

Renata Biadacz

Politechnika Częstochowska

RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA W POLSCE W LATACH 1950–1990

Streszczenie: Współczesne podejście do rachunkowości zarządczej wykształciło się w toku ponad stuletniej ewolucji jej zasad i metod, przy czym najbardziej dynamiczny rozwój obserwuje się w dwóch ostatnich dekadach. O historii rachunkowości zarządczej pisało wielu, również polskich autorów.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie rachunkowości zarządczej w Polsce na bazie literatury przedmiotu. Ponieważ w miarę upływu czasu podlegała ona nieustannej ewolucji związanej ze zmianami, jakie następowały w zakresie pomiaru i oceny wyników przedsiębiorstw z perspektywy zarządczej, w referacie ograniczono zakres badawczy do lat 1950–1990.

Słowa kluczowe: rachunkowość, rachunkowość zarządcza, ewolucja rachunkowości

1. Wstęp

Wraz z ewolucją rachunkowości w Polsce po II wojnie światowej pojawiło się wiele nowych problemów metodologicznych, których rozwiązanie wpływało na dalsze kierunki jej rozwoju.

Przez kilkaset lat rachunkowość była przede wszystkim wiedzą o odzwierciedlaniu rzeczywistości gospodarczej mikroprzedsiębiorstw. Wyłonienie się po II wojnie światowej rachunkowości makroekonomicznej (społecznej) spowodowało konieczność szerszego spojrzenia na dotychczasowe sposoby przetwarzania danych w rachunkowości. Te zmiany nie mogły pozostać bez wpływu na rachunkowość w Polsce. Chociaż niezależnie od trendów światowych w naszym kraju wystąpiły także uwarunkowania szczególne o charakterze ustrojowym.

Należy przyznać, że po II wojnie światowej badania naukowe z zakresu rachunkowości rozwinęły się głównie w obszarze metodologicznym, gdyż był to teren neutralny i niezwiązany z bieżącą praktyką. Dorobek myśli zachodniej, gdzie nastąpił istotny rozwój, w szerszym zakresie wykorzystywano również w obrębie rachunkowości zarządczej. Odrabianie zaległości w polskiej teorii rachunkowości odbywało się poprzez import zachodniej teorii i praktyki, oczywiście po odpowiednim dostosowaniu do rodzimych uwarunkowań językowych i kulturowych [Brzezina 1998,

s. 13]. Było to o tyle łatwiejsze, że w Polsce nawet w okresie realnego socjalizmu przenoszono na grunt teorii szereg rozwiązań zachodnich. Zawdzięczamy to głównie A. Jarugowej, która poświęciła temu wiele czasu i wysiłków, należąc do różnych międzynarodowych stowarzyszeń z zakresu rachunkowości.

Celem niniejszego opracowania jest przedstawienie rachunkowości zarządczej w Polsce na podstawie literatury przedmiotu. Ponieważ w miarę upływu czasu podlegała ona nieustannej ewolucji związanej ze zmianami, jakie następowały w zakresie pomiaru i oceny wyników przedsiębiorstw z perspektywy zarządczej, w referacie ograniczono zakres badawczy do lat 1950–1990.

2. Początki rozwoju rachunkowości zarządczej w literaturze polskiej

Na potrzebę rozwijania rachunkowości dla zarządzania zwracał uwagę S. Skrzywan już w pierwszych swych pracach wydanych w Polsce Ludowej.

Czołową pozycją w teorii rachunkowości z zakresu problematyki planów kont i dostosowania rachunkowości do potrzeb planowania była *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej* [Skrzywan 1948]. W pracy tej S. Skrzywan sformułował bardzo szeroką definicję rachunkowości, według której rachunkowość w przedsiębiorstwie rozumieć można jako „ogół metod i zabiegów rachunkowych, systematycznych i dorywczych, stosowanych w przedsiębiorstwie celem stworzenia podstaw dla decyzji kierowniczych” [Skrzywan 1948, s. 23].

Sprecyzowanie celu rachunkowości, zdaniem Skrzywana, pociąga za sobą daleko idące konsekwencje. „Jeżeli bowiem rachunkowość ma być drogowskazem dla kierownictwa przy pobieraniu decyzji powinna być tak samo nastawiona, jak to kierownictwo, powinna być rachunkiem *ex ante*, a nie tylko rachunkiem *ex post*”. Ścisłej mówiąc – przy ogólnym nastawieniu w przyszłość, wykorzystuje przeszłość w takim stopniu, jaki jest konieczny właśnie z punktu widzenia rachunku przyszłościowego. „Zatem rachunek *ex post* służy przede wszystkim kontroli wykonania planu, a stąd wtórnie – planowaniu na przyszłość” [Skrzywan 1948, s. 33].

Tak zdefiniowana rachunkowość obejmuje swym zakresem cały system informacji ekonomicznej w przedsiębiorstwie. Taki termin wydaje się szeroki, jednak w latach 40. ubiegłego stulecia, gdy statystyka makroekonomiczna istniała dopiero w załączkach, gdy nie było jeszcze ekonometrii i innych kwantytatywnych dyscyplin ekonomicznych, gdy planowanie mikroekonomiczne jawiło się jeszcze mglistym zarysem przyszłych dokonań w tym zakresie, taka ogólna definicja rachunkowości świadczyła o jej niezmiernie ważnej roli w przedsiębiorstwie. Była ona jedynym liczącym się systemem informacji ekonomicznej. Aby spełnić związane z tym zadania rachunkowość – w ocenie S. Skrzywana – musiała objąć przyszłość, teraźniejszość i przeszłość firmy. Opierając się na literaturze niemieckiej i amerykańskiej, sformułował on trzy podstawowe funkcje rachunkowości, a mianowicie:

- funkcję planowania (rachunek *ex ante*),
- funkcję sprawozdawczości (rachunek *ex post*),
- funkcję kontroli [Skrzywan 1948, s. 40; por. Skrzywan 1946, s. 8].

Taki całościowy rachunek z punktu widzenia czasu, zdaniem S. Skrzywana, nastawiony jest na potrzeby kierownictwa przedsiębiorstwa i użyteczny dla celów podejmowania decyzji. To podejście legło u podstaw tworzenia rachunku kosztów jako efektywnego narzędzia zarządzania i kontroli w przedsiębiorstwie.

Praca S. Skrzywana na temat funkcji rachunkowości w gospodarce planowej nakreśliła ramy teorii rachunkowości, rozumianej szeroko jako narzędzie zarządzania w przedsiębiorstwie. Szczególną rolę przypisywał on rachunkowi kosztów planowanych, stwierdzając, iż „[...] staje się on podstawą planowania ogólnego, staje się nie tylko zasadniczą metodą rachunku gospodarczego, ale metodą zarządzania przedsiębiorstwem i całością gospodarki socjalistycznej”¹. Zdaniem W. Brzezina praca ta niestety nie znalazła kontynuatorów, a stopniowo ramy teorii rachunkowości zostały ograniczone do rachunku *ex post* [Brzezina 1975, s. 10].

3. Rozwój rachunku kosztów w latach 1950–1990

W latach 50. równoległe do teoretycznych podstaw rachunkowości rozwijały się jej działy branżowe „[...] Na tle tych schematycznych w zasadzie opracowań zaczęły również powstawać prace z zakresu rachunku kosztów”. W ocenie W. Brzezina z konieczności nie zawężyły się one do czystych ram tradycyjnej ewidencji, lecz stopniowo je przekraczały, obejmując obszary należące do innych dyscyplin naukowych i wykorzystując ich zdobycze [za: Brzezina 1975, s. 10; tenże 1980, s. 23]. W tym okresie problematyką rachunku kosztów, szczególnie w aspekcie wykorzystania go jako narzędzia zarządzania i kontroli w przedsiębiorstwie, interesował się też S. Skrzywan. W swych pracach przekonywał, że rachunek kosztów ma służyć kierownictwu przedsiębiorstwa przy podejmowaniu decyzji, ze szczególnym uwzględnieniem zestawiania przypuszczalnych kosztów oraz różnych alternatyw rozważanych przed podjęciem końcowych rozstrzygnięć. Na ówczesne czasy było to nowatorskie i śmiałe podejście, uwzględniające nie tylko zdarzenia *ex post*, wynikające głównie z rachunkowości finansowej, ale również zdarzenia *ex ante*, które ściśle łączą się z planowaniem kosztów przedsiębiorstwa. W swych opracowaniach S. Skrzywan poddawał krytyce dotychczas stosowany rachunek kosztów oparty o sprawozdania sporządzane na podstawie kosztów przeszłych i postulował zastosowanie rachunku opartego na planowaniu i kontroli [Skrzywan 1958, s. 310]. Aby w przedsiębiorstwie był on efektywnym narzędziem podejmowania decyzji kierowniczych, jego użytkownik musiał posiadać jednak minimum wiadomości o jego sprawności i warun-

¹ W niniejszej pracy wyraźnie wyodrębniona została kontrola gospodarności, zawsze adresowana do ośrodków odpowiedzialności, ze szczególnym uwzględnieniem sprawności organizacji i kierowania oraz poziomu kosztów [zob. Skrzywan 1949, s. 31–33].

kach stosowania. Według S. Skrzywana „[...] rachunek kosztów ma sens, gdy jego dane zawarte w sprawozdaniach są wykorzystywane w bieżącym zarządzaniu przedsiębiorstwem” [Skrzywan 1963, s. 186–188; tenże 1967, s. 11]. Dotyczy to wszystkich składowych systemu zarządzania łącznie z podkreśloną przez Autora funkcją kontrolną rachunku kosztów. Aby informacje o kosztach były wykorzystywane w procesie zarządzania, użytkownicy powinni otrzymywać odpowiednie dane o ponoszonych kosztach oraz posiadać wiedzę dotyczącą znajomości rachunku kosztów.

Mimo nowoczesnych teorii S. Skrzywana, zgodnych z tendencjami postrzegania rachunkowości i rachunku kosztów, kształtującymi się wówczas w wielu krajach zachodnich, poglądy te nie miały decydującego wpływu na rozwój praktyki rachunkowości w Polsce w latach powojennych, a w jej ramach na wykorzystanie rachunku kosztów do zarządzania przedsiębiorstwami [Szychta 2006, s. 126].

Od początku lat 50. problematyka rachunku kosztów i ogólnej teorii rachunkowości stanowiły dominującą tematykę rozpraw naukowych pracowników katedr rachunkowości przede wszystkim ośrodków warszawskiego, wrocławskiego i łódzkiego. W efekcie prowadzonych badań powstało szereg cennych publikacji dotyczących rachunku kosztów i rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania. W ten sposób prace B. Siwonia² [1958, 1973], W. Malca³ [1963, 1969] i E. Burzym⁴ [1963, 1971], Z. Fedaka [1957, 1962, 1967, 1969], A. Jarugowej⁵ [1966, 1972], J. Skowrońskiego i A. Jarugowej⁶ [1976]⁷, T. Wierzbickiego [1974], K. Sa-

² Poświęcone zbadaniu ówczesnego stanu praktyki rachunku kosztów w przemyśle rolno-spożywczym, przeanalizowaniu przyczyn i podstaw przyjętych przez nią rozwiązań, skonfrontowaniu ich ze stanem w innych państwach oraz próbie oceny aktualnie stosowanych w przemyśle zasad rachunku kosztów.

³ Monografia W. Malca *Rachunek kosztów postulowanych* była pierwszą w Polsce powojennej teoretyczną rozprawą nad unowocześnieniem form rachunku kosztów. We wstępie książki profesor zastanawiał się, czy zainteresowanie rachunkiem kosztów postulowanych jest tylko przejawem przejściowej mody, czy też przejawem obiektywnej konieczności, a następnie sformułował zdania, które dzisiaj są przecież charakterystyczne dla tempa współczesnych zmian w działalności gospodarczej, zarządzaniu, technikach informatycznych.

⁴ Studia W. Malca i E. Burzym zmierzające do ustalenia rachunku kosztów postulowanych, opartego na kategorii indywidualnie niezbędnego kosztu zawierają duży dorobek teoretyczny.

⁵ Poświęcone przystosowaniu modeli rachunku kosztów do zarządzania w dużych przedsiębiorstwach przy różnych formach rozrachunku wewnętrznego.

⁶ Poświęcona analizie i projektowaniu modeli wieloczynnikowych i wielozadaniowych rachunku kosztów i dochodów, a także systemów informatycznych rachunku kosztów, rachunku kosztów czynników produkcji odpowiadających specyfice socjalistycznych przedsiębiorstw. Na szczególną uwagę zasługuje sformułowanie przez J. Skowrońskiego oryginalnego modelu rachunku kosztów czynników produkcji, który łączy cechy rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych oraz kładzie nacisk na zastosowania decyzyjne rachunku kosztów. Dzięki swoistemu grupowaniu i rozliczaniu kosztów, model ten umożliwia pełną obserwację kształtowania się zasobów w jednostce gospodarczej, a informacje tworzone dzięki jego zastosowaniu pozwalają na pogłębiony pomiar i ocenę efektywności zastosowanych czynników produkcji (zasobów) [Szychta 2007, s. 219].

⁷ Przydatność rachunku kosztów dla potrzeb zarządzania A. Jarugowa podkreśla też w innym wspólnym opracowaniu z J. Skowrońskim [Jarugowa, Skowroński 1982]. W artykule autorzy określili

wickiego [1966, 1973]⁸, J. Matuszewicza⁹ [1962, 1966, 1971] i E. Terebuchy [1971] doprowadziły do stworzenia w Polsce nowoczesnej szkoły rachunku kosztów [za: Jaruga 1981, s. 100; Brzezina 1975, s. 10–11].

Problemy rachunkowości dla zarządzania, a w szczególności operatywnego zarządzania badał Z. Messner i D. Buchta [Messner 1972; Messner, Buchta 1976] oraz H. Sobis w pracy na temat kosztów zarządzania¹⁰.

Nurt ten kontynuowany był przez kolejnych pracowników naukowych, o czym świadczą oryginalne prace takich autorów, jak np. J. Skowrońskiego (*Modele rachunku kosztów a elektroniczne przetwarzanie danych*), G.K. Świdorskiej (*Próba zastosowania rachunku kosztów zmiennych w przedsiębiorstwach produkcji sezonowej*), R. Gabriela (*Zastosowanie rachunku macierzowego w automatycznym systemie rozliczania kosztów własnych przedsiębiorstwa chemii organicznej*), B. Wardyna wspólnie z K. Sawickim (*Problemy budowy rachunku kosztów w skomputeryzowanym systemie informacji ekonomicznej*), W. Woźnicy (*Ustalenie operatywnych odchyleń od kosztów normatywnych przy zastosowaniu EMC*), które są wynikiem badań podejmowanych w ramach prac doktorskich.

Należy zaznaczyć, że w latach 60. rozwinęły się m.in. badania nad modernizacją teorii rachunku kosztów. Problematyka ta była dalej kontynuowana w dwóch kolejnych dekadach. Opracowania A. Jarugowej, J. Skowrońskiego, W. Malca i K. Sawickiego stanowią odzwierciedlenie tendencji teoretycznych w tym zakresie w literaturze światowej [Jarugowa, Skowroński 1975; Jarugowa, Malc, Sawicki 1979]. Tematyka rachunku kosztów akcentowała przede wszystkim mikroekonomiczne aspekty rachunkowości w ścisłym powiązaniu z problematyką zarządzania przedsiębiorstwem.

W pracach naukowych, a także w podręcznikach akademickich omawiano zasady i warunki zastosowania rachunku kosztów normatywnych, zadania i strukturę rachunku kosztów produkcji przemysłowej i jego rolę w operatywnym zarządzaniu przedsiębiorstwem, reguły pomiaru, rozliczania i kontroli kosztów pośrednich, budżetowanie kosztów w ośrodkach odpowiedzialności, istotę i znaczenie rachunku

proponowane podejścia do problematyki informacji dostarczanych przez rachunkowość dla podejmowania decyzji i przeprowadzania analiz z dziedziny gospodarki finansowej oraz rentowności zamierzonych działań gospodarczych, zarówno bieżących, jak i długoterminowych.

⁸ K. Sawicki podjął się m.in. uogólnienia i podsumowania problematyki organizacji operatywnej informacji o kosztach oraz doświadczeń zdobytych w zakresie jej stosowania [1966].

⁹ W których w sposób niezwykle udany konstruował systemy ewidencji kosztów i wyników w warunkach oceny efektywności gospodarowania przedsiębiorstw ograniczonego do funkcji produkcyjnych.

¹⁰ H. Sobis stara się określić, jakim warunkom powinny odpowiadać sposoby liczenia w rachunku kosztów przedsiębiorstwa, aby mógł on spełniać swe nowe zadania w miarę modyfikacji systemu zarządzania. Jest to tym bardziej uzasadnione, że sposoby liczenia w rachunku kosztów są nierozzerwalnym elementem trójczłonowej formuły gospodarki społecznej: bodźce – ceny – sposoby liczenia. Formułę tę przyjęto za punkt wyjścia rozpatrywania szeregu wybranych zagadnień, które – zdaniem autora – charakteryzują przydatność danych liczbowych z rachunku kosztów do zarządzania przedsiębiorstwem przemysłowym.

kosztów zmiennych i prognozy rentowności reguły analizy kosztów. Ponadto przedstawiano i oceniano różne metody kalkulacji kosztów, zasady ustalania cen sprzedaży i cen transferowych.

Wielu pracowników naukowych, jak m.in. B. Siwoń, W. Malc, J. Matuszewicz, W. Lewczyński, S. Sudoł, J. Ochman, T. Wierzbicki, Z. Messner, T. Troszczyński, A. Jarugowa, J. Skowroński i I. Sobańska, było autorami szeregu cennych projektów wdrożeniowych w dziedzinie rachunku kosztów i rachunkowości w przedsiębiorstwach ([por. [Jarugowa, Skowroński 1994, s. 166–172]).

4. Rachunkowość zarządcza w literaturze polskiej w latach 1950–1990

Pierwsze wzmianki o rozwoju rachunkowości zarządczej znajdujemy w 1959 r. u T. Pechego. Jego zdaniem „silniejsze zaakcentowanie analitycznej funkcji rachunkowości doprowadza w praktyce największych i najlepiej zorganizowanych wspólnych przedsiębiorstwach kapitalistycznych do utworzenia wyodrębnionej rachunkowości zarządczej. Jej przedmiotem jest przedstawienie sytuacji gospodarczej przedsiębiorstwa pod kątem potrzeb zarządzania w oparciu o zapis tych samych zdarzeń gospodarczych, które ewidencjonuje rachunkowość »zwykła«. W gruncie rzeczy, jeśli ogół decyzji gospodarczych na przyszłość uznamy za swego rodzaju plan gospodarczy przedsiębiorstwa kapitalistycznego chodzi tu o przystosowanie rachunkowości do potrzeb planowania”¹¹ [Peche 1959, s. 6].

O rozwoju rachunku kosztów, w którym upatruje się powstania rachunkowości zarządczej, pisze S. Skrzywan w 1968 r. Podkreśla on, iż „okresem niezwykle intensywnego rozwoju teorii i praktyki rachunkowości jest druga połowa XIX w., a szczególnie XX w. Rewolucja przemysłowa i rozwój przedsiębiorstw kapitalistycznych były niewątpliwie podstawowymi czynnikami, które oddziaływały na pełne wykształcenie się systemu rachunkowości” [Skrzywan 1968, s. 26]. Dla tego okresu szczególnie charakterystyczny, według S. Skrzywana, jest m.in. „[...] wielki skok »jakościowy« rachunkowości przedsiębiorstw przemysłowych, zwłaszcza w zakresie rachunku kosztów i kalkulacji produkcji oraz przystosowania rachunkowości do potrzeb zarządzania przez przemysłany system raportów i sprawozdań; rachunkowość przemysłu staje się dziedziną, w której rodzą się nowe koncepcje (np. rachunek kosztów postulowanych, budżetowanie kosztów i dochodów); stopniowa adaptacja

¹¹ Zdaniem T. Pechego w literaturze polskiej sprawę tę naświetlił po raz pierwszy S. Skrzywan [1948], obejmując jednak pojęciem rachunkowości zarówno tradycyjny jej zakres, jak i, nadmiernie chyba szeroko, planowanie w skali przedsiębiorstwa, a także dyscypliny niezbędne dla potrzeb planowania, jak np. analizę rynku itp., stanowiące zastosowanie metod ekonometrycznych dla potrzeb przedsiębiorstwa. Należy zdać sobie sprawę z tego, iż rachunkowość w znaczeniu zwykłym nie jest dziś jedynym narzędziem analitycznym będącym do dyspozycji kierownictwa przedsiębiorstwa. Stąd też wnioski wypływające z zawartych w pracy S. Skrzywana rozważań dotyczą raczej całokształtu rachunku gospodarczego w przedsiębiorstwie, niż rachunkowości *sensu stricto* (za: [Peche 1959, s. 5–6]).

tych osiągnięć przez inne działy gospodarki jest łatwa do prześledzenia [...]” [Skrzywan 1968, s. 26].

W podręczniku pt. *Teoretyczne podstawy rachunkowości* S. Skrzywan [1968, s. 18; 1971] sformułował cztery zadania rachunkowości:

1. „Dostarczanie różnym szczeblom kierownictwa jednostki gospodarującej bieżących i okresowych informacji liczbowych, zarówno syntetycznych, jak i analitycznych, niezbędnych do podejmowania świadomych decyzji”.

2. „Umożliwienie wykonania finansowo-księgowej kontroli wewnętrznej i zewnętrznej działalności gospodarczej jednostek i ich sytuacji majątkowej”. W szczególności umożliwienie:

a) ochrony mienia społecznego,

b) gospodarne użytkowanie tego mienia,

c) badanie wykonania zadań planowych jako podstawy oceny działalności i ujawnianie możliwości oszczędniejszego gospodarowania.

3 „Tworzenie podstaw liczbowych dla bieżącej i okresowej analizy jednostki gospodarującej [...] w celu wyciągnięcia odpowiednich wniosków na przyszłość [...], a więc na przykład dokonywanie wyboru optymalnej alokacji zasobów i formalizowanie tych decyzji w spójnych planach”.

4 „Tworzenie podstaw liczbowych dla wycinkowych i całościowych obrazów gospodarki narodowej”.

Jak zauważa A. Jarugowa, zadanie pierwsze i trzecie ściśle wiążą się z rachunkowością zarządczą organizacji gospodarczej, zaś kontrola wykonania zadań przy oszczędnym wykorzystaniu użytkowanych środków, stanowi część zadania drugiego [Jarugowa 1981, s. 84].

Jak już wspomniano wcześniej, duży wkład w rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce miała właśnie A. Jarugowa. Dzięki jej działalności badawczej i dydaktycznej wprowadzono rachunkowość zarządczą do nauki i nauczania rachunkowości w Polsce [Jarugowa 1981, s. 83–102, też 1987, s. 78, też 1992, s. 104–108]. A. Jarugowa przedstawiając i rozwijając różne modele i metody rachunkowości zarządczej, stworzyła mocny grunt do ich praktycznego zastosowania po 1990 r. w przedsiębiorstwach funkcjonujących w nowych warunkach gospodarki rynkowej (za: [Szychta 2007, s. 220]).

W 1981 r. A. Jarugowa przedstawiła artykuł *Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej*, w którym podaje, że rachunkowość dla zarządzania (zarządcza) rozwijała się w miarę rozszerzania się zakresu i stopnia skomplikowania funkcji zarządzania organizacją gospodarczą. Początki rachunkowości zarządczej wiąże się zwykle z rachunkiem kosztów, z jego rozbudową na rachunek kosztów i dochodów, dla planowania i kontroli działalności oraz podejmowania decyzji [Jarugowa 1981, s. 83]. Początków rachunkowości zarządczej, jej zdaniem, upatruje się w takiej fazie rozwoju rachunku kosztów, kiedy zaczęto planować (budżetować) nie tylko koszty, lecz także dochody w przekroju podmiotów odpowiedzialności, a następnie planowaniem (budżetowaniem) objęto działalność całych przedsiębiorstw [Jarugowa 1984, s. 10]. Według niej rachunkowość zarządcza polega przede wszystkim na analizie,

projektowaniu i utrzymaniu efektywnych systemów informacji służących określonym potrzebom kierowniczym. W szczególności jest ona pomocna przy planowaniu i kontroli oraz podejmowaniu decyzji poprzez projekcję wpływu alternatywnych wyborów (decyzji) na wyniki (finansowe). Dużym ułatwieniem jest przy tym zastosowanie komputerowych modeli przedsiębiorstw i/lub przedsięwzięć.

W kolejnym opracowaniu A. Jarugowa i J. Skowroński [1987, s. 33] starają się uściślić relacje między rachunkowością zarządczą a informatycznymi systemami wspomaganiami decyzji kierowniczych. Wskazują, że rachunkowość dostarcza informacji niezbędnych dla sterowania przedsiębiorstwem. Granice między tak wyróżnionymi „rachunkami celowymi” są zresztą nieostre, gdyż informacje zorientowane zewnętrznie i społecznie nie mogą pozostać bez wpływu na zachowanie kierownictwa przedsiębiorstwa. Ich zdaniem, rachunkowość zarządcza wyróżnia się funkcjami, co w praktyce prowadzi także do pewnych swoistych metod. Natomiast nie wyróżnia się zakresem dziedzinowym w systemie rachunkowości. Wykorzystuje i przetwarza informacje o kosztach i dochodach, ale także o wpływach i wydatkach lub gospodarowaniu czynnikami produkcji.

Pogląd, że rachunkowość zarządcza oznacza przede wszystkim orientację na obsługę wewnętrznego systemu informacyjnego, z uwzględnieniem metod i procedur dostosowanych do konkretnych sytuacji, prezentują m.in. A. Jarugowa [1984] i Z. Messner [1971]. Funkcje rachunkowości zarządczej określane są dość szeroko, np. obejmuje się nie tylko rachunek kosztów, lecz także planowanie finansowe i projektowanie systemu.

Podstawowymi cechami rachunkowości zarządczej są: szybkość, istotność informacji, zorientowanie na przyszłość (przewidywanie i plan), elastyczność wyboru okresów, korzystanie ze znacznie szerszych zbiorów atrybutów zdarzeń i zasobów (np. cel, podmiot odpowiedzialny, norma, jakość), nacisk na podmiotowe ujęcie efektów działania i wykorzystania zasobów.

Rachunkowość zarządcza musi tak wpływać na strukturę zbiorów informacji – i to nie tylko księgowych – aby można było dostarczyć parametry dla stosowanych modeli decyzyjnych [Jarugowa, Skowroński 1987, s. 34]. Bardzo istotną cechą rachunkowości w służbie zarządzania przedsiębiorstwem musi stanowić wielość „płaszczyzn czasowych”, którym przyporządkowuje się zbiory informacji w zależności od szebła kierowania (operacyjne, taktyczne, strategiczne) i horyzontu podejmowania decyzji [Jarugowa, Skowroński 1986, s. 33–37].

Do rachunkowości zarządczej odnoszą się również inni teoretycy rachunkowości. Nawiązanie do teorii rachunkowości zarządczej eksponowanych w krajach zachodnich występuje m.in. u D. Buchty i Z. Messnera¹² [Messner 1971, s. 112–113;

¹² Autorzy stwierdzają, iż „istniejąca w kraju rachunkowość – tak w teorii, a jeszcze bardziej w praktyce – odpowiada tzw. rachunkowości finansowej (*Financial Accounting*), która w krajach zachodnich odróżniana jest od obecnie eksponowanej rachunkowości zarządczej (*Management Accounting*). W swojej pracy wzorują się na literaturze angloamerykańskiej.

Buchta, Messner 1976, s. 62], w opracowaniu M. Gmytrasiewicz, T. Peche i G. Świdorskiej [1977, s. 12–13] czy u E. Burzym¹³. Niektórzy autorzy jednoznacznie wyodrębnili fazy ewolucji tego podsystemu rachunkowości. Było to przedmiotem rozważań A. Jarugowej [Jarugowa 1987, s. 93–94; taż 1992, s. 107] i E. Burzym [1986, s. 19]. A. Jarugowa, E. Burzym, a w późniejszym okresie I. Sobańska [Sobańska 1999; taż 2003, s. 39–50] zidentyfikowały trzy fazy, natomiast A. Karmańska przedstawiła aż sześć etapów [Karmańska 2006, s. 14]. Najbardziej wyczerpujący opis ewolucji rachunkowości zarządczej został przygotowany przez A. Szychtę, która za punkt wyjścia do własnych rozważań przyjęła ujęcie czterofazowe proponowane przez Międzynarodową Federację Rachunkowców [Szychta 2007, s. 221].

5. Podsumowanie

Polscy autorzy wielokrotnie podejmowali próby rozpoznania i uporządkowania problemów związanych z rozwojem rachunkowości zarządczej zarówno na świecie, jak też w Polsce. Zarys rozwoju rachunkowości w polskim piśmiennictwie naukowym został przedstawiony m.in. przez A. Jarugę [2001, s. 44–46], S. Sojaka [2000, s. 21–23], G.K. Świdorską [2003, s. 1–9] czy B. Nitę [2008, s. 293–317]. Ewolucja rachunkowości zarządczej wymaga wnikliwych studiów literatury przedmiotu, a swym zakresem obejmuje coraz to nowe zagadnienia. W związku z powyższym w niniejszym opracowaniu podjęto próbę przedstawienia ujęcia rachunkowości zarządczej w literaturze polskiej w latach 1950–1990. Ze względu na ograniczenia ramowe opracowania, niektóre zagadnienia tylko zasygnalizowano, pozostawiając wnikliwsze rozważania na kolejne opracowania.

Literatura

- Borowiec L., *Skrzywanowska szkoła rachunku kosztów*, w: *Polska Szkoła Rachunkowości*, red. nauk. M. Gmytrasiewicz, A. Karmańska, Wydawnictwo SGH w Warszawie, Warszawa 2004.
- Brzezina W., *Ogólna teoria współczesnej rachunkowości*, Częstochowskie Wydawnictwo Naukowe przy Wyższej Szkole Zarządzania, Częstochowa 2006.
- Brzezina W., *Problemy przebudowy teorii rachunkowości w Polsce Ludowej*, Zeszyty Naukowe Politechniki Częstochowskiej, Nauki Społeczno-Ekonomiczne, nr 96, Częstochowa 1975.
- Brzezina W., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń 1975.

¹³ Zdaniem E. Burzym potrzeby gospodarki w latach 80., rozpatrywane w świetle paradygmatu społeczno-ekonomicznego, wpłynęły odpowiednio na rozwój rachunkowości w sferze merytorycznej i metodologicznej. Pojawiły się nowe nurty badań dotyczące rachunkowości prowadzonej w różnej skali w rodzaju „rachunkowości nadwyżki” i „bilansu socjalnego”, rachunkowości zasobów pracy i rachunkowości odpowiedzialności społecznej”. Wpłynęły one odpowiednio na modyfikację i doskonalenie rozwiązań stosowanych w dwóch wyróżnionych (zwłaszcza w wysoko rozwiniętych krajach zachodnich) podsystemach rachunkowości, tj. rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej.

- Brzezina W., *Teoria modeli ewidencyjnych*, Studia i Monografie, nr 1, Wydawnictwo WSP w Częstochowie, Częstochowa 1980.
- Burzym E., *Nowoczesna rachunkowość stymulatorem wzrostu ekonomicznej efektywności gospodarowania*, SKwP, Stowarzyszenie Wyższej Użyteczności, Katowice 1986.
- Burzymowa E., *O istocie pojęć wydatek, nakład, koszt*, „Rachunkowość” 1963, nr 5.
- Burzymowa E., *Pomiar i ocena rentowności przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa 1971.
- Fedak Z., *Kierunki rozwoju rachunku kosztów*, w: *Rachunkowość Polska*, PWE, Warszawa 1967.
- Fedak Z., *Koszty produkcji przedsiębiorstwa przemysłowego*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1957.
- Fedak Z., *Rachunek kosztów produkcji przemysłowej*, PWE, Warszawa 1962.
- Fedak Z., *Wykorzystanie rachunku kosztów normatywnych dla poprawy rentowności*, „Finanse” 1969, nr 10.
- Gmytrasiewicz M., Peche T., Świdarska G., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1977.
- Jaruga A.A., *Rola rachunkowości zarządczej*, w: A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, SWPiZ, Łódź 2001.
- Jarugowa A., *Koszty pośrednie w przedsiębiorstwach przemysłowych. Rachunek i kontrola*, PWE, Warszawa 1972.
- Jarugowa A., *Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych*, PWE, Warszawa 1966.
- Jarugowa A., Malc W., Sawicki K., *Rachunek kosztów*, PWE, Warszawa 1979.
- Jarugowa A., *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza jako przedmiot na studiach ekonomicznych*, Zeszyty Metodyczne „Rachunkowość”, nr 4, red. T. Peche, Centralny Ośrodek Metodyczny Studiów Ekonomicznych w Warszawie, SGPiS, Warszawa 1987.
- Jarugowa A., *Rachunkowość społeczna na tle tendencji rozwoju rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, t. 7, Warszawa 1984.
- Jarugowa A., *Rachunkowość zarządcza w nowych programach studiów*, Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP, Warszawa 1992.
- Jarugowa A., Skowroński J., *Niektóre zastosowania rachunkowości przy podejmowaniu samodzielnych decyzji przez przedsiębiorstwa*, „Rachunkowość” 1982, nr 5.
- Jarugowa A., Skowroński J., *O wierny obraz rachunku kosztów*, „Rachunkowość” 1994, nr 4.
- Jarugowa A., Skowroński J., *Rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, PWE, Warszawa 1975, 1976, 1986.
- Jarugowa A., Skowroński J., *Rachunkowość zarządcza a informatyczne systemy wspomaganie decyzji kierowniczych*, materiały na konferencję naukową nt. „Systemy informatyczne w rachunkowości i zarządzaniu gospodarczym – wpływ współczesnej informatyki na tradycyjne dyscypliny teoretyczne i rozwiązania organizacyjne”, SGPiS, Komitet Statystyki i Ekonometrii PAN, SKwP, Jachranka 1987.
- Jarugowa A., *Wprowadzenie do rachunkowości zarządczej*, w: *Rachunkowość jako system i dyscyplina naukowa – stan i perspektywy rozwoju*, cz. 1, materiały na konferencję naukową zorganizowaną w dziesiątą rocznicę śmierci prof. dr. Stanisława Skrzywana w ramach obchodów 75-lecia SGPiS, Warszawa–Jachranka 1981.
- Karmańska A., *Zarządzanie przedsiębiorstwem a rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów w systemie informacyjnym przedsiębiorstwa*, red. nauk. A. Karmańska, Difin, Warszawa 2006.
- Malc W., *Pomiar poziomu kosztów w przemyśle*, PWE, Warszawa 1969.
- Malc W., *Rachunek kosztów postulowanych w przedsiębiorstwie przemysłowym*, PWE, Warszawa 1963.
- Matuszewicz J., *Problemy ewidencji procesów produkcyjnych w rachunkowości*, PWE, Warszawa 1966.
- Matuszewicz J., *Rachunek kosztów postulowanych*, PWE, Warszawa 1971.

- Matuszewicz J., *Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach o produkcji jednostkowej i małoseryjnej*, PWE, Warszawa 1962.
- Messner Z., Buchta D., *Rachunkowość a zarządzanie*, PWE, Warszawa 1976.
- Messner Z., *Informacja ekonomiczna w zarządzaniu*, PWN, Warszawa 1971.
- Messner Z., *Rachunek kosztów jako instrument operatywnego zarządzania przedsiębiorstwem przemysłowym*, PWE, Warszawa 1972.
- Nita B., *Ewolucja rachunkowości zarządczej: od rachunku kosztów do strategicznej rachunkowości zarządczej*, Prace Naukowe UE we Wrocławiu, Wrocław 2008.
- Peché T., *Rachunkowość przedsiębiorstw a rachunkowość społeczna*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1959.
- Sawicki K., *Analiza kosztów w przedsiębiorstwie przemysłowym*, Warszawa 1973.
- Sawicki K., *Operatywna informacja o kosztach dla celów zarządzania*, Biblioteka SKwP, PWE, Warszawa 1966.
- Siwoń B., *Kierunki rozwoju nowoczesnego rachunku kosztów*, PWE, Warszawa 1973.
- Siwoń B., *Rachunek kosztów w przemyśle rolno-spożywczym*, Polskie Wydawnictwa Gospodarcze, Warszawa 1958.
- Skrzywan S., *Kontrola w przedsiębiorstwie*, Wydawnictwo Trzaska, Evert i Michalski, Warszawa 1949.
- Skrzywan S., *Niektóre problemy rachunku kosztów w samodzielnym przedsiębiorstwie państwowym*, „Rachunkowość” 1958, nr 8.
- Skrzywan S., *Rachunek kosztów jako narzędzie zarządzania i kontroli w przedsiębiorstwie*, „Rachunkowość” 1963, nr 6.
- Skrzywan S., *Rachunkowość przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych*, cz. 1: *Ogólne zasady księgowości*, Warszawa 1946.
- Skrzywan S., *Rachunkowość w Polsce Ludowej*, w: *Rachunkowość polska*, PWE, Warszawa 1967.
- Skrzywan S., *Rachunkowość w przedsiębiorstwie przy gospodarce planowej. Cele i funkcje*, Prace Zakładu Rachunkowości SGH w Warszawie, nr 1, Gospodarczy Instytut Wydawniczy, Warszawa 1948.
- Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1968.
- Skrzywan S., *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, PWE, Warszawa 1971.
- Sobańska I., *Rachunkowość zarządcza – stan teorii i praktyki*, raport dla Komitetu „Rachunkowość 2000”, Infor, 13–14.12.1999.
- Sobańska I., *Systemy rachunku kosztów i wyników*, w: *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza. Najnowsze tendencje, procedury i ich zastosowanie w przedsiębiorstwach*, red. nauk. I. Sobańska, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa 2003.
- Sobis H., *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, Wrocław 1968.
- Sojak S., *Rachunkowość zarządcza w warunkach inflacji*, Tonik, Toruń 2000.
- Szychta A., *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo UŁ, Łódź 2007.
- Szychta A., *Kierunki i czynniki rozwoju praktyki rachunkowości zarządczej w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości SKwP, t. 35 (91), Warszawa 2006.
- Świdorska G.K., *Podstawowe pojęcia*, w: *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. 1, red. nauk. G.K. Świdorska, Difin, Warszawa 2003.
- Terebucha E., *Rachunek kosztów przedsiębiorstw przemysłowych*, Warszawa 1971.
- Wakar A., *Morfologia bodźców ekonomicznych*, Warszawa 1963.
- Wierzbicki W., *Rachunek kosztów w warunkach nowoczesnej techniki obliczeniowej*, Warszawa 1974.
- Woźnica W., *Ustalenie operatywnych odchyleń od kosztów normatywnych przy zastosowaniu EMC*, prace 2–5 zamieszczone w materiałach Ogólnopolskiej Konferencji Rachunkowości Przetwarzania Danych, Sopot 1974.

MANAGEMENT ACCOUNTING IN POLAND BETWEEN THE YEARS 1950 AND 1990

Summary: A modern approach to management accounting has been developed during more than one hundred years of evolution of its principles and methods, however, the most dynamic development has been observed for the last two decades. The history of management accounting has been covered by many, also Polish authors. This study has been prepared in order to present a development of the management accounting in the Polish literature. Management accounting has experienced with time a permanent evolution associated with changes in the area of measurement and assessment of companies' results from management perspective, therefore, this paper contains limited scope of analysis, i.e. years 1950–1990.