„Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”
tom 87 (143), 2016, s. 153–170

Stowarzyszenie Księgowych
w Polsce

Geneza rachunkowości zarządczej według różnych podejść badawczych

ANNA SZYCHTA *

Streszczenie

Celem artykułu jest wyszczególnienie przyczyn, miejsc i okresu zapoczątkowania zastosowania rachunkowości zarządczej, zgodnie z poglądami zagranicznych zwolenników czterech głównych podejść do badania genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej. W artykule zwrócono uwagę na różne możliwości interpretacji przez historyków przeszłych zdarzeń i procesów w praktyce rachunkowości zarządczej w zależności od rodzaju źródeł uwzględnianych w badaniach oraz podstawy koncepcyjnej rozważań i interpretacji przeszłości. Jako metodę badawczą zastosowano przegląd i analizę treści oraz syntezę rozważań i opinii autorów wybranych pozycji z obszernej anglojęzycznej literatury przedmiotowej. Artykuł stanowi przyczynek do dyskusji o potrzebie rozszerzenia w Polsce badań w zakresie historii rachunkowości, w tym zorientowanej na zarządzanie.

Słowa kluczowe: rachunkowość zarządcza, rachunek kosztów, geneza, podejścia badawcze, XIX wiek.

Abstract
Origins of management accounting according to different research approaches

The aim of the article is to specify the causes, places and periods of origin of the application of management accounting in accordance with the views of the foreign supporters of the four main approaches to research on the development of management accounting. The article highlights the various possibilities of interpretation by historians of past events and processes in the practice of management accounting depending on the types of sources included in research and conceptual basis for discussion and interpretation of the past. The author uses the review, analysis and synthesis of thoughts and opinions of the authors of selected publications from the extensive English-language literature of the subject. This article constitutes an input to the discussion about the need to extend the research in Poland in the area of accounting history, including management accounting history.

Keywords: management accounting, cost accounting, origins, research approaches, XIX century.

* Dr hab. Anna Szychta, profesor nadzwyczajny, Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości, aszychta@uni.lodz.pl

ISSN 1641-4381 *print* / ISSN 2391-677X *online*
Copyright © 2016 Stowarzyszenie Księgowych w Polsce.
Prawa wydawnicze zastrzeżone.
http://www.ztr.skwp.pl
DOI: 10.5604/16414381.1207445

Wprowadzenie

Rosnącemu zainteresowaniu zagranicznych badaczy od końca lat 70. XX wieku historią rachunkowości towarzyszył wzrost uznania istotności roli rachunkowości, jaką odgrywała w przeszłości, a także wpływu przeszłości rachunkowości na jej bieżący status praktyczny i naukowy, co jest związane z tezą historyków stwierdzającą, że teraźniejszość można w pełni zrozumieć jedynie w świetle przeszłości. Taki pogląd skutkował pojawieniem się nowych podejść do prowadzenia badań historycznych w nauce rachunkowości, w tym w odniesieniu do rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. W ostatnich czterech dekadach zagraniczni uczeni przeprowadzili liczne badania historyczne[1] zaliczane do nurtu tradycyjnego, zwanego tradycyjną lub starą historią rachunkowości, albo do nurtu alternatywnego, określanego takimi terminami, jak „nowa historia rachunkowości", „krytyczna historia rachunkowości" bądź „badania radykalne w historii rachunkowości" (zob. na przykład Carnegie, Napier, 1996; Fleischman i in., 2013). W szczególności badania dotyczące historii rachunkowości zarządczej prowadzono zgodnie z czterema głównymi podejściami badawczymi. Były to (Loft, 1995, s. 22–23):

1) podejście tradycyjne wraz z jego modyfikacją przez neoklasyków,
2) punkt widzenia propagowany przez H.T. Johnsona i R.S. Kaplana,
3) podejście zwolenników koncepcji procesu pracy,
4) radykalna historia rachunkowości inspirowana poglądami M. Foucaulta.

Pierwsze z tych podejść należy do nurtu tradycyjnej historii rachunkowości, a trzy następne tworzą eklektyczny zbiór studiów historycznych, który można zaliczyć do nurtu nowej historii rachunkowości, kładącego nacisk na charakterystykę otoczenia, w jakim rachunkowość była stosowana i na jej relacje z okolicznościami, procesami i decyzjami, które wystąpiły w zewnętrznym środowisku rachunkowości, nie tylko technicznym i ekonomicznym, ale przede wszystkim społecznym i politycznym. Były też prowadzone badania łączące cechy dwóch lub trzech powyższych podejść, na przykład T. Boyns i J.R. Edwards (2013) zastosowali podejście nazwane nowym, realistycznym racjonalizmem ekonomicznym do interpretacji rachunkowości zarządczej w przeszłości z punktu widzenia doświadczeń brytyjskich.

Celem niniejszego artykułu jest określenie przyczyn, miejsc i okresu zapoczątkowania rozwoju rachunkowości zarządczej w krajach zachodnich, zgodnie z poglądami zwolenników czterech głównych podejść do myślenia i wnioskowania historycznego,

[1] Wyniki badań historycznych zagranicznych historyków rachunkowości są publikowane nie tylko na łamach tematycznych czasopism naukowych, takich jak „The Accounting Historians Journal" (od 1974 r.), „Accounting History Review" (od 1990 r.) „Accounting History" (od 1996 r.), ale także w innych czołowych periodykach naukowych, na przykład „Accounting, Organizations and Society", „Management Accounting Research", „European Accounting Review", „Critical Perspectives on Accounting". Artykuły polskich autorów piszących o dziejach rachunkowości są publikowane przede wszystkim w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości", w dziale „Z historii rachunkowości". Wśród zagranicznych monografii dominują prace autorów anglojęzycznych (zob. między innymi Garner, 1954; Deinzer, 1965; Johnson, Kaplan, 1987; Edwards, 1989; Mattessich, 2008; Boyns, Edwards, 2013; Fleischman i in., 2013).

a także wskazanie prac historycznych krajowych autorów odnoszących się do rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie podmiotami gospodarczymi funkcjonującymi na ziemiach polskich w XIX wieku.

W opracowaniu przyjęto ogólne rozumienie rachunkowości zarządczej, tj. jako wykorzystanie informacji z systemów rachunkowości podmiotów gospodarczych na potrzeby zarządzania tymi podmiotami, czyli do podejmowania decyzji i kontroli kierowniczej. W rozważaniach uwzględniono okresy przed wprowadzeniem w latach 50. XX wieku terminu *management accounting* („rachunkowość zarządcza") do słownictwa ekonomicznego w krajach anglojęzycznych. Autorka zmierza do wskazania w artykule faktów potwierdzających tezę, a wynikających z przeprowadzonych badań historycznych przez innych badaczy, że ewidencja księgowa, kalkulacja kosztów produktów i proste miary wyników działalności podmiotów gospodarczych, ukierunkowane na wsparcie zarządzających podmiotami gospodarczymi, były stosowane znacznie wcześniej, zanim nadano nazwę temu zakresowi rachunkowości.

Jako metodę badawczą zastosowano przegląd literatury przedmiotowej i analizę treści wybranych publikacji z obszernej literatury anglojęzycznej i nielicznych polskich prac z zakresu historii rachunkowości zarządczej, syntezę rozważań i opinii ich autorów oraz wnioskowanie uogólniające. Autorka objęła przeglądem narracyjnym wyniki badań zagranicznych historyków dotyczące genezy rachunkowości zarządczej, które opublikowano w czołowych czasopismach anglojęzycznych, a zwłaszcza w „The Accounting Historians Journal".

Przedstawiając w artykule rezultaty pracy historyków, którzy badali i interpretowali genezę rachunkowości zarządczej, autorka wnosi wkład do historiografii rachunkowości. Artykuł umożliwia pogłębienie wiedzy historycznej zainteresowanym w Polsce tematyką pierwszych zastosowań rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach na świecie, gdyż o niektórych przypadkach wczesnego zastosowania metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej wzmiankowali jedynie w polskiej literaturze przedmiotowej autorzy charakteryzujący fazy rozwoju rachunkowości zarządczej, na przykład Szychta (2007, s. 35–37; 2012, s. 112, 134), Sobańska (2010, s. 80–81) i Wnuk-Pel (2011, s. 34–40). Ponadto artykuł stanowi przyczynek do dyskusji o potrzebie rozszerzenia w Polsce badań w zakresie historii rachunkowości, w tym zorientowanej na zarządzanie.

1. Tradycyjne podejście badawcze i jego modyfikacja

Chociaż wielu zagranicznych autorów przytacza przykłady firm działających w XVI–XVIII wieku, w których stosowano pewne formy ewidencji i kalkulacji kosztów oraz proste metody pomiaru dokonań (na przykład Mepham, 1988; Holzer, Rogers, 1999; Boyns, Edwards, 2013), to przedstawiciele tradycyjnego podejścia badawczego w historii rachunkowości upatrują genezę rachunku kosztów w przedsiębiorstwach w Anglii i Stanach Zjednoczonych w XIX wieku, w okresie wielkiej rewolucji przemysłowej.

Tradycyjni historycy opierają swoje opisy na informacjach zawartych w publikacjach innych autorów, w tym podręcznikach i poradnikach wydanych w okresie objętym analizą. Do tej grupy należą na przykład tacy autorzy, jak P. Garner (1954), D. Solomons (1952), M.J. Mepham (1988) oraz A.G. Coenenberg i H.M. Schoenfeld (1990).

Zgodnie z tradycyjnym podejściem, rachunek kosztów jest dla producenta wyrobów narzędziem zarządzania, które ewoluowało w powiązaniu z rozwojem przedsiębiorstw produkcyjnych. Potrzeba stosowania i doskonalenia ewidencji i kalkulacji kosztów występowała równolegle z przemianami zachodzącymi w środowisku przemysłowym w XIX wieku, tj. wraz z postępem technologicznym i organizacyjnym w przedsiębiorstwach produkcyjnych, wzrostem wielkości i zróżnicowania produkcji w tych przedsiębiorstwach, rozszerzającymi się rynkami zbytu oraz coraz silniejszą konkurencją rynkową. Te procesy sprawiły, że przedsiębiorcy coraz bardziej doceniali potrzebę posiadania adekwatnej informacji dotyczącej kosztów produkcji i poszczególnych wyrobów. Rachunek kosztów zaczęto traktować jako najważniejszy instrument zarządzania (Garner, 1954, s. 348). Stawał się on coraz bardziej niezbędny do zarządzania fabrykami wraz z tym, jak zwiększano inwestycje w procesy produkcyjne i wdrażano przełomowe wynalazki, które przyniosła wielka rewolucja przemysłowa.

Według opinii historyków rachunkowości nurtu tradycyjnego, praktyka w zakresie rachunku kosztów produkcji do lat 80. XIX wieku była słabo rozwinięta, a ówczesne obrachunki kosztowe były nieusystematyzowane i zróżnicowane. Rzadko podejmowano próby ich skoordynowania z ewidencją w księgach rachunkowych. Księgowi koncentrowali swoją uwagę na ustalaniu kosztów bezpośrednich wyrobów gotowych jako sumy kosztów zużytych surowców i robocizny bezpośrednio produkcyjnej. Zdaniem Garnera (1954), punkt zwrotny w rozwoju rachunku kosztów nastąpił około 1885 r., co było związane z wielką recesją gospodarczą w Anglii w latach 1873–1896, kiedy to drastycznie zmniejszył się popyt na maszyny produkcyjne i wyroby techniczne. Skutkiem tych procesów gospodarczych było nasilenie się konkurencji i dążenie w przedsiębiorstwach do obniżenia kosztów produkcji. Od tego czasu rozpoczęto systematyczne rozliczanie kosztów pośrednich na produkty, a rejestrację kosztów zaczęto integrować z ewidencją finansową w rozszerzonym systemie księgowości podwójnej (Loft, 1995, s. 23).

Pierwszą książką w Wielkiej Brytanii, która w systematyczny sposób opisywała metody kalkulacji wraz z zasadami rozliczania kosztów pośrednich na produkty oraz integrację ewidencji kosztów z ewidencją operacji finansowych w rozszerzonym systemie księgowości podwójnej, była praca *Factory Accounts* autorstwa E. Garcke'a i J.M. Fellsa, opublikowana w 1887 r. Zdaniem Garnera (1954, s. 217), wywarła ona olbrzymi wpływ na postęp w praktykach rachunku kosztów, jak żadna inna książka wydana do lat 50. XX wieku.

Choć prym w rozwijaniu rachunku kosztów w XIX wieku przypisuje się Brytyjczykom (Loft, 1995, s. 23), to zdaniem innych, na przykład Wrena (1996, s. 6), rachunkowość zarządcza miała swój początek w Stanach Zjednoczonych w pierwszych latach rozwoju kolei żelaznych, w połowie XIX wieku. Koleje żelazne były bowiem pierwszymi w świecie przedsiębiorstwami na wielką skalę nastawionymi na osiąganie zysków,

w których ponoszone ogromne nakłady inwestycyjne i związane z nimi wysokie koszty stałe wymagały od kierownictwa rozwiązywania problemów wcześniej nieznanych przedsiębiorcom (Szychta, 2007, s. 35–36). Po 1900 r. o wiele większą rolę w proponowaniu nowych rozwiązań w sferze rachunku kosztów odgrywali amerykańscy autorzy, którzy kładli nacisk na pomiar i rozliczanie kosztów pośrednich, rachunek kosztów standardowych, pomiar i analizę kosztów stałych oraz ustalanie progu rentowności. Pionierami w tych aspektach rachunku kosztów byli: A.H. Church, J. Whitmore, G.C. Harrison, H. Emerson i H. Hess (Szychta, 2007, s. 35–44).

Zwolennicy neoklasycznego podejścia do historii rachunkowości podążają za tokiem myślenia tradycyjnych badaczy, lecz doszukują się źródeł ewidencji prowadzonej w celu wsparcia zarządzających podmiotami gospodarczymi znacznie wcześniej niż w końcowych dekadach XIX wieku. Swoje opinie opierają na opisach przypadków konkretnych firm, dokonanych na podstawie badania dokumentów i ksiąg zachowanych w archiwach gospodarczych. Przedstawicielami tego podejścia badawczego są między innymi R. Fleischman, L. Parker, T. Tyson i D.M. Porter.

Przykłady wczesnego zastosowania ewidencji i rozliczania kosztów w firmach produkcyjnych w Anglii, Francji, Stanach Zjednoczonych i Hiszpanii na potrzeby zarządzania zawiera tabela 1.

Tabela 1. Przykłady wczesnego zastosowania rachunkowości zarządczej

Autorzy i rok publikacji	Przedsiębiorstwo	Istota stosowanych rozwiązań
Fleischman, Parker (1991)	25 brytyjskich przedsiębiorstw głównie z branży tekstylnej i hutniczej funkcjonujących w latach 1760–1850	W 72% przedsiębiorstw stosowano zróżnicowane techniki kontroli kosztów, a w 80% standardy lub budżety – od bardzo prymitywnych do stosunkowo dobrze rozwiniętych.
Fleischman, Parker (1992); Williams (1999)	Boulton and Watt's Soho Works w Birmingham – zakłady założone w 1795 r., produkujące silniki parowe	Ewidencja umożliwiająca kontrolę zapasów, kalkulację kosztów materiałów i procesów pracy. Zaawansowanie rachunku kosztów w czterech obszarach: kontroli kosztów, obliczaniu kosztów pośrednich, podejmowaniu decyzji i ustalaniu kosztów standardowych. Określanie cen sprzedaży na podstawie kosztów wcześniej wyprodukowanych silników.
Nikitin (1990)	Compagnie de Saint-Gobain – założona w Paryżu w 1665 r. królewska manufaktura szkła, mająca trzy filie w północnej Francji	Wprowadzenie w latach 1820–1834 systemu rachunkowości podwójnej, dostarczającego danych o kosztach w każdej fazie produkcji; pomiar i ewidencja kosztów ewoluujące do 1880 r. do postaci rachunku kosztów pełnych.

cd. tabeli 1

Autorzy i rok publikacji	Przedsiębiorstwo	Istota stosowanych rozwiązań
Porter (1980)	Boston Manufacturing Company – założona w 1813 r. w Waltham amerykańska firma tekstylna	Systematyczne grupowanie kosztów i przenoszenie z jednego centrum na następne przez różne etapy procesu produkcji. Dodawanie kosztów ogólnych i administracyjnych do kosztów produkcji w kalkulacji kosztów produktów.
Gutiérrez (2005)	13 hiszpańskich firm działających w latach 1760–1800 w branży tekstylnej, tytoniowej i wydobywczej	Wszystkie firmy stosowały pewną formę kontroli kosztów produkcji. Ponad dwie trzecie firm alokowało koszty pośrednie na produkty, ponad połowa stosowała te informacje do podejmowania decyzji i przygotowywała jakąś formę standardów lub budżetów.

Źródło: opracowanie własne na podstawie przywołanych publikacji.

Neoklasyczni historycy, badając archiwalia gospodarcze, są w stanie umiejscowić wczesne rozwiązania w zakresie rachunkowości zarządczej w ich kontekście organizacyjnym, w konkretnych uwarunkowaniach badanego podmiotu gospodarczego, a także podejmują dociekania, w jaki sposób zapisy księgowe mogły być wykorzystywane przez zarząd. Mimo że ci badacze włączyli do badania więcej kontekstu organizacyjnego, w którym prowadzono rachunkowość, niż tradycyjni historycy, to wspólną cechą obu podejść badawczych było rozpatrywanie rachunku kosztów jako zbioru technicznych rozwiązań służących celom danego przedsiębiorstwa. Zwolennicy obu podejść badawczych uważają, że rachunkowość zarządcza rozwija się w sposób ewolucyjny, stając się coraz bardziej zaawansowaną i złożoną wraz z upływem czasu (Loft, 1991, s. 25).

2. Podejście badawcze zastosowane przez Johnsona i Kaplana

Podejście badawcze do historii rachunkowości propagowane przez H.T. Johnsona i R.S. Kaplana (1987) ma swoje inspiracje w publikacjach amerykańskiego historyka gospodarczego A.D. Chandlera oraz w teorii kosztów transakcyjnych O.E. Williamsona. Chandler nakreślił wzajemną ścisłą zależność między rachunkowością zarządczą a rozwojem wielkich przedsiębiorstw. Uważał, że nowoczesny rachunek kosztów został zapoczątkowany w Stanach Zjednoczonych w połowie XIX wieku wraz z nastaniem kolei żelaznej, a następnie z rozwojem przemysłu chemicznego, stalowego i wyrobów metalowych. Rachunek kosztów zaczęto stosować w tego typu przedsiębiorstwach pod wpływem łącznego występowania takich czynników, jak rosnąca wielkość firm produkcyjnych i złożoność procesów gospodarczych, rozwój oligopolistycznych rynków

tworzonych przez kilku dużych producentów, którzy potrzebowali informacji o kosztach do ustalania cen produktów, oceny działalności całego dużego podmiotu gospodarczego oraz jego części składowych (na przykład zakładów, filii). Rachunkowość zarządcza stawała się kluczowym narzędziem służącym do koordynacji szerokiego zakresu działań występujących w wielkich podmiotach oraz narzędziem umożliwiającym obniżenie kosztów koordynacji działalności, zwanych kosztami transakcyjnymi.

Johnson i Kaplan (1987, s. 19–20) argumentują, że w gospodarce rynkowej rozwijającej się od kilku wieków w Europie Zachodniej informacje niezbędne do prowadzenia firm handlowych były dostarczane przez rynek i dotyczyły cen zakupu i sprzedaży towarów. Podwójna księgowość w tego typu firmach nie była prowadzona jako pomoc dla kupców w podejmowaniu decyzji i kontroli transakcji, lecz jedynie w celu dokonywania zapisów o pieniężnych należnościach i długach kupca. Gdy rozpoczęto działalność produkcyjną w fabrykach włókienniczych wystąpiła potrzeba zarządzania przez przedsiębiorcę pracą robotników zgrupowanych w miejscu produkcji oraz kontroli ich pracy. Do tego nie wystarczały już informacje z rynku o cenach surowców i z ewidencji księgowej o należnościach i zobowiązaniach fabrykanta. Niezbędne stały się informacje o efektywności pracy robotników. Wprowadzenie kont kosztów do ewidencji podwójnej zapoczątkowało ewidencję i kalkulację kosztów produkcji, które wraz ze wzrostem wielkości i skomplikowania procesów wytwórczych stawały się coraz bardziej zróżnicowane i złożone.

Zdaniem Johnsona i Kaplana (1987, s. 42), rozwiązania w zakresie rachunkowości zarządczej stosowane w XIX wieku w firmach produkcyjnych, transportu kolejowego i dystrybucyjnych miały jeden wspólny cel: ocenę wewnętrznych procesów przedsiębiorstwa. Informacje uzyskiwane z rachunkowości służyły do oceny efektywności wykorzystania zasobów w realizowanych procesach gospodarczych. Johnson (1972) opisał właśnie, jak system rachunku kosztów prowadzony w połowie XIX wieku w Lyman Mills Corporation, amerykańskiej firmie tekstyliów bawełnianych w New England, wykorzystywano jako narzędzie do kontroli wewnętrznej i oceny efektywności produkcji, służące do rozwiązywania problemów organizacyjnych.

Najważniejszą tezą zawartą w rozważaniach Johnsona i Kaplana jest stwierdzenie, że rozwój rachunkowości zarządczej był nieunikniony w ułatwianiu wzrostu dużych przedsiębiorstw. Kolejne metody i techniki tego zakresu rachunkowości powstawały na przełomie XIX i XX wieku (na przykład rachunek kosztów standardowych, budżetowanie kosztów, analiza progu rentowności, wskaźnik ROI) wraz z tworzeniem i rozwojem potężnych amerykańskich firm, takich jak General Electric, General Motors, DuPont, American Tobacco, ułatwiając im dostosowanie się do otoczenia gospodarczego.

Z badań przeprowadzonych przez Johnsona i Kaplana (1987, s. 62) wynika także wniosek, że rozwiązania z zakresu rachunkowości zarządczej były wdrażane przez firmy w okresach większej niepewności działalności. Został on potwierdzony na przykład przez G.P. Spraakmana (1999) opisem metod rachunkowości wspierających zarządzanie w Hudson's Bay Company, firmie handlu futrami założonej w Anglii w 1670 r.

Metody te były najbardziej rozwinięte w latach 1821–1860, gdy niepewność funkcjonowania firmy była o wiele większa niż w okresie wcześniejszym i późniejszym.

Zgodnie z argumentacją tych autorów, początek rachunkowości zarządczej przypada więc na wcześniejszy okres (koniec XVIII wieku i pierwszą połowę XIX wieku) niż uznawali to klasyczni historycy rachunkowości. Autorzy ci zgadzają się odnośnie do tego okresu z neoklasycznymi badaczami historii rachunkowości zarządczej, lecz różnią się od nich tym, że skoncentrowali swoją uwagę na zagadnieniu kontroli wewnętrznej i wykorzystaniu rachunku kosztów do pomiaru wewnętrznej efektywności przedsiębiorstw oraz na wzajemnej relacji między rachunkowością zarządczą i rozwojem wielkich, pionowo zintegrowanych korporacji.

Klasyczni i neoklasyczni historycy rachunkowości przyjęli w swoich dociekaniach prosty ewolucyjny model postrzegania rachunkowości zarządczej jako zbioru technik pomiaru, ewidencji i kalkulacji służących celom podmiotów gospodarczych i stosowanych do zaspokajania zmieniających się potrzeb tych podmiotów. Johnson i Kaplan oparli swoje objaśnienia genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej na bardziej złożonym schemacie. Rozpatrywali oni wielooddziałowe podmioty gospodarcze w ich szerokim środowisku, funkcjonujące w formie oligopolu. Warunkiem *sine qua non* dla ich przetrwania było dostosowanie się do ciągle zmieniających się warunków otoczenia. Narzędziem zaś tego koniecznego procesu adaptacyjnego był system kontroli, którego immanentną częścią była rachunkowość zarządcza oparta na określonym systemie rachunku kosztów. Wielowydziałowe spółki przetrwały, ponieważ ponoszone przez nie koszty transakcyjne dotyczące biurokracji organizacyjnej, łącznie z kosztami funkcjonowania rachunkowości zarządczej, były niższe od kosztów zawierania transakcji na wolnym rynku. Schemat wnioskowania przyjęty przez Johnsona i Kaplana został nazwany przez Loft (1995, s. 31) „społecznym darwinizmem", gdyż ci autorzy postrzegają przedsiębiorstwa jak zwierzęta, które wymierają, jeśli nie zaadaptują się do otoczenia.

Analiza poglądów Johnsona i Kaplana stanowi więc podstawę do podsumowania, że duże podmioty gospodarcze nie są w stanie przetrwać na rynku, jeśli nie dostosują się do bieżącego otoczenia społeczno-gospodarczego, co jest uwarunkowane stosowaniem właściwych strategii działania i procesów zarządzania wykorzystujących koncepcje i metody rachunkowości zarządczej, adekwatne do określonego miejsca i czasu funkcjonowania tych podmiotów.

3. Podejście procesu pracy

Kolejny punkt widzenia na pierwsze zastosowania rachunkowości zarządczej wywodzi się z poglądów teoretyków zarządzania, zapoczątkowanych przez H. Bravermana w 1974 r. w monografii *Labour and Monopol Capital*. Ten punkt widzenia jest zwany podejściem procesu pracy, ponieważ uwaga badaczy jest skupiona na szczegółowym badaniu sposobu, w jaki pracownicy są kontrolowani w różnych środowiskach organizacyjnych, oraz wiąże się z tezą, że systemy kontroli w podmiotach gospodarczych są

mechanizmami mającymi wpływ na efektywność procesu produkcji. Braverman podkreślał, że w przedsiębiorstwach produkcyjnych w kapitalizmie kontrola procesu pracy przeszła z pracownika na kapitalistę. Analizowanie i kontrola nakładów pracy na wytworzenie wyrobów gotowych w przedsiębiorstwach produkcyjnych w XIX wieku nie były tak proste, jak w przypadku zużycia materiałów i zaangażowania maszyn produkcyjnych, co miało odwzorowanie w ewidencji w formie kosztów zużycia materiałów bezpośrednich i amortyzacji (Loft, 1995, s. 31).

Przytoczone rozważania stały się podłożem wnioskowania w zakresie historii rachunkowości przez T. Hoppera i P. Armstronga (1991), którzy analizowali ewolucję systemów rachunkowości w powiązaniu z ogólnymi zmianami we wzorcach kontroli procesu pracy. Ich zdaniem opracowanie i wdrażanie określonych metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej objaśniają zmiany, jakie następowały w kontroli procesów pracy. Autorzy ci odwołują się do badań, które pokazują, że większość zysków ze wczesnej produkcji fabrycznej osiągano dzięki zdolności właścicieli fabryk do intensyfikowania pracy robotników wskutek ścisłej kontroli ich pracy i wydłużania dnia pracy. W tym celu przedsiębiorcy fabryk przemysłu tekstylnego, także fabryki Lyman Mills w New England, wykorzystywali informacje z ewidencji księgowej prowadzonej w fabryce.

Przełom XIX i XX wieku był okresem, w którym w amerykańskich przedsiębiorstwach organizowano pracę w kierunku jej homogenizacji[2], zwiększano mechanizację produkcji i wprowadzano ewidencję w celu otrzymywania informacji o tym, jakie aspekty pracy mogą być zintensyfikowane. Wiedza o produkcji przestała być domeną wykwalifikowanych pracowników, lecz stawała się też częścią wiedzy zarządzających przedsiębiorstwem i ważnym czynnikiem porządkowania i dyscyplinowania pracy robotników. Stosowane ówcześnie metody rachunkowości wspierające zarządzających były zarówno rezultatem wymienionych procesów, jak i czynnikiem ułatwiającym intensyfikację pracy. Informacje otrzymywane przez kierownictwo o ponoszonych kosztach stanowiły użyteczną podstawę kontrolowania procesu pracy. Natomiast pomiar wyników finansowych za pomocą systemu DuPonta (opracowanego w tej firmie w latach 1915–1918) i budżetowanie operacyjne były sposobami wspierającymi kierowników w zarządzaniu zakładami i oddziałami w hierarchicznie zorganizowanych przedsiębiorstwach, umożliwiając usuwanie zaniedbań i nieefektywności na wszystkich szczeblach zarządzania.

Hopper i Armstrong (1991), stosując podejście pracy, dokonali reinterpretacji wydarzeń w gospodarce amerykańskiej, opisanych wcześniej przez Johnsona i Kaplana (1987). Postrzegają oni rozwój rachunkowości zarządczej jako nierozerwalnie związany z dążeniem do kontroli procesu pracy w przedsiębiorstwie, a nie z ciągłym zmierzaniem do wzrostu ekonomicznej efektywności fabryki lub wielooddziałowych podmiotów gospodarczych.

[2] Oznacza to, że odchodzono od bardzo ścisłego wyspecjalizowania robotników, tak aby można było zwiększyć ich zastępowalność innymi robotnikami.

Z przytoczonych rozważań wynika, że podejście procesu pracy jest bardziej radykalne w opisie genezy rachunkowości zarządczej i przyczyn zmian w jej metodach niż dwa poprzednie podejścia, jednakże jest mniej radykalne niż podejście oparte na ideach filozoficznych M. Foucaulta.

4. Badania historyczne z perspektywy koncepcji M. Foucaulta

Prace M. Foucaulta, francuskiego filozofa i socjologa, na temat relacji między wiedzą, władzą a dyskursem w kontekście nowoczesnej organizacji, choć nie odnosiły się wprost do rachunkowości ani nawet do relacji społecznych w fabrykach, to stały się inspiracją do licznych badań i publikacji w zakresie historii rachunkowości zarządczej. Uczony ten akcentował bowiem znaczenie technik ukierunkowanych na nadzorowanie działań i zachowywanie się ludzi oraz sterowanie ich postępowaniem w rozwoju nowoczesnego społeczeństwa, a także propagował nowy sposób badań historycznych, zwany nową historią.

Zainteresowanie poglądami Foucaulta w nauce rachunkowości zainicjował w końcu lat 70. XX wieku w Wielkiej Brytanii profesor A. Hopwood, założyciel i redaktor naczelny czasopisma „Accounting, Organization and Society", na łamach którego opublikowano w latach 1980–2003 ponad 90 artykułów nawiązujących do idei tego uczonego (Szychta, 2014a, s. 211). Reprezentantami tego podejścia badawczego w historii rachunkowości są między innymi P. Miller i T. O'Leary (1987), A. Loft (1994), S. Carmona i współpracownicy (1997).

Foucault (2009) przedstawił w jednej ze swoich monografii historię więzienia jako przykład zjawiska społecznego, narastającego od końca XVIII wieku, nazwanego „instytucjami dyscyplinarnymi". Zalicza się do nich więzienia, armie, szpitale, szkoły i fabryki, gdyż charakteryzuje je wspólny aspekt, czyli to, że ludzie są grupowani i „urządzani" w różne kategorie, na przykład w szkole według wieku i zdolności, w fabryce – według pełnionych funkcji. Zdaniem Foucaulta, są oni „porządkowani" tak, aby byli nadzorowani i karani, gdy nie są posłuszni obowiązującym zasadom. W celu ich dyscyplinowania są stosowane w tych instytucjach „techniki dyscyplinarne", czyli różnorodne sposoby nadzorowania i controllingu. Obejmują one także metody ewidencjonowania pracy ludzkiej. Techniki dyscyplinarne rozwinięto pod względem dokładności, zakresu i znaczenia w XIX wieku w armiach, szpitalach, szkołach, fabrykach i innych instytucjach.

W przypadku fabryki takimi technikami są przede wszystkim linia produkcyjna, budynek fabryczny i przełożeni nadzorujący pracę robotników. Loft (1995, s. 35) przekonuje, że rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza mogą być również postrzegane jako ważne techniki kontroli i dyscyplinowania osób w organizacjach gospodarczych, gdyż w rezultacie zastosowania określonych metod ewidencji i sprawozdawczości dokonuje się odzwierciedlenia i uwidocznienia w formie zapisów w wyrażeniu pieniężnym, na papierze lub w pamięci komputera, procesu produkcyjnego w przedsiębiorstwie. Dane

finansowe dotyczące faktycznie wykonanej produkcji (na przykład koszty płac bezpośrednich, koszty wydziałowe) są porównywane z wielkościami zawartymi w budżetach w celu ustalenia powstałych odchyleń, które stanowią podstawę do monitorowania wyników pracy i dyscyplinowania pracowników, zarówno robotników, jak i kierowników.

Rachunkowość zarządcza umożliwia kontrolę i dyscyplinowanie w podmiocie gospodarującym na różnych szczeblach jego działalności – od najniższego do zarządu. Inaczej mówiąc, rachunkowość w ogóle, a rachunkowość zarządcza w szczególności, „przetwarzając" działania podmiotu gospodarczego w wielkości finansowe, umożliwia jego kontrolę i nadzorowanie pracowników. Wychodząc z tej perspektywy badawczej, pewna grupa zagranicznych badaczy postrzega więc historię rachunkowości zarządczej jako historię istnienia techniki dyscyplinarnej w społeczeństwie industrialnym.

Podejście badawcze do genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej oparte na poglądach filozoficznych Foucaulta, w tym na jego koncepcji archeologii wiedzy, ma cechy „zupełnie nowej historii", gdyż – jak stwierdzał Foucault – chodzi tu o zrozumienie tego, co jest dzisiaj znane w rezultacie poszukiwania wiedzy w przeszłości. W ten sposób jest możliwe ukazanie założeń, na których opierają się nasze współczesne przekonania i praktyki oraz spowodowanie, że teraźniejszość jest „widziana" przez jej odniesienia do przeszłości (Giddens, 2006, s. 695).

Przyjmując ten punkt widzenia, stwierdza się, że w celu zrozumienia współczesnego znaczenia rachunkowości zarządczej należy poszukiwać różnorodnych źródeł „systemu myślenia" zwanego rachunkowością zarządczą i odpowiadającej mu praktyki. Trzeba też poszukiwać odpowiedzi na pytanie, jak ta rachunkowość wiąże się z innymi systemami myślenia i ich praktykami (Loft, 1995, s. 36).

Interesującej interpretacji rachunku kosztów jako formy władzy i wiedzy, z jego dyscyplinarnymi implikacjami zarówno dla robotników, jak i kierowników wszystkich szczebli zarządzania w osiemnastowiecznym przedsiębiorstwie, dokonali S. Carmona i in. (1997). Obiektem ich analizy był system rachunku kosztów wprowadzony w 1773 r. w królewskiej, dużej fabryce tytoniu w Sewilli, zatrudniającej ponad 1400 pracowników i funkcjonującej jako monopolista w ówczesnej Hiszpanii. Stosowano tu mierniki fizyczne i wartościowe, uzyskując te drugie dzięki kalkulacji kosztów produktów, w celu zapewnienia monitorowania i nadzoru pracowników fabryki dla zapobieżenia kradzieży przez nich tytoniu.

O źródłach rachunkowości zarządczej z perspektywy badawczej nowej historii pisali K. Hoskin i R. Macve (1994), rozpatrując jej powiązania z rozwojem systemu księgowości podwójnej. Autorzy ci uzasadniali wpływ utworzenia w 1817 r. Akademii Militarnej w West Point, która była wyrafinowanym systemem dyscypliny i nadzoru, na zapoczątkowanie przez absolwentów tej szkoły zastosowania rozwiązań w rachunkowości ukierunkowanych na zarządzanie w amerykańskich firmach od lat 30. XIX wieku. Szczególną rolę odegrał jeden z absolwentów, D. Tyler, który wprowadził system rachunku odpowiedzialności w zbrojowni w Springfield w latach 1832–1842, pokazując, jak dane z rachunkowości tego podmiotu mogły być wykorzystane w zapewnianiu osiągania przez ludzi założonych wyników.

Rachunek kosztów standardowych i budżetowanie, opracowane i zastosowane na początku XX wieku w amerykańskich przedsiębiorstwach produkcyjnych, były rozpatrywane przez P. Millera i T. O'Leary (1987) jako ważna technika dyscyplinarna, przyczyniająca się do formowania osoby poddanej rządzeniu (*governable person*) w myśl koncepcji Foucaulta. Określenie to odnosi się do osoby o określonych cechach, które mogą być zmierzone i wykorzystane do sterowania lub „rządzenia" tą osobą.

Zgodnie z opinią Loft (1994), która badała rozwój rachunku kosztów w Wielkiej Brytanii w czasie I wojny światowej i w kilku latach powojennych, rachunek kosztów znajdował w tym czasie szersze zastosowanie podmiotowe. Miały na to wpływ działania rządu brytyjskiego i ogromna skala produkcji na rzecz armii w przedsiębiorstwach, których część została upaństwowiona. Wprowadzono wówczas regulacje zobowiązujące producentów do ustalania cen produktów wytwarzanych na zamówienia rządowe według formuły koszt plus marża zysku, co zobligowało zarządy firm do większej troski o rachunek kosztów stosowany w tych firmach. Koszty podlegały bowiem kontroli przez rząd w procedurze ustalania cen. Ważną rolę w administrowaniu tymi regulacjami odegrali zatrudniani przez rząd dyplomowani księgowi, pracujący wcześniej w profesjonalnych biurach. To oni po zakończeniu wojny przyczynili się do rozpowszechnienia nowych metod rachunku kosztów w brytyjskich firmach, a niektórzy z nich byli zaangażowani w utworzenie w 1919 r. Instytutu Księgowych Kosztów i Pracy, poprzednika Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), tj. Instytutu Specjalistów w zakresie Rachunkowości Zarządczej.

A. Loft (1994) wskazała więc na inne źródła rachunkowości zarządczej, którymi były niezamierzone konsekwencje wprowadzenia totalitarnej, nakazowej gospodarki przez rząd brytyjski podczas I wojny światowej. Ten przykład dyfuzji rachunku kosztów, który stanowił zarówno nową wiedzę, jak i technikę dyscyplinarną, pokazuje, że również przyczyny inne niż racjonalność ekonomiczna przedsiębiorstw, o której pisał Johnson i Kaplan (1987), były istotne dla wzrostu znaczenia i rozpowszechnienia rachunku kosztów jako podstawy rachunkowości zarządczej.

Wzmiankowane tu przykłady badań według podejścia „nowej historii rachunkowości" ilustrują, że w celu zidentyfikowania genezy rachunkowości zarządczej jest niezbędna analiza nie tylko ekonomicznych, lecz także społecznych i politycznych relacji i kontekstów.

Badania w zakresie historii rachunkowości zarządczej zgodnie z koncepcją Foucaulta wymagają szczegółowych studiów materiałów archiwalnych, co stanowi wspólną cechę z podejściem stosowanym przez neoklasycznych historyków. Te dwa podejścia jednak różnią się, ponieważ neoklasycy są zainteresowani rozwojem metod pomiaru kosztów produkcji, a zwolennicy „nowej historii" kładą nacisk na rozwój metod pomiaru dokonań ludzi w przedsiębiorstwach, które to metody są postrzegane jako techniki dyscyplinarne.

5. Badania w Polsce dotyczące wczesnego stosowania rachunkowości na potrzeby zarządzania

Stan i rozwój rachunkowości w przedsiębiorstwach produkcyjnych działających na ziemiach polskich w XIX wieku są w nieznacznym stopniu zbadane i opisane w literaturze przedmiotowej. Najwcześniej na temat dziejów rachunkowości w Polsce pisali przede wszystkim W. Byszewski (1912), M. Scheffs (1939), A. Grodek (1951) i E. Wojciechowski (1964), koncentrując swoją uwagę na praktyce rachunkowości kupieckiej i piśmiennictwie w tym zakresie w czasach przedrozbiorowych (tj. przed 1795 r.) i jedynie ogólnie charakteryzując przemiany w rachunkowości w następnych okresach.

Dotychczas sposoby ewidencji i kalkulacji kosztów produkcji zalecane w przedsiębiorstwach działających w XIX wieku na ziemiach polskich zostały scharakteryzowane z perspektywy opisów zawartych w ówcześnie wydanych podręcznikach z zakresu rachunkowości przez E. Wojciechowskiego (1965), L. Chojnacką (1969) i A. Szychtę (2014), przy czym artykuł Wojciechowskiego dotyczy tylko publikacji jednego autora – Antoniego Barcińskego. Chojnacka (1969) dokonała opisu rachunku kosztów produkcji przemysłowej w drugiej połowie XIX wieku w świetle polskiej literatury ekonomicznej (obejmującej 12 podręczników) w swojej pracy magisterskiej, której obszerny fragment został opublikowany przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce. Zdaniem tej autorki, powstanie rachunku kosztów w Polsce przypada na lata 80. XIX wieku, a jego zaczątkiem było konto „koszty produkcji". Sposoby ewidencji kosztów produkcji prezentowane przez autorów polskich podręczników rachunkowości w przemyśle w XIX wieku były różne, co zależało najczęściej od rodzaju produkcji w danym zakładzie. Analiza dokonana przez Szychtę (2014b) treści 13 podręczników z zakresu rachunkowości fabrycznej, wydanych w języku polskim w latach 1835–1900, pokazała, jakie były zalecenia dotyczące zasad i sposobów ewidencji zdarzeń gospodarczych i kalkulacji kosztów produktów w zakładach produkcyjnych w okresie powstawania i rozwoju przemysłu na ziemiach polskich w okresie zaborów.

Przeprowadzono również niewiele badań opartych na zachowanych dokumentach archiwalnych, które ujawniłyby, jaka była praktyka rachunkowości w polskich firmach produkcyjnych i jaką rolę odgrywała w funkcjonowaniu przedsiębiorstw oraz w formowaniu stosunków społecznych do wybuchu II wojny światowej. Jedynie stopień rozwoju ewidencji księgowej w kilku przedsiębiorstwach włókienniczych w Królestwie Polskim w latach 1820–1870 zbadał J. Gorgolewski (1965). Dokonał on syntetycznej charakterystyki sposobu prowadzenia ksiąg handlowych w manufakturze sukienniczej A. Harrera w Sieradzu, czterech fabrykach włókienniczych w Łodzi (Ch.F. Wendischa, L. Geyera, K. Scheiblera i K. Steinerta) i Zgierzu (firma braci Moes). Gorgolewski (1965, s. 66–67) konkludował, że „słuszna teoretycznie potrzeba stosowania rozwiniętej ewidencji księgowej w przedsiębiorstwach przemysłowych nie była w tym czasie odczuwana przez większość fabrykantów, w tym właścicieli największych fabryk (…). Niektórzy fabrykanci uważali, że prowadzenie księgowości (poza ewidencją operatywno-techniczną) jest zbędne dla przedsiębiorstw. Inni zadowalali się prymitywną

księgowością pojedynczą, a tylko nieliczni stosowali księgowość systemu podwójnego". Należy jednak przypuszczać, że sytuacja w zakresie ewidencji i kalkulacji kosztów na ziemiach polskich uległa poprawie w ostatnich dekadach XIX wieku ze względu na wzrost liczby zakładów przemysłowych i zwiększanie rozmiarów działalności przez niektóre z nich. Na przykład, w końcu XIX wieku tylko w samej Łodzi funkcjonowało ponad 400 zakładów przemysłowych (Jaskulski, 1995, s. 5).

Z dokonanego przeglądu rodzimych publikacji z zakresu historii rachunkowości przedsiębiorstw produkcyjnych w Polsce wynika, że są to prace będące wynikiem zastosowania tradycyjnego podejścia do badania dziejów rachunkowości. Podejście badawcze oparte na koncepcji Foucaulta zastosował jedynie w odniesieniu do rachunkowości rolnej M. Turzyński (2012), który przeanalizował rozwój praktyki rachunkowości w zakresie umów o używanie aktywów w okresie od XVII do XIX wieku na ziemiach polskich w kontekście krystalizowania się form władzy. Historia rachunkowości w Polsce, w tym rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania, stanowi więc pole badawcze wymagające zwiększenia liczby badań i przyjęcia uzasadnionych podejść badawczych. W przyszłych badaniach należy uwzględniać społeczno-gospodarcze, polityczne i kulturowe uwarunkowania zastosowania rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w podmiotach gospodarczych.

Podsumowanie

Historia rachunkowości jest ważnym obszarem badań prowadzonych współcześnie przez znamienitą grupę zagranicznych badaczy i nieliczną grupę pracowników naukowych w Polsce. Szczególnym jego podobszarem jest geneza i rozwój rachunkowości zarządczej, które to zagadnienia stały się od przełomu lat 70. i 80. XX wieku przedmiotem coraz liczniejszych badań prowadzonych przez historyków rachunkowości, głównie anglojęzycznych. Zdaniem Hopwooda i Johnsona (1986, s. 46), historycy piszący wcześniej o dziejach rachunkowości „całkowicie zignorowali rozwój nowoczesnej rachunkowości zarządczej z powodu nieuwzględniania w badaniach faktycznych zapisów o przeszłości przedsiębiorstw". W celu zaś właściwego opisu i interpretacji praktyki rachunkowości zarządczej w przeszłości jest niezbędne oparcie badań nie tylko na źródłach pierwotnych, zachowanych w archiwach, takich jak dzienniki i księgi główne przedsiębiorstw, lecz także na informacjach zawartych w korespondencji handlowej, dokumentach umów, wewnętrznych instrukcjach, notatkach z posiedzeń zarządu, różnego rodzaju raportach dla władz administracyjnych i skarbowych i artykułach prasowych dotyczących przedsiębiorstw i ich otoczenia. Rozszerzenie badań o dodatkowe dokumenty historyczne może dostarczyć dowodu nie tylko na to, jakie były treść i forma przeszłych zapisów księgowych, lecz również na to, jakie motywy i idee przyświecały tym, którzy prowadzili księgi rachunkowe, sporządzali rachunki kalkulacyjne oraz tym, którzy je wykorzystywali bądź pomijali w zarządzaniu.

W ostatnim dwudziestoleciu XX wieku zagraniczni historycy rachunkowości uformowali cztery główne podejścia badawcze różniące się rodzajem źródeł wiedzy

uwzględnianych w badaniach i zastosowaną podstawą koncepcyjną rozważań, a w konsekwencji poglądami na czas i miejsce zapoczątkowania rachunkowości zarządczej.

Tradycyjni historycy badali rozwój metod rachunkowości zarządczej, uznając, że zostały one zainicjowane przez proste formy rachunku kosztów w fabrykach w Anglii w okresie wielkiej rewolucji przemysłowej, a przyjęły bardziej rozwiniętą postać i szerszy zakres zastosowania od lat 80. XIX wieku. Zwolennicy badań neoklasycznych również koncentrowali się na rozwoju tych metod, lecz na podstawie analizy dokumentów archiwalnych stwierdzali, że pierwsze zastosowania rachunkowości na potrzeby zarządzania przypadają na wcześniejszy okres, tj. na koniec XVIII i początek XIX wieku. Były to rozwiązania specyficzne dla danego podmiotu lub nielicznej grupy firm na określonym terenie.

Badania rozwoju rachunkowości zarządczej przez Johnsona i Kaplana, pozostające pod wpływem ekonomicznego opisu amerykańskich korporacji od przełomu XIX i XX wieku i teorii kosztów transakcyjnych, stanowią podejście badawcze, które upatruje potrzebę stosowania rachunkowości zarządczej w ścisłym powiązaniu ze strategią i strukturą organizacyjną takich wielkich przedsiębiorstw, jak General Electric czy DuPont, a jednocześnie uznaje, że do ich rozwoju przyczyniło się zastosowanie ówcześnie nowych metod rachunkowości zarządczej, takich jak system pomiaru wyników oparty na ROI i budżetowanie operacyjne.

Propagatorzy trzeciego podejścia badawczego skoncentrowali uwagę na szczegółowym badaniu zastosowania rachunkowości jako narzędzia controllingu procesu pracy na wszystkich szczeblach w strukturach organizacyjnych przedsiębiorstw. Wczesne rozwiązania w tym zakresie były wykorzystywane w fabryce włókienniczej w Anglii w połowie XIX wieku.

Z kolei historycy rachunkowości prowadzący badania pod wpływem idei Foucaulta tworzą zróżnicowaną i radykalną grupę. Jedni rozpatrywali rachunkowość zarządczą jako ważną technikę interdyscyplinarną w przedsiębiorstwie, inni zaś interpretowali relację władzy i wiedzy, tj. władzy kierownictwa i wiedzy dostarczanej przez systemy rachunkowości zarządczej. Zastosowanie tych systemów jest też postrzegane jako sposób na kształtowanie w przedsiębiorstwach postaw osób poddanych sterowaniu, które są utrzymywane w dyscyplinarnej sieci kontroli.

Dokonany przegląd podejść zastosowanych w historii rachunkowości do badania genezy rachunkowości zarządczej prowadzi do trzech zasadniczych wniosków. Po pierwsze, badanie wczesnych rozwiązań w zakresie ewidencji i kalkulacji kosztów stało się istotne, gdyż ma znaczenie dla współczesnego zrozumienia roli rachunkowości zarządczej i jej wdrażania w podmiotach gospodarczych. Po drugie, początek zastosowania rachunkowości na potrzeby zarządzania przypada na więcej niż 100 lat przed tym, jak formalnie nazwano ten obszar rachunkowości w Stanach Zjednoczonych na początku lat 50. XX wieku terminem *management accounting*, lecz początek ten nie jest jednolicie identyfikowany przez historyków, ponieważ zależy to od rodzaju źródeł informacji użytych w badaniach, odmiennych podstaw koncepcyjnych interpretacji dziejów rachunkowości oraz koncentracji badaczy na zróżnicowanych motywach wykorzystania danych z systemu rachunkowości w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi

(na przykład do oceny efektywności przedsiębiorstwa i jego procesów operacyjnych, kontroli pracy albo dyscyplinowania pracowników). Po trzecie, dzieje rachunkowości zarządczej są coraz częściej rozpatrywane przez zagranicznych badaczy, zaliczanych do grona nowych albo krytycznych historyków, w szerokim kontekście społecznym jako część historii przedsiębiorstw i klasy robotniczej.

Syntetyczna prezentacja w tym artykule wyników niektórych badań przeprowadzonych przez zagranicznych historyków rachunkowości, odnoszących się do genezy rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie przedsiębiorstwami w krajach zachodnich, pokazuje, jak zróżnicowane mogą być interpretacje przez historyków przeszłych zdarzeń i procesów w praktyce rachunkowości oraz odmienne uzasadnienia wdrożenia w podmiotach gospodarczych określonych koncepcji i metod rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej. Ponadto z przeprowadzonych studiów polskiej literatury przedmiotowej wynika, że badaniami historycznymi, zwłaszcza opartymi na analizie i interpretacji dokumentów archiwalnych, nie obejmowano dotychczas w dostatecznym stopniu przesłanek i uwarunkowań zastosowania rachunkowości na potrzeby zarządzania fabrykami i zakładami produkcyjnymi w początkowym okresie epoki industrialnej na ziemiach polskich, tj. od około lat 30. XIX wieku. W badaniach dziejów tego zakresu rachunkowości w Polsce, które powinny zostać podjęte w szerszym zakresie, niezbędne będzie przyjęcie określonego podejścia badawczego z nurtu tradycyjnej albo nowej historii rachunkowości.

Literatura

Boyns T., Edwards J.R. (2013), *A History of Management Accounting. The British Experience*, Routledge, New York, London.

Byszewski W. (1912), *Krótki zarys historyczny rachunkowości (buchalterii)*, Warszawa.

Carmona S., Ezzamel M., Gutierrez F. (1997), *Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory*, „Accounting, Organization and Society", 22 (5), s. 411–446.

Carnegie G.D. Napier Ch.J. (1996), *Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past*, „Accounting, Auditing & Accountability Journal", 9 (3), s. 7–39.

Coenenberg A.G., Schoenfeld H.M. (1990), *The development of managerial accounting in Germany*: *a historical analysis*, „The Accounting Historians Journal", 17 (2), s. 95–112.

Chojnacka L. (1969), *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej w polskiej literaturze ekonomicznej drugiej połowy XIX wieku*, [w:] *Wybrane zagadnienia rachunkowości*, Biblioteka SKwP, PWE, Warszawa, s. 5–31.

Deinzer H.T. (1965), *Development of Accounting Thought*, Holt, Rinehart and Winston, New York.

Edwards J.E.(1989), *A History of Financial Accounting*, Routledge, London, New York.

Fleischman R.K., Parker L.D. (1991), *British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management*, „The Accounting Review", 66 (2), s. 361–375.

Fleischman R.K., Parker L. (1992), *The cost accounting environment in the British industrial revolution iron industry*, „Accounting, Business and Financial History", 2 (2), s. 141–160.

Fleischman R.K., Funnell W., Walker S.P. (eds) (2013), *Critical Histories of Accounting. Sinister Inscriptions in the Modern Era*, Routledge, London, New York.

Foucault M. (2009), *Dyscyplinować i karać. Narodziny więzienia*, Wydawnictwo Aletheia, Warszawa.

Garner S.P. (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama.

Giddens A. (2006), *Socjologia*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.

Gorgolewski J. (1965), *Księgowość w przedsiębiorstwach włókienniczych w Królestwie Polskim w latach 1820–1870*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Ekonomiczne", seria III, z. 11, s. 45–67.
Grodek A. (1951), *Archiwalia gospodarcze*, „Archeion", XIX–XX, Warszawa, s. 338–355.
Gutiérrez F., Larrinaga C., Núñez M. (2005), *Cost and management accounting in pre-industrial revolution Spain*, „The Accounting Historians Journal", 32 (2), s. 111–148.
Holzer H.P., Rogers W. (1990), *The origins and development of French costing systems (as reflected in published literature)*, „The Accounting Historians Journal", 17 (2), s. 57–71.
Hopper T., Armstrong P. (1991), *Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates*, „Accounting, Organizations and Society", 16 (5–6), s. 405–438.
Hopwood A.G, Johnson H.T. (1986), *Accounting history's claim to legitimacy*, „International Journal of Accounting", 21 (2), s. 37–46.
Hoskin K., Macve R. (1994), *Writing, examining, disciplining g: the genesis of accounting's modern power*, [in:] A.G. Hopwood, P. Miller (eds), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 67–97.
Jaskulski M. (1995), *Stare fabryki Łodzi*, Towarzystwo Opieki nad Zabytkami, Oddział w Łodzi, „Zora", Łódź.
Johnson H.T. (1972), *Early cost accounting for internal management control: Lyman Mills in the 1850s.*, „Business History Review", 46 (Winter), s. 466–474.
Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston (rep. 1991).
Loft A. (1995), *The history of management accounting: relevance found*, [in:] D. Ashton, T. Hopper, R.W. Scapens (eds), *Issues in Management Accounting*, 2nd edition, Prentice Hall, London, s. 21–44.
Loft A. (1994), *Accountancy and the First World War*, [in:] A.G. Hopwood, P. Miller (eds.), *Accounting as Social and Institutional Practice*, Cambridge University Press, Cambridge, s. 116–137.
Łagiewski C. (1934), *Dzieje rachunkowości w Polsce*, Warszawa.
Mattessich R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge, London, NewYork.
Mepham M.J. (1988), *The eighteenth-century origins of cost accounting*, „Abacus", 24 (1), s. 55–74.
Miller P., O'Leary T. (1987), *Accounting and the construction of the governable person*, „Accounting, Organizations and Society", 12 (3), s. 235–261.
Nikitin M. (1990), *Setting up an Industrial Accounting System at Saint-Gobain (1820–1880)*, „The Accounting Historians Journal", 17 (2), s. 73–93.
Porter D.M. (1980), *The Waltham System and early American textile cost accounting 1813–1848*, „The Accounting Historians Journal", 7 (1), s. 1–17.
Scheffs M. (1939), *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Wydawnictwa Związku Księgowych w Polsce, Poznań.
Sobańska I. (2010), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa, s. 73–106.
Solomons D. (1952), *Studies in Costing*, Sweet & Maxwell, London.
Spraakman G.P. (1999), *Management accounting at the historical Hudson's Bay Company: a comparison to 20th century practices*, „The Accounting Historians Journal", 26 (1), s. 35–64.
Szychta A. (2014a), *Alternatywne kierunki badań naukowych w rachunkowości zarządczej,* „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości", 80 (136), s. 193–223.
Szychta A. (2014b), *Polskie podręczniki z zakresu rachunkowości fabrycznej wydane w XIX wieku*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń, s. 161–180.
Szychta A. (2012), *Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w zachodnich krajach Europy kontynentalnej*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 111–149.
Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Turzyński M. (2012), *Umowy o używanie aktywów w świetle historyczno-teoretycznego dyskursu rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Williams R. (1999), *Management accounting practice and price calculation at Boulton and Watt's Soho Foundry: a late 18th century example*, „The Accounting Historians Journal", 26 (2), s. 65–88.

Wnuk-Pel T. (2011), *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

Wojciechowski E. (1965), *Podręczniki księgowości Antoniego Barcińskiego*, „Rachunkowość", 9, s. 278–282.

Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, PWN, Warszawa.

Wren D.A**.** (1996), *Plenary address connections: the shared heritage of accounting and management history*, [in:] A.J. Richardson (ed.), *Disorder and Harmony: 20th Century Perspectives on Accounting History*, Research Monograph, no. 23, CGA-Canada Research Foundation, s. 5–15.