

# Rachunkowość zarządcza/controllers

## – przegląd publikacji w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” za lata 2010–2020

### Management accounting/controllers – publication review in “Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” for the years 2010–2020

JUSTYNA DOBROSZEK\*, MAREK MASZTALERZ\*\*

#### Streszczenie

**Cel:** Celem badania jest przegląd artykułów naukowych z rachunkowości zarządczej/controllersingu (RZ/C) opublikowanych w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” (ZTR) w latach 2010–2020.


**Metodyka/podejście badawcze:** Dokonano przeglądu (według wyznaczonych kryteriów podziału) artykułów naukowych z zakresu RZ/C opublikowanych w ZTR – wiodącym polskim czasopiśmie wyspecjalizowanym w badaniach naukowych z rachunkowości. Jako okres analizy przyjęto lata 2010–2020, w których miało miejsce umacnianie się gospodarki rynkowej w Polsce, w tym jej umiędzynarodowienie. Do prezentacji wyników badania empirycznego zastosowano statystykę deskryptywną.


**Wyniki:** Choć upłynęło ponad 30 lat od transformacji ekonomiczno-społecznej w Polsce i przepływ informacji naukowych i biznesowych jest na wyciągnięcie ręki, to jednak liczba publikacji z zakresu RZ/C nie wzrasta istotnie. Opublikowane artykuły z omawianego zakresu w większym stopniu nawiązują do terminu „rachunkowość zarządcza” niż „controllersing”. Połowa publikacji porusza kwestię metod i narzędzi, ale w niewielkim stopniu nawiązują one do innowacyjnych aspektów RZ/C. Większość publikacji opiera się na badaniach empirycznych, a udział artykułów przeglądowo-koncepcyjnych wyraźnie spada.

**Ograniczenia/implikacje badawcze:** Badanie jest ograniczone do czasopisma ZTR i lat 2010–2020.

**Oryginalność/wartość:** Artykuł stanowi wkład do nauki rachunkowości dostarczając wiedzy na temat poruszanej problematyki z zakresu rachunkowości zarządczej/controllersingu w publikacjach w Polsce w kontekście procesu umiędzynarodowienia badań naukowych i wyzwani współczesnych gospodarek.

**Słowa kluczowe:** rachunkowość zarządcza, controllersing, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, Polska, innowacyjność.

\* Dr hab. Justyna Dobroszek, prof. UŁ, Katedra Rachunkowości, Wydział Zarządzania, Uniwersytet Łódzki,  <https://orcid.org/0000-0003-4728-9019>, [justyna.dobroszek@uni.lodz.pl](mailto:justyna.dobroszek@uni.lodz.pl)

\*\* Dr hab. Marek Masztalerz, prof. UEP, Katedra Rachunkowości i Rewizji Finansowej, Instytut Rachunkowości i Zarządzania Finansami, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu,  <https://orcid.org/0000-0003-3122-2717>, [marek.masztalerz@ue.poznan.pl](mailto:marek.masztalerz@ue.poznan.pl)

## Abstract

**Purpose:** The aim of the study is to review research papers on management accounting/controlling (MA/C) published in the Polish journal "Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości" (ZTR) in 2010–2020.

**Methodology/approach:** The research papers in the field of MA/C published in ZTR – a leading Polish journal that specializes in accounting research – were reviewed (according to the designated criteria). The years 2010–2020 were chosen as the period of analysis. This period reflects the strengthening of the market economy in Poland, including its internationalization. Descriptive statistics were used to present the results of the empirical study.

**Findings:** Although more than 30 years have passed since the economic and social transformation in Poland, and the flow of scientific and business information is at our fingertips, the number of publications in the field of MA/C has not increased significantly. Articles published in this field refer to the term "management accounting" to a greater extent than "controlling". Half of the publications deal with the issue of methods and tools, but to a small extent, they refer to the innovative aspects of MA/C. Most of the publications are based on empirical research, and the share of review-conceptual articles is clearly decreasing.

**Research limitations/implications:** The study is limited to the journal ZTR and the period 2010–2020.

**Originality/value:** The article contributes to the literature by providing knowledge about the issues raised in the field of management accounting/controlling in research publications in Poland in the context of the internationalization of scientific research and the challenges of modern economies.

**Keywords:** management accounting, controlling, "The Theoretical Journal of Accounting", Poland, innovativeness.

## Wprowadzenie

W nauce i praktyce gospodarczej, w szczególności w krajach Europy Środkowo-Wschodniej, system rachunkowości dostarczający informacji na potrzeby zarządzania i podejmowania decyzji jest objaśniany poprzez dwa terminy: rachunkowość zarządczą (RZ) i controlling (C) (Dobija, 2011; Karmańska, 2006; Szychta, Dobroszek, 2017a, b; Świdarska, 2003; Winiarska, 2009; Zarzycka, Dobroszek, 2015). Rachunkowość zarządcza jako dyscyplina naukowa została wyodrębniona w krajach anglojęzycznych w latach 50. XX wieku. Głównie amerykańscy i brytyjscy naukowcy, wraz z praktykami, wnieśli znaczący wkład w jej powstanie i rozwój na świecie (Szychta, 2007). Z kolei controlling ma swoje korzenie w krajach niemieckojęzycznych (koniec lat 60. XX w.) w biznesie. Wówczas koncerny niemieckie zaczęły wdrażać controlling w celu usprawniania procesów zarządzania, przy czym zyskał on umocowanie w obszarze niemieckojęzycznym w późniejszym okresie (lata 70. i 80. XX. w.), kiedy stał się dyscypliną w ramach nauk mikroekonomicznych (*die Betriebswirtschaftslehre*) (Dobroszek, 2011; Nowak, 2011).

W Polsce RZ i C znajdują praktyczne i naukowo-dydaktyczne zastosowanie od początku lat 90. XX wieku (transformacja z gospodarki centralnie planowanej na gospodarkę rynkową). Wskazuje się przy tym na tendencję, że w biznesie (działalność controllingu, stanowiska controllerów) i konsultingu (szkolenia z zakresu controllingu) stosuje się większym stopniu termin controlling, zaś w nauce (badania

naukowe, w szczególności te, których wyniki są prezentowane w międzynarodowych czasopismach naukowych) i w dydaktyce (nazwy przedmiotów i specjalizacji w ramach kierunków studiów z obszaru rachunkowości) dominuje określenie rachunkowość zarządcza (Zarzycka, Dobroszek, 2015). W kontekście ewolucji RZ i C w Polsce warto wspomnieć także o rozpoczętej i kontynuowanej dyskusji naukowej dotyczącej relacji między analizowanymi koncepcjami. W 2010 roku zostało wydane oficjalne stanowisko będące rezultatem prac Komisji ds. Rachunkowości Zarządczej/Controllingu funkcjonującej przy Radzie Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce, wskazujące, że rachunkowość zarządcza i controlling to tożsame pojęcia (Sobańska i in., 2010). Stanowisko to wynikało z zastąpienia kontynentalnego modelu rachunkowości (dwa odrębne systemy rachunkowości: controlling i rachunkowość finansowa, Rieg i in., 2021) modelem angloamerykańskim (jedność systemu rachunkowości, Sobańska, 2012). Na ten proces miały także wpływ m.in. nowe podejście do zarządzania organizacją (ukierunkowane na kreowanie wartości) oraz powstanie i rozwój Międzynarodowych Standardów Rachunkowości/Międzynarodowych Standardów Sprawozdawczości Finansowej (MSR/MSSF) (Ikäheimo, Taipaleenmäki, 2010; Nita, 2015; Świdowska, 2007; Weißenberger, Angelkort, 2011).

Mimo wypracowanego w Polsce wspólnego stanowiska, obrazującego relacje między controllingiem i rachunkowością zarządczą, występują nadal wśród naukowców odmienne poglądy w tym zakresie. Na przykład podkreśla się, że controlling wykracza poza ramy koncepcji rachunkowości zarządczej (Szychta, Dobroszek, 2017a, b). Niezależnie jednak od użytej terminologii od momentu transformacji ekonomiczno-politycznej w Polsce wzrastało zainteresowanie badaniami naukowymi z zakresu RZ/C (Szychta, 2007), przy czym publikacji naukowych z tej dziedziny jest mniej niż z rachunkowości finansowej (Michalak, Dobroszek, 2013; Dobroszek, Waniak-Michalak, 2016). Zwiększająca się liczba studiów empirycznych wynikała z dynamicznego rozwoju analizowanych koncepcji w biznesie. Nie tylko pojawiało się coraz więcej firm, które wdrożyły system RZ/C, ale także coraz więcej przedsiębiorstw zaczęło dysponować szerokim wachlarzem narzędziowym, jaki oferuje koncepcja (Szychta, 2007; Szychta, 2019a, b). Od czasu przemian polityczno-ekonomicznych w Polsce minęło 30 lat, a Polska znajduje się na etapie rozwijania, tj. umiędzynarodawiania gospodarki rynkowej, także jej dopasowywania do trendów światowych, np. w zakresie zrównoważonego rozwoju, automatyzacji i robotyzacji (Schwab, 2018). W związku z tym warto przywrócić się ponownie badaniom naukowym w obszarze RZ/C oraz ich odniesieniem do współczesnych wyzwań gospodarek, w tym biznesu i nauki. Z uwagi na fakt, że wiodącym ogólnopolskim czasopiśmie naukowym poświęconym rachunkowości są wydawane od 1977 roku „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” (ZTR), przedmiotem badań autorów będą publikacje umieszczone właśnie w tym periodyku.

Celem artykułu jest przegląd artykułów naukowych z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu opublikowanych „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” w latach 2010–2020. Osiągnięcie tak sformułowanego celu wymaga otrzymania odpowiedzi na następujące pytania badawcze (PB):

- PB1: Czy w okresie 2010–2020 (umiędzynarodawianie gospodarki polskiej) zwiększyła się liczba/udział publikacji z zakresu RZ/C w ZTR?
- PB2: Czy w analizowanych publikacjach naukowych w ZTR dominuje stosowanie terminu rachunkowość zarządcza nad terminem controlling?
- PB3: Czy badane artykuły z RZ/C nawiązują do nowoczesnych zagadnień i wyzwań współczesnego biznesu?
- PB4: Czy wyodrębnione w toku przeglądu artykuły ZTR mają w większym stopniu charakter empiryczny niż konceptualny?

Artykuł składa się z trzech części. Pierwsza teoretyczna część obejmuje prezentację następujących zagadnień: controlling a rachunkowość zarządcza, innowacyjność w RZ/C oraz dotychczasowy stan badań naukowych z zakresu RZ/C w Polsce. Druga część artykułu to opis metodologii badania, którego celem jest uzyskanie odpowiedzi na postawione pytania badawcze, zaś trzecia część ukazuje wyniki przeprowadzonego studium empirycznego. Artykuł kończy się podsumowaniem osiągniętych rezultatów i dyskusją.

## 1. Przegląd literatury

### 1. 1. Rachunkowość zarządcza a controlling

Rachunkowość zarządcza z systemu dostarczającego głównie danych finansowych na potrzeby zarządzania i podejmowania decyzji przeobraziła się w kompleksowy system pomiarowo-informacyjny kreujący informacje finansowe i niefinansowe w perspektywie operacyjnej i strategicznej funkcjonowania biznesu, adaptujący jednocześnie nowoczesne technologie (Chenhall, Langfield-Smith, 1998; Guilding i in., 2000; Baines, Langfield-Smith, 2003; Luther, Longden, 2001; Łada, 2016; Sadowska, 2018). Nowy wymiar RZ znalazł odzwierciedlenie w postrzeganiu<sup>1</sup> specjalisty z tego zakresu, tj. z „liczykrupy” (*beancounter*), „magazyniera informacji”, „strażnika wyników i informacji” w kierunku „biznes partnera” (Järvenpää, 2007; Oyewo, 2021). Taki sam *status quo* ma rozwijająca się w krajach niemieckojęzycznych, ale również w Europie Środkowo-Wschodniej koncepcja controllingu (Nowak, 2011).

Zważywszy na fakt, że RZ/C mają wymiar aplikacyjny i praktyczny, najlepiej je odzwierciedlają definicje opracowane przez profesjonalne instytucje międzynarodowe. Na przykład IMA (Institute of Management Accountants) wskazuje, że „rachunkowość zarządcza jest zawodem, który obejmuje partnerstwo w podejmowaniu decyzji zarządczych, opracowywanie systemów planowania i zarządzania dokonaniem oraz dostarczanie doświadczenia w zakresie sprawozdawczości finansowej i kontroli w celu wspierania kierownictwa w formułowaniu i wdrażaniu

---

<sup>1</sup> O stereotypach społecznych i kulturowych dotyczących osób zajmujących się rachunkowością piszą np. Masztalerz i Osikowicz (2020).

strategii organizacji” (IMA, 2008). Podobną orientację na wsparcie menedżerów w procesie kreowania wartości i osiągania celów strategicznych zaproponowała organizacja CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) wspólnie z AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) w dokumencie pt. *Global Management Accounting Principles* (CIMA i AICPA, 2015; Masztalerz, 2014). Z kolei według IGC/ICV (International Group of Controlling/Internationaler Controller Verein) controlling jest „procesem zarządczym, którego zadaniem jest wspieranie kierownictwa (menedżerów) w dążeniu do osiągnięcia celów operacyjnych i strategicznych, a którego fundamentami są m.in. planowanie, kalkulacja, kontrola, zarządzanie” (IGC/ICV, 2020). We wskazanych objaśnieniach instytucji profesjonalnych podkreśla się zarówno istotę równoważenia kosztów, jak i zarządzanie finansami oraz partnerstwo. Oznacza to wyjście poza ramy wyłącznie operacyjnej rachunkowości zarządczej i controllingu w kierunku strategicznej rachunkowości zarządczej i strategicznego controllingu (np. Nita, 2008; Nowak, 2011) oraz pełną bądź częściową integrację RZ/C z rachunkowością finansową (Nita, 2015; Sobańska, 2012).

W kontekście RZ, której źródłem powstania są kraje anglosaskie, nie wydaje się to być nową perspektywą rozwoju, poza kwestią aktywnego partnerstwa i strategicznego wymiaru. W anglosaskim kręgu kulturowym rachunkowość zarządcza była zintegrowana z rachunkowością finansową i sprawozdawczością finansową od samego początku jej istnienia (Becker, Messner, 2007; Szychta, 2007). Natomiast wyraźna przemiana jest widoczna, w tym zakresie, w niemieckojęzycznym obszarze. W Niemczech system rachunkowości przez dziesięciolecia bazował na odrębnych księgach, tj. na potrzeby sprawozdawczości finansowej – kategorie księgowe kosztów oraz sprawozdawczości zarządczej – kategorie księgowe i kalkulacyjne kosztów (Ewert, Wagenhofer, 2007). Punkt zwrotny pojawił się w latach 90. XX wieku, kiedy duże przedsiębiorstwa niemieckie zaczęły zachęcać do integracji controllingu i rachunkowości finansowej. Było to efektem wdrażania MSR/MSSF oraz kwestią oszczędności związanych z utrzymaniem dwóch systemów rachunkowości (Hebeler, 2006; Wagenhofer, 2006; Weißenberger, Angelkort, 2011; Brandau i in., 2017). Warto dodać, że implementacja MSR/MSSF w wielu krajach (np. Czechy) była bodźcem do zaistnienia rachunkowości zarządczej w biznesie (Procházka, 2010). W związku z tym, że w niemieckojęzycznym kręgu kulturowym w biznesie upowszechnił się mocno controlling, dodatkowo wspierany przez profesjonalną organizację IGC/ICV, toteż niemieccy akademicy chętnie propagowali tę koncepcję w nauce i dydaktyce (Brandau i in., 2017). Z drugiej strony postępujące umiędzynarodowienie nauki spowodowało, że niemieccy badacze, aby znaleźć się w czołówce międzynarodowych naukowców, zaczęli operować terminem anglojęzycznym *management accounting* dla wyrażenia controllingu (Schäffer, 2013).

W kontekście dyskusji o RZ/C warto wspomnieć także o działalności niemieckiej organizacji zrzeszającej controllerów – ICV (Internationaler Controller Verein), która, podążając w kierunku umiędzynarodowienia, zbudowała jej szerszy wymiar wraz ze szwajcarską organizacją IGC (International Group of Controlling), popularyzując w ten sposób controlling oraz jego wykonawcę – controllera na

arenie międzynarodowej, w szczególności w krajach Europy Środkowo-Wschodniej (IGC/ICV, 2021). W związku tym pojawia się pytanie, czy udało się w krajach niemieckojęzycznych wypracować jedno stanowisko w kontekście controllingu i jego odniesienia do rachunkowości zarządczej? Z jednej strony niektórzy niemieccy badacze w swoich publikacjach sugerują równość rachunkowości zarządczej z controllingiem, a z drugiej – na potrzeby promowania działalności IGC/ICV poza niemieckokulturowym kręgiem (np. w krajach Europy Środkowo-Wschodniej) – używają w komunikacji terminu controlling, a nie rachunkowość zarządcza. W ten sposób promują i popularyzują controlling. Można zatem stwierdzić, że odmienne stanowiska badaczy na temat controllingu w Niemczech mają bezpośrednie odzwierciedlenie w zróżnicowaniu istoty tej koncepcji w obszarze badań naukowych w innych krajach, na przykład w Polsce. Okazuje się bowiem, że oficjalne stanowisko w Polsce na temat RZ i C nie ma przełożenia na rzeczywistość naukową. Wyniki badania przeprowadzonego przez A. Szychtę i J. Dobroszek (2017a, b) wskazują, że większość badanych naukowców postrzega controlling jako rachunkowość zarządczą i kontrolę lub koordynację i sterowanie, a dopiero w dalszej perspektywie jako wyłącznie rachunkowość zarządczą. Takie rozumowanie jest zgodne z objaśnieniem controllingu prezentowanym przez R. Mattessicha (2008), wskazującym, że controlling „obejmuje rachunkowość zarządczą, ale wykracza poza rachunkowość i zajmuje się kwestiami koordynacji działań zarządczych”.

W najbliższej przyszłości nie wydaje się możliwe ujednoczenie terminów RZ i C, a czy w ogóle jest możliwe, biorąc pod uwagę choćby prężnie rozwijającą się działalność ICV/IGC w Europie Środkowo-Wschodniej? W związku z tym należy oczekiwać, że w Polsce, gdzie rachunkowość zarządcza jest ukształtowana przez oba wyżej wskazane uwarunkowania kulturowe, publikacje nawiązują i będą nawiązywały zarówno do niemieckiego controllingu, jak i do anglosaskiej rachunkowości zarządczej w ujęciu pojęciowym i koncepcyjnym.

## 1.2. Innowacyjność w rachunkowości zarządczej/controllingu

Niezależnie od zastosowania terminu w publikacjach naukowych, pozostaje niezmiennie, że RZ i C ewoluują (Łada, 2016; Szychta, 2007), dostosowując się do przemian społeczno-gospodarczych na świecie. Współcześnie podkreśla się w nauce i biznesie pojęcie innowacyjność, w szczególności innowacyjność, która zapewnia zrównoważony rozwój (Lopez-Valeiras i in., 2015). Z jednej strony oznacza to, że rachunkowość ma wprowadzać, w ramach swoich podsystemów, innowacyjne rozwiązania, z drugiej zaś rachunkowość ma oddziaływać na innowacyjność biznesu (Łada, 2016; Schmeisser i in., 2013; Busco, Quattrone, 2018).

Innowacyjność w RZ i C jest najczęściej łączona z zastosowaniem nowoczesnych narzędzi (Abernethy, Bouwens 2005; Haiza Muhammad Zawawi, Hoque, 2008; Ax, Greve, 2017; Pavlatos, Kostakis, 2018). Na przykład M.A. Abernethy i J. Bouwens (2005) wskazują, że innowacyjność RZ oznacza wdrożenie nowego

systemu bądź przeprojektowanie istniejącego. Z reguły nowoczesne instrumentarium RZ i C ukierunkowane jest na perspektywę strategiczną działalności biznesu (kreowanie wartości), obejmując tym samym tworzenie informacji finansowych i niefinansowych (Chenhall, Langfield-Smith, 1998; 1999). Informacje niefinansowe stanowią istotę współczesnego raportowania niefinansowego istotnego dla sprawozdawczości zintegrowanej (Walińska i in., 2018; Sobczyk, 2017). W związku z tym można potwierdzić zjawisko integracji rachunkowości finansowej z rachunkowością zarządczą/controllingiem (Kabalski, 2014; Nita, 2015; Sobańska, 2012). Przy czym można wskazać, że na poziomie strategicznym będzie proces integracji rachunkowości finansowej i rachunkowości zarządczej wyraźniej zarysowany, aniżeli na poziomie operacyjnym. Strategiczna rachunkowość zarządcza łączy zatem strategię z tworzeniem łańcucha wartości oraz całą działalność z obiektami kosztowymi. Instrumenty i metody wchodzące w jej skład to: rachunek kosztów działań i zarządzanie poprzez działania, rachunek kosztów docelowych, reorganizacja procesów, całościowe zarządzanie jakością, zarządzanie łańcuchem wartości, teoria ograniczeń czy zrównoważona karta wyników (Chenhall, 2008).

Innowacyjność w RZ i C wiąże się także z odpowiednimi rozwiązaniami technologicznymi (Jędrzejka, 2019, Zarzycka i in., 2019). Bez zastosowania kompleksowych rozwiązań IT nie jest możliwe funkcjonowanie omawianej koncepcji w taki sposób, aby zapewniała ona efektywność i elastyczność w procesie zarządzania współczesną organizacją (Bhimani, Willcocks, 2014). Digitalizacja, automatyzacja i robotyzacja, obok zastosowania nowych narzędzi rachunkowości zarządczej/controllingu, to kluczowe elementy obecnego rozumienia innowacyjności w analizowanych koncepcjach (Möller i in., 2020; Zarzycka i in., 2019).

### **1.3. Rachunkowość zarządcza i controlling w publikacjach – perspektywa Polski**

A. Szychta (2007) stwierdzała, opierając się na wynikach badań własnych i innych autorów, że rachunkowość zarządcza ma charakter ewolucyjny. Można przypuszczać, że taka tendencja ma miejsce w większym stopniu w praktyce gospodarczej. Jak wskazują wyniki studium empirycznego Szychty (2019a, b), w trzeciej dekadzie rozwoju gospodarki rynkowej po transformacji systemu politycznego w Polsce, zwiększył się udział przedsiębiorstw dysponujących systemem rachunkowości zarządczej, a więc jego narzędziami. W związku z tym potwierdziła się znana od lat korelacja, że im większa i bardziej złożona działalność biznesowa, tym większy odsetek firm wdraża rachunkowość zarządczą, tj. komórkę controllingu (Dobroszek, 2016; Szychta 2019a, b). Jednak w kontekście strategicznej rachunkowości zarządczej Szychta (2019a, b) stwierdza, że w biznesie niewiele w tym zakresie zmieniło się na przestrzeni lat. Metody strategicznej rachunkowości zarządczej są bowiem rzadko stosowane nawet w dużych organizacjach, co może oznaczać, że systemy tej koncepcji w biznesie w Polsce nie są innowacyjne.

Badania naukowe w zakresie RZ i C rozwinęły się w Polsce po 1990 roku, kiedy możliwa była swobodna wymiana informacji i można było oficjalnie stosować te terminy w nauce, edukacji oraz w biznesie. J. Dobroszek i H. Waniak-Michalak (2016) przeprowadziły w związku z 40-leciem czasopisma ZTR badanie empiryczne nawiązujące do obszarów tematycznych opisywanych w opublikowanych artykułach. Autorki podzieliły okres analizy na trzy przedziały czasowe: gospodarka centralnie planowana (1977–1989), rozwój/kształtowanie się gospodarki rynkowej (1990–2000) oraz umacnianie się gospodarki rynkowej (2001–2016). Całościowa liczebność publikacji z okresu na okres rosła i w każdym z nich dominowały publikacje z rachunkowości finansowej aniżeli z RZ i C. Można uznać, że w okresach po 1990 roku udział artykułów nawiązujących do rachunkowości zarządczej/controllersingu był na poziomie 17%. Przy czym dynamika wzrostu artykułów z RZ i C między pierwszym a drugim okresem analizy i wynosiła około 200%, zaś między drugim a trzecim okresem analizy, odpowiednio 65%. Biorąc pod uwagę, że RZ/C były pewnego rodzaju nowością po 1990 roku w Polsce, obok rachunkowości finansowej znanej i praktykowanej od wieków, można uznać, że wśród badaczy krajowych wzrastało zainteresowanie prezentacją tej tematyki i badaniami empirycznymi w jej zakresie. Potwierdzeniem tego stanu faktycznego są także studia empiryczne J. Michalaka i J. Dobroszek (2013). Z kolei Szychta i Dobroszek (2017a) wykazały, że częściej stosowanym terminem w artykułach naukowych w ZTR w latach 1977–2016 była rachunkowość zarządcza aniżeli „controlling”. Ponadto publikacje najczęściej odnosiły się do ogólnej istoty, rozwoju i wdrożenia RZ, a w dalszej kolejności podejmowana była tematyka tradycyjnych systemów kosztów, rachunku kosztów działań, pomiaru dokonań, czy kosztów i ich koncepcji. Natomiast rzadko była poruszana tematyka, lub w ogóle, z zakresu rachunkowości zarządczej i MSR/MSSF lub rachunkowości zarządczej w kontekście kreowania wartości. Z kolei Dobroszek i in. (2020) przeanalizowali powiązanie RZ i C z nowoczesnymi zagadnieniami zarządzania i biznesu, tj. działalnością logistyczną i zarządzaniem łańcuchem dostaw. W okresie analizy 2010–2018 w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości” opublikowane były tylko cztery artykuły z tego obszaru. Nieznacznie większa liczba tego rodzaju artykułów była w „Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”<sup>2</sup>. Natomiast najwięcej artykułów nawiązujących do wskazanej problematyki było opublikowanych w czasopiśmie dla praktyków pt. „Logistyka”. W artykułach tego czasopisma przedstawiano najczęściej adaptację narzędzi i metod RZ i C pod kątem zarządzania logistycznego i zarządzania łańcuchem dostaw. Z powyższych wyników dotychczasowych badań empirycznych obejmujących przegląd artykułów z rachunkowości, w tym rachunkowości zarządczej/controllersingu, opublikowanych w polskich czasopismach naukowych, głównie w ZTR, można stwierdzić, że największe zainteresowanie RZ/C

<sup>2</sup> Warto w tym miejscu dodać, że w „Pracach Naukowych Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu” od ponad dwóch dekad ukazują się liczne artykuły przygotowane przez polskich i zagranicznych autorów na doroczną ogólnopolską konferencję naukową „Rachunkowość a controlling” (organizowaną przez UE we Wrocławiu), która stanowi najważniejsze wydarzenie naukowe tego typu w zakresie RZ/C w Polsce.



było zaraz po 1990 roku. W kolejnych latach ta liczebność zmalała, co może wynikać z większej dywersyfikacji w procesie publikowania, tj. kierowania artykułów z RZ/C do czasopism międzynarodowych bądź też typowo branżowych.

## 2. Metodyka badania empirycznego

Badaniem empirycznym za lata 2010–2020 objęto artykuły naukowe<sup>3</sup> opublikowane w „Zeszytach Teoretycznych Rachunkowości”. Przesłanką wyboru podmiotu badań, tj. ZTR, jest fakt, że są one wydawanym od blisko 45 lat wiodącym ogólnopolskim czasopismem naukowym specjalizującym się w rachunkowości. Z uwagi zatem na jego uznanie w krajowym środowisku naukowym autorzy uznali, że ZTR są właściwą bazą danych do przeprowadzenia studium empirycznego.

W badanym okresie (11 roczników) ukazało się łącznie 57 tomów<sup>4</sup> ZTR (numery tomów od 54 do 110), w których opublikowano w sumie 626 artykułów naukowych, czyli średnio 57 rocznie, a 11 na tom. Poszczególne roczniki i numery ZTR różniły się liczebnością opublikowanych tekstów naukowych (47–84 rocznie, 7–26 na tom).

Kolejnym etapem badania była identyfikacja artykułów z zakresu RZ/C. Nie zastosowano tutaj podejścia uproszczonego (np. według tytułu publikacji czy słów kluczowych), lecz dokonano wnikliwego przeglądu treści 626 tekstów. Przyjęte podejście było umotywowane tym, że sam tytuł czy słowa kluczowe nie zawsze wskazują, iż artykuł dotyczy RZ/C. W rezultacie ustalono, że dalszej analizie poddanych zostanie 116 tekstów, co stanowi 18,5% badanej ogólnej liczby.

W następnej fazie badania dokonano klasyfikacji zidentyfikowanych 116 artykułów według różnych kryteriów. Po pierwsze, określono, czy autor tekstu nawiązuje do rachunkowości zarządczej czy controllingu<sup>5</sup>. Po drugie, wyodrębniono problematykę podejmowaną w tekstach naukowych, dzieląc ją na następujące kwestie: koncepcja – holistyczne ujęcie RZ/C, narzędzia/metody, zasoby ludzkie, raportowanie, inne (np. odbiorcy informacji RZ/C). Po trzecie, zweryfikowano artykuły pod kątem tematyki innowacyjności rachunkowości zarządczej wyrażonej poprzez nowoczesne, strategiczne narzędzia RZ/C (rachunek kosztów działań a zarządzanie poprzez działania, rachunek kosztów docelowych, rachunek cyklu życia produktu, kosztów zbilansowana karta wyników) oraz rozwiązania biznesowe (zarządzanie przez wartość, kompleksowe zarządzanie jakością, szczupłe zarządzanie, zarządzanie logistyką i łańcuchem dostaw, zrównoważony rozwój, automatyzacja i robotyzacja).

---

<sup>3</sup> W badaniu pominięto teksty okolicznościowe, komentarze, recenzje i teksty czysto informacyjne (np. o awansach naukowych w Polsce lub organizowanych konferencjach). Ze względów stylistycznych w dalszych rozważaniach badane artykuły naukowe będą określane mianem artykułów, publikacji lub tekstów.

<sup>4</sup> Zwykle ukazywało się pięć tomów ZTR rocznie z wyjątkiem lat 2010 i 2014, w których wydano po sześć tomów.

<sup>5</sup> W przypadku wyraźnego braku wskazania przez autora/autorów poruszanej koncepcji, tj. RZ czy C, tekst naukowy został przyporządkowany do RZ.

Kolejnym krokiem studium empirycznego było wydzielenie artykułów ze względu na podejście do badań, tj. badania empiryczne i teoretyczne, w tym: (1) do badań empirycznych zaliczono artykuły, w których zastosowano badania ankietowe, studium przypadku (*case study*), archiwalną dokumentację, eksperyment, przegląd literatury lub badanie w działaniu (*action research*); (2) do badań teoretycznych zaliczono artykuły o charakterze koncepcyjnym lub takie, w których wykorzystano analitykę matematyczną (za: Haiza Muhammad Zawawi, Hoque, 2010).

### 3. Wyniki badania

W badanym okresie (2010–2020) opublikowano w ZTR łącznie 116 artykułów<sup>6</sup> naukowych z zakresu RZ/C, co stanowi niespełna 1/5 wszystkich (626) publikacji naukowych w tym czasopiśmie w analizowanym przedziale czasowym (18,5%). Średnio blisko 11 artykułów rocznie (dwa artykuły na tom) dotyczyło obszaru RZ/C, przy czym w poszczególnych rocznikach wyglądało to bardzo różnie (od trzech do 18 tekstów). Syntetyczne zestawienie frekwencji publikacji z zakresu RZ/C w ujęciu rocznym przedstawiono w tabeli 1.

**Tabela 1.** Frekwencja publikacji z RZ/C w ZTR w latach 2010–2020

Rok	Liczba artykułów				Udział artykułów RZ/C w %
	ogółem	RZ	C	RZ/C	
2010	84	17	1	18	21,4
2011	77	13	1	14	18,2
2012	50	6	1	7	14,0
2013	52	12	0	12	23,1
2014	65	6	2	8	12,3
2015	51	12	1	13	25,5
2016	48	13	0	13	27,1
2017	52	9	0	9	17,3
2018	51	9	1	10	19,6
2019	49	8	1	9	18,4
2020	47	3	0	3	6,4
<b>Suma</b>	<b>626</b>	<b>108</b>	<b>8</b>	<b>116</b>	<b>18,5</b>

Źródło: opracowanie własne.

<sup>6</sup> Warto dodać, że autorami lub współautorami 80 artykułów w badanej grupie 116 tekstów z zakresu RZ/C byli przedstawiciele następujących ośrodków (w kolejności od najczęściej występujących): Uniwersytet Łódzki, Szkoła Główna Handlowa w Warszawie, Uniwersytet Wrocławski, Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach, Uniwersytet Ekonomiczny w Krakowie, Uniwersytet Ekonomiczny w Poznaniu.

Jak wskazują wyniki badania, zdecydowana większość autorów (108 artykułów, czyli 93%) używała w swoich publikacjach terminu rachunkowość zarządcza lub nie wskazywała, czy lokują swoje badania w RZ, czy C, a tylko nieliczni (7%) odwoływali się jednoznacznie do pojęcia „controlling”. Warto dodać w tym miejscu (bo nie zamieszczono tej informacji w tab. 1), że prawie co czwarty tekst (23%) z zakresu RZ/C był napisany w języku angielskim, przy czym należy zaznaczyć, że były to głównie publikacje polskich autorów, zaś artykuły z zagranicznym (współ)autorstwem (głównie badaczy pochodzących z Europy Środkowej i Wschodniej) stanowiły jedynie 5% ogółu artykułów z zakresu RZ/C.

W dalszej części badania empirycznego (zgodnie z przedstawioną metodyką i przyjętymi kryteriami) dokonano klasyfikacji artykułów przez pryzmat poruszanej problematyki. Wyniki analizy prezentuje tab. 2, z której wynika, że ponad połowa publikacji była skoncentrowana na wybranych metodach i narzędziach RZ/C, co trzeci artykuł ukazywał problematykę RZ/C w ujęciu holistycznym, a tylko 15% nawiązywało do innych zagadnień (np. raportowania czy zasobów ludzkich, rozumianych jako controllerów lub specjalistów ds. rachunkowości zarządczej).

**Tabela 2.** Problematyka publikacji z RZ/C w ZTR w latach 2010–2020

Rok	Ogółem RZ/C	Ujęcie holistyczne	Narzędzia i metody	Zasoby ludzkie	Raportowanie	Inne
2010	18	3	15	0	0	0
2011	14	5	8	1	0	0
2012	7	4	3	0	0	0
2013	12	5	6	0	1	0
2014	8	2	4	2	0	0
2015	13	3	7	2	0	1
2016	13	4	6	1	0	2
2017	9	2	5	1	1	0
2018	10	4	5	0	0	1
2019	9	3	4	0	0	2
2020	3	1	0	1	1	0
<b>Suma</b>	<b>116</b>	<b>36</b>	<b>63</b>	<b>8</b>	<b>3</b>	<b>6</b>
%	100	31,0	54,3	6,9	2,6	5,2

Źródło: opracowanie własne.

Wśród narzędzi i metod RZ/C szczególnie istotne, zdaniem autorów, są te, które wiążą się z nowoczesnymi zagadnieniami i wyzwaniem biznesu, gdyż RZ/C to dziedzina stosowana. Przegląd treści badanych 116 artykułów wskazuje, że jedynie co czwarty (29 tekstów) dotyczy takich metod i narzędzi. Po kilka publikacji poświęconych było takim tematom jak (w kolejności według frekwencji): rachunek

i zarządzanie kosztami działań (w tym zasobowy i obiektowy rachunek kosztów), strategiczna karta wyników, pomiar dokonań finansowych i niefinansowych, controlling logistyki i zarządzanie łańcuchami dostaw, zrównoważony rozwój i społeczna odpowiedzialność biznesu czy *benchmarking*. Pojedyncze publikacje dotyczyły takich zagadnień, jak rachunek kosztów docelowych (*target costing*), rachunek kosztów ciąglego doskonalenia (*kaizen costing*), rachunek kosztów cyklu życia (*life cycle costing*), wykorzystanie nowoczesnych technologii IT, *beyond budgeting*, *lean management*, zarządzanie relacjami z klientami czy pomiar kapitał ludzkiego.

Następnym obszarem analizy były rodzaje badań przeprowadzonych przez autorów publikacji. W ponad 2/3 artykułów zastosowano podejście empiryczne, przy czym najczęściej autorzy bazowali na badaniach ankietowych (24%), dokonywali przeglądu literatury (16%), analizowali studium przypadku (11%) lub przeprowadzali badania archiwalne na zastanych danych (13%). Sporadycznie pojawiały się publikacje bazujące na badaniu w działaniu (3%) lub eksperymencie (2%). Podejście teoretyczne wykorzystano w niespełna 1/3 analizowanych tekstów – w większości były to artykuły koncepcyjne i przeglądowe (22%). Analitykę matematyczną stosowano rzadko (9%). Wyniki tej części badania ujęto w tabeli 3.

**Tabela 3.** Rodzaje badań w publikacjach z RZ/C w ZTR w latach 2010–2020

Rok	Ogółem RZ/C	Badania empiryczne						Badania teoretyczne	
		ankiety, wywiady	case study	badania archiwalne	przegląd literatury	eksperyment	badanie w działaniu	przegląd koncepcyjny	analityka matematyczna
2010	18	3	0	3	2	0	0	7	3
2011	14	2	2	1	2	0	1	4	2
2012	7	2	0	0	1	0	0	3	1
2013	12	2	2	1	3	0	0	3	1
2014	8	1	1	1	0	0	1	2	2
2015	13	1	1	3	4	1	0	3	0
2016	13	5	1	1	3	0	1	2	0
2017	9	1	4	2	1	0	0	1	0
2018	10	5	1	2	1	0	0	1	0
2019	9	5	1	0	1	1	0	0	1
2020	3	1	0	1	1	0	0	0	0
<b>Suma</b>	<b>116</b>	<b>28</b>	<b>13</b>	<b>15</b>	<b>19</b>	<b>2</b>	<b>3</b>	<b>26</b>	<b>10</b>
%	100	24,1	11,2	12,9	16,4	1,7	2,6	22,4	8,6
Suma	<b>116</b>	<b>80</b>						<b>36</b>	
%	100	69,0						31,0	

Źródło: opracowanie własne.

Warto w tym miejscu nawiązać do kwestii paradygmatów badawczych (*research paradigms*). Można zauważyć, że w analizowanych publikacjach dominuje tzw. paradygmat głównego nurtu (*mainstream*), w ramach którego rzeczywistość postrzegana jest jako obiektywna, a do jej badania stosuje się głównie metody ilościowe. Paradygmaty „alternatywne”, tj. interpretacyjny (*interpretive*) i krytyczny (*critical*), w których stosuje się inne narzędzia badawcze (w tym np. sądy wartościujące), są w badanej grupie<sup>7</sup> obecne właściwie tylko w artykułach koncepcyjnych poświęconych tym paradygmatom na gruncie RZ (np. Masztalerz, 2013; Szychta, 2014).

Wyniki badania empirycznego pozwalają udzielić odpowiedzi na postawione we wstępie pytania badawcze. Po pierwsze (PB1), w badanym okresie (2010–2020) liczba i udział publikacji w ZTR z zakresu RZ/C utrzymywały się na poziomie zbliżonym do lat poprzednich, a nieznaczny wzrost średniego udziału z 17% (Dobroszek, Waniak-Michalak, 2016) do 18,5% trudno uznać za istotny. Nie należy jednak, zdaniem autorów, wyciągać na tej podstawie wniosku, że w Polsce jest małe zainteresowanie RZ/C, gdyż artykuły z tej subdyscypliny (nierzadko dotyczące innowacyjnych zagadnień) są publikowane w innych czasopismach krajowych (zarówno naukowych, jak i branżowych). Ponadto, wraz z postępującym umiędzynarodowieniem nauki, coraz częściej krajowi autorzy, a tym bardziej zagraniczni badacze, artykuły poruszające aktualne tematy RZ/C kierują do zagranicznych, wysoko punktowanych czasopism (zgodnie z wykazem ministra edukacji i nauki).

Po drugie (PB2), nie ma wątpliwości, że w badanych tekstach zdecydowanie częściej używany jest termin rachunkowość zarządcza (93% tekstów) niż controlling (7%). Można jedynie przypuszczać, że wynika to z motywów, o których była mowa w pierwszej części niniejszego artykułu, niemniej interesujące byłoby poznanie (np. za pomocą badań ankietowych lub wywiadów) przesłanek wyboru stosowania analizowanych terminów w artykułach w środowisku naukowym.

Po trzecie (PB3), ponad połowa (54%) publikacji dotyczyła metod i narzędzi RZ/C, niemniej tylko co czwarty artykuł nawiązywał bezpośrednio do nowoczesnych, innowacyjnych podejść znanych z teorii i praktyki RZ/C (wskazanych wcześniej). Jest to o tyle zaskakujące, że na przykład w czasopismach branżowych skierowanych głównie do praktyków częściej są publikowane teksty odwołujące się do aktualnych wyzwań RZ/C w zakresie koncepcji, metod i narzędzi, oraz kwestii związanych z nowoczesnymi technologiami (np. robotyzacja, automatyzacja, narzędzia informatyczne wspierające RZ/C). Uwzględniając zaprezentowaną tendencję można zatem stwierdzić, że praktyka gospodarcza RZ/C wyprzedza badania naukowe, a tym samym dostępność publikacji naukowych nawiązujących do innowacyjnych zagadnień z tego obszaru. Podobne spostrzeżenia poczyniła Szychta (2007).

---

<sup>7</sup> W analizowanym okresie pojawiały się w ZTR publikacje osadzone w paradygmatach alternatywnych, ale nie były to artykuły z zakresu RZ/C.

Po czwarte (PB4), zdecydowana większość analizowanych artykułów ma charakter empiryczny. Badania ankietowe i wywiady, studium przypadku, badania archiwalne na zastanych danych, eksperyment czy badanie w działaniu zostały wykorzystane w ponad połowie (53%) badanych publikacji. Mimo że wciąż popularne (22%) są artykuły o charakterze przeglądu koncepcyjnego (np. prezentujące wybrane zagadnienia RZ/C bez własnych badań empirycznych), zauważalna jest wyraźna tendencja malejąca ich udziału w łącznej liczbie tekstów publikowanych w ZTR. Należy to ocenić pozytywnie w kontekście innowacyjności.

## Podsumowanie i wnioski

Źródłem wiedzy jest praktyka gospodarcza, natomiast publikacje naukowe, oprócz dostarczania wiedzy czytelnikom, ją porządkują według zadanych kryteriów. Rachunkowość jest specyficznym obszarem dyskursu w Polsce. Z pewnością rachunkowość jest nieodzowna dla praktyki gospodarczej i poprzez to, że bazuje ona na regulacjach prawnych, pojawiają się głosy pozbawiające ją statusu nauki. A. Staszek (2016) podkreśla jednak, że w badaniach z zakresu rachunkowości nie chodzi o analizę regulacji prawnych, ale o studiowanie problemów merytorycznych będących przedmiotem rachunkowości. E. Walińska (2014) dodaje, że to „rachunkowość jako jedyna ma wymiar normatywny, czego nie udało się ani ekonomii, ani finansom”.

Rachunkowość to nie tylko rachunkowość finansowa, podatki czy sprawozdawczość finansowa, ale także rachunkowość zarządcza/controllersing i powiązani z nią wykonawcy. W Polsce o rachunkowości finansowej pod różnymi aspektami pisano od setek lat, natomiast rachunkowość zarządcza/controllersing miała szansę oficjalnie zaistnieć na rynku polskim od strony naukowej i biznesowej dopiero po 1990 roku. Oznacza to 30–50 lat opóźnień od początków i umacniania się tej koncepcji w krajach anglo-amerykańskich i kontynentalnej Europy Zachodniej.

W związku z otwarciem się Polski na wymianę wiedzy i doświadczeń z krajami rozwiniętymi pojawił się na rynku wydawniczym boom publikacji naukowych z zakresu rachunkowości zarządczej/controllersingu. Potwierdza to choćby przedstawiona w badaniach Dobroszek i Waniak-Michalak (2016) dynamika artykułów z zakresu rachunkowości zarządczej/controllersingu w ZTR za okres 40 lat istnienia, przy czym publikacje stawiały za cel przekazywanie głównie wiedzy o istocie i narzędziach analizowanej koncepcji, a więc były w pewnym sensie transferem wiedzy znanej w języku angielskim na język polski. W okresie umacniania się gospodarki rynkowej nieznacznie zmalała ilość artykułów nawiązujących do rachunkowości zarządczej/controllersingu w czasopiśmie krajowych, ale badania z tego zakresu były nadal popularne. Z kolei w okresie umiędzynarodowienia gospodarki i nauki, tj. w ostatnich latach, można zauważyć (czego dowiedziono w niniejszym artykule) brak wyraźnej tendencji wzrostowej w zakresie liczby publikacji z RZ/C, ale też stosunkowo niewielki zakres zagadnień, które odnosiłyby się do innowacyjności rachunkowości zarządczej. Być może przyczyn takiego stanu rzeczy należy upatrywać

nie w małej liczbie badań naukowych z rachunkowości zarządczej/controllingu, ale systemu punktacji czasopism (Kulczycki, 2017). Badacze, zwłaszcza młodzi, w pierwszej kolejności kierują publikacje z badaniami własnymi do wysoko punktowanych czasopism międzynarodowych. To powoduje redukcję w liczebności artykułów w krajowych czasopismach z zakresu rachunkowości (np. ZTR), które – choć nie cieszą się tak wysoką punktacją jak międzynarodowe czasopisma – mają często znacznie dłuższą tradycję publikacyjną. Ponadto badania z zakresu rachunkowości zarządczej/controllingu stały się „wymagające”. Dziś, w porównaniu do okresu sprzed 1990 roku oraz początków transformacji, wiedza na temat rachunkowości zarządczej i controllingu jest powszechnie dostępna. Badacze krajowi specjalizujący się w RZ/C, aby stać się rozpoznawalnymi nie tylko w kraju, ale i za granicą, muszą szukać takich wątków swoich studiów naukowych, które nie były badane na arenie międzynarodowej bądź były dotychczas analizowane przez innych naukowców, ale w innym kontekście (np. kulturowym). Wymaga to ogromnego nakładu pracy i – przy okazji – nawiązania współpracy międzynarodowej, a te elementy prowadzą do publikacji wyników badań empirycznych, nie w krajowym, lecz międzynarodowym czasopiśmie naukowym.

## Literatura

- Abernethy M.A., Bouwens J. (2005), *Determinants of accounting innovation Implementation*, „Abacus”, 41 (3), s. 217–240.
- Ax C., Greve J. (2017), *Adoption of Management Accounting Innovations: Organizational Culture Compatibility and Perceived Outcomes*, „Management Accounting Research”, 34, s. 59–74, DOI: 10.1016/j.mar.2016.07.007.
- Baines A, Langfield-Smith K. (2003), *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach*, „Accounting, Organizations and Society”, 28, s. 675–698.
- Becker A., Messner M. (2005), *After the scandals: A German-speaking perspective on management accounting research and education*, „European Accounting Review”, 14 (2), s. 417–427.
- Bhimani A., Willcocks L. (2014), *Digitisation, 'Big Data' and the transformation of accounting information*, „Accounting and Business Research”, 44 (4), s. 469–490, DOI: 10.1080/00014788.2014.910051.
- Brandau M., Eendenich C., Luther R., Trapp R. (2017), *Separation – integration – and now...? A historical perspective on the relationship between German management accounting and financial accounting*, „Accounting History”, 22 (1), s. 67–91, DOI: 10.1177/1032373216658035.
- Busco C., Quattrone P. (2018), *In Search of the "Perfect One": How accounting as a majestic machine sustains inventions through generative 'in-tensions'*, „Management Accounting Research”, 39, s. 1–16, DOI: 10.1016/j.mar.2017.02.002.
- Chenhall R., Langfield-Smith K. (1998), *Adoption and benefits of management accounting practices: An Australian study*, „Management Accounting Research”, 9, s. 1–19.
- Chenhall R., Langfield-Smith K. (1999), *The implementation of innovative management accounting systems*, „Australian Accounting Review”, 9 (19), s. 37–46.
- Dobija M. (2011), *Rachunkowość zarządcza i controlling*, PWN, Warszawa.
- Dobroszek J. (2011), *Ewolucja controllingu w praktyce amerykańskich i europejskich przedsiębiorstw*, „Acta Universitatis Lodzianensis. Folia Oeconomica”, 249, s. 101–121.
- Dobroszek J. (2016), *Koszty i wyniki w systemie controllingu w przedsiębiorstwach usług logistycznych*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.

- Dobroszek J., Biernacki M., Macuda M. (2020), *Management accounting in logistics and supply chain management: evidence from Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 106 (162), s. 153–176.
- Dobroszek J., Waniak-Michalak H. (2016), *The 40-year impact of the journal „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości” on the development of accounting in Poland*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 90 (146), s. 11–40.
- Ewert R., Wagenhofer A. (2007), *Management accounting theory and practice in German-speaking countries*, [w:] Chapman C.S, Hopwood A.G, Shields M.D. (eds.), *Handbook of Management Accounting Research*, vol. 2, Elsevier, Amsterdam, s. 1035–1069.
- Guilding C., Cravens K.S., Tayles M. (2000), *An international comparison of strategic management accounting practices*, „Management Accounting Research”, 11, s. 113–135.
- Haiza Muhammad Zawawi N., Hoque Z. (2010), *Research in management accounting innovations: An overview of its recent development*, „Qualitative Research in Accounting & Management”, 7 (4), s. 505–568, DOI: 10.1108/11766091011094554.
- Hebeler C. (2006), *Integration von internem und externem Rechnungswesen bei Henkel – Eine ex-post Analyse*, „Zeitschrift für Controlling und Management”, 50, s. 4–13.
- Ikäheimo S., Taipaleenmäki J. (2010), *The divergence and convergence of financial accounting and management accounting—historical and international perspectives from the U.S., Germany, and Finland*, „Die Betriebswirtschaft: Special issue on integration of financial and managerial accounting”, 70, s. 349–68.
- Järvenpää M. (2007), *Making Business Partners: A Case Study on how Management Accounting Culture was Changed*, „European Accounting Review”, 16, s. 99–142.
- Jędrzejka D. (2019), *Zrobotyzowana automatyzacja procesów i jej wpływ na rachunkowość*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 105, s. 137–166, DOI: 10.5604/01.3001.0013.6061.
- Kabalski P. (2014), *Rola rachunkowości zarządczej w procesie sprawozdawczości finansowej*, [w:] Szychta A. (red.), *Rachunkowość zarządcza*, Wolters Kluwer, Warszawa, s. 814–839.
- Karmańska A. (red.) (2006), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa.
- Lopez-Valeiras, E., Gomez-Conde, J., Naranjo-Gil, D. (2015), *Sustainable Innovation, Management Accounting and Control Systems, and International Performance*, „Sustainability”, 7, s. 3479–3492. DOI: 10.3390/su7033479.
- Luther R.G., Longden S. (2001), *Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study*, „Management Accounting Research”, 12 (3), s. 299–320.
- Łada M. (2016), *Automatyzacja procesów rachunkowości zarządczej*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 440, s. 365–372.
- Masztalerz M. (2013), *Interparadigmatic dialogue in management accounting*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 72, s. 79–93.
- Masztalerz M. (2014), *Global Management Accounting Principles – emperor’s new clothes?*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 345, s. 57–65, DOI: 10.15611/pn.2014.345.05.
- Masztalerz M., Osikowicz M. (2020), *Księgowi w kulturze*, Wydawnictwo Ius Publicum, Katowice.
- Mattessich R. (2008), *Two hundred years of accounting research – an international survey of personalities, ideas and publications*, Routledge, London.
- Michalak J., Dobroszek J. (2013), *Nurty i metody badawcze w nauce rachunkowości w Polsce i na świecie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 71, s. 99–123.
- Möller K., Schäffer U., Verbeeten F. (2020), *Digitalization in management accounting and control: an editorial*, „Journal of Management Control”, 31, s. 1–8, DOI: 10.1007/s00187-020-00300-5.
- Nita B. (2015), *Globalne zasady rachunkowości zarządczej – próba standaryzacji*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego”, 854, Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia, 73, s. 139–147.



- Nita B. (2008), *Rachunkowość w zarządzaniu strategicznym przedsiębiorstwem*, Wydawnictwo Wolters Kluwer, Warszawa.
- Nowak E. (red.) (2011), *Controlling w działalności przedsiębiorstw*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Oyewo B. (2021), *Do innovation attributes really drive the diffusion of management accounting innovations? Examination of factors determining usage intensity of strategic management accounting*, „Journal of Applied Accounting Research”, 22 (3), s. 507–538, DOI: 10.1108/JAAR-07-2020-0142.
- Pavlatos O., Kostakis X. (2018), *Management Accounting Innovations in a Time of Economic Crisis*, „Journal of Economic Asymmetries”, 18, DOI: 10.1016/j.jeca.2018.e00106.
- Rieg R., Zarzycka E., Dobroszek J. (2021, w druku). *Determinants of separating management accounting from financial accounting in SMEs and Family Firms – evidence from Poland and German*, „Journal of East European Management Studies”.
- Sadowska B. (2018), *Rachunkowość w podmiotach gospodarki komunalnej – stan obecny i perspektywa zmian*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 103 (159), s. 150–168.
- Schäffer U. (2013), *Management accounting research in Germany: from splendid isolation to being part of the international community*, „Journal of Management Control”, 23, s. 291–309, DOI: 10.1007/s00187-013-0170-6.
- Schmeisser B. (2013), *A Systematic Review of Literature on Offshoring of Value Chain Activities*, „Journal of International Management”, 19 (4), s. 390–406.
- Schwab K. (2018), *Czwarta rewolucja przemysłowa*, Wydawnictwo Studio EMKA, Warszawa.
- Sobańska I. (2012), *Jedność systemu rachunkowości*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 66 (122), s. 179–189.
- Sobańska I., Szychta A., Świdarska G.K., Kabalski P. (2010), *Rachunkowość zarządcza a controlling. Stanowisko Komisji Rachunkowości Zarządczej i Controllingu Rady Naukowej Stowarzyszenia Księgowych w Polsce*, „Rachunkowość”, 3, s. 59–62.
- Sobczyk M. (2017), *Zakres pojęciowy terminu „informacja niefinansowa” jako źródło zróżnicowania ujawnień niefinansowych przedsiębiorstw*, „Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 88 (1), s. 395–401.
- Staszal A. (2016), *Rachunkowość jako nauka w świetle badań z zakresu przedmiotowego polskiej literatury*, „Studia Ekonomiczne. Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego w Katowicach”, 268, s. 187–195.
- Szychta A. (2007), *Etapy ewolucji i kierunki integracji metod rachunkowości zarządczej*, Wydawnictwo Uniwersytetu Łódzkiego, Łódź.
- Szychta A. (2014), *Kierunki alternatywnych badań naukowych w rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 80 (136), s. 193–223.
- Szychta A. (2019a), *Specjaliści do spraw rachunkowości zarządczej w przedsiębiorstwach małych, średnich i dużych w świetle wyników badania empirycznego w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 63 (11), s. 276–292, DOI: 10.15611/pn.2019.11.19.
- Szychta A. (2019b), *Wielkość przedsiębiorstwa jako determinanta praktyki rachunkowości zarządczej*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 103 (159), s. 183–202, DOI: 10.5604/01.3001.0013.3082.
- Szychta A., Dobroszek J. (2017a), *Academic aspects of management accounting and controlling in Poland since the 1990s*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 93 (149), s. 175–209.
- Szychta A., Dobroszek J. (2017b), *Postrzeganie controllingu w środowisku naukowym rachunkowości w Polsce*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 471, s. 365–378.
- Świdarska G.K. (red.) (2003), *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, Difin, Warszawa.
- Świdarska G.K. (2007), *Wyzwania dla ekspertów rachunkowości wobec nowych koncepcji raportowania*, [w:] Cebrowska T., Kowalik A., Stępień R. (red.), *Rachunkowość wczoraj, dziś, jutro*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa, s. 321–332.

- Wagenhofer A. (2006), *Management accounting research in German-speaking countries*, „Journal of Management Accounting Research”, 18, s. 1–19.
- Walińska E. (2014), *Rachunkowość jako nauka – jej współdziałanie z dyscypliną finanse*, „Zeszyty Naukowe Uniwersytetu Szczecińskiego. Finanse. Rynki Finansowe. Ubezpieczenia”, 66 (803), s. 509–523.
- Walińska E., Gad J., Bek-Gaik B. (2018), *Informacje finansowe i niefinansowe w raporcie zintegrowanym – praktyka spółek notowanych na Giełdzie Papierów Wartościowych w Warszawie*, „Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości”, 100 (156), s. 167–189.
- Winiarska K. (2009), *Rachunek kosztów i rachunkowość zarządcza jako instrumenty wspomagania decyzji kierowniczych*, Wydawnictwo Uczelniane Politechniki Koszalińskiej, Koszalin.
- Weissenberger B.E., Angelkort H. (2011), *Integration of financial and management accounting systems: the mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness*, „Management Accounting Research”, 22, s. 160–80.
- Zarzycka E., Dobroszek J., Lepistö L., Moilanen S. (2019), *Coexistence of innovation and standardization: evidence from the lean environment of business process outsourcing*, „Journal of Management Control”, 30 (3), s. 251–286.
- Zarzycka E., Dobroszek J. (2015), *Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze*, „Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu”, 389, s. 329–337.

### **Źródła internetowe**

- CIMA, AICPA (2015), *Global Management Accounting Principles*, [www.cgma.org](http://www.cgma.org) (dostęp 1.05.2021).
- IGC/ICV (2020), [www.icv-controlling.com/pl/o-controllingu/co-to-jest-controlling.html](http://www.icv-controlling.com/pl/o-controllingu/co-to-jest-controlling.html) (dostęp 1.05.2021).
- IMA (2008), *Definition of management accounting*, [www.imanet.org](http://www.imanet.org) (dostęp 1.05.2021).
- Procházka D. (2010), *The Development of Financial and Management Accounting after the IFRS Adoption: A Case from the Czech Republic*, <http://ssrn.com/abstract=1660122> (dostęp 10.05.2021).

### **Źródło finansowania**

Publikacja artykułu została sfinansowana przez Stowarzyszenie Księgowych w Polsce – Oddział Wielkopolski w Poznaniu.

### **Podziękowania**

Autorzy pragną podziękować Zarządowi Oddziału Wielkopolskiego SKwP w Poznaniu, a zwłaszcza profesorowi Wiktorowi Gabrusewiczowi, za wsparcie w wydaniu niniejszej publikacji.