

Badania naukowe w zakresie
rachunkowości zarządczej

Badania naukowe w zakresie rachunkowości zarządczej

Z prac łódzkiej szkoły rachunkowości
w latach 2017–2022

Przemysław Kabalski

Anna Szychta

Żaneta Kielanowicz

Jan Michalak

SIZ


wydawnictwo

ŁÓDŹ 2023


Afiliacja autorów

Uniwersytet Łódzki, Wydział Zarządzania, Katedra Rachunkowości


Przemysław Kabalski

 <https://orcid.org/0000-0002-9035-8609>
przemyslaw.kabalski@uni.lodz.pl


Anna Szychta

 <https://orcid.org/0000-0001-8465-0542>
anna.szychta@uni.lodz.pl

Żaneta Kielanowicz

 <https://orcid.org/0000-0001-8119-5580>
zaneta.kielanowicz@uni.lodz.pl

Jan Michałak

 <https://orcid.org/0000-0003-2722-0233>
jan.michalak@uni.lodz.pl

Recenzja naukowa: dr hab. Bartosz Kurek
profesor Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie

Projekt okładki: Kamil Dura

Projekt typograficzny, skład i łamanie: Mateusz Poradecki

Redakcja językowo-stylistyczna i techniczna: Monika Poradecka

Copyright by the Authors

Copyright for this edition by Wydawnictwo SIZ, Łódź 2023

Wszelkie prawa zastrzeżone

Zezwala się na kopiowanie, dystrybucje, wyświetlanie tylko dokładnych (dosłownych) kopii dzieła.
Niedozwolone jest jego zmienianie i tworzenie na jego bazie pochodnych.

ISBN 978-83-65766-87-8

SIZ

wydawnictwo

Wydawnictwo SIZ
ul. Matejki 22/26, pok. 112
90-237 Łódź
Tel. 42 635 47 91
email: biuro@wydawnictwo-siz.pl

Spis treści

Wstęp	7
1. Rozumienie rachunkowości zarządczej w łódzkiej szkole rachunkowości	11
1.1. Wprowadzenie	11
1.2. Rozumienie rachunkowości zarządczej przez A. Jarugę i I. Sobańską	11
1.3. Aktualne rozumienie rachunkowości zarządczej	14
1.3.1. Perspektywa systemowa	15
1.3.2. Perspektywa ontologiczna	18
1.3.3. Perspektywa nowoczesnej sprawozdawczości biznesowej	21
1.3.4. Perspektywa organizacji nienastawionych na zysk	22
1.3.5. Perspektywa projektowania i wdrażania rachunkowości zarządczej	22
1.3.6. Perspektywa potrzeb użytkowników rachunkowości zarządczej w uczelni publicznej	24
1.3.7. Perspektywa ładu korporacyjnego	25
1.3.8. Perspektywa historyczna	25
1.4. Podsumowanie	26
2. Historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej	29
2.1. Wprowadzenie	29
2.2. Nurty badawcze w historii rachunkowości	30
2.3. Podejścia badawcze do genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej	35
2.4. Rachunkowość na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami w Polsce do 1939 roku	44
2.4.1. Rachunkowość fabryczna i kalkulacja kosztów w czasach zaborów	44
2.4.2. Rachunek kosztów i budżetowanie w Polsce w okresie międzywojennym	55
2.5. Rachunkowość zarządcza i controlling w Polsce od lat dziewięćdziesiątych XX wieku	68
2.6. Podsumowanie	72
3. Rachunkowość zarządcza w procesach operacyjnych i strategicznych	73
3.1. Wprowadzenie	73
3.2. Uwarunkowania praktyki rachunkowości zarządczej	74
3.3. Obszary badawcze w wymiarze operacyjnym funkcjonowania organizacji	83
3.4. Obszary badawcze w wymiarze strategicznym funkcjonowania organizacji	90
3.5. Obszary badawcze w sektorze publicznym	95
3.6. Podsumowanie	101
4. Rachunkowość zarządcza w kontekście zrównoważonego rozwoju	103
4.1. Wprowadzenie	103
4.2. Koncepcja zrównoważonego rozwoju a rachunkowość zarządcza	103
4.3. Nurty badawcze w zakresie rachunkowości ukierunkowanej na zrównoważony rozwój	108

4.4. Metody rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój w perspektywach przejrzystości i poprawy efektywności	118
4.5. Podsumowanie	130
Zakończenie	133
Załącznik	137
Rachunkowość zarządcza – moja przygoda. Opinia bardzo osobista Tomasza Wnuka-Pela	137
Bibliografia	139
Spis rysunków	155
Spis tabel	157

Wstęp

Celem monografii jest zebranie, usystematyzowanie i opisanie wyników badań w zakresie rachunkowości zarządczej przeprowadzonych w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego (WZ UŁ) w latach 2017–2022, a także określenie poglądów pracowników Katedry na istotę i cele rachunkowości zarządczej jako działalności praktycznej.

Publikacja stanowi kontynuację prezentacji dorobku z zakresu rachunkowości zarządczej łódzkiej szkoły rachunkowości, powstałej w 1948 roku, zapoczątkowanej przez profesora Edwarda Wojciechowskiego, który kierował Katedrą Rachunkowości w latach 1950–1973, i ukształtowanej przez profesor Alicję Jarugę, kierownika Katedry Rachunkowości w UŁ w latach 1973–1998. Wyniki prac badawczych dotyczących rachunkowości zarządczej w gospodarce rynkowej do 2016 roku zostały zaprezentowane w rozdziale 10 (Szychta, Michalak, 2018) monografii pt. *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016: wyzwania dla praktyki i nauki* pod redakcją Ireny Sobańskiej i Radosława Ignatowskiego (Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, 2018), a dorobek pracowników Katedry w okresie gospodarki centralnie planowanej m.in. w „Zeszytach Teoretycznym Rachunkowości”, nr 42(98), wydanym w 2008 roku (s. 51–53).

Niniejsza monografia zawiera cztery rozdziały i zakończenie.

W rozdziale pierwszym przedstawiamy najpierw poglądy na istotę rachunkowości zarządczej profesor A. Jarugi i profesor I. Sobańskiej, byłych kierowniczek Katedry Rachunkowości na Wydziale Zarządzania UŁ. One wniosły największy wkład w rozwój badań rachunkowości zarządczej w łódzkiej szkole rachunkowości. Ich myśl w tym zakresie miała i ma do dziś ogromny wpływ na nasze badania. Dalej prezentujemy, analizujemy, porównujemy i syntezujemy aktualne stanowiska na temat istoty rachunkowości zarządczej 16 obecnych pracowników badawczo-dydaktycznych Katedry Rachunkowości WZ UŁ.

Celem rozdziału drugiego monografii jest charakterystyka – na tle prezentacji nurtów badawczych w historii rachunkowości na świecie – rozwoju piśmiennictwa dotyczącego rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzających przedsiębiorstwami w Polsce do 1939 roku i stanu praktyki w tym zakresie oraz przedstawienie niektórych aspektów rozwoju rachunkowości zarządczej w naszym kraju od początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku.

Rozdział ten odnosi się do wybranych aspektów rozwoju rachunkowości zarządczej, która dopiero od lat pięćdziesiątych XX wieku jest określana odrębnym anglojęzycznym terminem *management accounting*, tłumaczonym w języku polskim jako rachunkowość

zarządcza. Ma ona jednak swoje źródła w księgowości przedsiębiorstw kupieckich i manufaktur od około XVI wieku, rachunkowości fabrycznej w XIX wieku i rachunku kosztów produkcji formowanym w teorii i praktyce podmiotów gospodarczych do końca lat trzydziestych XX wieku. Rozwiązania stosowane w ówczesnej praktyce i dorobek publikacyjny w tym zakresie nie były w Polsce wystarczająco rozpoznane i scharakteryzowane, w przeciwieństwie do niektórych krajów Europy Zachodniej (Wielkiej Brytanii, Włoch, Hiszpanii) i Stanów Zjednoczonych dzięki publikacjom historycznym, zwłaszcza wydawanym od lat osiemdziesiątych XX wieku w formie monografii (np. Johnson, Kaplan, 1987; Lee i in., 1996; Mattessich, 2008; Boyns, Edwards, 2013) oraz licznych artykułów w renomowanych międzynarodowych czasopismach naukowych, w tym w trzech wyłącznie dotyczących historii rachunkowości, tj. „The Accounting Historians Journal”, „Accounting History Review” i „Accounting History”.

W rozdziale drugim wskazujemy fakty dotyczące Polski dla potwierdzenia tezy, wynikającej z badań historycznych przeprowadzonych przez badaczy zagranicznych, że piśmiennictwo, a także praktyka w zakresie ewidencji księgowej i kalkulacja kosztów produktów oraz proste miary wyników działalności podmiotów gospodarczych, ukierunkowane na wsparcie zarządzających podmiotami, rozwijały się znacznie wcześniej, zanim nadano nazwę *management accounting* temu zakresowi rachunkowości (np. Kaplan, 1984; Fleischman, Parker, 1991; 1992; Loft, 1995; Chapman i in., 2007; Boyns, Edwards, 2013). W rozdziale tym przedstawiamy też wyniki badań dotyczących traktowania relacji rachunkowości zarządczej i controllingu, akademickich aspektów rachunkowości zarządczej i controllingu oraz zmian zachodzących od początku lat dwięćdziesiątych XX wieku w praktyce rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce od strony zarządczej oraz wykonawców zadań z tego zakresu.

Celem rozdziału trzeciego jest prezentacja prac z zakresu bieżących aspektów rachunkowości zarządczej, objętych badaniami przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w latach 2017–2022. W rozdziale tym przedstawiamy zrealizowane w artykułach naukowych oraz monografiach badania w czterech obszarach: uwarunkowań praktyki rachunkowości zarządczej, operacyjnym i strategicznym wymiarze funkcjonowania organizacji gospodarczych oraz dotyczących podmiotów w sektorze publicznym. Łącznie analizie poddanych zostało siedemnaście artykułów naukowych, cztery monografie oraz jeden rozdział monograficzny. Z uwagi na tematykę rozdziału przedstawiona analiza pomija publikacje przygotowane na 70-lecie Katedry Rachunkowości (opublikowane w 2018 roku), tj. wskazaną powyżej pracę zbiorową pt. *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016: wyzwania dla praktyki i nauki* oraz cykl monografii tworzących serię 70-lecie Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego, wydanych przez Wydawnictwo Nieoczywiste.

Rozdział czwarty jest poświęcony rachunkowości zarządczej w kontekście zrównoważonego rozwoju. Zrównoważony rozwój stanowi jedną z kluczowych koncepcji końca XX wieku i XXI wieku ze względu na rosnące wyzwania środowiskowe, społeczne i gospodarcze związane ze zmianami klimatycznymi i wyczerpywaniem się zasobów przy jednoczesnym wzroście populacji ludzi na Ziemi. Celem tego rozdziału jest identyfikacja i charakterystyka nurtów w obszarze rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój. Dla realizacji tego celu została opracowana krytyczna analiza i synteza przeglądów literatury w obszarze zrównoważonej rachunkowości zarządczej zrealizowanych przez badaczy z różnych krajów.

Rozdział czwarty odnosi się do relacji między rachunkowością zarządczą a zrównoważonym rozwojem, która wciąż się kształtuje. Opracowana krytyczna analiza i synteza przeglądów literatury pozwoliła na zidentyfikowanie najczęściej podejmowanych zagadnień i metod w stosowanych badaniach. Umożliwiła ona również wyodrębnienie głównych nurtów w badaniach nad rachunkowością zarządczą ukierunkowaną na zrównoważony rozwój oraz przedstawienie zmian zachodzących w tych badaniach wraz z upływem czasu. Na tle wyników przeglądów literatury w obszarze rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój zostały przedstawione w rozdziale badania opublikowane przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w latach 2017–2022. Badania te można podzielić na dwa nurty zgodnie z podejściem K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016), odpowiadające dwóm perspektywom – perspektywie przejrzystości i perspektywie poprawy efektywności. Badania w perspektywie przejrzystości koncentrowały się głównie na raportowaniu wskaźników środowiskowych i społecznych, a w perspektywie poprawy efektywności na funkcjonowaniu systemów pomiaru dokonań.

Publikację podsumowuje zakończenie.

Przygotowując monografię, zastosowaliśmy dwie główne metody badawcze. W celu określenia aktualnych poglądów pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ na istotę rachunkowości zarządczej wykorzystano panel ekspercki. Dla usystematyzowania i opisanego wyników badań w zakresie rachunkowości zarządczej wykonanych w Katedrze w prezentowanym okresie przeprowadziliśmy przegląd i syntezę zawartości najnowszych publikacji naukowych pracowników Katedry. Ponadto zastosowaliśmy tematyczną analizę i syntezę literatury z zakresu historii rachunkowości oraz rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój.

Pragniemy podkreślić, że nasza monografia, stanowiąca przegląd i syntetyczny opis wyników badań z zakresu rachunkowości zarządczej przeprowadzanych w ostatnich kilku latach w Katedrze Rachunkowości funkcjonującej 75 lat w strukturach organizacyjnych Uniwersytetu Łódzkiego, ma nie tylko wymiar historyczny. Wyrażamy bowiem nadzieję, że przedstawione w niej koncepcje, podejścia i obszary badawcze będą kontynuowane w łódzkiej szkole rachunkowości, a także zainspirują badaczy,

a zwłaszcza doktorantów, w innych ośrodkach naukowych w Polsce do podejmowania pogłębionych, nowatorskich i interdyscyplinarnych dociekań badawczych w sferze rachunkowości zarządczej, w tym ukierunkowanej na zrównoważony rozwój podmiotów gospodarczych. Niniejszą publikację kierujemy również do studentów kierunków i specjalności w ramach dyscyplin naukowych nauki o zarządzaniu i jakości oraz ekonomia i finanse, zainteresowanych problematyką rozwoju i wdrażania systemów rachunkowości zarządczej w praktyce.

Przemysław Kabalski

Anna Szychta

Żaneta Kielanowicz

Jan Michalak

1. Rozumienie rachunkowości zarządczej w łódzkiej szkole rachunkowości

1.1. Wprowadzenie

Fundamentalną kwestią dla badaczy w każdej dziedzinie nauki jest zdefiniowanie przedmiotu swoich zainteresowań naukowych. Od tego, jak go pojmują, zależy bowiem to, co i jak badają. Przedmiotem badań w nauce o rachunkowości jest rachunkowość jako specyficzna dziedzina działalności człowieka polegająca zasadniczo na tworzeniu i komunikowaniu informacji ekonomicznych służących do podejmowania decyzji gospodarczych. Tak określony obiekt badań jest złożony i wieloaspektowy, a jego istotnym elementem jest rachunkowość zarządcza. Ta sfera rachunkowości sama w sobie jest złożona, a do tego ciągle podlega zmianom (na ogół ewolucyjnym, choć czasami też rewolucyjnym). Systematycznej rewizji podlega w związku z tym definicja rachunkowości zarządczej. Dziś jest ona na ogół rozumiana inaczej niż kilkadziesiąt lat temu.

Celem rozdziału jest przede wszystkim określenie, jak jest pojmowana rachunkowość zarządcza w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego. Zanim przedstawimy nasze dzisiejsze poglądy, zaprezentujemy definicje autorstwa profesor A. Jarugi i profesor I. Sobańskiej¹ sprzed kilkunastu lat. Wniosły one nie tylko największy wkład w rozwój nauki i dydaktyki w zakresie rachunkowości zarządczej w łódzkiej szkole rachunkowości, lecz także opracowały autorskie jej definicje. Te definicje bez wątpienia wywarły duży wpływ na nasze aktualne poglądy.

1.2. Rozumienie rachunkowości zarządczej przez A. Jarugę i I. Sobańską

Warto zacząć od podkreślenia, że zajmowanie się przez naukowców rachunkowością zarządczą w krajach Europy Środkowo-Wschodniej należących do bloku socjalistycznego (sowieckiego), w którym gospodarka miała charakter centralnie planowany, nie było wcale oczywiste. Rachunkowość zarządcza znalazła w nich pełne i można powiedzieć oficjalne zastosowanie dopiero od początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku². Natomiast wcześniej wykorzystywano co najwyżej pewne jej elementy, jak np. rachunek kosztów normatywnych, budżetowanie elastyczne czy rachunek kosztów zmiennych

1 Profesor zwyczajna doktor habilitowana A. Jaruga kierowała Katedrą Rachunkowości w latach 1973–1998, a profesor zwyczajna doktor habilitowana I. Sobańska w latach 1998–2012.

2 Jest to oczywiście pewne uproszczenie i uogólnienie. Stopień centralizacji gospodarki i marginalizacji prywatnej działalności gospodarczej był różny w różnych krajach tego bloku i zmieniał się w czasie.

(Brzezin, Jaruga, 1984, s. 213; Jaruga, Ho, 2002, s. 376; za: Szychta, 2007, s. 203). Już wtedy były one przedmiotem zainteresowań naukowych w łódzkiej szkole rachunkowości – prowadzono badania w dziedzinie teorii kosztów oraz rachunku kosztów w zarządzaniu. Zapożyczano je w latach sześćdziesiątych XX w., a od lat siedemdziesiątych rozwijano już jako badania w dziedzinie rachunkowości zarządczej (Szychta, Michalak, 2018). Profesor A. Jaruga jako pierwsza w Polsce wprowadziła do nauki i dydaktyki nowoczesne podejście do rachunkowości zarządczej (wystarczy wymienić jej monografię z 1966 roku pt. *Koszty zarządzania przedsiębiorstw przemysłowych*).

Profesor A. Jaruga, pisząc o rachunkowości zarządczej i propagując ją, odwoływała się na ogół do definicji Międzynarodowej Federacji Księgowych (IFAC)³. Sama rozumiała rachunkowość zarządczą podobnie – jako „proces generowania informacji finansowych i niefinansowych odpowiednio do potrzeb zarządzania przedsiębiorstwem, a w szczególności w celu ułatwienia podejmowania decyzji operacyjnych i strategicznych przez pracowników i menedżerów przedsiębiorstwa” (Jaruga, 2014, s. 22). W swoich analizach rozwoju rachunkowości zarządczej na świecie wyraźnie dostrzegała pod koniec XX wieku „przesuwanie akcentów”: z zarządzania operacyjnego (na podstawie informacji o organizacji) na obsługę zarządzania strategicznego (wymagającą informacji również z jej otoczenia); z zarządzania kosztami na zarządzanie wartością dla klienta i właścicieli. Konieczność radykalnych zmian w zadaniach i metodach rachunkowości zarządczej w odpowiedzi na wyzwania coraz bardziej zaawansowanej technologicznie, globalnej gospodarki rynkowej była dla niej oczywista. W swojej ostatniej publikacji (opublikowanej pośmiertnie) na temat rachunkowości zarządczej z 2014 roku pisała, że zadaniem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie na czas istotnych „informacji potrzebnych do zarządzania strategicznego, taktycznego i operacyjnego we wszystkich działaniach i procesach przysparzających wartość w złożonym łańcuchu dodawania wartości” w organizacjach zarówno biznesowych (produkcyjnych i usługowych), jak i nienastawionych na zysk (Jaruga, 2014, s. 22).

Równie postępowo rozumiała rachunkowość zarządczą I. Sobańska. W jednej ze swoich najważniejszych monografii zdefiniowała ją jako „sformalizowany system pomiaru, gromadzenia, analizowania, transformowania danych finansowych i niefinansowych oraz ich przekazywania decydującym lub zespołom w celu wspomagania i koordynowania efektów podejmowanych działań dla zrealizowania globalnego (strategicznego) celu podmiotu gospodarczego” (Sobańska, 2010a, s. 77). Nazwała ją „centralnym systemem informacji biznesowych”. Sobańska, podobnie jak Jaruga, dostrzegała dynamiczny charakter rachunkowości zarządczej i objaśniała, jak bardzo zaczęła

3 Dla porządku przypomniemy, że zgodnie z tą definicją rachunkowość zarządcza jest procesem identyfikacji, pomiaru, analizy, przygotowania i komunikowania informacji finansowych i operacyjnych stosowanych przez kierowników do planowania, oceny i kontroli w ramach organizacji oraz do zapewnienia efektywnego wykorzystania zasobów (zob. Jaruga, 2010, s. 22).

się ona zmieniać zwłaszcza od ostatniej dekady XX wieku pod wpływem globalizacji, szybkiego postępu technologicznego, bardzo zmiennych uwarunkowań wewnętrznych i zewnętrznych funkcjonowania organizacji oraz zróżnicowania i rozwoju form prowadzenia działalności gospodarczej (organizacje sieciowe, działalność w Internecie itp.). A w ostatnich latach akcentowała wyzwania stojące przed rachunkowością zarządczą związane z koniecznością radykalnego przestawienia gospodarki światowej na tryb ekologiczny (zeroemisyjność, gospodarka obiegu zamkniętego itp.). Ponadto trafnie zauważała znaczne przesuwanie się granic systemu rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa, który w przypadku organizacji sieciowych, aliansów strategicznych czy relacji hybrydowych obejmuje także procesy u partnerów i kooperantów. Sobańska (2018, s. 116) pisała, że w takich sytuacjach system rachunkowości przybiera formę „sieci informacji rachunkowości”, która odwzorowuje sieć relacji podmiotu gospodarczego z jego niezależnymi partnerami.

Należy dodać, że zarówno A. Jaruga, jak i I. Sobańska postrzegały system rachunkowości zarządczej jako element (podsystem) ogólnego systemu rachunkowości. Jak podkreśla Sobańska (2012), ten system jest złożony z podsystemu rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej (a do tego ewentualnie rachunkowości podatkowej) i stanowi swoistą jedność – jest to jeden system wewnętrznie zdekomponowany ze względu na różnice w środowisku (a konkretnie: różne potrzeby użytkowników informacji). Do udowodnienia tej tezy I. Sobańska w nowatorski sposób zastosowała teorię systemów społecznych Niklasa Luhmanna.

Można stwierdzić, że w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ niemal od zawsze są prowadzone badania rachunkowości zarządczej⁴, takiej, jaka jest w danych czasach. W okresie gospodarki centralnie planowanej w Polsce była ona sporadyczna i szczątkowa (i nie nazywała się oficjalnie rachunkowością zarządczą). Dziś, gdy nasz kraj ma już ugruntowaną gospodarkę rynkową stanowiącą istotną część globalnego rynku, nic nie ogranicza rachunkowości zarządczej. Może ona rozkwitać w pełnej krasie, tak

4 Rachunkowością dla potrzeb zarządzania zajmował się już pierwszy kierownik Zakładu Rachunkowości UŁ (w latach 1950–1973; zakład przekształcono później w katedrę), tj. profesor doktor habilitowany E. Wojciechowski. Analizował i opisywał tzw. rachunek produkcji przedsiębiorstw przemysłowych przedwojennej Polski (w tym kalkulację kosztów), oceniając go jako nieprzejrzysty i „niedający możliwości wglądu w kształtowanie się kosztów w poszczególnych wydziałach produkcji i w strukturę tych kosztów” (Wojciechowski, 1962). Ważny dorobek w zakresie rachunku kosztów dla potrzeb podejmowania decyzji w przeszłości mieli również docent doktor Józef Skowroński (pracownik Katedry Rachunkowości UŁ w latach 1970–1990), autor nowatorskiego modelu rachunku kosztów czynników produkcji (Skowroński, 1991), doktor Józef Gorgolewski (pracownik Katedry Rachunkowości UŁ w latach 1951–1991, który zajmował się m.in. rachunkiem kosztów czynników produkcji (Gorgolewski, Skowroński, 1991) i doktor Renata Sochacka (pracownik Katedry Rachunkowości UŁ w latach 1977–1994), która opracowywała m.in. ekonometryczne modele rachunku kosztów dla celów planowania (Sochacka, 1981).

jak w najbardziej rozwiniętych gospodarczo częściach świata⁵. Dziś w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ staramy się to całe bogactwo współczesnej rachunkowości zarządczej objąć procesem naukowego poznania. O tym, jakie były kierunki naszych badań w tej dziedzinie w latach 2017–2022, piszemy w dalszej części monografii.

1.3. Aktualne rozumienie rachunkowości zarządczej

W celu określenia aktualnego rozumienia rachunkowości zarządczej w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ do wszystkich jej obecnych pracowników i doktorantów wysłano na początku maja 2023 roku pocztą elektroniczną prośbę o przedstawienie w formie pisemnej własnego poglądu na istotę rachunkowości zarządczej (jako dyscypliny praktykowanej w podmiotach gospodarczych i innych organizacjach, a nie jako nauki). Wyjaśniono, że stanowisko może mieć zarówno formę zwartej definicji, jak i być bardziej opisowe, oraz że zasadniczo chodzi w nim o określenie, na czym polega rachunkowość zarządcza. Mogło to być stanowisko już opublikowane (ale nie dawniej niż w 2017 r.) lub jeszcze nigdzie nieupublicznione. Objętość wypowiedzi była dowolna, choć wskazano, że najlepiej, jeśli będzie wynosiła od kilku do kilkunastu zdań. Czas na jej przesłanie wynosił dwa miesiące.

Odpowiedzi przesłało 16 osób. Ich długość była różna – od kilku zdań do dwóch stron. Różne były również ich formy – od bardzo ścisłych i konkretnych definicji do luźniejszych przemyśleń. Po przeanalizowaniu wszystkich wypowiedzi przekształcono je tak, aby przy zachowaniu treści uzyskać podobną formę (oznaczało to także skrócenie dłuższych wypowiedzi). W szczególności chodziło o wydobycie z nich zasadniczego poglądu na istotę rachunkowości zarządczej w celu ustalenia:

- 1) czy w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ istnieje jednolity punkt widzenia na istotę rachunkowości zarządczej, czy może jest wiele różnych stanowisk;
- 2) czego dotyczą różnice między nimi;
- 3) co jest w nich podobne i czy te podobieństwa są na tyle fundamentalne i powszechne, iż można stwierdzić, że tworzą pewien rdzeń.

W dalszej części rozdziału prezentujemy wypowiedzi poszczególnych osób pogrupowane zasadniczo według punktu widzenia lub punktu wyjścia przyjętego przy definiowaniu rachunkowości zarządczej. Ta klasyfikacja jest w pewnym stopniu umowna. W większości przypadków każdy z autorów przyjmuje bowiem jednocześnie różne perspektywy i koncepcje.

⁵ A czy rzeczywiście tak rozkwita, to już jest temat na zupełnie inne opracowanie.

1.3.1. Perspektywa systemowa

W aktualizacji swojego stanowiska na temat istoty i roli rachunkowości zarządczej I. Sobańska najpierw wskazała najważniejsze wyzwania cywilizacyjne naszych czasów. Przede wszystkim w ostatnich dekadach XX wieku rozpoczęła się era antropocenu w rozwoju społecznym skoncentrowana na wpływie człowieka na przebieg procesów przyrodniczych w skali globalnej. Dominujące stały się ideologie takie jak greenizm i ekomodernizm (Pinker, 2018). Odbływały się debaty o zasięgu międzynarodowym (w Organizacji Narodów Zjednoczonych, Unii Europejskiej) na temat zmian klimatycznych, sposobów rozwiązywania problemów z zakresu ochrony środowiska naturalnego, a także wdrażania reżimu zrównoważonego rozwoju gospodarki w skali globalnej. Jak zawsze zmiany zachodzące w otoczeniu i wewnątrz organizacji wymagają zmian w ich systemie informacyjnym rachunkowości, a zwłaszcza w podsystemie rachunkowości zarządczej. Obecnie rachunkowość zarządcza jest zindywidualizowanym podsystemem organizacji (w systemie informacyjnym rachunkowości) zajmującym się wszechstronnym analizowaniem i tworzeniem informacji finansowych i niefinansowych dla procesów planowania oraz formułowania i kontroli realizacji strategii organizacji, determinowanym wieloma czynnikami, a przede wszystkim strukturą organizacyjną, strategią organizacji zgodną z ideą zrównoważonego rozwoju i nowymi technologiami produkcji opartymi na obiegu zamkniętym.

Według profesor doktor habilitowanej Anny Szychty rachunkowość zarządcza w ujęciu ogólnym oznacza dostarczanie informacji z systemu rachunkowości podmiotu gospodarczych na potrzeby zarządzania podmiotem, czyli przydatnych do planowania, podejmowania decyzji i kontroli kierowniczej. Na współczesnym etapie⁶ rozwoju społeczno-gospodarczego rachunkowość zarządcza stanowi system pomiaru, gromadzenia, analizowania i komunikowania istotnych decyzyjnie informacji finansowych i niefinansowych o działalności podmiotu gospodarczego i jego otoczeniu, które służą wspieraniu menedżerów i innych pracowników w formułowaniu, wdrażaniu i kontroli strategii podmiotu w celu jego zrównoważonego rozwoju, tj. trwałego i długookresowego tworzenia przez ten podmiot wartości dla jego interesariuszy (właścicieli, pracowników, klientów, społeczności lokalnej, kredytodawców, dostawców i in.). Tak rozumiana rachunkowość zarządcza jest tożsama z controllingiem, na co zwróciła uwagę A. Szychta⁷. Ponadto uważa, że rachunkowość zarządcza obecnie i w przyszłości

⁶ Anna Szychta szczególnie podkreśla ewolucyjny charakter definicji rachunkowości zarządczej. Zmiany w definiowaniu rachunkowości zarządczej przez międzynarodowe profesjonalne organizacje w dziedzinie rachunkowości z krajów anglojęzycznych (np. IMA, CIMA, IFAC) od lat pięćdziesiątych XX wieku do drugiej dekady XXI wieku przeanalizowała w: Szychta, 2018b.

⁷ Na temat relacji rachunkowości zarządczej i controllingu toczyła i toczy się w Polsce debata, w której można wyróżnić trzy stanowiska: 1) controlling i rachunkowość zarządcza są tożsame, 2) controlling jest szerszy, 3) rachunkowość zarządcza jest źródłem informacji dla controllingu. Najwięcej dowodów przemawia raczej za tezą o tożsamości. Mocne argumenty na jej rzecz zostały przedstawione w stanowisku

powinna być tak ukierunkowana, aby wspierała zrównoważony rozwój podmiotu gospodarczego i stanowiła źródło wiarygodnych i istotnych informacji do przejrzystego rozrachunku menedżerów z realizacji celów z zakresu zrównoważonego rozwoju oraz raportowania (wewnętrznego i zewnętrznego) na ten temat. Rachunkowość zarządcza powinna zatem obejmować metody i narzędzia rozwijane w ramach środowiskowej rachunkowości zarządczej, a także klasyczne metody z zakresu rachunku kosztów, pomiaru wyników, budżetowania operacyjnego oraz planowania strategicznego, które będą dostosowane do ujęcia i zobrazowania w raportach kwestii ekologicznych, pracowniczych i społecznych związanych z działalnością gospodarczą podmiotu.

Doktor habilitowany, profesor uczelni Wojciech A. Nowak za punkt wyjścia do zdefiniowania rachunkowości zarządczej przyjął swoją systemową definicję rachunkowości⁸ (Nowak, 2010, s. 252). Uważa, że skoro rachunkowość zarządcza odnosi się do organizacji, więc postrzega ją przez pryzmat cech organizacji jako złożonego systemu adaptacyjnego. Organizacja jako system jest kolekcją zasobów osobowych i nieosobowych, zdolną do trwania i rozwoju w zmiennym środowisku przyrodniczym, społecznym i ekonomicznym, wyłanianą przez działającego dla zaspokajania potrzeb fundatora i kierowaną na zaspokajanie owych potrzeb. Z tego punktu widzenia rachunkowość zarządcza jest wewnętrznym systemem (podsystemem) odwzorowania, z użyciem jednostki pieniężnej jako miary, przewidywanych przyszłych realizacji (stanów i dynamiki) zasobowej pozycji organizacji oraz komunikowania owego odwzorowywania zainteresowanym stronom wewnętrznym według z góry przyjętych zasad i reguł. To będące istotą rachunkowości zarządczej (i rachunkowości w ogóle) odwzorowanie jest procesem lokalnym i deterministycznym – jest ograniczone do organizacji i jej granic oraz poprzedzone przewidywaniem zdarzeń w atrybutach systemowych. W praktyce rachunkowość zarządcza koncentruje się na nadwyżkotwórczości, głównie od strony przewidywać zużycia zasobów i skutków tego dla tworzenia nadwyżki.

Doktor, adiunkt Przemysław Czajor rozumie rachunkowość zarządczą jako system zbierania (gromadzenia) i przetwarzania danych z różnych obszarów działalności jednostki w celu dostarczenia użytkownikom wewnętrznym informacji dla potrzeb zarządzania (planowania, kontroli itd.) zarówno krótkookresowego, jak i długookresowego, a odpowiednie wykorzystanie tych informacji powinno przyczynić się do wzrostu wartości jednostki. Przede wszystkim ma na myśli wartość dla właścicieli jednostek

Komisji Rachunkowości Zarządczej/Controllingu Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, w tworzeniu którego główny udział mieli I. Sobańska (założycielka i kierownik Komisji), A. Szychta (członkini Komisji) i P. Kabalski (sekretarz Komisji) oraz profesor Gertruda K. Świdarska ze Szkoły Głównej Handlowej w Warszawie (członkini Komisji). Stanowisko to zostało opublikowane w: Sobańska i in., 2010.

8 „Rachunkowość jest to system odwzorowania i predykcji, w kategoriach medium wymiany, stanów i dynamiki zasobowej pozycji podmiotu ekonomicznego, w tym organizacji, oraz komunikowania owego odwzorowywania zainteresowanym stronom”.

nastawionych na zysk. Dodaje jednak, że rachunkowość zarządcza może być stosowana również w organizacjach niezarobkowych, przy czym wzrost wartości (jako ostateczny cel rachunkowości zarządczej) będzie w ich przypadku zastąpiony sprawniejszym i tańszym realizowaniem zadań, dla których istnieje dana organizacja.

Doktor, adiunkt Marcin Michalak uważa, że rachunkowość zarządcza stanowi główny, kompleksowy i zintegrowany system informacyjny organizacji ukierunkowany na:

- 1) cel nadrzędny jej funkcjonowania, jakim jest wzrost wartości dla właściciela (w podmiotach zorientowanych na zysk) lub pomnażanie zasobów służących realizacji misji i celów statutowych (w organizacjach non profit);
- 2) środki realizacji celu nadrzędnego, warunkujące skuteczność i efektywność jego realizacji (np. wartość dla klienta, wartość dla pracownika, społeczna i ekologiczna odpowiedzialność organizacji itd.) oraz determinowane powinnościami organizacji względem otoczenia⁹.

Celem tak rozumianej rachunkowości zarządczej jest wspieranie menedżerów w skutecznej i efektywnej realizacji celów strategicznych, taktycznych i operacyjnych organizacji, w tym we właściwej konfiguracji środków ich realizacji w zakresie poszczególnych funkcji zarządzania (planowania, organizowania, motywowania i kontroli) poprzez pomiar, generowanie i dostarczanie informacji finansowych i niefinansowych – ich interpretowanie i rekomendowanie decyzji (rozwiązań). Ponadto rachunkowość zarządcza, poprzez system pomiaru dokonań i rozliczania odpowiedzialności, ukierunkowuje zachowania ludzi w organizacji i na zewnątrz niej na realizację jej celu nadrzędnego oraz służy rozliczaniu z odpowiedzialności za efektywność i racjonalność wykorzystania zasobów ekonomicznych i środowiska. W zakresie funkcji rozliczeniowej rachunkowość zarządcza służy nie tylko potrzebom menedżerów, lecz także współcześnie wspiera lub uzupełnia sprawozdawczość finansową w zakresie raportowania finansowego i niefinansowego (CSR, ESG itp.). Rachunkowość zarządcza jako główny i kompleksowy system informacyjny organizacji, co podkreśla M. Michalak, integruje inne jej funkcjonalne podsystemy informacyjne (np. marketingowy, produkcyjny, zasobów ludzkich, logistyczny) wokół celu nadrzędnego organizacji, zapewniając spójność i kaskadowy charakter celu nadrzędnego i funkcjonalnych celów szczegółowych, a także ich mierników (oraz odpowiadających im informacji finansowych i niefinansowych)¹⁰.

9 Jest to, zdaniem M. Michalaka, właściwe rozumienie rachunkowości zarządczej (*sensu stricto*). Uważa on jednak, że rachunkowość zarządcza w praktyce i w literaturze jest czasami zawężana do pomiaru informacji finansowych i związanych z nimi ściśle informacji niefinansowych, czyli zasadniczo do rachunku kosztów w mniej lub bardziej rozwiniętej formie.

10 W takim ujęciu rachunkowość zarządcza jest tożsama z controllingiem, w którym często wyróżniane są dziedziny, np. controlling marketingowy, controlling logistyczny, controlling zasobów ludzkich, controlling finansowy itp.

1.3.2. Perspektywa ontologiczna

Doktor habilitowany, profesor uczelni Radosław Ignatowski wywodzi swoje stanowisko od stwierdzenia, że rachunkowość zarządcza stanowi po prostu część rachunkowości – tę „ukierunkowaną na potrzeby wewnętrzne”. Zatem jego zdaniem definicja rachunkowości zarządczej powinna być pochodną definicji rachunkowości. Ignatowski jest zwolennikiem klasycznej definicji rachunkowości sformułowanej przez Amerykańskie Stowarzyszenie Księgowych w 1996 roku¹¹ (a spopularyzowanej w Polsce głównie przez A. Jarugę). Na tej podstawie przez rachunkowość zarządczą rozumie system identyfikowania, pomiaru i przekazywania informacji o procesach gospodarczych, które zachodzą lub mają zachodzić w podmiocie gospodarczym oraz zasobach (a czasem także źródłach ich pochodzenia), jakie niezbędne są do tego, aby te procesy mogły zachodzić; jest to system służący użytkownikom przy podejmowaniu decyzji gospodarczych, głównie w zakresie alokacji, wykorzystania i podziału obecnych lub przyszłych zasobów gospodarczych podmiotu. Istotą rachunkowości zarządczej jest dla Ignatowskiego wspieranie decyzji podejmowanych w obszarach zarządczych podmiotu gospodarczego. Przez podmiot gospodarczy rozumie on nie tylko podmiot zorientowany na zysk, lecz także każdą wyodrębnioną strukturę (formalną lub nieformalną), która realizuje procesy gospodarcze (czyli gospodaruje powierzonymi jej zasobami). Ignatowski, podobnie jak Sobańska, zwraca uwagę na fakt, że podmiotem (jednostką, ang. *entity*), którego procesy gospodarcze odwzorowuje rachunkowość zarządcza, może być zarówno cała organizacja, jak i część organizacji (np. segment, linia biznesowa) lub grupa organizacji (np. grupa kapitałowa).

Doktor habilitowany, profesor uczelni Przemysław Kabalski podjął próbę stworzenia definicji uniwersalnej, czyli odpowiedniej dla różnych kontekstów, a w szczególności dla różnych stadiów rozwoju rachunkowości zarządczej (i gospodarki w ogóle). Taka definicja, gdyby udało się ją opracować, oddawałaby samo sedno swojego przedmiotu. Kabalski zastosował w tym celu rozumowanie na zasadzie redukcji ejdetycznej (zob. Wikipedia, 2023). Na tej podstawie uznał, że rachunkowość zarządcza jest skoordynowanym procesem tworzenia informacji ekonomicznych o organizacji (lub jej części albo grupy organizacji) i jej otoczeniu do zarządzania dla realizacji jej celów. Takie pojmowanie rachunkowości zarządczej jest niezależne od tego, czy podmiot gospodarczy jest nastawiony na zysk (jak było dawniej), czy na maksymalizację wartości dla akcjonariuszy (albo dla wszystkich interesariuszy). Nie zależy również od tego, kto lub co zarządza organizacją: jedna osoba w stylu całkowicie autokratycznym, zespół menedżerów, wszyscy pracownicy w trybie szerokiej partycypacji, wynajęci specjaliści czy

¹¹ „Accounting – the process (a system) of identifying, measuring and communicating information about the financial position and financial performance of business entities, serving its users in making economic decisions, mainly in the field of allocation, use and distribution of their economic resources” (American Accounting Association, *A Statement of Basic Accounting Theory*, 1966).

może sztuczna inteligencja. Dopuszcza zarówno organizację rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie, jak i jej pełen *outsourcing*. Wreszcie taka definicja obejmie nie tylko biznes, lecz także organizacje nienastawione na zysk. Jednak w trakcie próby dotarcia do sedna rachunkowości zarządczej u Kabalskiego pojawiła się wątpliwość odnośnie do charakteru informacji: czy powinniśmy ograniczyć się tylko do tych informacji, które bezpośrednio lub pośrednio mają charakter gospodarczy, czyli tych, które pozwalają podejmować lepsze decyzje w zakresie wykorzystania zasobów i tworzenia wartości w sensie ekonomicznym¹². Wydaje się, że tak. Tego rodzaju informacje, a nie informacje w ogóle, są bowiem sednem rachunkowości – tak pojmowali rzecz klasyicy polskiej nauki o rachunkowości S. Skrzywan, E. Burzym i A. Jaruga¹³. Oczywiście w ten sposób rozumiane informacje dotyczą również gospodarczych aspektów działalności nienastawionej na zysk (np. rachunek kosztów lub strategiczna karta wyników fundacji). Jednak co w sytuacji, gdy organizacje nie dość, że nie będą nastawione na wyniki ekonomiczne (jakkolwiek definiowane), to jeszcze w ogóle nie będą potrzebowały gospodarować zasobami? Jeżeli będą w nich tworzone informacje dla potrzeb zarządzania (ilościowe lub jakościowe), np. związane z ich celami społecznymi, to nie będą to informacje ekonomiczne. Czy wobec tego ich tworzenie będzie można nazywać rachunkowością? Zdaniem Kabalskiego nie¹⁴.

Doktor habilitowana, profesor uczelni Justyna Dobroszek uważa, że zdefiniowanie rachunkowości zarządczej powinno być poprzedzone objaśnieniem terminów „rachunkowość” i „zarządzanie”. W zależności jak będą rozwijały się rachunkowość i zarządzanie, tak będzie ewaluować rachunkowość zarządcza. Biorąc pod uwagę aktualne rozumienie tych dwóch pojęć, określiła rachunkowość zarządczą jako system pomiaru, gromadzenia i przetwarzania informacji ekonomicznych oraz ich prezentacji i komunikacji (niezależnie od tego, czy procesy te będą wykonywane przez ludzi, czy zautomatyzowane) w celu efektywnej realizacji operacyjnego, taktycznego i strategicznego

12 Takie informacje mogą mieć oczywiście nie tylko charakter finansowy, lecz także niefinansowy, w tym zarówno ilościowy, jak i jakościowy. Informacją ekonomiczną będzie więc również wynik pomiaru zadowolenia pracowników ze Strategicznej Karty Wyników, pod warunkiem że jest to informacja wykorzystywana do realizacji strategii przedsiębiorstwa nastawionego na zysk lub maksymalizację wartości ekonomicznej.

13 Skrzywan (1971, s. 20) definiował rachunkowość jako „system [...] informacji gospodarczej wykorzystujący wycenione w pieniądzu dane liczbowe dla ustalania, planowania i analizy wyników finansowych i sytuacji finansowej jednostki gospodarczej”. Dla Burzym (1980, s. 13) rachunkowość była „systemem informacyjno-kontrolnym [...] mającym na celu tworzenie liczbowego obrazu powstawania, podziału i przepływu wartości” (przy czym autorce chodziło o wartość ekonomiczną). W definicji autorstwa Jarugi jest mowa o podejmowaniu decyzji gospodarczych oraz rozliczaniu kierownictwa z zarządzania majątkiem (Jaruga i in., 1993, s. 11).

14 Jednak gdyby w przyszłości wszelka działalność ludzi była pozbawiona jakiegokolwiek aspektu ekonomicznego (co jest mało prawdopodobne, ale niewykluczone), to oznaczałoby koniec rachunkowości. Więc może w jej interesie jest taka definicja, w której jest mowa o informacjach w ogóle.

zarządzania organizacją zgodnie z potrzebami interesariuszy (właścicieli), w tym z uwzględnieniem celów zrównoważonego rozwoju oraz oczekiwań klientów i innych partnerów w otoczeniu gospodarczym. Dobroszek podkreśla, że rachunkowość zarządcza jest częścią jednego systemu rachunkowości podmiotu gospodarczego (co oznacza, że istnieje obok rachunkowości finansowej i jest z nią związana, szczególnie ściśle w przypadku stosowania MSR/MSSF) oraz że wraz z całym tym systemem podlega dynamicznym zmianom w odpowiedzi na nowe trendy gospodarcze¹⁵.

Doktor habilitowany, profesor uczelni Jan Michalak stwierdził, że nie może być jednej uniwersalnej definicji rachunkowości zarządczej, ponieważ jest ona wieloma rzeczami jednocześnie, m.in. systemem informacyjnym, procesem informacyjnym, praktyką techniczną, społeczną i moralną¹⁶. Bliskie są mu definicje I. Sobańskiej i A. Szychty (podane wcześniej), a także J. Fostera i S.M. Younga¹⁷ (1997) i G.D. Carnegiego, L. Parkera i E. Tsahuridu (2021)¹⁸. Tym samym postrzega rachunkowość zarządczą nie tylko jako źródło finansowych i niefinansowych informacji do zarządzania, lecz także jako złożone działanie kształtujące wartości kulturowe, motywację oraz zachowania menedżerów i pracowników. Rachunkowość zarządcza jako proces powinna przyczyniać się do powiększania wartości (przez ciągłe usprawnianie działalności podmiotu). Michalak bierze tutaj pod uwagę zarówno wartość dla właścicieli, jak i dla innych interesariuszy (wśród nich głównie klientów i pracowników).

15 W kwestii relacji rachunkowości zarządczej i controllingu J. Dobroszek uważa, że teza o ich zupełnej tożsamości nie jest uzasadniona, zwłaszcza gdy porówna się zakresy obowiązków pracowników określanych mianem controllerów (na przykład w przedsiębiorstwach niemieckich) i specjalistów pracujących jako *management accountants* (w krajach anglosaskich). Jednocześnie podkreśla, że wypracowanie jednoznacznego stanowiska w tej kwestii jest bardzo trudne ze względu na duże zróżnicowanie nazw i zakresów zadań specjalistów zajmujących się w przedsiębiorstwach tworzeniem informacji dla potrzeb zarządzania (to zróżnicowanie występuje nawet w obrębie jednego kraju; np. sami badacze niemieccy nie są zgodni co do tego, jak rozumieć controlling w relacji do rachunkowości zarządczej, tj. są pewne elementy wspólne, ale i różnicujące w zależności od perspektywy odniesienia).

16 Pomijając już to, że jest ona również zawodem oraz przedmiotem badań naukowych.

17 Rachunkowość zarządcza jest to proces planowania, projektowania, pomiaru oraz obsługi systemów informacji finansowych i niefinansowych, który ukierunkowuje działania menedżerów, motywuje zachowania, wspiera i tworzy wartości kulturowe, konieczne do osiągnięcia strategicznych, taktycznych i operacyjnych celów organizacji. Jest to proces ciągłego usprawniania dodający wartość.

18 Rachunkowość zarządczą jest praktyką techniczną, społeczną i moralną związaną ze zrównoważonym wykorzystaniem zasobów i odpowiednią odpowiedzialnością wobec interesariuszy, aby umożliwić rozwój organizacji, ludzi i przyrody.

1.3.3. Perspektywa nowoczesnej sprawozdawczości biznesowej

Doktor habilitowana, profesor uczelni Ewa Śnieżek uważa, że rachunkowość zarządcza jest trudna do jednoznacznego zdefiniowania ze względu na swoją wielopoziomowość i wielowymiarowość. Nie stanowi ona bowiem jedynie procesu identyfikacji, pomiaru i analizy informacji niezbędnych w procesach decyzyjnych. Rachunkowość zarządcza to także coś więcej niż planowanie, ocena i kontrola działania biznesowego. Jest to również całość metodyki związanej z komunikowaniem informacji interesariuszom, zarówno finansowej, jak i niefinansowej (szczególnie ta ostatnia jest wyraźnie akcentowana w ostatnich latach). Bez wątpienia rachunkowość zarządcza stanowi integralny element procesu zarządzania. Co więcej, jest elementem, bez którego niemożliwe staje się funkcjonowanie biznesu (tak jak ludzie nie przeżyją bez powietrza). Informacje tworzone w systemie rachunkowości zarządczej są efektem symbiozy myśli, wiedzy, doświadczenia oraz hierarchizowania celów krótko- i długookresowych. Śnieżek podkreśla ciągłą ewolucję rachunkowości zarządczej jako systemu, zwłaszcza w ostatnich latach w odpowiedzi na dynamiczne zmiany w gospodarce i wynikające z nich nowe potrzeby informacyjne menedżerów i innych interesariuszy. Odnosi się także do relacji rachunkowości zarządczej z rachunkowością finansową. Uważa, że te dwa obszary muszą być rozpatrywane całościowo, gdyż ich spójność i wzajemne przenikanie informacyjne stanowią warunek *sine qua non* skutecznego zarządzania organizacją w turbulentnym i ciągle ewoluującym otoczeniu biznesowym¹⁹. Takim przejawem łączności rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej jest dziś raportowanie biznesowe.

Zdaniem doktor habilitowanej, profesor uczelni Eweliny Zarzyckiej istotą rachunkowości zarządczej niezmiennie jest dostarczanie informacji do podejmowania decyzji w organizacji. Zmienia się natomiast zakres tych informacji. Obecnie coraz większego znaczenia w działalności przedsiębiorstw nabierają kwestie środowiska naturalnego, odpowiedzialności społecznej i ładu korporacyjnego, czyli ESG. Informacje na ten temat mają w dużej mierze charakter niefinansowy. To również, zdaniem Zarzyckiej, wyróżnia współczesną rachunkowość zarządczą. Od specjalistów w tej dziedzinie wymaga się, aby potrafili sprostać nowym wymogom w zakresie raportowania wynikającym z przemian gospodarczych oraz oczekiwań różnych interesariuszy.

¹⁹ Zdaniem E. Śnieżek właściwe relacje rachunkowości finansowej i zarządczej w podmiocie gospodarczym świetnie opisuje fragment wiersza Wisławy Szymborskiej pt. *Nic dwa razy*: „Uśmiechnięci, współobjęci / Próbuje my szukać zgody, / Choć różnimy się od siebie / Jak dwie krople czystej wody”.

1.3.4. Perspektywa organizacji nienastawionych na zysk

Doktor habilitowana, profesor uczelni Halina Waniak-Michalak skoncentrowała się na przydatności rachunkowości zarządczej w organizacjach pozarządowych (non profit). Przede wszystkim jej narzędzia są wykorzystywane do celów sprawozdawczych takich jednostek, np. do ujawnienia informacji o kosztach działalności statutowej (odpłatnej i nieodpłatnej) oraz działalności gospodarczej. Ponadto dla potrzeb rozliczenia z urzędem skarbowym jest konieczne ustalenie kosztów i przychodów z działalności statutowej i gospodarczej. Warunkiem uznania działalności odpłatnej za statutową (i tym samym zwolnienia przychodów z opodatkowania) jest jej deficytowość, na co wpływ może mieć rozliczanie kosztów pośrednich. Wymaga to stosowania kluczy przeliczeniowych dla kosztów i przychodów kilku działalności jednocześnie (np. koszty ponoszone na organizację kolonii częściowo odpłatnych lub koszty utrzymania pomieszczeń wykorzystywanych zarówno do prowadzenia działalności statutowej, jak i gospodarczej). Niektóre organizacje decydują się (choć nie jest to obowiązkowe) na prezentację w sprawozdaniu merytorycznym kosztów i przychodów realizowanych projektów również w podziale na różne grupy beneficjentów. Jeszcze innym zadaniem rachunkowości zarządczej w organizacjach non profit jest rozróżnienie (na potrzeby sprawozdawcze) kosztów administracyjnych działalności statutowej (np. kosztów wynagrodzeń nadzoru, utrzymania pomieszczeń, w których prowadzi się działalność, zaopatrzenia) i kosztów ogólnego zarządu. Wyodrębnienia wymagają również koszty działań pokrywanych z przychodów z 1% podatku dochodowego od osób fizycznych. Prawo podatkowe wyraźnie podkreśla się, że środki z 1% PIT muszą być wydatkowane zgodnie z przeznaczeniem, a ewidencja księgową powinna umożliwić kontrolę ich rozdysponowania²⁰.

1.3.5. Perspektywa projektowania i wdrażania rachunkowości zarządczej

Profesor doktor habilitowany Tomasz Wnuk-Pel²¹, na podstawie swoich bogatych doświadczeń praktycznych, przede wszystkim zwraca uwagę na to, że rachunkowość zarządcza jest bardzo trudną sztuką. Proces projektowania, wdrażania i wykorzystywania jej narzędzi jest skomplikowany, a ponadto rzadko przebiega idealnie i nigdy nie prowadzi do cudownych rezultatów („nawet najlepiej wdrożone narzędzia rachunkowości zarządczej, dostarczające idealnych informacji, nie spowodują, że źli menedżerowie

20 Oprócz rachunku kosztów w organizacjach non profit z powodzeniem jest stosowany wieloaspektowy pomiar dokonań, np. strategiczna karta wyników.

21 W załączniku monografii jest zamieszczony bardzo osobisty opis przygody T. Wnuka-Pela z rachunkowością zarządczą w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ.

staną się dobrymi i będą podejmowali tylko trafne decyzje”²²). Nie chodzi jednak o to, aby dążyć do ideału. Najlepsze wdrożenie najlepszych narzędzi rachunkowości zarządczej, pomijając już fakt, że raczej jest to niemożliwe, wcale nie jest konieczne do tego, aby były one pożyteczne dla organizacji dzięki ułatwieniu jej konkurowania na rynku. I w tym T. Wnuk-Pel widzi istotę rachunkowości zarządczej: dzięki informacjom dostarczanym przez rachunkowość zarządczą menedżerowie mogą podejmować lepsze decyzje (lepsze niż konkurencja, która tych informacji nie ma). A to, jakie to są informacje (i dzięki jakim narzędziom się je uzyskuje), zależy już od konkretnych okoliczności. Wnuk-Pel podkreśla ścisły związek praktyki rachunkowości z dydaktyką i nauką w tym zakresie. Te trzy obszary łączą się i uzupełniają. Naukowcy badają, jak funkcjonują metody rachunkowości zarządczej w praktyce. Tę wiedzę przekazują w procesie nauczania rachunkowości na różnych szczeblach studiów. A studenci i kursanci wykorzystują ją w przedsiębiorstwach, w których pracują (lub których są właścicielami), wdrażając i doskonaląc rachunkowość zarządczą. Krąg zamyka się i cały cykl powtarza się dla dobra gospodarki i społeczeństwa.

Doktor, adiunkt Jacek Kalinowski swój pogląd na istotę rachunkowości zarządczej opiera przede wszystkim na bogatych doświadczeniach praktycznych (w zakresie jej projektowania i wdrażania). Przede wszystkim uważa rachunkowość zarządczą za podstawowy podsystem całego systemu rachunkowości (podmiotu gospodarczego lub innej organizacji realizującej procesy gospodarcze), który jest, po odpowiedniej agregacji danych, głównym źródłem informacji zarówno do zarządzania, jak i do sprawozdań finansowych. Najważniejszymi elementami tego systemu są dziś zintegrowane systemy informatyczne (źródło danych) oraz ludzie (przetwarzający i odbierający dane). W ramach tego systemu istnieją dwa ściśle powiązane ze sobą wymiary: *ex post* (księgi rachunkowe, a w szczególności pełny krąg kosztowy) i *ex ante* (przede wszystkim budżetowanie, zarówno operacyjne, jak i strategiczne). Integracja tych dwóch wymiarów w postaci analizy odchyień zasadniczo stanowi, zdaniem J. Kalinowskiego, istotę rachunkowości zarządczej. Najważniejszym jej narzędziem jest tym samym rachunek kosztów, który najczęściej ma charakter mieszany, czyli stanowi połączenie różnych modeli rachunku kosztów. Przy tym jako rachunki kosztów J. Kalinowski traktuje nie tylko rachunek kosztów pełnych, rachunek kosztów zmiennych czy rachunek kosztów działań, lecz także system cen transferowych oraz nowoczesne metody zarządzania kosztami, takie jak np. *Earned Value Management*, rachunek kosztów i wyników cyklu życia itp. Mierniki obliczane na podstawie informacji z takiego rachunku kosztów są istotną częścią *Balanced Scorecard* lub innych systemów pomiaru dokonań strategicznych. Wielowymiarowość systemu rachunkowości zarządczej, którą podkreśla J. Kalinowski, przejawia się także w tym, że informacje o kosztach, przychodach i wynikach

22 Wypowiedź udzielona w ramach badania.

są w nim tworzone jednocześnie w przekroju przedmiotowym (produkty lub projekty) i podmiotowym (jednostki organizacyjne). Te wymiary są oczywiście również zintegrowane (zazwyczaj w praktyce zaczyna się od tego drugiego i przechodzi do pierwszego). W podsumowaniu J. Kalinowski zaznaczył, że warunkiem *sine qua non* systemu rachunkowości zarządczej jest dokładne dopasowanie go do specyfiki podmiotu gospodarczego i jego otoczenia. Bez tego nie będzie dostarczał użytecznych informacji, czyli *de facto* nie będzie istniał.

1.3.6. Perspektywa potrzeb użytkowników rachunkowości zarządczej w uczelni publicznej

Zdaniem profesor doktor habilitowanej Ewy Walińskiej rachunkowość zarządcza to działania mające na celu zwiększanie efektywności funkcjonowania organizacji w różnych wymiarach i aspektach. Nie musi to przybierać postaci systemowej – rachunkowość zarządcza po prostu dzieje się zawsze wtedy, gdy trzeba podjąć decyzję o wymiarze finansowym (bezpośrednim lub pośrednim). Walińska pisze obrazowo, że jako prodziekan Wydziału Zarządzania odpowiedzialna m.in. za finanse, uprawia rachunkowość zarządczą np. wtedy, gdy: sporządza budżet całego wydziału lub dowolnych jego jednostek, decyduje o zatrudnieniu, tworzy różne rezerwy wewnętrzne, decyduje o rekrutacji na studia, uruchamia lub likwiduje jakiś typ lub kierunek studiów, zarządza osiągnięciami naukowymi pracowników, decyduje o kwestiach dydaktycznych (np. uruchamia specjalność, seminarium, nowe grupy studenckie itp.). Rachunkowość zarządcza ma różne oblicza w zależności od organizacji, w szczególności jej porządku wewnętrznego i otoczenia prawnego (regulacji rachunkowości finansowej warunkowanych aktami branżowymi). Odnosząc się do relacji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej, E. Walińska dziś widzi konieczność ich integracji (a dawniej traktowała te dwa obszary jako niezależne od siebie nawzajem, nie dostrzegając powiązań między nimi). Walińska ubolewa nad tym, że rachunkowości zarządczej odebrano tożsamość, uznając jej narzędzia i metody za „własność” systemu controllingu przedsiębiorstwa. Nie zgadza się także z „odcinaniem” rachunkowości zarządczej od sprawozdań finansowych, co sprawia wrażenie, że są z rachunkowością finansową dwoma odrębnymi bytami, zamiast być postrzegane jako jedność (jest to wykorzystywane przez „wrogów” rachunkowości zarządczej do jej deprecjonowania²³).

23 Nie dostrzegają oni tego, jak ważny jest wkład działań rachunkowości zarządczej na różnych szczeblach zarządzania do końcowego efektu rachunkowości, jakim jest sprawozdanie finansowe.

1.3.7. Perspektywa ładu korporacyjnego

Zdaniem doktora habilitowanego, profesora uczelni Jacka Gada podsystem rachunkowości zarządczej, będący częścią systemu rachunkowości, wyposażony jest w tę unikalną właściwość, że działa zarówno na rzecz ocenianych, jak i oceniających. Innymi słowy, pozwala efektywnie realizować proces zarządzania oraz dokonywać oceny tego procesu (w ujęciu *ex post* i *ex ante*) przez właścicieli kapitału. W przypadku spółek kapitałowych ocena procesu zarządzania z wykorzystaniem informacji pochodzących z podsystemu rachunkowości zarządczej dokonywana jest za sprawą mechanizmów wewnętrznych ładu korporacyjnego, w tym w szczególności za sprawą działań rad nadzorczych, a w dużych jednostkach – komitetów audytu.

1.3.8. Perspektywa historyczna

Doktor habilitowany, profesor uczelni Mikołaj Turzyński, który zajmuje się historią rachunkowości na ziemiach polskich, stwierdził, że koncepcja wykorzystania rachunkowości do zarządzania (majątkami ziemskimi) kształtowała się w drugiej połowie XVIII wieku, o czym świadczą ówczesne tzw. instruktarze ekonomiczne²⁴. Rachunkowość odpowiadała wtedy na potrzeby sprawnego zarządzania w dobrach magnackich, w których prowadzono działalność rolniczą, handlową i przemysłową, uwzględniając jednocześnie znaczną część postulatów ekonomicznych zarówno fizjokratów, jak i przedstawicieli protekcjonizmu. Zapisy w instruktarzach ekonomicznych pozwalają zidentyfikować w ramach ówczesnej rachunkowości następujące elementy (przejawy):

- 1) zarządzania zasobami ludzkimi, połączonego z procedurami rozliczania z odpowiedzialności za efektywność gospodarowania, wykorzystującymi zapisy w ewidencji księgowej;
- 2) systemów motywacyjnych wraz z formułami postępowania przy rozliczaniu niedoborów;
- 3) optymalizacji struktur organizacyjnych pod kątem procesów kontroli i nadzoru;
- 4) oczekiwania w zakresie wiarygodności i rzetelności zapisów księgowych;
- 5) procesów komunikowania, obejmujących rozbudowaną sprawozdawczość wewnętrzną.

Duże znaczenie przypisywano procedurom planowania, obejmującym przekroje roczne i miesięczne, element korygowania wartości i zatwierdzania ich przez przełożonych oraz wielotorowy nadzór nad ich realizacją. Turzyński podsumowuje, że stosowane w tamtych czasach pojęcie „rządu” obejmuje liczne elementy tożsame dla współczesnego rozumienia rachunkowości zarządczej, czyli: pomiar, kontrolę i sterowanie,

²⁴ Bardziej szczegółowy opis i analiza rachunkowości w majątkach ziemskich w Polsce w epoce oświecenia znajduje się w publikacji M. Turzyńskiego (2011).

realizację zamiarów właściciela, komunikowanie. Można zatem stwierdzić, że zmieniają się realia polityczne, społeczne i gospodarcze, lecz istota rachunkowości zarządczej pozostaje w gruncie rzeczy wciąż taka sama.

1.4. Podsumowanie

Analiza poglądów na istotę rachunkowości zarządczej wyrażonych przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ prowadzi do następujących wniosków:

1. Każdy z nas nieco inaczej postrzega rachunkowość zarządczą. Po części wynika to z natury rzeczy – olbrzymie bogactwo form rachunkowości zarządczej występujących w praktyce powoduje, że jej jednoznaczne zdefiniowanie jest trudne. Co więcej, to tak różnorodne zjawisko obserwujemy i objaśniamy z różnych punktów widzenia, ponieważ mamy odmienne poglądy naukowe²⁵, zainteresowania badawcze i doświadczenia praktyczne. Z tego względu np. jedne definicje bazują bardziej na tym, co zaobserwowane, a inne są w większym stopniu wyrozumowane (innymi słowy, jedni patrzą bardziej okiem praktyka, a inni okiem naukowca).
2. Różnice w tych poglądach dotyczą przede wszystkim następujących aspektów:
 - a) roli rachunkowości zarządczej. Niektórzy uważają, że jedynie dostarcza ona informacje (zasila proces zarządzania odpowiednimi informacjami), a inni twierdzą, że nie tylko dostarcza informacje, lecz także wykorzystuje je (czyli jest procesem zarządzania zasilanym przez odpowiednie informacje);
 - b) zakresu informacji, których tworzenie i komunikowanie mieści się w ramach rachunkowości zarządczej. Spectrum poglądów rozciąga się tutaj od:
 - informacji mających bezpośredni lub pośredni związek z wynikami ekonomicznymi podmiotu i tworzonych przez specjalistów rachunkowości zarządczej lub w ramach opracowanych albo stosowanych (administracyjnych) przez nich narzędzi;
 - do wszelkich informacji wykorzystywanych w procesach zarządzania bez względu na to, kto i gdzie je w podmiocie tworzy²⁶;

²⁵ W kwestiach epistemologicznych i ontologicznych. Warto podkreślić, że w Katedrze mamy wolność w zakresie poglądów i zainteresowań badawczych (nie może być inaczej skoro częścią motta Uniwersytetu Łódzkiego jest *libertas*).

²⁶ Ten drugi pogląd można określić mianem wszechrachunkowości (zarządczej) na podobieństwo panwitalizmu. Przypomnijmy, że koncepcja panwitalizmu zakłada, iż wszystko, co istnieje (zarówno drzewo lub kot, jak i kamień) jest jakąś formą życia. Zwolennicy analogicznego poglądu w odniesieniu do rachunkowości zarządczej uważają, że jeżeli jakaś informacja została wykorzystana w jednostce dla potrzeb zarządzania, to z definicji należy do rachunkowości zarządczej, nawet wtedy, gdy powstała poza jej systemem *sensu stricto* (a przydatność tej informacji do zarządzania oznacza, że natychmiast należy

- c) rodzaju informacji (lub metod) stanowiących sedno rachunkowości zarządczej. Dla jednych pierwszorzędne znaczenie mają informacje niefinansowe (szczególnie z zakresu ESG), a dla innych rachunek kosztów;
- d) tego, w jaki sposób istnieje rachunkowość zarządcza. Jedni są zdania, że jest ona systemem (w rozumieniu cybernetycznym lub społecznym). Inni uważają ją za proces (uporządkowany zbiór konkretnych działań). Według jeszcze innych jest ona zarówno systemem, jak i procesem. Wreszcie dla niektórych nie jest (nie musi) ona być czymś konkretnym, lecz przejawia się w określonych działaniach, które mogą być realizowane przez różnych aktantów²⁷ na różne sposoby, w różnym czasie i w różnych miejscach podmiotu gospodarczego (a z niektórych wypowiedzi można nawet wywnioskować, że jest ideą, czyli myślą przewodnią wszelkich działań gospodarczych w organizacji; ideą permanentną i wszechobecną²⁸).
3. Wymienione wyżej różnice, choć w niektórych przypadkach są istotne, to raczej nie są kardynalne. Fakt ich występowania jest bardziej zaletą niż wadą. Powoduje bowiem twórczy ferment w katedrze oraz sprawia, że nasze badania są zróżnicowane i wieloaspektowe.
4. W naszych opiniach na temat rachunkowości zarządczej jest duża część wspólna. Co więcej, tworzy ona wyraźny rdzeń. Widać w nim wyraźnie wpływ myśli A. Jarugi oraz I. Sobańskiej. Na ten rdzeń składają się następujące stwierdzenia (tezy):
- a) rachunkowość zarządcza jest warunkiem koniecznym skutecznego i efektywnego zarządzania w każdym podmiocie gospodarującym ograniczonymi zasobami²⁹ (a dostarczanie informacji do takiego zarządzania jest jej sednem);
 - b) jest częścią jednego – ale złożonego i zróżnicowanego – systemu rachunkowości wraz, przede wszystkim, z rachunkowością finansową, dla której ma kluczowe znaczenie (w szczególności dla sprawozdań finansowych oraz innych raportów dla użytkowników zewnętrznych);

ją do tego systemu włączyć). Takie postrzeganie rachunkowości zarządczej wydaje się bliskie I. Sobańskiej i E. Walińskiej.

27 Użyliśmy tutaj słowa „aktant” zaczerpniętego z socjologii, ponieważ wykonawcą tych czynności nie musi być konieczne człowiek, lecz dowolny czynnik działający.

28 Takie istnienie rachunkowości zarządczej nie jest jedynie czystą abstrakcją obecną w wyidealizowanej definicji, jak np. u Fostera i Younga (2020). Wiele metod rachunkowości zarządczej wdrażało się i wdraża po to, aby nie tylko uzyskiwać określone informacje, lecz także (a może nawet przede wszystkim) wykształcić u wszystkich pracowników określony sposób myślenia, który będzie stał za każdym ich działaniem (np. *kaizen* ma „nastrajać” umysły na ciągłe doskonalenie procesów i redukcję kosztów, a *Balanced Scorecard* – na realizację określonych celów strategicznych). Wiadomo o tym z opisów wdrożeń takich metod prezentowanych w literaturze przedmiotu.

29 Czyli nie tylko w biznesie, lecz także w organizacjach niezarobkowych.

- c) podlega zmianom (ostatnio szybkim i dużym) w następstwie zmian potrzeb użytkowników, które z kolei są skutkiem przeobrażeń sposobów prowadzenia działalności gospodarczej oraz otoczenia, w którym się to odbywa. Te zmiany dotyczą zarówno metod rachunkowości zarządczej, jak i jej organizacji i oprzyrządowania;
- d) jest uwarunkowana sytuacyjnie, czyli dostosowana do specyficznej sytuacji podmiotu i jego otoczenia (dotyczy to zwłaszcza jej metod);
- e) jest tożsama (lub prawie tożsama) z controllinglem.

Te tezy stanowią ideową podstawę naszych badań (a także dydaktyki i działalności na polu wdrożeniowym³⁰). Przede wszystkim dają asumpt do analizowania praktyki rachunkowości zarządczej w bardzo wielu kontekstach: we wszystkich typach organizacji, w ujęciu ewolucyjnym (w tym historycznym), w powiązaniu ze sprawozdawczością finansową i raportowaniem biznesowym, w odniesieniu do szerokiego spektrum uwarunkowań działalności gospodarczej (nie tylko gospodarczych, lecz także kulturowych i społecznych).

Warte podkreślenia jest szczególnie to, że rachunkowość zarządcza jest dla nas bez wyjątku częścią jednego, ale złożonego i zróżnicowanego systemu rachunkowości. I że badaniem tego jednego przedmiotu zajmuje się jedna nauka o rachunkowości. To, że w jej ramach niektórzy z nas zajmują się (stale lub czasami) tylko rachunkowością zarządczą³¹, wynika właśnie z owego zróżnicowania. Jest ono po prostu zbyt duże, aby każdy zajmował się całością problematyki rachunkowości. Podobna sytuacja ma miejsce w innych dziedzinach nauki, np. w fizyce. Istnieje jedna rzeczywistość fizyczna³², ale w jej ramach możemy wyróżnić np. fizykę cząstek elementarnych oraz fizykę obiektów wielkoskalowych. Jedni naukowcy badają atomy, a inni galaktyki³³, ale nikt nie ma wątpliwości, że wszyscy zajmują się różnymi przejawami tej samej rzeczywistości i wobec tego uprawiają jedną naukę (najlepszym dowodem na to jest ich dążenie *in gremio* do opracowania jednej kompletnej teorii opisującej całą rzeczywistość fizyczną). Tak samo myślimy o rachunkowości, prowadząc badania w naszej Katedrze. A rachunkowość zarządcza stanowi jeden z głównych kierunków tych badań. Ich nurty i efekty w ostatnich latach zaprezentujemy w kolejnych rozdziałach.

30 Większość z nas bierze lub brała udział w projektowaniu i wdrażaniu rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach i innych organizacjach (a sztanदारowym tego przykładem jest innowacyjny projekt Kompleksowego Systemu Informacyjnego w Uniwersytecie Łódzkim stworzony i wdrożony przez niemal wszystkich pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ z inicjatywy, według pomysłu i pod kierunkiem I. Sobańskiej – zob. Sobańska, Kalinowski, 2017).

31 Czego wyrazem jest choćby istnienie Zakładu Rachunkowości Zarządczej.

32 Tworzą ją energia i materia oraz ich przemiany i oddziaływania między nimi.

33 Co więcej, złożoność materii jest tak duża, że są badacze, którzy zajmują się tylko np. bozonem Z albo tylko czarnymi dziurami. Tak samo my, badając rachunkowość, możemy zajmować się np. tylko rachunkiem kosztów działań albo tylko budżetowaniem operacyjnym.

2. Historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej

2.1. Wprowadzenie

Badania historyczne zajmują w trzecim dziesięcioleciu XXI wieku ważne miejsce w badaniach naukowych w zakresie rachunkowości na arenie międzynarodowej (zob. np. Napier, 2006; Richardson, 2008; Boyns, Edwards, 2013; Carnegie, 2014a; 2014b; Carnegie, Napier, 2017; Carnegie i in., 2020; Ferri, Lusiani, Pareschi, 2021; Cordery i in., 2023; Edwards, 2023). Historia rachunkowości jest coraz bardziej rozwijanym obszarem badawczym przez zagranicznych badaczy i stosunkowo nieliczną grupę pracowników naukowych w Polsce³⁴. Historycy rachunkowości odgrywają ważną rolę w dostarczaniu wiedzy w celu pełnego zrozumienia roli i znaczenia rachunkowości jako praktyki technicznej, społecznej i moralnej.

Badania w zakresie historii rachunkowości w Katedrze Rachunkowości na Uniwersytecie Łódzkim rozpoczął w latach pięćdziesiątych XX wieku profesor E. Wojciechowski (1962; 1964; 1965), koncentrując swoje zainteresowania na rozwoju rachunkowości w Polsce w wiekach XVI–XVIII. Badania archiwalne dotyczące księgowości i akumulacji kapitału w XIX wieku w łódzkim przemyśle tekstylnym prowadził starszy wykładowca J. Gorgolewski (1965). Prace historyczne były następnie kontynuowane przez profesor A. Jarugę i jej współpracowników (np. Jaruga, Szychta, 1996; Sobańska, 1997; Szychta, 1988; 1989; Jaruga, Kabalski, 2010). W ostatnich dwóch dekadach rachunkowością w ujęciu historycznym zajmowali się przede wszystkim A. Szychta (np. 2002; 2005a; 2007; 2013; 2014; 2016a; 2020a; 2022b; 2022c), M. Turzyński (np. 2011; 2012; 2018; 2021) i S. Jędrzejewski (np. Jędrzejewski, Urbaszek, Kowalczyk, 2017).

Celem niniejszego rozdziału jest charakterystyka – po uprzedniej prezentacji nurtów badawczych w historii rachunkowości na świecie – rozwoju piśmiennictwa dotyczącego rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzających przedsiębiorstwami

34 Sytuacja pod względem liczby badaczy i publikacji historycznych uległa jednak znacznej poprawie w Polsce głównie dzięki Komisji Historii Teorii i Praktyki Rachunkowości, działającej od 2004 roku w ramach Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce (SKwP), kierowanej przez profesora Sławomira Sojaka, realizującej m.in. takie działania, jak: organizowanie konferencji z serii Abacus, publikowanie artykułów i zbiorowych monografii (Sojak, 2014, 2016, 2018, 2020), opracowanie i wydawanie przez SKwP w ramach Złotej Serii Rachunkowości Polskiej reprintów polskich dzieł, które w roku ich pierwszej publikacji (w XIX albo XX wieku) były nowatorskie i twórcze. Wyniki badań historycznych polskich autorów są od kilkunastu lat coraz częściej publikowane w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” w dziale *Z historii rachunkowości*. Wiele publikacji powstało w Uniwersytecie Mikołaja Kopernika z inicjatywy lub inspiracji profesora Sojaka, np. A. Olewnik-Dejewska (2020), E. Makowska (2021), S. Sojak (2021).

w Polsce do 1939 roku i stanu praktyki w tym zakresie oraz przedstawienie niektórych aspektów rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce od początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku.

Informacje zawarte w tym rozdziale stanowią syntezę wyników badań przedstawionych w publikacjach A. Szychty i współautorów z lat 2017–2022 (z nawiązaniem do niektórych wcześniejszych prac), a także studiów literaturowych wybranych publikacji z zakresu historiografii rachunkowości.

2.2. Nurty badawcze w historii rachunkowości

Historia rachunkowości wyłoniła się jako formalna część badań akademickich w nauce rachunkowości w krajach anglojęzycznych w latach siedemdziesiątych XX wieku (Richardson, 2008, s. 260), choć dzieje rachunkowości były przedmiotem zainteresowania w kręgach teoretyków i praktyków rachunkowości w krajach zachodnich znacznie wcześniej (np. Jäger, 1874; Worthington, 1895; Brown, 1905; Woolf, 1912; Hatfield, 1924; Littleton, 1933; Edler, 1937), a także w Polsce co najmniej od początku XX wieku (np. Byszewski, 1912; Łagiewski, 1934; Marszałek, 1937; Scheffs, 1939). Zdaniem J.R. Edwardsa (2023), pierwsze badania dotyczące historii rachunkowości w Wielkiej Brytanii są już datowane na drugą połowę XIX wieku.

Opinia C.W. Haskinsa, pierwszego dziekana Szkoły Handlu, Rachunków i Finansów na Uniwersytecie w Nowym Jorku (1904, s. 141, za: Previts, Parker, Coffman, 1990, s. 1), z początku XX wieku, że historia rachunkowości pozwala na „lepsze [...] zrozumienie naszej teraźniejszości i przewidywanie lub kontrolowanie naszej przyszłości” jest nadal aktualna i stanowi wyzwanie dla współczesnych badaczy dziejów rachunkowości.

Do ukształtowania historii rachunkowości jako formalnej części (działu) nauki rachunkowości w krajach anglojęzycznych, a w ostatnich latach w szerszym zakresie geograficznym, przyczyniły się istotnie czynniki o charakterze instytucjonalnym i metodologicznym.

Czynniki instytucjonalne stanowią takie działania, jak: utworzenie i aktywność organizacji zawodowych rachunkowości i stowarzyszeń akademickich, wspierających badania historyczne poprzez wydawanie czasopism (dostępnych nie tylko w formie papierowej, lecz także elektronicznej), organizowanie konferencji i seminariów międzynarodowych; włączanie tematyki z obszaru historii rachunkowości do badań w sieciach i programach badawczych, obejmujących uczelnie, profesjonalne stowarzyszenia rachunkowości, wydawców publikacji (np. wydawnictwo Routledge publikujące monografie w serii „New Works in Accounting History”) oraz biblioteki (np. digitalizacja książek i czasopism historycznych).

Wśród organizacji kluczową rolę odgrywają:

- 1) Akademia Historyków Rachunkowości (The Academy of Accounting Historians – AAH), utworzona w Stanach Zjednoczonych w 1973 roku, pod 50-letnim kierownictwem Gary’ego Johna Previtsa, będąca największą i główną organizacją historyków rachunkowości na świecie, a od 2016 roku stanowiąca sekcję Amerykańskiego Stowarzyszenia Rachunkowości (The American Accounting Association – AAA) (zob. Carnegie, 2023);
- 2) Stowarzyszenie Rachunkowości i Finansów Australii i Nowej Zelandii (The Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand – AFAANZ), powstałe w 1960 roku, koncentrujące swoją działalność na wspieraniu badań historycznych;
- 3) Jednostka Badawcza ds. Historii Rachunkowości i Biznesu (The Accounting and Business History Research Unit) na Uniwersytecie w Cardiff (Wielka Brytania), utworzona w 1988 roku (Richardson, 2008).

Każda z tych organizacji wpierała piśmiennictwo w zakresie historii rachunkowości w formie biuletynów, serii wydawniczych i czasopism. Akademia Historyków Rachunkowości utworzyła czasopismo naukowe „The Accounting Historians Journal” (AHJ) w 1977 roku (jako kontynuację biuletynu „The Accounting Historian”, założonego w 1974 roku), a także publikuje „Accounting Historians Notebook” od 1978 roku. W 1990 roku T. Boyns i J.R. Edwards, związani z Jednostką Badawczą Historii Rachunkowości i Biznesu Uniwersytetu w Cardiff, uruchomili czasopismo „Accounting, Business and Financial History”, przemianowane po 2010 roku na „Accounting History Review” (AHR). Z kolei Stowarzyszenie AFAANZ wydaje od 1996 roku kwartalnik „Accounting History” (AH) (Richardson, 2008, s. 265–266).

Artykuły o tematyce historycznej są też publikowane w innych renomowanych międzynarodowych czasopismach z zakresu rachunkowości, a zwłaszcza w „Accounting, Organizations and Society” (AOS), „Accounting, Auditing and Accountability Journal” (AAAJ), „Critical Perspectives on Accounting” (CPA), „Abacus”, „Management Accounting Research” (MAR) i „European Accounting Review” (EAR).

Czynniki o charakterze metodologicznym ważne dla ugruntowania i rozwoju historii rachunkowości jako części nauki rachunkowości wiążą się z zachęcaniem przez wpływowych przedstawicieli środowiska naukowego rachunkowości w latach siedemdziesiątych i osiemdziesiątych XX wieku do zmian w postrzeganiu istoty i roli rachunkowości, a także zwiększenia pluralizmu metodologicznego i teoretycznego badań dotyczących dziejów rachunkowości.

Do lat siedemdziesiątych XX wieku badania historyczne były prowadzone wyłącznie w nurcie tradycyjnej historii rachunkowości, zwanej też „starą historią”, koncentrującej się na rozpatrywaniu rozwoju praktyki rachunkowości od strony technicznej i proceduralnej (zob. np. Carnegie, Napier, 1996; 2017; Funnell, 1996). Rachunkowość uznawano bowiem za neutralne i obiektywne narzędzie do odwzorowania rzeczywistości

podmiotów gospodarczych, użyteczne do podejmowania decyzji ekonomicznych, jako „zjawisko statyczne i czysto techniczne” (Hopwood, 1976). Badanie dziejów rachunkowości w Wielkiej Brytanii, co zostało pokreślone przez J.E. Edwardsa (2023), pozostało na peryferiach środowiska akademickiego aż do lat sześćdziesiątych XX wieku. Wkład w „tradycyjną” literaturę historii rachunkowości do 1970 roku pochodził od autorów z różnych środowisk – archiwistów, urzędników służby cywilnej, ekonomistów (niebędących księgowymi), historyków, prawników, bibliotekarzy, pracowników rządowych i praktyków rachunkowości. Podobna sytuacja występowała także w Polsce. W gronie autorów artykułów i przyczynków historycznych byli nauczyciele i autorzy podręczników księgowości, pracownicy archiwów (Byszewski, 1912; Łagiewski, 1934; Scheffs, 1939; Grodek, 1951; Ihnatowicz, 1967; Warężak, 1937–1938). Do nielicznych pracowników naukowych zajmujących się historią rachunkowości po II wojnie światowej należeli wspomniani E. Wojciechowski i J. Gogolewski, a także R. Łukasik (1963).

Autorzy prac historycznych z zakresu rachunkowości w nurcie tradycyjnej historii opisywali minione zdarzenia, dążąc do wiernego ich przedstawienia w myśl klasycznej koncepcji prawdy jako zgodności z tym, co kiedyś było rzeczywistością. Opisy (narracja) faktów i procesów nie były rozpatrywane i interpretowane w świetle lub kontekście podstaw teoretycznych. Klasyczni historycy rachunkowości uważają, że konta księgowe stanowią „lustra” służące do odwzorowania działalności podmiotów gospodarczych, dlatego też zmiany w praktyce rachunkowości zachodzą po to, aby odzwierciedlać przemiany, do jakich dochodzi w zewnętrznym, ekonomicznym otoczeniu podmiotów. Choć uważano, że pewne liczby, idee i metody rachunkowości mogą mieć wpływ na jej otoczenie, to za dominujący uznawano kierunek wpływu od otoczenia do rachunkowości (Napier, 2006, s. 456).

Od lat siedemdziesiątych XX wieku następowała transformacja w postrzeganiu funkcji rachunkowości i jej roli w organizacjach i społeczeństwie (np. Hopwood, 1976; 1987; 1992; Burchell, Clubb, Hopwood, 1985; Miller, 1991; Gomes, 2008). Rachunkowość zaczęła być traktowana jako zjawisko o znaczeniu ekonomicznym, źródło zarówno wielkości ekonomicznych, jak i stwierdzeń, które mają znaczenie w zarządzaniu instytucjami przemysłowymi, handlowymi, rządowymi, a nawet międzynarodowymi (Hopwood, 1992, s. 125). Rachunkowość, która składa się z procedur ewidencyjnych i obliczeniowych, stała się źródłem informacji zarządczych o charakterze strategicznym. Informacje te są zaś „proaktywnym środkiem zarówno wiedzy, jak i działania, co jest postrzegane jako umożliwiająca szerszą kontrolę, zarządzanie i faktycznie zdolność adaptacyjną organizacji i sieci instytucji, których te informacje dotyczą”, jak to wyjaśniał A. Hopwood (1992, s. 126). Autor ten przekonywał (we wprowadzeniu do pierwszego numeru czasopisma AOS, którego był założycielem), że cele, procesy i techniki rachunkowości, ludzie z nią związani, role odgrywane przez nią w organizacji gospodarczej oraz sposób, w jaki informacje są dostarczane przez rachunkowość

i wykorzystywane w praktyce, nigdy nie były statyczne (Hopwood, 1976, s. 1). Zasady, metody i procedury stosowane przez księgowych są wytworami ludzkiego intelektu i odwzorowują zarówno społeczne, jak ekonomiczne uwarunkowania. Te elementy składowe praktyki rachunkowości ewoluowały i nadal ewoluują w relacji do zmian w ekonomicznym, społecznym, technologicznym i politycznym otoczeniu organizacji gospodarczych. Praktyka rachunkowości ma zarówno wymiar odzwierciedlenia, jak i wymiar tworzenia, czyli nie jest wyłącznie pasywnym produktem ekonomicznego otoczenia, ale jest prowadzona, by kształtować to otoczenie. Tworząca siła rachunkowości oddziałuje nie tylko na środowisko konkretnej organizacji gospodarczej, lecz także szerzej, na jej otoczenie społeczne (Szychta, 2016b, s. 24).

Ten kierunek postrzegania rachunkowości został wyrażony ostatnio w definicji rachunkowości sformułowanej przez G.C. Carnegie i współautorów (2021, s. 69): „Rachunkowość jest techniczną, społeczną i moralną praktyką związaną ze zrównoważonym wykorzystaniem zasobów i właściwym rozrachunkiem przed interesariuszami, aby umożliwić rozkwit organizacji, ludzi i przyrody”. Carnegie, Parker i Tshuridu (2021, s. 72) przekonują, że rachunkowość nie jest jedynie neutralną, łagodną, techniczną praktyką. Zredukowanie rachunkowości do wymiaru technicznego (proceduralnego) oznacza jej zawężanie i utrwalanie stereotypu księgowego jako technika oraz koncentrację w nauczaniu rachunkowości na technikach, metodach i procedurach. Takie podejście ogranicza potencjał interpretacyjny rachunkowości oraz przyszłą pozycję zawodu księgowego.

Szersze postrzeganie roli i znaczenia rachunkowości w gospodarce i społeczeństwie wiązało się z podjęciem przez tzw. neoklasyków rachunkowości w Wielkiej Brytanii, Australii i Stanach Zjednoczonych badań, które miały swoje podstawy teoretyczne w ekonomii. Następnie niektórzy historycy rachunkowości zaczęli stosować w swoich interpretacjach historycznych różne teorie z zakresu socjologii, psychologii, etnografii, antropologii i innych nauk społecznych, aby dostarczyć wglądu w to, jak idee i praktyki rachunkowości pojawiały się i rozwinęły oraz jak te idee i praktyki wpływały na ludzi, organizacje i społeczeństwo. Rozpoczęto zatem uprawianie, zgodnie z postulatem Millera, Hoppera i Laughlina (1991, s. 396), „nowej historii rachunkowości”, co nastąpiło także pod wpływem tendencji i paradygmatów badawczych, jakie wyłoniły się w historiografii w XX wieku. W konsekwencji dyskusji toczących się od okresu międzywojennego na temat sposobu myślenia o historii, historiografii, możliwościach poznania historycznego i roli samego historyka doszło do ukształtowania się – w opozycji do tradycyjnej historiografii opartej na pozytywistycznym paradygmacie poznania historycznego – historiografii nieklasycznej, zwanej także „nową historią” (zob. np. Domańska, 1994; Wrzosek, 1994).

Zwolennicy szkoły nowej historii rachunkowości prowadzą badania interpretacyjne lub krytyczne, akcentują społeczny i instytucjonalny wymiar rachunkowości, dążą

do zrozumienia i objaśnienia funkcji i roli praktyki w konkretnych uwarunkowaniach politycznych, społecznych i kulturowych, wychodząc z przekonania, że praktyka rachunkowości wpływa na funkcjonowanie organizacji gospodarczej i społeczeństwa.

Głównym miejscem publikowania i rozpowszechniania wyników badań historycznych opartych na teoriach zaczerpniętych z różnych dyscyplin społecznych było początkowo czasopismo „Accounting, Organizations and Society” (AOS)³⁵, a następnie specjalistyczne czasopisma historyczne założone w latach dziewięćdziesiątych XX wieku, tj. AHR i AH. Z analizy przeprowadzonej przez Ferriego, Lusiani i Pareschiego (2021) wynika, że w latach 1996–2015 opublikowano 1300 artykułów o tematyce historycznej w sześciu międzynarodowych (anglojęzycznych) periodykach, tj. w trzech czasopismach specjalizujących się w historii rachunkowości (AHJ, AHR i AH) oraz w trzech wysoko cenionych czasopismach dotyczących różnorodnej problematyki z zakresu rachunkowości (AOS, CPA i AAAJ). Analiza tych artykułów wykazała zastosowanie przez ich autorów różnych sposobów teoretyzowania na różnych poziomach abstrakcji (od narracji, przez konceptualizację, teoretyzowanie kontekstu do wykorzystywania „wielkich teorii”, takich jak neoklasyczna ekonomia, koncepcje filozoficzne Karola Marksa lub Michela Foucaulta).

Prowadzenie badań w nurcie nowej historii rachunkowości przyczyniło się do udziału naukowców z innych dyscyplin akademickich w badaniach dziejów rachunkowości, co doprowadziło do wzrostu interdyscyplinarności badawczej. Nowi historycy znacząco rozszerzyli badania archiwalne o inne dokumenty historyczne, poza dziennikami i księgami głównymi, takie jak: korespondencja handlowa, dokumenty umów, wewnętrzne instrukcje przedsiębiorstw, różnego rodzaju raporty dla władz administracyjnych i skarbowych, artykuły prasowe dotyczące przedsiębiorstw i ich otoczenia. Tego typu źródła mogą dostarczyć informacji nie tylko o tym, jaka była treść i forma przeszłych zapisów księgowych, lecz także, jakie motywy i idee przyświecały tym, którzy prowadzili księgi rachunkowe, sporządzali rachunki kalkulacyjne, oraz tym, którzy je wykorzystywali bądź pomijali w zarządzaniu.

Zagraniczni badacze historii rachunkowości istotnie rozwinęli podejścia metodologiczne i perspektywy teoretyczne badań w ostatnich ponad 30 latach, tj. od kiedy zaczęto prowadzić badania w nurcie nowej historii rachunkowości. Od tego czasu historia rachunkowości miała tendencję wzrostową pod względem teoretyzowania przeszłości rachunkowości i zajęła znaczące miejsce w akademickich badaniach rachunkowości na arenie międzynarodowej (Carnegie, Parker, Tsahuridu, 2020; Carnegie, 2023). Współcześnie historia rachunkowości jest nie tylko specjalistycznym działem nauki rachunkowości, lecz także przenika do innych specjalności w ramach interdyscyplinarnych badań, które są prowadzane w celu pogłębionego zrozumienia

35 W ciągu 30 lat wydawania czasopisma AOS (1976–2005) opublikowano w nim 143 artykuły historyczne, co stanowiło prawie 20% wszystkich artykułów zamieszczonych w tym czasopiśmie (Napier, 2006, s. 446–448).

przeszłości rachunkowości w różnych kontekstach i uwarunkowaniach politycznych, społeczno-gospodarczych oraz kulturowych, by dostarczyć wiedzy istotnej dla kształtowania teraźniejszości i przyszłości rachunkowości (zob. Carnegie, 2014b, s. 1241).

2.3. Podejścia badawcze do genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej

Szczególnym podobszarem badania dziejów rachunkowości jest geneza i rozwój rachunkowości zarządczej, które to zagadnienia pozostawały w kręgu zainteresowania zarówno tradycyjnych, jak i nowych historyków rachunkowości.

Rachunkowość zarządcza jest objaśniana w literaturze przedmiotu po obu stronach Atlantyku jako system, w skład którego wchodzi rachunek kosztów, albo jako synonim rachunku kosztów (Boyns, Edwards, 2013, s. 1). Rachunkowość zarządcza uformowała się bowiem na fundamencie rachunku kosztów, obejmującym pomiar, ewidencję i kalkulację kosztów, a także raportowanie finansowych i niefinansowych informacji związanych z kosztami pozyskania i zużycia zasobów w działalności podmiotu gospodarczego.

Od wprowadzenia w latach pięćdziesiątych XX wieku do słownictwa ekonomicznego w Stanach Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii terminu *management accounting* sformułowano wiele definicji rachunkowości zarządczej, w tym przez profesjonalne organizacje w dziedzinie rachunkowości w krajach anglojęzycznych, np. Institute of Management Accountants (IMA) w Stanach Zjednoczonych, Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) w Wielkiej Brytanii oraz Międzynarodową Federację Księgowych (International Federation of Accountants – IFAC). Analiza tych definicji w ujęciu chronologicznym ujawniła zmieniające się kluczowe cechy systemu rachunkowości zarządczej podmiotu gospodarczego i wymagane jego ukierunkowanie, tak aby odpowiadał dynamice zmian w gospodarce rynkowej i zmieniającym się potrzebom informacyjnym menedżerów (zob. Szychta, 2018b). Wraz z upływem czasu w definicjach rachunkowości zarządczej w XX i XXI wieku:

- 1) przechodzą z perspektywy narzędziowej na procesową – *management accounting* jest postrzegana od lat osiemdziesiątych XX wieku jako integralna część procesu zarządzania (a nie jako odrębny zestaw narzędzi ewidencyjnych, kalkulacyjnych i sprawozdawczych);
- 2) nastąpiło przejście z perspektywy operacyjnej na strategiczną w rachunkowości zarządczej;
- 3) uwzględniono oprócz informacji finansowych także niefinansowe,
- 4) nastąpiła zmiana ukierunkowania celu rachunkowości zarządczej – z dostarczania informacji do podejmowania decyzji przez menedżerów i przeprowadzania

rozzrachunku z odpowiedzialności menedżerów na tworzenie lub zwiększanie wartości organizacji.

Wspólnym elementem różnych definicji ewoluującej w czasie istoty rachunkowości zarządczej jest to, że wszystkie uwzględniają tworzenie informacji do zarządzania podmiotem gospodarczym, do pełnienia różnych funkcji kierowniczych. W tym rozdziale przyjęto ogólne rozumienie rachunkowości zarządczej, tj. jako dostarczanie z systemu rachunkowości podmiotu gospodarczego informacji na potrzeby zarządzania tym podmiotem, czyli do planowania, podejmowania decyzji i kontroli kierowniczej.

Historycy rachunkowości pochodzący z różnych krajów argumentują w swoich publikacjach, że ewidencja księgowa, różnego typu obrachunki, zestawienia kosztów i przychodów, wykazy wydatków i wpływów były wykorzystywane w pewnym stopniu podczas prowadzenia firm kupieckich, majątków rolnych, manufaktur i fabryk, organizacji państwowych już w dawnych wiekach, co najmniej od XVI stulecia, a więc o wiele wcześniej przed wprowadzeniem w latach pięćdziesiątych XX wieku i upowszechnieniem terminu *management accounting*. Genezy rachunkowości zarządczej poszukiwano w różnych środowiskach społeczno-gospodarczych i okresach.

Badania dotyczące genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej prowadzono według następujących podejść badawczych (Loft, 1995; Boyns, Edwards, 2013):

- 1) podejście tradycyjne wraz z jego modyfikacją przez neoklasyków;
- 2) podejście oparte na historii gospodarczej A.D. Chandlera i teorii kosztów transakcyjnych O.E. Williamsona;
- 3) podejście zwolenników koncepcji procesu pracy autorstwa H. Bravermana;
- 4) radykalna historia rachunkowości zarządczej inspirowana poglądami M. Foucaulta;
- 5) nowy, realistyczny racjonalizm ekonomiczny.

Pierwsze podejście jest typowe dla tradycyjnej („starej”) historii rachunkowości, trzy następne należy zaliczyć do nurtu nowej historii rachunkowości. Podejście ostatnie, nazwane nowym, realistycznym racjonalizmem ekonomicznym, koresponduje z punktem widzenia przyjmowanym przez neoklasyków (tj. neoklasyczną racjonalistyczną szkołę rachunkowości). Podejście to zostało zastosowane przez T. Boynsa i J.R. Edwardsa (2013) do przedstawienia historii rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii. Autorzy ci połączyli w swoich interpretacjach podejście neoklasyczne, akcentujące czynniki ekonomiczne jako główne siły sprawcze zmian w rachunkowości, z poglądem, że pewne zmiany mogą być powodowane przez inne czynniki niż ekonomiczne, np. społeczne, instytucjonalne, kulturowe.

Wspólnymi cechami zwolenników podejścia tradycyjnego i jego modyfikacji przez neoklasyków jest rozpatrywanie rachunku kosztów jako zbioru technicznych rozwiązań służących celom danego przedsiębiorstwa oraz pogląd, że rachunkowość zarządcza rozwija się w sposób ewolucyjny, stając się coraz bardziej zaawansowaną i złożoną wraz z upływem czasu (Loft, 1995, s. 25).

Historycy stosujący **tradycyjne podejście badawcze** widzą genezę rachunku kosztów w przedsiębiorstwach w Anglii i Stanach Zjednoczonych w XIX wieku, w okresie wielkiej rewolucji przemysłowej (np. Solomons, 1952; Garner, 1954; Johnson, 1972; Wren, 1996). Ich zdaniem, praktyka w zakresie rachunku kosztów produkcji do lat osiemdziesiątych XIX wieku w brytyjskich przedsiębiorstwach pozostawała słabo rozwinięta, obrachunki kosztowe były nieusystematyzowane i zróżnicowane. Punkt zwrotny w rozwoju rachunku kosztów nastąpił około 1885 roku w związku z silną recesją gospodarczą w Anglii w latach 1873–1896, kiedy to drastycznie zmniejszył się popyt na maszyny produkcyjne i wyroby techniczne. Skutkiem tych procesów było nasilenie się konkurencji i dążenie w przedsiębiorstwach do redukcji kosztów produkcji (Garner, 1954). Od tego czasu rozpoczęto systematyczne rozliczanie kosztów pośrednich na produkty, a rejestrację kosztów integrowano z ewidencją finansową w rozszerzonym systemie księgowości podwójnej (Loft, 1995, s. 23). Natomiast według D.A. Wrena (1996) rachunkowość zarządcza miała swój początek w Stanach Zjednoczonych w połowie XIX wieku, tj. w pierwszych latach budowy kolei żelaznych. Koleje żelazne były pierwszymi w świecie przedsiębiorstwami na wielką skalę nastawionymi na osiąganie zysków, w których ponoszono ogromne nakłady inwestycyjne. Związane z nimi wysokie koszty stałe wymagały rozwiązywania problemów wcześniej nieznanym przedsiębiorcom.

Przedstawiciele **neoklasycznego podejścia badawczego** poszukiwali w archiwaliach gospodarczych źródeł ewidencji prowadzonej na potrzeby zarządzania także w innych krajach i znacznie wcześniej niż w końcowych dekadach XIX wieku. W swoich pracach uwzględniają oni więcej kontekstu organizacyjnego, w którym prowadzono rachunkowość, niż tradycyjni historycy, oraz kładą nacisk na ekonomiczne czynniki jako przyczyny zmian w systemach rachunkowości podmiotów działających dla osiągnięcia zysku. Na przykład R.K. Fleischman i L.D. Parker (1991) przebadali 25 brytyjskich przedsiębiorstw, głównie z branży tekstylnej i hutniczej, funkcjonujących w latach 1760–1850, stwierdzając, że w 72% przedsiębiorstw stosowano zróżnicowane techniki kontroli kosztów, a w 80% standardy lub budżety – od bardzo prymitywnych do stosunkowo dobrze rozwiniętych. Przykład wczesnego zastosowania ewidencji i rozliczania kosztów produkcyjnych we Francji przedstawił M. Nikitin (1990). W królewskiej manufakturze szkła, Compagnie de Saint-Gobain (założonej w Paryżu w 1665 roku, mającej trzy filie w północnej Francji), wprowadzono w latach 1820–1834 system księgowości podwójnej dostarczający danych o kosztach w każdej fazie produkcji. Pomiar i ewidencja kosztów zostały rozwinięte w tej firmie do 1880 roku do postaci rachunku kosztów pełnych. Z kolei F. Gutiérrez, C. Larrinaga i N. Núñez (2005) zbadali dokumentację 13 hiszpańskich manufaktur działających w latach 1760–1800 w branży tekstylnej, tytoniowej i wydobywczej. We wszystkich stosowano 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 (Szychta, 2016a, s. 158).

Podejście do interpretacji historii rachunkowości oparte na analizie przez A.D. Chandlera Jr. (1962) rozwoju największych korporacji amerykańskich w ciągu 100 lat oraz teorii kosztów transakcyjnych O.E. Williamsona (1981) zostało przyjęte przez R.S. Kaplana (1984), a następnie przez H.T. Johnsona i R.S. Kaplana (1987) w monografii pt. *Relevance lost. The Rise and Fall of Management Accounting*. Prace te dotyczą dziejów rachunkowości zarządczej w Stanach Zjednoczonych i nawiązują do Wielkiej Brytanii. Miały one przełomowe znaczenie dla rozwoju rachunkowości zarządczej od końca lat osiemdziesiątych XX wieku, ponieważ zawarta w nich krytyka przydatności metod rachunkowości zarządczej, poparta analizą ich zastosowania w amerykańskich firmach, stała się zaczynem koncepcyjnego opracowania rachunku kosztów działań (*Activity-Based Costing*) przez R. Coopera i R.S. Kaplana (1988; 1991; 1992).

Zdaniem Johnsona i Kaplana (1987) początek rachunkowości zarządczej przypada na wcześniejszy okres, niż wynikało to z badań klasyków historii rachunkowości, tj. na koniec XVIII wieku i pierwszą połowę XIX wieku. Autorzy ci skoncentrowali swoją uwagę na sprawach kontroli wewnętrznej i wykorzystaniu rachunku kosztów do pomiaru wewnętrznej efektywności przedsiębiorstw oraz na wzajemnej relacji między rachunkowością i rozwojem wielkich, pionowo zintegrowanych korporacji. Badaniami objęli dzieje wielooddziałowych podmiotów gospodarczych w ich szerokim środowisku, funkcjonujące w formie oligopolu (np. General Motor, Du Pont, Carnegie Steel), w wyniku których stwierdzili, że:

- 1) warunkiem koniecznym przetrwania wielkich przedsiębiorstw było dostosowanie się do ciągle zmieniających się warunków otoczenia;
- 2) narzędziem procesu adaptacyjnego był system kontroli, którego immanentną częścią stawała się rachunkowość oparta na określonym systemie rachunku kosztów;
- 3) wielowydziałowe amerykańskie spółki przetrwały, ponieważ ponoszone przez nie koszty transakcyjne (biurokracji organizacyjnej, łącznie z kosztami funkcjonowania rachunkowości) były niższe niż koszty zawierania transakcji na wolnym rynku.

Schemat wnioskowania zastosowany przez Johnsona i Kaplana (1987) został nazwany społecznym darwinizmem (Loft, 1995, s. 31), ponieważ traktowali oni przedsiębiorstwa jak zwierzęta, które wymierają, jeśli nie zaadaptują się do otoczenia, w którym żyją. Narzędziem umożliwiającym tę adaptację stała się rachunkowość zarządcza. Kluczową tezę tych autorów jest stwierdzenie, że rozwój rachunkowości zarządczej był nieunikniony w ułatwianiu wzrostu dużych przedsiębiorstw. Kolejne metody z tego zakresu rachunkowości powstawały na przełomie XIX i XX wieku (rachunek kosztów standardowych, budżetowanie kosztów, analiza prognozy rentowności, wskaźnik ROI) wraz z tworzeniem i rozwojem potężnych amerykańskich korporacji (np. General Electric, General Motors, DuPont, American Tobacco), ułatwiając im dostosowanie się do otoczenia społeczno-gospodarczego.

Inne, bardziej radykalne, **podejście** do interpretacji genezy rachunkowości przyjęli T. Hopper i P. Armstrong (1991), zainspirowani poglądami H. Bravermana (1974) na temat **kontroli procesu pracy**. Ten teoretyk zarządzania analizował sposób, w jaki pracownicy są kontrolowani w różnych środowiskach organizacyjnych. Wyjaśniał, że w przedsiębiorstwach produkcyjnych w kapitalizmie kontrola procesu pracy przeszła z pracownika na kapitalistę i kontrola nakładów pracy na wytworzenie wyrobów gotowych w XIX wieku stała się trudniejsza niż kontrola zużycia materiałów i wykorzystania maszyn produkcyjnych (Loft, 1995, s. 31).

Hopper i Armstrong (1991) dokonali reinterpretacji wydarzeń w gospodarce amerykańskiej opisanych przez Johnsona i Kapłana (1987). Rozpatrywali ewolucję rachunkowości zarządczej w powiązaniu ze zmianami we wzorcach kontroli procesu pracy i poglądem, że systemy kontroli w przedsiębiorstwach są mechanizmami wpływającymi na efektywność procesu produkcji. Ewidencję kosztów w fabrykach tekstylnych w połowie XIX wieku stosowano w celu ścisłej kontroli pracy robotników, co było związane z naciskiem właścicieli fabryk na zwiększanie wydajności robotników. Rozwiązania w zakresie rachunku kosztów wprowadzane na przełomie XIX i XX wieku (standardy kosztów, rachunek kosztów standardowych) miały także na celu dostarczanie zarządzającym fabrykami informacji o tym, które aspekty pracy robotników mogą być zintensyfikowane. Z kolei pomiar wyników finansowych za pomocą systemu DuPonta (opracowanego w tej korporacji 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 (Szychta, 2016a, s. 161). Z wniosku Hoppera i Armstronga wynika zatem, że potrzeba zastosowania i rozwój rachunkowości zarządczej były nierozzerwalnie związane z dążeniem do kontroli procesu pracy w fabrykach, a nie do wzrostu ekonomicznej efektywności fabryk lub wieloddziałowych podmiotów gospodarczych.

Kolejne podejście do interpretacji genezy i rozwoju rachunkowości zarządczej, typowe dla nurtu nowej historii rachunkowości, ma charakter radykalny i krytyczny. **Historycy rachunkowości** identyfikowani z tym podejściem **czerpali z poglądów M. Foucaulta** (1972; 1977), francuskiego filozofa i socjologa, dotyczących relacji między wiedzą, władzą a dyskursem w kontekście nowoczesnej organizacji. Uczony ten badał znaczenie technik ukierunkowanych na nadzorowanie działań i zachowywanie się ludzi oraz sterowanie ich postępowaniem w rozwoju nowoczesnego społeczeństwa, a także propagował sposób badań historycznych zwany nową historią. Badania historyczne należy prowadzić w celu zrozumienia tego, co jest dzisiaj znane w konsekwencji poszukiwania wiedzy w przeszłości, czyli badania historyczne mają umożliwić ukazanie założeń, na których opierają się nasze współczesne przekonania i praktyki, oraz spowodować, że teraźniejszość jest „widziana” przez jej odniesienia do przeszłości.

W pracach nowych historyków rachunkowości są uwzględniane takie koncepcje M. Foucaulta jak: wiedza-władza, dyskurs, archeologia wiedzy, nowa historia, instytucje dyscyplinarne, techniki dyscyplinarne, człowiek kalkulowalny (*calculable man*), rządomyślność/urządzenie (*governmentality*).

Rachunek kosztów i rachunkowość zarządczą można rozpatrywać jako ważne techniki kontroli i dyscyplinowania osób w organizacjach gospodarczych, gdyż w wyniku zastosowania określonych metod ewidencji, kalkulacji i sprawozdawczości odzwierciedla się i uwidocznia w formie zapisów w wyrażeniu pieniężnym, na papierze lub w pamięci komputera, proces operacyjny (np. produkcyjny) w przedsiębiorstwie (Loft, 1995). Rachunkowość zarządcza umożliwia kontrolę i dyscyplinowanie w podmiocie gospodarczym na różnych szczeblach jego działalności – od najniższego do zarządu. 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, grupa radykalnych badaczy postrzega historię rachunkowości zarządczej jako historię istnienia techniki dyscyplinarnej w społeczeństwie industrialnym (Szychta, 2016a, s. 163).

Zainteresowanie poglądami M. Foucaulta w nauce rachunkowości zainicjował w końcu lat siedemdziesiątych XX wieku w Wielkiej Brytanii A. Hopwood. Reprezentantami tego podejścia badawczego w historii rachunkowości zarządczej są np. A. Loft (1986), P. Miller i T. O’Leary (1987), P. Miller i N. Rose (1990), S. Carmona, M. Ezzaamel i F. Gutierrez (1997) oraz A. Mennicken i P. Miller (2012).

Miller i O’Leary (1987), Miller i Rose (1990) oraz A. Mennicken i P. Miller (2012) wykazali, że metody rachunkowości, takie jak rachunek kosztów standardowych i budżetowanie operacyjne (opracowane w pierwszym trzydziestoleciu XX wieku), pomogły w znacznej zmianie sposobu sprawowania władzy w rozwiniętych społeczeństwach przemysłowych. Miller i O’Leary (1987, s. 235) zinterpretowali pojawienie się i rozwój tych metod nie jako wyrafinowanych narzędzi bardziej efektywnego zarządzania, ale jako „ważną praktykę kalkulacyjną będącą częścią znacznie szerszego nowoczesnego aparatu władzy”, który ukształtował się wyraźnie w pierwszych latach XX wieku. Swoje rozważania oparli na promowanym przez M. Foucaulta (1977, s. 193) pojęciu człowieka kalkulowalnego i powiązali rachunek kosztów z procesami takimi jak dyskurs efektywności narodowej w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych, czyli pragmatycznymi filozofiami, które wspierają ideę racjonalnej administracji publicznej, ideę testów inteligencji i higieny psychicznej, powiązane ze sobą ruchy, które koncentrują się na pojęciu mierzenia dokonań jednostki w sprawie społecznej (Napier, 2006). Według Millera i O’Learyego (1987) rachunek kosztów standardowych odgrywa szczególną rolę, ponieważ przyczynia się do znacznie szerszego procesu, w którym życie danej osoby zaczyna być postrzegane w odniesieniu do standardów i norm zachowania. Tak więc, jak podkreślili Mennicken i Miller (2012), rozwój rachunku kosztów i budżetowania

w latach trzydziestych XX wieku zapewnił nowy sposób myślenia i interwencji, który umożliwił uwidocznienie nieefektywności jednostek w przedsiębiorstwie (Szychta, 2022a, s. 400)

Pojęcie efektywności narodowej było obecne w debacie politycznej i spopularyzowane przez publicystykę przed II wojną światową. Wiązało się to z dążeniem do „racjonalnego administrowania społeczeństwem i aktywnego krzewienia postępu”. Państwo miało odgrywać centralną rolę w takim programie (Miller, O’Leary, 1987, s. 243). Kwestia ta zawarta jest we wnikliwych rozważaniach Millera i Rose (1990) na temat zarządzania życiem gospodarczym. Zastosowali oni koncepcję rządomyślności Foucaulta, aby przeanalizować złożone i różnorodne sposoby, w jakie władze starały się kształtować i regulować działania gospodarcze, społeczne i osobiste. Autorzy ci uważają, że taylorizm³⁶ był jednym z zestawu programów określanych jako „efektywność”, który zakładał sojusz między aspiracjami makropolitycznymi a władzami „ekspertów”. Rachunek kosztów standardowych i budżetowanie służyły zatem wzrostowi bogactwa narodowego i międzynarodowej konkurencyjności państw (Miller, Rose, 1990, s. 19). Są to techniki umożliwiające najbardziej produktywnie wykorzystanie zasobów naturalnych, mechanicznych i ludzkich. Miller i Rose (1990, s. 9) zwracali również uwagę na znaczenie mechanizmów pośrednich, które wiążą zachowanie jednostek i organizacji z celami politycznymi poprzez „rządzenie na odległość” (Szychta, 2022a, s. 401).

Loft (1986), badająca rozwój rachunku kosztów w Wielkiej Brytanii w czasie I wojny światowej (1914–1918) i kilku latach powojennych, wskazała inne powody zastosowania rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie. Były nimi niezamierzone konsekwencje wprowadzenia totalitarnej, nakazowej gospodarki przez rząd brytyjski podczas I wojny światowej. Na rozwój rachunku kosztów miały bowiem wpływ działania rządu brytyjskiego i ogromna skala produkcji na rzecz armii przez przedsiębiorstwa, których część została upaństwowiona. Wprowadzono wtedy regulacje zobowiązujące producentów do ustalania cen wyrobów produkowanych na zamówienia rządowe według formuły koszt plus marża zysku, co zobligowało zarządy przedsiębiorstw do większej dbałości w prowadzeniu rachunku kosztów. Koszty produktów były kontrolowane przez rząd w procedurze ustalania cen. Ważną rolę w administrowaniu tymi regulacjami odegrali zatrudniani przez rząd dyplomowani księgowi, pracujący wcześniej w profesjonalnych biurach. Po zakończeniu wojny przyczynili się oni do rozpowszechnienia

36 Określenie taylorizm pochodzi od nazwiska amerykańskiego inżyniera Frederica W. Taylora (1856–1915). Zapoczątkował on *scientific management* (naukowe zarządzanie) w serii wykładów wygłoszonych na przełomie XIX i XX wieku oraz w publikacji pt. *Shop Management*, wydanej w 1903 roku. Książka Taylora pt. *The Principles of Scientific Management*, opublikowana w 1911 roku, stała się inspiracją dla tych ludzi po obu stronach Atlantyku, którzy utożsamiali postęp przemysłowy lub społeczny ze zwiększoną wydajnością. Taylor jest nazywany ojcem naukowego zarządzania. Jego publikacje i prace wdrożeniowe miały epokowe znaczenie nie tylko dla przemysłu, lecz także dla wszystkich rodzajów działalności gospodarczej w pierwszej połowie XX wieku (Szychta, 2022a).

nowych metod rachunku kosztów w brytyjskich firmach, a niektórzy z nich byli zaangażowani w utworzenie w 1919 roku Instytutu Księgowych Kosztów i Pracy, poprzednika Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), tj. Dyplomowanego Instytutu Specjalistów do spraw Rachunkowości Zarządczej (Szychta, 2016a, s. 164).

Carmona, Ezzamel i Gutierrez (1997) dokonali interpretacji zastosowania rachunku kosztów jako formy władzy i wiedzy, według ujęcia Foucaulta, z dyscyplinarnymi implikacjami rachunku zarówno dla robotników, jak i kierowników wszystkich szczebli zarządzania w XVIII-wiecznym przedsiębiorstwie. Obiektem ich analizy był system rachunku kosztów wprowadzony w 1773 roku w królewskiej, dużej fabryce tytoniu w Sewilli, funkcjonującej jako monopolista w ówczesnej Hiszpanii. W tej fabryce zatrudniającej ponad 1400 pracowników zastosowano mierniki fizyczne i wartościowe, uzyskując te drugie dzięki kalkulacji kosztów produktów, w celu zapewnienia monitorowania i nadzoru pracowników fabryki. Wprowadzone wówczas rozwiązania przyczyniły się do rozliczania pracowników z ilości i wartości przerobionego tytoniu i przeciwdziałania kradzieży tego surowca, która wcześniej była trudnym do opanowania procederem.

Oprócz czterech wyżej scharakteryzowanych podejść badawczych do interpretacji rozwoju rachunkowości zorientowanej na zarządzanie T. Boyns i J.R. Edwards (2013) zastosowali **punkt widzenia**, który nazwali **nowym, realistycznym racjonalizmem ekonomicznym**. Przyjmują oni, że przyczyny ekonomiczne (tj. dążenie do zwiększania efektywności i zysków), są głównymi siłami sprawczymi zmian w rozwoju rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach zarobkowych, a także identyfikują i analizują inne czynniki (np. społeczne, instytucjonalne, polityczne, kulturowe), które mogą wpływać na zmianę kursu tego rozwoju. Boyns i Edwards (2013) przedstawili w obszernej monografii dzieje rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii od średnio-wieczna do około 1970 roku. Praca ta nie jest jedynie chronologicznym opisem zdarzeń i wykazem osób związanych z rachunkowością zorientowaną na zarządzanie w Anglii, Walii i Szkocji, lecz także zawiera wnikliwe objaśnienie przyczyn i skutków zmian w rachunkowości zarządczej. Autorzy skoncentrowali swoją uwagę na procesach zmian na poziomie podmiotów gospodarczych, jak również na profesjonalizacji specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej (*management accountants*). Są oni bowiem uznawani w Wielkiej Brytanii za przedstawicieli odrębnego zawodu, mają także swój profesjonalny organ certyfikacyjny, tj. Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). Wyniki badań historycznych prezentujących zmiany w rachunkowości zarządczej w brytyjskim środowisku społeczno-gospodarczym wpływają na rewizję dominującej wcześniej opinii, ukształtowanej przez publikacje amerykańskich historyków rachunkowości (np. Garner, 1954; Deinzer, 1965; Chatfield, 1977; Johnson, Kaplan, 1987), że nowe metody i koncepcje z zakresu rachunkowości zarządczej były w XX wieku najpierw wprowadzane w amerykańskich przedsiębiorstwach i w szerszym zakresie niż

w Wielkiej Brytanii. Boyns i Edwards (2013) uważają, iż ta opinia jest trudna do uzasadnienia m.in. z powodu małej liczby badań archiwalnych w Stanach Zjednoczonych w porównaniu do liczby badań opartych na dokumentach archiwalnych z brytyjskich przedsiębiorstw. W swojej monografii pokazali istotne różnice między rozwojem rachunkowości zarządczej w Wielkiej Brytanii i Stanach Zjednoczonych.

Z powyższej analizy wynika, że pierwszy okres rozwoju rachunkowości zarządczej nie jest jednolicie identyfikowany przez historyków. Zależy od rodzaju źródeł informacji użytych w badaniach, odmiennych podstaw koncepcyjnych interpretacji dziejów rachunkowości, koncentracji badaczy na zróżnicowanych motywach wykorzystania danych z systemu rachunkowości w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi (np. do oceny efektywności przedsiębiorstwa i jego procesów operacyjnych, kontroli pracy albo dyscyplinowania pracowników). Badania historyczne od lat osiemdziesiątych XX wieku na arenie międzynarodowej, w tym prowadzone przez zwolenników nowej historii, ujawniły wiele interesujących wczesnych przypadków zastosowania rachunkowości zarządczej. Autorzy piszący wcześniej o dziejach rachunkowości nie uwzględniali wielu zachowanych dokumentów w archiwach zawierających interesujące zapisy o przeszłości przedsiębiorstw.

Przywołane przykłady badań w nurcie nowej historii rachunkowości potwierdzają, że historycy rachunkowości interpretują zdarzenia i zmiany w obszarze rachunkowości zarządczej z użyciem wybranej teorii z zakresu nauk społecznych (np. zarządzania, socjologii), kładą nacisk na charakterystykę otoczenia, w którym rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza były prowadzone i na ich relacje z okolicznościami, procesami i decyzjami w zewnętrznym środowisku rachunkowości, nie wyłącznie technicznym i ekonomicznym, ale przede wszystkim społecznym i politycznym. Przyjmując ten punkt widzenia, należy, jak przekonywała A. Loft (1995, s. 36), poszukiwać różnorodnych źródeł „systemu myślenia” zwanego rachunkowością zarządczą i odpowiadającej mu praktyki w celu zrozumienia współczesnego znaczenia rachunkowości. Warto też poszukiwać odpowiedzi na pytanie, jak ta rachunkowość wiąże się z innymi systemami myślenia i ich praktykami. Ponadto ważne jest poznawanie dróg rozwoju rachunkowości zorientowanej na zarządzanie w innych krajach niż tylko w anglo-amerykańskich i włączenie się badaczy nieanglojęzycznych do międzynarodowej debaty w zakresie historii rachunkowości zarządczej. Debata ta była zdominowana w XX wieku przez anglojęzycznych badaczy, uwzględniających instytucje i środowisko anglosaskie w publikacjach prezentowanych w międzynarodowych (anglojęzycznych) czasopismach (Parker, 1993; Carmona, 2004).

2.4. Rachunkowość na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami w Polsce do 1939 roku

Rozwój sposobów ewidencji zdarzeń gospodarczych, rozliczania i kalkulacji kosztów na potrzeby informacyjne zarządzających podmiotami gospodarczymi w środowisku polskim w czasach do wybuchu II wojny światowej był w ostatnich latach przedmiotem pogłębianych badań w łódzkiej szkole rachunkowości. Wyniki tych badań są syntetycznie przedstawione w niniejszym podrozdziale w dwóch częściach, odpowiadających dwóm okresom historycznym w dziejach Polski. Są to: czasy zaborów (1795–1918) i okres międzywojenny (1918–1939). Na wiek XIX i początek XX wieku przypada wstępny etap w rozwoju rachunkowości ukierunkowanej na wsparcie zarządzających przedsiębiorstwami, zwanej ówczasie buchalterią albo rachunkowością fabryczną. W dwudziestoleciu międzywojennym, w warunkach społeczno-gospodarczych odrodzonej Polski, następowało formowanie się teorii i praktyki rachunku kosztów jako części składowej rachunkowości, a także rozwijano koncepcję budżetowania działalności przedsiębiorstw jako narzędzia umożliwiającego racjonalizację działalności gospodarczej i wdrażanie celów naukowego zarządzania.

2.4.1. Rachunkowość fabryczna i kalkulacja kosztów w czasach zaborów

Rachunkowość zarządcza we współczesnym rozumieniu rozwija się w praktyce w Polsce od przywrócenia gospodarki rynkowej po 1989 roku, lecz dane z różnych form ewidencji księgowej były wykorzystywane na potrzeby zarządzania podmiotami gospodarczymi już w dawnej Polsce. Rachunkowość rolną – prowadzoną w XVII wieku na terenach Rzeczypospolitej szlacheckiej, a następnie na ziemiach polskich pod zaborem – traktowano jako narzędzie kontroli i zarządzania folwarkami oraz latyfundiami ziemskimi (zob. Turzyński, 2011; 2018).

Z kolei w przedsiębiorstwach przemysłowych, głównie w fabrykach włókienniczych, które powstawały od lat dwudziestych XIX wieku na terenie Królestwa Polskiego, stopniowo rozwijała się rachunkowość fabryczna (zob. Szychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018, s. 137–138; Szychta, 2020a). Rachunkowością albo buchalterią fabryczną określano ewidencję księgową oraz rozliczanie i kalkulację kosztów, nabierające coraz większego znaczenia w firmach produkcyjnych w okresie rewolucji przemysłowej, w celu odróżnienia od księgowości kupieckiej prowadzonej w przedsiębiorstwach handlowych.

Dotychczas przeprowadzono niewiele badań opartych na zachowanych dokumentach archiwalnych, które ujawniłyby, jaka była praktyka rachunkowości w polskich firmach produkcyjnych i jaką rolę odgrywała w ich funkcjonowaniu oraz w formowaniu

stosunków społecznych w okresie zaborów. Z badań archiwalnych przeprowadzanych przez J. Gorgolewskiego (1965) wynika, że w niektórych manufakturach włókienniczych stosowano system księgowości podwójnej (na przykład w powstałej w 1823 roku firmie A. Harrera w Sieradzu, w fabryce braci Moes w Zgierzu, w przędzalni Karola Scheiblera w Żarkach), w innych zaś była to ewidencja o wiele słabiej rozwinięta, odpowiadająca zasadom księgowości pojedynczej. Rozbudowaną, jak na tamte czasy, ewidencję zapasów i kosztów stosowano na przykład w przędzalni w Żarkach, w fabryce włókienniczej I. Poznańskiego w Łodzi, czyli wtedy, gdy organizacja i zakres prowadzonej działalności przez przedsiębiorstwo (forma spółki, różna lokalizacja fabryk) wymagały zastąpienia „osobistej kontroli i oka” właściciela ścisłą kontrolą liczbową. Tego typu ewidencja służyła przede wszystkim kontroli stanu majątku i wyników działalności fabryki.

Zasady ewidencji i kalkulacji kosztów, zalecane albo już stosowane w ramach rachunkowości fabrycznej, zostały opisane w 13 podręcznikach i poradnikach opublikowanych w Polsce w latach 1835–1900 (zob. Szycha, 2020a). Kwestie organizacji i prowadzenia ewidencji w fabrykach przedstawił także w pięciu częściach pt. *Buchalteria w interesie fabrycznym*³⁷ R. Schiller (1899), profesor akademii handlowej w Wiedniu, w pierwszym polskim czasopiśmie z zakresu rachunkowości „Miesięcznik dla buchaltery”, wydawanym w latach 1899–1900 we Lwowie przez zawodowego buchaltera Kazimierza Wieniawę Chmielewskiego. Artykuł ten zawarto w numerach 7–12 miesięcznika z 1899 roku (Szycha, Jędrzejewski, Turzyński, 2018, s. 139).

Od początku XX wieku do 1917 roku, tj. do roku poprzedzającego odzyskanie przez Polskę niepodległości, następował powolny wzrost zainteresowania problematyką kalkulacji kosztów własnych i cen produktów. Z wykazów bibliograficznych (Skalski, 1916; Łagiewski, 1936; Iwanczenko, Górniak, 1950) wynika, że w latach 1901–1917 ukazało się około 10 książek dotyczących księgowości i kalkulacji kosztów w przedsiębiorstwach przemysłowych. Były to w większości podręczniki szkolne i poradniki dla praktyków. Zagadnienia kalkulacji i zastosowania danych kosztowych w podejmowaniu decyzji o poziomie cen sprzedaży objaśniał w artykułach A. Morozewicz (1916; 1917a; 1917b; 1917c), opublikowanych w czasopiśmie „Kronika Buchaltera”, wydawanym przez Związek Księgowych w Polsce w latach 1907–1920. Autor ten przedstawił zasady kalkulacji cen sprzedaży towarów przy różnego typu transakcjach, elementy składowe cen sprzedaży produktów przemysłowych, ogólne zasady księgowości fabrycznej, sposoby kalkulacji kosztów wyrobów masowych i w przedsiębiorstwach o różnorodnej produkcji, grupy rachunków (kont) niezbędnych w księgowości kalkulacyjnej, klasyfikację kosztów ogólnej administracji i wybór podstaw ich podziału na produkty, a także objaśnił

37 Tekst przetłumaczono z języka niemieckiego za zezwoleniem autora.

istotę i sposób ustalania progu rentowności (na przykładzie produkcji piwa), zwanego ówczesnie punktem martwym (Szychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018, s. 139–142).

Publikacje książkowe dotyczące rachunkowości fabrycznej polskich autorów z XIX wieku były inspiracją do napisania przez A. Szychtę artykułu opublikowanego w czasopiśmie „Accounting History” w 2020 roku. Artykuł ten stanowi obszerne studium historyczne nie tylko treści 13 podręczników z zakresu rachunkowości fabrycznej, lecz także kontekstu gospodarczego i społecznego, w którym zostały napisane i opublikowane. Artykuł pokazuje, że mimo podzielenia Polski przez trzech zaborców (Rosję, Prusy i Austrię), polityki asymilacyjnej i ograniczeń nakładanych na ludność polską przez mocarstwa zaborcze, rozwój przemysłu odbywał się pod obcym panowaniem, prowadzono edukację handlową i publikowano podręczniki i poradniki w języku polskim.

Na podstawie analizy zawartości 13 podręczników A. Szychta (2020a) odpowiedziała w artykule na następujące pytania badawcze:

1. Kim byli autorzy podręczników z zakresu rachunkowości fabrycznej w XIX wieku?
2. Kiedy i w którym zaborze zostały opublikowane te podręczniki?
3. Jakie metody księgowości podwójnej proponowali autorzy dla firm produkcyjnych i dlaczego?
4. Jakie metody rozliczania i kalkulacji kosztów zostały przedstawione w tych podręcznikach?
5. Jakie zmiany można zaobserwować w XIX wieku w opiniach polskich autorów na temat funkcji rachunkowości fabrycznej?
6. Do jakich aspektów pracy organicznej prowadzonej przez Polaków w okresie zaborów odnoszą się analizowane publikacje?

Polskie podręczniki rachunkowości fabrycznej zostały przedstawione z perspektywy pozytywistycznej jako przejaw pracy organicznej ich autorów w kontekście społeczno-ekonomicznym kraju bez własnego państwa. Artykuł ten stanowi wkład do międzynarodowej literatury z zakresu historii rachunkowości na temat oporu przeciwko imperium przez rachunkowość oraz działalność publikacyjną i edukacyjną w jej zakresie.

Warunki, w jakich istniało społeczeństwo polskie w XIX wieku, były bardzo trudne i skomplikowane. Rozbiory Polski były aktem politycznym, ale utrata własnego państwa nie oznaczała utraty polskiej tożsamości narodowej. Przez 123 lata władze rosyjskie, pruskie i austriackie dążyły do asymilacji Polaków w poszczególnych zaborach, co spotykało się z ich silnym sprzeciwem. Oprócz zbrojnego oporu w postaci powstań narodowych (listopadowego w 1831 roku i styczniowego w 1863 roku), Polacy podejmowali legalną działalność, pełniąc funkcje w organach administracyjnych krajów zaborczych (Prus i Austrii), i prowadzali przede wszystkim pracę organiczną oraz związaną z nią pracę u podstaw. Praca organiczna była programem rozwoju gospodarczego i kulturalnego narodu polskiego, a praca u podstaw była programem szerzenia piśmiennictwa

i popularyzowania nauczania wśród mas. Miała być strategią przeciwdziałania represjom w oczekiwaniu na możliwość odzyskania niepodległości (zob. szerzej Szychta, 2020a).

Mimo że pozytywiści w Królestwie Polskim różnili się pod względem stosunku do metod działalności społecznej i politycznej, tzn. dzielili się na radykalnych i umiarkowanych (Jaszczuk, 1986, s. 162), a idea pracy organicznej była realizowana w różnym stopniu w trzech zaborach, to był to program narodowy ukierunkowany na przekształcenie społeczeństwa polskiego, o wielowiekowej romantycznej tradycji powstańczej, w społeczeństwo racjonalne, zamożne i dobrze wykształcone (Benyskiewicz, 1987, s. 14). Stopniowe zmiany w dziedzinie gospodarki, edukacji, nauki i kultury miały na celu likwidację zacofania i wzmocnienie narodu (Jaszczuk, 1986, s. 8). Ostatecznym celem programu pracy organicznej było odzyskanie niepodległości i odbudowa suwerennego państwa polskiego. Ponadto, jak podkreślał J. Benyskiewicz (1987, s. 3), praca organiczna stanowiła główną formę aktywności, która przekształciła feudalne społeczeństwo polskie z początku XIX wieku w nowoczesny naród epoki kapitalistycznej u schyłku tego stulecia.

Rewolucja przemysłowa dotarła na ziemie polskie w latach dwudziestych XIX wieku, ale tempo i zakres postępu gospodarczego były różne w każdym z zaborów. Od tego czasu postępował rozwój przemysłu. W pierwszej połowie XIX wieku opierał się na małych przedsiębiorstwach, które nie musiały prowadzić skomplikowanych systemów księgowych, a właściciele firm nie byli do tego prawnie zobowiązani. Taka konieczność powstała, gdy w ostatnich dziesięcioleciach XIX wieku zaczęły pojawiać się większe fabryki i wielkie kapitalistyczne przedsiębiorstwa przemysłowe w formie spółek akcyjnych, głównie w czterech okręgach przemysłowych Królestwa Polskiego (staropolski, łódzki, warszawski, sosnowiecko-częstochowski) (Puś, 1997) oraz w zaborze pruskim – na Górnym Śląsku i w Wielkopolsce. Choć rozbiory opóźniły postęp naukowo-techniczny na ziemiach polskich, to następował stały rozwój przemysłu, głównie w sektorze rosyjskim, gdzie Królestwo Polskie miało przewagę techniczną nad przemysłem rosyjskim, zwłaszcza do drugiej połowy XIX wieku. W latach 1879–1914 rozwój przemysłu w Królestwie Polskim stawał się bardziej dynamiczny, co było spowodowane w dużej mierze zmianami struktury społeczno-gospodarczej po uwłaszczeniu chłopów w 1864 roku (Klemantowicz, 2008, s. 19–20).

Rozwój przemysłu tekstylnego (w Łodzi i pobliskich miastach, zależnych od Rosji), przemysłu mechanicznego i chemicznego, metalurgii i górnictwa (w zaborze pruskim) oraz rzemiosła i handlu w Krakowie i Lwowie (w zaborze austriackim) przyczynił się do wzrostu znaczenia rachunkowości. Zwiększyła się samodzielność i konsolidacja zawodu księgowego, który w tamtym czasie potrzebował specjalistycznej wiedzy i umiejętności do pełnienia swoich funkcji. Zapotrzebowanie na większą liczbę wykwalifikowanych księgowych było motywacją do opracowania podręczników i poradników z zakresu edukacji handlowej i rachunkowości. Zapotrzebowanie nie tylko na specjalistów do spraw księgowości kupieckiej, lecz także rachunkowości fabrycznej i bankowej

stało się koniecznością zorganizowanego nauczania rachunkowości, co przyspieszyło rozwój szkolnictwa handlowego.

W pierwszej połowie XIX wieku nabrał tempa rozwój szkolnictwa handlowego, w tym nauczania księgowości i sporządzania bilansów. Od 1826 roku profesor Stanisław Kunatt w Uniwersytecie Warszawskim wykładał rachunkowość handlową. W Instytucie Politechnicznym w Warszawie, zorganizowanym w latach 1825–1831, utworzono Wydział Handlowy. Towarzystwo Młodych Kupców założyło w zaborze pruskim w Poznaniu w 1846 roku wieczorową szkołę handlową, a w 1829 roku uruchomiono pierwsze kursy handlowe w Krakowie (zabór austriacki) (Łagiewski, 1934, s. 13–14). Spośród różnych innych form nauczania rachunkowości na czoło wysuwały się kursy oferowane przez Niedzielną Szkołę Handlową (od 1855 roku), kursy J. Siemiradzkiej (od 1897 roku) w Warszawie i Szkołę Handlową im. Leopolda Kronenberga w Warszawie (1875–1900). Poziom szkolnictwa handlowego w języku polskim był najniższy w sektorze pruskim ze względu na intensywną germanizację (Szychta, 2020a).

Rozwój przemysłu i handlu w Polsce w XIX wieku pociągnął za sobą rozwój szkolnictwa w zakresie handlu i księgowości, a potrzeba zorganizowanego nauczania rachunkowości w języku polskim doprowadziła do pojawienia się literatury na ten temat, głównie w postaci podręczników do wykorzystania na kursach i w szkołach handlowych. W tabeli 1 zamieszczamy wykaz tytułów 13 podręczników, rok wydania w porządku chronologicznym, miejsca wydania oraz zawody autorów.

Tabela 1. Tytuły i autorzy polskich podręczników z zakresu rachunkowości fabrycznej wydanych w XIX wieku

Autor i rok wydania	Tytuł	Miejsce wydania	Zawód autora
Antoni Barciński (1835)	<i>O rachunkowości kupieckiej. Tom III. Buchalterja podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich</i>	Warszawa	Księgowy, nauczyciel, urzędnik państwowy
Adolf Szumlański (1865a)	<i>Buchalterja i rachunkowość kupiecka i fabryczna oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do handłów wszelkiego rodzaju, fabryk, rękodzielnictwa, spółek i domów</i>	Warszawa	Księgowy
Antoni Barciński (1876)	<i>Buchalterja podwójna i jej zastosowanie do handlu, bankierstwa i różnych zakładów fabrycznych</i>	Warszawa	Księgowy, nauczyciel, urzędnik państwowy
Erazm Nowicki (1876)	<i>Nauka buchalterji teoretycznie wyłożona</i>	Warszawa	Główny buchalter i członek Banku Polskiego w Warszawie
Towarzystwo Pedagogiczne (1880)	<i>Nauka rachunków dla przemysłowców</i>	Lwów	Książka wydana przez komisję zarządzającą lwowską szkołą przemysłową

Autor i rok wydania	Tytuł	Miejsce wydania	Zawód autora
Edward Pietrzycki (1886)	<i>Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości, czyli buchalterji kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego</i>	Lwów	Główny księgowy miasta Lwowa i profesor rachunkowości
Jan Danilewicz (1886)	<i>Krótką nauka buchalterji podwójnej w kierunku handlowo-fabrycznym</i>	Warszawa	Nauczyciel, księgowy
Jan Danilewicz (1887)	<i>Nauka buchalterji podwójnej teoretycznie i praktycznie wyłożonej z zastosowaniem do potrzeb handlowych i fabrycznych, Tom I i II, Działy: Teoretyczny i Praktyczny</i>	Warszawa	
Nikodem Krakowski (1887)	<i>Wykład popularny zasad podwójnego księgowania w zastosowaniu do potrzeb handlu, przemysłu oraz rzemiosł i rolnictwa</i>	Warszawa	Nauczyciel, urzędnik w Banku Handlowym w Warszawie
Konstanty Sękowski (1888)	<i>Buchalterya podwójna w zastosowaniu do fabryk produktów spożywczych, tj. cukrowni, gorzeln, browarów, młynów parowych, piekarni i t.d. oraz gospodarstwa rolnego</i>	Warszawa	Księgowy
Karol Jacobson (1894)	<i>Metoda poglądowa buchalterji amerykańskiej w zastosowaniu do interesów towarowych, towarowo-komisowo-ekspedycyjno-eksportowych, bankierskich i fabryk cukru</i>	Warszawa	Księgowy, nauczyciel
Ludwik Erazm Veltze (1895 – t. 1, 1900 – t. 2)	<i>Nauka buchalterji teoretyczna i praktyczna dla samonauki i wykładu z uwzględnieniem form nowożytnych i ich systematycznego podziału na metody: włoską, niemiecką, francuską, amerykańską i trzykontową oraz z zastosowaniem nowej waluty</i>	Lwów	Księgowy, nauczyciel, właściciel i kierownik prywatnej szkoły handlowej we Lwowie
Henryk Chankowski (1899/1900), wydanie drugie, następne wydania w XX wieku	<i>Wykład popularny buchalterji pojedynczej i podwójnej. Podręcznik praktyczny [...]</i>	Warszawa	Księgowy, kontroler, nauczyciel

Źródło: opracowanie na podstawie Szychta, 2020a.

Publikacje dotyczące rachunkowości fabrycznej ukazały się w latach 1835–1900. Tylko jedną z nich wydano w pierwszej połowie XIX wieku, a 12 w drugiej. Pierwsza praca w języku polskim (A. Barcińskiego z 1835 roku) została wydana ponad pół wieku później niż książka R. Hamiltona³⁸ w Wielkiej Brytanii i około 20 lat później niż

38 Hamilton był jednym z sześciu brytyjskich autorów książek opublikowanych w XVIII wieku, które zawierały informacje z zakresu rachunkowości fabrycznej. W dwutomowej pracy (pt. *An Introduction to Merchandize Containing a Compleat System of Arithmetic. A System of Algebra. Book-Keeping in Various Forms*) wydanej w Edynburgu w 1777 r. (t. 1) i 1779 r. (t. 2) zajmował się – w kontekście manufaktury

wczesne podręczniki rachunkowości przemysłowej wydane we Włoszech i Francji. Aktywność wydawnicza autorów polskich wzrosła od lat osiemdziesiątych XIX wieku, podobnie jak w krajach Europy Zachodniej. Liczba polskich publikacji była jednak znacznie niższa niż w Wielkiej Brytanii, gdzie w latach 1870–1914 ukazało się około 30 książek z zakresu rachunkowości fabrycznej, w tym wysoce ceniona praca³⁹ pt. *Factory Accounts. Their Principles and Practice*, wydana w 1887 roku przez E. Garcke'a i J.M. Fellsa, zespół autorski inżynier – księgowy (Boyns, Edwards, 2013, s. 169).

Większość polskich XIX-wiecznych podręczników została napisana przez nauczycieli rachunkowości, często praktykujących w księgowości kupieckiej lub fabrycznej. Spośród 13 publikacji 10 wydano w Królestwie Polskim (w Warszawie) i trzy w zaborze austriackim (we Lwowie). W zaborze pruskim nie odnotowano tego typu polskojęzycznej publikacji. Sytuacja ta była wynikiem rozwoju w Królestwie Polskim (zależnym od Cesarstwa Rosyjskiego) polskich przedsiębiorstw handlowych i produkcyjnych pomimo znacznego napływu kupców i przemysłowców zagranicznych, głównie niemieckich, podczas gdy w zaborze pruskim przemysł został zdominowany przez fabrykantów niemieckich. Ponadto tereny polskie znajdujące się pod zaborem pruskim zostały objęte zakrojoną na szeroką skalę polityką germanizacji. Zakazano używania języka polskiego w niemieckiej administracji i szkołach. W Królestwie Polskim – mimo ograniczeń cenzury rosyjskiej – największy nakład miały publikacje polskojęzyczne⁴⁰.

Z analizy 13 podręczników wynika, że przedsiębiorstwa w XIX wieku mogły korzystać z systemu podwójnego zapisu prowadzonego różnymi metodami, tj. metodą włoską, skróconą włoską, francuską, niemiecką oraz tabelaryczną. Autorzy tych publikacji najczęściej polecali metodę włoską. Została ona uwzględniona w książkach A. Barcińskiego, A. Szumlańskiego, E. Pietrzyckiego, N. Krakowskiego, J. Danilewicza i L.E. Veltze, z zaleceniem stosowania jej w dużych fabrykach. Metodę tę wyjaśniał także Nowicki, ale zalecał metodę francuską (tj. metodę, w której nie używano dziennika) dla małych przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych, gdyż prowadzenie dziennika było zbyt czasochłonne. Danilewicz proponował stosowanie metody włoskiej również w mniejszych firmach produkcyjnych. Szumlański zachęcał zaś

lnianej – kosztami produkcji, cenami transferowymi, kosztami wspólnymi i podejmowaniem decyzji, kalkulacją stopy zwrotu, dochodem rezydualnym oraz odsetkami jako kosztem alternatywnym (Boyns, Edwards, 2013, s. 141, 322).

39 Garner (1954: 217) opisał tę publikację jako „prawdopodobnie mającą więcej wspólnego z rozwojem praktyk księgowania kosztów niż jakakolwiek pojedyncza książka, jaką kiedykolwiek opublikowano”. Książka ta jest powszechnie uznawana w Wielkiej Brytanii za najwcześniejszy standardowy podręcznik dotyczący rachunku kosztów (Szychta, 2020a, s. 314).

40 W drugiej połowie XIX wieku i na początku XX wieku znacznie wzrosła liczba czasopism i gazet (31 w 1870 i 169 w 1914 roku). W większych miastach powstawały firmy wydawnicze z wysoce wydajnymi drukarniami. Gebethner i Wolf, firma założona w Warszawie w 1857 roku, specjalizowała się w masowych wydaniach podręczników i beletrystyki (Suchodolski, 1987: 31).

mniejsze przedsiębiorstwa do wprowadzania skróconej metody podwójnego zapisu albo metody tabelarycznej, które były jego autorską propozycją uproszczonej wersji klasycznej metody włoskiej.

Objaśnianie przez polskich autorów różnych metod księgowości podwójnej, które rozwinęły się w krajach Europy Zachodniej, oznacza, że znali oni wszystkie lub niektóre z nich dzięki znajomości podręczników księgowości napisanych przez autorów zagranicznych lub doświadczeniu zdobytemu w przedsiębiorstwach, w których byli zatrudnieni. Nowicki (1876, s. 27, 288) argumentował, że księgowość „ma jedną teorię”, chociaż w praktyce może przybierać różne formy w zależności od rodzaju i wielkości majątku firmy oraz stopnia dokładności niezbędnego do jego kontrolowania. Księgowy w danym przedsiębiorstwie powinien wybrać najbardziej odpowiednią metodę sporządzenia inwentarza i bilansu. Zdaniem Veltzego (1895, s. 56) wybrana metoda powinna umożliwiać przedstawienie sytuacji finansowej i wyników w dowolnym momencie, bez konieczności badania inwentarza i bilansu. Porównując tę opinię z poglądem Nowickiego sprzed 20 lat, widać, że Veltze (1895, s. 1) stawiał rachunkowości większe wymagania niż tylko umożliwienie okresowej kontroli majątku firmy. Jego zdaniem, celem rachunkowości w przedsiębiorstwie produkcyjnym było określenie ogólnego wyniku finansowego przedsiębiorstwa oraz wyników „jego oddziałów”, tak aby można było zidentyfikować źródło zysku lub straty, przyczyniając się w ten sposób do wzrostu przedsiębiorstwa. Veltze podkreślał w ten sposób informacyjną funkcję rachunkowości, w tym ewidencji kosztów (Szycha, 2020a, s. 328).

Polscy autorzy nie definiowali w XIX wieku terminów „koszty produktu” czy „rachunek kosztów”, ale opisali zasady ewidencjonowania kosztów produktów na koncie zwanym rachunkiem fabrykacji. Na przykład Krakowski (1887) przedstawił dwa możliwe sposoby prowadzenia tego konta i zasady prowadzenia odrębnej księgi do obliczania dokładnej wartości każdego produktu na podstawie kosztu własnego dla „celów kontroli technicznej”. Według E. Pietrzyckiego (1886, s. 238) rachunek produkcyjny powinien być obciążany wszystkimi surowcami zużytymi do produkcji, kosztami robocizny i innymi drobnymi wydatkami oraz uznawany „zapasami wyrobów gotowych (według ich cen)”. Krakowski (1887) pisał, że niektórzy księgowi ewidencjonowali materiały, robociznę, amortyzację maszyn i urządzeń itp. bezpośrednio na tym koncie, inni zaś stosowali w tym celu osobne konta, a salda na koniec roku przenosili na rachunek produkcji. Metodę drugą uważał za znacznie bardziej użyteczną, gdyż umożliwiała ustalenie stanu każdego rachunku szczegółowego w ciągu roku.

Polscy autorzy różnili się w określaniu zakresu kosztów produkcji. Wszyscy uwzględniali materiały i robociznę bezpośrednią w kosztach produkcji, ale różnili się co do innych składników kosztów. Na przykład niektórzy autorzy (A. Barciński, J. Danilewicz, L.E. Veltze) traktowali amortyzację jako koszt wytworzenia, inni ujmowali ją w rachunku zysków i strat. Niektóre inne składniki kosztów zostały potraktowane jako

bezpośrednie koszty produktu albo koszty pośrednie. Szumlański (1865a) określał koszty pośrednie jako koszty ogólnozakładowe, które obejmowały pensję księgowego, zaopatrzenie, narzędzia fabryczne i czynsz za lokal. Barciński (1876) rozróżniał koszty ogólnozakładowe od kosztów administracyjnych. W polskich podręcznikach salda rachunków kosztów pośrednich przenoszono na rachunek produkcji lub rachunek zysków i strat. W przykładach podanych w podręcznikach N. Krakowskiego, K. Sękowskiego i L.E. Veltzego rachunek produkcyjny obciążany był kosztami produkcji pomocniczej wspierającej produkcję główną.

Niektórzy autorzy (A. Barciński, N. Krakowski, J. Danilewicz) zalecali księgowość analityczną (prowadzenie odrębnych rachunków szczegółowych) dla miejsc powstawania kosztów, które odpowiadały działom produkcyjnym i usługowym. Nowicki proponował grupowanie kosztów produkcji oddzielnie dla każdej fazy. Veltze podkreślił, że należy prowadzić osobne, szczegółowe rachunki w zależności od rodzaju produkcji. Krakowski proponował również prowadzenie w fabryce rachunków analitycznych dla takich jednostek wewnętrznych, jak szkoła dla dzieci robotników, szpital czy apteka, aby móc łatwo ustalić efektywność każdej jednostki i wykorzystania zasobów.

Wyjaśnienia i przykłady liczbowe zawarte w podręcznikach rachunkowości fabrycznej pokazują, że w drugiej połowie XIX wieku trzeba było wyróżniać wiele rodzajów kosztów produkcji, a niekiedy przyporządkowywać je do produkcji podstawowej i pomocniczej. Ustalano również koszty administracyjne lub zarządzania.

Autorzy podręczników różnili się także w zaleceniach dotyczących kalkulacji kosztów produktu. Bardziej szczegółowe wyjaśnienia sposobów obliczeń zawierały obie prace A. Barcińskiego, publikacje A. Szumlańskiego, J. Danilewicza i K. Sękowskiego. W pozostałych książkach są jedynie ogólne informacje na temat kalkulacji kosztów i jej ważnej roli w przedsiębiorstwie. Według N. Krakowskiego (1887, s. 5) do ustalania kosztów produkcji poszczególnych rodzajów wyrobów należało prowadzić księgę pomocniczą, zwaną księgą kalkulacyjną, która powinna wykazywać koszty zużytych materiałów i surowców, koszt robocizny oraz procent wszystkich kosztów związanych z danym produktem, takich jak amortyzacja maszyn i narzędzi, czynsz, podatki itp. Celem prowadzenia tej księgi była kontrola techniczna, a dokładność obliczeń zależała raczej od kompetencji technicznych niż z zakresu księgowości.

Polscy autorzy objaśniali metody kalkulacji kosztów, podając przykłady liczbowe odnoszące się do różnych rodzajów produkcji. Chociaż tym metodom nie nadano żadnych nazw, przykłady ilustrują zastosowanie kalkulacji podziałowej, doliczeniowej i fazowej (tabela 2).

Autorzy prezentowanych książek nie określali jednolitej podstawy przyporządkowywania kosztów pośrednich w przedsiębiorstwach do rodzajów działalności, etapów produkcji czy produktów. Ponadto żaden z nich nie wskazał podstawy alokacji kosztów, która mogłaby być stosowana w różnych przedsiębiorstwach produkcyjnych lub

różnych gałęziach przemysłu. Takich zaleceń nie dawali również autorzy prac wydanych w XIX wieku w innych krajach europejskich. Na przykład, wspomniani już brytyjscy teoretycy, E. Garcke i J.M. Fells opowiedzieli się w 1887 roku za alokacją kosztów ogólnych na podstawie bezpośrednich kosztów pracy lub godzin pracy. Kwestią stosowania różnych podstaw alokacji kosztów ogólnych zajęli się szerzej na początku XX wieku m.in. amerykańscy autorzy A.H. Church i J. Whitmore (zob. Fleischman, 2016, s. 128).

Tabela 2. Metody kalkulacji kosztów opisane w polskich XIX-wiecznych podręcznikach rachunkowości fabrycznej

Autor	Rok wydania	Rodzaj produkcji zastosowany w przykładach	Metoda kalkulacji		
			Podziałowa	Doliczeniowa	Fazowa
Antoni Barciński	1835	Gorzelnia			X
Adolf Szumlański	1865	Produkcja maszyn	X	X	
Antoni Barciński	1876	Produkcja maszyn		X	
Jan Danilewicz	1886	Produkcja maszyn			X
Jan Danilewicz	1887	Fabryka cukru	X		
Nikodem Krakowski	1887	Fabryka wyrobów platerowych, fabryka metali			X
Konstanty Sękowski	1888	Fabryka cukru	X		

Źródło: opracowanie na podstawie Szychta, 2020a, s. 330.

Z analizy XIX-wiecznych polskich podręczników rachunkowości fabrycznej wynika, że ich autorzy dostrzegali znaczenie dokładnego obliczania kosztów produktów, ale nie zajmowali się tym zagadnieniem w sposób systematyczny – oferowali opisy technik kalkulacji zalecanych dla danych rodzajów produkcji. Autorem, który nie ograniczył się tylko do opisu sposobu ewidencji kosztów i przykładów kalkulacji kosztów produktu, był Sękowski (1888). Zbadał on wpływ ilości przetwarzanego surowca w cukrowni na koszty zmienne i stałe gotowego produktu. Przeanalizował również, w jaki sposób szczegółowa ewidencja kosztów produkcji umożliwi ocenę wyników jednostki w danym okresie, wskazywał czynniki powodujące wzrost kosztu jednostkowego oraz określał, czy czynniki te mają związek z zarządzaniem jednostką, czy też nie. Zalecił obliczanie średniorocznego kosztu jako podstawy do porównywania i kontroli kosztów przerobu w kolejnych latach. Ponadto Sękowski (1888, s. 201–203) jako jedyny podał definicję budżetu, zasady sporządzania rocznego budżetu kosztów produkcji (metodą narastającą, w rozbiciu na 12 miesięcy) oraz sporządził wzór tabeli budżetu kosztów. Tym samym jako pierwszy polski autor przedstawił syntetyczne wyjaśnienie metod rachunkowości przydatnych w zarządzaniu fabryką. Przypadki

faktycznego stosowania planów rocznych w zarządzaniu przedsiębiorstwami należącymi do rządu Królestwa Polskiego wspominał wcześniej Nowicki (1876, s. 182). Plany miały być sporządzone w celu wskazania drogi do sukcesu przedsiębiorstwa oraz kontroli działań kierownictwa.

Autorzy polskich podręczników rachunkowości fabrycznej koncentrowali się na metodach prowadzenia ksiąg rachunkowych i sposobach dostosowania księgowości podwójnej do charakteru działalności wytwórczej. Nie przedstawiali w sposób systematyczny zagadnień związanych z alokacją i kalkulacją kosztów. Starali się jednak wykazać nie tylko kontrolną funkcję rachunkowości fabrycznej, lecz także informacyjną i planistyczną, oraz jej przydatność w zarządzaniu przedsiębiorstwem. Uważali oni rachunkowość fabryczną (zwłaszcza Szumlański, Barciński i Nowicki) za podstawę kontroli i oceny funkcjonowania przedsiębiorstwa. Na przykład Szumlański (1865b, s. 13–14) twierdził, że dobra rachunkowość „jest pochodnią przyświecającą każdemu przemysłowi”, która ma spełniać trzy obowiązki: „przedstawiać wierny obraz stanu majątkowego dóbr i notować każdą zaszłą w nim zmianę”, ustalać zysk całego gospodarstwa i jego części składowych oraz „stać na straży” kasy, produktów i wszystkich innych składników majątkowych. Barciński (1876, s. 121) stwierdzał, że dobra administracja fabryczna powinna tak zorganizować swoją rachunkowość, aby mogła wyprowadzać na jej podstawie właściwe wnioski odnoszące się do przyszłych działań. Zdaniem Nowickiego (1876, s. 174), rachunkowość pokazuje, gdzie są przyczyny zysku albo straty i „pozwała ocenić skutki wprowadzanych ulepszeń, a tem samem wskazuje drogę postępu”.

Na podstawie analizy treści polskich podręczników z zakresu rachunkowości fabrycznej wydanych w czasach zaborów Szychta (2020a) wnioskuje, że popularyzacja polskojęzycznych wydawnictw z tego zakresu mogła doprowadzić do poprawy kontroli działalności gospodarczej i lepszego zarządzania krajowymi przedsiębiorstwami. Literatura ta była pośrednią i dyskretną formą zarówno oporu (w kontekście pracy organicznej), jak i kontroli. Powodem napisania w tym czasie podręczników rachunkowości fabrycznej w języku polskim była bowiem potrzeba sprostania nowym wymaganiom wynikającym z rozwoju przemysłu na ziemiach pod zaborami i kształcenia kandydatów do zawodu księgowego. Potwierdził to Szumlański (1865b, s. II), który pisał, że „powodowany chęcią przysłużenia się przemysłowi krajowemu, a w szczególności mniejszym zakładom handlowym, produkcyjnym i gospodarskim”, zaprojektował i opisał dwie metody uproszczonej ewidencji księgowej w kontekście prezentacji metody włoskiej. Widział potrzebę usprawnienia kontroli na różnych poziomach (specyficznej, ogólnej, majątkowej) w tego typu podmiotach gospodarczych. Z kolei Danilewicz (1887, s. I–II) napisał swoją książkę, aby pomóc młodym ludziom, którzy chcą wejść do zawodów handlowych i przemysłowych, a którzy nie mają możliwości uczenia się z dzieł w językach obcych – brak ten był coraz bardziej dotkliwy wobec rozwijającego się przemysłu w Królestwie Polskim. Podobne powody wydania swoich

podręczników podali pozostali autorzy. Świadczy to o tym, że publikowanie podręczników rachunkowości fabrycznej w języku polskim w XIX wieku było częścią programu pracy organicznej rozwijanej w czasie zaborów. Autorzy tych prac chcieli przekazać uczniom szkół handlowych i praktykującym księgowym wiedzę niezbędną do prowadzenia księgowości w polskich przedsiębiorstwach produkcyjnych oraz przyczynić się do rozwoju rodzimego przemysłu.

Rachunkowość fabryczna praktykowana w XIX wieku w przedsiębiorstwach w Polsce pod zaborami, której zasady i procedury zostały opisane w zaprezentowanych podręcznikach, zapoczątkowała rachunek kosztów, który ukształtował się w Polsce jako dział rachunkowości w pierwszej połowie XX wieku. Jego zaczątek stanowiły konto „rachunek fabrykacji” i księga kalkulacyjna, która była jedną z ksiąg pomocniczych.

2.4.2. Rachunek kosztów i budżetowanie w Polsce w okresie międzywojennym

Międzywojenna Polska była ważnym i pojemnym środowiskiem dla rozwoju nowej wiedzy z zakresu rachunkowości i zarządzania. Naród polski odzyskał niepodległość w listopadzie 1918 roku po 123 latach zaborów. Odrodzona Polska była największym krajem, który powstał po I wojnie światowej. Z powierzchnią 388 000 km² była prawie dwukrotnie większa od Wielkiej Brytanii i czwartym pod tym względem krajem w Europie. Natomiast pod względem liczby ludności, z liczbą około 28 mln, zajmowała 11 miejsce w Europie (Sierpowski, Żerko, 2002, s. 98).

Rozwój piśmiennictwa, nauczania i praktyki rachunkowości i zarządzania w latach 1918–1939 następował w warunkach procesów konsolidacji prawnej, gospodarczej i społecznej kraju po rozbiciu terytorialnym w okresie zaborów, wojny polsko-sowieckiej (1919–1921), hiperinflacji (1923–1924), wielkiego kryzysu gospodarczego (1929–1934), a także w atmosferze wewnętrznych sporów politycznych i rosnącego zewnętrznego zagrożenia wojennego.

Choć wzrost gospodarczy w międzywojennej Polsce był powolny i nierównomierny, a brak stabilności w polityce wewnętrznej nie sprzyjał zadowalającemu postępowi gospodarczemu, Polska zaczęła jednak integrować gospodarczo ziemie trzech byłych zaborów, rozwijała nowe gałęzie przemysłu, w tym przemysł zbrojeniowy, maszynowy i chemiczny, oraz częściowo stworzyła połączenia transportowe między obszarami dawnych zaborów (Żarnowski, 1992). Miało miejsce odrodzenie państwowości i toczyła się budowa zrębów gospodarki rynkowej. Za najważniejsze osiągnięcia w latach 1918–1939 uznaje się powstanie i rozwój miasta portowego Gdynia oraz rozpoczęcie budowy Centralnego Okręgu Przemysłowego, co zapoczątkowało uprzemysłowienie i przekształcenie kraju z rolniczo-przemysłowego w przemysłowo-rolniczy. Rząd starał się

przekonać społeczeństwo, że Polska wkracza w nową fazę rozwoju gospodarczego, aby poprawić warunki życia mas pracujących (Kostrowicka, Landau, Tomaszewski, 1984).

Kształtowanie się podstaw teoretycznych nowoczesnej księgowości, sporządzania sprawozdań finansowych i rachunku kosztów, a także praktyki w tych obszarach następowało w międzywojennej Polsce pod wpływem różnych czynników ekonomicznych i instytucjonalnych, takich jak postęp techniczno-technologiczny, rozwój koncepcji naukowego zarządzania, polityka społeczno-gospodarcza władz państwowych, zagraniczna literatura przedmiotu, rozwój prawodawstwa i szkodnictwa handlowego oraz krajowe piśmiennictwo zawodowe i naukowe (Szychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018, s. 191).

Zarówno osiągnięcia, jak i czynniki warunkujące rozwój rachunkowości na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami w tym ważnym okresie były w ostatnich latach tematami badań historycznych w łódzkiej szkole rachunkowości. Wykaz publikacji przedstawiających wyniki badań w zakresie rachunkowości, w tym ukierunkowanej na zarządzanie, zawiera tabela 3.

Tabela 3. Publikacje pracowników Katedry Rachunkowości UŁ w latach 2018–2023^a z zakresu historii rachunkowości na potrzeby zarządzania w okresie międzywojennym

Autor i rok wydania	Tytuł i wydawca	Cel publikacji
Anna Szychta, Sławomir Jędrzejewski, Mikołaj Turzyński (2018)	<i>Rachunkowość w Polsce w okresie międzywojennym 1918–1939</i> , Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa – monografia zawierająca rozdział 4 pt. <i>Rachunek kosztów w Polsce w dwudziestoleciu międzywojennym – zarys teorii i praktyki</i> , s. 137–190	Cel monografii: Charakterystyka rozwoju regulacji prawnych i kształtowania się praktyki rachunkowości oraz interpretacja piśmiennictwa z zakresu rachunkowości w dwudziestoleciu międzywojennym w Polsce na tle ówczesnych przemian społeczno-gospodarczych, a także próba ukazania znaczenia dorobku praktyki i teorii rachunkowości międzywojennej z obecnej perspektywy Cel rozdziału: Identyfikacja i opis piśmiennictwa z zakresu rachunku kosztów i budżetowania oraz próba oceny stanu praktyki rachunkowości w przedsiębiorstwach w Polsce i w okresie międzywojennym
Anna Szychta (2018a)	<i>Budżetowanie w przedsiębiorstwach według polskich publikacji wydanych do 1939 r.</i> , [w:] S. Sojak (red.), <i>Abacus – Od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza</i> , Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń, s. 129–152	Zestawienie publikacji w języku polskim wydanych przed II wojną światową, których autorzy objaśniali zagadnienia planowania i budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych i handlowych oraz syntetyczna interpretacja ich treści

Autor i rok wydania	Tytuł i wydawca	Cel publikacji
Anna Szychta (2020b)	<i>Henryk Józef Chankowski: nauczyciel i propagator zawodu księgowego w Polsce na przełomie XIX i XX wieku</i> , [w:] S. Sojak (red.), <i>Abacus – Od Kasy Generalnej Wilanowskiej z 1819 roku do rachunkowości Lasów Państwowych</i> , Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń, s. 47–79	Prezentacja drogi życiowej i dokonań zawodowych Henryka Józefa Chankowskiego, jego wkładu w nauczanie księgowości, arytmetyki handlowej i zasad prowadzenia działalności handlowej w dwóch okresach dziejów narodu polskiego – w dwóch ostatnich dekadach zaborów i w dwudziestoleciu międzywojennym
Anna Szychta (2022a)	<i>Chankowski Henryk Józef (1849–1937)</i> , [w:] S. Sojak (red.), <i>Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce. Kontynuacja</i> , Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 45–50	Biogram Henryka Józefa Chankowskiego
Anna Szychta (2022b)	<i>Business budgeting as a tool of scientific management and rationalisation in Poland in the interwar period</i> , „Accounting History”, nr 27(3), s. 393–424	Poznanie przesłanek i zakresu upowszechniania informacji o zasadach sporządzania budżetów przedsiębiorstw i kontroli budżetowej w międzywojennej Polsce poprzez artykuły i książki oraz wskazanie źródeł wiedzy polskich autorów na ten temat. Zbadanie, czy budżetowanie było promowane i wprowadzane w międzywojennej Polsce jako narzędzie naukowego zarządzania w celu napędzania rozwoju narodu, który odradzał się jako kraj po 123 latach zaborów
Anna Szychta (2022c)	<i>Życie i dzieło Andrzeja Bieńka</i> , [w:] Andrzej Bieńka, <i>Zarys systematyki kosztów własnych. Edycja naukowa Anna Szychta</i> , Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa, s. IX–XXX i LXI–LXIX	Opisanie drogi życiowej i dorobku dydaktyczno-naukowego Andrzeja Bieńka (1895–1944), nauczyciela księgowości w szkołach handlowych w Łodzi i Warszawie, a następnie nauczyciela akademickiego w Szkole Głównej Handlowej w Warszawie, autora monografii pt. <i>Zarys systematyki kosztów własnych</i> . Reprint tej monografii z edycją naukową A. Szychty został wydany w 2022 roku w ramach <i>Złotej Serii Rachunkowości Polskiej</i> , promowanej przez Zarząd Główny SKWP
Anna Szychta (2023)	<i>Wkład Andrzeja Bieńka w nauczanie rachunkowości i piśmiennictwo z zakresu rachunku kosztów w Polsce w okresie międzywojennym</i> , „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 47 (1), s. 151–171	Charakterystyka dorobku A. Bieńka w zakresie kształcenia księgowych i pracowników handlu oraz zbadanie jego wkładu w rozwijanie wiedzy dotyczącej rachunku kosztów w Polsce w okresie międzywojennym

a) W tabeli i dalszej analizie został uwzględniony też artykuł opublikowany w 2023 roku ze względu na jego związek z edycją naukową monografii A. Bieńka i przygotowanie go do opublikowania w 2022 roku.

Źródło: opracowanie własne.

W monografii pt. *Rachunkowość w Polsce w okresie międzywojennym 1918–1939* kwestie dotyczące kształtowania się rachunku kosztów w dwudziestoleciu międzywojennym w Polsce są przedstawione w rozdziale czwartym. Rozdział ten zawiera wykaz – wraz z interpretacją treści – publikacji książkowych i artykułów wydanych przed II wojną światową, których autorzy objaśniali organizację ewidencji i kalkulację kosztów własnych według zasad rachunku kosztów pełnych, zagadnienia klasyfikacji i analizy kosztów własnych oraz budżetowania w przedsiębiorstwach prywatnych i samorządowych. W rozdziale oceniono stan praktyki rachunku kosztów i budżetowania w przedsiębiorstwach w Polsce przed II wojną światową w świetle literatury przedmiotu oraz scharakteryzowano dwa przykłady dobrych praktyk rachunku kosztów i budżetowania – w fabryce wagonów Lilpop, Rau i Loewenstein w Warszawie oraz w przedsiębiorstwie komunalnym w Chorzowie.

Zestawienie w ujęciu chronologicznym 35 prac zwartych wydanych w Polsce w okresie międzywojennym, których tytuły wskazują, że przedstawiane w nich zagadnienia dotyczą ewidencji księgowej w przedsiębiorstwach produkcyjnych, kalkulacji kosztów lub budżetowania w firmach produkcyjnych i handlowych zawiera tabela 4. Prace te stanowią jedynie około 11% ogólnej liczby ponad 300 książek z zakresu rachunkowości wydanych w latach 1918–1939, ale jest to trzykrotnie więcej, niż wynosi liczba książek z tego zakresu opublikowanych w latach 1901–1917 w Polsce, będącej jeszcze pod zaborami. Większość tych prac (powyżej 60%) opublikowano po 1930 roku (Szychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018, s. 142) i około 82% wydano w Warszawie.

Tabela 4. Wykaz publikacji książkowych z zakresu rachunku kosztów wydanych w Polsce w dwudziestoleciu międzywojennym

Rok wydania	Autor	Tytuł książki	Miejsce wydania
1919	A. Małchowiak	<i>Zasady budżetowania komunalnego</i>	–
1921	Franciszek Tokarski	<i>Zasady kalkulacji handlowej i przemysłowej ze słownikiem obejmującym elementarne wiadomości o handlu</i>	Warszawa
1922	Władysław Grobelny	<i>Jak kalkulować?</i>	Warszawa
1925	K. Kułakowski	<i>Podręcznik kalkulacji kosztów wyrobu dla małych i średnich wytwórni</i>	Warszawa
1926	Karol Dudziński	<i>Rachunkowość dla rzemieślników i przemysłowców</i>	Warszawa
1926	Jakób Malicki	<i>Zasady buchalterji podwójnej w przedsiębiorstwach kupieckich, fabrycznych i bankowych</i>	Brześć nad Bugiem
1926	Jan Szyc	<i>Zasady księgowości. Część II. Księgowość w przedsiębiorstwach wytwórczych. Księgowość przedsiębiorstw państwowych. Zasady kalkulacji przemysłowej</i>	Warszawa
1927	Wiktor Chmielewski	<i>Zasady księgowości fabrycznej</i>	Poznań

Rok wydania	Autor	Tytuł książki	Miejsce wydania
1927	Bronisław Jabłkowski	<i>Zarys księgowości wielkich przedsiębiorstw handlowych i przemysłowych</i>	Warszawa
1928	L. Jazgocki	<i>Kontrola rachunkowa fabrykacji cukru</i>	Warszawa
1929	Józef Propper	<i>Kalkulacja w przemyśle oparta na księgowości</i>	Warszawa
1929	Wiktor Kutten	<i>Kartele kalkulacyjne</i>	Warszawa
1929	Franciszek Tomanek, Jan Treter	<i>Tematy do księgowości, Cz. III Księgowość przemysłowa i bilanse</i>	Lwów–Warszawa
1931	Stanisław Skowron	<i>Kalkulacja rzemieślnicza</i>	Poznań
1931	Stanisław Skrzywan	<i>Zasady księgowania w przedsiębiorstwach handlowych, przemysłowych i bankowych. Książka przeznaczona [...] dla studentów wyższych szkół handlowych, obejmująca w skrócie księgowość I i II roku studjów na W.S.H. w Warszawie</i>	Warszawa
1932	Stanisław Guzicki	<i>Kalkulacja w przemyśle. Odbitka z „Przeglądu Organizacji”</i>	Warszawa
1932	Alfred W. Kwieciński	<i>Aktualne zagadnienia kalkulacji przemysłowej</i>	Katowice
1932	Piotr Lenart	<i>Rachunkowość przedsiębiorstw komunalnych według zasad księgowości podwójnej</i>	Poznań
1932	Zygmunt Rukściński	<i>Zarys rachunkowości fabrycznej. Podręcznik dla księgowych i słuchaczy wyższych szkół handlowych</i>	Warszawa
1933	Konrad Czerwiński	<i>Martwy punkt w przedsiębiorstwie przemysłowo-handlowym</i>	Warszawa
1933	Konrad Czerwiński	<i>Rachunkowość przemysłowa. Skrypty wykładów na Wolnej Wszechnicy Polskiej</i>	Warszawa
1933	Jan Chodorowski	<i>Kalkulacja kosztów własnych w przemyśle</i>	Warszawa
1935	Andrzej Bieniek	<i>Księgowość w przedsiębiorstwach przemysłowych</i>	Warszawa
1935	Konrad Czerwiński	<i>Temat dla przedsiębiorstwa przemysłowego</i>	Warszawa
1936	Benedykt Nawrocki	<i>Zagadnienie jednolitych metod ustalania kosztów własnych</i>	Warszawa
1937	Aleksander Bajkowski	<i>Koszty własne i ich charakterystyka</i>	Warszawa
1937	Władysław Baliński	<i>Zasady organizacji i budżetowania</i>	Warszawa
1938	Andrzej Bieniek	<i>Zarys systematyki kosztów własnych</i>	Warszawa
1938	Adam Bildziukiewicz	<i>Zasady kalkulacji kupieckiej</i>	Wilno
1938	Michał Gniazdowski	<i>Zasady kontroli fabrykacji</i>	Warszawa
1938	Stanisław Guzicki, Marian Kałuski	<i>Rachunkowość i kalkulacja w przemyśle</i>	Warszawa
1938	Jerzy Witowski	<i>Obliczanie kosztów własnych</i>	Warszawa
1939	Aleksander Bajkowski	<i>Elementy kosztów własnych</i>	Warszawa
1939	Roman Średnicki	<i>Nowoczesna organizacja księgowości i kalkulacja kosztów własnych systemem przebitkowym „Romes”</i>	Warszawa
1939	Andrzej Bieniek	<i>Organizacja rachunkowości przemysłowej</i>	Warszawa

Źródło: Szychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018, s. 143–144 i uzupełnienie.

Większość z tych książek, zwłaszcza wydanych do początku lat trzydziestych, miała charakter poradnikowy i instruktażowy w odniesieniu do organizacji ewidencji oraz kalkulacji kosztów w przedsiębiorstwach, nie zawierały one wywodów o dużym poziomie usystematyzowania. Ich autorzy dążyli do wskazania roli odpowiednio dostosowanej ewidencji i kalkulacji w przedsiębiorstwach produkcyjnych w ustalaniu ich wyników finansowych, określaniu poziomu cen sprzedaży wyrobów, kontroli działalności, usuwaniu strat i poprawie wydajności produkcji. W trzeciej dekadzie XX wieku nastąpił wzrost nie tylko liczby wydanych książek, lecz także zakresu tematycznego oraz poziomu merytorycznych rozważań autorów. Oprócz podręczników dla szkół handlowych i poradników praktycznych, opisujących sposoby prowadzenia ewidencji księgowej w przedsiębiorstwach przemysłowych, zaczęto wydawać prace bardziej teoretyczne ugruntowane. Wyróżniającą wartość poznawczą mają książki A. Bieńka (1935; 1938), W. Balińskiego (1937) i J. Witowskiego (1938). Stanowią one najważniejsze polskie przedwojenne prace zwarte z zakresu rachunkowości zorientowanej na potrzeby informacyjne zarządzających przedsiębiorstwami. Zostały w nich objaśnione zagadnienia zaliczane obecnie do operacyjnej rachunkowości zarządczej. Ich szersza charakterystyka wraz z oceną waloru dydaktycznego i naukowego zostały przedstawione ostatnio w artykułach i rozdziałach przez A. Szychtę, wymienionych w tabeli 3.

Należy podkreślić, że przeprowadzona przez A. Szychtę (2022c; 2023) analiza historyczna dostępnych danych biograficznych i publikacji A. Bieńka potwierdziły tezę, iż publikacje tego autora z zakresu systematyki, kalkulacji i analizy kosztów w przedsiębiorstwach produkcyjnych, wydane w latach trzydziestych XX wieku, ukierunkowały rozwój rachunku kosztów w Polsce na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami. Jego publikacje charakteryzowały się usystematyzowaniem rozważań, wnikliwością, jasnością prezentacji zagadnień oraz przydatnością dla księgowych, inżynierów i zarządzających przedsiębiorstwami. Bieniek był autorem wywodzącym się z kręgów księgowości, który przyjął szeroką perspektywę badawczą opartą na zasadach naukowej organizacji i zarządzania. Był także nauczycielem akademickim w Szkole Głównej Handlowej (SGH) w Warszawie o dużej świadomości ważnej roli, jaką może odgrywać prawidłowo zorganizowana i prowadzona rachunkowość w przedsiębiorstwach, zwłaszcza produkcyjnych, w poprawie stanu gospodarczego odrodzonej Polski, o której wolność walczył w czasie I i II wojny światowej (zob. szerzej Szychta, 2022c; 2023).

Na szczególną uwagę zasługują monografia A. Bieńka pt. *Zarys systematyki kosztów własnych*, opublikowana przez Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce w 1938 roku. Jest to jego rozprawa doktorska, na podstawie której uzyskał stopień naukowy doktora nauk ekonomicznych w tym samym roku w SGH w Warszawie. Jej promotorem był profesor M. Chorzewski. Książka (s. 131) składa się z trzech części: *Wiadomości wstępne*, *Kalkulacja kosztów własnych*, *Koszty w ujęciu ekonomicznym*. Punktem wyjścia rozważań Bieńka w tej pracy była teza o powiązaniu kosztów własnych, ceny

i wartości oraz ich rozwoju na wspólnej płaszczyźnie, to znaczy „wrodzonym duchowi ludzkiemu prawie własności” (Bieniek, 1938, s. XI). Autor objaśnił w niej kształtowanie się składników kosztów własnych, zaproponował klasyfikację kosztów na potrzeby kalkulacji kosztów jednostkowych, popartą analizą i oceną poglądów innych autorów oraz krytycznymi powołaniami na ważne zagraniczne i polskie pozycje literatury przedmiotu. W trzeciej części pracy zawarł charakterystykę kosztów w ujęciu ekonomicznym, co nazwał ekonomiką kosztów, tj. badaniem kosztów w przyszłości, czyli przewidywaniem wysokości tych kosztów i obmyśleniem sposobów osiągnięcia największego zysku. Bieniek (1938, s. 86) podkreślał, że badanie kształtowania się kosztów własnych ma stworzyć podstawę formułowania ogólnych wytycznych dotyczących polityki przedsiębiorstwa na przyszłość, które jednak muszą być stale korygowane ze względu na zmianę różnych czynników wpływających na działalność przedsiębiorstwa (zob. szerzej Szychta, 2023).

Życie i praca zawodowa innego Polaka, H.J. Chankowskiego, opisane w publikacji z serii Abacus (zob. Szychta, 2020c), były wypełnione troską o rozwój zawodu księgowego w II Rzeczypospolitej, a wcześniej w Królestwie Polskim, a także o wzrost poziomu prowadzenia księgowości w różnych działach gospodarki. Dużą rolę w kształceniu i doksztalcaniu zawodowym księgowych odegrały w tych okresach Kursy Buchalteryjno-Handlowe założone i prowadzone w Warszawie w latach 1897–1937 przez H.J. Chankowskiego, a także podręczniki i poradniki księgowości i arytmetyki oraz materiały edukacyjne jego autorstwa. Kursy te ukończyło około 15 tys. księgowych, a łączny nakład wszystkich publikacji tego autora wyniósł około 5 mln egzemplarzy. W podręcznikach księgowości H.J. Chankowski objaśniał zasady księgowości pojedynczej i podwójnej prowadzonej różnymi metodami i w różnego typu podmiotach (w firmach handlowych, fabrykach, bankach, gospodarstwach rolniczych, instytucjach samorządowych), w tym zasady ewidencji kosztów.

Problematyka ewidencji, kalkulacji i planowania kosztów była podejmowana w dwudziestoleciu międzywojennym także w artykułach, głównie na łamach następujących periodyków:

- 1) „Czasopismo Księgowych w Polsce” (1921–1939), powstałe z przekształcenia „Kroniki Buchaltera” (1907–1920), wydawane jako miesięcznik (poza sześciomiesięczną przerwą w 1924 roku) przez Związek Księgowych w Polsce;
- 2) „Buchalter Polski” (1928–1939), miesięcznik publikowany przez Polski Związek Zawodowy Buchalterów-Rzeczoznawców, Buchalterów-Bilansistów i Ich Pomocników w Rzeczypospolitej Polskiej;
- 3) „Przegląd Organizacji” (1926–1939), miesięcznik wydawany przez Instytut Naukowej Organizacji i Kierownictwa;
- 4) „Przegląd Gospodarczy” (1920–1939), dwutygodnik będący organem Centralnego Związku Polskiego Przemysłu, Górnictwa, Handlu i Finansów, tzw. Lewiatana.

Celem „Czasopisma Księgowych w Polsce” było szerzenie wiedzy zawodowej wśród księgowych i przyczynianie się do podniesienia rągi zawodu księgowego w Polsce. Poruszano na jego łamach bardzo różne tematy, ale zagadnienia rachunku kosztów i budżetowania nie stanowiły dominującej tematyki artykułów opublikowanych w tym piśmie i nie wzbudzały stałego zainteresowania autorów. Spośród 44 tekstów z tego zakresu, zamieszczonych w nim w latach 1927–1939⁴¹, aż 24 ukazały się w latach 1927–1929 (np. Bielski, 1927; Czerwiński, 1927a; 1927b). Wtedy to koszty własne były tematem zainteresowania instancji państwowych w Polsce, które dążyły do poznania rozwiązań kalkulacyjnych stosowanych w przedsiębiorstwach w formie badania ankietowego przeprowadzonego przez zespół powołany w tym celu w 1927 roku. Pozyskane w ten sposób dane miały posłużyć do podjęcia decyzji przez władze rządowe o regulowaniu poziomu cen wyrobów gotowych. W latach 1931–1932 nie ukazał się w „Czasopiśmie Księgowych w Polsce” żaden artykuł odnośnie do rachunku kosztów, a dopiero od 1937 roku nastąpił wzrost liczby tekstów i ich zakresu tematycznego, między innymi o takie kwestie jak podział kosztów na stałe i zmienne, budżetowanie w przedsiębiorstwach prywatnych i komunalnych. W artykułach coraz bardziej akcentowano potrzebę dostarczania przez księgowość i kalkulację informacji przydatnych do kontroli i oceny prowadzonej działalności gospodarczej oraz podejmowania decyzji przez kierownictwo przedsiębiorstwa (Szychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018, s. 167).

W „Buchalterze Polskim” ukazało się kilka artykułów dotyczących budżetowania, w tym obszerne, pięcioczęściowe opracowanie J. Chodorowskiego (1932) na temat budżetu jako podstawy zarządzania (Szychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018a; Szychta 2022b), a także sporo artykułów opisujących plany (wykazy) kont w różnego rodzaju przedsiębiorstwach, w tym odnoszące się do kont kosztów.

Bardzo ważną rolę w objaśnianiu kwestii kalkulacji i analizy kosztów oraz budżetowania w przedsiębiorstwach w międzywojennej Polsce odegrali inżynierowie i ekonomiści, popularyzujący jednocześnie metody naukowej organizacji i kierowania, na czele z profesorem Karolem Adamieckim (1927). Znali oni prace autorów zagranicznych z tego zakresu, a niektórzy mieli także doświadczenie zdobyte w pracy za granicą. Teoretycy inżynierowie i ekonomiści byli przede wszystkim autorami licznych artykułów dotyczących zagadnień ekonomiki kosztów, które ukazały się w „Przeglądzie Organizacji” przed II wojną światową, np. B. Nawrocki (1932), A. Bajkowski (1936), E. Hauswald (1936).

W okresie międzywojennym nastąpiło rozszerzenie zakresu przedmiotowego praktyki rachunkowości i krystalizowanie się rachunkowości jako nauki. W pierwszych latach wolnej Polski trwały sporne dyskusje, jakie miejsce powinna zajmować kalkulacja kosztów własnych w organizacji przedsiębiorstwa, a pod koniec lat trzydziestych

41 Z pominięciem numerów 5–12 „Czasopisma Księgowych w Polsce” z 1935 roku.

XX wieku uformowało się już przekonanie, że rachunkowość przedsiębiorstwa obejmuje księgowość i kalkulację kosztów, będącą podstawą budżetowania, oraz statystykę (zob. Sychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018, s. 159). Ponadto wielu autorów wyrażało opinie analogiczne jak K. Czerwiński (1927b, s. 342), który przekonywał, że: „W dzisiejszych czasach kierownictwo przedsiębiorstw musi opierać swe zarządzenia jedynie na wynikach naukowej rachunkowości i księgowości i nie brak głosów inżynierów i kupców, którzy do tego nawołują”.

Budżetowanie i kontrola budżetowa przed II wojną światową były tematem pogłębianych badań A. Sychty (Sychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018; Sychta, 2022b), których wyniki zostały przedstawione najobszerniej w artykule opublikowanym w czasopiśmie „Accounting History” w 2022 roku. Celem artykułu było poznanie przesłanek i zakresu upowszechnienia budżetowania za pomocą publikacji oraz wskazanie źródeł wiedzy polskich autorów na ten temat. Artykuł miał również na celu zbadanie, czy w Polsce promowano i wprowadzano budżetowanie, aby stymulować rozwój narodu wyzwolonego spod zaborów.

Budżetowanie, rachunek kosztów standardowych i kontrola budżetowa zostały najwcześniej koncepcyjnie opisane w publikacjach przez amerykańskich i brytyjskich autorów w pierwszym ćwierćwieczu XX wieku, a następnie rozpowszechniane przez autorów w Europie kontynentalnej (zob. szerzej Sychta, 2022b, s. 396–401). Upowszechnianie budżetowania w międzywojennej Polsce zostało powiązane przez Sychtę (2022b) z ideą racjonalizacji i ruchem naukowego zarządzania (*scientific management*), wywodzącymi się ze Stanów Zjednoczonych i propagowanymi w Europie przed II wojną światową. Rozwój i potrzeba wdrażania w praktyce zasad naukowego zarządzania i kontroli budżetowej w Polsce zostały zinterpretowane jako wyraz działań Polaków zgodnie z teorią postępu w celu przyspieszenia rozwoju gospodarczego i zwiększenia dobrobytu kraju po odzyskaniu niepodległości w 1918 roku. Artykuł mieści się w nurcie interpretacyjnym nowej historii rachunkowości. Autorka uargumentowała w nim wpływ teorii postępu na upowszechnianie wiedzy z zakresu zarządzania, budżetowania i rachunkowości w międzywojennej Polsce.

Koncepcja naukowego zarządzania wyrosła z filozofii amerykańskiego pragmatyzmu. Jednak rozwój tej wiedzy w międzywojennej Polsce i upowszechnienie takich metod, jak harmonizacja działań produkcyjnych, standaryzacja produkcji, metody kalkulacji kosztów produktów, budżetowanie, które umożliwiłyby realizację celów naukowego zarządzania, były przejawem działań podejmowanych przez Polaków w myśl teorii postępu. Jej autorami byli Jean Antoine Nicolas de Condorcet (1743–1794), francuski działacz polityczny i filozof epoki oświecenia oraz Anne Robert Jacques Turgot (1727–1781), wybitny ekonomista i minister finansów Francji za czasów Ludwika XIV. Według de Condorceta (1957) postęp jest nieunikniony. Jego głównym motorem i gwarantem jest nieustanny rozwój ludzkiego umysłu, wykorzystywanie przez ludzkość nowych

wynalazków, upowszechnianie edukacji i przełamywanie uprzedzeń. Teoria postępu była najlepszym przejawem oświeceniowego optymizmu, niezachwianej wiary w potęgę wiedzy i jej dobroczynne skutki. W teorii postępu dzieje są postrzegane jako dzieje „walki nowatorstwa z rutyną, składnikiem zaś natury ludzkiej jest swoisty pęd innowacyjny, który nie pozwala zadowalać się tym, co zostało już osiągnięte” (Szacki, 2012: 99). Historią rządzi prawo postępu, które wyznacza ogólny kierunek zmian i przesądza o takiej, a nie innej ich kolejności. Źródłem postępu jest natura ludzka, a osią postępu – przekonanie o stałości i jedności natury ludzkiej. Jak stwierdza Szacki (2012, s. 100), Turgot uważał, że we wszechogarniającym postępie ludzkiego ducha wszystkie narody zaczynają od tego samego punktu, dążą do tego samego celu i podążają mniej więcej tą samą drogą, choć w bardzo nierównym tempie.

Upowszechnienie w literaturze i wdrażanie w praktyce koncepcji racjonalizacji i naukowego zarządzania w Polsce po odzyskaniu przez nią niepodległości uznano za konieczne dla podniesienia kraju z niskiego poziomu rozwoju gospodarczego i kluczowy czynnik dla narodu, wyzwolonego spod obcych władz politycznych, aby wejść na ścieżkę postępu. Podążanie tą drogą przybliżyłoby II Rzeczpospolitą do krajów zachodnich. Dla wielu Polaków wzorem w technologii, zarządzaniu i rachunkowości w przedsiębiorstwach przemysłowych były Stany Zjednoczone (zob. szerzej Szychta, 2022b, s. 405).

Oprócz właściwej organizacji produkcji i usprawnienia procesów administracyjnych narzędziami racjonalizacji działalności przedsiębiorstw były odpowiednio prowadzona księgowość i budżetowanie ich działalności. W polskiej literaturze przedmiotu budżety i kontrola budżetowa były traktowane jako narzędzia racjonalizacji, którą jedni autorzy utożsamiali z naukowym zarządzaniem, inni zaś traktowali szeroko jako wszelkie metody doskonalenia w różnych dziedzinach gospodarki. Zasady tworzenia budżetów i kwestie kontroli budżetowej były najpierw objaśniane w czasopiśmie (tabela 5), a następnie w publikacjach książkowych (tabela 6).

Tabela 5. Artykuły o budżetowaniu w polskich czasopiśmie przed II wojną światową

Rok i numer czasopisma	Autor	Tytuł artykułu w czasopiśmie „Przegląd Organizacji” (wydawany w latach 1926–1939)
1927: 2	Roman Moczulski	<i>Uwagi nad zestawianiem budżetu produkcji i budżetu sprzedaży w przedsiębiorstwie przemysłowym</i>
1929: 1	T. Tomaszewski	<i>Preliminowanie i kontrola robót polowych w gospodarstwach wiejskich</i>
1930: 10	Jan Dąbrowski	<i>Budżetowanie kosztów warsztatowych</i>
1930: 11	M. Bunbury	<i>Budżet państwowy w porównaniu z budżetem przedsiębiorstwa</i>
1931: 1	Ewaryst Czarniecki	<i>Organizacja aparatu budżetowego w Stanach Zjednoczonych A.P.</i>
1931: 11	Marian Kałuski	<i>Istota budżetu</i>
1932: 12	Cezary Łagiewski	<i>O kontroli buchalteryjnej</i>

Rok i numer czasopisma	Autor	Tytuł artykułu w czasopiśmie „Przegląd Organizacji” (wydawany w latach 1926–1939)
1933: 1, 2	Mieczysław Łopuszyński	<i>Kontrola kosztów własnych i zarządzanie na podstawie budżetu w przedsiębiorstwie budowlanym</i>
1933: 1, 2, 3	Benedykt Nawrocki	<i>Budżet jako podstawa określania i kontroli kredytów udzielanych przez banki</i>
1933: 5	Konstanty Słomiński	<i>Uwagi w sprawie planowania sprzedaży i układania planu produkcji w przedsiębiorstwie włókienniczym</i>
1934: 11	Stanisław Wojnarowicz	<i>Warunki ułożenia i wykonania wzorcowego budżetu przedsiębiorstw miejskich</i>
1935: 3	M. Omeljanowicz	<i>Budżet a plan finansowy w samorządzie</i>
1935: 7–8	Władysław Baliński	<i>System kontroli budżetowej</i>
1936: 1	Marian Kasiński	<i>Amerykański przykład budżetowania sprzedaży</i>
1936: 2	Robert Satet	<i>Kontrola budżetowa jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem</i>
1936: 2	Charles Penglaou	<i>Kontrola budżetowa</i>
1936: 4	Stanisław Guzicki	<i>Kontrola preliminarzowa, wydatków i zaliczeń na koszty</i>
1936: 8–9	Marian Kałuski	<i>Podstawy organizacji aparatu budżetowego</i>
1936: 11	M. Kasiński	<i>Nowa metoda uproszczona budżetowania sprzedaży. Metoda kontyngentów miesięcznych</i>
1937: 2	Marian Kałuski	<i>Kontrola budżetowa a kalkulacja</i>
1938: 2	Stanisław Wojnarowicz	<i>Metodyka opracowania planu gospodarczego</i>
1938: 7–8	M. Gałęcka	<i>Technika wypełniania schematów na budżety i sprawozdania instytucji społecznej</i>
1939: 4	Władysław Baliński	<i>Harmonogramy</i>
Rok i numer czasopisma	Autor	Tytuł artykułu w „Czasopiśmie Księgowych w Polsce” (wydawany w latach 1921–1939)
1937: 7–8	Teofil Seifert	<i>Budżet kupiecki jako kontrola rozwoju i dochodowości przedsiębiorstw przemysłowo-handlowych</i>
1938: 6–7	Marcin Jordan	<i>Komercjalizacja rachunkowości przedsiębiorstw samorządowych</i>
1939: 2	Jan Kocur	<i>Księgowość i budżet jako podstawa działalności kierownictwa</i>
1939: 7–8	Władysław Waczyński	<i>Budżet przedsiębiorstw komunalnych</i>
Rok i numer czasopisma	Autor	Tytuł artykułu w czasopiśmie „Buchalter Polski” (wydawany w latach 1928–1939)
1931: 2	–	<i>W sprawie rozporządzenia o budżetowaniu i rachunkowości w przedsiębiorstwach komunalnych</i>
1931: 4–5	AT	<i>Kontrola budżetowa</i>
1932: 2–3, 4, 5, 6, 7	Jan Chodorowski	<i>Budżet wzorcowy jako podstawa zarządzania</i>
1932: 5	Józef Bronisław Marszałek	<i>Budżet a rachunkowość administracji publicznej</i>
1938: 11	Marian Frank	<i>Preliminarze w rachunkowości przemysłowej</i>

Źródło: opracowanie na podstawie Szychta, 2022b, s. 409–410.

Tematyka budżetowania była stosunkowo rzadko podejmowana w polskich czasopismach z zakresu rachunkowości wydawanych do 1939 roku, tj. w „Czasopiśmie

Księgowych w Polsce” i „Buchalterze Polskim”. Periodykiem, który w największym stopniu przyczynił się do upowszechnienia wiedzy o różnych aspektach budżetowania, był „Przegląd Organizacji”, miesięcznik poświęcony zagadnieniom organizacji i kierowania. Opublikowano w nim 23 artykuły, podczas gdy w pierwszych dwóch czasopiśmie zamieszczono łącznie dziewięć, w tym pięć o budżetach w przedsiębiorstwach prywatnych i cztery w przedsiębiorstwach komunalnych i samorządowych.

Przegląd tytułów lub treści polskich książek wydanych w okresie międzywojennym wykazał tylko pięć prac, które zawierają rozdziały lub podrozdziały dotyczące zagadnień budżetowania. Wykaz książek opisujących problematykę budżetowania – choć w różnym zakresie – przedstawia tabela 6. Wszystkie prace ukazały się w Warszawie w latach 1934–1939.

Tabela 6. Polscy autorzy i ich książki o budżetowaniu wydane w okresie międzywojennym

Autor i rok publikacji	Informacje o autorze	Tytuł	Liczba stron
Józef Aseńko (1934)	Profesor, autor książek z zakresu rachunkowości, kontroli finansowej i arytmetyki ekonomicznej	<i>Analiza bilansów</i>	95
Władysław Baliński (1937)	Doradca, konsultant i promotor racjonalnej organizacji i zarządzania naukowego, autor książek i wielu artykułów, redaktor „Przeglądu Organizacji”	<i>Zasady organizacji i budżetowania</i>	161
Jerzy Witowski (1938)	Inżynier, autor kilku książek z zakresu organizacji i zarządzania przedsiębiorstwem, zainteresowany kalkulacją i redukcją kosztów	<i>Obliczanie kosztów własnych</i>	310
Aleksander Bajkowski (1937)	Inżynier, doradca organizacyjny, autor książek z zakresu organizacji biura i gospodarki materiałowej	<i>Koszty własne i ich charakterystyka</i>	49
Aleksander Bajkowski (1939)		<i>Elementy kosztów własnych</i>	62

Źródło: opracowanie na podstawie Szychta, 2022b, s. 412.

Chociaż w międzywojennej Polsce ukazało się niewiele książek na temat budżetowania przedsiębiorstw w porównaniu ze Stanami Zjednoczonymi i Wielką Brytanią, dwie z nich w sposób kompleksowy przedstawiły (Baliński, 1937; Witowski, 1938) problematykę przygotowania budżetu i kontroli budżetowej oraz ich związek z księgowością i kalkulacją kosztów. Ze względu na ich wydanie zaledwie na rok albo dwa przed wybuchem II wojny światowej nie było możliwości szerokiego rozpowszechnienia zawartych w nich informacji wśród polskich praktyków zarządzania i rachunkowości. Zapomniano o nich w Polsce w czasach socjalizmu (lata 1945–1989) i dopiero niedawno zaczęto je szerzej analizować (Szychta, Jędrzejewski, Turzyński, 2018; Szychta, 2022b).

Prezentowany artykuł pt. *Business budgeting...* zawiera również informacje dotyczące zastosowania zasad naukowego zarządzania i budżetowania w międzywojennej Polsce. W przeciwieństwie do Stanów Zjednoczonych i rozwiniętych krajów Europy

Zachodniej skomplikowane stosunki społeczno-gospodarcze w międzywojennej Polsce, zwłaszcza do 1925 roku i w okresie wielkiego kryzysu gospodarczego (1929–1934), nie sprzyjały szybkiemu wdrażaniu naukowego zarządzania. Narzędzia tego typu zarządzania wprowadzano w stosunkowo dużych przedsiębiorstwach (choć firmy zatrudniające powyżej 100 pracowników stanowiły zaledwie 8% ogółu firm). Zdaniem M. Bielskiego (1967) zastosowania naukowych metod produkcji w Polsce w okresie międzywojennym były liczne i obejmowały wiele gałęzi przemysłu. Najsilniejszy rozwój tych metod nastąpił w górnictwie, przemyśle chemicznym, cukrowniczym i warsztatach mechanicznych (głównie w warsztatach kolejowych). Praktyczne rozwiązania oparto przede wszystkim na doświadczeniach amerykańskich i zaleceniach w amerykańskiej literaturze przedmiotu. Wzorce czerpano także bezpośrednio od przyjeżdżających do Polski ekspertów ze Stanów Zjednoczonych, w tym wybitnych specjalistów, takich jak Harrington Emerson i Wallace Clark (Szychta, 2022b, s. 415–416).

Niewiele wiadomo o praktyce budżetowania w przedsiębiorstwach w Polsce w latach 1918–1939 z wydanych wtedy publikacji czy prac opublikowanych po 1945 roku. Przegląd literatury i kwerenda archiwalna były podstawą wniosku (Szychta, 2022b), że budżetowanie biznesowe w międzywojennej Polsce było stosowane stosunkowo rzadko, najczęściej w dużych firmach produkcyjnych, w tym w fabryce wagonów, budowy maszyn i wyposażenia Lilpop, Rau i Loewenstein w Warszawie. Przedsiębiorstwa przygotowały różną liczbę i rodzaje budżetów. Badania zachowanej dokumentacji archiwalnej z okresu międzywojennego – niestety bardzo niepełnej – kilku czołowych łódzkich przedsiębiorstw, tj. trzech fabryk włókienniczych (Scheiblera, Poznańskiego i Geyera) oraz fabryki maszyn włókienniczych J. Johna, ujawniły materiały świadczące o pewnym zakresie budżetowania, w tym w Zjednoczonych Zakładach Włókienniczych K. Scheiblera i L. Grohmana. W archiwum nie zachowały się dokumenty budżetowe fabryki J. Johna, założonej w Łodzi w 1860 roku, ale prawdopodobnie sporządzano tu budżety produkcji i sprzedaży maszyn włókienniczych w okresie międzywojennym. W sprawozdaniu zarządu firmy za 1938 rok odnotowano wzmiankę o porównaniu rzeczywistych wyników z budżetem.

Choć badania archiwalne nie miały szerokiego zakresu podmiotowego, to prawdopodobny jest wniosek, że informacje o zasadach budżetowania prezentowane w fachowych czasopismach i nielicznych książkach wydanych w Polsce w latach trzydziestych XX wieku nie były jeszcze powszechnie znane praktykom przed II wojną światową. W porównaniu ze Stanami Zjednoczonymi wykorzystanie budżetowania w przedsiębiorstwach było w Polsce dopiero wtedy na wczesnym etapie (Szychta, 2022b, s. 416–417).

Przeprowadzone studia literatury krajowej i zagranicznej oraz badanie dokumentów archiwach, których rezultatem są prace historyczne scharakteryzowane w podrozdziale 2.4, miały jako cel zmniejszenie luki badawczej, która występuje w literaturze polskiej z zakresu historii rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzających

podmiotami gospodarczymi. Ponadto dzięki opublikowaniu artykułów w języku angielskim w uznanym międzynarodowym czasopiśmie z zakresu historii rachunkowości zagraniczni badacze dziejów rachunkowości mogą dowiedzieć się o osiągnięciach, rozwoju i społecznej roli rachunkowości na ziemiach polskich w okresie zaborów i w Polsce międzywojennej.

2.5. Rachunkowość zarządcza i controlling w Polsce od lat dziewięćdziesiątych XX wieku

Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce od początku transformacji społeczno-gospodarczej, która nastąpiła po upadku komunizmu w 1989 roku, był przedmiotem wielu badań empirycznych w łódzkiej szkole rachunkowości (np. Sobańska, Wnuk, 2000; Szychta, 2001; 2002; 2007; Sobańska, 2010b; Wnuk-Pel, 2012; Zarzycka, 2016). W okresie uwzględnionym w niniejszej monografii opublikowano wyniki badań dotyczących traktowania relacji rachunkowości zarządczej i controllingu, akademickich aspektów rachunkowości zarządczej i controllingu oraz zmian zachodzących w praktyce rachunkowości zarządczej/controllingu od strony narzędziowej oraz wykonawców zadań z tego zakresu. Rezultaty tych badań zostały zaprezentowane w czterech artykułach, wymienionych w tabeli 7.

Szczególną cechą rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce jest to, że kształtuje się pod wpływem dwóch podejść: rachunkowości zarządczej (*management accounting*) w ujęciu anglo-amerykańskim i controllingu według koncepcji (niem. *Controlling*) uformowanej w krajach niemieckojęzycznych w latach sześćdziesiątych/siedemdziesiątych XX wieku⁴². Wpływ tych podejść przejawia się w m.in. w używaniu zarówno terminów „rachunkowość zarządcza” i „controlling” w praktyce gospodarczej, nauczaniu i badaniach naukowych, jak i zróżnicowanym postrzeganiu relacji między rachunkowością zarządczą a controllingiem przez różne osoby. Te dwa podejścia miały zróżnicowany wpływ na praktykę i sferę akademicką w Polsce. Doradztwo biznesowe i praktyka zarządzania w Polsce pozostają pod większym wpływem koncepcji controllingu niż rachunkowości zarządczej. Natomiast edukacja na poziomie akademickim i badania pracowników naukowych rachunkowości rozwijają się, czerpiąc

42 Analiza niemieckojęzycznej literatury przedmiotu potwierdza, że w ciągu około 50 lat rozwoju koncepcji *Controlling* zmieniło się rozumienie istoty controllingu. *Controlling* rozszerzył swój zakres od rachunku kosztów (lub rachunkowości wewnętrznej), budżetowania i raportowania, poprzez planowanie i kontrolę zarządczą na poziomie operacyjnym i strategicznym, aż po ogólną koordynację kierowniczą rachunkowością zarządczą, planowaniem i kontrolą, strukturą organizacyjną i systemem motywacyjnym przedsiębiorstwa (zob. Schäffer, Binder, 2008, s. 35; Szychta, Dobroszek, 2017b, s. 182–183).

więcej wzorców z dydaktyki i badań prowadzonych w nurcie rachunkowości zarządczej (Szychta, Dobroszek, 2017a).

Tabela 7. Publikacje dotyczące postrzegania i rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce

Autor i rok wydania	Tytuł i wydawca	Cel publikacji
Anna Szychta, Justyna Dobroszek (2017a)	<i>Postrzeżenie controllingu w środowisku naukowym rachunkowości w Polsce</i> , „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 471, s. 365–378	Zaprezentowanie postrzegania controllingu przez przedstawicieli środowiska naukowego rachunkowości w Polsce w kontekście definiowania tej koncepcji w krajach niemieckojęzycznych
Anna Szychta, Justyna Dobroszek (2017b)	<i>Academic aspects of management accounting and controlling in Poland since the 1990s</i> , „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 93(149), s. 175–209	Określenie i prezentacja zakresu wpływu anglo-amerykańskiej koncepcji rachunkowości zarządczej i koncepcji controllingu rozwijanej w krajach niemieckojęzycznych na akademickie aspekty rachunkowości zarządczej w Polsce od 1990 roku
Anna Szychta (2018c)	<i>Management accounting practices in developing countries since the 1990s: the case of Poland</i> , „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 99(155), s. 119–148	Identyfikacja rodzaju praktyk rachunkowości zarządczej stosowanych w badanych podmiotach gospodarczych w Polsce oraz rozpoznanie kierunku i czynników zmian metod i zadań rachunkowości zarządczej w ciągu prawie trzech dekad dynamicznie rozwijającej się gospodarki rynkowej, po zmianie ustroju społeczno-politycznego na przełomie lat osiemdziesiątych i dziewięćdziesiątych XX wieku
Anna Szychta (2019a)	<i>Specjaliści do spraw rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych w świetle wyników badania empirycznego w Polsce</i> , „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, t. 63, nr 11, s. 276–292	Ustalenie hierarchii ważności zadań specjalistów w zakresie rachunkowości zarządczej, a także określenie znaczenia wskazanych czynników determinujących wykonywanie tych zadań oraz wymagań kompetencyjnych stawianych specjalistom w małych, średnich i dużych przedsiębiorstwach w Polsce, objętych badaniem empirycznym

Źródło: opracowanie własne.

W pierwszym artykule A. Szychta i J. Dobroszek (2017a) odpowiedziały na pytania: jak polscy autorzy publikacji, będący pracownikami naukowymi rachunkowości, oraz kierownicy instytutów i katedr zajmujących się edukacją i badaniami naukowymi w dziedzinie rachunkowości interpretują istotę controllingu, a także jak postrzegają relację między controllingiem a rachunkowością zarządczą. Na podstawie analizy literatury przedmiotu i przeprowadzonego badania ankietowego wśród polskich

pracowników naukowych autorki ustaliły, że postrzegają oni wielorako związek między controllingiem a rachunkowością zarządczą, a tym samym wpływają na kształtowanie niejednorodnych poglądów wśród studentów i praktyków rachunkowości i zarządzania w Polsce. Na tej podstawie można wskazać co najmniej trzy stanowiska:

- 1) controlling jest szerszy od rachunkowości zarządczej;
- 2) controlling i rachunkowość zarządcza mają wspólne elementy, przy czym rachunkowość zarządcza jest np. narzędziem albo podstawą informacyjną dla controllingu;
- 3) controlling i rachunkowość zarządcza pokrywają się ze sobą.

W następnym artykule autorki dokonały pogłębionej analizy i interpretacji akademickich aspektów rozwoju rachunkowości zarządczej i controllingu w Polsce na podstawie wskazanego badania ankietowego, analizy tematów prac doktorskich i monografii habilitacyjnych oraz przeglądu i tematycznej klasyfikacji artykułów dotyczących rachunkowości zarządczej i controllingu opublikowanych do 2016 roku w dwóch polskich czasopismach z tego zakresu, którymi są „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” (ZTR) oraz „Controlling i Rachunkowość Zarządcza” (CRZ) (Szychta, Dobroszek, 2017b). Z przeglądu tematyki artykułów w czasopiśmie ZTR, wydawanym od 1977 roku, wynika, że w okresie gospodarki planowej autorzy koncentrowali się w artykułach na takich zagadnieniach, jak: systemy rachunku kosztów, metody kalkulacji kosztów, koszty środowiskowe i koszty jakości. Z kolei od początku transformacji ustrojowej w Polsce największe zainteresowanie było tematami: koncepcje i metody rachunkowości zarządczej, które kilka lat wcześniej pojawiły się w literaturze zagranicznej, takie jak strategiczna rachunkowość zarządcza, rachunek kosztów działań, rachunek kosztów docelowych, zbilansowana karta wyników i szczupła rachunkowość. Pojęcie i zastosowanie controllingu pojawiało się w artykułach naukowych w ZTR dość rzadko (w 7,65% wszystkich artykułów). Z kolei autorzy publikujący w CRZ, tj. w czasopiśmie dla praktyków wydawanym od 1999 roku, skupiali się na przedstawieniu sposobów wspierania controllingu narzędziami informatycznymi, opisie wdrożenia controllingu w różnych podmiotach oraz mierzeniu efektywności w przedsiębiorstwach. Tylko w niewielkim stopniu byli zainteresowani koncepcją i rozwojem rachunkowości zarządczej (1,35% wszystkich artykułów).

Rozszerzone badania przeprowadzone przez A. Szychtę i J. Dobroszek (2017b) potwierdziły, że nie ma jednolitego postrzegania relacji między rachunkowością zarządczą a controllingiem wśród polskich autorów publikacji i pracowników naukowych w dziedzinie rachunkowości, badania w zakresie rachunkowości zarządczej w Polsce pozostają pod dominującym wpływem anglo-amerykańskiej koncepcji *management accounting* oraz programy edukacyjne na poziomie uniwersyteckim są ukierunkowane na rachunkowość zarządczą, choć są też oferowane przedmioty dotyczące różnych aspektów controllingu.

Następny artykuł dotyczy kwestii zastosowania metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce od lat dziewięćdziesiątych XX wieku, przyczyn i kierunku zmian w praktyce (Szychta, 2018c). Czytelnicy znajdą w nim odpowiedź na kilka pytań badawczych na podstawie przeglądu literatury przedmiotowej oraz danych uzyskanych z trzech badań ankietowych przeprowadzonych przez autorkę w 1999, 2005 i 2016 roku. Badania te potwierdziły, że liczba firm w Polsce, które mają działy wykonujące zadania w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu, stale się zwiększa. Badania wskazały, że metody operacyjnej rachunkowości zarządczej dominowały w przedsiębiorstwach w latach 2010–2015, podobnie jak w latach 2000–2005 oraz w latach dziewięćdziesiątych XX wieku, nie więcej niż 10% średnich i dużych przedsiębiorstw, które wzięły udział w badaniu w 2016 roku, stosowało metody strategicznej rachunkowości zarządczej. W pierwszym okresie rozwoju gospodarki rynkowej w Polsce, tj. do 2004 roku, wiele różnych czynników ekonomicznych i instytucjonalnych wpłynęło na wprowadzenie i zmianę praktyk rachunkowości zarządczej, a w następnym okresie respondenci akcentowali wpływ czynników ekonomicznych jako ważniejszych.

W Polsce problematyka zadań, cech i roli specjalistów ds. rachunkowości zarządczej i controllingu jest od kilkunastu lat podejmowana i objaśniana w publikacjach, w tym przez pracowników łódzkiej szkoły rachunkowości (np. Szychta, 2005b; 2011; Sobańska, 2010b; Sobańska, Kabalski, 2014; Wnuk-Pel, Kawczyńska, 2016; Zarzycka, 2016). Publikacje te obrazują zadania i cechy tych specjalistów w przedsiębiorstwach funkcjonujących w Polsce, stawiane im wymogi kompetencyjne, stosowane przez nich metody z zakresu operacyjnej i strategicznej rachunkowości zarządczej oraz czynniki warunkujące zastosowanie tych metod, a także zmiany zachodzące w tych aspektach. Ich autorzy prezentowali na podstawie badań empirycznych kwestie statusu tych specjalistów zazwyczaj w odniesieniu do ogółu podmiotów gospodarczych objętych badaniami. Natomiast A. Szychta (2019a) w swoim artykule zamieściła i zinterpretowała wyniki własnego badania ankietowego dotyczącego zadań i wymaganych kompetencji od specjalistów ds. rachunkowości zarządczej w Polsce w podziale na przedsiębiorstwa małe, średnie i duże. Zgodnie z teorią uwarunkowań sytuacyjnych wielkość przedsiębiorstwa jest bowiem uznawana za jedną z podstawowych zmiennych⁴³ wpływających na zastosowanie metod i strukturę systemu rachunkowości zarządczej podmiotu gospodarczego. Z badania wynika m.in., że zadania z zakresu rachunkowości zarządczej były realizowane w dużych i średnich firmach w większości przypadków przez działy controllingu, a w małych firmach – przez działy, jeśli je wyodrębniono, o innych nazwach. Respondenci, bez względu na wielkość przedsiębiorstwa, przywiązywali największą wagę do dwóch zadań: kontroli kosztów i wydatków oraz pomiaru wyników. Zadania polegające na projektowaniu i implementacji systemów rachunkowości zarządczej oraz działania związane z wdrażaniem strategii

43 Zagadnienie czynników warunkujących zastosowanie i zmiany dotyczące rachunkowości zarządczej będzie szerzej podjęte w podrozdziale 4.2.

przedsiębiorstwa uznawano za mające niewielkie znaczenie w firmach niezależnie od ich wielkości. Badanie potwierdziło, że rozwój technologii IT jest wskazywany przez polskich respondentów na pierwszym miejscu jako czynnik oddziałujący na kształtowanie lub zmianę roli specjalistów ds. rachunkowości zarządczej. Spośród umiejętności i postaw, którymi powinni charakteryzować się ci praktycy, mniejsze znaczenie nadano umiejętności pracy zespołowej w małych firmach. Specjaliści ds. rachunkowości zarządczej w Polsce odgrywają zatem rolę bardziej zbliżoną do tradycyjnej (controllera dostarczającego informacje kierownikom do podejmowania decyzji, ustalającego wyniki działalności, kontrolującego koszty i wydatki) niż do roli finansowego partnera biznesowego, czyli profesjonalisty w dziedzinie rachunkowości zarządczej partnerującego menedżerom w formułowaniu i realizacji strategii podmiotu gospodarczego (Szychta, 2019a).

2.6. Podsumowanie

Badania prowadzone przez historyków rachunkowości na całym świecie odgrywają ważną rolę w zapewnieniu zrozumienia roli rachunkowości zarówno jako praktyki technicznej, jak i społecznej oraz moralnej. Bez perspektywy historycznej w badaniach rachunkowości nie byłoby możliwe poznanie potencjału i różnorodnych wymiarów rachunkowości, w tym jej kluczowej roli w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi w przeszłości. Historia rachunkowości uświadamia, że potrzeby informacyjne organizacji gospodarczej i społeczności oraz uwarunkowania ustrojowe, polityczne i kulturowe wpływają na kształtowanie rachunkowości na określonym etapie rozwoju społeczno-gospodarczego. Z kolei informacje z systemu rachunkowości danej organizacji mają wpływ na decyzje jej menedżerów i innych interesariuszy organizacji.

Zgodnie z celem w niniejszym rozdziale monografii zostały zaprezentowane publikacje pracowników Katedry Rachunkowości UŁ z ostatnich lat odnoszące się do dziejów rachunkowości w Polsce, ukierunkowanej na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami. Badania i publikacje dotyczyły okresu od początku XIX wieku do wybuchu II wojny światowej i okresu rozwoju gospodarki rynkowej, tj. od początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku. Od tego czasu rozwija się w Polsce rachunkowość zarządcza w teorii i praktyce we współczesnym jej rozumieniu jako *management accounting*. Choć w czasach socjalizmu w Polsce (1945–1989) nie było politycznego zezwolenia i zapotrzebowania w praktyce na rachunkowość zarządczą, to i ten okres wymaga podejmowania pogłębionych badań historycznych, które ujawnią specyfikę i zmiany w obszarze rachunku kosztów. Był on bowiem przedmiotem licznych prac zwartych, w tym monografii habilitacyjnych i prac doktorskich (zob. Szychta, Dobroszek, 2017b), oraz artykułów naukowych, a także nauczania na poziomie akademickim. Z pewnością badania w tym zakresie będą kontynuowane w przyszłości w łódzkiej szkole rachunkowości.

3. Rachunkowość zarządcza w procesach operacyjnych i strategicznych

3.1. Wprowadzenie

W rozdziale trzecim zostaną zaprezentowane wyniki badań przeprowadzonych w latach 2017–2022 przez pracowników Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego dotyczących współczesnych aspektów rachunkowości zarządczej⁴⁴. Przy opracowaniu rozdziału wykorzystano metodę deskryptywną, bazującą na analizie publikacji pracowników Katedry ze wskazanego okresu. Wkład łódzkiej szkoły rachunkowości w badania naukowe obejmuje prace odnoszące się do:

- 1) uwarunkowań praktyki rachunkowości,
- 2) obszaru badawczego w wymiarze operacyjnym funkcjonowania organizacji,
- 3) obszaru badawczego w wymiarze strategicznym funkcjonowania organizacji,
- 4) rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym.

Rozdział został usystematyzowany zgodnie z powyższą klasyfikacją. W pierwszej części rozdziału przedstawiono badania odnoszące się do wykorzystania systemu rachunkowości oraz czynników go warunkujących, jego przydatności i ewolucji wynikającej ze zmian otoczenia. Następnie zaprezentowano główne wyniki badań w obszarze funkcjonowania organizacji, zarówno w operacyjnym, jak i strategicznym wymiarze. W ostatniej części rozdziału wydzielono badania dotyczące wyłącznie rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym. Łącznie analizie poddanych zostało siedemnaście artykułów naukowych, cztery monografie oraz jeden rozdział monograficzny.

Rozwój badawczy pracowników w zakresie rachunkowości zarządczej zaowocował także rozwojem naukowym Katedry, czego wyrazem były trzy prace doktorskie (tabela 8).

Tabela 8. Wykaz prac doktorskich w obszarze rachunkowości zarządczej napisanych w Katedrze Rachunkowości UŁ w latach 2017–2022

Imię i nazwisko	Tytuł rozprawy doktorskiej	Promotor	Data obrony
Żaneta Kielanowicz (Pietrzak)	<i>Ocena wykorzystania budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach w Polsce</i>	Profesor doktor habilitowany Tomasz Wnuk-Pel	11 marca 2019 r.

⁴⁴ Zaprezentowane w rozdziale badania nie stanowią całokształtu prac w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ, lecz wybraną grupę zgodną z tematycznie wyodrębnionymi w rozdziale obszarami. Analiza pomija także publikacje przygotowane w 2018 roku z okazji 70-lecia Katedry Rachunkowości WZ UŁ.

Imię i nazwisko	Tytuł rozprawy doktorskiej	Promotor	Data obrony
Maciej Mróz	<i>Strategiczna karta wyników w zarządzaniu sprzedażą w przedsiębiorstwach z branży produktów szybko rotujących</i>	Profesor doktor habilitowana Anna Szychta	13 kwietnia 2022 r.
Marta Kawczyńska	<i>Luka w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce</i>	Profesor doktor habilitowany Tomasz Wnuk-Pel	10 października 2022 r.

Źródło: opracowanie własne.

3.2. Uwarunkowania praktyki rachunkowości zarządczej

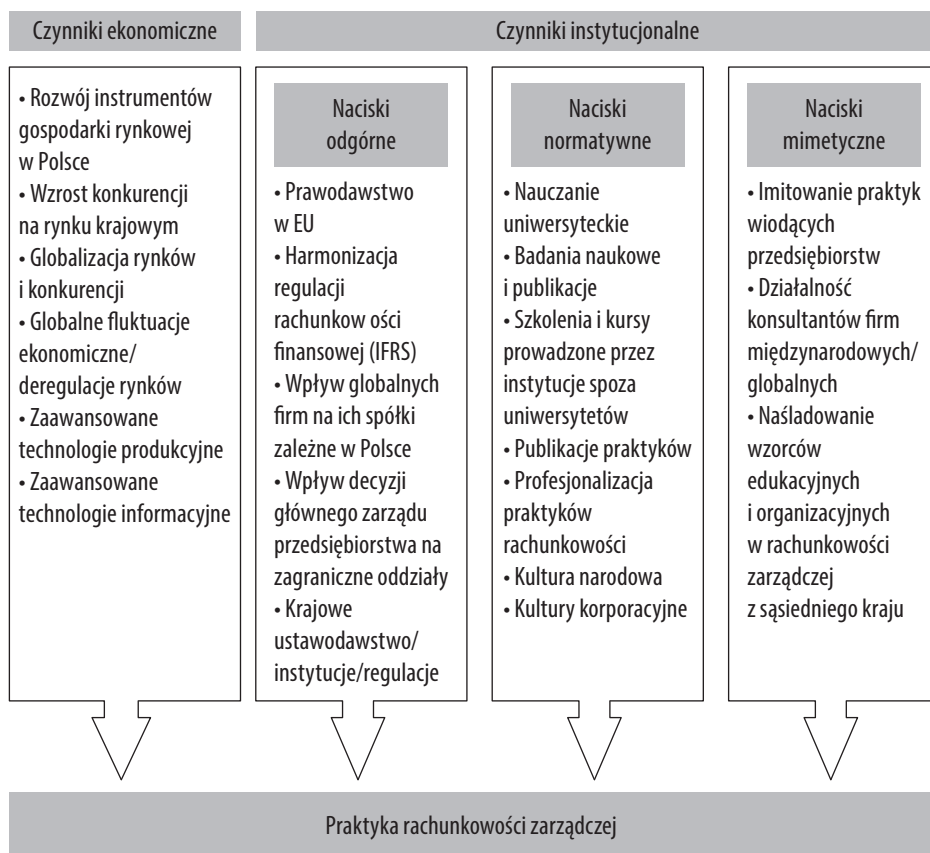
Podrozdział 3.2 został opracowany na podstawie następujących publikacji, których autorami lub współautorami są pracownicy Katedry Rachunkowości WZ UŁ:

- 1) A. Almăsan, C. Circa, J. Dobroszek, E. Zarzycka (2019), *The assessed usefulness of management accounting in Romania and Poland: a comparative contingency-based study*, „Engineering Economics”, Vol. 30, issue 3, s. 253–264;
- 2) A. Jabłońska, M. Kawczyńska, Ż. Pietrzak, T. Wnuk-Pel (2018), *Desired Impact of an ERP Implementation on the Quality of Information*, „Acta Universitatis Lodziensis. Folia Oeconomica”, nr 4(336), s. 117–135;
- 3) J. Krasodomska, E. Zarzycka (2020), *Niefinansowe kluczowe wskaźniki efektywności: regulacje i wytyczne a praktyka przedsiębiorstw*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 108(164), s. 115–132;
- 4) J. Michalak, I. Sobańska (2020), *Wpływ technologii cyfrowych na system informacyjny rachunkowość przedsiębiorstw 4.0*, [w:] B. Gregor, D. Kaczorowska-Spychal-ska (red.), *Technologie cyfrowe w biznesie. Przedsiębiorstwa 4.0 a sztuczna inteligencja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 147–172;
- 5) A. Szychta, J. Dobroszek (2017a), *Academic aspects of management accounting and controlling in Poland since the 1990s*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 93(149), s. 175–209;
- 6) A. Szychta (2019b), *Wielkość przedsiębiorstwa jako determinanta praktyki rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 103(159), s. 183–202;
- 7) E. Zarzycka, J. Dobroszek, C. Circa, A. Almăsan (2017), *The perceived suitability of management accounting information: a contingency based investigation*, „Audit Financiar”, Vol. 15, issue 3(147), s. 395–417.

Badania prowadzone przez łódzką szkołę rachunkowości w zakresie uwarunkowań praktyki rachunkowości zarządczej koncentrowały się zarówno na determinantach jej wdrożenia (Szychta, Dobroszek, 2017a; Szychta, 2019b), przydatności rachunkowości zarządczej w jednostce (Zarzycka i in., 2017; Almăsan i in., 2019), wykorzystywanych

wskaźnikach efektywności (Krasodomska, Zarzycka, 2020), jak i wpływie technologii cyfrowych na system informacyjny rachunkowości (Michalak, Sobańska, 2020) oraz jakości generowanych informacji (Jabłoński i in., 2018). W nurcie tym zidentyfikować można także badania przeprowadzone w rozprawie doktorskiej magister M. Kawczyńskiej pt.: *Luka w zastosowaniu metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, napisanej pod kierunkiem promotora profesora doktora habilitowanego T. Wnuka-Pela.

Podstawą analizy czynników determinujących praktykę rachunkowości zarządczej w Polsce, przedstawionej w artykule A. Szychty i J. Dobroszek (2017a), była klasyfikacja czynników konwergencji i zróżnicowania praktyki rachunkowości zarządczej w różnych krajach, opracowana przez M. Granlunda i K. Lukkę (1998). Badacze stwierdzili, że pod uwagę należy wziąć zarówno czynniki o charakterze ekonomicznym, jak i instytucjonalnym, w ramach których dodatkowo rozróżniono naciski odgórne, normatywne i mimetyczne (rysunek 1).



Rysunek 1. Czynniki wpływające na praktykę rachunkowości zarządczej w Polsce

Źródło: Szychta, Dobroszek, 2017a, s. 180.

Szychta i Dobroszek (2017a) podkreśliły znaczenie czynników normatywnych, takich jak nauczanie uniwersyteckie, prowadzone i publikowane badania naukowe, a także szkolenia i kursy prowadzone przez wykładowców niezwiązanych bezpośrednio z uniwersytetami, publikacje popularnonaukowe oraz profesjonalizację specjalistów rachunkowości zarządczej, określając je jako „normy postrzegania istoty, koncepcji i metod rachunkowości zarządczej oraz struktury systemów rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach” (Szychta, Dobroszek, 2017a, s. 181). Drugim istotnym czynnikiem okazały się wpływy mimetyczne, w szczególności w zakresie przejmowania wzorców edukacyjnych i organizacyjnych systemów rachunkowości zarządczej z krajów sąsiednich (np. Niemiec).

Kolejne badanie empiryczne miało na celu znalezienie odpowiedzi na następujące pytania badawcze (Szychta, 2019b, s. 184–185):

1. Jakie działy w badanych przedsiębiorstwach wykonują zadania z zakresu rachunkowości zarządczej?
2. Jakie metody rachunkowości zarządczej, w tym systemy rachunku kosztów, są stosowane w drugiej dekadzie XXI wieku w badanych podmiotach gospodarczych?
3. Jakie różnice występują w stopniu zastosowania tych metod w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych?
4. Jakie czynniki wpływają na stosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w zależności od wielkości przedsiębiorstwa?
5. Jakie zadania specjalistów ds. rachunkowości zarządczej/controllerów są uznawane za najważniejsze w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych?

Próba badawcza obejmowała 480 przedsiębiorstw z „Listy 500” za 2015 rok „Rzeczypospolitej”, „Rankingu Biznesu TLS 2015” oraz firm, w których zatrudnieni byli absolwenci studiów podyplomowych rachunkowości zarządczej i controllingu w latach 2014–2016. Do dalszej analizy zakwalifikowano 102 kwestionariusze.

Wyniki badania ankietowego wskazują, że zdecydowana większość (90%) badanych jednostek realizowała działania z zakresu rachunkowości zarządczej poprzez wyodrębnione do tych zadań działy, tj. działy controllingu, rachunkowości zarządczej lub rachunku kosztów. Szczegółowe informacje dotyczące stosowanych metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach objętych badaniem przedstawione zostały w tabeli 9.

Do czynników w największym stopniu warunkujących wdrożenie metod rachunkowości zarządczej respondenci A. Szychty (2019b) zaliczyli: konieczność obniżenia kosztów (średnia ocena ogółem – 4,07), konieczność poprawy wyników finansowych (3,91), wzrost konkurencji (2,88) oraz zastosowanie zintegrowanych informatycznych programów zarządzania (2,55), a więc wyłącznie czynniki ekonomiczne oraz czynnik instytucjonalny – decyzje nowego zarządu (2,53). Zdecydowanie mniejsze znaczenie przypisano: dążeniu do odzyskania utraconych rynków zbytu (2,14), wprowadzeniu

standardów ISO (1,84), wdrożeniu nowych technologii produkcji (1,67), nakazowi nowego właściciela przedsiębiorstwa (1,63) czy prywatyzacji przedsiębiorstwa (1,24).

Tabela 9. Metody rachunkowości zarządczej stosowane w badanych przedsiębiorstwach (odpowiedzi w danej grupie wyrażone w procentach)

Rodzaj metody	Wielkość przedsiębiorstwa			
	Małe	Średnie	Duże	Ogółem
Metody operacyjnej rachunkowości zarządczej				
Roczne budżetowanie operacyjne	56,5	74,2	93,8	79,4
Analiza odchyłeń kosztów, przychodów i wyników	26,1	71,0	85,4	67,6
Ocena opłacalności sprzedaży produktów/towarów	30,4	48,4	60,4	50,0
Kalkulacja kosztu jednostkowego	17,4	51,6	58,3	47,1
Próg rentowności	4,3	22,9	43,8	28,4
Inne metody	0,0	1,0	1,0	2,0
Metody strategicznej rachunkowości zarządczej				
Planowanie długookresowe	34,8	38,7	83,3	58,8
Prognozowanie kroczącej podstawowych wielkości operacyjnych i finansowych	0,0	29,0	56,3	35,3
Ocena opłacalności projektów inwestycyjnych	8,7	45,2	45,8	30,4
Strategiczna karta wyników (BSC)	0,0	9,7	10,4	7,8
Ekonomiczna wartość dodana (EVA)	0,0	3,2	12,5	6,9

Źródło: Szychta, 2019b, s. 194.

Ostatnim z pytań badawczych było określenie zadań specjalistów ds. rachunkowości zarządczej, ich wykaz w zależności od wielkości badanego przedsiębiorstwa przedstawiono w tabeli 10.

Tabela 10. Przeciętne oceny i miary względne zmienności ocen znaczenia zadań specjalistów ds. rachunkowości zarządczej/controllerów w latach 2010–2015^a

Zadanie	Średnia arytmetyczna				Współczynnik zmienności			
	Wielkość przedsiębiorstwa							
	Małe	Średnie	Duże	Ogółem	Małe	Średnie	Duże	Ogółem
Kontrola kosztów i wydatków	4,00	4,42	4,22	4,40	0,16	0,17	0,14	0,15
Ustalanie i ocena wyników przedsiębiorstwa	4,14	4,43	4,47	4,24	0,17	0,18	0,18	0,18
Przygotowanie i interpretowanie rachunków decyzyjnych dla zarządu	3,21	4,23	4,17	4,03	0,39	0,21	0,18	0,22
Sporządzanie i korygowanie budżetów	2,57	4,12	4,19	3,91	0,52	0,25	0,20	0,29
Interpretowanie wyników operacyjnych przedsiębiorstwa	3,38	4,00	3,93	3,87	0,28	0,26	0,24	0,25
Poprawa wyniku finansowego	3,29	3,85	3,85	3,76	0,35	0,33	0,27	0,30

Zadanie	Średnia arytmetyczna				Współczynnik zmienności			
	Wielkość przedsiębiorstwa							
	Małe	Średnie	Duże	Ogółem	Małe	Średnie	Duże	Ogółem
Dostarczanie informacji wspierających kierowników niższych szczebli przy podejmowaniu decyzji	1,71	3,22	3,43	3,09	0,53	0,36	0,33	0,41
Ocena i kontrola nakładów inwestycyjnych	2,71	2,88	3,20	3,02	0,42	0,43	0,35	0,38
Wdrażanie strategii przedsiębiorstwa	2,43	2,78	2,98	2,83	0,50	0,45	0,40	0,43
Projektowanie i wdrażanie nowych systemów informacyjnych w przedsiębiorstwie	2,64	2,48	2,74	2,64	0,59	0,54	0,42	0,48

a) Respondenci oceniali znaczenie zadań według skali:

1 – brak znaczenia, 2 – małe, 3 – średnie, 4 – duże, 5 – bardzo duże.

Źródło: Szychta, 2019b, s. 198.

Badanie przeprowadzone przez zespół w składzie: J. Dobroszek, E. Zarzycka, A. Almásan oraz C. Circa, miało na celu określenie wpływu zmiennych opisujących profil firmy oraz zarządzającego, a także działalności działu rachunkowości zarządczej na postrzeganie użyteczności rachunkowości zarządczej. Kwestionariusze rozdyskrebowane zostały do najbardziej znanych firm konsultingowych w Polsce i Rumunii, które w kolejnym kroku przekazały go swoim klientom, łącznie uzyskano 154 odpowiedzi (116 z Polski i 38 z Rumunii).

Pierwsze opublikowane wyniki badania (Zarzycka i in., 2017) przedstawiały szczegółową analizę, w poszczególnych krajach, wpływu takich czynników jak:

- 1) profil firmy (tj. rodzaj firmy, wielkość, pochodzenie kapitału);
- 2) profil menedżera (tj. doświadczenie zawodowe, wykształcenie, zarządzany dział);
- 3) działalność działu rachunkowości zarządczej (tj. organizacja, częstotliwość raportowania, częstotliwość spotkań z udziałem menedżerów i specjalistów rachunkowości zarządczej)

na:

- 1) ocenę przez kierownictwo:
 - a) zakresu, w jakim informacje dostarczane przez rachunkowość są wykorzystywane do wykonywania zadań zarządczych oraz
 - b) przydatności określonych rodzajów informacji dostarczanych przez system rachunkowości zarządczej, w kontekście procesu zarządzania;
- 2) ocenę przez menedżerów:
 - a) jakości raportów wewnętrznych przygotowywanych przez specjalistów rachunkowości zarządczej;
 - b) kanałów komunikowania informacji dostarczanych przez system rachunkowości zarządczej.

Zarówno w przypadku Polski, jak i Rumunii zaobserwowano słaby związek między trzema wybranymi zmiennymi organizacyjnymi – profilem firmy, profilem menedżera i działalnością działu rachunkowości zarządczej, a oceną przydatności informacji i raportowaniem z systemu rachunkowości zarządczej.

Celem drugiej publikacji (Almăsan i in., 2019, s. 253) była odpowiedź na dwa pytania badawcze:

1. W jakich działaniach menedżerowie wykorzystują informacje dostarczane przez rachunkowość zarządczą?
2. Czy istnieje współzależność między sposobem, w jaki menedżerowie oceniają przydatność rachunkowości zarządczej a wybranymi czynnikami warunkującymi?

Wyniki w zakresie wykorzystania informacji z systemu rachunkowości zarządczej w obu krajach były zbliżone – zarówno polscy, jak i rumuńscy menedżerowie ocenili je jako najbardziej przydatne w takich obszarach jak: budżetowanie, pomiar i ocena wyników oraz kontrola i redukcja kosztów. Szczegółowe dane przedstawiono w tabeli 11.

Tabela 11. Cele wykorzystania informacji z systemu rachunkowości zarządczej^a

	Rumunia		Polska	
	Średnia	Odch. stand.	Średnia	Odch. stand.
Przygotowywanie budżetów	4,588	0,743	4,152	1,128
Pomiar i ocena wyników	4,412	0,743	3,696	1,324
Kontrola kosztów	4,382	0,697	4,283	0,906
Redukcja kosztów	4,088	0,900	3,783	1,003
Planowanie długoterminowe	3,912	0,965	3,413	1,268
Zwiększenie rentowności	3,794	0,914	3,217	1,405
Wdrożenie strategii	3,647	0,691	3,065	1,299
Zarządzanie własnym działem	3,647	1,069	3,065	1,299
Ocena projektów wewnętrznych	3,412	1,047	3,130	1,384
Podjęcie decyzji inwestycyjnych	3,324	1,147	2,739	1,518
Podjęcie decyzji o zakupie lub outsourcingu	3,029	1,218	2,304	1,324
Podjęcie decyzji dotyczących badań i rozwoju	2,765	1,182	2,196	1,303

a) Respondenci oceniali znaczenie zadań według skali:

1 – nigdy, 2 – rzadko, 3 – okazjonalnie, 4 – często, 5 – bardzo często.

Źródło: Almăsan i in., 2019, s. 256.

Istotnie statystyczne różnice między polski a rumuńskimi odpowiedziami autorzy badania zidentyfikowali w przypadku dwóch obszarów: pomiaru i oceny wyników oraz podejmowania decyzji o zakupie lub outsourcingu – menedżerowie z Polski ocenili użyteczność informacji z systemu rachunkowości zarządczej na niższym poziomie w porównaniu do swoich rumuńskich kolegów.

W odpowiedzi na drugie pytanie badawcze, dotyczące współzależności między sposobem, w jaki menedżerowie oceniają przydatność rachunkowości zarządczej, a wybranymi czynnikami warunkującymi, autorzy wyciągnęli wnioski, że dla ocen dokonanych przez polskich menedżerów wyraźnie ważne okazały się takie czynniki jak: pochodzenie kapitału, a także wykształcenie i doświadczenie menedżera oraz dział firmy, podczas gdy typ i wielkość firmy były stosunkowo nieistotne. Jeśli chodzi o rumuńskich menedżerów, klasyfikacja czynników była następująca: najwyżej oceniono dział firmy oraz pochodzenie kapitału, istotna okazała się także wielkość firmy, podczas gdy typ firmy był stosunkowo nieistotny.

Kolejne z przeprowadzonych przez łódzką szkołę rachunkowości badań dotyczyło analizy pożądanego wpływu implementacji systemu ERP na jakość informacji generowanych przez system rachunkowości zarządczej (Jabłoński i in., 2018). Zostało ono przeprowadzone w dużym przedsiębiorstwie działającym w branży energetycznej, którego nazwa została utajniona. Kwestionariusze skierowane zostały do menedżerów średniego i wyższego szczebla, odbiorców informacji generowanych przez system rachunkowości zarządczej oraz pracowników działu finansowo-księgowego osób odpowiedzialnych za przygotowanie i dostarczenie informacji. Do analizy zakwalifikowano 179 ankiet.

W badaniu jakość informacji opisana została przez jej cechy, tj. dokładność, dostępność, niezawodność, szybkość pozyskiwania i zrozumiałość. Respondenci poproszeni zostali o dwojaką ocenę, zarówno stanu obecnego określonego jako punkt wyjścia (oznaczonego literą S), jak i oczekiwań w zakresie jakości informacji po wdrożeniu zintegrowanego systemu informatycznego (E). Respondenci pokładali największe oczekiwania w zakresie szybkości uzyskiwania informacji zarządczych generowanych przez system ERP, jej dokładności oraz dostępności. Jednocześnie oczekiwali, że wdrożenie systemu ERP ułatwi wykonywanie codziennych obowiązków m.in. poprzez wsparcie kluczowych aspektów ich pracy oraz usprawnienie kontroli. Szczegóły uzyskanych odpowiedzi przedstawiono w tabeli 12.

Tabela 12. Porównanie cech jakościowych informacji^a

Cecha jakościowa	N	Średnia	Zmiana	Zmiana wyrażona w procentach	Moda	Liczebność mody	Odchylenie stand.
Dokładność S	165	3,13	0,94	30,15	3	74	0,89
Dokładność E	168	2,18			2	64	0,98
Dostępność S	162	3,12	0,88	28,25	3	67	0,92
Dostępność E	166	2,24			2	51	1,05
Niezawodność S	161	3,00	0,79	26,42	3	71	0,97
Niezawodność E	164	2,21			2	61	0,96

Cecha jakościowa	N	Średnia	Zmiana	Zmiana wyrażona w procentach	Moda	Liczebność mody	Odchylenie stand.
Szybkość pozyskiwania S	159	3,32	1,13	34,12	3	59	1,04
Szybkość pozyskiwania E	165	2,19			1	54	1,05
Zrozumiałość S	163	2,85	0,49	17,30	3	77	0,92
Zrozumiałość E	167	2,36			2	53	1,07

a) Respondenci oceniali znaczenie zadań według skali: 1 – bardzo duże, 5 – bardzo niskie oczekiwania.

Źródło: Jabłoński i in., 2018, s. 127.

Przeprowadzone przez autorów testy wykazały, że różnice między wyjściową oceną cech jakościowych informacji dostępnych w obecnym systemie a oczekiwaniami w zakresie informacji generowanych przez ERP są istotne statystycznie.

Celem kolejnego opublikowanego badania (Krasodomska, Zarzycka, 2020, s. 117) była identyfikacja praktyk dużych jednostek zaufania publicznego (JZP) działających w Polsce w zakresie ujawniania niefinansowych KPIs, a także ustalenie, czy występują wśród nich prawidłowości. Sformułowano następujące pytania badawcze:

1. Jakie KPIs ujawniają badane spółki?
2. Czy istnieją podobieństwa lub różnice w ujawnieniach KPIs między badanymi przedsiębiorstwami?

Do pozyskania odpowiedzi na tak postawione pytania autorki przeprowadziły analizę treści sprawozdań/oświadczeń niefinansowych w raportach rocznych, społecznych oraz zintegrowanych za 2019 rok, łącznie badanie objęło 169 dużych JZP funkcjonujących w Polsce. Analiza wykazała 780 KPIs ujętych w sprawozdaniach spółek, zostały one podzielone w cztery grupy: wskaźniki operacyjne (203 wskaźniki), środowiskowe (154), społeczne (43) i pracownicze (380). Szczegółowe informacje dotyczące zidentyfikowanych wskaźników przedstawiono w tabeli 13.

Tabela 13. Liczba wskaźników ujawnianych przez badane przedsiębiorstwa

KPI	Liczba KPI	Maks.	KPI	Liczba KPI	Maks.
Wskaźniki operacyjne	205	16	Wskaźniki społeczne	43	13
Inwestycje	16	4	Programy charytatywne i sponsoring	26	2
Naprawy gwarancyjne	19	4	Wolontariat	6	5
Zarządzanie kapitałem pracującym	10	4	Inicjatywy społeczne	7	9
Dostawy	13	2	Skargi lub kary związane ze szkodliwością prowadzonej działalności	4	2
Sprzedaż, marketing i dystrybucja	51	7	Wskaźniki pracownicze	380	49
Klient i jego zadowolenie	29	8	Wypadki	89	14

KPI	Liczba KPI	Maks.	KPI	Liczba KPI	Maks.
Produkcja i działalność operacyjna	19	3	Szkolenia	44	7
Oferowane produkty/usługi	39	6	Zatrudnienie	102	17
Wyniki finansowe	9	3	Wynagrodzenia	23	4
Wskaźniki środowiskowe	152	15	Urlopy (w tym urlopy związane z urodzeniem dziecka)	8	4
Emisje	16	4	Ocena pracownicza	12	6
Zużycie wody	9	2	Korupcja, mobbing i dyskryminacja	70	18
Ścieki	6	3	Związki zawodowe i organizacje pracownicze	32	7
Zużycie materiałów	20	3			
Zużycie energii	26	4			
Opakowania i odpady	45	8			
Kary środowiskowe itp.	30	8			

Źródło: Krasodomska, Zarzycka, 2020, s. 123–124.

Dodatkowe analizy skupień pozwoliły na identyfikację poprzez metodę aglomeracyjną dwóch skupień:

1) jednostek raportujących zarówno wskaźniki operacyjne, jak i środowiskowe oraz

2) spółek ujawniających wskaźniki społeczne i pracownicze.

Dalsze grupowanie jednostek (metodą k-średnich) umożliwiły zaobserwowanie trzech klastrów, tj. jednostek raportujących wskaźniki:

1) środowiskowe,

2) operacyjne oraz

3) odznaczających się umiarkowanym poziomem ujawnień wskaźników niefinansowych (niezależnie od grupy).

Ostatnią publikacją w zakresie uwarunkowań rachunkowości zarządczej był rozdział w monografii autorstwa I. Sobańskiej i J. Michalaka (Michalak, Sobańska, 2020) przedstawiający studia literaturowe w zakresie wpływu technologii cyfrowych na system rachunkowości przedsiębiorstw 4.0. Praca zawiera przedstawienie cech systemu funkcjonującego w przedsiębiorstwach wykorzystujących tradycyjne technologie i zarządzanych tradycyjnymi metodami, którym przeciwstawiono potrzeby informacyjne menedżerów zarządzających zgodnie z zasadami *lean management* i wdrażających innowacyjne modele biznesu (Michalak, Sobańska, 2020, s. 148). Autorzy skoncentrowali się na wybranych nowych technologiach (big data, przetwarzanie w chmurze, XBRL, blockchain, internet rzeczy) i ich wpływie na system informacyjny rachunkowości, ze szczególnych uwzględnieniem szans i zagrożeń z nimi związanych.

3.3. Obszary badawcze w wymiarze operacyjnym funkcjonowania organizacji

Podrozdział 3.3 opracowano na podstawie pięciu publikacji, których autorami lub współautorami są pracownicy łódzkiej szkoły rachunkowości:

- 1) Ź. Kielanowicz (2022), *Spreadsheets As a Tool for Operational Budgeting In Polish Companies: A Qualitative Study*, [w:] K.S. Soliman (red.), *Proceedings of the 40th International Business Information Management Association (IBIMA)*, International Business Information Management Association, Seville, s. 948–956;
- 2) W. Miodek, T. Wnuk-Pel (2017), *Barriers of activity-based costing implementation in Polish companies*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź;
- 3) Ź. Pietrzak (2020), *Determinants of operational budgeting success in manufacturing enterprises*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź;
- 4) Ź. Pietrzak, T. Wnuk-Pel, C. Christauskas (2020), *Problems with activity-based costing implementation in Polish and Lithuanian companies*, „Engineering Economics”, Vol. 31, issue 1, s. 26–38;
- 5) T. Wnuk-Pel, C. Christauskas (2018), *Analysis of Operational Budgeting Practices in Polish and Lithuanian Companies*, „Transformations in Business and Economics”, Vol. 17, issue 45, s. 42–59.

Badania prowadzone przez łódzką szkołę rachunkowości w zakresie funkcjonowania organizacji w krótkim okresie (wymiarze operacyjnym) koncentrowały się przede wszystkim na tematyce budżetowania operacyjnego. W nurcie tym opracowana została jedna monografia (Pietrzak, 2020) oraz dwa artykuły naukowe (Wnuk-Pel, Christauskas, 2018; Kielanowicz, 2022). Dnia 11 marca 2019 roku obroniona została rozprawa doktorska magister Żanety Kielanowicz pt. *Ocena wykorzystania budżetowania operacyjnego w przedsiębiorstwach w Polsce*, napisana po kierunku promotora profesora doktora habilitowanego Tomasza Wnuka-Pela. Dodatkowo do badań prowadzonych w ramach operacyjnego wymiaru działalności przedsiębiorstw w latach 2017–2022 zaliczyć można dwie publikacje dotyczącą barier oraz problemów implementacji rachunku kosztów działań (Miodek, Wnuk-Pel, 2017; Pietrzak i in., 2020).

Tematyka budżetowania operacyjnego stanowi bardzo częsty przedmiot badań w rachunkowości. Kierunki prowadzonych badań empirycznych obejmują stopień jego rozpowszechnienia i wykorzystania w przedsiębiorstwach (Gierusz, Kujawski, Kujawski, 1996; Ekholm, Wallin, 2000; Sobańska, Wnuk-Pel, 2000; Szychta, 2001, 2002; Libby, Lindsay, 2010; Wnuk-Pel, 2012; Matějka, Merchant, O’Grady, 2021; Wagner i in., 2021), rolę i funkcje (De With, Dijkman 2008; Libby, Lindsay, 2010; Sleihat, Al-Nimer, Almahamid, 2012; Arnold, Artz, 2019; Heald, Hodges, 2020), a także krytykę podejścia tradycyjnego oraz propozycje alternatywne (Jensen, 2001; Kaplan, Norton, 2001; Hansen, Otlej, Van der Stede, 2003; Hope, Fraser, 2003; Neely, Bourne, Adams, 2003;

Libby, Lindsay, 2010; Wagner i in., 2021). Obszary te są zgodne z badaniami prowadzonymi przez Katedrę Rachunkowości w latach 2017–2022.

Cel badania przeprowadzonego przez T. Wnuka-Pela i C. Christauskasa (2018, s. 46) był trojaki:

- 1) pogłębienie zrozumienia zakresu, w jakim budżetowanie operacyjne jest stosowane w polskich i litewskich przedsiębiorstwach,
- 2) uszczegółowienie stosowanych procedur budżetowania i kontroli,
- 3) określenie satysfakcji z korzystania z systemów budżetowania oraz analiza stopnia wykorzystania informacji z systemów budżetowania we wdrażaniu strategii i wspieraniu różnych funkcji firmy.

Kwestionariusze skierowane zostały do uczestników studiów podyplomowych oraz kursów z zakresu rachunkowości zarządczej zarówno w Polsce, jak i na Litwie, wyłącznie poprzez kontakt osobisty. W Polsce rozdano 416 kwestionariuszy, na Litwie 200. Do dalszej analizy zakwalifikowano 142 prawidłowo wypełnione kwestionariusze w Polsce i 41 na Litwie. Z uwagi na różnice w charakterystyce próby w obu krajach (firmy różniły się zdecydowanie wielkością) analiza prowadzona była na dwóch poziomach, tzn. pełna próba oraz próba dopasowana (jedynie firmy zatrudniające powyżej 250 osób).

Budżetowanie operacyjne stosowane było przez 78,17% polskich i 31,71% litewskich firm w przypadku pełnej próby (w odniesieniu do próby dopasowanej wyniki są dużo bardziej zbliżone: 86,96% w Polsce i 100,00% na Litwie). Systemy budżetowania operacyjnego wykorzystywane były przez zdecydowaną większość firm zarówno w Polsce (83,79%), jak i na Litwie (92,31%) od ponad trzech lat, najczęściej opierały się na arkuszu kalkulacyjnym lub bazie danych (EXCEL, ACCESS itp.). W badanych spółkach proces budżetowania rozpoczynał się zwykle co najmniej trzy, cztery miesiące przed rozpoczęciem roku obrotowego (75,92% w Polsce i 76,92% na Litwie). Po przygotowaniu budżetów musiały zostać ostatecznie zatwierdzone, co powinno nastąpić przed rozpoczęciem roku obrotowego. Taka praktyka została zaobserwowana w 67,59% polskich i 53,84% litewskich spółek (pełna próba). W dobranej próbie aż 35,09% polskich i jeszcze więcej (71,43%) litewskich spółek ostatecznie zatwierdzało budżety po rozpoczęciu roku obrotowego (czasami nawet ponad miesiąc później).

Firmy, które zaimplementowały budżetowanie operacyjne, powinny również wdrożyć mechanizmy kontrolne pozwalające na weryfikację, czy budżety zostały osiągnięte. W badanej próbie większość jednostek przygotowywało raporty kontrolne – 86,49% polskich firm i 61,53% litewskich (w dopasowanej próbie było to odpowiednio 91,67% i 100%). W Polsce większość firm generowała raporty kontrolne co miesiąc (77,08% w pełnej próbie i 83,64% w dopasowanej próbie), menedżerowie litewscy mieli dostęp do raportów kontrolnych w czasie rzeczywistym (50% w pełnej próbie i 57,14% w dopasowanej próbie) oraz co miesiąc (37,50% w pełnej próbie i 42,86% w dopasowanej próbie). Wnuk-Pel oraz Christauskas (2018) zweryfikowali także stosowanie budżetów elastycznych oraz

ich późniejsze porównanie z osiągniętymi rezultatami – praktyka ta nie została odnotowana w litewskich jednostkach, wśród polskich przedsiębiorstw było to działanie realizowane przez mniej niż 30% z nich. Analiza odchyleń od budżetu na Litwie opierała się wyłącznie na kalkulacji odchyleń całkowitych, podczas gdy około połowa polskich firm określała tylko całkowite odchylenia, a połowa bardziej szczegółowe.

Wnuk-Pel oraz Christauskas (2018) przeanalizowali także, które cechy firmy lub cechy dyrektora finansowego wpływały na wykorzystanie budżetowania operacyjnego oraz wykorzystanie raportów kontrolnych. Zastosowanie budżetowania operacyjnego zostało wyjaśnione w 43,3% ($R^2 = 0,4330$), a raportów kontrolnych w 25,8% ($R^2 = 0,2578$). Tylko dwie cechy firmy istotnie wpływały na wykorzystanie budżetu – były to własność zagraniczna i wielkość firmy (mierzona liczbą pracowników). Analiza pokazała również, że żadna z badanych cech firmy lub dyrektora finansowego nie wpływała istotnie na przygotowanie raportów kontrolnych. Na podstawie przeprowadzonego badania autorzy stwierdzili, że zarówno w Polsce, jak i na Litwie budżetowanie operacyjne w dużej mierze wspiera funkcje planowania, komunikacji, koordynacji, oceny działań, motywowania menedżerów, oceny i wynagradzania, alokacji zasobów i autoryzacji wydatków. Szczegóły analizy przedstawiono w tabeli 14.

Tabela 14. Wykorzystanie informacji z budżetowania (średnia)^a

Wyszczególnienie	Pełna próba		Dopasowana próba	
	PL	LT	PL	LT
Budżetowanie wspiera wdrażanie strategii w firmie	3,76	4,00	3,85	4,29
Podstawowe funkcje budżetowania w firmie:				
Funkcja planowania	4,37	4,42	4,38	4,17
Funkcja komunikacji	3,34*	3,92*	3,49*	4,17*
Funkcja koordynacji	3,66	3,92	3,67*	4,17*
Funkcja oceny działań	4,10*	4,77*	4,10*	4,86*
Funkcja motywowania menedżerów	3,34	3,67	3,30	4,17
Funkcja oceny menedżerów	3,37	3,67	3,41	4,17
Funkcja wynagradzania menedżerów	3,00	3,67	3,08*	4,17*
Funkcja alokacji zasobów	3,26*	4,17*	3,17*	4,17*
Funkcja autoryzacji wydatków	3,49*	4,17*	3,43	4,17
Stopień zadowolenia z funkcjonującego systemu budżetowania w Twojej firmie:				
Najwyższe kierownictwo	3,71	3,50	3,63	3,50
Kierownictwo średniego szczebla	3,33	2,75	3,36	3,50
Działy finansowe/rachunkowości/controllingu	3,34	3,38	3,29	3,71

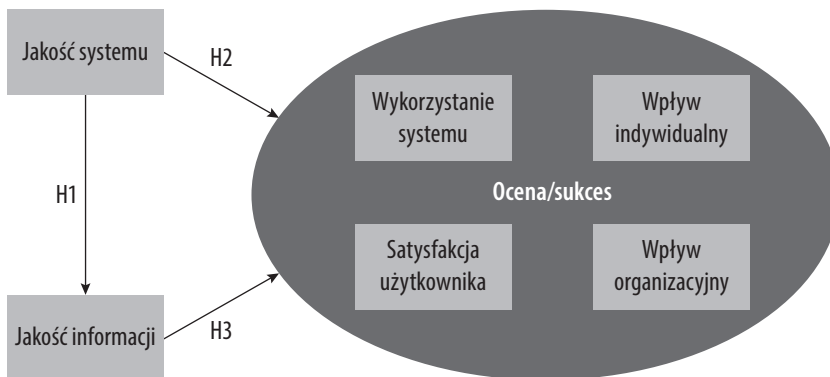
a) 1 – brak wsparcia, 2 – małe wsparcie, 3 – średnie wsparcie, 4 – duże wsparcie, a 5 – bardzo duże wsparcie,

* Statystycznie istotne różnice między krajami (Mann Whitney U-test; $p < 0,05$).

Źródło: Wnuk-Pel, Christauskas, 2018, s. 56.

Systemy budżetowania w polskich i litewskich firmach okazały się dobrze ugruntowane w praktyce i w prawie 90% firm nie zmieniały się zasadniczo w ciągu ostatnich pięciu lat. Respondenci wskazali jednak, że widzą konieczność ich poprawy: 52,33% polskich firm (54% w dopasowanej próbie) i w 37,50% litewskich (28,57% w dopasowanej próbie).

Głównym celem badania opublikowanego w wydanej w 2020 roku monografii, autorstwa Ż. Pietrzak, był pomiar i ocena wykorzystania budżetowania operacyjnego w polskich przedsiębiorstwach produkcyjnych oraz identyfikacja i pomiar determinantów jego sukcesu. Bazę dla opracowywanego narzędzia stanowił model oceny systemu informacyjnego Williama Delone'a i Ephraima McLeana (1992) zakładający, że sukces systemu może zostać określony na podstawie jego wpływu na przedsiębiorstwo wynikającego z reakcji poszczególnych użytkowników (czynnikami warunkującymi odnotowanie pozytywnych oddziaływań były: jakość samego systemu oraz jakość informacji w nim zawartych). Autorka postawiła tezę, że jakość budżetowania operacyjnego i generowanych przez nie informacji pozytywnie wpływa na sukces tego systemu, w szczególności na wykorzystanie budżetowania operacyjnego i poziom satysfakcji pracowników oraz korzyści dla poszczególnych użytkowników i przedsiębiorstwa (rys. 2).



Rysunek 2. Model sukcesu budżetowania operacyjnego

Źródło: Pietrzak, 2020, s. 42.

Do weryfikacji hipotez przeprowadzone zostało badanie empiryczne, które miało na celu analizę czynników determinujących ocenę wykorzystania budżetowania operacyjnego oraz zależności między tymi czynnikami, co miało pozwolić na opracowanie narzędzia do pomiaru i oceny wykorzystania budżetowania w przedsiębiorstwach produkcyjnych. Kwestionariusze rozdystrybuowane zostały z wykorzystaniem dwóch kanałów dystrybucji (internetowo poprzez narzędzie Google Forms oraz osobiście). Badanie skierowane zostało do studentów studiów podyplomowych w roku akademickim

2017/2018, a także poprzednich edycji oraz uczestników różnego rodzaju szkoleń specjalistycznych z zakresu rachunku kosztów oraz rachunkowości zarządczej. Skutkiem takiej dystrybucji ankiet analizowana próba nie była reprezentatywna. Badaniem objęto 852 osoby (z czego poprzez kanał internetowy: 212, osobiście: 640). Uzyskano 256 wypełnionych ankiet, z których 210 nadawało się do dalszej analizy. Ocena wykorzystania budżetowania operacyjnego opierała się na opracowanym indeksie ASS (*assessment of the use of operational budgeting*) (równanie 1).

$$ASS = 0,25USE + 0,25SU + 0,25II + 0,25OI \quad (1)$$

gdzie:

ASS – indeks Ocena wykorzystania budżetowania operacyjnego,

USE – indeks Wykorzystanie budżetowania operacyjnego (*use of operational budgeting*),

SU – indeks Satysfakcja użytkowników (*user satisfaction*),

II – indeks Wpływ indywidualny (*individual impact*),

OI – indeks Wpływ organizacyjny (*organizational impact*).

Źródło: Pietrzak, 2020, s. 86.

Średnia wartość indeksu ASS wyniosła 0,6510, współczynnik skośności (-0,2103) wskazywał na rozkład lewoskośnym, co pozwoliło na stwierdzenie, że w badanej próbie większa część respondentów przyznała wyższą ocenę, niż wskazuje średnia. Dalsza analiza wykazała, że średnia (0,6510) < mediana (0,6587) (moda: wielokrotna). W pracy autorka zweryfikowała także zależności między oceną indeksu ASS a zmiennymi, takimi jak: pochodzenie kapitału własnego, zatrudnienie, wartość przychodów, wiek dyrektora finansowego oraz okres funkcjonowania firmy, a także budżetowania operacyjnego – nie stwierdzono jednak istotnie statystycznych różnic.

Badanie miało również na celu weryfikację hipotez badawczych określających relacje między zmiennymi opracowywanego modelu (Pietrzak, 2020):

1. Jakość systemu pozytywnie wpływa na jakość informacji przez niego generowanych.
2. Jakość systemu ma pozytywny wpływ na ocenę wykorzystania budżetowania operacyjnego.
3. Jakość informacji ma pozytywny wpływ na ocenę wykorzystania budżetowania operacyjnego.

W celu weryfikacji hipotez wykorzystany został współczynnik korelacji, w przypadku każdej z hipotez analizowane zależności okazały się istotnie statystyczne. Najsilniejszą z zależności okazał się wpływ jakości informacji na ocenę wykorzystania budżetowania (H3; $r = 0,6147$), najsłabszą, wskazującą na umiarkowaną korelację dodatnią – zależność między jakością systemu a jakością generowanych informacji (H1; $r = 0,4728$).

Ostatnim badaniem z analizowanego okresu w zakresie budżetowania operacyjnego była analiza Ż. Kielanowicz (2022) dotycząca wykorzystania arkuszy kalkulacyjnych. Badanie przeprowadzono na grupie 280 kontrolerów i menedżerów uczestniczących w studiach podyplomowych i kursach z zakresu controllingu/rachunkowości zarządczej. Średnia ocena dla wszystkich wymienionych w kwestionariuszu kryteriów wyniosła 4,45. Badanie wykazało, że najwyższą ocenioną cechą arkusza kalkulacyjnego był jego niski koszt (wynik 5,23, jedyny powyżej 5). Pozostałe kategorie również zostały ocenione stosunkowo wysoko. Respondenci ocenili, że był on łatwy w użyciu: 4,73; elastyczny: 4,42; przejrzysty i przyjazny dla użytkownika: 4,30. Najniżej oceniono niezbędny czas: 3,57. Zgodnie z oceną respondentów arkusz kalkulacyjny generował przede wszystkim wiarygodne i rzetelne informacje (4,70). Kolejno oceniono: zrozumiałość i przystępność dla użytkownika (4,62), dokładność i precyzyjność (4,37), aktualność i dostarczenie na czas (4,33) oraz łatwy dostęp i osiągalność (4,27). Średnia ocena jakości generowanych informacji, dla wszystkich wymienionych kryteriów, wyniosła 4,46 (przy zastosowaniu stali od 1 do 7).

Poza tematyką budżetowania operacyjnego w Katedrze Rachunkowości do badań prowadzonych w ramach wymiaru operacyjnego działalności przedsiębiorstw zaliczyć można opracowania dotyczące implementacji rachunku kosztów działań. Monografia autorstwa W. Miodek i T. Wnuka-Pela (2017) koncentrowała się na:

- 1) czynnikach ułatwiających wdrożenie rachunku kosztów działań (ABC),
- 2) sposobach wykorzystania informacji a systemu ABC,
- 3) kluczowych przyczynach braku zainteresowania wdrożenia ABC z perspektywy firm, które zrezygnowały z implementacji lub nigdy jej nie rozważały,
- 4) kluczowych trudnościach związanych z wdrożeniem ABC z perspektywy firm, które rozważają jego przyjęcie.

Badanie przeprowadzono za pomocą kwestionariusza ankiety rozesłanego do spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie i NewConnect oraz zamieszczonych na stronie internetowej goldenline.pl. Większość ankiet pozyskano jednak bezpośrednio od słuchaczy studiów podyplomowych i programów Master of Business Administration (MBA). Zebrano łącznie 167 odpowiedzi, z których 143 zakwalifikowano do dalszej analizy.

Stosowanie rachunku kosztów działań zadeklarowało 20 respondentów, 39 firm stosowało pewne elementy ABC, a dwie firmy były w trakcie wdrażania. Natomiast 64 jednostki nigdy nie rozważały wdrożenia ABC, 6 firm rozważało takie wdrożenie, ale ostatecznie porzuciło ten pomysł, a 12 rozważało wdrożenie w najbliższej przyszłości. W firmach, w których zaimplementowano rachunek ABC, do głównych obszarów jego zastosowania zaliczono: analizę kosztów działań i procesów, analizę rentowności, kalkulację kosztów produktów i ustalanie cen. Grupa jednostek, które zrezygnowała z wdrożenia ABC, jako powody rezygnacji raportowała problemy ze strukturyzacją modelu i oporem pracowników.

Część firm stwierdziła, że ich obecny system rachunku kosztów był odpowiedni i nie wymagał żadnych zmian oraz koszty wdrożenia były zbyt wysokie, a wdrożenie ABC nie było możliwe z powodu nieodpowiedniego oprogramowania. Wśród przedsiębiorstw rozważających wdrożenie ABC do kluczowych trudności zaliczono niechęć pracowników do zmian i duże koszty implementacji i późniejszego utrzymania systemu.

Celem kolejnego badania z tego obszaru tematycznego, przeprowadzonego przez Ż. Pietrzak, T. Wnuka-Pela oraz C. Christauskasa (2020), była odpowiedź na dwa pytania badawcze:

1. Jakie są najważniejsze problemy z wdrożeniem ABC w firmach, które wdrożyły ABC, rozważają jego wdrożenie, nigdy nie rozważały jego wdrożenia lub które je odrzuciły?
2. Czy problemy z wdrożeniem ABC są największe w firmach, które odrzuciły wdrożenie, relatywnie mniejsze w firmach rozważających lub nierozważających wdrożenia, a najmniejsze w firmach, które wdrożyły system?

Badanie zrealizowano na grupie uczestników studiów podyplomowych oraz słuchaczy kursów z rachunkowości zarządczej. W Polsce do dalszej analizy zaklasyfikowano 228 kwestionariuszy, na Litwie 45. Próba z obu krajów liczyła 273 respondentów. Przedsiębiorstwa sklasyfikowane zostały w czterech grupach: grupa A – firmy wykorzystujące ABC (21,5%), grupa B – rozważające wdrożenie ABC (21%), grupa C – nierozważające implementacji ABC (52,5%) oraz grupa D – przedsiębiorstwa, które rozważały możliwość wdrożenia ABC, ale z niego zrezygnowały (4,9%).

Firmy korzystające z systemu ABC (grupa A) oceniły problemy z nim związane najniżej w stosunku do pozostałych grup (średnia 2,5). Żaden z problemów nie został uznany za istotny lub bardzo istotny. Problemy, które respondenci ocenili jako umiarkowane, to: duży nakład pracy, trudność w budowie modelu oraz niewystarczająca znajomość ABC wśród pracowników. Jako bardziej znaczące problemy oceniły przedsiębiorstwa z grupy B (rozważające wdrożenie) – średnia 3,0. Istotne okazały się 1) niewystarczająca znajomość ABC wśród pracowników oraz 2) inne problemy – m. in. wymogi prawa telekomunikacyjnego i energetycznego, dyrektywy korporacyjne, wdrożenie ERP, strach przed innowacjami, brak materiałów dotyczących wdrażania ABC w swojej branży. Zbliżone oceny uzyskano w kolejnej grupie (C – jednostki nierozważające implementacji) – średnia 3,1. Najistotniejszym problemem okazała się – podobnie jak w grupie B – niewystarczająca znajomość ABC wśród pracowników. Przedsiębiorstwa, które odrzuciły wdrożenie (grupa D), odznaczały się najwyższymi ocenami dla wymienionych problemów (średnia 3,6). Za bardzo istotne uznano kategorię „inne”, a aż sześć czynników określono jako istotne: 1) duże nakłady pracy przy wdrażaniu i eksploatacji ABC, 2) wysoki koszt wdrożenia i eksploatacji ABC, 3) trudności z budową modelu, 4) brak odpowiednich zasobów informatycznych, 5) duże nakłady pracy przy wdrażaniu i eksploatacji ABC oraz 6) brak wsparcia kierownictwa.

3.4. Obszary badawcze w wymiarze strategicznym funkcjonowania organizacji

Podstawę opracowania podrozdziału 3.4 stanowią poniższe publikacje:

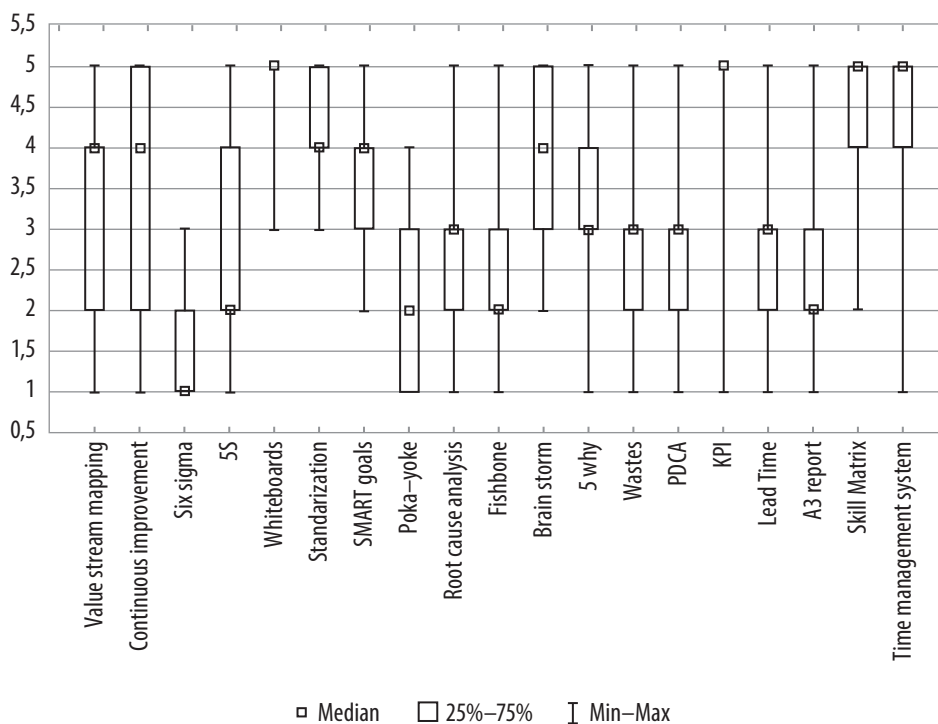
- 1) J. Dobroszek (2018), *The measurement of costs and results in supply chain management: the case of Poland*, „Nauki o Finansach”, nr 23(3), s. 34–45;
- 2) J. Dobroszek, M. Biernacki, M. Macuda (2020), *Management accounting in logistics and supply chain management: evidence from Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 106(162), s. 153–176;
- 3) Ż. Kielanowicz, J. Piłacik, T. Wnuk-Pel (2022), *Capital budgeting methods – the practices of Polish companies listed on the Warsaw Stock Exchange*, „Humanities and Social Science Reviews”, Vol. 10, issue 6, s. 37–44;
- 4) T. Wnuk-Pel (2018), *Management accounting practices in support of lean management strategy in service organizations*, „Engineering Economics”, Vol. 29, issue 5, s. 559–570;
- 5) E. Zarzycka, J. Dobroszek, L. Lepistö, S. Moilanen (2019), *Coexistence of innovation and standardization: evidence from the lean environment of business process outsourcing*, „Journal of Management Control”, Vol. 30, issue 3, s. 251–286.

Badania prowadzone przez łódzką szkołę rachunkowości w zakresie funkcjonowania organizacji w długim okresie (wymiarze strategicznym) koncentrowały się przede wszystkim na tematyce zarządzania łańcuchem dostaw, strategii szczupłego zarządzania oraz budżetowania kapitałowego. W nurcie tym opracowanych zostało pięć artykułów naukowych, które w szczególności dotyczyły: szczupłego zarządzania (Wnuk-Pel, 2018; Zarzycka i in., 2019), zarządzania łańcuchem dostaw (Dobroszek, 2018; Dobroszek, Biernacki, Macuda, 2020) oraz budżetowania kapitałowego (Kielanowicz, Piłacik, Wnuk-Pel, 2022). W analizowanym obszarze zidentyfikować można także badania przeprowadzone w rozprawie doktorskiej przez magistra Macieja Mroza pt. *Strategiczna karta wyników w zarządzaniu sprzedażą w przedsiębiorstwach z branży produktów szybko rotujących*, napisanej po kierunku profesor doktor habilitowanej A. Szychty.

Badanie Wnuka-Pela (2018) miało na celu sprawdzenie, czy organizacje usługowe wykorzystują określone systemy rachunkowości zarządczej dla wspierania strategii typu *lean*. Dla jego realizacji przeprowadzone zostało badanie jakościowe w formie studium przypadku. Wybrana jednostka szeroko stosowała strategię *lean management* (wdrożono 16 metod), co stworzyło podstawy dla analizy wzajemnych powiązań między wykorzystywanym systemem a tym konkretnym sposobem zarządzania. Badanie opierało się na częściowo ustrukturyzowanym wywiadzie, po którym następowały bardziej szczegółowe rozmowy z kierownictwem i pracownikami (łącznie przeprowadzono 14 wywiadów), a także analizie wewnętrznej dokumentacji i danych z systemów informatycznych firmy.

Część informacji dostarczanych w systemie rachunkowości zarządczej badanej organizacji była dostępna w systemie informatycznym SAP, a część dodatkowo była przygotowywana i dostępna w arkuszach kalkulacyjnych Excel lub w innym oprogramowaniu.

Do najważniejszych elementów systemu rachunkowości zarządczej zaliczono tablice, kluczowe wskaźniki wydajności (KPI), budżety i raporty kontrolne oraz kalkulację kosztów poszczególnych procesów. Dla pogłębienia badania (Wnuk-Pel, 2018) określono zakres, w jakim poszczególne metody były stosowane (rysunek 3).



Rysunek 3. Zastosowanie różnych metod z zakresu *lean management*

Źródło: Wnuk-Pel, 2018, s. 565.

Z przeprowadzonej analizy wynika, że w badanej firmie istniał związek między trzema (sposób czterech badanych) praktykami rachunkowości zarządczej (tablice, kalkulacja kosztów oraz upelnomocnienie pracowników – *employee empowerment*) a wdrażaniem praktyki *lean*. Zauważono także, że działy o większym wykorzystaniu metod *lean* również w większym stopniu stosowały praktyki rachunkowości zarządczej, co istotne, zadania związane z metodami *lean* przenoszone były z Działu Księgowości do działów operacyjnych. Wnuk-Pel (2018) znalazł jednak ograniczone dowody

na poparcie tezy, że praktyki rachunkowości zarządczej współpracują (jako system) dla wsparcia strategii *lean* w organizacji.

Kolejne badanie przeprowadzone w środowisku szczupłego zarządzania (Zarzycka i in., 2019) miało na celu określenie współistnienia innowacji i standaryzacji, poprzez odpowiedź na następujące pytanie badawcze: W jaki sposób kontrole mogą wspierać współistnienie innowacji procesowych i zarządczych ze standaryzacją w kontekście usług rachunkowości zarządczej? Badanie przeprowadzone zostało w formie studium przypadku z wykorzystaniem częściowo strukturyzowanych wywiadów (łącznie autorzy przeprowadzili ich 22). Dane zebrane zostały w Cube – oddziale dużej firmy outsourcingowej procesów biznesowych (BPO) zlokalizowanej w Europie Środkowo-Wschodniej. Branża, w której działała jednostka, często utożsamiana jest ze standaryzacją i wymogiem kontroli efektywności, jednakże dla długoterminowego rozwoju firmy niezbędne staje się poszukiwanie nowych pomysłów. Jak zauważają autorzy, nacisk na poszukiwanie innowacji procesowych wynika z różnorodnych okoliczności, z jakimi boryka się Cube i jego kierownictwo; wszystkie są stymulowane poszukiwaniem wydajności i jakości, a także redukcją kosztów (Zarzycka i in., 2019, s. 260).

Przeprowadzona analiza wykazała, że innowacje zarówno w zakresie realizowanych procesów, jak i zarządzania organizacją mogą współistnieć i wspierać standaryzację w jednostce. Zidentyfikowane w jednostce innowacje, jak zauważają Zarzycka i in., są związane ze znacznym poziomem standaryzacji, który wręcz umożliwia oraz inspiruje działania innowacyjne. Wypracowane standardy stwarzają zatem podstawy dla implementacji oraz późniejszego wykorzystania szczupłego zarządzania, zachęcając do korekty i poprawy działań na bazie wcześniejszych doświadczeń. Standaryzacja procesów poprzez wyspecyfikowanie i ograniczenie zakresu obowiązków pracowników pozwala skupić się im na wsparciu innowacji w długoterminowej perspektywie rozwoju jednostki.

Badanie podkreśla także rolę kontroli zarządczych w relacji między standaryzacją a innowacją. Kombinacja wyłącznie jednego rodzaju dźwigni (pozytywnych lub negatywnych) tworzy konsekwentne wzmocnienie, stwarzając warunki dla standaryzacji albo innowacji (wyłącznie jeden z kierunków). Choć niektóre dźwignie z założenia nakładają ograniczenia i wymuszają kontrolę, to w zestawieniu z dźwigniami o charakterze „popychającym” pracowników w kierunku nowych rozwiązań i twórczego myślenia dochodzi do wzmocnienia przeciwnego. Warunki te kreują środowisko sprzyjające innowacjom, zachęcając pracowników do poszukiwania innowacyjnych rozwiązań bez narażania na szwank celów i wartości firmy (Zarzycka i in., 2019, s. 276).

Kolejnym podjętym w badaniach Katedry Rachunkowości tematem były zagadnienia związane z logistyką i łańcuchem dostaw. Tematyka ta w analizowanym okresie była obszarem zainteresowań J. Dobroszek, czego wyrazem były dwie publikacje (Dobroszek, 2018; Dobroszek, Biernack, Macuda, 2020). Celem pierwszej z nich było określenie stopnia rozpowszechnienia narzędzi i metod rachunkowości

zarządczej wykorzystanych do pomiaru kosztów i wyników w zarządzaniu łańcuchem dostaw (Dobroszek, 2018). Badanie przeprowadzone zostało techniką CATI, co pozwoliło na uzyskanie 40 poprawnie wypełnionych kwestionariuszy ankiety. W większości były to jednostki średnie (72% ogółu, rozmiar przedsiębiorstwa definiowany był poprzez wielkość zatrudnienia). Koszty logistyki mierzone były przez 65% badanych przedsiębiorstw. Dokładnie połowa podmiotów gospodarczych stosowała podział kosztów logistyki według faz logistycznych przepływu zasobów (zaopatrzenie, produkcja, dystrybucja i sprzedaż), a 54% klasyfikowało koszty do konkretnych procesów logistycznych (np. transport, dystrybucja i sprzedaż). Szczegółowe dane o wykorzystywanych narzędziach i metodach przedstawia tabela 15.

Tabela 15. Wykorzystanie narzędzi i metod rachunkowości zarządczej

Wykorzystanie	VCA ^a	FCA ^b	ABC ^c	TC ^d	BSC ^e	SCOR ^f	OBA ^g	VCA ^h
	90%	98%	88%	85%	78%	70%	63%	78%
w tym:								
zawsze	67%	74%	23%	29%	3%	0%	28%	10%
regularnie	6%	15%	37%	32%	13%	7%	20%	6%
rzadko	28%	10%	40%	38%	84%	93%	52%	84%

a) VCA – *Variable Cost Accounting*.

b) FCA – *Full Cost Accounting*.

c) ABC – *Activity-based costing*.

d) TC – *Target costing*.

e) BSC – *Balance Scorecard*.

f) SCOR – *SCOR Model*.

g) OBA – *Open book accounting*.

h) VCA – *Value chain analysis*.

Źródło: opracowanie na podstawie Dobroszek, 2018, s. 41–42.

Celem drugiego artykułu (Dobroszek, Biernacki, Macuda, 2020) była identyfikacja publikacji z zakresu rachunkowości zarządczej koncentrujących się na tematyce logistyki i zarządzania łańcuchem dostaw. Autorzy przeanalizowali publikacje we wiodących czasopismach naukowych w Polsce: „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” (519 artykułów), „Logistyce” (11935 artykułów) oraz „Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” (w zakresie numerów poświęconych rachunkowości – 1703 artykuły) w latach 2010–2018.

W „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” autorzy zidentyfikowali cztery artykuły z badanej tematyki (0,8% ogółu) – dwa koncentrujące się na logistyce i dwa związane z zarządzaniem łańcuchem dostaw. Trzy z nich miały wymiar koncepcyjny, jeden zaś prezentował wykorzystywane w tym obszarze narzędzia. Warto podkreślić, że wszystkie zidentyfikowane publikacje były autorstwa tej samej autorki – J. Dobroszek.

W czasopiśmie „Logistyka” odsetek artykułów był wyższy – 1,2%, w przeważającej większości były one związane z logistyką (91%). Artykuły koncentrowały się na (Dobroszek, Biernack, Macuda, 2020, s. 163):

- 1) tematyce kategorii kosztów lub dokonań, efektywności i sposobów jej pomiaru (88 artykułów),
- 2) konkretnym instrumencie rachunkowości zarządczej w logistyce lub zarządzaniu łańcuchem dostaw (36 artykułów),
- 3) ogólnym podejściu do rachunkowości zarządczej (17 artykułów).

W ostatnim analizowanym czasopiśmie – „Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” – odsetek artykułów z badanej tematyki był najwyższy i wynosił – 1,7% ogółu publikacji, z czego 29 odnosiło się do logistyki, a 6 zarządzania łańcuchem dostaw. Publikacje z zakresu logistyki dotyczyły kategorii kosztów, przychodów, osiągnięć jednostki i sposobów jej pomiaru (13), wykorzystania konkretnych narzędzi (8) oraz opisu systemu rachunkowości zarządczej (8). W żadnym ze zidentyfikowanych artykułów, niezależnie od czasopisma, autorzy nie odwoływali się do teorii naukowych. Odnotowano także niewielką liczbę publikacji przedstawiających wyniki badań empirycznych w formie ankietowej, zdecydowanie częściej wykorzystywaną metodą było studium przypadku.

Ostatnim obszarem badawczym w ramach strategicznej działalności organizacji, który ujęty został w badaniach pracowników Katedry Rachunkowości, było budżetowanie kapitałowe. Celem badania przeprowadzonego przez Ż. Kielanowicz, J. Piłacik i T. Wnuka-Pela (2022) była odpowiedź na następujące pytania:

1. Czy istnieją różnice w stosowaniu metod budżetowania kapitałowego (CBM) pomiędzy firmami o różnych cechach?
2. Czy istnieją różnice w ich stosowaniu między firmami o różnych cechach dyrektorów finansowych (CFO)?
3. Czy wielkość budżetu inwestycji ma wpływ na wykorzystanie CBM?

Badanie prowadzone było z wykorzystaniem kwestionariusza ankiety, które rozesłane zostały do 252 jednostek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie. Autorzy uzyskali 34 poprawnie wypełnione kwestionariusze.

W zakresie cech opisujących przedsiębiorstwo nie zaobserwowano, aby którakolwiek z cech determinowała większość analizowanych metod. Odnotowano statystycznie istotne zależności między pochodzeniem kapitału własnego a analizą wrażliwości, udziałem własności menedżerskiej a analizą wartości bieżącą netto (NPV) i analizą wrażliwości, wielkością jednostki (mierzona liczbą zatrudnionych) a NPV oraz udziałem sprzedaży zagranicznej a okresem zwrotu. W odniesieniu do cech charakteryzujących CFO wyniki wykazały zależności jedynie między poziomem wykształcenia CFO a analizą wrażliwości, wiekiem CFO a analizą NPV i wrażliwości oraz długością sprawowania funkcji CFO a okresem zwrotu i zdyskontowanym

okresem zwrotu. Wielkość budżetu na wydatki inwestycyjne nie warunkowała zastosowania metod budżetowania kapitałowego (zależność ta była istotna wyłącznie dla okresu zwrotu).

3.5. Obszary badawcze w sektorze publicznym

Podrozdział 3.5 został napisany na podstawie następujących publikacji, których autorami są wyłącznie pracownicy Katedry Rachunkowości WZ UŁ:

- 1) P. Czajor, M. Michalak (2020), *Rachunek kosztów w procesie zagospodarowania odpadów komunalnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź;
- 2) Z. Firkowska-Jakobsze (2019), *Zakres wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 102(158), s. 55–68;
- 3) Z. Firkowska-Jakobsze (2020), *Zintegrowany model pomiaru dokonań gminy. Uwarunkowania – potrzeby – koncepcje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź;
- 4) J. Kalinowski (2019), *System rachunkowości zarządczej zorientowany na zarządzanie uczelniami wyższymi – studium przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 101(157), s. 61–78;
- 5) J. Kalinowski (2021), *Wyzwania dla systemu rachunkowości w uniwersytetach w Polsce po wejściu w życie nowej ustawy o szkolnictwie wyższym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 45(33), s. 107–128;
- 6) I. Sobańska, J. Kalinowski (2017), *Innowacja w zarządzaniu publicznymi uczelniami wyższymi – Kompleksowy System Informacyjny Uniwersytetu Łódzkiego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 4(88), s. 553–567.

Badania prowadzone przez łódzką szkołę rachunkowości w sektorze publicznym koncentrowały się na systemie rachunkowości zarządczej w uczelniach wyższych (Sobańska, Kalinowski, 2017; Kalinowski, 2019; Kalinowski, 2021) i gminach (Firkowska-Jakobsze, 2019; 2020) oraz narzędziach zarządzania kosztami w procesie zagospodarowania odpadów komunalnych (Czajor, Michalak, 2020) (temat ten ujęty został w niniejszym rozdziale ze względu na swoje powiązania z sektorem publicznym).

Badanie przeprowadzone przez I. Sobańską i J. Kalinowskiego (2017) miało na celu prezentację uwarunkowań sytuacyjnych Uniwersytetu Łódzkiego w 2004 roku, ogólnych założeń realizowanego projektu KSI (Kompleksowego Systemu Informacyjnego do Zarządzania UŁ)⁴⁵ oraz procesu jego wdrażania w latach 2012–2013 poprzez

⁴⁵ Projekt KSI został opracowany przez zespół kierowany przez profesor I. Sobańską, którego członkami byli w większości pracownicy Katedry Rachunkowości (20 osób) na Wydziale Zarządzania UŁ. Zespół projektowy, powołany przez Rektora UŁ w 2004 roku, przygotował do 2007 roku nowatorski projekt systemu informacyjnego na potrzeby zarządzania UŁ, którego centralną część stanowią narzędzia

wykorzystanie obserwacji uczestniczącej i bezpośredniej oraz analizę przypadku. Projekt Kompleksowego Systemu Informacyjnego opiera się na dwóch zintegrowanych podsystemach, tzn. systemie rachunkowości zarządczej oraz systemie rachunkowości finansowej, które to od 1 stycznia 2014 roku są w pełni wykorzystywane do zarządzania w UŁ.

Kolejne badanie J. Kalinowskiego (2019) przedstawia studium przypadku Uniwersytetu Łódzkiego jako przykład zastosowania systemu rachunkowości zarządczej do zarządzania jednostką. Celem opracowania była analiza przydatności wdrożonego systemu. Dla jego realizacji przeprowadzono wywiady z użytkownikami systemu z różnych szczebli, m.in. rektorem, prorektorem ds. ekonomicznych, kanclerzem, zastępcą kwestora, dziekanem, prodziekanem ds. ekonomicznych, kierownikiem Biblioteki UŁ oraz pracownikami kwestury zajmującymi się przygotowaniem danych. Wywiady, częściowo strukturyzowane, dotyczyły zarówno znajomości kluczowych pojęć ekonomicznych, jak i miały na celu określenie zakresu informacyjnego niezbędnego na danym poziomie zarządzania oraz stopnia jego zaspokojenia przez obecnie funkcjonujący system.

Analiza odpowiedzi udzielonych przez respondentów pozwoliła na określenie najważniejszych wniosków (Kalinowski, 2019, s. 73):

- 1) respondenci dobrze rozumieli podstawowe pojęcia ekonomiczne (posługiwali się nimi w codziennej pracy);
- 2) respondenci wykorzystywali szczegółowe dane finansowe oraz ilościowe;
- 3) po implementacji systemu istotnie poprawiła się kultura zarządzania UŁ;
- 4) dane wygenerowane przez system określono jako wiarygodne lub prawie zawsze wiarygodne, tym samym były one kluczową zmienną w procesie decyzyjnym;
- 5) wdrożenie systemu umożliwiło rozwój i poprawę komunikacji wewnętrznej w UŁ;
- 6) w przypadku respondentów pracujących poza centralą UŁ (dziekan, prodziekan, dyrektor Biblioteki UŁ) przepływ informacji był zaburzony – dane dostarczane były nieregularnie, w nieustandaryzowanej formie, co więcej użytkownicy często nie mieli świadomości, że część potrzebnych informacji znajduje się w systemie;
- 7) te same osoby wskazywały na znaczne opóźnienia i utrudnienia w pozyskiwaniu informacji z KSI (np. wady systemu informatycznego, brak wystarczających

rachunkowości zarządczej. W projekcie KSI system rachunkowości zarządczej został w pełni zintegrowany z systemem rachunkowości finansowej. Proces przygotowania do wdrożenia i implementacja KSI w UŁ trwały pięć lat (2009–2013). Ze względu na wiele zmian, jakie zaszły w zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowaniach sytuacyjnych funkcjonowania UŁ od roku zakończenia opracowania projektu do czasu zakupu przez władze UŁ zintegrowanego systemu informatycznego klasy ERP, stanowiącego podstawowe narzędzie do zastosowania KSI, konieczna była aktualizacja projektu. Zespół projektowy zaktualizował projekt na przełomie 2012 i 2013 roku. Etapy i uwarunkowania opracowania oraz wdrożenia projektu KSI, a także wpływ wykorzystania informacji z KSI na efektywność zarządzania UŁ zostały opisane w rozdziale piątym monografii pod red. I. Sobańskiej i R. Ignatowskiego (2018).

kompetencji osób sporządzających dane, brak wspólnego języka pomiędzy zamawiającym dane a działem je dostarczającym);

- 8) respondenci podkreślali, że niezbędne są dalsze szkolenia dla pracowników UŁ – zarówno dla osób tworzących informacje w systemie, jak i odbiorców.

Kolejne z przeprowadzonych badań dotyczące uczelni publicznych (Kalinowski, 2021) nawiązywało do zmian zachodzących w polskim systemie edukacji wraz z wejściem w życie nowych uregulowań (ustawa o szkolnictwie). Autor przyjął za cel artykułu objaśnienie znaczenia systemu rachunkowości w polskich uniwersytetach oraz stojących przed nim nowych wyzwań. Artykuł poprzez wyjaśnienie koncepcji uniwersytetu liberalnego Humboldta oraz ujęcia korporacyjnego Clarka pokazuje ścieżkę rozwoju polskich uczelni i konieczność wdrożenia wielu zmian zarówno w zarządzaniu operacyjnym, jak i strategicznym.

Kalinowski (2021) przeprowadził analizę strategii 20 uczelni zrzeszonych w ramach Konferencji Rektorów Uniwersytetów w Polsce. Obowiązek posiadania strategii przez uczelnie wynika wprost z ustawy o szkolnictwie wyższym i nauce. W badanej grupie tylko dziewięć z 20 jednostek miało aktualne dokumenty obejmujące rok 2021 oraz późniejsze. We wszystkich opublikowanych strategiach zawarte były cele strategiczne, a w siedmiu z nich dodatkowo znalazły się mierniki pozwalające na monitorowanie stopnia jej realizacji. Autor zweryfikował także funkcję i podległość służbową osoby odpowiedzialnej za system rachunkowości uczelni (do czasu wejścia w życie nowej ustawy funkcję głównego księgowego pełnił kwestor będący jednocześnie zastępcą kanclerza, zgodnie z nowymi uregulowaniami obowiązek ten został zniesiony). Szczegółowa analiza statutów uniwersytetów, przedstawiona w artykule, wykazała pewnego rodzaju powściągliwość i ostrożność w formułowaniu zapisów dotyczących gospodarki finansowej. Dokumenty były do siebie często łudząco podobne, gdyż utworzono je wprost na podstawie przepisów nowej ustawy o szkolnictwie wyższym (Kalinowski, 2021, s. 122).

Kolejnym obszarem poruszonym w badaniach prowadzonych w Katedrze Rachunkowości było wykorzystanie narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach. Firkowska-Jakobsze (2019, s. 59) sformułowała następujące pytania badawcze:

1. Jaki jest zakres wykorzystania, planowania do wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej i oceny efektywności ich zastosowania w procesie decyzyjnym z listy instrumentów proponowanych w ramach rachunkowości zarządczej?
2. Jaka jest ogólna ocena przydatności wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej?

Grupę badawczą stanowili skarbnicy wszystkich gmin na terytorium województwa łódzkiego, do których skierowany został kwestionariusz ankiety. Analiza odpowiedzi wykazała, że odsetek zastosowania narzędzi rachunkowości zarządczej był niewielki. Najczęściej implantowanym rozwiązaniem było tradycyjne budżetowanie, które jako

jedyne funkcjonowało we wszystkich badanych jednostkach, niemniej zdaniem autorki narzędzie to nie wspomaga procesu decyzyjnego zarządców gmin, a służy jedynie administrowaniu jednostką i kontroli limitu wydatków (Firkowska-Jakobsze, 2019, s. 66). Szczegółowe wyniki przedstawiono w tabeli 16.

Tabela 16. Stosowane i planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminach

Narzędzia rachunkowości zarządczej	Liczba gmin, która dokonała wdrożenia narzędzi rachunkowości zarządczej	Odsetek gmin (w proc.)	Liczba gmin planujących wdrożyć w najbliższym czasie narzędzia rachunkowości zarządczej	Odsetek gmin (w proc.)
Tradycyjne budżetowanie	42	100	0	0
Rachunek kosztów zmiennych	3	7,14	2	4,76
Pomiar dokonań za pomocą mierników niefinansowych	5	11,9	5	11,9
Analiza opłacalności projektów inwestycyjnych	11	26,19	3	7,14
Kalkulacja i analiza kosztu jednostkowego świadczonych usług	9	21,43	2	4,76
<i>Benchmarking</i>	2	4,76	2	4,76
<i>Balanced Scorecard</i>	1	2,38	2	4,76
<i>Lean management</i>	0	0	1	2,38
Inne	0	0	0	0

Źródło: Firkowska-Jakobsze, 2019, s. 60.

Dalsze analizy wykazały, że implementacja narzędzi rachunkowości zarządczej nie zależy od poziomu dochodów, przeciętnej liczby mieszkańców oraz zajmowanej powierzchni.

W odpowiedzi na drugie pytanie badawcze autorka zweryfikowała opinię skarbników w zakresie oceny wdrożonych narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach pod kątem przydatności ich wykorzystania. Respondenci najczęściej wymieniali jako główne zalety: redukcję kosztów (57,14%), poprawę jakości świadczonych usług (50%) oraz większą efektywność pracowników (45,24%). Zdecydowanie rzadziej dostrzegali oni powiązanie ze zwiększoną wiarygodnością instytucji (33,33%) oraz większą motywacją pracowników (30,95%).

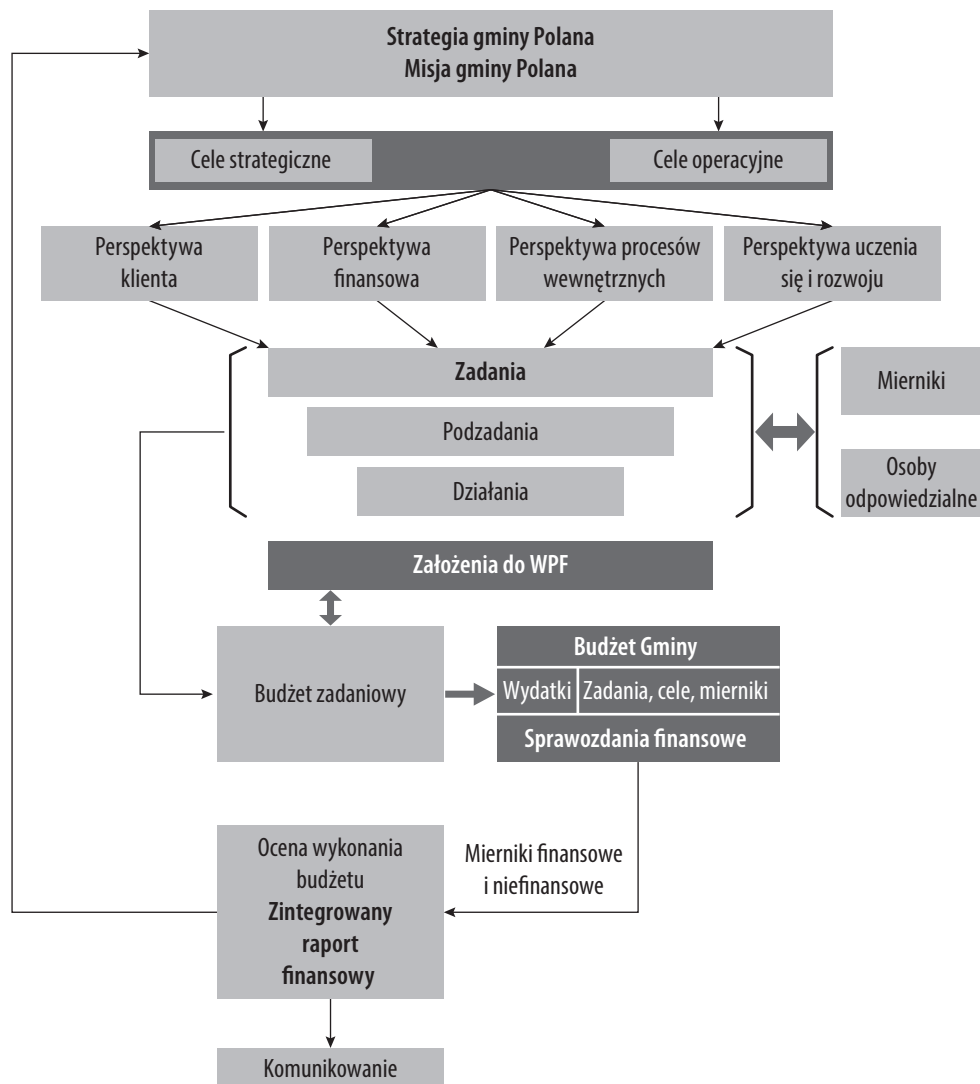
Kontynuacją prac nad systemem rachunkowości w gminach była monografia Z. Firkowskiej-Jakobsze (2020), w której przedstawiła zintegrowany model pomiaru dokonań gminy jako jednostki samorządu terytorialnego. Model ten był odpowiedzią na braki i problemy zidentyfikowane w poprzednim badaniu oraz przekonanie autorki

o konieczności ewolucji obecnych systemów w celu zwiększenia ich skuteczności i efektywności dla potrzeb zarządzania jednostką oraz oceny jej dokonań. Dla jego opracowania Firkowska-Jakobsze bazowała na studium przypadku jednej z gmin województwa łódzkiego – Gminy Polana (nazwa utajniona), analizując m.in. charakterystykę i diagnozę społeczno-gospodarczą oraz strategię rozwoju gminy wraz z jej powiązaniem z alokacją zasobów i budżetowaniem. Proponowany model opierał się na koncepcji *Balanced Scorecard* (BSC) i powinien przede wszystkim (Firkowska-Jakobsze, 2020, s. 187):

- 1) umożliwiać sprawne planowanie kosztów poszczególnych zadań i ich wyników;
- 2) zmniejszyć czasochłonność procesu planowania operacyjnego;
- 3) pozwalać na pomiar dokonań za pomocą miar niefinansowych (nie tylko za pomocą mierników finansowych czy stopnia wykonania budżetu);
- 4) wiązać cele operacyjne ze strategicznymi oraz gwarantować spójność planów operacyjnych z bieżącą strategią działania;
- 5) ograniczać wpływ danych historycznych (z budżetów z lat poprzednich) na ustalanie budżetów bieżących;
- 6) zapewniać aktualność danych w obowiązujących planach operacyjnych;
- 7) zachęcać pracowników (menedżerów) do oszczędzania zasobów gminy, a także stwarzać warunki do dzielenia się wiedzą wewnątrz gminy.

Schemat proponowanego modelu zaprezentowano na rysunku 4.

Cele strategiczne i operacyjne definiowane były na podstawie strategii gminy. Zgodnie z klasycznym ujęciem sklasyfikowane zostały w czterech perspektywach: perspektywie klienta, perspektywie finansowej, perspektywie procesów wewnętrznej oraz perspektywie uczenia się i rozwoju. Cele te stanowią podstawę do zaplanowania zadań, podzadań oraz działań, wraz z określeniem odpowiednich mierników pozwalających na monitoring stopnia ich realizacji oraz osób odpowiedzialnych. Autorka przedstawiła również charakterystyki poszczególnych perspektyw wraz z przypisanymi im celami i miernikami (ujęcie poglądowe, opracowane dla badanej jednostki – Gmina Polana na bazie jej strategii).



Rysunek 4. Koncepcja zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla Gminy Polana

Źródło: Firkowska-Jakobsze, 2020, s. 188.

Ostatnim z badań przeprowadzonych w obszarze sektora publicznego była monografia autorstwa P. Czajora i M. Michalaka (2020) dotycząca rachunku kosztów w procesie zagospodarowania odpadów komunalnych⁴⁶. Celem opracowania było przedstawienie roli rachunku kosztów i możliwości jego wykorzystania w procesie

46 Publikacja ta jest związana pośrednio z sektorem publicznym poprzez powiązanie przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie odbioru i unieszkodliwiania odpadów komunalnych z gminami oraz wytwórcami odpadów komunalnych (mieszkańcami).

gospodarowania odpadami komunalnymi z perspektywy przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie odbioru i unieszkodliwiania odpadów komunalnych. Autorzy poprzez analizę strategicznych narzędzi zarządzania kosztami (m.in. rachunek cyklu życia produktu, rachunek kosztów docelowych, zielony rachunek kosztów celu) stworzyli podstawy dla prezentacji propozycji modelu rachunku kosztów dla jednostek prowadzących działalność w zakresie przetwarzania odpadów, spalarni, sortowni czy składowania odpadów.

Przedstawiony model szczegółowo omawia takie zagadnienia, jak:

- 1) założenia dotyczące podmiotu badania oraz modelu rachunku kosztów (w szczególności ogólną strukturę, założenia rachunku kosztów rodzajowych oraz procesowego, podmiotowo-zasobowego i przedmiotowego rachunku kosztów, zasady kalkulacji kosztów wytworzenia);
- 2) cele, zadania i strukturę rachunku kosztów rodzajowych, rachunku procesowego, przedmiotowego oraz podmiotowo-zasobowego;
- 3) ogólne oraz szczegółowe zasady ewidencji i rozliczania kosztów;
- 4) zasady ustalania stopnia wykorzystania potencjału.

Zgodnie z zamysłem autorów zaprezentowany model może stać się inspiracją dla jednostek zajmujących się zagospodarowaniem odpadów komunalnych w Polsce dla opracowania i rozwoju zaimplementowanych systemów rachunku kosztów w celu poprawy rentowności i efektywności ich działalności, przy jednoczesnym uwzględnieniu aspektów ekologicznych.

3.6. Podsumowanie

Kierunki badań prowadzone w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ stanowią częściowo kontynuację i rozwinięcie badań prowadzonych w latach poprzednich, które przedstawione zostały m.in. z okazji 70-lecia Katedry Rachunkowości w takich publikacjach jak:

- 1) *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016: wyzwania dla praktyki i nauki* opracowanej pod redakcją I. Sobańskiej i R. Ignatowskiego oraz
- 2) cykl monografii tworzących serię *70-lecie Katedry Rachunkowości Uniwersytetu Łódzkiego*⁴⁷.

⁴⁷ Z uwagi na specyfikę niniejszego rozdziału publikacje te, choć wydane w 2018 roku, czyli w analizowanym okresie, nie stanowiły przedmiotu analizy. W zakresie tematyki rachunkowości zarządczej były to: J. Dobroszek, M. Biernacki, M. Macuda, *Rachunkowość zarządcza w sektorze usług*, Wydawnictwo Nieoczywiste – imprint GAB Media, Warszawa 2018; J. Kalinowski, W. Gos, B. Nita, *System rachunkowości w zarządzaniu finansami uczelni publicznych*, Wydawnictwo Nieoczywiste – imprint GAB Media, Warszawa 2018.

W badaniach w zakresie rachunkowości zarządczej, przeprowadzonych przez pracowników Katedry Rachunkowości UŁ w latach 2017–2022, można wyodrębnić następujące nurty badawcze: uwarunkowania praktyki rachunkowości zarządczej, obszary badawcze w wymiarze operacyjnym oraz strategicznym funkcjonowania organizacji oraz sektorze publicznym⁴⁸. W prowadzonych badaniach stosowano zróżnicowane metody badawcze – zarówno ilościowe, jak i jakościowe. Warto podkreślić, że badania były realizowane mimo ograniczeń związanych z wrażliwością danych w obszarze rachunkowości zarządczej i niechęcią respondentów do dzielenia się informacjami, będącymi często źródłem przewagi konkurencyjnej.

Działalność badawcza w zakresie rachunkowości zarządczej odzwierciedlona została poprzez przytoczone w rozdziale publikacje, jednakże nie należy zapominać o licznych referatach wygłoszonych na konferencjach krajowych oraz zagranicznych, a także rozwoju naukowego pracowników, czego wyrazem były trzy obronione rozprawy doktorskie.

Ogół prowadzonych działań wskazuje na nieustanny rozwój Katedry Rachunkowości UŁ i jej wpływ na kształtowanie obrazu rachunkowości zarządczej w Polsce i na świecie. W kolejnych latach zapewne zostaną rozwinięte kolejne wątki badawcze, a pracownicy Katedry realizować będą nowe wyzwania badawcze, jak np. wpływ sztucznej inteligencji na system rachunkowości zarządczej oraz pracę specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. Niemniej...

Jedyną, czego możemy być dziś pewni, to niepewność

Zygmunt Bauman

*a najpiękniejsza rzecz, jakiej możemy doświadczyć, to
oczarowanie tajemnicą.*

Albert Einstein

48 Analiza ta pomija obszary szczegółowo omówione w poprzednich rozdziałach.

4. Rachunkowość zarządcza w kontekście zrównoważonego rozwoju

4.1. Wprowadzenie

Celem niniejszego rozdziału jest identyfikacja i charakterystyka nurtów w obszarze rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój. Dla realizacji tego celu została opracowana krytyczna analiza i synteza przeglądów literatury w obszarze zrównoważonej rachunkowości zarządczej, dokonanych przez:

- 1) Paulinę Arroyo (2012),
- 2) Karen Maas, Stefana Schalteggera i Nathalie Crutzen (2016),
- 3) Kelly Soderstrom, Naomi Soderstrom i Christophera Stewarta (2017),
- 4) Stefana Schalteggera, Katherine Christ, Juliusa Wenziga i Rogera Burrita (2022).

Na tle prezentacji wyników analizy i syntezy przeglądów literatury w obszarze rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój zostaną pokrótce przedstawione badania opublikowane w tym obszarze przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w latach 2017–2022.

4.2. Koncepcja zrównoważonego rozwoju a rachunkowość zarządcza

Rozumienie pojęcia rachunkowości zarządczej zostało szczegółowo opisane w rozdziale pierwszym monografii. Dla realizacji celu rozdziału konieczne jest zdefiniowanie pojęcia zrównoważonego rozwoju oraz rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój, tym bardziej, iż nie jest to pojęcie rozumiane w sposób jednolity w literaturze przedmiotu (por. Szadziewska i in., 2021, s. 41–43).

Przez dziesięciolecia rozwój był utożsamiany z postępem gospodarczym mierzonym jako wzrost PKB, natomiast dominującym modelem działalności gospodarczej był model linearny. Model linearny oznacza liniową transformację zasobów naturalnych w produkcję, konsumpcję i (w końcu) w odpady. Promowanie wzrostu gospodarczego realizowanego w formule modelu linearnego połączonego z eksplozją demograficzną okazało się jednak krótkowzroczne ze względu na rosnące negatywne skutki ekologiczne i społeczne takiego podejścia. Postępujące zmiany w środowisku naturalnym widoczne są w intensyfikacji takich zjawisk, jak: zmiany klimatyczne, drastyczne zmniejszenie się bioróżnorodności, skażenie oceanów, wyczerpywanie się zasobów naturalnych, co prowadzi do osiągnięcia, a być może i przekroczenia granic wydolności ekosystemów Ziemi na skalę globalną oraz problemów związanych z głodem i ubóstwem.

Zagrożenia te były szczegółowo opisywane w raportach opracowanych na zamówienie ONZ, jego agend i innych organizacji takich jak Klub Rzymski. Do raportów tych należy zaliczyć opracowania pt. *Człowiek i jego środowisko* (por. *Problems of the human environment: report of the Secretary-General*) (nazywany również Raportem U Thanta), opublikowany w 1969 r., raport *Granice wzrostu*, (nazywany również Raportem Klubu Rzymskiego), opublikowany w 1972 r. (por. Meadows i in., 1973) oraz raport *Nasza wspólna przyszłość* (nazywany również Raportem Brundtland) opublikowany w 1987 roku (por. *Nasza wspólna przyszłość*, 1991). W latach osiemdziesiątych XX wieku została również spopularyzowana idea gospodarki obiegu zamkniętego jako alternatywy dla modelu linearnego. Została ona opisana jako *closed-loop economy* przez Stahela i Reday (1981), którzy wskazywali na konieczność recyklingu w gospodarce, ponowne wykorzystanie i regenerację wyrobów, zastępowanie produktów usługami służące zamykaniu obiegów (zob. szerzej Kulczycka, 2019).

Myślenie i działanie w kategoriach zrównoważonego rozwoju jest kontynuowane współcześnie, o czym świadczy m.in. przyjęcie w 2015 roku przez Zgromadzenie Ogólne ONZ rezolucji *Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*. Rezolucja ta zawiera 17 celów zrównoważonego rozwoju i 169 powiązanych z nimi zadań, które odnoszą się do aspektów społecznych (np. zero głodu, równość płci, mniej nierówności, pokój), ekologicznych (życie na lądzie i pod wodą, działania w dziedzinie klimatu) oraz ekonomicznych (np. wzrost gospodarczy i godna praca połączona z odpowiedzialną konsumpcją i produkcją). Inicjatywą wpisującą się w ideę zrównoważonego rozwoju na skalę Unii Europejskiej jest Europejski Zielony Ład, mający pomóc przekształcić UE w nowoczesną, zasobooszczędną i konkurencyjną gospodarkę, która w 2050 roku osiągnie zerowy poziom emisji gazów cieplarnianych netto, w której żadna osoba ani żaden region nie pozostaną w tyle. Cel ten ma zostać osiągnięty przez oddzielenie wzrostu gospodarczego od zużywania zasobów (por. Europejski Zielony Ład, 2019).

Z punktu widzenia celu rozdziału monografii największe znaczenie ma raport pt. *Nasza wspólna przyszłość*, ponieważ zostało w nim zdefiniowane pojęcie zrównoważonego rozwoju jako „rozwoju, który zaspokaja potrzeby obecne, nie pozbawiając przyszłych pokoleń możliwości zaspokojenia ich potrzeb” i „oznacza taki proces zmian, w którym eksploatacja zasobów, kierunki inwestowania, kierunki postępu technicznego i zmiany instytucjonalne pozostają w harmonii i zachowują bieżąco i na przyszłość możliwości zaspokojenia ludzkich potrzeb i aspiracji”. Jest to najbardziej znana i powszechnie stosowana definicja zrównoważonego rozwoju. Zbliżona do niej jest definicja zawarta w Ustawie z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska. Definicja ta brzmi „rozwój społeczno-gospodarczy, w którym następuje proces integrowania działań politycznych, gospodarczych i społecznych, z zachowaniem równowagi przyrodniczej oraz trwałości podstawowych procesów przyrodniczych, w celu

zagwarantowania możliwości zaspokajania podstawowych potrzeb poszczególnych społeczności lub obywateli zarówno współczesnego pokolenia, jak i przyszłych pokoleń”.

Idea zrównoważonego rozwoju oddziałuje na teorię oraz praktykę zarządzania i rachunkowości, przyczyniając się do zmian ich założeń oraz opracowania nowych metod (zob. szerzej Tregidga, Milne, 2006; Jørgensen, 2008; Adamczyk, 2018; Zyznarska-Dworczak, 2019; Szadziwska i in., 2021). Odzwierciedleniem tych zmian było wprowadzenie pojęć *sustainability accounting* i *sustainability management accounting*, które można przetłumaczyć w języku polskim jako „rachunkowość ukierunkowana na zrównoważony rozwój”, „rachunkowość zrównoważonego rozwoju” (Szadziwska i in., 2021). Analogicznie w przypadku rachunkowości zarządczej w monografii będzie stosowane termin „rachunkowość zarządcza ukierunkowana (albo zorientowana) na zrównoważony rozwój”.

Pojęcia *sustainability accounting* i *sustainability management accounting* są pojęciami relatywnie nowymi i są różnie rozumiane w literaturze przedmiotu. Na podstawie przeglądu literatury R. Burritt S. i Schaltegger (2010) wyodrębnili następujące najczęściej spotykane w literaturze przedmiotu rozumienia tego pojęcia:

- 1) określone narzędzie do pomiaru wyniku zrównoważonego rozwoju i zarządzania informacjami;
- 2) ukierunkowany celowo proces, włączający interesariuszy, stanowiący próbę opracowania specyficznego dla przedsiębiorstwa, zróżnicowanego zbioru narzędzi służących pomiarowi oraz zarządzaniu jego ekonomicznymi, środowiskowymi i społecznymi działaniami oraz powiązaniami między nimi;
- 3) szeroki termin parasolowy, łączący metody rachunkowości dotyczące kwestii środowiskowych i społecznych;
- 4) puste, modnie brzmiące hasło i rozmytą debatę.

Na zróżnicowanie zakresu pojęciowego rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój wskazuje również fakt, iż w przeglądach literatury będących przedmiotem rozważań w następnym punkcie monografii stosowane były różne słowa kluczowe dla zidentyfikowania badań na temat zrównoważonej rachunkowości zarządczej – zobacz tabela 17.

Tabela 17. Słowa kluczowe dla zidentyfikowania badań na temat zrównoważonej rachunkowości zarządczej w przeglądzie literatury Schalteggera i in. (2022)

Określenie angielskie	Określenie polskie
<i>Carbon accounting</i>	Rachunkowość węglowa
<i>Sustainable cost management</i>	Zrównoważone zarządzanie kosztami
<i>Water accounting</i>	Rachunkowość wodna
<i>Environmental cost management</i>	Zarządzanie kosztami środowiskowymi

Określenie angielskie	Określenie polskie
<i>Material flow accounting</i>	Rachunkowość przepływu materiałów
<i>Social cost management</i>	Zarządzanie kosztami społecznymi
<i>Material flow cost accounting (MFCA)</i>	Rachunkowość kosztów przepływu materiałów
<i>Sustainability benchmarking</i>	Benchmarking ukierunkowany na zrównoważony rozwój
<i>Biodiversity accounting</i>	Rachunkowość bioróżnorodności
<i>Environmental benchmarking</i>	Benchmarking środowiskowy
<i>Social accounting</i>	Rachunkowość społeczna
<i>Social benchmarking</i>	Benchmarking społeczny
<i>Environmental accounting</i>	Rachunkowość środowiskowa
<i>Sustainability budgeting</i>	Budżetowanie ukierunkowane na zrównoważony rozwój
<i>Environmental management accounting</i>	Środowiskowa rachunkowość zarządcza
<i>Environmental budgeting</i>	Budżetowanie ukierunkowane na środowisko
<i>Sustainability accounting</i>	Rachunkowość ukierunkowana na zrównoważony rozwój
<i>Social budgeting</i>	Budżetowanie społeczne
<i>Sustainability management accounting</i>	Rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój
<i>Sustainability key performance indicators</i>	Kluczowe mierniki dokonań ukierunkowane na zrównoważony rozwój
<i>Ecological accounting</i>	Rachunkowość ekologiczna
<i>Environmental key performance indicators</i>	Środowiskowe kluczowe mierniki dokonań
<i>GHG accounting</i>	Rachunkowość gazów cieplarnianych
<i>Social key performance indicators</i>	Społeczne kluczowe mierniki dokonań
<i>Greenhouse gas accounting</i>	Rachunkowość gazów cieplarnianych
<i>Sustainability performance management</i>	Zarządzanie dokonaniem ukierunkowane na zrównoważony rozwój
<i>Energy accounting</i>	Rachunkowość energetyczna
<i>Environmental performance management</i>	Środowiskowe zarządzanie dokonaniem
<i>Environmental management control</i>	Kontrola zarządzania środowiskowego
<i>Social performance management</i>	Kontrola efektywności społecznej
<i>Social management control</i>	Społeczna kontrola zarządcza
<i>Sustainable product design indicators</i>	Wskaźniki projektowania produktu zorientowane na zrównoważony rozwój
<i>Sustainability management control</i>	Kontrola zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój
<i>Environmental product design indicators</i>	Wskaźniki projektowania produktu zorientowane na środowisko
<i>Sustainability control</i>	Kontrola ukierunkowana na zrównoważony rozwój
<i>Social product design indicators</i>	Wskaźniki projektowania produktu społecznego
<i>Eco control</i>	Ekokontrola
<i>Sustainability investment appraisal</i>	Ocena inwestycji ukierunkowana na zrównoważony rozwój
<i>Sustainability balanced scorecard</i>	Zbilansowana karta wyników ukierunkowana na zrównoważony rozwój
<i>Environmental investment appraisal</i>	Środowiskowa ocena inwestycji
<i>Environmental balanced scorecard</i>	Środowiskowa zbilansowana karta wyników
<i>Social investment appraisal</i>	Społeczna ocena inwestycji
<i>Social balanced scorecard</i>	Społeczna zbilansowana karta wyników
<i>Accounting for stakeholders</i>	Rachunkowość dla interesariuszy

Określenie angielskie	Określenie polskie
<i>Sustainable decision-making</i>	Podjęcie decyzji dla zrównoważonego rozwoju
<i>Accounting for human right</i>	Rachunkowość ukierunkowana na prawa człowieka
<i>Environmental decision-making</i>	Środowiskowe podejmowanie decyzji
<i>Accounting for modern slavery</i>	Rachunkowość służąca wykrywaniu współczesnego niewolnictwa
<i>Social decision-making</i>	Społeczne podejmowanie decyzji

Źródło: opracowanie własne na podstawie Schalteggera i in., 2022, s. 484.

Należy się zgodzić z tezą A. Szadziwskiej i współautorek (2021 s. 41), że „rachunkowość zorientowana na zrównoważony rozwój stanowi nadal wyłaniający się etap w ewolucji rachunkowości jako praktyki społecznej na gruncie rachunkowości społecznej i środowiskowej. Wymaga zaprojektowania w jednostce gospodarczej systemu stanowiącego podstawę informacyjną do dokonywania rozliczenia z powinności społecznych, właściwej kontroli i oceny stopnia wywiązania się jednostki gospodarczej z szerokiego zakresu odpowiedzialności nie tylko przed jej właścicielami, ale także przed środowiskiem przyrodniczym, społecznością lokalną i społeczeństwem w ogóle, reprezentowanym przez określone instytucje”. Podobnie rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój znajduje się w fazie formowania koncepcji i proponowania lub stosowania eksperymentalnych rozwiązań. Wśród metod rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój A. Szadziwska i współautorki (2021) wyodrębniły następujące grupy narzędzi rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój:

- 1) narzędzia w ramach procesu operacyjnego podmiotu,
- 2) narzędzia sięgające poza prawne granice podmiotu gospodarczego,
- 3) narzędzia uwzględniające skutki długoterminowe,
- 4) narzędzia sięgające poza prawne granice podmiotu gospodarczego,
- 5) narzędzia pomiaru dokonań.

Narzędzia w ramach grupy procesu operacyjnego podmiotu obejmują rachunek kosztów przepływu materiałów, bilans przepływu materiałowego, rachunek kosztów środowiskowych, budżetowanie kosztów środowiskowych. Do narzędzi sięgających poza prawne granice podmiotu gospodarczego można zaliczyć ocenę oddziaływania przedsięwzięcia inwestycyjnego na środowisko, rozszerzoną analizę koszty – korzyści, rachunek kosztów cyklu życia produktu, rachunek kosztu pełnego. Do narzędzi zrównoważonej rachunkowości zarządczej należącej do grupy uwzględniającej skutki długoterminowe należą metody analizy i oceny „zielonych” nakładów kapitałowych, długookresowe fizyczne i finansowe planowanie środowiskowe, rachunek kosztów cyklu życia produktu. Grupa narzędzi uwzględniających wpływy międzypokoleniowe obejmuje zastosowanie wskaźnika GWP (*Global Warming Potential*) służącego do ilościowej oceny wpływu danej substancji na efekt cieplarniany Najbardziej znaną

i rozpowszechnioną metodą pomiaru dokonań jest *Sustainability Balanced Scorecard*, czyli zbilansowana karta wyników ukierunkowana na zrównoważony rozwój.

4.3. Nurty badawcze w zakresie rachunkowości ukierunkowanej na zrównoważony rozwój

Badania nad rachunkowością zarządczą ukierunkowaną na zrównoważony rozwój tworzą gwałtownie rosnący obszar badawczy. Świadczy o tym zarówno rosnąca liczba publikacji (w tym przeglądów literatury), jak i zmieniający się obraz stopnia rozwoju rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój. W przeglądach literatury na temat zrównoważonej rachunkowości zarządczej stosowane były różne podejścia teoretyczne oraz kryteria służące strukturyzacji nurtów badawczych.

Jednym z pierwszych badań literaturowych skoncentrowanych na rachunkowości zarządczej w kontekście zrównoważonego rozwoju było badanie opracowane przez Paulinę Arroyo (2012). Wyniki tego przeglądu badań zostały opublikowane w czasopiśmie „Journal of Accounting and Organizational Change” w roku 2012. Autorka zaproponowała zastosowanie ram koncepcyjnych inspirowanych modelami zmian instytucjonalnych i przedsiębiorczością instytucjonalną. Ze względu na zaproponowane podejście badawcze przegląd literatury był skoncentrowany na wpływie przedsiębiorców organizacyjnych i instytucjonalnych na zmiany organizacyjne i zmiany w systemie rachunkowości zarządczej. Zmiany w rachunkowości zarządczej P. Arroyo (2012) przedstawiła jako proces konstrukcji społecznej prowadzony przez przedsiębiorców instytucjonalnych, których celem jest mobilizacja zasobów i negocjowanie definicji i wdrażanie strategii zrównoważonego rozwoju oraz nowych praktyk rachunkowości zarządczej, które będą uwzględniać kwestie środowiskowe i społeczne, w celu osiągnięcia porozumienia w sprawie preinstytucjonalizacji, dyfuzji i instytucjonalizacji tych praktyk.

Na podstawie zrealizowanych studiów literaturowych P. Arroyo (2012) zaproponowała następujące pytania badawcze dla dalszych badań w obszarze zrównoważonej rachunkowości zarządczej:

1. W jaki sposób różni interesariusze wchodzą w interakcje i negocjują praktyki rachunkowości zarządczej w celu przekształcenia ich w praktyki zrównoważonej rachunkowości zarządczej?
2. W jaki sposób innowacje pojawiają się i zostają utrzymane w procesie instytucjonalizacji praktyk zrównoważonej rachunkowości zarządczej?
3. Jakie wydarzenia związane ze zrównoważonym rozwojem spowodowały nieizomorficzne zmiany instytucjonalne w praktykach rachunkowości zarządczej firm północnoamerykańskich?

4. Kim są organizacyjni i instytucjonalni przedsiębiorcy zmian w rachunkowości zarządczej i w jaki sposób nadają znaczenie zdarzeniom wyzwalającym?
5. W jaki sposób mierniki zrównoważonego rozwoju są sprzężone z miernikami wykorzystywanymi w procesie decyzyjnym (lub od nich oddzielone)?

Zaproponowane przez P. Arroyo (2012) podejście do badań nad rachunkowością zarządczą ukierunkowaną na zrównoważony rozwój, oparte na teorii instytucjonalnej, jest typowe dla badań w głównym nurcie (por. Michalak, 2008; Wnuk-Pel, 2012). Wyniki jej studiów literaturowych wskazują na koncentrację badaczy na nowych metodach zrównoważonej rachunkowości zarządczej oraz zewnętrznych i wewnętrznych uwarunkowaniach ich pojawiania się, dyfuzji oraz instytucjonalizacji.

Drugim badaniem uwzględnionym w monografii jest przegląd literatury opracowany przez K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016). Ten zespół badawczy zauważył, że większość badań w zakresie zrównoważonej rachunkowości zarządczej koncentrowało się na badaniach służących odpowiedzi na pytanie, dlaczego organizacje powinny włączać się w ideę zrównoważonego rozwoju, a w małym stopniu służyły odpowiedzi na pytanie, jak to robią.

Wynik badania zrealizowanego przez K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016) wskazują, że wiele badań koncentrowało się na wyizolowanych narzędziach zrównoważonej rachunkowości – głównie w obszarze kontroli zarządczej i raportowaniu wskaźników zrównoważonego rozwoju. Prezentowany przegląd literatury potwierdza pogląd Ferreiry i Otleya (2009), że trudności w osiągnięciu znaczącego postępu w badaniach nad rachunkowością zrównoważonego rozwoju częściowo wynikają z tendencji do fragmentarycznego podejścia często występującego w badaniach empirycznych. Tendencja ta przejawiała się podejmowaniem w badaniach głównie roli rachunkowości i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju albo skupianiem się tylko na konkretnych aspektach poszczególnych narzędzi rachunkowości (takich jak rachunek kosztów przepływu materiałów), systemów kontroli lub opisu przypadków poszczególnych przedsiębiorstw.

Na podstawie opracowanego przeglądu literatury K. Maas, S. Schaltegger i N. Crutzen (2016) wyodrębnili dwie główne perspektywy odwzorowujące motywy wdrożenia rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój – perspektywę przejrzystości (*transparency perspective*) i perspektywę poprawy efektywności (*performance improvement perspective*).

Perspektywa przejrzystości jest perspektywą zewnętrzną skierowaną od społeczeństwa do organizacji. Celem pomiaru jest w tej perspektywie umożliwienie interesariuszom oceny wpływu i problemów organizacji za pomocą zrównoważonej rachunkowości zarządczej. Mimo zewnętrznego charakteru oceny, pomiar musi być wspierany przez system rachunkowości zarządczej przedsiębiorstwa, ponieważ generuje on znacznie szerszy zakres informacji niż ten możliwy do uzyskania przez zewnętrznych interesariuszy

organizacji. W perspektywie przejrzystości główną przesłanką pomiaru realizowanego w systemie zrównoważonej rachunkowości jest wymóg oceny działalności organizacji przez interesariuszy i służy raportowaniu w celu zapewnienia przejrzystości wpływu organizacji na zrównoważony rozwój. Na związek między oceną a sprawozdawczością silny wpływ mają zatem oczekiwania społeczne, wytyczne i standardy raportowania. Zdaniem K. Maas, S. Schaltegger i N. Crutzen (2016) perspektywa ta jest widoczna m.in. w pracach R. Graya (1992), J. Bebbington, J. Brown i B. Frame (2007), P. Clarkson, M. Overella i L. Chapple (2011).

Perspektywa poprawy efektywności jest perspektywą wewnętrzną skierowaną od organizacji do społeczeństwa. Celem pomiaru jest w niej analizowanie informacji o wynikach w zakresie zrównoważonego rozwoju w celu wspierania lepszych decyzji zarządczych. Poprawa efektywności wymaga przede wszystkim szczegółowych informacji w celu dokładnego zbadania wewnętrznych usprawnień organizacyjnych, procesowych i produktowych. Podczas gdy interesariusze zewnętrzni są głównie zainteresowani zagregowanymi danymi liczbowymi dotyczącymi całej firmy lub całego cyklu życia produktu, jednostki wewnętrzne organizacji zazwyczaj również potrzebują szczegółowych, zdezagregowanych informacji w celu dokładnego zbadania wewnętrznych usprawnień organizacyjnych, procesowych i produktowych. Zdaniem K. Maas, S. Schaltegger i N. Crutzen (2016) perspektywa ta widoczna jest m.in. w badaniach S. Schalteggera i J. Wagnera (2006) oraz R.L. Burritta i S. Schalteggera (2010).

Maas, Schaltegger i Crutzen (2016) zaobserwowali również, że oprócz wyodrębnionych przez nich dwóch perspektyw, zakładających racjonalne i użyteczne społecznie przesłanki gromadzenia i raportowania informacji o zrównoważonym rozwoju, wyraźne są również przesłanki oportunistyczne. Takimi przesłankami są zastosowanie informacji dla kreowania pozytywnego obrazu organizacji w ramach działań PR nazywanych „zazielenianiem” lub greenwashingiem. Poglądy takie reprezentowali między innymi K. Walker i F. Wan (2012).

Maas, Schaltegger i Crutzen (2016) wyszli z autorską propozycją założeń koncepcyjnych systemu rachunkowości zarządczej zorientowanej na zrównoważony rozwój. Bazując na zasadzie, że pomiar poprzedza zarządzanie informacją i komunikację wyodrębnili oni w ramach założeń koncepcyjnych cztery kluczowe obszary zrównoważonej rachunkowości zarządczej. Obszary te zostały przedstawione na rysunku 5.

Zdaniem K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016) właściwy pomiar oraz zarządzanie i komunikowanie informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju wymagają dobrego współdziałania różnych podmiotów w organizacji oraz jednoczesnego zastosowania różnych metod w celu gromadzenia, analizy i przekazywania odpowiednich danych. Uważają oni, że wysokiej jakości raportowanie dla osiągnięcia przejrzystości wymaga dobrej komunikacji zewnętrznej na temat kluczowych problemów związanych ze zrównoważonym rozwojem oraz specyficznego charakteru oczekiwań interesariuszy. Wysokiej jakości

proces decyzyjny i usprawnienia wymagają z kolei właściwego zrozumienia odpowiednich celów organizacji dla realizacji zrównoważonego rozwoju (możliwego wkładu organizacji w rozwiązywanie problemów związanych ze zrównoważonym rozwojem). W celu zapewnienia przejrzystości, a także wsparcia decyzji zarządczych w zakresie działań doskonalących, konieczna jest koordynacja i organizacja wewnętrznych procesów pomiaru i zarządzania informacjami na temat zrównoważonego rozwoju. Taką koordynację powinienn zapewnić właściwie zaprojektowany i wdrożony system rachunkowości zarządczej.

	Przejrzystość	Poprawa efektywności
Pomiar	Ocena zrównoważonego rozwoju (oparta głównie na potrzebach raportowania)	Wąsko rozumiana zrównoważona rachunkowość zarządcza (bazująca głównie na realizacji celów strategicznych organizacji)
Zarządzanie i komunikacja	Raportowanie zrównoważonego rozwoju	(Progresywne) projektowanie i zastosowanie formalnych i nieformalnych systemów kontroli zarządczej

Rysunek 5. Kluczowe obszary rachunkowości zarządczej zorientowanej na zrównoważony rozwój według K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016)

Źródło: Maas, Schaltegger, Crutzen, 2016, s. 237–248.

Maas, Schaltegger i Crutzen (2016) zaproponowali, na podstawie opracowanego przeglądu literatury, również dwa podejścia do projektowania systemów rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój: od zewnątrz (*outside-in*) i od wewnątrz (*inside-out*). Każde z podejść zdaniem tych autorów wymaga postawienia sobie innych pytań przedstawionych w tabeli 18.

Zdaniem K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016) w podejściu od zewnątrz konieczne są współpraca z interesariuszami zewnętrznymi oraz silna presja z ich strony. Zaangażowanie interesariuszy wymaga, aby byli oni przekonani, że informacje zawarte w raporcie są istotne i wiarygodne. Ważne jest również przeświadczenie interesariuszy, że mają istotny wpływ na organizację przez angażowanie się w wymianę informacji na podstawie raportów zrównoważonego rozwoju. Według K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016) pętle sprzężenia zwrotnego powinny łączyć perspektywę przejrzystości z perspektywą poprawy wyników. Wymaga to właściwego połączenia procesów raportowania zrównoważonego rozwoju z rachunkowością zarządczą oraz komunikowania tych powiązań. W ramach pętli sprzężenia zwrotnego należy również zapewnić interesariuszom środki do interaktywnego angażowania się w relacje z organizacjami, a także do wprowadzania nowych zagadnień, które mogą wygenerować nowe, innowacyjne działania organizacji, przyczyniające się do zrównoważonego rozwoju.

Tabela 18. Pytania przydatne do projektowania systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój

Podejście od zewnątrz	Podejście od wewnątrz
<ul style="list-style-type: none"> – Jakich informacji oczekują różni interesariusze i w jaki sposób należy je przygotowywać i mierzyć, aby mieć pewność, że są one dla nich przydatne? – Jak można ocenić wpływ organizacji na zrównoważony rozwój, bazując na oczekiwaniach interesariuszy? – Na jakie wyzwania społeczne i środowiskowe organizacja jest narażona i w jaki sposób odpowiada to wymaganiom interesariuszy? (ocena zrównoważonego rozwoju) – Jak organizacja może informować o tym, jak radzi sobie z tymi wyzwaniami? (raportowanie zrównoważonego rozwoju) – Jak organizacja powinna opracować systemy pomiaru dokonań w celu gromadzenia danych na potrzeby raportu zrównoważonego rozwoju? – Jak organizacja może opracować skuteczną strategię zrównoważonego rozwoju, która będzie dobrze powiązana z jej podstawową działalnością? 	<ul style="list-style-type: none"> – Na jakie wyzwania społeczne i środowiskowe jest narażona organizacja? (wstępna ocena zrównoważonego rozwoju) – Które z tych wyzwań mają strategiczne znaczenie dla działalności organizacji i w jaki sposób można je ostatecznie połączyć i zintegrować? (opracowanie strategii zrównoważonego rozwoju i powiązanych celów na podstawie analizy istotności) – W jaki sposób organizacja powinna opracować system rachunkowości zarządczej do gromadzenia danych w celu zarządzania kluczowymi obszarami zrównoważonego rozwoju? – W jaki sposób organizacja może opracować odpowiednie formalne i nieformalne mechanizmy kontrolne wspierające osiągnięcie celów organizacji w zakresie zrównoważonego rozwoju? – W jaki sposób organizacja powinna komunikować się z wewnętrznymi i zewnętrznymi interesariuszami, aby upewnić się, że są oni poinformowani? (raportowanie zrównoważonego rozwoju)

Źródło: opracowanie własne na podstawie Maas, Schaltegger, Crutzen, 2016.

Maas, Schaltegger i Crutzen (2016) wskazują, że podejście od wewnątrz koncentruje się na poprawie efektywności w zakresie zrównoważonego rozwoju. Systemy rachunkowości zarządczej są w takim przypadku ukierunkowane na skuteczną realizację strategii zrównoważonego rozwoju. W konsekwencji, aby wdrożyć skuteczne i wydajne podejście do oceny zrównoważonego rozwoju oraz system rachunkowości zarządczej i kontroli, menedżerowie powinni zdefiniować cele i oczekiwane wyniki organizacji w zakresie zrównoważonego rozwoju. W podejściu od zewnątrz pomiar i zarządzanie są początkowo ukierunkowane przez strategię firmy uwzględniającą zagadnienia zrównoważonego rozwoju. W podejściu tym zadaniem kierownictwa wyższego i średniego szczebla jest identyfikacja istotnych kwestii zrównoważonego rozwoju związanych ze strategią, ich rozliczanie, wdrożenie i rozwijanie systemu pomiaru dokonań umożliwiającego osiągnięcie celów, a wreszcie raportowanie osiągnięć i obszarów wymagających poprawy. Raporty zrównoważonego rozwoju są, dopiero w dalszej kolejności, sporządzane i przekazywane interesariuszom zewnętrznym, którzy następnie zostają zachęceni do włączenia się w dialog z organizacją.

Podsumowując przedstawione powyżej informacje, K. Maas, S. Schaltegger i N. Crutzen (2016) zaproponowali interesujące założenia koncepcyjne systemu zrównoważonej

rachunkowości zarządczej obejmującej ocenę, rejestrację, kontrolę i raportowanie zrównoważonego rozwoju. Zdaniem tych badaczy koncepcja ta powinna pomóc teoretykom i praktykom lepiej zrozumieć, w jaki sposób te cztery obszary mogą być ze sobą powiązane w celu opracowania zintegrowanego podejścia do rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój.

Kolejny przegląd literatury analizowany w monografii został opracowany przez zespół składający się z K. Soderstrom, N. Soderstrom i Ch. Stewarta. Wyniki przeglądu literatury zostały opublikowane w czasopiśmie „Advances in Management Accounting”. Zespół ten przeanalizował 36 artykułów opublikowanych w czasopismach: „Accounting Horizons”, „Accounting, Organizations and Society”, „European Accounting Review”, „Journal of Accounting and Public Policy”, „Journal of Business Ethics”, „Journal of Management Accounting Research”, „Management Accounting Research” i „The Accounting Review”. Badacze ci zidentyfikowali następujące główne obszary badań nad zależnościami między zrównoważonym rozwojem a rachunkowością zarządczą:

- 1) systemy kontroli zarządczej a zrównoważony rozwój,
- 2) systemy rachunku kosztów uwzględniające koszty środowiskowe,
- 3) powiązania rachunkowości zarządczej z raportowaniem uwzględniającym aspekty zrównoważonego rozwoju,
- 4) metody łączenia celów zrównoważonego rozwoju z wynagrodzeniami i premiami kadry zarządzającej,
- 5) psychologiczne aspekty relacji między zrównoważonym rozwojem a rachunkowością zarządczą.

Soderstrom, Soderstrom i Stewart (2017) zwrócili uwagę na stosunkowo często pojawiające się w analizowanej przez nich literaturze pojęcie efektywności, która jest definiowana jako wzrost produktywności, redukcji kosztów przy jednoczesnej poprawie efektywności środowiskowej (Birkin, Woodward, 1997). Według Burnetta i Hansena (2008) hipoteza efektywności zakłada, że zanieczyszczenie jest formą nieefektywności ekonomicznej, która, jeśli zostanie zmniejszona, może prowadzić do wydajności produkcyjnej, a tym samym do redukcji kosztów. Autorzy ci podkreślają jednak, że konwencjonalne systemy rachunkowości zazwyczaj zaniżają rzeczywiste koszty środowiskowe.

Wyniki przeglądu literatury sporządzonego przez K. Soderstrom, N. Soderstrom i Ch. Stewarta (2017) wskazują, że głównym obszarem zainteresowań w badaniach nad rachunkowością zarządczą ukierunkowaną na zrównoważony rozwój było włączenie kwestii zrównoważonego rozwoju do systemów kontroli zarządczej. Metodami najczęściej stosowanymi w badaniach nad zrównoważoną rachunkowością zarządczą były studia przypadków i badania ankietowe i w mniejszym stopniu badania archiwalne (które były głównie skoncentrowane na zagadnieniach związanych z systemami wynagrodzeń). Ciekawą dodatkową obserwacją autorów badania było spostrzeżenie,

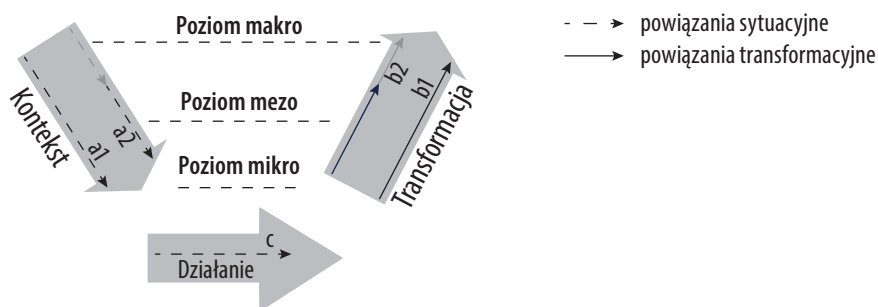
że znaczna liczba została opublikowana w czasopismach, których rachunkowość nie jest głównym przedmiotem zainteresowania, a wnioski z badań miały w dużej mierze charakter normatywny.

Autorzy zauważyli również, że nieprecyzyjna definicja rachunkowości zrównoważonego rozwoju, szeroki zakres i różnorodność sposobów jego wdrażania w różnych organizacjach sprawiają, że badania struktur i wyników zrównoważonego rozwoju są trudne dla naukowców. Wskazali oni na zagrożenie dla trafności wyników wynikające z faktu, że badania ankietowe i studia przypadków w części mogły wykorzystywać mierniki, które nie były w pełni dostosowane do konkretnych warunków badawczych.

Ostatnim i najnowszym badaniem uwzględnionym w monografii jest systematyczny przegląd literatury opracowany przez S. Schalteggera, K. Christ, J. Wenziga i R. Burrita (2022). Początkowo zespół ten zidentyfikował 5456 cytowań artykułów w obszarze zrównoważonej rachunkowości zarządczej, jednak po kilku etapach redukcji ostatecznie przeglądem zostały objęte 62 artykuły, które spełniały warunki powiązań z poziomem mezo- lub makroanalizy. Wyniki przeglądu literatury zostały opublikowane w czasopiśmie „International Journal of Management Reviews”.

Zdaniem Schalteggera i współautorów (2022) wiele organizacji postawiło sobie ambitne cele w zakresie zrównoważonego rozwoju i opracowało obszerne raporty na jego temat. Jednak zastosowania konkretnych narzędzi zrównoważonej rachunkowości zarządczej były głównie analizowane w badaniach w odniesieniu do pojedynczych studiów przypadków. Ich zdaniem wyzwaniem dla przyszłych badań jest zbadanie empiryczne, w jaki sposób firmy faktycznie gromadzą, analizują, wykorzystują i wewnętrznie komunikują informacje na temat zrównoważonego rozwoju, jakie narzędzia stosują w tym celu, jak zorganizowane są procesy między podmiotami wewnętrznymi firmy oraz w jaki sposób różne metody rachunkowości zrównoważonego rozwoju, kontroli zarządczej i komunikacji wewnętrznej oraz raportowania współgrają ze sobą.

Schaltegger i współautorzy (2022) zaproponowali wykorzystanie podejścia teoretycznego CAT (*Context, Action, Transformation* – Kontekst, Działanie, Transformacja) oraz trzech poziomów mikro, mezo i makro dla ustrukturyzowania badania literaturowego nad zrównoważoną rachunkowością. Podejście teoretyczne CAT można przetłumaczyć na język polski jako kontekst (uwarunkowania sytuacyjne), działanie (formowanie praktyk), transformacja (oddziaływanie transformacyjne). Zależności między elementami podejścia teoretycznego CAT i poziomami analizy zostały przedstawione na rysunku 6. Model ten jest oparty na koncepcji Hedströma i Swedberga (1998), według której interakcje między różnymi poziomami biznesu i społeczeństwa można analizować pod kątem wpływów kontekstowych, działań zachodzących na poziomie mikro oraz zmian transformacyjnych dokonywanych przez organizacje.



Rysunek 6. Zależności między elementami podejścia teoretycznego CAT według S. Schalteggera i in. (2022) i poziomami analizy

Źródło: Schaltegger i in., 2022, s. 482.

Schaltegger i współautorzy (2022) wyodrębnili pięć nurtów w badaniach nad zrównoważoną rachunkowością zarządczą:

- 1) badania praktyki zrównoważonej rachunkowości zarządczej na poziomie mikro – odwzorowany strzałką c na rysunku 6,
- 2) badania wpływu z poziomu makro na zrównoważoną rachunkowość zarządczą – odwzorowany strzałką a1 na rysunku 6,
- 3) badania wpływu z poziomu makro na zrównoważoną rachunkowość zarządczą – odwzorowany strzałką a2 na rysunku 6,
- 4) badania wpływu zrównoważonej rachunkowości zarządczej na poziom makro odwzorowany strzałką b1 na rysunku 6,
- 5) badania wpływu zrównoważonej rachunkowości zarządczej na poziom mezo odwzorowany strzałką b2 na rysunku 6.

Zdaniem S. Schalteggera i współautorów (2022) powiązania sytuacyjne (odzworowane strzałkami a1 i a2 na rysunku 6) odzwierciedlają procesy instytucjonalne wpływające na przekonania, motywacje i działania menedżerów, łącząc kontekst makro- i mezopoziomu z mikropoziomem organizacji. Mechanizmy transformacyjne (strzałki b1 i b2) objaśniają indywidualne i zbiorowe procesy organizacji wpływające na sieci i stowarzyszenia na poziomie mezo, a także regulacje, wzorce konsumpcji, style życia i zjawiska ekologiczne na poziomie makro. Na poziomie mikro organizacje stosują zrównoważoną rachunkowość zarządczą, rozwijają ją lub powstrzymują się od jej stosowania. Organizacje mobilizują zasoby i angażują partnerów w przyjmowanie i adaptację systemów informacyjnych na rzecz zrównoważonego rozwoju. Badacze tacy jak F.W. Geels (2002) oraz A. Smith i R. Raven (2012) podkreślają, że poziom mikro jest kluczowym miejscem, w którym pojawiają się innowacje. Kształtowanie działań (praktyk rachunkowości zarządczej) na poziomie mikro odwzorowuje strzałka c na rysunku 6.

Zespół badawczy Schalteggera (2022) zidentyfikował 62 artykuły, które wyraźnie odnosiły się do powiązań między zrównoważoną rachunkowością zarządczą na poziomie mikro a zjawiskami i procesami na poziomach mezo i makro. Po analizie treści artykułów stwierdzili, że więcej artykułów prezentowało powiązania sytuacyjne (53 artykuły) niż powiązania transformacyjne (23 artykuły). Zauważyli również, że bardziej powszechne były powiązania rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój z poziomem mezo (55 artykułów) niż makro (36 artykułów). Ze względu na podjęty cel badań i ograniczenia objętościowe Schaltegger i in. nie analizowali szczegółowo kształtowania działań (praktyk rachunkowości zarządczej) na poziomie mikro.

Według Schalteggera i współautorów (2022) badania na temat oddziaływań sytuacyjnych z poziomu makro na poziom mikro koncentrowały się na oddziaływaniu zagadnień makro na zrównoważoną rachunkowość zarządczą. Przykładami takich zagadnień było wdrażanie celów zrównoważonego rozwoju ONZ (SDGs) (ONZ, 2015; zob. szerzej Szychta, 2022d) oraz próby włączenia zrównoważonej rachunkowości zarządczej w rozwiązanie konkretnych globalnych problemów środowiskowych lub społecznych, takich jak efekt cieplarniany i łamanie praw człowieka. Studia w tym nurcie obejmowały również środowiskowe inicjatywy rządowe na poziomie krajowym lub ponadnarodowym. Przykładami prac badawczych w tym nurcie są studia dotyczące wpływu celów ograniczenia zmian klimatycznych na rozwój rachunkowości węglowej, prowadzone przez B. Bui i C.J. Fowler (2019), oraz wpływu raportów o prawach człowieka w skali globalnej na upowszechnienie sprawozdań o zagadnieniach praw człowieka, sporządzanych przez poszczególne przedsiębiorstwa, które prowadzili K. McPhail i J. Ferguson (2016).

Badania na temat oddziaływań sytuacyjnych z poziomu mezo na poziom mikro koncentrowały się na analizie mechanizmów społecznych zachodzących w sieciach organizacji promujących ideę zrównoważonego rozwoju, takich jak na przykład World Business Council for Sustainable Development i Global Reporting Initiative oraz ich oddziaływania na zrównoważoną rachunkowość zarządczą. Przykładami badań w tym nurcie są badania nad rozwojem rachunkowości środowiskowej pod wpływem presji instytucjonalnej prowadzone przez S. Wanga, H. Wang i J. Wang (2019) oraz badania nad tym, jak dla poprawnego wyliczenia wskaźników zaproponowanych przez Global Reporting Initiative konieczne jest rozwijanie systemów rachunkowości zarządczej (por. Gibassier, Alcouffe, 2018).

Badania na temat oddziaływań transformacyjnych z poziomu mikro na poziom mezo objaśniają wpływ wdrożenia rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój na tworzenie inicjatyw branżowych, stowarzyszeń branżowych zorientowanych na zrównoważony rozwój, profesjonalnych organizacji, raportów na temat zrównoważonej rachunkowości zarządczej oraz ich powiązań z systemami wynagradzania,

np. Hansen i in. (2010). Mechanizmy transformacyjne pociągają za sobą prezentację innowacji zrównoważonej rachunkowości zarządczej w celu jej promowania i projektowania ulepszeń w zakresie zrównoważonego rozwoju dla wielu organizacji, tworzenia i wspierania sieci i partnerstw interesariuszy. Badania w tym nurcie, dotyczące przekształcenia rynków i łańcuchów dostaw w kierunku zrównoważonego rozwoju, prowadzili m.in. K.-H. Lee (2012), L.G. Spence i L. Rinaldi (2014). Innym przykładem studiów w tym nurcie były badania prowadzone przez M.J. Roy, O. Boiralą i P. Paille'a (2013), które objaśniały, w jaki sposób do wydania wytycznych IFAC na temat rachunku kosztów przepływu materiałów przyczyniły się działania teoretyków i badania pilotażowe w przedsiębiorstwach.

Badania na temat oddziaływań transformacyjnych z poziomu mikro na poziom makro odnoszą się do wykorzystania efektów wdrożenia zrównoważonej rachunkowości zarządczej na szersze obszary oddziaływania na poziomie krajowym lub ogólnosiwiatowym, w których zrównoważony rozwój stanowi ostateczny cel. Badania w zakresie tych powiązań obejmują na przykład wpływ pionierskich organizacji na regionalne i rządowe programy i regulacje, a także wkład informacji zrównoważonej rachunkowości zarządczej na rachunki zrównoważonego rozwoju na poziomie makro. Zdaniem Schalteggera i współautorów (2022) badania nad oddziaływaniami transformacyjnymi mikro-makro są szczególnie słabo reprezentowane w istniejącej literaturze. Obejmują one głównie wspieranie transformacji w kierunku rozwijania krajowych polityk i regulacji promujących zrównoważony rozwój (zob. Burritt, Herzig, Tadeo, 2009; Kokubu, Kitada, 2015).

Zdaniem Schalteggera i współautorów (2022) analiza powiązań sytuacyjnych między poziomami makro, mezo i mikro pomaga wyjaśnić, dlaczego pojawiają się pewne podejścia zrównoważonej rachunkowości zarządczej i jak organizacje reagują na szerszy kontekst biznesowy. Potencjalny wkład rachunkowości ukierunkowanej na zrównoważony rozwój w tworzenie rozwiązań dla planetarnych wyzwań środowiskowych i społecznych wymaga zbadania wyników transformacji na poziomie mezo- i makro, które wynikają z działalności i przyjęcia zrównoważonej rachunkowości zarządczej. Zauważają oni również, że w sytuacjach gdy organizacje postrzegają zrównoważony rozwój jako sposób na uzyskanie korzyści, kontekst sytuacyjny jest ważny dla rozwoju rachunkowości ukierunkowanej na zrównoważony rozwój, ale nie zawsze niezbędny, jeśli menedżerowie mają dobrze rozwiniętą świadomość społeczną.

Studium literaturowe Schalteggera i współautorów (2022) może potwierdzić obserwacje wynikające z wcześniejszych badań literaturowych, że większość publikacji na temat rachunkowości zrównoważonego rozwoju koncentrowała się wyłącznie na poziomie mikro. Zgodzili się z głosami krytyki wskazującymi, że podejście takie było zbyt wąskie (Milne, 1996; Marland, Kowalczyk, Marland, 2015). Wyniki badania Schalteggera i współautorów (2022) wskazują jednak na stopniowe zmiany tego stanu rzeczy, identyfikując 62 badania łączące poziom mikro z poziomami mezo i makro.

Schaltegger i współautorzy (2022) postawili postulat mocniejszego osadzenia organizacji i jej systemu zrównoważonej rachunkowości zarządczej w społeczeństwie i środowisku naturalnym. Ponadto implikacje ich badań wskazują na potrzebę integracji różnych kwestii związanych ze zrównoważonym rozwojem w celu zapewnienia kompleksowego wkładu w zrównoważony rozwój, a także przejście od śledzenia *ex post* do działań zorientowanych na przyszłość, z naciskiem na wytyczne dotyczące zarządzania w kierunku tworzenia skutecznego wkładu w transformacje zrównoważonego rozwoju. Wskazali również, że badania nad zrównoważoną rachunkowością zarządczą mają duży potencjał rozwojowy w odniesieniu do metod, stopnia oraz mechanizmów rozpowszechniania. Ich zdaniem potencjał innowacyjny może zostać uwolniony poprzez przeformułowanie roli zrównoważonej. Ta przeformułowana rola ma wynikać z odniesień do kontekstu i wkładu transformacyjnego oraz łączy je z działaniami organizacji, zgodnie z propozycją założeń koncepcyjnych Kontekst – Działanie – Transformacja (CAT).

4.4. Metody rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój w perspektywach przejrzystości i poprawy efektywności

Pracownicy Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego podejmowali badania nad zrównoważoną rachunkowością zarządczą w latach 2017–2023. W badaniach tych można wyodrębnić dwa główne nurty – nurt w perspektywie przejrzystości i nurt w perspektywie poprawy efektywności.

Pierwszy nurt można zaliczyć do perspektywy przejrzystości wyodrębnionej przez K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzena (2016). Obejmował on badania w obszarach oceny zrównoważonego rozwoju i raportowania zrównoważonego rozwoju. Do nurtu tego należy zaliczyć prace:

- 1) Haliny Waniak-Michalak (2017),
- 2) Liny Dagiliene, Macieja Friendzla, Kristiny Sutiene i Tomasza Wnuka-Pela (2020),
- 3) Eweliny Zarzyckiej i Joanny Krasodomskiej (2021),
- 4) Joanny Piłacik i Ewy Śnieżek (2022),
- 5) Joanny Krasodomskiej, Eweliny Zarzyckiej i Doroty Dobiji (2022).

Drugi nurt można powiązać z perspektywą poprawy efektywności wyodrębnioną przez K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016). Obejmował on badania dotyczące wąsko rozumianej zrównoważonej rachunkowości zarządczej, a także projektowania i zastosowania formalnych i nieformalnych systemów kontroli zarządczej (w tym systemów pomiaru dokonań). Do nurtu tego należy zaliczyć prace:

- 1) Przemysława Czajora i Marcina Michalaka (2020),
- 2) Zuzanny Firkowskiej-Jakobsze (2020),
- 3) Jana Alpenberga, Tomasza Wnuka-Pela i Amandy Henebäck (2018),
- 4) Jana Alpenberga, Tomasza Wnuka-Pela, Philipa Adamsona i Johanesa Peterssona (2019),
- 5) Jana Alpenberga i Tomasza Wnuka-Pela (2022).

W dalszej części czwartego rozdziału monografii zostaną przedstawione badania zidentyfikowane w obu nurtach badawczych z uwzględnieniem ich celów, metod, podmiotów badawczych oraz wyników.

Celem badania H. Waniak-Michalak (2017) była odpowiedź na pytanie, czy i w jakim stopniu przedsiębiorstwa w Polsce sporządzające raporty zrównoważonego rozwoju ujawniają informacje o efektywności realizowanych działań społecznej odpowiedzialności? Przedmiotem badania były sprawozdania 18 przedsiębiorstw sporządzających raporty zrównoważonego rozwoju zgodnie ze standardami GRI za lata 2013–2015.

Mierniki działań społecznej odpowiedzialności zostały zaklasyfikowane przez H. Waniak-Michalak za pomocą dwóch kryteriów: przedmiotu pomiaru i typu mierników. Według kryterium przedmiotu pomiaru autorka wyodrębniła mierniki dotyczące zagadnień odpowiedzialności za produkty, społeczeństwa, pracowników i środowiska naturalnego. Ciekawym podziałem zaproponowanym przez H. Waniak-Michalak (2017) było wyodrębnienie mierników według kryterium typu jako: mierników nakładów (mierników wejścia), efektów (mierniki wyjścia), mierników efektywności (relacji nakładów do efektów). Jako mierniki wejścia zostały zaklasyfikowane mierniki odwzorowujące poziom nakładów dla realizacji działań społecznie odpowiedzialnych. Przykładami takich mierników zidentyfikowanych w badaniu były m.in. wartość przekazanego wsparcia, wartość inwestycji w obszarze ochrony środowiska, liczba przeprowadzanych kontroli. Jako mierniki wyjścia zostały zaklasyfikowane mierniki odwzorowujące uzyskane efekty, takie jak: liczba wspartych osób, instytucji, uzyskana oszczędność energii, liczba braków i reklamacji. Jako mierniki efektywności zostały zaklasyfikowane mierniki odzwierciedlające nie tylko efekty, lecz także efekty w stosunku do nakładów, czyli np. wartość wsparcia na beneficjenta, wartość przekazanego posiłku dla jednego potrzebującego, oszczędność energii w stosunku do poniesionych kosztów na inwestycje, liczba braków w relacji do liczby kontroli.

Waniak-Michalak zaobserwowała, że spółki najczęściej prezentują mierniki nakładów, a nie mierniki efektywności. Sformułowała ona również wniosek, że stosowanie standardów GRI spowodowało ograniczenie kreatywności organizacji przy opracowaniu informacji do raportów z zakresu społecznej odpowiedzialności przedsiębiorstwa. Informacje były prezentowane zgodnie z zaleceniami GRI, ale często podawano je w formie tabelarycznej, liczbowej, bez wyjaśnień, co może utrudniać ich zrozumienie

oraz znalezienie zależności przyczynowo-skutkowych. Waniak-Michalak (2018) kontynuowała badania nad zagadnieniami realizacji działań społecznie odpowiedzialnych i ich wyniki zawarła w rozprawie habilitacyjnej pt. *Współpraca przedsiębiorstw i organizacji pozarządowych przy realizacji działań społecznie odpowiedzialnych*.

Celem badania J. Piłacik i E. Śnieżek (2022) było określenie zakresu oraz ocena raportowania informacji na temat odpowiedzialności społecznej zrównoważonego rozwoju lasów w przedsiębiorstwach leśnych w Europie. Badaniem były objęte raporty przedsiębiorstw leśnych z Czech, Estonii, Finlandii, Irlandii Łotwy, Słowacji i Szwecji. Raporty zostały ocenione na podstawie kryteriów jakości informacji zaproponowanych przez GRI obejmujących: uwzględnienie interesariuszy (*stakeholder inclusiveness*), kontekst zrównoważonego rozwoju (*sustainability context*), istotność (*materiality*), kompletność (*completeness*), wyważenie (*balance*), porównywalność (*comparability*), terminowość (*timeliness*), jasność (*clarity*), wiarygodność (*reliability*) (na temat cech jakościowych informacji zob. szerzej Michalak 2019). Najwyżej zostały ocenione raporty przedsiębiorstw leśnych ze Szwecji i Estonii, a najniżej z Czech.

Autorki sformułowały wniosek, że większość badanych organizacji nie jest zbyt skuteczna w informowaniu opinii publicznej i innych zainteresowanych stron. Za ten stan rzeczy obwiniły dowolność w raportowaniu, ponieważ każde przedsiębiorstwo samo decyduje, w jaki sposób i w jakim zakresie będzie informować o społecznej odpowiedzialności swoich działań. Używanie przez niektóre podmioty wyłącznie języka lokalnego stanowiło, zdaniem badaczek, dodatkową barierę w rozszerzaniu zakresu raportowania do różnych interesariuszy. Analizowane raporty zawierają wiele informacji na temat różnych działań i w różnych obszarach działalności. Jednak dane te nie zawsze są porównywalne we wszystkich państwowych gospodarstwach leśnych w Europie. Autorki zauważyły również, że najslabszymi częściami raportów są części społeczne w kontekście zrównoważonego rozwoju i integracji interesariuszy.

Celem badania E. Zarzyckiej i J. Krasodomskiej (2021) było określenie znaczenia interesariuszy dla kluczowych wskaźników dokonania środowiskowych (KPI) oraz znaczenia różnych rodzajów środowiskowych KPI dla różnych interesariuszy. Badanie miało charakter archiwalny i polegało na analizie treści ujawnianych przez duże spółki działające w Polsce. W badaniu zostały zastosowane statystyki opisowe oraz drzewa klasyfikacyjne i regresyjne. Badaniem objętych było 169 podmiotów, natomiast całkowita liczba obserwacji (mierników) zawartych w raportach wyniosła 735. Autorki zaklasyfikowały mierniki do następujących grup: emisje, zużycie wody, ścieki, zużycie surowców, zużycie energii, opakowania i odpady oraz inwestycje środowiskowe, wykroczenia, kontrole i grzywny. Autorki zidentyfikowały 154 różne środowiskowe kluczowe mierniki dokonania ujęte w sprawozdaniach. Wyniki badania E. Zarzyckiej i J. Krasodomskiej (2021) pokazują, że duże przedsiębiorstwa działające w Polsce

najczęściej raportują wskaźniki związane z opakowaniami i odpadami, emisjami gazów cieplarnianych i zużyciem energii. Spośród tych mierników wskaźniki na temat emisji gazów cieplarnianych są raportowane w najbardziej porównywalny sposób.

Zdaniem E. Zarzyckiej i J. Krasodomskiej (2021) wpływ grup nacisku na środowisko, które poszukują informacji związanych z wynikami przedsiębiorstw w tym zakresie, jest głównym czynnikiem wpływającym na ich publikowanie. Autorki zaproponowały przypisanie typów wskaźników przedstawione w tabeli 19.

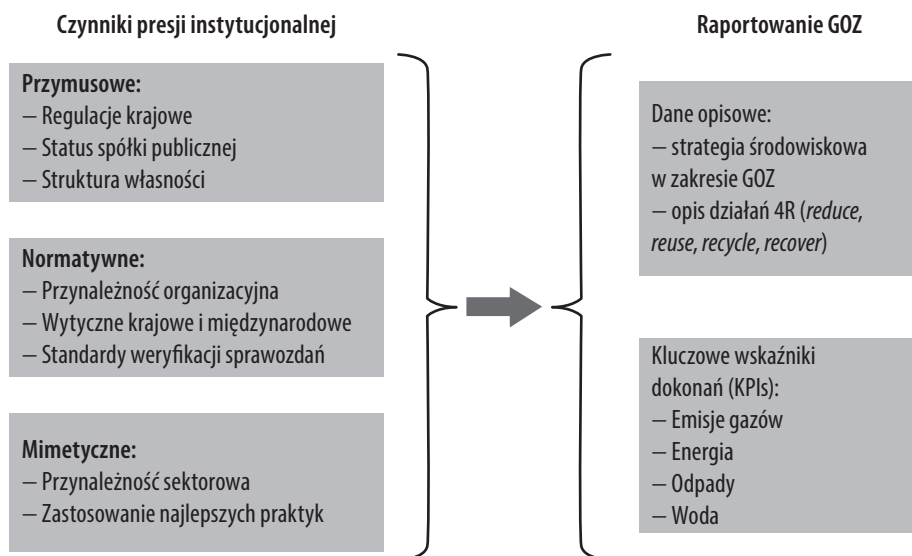
Tabela 19. Znaczenie typów wskaźników dla grup interesariuszy

Typ wskaźnika	Najważniejsze grupy interesariuszy
Wskaźniki środowiskowe ogółem	Organizacje proekologiczne
Opakowania i odpady	Pracownicy, inwestorzy
Zużycie energii	Klienci, inwestorzy, organizacje proekologiczne
Inwestycje środowiskowe	Pracownicy, inwestorzy
Zużycie surowców	Klienci, pracownicy
Emisje	Organizacje proekologiczne, pracownicy, inwestorzy
Zużycie wody	Inwestorzy
Ścieki	Inwestorzy

Źródło: Zarzycka, Krasodomska, 2021, s. 661.

Zdaniem autorek wyniki ich badania wyraźnie pokazują, że interesariusze mają istotny wpływ na strategię spółek w odniesieniu do ujawniania kluczowych wskaźników dokonań w zakresie zrównoważonego rozwoju. Na tej podstawie postawiły dwa postulaty. Po pierwsze, nowe standardy sprawozdawczości niefinansowej w całej UE powinny zostać wypracowane w procesie dialogu z różnymi grupami interesariuszy (organizacji proekologicznych, ale także klientów, pracowników i inwestorów). Po drugie, współpraca agencji rządowych, organów regulacyjnych, przedsiębiorstw i interesariuszy jest niezbędna do podjęcia działań, które mogłyby zmienić praktyki raportowania i przyczynić się do zrównoważonej przyszłości. Zarzycka i Krasodomska (2021) stwierdziły również, że bez przejrzystego podejścia do stosowania kluczowych wskaźników dokonań (KPI) do pomiaru postępów przedsiębiorstw w realizacji tego celu wysiłki na poziomie krajowym czy międzynarodowym mogą być również trudne do oceny i skutecznej koordynacji.

Celem badania Dagillien i współautorów (2020) było objaśnienie, w jaki sposób presja instytucjonalna wpływa na sprawozdawczość środowiskową z perspektywy gospodarki o obiegu zamkniętym. Jako podstawę teoretyczną badania autorzy zastosowali teorię neoinstytucjonalną i zaproponowali model wpływu czynników instytucjonalnych na raportowanie informacji o gospodarce obiegu zamkniętego, przedstawiony na rysunku 7.



Rysunek 7. Model wpływu czynników instytucjonalnych na raportowanie informacji o gospodarce obiegu zamkniętego

Dane zostały pobrane z bazy danych GRI Sustainability:

Źródło: Dagiliena i in., 2020.

Badanie Dagiliena i współautorów (2020) było badaniem archiwalnym bazującym na analizie treści. Badaniem było objętych 226 dużych firm produkcyjnych z różnych branż w Unii Europejskiej. W badaniu zostały postawione następujące hipotezy:

H1: Czynniki przymusowe wpływają na raportowanie na temat gospodarki o obiegu zamkniętym.

H2: Czynniki normatywne wpływają na raportowanie na temat gospodarki o obiegu zamkniętym.

Główne wnioski z badań były następujące. Po pierwsze, przedsiębiorstwa nadal nie raportują zbyt wielu informacji na temat gospodarki obiegu zamkniętego. Najczęściej wyrażaną zamkniętą pętlą jest pętla dotycząca redukcji, ponieważ większość badanych przedsiębiorstw koncentruje się na redukcji zużycia materiałów, a także emisji do powietrza i wody. Zdaniem badaczy z punktu widzenia teorii neoinstytucjonalnej mechanizmy normatywne miały znaczący wpływ na raportowanie zrównoważonego w gospodarce o obiegu zamkniętym. Nieoczekiwanie, izomorfizm środowiskowy oparty na przymusie i mimetyzmie nie był tak silny, jak wcześniej naukowcy ci zakładali. Z tej przyczyny postulowali oni dalsze badania w tym obszarze.

Celem badania J. Krasodomskiej, E. Zarzyckiej i D. Dobiji (2022) była identyfikacja czynników, które wpływają na decyzje o raportowaniu przez spółki informacji o działaniach podjętych na rzecz osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju ONZ (SDG).

Badanie miało charakter badania archiwalnego i zostały nim objętych 8 499 przedsiębiorstw. Dane pozyskano z bazy *Refinitiv ESG Global*. Autorki postawiły w badaniu następujące hipotezy badawcze:

H1: Raportowanie osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju ONZ przez przedsiębiorstwa zależy od ich zaangażowania w kwestie społeczne i środowiskowe.

H2: Raportowanie osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju ONZ przez przedsiębiorstwa zależy od stosowania przez nie standardów GRI.

H3: Raportowanie osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju ONZ przez przedsiębiorstwa zależy od presji wywieranej przez interesariuszy.

Autorki zaobserwowały, że większość spółek nie raportuje osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju ONZ. Wyniki ich badań pozwoliły potwierdzić hipotezę H1 i H2. Natomiast hipoteza H3 została pozytywnie zweryfikowana w przypadku części interesariuszy – pracowników, organizacji zorientowanych na ochronę środowiska, klientów. Hipoteza H3 została zweryfikowana negatywnie w przypadku inwestorów. Na tej podstawie Krasodomska i współautorzy. (2022) stwierdziły, że pracownicy oraz klienci mają największy pozytywny wpływ na decyzje przedsiębiorstw dotyczące uwzględniania w sprawozdawczości kwestii związanych z osiągnięciem celów zrównoważonego rozwoju ONZ, a nieco mniejszy organizacji zorientowanych na ochronę środowiska.

Autorki stwierdziły również, że rachunkowość zarządcza powinna odgrywać istotną rolę w procesie raportowania informacji dotyczących zrównoważonego rozwoju. Jej zadanie polegałoby na pomiarze komunikowania skuteczności działań podjętych przez przedsiębiorstwa na rzecz osiągnięcia celów zrównoważonego rozwoju ONZ. Zdaniem badaczek włączenie tego zadania do rachunkowości zarządczej spowodowałoby, że informacje o realizacji celów zrównoważonego rozwoju ONZ zostałyby włączone do zinstytucjonalizowanych systemów informacji zarządczej, a nie były podejmowane w ramach pobocznych, pilotażowych projektów. W związku z tym postulowały dalsze badania w tym obszarze.

Celem badania P. Czajora i M. Michalaka (2020) było przedstawienie roli rachunku kosztów i możliwości jego wykorzystania w procesie gospodarowania odpadami komunalnymi z perspektywy przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie odbioru i unieszkodliwiania odpadów komunalnych. Badanie miało formę analizy opisu przypadku (*case study*). Przedmiotem badania było przedsiębiorstwo prowadzące działalność w zakresie: mechaniczno-biologicznego unieszkodliwiania odpadów, sortowania odpadów surowcowych, termicznego unieszkodliwiania odpadów oraz składowania odpadów. Mechaniczno-biologiczne unieszkodliwianie odpadów obejmowało w badanym podmiocie przetwarzanie mechaniczne odpadów innych niż odpady surowcowe, przetwarzanie biologiczne odpadów innych niż odpady surowcowe, kompostowanie odpadów zielonych.

Opis przypadku składał się z następujących części: charakterystyki przedmiotu badania, ogólnych założeń modelu rachunku kosztów i konstrukcji modelu rachunku kosztów. Autorzy w swej publikacji przedstawili liczne narzędzia rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój, takie jak: rachunek cyklu życia produktu, *target costing* i zielony rachunek kosztów docelowych oraz narzędzia światowego ekologicznie projektowania kosztów. Czajor i Michalak (2020) scharakteryzowali proces zarządzania kosztami z punktu widzenia oddziaływania na środowisko z uwzględnieniem cyklu życia produktu. Podkreślili oni rolę fazy badań i rozwoju dla kształtowania kosztów ekologicznych na różnych etapach cyklu życia produktu, w tym jej wpływu na możliwości i koszty gospodarowania odpadami w ostatniej fazie życia produktu. Zdaniem autorów zaproponowany przez nich model rachunku kosztów może stanowić inspirację dla opracowania i rozwoju systemów rachunku kosztów w przedsiębiorstwach zajmujących się zagospodarowaniem odpadów komunalnych w Polsce oraz przyczyniać się do podnoszenia ich rentowności i efektywności, przy jednoczesnej poprawie aspektów ekologicznych.

Celem badania Z. Firkowskiej-Jakobsze (2020) było opracowanie zintegrowanego modelu pomiaru dokonań jednostki samorządowej gminy. Model ten, dzięki zastosowaniu różnych narzędzi rachunkowości zarządczej, miał umożliwiać realizację celów zarządczych, wypełnianie obowiązków prawnych (formalnych) oraz stanowić skuteczne narzędzie komunikacji gminy z interesariuszami. Badanie miało formę studium przypadku (*case study*). Przedmiotem badania była gmina w województwie łódzkim. Firkowska-Jakobsze (2020) stwierdziła, że w momencie rozpoczynania przez nią badań w Polsce brak było zintegrowanego systemu wspomagającego zarządzanie i ocenę dokonań gmin, a występuje raczej rozproszony system zarządzania oparty na tradycyjnych budżetach i sprawozdaniach budżetowych. Opis przypadku składał się z następujących części: charakterystyki przedmiotu badania, prezentacji strategii gminy jako instrumentu kreowania polityki jej rozwoju oraz propozycji zintegrowanego systemu pomiaru dokonań gminy w formie zbilansowanej karty wyników.

W zaproponowanej przez autorkę propozycji zintegrowanego systemu pomiaru dokonań gminy znajdowały się cele, mierniki i zadania ukierunkowane na zrównoważony rozwój, głównie w aspektach środowiskowych i społecznych. Do celów należały:

- 1) wzrost grup producenckich i gospodarstw ekologicznych produkujących zdrową żywność,
- 2) poprawa warunków do rekreacji i wypoczynku,
- 3) ochrona i poprawa środowiska naturalnego i infrastruktury na terenie gminy,
- 4) wzrost wykorzystania obiektów sportowo-rekreacyjnych,
- 5) wzrost liczby uczestników imprez kulturalnych.

Wśród wskaźników odwzorowujących zrównoważony rozwój autorka zaproponowała: odsetek gospodarstw domowych korzystających z kanalizacji sieciowej, wodociągów

sieciowych oraz poziom zadowolenia turystów i mieszkańców korzystających z oferty czasu wolnego. Zadania ukierunkowane na zrównoważony rozwój obejmowały takie działania, jak: promowanie ekologicznej produkcji rolniczej, promowanie zachowań proekologicznych mieszkańców gminy, opracowanie koncepcji skanalizowania obszarów wiejskich i sporządzenie dokumentacji dotyczącej budowy sieci kanalizacyjnej.

Celem badania J. Alpenberga, T. Wnuka-Pela i A. Henebäck (2018) była odpowiedź na pytania: w jakim stopniu i w jaki sposób szwedzkie samorządy wykorzystują systemy pomiaru dokonań, ze szczególnym uwzględnieniem wskaźników efektywności środowiskowej. Zagadnienie to zostało powiązane z nurtem nowego zarządzania publicznego (zob. szerzej Michalak, 2006). Badanie miało formę badania ankietowego. Ankiety zostały wysłane do wszystkich 290 gmin w Szwecji, spośród których 119 przesłało kompletnie wypełnione ankiety. Kwestionariusz ankiety składał się z pięciu części. Pierwsza część służyła zebraniu podstawowych informacji o gminie, a także o respondencie (wykształcenie, doświadczenie itp.). Druga część była skoncentrowana na zakresie wykorzystania metod nowego zarządzania publicznego w gminie. Trzecia część miała za zadanie pozyskanie informacji o ogólnych wskaźnikach dokonań, ich liczbie, rodzaju i sposobie ich wykorzystania. Z kolei część czwarta była skoncentrowana na środowiskowych wskaźnikach dokonań. W części piątej badacze zbierali informacje o motywach sporządzania dobrowolnej sprawozdawczości środowiskowej. Poszukiwali oni również informacji o tym, kto jest użytkownikiem wskaźników środowiskowych oraz czy planowane są jakiekolwiek zmiany w tych wskaźnikach.

Alpenberg, Wnuk-Pel i Henebäck (2018) postawili w swym badaniu następujące hipotezy:

H1: Zwiększona dojrzałość nowego zarządzania publicznego prowadzi do zwiększonego wykorzystania ogólnego systemu pomiaru dokonań.

H2: Zwiększona dojrzałość nowego zarządzania publicznego prowadzi do zwiększonego wykorzystania wskaźników efektywności środowiskowej.

Alpenberg, Wnuk-Pel i Henebäck (2018) sformułowali, na podstawie wyników przeprowadzonego badania, następujące wnioski. Po pierwsze, ich zdaniem orientacja środowiskowa stała się integralną częścią programu na rzecz zrównoważonego rozwoju w szwedzkich samorządach lokalnych. W samorządach tych rachunkowość zarządcza funkcjonuje jako system wsparcia dla firm i innych podmiotów w ich własnych wysiłkach na rzecz odpowiedzialności środowiskowej. Po drugie, ich zdaniem orientacja środowiskowa jest bardziej kompleksowa wśród większych samorządów lokalnych, które mają również zasoby do wdrożenia odpowiednich procesów i narzędzi zrównoważonej rachunkowości zarządczej. Po trzecie, badacze pozytywnie zweryfikowali postawione hipotezy, że zwiększona dojrzałość nowego zarządzania publicznego prowadzi do zwiększonego wykorzystania zarówno ogólnych systemów pomiaru dokonań, jak i wskaźników efektywności środowiskowej. Zaobserwowali również, że stosowanie

wskaźników środowiskowych w większości samorządów lokalnych jest dobrze rozwinięte. Badanie wykazało, że 25% samorządów wykorzystuje ponad 50 wskaźników środowiskowych. Wśród pozostałych samorządów większość stosuje od 11 do 40 wskaźników środowiskowych do pomiaru i raportowania swojej orientacji środowiskowej.

Zdaniem Alpenbera, Wnuka-Pela i Henebäck (2018) dzięki powszechnej pośród szwedzkich samorządów orientacji środowiskowej można osiągnąć radykalną poprawę wśród mieszkańców i przedsiębiorstw postaw zorientowanych na zrównoważony rozwój. Autorzy na zakończenie wskazali, że istnieje dodatkowa potrzeba badań w tym obszarze. Jako ważne pytanie badawcze uznali wyjaśnienie, w jaki sposób dobrowolne wskaźniki efektywności środowiskowej są wykorzystywane w samorządach wśród pracowników i polityków, a także motywów, dla których samorzady mierzą i raportują wskaźniki efektywności środowiskowej. Jako potencjalnie obiecujący obszar badawczy wskazali również badania mające udzielić odpowiedzi na pytanie, w jaki sposób orientacja środowiskowa w samorządach lokalnych wpływa na innych interesariuszy, aby rozwijali własne wysiłki w tym obszarze.

Celem badania J. Alpenberga, T. Wnuka-Pela, P. Adamsona i J. Peterssona (2019) była odpowiedź na pytanie, w jaki sposób i dlaczego menedżerowie samorządowi i dyrektorzy spółek komunalnych wykorzystują wskaźniki efektywności środowiskowej. Badanie miało formę studium przypadku. Dla opracowania studium przypadku badacze przeprowadzili 18 częściowo ustrukturyzowanych wywiadów z kierownikami wydziałów samorządu, prezesami spółek miejskich, politykami i pracownikami biura ds. ochrony środowiska. Wywiady były skoncentrowane na wewnętrznym i zewnętrznym zastosowaniu wskaźników ze szczególnym uwzględnieniem następujących zagadnień:

- 1) oceny – oceny ogólnej efektywności wydziału/przedsiębiorstwa;
- 2) kontroli – systemu zapewniającego, że podlegli menedżerowie i pracownicy robią właściwe rzeczy;
- 3) budżetowania – przydzielania zasobów do odpowiednich programów, projektów i jednostek;
- 4) motywowania – upewniania się, że podwładni, współpracownicy i inni interesariusze wykonują właściwie niezbędne czynności;
- 5) promocji – przekonywanie przełożonych politycznych, dziennikarzy, obywateli i innych interesariuszy, że podmiot dobrze realizuje swoje zadania;
- 6) świętowania – sygnalizowanie osiągnięć i sukcesów, które warto świętować;
- 7) uczenia się – analizowanie tego, co działa, a co nie (np. procesy, programy, projekty);
- 8) doskonalenia – badania, co można zrobić inaczej, aby poprawić wyniki i wykorzystanie ich w podejmowaniu decyzji (ostatecznie wszystkie zastosowania informacji powinny prowadzić do ulepszeń w wydziałach/przedsiębiorstwach).

System pomiaru dokonań opracowany i wdrożony w Växjö składał się z trzech perspektyw strategicznych podzielonych na obszary. Dokonania były mierzone za pomocą

wskaźników głównych i dodatkowych. Strukturę systemu pomiaru dokonań prezentuje tabela 20.

Tabela 20. System pomiaru dokonań opracowany i wdrożony w Växjö

Perspektywa strategiczna	Główne obszary	Liczba mierników podstawowych	Liczba mierników dodatkowych
Cieszenie się życiem	Konsumpcja	5	3
	Odpady	4	3
	Inspekcja środowiska	1	1
Nasze środowisko	Woda	6	5
	Środowisko naturalne	4	1
	Powietrze i hałas	2	7
Rezygnacja z paliw kopalnych	Klimat	3	1
	Energia	3	4
	Ruch uliczny	2	8

Źródło: opracowanie własne na podstawie Alpenberg i in., 2019.

Na podstawie studium przypadku Alpenberg i współautorzy (2019) wyciągnęli wnioski, że wskaźniki środowiskowe, będące częścią systemu pomiaru dokonań w gminie, są wykorzystywane w odmienny sposób przez menedżerów samorządowych i dyrektorów spółek komunalnych.

Menedżerowie samorządowi wykorzystywali wskaźniki środowiskowe głównie do alokacji zasobów, kontroli i edukacji pracowników. Zdaniem badaczy wykorzystanie informacji środowiskowych głównie na potrzeby wewnętrzne przez menedżerów samorządowych można objaśnić ich silną orientacją na samą gminę, a nie na zewnętrznych interesariuszy. Główną motywacją kierowników wydziałów do korzystania z informacji środowiskowych było uzyskanie dostępu do zasobów na potrzeby projektów w ich wydziałach. Badacze zauważyli, że w sytuacji, gdy projekty prowadziły do poprawy w obszarach objętych wskaźnikami, były one traktowane priorytetowo. Wskazali również, że na brak wykorzystania wskaźników przez kierowników działów mógł wpływać brak formalnego szkolenia lub edukacji biznesowej i doświadczenia z sektora prywatnego.

Dyrektorzy spółek komunalnych wykorzystywali wskaźniki środowiskowe głównie do komunikacji z zewnętrznymi interesariuszami (mieszkańcami, dostawcami i konkurentami) i postrzegali je przede wszystkim jako narzędzie marketingowe zapewniające legitymizację kierowanym przez nich przedsiębiorstwom. Zdaniem Alpenberga i współautorów (2019) komunikacja z zewnętrznymi interesariuszami była dla dyrektorów sposobem na zasygnalizowanie, że spółki komunalne poważnie traktują swoją rolę w zakresie poprawy stanu środowiska. Stała się ona częścią ich regularnych działań

marketingowych promujących ich przedsiębiorstwa. Zdaniem dyrektorów w sytuacji, gdy taka promocja jest prowadzona systematycznie, przyciąga do gminy nowych pracowników i mieszkańców, którzy są pasjonatami kwestii środowiskowych.

Celem badania J. Alpenberga i T. Wnuka-Pela (2022) było zidentyfikowanie i objaśnienie motywów wdrożenia i rozwoju systemu pomiaru dokonań, ze szczególnym uwzględnieniem wdrażania strategii zrównoważonego rozwoju w jednej ze szwedzkich gmin. Badanie zostało przeprowadzone w formie studium przypadku. Wybór przedmiotu badania był celowy. Wybrano organizację sektora publicznego, gminę Växjö, ze względu na jej wieloletnie doświadczenie we wdrażaniu strategii zrównoważonego rozwoju. Miasto Växjö od wielu lat nazywane jest „najbardziej zielonym miastem w Europie” (BBC nazwał tak Växjö w jednym z programów). Gmina ta jest powszechnie znana z wykorzystania zaawansowanych narzędzi rachunkowości zarządczej, ponieważ przez lata rozwijała system pomiaru dokonań wspierający wdrażanie strategii zrównoważonego rozwoju.

Badacze przeprowadzili wywiady z trzynastoma osobami: trzema urzędnikami administracji centralnej, dwoma politykami oraz pięcioma kierownikami wydziałów gminy oraz trzema dyrektorami spółek miejskich. Wywiady zostały zogniskowane na następujących kwestiach: charakterystyce rozmówców i ich roli w organizacji, wprowadzaniu i ewolucji strategii zrównoważonego rozwoju oraz ich motywach oraz opracowaniu i rozwoju systemu pomiaru dokonań ukierunkowanego na zrównoważony rozwój. Zgromadzona dokumentacja została zweryfikowana pod kątem wzajemnej zgodności między badaczami, a wnioski zostały zweryfikowane i potwierdzone przez kilka źródeł (np. dokumentację systemu pomiaru dokonań i wywiady).

Badanie umożliwiło poznanie różnorodnych motywów zastosowania systemu pomiaru dokonań w różnych fazach rozwoju systemu pomiaru dokonań. Jak się okazało, motywy te były niejednorodne wśród uczestników tego procesu (menedżerów, polityków). Występowały różne „warstwy” motywów, które kształtowały się w czasie wdrażania systemu pomiaru dokonań (tabela 21).

Pierwotnym impulsem do zwrócenia uwagi na aspekty zrównoważonego rozwoju był wysoki poziom zanieczyszczenia jezior i skandal paliwowy, który wybuchł w gminie. Jeziora wokół miasta Växjö zapełniły się szlamem, a jakość wody znacząco się pogorszyła. Dla poprawienia sytuacji usunięto szlam z jezior i pogłębiono je, co w krótkim czasie przyczyniło się do poprawy jakości wody w jeziorach i zadowolenia mieszkańców. Skandal paliwowy wynikał ze „zniknięcia w niewyjaśnionych okolicznościach” dużej ilości płynnego paliwa kopalnego wykorzystywanego w regionalnej elektrowni (spółce należącej do samorządu). W celu jednoczesnego ograniczenia ryzyk korupcyjnych, związanych z nielegalnym obrotem paliwami oraz dla reorientacji polityki zakupu paliw (zmniejszenia uzależnienia od ropy naftowej) na bardziej odnawialne, w samorządzie została podjęta decyzja o opracowaniu nowej strategii gminy.

Tabela 21. Fazy rozwoju system pomiaru dokonań wyodrębnione przez badaczy

Faza rozwoju	Cele i motywacje ogólne	Cechy i rola system pomiaru dokonań
Faza 1 – Wprowadzenie zagadnień środowiskowych	Praca dla środowiska	Wąska koncentracja na dwóch celach: braku paliw kopalnych i czystej wodzie pitnej Zastosowanie wskaźników niefinansowych
Faza 2 – ekoBUDŻET	Alokacja i kontrola zasobów	Szerszy nacisk na ekoBUDŻET, który obejmuje korzyści społeczne i generowanie dochodów Do wskaźników niefinansowych dodano kilka wskaźników finansowych
Faza 3 – Środowiskowy PMS	Marketing gminy	Rozszerzenie zakresu wskaźników (do 30) Wykorzystanie wielu wskaźników finansowych
Faza 4 – Poza zagadnieniami środowiskowymi	Budowanie swojej pozycji przez uczestników procesu	Nowe obszary zyskują zainteresowanie Wskaźniki niefinansowe zyskują na znaczeniu

Źródło: Alpenberg, Wnuk-Pel, 2022.

Analizując studium przypadku Alpenberg i Wnuk-Pel (2022) stwierdzili, że rozwój systemu pomiaru dokonań w gminie Växjö nastąpił w odpowiedzi na transformację strategii gminy, najpierw pasywnej, skoncentrowanej na rozwiązywaniu pojawiających się problemów, następnie proaktywnej i skoncentrowanej na kwestiach środowiskowych, a wreszcie jeszcze bardziej proaktywnej i szerokiej, uwzględniającej zrównoważony rozwój. Zdaniem badaczy okazało się, że system pomiaru dokonań miał duże znaczenie symboliczne w promowaniu i komunikowaniu zielonej strategii obywatelom i przedsiębiorstwom w regionie. Analizując motywacje do wdrażania strategii ochrony środowiska i zrównoważonego rozwoju w czterech różnych fazach, autorzy badania sformułowali wnioski, że motywacje kierowników wydziałów gminnych i kierowników spółek gminnych różnią się od siebie i potencjalnie wpływają na polityków w sposobie korzystania z systemu pomiaru dokonań do oceny tego, co zostało zrealizowane w obszarze zrównoważonego rozwoju.

Zdaniem J. Alpenberga i T. Wnuka-Pela (2022) system pomiaru dokonań w Växjö ukierunkowany na wdrażanie zrównoważonej strategii stosowany nie był od początku gotowym i kompletnym systemem. Początkowo opierał się na monitorowaniu niewielkiej liczby wskaźników niefinansowych, później przekształcił się w formę ekoBUDŻETu i częściowo obejmował mierniki finansowe, a następnie został rozszerzony o bardziej ogólne kwestie jakości życia w mieście. Według badaczy doświadczenie najbardziej zielonego miasta w Europie może służyć jako cenna lekcja dla innych gmin, które zamierzają opracować strategię zrównoważonego rozwoju i pomóc w jej realizacji za pomocą odpowiednio skonstruowanego systemu pomiaru dokonań.

4.5. Podsumowanie

Powstanie idei zrównoważonego rozwoju wynikało z narastających zagrożeń w obszarze środowiskowym i społecznym, spowodowanych zastosowaniem na globalną skalę modelu linearnego prowadzenia działalności gospodarczej. Dostrzeżenie tych zagrożeń i upowszechnienie idei zrównoważonego rozwoju doprowadziło do dostosowań w systemie rachunkowości, opisywanych przez badaczy jako rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój.

Celem rozdziału była identyfikacja i charakterystyka nurtów w obszarze rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój. Dla osiągnięcia tego celu została przeprowadzona krytyczna analiza i synteza przeglądów literatury w obszarze zrównoważonej rachunkowości zarządczej. Na podstawie zrealizowanych prac analitycznych można wysnuć następujące wnioski. Po pierwsze, rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony stanowi wyłaniający się etap w ewolucji rachunkowości. Po drugie, rozwijanie rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój jest trudne. Podkreślali to już ćwierć wieku temu M. Milne (1996), jak i współcześnie Szadziwska i współautorzy (2021). Trudność w rozwijaniu praktyki zrównoważonej rachunkowości zarządczej oraz badań nad nią wynika między innymi z różnego rozumienia tego pojęcia zarówno przez teoretyków, jak i praktyków. Po trzecie, dominująca część badań nad zrównoważoną rachunkowością zarządczą, zwłaszcza w początkowym okresie jej rozwoju, prezentowała podejście fragmentaryczne charakteryzujące się podejmowaniem w badaniach głównie roli rachunkowości i sprawozdawczości w zakresie zrównoważonego rozwoju albo skupianiem się wyłącznie na konkretnych aspektach poszczególnych narzędzi rachunkowości zarządczej. Po czwarte, w badaniach nad zrównoważoną rachunkowością zarządczą stosowane są różne podejścia teoretyczne bazujące na teorii instytucjonalnej, a także podejścia pokrewne, takie jak podejście kontekst – działanie – transformacja. Po piąte, najczęściej stosowanymi metodami w badaniach nad zrównoważoną rachunkowością zarządczą były studia przypadków i badania ankietowe, a w mniejszym stopniu badania archiwalne (por. Soderstrom i in., 2017). Po szóste, dla ustrukturyzowania badań literaturowych nad zrównoważoną rachunkowością zarządczą były wykorzystywane różne kryteria. Maas, Schaltegger i Crutzen (2016) zaproponowali zastosowanie jako kryteriów strukturyzujących perspektyw przejrzystości i perspektywy poprawy efektywności oraz etapów rachunkowości zarządczej obejmujących pomiar oraz zarządzanie i komunikowanie. Inną próbą ustrukturyzowania była propozycja Schalteggera i współautorów (2022) wykorzystująca podejście teoretyczne kontekst – działanie – transformacja oraz trzy poziomy mikro, mezo i makro. Po siódme, z chronologicznej analizy studiów literaturowych wyłania się zmieniający się obraz stopnia rozwoju badań nad rachunkowością zarządczą ukierunkowaną na zrównoważony rozwój – z obrazu zatowizowanego

i zorientowanego na konkretnych i wyizolowanych metodach na obraz łączący ze sobą poziomy mikro, mezo i makro analizy, oraz przyczyniającą się do podejmowania działań transformacyjnych obejmujących całe łańcuchy dostaw.

Na tle prezentacji nurtów badawczych w obszarze rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój zostały przedstawione w rozdziale badania opublikowane przez pracowników Katedry Rachunkowości WZ UŁ w latach 2017–2022. Badania te można podzielić na dwa nurty zgodnie z podejściem Maas, Schaltegger i Crutzen (2016). Pierwszy nurt można zaliczyć do perspektywy przejrzystości obejmujący prace: Waniak-Michalak (2017), Dagilienne i innych (2020), Zarzyckiej i Krasodomskiej (2021), Piłacik i Śnieżek (2022), Zarzyckiej, Krasodomskiej i Dobiji (2022). Drugi nurt można zaliczyć do perspektywy poprawy efektywności, do którego należały studia Czajora i Michalaka (2020), Firkowskiej-Jakobsze (2020), Alpenberga, Wnuka-Pela i Henebäcka (2018), Alpenberga, Wnuka-Pela, Adamsona i Johanesa (2019) oraz Alpenberga i Wnuka-Pela (2022).

W nurcie przejrzystości przedmiotem badań było głównie raportowanie wskaźników środowiskowych i społecznych. Na uwagę zwraca różnorodność badanych podmiotów obejmujących przedsiębiorstwa polskie, europejskie, światowe oraz prowadzące specyficzną działalność (przedsiębiorstwa leśne). Wyniki badań wskazują na duże zróżnicowanie i małą porównywalność publikowanych wskaźników. Badania przeprowadzone w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ pozwoliły wyciągnąć również wnioski na temat znaczenia poszczególnych wskaźników dla różnych grup interesariuszy (Zarzycka, Krasodomska, 2021). Badania Krasodomskiej, Zarzyckiej i Dobiji (2022) wpisały się również nurt badań powiązań sytuacyjnych między poziomami makro i mikro wyodrębniony przez Schalteggera i współautorów (2022). Badania w nurcie przejrzystości przyjmowały głównie formę badań archiwalnych z wykorzystaniem analizy treści, takich jak baza Refinitiv oraz badania ankietowe. W badaniach w tym nurcie wykorzystana została teoria instytucjonalna dla objaśnienia instytucjonalnych na raportowanie informacji o gospodarce obiegu zamkniętego. W nurcie poprawy efektywności głównym przedmiotem badań było opracowanie i wdrażanie systemów pomiaru dokonań ukierunkowanych na zrównoważony rozwój. Szczególnie częstym przedmiotem badania były systemy pomiaru dokonań jednostek samorządowych (w gminach). W badaniach w nurcie poprawy efektywności badacze z łódzkiej szkoły rachunkowości stosowali głównie metody studiów przypadków. Badania za pomocą metody studiów przypadków związane są z odpowiedziami na pytanie „jak?”, czyli pozwalają na odpowiedź na temat istoty badanego procesu. Dzięki zastosowaniu tych metod oprócz opisu i kwantyfikacji stosowanych metod systemów pomiaru dokonań ukierunkowanych na zrównoważony rozwój możliwe było również poznanie celów, motywacji i skutków wdrożenia tych systemów. Na przykład Alpenberg i Wnuk-Pel (2022) zidentyfikowali różnorodne motywy zastosowania systemu

pomiaru dokonania w różnych fazach rozwoju systemu pomiaru dokonania – od autentycznej pracy na rzecz środowiska, przez alokację i kontrolę zasobów oraz marketing gminy, aż do budowania własnej pozycji przez uczestników procesu. Badacze ci wykazali również że motywacje te były niejednorodne wśród uczestników tego procesu – menedżerów samorządowych, polityków, dyrektorów przedsiębiorstw gminnych.

W mniejszym stopniu badania w perspektywie poprawy efektywności dotyczyły narzędzi rachunku kosztów. Były one przedmiotem studiów Czajora i Michalaka (2020), którzy przeanalizowali rolę rachunku kosztów i możliwości jego wykorzystania w procesie gospodarowania odpadami komunalnymi z perspektywy przedsiębiorstw prowadzących działalność w zakresie odbioru i unieszkodliwiania odpadów komunalnych. Przedstawili liczne narzędzia rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój, takie jak: rachunek cyklu życia produktu, *target costing* i zielony rachunek kosztów docelowych oraz narzędzia świadomego ekologicznie projektowania kosztów.

Należy podkreślić fakt, że w obszarze rachunkowości zarządczej zorientowanej na zrównoważony rozwój pracownicy Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania UŁ chętnie współpracowali z badaczami z innych ośrodków badawczych zarówno z Polski, jak i z zagranicy. Wśród badaczy, z którymi prowadzili wspólnie badania, byli: J. Krasodomska z Uniwersytetu Ekonomicznego w Krakowie, D. Dobija z Akademii Leona Koźmińskiego, L. Dagiliene i K. Sutiene z Uniwersytetu Technologicznego w Kownie, J. Alpenberg, A. Henebäck, P. Adamsona i J. Petersson z Uniwersytetu Linneusza w Växjö. Taka współpraca pozwoliła na połączenie różnorodnych spojrzeń, doświadczeń i niewątpliwie przyczyniła się do wzbogacenia wyników badań i płynących z nich wniosków.

Zakończenie

Zasadniczym celem monografii było zebranie, usystematyzowanie i opisanie wyników badań w zakresie rachunkowości zarządczej prowadzonych w Katedrze Rachunkowości na Wydziale Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego w latach 2017–2022. Dodatkowo postanowiliśmy określić poglądy pracowników Katedry na istotę i cele rachunkowości zarządczej. Prezentacja tych poglądów stanowiła tło do przedstawienia naszych najnowszych osiągnięć badawczych.

Z kilkunastu wypowiedzi aktualnych pracowników naukowo-dydaktycznych Katedry Rachunkowości WZ UŁ wynika, że choć na ogół patrzymy na rachunkowość zarządczą z różnych punktów widzenia, przez co każdy rozumie ją nieco inaczej, to w naszych poglądach na jej istotę jest duża część wspólna (wyraźny rdzeń). Przede wszystkim uważamy, że sednem rachunkowości zarządczej jest dostarczanie informacji do skutecznego i efektywnego zarządzania w każdym podmiocie gospodarującym ograniczonymi zasobami (tak więc zarówno przedsiębiorstwem zarobkowym, jak i organizacją nienastawioną na zysk). Tak rozumiana rachunkowość zarządcza jest według nas częścią jednego – ale złożonego i zróżnicowanego – systemu rachunkowości wraz, przede wszystkim, z rachunkowością finansową. Przyjmujemy ponadto, że jest uwarunkowana sytuacyjnie oraz podlega zmianom w następstwie zmian potrzeb użytkowników. W takim postrzeganiu przez nas rachunkowości zarządczej jest wyraźnie widoczny wpływ myśli profesor A. Jarugi oraz profesor I. Sobańskiej.

Można zatem stwierdzić, że w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ mamy wypracowaną spójną podstawę ideową badań rachunkowości zarządczej. Tezy, które składają się na tę podstawę, dają asumpt do analizowania rachunkowości zarządczej w bardzo wielu kontekstach: we wszystkich typach organizacji, w ujęciu ewolucyjnym (w tym historycznym), w powiązaniu ze sprawozdawczością finansową i raportowaniem biznesowym, w odniesieniu do szerokiego spektrum uwarunkowań działalności gospodarczej (nie tylko gospodarczych, lecz także kulturowych i społecznych). Dzięki temu zakres naszych badań tej sfery rachunkowości jest szeroki i nieustannie ewoluuje (zmiany w badaniach są po prostu reakcją na zmiany ich przedmiotu).

W latach 2017–2022 w naszych badaniach rachunkowości zarządczej wykrystalizowały się trzy główne obszary tematyczne: historia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, rachunkowość zarządcza w procesach operacyjnych i strategicznych oraz rachunkowość zarządcza w kontekście zrównoważonego rozwoju. W tych trzech obszarach badania i publikacje były najliczniejsze (oprócz nich realizowaliśmy z powodzeniem inne tematy badawcze, np. zawód specjalisty rachunkowości zarządczej, jej aspekty behawioralne lub konwergencja rachunkowości zarządczej z rachunkowością finansową).

Zainteresowanie historią było obecne w badaniach rachunkowości zarządczej (i rachunku kosztów) w łódzkiej szkole rachunkowości od jej początku. Ci z nas, którzy dziś się tym zajmują, idą więc śladami profesora E. Wojciechowskiego, pioniera takich badań na Uniwersytecie Łódzkim. Wyznają oni pogląd, że bez perspektywy historycznej nie byłoby możliwe poznanie potencjału i różnorodnych wymiarów rachunkowości, w tym jej kluczowej roli w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi w przeszłości. Jednak nie tylko przeszłość ma tutaj znaczenie. Rozumiemy bowiem, że historia ukazuje, w jaki sposób rachunkowość zarządcza na określonym etapie rozwoju społeczno-gospodarczego jest determinowana potrzebami informacyjnymi zarządzających podmiotami gospodarczymi, a także warunkami politycznymi, społecznymi i kulturowymi. Badania historyczne są zatem w Katedrze Rachunkowości WZ UŁ niezbędnym dopełnieniem badań współczesnej rachunkowości zarządczej. W latach 2017–2022 dotyczyły one okresu od początku XIX wieku do wybuchu II wojny światowej oraz okresu rozwoju gospodarki rynkowej, tj. od początku lat dziewięćdziesiątych XX wieku, a w szczególności: kalkulacji kosztów w fabrykach w czasach zaborów, rachunku kosztów i budżetowania w okresie międzywojennym oraz rachunkowości zarządczej i controllingu od lat dziewięćdziesiątych XX wieku. Najważniejszym efektem tych badań jest dotarcie do faktów potwierdzających tezę (w odniesieniu do ziem polskich), że zarówno piśmiennictwo, jak i praktyka (w zakresie ewidencji księgowej i kalkulacji kosztów produktów oraz pomiaru wyników działalności podmiotów gospodarczych) ukierunkowane na wsparcie zarządzających podmiotami rozwijały się znacznie wcześniej, zanim wprowadzono termin *management accounting*.

Najbardziej szczegółowo studiowanym obszarem badań nad rachunkowością w latach 2017–2022 w KR WZ UŁ było jej zastosowanie w procesach operacyjnych i strategicznych. W tym obszarze powstało kilkanaście artykułów oraz trzy rozprawy doktorskie. Badania w tym obszarze można podzielić na cztery nurty: uwarunkowania praktyki rachunkowości zarządczej, badania nad zastosowaniami rachunkowości zarządczej w wymiarze operacyjnym, badania nad zastosowaniami rachunkowości zarządczej w wymiarze strategicznym, badania nad zastosowaniami rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym.

Badania w nurcie nad uwarunkowaniami praktyki rachunkowości zarządczej obejmowały szereg różnorodnych zagadnień. Należały do nich identyfikacja i klasyfikacja czynników wpływających na praktykę rachunkowości zarządczej w Polsce, zakresu stosowanych metod rachunkowości zarządczej, zadań specjalistów rachunkowości zarządczej, wykorzystania informacji i oceny przez menedżerów przydatności informacji pochodzącej z systemu rachunkowości zarządczej i wpływu nowych technologii, takich jak systemy ERP, big data, przetwarzanie w chmurze, XBRL, blockchain, internet rzeczy.

Badania w nurcie nad zastosowaniem rachunkowości zarządczej w wymiarze operacyjnym koncentrowały się na zagadnieniach takich jak budżetowanie operacyjne i rachunek kosztów działań. Dotyczyły one analizy praktyk, sposobów wykorzystania oraz determinant sukcesu budżetowania operacyjnego, barier i problemów we wdrażaniu rachunku kosztów działań. Badania w nurcie zastosowania rachunkowości zarządczej w wymiarze strategicznym koncentrowały się na zagadnieniach, takich jak: zbilansowana karta wyników, budżetowanie kapitałowe, *lean accounting*, rachunek kosztów w łańcuchach dostaw. Dotyczyły one takich zagadnień, jak pomiar kosztów i wyników w łańcuchach dostaw, różnice w stosowaniu budżetowania kapitałowego i ich uwarunkowaniach, zastosowanie różnych narzędzi szczuplej rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach usługowych, w tym w centrach usług wspólnych (BPO), oraz ich wpływ na standaryzację i innowację.

Badania w nurcie nad zastosowaniem rachunkowości zarządczej w sektorze publicznym były realizowane w różnych podmiotach – uniwersytetach, gminach, przedsiębiorstwach komunalnych. Dotyczyły one wykorzystania różnorodnych narzędzi rachunkowości zarządczej (często tworzących zintegrowany system informacyjny) w podmiotach sektora publicznego oraz ich uwarunkowania sytuacyjne. Badania w tym obszarze należy uznać za szczególnie interesujące ze względu na fakt, że przez długi okres rachunkowość zarządcza była uważana za działalność praktyczną ukierunkowaną na wspomaganie zarządzania przedsiębiorstwami (podmiotami zorientowanymi na generowanie zysku).

W badaniach prowadzonych w obszarze zastosowania w procesach operacyjnych i strategicznych badacze stosowali zróżnicowane metody badawcze – zarówno jakościowe, jak i ilościowe. Było to możliwe dzięki uporowi badaczy, którym udało się zniwelować ograniczenia związane z wrażliwością danych w obszarze rachunkowości zarządczej i niechęcią respondentów do dzielenia się informacjami, będącymi często źródłem przewagi konkurencyjnej. Zróżnicowane były również podmioty podlegające badaniom – były to duże i małe przedsiębiorstwa, działające w różnych krajach i mające zróżnicowaną strukturę, oraz jednostki nienastawione na zysk, należące do sektora publicznego. Pozwoliło to na przedstawienie w publikacjach kompleksowego obrazu współczesnej rachunkowości zarządczej.

Wyłaniającym się obszarem w badaniach pracowników Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego są studia nad rachunkowością zarządczą ukierunkowaną na zrównoważony rozwój. Jego wyłanianie się jest podyktowane wyzwaniami ekologicznymi, takimi jak zmiany klimatu czy wyczerpywanie się zasobów, oraz związane z nimi potrzeby użytkowników informacji z systemu rachunkowości zarządczej. Jest to obszar szczególnie trudny między innymi z powodu różnego rozumienia tego pojęcia zarówno przez teoretyków, jak i praktyków. Badania prowadzone w Katedrze Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego można

podzielić na dwa nurty, zgodnie z podejściem Maas, Schalteggera i Crutzen (2016) – nurt w perspektywie przejrzystości i nurt w perspektywie poprawy efektywności.

W nurcie przejrzystości przedmiotem badań pracowników Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego było głównie raportowanie wskaźników środowiskowych i społecznych. Wyniki badań wskazują na duże zróżnicowanie i małą porównywalność publikowanych wskaźników. W nurcie poprawy efektywności głównym obszarem badań było opracowanie i wdrażanie systemów pomiaru dokonań ukierunkowanych na zrównoważony rozwój oraz rozwój narzędzi rachunku kosztów. Szczególnie częstym przedmiotem badania były systemy pomiaru dokonań jednostek samorządowych (w gminach). Dzięki zastosowaniu metod jakościowych (studiów przypadku) oprócz opisu i kwantyfikacji stosowanych metod systemów pomiaru dokonań ukierunkowanych na zrównoważony rozwój możliwe było również poznanie celów, motywacji i skutków wdrożenia systemów pomiaru dokonań.

Ze względu na zyskiwanie popularności przez ideę zrównoważonego rozwoju można sformułować tezę, że rachunkowość zarządcza ukierunkowana na zrównoważony rozwój również będzie zyskiwać na znaczeniu – a my, pracownicy Katedry Rachunkowości Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Łódzkiego, będziemy obserwować i analizować te zmiany.

Załącznik

Rachunkowość zarządcza – moja przygoda. Opinia bardzo osobista Tomasza Wnuka-Pela

Mniej więcej 30 lat temu, jako student, po raz pierwszy usłyszałem pojęcie „rachunkowość zarządcza”. Było to podczas wykładu profesor A. Jarugi w budynku T Wydziału Ekonomiczno-Socjologicznego Uniwersytetu Łódzkiego. Pamiętam tę salę, okna wychodziły na ul. Rewolucji 1905 roku (chyba była słoneczna pogoda...). Profesor Jaruga zafascynowała mnie rachunkowością zarządczą, zafascynowała mnie z dwóch powodów. Z jednej strony ze względu na jej charyzmatyczną osobowość. Z drugiej strony, dlatego że to się jakoś „wpasowało” w moje wewnętrzne przekonania o tym, że zawsze lepiej można zarządzać nawet najlepszą organizacją – można to z pewnością robić przy wykorzystaniu narzędzi rachunkowości zarządczej. No, chyba się trochę w rachunkowości zarządczej „zakochałem”...

Swój pierwszy projekt consultingowy z rachunkowości zarządczej (jako „świeżo upieczony” magister) zrealizowałem pod kierownictwem doktor Ewy Walińskiej (dziś profesor E. Walińskiej). Szczerze mówiąc, nie do końca zdawałem sobie sprawę z tego, co tak naprawdę robię, ale ona wiedziała. Dużo się nauczyłem, zdobyłem doświadczenie.

Moje rozumienie rachunkowości zarządczej i w ogóle wiedza o niej zmieniały się z czasem. Kolejną osobą, która wpłynęła na moje postrzeganie rachunkowości zarządczej, był doktor Zbigniew Leszczyński (dziś doktor habilitowany Z. Leszczyński). To on pokazał mi, jak prowadzić szkolenia z zakresu rachunkowości zarządczej dla wymagających praktyków w różnych organizacjach. Z nim zrealizowałem swoje kolejne projekty consultingowe.

I wtedy spotkałem na mojej drodze zawodowej doktor habilitowaną I. Sobańską (dziś profesor I. Sobańską), która pokazała mi, co oznacza kompleksowy projekt systemu rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w praktyce. I przeżyłem szok. Okazało się, że wiem bardzo mało... Wiedza z doskonałych studiów, które odbyłem w Uniwersytecie Łódzkim oraz University of Northumbria w Anglii, to było trochę za mało... To trzeba było powiązać i widzieć konsekwencje, jakie poszczególne narzędzia rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej mają dla organizacji. Profesor Sobańskiej zawdzięczam bardzo wiele, jeżeli chodzi o moje rozumienie rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej jako systemu. Ona przekazała mi wiedzę, której nie ma w nawet najlepszych podręcznikach.

Kolejny etap mojej przygody z rachunkowością zarządczą był już samodzielny. To było trudne. Pomogło jednak moje „zakochanie” w rachunkowości zarządczej

– pozwoliło mi na kolejne lata poświęcone na zgłębianie problemów istotnych dla rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej – zarówno w kontekście praktycznym, dydaktycznym, jak i naukowym. W tym okresie na mojej drodze spotkałem profesora J. Alpenberga z Linnaeus University w Växjö w Szwecji. Współpraca z nim zarówno w zakresie naukowym, jak i dydaktycznym była i jest dla mnie jak powiew świeżego powietrza, jak spojrzenie z kompletnie innej perspektywy na to, czym zajmuję się w życiu zawodowym. Jest zupełnie nowym doświadczeniem i wyzwaniem, które daje mi impuls do dalszej pracy.

Od zawsze starałem się i nadal będę się starał moją „miłością” do rachunkowości zarządczej zarazić innych. Jestem przekonany, że najlepsze co mogę zrobić, to dzielenie się moją wiedzą teoretyczną i doświadczeniami praktycznymi oraz naukowymi z innymi – studentami, praktykami i młodszymi koleżankami i kolegami. I coś jeszcze szerszego, takie moje marzenie, do tej pory niezrealizowane. Napisanie fajnego podręcznika z rachunkowości zarządczej – takiego, który będzie dobry zarówno dla studentów, jak i praktyków. Może kiedyś się to uda... Piszę... Jednak może mam jeszcze nawet ważniejszy cel niż to, o czym piszę powyżej. To takie „zawodowe marzenie”. Marzę o tym, żeby po mnie przyszli inni, lepsi, „uczniowie”. Lepsi na każdym polu niż ja.

Reasumując – jestem szczęśliwy, że moja droga zawodowa była związana z rachunkowością zarządczą, gdybym miał wybrać jeszcze raz, wybrałbym to samo. To w moim życiu była fascynująca przygoda, ona trwa i jestem pewien, że będzie trwała nadal.

Bibliografia

- Adamczyk J. (2018), *Zrównoważony rozwój jako paradygmat współczesnego zarządzania przedsiębiorstwem*, „Przegląd Organizacji”, nr 10, s. 8–14.
- Adamiecki K. (1927), *Uwagi w sprawie kosztów własnych wytwarzania*, „Przegląd Organizacji”, nr 1, s. 2–15.
- Almăsan A., Circa C., Dobroszek J., Zarzycka E. (2019), *The assessed usefulness of management accounting in Romania and Poland: a comparative contingency-based study*, „Engineering Economics”, vol. 30, issue 3, s. 253–264.
- Alpenberg J., Wnuk-Pel T. (2022), *Environmental performance measurement in a Swedish municipality – Motives and stages*, „Journal of Cleaner Production”, vol. 370, s. 1–11.
- Alpenberg J., Wnuk-Pel T., Henebäck A. (2018), *Environmental orientation in Swedish local governments*, „Sustainability”, vol. 10, issue 2, s. 459–480.
- Alpenberg J., Wnuk-Pel T., Adamsson P., Petersson J. (2019), *The use of environmental performance indicators in “the greenest city in Europe”*, „Baltic Journal of Management”, vol. 14, issue 1, s. 122–140.
- American Accounting Association (1966), *A Statement of Basic Accounting Theory*, Sarasota, Florida.
- Arnold M., Artz M. (2019), *The use of a single budget or separate budgets for planning and performance evaluation*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 73, s. 50–67.
- Arroyo P. (2012), *Management accounting change and sustainability: an institutional approach*, „Journal of Accounting and Organizational Change”, vol. 8, issue 3, s. 286–309.
- Aseńko J. (1934), *Analiza bilansów*, Nakładem Krajowego Towarzystwa Powierniczego S.A., Warszawa.
- Bajkowski A. (1936), *Charakterystyka kosztów własnych*, „Przegląd Organizacji”, nr 5, s. 156–161.
- Bajkowski A. (1937), *Koszty własne i ich charakterystyka*, Instytut Naukowy Organizacji i Kierownictwa, Warszawa.
- Bajkowski A. (1939), *Elementy kosztów własnych*, Instytut Naukowy Organizacji i Kierownictwa, Warszawa.
- Baliński W. (1937), *Zasady organizacji i budżetowania*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Barciński A. (1835), *O rachunkowości kupieckiej. Tom III . Buchalterja podwójna zastosowana do fabryk i gospodarstw wiejskich*, Drukarnia J. Węckiego, Warszawa.
- Barciński A. (1876), *Buchalteryja podwójna i jej zastosowanie do handlu, bankierstwa i różnych zakładów fabrycznych*, Drukarnia J. Nosakowskiego, Warszawa.
- Bebington J., Brown J., Frame B. (2007), *Accounting technologies and sustainability assessment models*, „Ecological Economics”, vol. 16, issue 2–3, s. 224–236.
- Benyskiewicz J. (1987), *Naród bez państwa. O czynnikach integracji i dezintegracji narodu polskiego pod zaborami*, Wydawnictwo Wyższej Szkoły Pedagogicznej, Zielona Góra.

- Bielski J. (1927), *Kalkulacja kosztów własnych w przemyśle naftowym*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 6, s. 177–182.
- Bielski M. (1967), *Polska myśl naukowa w dziedzinie organizacji i kierownictwa w latach 1900–1939*, „Problemy Organizacji. Zeszyty Naukowe”, nr 9.
- Bieniek A. (1935), *Księgowość w przedsiębiorstwach przemysłach*, Biblioteka Rady Głównej Zrzeszeń Księgowych i Rzecznawców Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Bieniek A. (1938), *Zarys systematyki kosztów własnych*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Bieniek A. (1939), *Organizacja rachunkowości przemysłowej*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Birkin F., Woodward D. (1997), *Management accounting for sustainable development part 5: Accounting for sustainable development*, „Management Accounting”, vol. 75, issue 10, s. 52–54.
- Boyns T., Edwards J.R. (2013), *A History of Management Accounting. The British Experience*, Routledge, London.
- Braverman H. (1974), *Labour and Monopol Capital: The Degradation of Work in the Twentieth Century*, Monthly Review Press, New York.
- Brown R. (1905), *A History of Accounting and Accountants*, T.C. & E.C. Jack, Edinburgh.
- Brzezina W., Jaruga A. (1984), *Development of Accounting in Centrally Planned Economy*, „James Madison University Working Paper Series”, The Academy of Accounting Historians, Harrisonburg.
- Bui B., Fowler C.J. (2019), *Strategic responses to changing climate change policies: the role played by carbon accounting*, „Australian Accounting Review”, vol. 29, issue 2, s. 360–375.
- Burchell S., Clubb C., Hopwood A.G. (1985), *Accounting in its social context: towards a history of value added in United Kingdom*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 10, issue 4, s. 381–413.
- Burnett R.D., Hansen D.R. (2008), *Ecoefficiency: Defining a role for environmental cost management*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 33, issue 6, s. 551–581.
- Burritt R.L., Schaltegger S. (2010), *Sustainability accounting and reporting: fad or trend?*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 23, issue 7, s. 829–846.
- Burritt R.L., Herzig C., Tadeo B.D. (2009), *Environmental management accounting for cleaner production: the case of a Philippine rice mill*, „Journal of Cleaner Production”, vol. 17, issue 4, s. 431–439.
- Burzym E. (1980), *Rachunkowość przedsiębiorstw i instytucji*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Byszewski W. (1912), *Krótki zarys historyczny rachunkowości (buchalterii)*, Skład Główny w Księgarni Gebethnera i Wolffa, Warszawa.
- Carmona S. (2004), *Accounting history research and its diffusion in an international context*, „Accounting History”, vol. 9, issue 3, s. 7–23.
- Carmona S., Ezzamel M., Gutierrez F. (1997), *Control and cost accounting practices in the Spanish Royal Tobacco Factory*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 22, issue 5, s. 411–446.

- Carnegie G.D. (2014a), *Historiography for accounting. Methodological contributions, contributors and thought patterns from 1983 to 2012*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 27, issue 4, s. 715–755.
- Carnegie G.D. (2014b), *The present and future of accounting history*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 27, issue 8, s. 1241–1249.
- Carnegie G.D. (2023), *Accounting through the Eyes of a Witness, 1973–2022*, „Accounting Historians Journal”, vol. 50, issue 1, s. 1–8.
- Carnegie G.D., Napier Ch.J. (1996), *Critical and interpretive histories: insights into accounting's present and future through its past*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 9, issue 3, s. 7–39.
- Carnegie G.D., Napier C.J. (2017), *Historiography in accounting research*, [w:] Z. Hoque, L.D. Parker, M.A. Covalleski, K. Haynes (red.), *The Routledge Companion to Qualitative Accounting Research Methods*, Routledge Taylor & Francis Group, London–New York, s. 71–90.
- Carnegie G.D., Parker L., Tsahuridu E. (2021), *It's 2020: What is Accounting Today?*, „Australian Accounting Review”, vol. 96, issue 31, s. 65–73.
- Carnegie G.D., McBride K.M., Napier C.J., Parker L.D. (2020), *Accounting history and theorising about organisations*, „The British Accounting Review”, vol. 52, issue 6, 100932.
- Chandler A.D. Jr. (1962), *Strategy and Structure: Chapters in the History of American Enterprise*, MIT Press, Boston.
- Chankowski H. (1899/1900), *Wykład popularny buchalterji pojedynczej i podwójnej. Podręcznik praktyczny dla osób chcących wyuczyć się buchalterji lub w niej się udoskonalić*, Nakład Kursów Buchalteryjnych H. Chankowskiego, Druk. A. Michalskiego, Warszawa.
- Chapman Ch.S., Hopwood A.G., Shields M.D. (red.) (2007), *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, Amsterdam.
- Chatfield M. (1977), *A History of Accounting Thought*, Krieger, Huntington.
- Chodorowski J. (1932), *Budżet wzorcowy jako podstawa zarządzania*, „Buchalter Polski”, nr 2–3, s. 3–7; nr 4, s. 3–5; nr 5, s. 3–6; nr 6, s. 3–7, nr 7, s. 3–4.
- Clarkson, P., Overell, M., Chapple, L. (2011), *Environmental reporting and its relation to corporate environmental performance*, „Abacus”, vol. 47, issue 1, s. 27–60.
- Condorcet N. de (1957), *Szkic obrazu postępu ducha ludzkiego poprzez dzieje*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1988), *Measure Cost Right: Make the Right Decision*, „Harvard Business Review”, vol. 66, issue 5, s. 96–103.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1991), *The Design of Cost Management System, Text, Cases and Readings*, Prentice – Hall International Editions, Englewood Cliffs.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1992), *Activity-Based Systems: Measuring the Costs of Resource Usage*, „Accounting Horizons”, vol. 6, issue 3, s. 1–13.
- Cordery C., Gomes D., Leoni G., McBride K., Napier C. (2023), *Innovation in accounting historiography: Where to from here?*, „Accounting History”, vol. 28, issue 3, s. 38–389.
- Czajor P., Michalak M. (2020), *Rachunek kosztów w procesie zagospodarowania odpadów komunalnych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

- Czerwiński K. (1927a), *O racjonalizacji metod kosztów własnych*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 3, s. 66–72.
- Czerwiński K. (1927b), *Rachunkowość przemysłowa*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 11, s. 335–346.
- Czerwiński K. (1933), *Martwy punkt*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 2, s. 31–49.
- Dagilienne L., Frenzel M., Sutiene K., Wnuk-Pel T. (2020), *Wise managers think about circular economy, wiser report and analyze it. Research of environmental reporting practices in EU manufacturing companies*, „Journal of Cleaner Production”, vol. 274, <https://www.sciencedirect.com/science/article/abs/pii/S0959652620320151?via%3Dihub> (dostęp: 29.03.2023).
- Danilewicz J. (1886), *Krótką nauka buchhalteryi podwójnej w kierunku handlowo-fabrycznym*, Nakładem Redakcji Gazety Rzemieślniczej, Warszawa.
- Danilewicz J. (1887), *Nauka buchhalteryi podwójnej teoretycznie i praktycznie wyłożonej z zastosowaniem do potrzeb handlowych i fabrycznych*, Nakładem M. Goszczyńskiego, Warszawa.
- Deinzer H.T. (1965), *Development of Accounting Thought*, Holt, Rinehart and Winston, New York.
- Delone W., McLean E. (1992), *Information systems success: The quest for the dependent variable*, „Information Systems Research”, vol. 3, issue 1, s. 60–95.
- De With E., Dijkman A. (2008), *Budgeting practices of listed companies in the Netherland*, „Management Accounting Quarterly”, vol. 10, s. 26–36.
- Dobroszek J. (2018), *The measurement of costs and results in supply chain management: the case of Poland*, „Nauki o Finansach”, nr 23(3), s. 34–45.
- Dobroszek J., Biernacki M., Macuda M. (2020), *Management accounting in logistics and supply chain management: evidence from Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 106(162), s. 153–176.
- Domańska E. (1994), *Filozoficzne rozdroża historii*, [w:] E. Domańska, J. Topolski, W. Wrzosek (red.), *Między modernizmem a postmodernizmem. Historiografia wobec zmian w filozofii historii*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań, s. 17–30.
- Edler F. (1937), *Cost Accounting in the Sixteenth Century*, „The Accounting Review”, vol. 12, issue 3, s. 226–237.
- Edwards J.E. (2023), *British traditions and contributions to accounting history research*, „Accounting History”, OnlineFirst, <https://doi.org/10.1177/1032373222114704>
- Ekholm B., Wallin J. (2000), *Is the annual budget really dead?*, „European Accounting Review”, vol. 9, issue 4, s. 519–539.
- Ferreira A., Otley D. (2009), *The design and use of performance management systems: An extended framework for analysis*, „Management Accounting Research”, vol. 20, issue 4, s. 263–282.
- Ferri P., Lusiani M., Pareschi L. (2021), *Shades of theory: A topic modelling of ways of theorizing in accounting history research*, „Accounting History”, vol. 26, issue 3, s. 484–519.
- Firkowska-Jakobsze Z. (2019), *Zakres wykorzystania narzędzi rachunkowości zarządczej w gminach w województwie łódzkim*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 102(158), s. 55–68.

- Firkowska-Jakobsze Z. (2020), *Zintegrowany model pomiaru dokonań gminy. Uwarunkowania – potrzeby – koncepcje*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Fleischman R.K. (2016), *A History of Management Accounting Through the 1960s*, [w:] T.A. Lee, A. Bishop, R.H. Parker (red.), *Accounting history from the Renaissance to the present. A remembrance of Luca Pacioli*, Routledge, London, s. 119–142.
- Fleischman R.K., Parker L.D. (1991), *British entrepreneurs and pre-industrial revolution evidence of cost management*, „The Accounting Review”, vol. 66, issue 2, s. 361–375.
- Fleischman R.K., Parker L.D. (1992), *The cost accounting environment in the British industrial revolution iron industry*, „Accounting, Business and Financial History”, vol. 2, issue 2, s. 141–160.
- Foster G., Young S.M. (1997), *Frontiers of management accounting research*, „Journal of Management Accounting Research”, vol. 9, s. 63–77.
- Foucault M. (1972), *The Archaeology of Knowledge*, Tavistock, London.
- Foucault M. (1977), *Discipline and Punish: The Birth of the Prison*, Random House, New York.
- Funnell W. (1996), *Preserving history in accounting: seeking common ground between “new” and “old” accounting history*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 9, issue 4, s. 38–64.
- Garner S.P. (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama.
- Geels F.W. (2002), *Technological transitions as evolutionary recon-figuration processes: a multi-level perspective and a case-study*, „Research Policy”, vol. 31, s. 1257–1274.
- Gibassier D., Alcouffe S. (2018), *Environmental management accounting: the missing link to sustainability?*, „Social and Environmental Accountability Journal”, vol. 38, issue 1, s. 1–18.
- Gierusz J., Kujawski A., Kujawski L. (1996), *Stan obecny oraz kierunki ewolucji rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach Polski północnej*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, nr 35, s. 41–47.
- Gomes D. (2008), *The interplay of conceptions of accounting and schools of thought in accounting history*, „Accounting History”, vol. 13, issue 4, s. 479–507.
- Gorgolewski J. (1965), *Księgowość w przedsiębiorstwach włókienniczych w Królestwie Polskim w latach 1820–1870*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego. Nauki Ekonomiczne”, z. 11, s. 45–67.
- Gorgolewski J., Skowroński J. (1991), *Ewidencja kosztów i efektów gospodarowania czynnikami produkcji*, [w:] A. Jaruga (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 163–187.
- Granlund M., Lukka K. (1998), *It’s a Small World of Management Accounting Practices*, „Journal of Management Accounting Research”, vol. 10, s. 153–172.
- Gray R. (1992), *Accounting and environmentalism: an exploration of the challenge of gently accounting for accountability, transparency and sustainability*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 17, issue 5, s. 399–425.
- Grodek A. (1951), *Archiwalia gospodarcze*, „Archeion”, nr 19–20, s. 338–355.
- Grzelońska U., Kolanowska E. (przekł.) (1991), *Nasza wspólna przyszłość: raport Światowej Komisji do Spraw Środowiska i Rozwoju*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.

- Gutiérrez F., Larrinaga C., Núñez M. (2005), *Cost and management accounting in pre-industrial revolution Spain*, „The Accounting Historians Journal”, vol. 32, issue 2, s. 111–148.
- Hansen S.C., Otley D.T., Van der Stede W.A. (2003), *Practice developments in budgeting: an overview and research perspective*, „Journal of Management Accounting Research”, vol. 15, issue 1, s. 95–118.
- Haskins C.W. (1904), *Business Education and Accountancy*, Arno Press, New York.
- Hatfield H.R. (1924), *An historical defense of bookkeeping*, „The Journal of Accountancy”, vol. 37, issue 4, s. 241–253.
- Hauswald E. (1936), *Teoretyczny koszt wytwarzania a koszt jednostki sprzedaży*, „Przegląd Organizacji”, nr 7, s. 161–163.
- Heald D., Hodges R. (2020), *The accounting, budgeting and fiscal impact of COVID–19 on the United Kingdom*, „Journal of Public Budgeting, Accounting and Financial Management”, vol. 32, issue 5, s. 785–795.
- Hedström P., Swedberg R. (red.) (1998), *Social mechanisms: An analytical approach to social theory*, Cambridge University Press, Cambridge.
- Holzer H.P., Rogers W. (1990), *The origins and development of French costing systems (as reflected in published literature)*, „The Accounting Historians Journal”, vol. 17, issue 2, s. 57–71.
- Hope J., Fraser R. (2003), *Beyond Budgeting. How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston.
- Hopper T., Armstrong P. (1991), *Cost accounting, controlling labour and the rise of conglomerates*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 16, issue 5–6, s. 405–438.
- Hopwood A.G. (1976), *Editorial: The path ahead*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 1, issue 1, s. 1–4.
- Hopwood A.G. (1987), *The Archaeology of Accounting Systems*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 12, issue 3, s. 207–34.
- Hopwood A.G. (1992), *Accounting calculation and the shifting sphere of the economic*, „European Accounting Review”, vol. 1, issue 1, s. 125–143.
- Ihnatowicz I. (1967), *Historia kancelarii przemysłowej w okręgu łódzkim*, Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Warszawa.
- Iwanczenko S.T., Górniak S. (1950), *Bibliografia księgowości w języku polskim*, Wiedza, Zawód, Kultura, Tadeusz Zapiór i S-ka, Kraków.
- Jabłoński A., Kawczyńska M., Pietrzak Ż., Wnuk-Pel T. (2018), *Desired Impact of an ERP Implementation on the Quality of Information*, „Folia Oeconomica. Acta Universitatis Lodzianis”, nr 4(336), s. 117–135.
- Jacobson K. (1894), *Metoda poglądowa buchalterii amerykańskiej w zastosowaniu do interesów towarowych*, Nakładem Księgarni G. Centnerszvera, Warszawa.
- Jaruga A. (2010), *Istota, rola i rozwój rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 21–65.
- Jaruga A. (2014), *Istota, rola i rozwój rachunkowości zarządczej*, [w:] A. Jaruga, P. Kabalski, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 21–65.
- Jaruga A., Ho S.S.M. (2002), *Management accounting in transitional economies*, „Management Accounting Research”, vol. 13, issue 4, s. 375–378.

- Jaruga A., Kabalski P. (2010), *Chapter 6. Poland*, [w:] G. Previts, P. Walton, P. Wolnitzer (red.), *A global history of accounting, financial reporting and public policy. Europe*, Emerald Group Publishing Limited, Bingley, s. 139–162.
- Jaruga A., Szychta A. (1996), *Poland*, [w:] M. Chatfield, R. Vangermeersch (red.), *The History of Accounting. Na International Encyclopedia*, Garland Publishing Inc., New York, s. 465–467.
- Jaruga A., Idzikowska G., Ignatowski R., Kopczyńska L., Owczarek Z., Szejna S., Szychta A., Walińska E. (1993), *Rachunkowość finansowa*, RAFiB, Łódź.
- Jaszczuk A. (1986), *Spór pozytywistów z konserwatystami o przyszłość Polski 1870–1903*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Jäger E.L. (1874), *Beiträge zur Geschichte der Doppelbuchhaltung*, Kröner, Stuttgart.
- Jensen M. (2011), *Corporate budgeting is broken – let’s fix it*, „Harvard Business Review”, vol. 79, issue 10, s. 94–101.
- Jędrzejewski S., Urbaszek M., Kowalczyk M. (2017), *Ewolucja systemu rachunkowości polskiej w okresie dwudziestolecia międzywojennego*, Wydawnictwo SIZ, Łódź.
- Johnson H.T. (1972), *Early cost accounting for internal management control: Lyman Mills in the 1850s*, „Business History Review”, vol. 46, issue 4, s. 466–474.
- Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
- Jørgensen T.H. (2008), *Towards more sustainable management systems: through life cycle management and integration*, „Journal of Cleaner Production”, vol. 16, issue 10, s. 1071–1080.
- Kalinowski J. (2019), *System rachunkowości zarządczej zorientowany na zarządzanie uczelniami wyższymi – studium przypadku*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 101(157), s. 61–78.
- Kalinowski J. (2021), *Wyzwania dla systemu rachunkowości w uniwersytetach w Polsce po wejściu w życie nowej ustawy o szkolnictwie wyższym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 45(3), s. 107–128.
- Kaplan R.S. (1984), *The Evolution of Management Accounting*, „The Accounting Review”, vol. 59, issue 3, s. 390–418.
- Kaplan R.S., Norton D.P. (2001), *Strategiczna karta wyników. Jak przełożyć strategię na działanie*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Kielanowicz Ż. (2022), *Spreadsheets As a Tool for Operational Budgeting In Polish Companies: A Qualitative Study*, [w:] K.S. Soliman (red.), *Proceedings of the 40th International Business Information Management Association (IBIMA)*, International Business Information Management Association, Seville.
- Kielanowicz Ż., Piłacik J., Wnuk-Pel, T. (2022), *Capital budgeting methods – the practices of Polish companies listed on the Warsaw Stock Exchange*, „Humanities and Social Science Reviews”, vol. 10, issue 6, s. 37–44.
- Klemantowicz D. (2008), *Region łódzki jako ośrodek przemysłu metalowo-maszynowego Królestwa Polskiego w latach 1864–1914*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Kokubu K., Kitada H. (2015), *Material flow cost accounting and existing management perspectives*, „Journal of Cleaner Production”, vol. 108, s. 1279–1288.

- Komisja Europejska (2019), *Komunikat Komisji do Parlamentu Europejskiego, Rady Europejskiej, Rady, Komitetu Ekonomiczno-Społecznego i Komitetu Regionów Europejski Zielony Ład* COM/2019/640 final, Bruksela.
- Kostrowicka I., Landau Z., Tomaszewski J. (1984), *Historia gospodarcza Polski XIX i XX wieku*, Książka i Wiedza, Warszawa.
- Krakowski N. (1887), *Wykład popularny zasad podwójnego księgowania w zastosowaniu do potrzeb handlu, przemysłu oraz rzemiosł i rolnictwa*, Wydawnictwo S. Lewontal, Warszawa.
- Krasodomska J., Zarzycka E. (2020), *Niefinansowe kluczowe wskaźniki efektywności: regulacje i wytyczne a praktyka przedsiębiorstw*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 108 (164), s. 115–132.
- Krasodomska J., Zarzycka E., Dobija D. (2022), *Czynniki determinujące raportowanie przez przedsiębiorstwa informacji o działaniach na rzecz realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 46(3), s. 99–118.
- Kulczycka J. (red.) (2019), *Gospodarka o obiegu zamkniętym w polityce i w badaniach naukowych*, Wydawnictwo IGSMiE PAN, Kraków.
- Lee K.-H. (2012), *Carbon accounting for supply chain management in the automobile industry*, „Journal of Cleaner Production”, vol. 36, s. 83–93.
- Lee T.A., Bishop A., Parker R.H. (red.) (1996), *Accounting history from the Renaissance to the present. A remembrance of Luca Pacioli*, Routledge, London.
- Libby T., Lindsay R.M. (2010), *Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice*, „Management Accounting Research”, vol. 21, issue 1, s. 56–75.
- Littleton A.C. (1933), *Accounting evolution to 1900*, The University of Alabama Press, Alabama.
- Loft A. (1986), *Towards a critical understanding accounting: the case of cost accounting in UK, 1914–1925*, „Accounting, Organization and Society”, vol. 11, issue 2, s. 137–139.
- Loft A. (1995), *The history of management accounting: relevance found*, [w:] D. Ashton, T. Hopper, R.W. Scapens (red.), *Issues in Management Accounting*, Prentice Hall, London, s. 21–44.
- Łagiewski C. (1934), *Dzieje rachunkowości w Polsce*, Drukarnia Zygmunt Sakierski, Warszawa.
- Łagiewski C. (1936), *Bibliografia zawodowa*, [w:] *II Poradnik Księgowego*, Wydawnictwo Związku Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 401–413.
- Łukasik R. (1963), *Rachunkowość rolna w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Maas K., Schaltegger S., Crutzen N. (2016), *Integrating corporate sustainability assessment, management accounting, control, and reporting*, „Journal of Cleaner Production”, vol. 136, issue 4, s. 237–248.
- Makowska E. (2021), *Koszty i ich kalkulacja w dwudziestoleciu międzywojennym w Polsce na przykładzie Browaru Kuntersztyn w Grudziądzu*, Towarzystwo Naukowe Organizacji i Kierownictwa „Dom Organizatora”, Toruń.
- Marland G., Kowalczyk T., Marland E. (2015), *Carbon accounting: issues of scale*, „Journal of Industrial Ecology”, vol. 19, s. 7–9.

- Marszałek J.B. (1937), *U historycznych źródeł buchalterii*, „Czasopismo Księgowych w Polsce”, nr 1, s. 4–10.
- Matějka M., Merchant K.A., O’Grady W. (2021), *An empirical investigation of beyond budgeting practices*, „Journal of Management Accounting Research”, vol. 33, issue 2, s. 167–189.
- Mattessich R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research*, Routledge, London.
- McPhail K., Ferguson J. (2016), *The past, the present and the future of accounting for human rights*, „Accounting, Auditing and Accountability Journal”, vol. 29, issue 4, s. 526–541.
- Meadows D.H., Meadows D.L., Randers J., Behrens W.W. (1973), *Granice wzrostu*, Państwowe Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Mennicken A., Miller P. (2012), *Accounting, territorialization and power*, „Foucault Studies”, vol. 13, issue 4, s. 4–24.
- Michalak J. (2006), *Metody i uwarunkowania pomiaru dokonań w rachunkowości zarządczej jednostek sektora publicznego*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 34, s. 53–66.
- Michalak J. (2008), *Pomiar dokonań od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Wydawnictwo Difin, Warszawa.
- Michalak J. (2018), *Metody pomiaru i determinant jakości informacji w raportach spółek giełdowych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Michalak J., Sobańska I. (2020), *Wpływ technologii cyfrowych na system informacyjny rachunkowość przedsiębiorstw 4.0*, [w:] B. Gregor, D. Kaczorowska-Spychalska (red.), *Technologie cyfrowe w biznesie. Przedsiębiorstwa 4.0 a sztuczna inteligencja*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa, s. 147–172.
- Miller P. (1991), *Accounting Innovation beyond the Enterprise: Problematising Investment Decisions and Programming Economic Growth in the UK in the 1960s*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 16, issue 8, s. 733–762.
- Miller P., O’Leary T. (1987), *Accounting and the construction of the governable person*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 12, issue 3, s. 235–265.
- Miller P., Rose N. (1990), *Governing economic life*, „Economy and Society”, vol. 19, issue 1, s. 1–31.
- Miller P., Hopper T., Laughlin R. (1991), *The new accounting history: an introduction*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 16, issue 5–6, s. 395–403.
- Milne M.J. (1996), *On sustainability; the environment and management accounting*, „Management Accounting Research”, vol. 7, issue 1, s. 135–161.
- Miodek W., Wnuk-Pel T. (2017), *Barriers of activity-based costing implementation in Polish companies*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Morozewicz A. (1916), *Kalkulacja i rachunkowość*, „Kronika dla Buchaltera”, nr 4, s. 73–87.
- Morozewicz A. (1917a), *Martwy punkt w kalkulacji buchalteryjnej*, „Kronika dla Buchaltera”, nr 3, s. 57–61.
- Morozewicz A. (1917b), *Ogólne zasady buchalterji fabrycznej*, „Kronika dla Buchaltera”, nr 4, s. 81–83.
- Morozewicz A. (1917c), *Kalkulacja różniczkowa*, „Kronika dla Buchaltera”, nr 4, s. 83–90.
- Napier Ch.J. (2006), *Accounts of change: 30 years of historical accounting research*, „Accounting, Organization and Society”, vol. 31, issue 4–5, s. 445–507.

- Nawrocki B. (1932), *Wzorcowa metoda ustalania kosztów własnych na tle referatów i rozpraw V Międzynarodowego Kongresu Naukowej Organizacji*, „Przegląd Organizacji”, nr 6, s. 9, 10.
- Neely A., Bourne M., Adams C. (2003), *Better budgeting or beyond budgeting?*, „Measuring Business Excellence”, vol. 7, issue 3, s. 22–28.
- Nikitin M. (1990), *Setting up an Industrial Accounting System at Saint-Gobain (1820–1880)*, „The Accounting Historians Journal”, vol. 17, issue 2, s. 73–93.
- Nowak W. (2010), *Teoria sprawozdawczości finansowej*, Oficyna Wolters Kluwer business, Warszawa.
- Nowicki E. (1876), *Nauka buchalteryi teoretycznie wyłożona*, Drukarnia J. Ugra, Warszawa.
- Olewnik-Dejewska A. (2020), *Bilanse wybranych nieruchomości ziemskich w międzywojennej Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 106(162), s. 133–151.
- ONZ (2015), *Rezolucja przyjęta przez Zgromadzenie Ogólne w dniu 25 września, Przekształcamy nasz świat: Agenda na rzecz zrównoważonego rozwoju 2030*, Organizacja Narodów Zjednoczonych, Zgromadzenie Ogólne, A/RES/70/1, http://www.unic.un.org.pl/files/164/Agenda%202030_pl_2016_ostateczna.pdf (dostęp: 29.03.2023).
- Parker R.H. (1993), *The scope of accounting history: a note*, „Abacus”, vol. 29, issue 1, s. 106–110.
- Pietrzak Ż. (2020), *Determinants of operational budgeting success in manufacturing enterprises*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Pietrzak Ż., Wnuk-Pel T., Christauskas C. (2020), *Problems with activity-based costing implementation in Polish and Lithuanian companies*, „Engineering Economics”, vol. 31, issue 1, s. 6–38.
- Pietrzycki E. (1886), *Nauka teoretyczna i praktyczna rachunkowości czyli buchalterji kupieckiej pojedynczej i podwójnej do użytku szkolnego i domowego*, Księgarnia J.L. Pordesa, Lwów.
- Piłacik J., Śniezek E. (2022), *Social Responsibility Reporting on Forest Enterprises: Europe: A Comparative Analysis*, [w:] K.S. Soliman (red.), *Business Excellence and Innovation Management: A 2025 Vision to Sustain Economic Development in the Era of Pandemic*, Granada, s. 1370–1377.
- Pinker S. (2018), *Nowe Oświecenie*, Wydawnictwo Zysk i S-ka, Poznań.
- Previts G.J., Parker L.D., Coffman E.N. (1990), *Accounting history: Definition and Relevance*, „Abacus”, vol. 26, issue 1, s. 1–16.
- Problems of the human environment*, Raport Sekretarza Generalnego ONZ z 26 maja 1969 r.
- Puś W. (1997), *Rozwój przemysłu w Królestwie Polskim 1870–1914*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Richardson A.J. (2008), *Strategies in the development of accounting history as an academic discipline*, „Accounting History”, vol. 13, issue 3, s. 247–280.
- Roy M.-J., Boiral O., Paille P. (2013), *Pursuing quality and environmental performance: initiatives and supporting processes*, „Business Process Management Journal”, vol. 19, issue 1, s. 30–53.
- Schaltegger S., Wagner M. (2006), *Integrative management of sustainability performance, measurement and reporting*, „International Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation”, vol. 3, issue 1, s. 1–19.

- Schaltegger S., Christ K.L., Wenzig J., Burritt R.L. (2022), *Corporate sustainability management accounting and multi-level links for sustainability – A systematic review*, „International Journal of Management Reviews”, vol. 24, issue 4, s. 480–500.
- Schäffer U., Binder Ch. (2008), *Controlling as an academic discipline: the development of management accounting and management control research in German-speaking countries between 1970 and 2003*, „Accounting History”, vol. 13, issue 1, s. 33–74.
- Scheffs M. (1939), *Z historii księgowości (Luca Pacioli)*, Wydawnictwa Związku Księgowych w Polsce, Poznań.
- Schiller R. (1899), *Buchalterya w interesie fabrycznym*, „Miesięcznik dla Buchalteryi”, nr 7, s. 100–104; nr 8, s. 116–120; nr 9–10, s. 140–144; nr 11, s. 160–166; nr 12; s. 175–177.
- Sękowski K. (1888), *Buchalterya podwójna w zastosowaniu do fabryk produktów spożywczych*, Skład Główny w Księgarni Gebethnera i Wolffa, Warszawa.
- Sierpowski S., Żerko S. (2002), *Dzieje Polski w XX wieku*, Wydawnictwo Kurpisz, Poznań.
- Skalski W. (1916), *Bibliografia polskiej literatury handlowej ostatnich 16 lat (1900–1915)*, Wydawnictwo Akademii Handlowej w Krakowie, Kraków.
- Skowroński J. (1991), *Rachunek gospodarowania czynnikami produkcji*, [w:] A. Jaruga (red.), *Współczesne problemy rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa, s. 140–162.
- Skrzywan S. (1971), *Teoretyczne podstawy rachunkowości*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Sleihat N., Al-Nimer M., Almahamid S. (2012), *An Exploratory Study of the Level of Sophistication of Management Accounting Practices in Jordan*, „International Business Research”, vol. 5, issue 9, s. 227–234.
- Smith A., Raven R. (2012), *What is protective space? Reconsidering niches in transitions to sustainability*, „Research Policy”, vol. 41, issue 6, s. 1025–1036.
- Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I. (2010a), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 73–106.
- Sobańska I. (2010b), *Rozwój rachunkowości zarządczej w Polsce po 1990 r.*, [w:] Sobańska I. (red.), *Rachunkowość zarządcza. Podejście operacyjne i strategiczne*, Wydawnictwo C.H. Beck, Warszawa, s. 616–640.
- Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 66(122), s. 179–190.
- Sobańska I. (2018), *Rachunkowość zarządcza. Nauka, badania, kształcenie, zastosowania*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I., Ignatowski R. (red.) (2018), *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016: wyzwania dla praktyki i nauki*, Wydawnictwo Uniwersytet Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I., Kabalski P. (2014), *Partner biznesowy – nowa rola specjalisty rachunkowości zarządczej*, „Przegląd Organizacji”, nr 7, s. 19–25.
- Sobańska I., Kalinowski J. (2017), *Innowacja w zarządzaniu publicznymi uczelniami wyższymi – Kompleksowy System Informacyjny Uniwersytetu Łódzkiego*, „Finanse, Rynki Finansowe, Ubezpieczenia”, nr 4(88), s. 553–567.

- Sobańska I., Wnuk T. (2000), *Zmiany w praktyce rachunkowości na przełomie XX i XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, nr 56, s. 215–221.
- Sobańska I., Szychta A., Świdorska G.K., Kabalski P. (2010), *Rachunkowość zarządcza a controlling. Stanowisko Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce*, „Rachunkowość”, nr 3, s. 59–62.
- Sochacka R. (1981), *Operatywne planowanie kosztów metodami ekonometrycznymi*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 5, s. 37–45.
- Soderstrom K.M., Soderstrom N.S., Stewart C.R. (2017), *Sustainability/CSR research in management accounting: A review of the literature*, „Advances in Management Accounting”, vol. 28, s. 59–85.
- Sojak S. (red.) (2014), *Abacus – Od źródeł rachunkowości po współczesność*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika, Toruń.
- Sojak S. (red.) (2016), *Abacus – Od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń.
- Sojak S. (red.) (2018), *Abacus – Od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń.
- Sojak S. (red.) (2020), *Abacus – Od Kasy Generalnej Wilanowskiej z 1819 roku do rachunkowości Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń.
- Sojak S. (2021), *Z abakusem przez wieki*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń.
- Solomons D. (1952), *Studies in Costing*, Sweet & Maxwell, London.
- Spence L.J., Rinaldi L. (2014), *Governmentality in accounting and accountability: a case study of embedding sustainability in a supply chain*, „Accounting, Organizations and Society”, vol. 39, issue 6, s. 433–452.
- Stahel W., Reday G. (1981), *Jobs for Tomorrow, the Potential for Substituting Manpower for Energy*, Vantage Press, New York.
- Suchodolski B. (red.) (1987), *Historia nauki polskiej. Tom IV 1863–1918, Cześć I i II*, red. tomu Z. Skubała-Tokarska, Wydawnictwo Polskiej Akademii Nauk, Wrocław.
- Szacki J. (2012), *Historia myśli socjologicznej. Wydanie nowe*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Szadziewska A., Majchrzak I., Remlein M., Szychta A. (2021), *Rachunkowość zarządcza a zrównoważony rozwój przedsiębiorstwa*, Instytut Prawa Gospodarczego, Katowice.
- Szumlański A. (1865a), *Buchalteria i rachunkowość kupiecka i fabryczna oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do handlów wszelkiego rodzaju, fabryk, rękodzieł, spółek i domów dochodowych*, Drukarnia Józefa Ugra, Warszawa.
- Szumlański A. (1865b), *Buchalteria i rachunkowość gospodarska oparta na zasadach podwójnego rachunku i zastosowana do gospodarstw wiejskich wszelkiego rodzaju*, Drukarnia Józefa Ugra, Warszawa.
- Szychta A. (1988), *W trzechsetlecie wydania „Rigisches Rechenbuch” Johanna Wolcka*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej SKwP”, t. 14, s. 58–68.
- Szychta A. (1989), *Bibliograficzne calendarium rachunkowości w Polsce od XVI do XIX wieku*, Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa.

- Szychta A. (1995), *Bibliographical Calendarium of Accounting in Poland (XVIIth – XIXth Century)*, Foundation for Accountancy Development in Poland, Foundation for Accountancy Development in Poland, Warszawa.
- Szychta A. (2001), *Zastosowanie metod rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 5(61), s. 101–119.
- Szychta A. (2002), *The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises*, „Management Accounting Research”, vol. 13, issue 4, s. 401–418.
- Szychta A. (2005a), *Overview of accounting development in Poland in the interwar period*, [w:] *Changes of Services Industry: Challenges on Age*, 2nd Lithuanian-Polish Seminar, *Kauno technologijos universitetas*, Technologija, Kaunas, s. 10–19.
- Szychta A. (2005b), *Rola współczesnych specjalistów rachunkowości zarządczej w świetle ewolucji jej zakresu i metod*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, vol. 25, issue 81, s. 80–107.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A. (2008), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A. (2011), *Rachunkowość zarządcza jako działalność zawodowa w kontekście doświadczeń zagranicznych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 62(118), s. 289–312.
- Szychta A. (2013), *Cost and Management Accounting in Poland*, „EAA Newsletter”, vol. 42, issue 2, s. 19–23.
- Szychta A. (2014), *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. (2016a), *Geneza rachunkowości zarządczej według różnych podejść badawczych*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 87 (143), s. 153–170.
- Szychta A. (2016b), *Tradycyjna a nowa historia rachunkowości*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – od instruktarzy gospodarczych po współczesne podręczniki rachunkowości*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń, s. 11–37.
- Szychta A. (2018a), *Budżetowanie w przedsiębiorstwach według polskich publikacji wydanych do 1939 r.*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – Od Richarda fitz Nigela do Jana Falewicza*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń, s. 129–152.
- Szychta A. (2018b), *Definicja rachunkowości zarządczej w ujęciu ewolucyjnym*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 513, s. 383–394.
- Szychta A. (2018c), *Management accounting practices in developing countries since the 1990s: the case of Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 99(155), s. 119–148.
- Szychta A. (2019a), *Specjaliści do spraw rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych w świetle wyników badania empirycznego w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 63(11), s. 276–292.
- Szychta A. (2019b), *Wielkość przedsiębiorstwa jako determinanta praktyki rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 103(159), s. 183–202.
- Szychta A. (2020a), *An examination of nineteenth-century Polish handbooks on factory accounting*, „Accounting History”, vol. 25, issue 2, s. 311–339.

- Szychta A. (2020b), *Henryk Józef Chankowski: nauczyciel i propagator zawodu księgowego w Polsce na przełomie XIX i XX wieku*, [w:] S. Sojak (red.), *Abacus – Od Kasy Generalnej Wilanowskiej z 1819 roku do rachunkowości Lasów Państwowych*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu Mikołaja Kopernika w Toruniu, Toruń, s. 47–79.
- Szychta A. (2022a), *Chankowski Henryk Józef (1849–1937)*, [w:] S. Sojak (red.), *Słownik biograficzny rachunkowości w Polsce. Kontynuacja*, Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 45–50.
- Szychta A. (2022b), *Business budgeting as a tool of scientific management and rationalisation in Poland in the interwar period*, „Accounting History”, nr 27(3), s. 393–424.
- Szychta A. (2022c), *Życie i dzieło Andrzeja Bieńka*, [w:] A. Bieniek, *Zarys systematyki kosztów własnych*, Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa s. IX–XXX, LXI–LXIX.
- Szychta A. (2022d), *Rola wytycznych UNCTAD-ISAR w monitorowaniu realizacji Celów Zrównoważonego Rozwoju przez przedsiębiorstwa*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 46(1), s. 67–99.
- Szychta A. (2023), *Wkład Andrzeja Bieńka w nauczanie rachunkowości i piśmiennictwo z zakresu rachunku kosztów w Polsce w okresie międzywojennym*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 47(1), s. 151–171.
- Szychta A., Dobroszek J. (2017a), *Academic aspects of management accounting and controlling in Poland since the 1990s*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 93(149), s. 175–209.
- Szychta A., Dobroszek J. (2017b), *Postrzeganie controllingu w środowisku naukowym rachunkowości w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, nr 471, s. 365–378.
- Szychta A., Michalak J. (2018), *Badania naukowe w zakresie rachunkowości zarządczej*, [w:] I. Sobańska, R. Ignatowski (red.), *Łódzka szkoła rachunkowości w procesie transformowania systemu rachunkowości w Polsce w latach 1989–2016*, Uniwersytet Łódzki, Łódź, s. 353–397.
- Szychta A., Jędrzejewski S., Turzyński M. (2018), *Rachunkowość w Polsce w okresie międzywojennym 1918–1939*, Wydawnictwo Nieoczywiste, Warszawa.
- Towarzystwo Pedagogiczne (1880), *Nauka rachunków dla przemysłowców, Tomik III*, Biblioteka dla uczniów szkół przemysłowych, Lwów.
- Tregidga H., Milne M. (2006), *From sustainable management to sustainable development: a longitudinal analysis of a leading New Zealand environmental reports*, „Business Strategy and the Environment”, vol. 15, issue 4, s. 219–241.
- Turzyński M. (2011), *Rachunkowość w zarządzaniu majątkami ziemskimi w Polsce w epoce oświecenia*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 63(119), s. 211–225.
- Turzyński M. (2012), *Historiografia rachunkowości – przeszłość, stan obecny i perspektywy rozwoju*, [w:] I. Sobańska, P. Kabalski (red.), *Współczesne nurty badawcze w rachunkowości*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź, s. 93–107.
- Turzyński M. (2018), *Życie i dzieło Juliusza Aua*, [w:] J. Au, *Nauka rachunkowości do potrzeb gospodarstwa wiejskiego zastosowanej*. Edycja naukowa Mikołaj Turzyński, Wydawnictwo Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, Warszawa, s. IX–XV,
- Turzyński M. (2021), *Raporty z wyników finansowych procesu Zagłady. Przykład operacji „Reinhardt”*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 45(1), s. 93–111.

- Ustawa z dnia 27 kwietnia 2001 r. – Prawo ochrony środowiska (Dz.U. z 2001 Nr 62, poz. 627; Dz.U. z 2022 r., poz. 2556, 2687; Dz.U. z 2023 r., poz. 877, 1506).
- Van Dooren W., Van de Walle S. (red.) (2011), *Performance information in the public sector: How it is used*, Palgrave Macmillan, Basingstoke.
- Veltze E. (1895–1900), *Nauka buchalteryi teoretyczna i praktyczna dla samonauki i wykładu*, t. 1–2, Drukarnia Ludowa pod zarządkiem St. Baylego, Lwów.
- Wagner J., Petera P., Popesko B., Novák P., Šafr K. (2021), *Usefulness of the budget: the mediating effect of participative budgeting and budget-based evaluation and rewarding*, „Baltic Journal of Management”, vol. 16, issue 4, s. 602–620.
- Walker K., Wan F. (2012), *The harm of symbolic actions and green-washing. Corporate actions and communications on environmental performance and their financial implications*, „Journal of Business Ethics”, vol. 109, s. 227–242.
- Wang S., Wang H., Wang J. (2019), *Exploring the effects of institutional pressures on the implementation of environmental management accounting: do top management support and perceived benefit work?*, „Business Strategy and the Environment”, vol. 28, issue 1, s. 233–243.
- Waniak-Michalak H. (2017), *Mierniki działalności społecznie odpowiedzialnej ujawniane przez firmy w Polsce*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, nr 95, s. 97–116.
- Waniak-Michalak H. (2018), *Współpraca przedsiębiorstw i organizacji pozarządowych przy realizacji działań społecznie odpowiedzialnych. Aspekty sprawozdawcze*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wareźak J. (1937–1938), *Archiwum Zakładów Przemysłowych Ludwika Geyera w Łodzi*, „Archeion”, t. 15, s. 26–34.
- Wikipedia (2023), *Rewolucja ejdetyczna*, https://pl.wikipedia.org/wiki/Redukcja_ejdetyczna (dostęp: 29.03.2023).
- Williamson O.E. (1981), *The Economics of Organization: The Transaction Cost Approach*, „American Journal of Sociology”, vol. 87, issue 3, s. 548–577.
- Witowski J. (1938), *Obliczanie kosztów własnych*, Warszawa.
- Wnuk-Pel T. (2012), *Zastosowanie rachunku kosztów działań w przedsiębiorstwach w Polsce*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wnuk-Pel T. (2018), *Management accounting practices in support of lean management strategy in service organizations*, „Engineering Economics”, vol. 29, issue 5, s. 559–570.
- Wnuk-Pel T., Christauskas C. (2018), *Analysis of Operational Budgeting Practices in Polish and Lithuanian Companies*, „Transformations in Business and Economics”, vol. 17, issue 3, s. 42–59.
- Wnuk-Pel T., Kawczyńska M. (2016), *The Role and Functions of Controllers in Organization Management*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Wojciechowski E. (1962), *Rachunkowość przedsiębiorstw w Polsce przedwojennej w świetle praktyki i przepisów normatywnych*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Łódzkiego”, z. 3, s. 121–177.
- Wojciechowski E. (1964), *Zarys rozwoju rachunkowości w dawnej Polsce*, Państwowe Wydawnictwo Naukowe, Warszawa.
- Wojciechowski E. (1965), *Podręczniki księgowości Antoniego Barcińskiego*, „Rachunkowość”, nr 9, s. 278–282.
- Woolf A.H. (1912), *A short history of accountants and accountancy*, Ge & Co., London.

- Worthington B. (1895), *Professional Accountants: a historical sketch*, Gee, London.
- Wren D.A. (1996), *Plenary address. Connections: the shared heritage of accounting and management history*, [w:] A.J. Richardson (red.), *Disorder and Harmony: 20th Century Perspectives on Accounting History*, CGA-Canada Research Foundation, Vancouver, s. 5–15.
- Wrzosek W. (1994), *Metafory historiograficzne w pogoni za uludą prawdy*, [w:] E. Domańska, J. Topolski, W. Wrzosek, *Między modernizmem a postmodernizmem. Historiografia wobec zmian w filozofii historii*, Wydawnictwo Naukowe Uniwersytetu im. Adama Mickiewicza w Poznaniu, Poznań, s. 5–15.
- Zarzycka E. (2016), *Koncepcje i tendencje rozwoju zawodu specjalisty rachunkowości zarządczej. Wymiar krajowy i międzynarodowy*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Zarzycka E., Krasodomska J. (2021), *Environmental key performance indicators: the role of regulations and stakeholder influence*, „Environment Systems and Decisions”, vol. 41, issue 4, s. 651–666.
- Zarzycka E., Dobroszek J., Circa C., Almăsan A. (2017), *The perceived suitability of management accounting information: a contingency based investigation*, „Audit Financiar”, vol. 15, issue 3(147), s. 395–417.
- Zarzycka E., Dobroszek J., Lepistö L., Moilanen S. (2019), *Coexistence of innovation and standardization: evidence from the lean environment of business process outsourcing*, „Journal of Management Control”, vol. 30, issue 3, s. 251–286.
- Zyznarska-Dworczak B. (2019), *Rachunkowość zrównoważona w ujęciu kognitywno-teoretycznym*, Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego, Poznań.
- Żarnowski J. (1992), *Polska 1918–1939 Praca – Technika – Społeczeństwo*, Książka i Wiedza, Warszawa.

Spis rysunków

Rysunek 1.	Czynniki wpływające na praktykę rachunkowości zarządczej w Polsce	75
Rysunek 2.	Model sukcesu budżetowania operacyjnego	86
Rysunek 3.	Zastosowanie różnych metod z zakresu <i>lean management</i>	91
Rysunek 4.	Koncepcja zintegrowanego modelu pomiaru dokonań dla Gminy Polana	100
Rysunek 5.	Kluczowe obszary rachunkowości zarządczej zorientowanej na zrównoważony rozwój według K. Maas, S. Schalteggera i N. Crutzen (2016)	111
Rysunek 6.	Zależności między elementami podejścia teoretycznego CAT według S. Schalteggera i in. (2022) i poziomami analizy	115
Rysunek 7.	Model wpływu czynników instytucjonalnych na raportowanie informacji o gospodarce obiegu zamkniętego	122

Spis tabel

Tabela 1.	Tytuły i autorzy polskich podręczników z zakresu rachunkowości fabrycznej wydanych w XIX wieku	48
Tabela 2.	Metody kalkulacji kosztów opisane w polskich XIX-wiecznych podręcznikach rachunkowości fabrycznej	53
Tabela 3.	Publikacje pracowników Katedry Rachunkowości UŁ w latach 2018–2023 z zakresu historii rachunkowości na potrzeby zarządzania w okresie międzywojennym	56
Tabela 4.	Wykaz publikacji książkowych z zakresu rachunku kosztów wydanych w Polsce w dwudziestoleciu międzywojennym	58
Tabela 5.	Artykuły o budżetowaniu w polskich czasopismach przed II wojną światową	64
Tabela 6.	Polscy autorzy i ich książki o budżetowaniu wydane w okresie międzywojennym	66
Tabela 7.	Publikacje dotyczące postrzegania i rozwoju rachunkowości zarządczej w Polsce	69
Tabela 8.	Wykaz prac doktorskich w obszarze rachunkowości zarządczej napisanych w Katedrze Rachunkowości UŁ w latach 2017–2022	73
Tabela 9.	Metody rachunkowości zarządczej stosowane w badanych przedsiębiorstwach (odpowiedzi w danej grupie wyrażone w procentach)	77
Tabela 10.	Przeciętne oceny i miary względne zmienności ocen znaczenia zadań specjalistów ds. rachunkowości zarządczej/controllerów w latach 2010–2015 ^a	77
Tabela 11.	Cele wykorzystania informacji z systemu rachunkowości zarządczej ^a	79
Tabela 12.	Porównanie cech jakościowych informacji ^a	80
Tabela 13.	Liczba wskaźników ujawnianych przez badane przedsiębiorstwa	81
Tabela 14.	Wykorzystanie informacji z budżetowania (średnia) ^a	85
Tabela 15.	Wykorzystanie narzędzi i metod rachunkowości zarządczej	93
Tabela 16.	Stosowane i planowane do wdrożenia narzędzia rachunkowości zarządczej w gminach	98
Tabela 17.	Słowa kluczowe dla zidentyfikowania badań na temat zrównoważonej rachunkowości zarządczej w przeglądzie literatury Schalteggera i in. (2022)	105
Tabela 18.	Pytania przydatne do projektowania systemu rachunkowości zarządczej ukierunkowanej na zrównoważony rozwój	112
Tabela 19.	Znaczenie typów wskaźników dla grup interesariuszy	121
Tabela 20.	System pomiaru dokonań opracowany i wdrożony w Växjö	127
Tabela 21.	Fazy rozwoju system pomiaru dokonań wyodrębnione przez badaczy	129

