako kontynuacja nurtu naukowego zarządzania z przełomu wieku XIX i XX, ponieważ koncentrowała się na poprawie efektywności wewnętrznej, rozwoju technik wspomagających menedżerów niższego szczebla i monitorowaniu działalności operacyjnej. Według Johnsona i Kaplana literatura oparta na nurcie badań operacyjnych nie była jednak czymś jakościowo nowym, ponieważ rozwinięto w niej techniki i metody już wcześniej znane i stosowane, nie proponując jednocześnie nic zupełnie oryginalnego (Johnson, Kaplan, 1987, s. 171). W przeciwieństwie zaś do przedstawicieli nurtu naukowego zarządzania, którzy byli praktykami¹⁵, przed-

¹³ Wiele z tych *case studies* można znaleźć w książce Johna Deardena (1988), *Management Accounting. Text and Cases*, Prentice-Hall, New Jersey.

¹⁴ Por.: Atkinson, Kaplan, 1989, s. 1–13 oraz Karmánska, 2003, s. 35.

¹⁵ Według M. C. Wellsa, analiza innowacji wprowadzanych do systemów rachunku kosztów pod wpływem nurtu naukowego zarządzania ujawnia intensywną wymianę poglądów pomiędzy inżynierami-praktykami i na tę właśnie grupę wskazuje jako na autorów tych nowych metod (Wells, 1977).

stawiciele nurtu badań operacyjnych byli w przeważającej mierze teoretykami. Rozwijane wówczas modele nie powstawały jednak dla praktyki, nie były w praktyce testowane, nie uwzględniały faktu, że zbieranie często bardzo wielu informacji może być niezwykle kosztowne. Praktyczne wykorzystanie prac przedstawicieli nurtu badań operacyjnych było na skutek tego mocno ograniczone (K a r m a ń s k a, 2003, s. 35).

Od końca lat 60. XX w. zaczęto analizować zakres i wartość systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, podkreślając, że popyt na informacje z systemu rachunkowości powinien wynikać z użyteczności tych informacji dla menedżerów (K a p l a n, 1984, s. 403–404). Podejście to znane jest pod nazwą ekonomiki informacji (zobacz także: S z y c h t a, 2007, s. 67). Trudno negować podstawową tezę tego nurtu, zgodnie z którą systemy informacyjne, w tym oczywiście systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, powinny być oceniane z punktu widzenia relacji kosztów ich utrzymania do wartości informacji, których dostarczają. Problem leży w praktycznym zastosowaniu tego podejścia, które wydaje się tak skomplikowane, że w zasadzie niemożliwe do zastosowania – jedyne praktyczne implikacje tego podejścia to zwrócenie uwagi projektantom systemów rachunku kosztów na relacje kosztów do korzyści związanych z funkcjonowaniem systemów informacyjnych (z zastrzeżeniem, że w ujęciu praktycznym tych kosztów i korzyści nie da się wiarygodnie policzyć) (H o r n g r e n, 1987).

Lata 80 XX w. to zwrócenie uwagi na fakt, że organizacja gospodarcza nie powinna być postrzegana jako monolit, ale raczej jako miejsce, w którym krzyżują się interesy różnych grup – właścicieli, zarządów, menedżerów średniego i niższego szczebla i wreszcie pracowników – podejście to określono mianem teorii agencji (zobacz także: S z y c h t a, 2007, s. 68). Teoria agencji dostarczyła ram, w których można, choćby tylko teoretycznie, modelować zapotrzebowanie na informacje wraz ze wzrostem rozmiarów przedsiębiorstw, stopniem ich skomplikowania i pogłębiającą się decentralizacją (B a i m a n, 1982). Praktyczne zastosowania teorii agencji związane są głównie z olbrzymimi trudnościami w matematycznym modelowaniu niezwykle złożonych relacji wewnątrz przedsiębiorstwa. Stosowanie teorii agencji sprowadza się więc w zasadzie do przekreślenia obrazu organizacji jako monolitu i postrzegania jej jako zbioru różnych i niejednokrotnie sprzecznych interesów i powiązań (K a p l a n, 1984, s. 404; J o h n s o n, K a p l a n, 1987, s. 174–175)¹⁶.

Jak pokazuje przedstawiona wyżej analiza, zdecydowana większość piśmiennictwa z lat 1925–1980 może być w odróżnieniu od lat poprzednich

¹⁶ Szerzej krytykę praktycznej przydatności teorii agencji w kontekście systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej przedstawił R. S. K a p l a n (1986).

(1800–1925) przypisana teoretykom. Ich prace, oparte zazwyczaj na prostych teoretycznych modelach, nie uwzględniały złożoności rzeczywistych organizacji gospodarczych świadczących skomplikowane usługi wielu klientom czy wytwarzających złożone produkty w ramach skomplikowanych procesów produkcyjnych. Zgodnie więc ze słowami H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (1987, s. 175–176), „łatwo jest menedżerowi zgodzić się co do zasady z rekomendacjami naukowców, jednak niezwykle trudno jest zastosować te rekomendacje w o wiele bardziej złożonych organizacjach”. Według mocnych słów Johnsona i Kaplana, w latach 1925–1980, z wyjątkiem metod DCF, nie powstały żadne oryginalne idee, które miałyby wpływ na projektowanie i wykorzystanie systemów rachunkowości zarządczej w praktyce. Autorzy ci wyrażają pogląd, że od lat 20. XX w. rachunek kosztów został zdominowany przez rachunkowość finansową, co spowodowało stagnację w rozwoju tej dyscypliny w kolejnych dziesięcioleciach. Dopiero tocząca się w latach 80. dyskusja, którą zresztą zapoczątkowali Johnson z Kaplanem, uzmysłowiła zarówno praktykom, jak i naukowcom, że nastąpił kryzys rachunkowości zarządczej.

4. Alternatywne podejścia do historii rachunkowości zarządczej

Obok podejścia tradycyjnego oraz podejścia Johnsona i Kaplana istnieją jeszcze inne poglądy na historię rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej (Loft, 1995, s. 9–20). Podczas gdy Johnson i Kaplan w swojej interpretacji rozwoju rachunkowości zarządczej zwracają uwagę na nieustanne dążenie do poprawy efektywności jako na główną przyczynę tego rozwoju, to przedstawiciele alternatywnych poglądów utrzymują, że głównym motorem tego rozwoju było dążenie do kontroli robotników w procesie produkcji lub też znaczenie rachunkowości zarządczej jako jednej z technik kontroli i dyscyplinowania pracowników i menedżerów.

Według zwolenników pierwszej koncepcji na rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej należy patrzeć z punktu widzenia roli systemu informacyjnego jako narzędzia, dzięki któremu możliwa jest kontrola pracowników w przedsiębiorstwie. Prominentnymi przedstawicielami tego nurtu są T. Hopper i P. Armstrong (1991), według których ewolucja systemów rachunkowości powinna być postrzegana jako aspekt całościowych zmian w procesie sprawowania władzy i kontroli w firmach. Podstawowe różnice w poglądach na historię rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej według z jednej strony T. Hoppera i P. Armstronga, a z drugiej H. T. Johnsona i R. S. Kaplana zaprezentowano w tab. 3.

Tabela 3

Rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej według poglądów H. T. Johnsona i R. S. Kaplana oraz T. Hoppera i P. Armstronga

Okres	Przesłanki rozwoju systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wg Johnsona i Kaplana	Przesłanki rozwoju systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wg Hoppera i Armstronga
1	2	3
1800–1880	Johnson i Kaplan utrzymują, że rozwój poszczególnych technik i metod rachunku kosztów był rezultatem dążenia do poprawy efektywności ekonomicznej. Przytaczane przez tych autorów przykłady przedsiębiorstw produkcyjnych (np. przedsiębiorstw z branży tekstylnej i stalowej), transportowych (np. przedsiębiorstw kolejowych) czy handlowych (np. przedsiębiorstw dystrybucyjnych i handlu detalicznego) miały ilustrować tezę, że podstawową rolę systemów rachunku kosztów w tym okresie było monitorowanie pracy robotników w celu zwiększenia efektywności przedsiębiorstwa.	Według poglądów Hoppera i Armstronga rozwój narzędzi rachunku kosztów był spowodowany zmianami procesów kontroli pracowników w przedsiębiorstwie. Autorzy ci dowodzą, że wzrastająca rentowność przedsiębiorstw w tym okresie była w dużej mierze spowodowana intensywną eksploatacją pracowników przez właścicieli (osiągali to oni m. in. za pomocą ścisłej kontroli nad pracownikami). Hopper i Armstrong dowodzą, że co najmniej część informacji z systemów rachunkowości była wykorzystywana w pierwszym rzędzie w celu coraz większej eksploatacji pracowników, a nie poprawy efektywności przedsiębiorstwa.
1880–1925	Przełom wieku XIX i XX to gwałtowny rozwój nowych metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Johnson i Kaplan wiążą ten rozwój z dążeniem do pomiaru efektywności wykonywanych działań oraz wykorzystaniem standardów jako bazy do porównań rzeczywistych rezultatów z normami, co również miało się przyczynić do poprawy efektywności przedsiębiorstwa i jego wyodrębnionych części.	Hopper i Armstrong zwracają uwagę, że w tym okresie zaczęto zastępować wysoko wykwalifikowanych pracowników pracownikami o niższych kwalifikacjach. Skutkiem tych zmian była łatwość w zastępowaniu jednych pracowników innymi, a co za tym idzie większa kontrola menedżerów. Rosnąca rola menedżerów uległa dalszemu wzmocnieniu na skutek wprowadzenia nowych metod rachunku kosztów, które dostarczały informacji menedżerom, a nie pracownikom, w ten sposób ułatwiając menedżerom kontrolę podległych im pracowników.
1925–1980	Analizując wykorzystanie takich technik rachunkowości zarządczej, jak budżetowanie czy ROI, Johnson i Kaplan podkreślali, jak ważną rolę odgrywały w coraz bardziej złożonych i ciągle rosnących organizacjach.	Hopper i Armstrong zwracają uwagę na coraz większą mechanizację procesów produkcji i dalszy spadek znaczenia pracowników wysoko wykwalifikowanych.

Tabela 3 (cd.)

1	2	3
	Podkreślali oni, że bez tych metod nie można by było upewnić się, że korzyści związane z funkcjonowaniem wielkich firm przewyższają administracyjne koszty ich funkcjonowania, a kapitał właściciela jest efektywnie wykorzystywany.	Zastosowanie budżetowania i ROI pozwoliło naczelnemu kierownictwu na wywieranie jeszcze większego wpływu na menedżerów średniego szczebla. Wspomniane wyżej narzędzia kontroli zarządczej umożliwiły zdaniem Hoppera i Armstronga intensyfikację kontroli firmy nad procesem pracy i pracownikami.

Źródło: opracowanie własne na podst.: Hopper, Armstrong, 1991 oraz Johnson, Kaplan, 1987.

T. Hopper i P. Armstrong podkreślają szczególną rolę, jaką rachunkowość odgrywa w krajach anglosaskich. W wieku XIX i jeszcze na początku wieku XX najważniejszą rolę w przedsiębiorstwach sprawowali menedżerowie operacyjni i inżynierowie. Wraz ze wzrostem rozmiaru przedsiębiorstw zwiększały się jednak wpływy generalnych menedżerów, spośród których znaczącą rolę odgrywała grupa specjalistów w dziedzinie rachunkowości i finansów. Zdecydowało o tym kilka okoliczności, spośród których można wymienić rosnącą rolę systemów rachunkowości w zarządzaniu organizacjami i podejmowaniu decyzji o alokacji kapitału oraz znaczenie rachunkowości jako narzędzia właścicielskiej kontroli nad organizacjami¹⁷. T. Hopper i P. Armstrong (por. np.: Luft, 1997, s. 173–175) wyprowadzają stąd wniosek, że nie sposób zrozumieć wzrostu znaczenia rachunkowości bez powiązania tego ze wzrostem wpływów grupy zawodowej księgowych i finansistów. Tradycyjnie historia rachunkowości zarządczej była postrzegana w ten sposób, że wraz z rozwojem przedsiębiorstwa naczelne kierownictwo zdawało sobie sprawę z użyteczności rachunkowości zarządczej w podejmowaniu decyzji i to prowadziło do rozwoju systemów rachunku kosztów i zatrudniania nowych specjalistów. Hopper i Armstrong podkreślają natomiast pozytywną rolę samych specjalistów z rachunkowości w kreowaniu sobie pracy i pozycji w przedsiębiorstwie. To zwrócenie uwagi na zależność między rozprzestrzenieniem się określonych metod i technik (metod i technik rachunkowości zarządczej) a pozycją osób propagujących te techniki jest ważną kwestią, wartą bez wątpienia rozważenia podczas omawiania historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej.

¹⁷ Należy podkreślić, że w równie wysoce uprzemysłowionych krajach, jak USA czy Wielka Brytania, czyli np. Japonii i Niemczech, pozycja księgowych i finansistów nigdy nie była tak silna. Prawdopodobnie jednym z powodów była stosunkowo w tych krajach mniejsza zależność firm od zewnętrznych (pozyskiwanych na giełdzie) źródeł finansowania.

Według nieco innego, wywodzącego się od myśli Michela Foucaulta¹⁸, sposobu patrzenia na historię, rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej powinien być postrzegany jako rozwój jednej z najważniejszych w przedsiębiorstwie technik kontroli poczynąń jednostek. Przedstawicielami tego nurtu są m. in. A. Loft, P. Miller i T. O'Leary.

A. Loft (1995, s. 35) postrzega rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą jako system nadzoru i kontroli jednostek w organizacjach gospodarczych. W tym sensie rachunkowość zarządczą można postrzegać jako system, który replikuje proces produkcji, umożliwiając pokazanie go na papierze lub w formie zapisów komputerowych w kategoriach pieniężnych. Rachunkowość funkcjonuje więc w przedsiębiorstwie jako system zarządzania i kontroli nie tylko pracowników przez menedżerów, ale również menedżerów niższych szczebli przez menedżerów wyższych szczebli. Rachunkowość zarządcza jest jednak czymś zdecydowanie ważniejszym niż mechanizm kontroli nad menedżerami i pracownikami, ponieważ pokazuje ona w finansowych kategoriach wszystkie działania wykonywane w przedsiębiorstwie, tym samym umożliwiając ich szczegółową kontrolę.

Badając początki rozwoju metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, P. Miller i T. O'Leary koncentrowali się na pierwszych trzech dekadach wieku XX (Miller, O'Leary, 1994). Analizując przypadający na ten okres rozwój takich metod rachunku kosztów, jak rachunek kosztów standardowych czy budżetowanie, postrzegali je oni jako niewielką, ale ważną część procesu powiększania kontroli nad jednostkami wewnątrz organizacji. Podkreślali przy tym, że nie jest to już tak jak w wieku XIX kontrola bezpośredniego przełożonego, ale raczej kontrola za pomocą standardów i budżetów, które wskazują nie tylko co, ale i jak zrobić. Za pomocą planowania, zbierania danych rzeczywistych i procesu kontroli, nadzór nad pracownikami został odpersonifikowany – nie jest już dokonywany bezpośrednio przez przełożonego, ale przez bezosobowe metody i narzędzia rachunkowości zarządczej, mające ponad wszystko zapewnić efektywne działanie. Wymienione wyżej metody rachunkowości zarządczej umożliwiały więc wyrażenie w kategoriach pieniężnych udziału jednostek (pracowników i menedżerów) w osiągniętej przez przedsiębiorstwo efektywności.

K. Hoskini i R. Macve (1994) podkreślają, że specjaliści rachunkowości zarządczej nie tworzą nowych systemów pomiaru dokonań w intelektualnej próżni. Dowodzą oni, że w na przełomie wieku XIX i XX kontrola dokonań

¹⁸ Sam Foucault nigdy co prawda nie pisał o rachunkowości, jednak jego opracowania podkreślały wagę, jaką dla rozwoju nowoczesnego społeczeństwa miały techniki obserwowania i kontroli poczynąń jednostek, wagę, która, jak twierdził, nie była dotąd dostrzegana (Loft, 1995, s. 34).

jednostek za pomocą porównań rezultatów rzeczywistych ze standardami była wprowadzona w organizacjach rządowych w sektorach takich, jak siły zbrojne czy służba zdrowia. Hoskin i Macve zwracają również uwagę na dowody świadczące o rozprzestrzenieniu się tych systemów pomiaru dokonań z sektora rządowego do prywatnego (L u f t, 1997, s. 181).

5. Podsumowanie

Historia rachunkowości zarządczej obejmuje wiele różnych podejść, z których każde wskazuje na jej istotne elementy i kontekst, w jakim powinna być postrzegana. Realizując cel artykułu, którym była prezentacja poglądów na historię rozwoju rachunkowości zarządczej, przedstawiono kolejno podejście tradycyjne, podejście Johnsona i Kaplana oraz podejścia alternatywne, które wykształciły się jako odpowiedź na poglądy Johnsona i Kaplana.

Według tradycjonalistów i neoklasyków (S. P. Garner, R. K. Flei- s c h m a n, R. D. P a r k e r) rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza to zbiór technik służących menedżerom i dostosowujących się do zmieniającego się środowiska biznesowego. Ich zdaniem rachunkowość zarządcza ewoluuje, doskonaląc wraz z upływem czasu wykorzystywane narzędzia i techniki, tak by ciągle lepiej służyć zarządzającym. H. T. Johnson i R. S. Kaplan twierdzą z kolei, że rozwój systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wcale nie był skutkiem powstania i rozwoju dużych organizacji gospodarczych, które takich systemów potrzebowały. Utrzymują oni, że było dokładnie odwrotnie, tzn. systemy rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej rozwinęły się znacznie wcześniej niż powstały duże organizacje przemysłowe i to właśnie wcześniejszy rozwój tych systemów umożliwił powstanie takich wielkich organizacji. Poglądy T. Hoppera, P. Armstronga, A. Loft, P. Millera i T. O'Leary'ego wskazują z kolei na to, że rozwój systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej powinien być postrzegany nieco szerzej niż jako prosta ekonomiczna konieczność (tak jak widzieli to H. T. Johnson i R. S. Kaplan). Historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej może być analizowana w powiązaniu z rolą systemów rachunkowości zarządczej w sprawowaniu kontroli nad menedżerami i pracownikami wewnątrz organizacji oraz związkami między rozprzestrzenianiem się poszczególnych metod i technik rachunku kosztów a pozycją w organizacji osób wprowadzających te metody i techniki.

Bazując na przedstawionej w artykule charakterystyce głównych podejść do historii rachunkowości zarządczej, można dostrzec zmianę w jej zakresie. O ile w podejściach wcześniejszych (D. Solomons, S. P. Garner) skupiano się

wyłącznie na rachunkowości, a w podejściu H. T. Johnsona i R. S. Kaplana akcentowano znaczenie rachunkowości dla rozwoju biznesu, o tyle w podejściach alternatywnych (T. Hopper, P. Armstrong, A. Loft, P. Miller, T. O'Leary) podkreśla się rolę rachunkowości w społeczeństwie jako całości. Podejście do historii rachunkowości zarządczej staje się więc bardziej holistyczne (Luft, 1997, s. 181). Ogólnie rzecz ujmując, znajomość historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej zarówno tej przedstawianej przez tradycjonalistów (S. P. Garner), neoklasyków (R. K. Fleischman, L. D. Parker), Johnsona i Kaplana, jak i zwolenników poglądów o związkach rozwoju rachunku kosztów z procesami kontroli pracowników (Hopper, Armstrong) lub jej powiązaniu z procesami nadzoru i kontroli jednostek w przedsiębiorstwie (A. Loft, P. Miller, T. O'Leary) jest konieczna dla zrozumienia obecnej praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej oraz zmian, jakie zaszły w tych dziedzinach od lat 80. XX w.

Literatura

- Anthony R. N. (1965), *Planning and Control Systems: A Framework for Analysis*, Harvard Business School, Division of Research.
- Atkinson A. A., Kaplan R. S. (1989), *Advanced Management Accounting*, Prentice-Hall International.
- Baiman S. (1982), *Agency Research in Managerial Accounting: A Survey*, „Journal of Accounting Literature”, Spring, s. 154–213.
- Dearden J. (1988), *Management Accounting. Text and Cases*, Prentice-Hall, New Jersey.
- Fleishman R. K., Parker L. D. (1991), *British Entrepreneurs and Pre-Industrial Revolution Evidence of Cost Management*, „The Accounting Review”, Vol. 66, No. 2, s. 351–375.
- Fleishman R. K., Parker L. D. (1992), *The Cost Accounting Environment in the British Industrial Revolution Iron Industry*, „Accounting, Business and Financial History”, Vol. 2, No. 2, s. 141–160.
- Garner S. P. (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press (przedruk, 1976).
- Hopper T., Armstrong P. (1991), *Cost Accounting, Controlling Labour and the Rise of Conglomerates*, „Accounting, Organisations and Society”, Vol. 16, No. 5–6, s. 405–438.
- Horngren Ch. T. (1987), *Cost and Management Accounting: Yesterday and Today*, [w:] M. Bromwich, A. Hopwood, (eds.), (1987), *Management Accounting: Current Issues and Research*, Pitman Press.
- Hoskin K., Macve R. (1994), *Writing, Examining, Disciplining: the Genesis of Accounting's Modern Power*, [w:] A. G. Hopwood, P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 67–97.
- Jaruga A. A. (2010), *Zarys ewolucji rachunkowości zarządczej*, [w:] A. A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 42–44.
- Johnson H. T. (1972), *Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850's*, „Business History Review”, XLVI(4), Winter, s. 466–474.

- Johnson H. T. (1975a), *Management Accounting in an Early Integrated Industrial: E.I. du Pont de Nemours Powder Company, 1903–1912*, „Business History Review”, XLIX(2), Summer, s. 184–204
- Johnson H. T. (1975b), *The Role of Accounting History in the Study of Modern Business Enterprise*, „Accounting Review”, s. 444–450.
- Johnson H. T. (1978), *Management Accounting in an Early Multidivisional Organizations: General Motors in the 1920s*, „Business History Review”, LII(4), Winter, s. 490–517.
- Johnson H. T. (1981), *Toward a New Understanding of Nineteenth-Century Cost Accounting*, „The Accounting Review”, s. 510–518.
- Johnson H. T. (1983), *The Search for Gain in Markets and Firms: A Review of the Historical Emergence of Management Accounting Systems*, „Accounting, Organizations and Society”, s. 139–146.
- Johnson H. T. (1986), *A New Approach to Management Accounting History*, Garland Publishing.
- Johnson H. T. (1992), *Relevance Regained*, Free Press, New York.
- Johnson H. T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Harvard.
- Kaplan R. S. (1984), *The Evolution of Management Accounting*, „The Accounting Review”, LIX(3), July, s. 390–408.
- Karmańska A. (2003), *Rachunkowość zarządcza ubezpieczyciela. Modelowanie na podstawie rachunku kosztów działań*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Livesay H. C. (1975), *Andrew Carnegie and the Rise of the Big Business*, Little, Brown, Boston, s. 84–90, 109–118.
- Loft A. (1995), *The History of Management Accounting: Relevance Found*, [w:] D. Ashton, T. Hopper, R. W. Scapens (eds.), *Issues in Management Accounting*, Prentice-Hall, s. 21–44.
- Luft J. L. (1997), *Long-Term Change in Management Accounting: Perspectives from Historical Research*, „Journal of Management Accounting Research”, Vol. 9, s. 163–197.
- Miller P., O’Leary T. (1994), *Governing the Calculable Person*, [w:] A. G. Hopwood, P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 98–115.
- Porter D. M. (1980), *Waltham System and Early American Textile Cost Accounting, 1813–1848*, „Accounting Historians Journal”, Spring, s. 1–15.
- Sobańska I. (2009), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] J. Czarnecki, I. Sobańska, T. Wnuk-Piel (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa.
- Solomons D. (1952), *The Historical Development in Costing*, [w:] D. Solomons (ed.), *Studies in Costing*, Sweet and Maxwell, London.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź.

Tomasz Wnuk-Pel

**HISTORY OF MANAGEMENT ACCOUNTING DEVELOPMENT
ACCORDING TO JOHNSON AND KAPLAN ON THE BACKGROUND
OF TRADITIONAL AND ALTERNATIVE VIEWS**

The purpose of the paper is to present opinions on history of management accounting development presented by Johnson and Kaplan on the background of traditional and alternative views. Based on the analysis of main opinions on management accounting history presented in the paper, the change in the scope of views on management accounting history can be seen. The perception of the management accounting history has changed from fairly simple and seeing management accounting in isolation to more complex and holistic. Generalizing, cost and management accounting history is necessary for understanding of current practice of cost and management accounting and changes which have taken place in these disciplines from the end of the XX century.