

## Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w zachodnich krajach Europy kontynentalnej

*Anna Szycha*

### 3.1. Wprowadzenie

Kraje europejskie mają bogatą tradycję badań i praktycznych zastosowań w zakresie rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej, których koncepcje prezentowała i objaśniała Profesor Alicja A. Jaruga wielu pokoleńiom studentów i praktyków rachunkowości w Polsce w swoich publikacjach, wykładach, referatach konferencyjnych i dyskusjach seminaryjnych. Naświetlając innowacyjne propozycje i tendencje rozwojowe w rachunkowości zarządczej, kształtujące się na Zachodzie, inspirowała do pogłębiania wiedzy i podejmowania badań naukowych przez pracowników katedr rachunkowości w Polsce, w tym przez autorkę niniejszego rozdziału monografii.

Celem tego opracowania jest przedstawienie w zarysie dróg kształtowania się wiedzy i praktyki rachunkowości zarządczej w krajach zachodnich Europy kontynentalnej wraz z uwzględnieniem najstarszych przypadków zastosowania określonych rozwiązań w zakresie rachunku kosztów w podmiotach gospodarczych w tych krajach.

Dorobek krajów Europy kontynentalnej w prezentowanej dziedzinie jest zróżnicowany i uwarunkowany wieloma czynnikami o charakterze kulturowym, społeczno-gospodarczym i politycznym. Nie jest on dostatecznie wyeksponowany w literaturze przedmiotowej w porównaniu do osiągnięć w tym zakresie w Stanach Zjednoczonych, Wielkiej Brytanii i innych krajach anglojęzycznych. Analiza tendencji rozwojowych rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzających podmiotami gospodarczymi w Europie Zachodniej może przyczynić się do zrozumienia zróżnicowania

wania współczesnej praktyki oraz odmienności w poziomie i sposobie nauczania, a także badaniach naukowych w rachunkowości zarządczej w tych krajach. Może też być pomocna w poznaniu wpływu określonych koncepcji autorów zagranicznych i rozwiązań praktycznych na kształtowanie rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w Polsce.

### **3.2. Istota i czynniki zróżnicowania rozwoju rachunkowości zarządczej**

Rachunkowość ukierunkowana na spełnianie potrzeb informacyjnych zarządzających podmiotami gospodarczymi ma stosunkowo długą historię, choć własną, anglojęzyczną nazwę *management accounting* („rachunkowość zarządcza”) nadano temu zakresowi rachunkowości dopiero na początku lat 50. ubiegłego wieku, po wydaniu w Stanach Zjednoczonych w latach 1950–1955 pierwszych podręczników zatytułowanych *Managerial Accounting* i *Management Accounting*, m.in. takich autorów, jak W. Vatter (1950), R.H. Robnett et al. (1951) czy R.N. Anthony (1955) (zob. np. Anthony 1989).

Niektóre rozwiązania praktyczne, zaliczane współcześnie do rachunkowości zarządczej, stosowano już we wcześniejszych wiekach, tj. od XVI w. we włoskich manufakturach i organizacjach obronnych czy w Hiszpanii w XVI–XVIII w. w królewskich fabrykach mydła, tekstyliów i tytoniu (Carmona 2007). Istotny wzrost zakresu podmiotowego zastosowania rachunkowości w zarządzaniu nastąpił w okresie rewolucji przemysłowej w XIX w. w Stanach Zjednoczonych i Anglii, kiedy to w fabrykach tekstylnych, zakładach przemysłu ciężkiego i spółkach kolei żelaznej rozpoczęto ewidencjonowanie i rozliczanie kosztów w celu oceny efektywności realizowanych w nich procesów (Anthony 1989, s. 1; Epstein 1996, s. 382; Fleischman, Tyson 2007, s. 1071–1074; Szychta 2007, s. 35–36).

Rachunkowość nastawiona na potrzeby informacyjne kierowników pewnej części przedsiębiorstw jest więc rozwijana w krajach anglojęzycznych już od ponad półtora wieku. Jako przedmiot nauczania akademickiego wprowadzono ją po raz pierwszy w Harvard Business School zaraz po II wojnie światowej, pod ówczesną oficjalną nazwą *control* („sterowanie”) (Anthony 1989, s. 2). Podejmowane od tego czasu działania instytucjonalne<sup>1</sup>, rosnąca liczba, zakres i rodzaj badań naukowych oraz rozwijające się

---

<sup>1</sup> Działania te są związane przede wszystkim z funkcjonowaniem stowarzyszeń i organizacji zawodowych przeprowadzających egzaminy i wydających certyfikaty poświadczające,

piśmiennictwo naukowe i praktyczne w tej dziedzinie sprawiły, że rachunkowość zarządcza stała się w Stanach Zjednoczonych i innych krajach anglojęzycznych uznaną dziedziną wiedzy i nauczania akademickiego. Wiedza ta stanowiła koncepcyjną podstawę do uformowania i rozwoju zawodu *management accountant* – specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. W krajach anglojęzycznych nastąpiło bowiem wyodrębnienie się tego zawodu w drugiej połowie ubiegłego wieku, toteż rachunkowość zarządcza została zdefiniowana ostatnio przez ekspertów IMA jako „działalność zawodowa (zawód) polegająca na współdziałaniu jej specjalistów w podejmowaniu decyzji kierowniczych, opracowywaniu systemów planowania i zarządzania wynikami oraz dostarczaniu fachowej wiedzy w zakresie sprawozdawczości finansowej i kontroli (sterowania) w celu wsparcia kierownictwa w formułowaniu i wdrażaniu strategii organizacji” (*Statements 2008*, s. 1)<sup>2</sup>.

Jak stwierdziła już 15 lat temu A. Jaruga (1997, s. 129), rachunkowość zarządcza, w związku ze szczególnie szybkim jej rozwojem od początku lat 90. ubiegłego wieku, „z względnie pasywnej roli dostarczania informacji staje się integralną częścią procesu zarządzania, dzięki czynnemu włączeniu się ekspertów rachunkowości zarządczej w podejmowanie decyzji kierowniczych, w przemiany organizacyjne, a także dobór informacji”. Współcześnie coraz częściej uważa się, że rachunkowość zarządcza oznacza współdziałanie jej specjalistów w zarządzaniu strategicznym i operacyjnym podmiotami gospodarczymi.

Początkowo anglojęzyczny termin *management accounting* nie miał jednak w wielu innych krajach, także w Europie Zachodniej, bezpośredniego odpowiednika, mimo że w nauce rachunkowości tworzone koncepcje, a w praktyce stosowano rozwiązania wspomagające menedżerów w zarządzaniu podmiotami gospodarczymi. W tych krajach koncepcje i zastoso-

---

że osoby, które je otrzymają, mają odpowiednie kompetencje i wiedzę w zakresie rachunkowości zarządczej. Organizacje te realizują także inne działania na rzecz rozwoju tego zawodu, np. prowadzą badania empiryczne, wydają czasopisma specjalistyczne, organizują konferencje i seminaria. W Stanach Zjednoczonych Instytut Specjalistów ds. Rachunkowości Zarządczej (Institute of Management Accountants – IMA) prowadzi działania w skali globalnej na rzecz kształtowania zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej. W Wielkiej Brytanii aktywnie działa Chartered Institut of Management Accountants (CIMA), a w Kanadzie organizacja Society of Management Accountants (SMA), która zrzesza członków legitymujących się jej certyfikatem Certified Management Accountant (CMA) (zob. szerzej np. Szychta 2011).

<sup>2</sup> Według tłumaczenia autorki niniejszego tekstu.

wania rachunkowości z tego zakresu zmieniały się wraz z przemianami w otoczeniu społeczno-gospodarczym przedsiębiorstw oraz ze zmianami w ich strukturach organizacyjnych i metodach zarządzania.

Dotychczasowy rozwój rachunkowości zarządczej miał charakter ewolucyjny, a nie rewolucyjny oraz przebiegał w różnych obszarach geograficznych i krajach w zróżnicowanym zakresie, tempie i czasie (Szychta 2007 s. 189). Przemiany te były analizowane i prezentowane w literaturze przedmiotowej przede wszystkim w odniesieniu do obszaru anglo-amerykańskiego. Niepodważalny jest bowiem fakt, że olbrzymi wkład w wyodrębnienie z rachunkowości jej części zwanej zarządczą, a następnie w jej rozwój, wnieśli amerykańscy i brytyjscy teoretycy, konsultanci i praktycy. Wkład ten jest najlepiej znany w kręgach osób zainteresowanych historią rachunkowości, gdyż był stosunkowo szeroko opisywany w literaturze anglojęzycznej (zob. np. Garner 1954; Mattessich 1984, 2008; Kaplan 1984; Johnson, Kaplan 1987; Ryan *et al.* 1992; Bromwich, Bhimani 1994; Bhimani 2003a; Fleischman, Tyson 2007; Boyns, Edwards 2007).

Duży dorobek badawczy oraz zastosowania w praktyce rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach mają także państwa Europy kontynentalnej, zwłaszcza Europy Zachodniej. Konceptyjne i praktyczne osiągnięcia w dziedzinie rachunkowości zarządczej w tych krajach są mało znane specjalistom pochodzącym spoza krajów tego obszaru, czego przyczyną jest niezbyt bogata literatura w języku angielskim na temat rozwoju tego zakresu rachunkowości w innych krajach niż anglojęzyczne. Brakuje zwłaszcza publikacji o charakterze kompleksowym i porównawczym (Shields 1998; Hopwood 2003).

Do ukazania się w roku 1996 książki *Management Accounting. European Perspectives* pod redakcją A. Bhimaniego (2003b, wyd. drugie) nie było prób wspólnego zestawienia osiągnięć i ustalenia powiązań między rozwojem koncepcji i praktyki rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej w Europie (Hopwood 2003, s. VII). Od tego czasu liczba artykułów i rozdziałów w monografiach dotyczących tej tematyki znacznie się zwiększyła (np. Birkett 1998; Macintosh 1998; Shields 1998; Granlund, Lukka 1998; Pistoni, Zoni 2000; Chapman *et al.* (ed.) 2007; Mattessich 2008), lecz nadal nie powstała książka, w której uwzględniono by wszystkie lub większość krajów europejskich, w tym z Europy Środkowo-Wschodniej<sup>3</sup>.

Na zróżnicowanie kierunków, poziomu i tempa rozwoju rachunkowości nastawionej na potrzeby zarządzania w poszczególnych rejonach geogra-

---

<sup>3</sup> Praca pod red. A. Bhimaniego dotyczy bowiem tylko 11 krajów Europy Zachodniej.

ficznych i krajach wpływało wiele różnorodnych czynników. Do najważniejszych z nich zalicza się (Szychta 2007, s. 192):

- 1) kultury narodowe,
- 2) pochodzenie głównych źródeł finansowania działalności przedsiębiorstw (akcjonariusze, udziałowcy lub instytucje finansowe), czyli tzw. kulturę finansowania,
- 3) rolę sektora publicznego w gospodarce kraju oraz regulacje prawne dotyczące kosztów i cen,
- 4) typową wielkość przedsiębiorstw działających w danym kraju.

W zachodnich krajach Europy kontynentalnej, które charakteryzowały się silną tradycją biurokratycznego nadzoru, tj. w Niemczech, Francji, Holandii i Belgii, ukształtowały się w pierwszej połowie XX w. stosunkowo dobrze rozwinięte systemy kontroli i rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania. Impulsem do wczesnego stworzenia tych systemów były następujące czynniki: pragmatyzm, rozwój przemysłowy, zainteresowanie teoriami ekonomii, silne centralne rządy i dobrze wykształcone elity. Spośród krajów Europy Zachodniej najsłabiej rozwinięte systemy kontroli i metody rachunkowości zarządczej odnotowano w przedsiębiorstwach krajów Europy Południowej. We Włoszech, Grecji i Hiszpanii było to spowodowane przede wszystkim przewagą małych prywatnych, rodzinnych firm, motywowanych zachowaniem tajemnicy handlowej, unikaniem podatków, a także odgórnym regulowaniem cen sprzedaży produktów. Z kolei na specyfikę koncepcji teoretycznych oraz rozwiązań w praktyce rachunku kosztów i kontroli w krajach nordyckich w XX w. duży wpływ wywierały charakterystyczne cechy tych krajów, takie jak stosunkowo mało liczebna, jednorodna narodowość mieszkańców poszczególnych krajów, stabilne i zdyscyplinowane rządy, silne organizacje związkowe, otwarty, demokratyczny egalitaryzm, uniwersalne wykształcenie obywateli, zastosowanie zasad naukowego zarządzania oraz dążenie do rozwoju państwa dobrobytu (Macintosh 1998, s. 495–496).

Biorąc pod uwagę trzy grupy krajów Europy kontynentalnej, wyróżnione powyżej ze względu na poziom i uwarunkowania rozwoju rachunkowości zarządczej i kontroli w zarządzaniu przedsiębiorstwami, a także uwzględniając dodatkowo specyfikę terminologii stosowanej w tej dziedzinie w krajach niemieckojęzycznych oraz dominujący wpływ niemieckiej myśli i praktyki rachunku kosztów w Europie do lat 80. ubiegłego wieku, zarys ewolucji tego zakresu rachunkowości przedstawiono w dalszej części opracowania w podziale na cztery grupy krajów, tj.:

- 1) kraje niemieckiego obszaru językowego (Niemcy, Austria, Szwajcaria),
- 2) Francja wraz Belgią i Holandią,
- 3) kraje Europy Południowej (Włochy, Grecja, Hiszpania, Portugalia),
- 4) kraje nordyckie (Szwecja, Norwegia, Finlandia i Dania).

Dokonana w kolejnych podrozdziałach charakterystyka rozwoju rachunkowości zarządczej w poszczególnych krajach różni się pod względem stopnia obszerności, czego powodem jest zróżnicowanie dorobku w tych krajach w rozpatrywanej dziedzinie, a także mniejsza liczba dostępnych publikacji w języku angielskim, dotyczących niektórych z nich.

### **3.3. Rachunkowość zarządcza (*controlling*) w krajach niemieckojęzycznych**

#### ***Zarys rozwoju rachunku kosztów***

Rozwój rachunkowości nastawionej na potrzeby zarządzania jednostkami gospodarczymi w krajach niemieckiego obszaru językowego odznaczał się specyfiką. Tematy z zakresu rachunkowości zarządczej były prezentowane pod nazwami (Ewert, Wagenhofer 2007, s. 1036):

- 1) *Kostenrechnung*, tj. „rachunek kosztów”,
- 2) *interne Unternehmensrechnung* – „wewnętrzny rachunek przedsiębiorstwa” albo „rachunkowość wewnętrzna”,
- 3) *Controlling*, tj. pod określeniem zapożyczonym z języka angielskiego, a oznaczającym m.in. sterowanie, regulowanie i nadzorowanie.

Publikacje dotyczące rachunku kosztów wydawano w Niemczech od przełomu XIX i XX w., natomiast *Controlling*<sup>4</sup> zyskał uznanie w praktyce przedsiębiorstw dopiero w latach 70. ubiegłego stulecia. Niemieccy autorzy (np. Horváth 2006; Ewert, Wagenhofer 2007) podkreślają, że główną przyczyną rozwijania *controllingu* był wzrost zainteresowania koncepcjami i narzędziami rachunkowości zarządczej podchodzącymi ze Stanów Zjednoczonych przez:

- niemieckich autorów publikacji zarówno naukowych, jak i skierowanych do praktyków,

---

<sup>4</sup> Zgodnie z pisownią rzeczowników w języku niemieckim, termin ten jest zapisywany przez duże C. W dalszej części opracowania będzie stosowany zapis tego słowa przez małe c, według pisowni w języku polskim.

– duże przedsiębiorstwa mające w krajach niemieckojęzycznych swoje spółki zależne, w których utworzono stanowiska *controllerów*.

Należy dodać, że na kształt i wdrażanie *controllingu* w przedsiębiorstwach niemieckiego obszaru językowego w dużym stopniu wpływały organizacje zawodowe: Internationaler Controller Verein, Controller Akademie, Österreichisches Controller Institut oraz International Group of Controlling.

Zdaniem Ewerta i Wagenhofera (2007, s. 1036), początkowo *controlling* był bardziej nowoczesną nazwą działów ds. rachunkowości zarządczej w dużych przedsiębiorstwach. W literaturze akademickiej wahano się zaakceptować to pojęcie, ponieważ nie było jasne co stanowi nowość wobec faktu, że ówczasie rachunek kosztów i rachunkowość wewnętrzna w Niemczech rozszerzyły swoje granice poza tradycyjne problemy, obejmując zagadnienia wykorzystania kosztów do celów zarządzania, tj. planowanie, budżetowanie, kontrolę i sprawy decentralizacji zarządzania. Wraz ze wzrostem zapotrzebowania na *controllerów* ze strony praktyki, rozpoczęto w latach 80. ubiegłego wieku na uniwersytetach dociekania naukowe i badania na tematy z zakresu przedmiotowego *controllingu*, co skutkowało w następnych latach ustawicznym wzrostem liczby publikacji zarówno w czasopismach naukowych, jak i tych przeznaczonych dla praktyków.

*Controlling* rozwijany w krajach niemieckojęzycznych stanowi zatem najbliższy ekwiwalent rachunkowości zarządczej (Ahrens 1996). *Controlling* jest też dyscypliną wchodzącą w skład nauki o gospodarowaniu w przedsiębiorstwie (*Betriebswirtschaftslehre*). Ma ona swoje własne podejście do ekonomicznych problemów przedsiębiorstwa i swoją własną filozofię związaną z myśleniem cybernetycznym (por. np. Horváth 1998).

Zanim doszło do praktykowania *controllingu* i wzrostu aktywności badawczej w tej dziedzinie w Niemczech, niemieccy teoretycy wnieśli do końca lat 60. wyróżniający się wkład w rozwój rachunku kosztów. Ich dorobek jest tylko częściowo znany i doceniany poza krajami niemieckojęzycznymi, a obejmuje przede wszystkim teorie kosztów, modele rachunku kosztów i koncepcje cen transferowych.

Wśród wielu niemieckich autorów, którzy w pierwszej połowie ubiegłego stulecia opublikowali prace istotne z punktu widzenia teorii i praktyki, byli: E. Schmalenbach, F. Schmidt, F. Leitner, H. von Stackelberg, K. Rummel i F. Henzel (zob. Mattessich 2008, s. 59–63). Sformułowane wówczas teorie kosztów, tj. koncepcje, których celem było wskazanie czynników determinujących poziom kosztów całkowitych produkcji i określenie matematycznych funkcji kosztów, wyznaczyły kierunek dalszych

dociekań badawczych w drugiej połowie XX w. Powstałe wówczas teorie kosztów opierano na teorii produkcji (np. H. von Stackelberg) albo na bezpośredniej relacji między kosztami a ich przyczynami (np. E. Schmalenbach, E. Heinen). Jedni autorzy stosowali do opisu kształtowania się kosztów funkcję postaci S, a inni opowiadali się za wykorzystaniem funkcji liniowej (Mattessich 2008, s. 60–61).

Podział kosztów całkowitych na stałe i zmienne, będący kluczem do rozwoju rachunku zmiennych, stanowił temat zainteresowań autorów niemieckich już w pierwszych okresach ewolucji rachunku kosztów w Niemczech. E. Schmalenbach, który stworzył podwaliny rozwoju rachunku kosztów w obszarze niemieckojęzycznym, zajmował się istotą kosztów oraz analizą kosztów stałych już w roku 1899 w pracy *Buchführung und Kalkulation*<sup>5</sup>, w której określił czynniki determinujące te koszty. We wczesnym okresie swojej aktywności naukowej rozważał zasady rachunku kosztów pokrycia<sup>6</sup> (*contribution costing*) (Schweitzer 1995, s. 40). W kolejnych publikacjach<sup>7</sup> wydanych w latach 1918–1933, zwanych w literaturze przedmiotu okresem schmalenbachowskim (zob. szerzej Sobańska 1997, s. 19–20), dokonał on pogłębionej analizy kosztów stałych i zmiennych, a także opisał matematyczną i księgową metodę podziału kosztów całkowitych na zmienne i stałe.

W latach 30. inny autor, K. Rummel, przedstawił założenia blokowego rachunku kosztów (*Blockkostenrechnung*), dążąc do bardziej uzasadnionego rozliczenia kosztów na produkty niż rozliczenie dokonywane według zasad rachunku kosztów pełnych. Propozycja ta zmierzała w kierunku opracowania rachunku kosztów zmiennych, którego koncepcyjne sformułowanie nastąpiło przed II wojną światową w Stanach Zjednoczonych<sup>8</sup>.

---

<sup>5</sup> To oryginalne opracowanie opublikowano w „Deutsche Metal-Industrie Zeitung” (1899), a następnie wydano w 1928 r. w formie książki *Buchführung und Kalkulation* (Schweitzer 1997, s. 135).

<sup>6</sup> Znalazło to odzwierciedlenie w artykule E. Schmalenbacha *Die gewerbliche Kalkulation* (1902/1903) (por. Schweitzer 1995, s. 42).

<sup>7</sup> Zdaniem I. Sobańskiej (1997, s. 19), opublikowane wówczas dwie prace E. Schmalenbacha, *Selbstkostenrechnung* (1919) oraz fundamentalne dzieło *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik* (1925), przyczyniły się do tego, że rachunek kosztów został wyodrębniony jako samodzielna dyscyplina naukowa i przedmiot nauczania w szkołach wyższych w Niemczech.

<sup>8</sup> W Stanach Zjednoczonych za pierwszego autora, który pisał o koncepcji i technikach rachunku kosztów bezpośrednich, współcześnie zwanym rachunkiem kosztów zmiennych, uznaje się J.N. HARRISA. W artykule *What did we earn last month?* (1936) rozważał on możliwość wyłączenia pośrednich kosztów stałych z kalkulacji kosztu jednostkowego



Ważnym zagadnieniem rozważanym w niemieckiej literaturze już na początku XX w. były ceny transferowe (wewnętrzne) jako narzędzie zarządzania przedsiębiorstwem. Problematyka tych cen stanowiła przedmiot rozprawy E. Schmalenbacha *Verrechnungspreise in großindustriellen Betrieben*<sup>9</sup>. Zainteresowanie problematyką cen wewnętrznych zorientowanych decyzyjnie autor ten kontynuował po II wojnie światowej, co znalazło wyraz w dwóch jego książkach (zob. Schweitzer 1997, s. 124 i 130). Schmalenbach był zwolennikiem szerokiego przekazania uprawnień decyzyjnych kierownikom wydziałów w celu zwiększenia ich zaangażowania w działalność i wyniki osiągnięte przez wydziały. W związku z tym proponował sporządzanie rachunku wyników dla wydziałów, w którym koszty i przychody są ustalane przy zastosowaniu cen transferowych. Przekonywał, że cena transferowa zorientowana decyzyjnie powinna być stosowana w taki sposób, aby zasoby występujące w niedostatecznej ilości były optymalnie lokowane. Tylko takie koszty, na które kierownik danego wydziału ma wpływ, mogą być przedmiotem rozliczenia przez wydział (Schweitzer 1995, s. 39).

Po II wojnie światowej nastąpiła intensyfikacja badań nad rachunkiem kosztów prowadzonych przez niemieckich pracowników naukowych. W opinii I. Sobańskiej (1997, s. 8), sytuacja w zakresie rachunku kosztów w Niemczech w XX w. przedstawiała się następująco: „(...) teoretyczne podstawy rachunku kosztów w Niemczech różnią się od anglo-ame-rykańskich silniejszym powiązaniem z teorią produkcji, teorią kosztów i teorią inwestycji oraz większym dorobkiem w zakresie systemów rachunku kosztów częściowych zbudowanych w okresie powojennym”; ponadto „systemy rachunku kosztów częściowych opracowane w okresie powojennym, a w szczególności rachunek planowanych kosztów krańcowych i wielostopniowy rachunek pokrycia kosztów stałych, znalazły zastosowanie nie tylko w Niemczech, ale i w innych krajach niemieckojęzycznych, jak: Szwajcaria, Austria”.

W latach 1949–1970 opracowano i doskonalono w Niemczech modele rachunku kosztów, które są uznawane w literaturze za najważniejsze

---

produktów, co oznaczało wycenę zapasów wyrobów na poziomie jednostkowego kosztu zmiennego (Szychta 2007, s. 46, za: Becker 1989, s. 8 i 20).

<sup>9</sup> Była to rozprawa habilitacyjna, którą w marcu 1903 r. była gotowa przyjąć Szkoła Handlowa w Kolonii, chociaż Schmalenbach nie był jeszcze doktorem (Schweitzer 1997, s. 124 i 130).

osiągnięcia okresu powojennego w dziedzinie rachunku kosztów (Sobańska 1997, s. 36). Były to następujące modele (Szychta 2007, s. 73):

1) rachunek planowanych kosztów krańcowych (*Grenzplankostenrechnung* – GPK) opracowany przez H.G. Plauta w latach 1949–1950,

2) elastyczny rachunek planowanych kosztów krańcowych stworzony przez W. Kilgera w połowie lat 50. i stanowiący rozwinięcie rachunku zaproponowanego przez H.G. Plauta,

3) wielostopniowy rachunek pokrycia kosztów stałych skonstruowany w końcu lat 50. przez K. Aghte i K. Mellerowicza,

4) rachunek kosztów indywidualnych i marż pokrycia przedstawiony w końcu lat 50. przez P. Riebla,

5) krótkookresowy rachunek kosztów i wyników na bazie modelu przedsiębiorstwa typu *input-output* opracowany przez R. Wartmanna i G. Lassmanna w latach 60. ubiegłego wieku.

Modele te opracowano, gdyż, jak wykazały badania empiryczne przeprowadzone w pierwszym dziesięcioleciu po II wojnie światowej, stosowane wówczas w praktyce rozwiązania rachunku kosztów, oparte na zasadach rachunku kosztów pełnych, nie zaspokajały potrzeb informacyjnych związanych z krótkookresowym zarządzaniem niemieckimi przedsiębiorstwami, działającymi w nowych warunkach rozwijającej się gospodarki rynkowej.

Wszystkie opracowane wówczas modele rachunku kosztów są zaliczane do grupy rachunku kosztów częściowych<sup>10</sup>. W modelach 1., 2., 3. i 5. koszty są ujmowane z podziałem na koszty stałe i zmienne, a w modelu 4. zastosowano podział na koszty (relatywnie) indywidualne i koszty wspólne. Jak stwierdza I. Sobańska (1997, s. 40), wymienione modele stanowiły nowe koncepcje rachunku kosztów spełniające „założony cel badawczy – zorientowanie rachunku kosztów na proces decyzyjny firmy i jego kontrolę w krótkim okresie. Rachunki spełniały ten cel w odniesieniu do obszarów decyzyjnych: zaopatrzenia, produkcji i sprzedaży. Zapewniały one tworzenie informacji istotnych dla decyzji oraz szybkie, efektywne przystosowanie się firm do zmian zachodzących w otoczeniu”.

W systemach rachunku kosztów opartych na modelu elastycznego GPK koszty planowane i rzeczywiste są ujmowane w podziale na koszty stałe i zmienne dla dużej liczby centrów kosztów wyodrębnionych w jednostce gospodarczej. Podczas wydzielenia centrów kosztów dąży się do tego, aby

---

<sup>10</sup> Podstawą koncepcyjną dla tych modeli rachunku kosztów była teoria kosztów wypracowana przez E. Gutenberga z teorii produkcji (Mattessich 2008, s. 74–75).

każde centrum dotyczyło jednorodnego działania, dla którego ustala się kategorię służącą do rozliczenia kosztów zmiennych danego centrum zgodnie z zasadą przyczynowości. W systemach tych rozlicza się koszty świadczeń centrów pomocniczych na rzecz podmiotów głównych (z podziałem na koszty zmienne i stałe oraz przy zastosowaniu szczegółowych procedur), następnie kalkuluje się jednostkowe koszty zmienne produktów oraz przenosi się koszty stałe podmiotów ogólnych (np. administracji, ochrony, marketingu, sprzedaży) na wynik finansowy jednostki gospodarczej.

Rachunek zysków i strat sporządzany na potrzeby zarządzania ma postać wielostopniowego i wieloblokowego sprawozdania z wieloma stopniami marży na pokrycie kosztów stałych i zysku. Ważnymi atrybutami systemów opartych na zasadach GPK jest wykorzystywanie budżetów centrów kosztów do rozliczenia kosztów świadczeń wewnętrznych między centrami oraz comiesięczne uelastycznianie budżetowanych kosztów zmiennych każdego centrum w przypadku zmiany faktycznej wielkości świadczeń w stosunku do wielkości planowanej (Sharman 2003).

Na szczególną uwagę zasługuje rachunek kosztów indywidualnych i marż pokrycia (*Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung*), różniący się od pozostałych modeli rachunku kosztów strukturą i zasadami przyporządkowywania kosztów do różnych obiektów kosztów. Wychodząc z założenia, że decyzje podejmowane w przedsiębiorstwie są przyczyną wszystkich wykonywanych w nim czynności oraz że decyzje wraz z będącymi ich skutkiem czynnościami powodują powstanie kosztów, przychodów i wyników, P. Riebel (1994, s. 519) sformułował nową zasadę rachunku kosztów, którą nazwał zasadą identyfikacji. Zgodnie z nią, koszty i przychody muszą być identyfikowane z decyzjami, które je spowodowały. Sednem tego rachunku jest nowa struktura agregacji kosztów, na którą składają się koszty indywidualne i wspólne. Wszystkie koszty są ujmowane jako koszty indywidualne określonych obiektów, aż do stanowisk najniżej położonych w strukturze hierarchicznej. W modelu rachunku kosztów zaproponowanym przez Riebela całkowicie wyeliminowano umowne rozliczanie kosztów wspólnych, które w tradycyjnym rachunku kosztów pełnych jest powodem zniekształcenia informacji o kosztach jednostkowych produktów (zob. szerzej Sobańska 1997, s. 97–111; Schweitzer, Küpper 2003, s. 524–530).

W latach 60. i 70. zapoczątkowano też w Niemczech nurt badawczy zmierzający do integracji systemów rachunku kosztów z procesami zarządzania w krótkim i długim okresie, który rozwijano w ostatnim dwudziestoleciu XX w. Do tego nurtu zalicza się koncepcję instytucjonalnego (strukturalnego) rachunku kosztów zaproponowaną w 1965 r. przez O.R. Schnuten-

hausu (Jarugowa 1986, s. 92–96) oraz pierwsze koncepcje łączące rachunek kosztów z rachunkiem inwestycyjnym, sformułowane przez W. Lücke'go (w 1955 r.), W. Kilgera (w 1981 r.) i P. Riebla (w 1982 r.) (Sobańska 1997, s. 42 i 145).

Modele rachunku kosztów opracowane w latach 50. i 60. ubiegłego wieku w Niemczech stanowiły podstawę do kształtowania w praktyce niemieckich przedsiębiorstw systemów informacyjnych o kosztach i wynikach prowadzonej działalności gospodarczej, dlatego nazywano je także systemami rachunku kosztów. Zakres ich zastosowania w niemieckich przedsiębiorstwach był jednak zróżnicowany. Jak wynikało z badań ankietowych przeprowadzonych przez H.V. Küppera w 1983 r., najbardziej rozpowszechniony w praktyce był rachunek planowanych kosztów krańcowych, a następnie wielostopniowy rachunek pokrycia kosztów stałych. Krótkookresowy rachunek wyników, oparty na modelu przedsiębiorstwa typu *input-output* wprowadzono w walcowniach i hutach stali. Nie zyskał natomiast szerokiej praktycznej akceptacji rachunek kosztów indywidualnych i marż pokrycia według koncepcji Riebla z powodu złożoności struktury tego systemu, wymagającej użycia zaawansowanej technologii obliczeniowej, oraz niemożliwości ustalania za jego pomocą informacji o koszcie pełnym na potrzeby sprawozdań finansowych (Sobańska 1997, s. 40–41).

Modele rachunku kosztów oparte na kosztach zmiennych stanowiły zatem podstawę do wdrażania systemów zarządzania kosztami w części niemieckich przedsiębiorstw. Od podejść do zarządzania kosztami w przedsiębiorstwach w Stanach Zjednoczonych systemy te różniły się większym stopniem szczegółowości i szerszym zakresem. Niemieckie systemy zarządzania kosztami charakteryzowały się m.in. stosowaniem analitycznego planowania kosztów, ujmowanych według różnych kryteriów, w tym kosztów pierwotnych i wtórnych<sup>11</sup>, bardziej szczegółową metodą kontroli kosztów w precyzyjnie definiowanych ośrodkach odpowiedzialności za koszty, wyraźnym koncepcyjnym rozróżnieniem między potrzebami informacyjnymi oraz wymaganiami ewidencyjnymi do celów zewnętrznej sprawozdawczości i do celów wewnętrznych związanych z zarządzaniem. Rozróżnienie to znalazło wyraz w dużych przedsiębiorstwach w dualistycznym podejściu do kształtowania zakładowych planów kont, polegającym na prowadzeniu dwóch oddzielnych, lecz ze sobą powiązanych układów kont (Szychta 2007, s. 75).

---

<sup>11</sup> Koszty pierwotne powstają w danym centrum kosztów i obejmują koszty proste według rodzaju. Koszty wtórne danego podmiotu wewnętrznego są skutkiem rozliczania kosztów świadczeń przyjmowanych od innych podmiotów w przedsiębiorstwie.

Plany kont miały bowiem duży wpływ na organizację rachunku kosztów w niemieckich przedsiębiorstwach, począwszy od zaproponowanego w 1927 r. przez E. Schmalenbacha wykazu kont typu monistycznego aż do dualistycznego planu kont IKR (*Industriekontenrahmen*), który był zalecany dużym niemieckim przedsiębiorstwom od 1971 r. (zob. szerzej Szychta 2001, s. 108–110). Plan kont IKR, oparty, tak jak francuski *Ogólny Plan Rachunkowości* (*Plan Comptable Général* – PCG) z 1947 r., na dualistycznym podejściu do grupowania i funkcjonowania kont, rozdzielił rachunkowość jednostki gospodarczej na część finansową i część zarządczą. Wskutek przeniesienia w tych planach kont służących potrzebom zarządzania do odrębnego zbioru kont (zespołu 9), było możliwe lepsze przystosowanie rachunku kosztów do specyfiki danej jednostki, zwłaszcza szczegółowe odwzorowywanie kosztów i wyników działalności operacyjnej, np. w przekroju miejsc powstawania kosztów, oraz oddzielenie wewnętrznego rachunku kosztów i wyników (w zespole 9) od obrachunku finansowego (w zespołach 0–8) poddawanego badaniu przez biegłych rewidentów.

Rozdzielenie kont kosztów na potrzeby wewnętrzne od kont służących rachunkowości finansowej w dualistycznych planach kont, przy jednoczesnym zapewnieniu uzgodnienia ewidencji zdarzeń na kontach tych dwóch podsystemów, stanowi cechą różniącą organizację rachunkowości w przedsiębiorstwach francuskich i dużych firmach niemieckich od organizacji rachunkowości w przedsiębiorstwach krajów anglo-amerykańskich, które stosują konta kosztów na potrzeby informacyjne menedżerów i konta służące rachunkowości finansowej, tworzące integralną całość. Ta różnica miała duże implikacje dla uformowania się w tych krajach podejścia do rachunkowości zarządczej. W obszarze anglo-amerykańskim rachunkowość zarządcza rozwinęła się poprzez metody i praktykę rachunku kosztów, prowadząc do powstania sprawozdawczości wewnętrznej na potrzeby zarządzania (Roberts 1995, s. 46), a w krajach niemieckojęzycznych poprzez ostrzejsze rozdzielenie rachunkowości finansowej od rachunkowości nastawionej na potrzeby informacyjne menedżerów, objętej nazwą *Controlling*.

Na szczególną uwagę zasługują także koncepcje odwzorowania procesów w działalności jednostek gospodarczych w systemach rachunku kosztów zaproponowane przez autorów niemieckich pod koniec XX w. Idea rachunku kosztów zorientowanego na procesy przewijała się w literaturze niemieckiej już od 1899 r., kiedy to E. Schmalenbach wskazał na możliwość wyodrębnienia procesów dotyczących wytwarzania produktów oraz rozliczania ich kosztów na produkty. Pełne rozwinięcie tej idei nastąpiło

w następujących koncepcjach rachunku kosztów (Schweitzer, Küpper 2003, s. 357, 508 i 519):

1) rachunek kosztów procesów (*Prozeßkostenrechnung*), sformułowany przez P. Horvátha i R. Mayera (w 1989 r.),

2) rachunek kosztów zorientowany na procesy (*prozeßorientierte Kostenrechnung*) według propozycji J. Knoopa (w 1987 r.),

3) zgodny z procesami rachunek planowanych kosztów krańcowych (*prozeßkonformen Grenzplankostenrechnung*), przedstawiony przez H. Müllera (Grupa Plauta) w 1994 r.

Głównymi przesłankami opracowania tych koncepcji było:

– dążenie do wyeliminowania problemów wynikających z niedostosowania systemów rachunku kosztów wdrożonych w niemieckich przedsiębiorstwach na potrzeby zarządzania strategicznego;

– krytyka i próba modyfikacji przez niemieckich autorów koncepcji rachunku kosztów działań (*Activity-Based Costing*), sformułowanej w Stanach Zjednoczonych przez R.S. Kaplana i R. Coopera.

Każda z wyżej wymienionych koncepcji wniosła interesujące rozwiązania do problematyki rachunku kosztów w warunkach wyodrębniania procesów, aczkolwiek na najbardziej rozbudowany i ważny dla praktyki jest model *Prozeßkostenrechnung* zaproponowany przez Horvátha i Mayera (1989). Stwarza on bowiem podstawę do opracowania i wdrażania w przedsiębiorstwach systemów rachunku kosztów uwzględniających procesy w obszarze kosztów pośrednich oraz jednocześnie wykorzystujących rachunek planowanych kosztów krańcowych (GPK) w celu pomiaru i odwzorowania produkcyjnej sfery działalności przedsiębiorstwa (zob. szerzej np. Szychta 2007, s. 288–295).

Koncepcje rachunku kosztów opracowane przez niemieckich uczonych w XX w. konstytuują olbrzymi wkład w rozwój teorii rachunkowości zarządczej. Badania empiryczne w dziedzinie rachunku kosztów w Niemczech w drugiej połowie ubiegłego stulecia nie były niestety tak dobrze rozwinięte, jak studia o charakterze koncepcyjnym (Scherrer 2003, s. 101; Becker, Messner 2005, s. 421). Ponadto w Niemczech prawie wcale nie prowadzono badań akademickich w dziedzinie rachunkowości w kontekście społecznym, organizacyjnym i behawioralnym. Niewielki zakres miały też badania typu *fieldwork* (Becker 2004, s. 95; Jones, Luther 2005, s. 2).

Zestawienie przez Scherrera (2003, s. 103) wyników pięciu badań ankietowych przeprowadzonych w Niemczech w latach 1981–1994 przez różnych autorów pokazało, że w tym okresie przeciętnie 53% niemieckich przedsiębiorstw stosowało rachunek kosztów pełnych rzeczywistych,

38,7% – rachunek kosztów pełnych standardowych, 12,5% – rachunek planowanych kosztów krańcowych. Badania wykazały, że w części tych przedsiębiorstw prowadzono rachunek kosztów planowanych oparty jednocześnie na zasadach rachunku kosztów pełnych i rachunku kosztów zmiennych (39,3%) oraz stosowano wielostopniowy rachunek kosztów na pokrycie marży brutto (36,7%). Ostatnie badanie uwzględnione w tym zestawieniu (tj. z 1994 r.) pokazało, że na początku lat 90. rachunek kosztów działań (ABC) wdrożono w około 3% niemieckich przedsiębiorstw objętych badaniem<sup>12</sup>.

Studia empiryczne ujawniły więc istotną dysproporcję między teorią a praktyką rachunku kosztów w Niemczech. W przedsiębiorstwach dominowało wykorzystanie rachunku kosztów pełnych, a literatura naukowa i podręczniki faworyzowały rachunek kosztów zmiennych jako podstawę podejmowania decyzji kierowniczych. Pewna liczba dużych przedsiębiorstw produkcyjnych i usługowych w Niemczech stosuje jednak od lat 80. ubiegłego wieku złożone systemy rachunku kosztów, uwzględniające zasady rachunku planowanych kosztów krańcowych (GPK). Systemy te są rozbudowywane o rozliczanie kosztów pośrednich zgodnie z zasadami rachunku kosztów procesów. Wśród tych przedsiębiorstw znajdowały się m.in. firmy produkcyjne: Porsche (samochody), Stihl (piły łańcuchowe), DaimlerChrysler (samochody), Rasselsten Hoesch (stal), Magna Steyr (samochody), Brau Union (piwo), a także jednostki usługowe, takie jak: Bundes Post (poczta), Deutsche Bank, Post Bank, Deutsche Bahn (kolej), Lufthansa, klinika uniwersytecka w Heidelbergu i szpital w Stuttgarcie (Sharman 2003, s. 38; Sharman, Vikas 2004, s. 32).

### ***Controlling w krajach niemieckojęzycznych***

Rozwój rachunkowości zarządczej w Niemczech, zdaniem Scherrera (2003, s. 100), wynikał przede wszystkim z aktywności pracowników naukowych, a nie praktyków, co mogło być związane z brakiem profesjonalnej organizacji działającej na rzecz rozwoju zawodu specjalisty do spraw rachunkowości zarządczej, takich jak IMA w Stanach Zjednoczonych lub

---

<sup>12</sup> Inne badanie ankietowe, przeprowadzone pod koniec lat 90., donosiło, że aż 44% niemieckich przedsiębiorstw zastosowało rachunek ABC w trybie pilotażowym w całym przedsiębiorstwie lub w większości jego oddziałów (Bhimani, Gosselin 2000). Wynik ten nie jest jednak miarodajny, gdyż w międzynarodowym badaniu porównawczym wzięły udział tylko 32 niemieckie firmy.

CIMA w Wielkiej Brytanii. W praktyce przedsiębiorstw niemieckiego obszaru językowego funkcje realizowane przez rachunkowość zarządczą zostały natomiast przyporządkowane *controllingowi*, co, jak podkreślają Becker i Messner (2005, s. 418), sprawia, że podział na rachunkowość finansową i rachunkowość zarządczą w krajach niemieckojęzycznych wydaje się być bardziej wyraźny niż gdzie indziej.

W literaturze niemieckojęzycznej podkreśla się, że idea *controllingu* wywodzi się ze Stanów Zjednoczonych, gdzie instytucja *controllera* występowała pierwotnie (od 1778 r.) w centralnej administracji państwowej. Stanowisko *controllera* wprowadzono do przedsiębiorstw pod koniec XIX w. Utworzenie takiego stanowiska w General Electric Company w 1892 r. z zadaniami koordynacji działań spółki uważa się za początek rozwoju *controllingu*, który ma swoje zastosowanie od drugiej połowy ubiegłego stulecia głównie w krajach niemieckojęzycznych (zob. np. Ahrens 1996; Szychta 1997).

Termin *Controlling*, wprowadzony do słownika ekonomicznego w Niemczech w latach 50., stał się następnie etykietą dla zbioru zadań „ugrupowanych wokół podejmowania decyzji i kontroli kierowniczej w przedsiębiorstwie” (Becker, Messner 2005, s. 418). Zdaniem Sheridana (1995, s. 287), *controlling*, choć w dużym zakresie pokrywa się z narzędziami rachunkowości zarządczej, to w Niemczech jest uznawany za część sfery zarządzania, podczas gdy rachunkowość zarządcza należy do dziedziny rachunkowości. Skutkiem tego w Niemczech i w niektórych innych krajach Europy kontynentalnej wielu kierowników i *controllerów* nie uznaje terminu „rachunkowość zarządcza”.

Mimo że rachunek kosztów wyznacza kluczowe zadania dla *controllingu*, to *controlling* w krajach niemieckojęzycznych jest współcześnie traktowany jako oddzielna dziedzina, zarówno w praktyce, jak i w badaniach akademickich. Koncepcja *controllingu* przesuwiała praktyków i badaczy coraz bardziej w kierunku zadań kierowniczych. Według opinii Franza i Kajütera (2002, s.128), praktykę *controllingu* w przedsiębiorstwach odzwierciedla jego następujące rozumienie: „Specyficzna funkcja *controllingu* polega na nakierowaniu wszystkich działań przedsiębiorstwa na osiągnięcie celu, jakim jest zysk. Poprzez delegowanie zadań *controllerowi*, *controlling* staje się ważną (instytucjonalną) funkcją wspierającą zarządzanie. Wspiera on zarządzających w planowaniu i kontroli, zabezpieczając ich w konieczne do tego informacje”. *Controlling* obejmuje jednak przede wszystkim zadania, które w świetle międzynarodowej dyskusji wchodzą w zakres rachunkowości zarządczej. Do jego instrumentów należą głównie systemy i metody



rachunku kosztów oraz metody pomiaru wyników, zarówno tradycyjne, jak i bardziej nowoczesne (Becker, Messner 2005, s. 418–419; Ewert, Wagenhofer 2007, s. 1037).

*Controlling* jest zatem koncepcją sterowania przedsiębiorstwem opartą na rachunkowości finansowej i rachunku kosztów oraz zorientowaną na funkcjonowanie przedsiębiorstwa w przyszłości. Jej realizacja wymaga wdrożenia w przedsiębiorstwie systemu *controllingu*. Struktura, zakres i zbiór zadań systemu *controllingu* różnią się istotnie w zależności od konkretnych jego zastosowań. Spektrum zadań systemów *controllingu* rozciąga się z jednej strony od przygotowania informacji dla kierowników, aż do współudziału w podejmowaniu decyzji, z drugiej zaś – od zorientowanego na wynik wsparcia operacyjnego zarządzania do nastawionego na realizację celów przedsiębiorstwa wsparcia zarządzania strategicznego.

W literaturze przedmiotu sformułowano wiele definicji pojęcia *controlling* i koncepcji *controllingu* (zob. np. Dobroszek, Szychta 2009). W publikacjach, głównie niemieckojęzycznych, przedmiotem obszernych rozważań, a także krytyki są brak powszechnie akceptowanej definicji pojęcia *controlling* i jednoznacznego rozumienia koncepcji *controllingu* oraz jego nieostre odgraniczenie od innych dziedzin ekonomiki przedsiębiorstwa (np. Mayer 1986; Franz, Kajüter 2002; Becker 2004; Horváth 2006).

Najbardziej popularny jest pogląd, że *controlling* dotyczy koordynacji w przedsiębiorstwach, obejmującej planowanie i kontrolę, informowanie, delegowanie uprawnień, pomiar wyników i motywowanie (Ewert, Wagenhofer 2007, s. 1036). W przeszłości przeważało podejście głoszące, że rolą *controllingu* jest wspieranie zarządzania przedsiębiorstwem. W ostatnich latach to podejście jest wypierane przez alternatywne koncepcje, np. głoszące, że *controlling* jest nastawiony na zapewnienie racjonalności kierowania poprzez realizację jego zadań.

Zdaniem niemieckich ekspertów, koncepcja *controllingu* wymaga określenia jego funkcjonalnych, instrumentalnych i instytucjonalnych składników, które muszą być wywiedzione z operacyjnie sformułowanych celów *controllingu* (Küpper *et al.* 1990, s. 282). Przyjmując taki punkt widzenia, Schweitzer i Friedl (1992, s. 148) dokonali zestawienia różnych koncepcji *controllingu* w zależności od jego bezpośrednich i pośrednich celów. Ze względu na bezpośredni cel wyróżnili oni koncepcje *controllingu* zorientowane na:

- dostarczanie informacji,
- planowanie i sterowanie,
- system zarządzania (poprzez koordynowanie).

Pośrednie cele *controllingu* stały się podstawą do wyróżnienia koncepcji *controllingu* zorientowanych na:

- zysk przedsiębiorstwa,
- wiązkę celów przedsiębiorstwa.

Koncepcje *controllingu* różnią się także m.in. pod względem instrumentów obejmowanych przez system *controllingu*. Zbiór narzędzi systemu *controllingu* może (Schweitzer, Friedl 1992, s. 142):

- być ograniczony do instrumentów koordynacji,
- obejmować metody i modele planowania i sterowania przedsiębiorstwem,
- zostać rozszerzony o instrumenty z dziedziny psychologii jednostki oraz organizacji.

Do narzędzi *controllingu* zalicza się m.in. systemy rachunku kosztów (np. rachunek kosztów zmiennych, rachunek kosztów działań), planowanie strategiczne, budżetowanie operacyjne, klasyczne systemy pomiaru wyników, zbilansowaną kartą wyników, analizę przepływów pieniężnych, system kosztów docelowych czy rachunek oceny efektywności inwestycji.

W świetle przytoczonych opinii jest uzasadnione traktowanie *controllingu* i rachunkowości zarządczej jako zakresu wiedzy i działalności praktycznej pokrywających się ze sobą w dużym stopniu<sup>13</sup>, co potwierdzają m.in. Ewert i Wagenhofer (2007, s. 1037).

Spośród krajów niemieckiego obszaru językowego *controlling* jest najbardziej rozwinięty w praktyce niemieckich przedsiębiorstw. W austriackich firmach jest on słabiej ukształtowany ze względu na charakterystyczne uwarunkowania ich działalności, takie jak przewaga małych i średnich jednostek prowadzonych przez właścicieli, wpływ polityki rządu do lat 80. ubiegłego wieku na funkcjonowanie dużych przedsiębiorstw produkcyjnych i banków, niesprzyjający stosowaniu przez nie innowacyjnych koncepcji w dziedzinie zarządzania. Wdrażanie systemów *controllingu* postępuje w Austrii od końca lat 80. przede wszystkim w spółkach finansowanych kapitałem zagranicznym (niemieckim, francuskim, amerykańskim). Znaczącą rolę w rozwoju *controllingu* w praktyce odgrywa Österreichisches Controller Institut. W Szwajcarii natomiast *controlling* był wdrażany stosunkowo wcześniej w dużych przedsiębiorstwach (Swissair, Ciba Geigy, Nestle), a w małych i średnich firmach, które przeważają w gospodarce szwajcarskiej, nabiera znaczenia w zarządzaniu od lat 80. (zob. szerzej Dobroszek 2011, s. 110–115).

---

<sup>13</sup> Opinię taką podzielają członkowie Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej SKwP, co wyrażono w publikacji: Sobańska *et al.* (2010).

Na rozwój *controllingu* (rachunkowości zarządczej) w krajach niemieckiego obszaru językowego od przełomu XX i XXI w. wpływają zarówno uwarunkowania lokalne, jak i międzynarodowe. Czynniki lokalne są związane głównie z funkcjonowaniem w przedsiębiorstwach systemów *controllingu* oraz aktywnością organizacji krzewiących jego idee, m.in. Controller Akademie i International Group of Controlling (IGC). Czynniki międzynarodowe obejmują oddziaływanie wzorców rozwoju rachunkowości zarządczej, pochodzących ze Stanów Zjednoczonych i Wielkiej Brytanii oraz wpływ zastosowania Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSSF)<sup>14</sup> do sporządzania skonsolidowanych sprawozdań finansowych w spółkach publicznych w Niemczech i Austrii na kształtowanie się relacji między rachunkowością finansową a *controllingiem*.

W centrum zainteresowania wielu niemieckich autorów, w tym także reprezentujących IGC, znalazły się pytania, czy wdrożenie MSSF doprowadzi do integracji systemu rachunkowości finansowej z systemem rachunkowości zarządczej w spółkach w tych krajach, czy też jest możliwe raczej utrzymanie dualistycznego sposobu organizacji rachunkowości w spółkach<sup>15</sup>. Są to zatem pytania o to, czy nastąpi konwergencja z bardziej ogólnym międzynarodowym modelem rachunkowości i zarządzania, czy też zostanie utrzymana dotychczasowa niemiecka tradycja, charakteryzująca się funkcjonowaniem systemu *controllingu* w przedsiębiorstwach, wyraźnie oddzielnym od systemu rachunkowości finansowej (Jones, Luther 2005).

W literaturze przedmiotu są więc formułowane opinie o konieczności nadania nowego kształtu rachunkowości i *controllingowi* w celu zwiększenia efektywności działalności spółek (zob. np. Jones, Luther 2005; Horváth 2006; Sobańska 2009). Obecnie kwestia wspomnianej konwergencji dotyczy dużych koncernów niemieckich i austriackich, które mają swoje przedsiębiorstwa-córki na całym świecie, a nie odnosi się raczej do mniejszych, krajowych przedsiębiorstw. W ostatnich latach koncerny podejmują

---

<sup>14</sup> Zgodnie z Rozporządzeniem 1606/2002 Parlamentu Europejskiego i Rady Unii Europejskiej z 19 lipca 2002 r. w sprawie stosowania Międzynarodowych Standardów Rachunkowości.

<sup>15</sup> Konieczność sporządzania sprawozdań finansowych według MSSF, a także potrzeba dysponowania informacjami do celów podatkowych oraz zarządzania przez niemieckie przedsiębiorstwa, które nie wykorzystują zintegrowanych systemów informatycznych klasy ERP, np. SAP R3 (umożliwiających dostarczanie danych księgowych ujmowanych według wielu różnych kryteriów), stały się inspiracją do wysunięcia koncepcji czterech kręgów informacji w rachunkowości. Została ona przedstawiona w literaturze polskiej przez W. Müllera i A. Kardasa (2005).

starania zmierzające do harmonizacji wewnętrznej sprawozdawczości z rachunkowością zewnętrzną opartą na MSSF. Badania ankietowe przeprowadzone w 83 przedsiębiorstwach w Niemczech i Austrii potwierdzają dążenie do pełnego ujednoczenia i wprowadzenia nowego wymiaru tzw. zbieżnej rachunkowości (Haring, Prantner 2005, s. 151).

Według opinii sformułowanej przez ekspertów IGC, sprawozdawczość finansowa sporządzana zgodnie z MSSF ma dwa punkty ząbienia się z instrumentami *controllingu* stosowanymi w przedsiębiorstwach, które nazwano (Horváth 2006, s. 439):

- podejściem zarządczym (*management approach*),
- zintegrowaną sprawozdawczością.

Wiele regulacji określonych w MSSF przyjmuje za podstawę odwzorowania w sprawozdaniu finansowym procesów zachodzących w spółce i osiągniętych wyników widzianych oczami zarządu spółki i z perspektywy ekonomicznej<sup>16</sup>. Podejście zarządcze oznacza dostarczanie informacji do zewnętrznych odbiorców, które również zarząd spółki może wykorzystać w podejmowaniu bieżących decyzji i które to informacje obrazują rezultaty decyzji podjętych przez zarząd.

Podejście zarządcze ma w związku z tym dwa aspekty. W dużej mierze to rachunkowość finansowa oparta na MSSF w spółce czerpie w sposób bezpośredni i pośredni informacje z systemu *controllingu*. *Controlling* może zaś przejmować z zakresu informacji rachunkowości finansowej wszelkie dane i metody, które dotychczas były zbyt kosztowne do zastosowania.

W praktyce niemieckich spółek publicznych jest też obserwowana integracja sprawozdawczości wewnętrznej z zewnętrzną sprawozdawczością finansową<sup>17</sup>. Chodzi tu o zapewnienie zgodności między wielkościami wynikowymi prezentowanymi na zewnątrz i zestawianymi w sprawozdaniach wewnętrznych na potrzeby zarządzania. Przejawem dążenia do zapewnienia tej spójności są m.in. następujące działania (Dobroszek, Szychta 2009, s. 43):

- zastosowanie monistycznego planu kont zamiast planu dualistycznego IKR, tj. zawierającego dwa kręgi kont kosztów, który prowadził do

---

<sup>16</sup> Jest to związane z przyjęciem w MSSF m.in. zasad: ustalania kosztu wytworzenia produktów, wyceny składników aktywów i pasywów w wartości godziwej, ujawniania informacji o segmentach operacyjnych przedsiębiorstwa, wyszczególnienia, pomiaru i ujawniania czynników ryzyka dotyczącego instrumentów finansowych.

<sup>17</sup> O potrzebie integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako efekcie zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych według MSSF pisała m.in. I. Sobańska (2004).

rozdzielenia rachunkowości finansowej od rachunku kosztów generującego informacje na potrzeby realizacji zadań *controllingu*;

- stosowanie jednakowych zasad wyceny w sporządzaniu sprawozdań finansowych i sprawozdań wewnętrznych;
- rezygnacja z kalkulowanych kosztów, np. amortyzacji w sprawozdaniach wewnętrznych, ustalanych wcześniej przy obliczaniu wyniku operacyjnego w wewnętrznym rachunku wyników.

Oba aspekty zazębiania się sprawozdawczości finansowej i systemu *controllingu* w przedsiębiorstwach stosujących MSSF, tzn. podejście menedżerskie oraz integracja wewnętrznej i zewnętrznej sprawozdawczości, prowadzą do nowego paradygmatu rachunkowości i mają ważne konsekwencje dla *controllingu*. Instrumenty *controllingu* muszą być bowiem ukształtowane w taki sposób, aby było możliwe przygotowywanie istotnych i wiarygodnych informacji na potrzeby zbieżnej sprawozdawczości. Choć idea *controllingu* przy zastosowaniu MSSF pozostaje niezmieniona, to zachodzi potrzeba rozszerzenia obszaru działania *controllerów* i modyfikacja ich roli w spółkach publicznych. Rachunkowość finansowa oparta na MSSF staje się zatem w ostatnich latach ważnym czynnikiem kształtującym strukturę i zadania systemu *controllingu* w spółkach publicznych w Niemczech i Austrii.

### **3.4. Rachunkowość zarządcza we Francji, Belgii i Holandii**

Francja odegrała ważną rolę w dyfuzji koncepcji i praktycznych rozwiązań z zakresu rachunku kosztów w krajach europejskich, zwłaszcza sąsiednich. Autorzy francuscy już w XIX w. pisali na temat istoty kosztów, kalkulacji kosztów produktów i dostarczania informacji do zarządzania przez tzw. rachunkowość przemysłową. Ważne miejsce wśród autorów tego stulecia zajmuje P.-A. Godard-Desmarest, najpierw główny inspektor w armii, a następnie właściciel przedsiębiorstwa Baccarat Crystalworks w latach 1822–1839. W 1827 r. opublikował on pracę *Traité Général et Sommaire de la Comptabilité Commerciale (Traktat o rachunkowości handlowej)*, w której przedstawił swoje koncepcje wynikające z organizacji nowatorskiego na owe czasy systemu rachunkowości w firmie Baccarat, obejmującego kalkulację kosztów produktów i ujmowanie w ewidencji kosztów każdej fazy procesu produkcyjnego. W latach 60. XIX w. ukazało się kilka prac istotnych dla doktryny rachunkowości przemysłowej, która spowodowała

wzrost zainteresowania rachunkowością w praktyce nie tylko z powodu jej aspektów technicznych, ale ze względu na dostarczanie ważnych informacji do oceny i zarządzania przedsiębiorstwem (Carmona 2007, s. 916).

Na specyfikę rozwoju rachunkowości zarządczej we Francji w XX wieku wpłynęły dwa przeciwstawne, a jednocześnie uzupełniające się nurty (Lebas 1994):

1) normatywne podejście do rachunku i analizy kosztów przejawiające się regulowaniem zasad organizacji rachunkowości wraz z rachunkiem kosztów od 1947 r. zgodnie z obligatoryjnym *Ogólnym Planem Rachunkowości (Plan Comptable Général – PCG)* oraz poprzez ponad 20 branżowych planów kont;

2) dostarczanie informacji na potrzeby podejmowania decyzji i oceny osiągniętych wyników działalności przedsiębiorstwa i jego zakładów za pomocą metody zwanej „tablicą rozdzielczą” (*Tableau de Bord – TB*).

Rachunek kosztów w przedsiębiorstwach prowadzony w myśl dualistycznego planu kont określonego w PCG nazwano „analityczną rachunkowością przedsiębiorstwa” (*comptabilité analytique d’exploitation*), tj. rachunkowością na potrzeby informacyjne zarządzających (Lebas 1994, s. 475). Rachunek kosztów był więc zorganizowany według struktury dziewiątego zespołu kont i do lat 70. był nastawiony głównie na kalkulację kosztu produktów jako podstawę ustalania cen sprzedaży oraz wyceny zapasów wyrobów gotowych.

Struktura rachunku kosztów francuskich przedsiębiorstw, zgodna z zasadami określonymi w PCG, stwarzała podstawy do budżetowania, analizy i kontroli kosztów, lecz nie stanowiła głównego źródła informacji dla sprawozdawczości wewnętrznej. Źródłem takim były natomiast powszechnie stosowane tablice rozdzielcze, wywodzące się z koncepcji sformułowanych przez francuskich inżynierów w pierwszej połowie XX w. Dane zawarte w tablicach rozdzielczych w niewielkim zakresie pochodzą z systemu rachunkowości przedsiębiorstwa. Wskaźniki finansowe zamieszczone w TB odgrywają rolę uzupełniającą w stosunku do danych ilościowych i wskaźników niefinansowych, operacyjnych, które służą do „pilotowania” działalności jednostki gospodarczej. Tablice rozdzielcze podlegały ciągłemu rozwojowi. Z luźno zdefiniowanego narzędzia sterowania procesem produkcyjnym przekształciły się w instrument o określonej strukturze, z dobrze zdefiniowanymi celami, treścią i formą, wykorzystywany do pomiaru wyników przedsiębiorstw i zarządzania nimi (Lebas 1994; Roberts 1995; Szychta 2007, s. 474–480).

Scharakteryzowana sytuacja była spowodowana przykładaniem mniejszej wagi przez francuskich menedżerów, głównie o wykształceniu inżynierskim, do danych pochodzących z systemu rachunkowości jako informacji przydatnych w planowaniu i kontroli w procesie zarządzania. Wiązało się to z uznawaniem wysokiego statusu zawodowego inżynierów we Francji<sup>18</sup>.

W pierwszej połowie lat 90. wzrosło zainteresowanie rachunkowością zarządczą we Francji pod wpływem zmian zachodzących w dziedzinie metod zarządzania, nasilania się globalnej konkurencji oraz rozwijania nowych metod zarządzania typu JIT, TQM, ABM itp. Do tego okresu występował nawet problem z trafnym przetłumaczeniem anglojęzycznego terminu *management accounting*, gdyż nie stosowano bezpośredniego odpowiednika dla tego pojęcia (Roberts 1995, s. 44). W celu objęcia wspólną nazwą metod sprawozdawczości i kontroli kierowniczej używano terminu *contrôle de gestion* („kontrola zarządcza”). Brak słowa *comptabilité* („rachunkowość”) w tym określeniu oznaczał, zdaniem Roberta (1995, s. 44), że we Francji dane liczbowe ustalone w systemie rachunkowości miały w przeszłości ograniczone znaczenie w sporządzaniu raportów na potrzeby informacyjne menedżerów. Coraz powszechniejsze zastosowanie od ostatniej dekady XX w. terminu *comptabilité de gestion* („rachunkowość zarządcza”) jest przejawem zmian zachodzących w pojmowaniu roli, zakresu i metod rachunkowości służącej potrzebom zarządzania w środowisku francuskich przedsiębiorstw.

Rozwój rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby informacyjne menedżerów firm w Holandii charakteryzował się dużym wpływem koncepcji i metod rachunku kosztów stosowanych w Niemczech, a także był związany z uformowaną tu dyscypliną akademicką zwaną ekonomią przedsiębiorstwa (*bedrijfseconomie*) oraz szerokim wykorzystaniem zarówno w sprawozdawczości finansowej, jak i na potrzeby podejmowania decyzji wyceny w koszcie bieżącym (Groot 2003).

Publikacje holenderskich autorów, jak również rozwiązania stosowane we Francji stanowiły w latach 50. ubiegłego wieku podstawę dla belgijskich

---

<sup>18</sup> Jak podkreślał E.J. Mann (1956, s. 249), w latach 50. we Francji przykładanie dużej wagi do wiedzy inżynierskiej sprawiało, że inżynierowie byli postrzegani jako uczeni, którzy są zainteresowani rozwojem nowych idei. Było to podstawą formułowania ówczesnie w Europie opinii, że największy postęp naukowy pochodzi z Francji. Jednocześnie inżynierowie traktowali lekceważąco osoby, które były sprzedawcami lub księgowymi. Takie poglądy i postawy nie sprzyjały we Francji rozwojowi rachunkowości ukierunkowanej na wspieranie zarządzających firmami.

przedsiębiorstw, w których wówczas zainteresowano się analitycznym systemem rachunku kosztów. Od lat 70. decydujący wpływ na praktykę rachunku kosztów i rachunkowość zarządczą w Belgii mają natomiast rozwiązania amerykańskie i brytyjskie (Bruggeman *et al.* 2003).

### 3.5. Rachunkowość zarządcza w krajach Europy Południowej

Współcześnie uznaje się, że spośród krajów Europy Zachodniej rachunkowość zarządcza jest najsłabiej rozwinięta w przedsiębiorstwach krajów leżących na południu Europy. Jednakże w niektórych z nich są dowody świadczące o tym, że źródła rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania można odnaleźć w odległej przeszłości. Bogate zbiory archiwalne we Włoszech i Hiszpanii potwierdzają, że kalkulacje kosztów produktów i różne obliczenia kosztów sporządzano od XVI w. w ówczesnych manufakturach i organizacjach o charakterze obronnym w celu kontroli ich działalności i podejmowania decyzji. Na przykład w zarządzaniu Weneckim Arsenalem stosowano w latach 1580–1679 rozwiązania wykorzystujące informacje z prowadzonej w nim rachunkowości, które to rozwiązania, zgodnie ze współczesną terminologią, można nazwać projektowaniem organizacyjnym i budżetowaniem. W XVI w. w królewskiej manufakturze w Sewilli produkującej mydło kalkulowano okresowo koszty produkcji jako podstawę do regulowania poziomu cen mydła przez władze lokalne, a w królewskiej fabryce tytoniu w Sewilli (działającej jako monopolista) wydawano w XVIII w. instrukcje w zakresie rachunku kosztów w celu zwiększenia stopnia kontroli przekazywania tytoniu z fazy do fazy produkcyjnej, a także ustalano standardy zużycia surowców w procesie produkcji w celu minimalizowania ich strat podczas transportu w fabryce i w procesie przetwarzania. Przyjmowane rozwiązania z zakresu rachunku kosztów stanowiły część systemu dyscyplinującego działania pracowników fabryki oraz umożliwiały zwiększenie nadzoru nad tytoniem jako ważnym zasobem stanowiącym źródła dochodów królestwa hiszpańskiego (Carmona 2007, s. 907–912).

Na rozwój rachunkowości zorientowanej na wewnętrzne potrzeby informacyjne przedsiębiorstw we Włoszech w XX w. w bardzo dużym stopniu wpływały do lat 70. koncepcje rachunkowości włoskich myślicieli, a zwłaszcza koncepcja G. Zappy, oraz słaba konkurencja na rynku wewnętrznym. Od lat 90. kluczową rolę w tym rozwoju odgrywają innowacyjne rozwiązania pochodzące ze Stanów Zjednoczonych (Barbato *et al.* 2003, s. 140).



We Włoszech fundamenty nowoczesnej rachunkowości finansowej stworzył F. Besta, opowiadający się za teorią własności i integracją rachunku kosztów z rachunkowością finansową. Dominujący wpływ na regulacje prawne i praktykę rachunkowości finansowej, a także na powolny rozwój koncepcji i zastosowań rachunku kosztów miała jednak struktura koncepcyjna rachunkowości zaproponowana przez G. Zappę, zwana rachunkowością „opartą na zysku”. Uczony ten traktował rachunkowość jako część dyscypliny o nazwie *economia aziendale*, której cel i metody zdefiniował w 1927 r. Jej zakresem objął badania wyjaśniające warunki funkcjonowania przedsiębiorstwa i jego równowagi ekonomicznej (lub finansowej). Na tę dyscyplinę składają się takie dziedziny cząstkowe, jak: rachunkowość, teoria organizacji, teoria decyzji, zarządzanie strategiczne i finanse przedsiębiorstwa (zob. szerzej Galassi 1996, s. 348).

Zgodnie z koncepcją Zappy, celem rachunkowości ma być ustalanie wyniku finansowego i pomiar rentowności całej jednostki gospodarczej. Był on przeciwny obliczaniu kosztów jednostkowych produktów oraz wykorzystywaniu danych o kosztach jednostkowych i marżach do podejmowania decyzji ekonomicznych, a ustalanie standardów i budżetów kosztów uważał za ograniczenie dążeń zarządów firm do wykorzystywania ich potencjału. W myśl jego koncepcji rachunkowość finansowa i rachunkowość zarządcza muszą być prowadzone oddzielnie, gdyż należą do różnych struktur koncepcyjnych. Idea Zappy była jedynym podejściem akceptowanym przez włoskie regulacje prawne rachunkowości finansowej i jedynym możliwym rozwiązaniem uznawanym przez większość pracowników naukowych zajmujących się rachunkowością (Barbato *et al.* 2003).

Konsekwencją przytoczonych poglądów i faktów była ograniczona do lat 70. ubiegłego wieku wiedza włoskich teoretyków na temat zasad i przydatności rachunku kosztów standardowych, budżetowania, analizy odchyień i analizy rentowności, stąd też rachunkowość zarządcza nie była do tego czasu przedmiotem nauczania w szkołach wyższych. Dopiero w latach 70. wprowadzono zajęcia obejmujące zagadnienia rachunkowości zarządczej, a także od tego czasu zwiększył się zakres tematyczny podręczników i opracowań dotyczących rachunkowości zarządczej, wydawanych we Włoszech. Zwiększone zainteresowanie praktyków rachunkowością zarządczą nastąpiło dopiero w drugiej połowie lat 80., do czego przyczynił się szybki wzrost włoskiej gospodarki, strukturalne przemiany rynku oraz nasilenie się konkurencji ze strony firm zagranicznych. Rachunkowość zarządcza była postrzegana bardziej jako narzędzie kontroli kierowniczej

niż model kosztowy koncentrujący się na konsekwencjach przyszłych decyzji kierowników i przewidywaniu przyszłej rentowności produktów.

Badania empiryczne z początku lat 80. wykazały, że rachunek kosztów zmiennych był stosowany jako wyłączna metoda rachunku kosztów w 33% badanych przedsiębiorstw produkcyjnych i usługowych, a rachunek kosztów pełnych w 38% przedsiębiorstw. Ocenia się, że pod koniec XX w. włoskie przedsiębiorstwa zwiększyły zainteresowanie poprawą kontroli zarządczej i potrzebą posiadania lepszych systemów rachunku kosztów w celu zwiększenia efektywności zarządzania w obliczu rosnącej globalizacji i konkurencji (Barbato *et al.* 2003).

Rozwój rachunkowości w ogóle, a rachunkowości zarządczej w szczególności, w Grecji różni się znacznie od rozwoju w innych krajach europejskich z powodu specyficznych czynników kulturowych oraz instytucjonalnych, takich jak polityka fiskalna państwa, dominująca liczba małych przedsiębiorstw (99% firm zatrudnia poniżej 50 pracowników), które są głównie firmami rodzinnymi zarządzanymi przez członków rodziny.

W drugiej połowie XX w. zasady ustalania kosztów wytworzenia produktów w przedsiębiorstwach wielu branż pozostawały pod wpływem decyzji rządu, który utrzymywał ceny niektórych produktów na sztucznie niskim poziomie. Ze względu na dominację firm rodzinnych informacje o wynikach ich działalności i stanie finansowym były dostępne ograniczonej liczbie osób związanych z daną firmą. Rachunkowość w jednostkach gospodarczych była prowadzona przede wszystkim ze względów fiskalnych, a zawód księgowego nie uzyskał wysokiego statusu i uznania społecznego. Praktyka rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej nie była obiektem badań empirycznych autorów greckich aż do początku lat 90. ubiegłego wieku. Dopiero wówczas powołano pierwszą katedrę rachunkowości i finansów na Uniwersytecie Macedońskim. Wcześniej rachunkowość była wykładana na poziomie akademickim w Grecji w ramach kierunku *business administration* (Ballas, Venieris 2003, s. 123–125).

Za rewolucyjną koncepcję uznano przyjęty w 1981 r. *Hellenistyczny Ogólny Plan Rachunkowości*, który od roku 1987 stał się obowiązkowy dla greckich przedsiębiorstw. Obejmuje on regulacje dotyczące sprawozdań finansowych i zasady ewidencji księgowej oparte na dualistycznym planie kont zbudowanym z 10 zespołów kont, spośród których dziewięć zespołów zawiera konta służące do kształtowania rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwie. Ogólny plan rachunkowości nakładał od 1991 r. obowiązek stosowania tego zespołu przez spółki spełniające określone kryteria. Zobowiązywał on firmy do stosowania zasad rachunku kosztów pełnych, co

w praktyce interpretowano swobodnie, również jako możliwość wprowadzania bardziej nowoczesnych wariantów tego rachunku, w tym rachunku kosztów działań.

Ballas i Venieris (2003, s. 136) uważają, że rachunkowość zarządcza rozwija się coraz bardziej w praktyce firm w Grecji, mimo opóźnień i istotnej różnicy w poziomie tego rozwoju w porównaniu z innymi krajami europejskimi.

Rachunkowość zarządcza w Hiszpanii jako dyscyplina i działalność praktyczna rozwija się dopiero od połowy XX w. Do tego czasu nauczanie rachunku kosztów odbywało się poza uniwersytetami, a więc z pominięciem systematycznych objaśnień określonych koncepcji. Hiszpańskie przedsiębiorstwa stosowały wówczas różne metody i procedury rachunku kosztów, w licznych przypadkach kalkulowały koszty jednostkowe produktów za pomocą arbitralnych i subiektywnych metod. Jak podają Saez-Torrecilla *et al.* (2003, s. 180, 188–189), pierwszy artykuł w języku hiszpańskim w dziedzinie rachunkowości zarządczej został opublikowany w 1949 r. (dotyczył kosztów standardowych), a w latach 50. zagadnienia rachunku kosztów wprowadzono do programów nauczania uniwersyteckiego. Kształcenie w zakresie rachunku kosztów pozostawało do lat 70. pod wpływem koncepcji rachunkowości przedstawianych przez niemieckiego profesora Schneidera. Od drugiej połowy lat 80. na kształcenie i działalność badawczą w dziedzinie rachunkowości zarządczej w Hiszpanii oddziałują przede wszystkim koncepcje amerykańskie i brytyjskie.

Praktyka rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie hiszpańskimi przedsiębiorstwami była wzorowana na analitycznej rachunkowości rozwijanej we Francji. Pozostawała także pod wpływem regulacji prawnych dotyczących planów kont i rachunku kosztów, które zezwalały w latach 70. na samodzielne kształtowanie rachunku kosztów w przedsiębiorstwach. W następnym dziesięcioleciu zobowiązywały one przedsiębiorstwa do uwzględnienia norm prawnych w tym zakresie, a później (od 1990 r.) znowu wyłączyły rachunek kosztów spod uregulowań prawnych.

Obecnie systemy rachunkowości zarządczej, przede wszystkim operacyjnej, są stosunkowo dobrze rozwinięte w dużych spółkach hiszpańskich oraz tych kontrolowanych przez kapitał zagraniczny. Stosują one w większym stopniu rachunek kosztów zmiennych. Rachunek kosztów działań wdrażają głównie spółki zależne firm międzynarodowych. Średnie przedsiębiorstwa dysponują natomiast analityczną rachunkowością operacyjną według zasad ukształtowanych w przedsiębiorstwach we Francji (zob. szerzej Saez-Torrecilla *et al.* 2003; Carmona 2004).

Rozwój rachunkowości na potrzeby zarządzania był w niewielkim stopniu przedmiotem zainteresowania portugalskich uczonych w XX w. Autorzy publikacji z zakresu rachunkowości w Portugalii skupiali swoją uwagę głównie na wydarzeniach i biografiach oraz na roli różnych instytucji edukacyjnych w formowaniu się zawodu księgowego w tym kraju (Carmona 2007, s. 906).

### 3.6. Rachunkowość zarządcza w krajach nordyckich

Kraje nordyckie, w których era industrializmu rozpoczęła się nieco później niż w Europie Zachodniej, „importowały” po I wojnie światowej koncepcje rachunku kosztów z Niemiec i Stanów Zjednoczonych, a następnie rozpoczęły szeroko zakrojoną dyskusję dotyczącą opracowania jednolitych zasad rachunku kosztów i przydatności określonych rozwiązań dla praktyki.

Cechą charakterystyczną rozwoju rachunku kosztów w Szwecji w okresie międzywojennym była debata między inżynierami, zwolennikami rachunku kosztów pełnych rzeczywistych (wzorowanego na rozwiązaniach niemieckich i stosowanego w przedsiębiorstwach ASEA i Ericsson), a specjalistami opowiadającymi się za rachunkiem kosztów standardowych, który wdrożono wówczas w firmach SFK i Volvo. Jej skutkiem było opracowanie w 1937 r. *Jednolitych zasad rachunku kosztów pełnych* oraz opublikowanie przez profesora T. Vehna wielu artykułów wyjaśniających zasady systemów rachunku kosztów stosowanych ówczesnie w szwedzkich firmach. Po II wojnie światowej głównym przedmiotem zainteresowań teoretyków i praktyków stał się rachunek kosztów zmiennych, a także komputeryzacja systemów rachunkowości. Badania empiryczne z 1992 r. wykazały natomiast tendencję do wzrostu znaczenia rachunku kosztów pełnych, który stosowało jako wyłączny system rachunku kosztów 58% badanych przedsiębiorstw, oraz spadek znaczenia rachunku kosztów zmiennych, którego stosowanie odnotowano w 10% badanych firm. Przyczyn tej tendencji upatruje się w rosnącym zainteresowaniu szwedzkich przedsiębiorstw rachunkiem kosztów działań jako odmianą rachunku kosztów pełnych (Ask *et al.* 2003).

Według podobnego schematu jak w Szwecji przebiegał rozwój rachunku kosztów w Danii, gdzie w latach 30. ubiegłego wieku specjalny komitet Akademii Nauk Technicznych zajmował się propagowaniem duńskich

koncepcji kosztów i metod kalkulacji kosztów produktów. Na uwagę zasługuje fakt, że w Danii (do 1981 r.), a także i w Finlandii (do 1992 r.) regulacje prawne rachunkowości finansowej były oparte na zasadach rachunku kosztów zmiennych (wycena zapasów produktów gotowych według kosztu zmiennego). Rachunek ten stanowił również podstawę koncepcji planowania i kontroli propagowanych przez duńskich autorów (V. Madsen, P. Hansen) i wdrażanych w przedsiębiorstwach. Badania ankietowe przeprowadzone w latach 90. potwierdziły, że duńskie przedsiębiorstwa dysponują dobrze rozwiniętymi systemami rachunkowości zarządczej, uwzględniającymi w znacznym stopniu niefinansowe miary wyników oraz zasady rachunku kosztów docelowych (Israelsen *et al.* 2003).

W Finlandii pierwszy etap rozwoju rachunku kosztów przypada na lata międzywojenne, kiedy to wydano pierwszy fiński podręcznik z tego zakresu, wzorowany na pracach niemieckich autorów, a w publikacjach o charakterze praktycznym rozważano rachunek kosztów jako podstawę podejmowania decyzji cenowych. W latach 40. nastąpił postęp w rozwoju praktyki rachunku kosztów dzięki regulacjom prawnym. W warunkach ściśle regulowanej gospodarki okresu wojennego i powojennego regulacje rządu zobowiązywały bowiem wszystkie przedsiębiorstwa do prowadzenia rachunku kosztów pełnych jako podstawy informacyjnej do ustalania cen przez instytucje państwowe (Näsi 1994; Virtanen *et al.* 2003).

Następnie wraz z wprowadzeniem gospodarki rynkowej w końcu lat 50. zaczęto traktować rachunkowość zarządczą jako kluczowe narzędzie służące do podejmowania decyzji przez menedżerów. Młodzi pracownicy naukowcy, inspirowani wpływami anglo-amerykańskimi i pracami duńskiego profesora P. Hansena, szerzyli wiedzę na temat rachunku kosztów zmiennych, prognozy rentowności, analizy rentowności itp., co przyczyniło się do szerokiej akceptacji rachunku kosztów zmiennych przez fińskie przedsiębiorstwa oraz do przyjęcia tego rachunku przez prawo w dziedzinie rachunkowości jako podstawy wyceny bilansowej zapasów (Virtanen *et al.* 2003).

Badania empiryczne wykazały, że w końcu XX w. tendencje rozwojowe rachunkowości zarządczej w fińskich przedsiębiorstwach produkcyjnych były zgodne z trendem występującym w uprzemysłowionych krajach globalnej gospodarki, co przejawiało się m.in. wzrostem zainteresowania zarządzaniem kosztami stałymi poprzez zarządzanie procesami dzięki zastosowaniu rachunku kosztów działań, implementacją zbilansowanej karty wyników i jej zmodyfikowanych wariantów (por. Hyvönen, Vuorinen 2001).

W Norwegii, po odzyskaniu niepodległości w 1905 r. spod zależności szwedzkiej, do lat 30. XX w. budowano zręby regulacji prawnych dotyczących zasad funkcjonowania spółek, podatków i *auditingu*. W 1930 r. powołano pierwszą organizację audytorów (NSRF), która odegrała później istotną rolę w opracowaniu norweskich regulacji rachunkowości (Fagerström *et al.* 2006, s. 5–6).

W rozwoju rachunkowości w Norwegii, podobnie jak w innych krajach nordyckich, wyróżnia się trzy fazy obejmujące (Fagerström *et al.* 2006; Näsi, Rohde 2007):

- 1) lata 1936–1945,
- 2) okres od zakończenia II wojny światowej do końca lat 70.,
- 3) okres trwający od początku lat 80. do chwili obecnej.

Na rozwój rachunkowości, w tym rachunku kosztów, w pierwszej fazie przemożny wpływ wywarły poglądy i publikacje niemieckiego profesora E. Schmalenbacha. W pierwszej szkole handlowej na poziomie akademickim, założonej w Bergen w 1936 r., stosowano jako przewodni podręcznik jego autorstwa na temat rachunku kosztów i polityki cenowej, a zalecany podręcznik w języku norweskim miał identyczną strukturę jak publikacja Schmalenbacha. Był to okres zainteresowania przede wszystkim rachunkiem kosztów pełnych. W drugiej fazie rachunkowość w teorii i praktyce w Norwegii kształtowała się pod wpływem koncepcji zarówno niemieckich, jak i duńskich oraz amerykańskich autorów. Wydawane wówczas prace przez autorów norweskich zawierały odniesienia do literatury przedmiotu z Niemiec i Stanów Zjednoczonych, a podręczniki duńskich autorów, P. Hansena i V. Madsena, były wyłącznymi podręcznikami z zakresu rachunkowości zarządczej stosowanymi w tym okresie. Główne obszary zainteresowania norweskich teoretyków i praktyków rachunkowości zarządczej stanowiły wówczas rachunek kosztów zmiennych i metody kontroli kierowniczej, a zwłaszcza budżetowanie operacyjne. Ostatnia faza rozwoju rachunkowości zarządczej w Norwegii jest zdominowana przez oddziaływanie koncepcji pochodzących głównie ze Stanów Zjednoczonych.

Jak wskazują Näsi i Rohde (2007, s. 1092), w krajach skandynawskich powstawały też po II wojnie światowej innowacyjne rozwiązania w dziedzinie rachunkowości zarządczej, które łatwo przekazywano do krajów sąsiednich w formie wykładów, publikacji i wzajemnych wizyt dzięki podobnym czynnikom kulturowym (np. podobieństwo języków, poza fińskim, różne wzajemne powiązania krajów w przeszłości).

W ostatnich dwóch dziesięcioleciach przedsiębiorstwa skandynawskie wykazują dużą aktywność w stosowaniu innowacyjnych koncepcji rachunkowości zarządczej i zarządzania pochodzących z krajów anglojęzycznych, a także zaproponowanych przez teoretyków i praktyków nordyckich. Najbardziej znane metody pomiaru i raportowania kapitału intelektualnego zostały opracowane w Szwecji – Navigator Skandii (Edvinsson, Malone 1997) oraz Monitor Aktywów Niematerialnych, stosowany w wielu szwedzkich przedsiębiorstwach (por. np. Sveiby 2005; Szychta 2007, s. 465–471). Duże przedsiębiorstwa skandynawskie, np. Svenska Handelsbanken czy Volvo, najwcześniej zrezygnowały z tradycyjnego budżetowania operacyjnego na rzecz koncepcji *Beyond Budgeting* (Hope, Fraser 2003; Szychta 2007, s. 433–435), tzn. zintegrowanego zastosowania alternatywnych metod rachunkowości zarządczej, takich jak prognozowanie kroczące, monitorowanie kluczowych wskaźników finansowych czy zbilansowana karta wyników.

Od ostatniej dekady XX w. w krajach skandynawskich, zwłaszcza w Finlandii, następuje także dynamiczny rozwój badań w dziedzinie rachunkowości zarządczej, co znajduje m.in. potwierdzenie w aktywnym uczestnictwie pracowników naukowych na międzynarodowych konferencjach (np. kongresach Europejskiego Stowarzyszenia Księgowych EAA), a ich publikacji – na łamach międzynarodowych czasopism naukowych.

### 3.7. Podsumowanie

Z przedstawionej charakterystyki rozwoju koncepcji i praktyki rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwami w krajach zachodniej Europy kontynentalnej wynika, że kraje te wniosły duży wkład w ukształtowanie wiedzy i rozwiązań praktycznych tego zakresu rachunkowości. Wkład poszczególnych państw i ich grup był zróżnicowany, co w ujęciu syntetycznym przedstawiono w tabeli 3.1. Największy dorobek i wpływ na zastosowania rachunku kosztów i rachunkowości zarządczej (*controllingu*) w jednostkach gospodarczych w innych krajach europejskich mają niemieccy uczeni i praktycy. Koncepcje rachunku kosztów, opracowane przez niemieckich autorów głównie w latach 50. i 60. ubiegłego wieku, były znane i stosowane nie tylko w innych krajach niemieckojęzycznych, ale także we Francji, Holandii, Szwecji i Norwegii.

**Tabela 3.1.** Główne wyróżniki rachunkowości zarządczej w czterech grupach krajów Europy kontynentalnej

Grupa	Kraje Europy kontynentalnej	Wyróżniki rozwoju rachunkowości zarządczej
1	2	3
1.	Niemcy, Austria, Szwajcaria	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Różne nazewnictwo: rachunek kosztów, rachunkowość wewnętrzna, <i>controlling</i></li> <li>- Duży dorobek w zakresie modeli rachunku kosztów</li> <li>- Zróżnicowane systemy rachunku kosztów stosowane w przedsiębiorstwach w Niemczech, w tym elastyczny rachunek planowanych kosztów krańcowych</li> <li>- Wdrażanie <i>controllingu</i> w praktyce od lat 70. XX w.</li> <li>- Niższy poziom rozwoju <i>controllingu</i> w średnich i małych firmach austriackich i szwajcarskich</li> <li>- Integracja rachunkowości finansowej i <i>controllingu</i> w spółkach stosujących MSSF w XXI w.</li> </ul>
2.	Francja, Belgia, Holandia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Normatywne podejście do rachunku i analizy kosztów określone we Francji w <i>Plan Comptable Général</i></li> <li>- Dominująca rola inżynierów w przedsiębiorstwach francuskich</li> <li>- Zastosowanie <i>Tableaux de bord</i> do pomiaru wyników działalności przedsiębiorstw i ich podmiotów wewnętrznych</li> <li>- Wpływ na rozwój w Holandii koncepcji i metod rachunku kosztów stosowanych w Niemczech</li> <li>- Czerpanie w Belgii z wzorców rachunkowości zarządczej pochodzących z Francji</li> <li>- Wpływ koncepcji anglo-amerykańskich od lat 80. na praktykę przedsiębiorstw w tej grupie krajów</li> </ul>
3.	Włochy, Grecja, Hiszpania, Portugalia	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Korzenie rozwiązań w zakresie rachunku kosztów sięgające do XVI-XVIII w. (Włochy, Hiszpania)</li> <li>- Wpływ różnych koncepcji, w tym zagranicznych, na praktykę rachunku kosztów w XX w.</li> <li>- Wzrost zainteresowania rachunkowością zarządczą ze strony dydaktyki i badań od około lat 70.-80. XX w. lub później</li> <li>- Obecnie niższy poziom wdrożenia rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach w porównaniu z firmami innych rozwiniętych krajów europejskich</li> </ul>



Tabela 3.1. (cd.)

1	2	3
4.	Dania, Finlandia, Norwegia Szwecja	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Wzorowanie się po I wojnie światowej na koncepcjach i praktycznych rozwiązaniach pochodzących z Niemiec i Stanów Zjednoczonych</li> <li>- Zastosowanie rachunku kosztów zmiennych w Danii i Finlandii w pewnych okresach w drugiej połowie XX w. na mocy regulacji prawnych</li> <li>- Wzajemne przenikanie się koncepcji między krajami nordyckimi</li> <li>- Wzrost zainteresowania od lat 80.-90. XX w. w badaniach naukowych i praktyce nowymi koncepcjami rachunkowości zarządczej pochodzącymi z innych części świata, zwłaszcza ze Stanów Zjednoczonych</li> <li>- Proponowanie innowacyjnych metod zarządzania kosztami i wynikami oraz pomiaru kapitału intelektualnego (Szwecja, Finlandia)</li> </ul>

Źródło: opracowanie własne.

Zarys rozwoju rachunkowości zarządczej w krajach kontynentalnej Europy Zachodniej stwarza podstawę do wskazania, do jakiego wzorca zmierza rachunkowość zarządcza w tych krajach w ostatnich kilku dekadach. Sheridan (1995, s. 293) uważa, że praktyka rachunkowości zarządczej europejskich przedsiębiorstw staje się zbieżna z modelem amerykańskim. „Amerykanizacja” rachunkowości ukierunkowanej na zarządzanie rozpoczęła się w Europie w latach 60. XX w., gdy zaczęto zmieniać punkt widzenia w nauczaniu, badaniach i zastosowaniach rachunku kosztów z podejścia prawdy absolutnej na podejście prawdy warunkowej, co odnotowano m.in. w Holandii (Groot 2003, s. 167), Belgii (Bruggeman *et al.* 2003, s. 2) i Finlandii (Virtanen 2003, s. 57). Proces ten nabrał przyspieszenia od lat 80., kiedy Cooper i Kaplan (1988, 1991), a następnie inni autorzy zaczęli nawoływać do zmiany tradycyjnych metod rachunku kosztów i krótkookresowych finansowych miar wyników jako mało przydatnych w zarządzaniu, a także wraz z rozpowszechnianiem koncepcji strategicznej rachunkowości zarządczej (Macintosh 1998, s. 497).

Zdaniem innych autorów, podobne zagrożenia i zbliżone możliwości przedsiębiorstw działających w globalnej gospodarce informacyjnej powodują, że zastosowania rachunkowości zarządczej w krajach europejskich stają się częścią globalnych rozwiązań rachunkowości zarządczej, które

pochodzą z praktyki, a także są efektem aktywności naukowej specjalistów z różnych krajów (zob. np. Shields 1998, s. 511; Granlund, Lukka 1998, s. 153; Bhimani 2003b, s. XXII). Tendencję tę potwierdzają też doniesienia, że od końca lat 80. ubiegłego stulecia firmy niemieckie wykazują zainteresowanie metodami rachunku kosztów działań (ABC) i metodami zarządzania uwarunkowanymi działaniami (ABM) pochodzącymi ze Stanów Zjednoczonych oraz rachunkiem kosztów docelowych (*target costing*) stosowanym przez japońskie przedsiębiorstwa, w odpowiedzi na podobne otoczenie gospodarcze i wysoki poziom konkurencji, w obliczu których stają również firmy niemieckie. Zastosowaniu rachunku kosztów działań w obszarze niemieckojęzycznym sprzyja inkorporowanie struktury procesów do zintegrowanego programu informatycznego SAP R3 (Sharman, Vikas 2004, s. 32–34).

Podsumowując, należy stwierdzić, że dokonany w opracowaniu przegląd rozwoju rachunkowości zarządczej w zachodnich krajach europejskich na podstawie studiów literatury przedmiotu czyni zasadne sformułowanie następujących wniosków:

1. W krajach Europy Zachodniej większy wpływ na rozwój rachunkowości zorientowanej na potrzeby zarządzania do lat 60.–70. XX w. miały rozwiązania niemieckiej myśli i praktyki, przy czym następowało wzorowanie się w niektórych krajach na rozwiązaniach stosowanych w państwach sąsiednich. W drugiej połowie ubiegłego wieku i obecnie przeważający wpływ na rozwój rachunkowości zarządczej w Europie kontynentalnej mają natomiast wzorce amerykańskie i brytyjskie, a ostatnio także japońskie.

2. Rozwój rachunkowości ukierunkowanej na potrzeby zarządzania odbywał się w sposób zróżnicowany w poszczególnych krajach tego obszaru lub w ich grupach do końca lat 80. XX w., a od ostatniej dekady ubiegłego stulecia coraz bardziej nasila się tendencja zbieżności w stosowaniu metod rachunkowości zarządczej, zwłaszcza w dużych przedsiębiorstwach działających na rynkach globalnych.

## Bibliografia

- Ahrens T. (1996), *Management Accounting and Strategy*, Discussion Papers in Accounting and Management Science, University of Southampton.
- Anthony R.N. (1989), *Reminiscences about management accounting*, „Journal of Management Accounting Research”, vol. 1.
- Ask U., Ax Ch., Jönsson S. (2003), *Cost management in Sweden: from modern to post-modern*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.

- Ballas A., Venieris G. (2003), *A survey of management accounting in Greek firms*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Barbato M.B., Collini P., Quagli A. (2003), *Management accounting in Italy: evolution within tradition*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Becker A. (2004), *Jenseits des Kerns des Controlling: Management Accounting as Social and Institutional Practice*, „Controlling & Management”, Nr. 2.
- Becker A., Messner M. (2005), *After scandals: a German-speaking perspective on management accounting research and education*, „European Accounting Research”, vol. 14, no. 2.
- Becker E.A. (1989), *Fixed cost/variable costs: the first one hundred years*, „Academy of Accounting Historians Working Paper Series”, vol. 4, Working Papers 61-80, Academy of Accounting Historians.
- Bhimani A. (2003a), *Management accounting in United Kingdom: reflections on research, practice and Profession*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Bhimani A. (ed.) (2003b), *Management Accounting. European Perspectives*, wydanie drugie, Oxford University Press, Oxford.
- Bhimani A., Gosselin M. (2000), *A Cross National Investigation of Factors Influencing Activity-Based Costing in Six Countries*, Second Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December.
- Birkett W.P. (1998), *Management accounting in Europe: a view from down-under*, „Management Accounting Research”, vol. 9.
- Boyns T., Edwards J.R. (2007), *The development of cost and management accounting in Britain*, [w:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds.) (2007), *Handbook of Management Accounting Research. Vol. 2*, Elsevier, Amsterdam.
- Bromwich M., Bhimani A. (1994), *Management Accounting: Pathways to Progress*, CIMA, London.
- Bruggeman W., Slagmulder R., Waeytens D. (2003), *Management changes: the Belgian experience*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1988), *Measure cost right: make the right decision*, „Harvard Business Review”, September–October.
- Cooper R., Kaplan R.S. (1991), *The Design of Cost Management System. Text, Cases and Readings*, Prentice–Hall, Englewood Cliffs.
- Carmona S. (2004), *From Normative to Empirical Research in Management Accounting: the Case of Spanish*, 4th Conference on New Directions in Management Accounting: Innovations in Practice and Research, Brussels, December 9–11.
- Carmona S. (2007), *The history of management accounting in France, Italy, Portugal, and Spain*, [w:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds.) (2007), *Handbook of Management Accounting Research. Vol. 2*, Elsevier, Amsterdam.
- Chapman Ch.S., Hopwood A.G., Shields M.D. (eds.) (2007), *Handbook of Management Accounting Research. Vol. 2*, Elsevier, Amsterdam.
- Dobroszek J. (2011), *Ewolucja controllingu w praktyce w amerykańskich i europejskich przedsiębiorstwach*, [w:] A. Szychta (red.), *Teoria i praktyka współczesnej rachunkowości. Zagadnienia wybrane*, „Acta Universitatis Lodziensis”, Folia Oeconomica, nr 249.

- Dobroszek J., Szychta A. (2009), *Koncepcyjny i ewolucyjny wymiar controllingu*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 52 (108), SKwP, Warszawa.
- Edvinsson L., Malone M.S. (1997), *Intellectual Capital Realizing Your Company's True Value by Finding Its Hidden Roots*, HarperBusiness, New York.
- Epstein M.J. (1996), *Management accounting*, [w:] M. Chatfield, R. Vangermeersch (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland Publishing, New York, London.
- Ewert R., Wagenhofer A. (2007), *Management accounting theory and practice in German-speaking countries*, [w:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds.) (2007), *Handbook of Management Accounting Research. Vol. 2*, Elsevier, Amsterdam.
- Fleischman R., Tyson T. (2007), *The history of management accounting in U.S.*, [w:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds.) (2007), *Handbook of Management Accounting Research. Vol. 2*, Elsevier, Amsterdam.
- Fagerström A., Lundh S., Cunningham G.M. (2006), *Accounting Development in the Nordic countries. A Comparative Study*, 29th Congress of EAA.
- Franz K.P., Kajüter P. (2002), *Zum Kern des Controlling*, Sonderdruck aus: J. Weber, B. Hirsch (Hrsg.), *Controlling als akademische Disziplin. Eine Bestandsaufnahme*, Wiesbaden.
- Galassi G. (1996), *Italy after Pacioli*, [w:] M. Chatfield, R. Vangermeersch (eds.), *The History of Accounting. An International Encyclopedia*, Garland, New York, London.
- Garner S.P. (1954), *Evolution of Cost Accounting to 1925*, University of Alabama Press, Alabama.
- Granlund M., Lukka K. (1998), *It's a small world of management accounting practices*, „Journal of Management Accounting Research”, vol. 10.
- Groot T.L.C.M. (2003), *Managing costs in the Netherlands: past theory and current practice*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Haring N., Prantner R. (2005), *Konvergenz des Rechnungswesens – State-of-the-Art in Deutschland und Österreich*, „Controlling”, H. 3.
- Harris J.N. (1936), *What did we earn last month?*, „N.A.C.A. Bulletin”, January 15.
- Hope J., Fraser R. (2003), *Beyond Budgeting. How Managers Can Break Free from the Annual Performance Trap*, Harvard Business School Press, Boston.
- Hopwood A.G. (2003), *Foreword*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Horváth P. (1998), *Controlling*, wydanie siódme, Vahlen, München.
- Horváth P. (2006), *Controlling*, wydanie dziesiąte, Vahlen, München.
- Horváth P., Mayer R. (1989), *Prozesskostenrechnung – der neue Weg zu mehr Kostentransparenz und wirkungsvolleren Unternehmensstrategien*, „Controlling”, H. 4.
- Hyvönen T., Vuorinen I. (2001), *The Challenge of Cost Accounting in Management Control. A Survey of Present Practice in Finnish Industry*, 24th Annual Congress of EAA, Athens.
- Israelsen P., Andersen M., Rohde C., Sørensen P.E. (2003), *Management accounting in Denmark: theory and practice*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Jaruga A. (1997), *Rachunkowość zarządcza – od systemu informacji do współuczestnictwa w zarządzaniu*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 41, SKwP, Warszawa.
- Jaruga A. (1998), *Rachunkowość zarządcza u progu XXI wieku*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 47, SKwP, Warszawa.

- Jarugowa A. (1986), *Rachunek kosztów w zarządzaniu przedsiębiorstwem*, PWE, Warszawa.
- Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost. The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston.
- Jones T.C., Luther R. (2005), *Contemporary Practices in German Controlling: Local and Global Forces in Management Accounting*, 28th EAA Congress, Goeteborg.
- Kaplan R.S. (1984), *The evolution of management accounting*, „Accounting Review”, July.
- Küpper H.U., Weber J., Zünd A. (1990), *Zum Verständnis und Selbstverständnis des Controlling. Thesen zur Kostenbildung*, „Zeitschrift für Betriebswirtschaft”, Nr. 60.
- Lebas M. (1994), *Managerial accounting in France: overview of past tradition and current practice*, „European Accounting Review”, vol. 3, no. 3.
- Lebas M. (2003), *Management accounting practice in France*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Lukka K., Granlund M. (1996), *Cost accounting in Finland: current practice and trends of development*, „European Accounting Review”, vol. 5, no. 1.
- Macintosh N.B. (1998), *Management accounting in Europe: a view from Canada*, „Management Accounting Research”, vol. 9.
- Mann E.J. (1956), *Management an industrial accounting in Western Europe*, „Accounting Review”, vol. XXXI, no. 2.
- Mattessich R. (1984), *Management accounting: past, present, and future*, [w:] R. Mattessich (ed.), *Modern Accounting Research: History, Survey, and Guide*, „Canadian Certified General Accountants' Research Foundation Monograph”, no. 4, Vancouver.
- Mattessich R. (2008), *Two Hundred Years of Accounting Research*, „Routledge New Works in Accounting History”, Routledge Taylor Farms Group, London, New York.
- Mayer E. (1986), *Controlling-Konzepte. Perspektiven für 90er Jahre*, Gabler, Wiesbaden.
- Müller H., Kardasz A. (2005), *Koncepcja czterech kręgów w rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 30 (86), SKwP, Warszawa.
- Näsi S. (1994), *Development of cost accounting in Finland from the last century to the 1960s: a historical review of cost accounting based on accounting literature*, „European Accounting Review”, vol. 3, no. 3.
- Näsi S., Rohde C. (2007), *Development of cost and management accounting ideas in the Nordic countries*, [w:] Ch.S. Chapman, A.G. Hopwood, M.D. Shields (eds.) (2007), *Handbook of Management Accounting Research. Vol. 2*, Elsevier, Amsterdam.
- Pistoni A., Zoni W. (2000), *Comparative management accounting in Europe: a undergraduate education perspective*, „European Accounting Review”, vol. 9, no. 2.
- Roberts A. (1995), *Management accounting in France*, „Management Accounting”, March.
- Ryan B., Scapens R., Theobald M. (1992), *Research Method and Methodology in Finance and Accounting*, Academic Press, London.
- Saez-Torrecilla A., Fernandez-Fernandez A., Texeria-Quinos J., Vaquera-Mosquerox M. (2003), *Management accounting in Spain: trends in thought and practice*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Scherrer G. (2003), *Management accounting: a German perspective*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.
- Schmalenbach E. (1899), *Buchführung und Kalkulation* „Deutsche Metal-Industrie Zeitung”, vol. 15.

- Schmalenbach E. (1902/1903), *Die gewerbliche Kalkulation*, „Zeitschrift für kaufmännische Unterrichtswesen”, vol. 15.
- Schmalenbach E. (1903), *Verrechnungspreise in großindustriellen Betrieben*, Habilitationsschrift.
- Schmalenbach E. (1919), *Selbstkostenrechnung*, „Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung”, vol. 13
- Schmalenbach E. (1925), *Grundlagen der Selbstkostenrechnung und Preispolitik*, G.A. Gloeckner, Leipzig.
- Schmalenbach E. (1928), *Buchführung und Kalkulation*, G.A. Gloeckner, Leipzig.
- Schweitzer M. (1995), *Eugen Schmalenbach as the Founder of Cost Accounting in the German Speaking World*, „Studies in Accounting History Contributions in Economics and Economic History”, no. 163, Westport, Connecticut–London.
- Schweitzer M. (1997), *Eugen Schmalenbach jako prekursor rachunku kosztów w świecie niemieckojęzycznym*, „Zeszyty Teoretyczne Rady Naukowej”, t. 39, SKwP, Warszawa.
- Schweitzer M., Friedl B. (1992), *Beitrag zu einer umfassenden Controlling-Konzeption*, [w:] K. Spremann, E. Zur (Hrsg.), *Controlling. Grundlagen – Informationssysteme – Anwendungen*, Gabler, Wiesbaden.
- Schweitzer M., Küpper H.V. (1991), *Systeme der Kostenrechnung*, wydanie piąte, Moderne Industrie, Landsberg.
- Sharman P.A. (2003), *Bring on German cost accounting*, „Strategic Finance”, December.
- Sharman P.A., Vikas K. (2004), *Lessons from German cost accounting*, „Strategic Finance”, December.
- Sheridan T.T. (1995), *Management accounting in global European corporations: Anglophone and continental viewpoints*, „Management Accounting Research”, vol. 6.
- Shields M.D. (1998), *Management accounting practice in Europe: a perspective from the States*, „Management Accounting Research”, vol. 9.
- Sobańska I. (1997), *Tendencje rozwoju rachunku kosztów w Niemczech*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Sobańska I. (2004), *Potrzeba integracji rachunkowości zarządczej i rachunkowości finansowej w praktyce jako efekt zmian zasad sporządzania sprawozdań finansowych w Polsce i w krajach Unii Europejskiej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, t. 18 (74), SKwP, Warszawa.
- Sobańska I. (2009), *Rachunkowość zarządcza*, [w:] I. Sobańska (red.), *Rachunek kosztów. Podejście operacyjne i strategiczne*, C.H. Beck, Warszawa.
- Sobańska I., Szychta A., Świdarska K., Kabalski P. (2010), *Rachunkowość zarządcza a controlling*, „Rachunkowość”, nr 3.
- Statements on Management Accounting* (2008), *Definition of Management Accounting*, Institute of Management Accountants, Montvale.
- Szychta A. (1997), *Controlling a rachunkowość*, [w:] A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Zarządzanie kosztami w praktyce światowej*, Ośrodek Doradztwa i Doskonalenia Kadr, Gdańsk.
- Szychta A. (2001), *Pomiar, grupowanie i rozliczanie kosztów*, [w:] A.A. Jaruga, W.A. Nowak, A. Szychta, *Rachunkowość zarządcza. Koncepcje i zastosowania*, wydanie drugie, Społeczna Wyższa Szkoła Przedsiębiorczości i Zarządzania w Łodzi, Łódź.
- Szychta A. (2007), *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”, t. 62 (118), SKwP, Warszawa.

Virtanen K., Malmi T., Vaivio J., Kasanen E. (2003), *Drivers of management accounting in Finland*, [w:] A. Bhimani (ed.), *Management Accounting. European Perspectives*, Oxford University Press, Oxford.

**Źródło internetowe**

Sveiby K.-E. (2005), *Methods for Measuring Intangible Assets*, <http://www.sveiby.com/> (odczyt 05.06.2012).