

TOMASZ WNUK-PEL

Zastosowanie rachunku kosztów działań

w przedsiębiorstwach
w Polsce



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

TOMASZ WNUK-PEL

**Zastosowanie rachunku
kosztów działań
w przedsiębiorstwach
w Polsce**



WYDAWNICTWO
UNIwersYTETU
ŁÓDZKIEGO

ŁÓDŹ 2012

RECENZENT

Andrzej Piosik

REDAKTOR WYDAWNICTWA UŁ

Bożena Tkacz

SKŁAD I ŁAMANIE

Anna Krysiak

OKŁADKĘ PROJEKTOWAŁA

Barbara Grzejszczak

© Copyright by Uniwersytet Łódzki – Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego 2012

ISBN 978-83-7525-676-5

Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego
90-131 Łódź, ul. Lindleya 8

Wydanie II. Nakład 100 + 26 egz. Ark. druk. 23,75
Zam. 5032/2012. Cena zł 36,- + VAT

Druk: ESUS Tomasz Przybylak
62-064 Plewiska, ul. Południowa 54

Mojej ukochanej Žonie Renacie

SPIS TREŚCI

Wstęp	9
Rozdział 1. Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej	21
1.1. Istota rachunkowości zarządczej	21
1.2. Rozwój rachunkowości zarządczej do początku lat 80. XX w.	29
1.2.1. Tradycyjne podejście do historii rachunkowości zarządczej	31
1.2.2. Historia rachunkowości zarządczej według H. T. Johnsona i R. S. Kaplana	34
1.2.3. Alternatywne podejścia do historii rachunkowości zarządczej	46
1.3. Rachunkowość zarządcza na przełomie XX i XXI w.	49
1.3.1. Utrata istotności rachunkowości zarządczej w latach 80. XX w.	49
1.3.2. Tendencje rozwoju rachunkowości zarządczej na przełomie XX i XXI w.	55
1.4. Dyfuzja innowacji w rachunkowości zarządczej od przełomu XX i XXI w.	62
1.4.1. Pojęcie i znaczenie innowacji w rachunkowości zarządczej	62
1.4.2. Badania innowacji w rachunkowości zarządczej	67
1.4.3. ABC/M jako jedna z kluczowych innowacji w rachunkowości zarządczej	74
1.4.4. Problemy wdrażania innowacji w rachunkowości zarządczej	79
1.5. Podsumowanie	81
Rozdział 2. Rozwój koncepcji i dyfuzja rachunku kosztów działań	83
2.1. Geneza i rozwój rachunku kosztów działań	83
2.1.1. Prekursorzy rachunku kosztów działań	83
2.1.2. Rozwój rachunku kosztów działań w latach 1984–1989	87
2.1.3. Rozwój rachunku kosztów działań w latach 1989–1992	104
2.1.4. Rozwój rachunku kosztów działań po roku 1992	110
2.1.5. Rachunek kosztów działań sterowany czasem	114
2.1.6. Zarządzanie na podstawie działań	124
2.1.7. Etapy ewolucji systemów pomiaru kosztów i efektywności	133
2.2. Przegląd badań empirycznych rachunku kosztów działań na przełomie XX i XXI w.	139
2.2.1. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w świetle badań ankietowych	139
2.2.2. Badania czynników wpływających na implementację rachunku kosztów działań	145
2.2.3. Badania czynników determinujących sukces wdrożenia rachunku kosztów działań	150
2.2.4. Badania wpływu implementacji rachunku kosztów działań na dokonania przedsiębiorstw	153
2.2.5. Funkcjonowanie rachunku kosztów działań w świetle badań metodą studiów przypadków	156
2.3. Krytyka koncepcji i problemy wdrażania rachunku kosztów działań	160
2.3.1. Krytyka koncepcji rachunku kosztów działań	160
2.3.2. Problemy wdrażania i trudności w ocenie sukcesu implementacji rachunku kosztów działań	167
2.4. Podsumowanie	175

Rozdział 3. Rozpowszechnienie, stosowanie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w Polsce w świetle badań ankietowych	179
3.1. Przegląd badań empirycznych dotyczących zastosowania rachunku kosztów działań w Polsce	179
3.1.1. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w Polsce	179
3.1.2. Stosowanie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w świetle badań metodą studiów przypadków	184
3.2. Etapy własnych badań ankietowych	190
3.3. Rozpowszechnienie rachunku kosztów działań w Polsce – rezultaty badań ankietowych (ankieta A)	197
3.3.1. Ogólna charakterystyka badanych przedsiębiorstw	197
3.3.2. Analiza systemów rachunku kosztów funkcjonujących w badanych przedsiębiorstwach	200
3.3.3. Analiza podejścia badanych przedsiębiorstw do problematyki rachunku kosztów działań	208
3.3.4. Analiza czynników mających wpływ na implementację rachunku kosztów działań	219
3.4. Stosowanie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w Polsce – rezultaty badań ankietowych (ankieta B)	223
3.4.1. Ogólna charakterystyka przedsiębiorstw objętych badaniem	223
3.4.2. Ogólna charakterystyka systemów rachunku kosztów działań	227
3.4.3. Analiza struktury systemów rachunku kosztów działań	230
3.4.4. Analiza sposobów wykorzystania informacji z systemów rachunku kosztów działań	237
3.5. Podsumowanie	249
Rozdział 4. Zastosowanie rachunku kosztów działań w Polsce, w świetle analizy przypadków	253
4.1. Etapy własnych badań w formie studiów przypadków	253
4.2. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjnym ALFA SA	259
4.2.1. Charakterystyka przedsiębiorstwa i dotychczasowego systemu rachunku kosztów	259
4.2.2. Ogólne informacje o systemie rachunku kosztów działań	263
4.2.3. Struktura systemu rachunku kosztów działań	265
4.2.4. Wykorzystanie informacji z systemu rachunku kosztów działań	269
4.2.5. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie analizy przypadku w firmie ALFA SA	272
4.3. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie telekomunikacyjnej BETA SA	275
4.3.1. Charakterystyka firmy i podstawowe informacje o systemie rachunku kosztów działań	275
4.3.2. Struktura systemu rachunku kosztów działań	278
4.3.3. Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań	284
4.3.4. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie analizy przypadku w firmie BETA SA	287
4.4. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie ubezpieczeniowej GAMMA SA	290
4.4.1. Charakterystyka firmy i dotychczasowego systemu rachunku kosztów	290
4.4.2. Ogólne informacje o systemie rachunku kosztów działań	294

4.4.3. Struktura systemu rachunku kosztów działań	295
4.4.4. Wykorzystanie informacji z rachunku kosztów działań	299
4.4.5. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie analizy przypadku w firmie GAMMA SA	301
4.5. Analiza przypadku wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie produkcyjno-hand- lowej OMEGA SA – badanie poprzez działanie	304
4.5.1. Charakterystyka przedsiębiorstwa oraz dotychczasowego systemu rachunku kosztów	304
4.5.2. Budowa systemu rachunku kosztów działań	308
4.5.3. Projekt analizy rentowności w warunkach zastosowania systemu rachunku kosztów działań	316
4.5.4. Aktualizacja i modyfikacja systemu rachunku kosztów działań	320
4.5.5. Weryfikacja hipotez rozprawy na podstawie badania poprzez działanie	322
4.6. Podsumowanie	325
Zakończenie	329
Literatura	345
Wykaz rysunków	365
Wykaz tabel	366
Załącznik 1	369
Załącznik 2	373
Od Redakcji	379

WSTĘP

Na przełomie lat 80. i 90. XX w. rachunkowość zarządczą poddano krytyce (np. Johnson, Kaplan, 1987; Bromwich, Bhimani, 1989; Innes, Mitchell, 1990). Zakwestionowano przydatność metod, które były wykorzystywane od początku wieku, podnosząc ich niedostosowanie do zmieniającego się otoczenia biznesowego, na które wpływały postęp techniczny, globalna konkurencja oraz rozwój technologii informacyjnej. W monografii *Relavance Lost...* H. T. Johnson i R. S. Kaplan (1987) dowodzą, że nowe czasy wymagają nowych metod rachunkowości zarządczej, a wśród tych metod istotne miejsce zajmuje rachunek kosztów działań (*activity-based costing* – ABC).

Rachunek kosztów działań pojawił się w drugiej połowie lat 80. XX w. w USA i po serii artykułów R. Coopera i R. S. Kaplana (1988a, b, 1991b) zaczął być wykorzystywany w przedsiębiorstwach na całym świecie. W latach 90. zarówno praktycy wdrażający ABC, jak i badacze obserwujący wdrożenia zauważyli, że rachunek kosztów działań to o wiele więcej niż lepszy system pomiaru kosztów. Zwrócili oni uwagę, że ABC może stanowić podstawę do zarządzania na podstawie działań (*activity-based management* – ABM). W końcu lat 80. oraz w latach 90. XX w. podjęto liczne badania ankietowe i badania w formie studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie – *action research*), których celem była analiza procesu implementacji rachunku kosztów działań głównie w krajach Ameryki Północnej i Europy. W niektórych badaniach analizowano czynniki wpływające na implementację rachunku kosztów działań. S. W. Anderson (1995), M. Gosselin (1997) i K. R. Krumwiede (1998) badali czynniki oddziałujące na wdrożenie ABC na różnych etapach procesu implementacji. M. D. Shields (1995), D. W. Swenson (1995), G. Foster i D. W. Swenson (1997), A. S. McGovan i T. P. Klammer (1997) oraz S. Anderson i S. Young (1999) badali problematykę postrzeganego sukcesu wdrożenia ABC. T. Kennedy i J. Affleck-Graves (2001), D. Cagwin i M. J. Bouwman (2002) oraz C. D. Ittner i in. (2002) analizowali wpływ rachunku kosztów działań na dokonania przedsiębiorstw.

Od spopularyzowania rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań w latach 90. XX w. koncepcje te cieszą się dużym zainteresowaniem ze strony przedsiębiorstw na całym świecie. Ich wdrażanie przez wiele firm¹ dowiodło jednak, że implementacja ABC nie jest zadaniem łatwym. Wdrożenie

¹ Pomimo różnic w interpretacji pojęć „przedsiębiorstwo” i „firma” z punktu widzenia zarządzania, rachunkowości czy prawa, autor w całej rozprawie stosuje pojęcie „firma” zamiennie z terminem „przedsiębiorstwo”.

rachunku kosztów działań jest uważane za technicznie złożone i wymagające zarówno odpowiednich zasobów ludzkich, jak i pieniężnych. Badania przeprowadzone przez J. Innesa i F. Mitchella (2000) wykazały, że duże nakłady pracy związane z implementacją rachunku kosztów działań są czynnikiem istotnym na etapie podejmowania decyzji o wdrożeniu ABC, ale są również jednym z pięciu kluczowych problemów podnoszonych przez firmy, w których rachunek kosztów działań funkcjonuje (pozostałe problemy to: trudności w gromadzeniu danych o nośnikach zasobów i działań, konieczność ujęcia kosztów w przekroju procesów przechodzących przez wiele wewnętrznych jednostek organizacyjnych, inne priorytety i wymagane duże nakłady pracy ze strony pionu finansowego). Liczne badania rachunku kosztów działań prowadzone na całym świecie wykazały, że informacje generowane przez ten system w przedsiębiorstwach są wykorzystywane do podejmowania całej gamy decyzji w takich obszarach, jak ustalanie cen, budżetowanie kosztów działań, rozwój wyrobów i usług, analiza rentowności klientów i modelowanie kosztów. Badania dyfuzji rachunku kosztów działań w różnych krajach (np.: Ask, Ax, 1992; Lukka, Granlund, 1996; Cinquini i in., 1999; Innes i in., 2000; Bescos i in., 2002; Pierce, 2004) pozwalają na stwierdzenie, że odsetek przedsiębiorstw, które wykorzystują ABC, jest bardzo zróżnicowany, lecz w większości badań kształtuje się na poziomie od zera do dwudziestu kilku procent (należy podkreślić, że większość badań dotyczyła przedsiębiorstw średnich i dużych). Różny, w zależności od kraju, odsetek przedsiębiorstw wykorzystujących rachunek kosztów działań jest spowodowany stanem rozwoju metod rachunkowości zarządczej w analizowanych krajach, sposobem doboru próby (firmy duże i małe, produkcyjne i nieprodukcyjne, instytucje finansowe itd.), ale przede wszystkim okresem zbierania informacji (generalnie badania wcześniejsze pokazują znacznie niższy odsetek przedsiębiorstw stosujących ABC).

Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce ze względu na uwarunkowania historyczne był mniej intensywny i bardziej opóźniony w stosunku do teorii i praktyki w tej dziedzinie, w krajach wysoko rozwiniętych², co dotyczy również implementacji rachunku kosztów działań. Przedsiębiorstwa w Polsce w większości stosują różnego rodzaju tradycyjne systemy rachunku kosztów, a systemy nowoczesne, w tym ABC, są wciąż wykorzystywane sporadycznie. Rozpowszechnienie ABC w Polsce jest znacznie mniejsze w stosunku do takich krajów, jak USA, Wielka Brytania i innych krajów wysoko rozwiniętych, i pomimo że różnica ta się zmniejsza, to wciąż pozostaje bardzo duża. Pierwsze badanie, które wykazało, że ABC jest w ogóle obecny w praktyce polskich przedsiębiorstw, to badanie I. Sobańskiej i T. Wnuka (2000a). Badania prowa-

² Nowoczesne koncepcje rachunkowości zarządczej były w Polsce znane w środowisku akademickim, co więcej – istniały przypadki ich praktycznego stosowania. Upowszechnienie tych metod zarówno w teorii, jak i w praktyce było jednak nieporównywalnie mniejsze niż w krajach zachodnich (por.: Jaruga, Skowroński, 1994; Sobańska, Szycha, 1995, 1996; Sobańska, Wnuk, 1999a).

dzone przez innych autorów ujawniały odosobnione przypadki zastosowania rachunku kosztów działań lub jego elementów (Jarugowa, Skowroński, 1994; Szychta, 2001, 2002; Karmańska, 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d; Wnuk-Pel, 2006a; Szychta, 2006a, 2007a), czasami zaś sygnalizowały, że ankietowane firmy wdrażają lub rozważają wdrożenie ABC (Dyhdalewicz, 2000, 2001; Szychta, 2001, 2002; Karmańska, 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d; Szychta, 2006a, 2007a). W niektórych z prowadzonych do tej pory badań nie stwierdzono, by nawet jedno przedsiębiorstwo stosowało rachunek kosztów działań lub planowało jego wdrożenie. Należy jednak podkreślić, że rezultaty takie otrzymywano głównie w badaniach wcześniejszych (Kinast, 1993; Sobańska, Szychta, 1995, 1996; Gierusz i in., 1996; Radek, Schwarz, 2000; Szadziwska, 2002, 2003).

Bardziej szczegółowe badania dotyczące zastosowania rachunku kosztów działań w praktyce polskiej przeprowadzone były przez A. Karmańską (2003), A. Januszewskiego i J. Gierusza (2004), A. Januszewskiego (2005d) oraz przez autora niniejszej rozprawy (Wnuk-Pel, 2006b). Badania te dotyczyły m. in. znajomości koncepcji ABC, postrzeganych korzyści z wdrożenia ABC, problemów w procesie implementacji spodziewanych przez firmy rozważające zastosowanie ABC oraz firmy, które z wdrożenia zrezygnowały, a także problemów, które podczas implementacji wystąpiły.

Coraz częściej prowadzone są również w Polsce badania wdrażania rachunku kosztów działań przy wykorzystaniu studiów przypadków (w tym również w formie badania poprzez działanie). Pierwsze badania studiów przypadków prowadzone za pomocą ankiet i wywiadów zostały przeprowadzone w roku 2000 (Wnuk, 2000; Kujawski, Ossowski, 2000), a poprzez działanie – w roku 2001 (Świdarska, Pielaszek, 2001). Później prac tych było coraz więcej, zwłaszcza od roku 2004, kiedy to systematycznie rosła liczba firm wykorzystujących bądź wdrażających rachunek kosztów działań i firm rozważających takie wdrożenie. Badania empiryczne dostarczyły cennych informacji na temat praktyki rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Problematyka tych badań była bardzo zróżnicowana i obejmowała przede wszystkim wdrażanie rachunku kosztów działań i wykorzystanie informacji generowanych przez ten system.

W odniesieniu do rachunku kosztów działań były więc dotychczas prowadzone badania ankietowe dotyczące zarówno stopnia rozpowszechnienia, jak i stosowania oraz wykorzystania ABC w przedsiębiorstwach w Polsce. Dokładniejszą analizę tej problematyki umożliwiała również stosowana w Polsce analiza przypadków (z wykorzystaniem zarówno ankiet i wywiadów, jak i badań poprzez działanie)³. Łącznie biorąc, badania te wskazują na ciągle rosnący

³ Według wiedzy autora (źródło: System Informacji o Pracach Badawczych – SYNABA), do chwili obecnej z zakresu ABC powstało w Polsce osiem doktoratów i trzy prace habilitacyjne (Karmańska, 2000; Piosik, 2002; Mielcarek, 2005).

odsetek firm, które wykorzystują rachunek kosztów działań, wdrażają lub rozważają jego wdrożenie w przyszłości.

Dotychczas przeprowadzone w Polsce badania w odniesieniu do rachunku kosztów działań miały istotne ograniczenia. Sprowadzały się one w większości do stwierdzenia, czy analizowane firmy wdrożyły/wdrażają ABC w pełnej/klasycznej postaci, czy też stosują jedynie pewne elementy ABC. Nie było dotąd, oprócz nielicznych studiów przypadków, przeprowadzanych szerszych badań funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce, ani pogłębionych badań na temat postaw przedsiębiorstw wobec rachunku kosztów działań oraz czynników kształtujących te postawy. Szersze zainteresowanie autora problematyką funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce wynika przede wszystkim z kilku przesłanek:

1) zmiany zachodzące zarówno w samych przedsiębiorstwach, jak i w ich szeroko pojmowanym otoczeniu przyczyniają się do powstania zapotrzebowania na takie, jak rachunek kosztów działań, narzędzia rachunkowości zarządczej, które umożliwią efektywne zarządzanie kosztami przedsiębiorstwa;

2) pomimo że rachunek kosztów działań jest koncepcją znaną i stosowaną w przedsiębiorstwach już od końca lat 80. XX w., jego niewielki stopień rozpowszechniania powoduje, iż wciąż jest traktowany jako innowacja. Interesująca może być więc prezentacja rozwoju i dyfuzji tej koncepcji;

3) badania ankietowe dotyczące rozprzestrzenienia rachunku kosztów działań przeprowadzone dotychczas w Polsce nie przedstawiały bardziej szczegółowo problemu, co przedsiębiorstwa deklarujące wdrożenie ABC rozumieją pod tym pojęciem. Wydaje się, że czasem stosują one nazwę ABC niejako „na wyrost”, tzn. w sytuacji, gdy wdrożony jest nowy, lepszy system rachunku kosztów – z wydzielonymi wieloma miejscami powstawania kosztów i większą niż poprzednio liczbą nośników kosztów. W takiej sytuacji dopiero po głębszej analizie można stwierdzić, czy pod nazwą ABC kryje się naprawdę rachunek kosztów działań, czy może jedynie jego elementy albo po prostu rozwinięta forma tradycyjnego rachunku kosztów;

4) kolejnym problemem, który w dotychczasowych badaniach na gruncie polskim nie doczekał się szerszego ujęcia było podejście przedsiębiorstw działających w Polsce do problematyki rachunku kosztów działań oraz zidentyfikowanie czynników mających pozytywny wpływ na wdrożenie ABC, a także przyczyn rezygnacji albo nierozważania wdrożenia ABC;

5) poza sporadycznymi studiami przypadków (w tym badaniami poprzez działanie) nie było dotychczas badań mających na celu bliższe przyjrzenie się sposobowi wdrażania rachunku kosztów działań, w tym w szczególności: temu, z czyjej inicjatywy i kto przeprowadził wdrożenie, czy wdrożenie oceniane jest w firmie jako sukces oraz jakie problemy wystąpiły podczas wdrożenia;

6) systemy ABC funkcjonujące w polskiej praktyce, jak również w praktyce firm na całym świecie, znacznie się różnią pod względem struktury. Interesująca

może się zatem okazać analiza funkcjonujących systemów rachunku kosztów działań, w tym np. ich wielkości (liczby obiektów, działań, zasobów, nośników) czy struktur informacyjnych w nich występujących (podziału kosztów na stałe i zmienne, wydzielenia kosztów pustych, identyfikacji działań tworzących i nie tworzących wartości);

7) informacje z rachunku kosztów działań mogą być i są wykorzystywane w przedsiębiorstwach w różny sposób. Stosują je różne osoby do podejmowania całego szeregu decyzji – interesujące może się okazać określenie, kto jest głównym adresatem tych informacji i do podejmowania jakich decyzji są przede wszystkim wykorzystywane.

W świetle przedstawionych wyżej faktów wyjątkowego znaczenia nabiera **luka badawcza** w dotychczasowych opracowaniach, tzn. analiza zakresu i sposobu zastosowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce.

Celem głównym rozprawy jest analiza rozwoju i dyfuzji rachunku kosztów działań, a także rozpoznanie i ocena zakresu i sposobu zastosowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce.

Realizację głównego celu rozprawy ułatwi osiągnięcie następujących **celów cząstkowych**:

1) przedstawienie w zarysie podstawowych podejść do historii rachunkowości zarządczej oraz określenie kluczowych tendencji w ewolucji koncepcji rachunkowości zarządczej w świecie na przełomie XX i XXI w. jako tła dla analizy zmian w praktyce rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach, w Polsce;

2) prezentacja rozwoju koncepcji rachunku kosztów działań oraz dyfuzji tej koncepcji w świecie jako płaszczyzny odniesienia do dalszych szczegółowych badań funkcjonowania systemów rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce;

3) analiza zakresu implementacji rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce na początku XXI w. w świetle dyfuzji ABC na świecie;

4) prezentacja czynników warunkujących podejście przedsiębiorstw działających w Polsce do problematyki rachunku kosztów działań (zarówno przedsiębiorstw, które wdrożyły ABC, rozważają wdrożenie ABC w przyszłości, jak i firm, które wdrożenia w ogóle nie rozważały lub zrezygnowały z niego po analizie kosztów i korzyści);

5) zbadanie procesu wdrażania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach, w Polsce, struktury funkcjonujących systemów ABC oraz sposobów wykorzystania informacji generowanych przez te systemy.

Dążąc do realizacji głównego celu rozprawy oraz jej celów cząstkowych, podjęto próbę udowodnienia tezy głównej oraz niżej przedstawionych tez szczegółowych. **Główna teza** badawcza rozprawy została sformułowana następująco: dyfuzja rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce, choć opóźniona w stosunku do praktyki krajów bardziej rozwiniętych, jest uwarun-

kowana tymi samymi czynnikami i zmierza w tym samym, co w tych krajach, kierunku.

W celu udowodnienia głównej tezy rozprawy, jak również potwierdzenia szczegółowych tez i zweryfikowania hipotez szczegółowych, zastosowano takie metody badawcze, jak: studia literaturowe, badania ankietowe, badania w formie studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie).

1. W ramach **studiów literaturowych** dokonano analizy zarówno literatury polskiej, jak i zagranicznej z dziedziny rachunkowości zarządczej. Studiami literaturowymi objęto pozycje monograficzne, artykuły w najważniejszych czasopiśmie zagranicznych i krajowych oraz referaty prezentowane na krajowych i międzynarodowych konferencjach naukowych, m. in. na kongresach Europejskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (European Accounting Association – EAA). W szczególności uwagę poświęcono literaturze z zakresu rachunku kosztów działań, przesłank jego powstania, kształtowania się koncepcji oraz jej dyfuzji w teorii i praktyce. W badaniach literaturowych zastosowano takie metody, jak: krytyczna analiza prac innych autorów, generalizacja ich dociekań oraz formułowanie własnych wniosków. Szeroko zakrojone badania prac autorów polskich i zagranicznych stworzyły fundament, pozwalający na wyprowadzenie własnych wniosków oraz porównanie wyników własnych badań z innymi prowadzonymi zarówno w Polsce, jak i w innych krajach. Na podstawie badań literaturowych podjęto się potwierdzenia trzech **szczegółowych tez** rozprawy:

a) rachunek kosztów działań, który powstał i rozpowszechnił się w końcu wieku XX, jest jedną z kluczowych innowacji w dziedzinie rachunkowości zarządczej;

b) koncepcja rachunku kosztów działań, od momentu swojego powstania w końcu lat 80. XX w., rozwijała się ewolucyjnie od systemu pomiaru kosztów zasobów, działań i produktów, do systemu zarządzania na podstawie działań;

c) na dyfuzję rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w różnych krajach miały wpływ takie czynniki, jak: wielkość przedsiębiorstwa, poziom konkurencji, zróżnicowanie produktów i wymagań klientów oraz udział kosztów pośrednich w całkowitych kosztach przedsiębiorstwa.

2. Dla zrealizowania głównego celu rozprawy przeprowadzono **dwa badania ankietowe**. Pierwsze badanie ankietowe (ankieta A), zrealizowane w latach 2007–2008, dotyczyło analizy podejścia przedsiębiorstw działających w Polsce do problematyki rachunku kosztów działań. Ankiety zostały przeprowadzone wśród przedstawicieli 1267 przedsiębiorstw; otrzymano 495 ankiet wypełnionych poprawnie, co stanowi ok. 39,07%. Drugie badanie ankietowe (ankieta B), również przeprowadzone w latach 2007–2008, dotyczyło analizy sposobu funkcjonowania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce. Ogółem zidentyfikowano 71 przedsiębiorstw wykorzystujących ten system rachunku kosztów, otrzymano 33 poprawnie wypełnione ankiety, co stanowi ok. 46,48%. Na podstawie zrealizowanych badań ankietowych dokonano weryfikacji następujących **szczegółowych hipotez**:

a) przedsiębiorstwa działające w Polsce w większości stosują tradycyjne systemy rachunku kosztów; systemy nowoczesne, takie jak rachunek kosztów docelowych czy rachunek kosztów działań, są wykorzystywane sporadycznie, a ich rozpowszechnienie jest znacznie mniejsze niż w krajach zachodnich;

b) na wdrożenie rachunku kosztów działań mają wpływ różnorodne czynniki; do najważniejszych można zaliczyć⁴: wymagania centrali (np. spółki–matki), wzrost konkurencji i dążenie do zdobycia nowych rynków zbytu, niezadowolenie z dotychczasowego rachunku kosztów, zmianę struktury organizacyjnej lub strategii, wdrożenie nowych technologii, dążenie do redukcji kosztów i poprawy wyników, sprzyjającą zmianom atmosferę wśród pracowników, dostępność zasobów finansowych i ludzkich;

c) do najważniejszych problemów, których firmy obawiają się w procesie wdrażania rachunku kosztów działań, należą: brak poparcia kierownictwa, duże koszty wdrożenia i utrzymania ABC, duże nakłady pracy przy wdrożeniu i utrzymaniu ABC, inne priorytety, niedostateczna znajomość ABC, trudności z budową systemu, brak odpowiednich zasobów;

d) podstawowymi przyczynami braku zainteresowania wdrożeniem albo rezygnacji z wdrożenia rachunku kosztów działań są: zadowolenie z dotychczasowego systemu rachunku kosztów, niewielki poziom kosztów pośrednich, brak poparcia kierownictwa, duże koszty związane z wdrożeniem i utrzymaniem ABC, duże nakłady pracy podczas wdrożenia i utrzymania ABC, inne priorytety, niedostateczna znajomość ABC wśród pracowników, trudności z konstrukcją systemu, brak odpowiednich zasobów informatycznych;

e) najważniejszymi czynnikami mającymi pozytywny wpływ na implementację ABC są: duży poziom kosztów pośrednich, wysoki poziom konkurencji, udział kapitału zagranicznego w strukturze własnościowej oraz wielkość przedsiębiorstwa;

f) struktura funkcjonujących w polskich przedsiębiorstwach systemów rachunku kosztów działań jest zgodna ze strukturą systemów w przedsiębiorstwach w innych krajach;

g) w przedsiębiorstwach, w których wdrożono rachunek kosztów działań, informacje z tego systemu są w zróżnicowany sposób wykorzystywane przez poszczególne działy i służą do podejmowania różnorodnych decyzji;

h) firmy, w których funkcjonuje rachunek kosztów działań, stosują równolegle inne nowoczesne metody zarządzania.

3. Celem badań przeprowadzonych w formie **studiów przypadków** (w tym badania poprzez działanie) była weryfikacja tych samych hipotez, do których weryfikacji posłużyła ankieta B, z tym że badania przeprowadzone w formie analizy przypadków były w stosunku do badań ankietowych rozszerzone

⁴ Należy podkreślić, że w przeprowadzonym badaniu czynniki mające wpływ na wdrożenie lub brak wdrożenia ABC mają charakter subiektywnego postrzegania, tzn. respondenci twierdzą, że czynniki te wpłynęły na wdrożenie lub brak wdrożenia ABC (dotyczy to hipotez od b) do e)).

i pogłębione (zostały one przeprowadzone w latach 2004–2008). Dodatkowym celem zastosowania tej metody była analiza i objaśnienie zmian w obszarze metodologicznym i instytucjonalno-organizacyjnym, które zaszły na skutek wdrożenia rachunku kosztów działań w analizowanych przedsiębiorstwach. Przedstawiciele trzech przedsiębiorstw, w stosunku do których zastosowano metodę studiów przypadków z wykorzystaniem ankiet i wywiadów, poproszono najpierw o wypełnienie ankiet A i B. Następnie przeprowadzono w tych przedsiębiorstwach wiele wywiadów bezpośrednich z pracownikami i menedżerami oraz dokonano analizy dokumentacji zgromadzonej w trakcie prac badawczych, co umożliwiło autorowi pogłębienie wiedzy w zakresie uwarunkowań projektowania i wdrażania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce.

Badanie poprzez działanie polegało na uczestnictwie autora w projektowaniu, wdrażaniu i ocenie systemu rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwie produkcyjno-handlowym. Taka forma przeprowadzenia badania umożliwiła jeszcze dokładniejszą (w stosunku do studiów przypadków przeprowadzonych z wykorzystaniem ankiet i wywiadów) analizę funkcjonowania rachunku kosztów działań w spółce: a) autor przez kilka miesięcy współpracował z pracownikami spółki w fazie wdrożenia, a później na etapie oceny funkcjonującego systemu ABC, b) autor współtworzył system ABC i tym samym miał nieograniczony dostęp do dokumentacji tego systemu, c) autor miał dostęp do wszelkich informacji generowanych przez system rachunku kosztów i bezpośrednio obserwował, jak informacje te są wykorzystywane przez menedżerów w firmie. Zdaniem autora, żadna inna forma badania nie umożliwiłaby tak dokładnej analizy procesu wdrożenia, struktury systemu oraz sposobu wykorzystania informacji z rachunku kosztów działań, jak metoda badania poprzez działanie. Na podstawie przeprowadzonych studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie) dokonano weryfikacji następujących **szczegółowych hipotez**:

a) na proces wdrażania rachunku kosztów działań pozytywnie oddziałują trzy grupy czynników: czynniki sprawcze, czynniki katalityczne i czynniki ułatwiające; w trakcie implementacji czynniki te oddziałują łącznie, promując proces zmiany;

b) podstawowymi czynnikami utrudniającymi wdrożenie rachunku kosztów działań są: opór w stosunku do zmian, konieczne duże nakłady pracy oraz niedostateczny poziom wiedzy o rachunku kosztów działań;

c) wdrożenie rachunku kosztów działań w badanych przedsiębiorstwach spowodowało wiele zmian metodologicznych, polegających w głównej mierze na poprawie dokładności rozliczania kosztów pośrednich oraz uwiarygodnieniu analiz rentowności;

d) implementacja rachunku kosztów działań w badanych firmach przyczyniła się do zaistnienia zmian instytucjonalno-organizacyjnych polegających przede wszystkim na zbliżeniu funkcji rachunkowości zarządczej do funkcji operacyjnych oraz wzroście znaczenia informacji z rachunkowości zarządczej i ich częstszego wykorzystania, zwłaszcza do podejmowania decyzji.

4. Dodatkowo w stosunku do omówionych wyżej metod badawczych została przeprowadzona **analiza porównawcza** własnych badań w formie ankiet i studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie) z podobnymi badaniami prowadzonymi zarówno w Polsce, jak i na świecie.

Należy podkreślić, że autor zdaje sobie sprawę z konieczności zachowania dużej rozwagi w interpretacji wyników przeprowadzonych badań empirycznych. W szczególności nie mogą być one traktowane jako badania rachunku kosztów działań wszystkich przedsiębiorstw działających w Polsce, na co ma wpływ dobór próby. W badaniach ankietowych próba, choć duża, nie była reprezentatywna; w studiach przypadków dobór przedsiębiorstw był celowy. Zdaniem autora, ograniczenia te są przynajmniej częściowo zredukowane poprzez triangulację różnych metod badawczych oraz porównanie rezultatów badań własnych z badaniami przeprowadzonymi przez innych autorów.

Realizacji głównego celu rozprawy oraz udowodnieniu głównej tezy badawczej podporządkowana jest **struktura pracy**, na którą składają się cztery rozdziały. W dwóch pierwszych rozdziałach przedstawiono główne tendencje rozwojowe rachunkowości zarządczej na przełomie wieków XX i XXI oraz rozwój koncepcji i dyfuzję rachunku kosztów działań. W rozdziale trzecim i czwartym zaprezentowano wyniki własnych badań empirycznych dotyczących rozprzestrzeniania i sposobów stosowania oraz wykorzystania rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach działających w Polsce. Ostatnia część rozprawy zawiera podsumowanie, w którym umieszczono wnioski końcowe z przeprowadzonych badań, omówiono ograniczenia tych badań oraz wskazano na ich dalsze możliwości i kierunki.

W **rozdziale 1** przedstawiono zarys rozwoju rachunkowości zarządczej. Punktem wyjścia do rozważań w tym rozdziale było określenie istoty rachunkowości zarządczej oraz jej genezy i możliwych podejść do historii rachunkowości zarządczej. Analizie poddano najpierw reprezentowane przez S. P. Garnera (1954) podejście tradycyjne oraz podejście neoklasyczne, którego reprezentantami byli R. K. Fleischman i L. D. Parker (1992), kolejno przedstawiono również poglądy H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (Johnson, 1986; Johnson, Kaplan, 1987), których zdaniem rozwój systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej był wyrazem dążenia do poprawy efektywności przedsiębiorstw. Zaprezentowano też poglądy alternatywne, według których motorem rozwoju rachunkowości zarządczej było dążenie do kontroli robotników w procesie produkcji (Hopper, Armstrong, 1991) lub też znaczenie rachunkowości zarządczej jako narzędzia kontroli i dyscyplinowania pracowników i menedżerów (Loft, 1994; Miller, O'Leary, 1994). W dalszej części pierwszego rozdziału nakreślono trendy w rozwoju rachunkowości zarządczej na przełomie wieków XX i XXI, akcentując problem utraty i odzyskania istotności rachunkowości zarządczej (Kaplan, 1983, 1984b, 1986, 1988; Johnson, Kaplan, 1987; Johnson, 1992a) oraz problematykę dyfuzji innowacyjnych metod rachunkowości

zarządczej, w szczególności zaś rachunku kosztów działań i zarządzania na podstawie działań.

W **rozdziale 2** przedstawiono rozwój koncepcji i dyfuzję rachunku kosztów działań. W pierwszym podrozdziale zaprezentowano źródła koncepcji rachunku kosztów działań oraz poglądy jej prekursorów (E. Schmalenbach, E. L. Kohler, B. Goetz, D. R. Longman i M. Schiff, H. Böhrs, G. J. Staubus, G. Shilinglaw, J. Skowroński⁵). Dalej dokonano analizy kolejnych etapów rozwoju koncepcji rachunku kosztów działań, poczynając od przedstawienia opracowanych w latach 1985–1989 systemów pierwszej generacji (przedstawiały one dwustopniową kalkulację: zasoby-działania-objekty), poprzez wypracowane w latach 1989–1992 systemy drugiej generacji (uwzględniały one hierarchię działań (Cooper, 1990c) oraz rozróżnienie między zasobami dostarczonymi i zużytymi (Cooper, Kaplan, 1992)), aż po rachunek kosztów działań sterowany czasem (uwzględniający równania czasowe oraz kalkulację kosztów potencjału (Kaplan, Anderson, 2004)). W podrozdziale tym przedstawiono również rozwój koncepcji zarządzania na podstawie działań oraz fazy wprowadzania systemów pomiaru kosztów i efektywności. W drugim podrozdziale przeanalizowano rozpowszechnienie rachunku kosztów działań, przyczyny i skutki implementacji rachunku kosztów działań oraz funkcjonowanie systemów ABC. W końcowym podrozdziale zaprezentowano krytykę koncepcji rachunku kosztów działań oraz omówiono problemy występujące podczas wdrażania systemów ABC.

W **rozdziale 3** rozprawy przedstawiono wyniki własnych badań empirycznych dotyczących rozpowszechnienia, czynników determinujących wdrożenie oraz stosowania i wykorzystania rachunku kosztów działań w Polsce na podstawie badań ankietowych. W pierwszym podrozdziale dokonano przeglądu najistotniejszych badań, w których przedstawiono rozpowszechnienie rachunku kosztów działań (Jarugowa, Skowroński, 1994; Sobańska, Wnuk, 2000a; Szychta 2001, 2002; Szadziwska, 2002, 2003; Karmańska 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d; Szychta, 2006a, 2007a) oraz jego funkcjonowanie w przedsiębiorstwach w Polsce (Kujawski, Ossowski, 2000; Świdarska, Pielaszek, 2001; Karmańska, 2003; Januszewski, Gierusz, 2004; Januszewski, 2005d; Wnuk-Pel, 2006b). W dalszym podrozdziale omówiono etapy przeprowadzonych badań ankietowych. W najistotniejszym podrozdziale rozdziału 3 zaprezentowano wyniki dwóch własnych badań ankietowych. Dążąc do udowodnienia głównej tezy rozprawy, przedstawiono analizę systemów rachunku kosztów funkcjonujących w badanych przedsiębiorstwach, analizę podejścia badanych przedsiębiorstw do problematyki rachunku kosztów działań oraz analizę czynników mających wpływ na implementację rachunku kosztów działań (ankieta A). W odniesieniu do drugiego badania ankietowego (ankieta B),

⁵ Por.: Szychta, 2007a; Drury, 2000; Robinson (ed.), 1990; Jaruga, 2001a; Staubus, 1971; Johnson, 1992b; Jarugowa, Skowroński, 1982.

dotyczącego funkcjonowania rachunku kosztów działań, scharakteryzowano funkcjonujące w polskich przedsiębiorstwach systemy rachunku kosztów działań, przeanalizowano ich strukturę oraz zbadano sposoby wykorzystywania informacji z systemów rachunku kosztów działań.

W **rozdziale 4** rozprawy przedstawiono przeprowadzone metodą studiów przypadków (w tym badania poprzez działanie) własne wyniki badania procesu wdrażania oraz stosowania i wykorzystania systemów rachunku kosztów działań. Na początku rozdziału omówiono etapy przeprowadzonych badań. W dalszych podrozdziałach przedstawiono analizy przypadków wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie produkcyjnej, telekomunikacyjnej oraz ubezpieczeniowej, zwracając uwagę na proces wdrażania systemów ABC, strukturę systemów ABC oraz sposoby wykorzystania informacji z tych systemów. W celu dostarczenia argumentów dla potwierdzenia głównej tezy rozprawy, szczególne miejsce poświęcono analizie czynników mających wpływ na wdrożenie ABC (czynników sprawczych, katalitycznych, ułatwiających i utrudniających) oraz zmian metodologicznych i instytucjonalnych zachodzących w systemach rachunkowości zarządczej badanych firm. W podrozdziale 4.6 dokonano analizy wdrożenia rachunku kosztów działań w firmie produkcyjno-handlowej, przeprowadzonej z wykorzystaniem metody badania poprzez działanie. Kolejno dokonano prezentacji badanej firmy i jej dotychczasowego rachunku kosztów, przedstawiono budowę systemu rachunku kosztów działań, narzędzi analizy rentowności w warunkach zastosowania systemu ABC, omówiono procedurę aktualizacji i modyfikacji systemu ABC oraz przedstawiono czynniki mające wpływ na wdrożenie ABC, a także metodologiczne i instytucjonalne zmiany, które zaszły w systemie rachunkowości zarządczej badanego przedsiębiorstwa. Należy zaznaczyć, że przesłaniem rozprawy nie jest gloryfikacja rachunku kosztów działań, ale przedstawienie rozwoju i dyfuzji tej koncepcji oraz uwarunkowań jej wdrażania i funkcjonowania w przedsiębiorstwach w Polsce. Wnioski wypływające z tego badania mogą być interesujące dla polskich przedsiębiorstw modyfikujących systemy rachunku kosztów i wdrażających bądź zamierzających w przyszłości wdrożyć rachunek kosztów działań.

W **zakończeniu** rozprawy przedstawiono kluczowe wnioski z przeprowadzonych badań oraz zarysowano ich dalsze kierunki.

Rozprawa stanowi wynik kilkuletnich badań literaturowych oraz empirycznych prowadzonych zarówno metodą ankietową, jak i z wykorzystaniem studiów przypadków. Jest ona także rezultatem przemysłów autora wynikających ze współpracy z prof. Alicją Jarugową, pod której kierunkiem autor napisał i obronił pracę doktorską, oraz z prof. Ireną Sobańską, z którą od wielu lat współpracuje zarówno na gruncie naukowym, jak i w praktyce – wyrażam obu Paniom za to ogromną wdzięczność. Podziękować chciałbym również wszystkim Koleżankom i Kolegom z Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego oraz setkom respondentów, którzy wzięli udział w badaniach.

ROZDZIAŁ 1

ZARYS ROZWOJU RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

1.1. Istota rachunkowości zarządczej

Definiując rachunkowość zarządczą (*management accounting*)¹, można się posłużyć wieloma źródłami: czerpać z literatury akademickiej, najważniejszych podręczników czy też z definicji publikowanych przez organizacje zrzeszające specjalistów rachunkowości zarządczej.

W poglądach prezentowanych w podręcznikach akademickich dominuje dwojake postrzeganie rachunkowości zarządczej – albo jako zbioru praktycznych technik albo jako funkcji menedżerskiej czy podsystemu informacyjnego rachunkowości (Wickramasinghe, Alawattage, 2007, s. 4). Rachunkowość zarządcza jako zbiór praktycznych technik ma wspierać proces planowania, podejmowania decyzji i kontroli poprzez wykorzystanie takich metod, jak szacowanie kosztów produktów, budżetowanie i analiza odchyleń, analiza kosztów-wolumenu-zysku, szacowanie opłacalności inwestycji itd. Podstawowym zadaniem przedstawiania rachunkowości zarządczej jako zbioru technik lub funkcji jest nacisk na rozwój takich narzędzi i technik, które umożliwią skuteczne i efektywne zarządzanie organizacjami. W drugim znaczeniu rachunkowość zarządcza jest postrzegana jako funkcja menedżerska lub jako podsystem systemu informacyjnego organizacji. W tym znaczeniu rachunkowość zarządcza jest jedną z wielu funkcji w przedsiębiorstwie, takich jak np. funkcja badań i rozwoju, logistyki, produkcji, marketingu, sprzedaży itd., a jej rolą jest wspieranie procesów podejmowania decyzji i kontroli poprzez dostarczanie informacji finansowych i niefinansowych. Przykłady definiowania rachunkowości zarządczej w wybranych krajowych i zagranicznych podręcznikach przedstawiono w tab. 1.1.

¹ Określenie „rachunkowość zarządcza” zaczęło być stosowane po roku 1950, kiedy to William Vatter wydał książkę *Management Accounting* (Jaruga, 2001a, s. 45).

Tabela 1.1. Definicje rachunkowości zarządczej w wybranych podręcznikach, w porządku chronologicznym

Podręczniki krajowe	Podręczniki zagraniczne
(Jaruga, 2001a, s. 42) „Rachunkowość zarządcza obejmuje techniki i procesy, które składają się na przygotowanie i komunikowanie finansowych i niefinansowych informacji menedżerom i pracownikom w celu podejmowania lepszych decyzji i sterowania organizacją jako całością”.	(Ward, 1996, s. 5) „Kluczową rolą rachunkowości zarządczej jest wspieranie przedsiębiorstwa w procesie podejmowania decyzji. Specjaliści rachunkowości zarządczej wchodzą w skład zespołu menedżerów przedsiębiorstwa”.
(Sojak, 2002, s. 22) „Rachunkowość zarządcza jest zorientowana na wewnętrznych użytkowników informacji. Jest to system gromadzenia, klasyfikacji, agregacji, analizy i prezentowania informacji finansowych i niefinansowych, wspomagających menedżerów w procesie podejmowania decyzji i ich kontroli”.	(Hansen, Mowen, 2003, s. 2) „Rachunkowość zarządcza zajmuje się w szczególności tym, jak informacje o kosztach oraz inne informacje finansowe i niefinansowe powinny być wykorzystywane do planowania, kontrolowania, ciągłego doskonalenia i podejmowania decyzji”.
(Świderska, 2004, s. 163) „Wieloprzekrojowy, elastyczny i wewnętrznie zintegrowany system, posługujący się rachunkiem ekonomicznym, obejmujący gromadzenie, tworzenie, przetwarzanie, interpretowanie, prezentowanie oraz ocenę informacji spełniających specyficzne potrzeby związane z wykonywaniem funkcji zarządczych”.	(Horngren i in., 2005, s. 5) „Rachunkowość zarządcza mierzy i raportuje zarówno informacje finansowe, jak i inne rodzaje informacji przede wszystkim dla wspierania menedżerów w realizowaniu celów organizacji. System rachunkowości zarządczej jest również istotnym elementem całościowego systemu kontroli w organizacji”.
(Sobańska, 2009, s. 68) „Celem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji odpowiadających specjalnym potrzebom formułowanym przez menedżerów wszystkich poziomów zarządzania wyróżnionych w podmiocie gospodarczym i pracowników (lub zespołów), decydujących o jego przyszłości oraz pomiar dokonań, wykorzystywany do szacowania i oceny realizacji celu podmiotu, a także motywowania pracowników”.	(Drury, 2008, s. 7) „Rachunkowość zarządcza zajmuje się dostarczaniem informacji poszczególnym osobom wewnątrz organizacji w celu usprawnienia procesu podejmowania decyzji oraz poprawy skuteczności i efektywności prowadzonej działalności. Rachunkowość zarządcza można nazwać systemem sprawozdawczości wewnętrznej”.

Źródło: opracowanie własne.

Analiza definicji zaprezentowanych w tab. 1.1 pozwala zaobserwować, że poszczególni autorzy zwracają uwagę na wiele różnych aspektów związanych z pojęciem rachunkowości zarządczej. Należy stwierdzić, że kilka kwestii jest rozważanych szczególnie często, są to mianowicie informacje, którymi zajmuje się rachunkowość zarządcza, problemy, w których rozwiązywaniu są przydatne, osoby, którym są potrzebne, oraz cele, które ma spełniać rachunkowość zarząd-

cza. Większość definicji wprost odnosi się do tego, że rachunkowość zarządcza ma „dostarczać informacji” (Jaruga, 2001a, s. 42; Sojak, 2002, s. 22; Świdarska, 2004, s. 163; Drury, 2008, s. 7), wielu autorów podkreśla również wprost, że chodzi o informacje zarówno „finansowe jak, i niefinansowe” (Jaruga, 2001a, s. 42; Sojak, 2002, s. 22; Świdarska, 2004, s. 163; Horngren i in., 2005, s. 5). Informacje, których dostarczaniem zajmuje się rachunkowość zarządcza, są przede wszystkim wykorzystywane do „podejmowania decyzji” – odniesienie do tego zagadnienia znajduje się we wszystkich definicjach. Drugim obszarem wykorzystania informacji z rachunkowości zarządczej jest „planowanie i kontrola” (Sojak, 2002, s. 22; Horngren i in., 2005, s. 5). W odniesieniu do tego, kto jest adresatem tych informacji, komu mają się one przydawać, autorzy wyżej przytoczonych definicji są zgodni – adresatem informacji są „menedżerowie”. W kilku definicjach dodatkowo podkreślone zostało to, że rachunkowość zarządcza ma się przyczyniać do „realizacji celów organizacji” (Jaruga, 2001a, s. 42; Horngren i in., 2005, s. 5; Sobańska, 2009, s. 68). Poszczególni autorzy zwracają jeszcze uwagę na kilka istotnych dodatkowych kwestii, a mianowicie na to, że rachunkowość zarządcza:

- „jest wykorzystywana do ciągłego doskonalenia organizacji” (Hansen, Mowen, 2003, s. 2),
- „jest systemem wieloprzekrojowym, elastycznym i wewnątrznie zintegrowanym” (Świdarska, 2004, s. 163),
- „dostarcza informacji wszystkim poziomom zarządzania” (Sobańska, 2009, s. 68),
- „służy do pomiaru dokonań i motywowania pracowników” (Sobańska, 2009, s. 68).

Organizacje zawodowe zrzeszające księgowych², w swoich definicjach rachunkowości zarządczej, dostrzegają zmiany, jakie zachodzą w teorii i praktyce. Międzynarodowa Federacja Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC) między rokiem 1988 a 1998 zmieniła definicję rachunkowości zarządczej, kładąc akcent na problematykę wykorzystania zasobów organizacji. Rachunkowość zarządcza jest więc definiowana jako (Sharman, 2003, s. 46):

[...] odnosząca się do tej części procesu zarządzania, który koncentruje się na wykorzystaniu zasobów przedsiębiorstwa. Oznacza to, że odnosi się ona do tych procesów zarządzania oraz tych technologii, które są zorientowane na tworzenie wartości w organizacji poprzez efektywne wykorzystanie zasobów w dynamicznie zmieniającym się i konkurencyjnym otoczeniu.

² Jedną z pierwszych definicji rachunkowości zarządczej przedstawiło w roku 1958 American Accounting Association. Zgodnie z nią rachunkowość zarządcza to „aplikacja odpowiednich koncepcji i technik służących do przetwarzania historycznych i prognozowanych danych ekonomicznych jednostki dla wspierania menedżerów w tworzeniu planów mających na celu osiągnięcie racjonalnych celów ekonomicznych oraz podejmowania racjonalnych decyzji przyczyniających się do osiągnięcia tych celów” (Wickramasinghe, Alawattage, 2007, s. 5).

W dokumencie *The roles and domain of the professional accountant in business* IFAC określa podstawowe zadania wchodzące w obszar rachunkowości zarządczej organizacji i będące domeną specjalistów rachunkowości zarządczej³, są to (*The Roles...*, 2005, s. 4):

- tworzenie wartości poprzez efektywne zarządzanie zasobami (finansowymi i innymi), rozumienie nośników wartości dla interesariuszy (np. akcjonariuszy, klientów, pracowników, dostawców, społeczeństwa i rządu) oraz wspieranie innowacji w organizacji,
- dostarczanie, analiza i interpretacja informacji zarządczych dla potrzeb formułowania strategii, planowania, podejmowania decyzji i kontroli,
- ocena i komunikowanie dokonania interesariuszom, włącznie z raportami finansowymi sporządzanymi w zgodzie z krajowymi standardami rachunkowości lub międzynarodowymi standardami rachunkowości,
- szacowanie kosztów i kontrola finansowa poprzez wykorzystanie technik rachunku kosztów, budżetowania i prognozowania,
- redukcja marnotrawstwa zasobów wykorzystywanych do realizacji procesów w organizacji przy wykorzystaniu analizy procesów i zarządzania kosztami,
- zarządzanie ryzykiem i ubezpieczanie się przed ryzykiem.

Tak szeroki wachlarz zadań współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej wymaga od nich głębokiej wiedzy, w szczególności z zakresu ekonomii, finansów i rachunkowości. Specjalista rachunkowości zarządczej powinien stosować zróżnicowane narzędzia analityczne, włączając analizę strategiczną, analizę konkurencji, *benchmarking*, analizę wskaźnikową, statystykę i ocenę ryzyka. Musi dogłębnie rozumieć organizację, rynek, na którym działa, oraz otoczenie konkurencyjne, powinien posiadać umiejętności komunikacji oraz legitymować się uczciwą i etyczną postawą.

Definicję rachunkowości zarządczej opracowała również największa na świecie organizacja zrzeszająca specjalistów rachunkowości zarządczej, czyli amerykański Institute of Management Accountants – IMA. W IMA (wówczas

³ Ilustrację roli i funkcji specjalistów rachunkowości zarządczej przedstawił H. A. Simon, laureat Nagrody Nobla w dziedzinie ekonomii za rok 1978. Wyróżnił on mianowicie (Jaruga, 2002, s. 10):

- „gromadzenie (ewidencje) wiarygodnych danych i prezentowanie sprawozdań dla wszystkich szczebli zarządzania; jest to systematyczny rachunek kosztów,
- nakierowywanie uwagi menedżerów poprzez informacje wynikające z porównań budżetów z dokonaniaми i ujmowanie odchyłań wskazujących na korzystne możliwości lub niegospodarność, co wymaga interwencji, działań korygujących itp.,
- rozwiązywanie problemów poprzez prezentację istotnych informacji, np. wyjaśniających, jak unikać przekroczenia kosztów na realizacji kontraktu rządowego, czy innej decyzji strategicznej lub operacyjnej”.

W tym ujęciu sprawdzeniem skuteczności i efektywności rachunkowości zarządczej jest jej realny wpływ na poprawę podejmowanych przez menedżerów decyzji oraz na kreowanie wartości organizacji.

jeszcze National Association of Accountants – NAA), w 1981 r. opublikowano komunikat *Definicja rachunkowości zarządczej*, w którym zdefiniowano ją jako

[...] proces identyfikacji, pomiaru, gromadzenia, analizy, przygotowania, interpretowania i komunikowania informacji finansowych wykorzystywanych przez menedżerów do planowania, oceny i kontroli organizacji oraz do zapewnienia właściwego wykorzystania jej zasobów (s. 1).

Definicja ta uwypukla rolę specjalisty rachunkowości zarządczej jako dostarczyciela informacji, kogoś, kto zbiera, przetwarza, analizuje i przekazuje informacje menedżerom podejmującym decyzje – definicja ta podkreśla zadania, które w znacznej mierze są dziś realizowane za pomocą narzędzi technologii informacyjnej, np. zintegrowanych informatycznych systemów zarządzania klasy ERP. Od czasu opublikowania tej definicji minęło blisko 30 lat, w których rola specjalisty rachunkowości zarządczej istotnie się zmieniła – staje się on strategicznym partnerem biznesowym, partnerem menedżerów w takich obszarach, jak: pomiar dokonań, budżetowanie i prognozowanie, zarządzanie procesami, zarządzanie ryzykiem czy zarządzanie kosztami. Specjalista rachunkowości zarządczej staje się więc partnerem menedżerów we wszystkich obszarach istotnych dla poprawy konkurencyjności i sukcesu organizacji. W odpowiedzi na zmianę roli specjalistów rachunkowości zarządczej Institute of Management Accountants opublikował uaktualnioną definicję zadań specjalisty rachunkowości zarządczej (*Definition of...*, 2008, s. 1). Definicja ta koncentruje się na coraz istotniejszym strategicznym aspekcie rachunkowości zarządczej:

profesja specjalisty rachunkowości zarządczej polega na partnerstwie w podejmowaniu decyzji zarządczych, projektowaniu systemów planowania i oceny dokonań oraz doradztwie w zakresie sprawozdawczości i kontroli finansowej po to, aby wspierać menedżerów w formułowaniu i wdrażaniu strategii organizacji.

W definicji tej nacisk położony jest na współuczestnictwo specjalistów rachunkowości zarządczej w podejmowaniu kluczowych decyzji strategicznych w ramach zespołów obejmujących menedżerów z różnych obszarów organizacji. Rola specjalistów rachunkowości zarządczej, zgodnie z definicją, zmienia się. Specjaliści ci mają z jednej strony tworzyć w organizacji ramy konceptualne służące przekształcaniu danych w informacje, z drugiej zaś – być dla menedżerów strategicznymi partnerami biznesowymi.

Druga po IMA, największa organizacja zrzeszająca specjalistów rachunkowości zarządczej, brytyjska CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), traktuje rachunkowość zarządczą jako integralną część procesu zarządzania. Według definicji przyjętej przez CIMA (*Management...*, 2005, s. V),

rachunkowość zarządcza to zastosowanie zasad rachunkowości i zarządzania finansami do kreowania, ochrony, zabezpieczenia i powiększania wartości dla interesariuszy organizacji nastawionych na zysk i nie nastawionych na zysk w sektorze publicznym i prywatnym.

Rachunkowość zarządcza wymaga identyfikacji, generowania, interpretacji i wykorzystania informacji w celu (*Management...*, 2005, s. V):

- formułowania strategii przedsiębiorstwa,
- planowania działalności w długim, średnim i krótkim horyzoncie czasu,
- determinowania struktury kapitałowej i źródeł jej finansowania,
- projektowania strategii wynagradzania menedżerów i akcjonariuszy,
- podejmowania decyzji operacyjnych,
- kontroli działalności dla zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów,
- pomiaru i raportowania finansowych i niefinansowych dokonań menedżerom i innym interesariuszom,
- ochrony aktywów materialnych i niematerialnych,
- wdrażania procedur zarządzania firmą, ryzykiem oraz procedur kontroli wewnętrznej.

Wymienione wyżej zadania sprawiają, że od specjalistów rachunkowości zarządczej wymagane jest tworzenie strategii maksymalizujących zysk (w organizacjach zorientowanych na zysk) lub strategii umożliwiających uzyskanie najlepszych efektów przy danym poziomie wydatków (w organizacjach nienastawionych na zysk).

Mimo że w Polsce nie istnieje profesjonalna organizacja zrzeszająca specjalistów rachunkowości zarządczej, działania wchodzące w zakres rachunkowości zarządczej zostały określone w wydanym w 2007 r. przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce kodeksie etyki w rachunkowości (*Kodeks...*, 2007, s. 20). Wyodrębniono tam trzy rodzaje czynności wykonywanych przez osoby zajmujące się rachunkowością – czynności księgowe, czynności wspomagające zarządzanie i czynności związane z rozliczeniami podatkowymi. W klasyfikacji tej specjalistów rachunkowości zarządczej określono mianem osób wykonujących czynności wspomagające zarządzanie. Do czynności tych zaliczono (*Kodeks...*, 2007, s. 20):

- dostarczanie danych dla tworzenia strategii jednostki,
- sporządzanie jej planów operacyjnych i doradztwo w zakresie ich realizacji,
- controlling prowadzonych operacji gospodarczych i związanych z nimi kosztów,
- wieloaspektową ocenę dokonań jednostki,
- doradztwo lub konsulting gospodarczy w jednostce,
- projektowanie, wdrażanie i obsługę systemów informacyjnych rachunkowości w jednostce,
- działania i analizy mające na celu synchronizację działalności operacyjnej ze strategią jednostki, które służą wspomaganie podejmowania decyzji gospodarczych przez kadre menedżerską jednostki,
- prace związane z wewnętrznym systemem raportowania i innymi działaniami z zakresu rachunkowości zarządczej.

Analiza definicji rachunkowości zarządczej oraz roli, jaką specjaliści rachunkowości zarządczej powinni pełnić w organizacji, pozwala zwrócić uwagę na kilka kwestii. W stosunku do analizowanych wcześniej definicji z wybranych krajowych i zagranicznych podręczników, należy podkreślić, że w definicjach prezentowanych przez organizacje zawodowe, uwaga zwrócona jest na to, że rachunkowość zarządcza:

- powinna się przyczyniać do formułowania i wdrażania strategii organizacji (*The Roles...*, 2005, s. 4; *Management...*, 2005, s. V; *Kodeks...*, 2007, s. 20; *Definition of...*, 2008, s. 1),
- ma na celu tworzenie wartości w organizacji (Sharman, 2003, s. 46; *Management...*, 2005, s. V),
- powinna być zorientowana na efektywne wykorzystanie zasobów w organizacji (*The Roles...*, 2005; *Management...*, 2005, s. V).

Organizacje profesjonalne podkreślają w szczególności zmieniającą się rolę specjalistów rachunkowości zarządczej w organizacji. Mają oni doradzać menedżerom (*Kodeks...*, 2007, s. 20; *Definition of...*, 2008, s. 1) oraz być partnerami w podejmowaniu decyzji zarządczych (*Definition of...*, 2008, s. 1). Specjaliści rachunkowości zarządczej w mniejszym stopniu zajmują się gromadzeniem i przetwarzaniem informacji, co jeszcze do niedawna było ich podstawowym zadaniem. Dzisiaj, gdy funkcję gromadzenia i przetwarzania informacji w znacznym stopniu spełniają zintegrowane informatyczne systemy wspomagające zarządzanie, specjaliści rachunkowości zarządczej powinni się koncentrować na projektowaniu systemów informacyjnych rachunkowości zarządczej (*Kodeks...*, 2007, s. 20; *Definition of...*, 2008, s. 1).

Analizą praktyki rachunkowości zarządczej, czyli analizą sposobu wykorzystania narzędzi i technik rachunkowości zarządczej oraz konsekwencji ich wykorzystania, zajmują się głównie badacze rachunkowości zarządczej, a nie jej praktycy. W latach 80. XX w. niektórzy z nich (Johnson, Kaplan, 1987) zauważyli, że rachunkowość zarządcza jako system informacyjny podporządkowana jest zewnętrznej sprawozdawczości finansowej i nie jest zorientowana na dostarczanie użytecznych informacji dla celów szacowania kosztów czy oceny dokonań przedsiębiorstwa. H. T. Johnson i R. S. Kaplan dowodzili, że konieczne jest usprawnienie systemów rachunkowości zarządczej, tak aby umożliwiły one podejmowanie lepszych decyzji oraz usprawniały proces kontroli menedżerskiej. W ślad za stwierdzeniem utraty istotności (*irrelevance*) rachunkowości zarządczej, kierowani przez Kaplana, badacze związani z Harvard Business School zaproponowali w następnych latach wprowadzenie do praktyki rachunkowości zarządczej nowych narzędzi. Wśród tych technik dwie są najważniejsze, rachunek kosztów działań i zrównoważona karta wyników. O ile rachunek kosztów działań dotyczy sposobu rozliczania kosztów oraz zarządzania na podstawie działań, o tyle zrównoważona karta wyników jest narzędziem łączącym rachunkowość zarządczą ze strategią oraz akcentującym znaczenie niefinansowych miar działalności.

Na utratę istotności rachunkowości zarządczej w latach 80. XX w. zwrócił uwagę również R. W. Scapens (1984, 1994, 2006), podkreślając lukę między podręcznikową „teorią” a „praktyką” jej funkcjonowania w organizacjach. Według Scapensa rachunkowość zarządcza powinna być badana i analizowana w takich uwarunkowaniach społecznych i instytucjonalnych, w jakich funkcjonuje. Autor ten podkreśla, że rachunkowość zarządcza to zespół reguł, które mogą być zrutyinizowane i zinstytucjonalizowane jako akceptowana praktyka, przy czym na proces ich rutynizacji i instytucjonalizacji wpływają czynniki społeczne i kulturowe. Poprzez specyfikację i objaśnienie tych czynników, Scapens przyczynił się do stworzenia teoretycznych ram badań naukowych (teorii instytucjonalnej), która jest coraz częściej wykorzystywana do badania praktyki rachunkowości zarządczej. Badania opierające się na teorii instytucjonalnej, umożliwiają analizę praktyki rachunkowości zarządczej poprzez identyfikację czynników ułatwiających i utrudniających instytucjonalizację rachunkowości zarządczej w badanych organizacjach.

W. P. Birkett i C. Poullaos (2001) stwierdzili, że praktyka rachunkowości zarządczej w latach 80. i 90. XX w., wywodziła się z lat 50. XX w., kiedy to akcent położony był na metody rachunku kosztów i budżetowania działalności organizacji. Z biegiem lat wczesne narzędzia budżetowania i rachunku kosztów weszły w skład codziennej praktyki organizacji, tak że w kolejnym dziesięcioleciu (lata 60. XX w.) rachunkowość zarządcza pełniła rolę sztabową i koncentrowała się na procesach planowania i kontroli. Według W. P. Birketta i C. Poullaosa (2001), od połowy lat 80. XX akcent w praktyce rachunkowości zarządczej przesunął się na poprawę efektywności zarządzania zasobami organizacji, co uwidaczniało się w upowszechnieniu takich metod, jak ciągłe doskonalenie (*continuous improvement*) czy reorganizacja procesów biznesowych (*business process reengineering* – BPR). W latach 90. XX w. zainteresowanie rachunkowości zarządczej efektywnym wykorzystaniem zasobów organizacji utrzymywało się, jednak stało się bardziej zorientowane na zarządzanie ryzykiem i tworzenie wartości dla interesariuszy organizacji. Należy podkreślić, że znaczenie dla rachunkowości zarządczej problematyki efektywnego wykorzystania zasobów i tworzenia wartości znalazło odzwierciedlenie np. w analizowanej wcześniej definicji rachunkowości zarządczej sporządzonej przez Międzynarodową Federację Księgowych (Sharman, 2003, s. 46). W. P. Birkett i C. Poullaos (2001) dowodzili również, że praktyka rachunkowości zarządczej powinna być analizowana jako funkcja kilku wzajemnie powiązanych zmiennych zależnych: instytucji społecznych (np. organizacji profesjonalnych, uniwersytetów, rządów), uwarunkowań organizacyjnych (np. wielkości organizacji, struktury kapitałowej, stylu zarządzania), technologii (np. rozwoju Internetu, zintegrowanych systemów wspomagających zarządzanie, systemów elastycznego wytwarzania) oraz zastosowanych metod badawczych. Autorzy ci argumentowali, że rachunkowość zarządcza może wspomagać efektywne zarzą-

dzanie zasobami w organizacji poprzez ułatwianie wprowadzania zmian, nadawanie im odpowiedniego kierunku i ich kontrolę.

Jeszcze inni badacze analizują rachunkowość zarządczą w szerszym kontekście i dostrzegają jej rolę w reprodukcji socjopolitycznych systemów dominacji i wyzysku. A. G. Puxty (1993, s. 3) dowodzi, że

rachunkowość zarządcza to zbiór społecznych praktyk opisujących przestrzeń, w której działania pracowników są obserwowane i mogą być racjonalnie mierzone [...] Jest to instrument w organizacji, który umożliwia kapitalistom wyzysk pracowników i pozyskanie z ich pracy wartości dodanej, poprzez księgowy system zarządzania i kontroli.

Puxty (1993) krytycznie odnosi się do wcześniej prezentowanych poglądów na istotę rachunkowości zarządczej i dla zrozumienia praktyki obficie czerpie z teorii socjologicznych. Badacze, reprezentujący ten pogląd na rachunkowość zarządczą, analizują zagadnienia związane z kontrolą menedżerską w organizacji i kwestiami, takimi jak: polityka, przynależność klasowa, rasowa czy etniczna, wiek, protekcjonalizm itd. Takie kontrowersyjne poglądy na praktykę rachunkowości zarządczej, chociaż nie są powszechnie akceptowane, to jednak zwracają uwagę na zależności między organizacją a społeczno-ekonomicznym otoczeniem, w którym działa.

Przyszłość rachunkowości zarządczej jest trudna do przewidzenia, a bieżące problemy teorii i praktyki wydają się złożone i niezwykle interesujące. Dlatego, nie opowiadając się za jakąś „najlepszą” definicją rachunkowości zarządczej, powyżej przedstawiono jedynie analizę różnych podejść (z wybranych podręczników akademickich, organizacji zawodowych oraz poglądów badaczy rachunkowości zarządczej), które prezentują całe spektrum poglądów na istotę rachunkowości zarządczej.

1.2. Rozwój rachunkowości zarządczej do początku lat 80. XX w.

Do lat 80. XX w. historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej była najczęściej uważana za mało przydatną dla zrozumienia stanu bieżącej praktyki. Systemy rachunku kosztów i 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 rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej były postrzegane głównie jako niedoskonałe i uproszczone formy systemów stosowanych w późniejszym okresie, to zainteresowanie historią rachunkowości zarządczej było stosunkowo niewielkie. Była ona postrzegana jako zbędna dla zrozumienia zarówno bieżącej teorii, jak i praktyki (Loft, 1995).

W końcówce lat 80. XX w. poglądy te zaczęły się zmieniać, głównie za sprawą publikacji H. T. Johnsona i R. S. Kaplana (Johnson, 1986; Johnson, Kaplan, 1987; Johnson, 1992a), którzy analizę ówczesnej praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej poprzedzili obszernym przedstawieniem historii 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.

Studiowanie historii rachunkowości zarządczej 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. Problemy te zostaną dalej krótko przedstawione.

Jeżeli chodzi o kwestię doboru źródeł, to trzeba podkreślić, że dla analizy historii rachunkowości zarządczej jest to kwestia absolutnie fundamentalna, ponieważ dobór źródeł determinuje obraz historii 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 będzie się ją prowadzić w oparciu o instrukcje i komentarze do systemów rachunku kosztów rzeczywiście funkcjonujących w przedsiębiorstwach. Pierwszy rodzaj źródeł z pewnością poprowadzi bardziej w kierunku studiów rozwoju teoretycznych metod rachunkowości zarządczej, drugi zaś w kierunku analizy rozwoju 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 rozwoju metod rachunkowości zarządczej, analiza zaś oparta na badaniach systemów funkcjonujących w praktyce (na podstawie dokumentacji tych systemów⁴) przyczyni się do ujawnienia rozwoju o wiele wolniejszego, tzn.:

1) niektóre znane w teorii metody są dość szybko stosowane przez wąską grupę przedsiębiorstw, ale ich szersze rozpowszechnienie jest bardzo powolne i opóźnione (np. rachunek kosztów standardowych czy zmiennych stosowane były od początku XX w.),

⁴ 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) niektóre znane w teorii metody są stosowane przez przedsiębiorstwa w bardzo wąskim zakresie i nigdy nie znajdują szerszego zastosowania (np. zastosowanie w podejmowaniu decyzji programowania liniowego czy zastosowanie do podziału kosztów na stałe i zmienne metody analizy regresji).

Na obraz historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wpływa również kontekst, w jakim analizuje się ten rozwój. Historię rachunkowości zarządczej można postrzegać jako proces doskonalenia i coraz szerszego wykorzystywania technik rachunku kosztów, takich jak np. rozliczanie kosztów pośrednich⁵. Z punktu widzenia ekonomii, a zwłaszcza teorii kosztów transakcyjnych, historię 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 rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej zapatrują się tacy autorzy, jak: T. Hopper, P. Armstrong (1991) czy też K. 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, 1994) i powiązania władzy w przedsiębiorstwie z wiedzą dostarczaną przez system rachunkowości (Miller, O’Leary, 1994).

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 rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, można podzielić na trzy grupy⁶: 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.

1.2.1. Tradycyjne podejście do historii rachunkowości zarządczej

Tradycyjnie pojmowana historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej⁷ koncentrowała się na rozwoju technik rachunkowości zarządczej, a podstawowym materiałem źródłowym służącym do badań były artykuły

⁵ Najważniejszym autorem prezentującym taki pogląd był Paul S. Garner – swoim spostrzeżeniem dał wyraz w książce: P. S. Garner (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama (przedruk 1976).

⁶ 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 rachunkowości zarządczej.

⁷ Ze względu na znaczenie w świecie teorii i praktyki rachunkowości zarządczej w USA i Wielkiej Brytanii, w rozprawie skoncentrowano się na historii rachunkowości zarządczej w tych dwóch krajach.

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.

Punktem zwrotnym w rozwoju rachunku kosztów była końcówka wieku XIX (według S. P. Garnera było to ok. roku 1885). W swojej książce, *Evolution of Cost Accounting to 1925*, Garner (1954) opisuje 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 rachunku kosztów standardowych. Historia rachunku kosztów opisana w książce Garnera kończy się w roku 1925, po którym to roku według Garnera nie było oryginalnego i znaczącego wkładu w rozwój rachunku kosztów.

Zgodnie z tradycyjnym podejściem do historii 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. Rachunek kosztów jest więc w tym podejściu postrzegany jako instrument dostarczający zarządzającym istotnych informacji w ciągle zmieniających się wewnętrznych i zewnętrznych uwarunkowaniach. 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.

Tradycyjne podejście do historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej reprezentowane przez S. P. Garnera ma jednak istotną słabość – jak nadmieniono wcześniej, badania przez niego 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 rachunku kosztów.

Odmiennie od S. P. Garnera, neoklasycy oparli swoje badania na analizie dokumentacji systemów rachunku kosztów rzeczywiście funkcjonujących w przedsiębiorstwach⁸. Metoda studiów przypadków zastosowana przez neoklasyków, do których należeli np. R. K. Fleischman i L. D. Parker (1992), doprowadziła do nieco innego spojrzenia na historię rachunku kosztów. Chociaż zgadzali się oni w większości z argumentacją Garnera, to twierdzili, że rachunek kosztów wykorzystywany był przez menedżerów znacznie wcześniej niż utrzymywali to tradycjoniści (czyli znacznie wcześniej niż w końcu XIX w.). 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 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.

⁸ Jednym z takich studiów przypadków jest firma Boulton and Watt's Soho Works, produkująca w końcu XVIII w. silniki parowe. Proces produkcji w tej firmie był zorganizowany w sposób nieporównanie 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's 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 (Fleishman, Parker, 1992).

Badania prowadzone przez neoklasyków pozwalają również na analizę przyczyn wdrożenia określonych metod oraz sposobów wykorzystania informacji z rachunku kosztów do zarządzania.

Historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, 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.

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

Najbardziej znanymi w końcu XX w. badaczami historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej byli H. T. Johnson i R. S. Kaplan, których dwie książki (Johnson, 1986; Johnson, Kaplan, 1987) rozpoczęły ogólnoświatową debatę na temat historii rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w XIX i XX w. (Johnson, 1975a, 1980, 1981, 1983).

Jedną z najbardziej kontrowersyjnych i być może najważniejszych tez H. T. Johnsona i R. S. Kaplana zawartych w książce *Relevance Lost...* jest stwierdzenie, że rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wcale nie był skutkiem powstania i rozwoju dużych organizacji gospodarczych, które takich systemów potrzebowały. 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 tak wielkich organizacji. Zjawisko to wystąpiło, 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 z inwestycji) umożliwiały naczelnemu kierownictwu tych przedsiębiorstw zarządzanie nimi w sposób racjonalny i efektywny. Poniżej przedstawiono więc krótko trzy generalne fazy rozwoju

rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej opisane przez H. T. Johnsona i R. S. Kaplana⁹:

- 1) rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1800–1880,
- 2) rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1880–1925,
- 3) rozwój rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w latach 1925–1980.

Ad 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 byłoby 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 było 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.

Podstawowym zadaniem rachunku kosztów przedsiębiorstw przemysłowych (np. Lyman Mills czy Carnegie Steel Company) było oszacowanie kosztu przetworzenia materiałów lub produkcji w toku, odrębnie na każdym etapie produkcji. Rachunek kosztów w Lyman Mills (Johnson, 1972), firmie działającej w przemyśle tekstylnym, przypominał współczesny rachunek kosztów pełnych, oparty na kosztach rzeczywistych, za wyjątkiem tego, że nie uwzględniano w nim amortyzacji¹⁰. Konta kosztów służyły zarówno do kalkulacji kosztów wytworzenia, jak i do oceny menedżerów i umożliwiały analizę kosztów

⁹ Należy podkreślić, że H. T. Johnson i R. S. Kaplan nie wyróżniają w swojej pracy w sposób jednoznaczny tych etapów, ich wyodrębnienie stanowi uproszczenie, niemniej jednak ułatwi znacznie analizę.

¹⁰ Pierwowzorem systemu rachunku kosztów stosowanego w Lyman Mills był, jak na ówczesne czasy bardzo wyrafinowany, system stosowany w Boston Manufacturing Company w Waltham (Porter, 1980).

materiałów bezpośrednich, płac bezpośrednich i kosztów pośrednich, w przekroju poszczególnych fabryk oraz w podziale na koszty tkanin ciężkich i lekkich. Dodatkowo w centrali firmy prowadzono konta przychodów dla każdego zakładu produkcyjnego, co umożliwiało ocenę menedżerów zakładów za zrealizowany zysk. Rachunek kosztów w Lyman Mills w ogóle nie był wykorzystywany do wyceny produktów dla potrzeb sprawozdań finansowych, ale był zorientowany wewnętrznie, na menedżerów. System rachunku kosztów w Carnegie Steel Company (Livesay, 1975; Johnson, Kaplan, 1987), podobnie jak rachunek kosztów w Lyman Mills, koncentrował się na obliczeniu kosztów przetworzenia materiałów w wyroby gotowe. W firmie posługiwano się rachunkiem kosztów do oceny usprawnień w procesach produkcyjnych i produktach oraz do podejmowania decyzji o rozwoju produktów. Informacje o kosztach wykorzystywano również do podejmowania decyzji o przyjęciu bądź odrzuceniu zleceń na produkty nietypowe. 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. 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 sprawozdawczości zewnętrznej.

Głównym celem rachunku kosztów przedsiębiorstw z branży kolejowej (np. Louisville & Nashville) było natomiast oszacowanie kosztu jednej tonomili w przekroju poszczególnych oddziałów. Celem systemu rachunkowości w Louisville & Nashville (Johnson, Kaplan, 1987) było dostarczanie informacji do kontroli efektywności procesów wewnętrznych. Informacje te służyły do monitorowania kosztów tonomili oraz do śledzenia przyczyn różnic w tych kosztach dla poszczególnych części firmy. System rachunku kosztów w Louisville & Nashville, podobnie jak w firmach produkcyjnych, umożliwiał ocenę i kontrolę wewnętrznych procesów przekształcania nakładów w usługi transportowe, ale służył również jako narzędzie do oceny dokonań menedżerów podległych innym menedżerom. Ze względu na charakter działalności (świadczenie usług transportowych), wycena zapasów i szacowanie kosztów produktów sprzedanych nie były konieczne.

Podstawowym zadaniem rachunku kosztów firm dystrybucyjnych i handlowych (np. Field Company) była kontrola marży handlowej, zysku i rotacji zapasów. Systemy rachunkowości takich firm, jak Field Company (Johnson, Kaplan, 1987), były więc zorientowane na zbieranie informacji o kosztach, rotacji towarów i kapitale pracującym. Informacje z systemu rachunku kosztów nie służyły ocenie efektywności wykorzystania kapitału. Każdy oddział funkcjonował, jak niezależna firma, przy czym kierownik oddziału był całkowicie odpowiedzialny za wygoszparowane w swoim oddziale zyski. Zyski te były obliczane jako różnica między przychodami oddziału a kosztami sprzedanych towarów (co

dawało marżę handlową) oraz kosztami operacyjnymi oddziału. Dodatkowo monitorowano dla każdego oddziału rotację towarów, ponieważ dla operujących na niskich marżach firm dystrybucyjnych był to niezwykle istotny parametr.

W podsumowaniu należy stwierdzić, że systemy rachunku kosztów funkcjonujące w przedsiębiorstwach w wieku XIX służyły poprawie efektywności wielu skoncentrowanych w ramach jednej organizacji procesów. Rachunek kosztów był w tym czasie zorientowany wewnątrz, a jego podstawowymi zadaniami była kalkulacja kosztów jednostkowych, podejmowanie decyzji oraz ocena pracy menedżerów.

Ad 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 (Johnson, 1975a, b, 1978), 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 (Johnson, 1978) 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 wykorzystywano wówczas na trzy sposoby (Johnson, Kaplan, 1987, s. 49–51):

1) standardy dostarczały informacji do planowania produkcji w przedsiębiorstwie w taki sposób, by minimalizować straty materiałów i czasu pracy;

2) koszty standardowe dostarczały informacji do kontroli kosztów rzeczywistych (również w tym zastosowaniu koncentrowano się na informacjach dotyczących kosztów bezpośrednich – materiałów i płac)¹¹;

¹¹ Pierwsze praktyczne zastosowania rachunku kosztów standardowych wraz z analizą odchyień kosztów rzeczywistych od standardowych przypadają na przełom wieku XIX i XX, natomiast autorami pierwszych publikacji opisujących nowoczesny system analizy odchyień byli dwaj konsultanci Harrington Emerson i Charter G. Harrison. Emerson był prawdopodobnie

3) 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)¹².

Obok rachunku kosztów standardowych, jedną z najważniejszych metod rachunku kosztów zastosowaną na przełomie XIX i XX w. było budżetowanie. Podstawowym celem stosowania budżetowania było koordynowanie i kontrola przepływu materiałów bezpośrednich, produkcji w toku i wyrobów gotowych przez poszczególne procesy w wielu oddziałach przedsiębiorstwa, aż do klienta końcowego (Johnson, 1978). 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 (Johnson, 1975a), ponieważ umożliwiało delegowanie przez naczelne kierownictwo odpowiedzialności za decyzje operacyjne na średni szczebel kierowniczy, a jednocześnie zapewniało mechanizmy kontroli działania tych menedżerów poprzez porównywanie planowanych i rzeczywistych rezultatów ich działalności. W tym konkretnie zakresie szczególnie istotną metodą jest budżetowanie elastyczne (Johnson, 1978), które umożliwiało szczegółową analizę przyczyn odchyień rzeczywistych rezultatów działalności (zysków) od rezultatów planowanych¹³. Umożliwiało to menedżerom oddzielenie odchyień zysku spowodowanych zmianami poziomu sprzedaży poszczególnych oddziałów od odchyień spowodowanych różnicami w efektywności działania tych oddziałów. Określenie przyczyn powstawania odchyień oraz odpowiedzialności za te odchylenia dawało szansę precyzyjnego oddziaływania na przyczyny wywołujące te odchylenia.

pierwszym autorem, który zwrócił uwagę na to, 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). Harrison z kolei opublikował zestaw równań do analizy odchyień kosztów rzeczywistych od kosztów standardowych. Szerzej dorobek Emersona i Harrisona przedstawił D. Solomons (1968).

¹² 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 odchyień kosztów rzeczywistych od standardowych w księgach, natomiast nie interesowali się tym, w jaki sposób informacje o odchyleniach mogą być pomocne w zarządzaniu.

¹³ System budżetowania elastycznego stosowany w latach 20. w General Motors nie był oczywiście w tym czasie w powszechnym użytku. 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).

*Dalsza część książki dostępna w wersji
pełnej.*

