

**Bartłomiej Nita**

Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu

## **POMIAR DOKONAŃ PRZEDSIĘBIORSTWA A RACHUNKOWOŚĆ ZARZĄDCZA. ZARYS GENEZY W TEORII I PRAKTYCE**

### **1. Wstęp**

Współcześnie pomiar dokonań przedsiębiorstwa (*performance measurement*) jest rozumiany jako kompleksowe podejście do wieloaspektowego pomiaru i oceny szeroko rozumianych rezultatów działalności przedsiębiorstw. Należy jednak zwrócić uwagę, że obecne podejście do pomiaru dokonań przy zastosowaniu rachunkowości zarządczej wykształciło się w toku ponadstuletniej ewolucji metod i instrumentów zaliczanych do tego podsystemu rachunkowości<sup>1</sup>. Badania nad ewolucją rachunkowości zarządczej, szczególnie w kontekście pomiaru, oceny i zarządzania dokonaniami, nie były prowadzone przez polskich autorów na szerszą skalę. Próby rozpoznania problematyki związanej z rozwojem koncepcji pomiaru dokonań podjął się J. Michalak, który początkowo zidentyfikował pięć faz<sup>2</sup>. Ostatecznie, po przeprowadzeniu syntezy swoich ustaleń, zidentyfikował trzy podstawowe etapy ewolucji koncepcji związanych z pomiarem dokonań, a mianowicie [Michalak 2008, s. 77]:

---

<sup>1</sup> Współcześnie podejście to jest coraz częściej zastępowane znacznie szerszą koncepcją, określaną jako zarządzanie dokonaniami (*performance management*). Najbardziej ogólnie zarządzanie dokonaniami przedsiębiorstwa można postrzegać z perspektywy podstawowych funkcji zarządzania w ogóle. W takim ujęciu zarządzanie dokonaniami jest rozumiane jako podejście do zarządzania ukierunkowane na planowanie dokonań, sprawowanie czynności organizacyjnych nastawionych na osiągnięcie celów związanych z dokonaniami przedsiębiorstwa, motywowanie polegające na zapewnieniu podstawy do oceny dokonań pracowniczych oraz ich wynagradzania, a także sterowania zorientowanego na pożądany obraz dokonań przedsiębiorstwa. Realizacja tych funkcji wymaga wykonywania wielu czynności szczegółowych związanych z wieloaspektowym pomiarem, analizą, interpretacją oraz prezentacją dokonań. Natomiast ogół działań i funkcji sprawowanych w ramach zarządzania dokonaniami jest podporządkowany z jednej strony monitorowaniu i stymulowaniu realizacji strategii organizacyjnej, z drugiej zaś ciąglej walidacji strategii z punktu widzenia celów przedsiębiorstwa oraz różnych grup interesariuszy.

<sup>2</sup> Były to fazy obejmujące następujące koncepcje: 1) wynik finansowy, 2) wskaźniki rentowności, 3) wskaźniki wykonania budżetów, 4) systemy wskaźników finansowych, 5) mierniki wartości dla akcjonariuszy oraz dla interesariuszy [Michalak 2004, s. 147].

- 1) wykorzystanie pojedynczych mierników finansowych,
- 2) stosowanie systemów wskaźników finansowych,
- 3) wielokryterialny pomiar dokonań z wykorzystaniem mierników zdywersyfikowanych.

J. Michalak nie podaje jednak ram czasowych dla każdej z wymienionych faz, a proponowane przez niego podejście w większym stopniu stanowi typologię koncepcji pomiaru dokonań aniżeli chronologiczne uporządkowanie. Wiele koncepcji zaliczanych do pierwszej fazy (wynik finansowy, budżety, wskaźniki, takie jak ROI) oraz fazy drugiej (np. piramida duPonta) powstawało w podobnym okresie, w pierwszych dekadach ubiegłego wieku. Metody ujmowane w ostatniej fazie formowały się natomiast pod koniec XX stulecia oraz na przełomie wieków XX i XXI.

Na potrzeby niniejszego artykułu, określając granice między poszczególnymi etapami rozwoju, uwzględniono przede wszystkim intensywność kształtowania się różnych koncepcji, metod i instrumentów. Dzięki temu wyróżniono trzy zasadnicze fazy:

- 1) fazę pierwszą, w której formowały się stosowane do dzisiaj metody rachunkowości zarządczej, trwającą do ok. 1950 r.,
- 2) fazę drugą, w której pomimo intensywnych badań nastąpił zastój w rozwoju nowych koncepcji, trwającą niemal do połowy lat 80.,
- 3) fazę trzecią, odznaczającą się dynamicznym rozwojem metod pomiaru i zarządzania dokonania, trwającą do dzisiaj.

Przedmiotem badań prowadzonych w tym opracowaniu jest wyłącznie początkowa część pierwszej z wymienionych faz, a mianowicie ta, która trwała do końca XIX wieku. W okresie tym doszło do formowania się metod pomiaru dokonań, które można uznać za pierwotne źródła współczesnych podejść w ramach koncepcji *performance measurement*. W związku z tym celem artykułu jest prezentacja wyników studiów literaturowych odnoszących się do genezy i zastosowań praktycznych rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w kontekście metod pomiaru i oceny rezultatów przedsiębiorstw.

## 2. Ustalenia dotyczące źródeł rachunkowości zarządczej

R.S. Kaplan podaje [1984, s. 391], powołując się na wcześniejsze badania R. Coase'a oraz O.E. Williamsona dotyczące zarządzania organizacjami o scentralizowanej i hierarchicznej strukturze organizacyjnej, że korzenie nowoczesnej rachunkowości zarządczej<sup>3</sup> sięgają pierwszej połowy XIX wieku. W tamtym okresie poja-

<sup>3</sup> W 1950 r. William W. Vatter, profesor Uniwersytetu w Chicago, wydał książkę pt. *Managerial Accounting* [Rachunkowość zarządcza] (Prentice-Hall, New York) i właśnie od tego momentu zaczęto się szerzej posługiwać nazwą „rachunkowość zarządcza”. Jak podają H.T. Johnson i R.S. Kaplan, we wstępie do swojej książki (na s. V) W. Vatter napisał: „Niniejsza książka stanowi rezultat moich doświadczeń i wysiłków podjętych na Uniwersytecie w Chicago, ukierunkowanych na określenie, jak mogą zostać zaspokojone obecne i przyszłe potrzeby menedżerów poprzez zrozumienie informacji pochodzących z rachunku kosztów. W związku z tym, że rozwiązanie tak postawionego problemu jest tylko wstępnie zakreślone, prezentowana książka jest w formie roboczej i może być testowana przy okazji innych wykładów i

wiła się bowiem potrzeba generowania informacji na potrzeby kontroli wewnętrznej w przedsiębiorstwach, takich jak fabryki przemysłu włókienniczego, oraz na potrzeby kolei żelaznych. W okresach wcześniejszych transakcje gospodarcze zachodziły wyłącznie między właścicielami będącymi jednocześnie menedżerami oraz osobami spoza przedsiębiorstwa (dostawcami, najemnymi robotnikami, odbiorcami). Taka sytuacja umożliwiała precyzyjny pomiar pieniężny każdej operacji poprzez porównania wpływów uzyskiwanych od klientów z wydatkami ponoszonymi z tytułu prowadzonej działalności. Procedury rachunkowości nie były zatem wówczas stosowane na potrzeby podejmowania decyzji i kontroli [Johnson, Kaplan 1987, s. 6].

Do końca XIX wieku problemy zarządzania organizacjami nie były opisywane za pomocą formalnych zaleceń i reguł postępowania, przy czym pojawiało się wielu badaczy, którzy formułowali opinie zwiastujące powstanie nauki o zarządzaniu. Za prekursora można uznać Roberta Owena (1771-1858), brytyjskiego przemysłowca i właściciela fabryki, który dostrzegł znaczenie zasobów ludzkich w organizacji. Wprowadził on krótszy czas pracy, wyższy minimalny wiek dla zatrudnionych dzieci oraz posiłki pracownicze. Zmiany te uzasadniał tym, że lepsze warunki pracy przyczynią się do wzrostu produkcji i oczekiwanych zysków [Griffin 1998, s. 71]. Wśród innych pionierów zarządzania wymienia się angielskiego matematyka, Charlesa Babbage'a (1792-1871), który zajmował się wykorzystaniem metod matematycznych do badania procesów pracy i efektywności produkcji [Griffin 1998, s. 72]. Jego badania znacznie wyprzedziły pojawienie się klasycznej nauki o zarządzaniu oraz ilościowego podejścia do zarządzania.

Z przedstawionych rozważań wynika, że pomimo nielicznych prekursorów nauki o zarządzaniu, jej powstanie datuje się dopiero na przełom XIX i XX wieku. Podobnie było z rachunkowością zarządczą, której rozwój w XIX wieku nie miał charakteru naukowego i dokonywał się w sposób niesformalizowany w praktyce prowadzenia działalności gospodarczej.

### **3. Praktyka rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w XIX wieku**

Pierwszymi podmiotami, w których zauważono potrzebę usprawniania działalności za pomocą instrumentów rachunkowości zarządczej, były przedsiębiorstwa amerykańskie [Johnson, Kaplan 1987, s. 19]. Należały one głównie do sektorów,

---

w innych okolicznościach, aniżeli w tych, w których powstała" [Johnson, Kaplan 1987, s. 159]. Warto zauważyć, że już na początku lat 20. ubiegłego wieku profesor rachunkowości na University of Chicago, James O. McKinsey (późniejszy założyciel firmy McKinsey & Co.), na podstawie materiałów wykładowych gromadzonych przez pięć lat opublikował książkę pt. *Managerial Accounting* (University of Chicago Press, Chicago 1954) i jest to bodaj pierwsza publikacja pod takim tytułem. W podręczniku tym McKinsey omówił m.in. instrumenty planowania i budżetowania na potrzeby sterowania funkcjami gospodarczymi [King 2006, s. 48]. Zatem mimo że w XIX wieku nie funkcjonowała w praktyce ta nazwa i nie sformalizowano procedur rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, w dalszej części autor opracowania posługuje się tymi terminami dla określenia technik, które z perspektywy współczesnej można określić jako charakterystyczne dla tego podsystemu rachunkowości.

takich jak włókiennictwo, koleje żelazne, produkcja żelaza i stali oraz dystrybucja detaliczna. W tabeli 1 zaprezentowano syntetyczne zestawienie wybranych przedsiębiorstw należących do wymienionych sektorów wraz ze wskazaniem cech charakterystycznych dla rozwiązań właściwych dla rachunkowości zarządczej. W dalszej części opracowania omówiono je natomiast bardziej szczegółowo.

Tabela 1. Praktyka rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach XIX wieku (do 1890 r.)

Nazwa i sektor	Charakterystyka systemów rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej
Boston Manufacturing Company – włókiennictwo	rozliczanie kosztów pośrednich wytwarzania
Lyman Mills – włókiennictwo	rachunek kosztów prowadzony zgodnie z zasadą podwójnego zapisu
Carnegie Steel Company – przemysł stalowy	początki analizy kosztów
U.S. Railroads – koleje żelazne	prowadzenie rachunku kosztów w warunkach decentralizacji
Marshall Field – dystrybucja	obliczanie marży brutto

Źródło: opracowanie własne na podstawie: [Johnson, Kaplan 1987, s. 19-43].

Źródła podają, że pierwszym przedsiębiorstwem na świecie, które zastosowało nowoczesne metody rachunku kosztów, była przędzalnia bawełny i fabryka tkaniny o nazwie Boston Manufacturing Company<sup>4</sup>. Jej menedżerowie zaczęli bowiem już w 1817 r. doliczać koszty pośrednie do produkcji. W kolejnym roku podjęto z kolei trud rozliczania pośrednich kosztów wytworzenia na poszczególne asortymenty wyrobów. W następnych latach coraz więcej przedsiębiorstw sektora tekstylnego Nowej Anglii zaczęło stosować techniki rozliczania kosztów pośrednich zbliżone do tej, którą opracowano w Boston Manufacturing Company [Johnson, Kaplan 1987, s. 24]. Metody te w ówczesnych czasach były uznawane za niezwykle wyrafinowane i określano je wspólnym mianem „Waltham system”<sup>5</sup>.

<sup>4</sup> G.J. Previts, B.D. Merino, *A History of Accountancy in the United States: The Cultural Significance of Accounting*, Ohio State University Press, Columbus 1998, s. 58. Cytuję za: [King 2006, s. 43].

<sup>5</sup> Nazwa pochodzi od siedziby Boston Manufacturing Company (Waltham, Massachusetts). Przedsiębiorstwa sektora tekstylnego, o których mowa, były rozproszone na terenie Nowej Anglii (New England), czyli regionu USA, który obejmuje następujące stany: Connecticut, Maine, Massachusetts, New Hampshire, Rhode Island oraz Vermont. R.K. Fleischman i T.N. Tyson zbadali dość wnikliwie teksty źródłowe odnoszące się do uproszczonych form rachunku kosztów w początkach XIX wieku i wskazali, że w przedsiębiorstwie tekstylnym Merrimack Manufacturing Company już w 1827 r. sporządzano raporty, w których ujawniano koszty całkowite oraz koszty jednostkowe dla każdego rodzaju produktu. W tym samym podmiocie w 1830 r. obliczano przychody według asortymentów oraz koszty bezpośrednie zużycia bawełny, koszty robocizny bezpośredniej, a także rozliczano koszty pośrednie. Oprócz tego dokonywano kalkulacji wyniku dla każdej przędzalni oraz obliczano koszt jednostkowy przypadający na jeden funt bawełny. Zob. szerzej: [Fleischman, Tyson 1997, s. 368-369].

Podmiotem, w którym zastosowano na większą skalę nowe podejścia z zakresu rachunkowości zarządczej przed 1860 r., było również przedsiębiorstwo z sektora włókienniczego – Lyman Mills Corporation<sup>6</sup>. Przedsiębiorstwo to powstało w 1854 r. i do końca XIX wieku miało swoją siedzibę w Bostonie, z którego zarządzano siecią fabryk umiejscowionych w Holyoke (Massachusetts), natomiast produkty gotowe były sprzedawane przez agenta w Nowym Jorku. Należy przyznać, że proponowane w tym przedsiębiorstwie rozwiązania były jak na ówczesne czasy niezwykle wyrafinowane, a nawet rewolucyjne. Zgromadzone przez H.T. Johnsona dowody wskazują, że w Lyman Mills po raz pierwszy w historii prowadzono kompletny rachunek kosztów zgodnie z zasadą podwójnego zapisu. W księdze głównej funkcjonowały m.in. dwa konta, które można określić, wykorzystując współczesną terminologię, jako konta kosztów produkcji niezakończonych. Prowadzone konta kosztów pozwalały na wycenę produkcji gotowej dzięki temu, że w każdym okresie obrachunkowym były obciążane odpowiednimi udziałami kosztów materiałów bezpośrednich (głównie bawełny), robocizny bezpośredniej oraz pośrednimi kosztami produkcji. Koszty pośrednie (w tym koszty napraw, paliwa oraz koszty biurowe) były rozliczane w przekroju poszczególnych fabryk na podstawie m.in. ich powierzchni, liczby maszyn tkackich i mocy turbin wodnych. W przedsiębiorstwie tym stosowano ponadto wiele ściśle określonych procedur rozliczeniowych i kalkulacyjnych, które w rezultacie pozwalały na to, aby raz na pół roku dokonać zamknięcia ksiąg rachunkowych i ustalić wynik. Dzięki temu dwa razy w roku określano poziom dywidendy przynależnej udziałowcom tej spółki. Rachunek kosztów prowadzony w Lyman Mills dostarczał menedżerom informacji potrzebnych do kontroli wewnętrznej i oceny wyników. Kierownicy poszczególnych fabryk nie mieli oczywiście wpływu na ceny rynkowe produktów gotowych czy też ceny surowców, mogli natomiast oddziaływać na wydajność pracy robotników, którą mierzono relacją rozmiarów uzyskanej przędzy do poświęconego na jej wytworzenie materiału. Informacje dotyczące kosztów przerobu pochodzące z kont księgowych prowadzonych w przedsiębiorstwie umożliwiały menedżerom ocenę realizacji powierzonych pracownikom zadań. Przeliczano ponoszone koszty przerobu na jednostkę produkcji gotowej w danym okresie zarówno w przekroju poszczególnych rodzajów kosztów, jak i dla każdego pracownika osobno. W takim rozumieniu rozwiązania stosowane w Lyman Mills stanowiły załączek systemu pomiaru i oceny dokonań w przedsiębiorstwie.

Kolejnymi podmiotami, w których doskonalono wykorzystanie informacji z rachunkowości na potrzeby planowania i kontroli, były stalownie zarządzane przez szkockiego imigranta A. Carnegiego, które ostatecznie w 1892 r. zostały przez niego połączone, tworząc koncern Carnegie Steel Corporation. A. Carnegie był w ówczesnych czasach jednym z najbogatszych przedsiębiorców na świecie, co zawdzięczał dobrym wynikom finansowym swoich stalowni. Wyniki te były w dużym stopniu zdeterminowane zachowaniem samego A. Carnegiego, który przykładał ogromną

<sup>6</sup> Dalszy opis dotyczący Lyman Mills opracowano na podstawie: [Johnson 1972, s. 466-474].

wagę do kosztów [McCraw 1988, s. 18]<sup>7</sup>. Wprowadził on do swoich stalowni nowatorski system rachunku kosztów, dzięki któremu śledzono koszty bezpośrednio ponoszone w każdej fazie procesu produkcyjnego, poczynając od pieców hutniczych, a kończąc na walcowniach. W tym celu zastosowano system voucherów, na których pracownicy każdego zakładu zapisywali koszty zużycia materiałów i robocizny bezpośrednio dla każdego zamówienia. W nowoczesnym rozumieniu były to karty kosztów (*cost sheet*), na których gromadzono informacje wykorzystywane następnie do sporządzania zestawień miesięcznych i kontroli. Koszty zestawiane w tych raportach były wnikliwie analizowane i stanowiły podstawę oceny działalności menedżerów, a także jakości materiałów i struktury surowców pod kątem otrzymywanej na końcu procesu produkcyjnego ilości stali. Najbardziej interesujące zastosowanie rachunku kosztów prowadzonego w Carnegie Steel Co. polegało na porównywaniu poziomu i struktury ponoszonych kosztów z konkurentami. A. Carnegie dążył bowiem do tego, aby koszty w jego stalowniach były niższe od kosztów ponoszonych przez konkurencyjne fabryki, co pozwalało mu na oferowanie niższych cen [Johnson, Kaplan 1987, s. 32-34]. Omówiony przykład wskazuje, że w Carnegie Steel Co. w XIX wieku nie ograniczono się do kalkulacji kosztów produktu. Można bowiem stwierdzić, że stosowane w tym koncernie rozwiązania wykazywały znamiona analizy kosztów wykorzystywanej na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.

Następna faza rozwoju metod rachunku kosztów w praktyce miała miejsce w Kolejach Państwowych Stanów Zjednoczonych (U.S. Railroads). H.T. Johnson i R.S. Kaplan [1987, s. 34-38] podają za A. Chandlerem, że w przeciwieństwie do przedsiębiorstw produkcyjnych w U.S. Railroads występowała potrzeba rejestrowania ogromnych liczb dziennych transakcji. Sporządzano zatem szczegółowe raporty spływu gotówki w setkach różnych punktów na terenie kraju, następnie zaś agregowano te wielkości na poziomie siedziby głównej. Ze względu na brak technologii informatycznych zadanie to było niezwykle trudne, jego realizacja ułatwiała jednak monitorowanie płynności finansowej. Na potrzeby kontroli wewnętrznej opracowano procedurę kalkulacji kosztu jednostkowego usługi transportowej w przeliczeniu na jedną tonomilę. Nowe techniki rachunku kosztów w U.S. Railroads wprowadzono przede wszystkim z powodu specyfiki tej organizacji, która działała na dużą skalę, i ze względu na to, że obsługiwała klientów na dużym terenie geograficznym, nie była natomiast skoncentrowana w jednym miejscu. W związku z tym koleje amerykańskie były pierwszym podmiotem na świecie, w którym zastosowano delegację uprawnień i odpowiedzialności, a menedżerowie wyższych szczebli kontrolowali kierowników niższych szczebli. Rachunkowość służyła zatem nie tylko ocenie procesów wewnętrznych, była również wykorzystywana na potrzeby oceny dokonań menedżerów w różnych regionach kraju<sup>8</sup>. Procedury rachunkowości były zaprojektowane w sposób, który umożliwiał ocenę wpływu poszczególnych oddziałów na

<sup>7</sup> Koncern założony przez A. Carnegiego istnieje do dzisiaj pod nazwą United States Steel Corporation z główną siedzibą w Pittsburghu.

<sup>8</sup> Dzisiaj byśmy powiedzieli: kierowników ośrodków odpowiedzialności.

wynik całego przedsiębiorstwa. Podstawowym wskaźnikiem oceny wyników była relacja kosztów operacyjnych do przychodów ze sprzedaży (*operating ratio*). Można zatem stwierdzić, że koleje w Stanach Zjednoczonych stanowiły pierwszą organizację, w której rachunek kosztów uwzględnił decentralizację zarządzania.

Rozwój kolei żelaznych, a także korzystanie z telegrafu w Stanach Zjednoczonych umożliwiły przed końcem XIX wieku przemieszczanie różnych dóbr od producentów do ostatecznych nabywców na terenie całego kraju (por. [Boff 1980, s. 479]). Sprzyjało to powstaniu przedsiębiorstw zajmujących się dystrybucją i pośrednictwem hurtowym, takich jak Marshall Field, Macy czy też Sears. Jak wiadomo, możliwości wypracowania zysku przez takie podmioty są uzależnione od różnicy między cenami sprzedaży produktów proponowanymi detalistom a cenami sprzedaży wynegocjowanymi z producentami (marża handlowa). Z reguły taka nadwyżka nie jest zbyt wysoka, a zatem omawiane przedsiębiorstwa dystrybucyjne musiały działać na dużą skalę i skoncentrować się na kosztach. W związku z tym w Marshall Field opracowano techniki rachunku kosztów, które pozwalały po pierwsze na ocenę marży brutto, po drugie zaś na obrót towarami [Johnson, Kaplan 1987, s. 41]. Kalkulacja marży brutto jako różnicy między przychodami ze sprzedaży i kosztami zakupu sprzedanych towarów oraz kosztami wydziałowymi stanowiła nowatorskie podejście do pomiaru wyników. Obrót towarami (*stockturn*) stanowił zaś kluczowy determinant marży brutto, ponieważ w przeciwieństwie do transakcji z tradycyjnym kupcem, dla którego istotną rolę odgrywał narzut zysku, przy dystrybucji masowej rozpatrywano marżę brutto w relacji do obrotu. Oba parametry (marża brutto i rotacja towarów) służyły ocenie dokonań działów sprzedaży w poszczególnych rejonach geograficznych.

#### 4. Podsumowanie

Rozważania prowadzone w niniejszym opracowaniu oparto na ustaleniach autorów amerykańskich, głównie ze względu na wyjątkowo wczesny rozwój rachunkowości zarządczej w Stanach Zjednoczonych. Omówione przypadki kilku przedsiębiorstw amerykańskich i rozpoznanie stopnia wykorzystania informacji pochodzących z rachunkowości w zarządzaniu tymi przedsiębiorstwami pozwalają na sformułowanie kilku zasadniczych wniosków.

1. Stosowane w XIX wieku techniki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej były bardzo proste i służyły ocenie wydajności wyodrębnionych procesów realizowanych w ówczesnych fabrykach. Wykorzystywano w tym celu proste mierniki, takie jak poziom kosztów bezpośrednich ponoszonych na potrzeby przetwarzania produktów między poszczególnymi fazami (włókiennictwo), koszt jednostkowy w przeliczeniu na jedną tonomilę (kolej) czy też marża brutto i rotacja towarów (przedsiębiorstwa dystrybucyjne).

2. Kalkulacja wymienionych wyżej mierników wymagała opracowania procedur rozliczania i kalkulacji kosztów w ramach systemu ewidencyjnego rachunkowości finansowej opartego na zasadzie podwójnego zapisu.

3. Uzyskiwane informacje wykorzystywano na potrzeby oceny dokonań poszczególnych jednostek organizacyjnych (np. stalowni, oddziałów kolei, działów sprzedaży), a także ich menedżerów, służyły one również celom motywacyjnym.

4. Żadne ze źródeł nie wskazuje na to, aby w XIX wieku przedsiębiorcy wykorzystywali informacje z rachunkowości na potrzeby planowania inwestycji, mimo że funkcjonujące wówczas przedsiębiorstwa były niezwykle kapitałochłonne. Nie analizowano również związku między wykorzystywanymi aktywami i wypracowanym zyskiem.

Konkludując, należy stwierdzić, że w XIX wieku podejście do zarządzania było sformalizowane w bardzo małym stopniu. Klasyczne teorie zarządzania pojawiły się dopiero pod koniec stulecia, jednak mimo to można mówić o pierwszych symptomach rachunkowości zarządczej, które pojawiły się w praktyce amerykańskich przedsiębiorstw. Metody pomiaru wyników na potrzeby kadry menedżerskiej były tworzone odrębnie w każdym przedsiębiorstwie i nie można stwierdzić powstania żadnych ogólnych reguł. Nie wykształciły się instrumenty rachunku kosztów umożliwiające sterowanie ukierunkowane na wyniki przedsiębiorstwa w dzisiejszym rozumieniu. Uproszczone rozwiązania nie miały podstaw formalnych i były stosowane w bardzo wąskim zakresie na potrzeby monitorowania wyników.

## Literatura

- [1] Boff de R.B., *Business Demand and the Development of the Telegraph in the United States, 1844-1860*, „Business History Review”, Winter 1980, Vol. 54, No. 4.
- [2] Fleischman R.K., Tyson T.N., *Developing Expertise: Two Episodes in Early Nineteenth Century U.S. Management Accounting History*, „Business and Economic History”, Winter 1997, Vol. 26, No. 2.
- [3] Griffin R.W., *Podstawy zarządzania organizacjami*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa 1998.
- [4] Johnson H.T., *Early Cost Accounting for Internal Management Control: Lyman Mills in the 1850s*, „Business History Review”, Winter 1972, Vol. 46, No. 4.
- [5] Johnson H.T., Kaplan R.S., *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston 1987.
- [6] Kaplan R.S., *The Evolution of Management Accounting*, „The Accounting Review”, July 1984, Vol. 59, No. 3.
- [7] King T.A., *More Than a Numbers Game. A Brief History of Accounting*, John Wiley & Sons, Hoboken 2006.
- [8] McCraw T.K., *Thinking about Competition*, „Business and Economic History” 1988, Vol. 17.
- [9] Michalak J., *Ewolucja pomiaru wyników ekonomicznych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” 2004, tom 21(77).
- [10] Michalak J., *Pomiar dokonań. Od wyniku finansowego do Balanced Scorecard*, Difin, Warszawa 2008.



---

## **CORPORATE PERFORMANCE MEASUREMENT AND MANAGEMENT ACCOUNTING. DRAFT OF THE ORIGIN ON THE SUBJECT IN THEORY AND PRACTICE**

### **Summary**

The paper deals with the origins of corporate performance measurement in the context of management accounting usage on the basis of the literature studies. In the first part of the article, the need for the performance measurement was discussed very briefly as well as the formation of management accounting was described in the chronological order. In the second part, the first uses of cost and management accounting with regards to performance measurement and evaluation in American enterprises were presented till the end of nineteenth century.