

# PRACE NAUKOWE

Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

# RESEARCH PAPERS

of Wrocław University of Economics

Nr 389

## **Rachunek kosztów, rachunkowość zarządcza i controlling**

Redaktorzy naukowi

Edward Nowak

Robert Kowalak

Magdalena Chmielowiec-Lewczuk



Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu  
Wrocław 2015

Redaktor Wydawnictwa: Aleksandra Śliwka

Redakcja techniczna: Barbara Łopusiewicz

Korekta: Justyna Mroczkowska

Łamanie: Adam Dębski

Projekt okładki: Beata Dębska

Informacje o naborze artykułów i zasadach recenzowania

znajdują się na stronie internetowej Wydawnictwa

[www.pracnaukowe.ue.wroc.pl](http://www.pracnaukowe.ue.wroc.pl)

[www.wydawnictwo.ue.wroc.p](http://www.wydawnictwo.ue.wroc.p)

Publikacja udostępniona na licencji Creative Commons

Uznanie autorstwa-Użycie niekomercyjne-Bez utworów zależnych 3.0 Polska

(CC BY-NC-ND 3.0 PL)



© Copyright by Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu  
Wrocław 2015

**ISSN 1899-3192**

**e-ISSN 2392-0041**

**ISBN 978-83-7695-506-3**

Wersja pierwotna: publikacja drukowana

Zamówienia na opublikowane prace należy składać na adres:

Wydawnictwo Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu

tel./fax 71 36 80 602; e-mail:[econbook@ue.wroc.pl](mailto:econbook@ue.wroc.pl)

[www.ksiegarnia.ue.wroc.pl](http://www.ksiegarnia.ue.wroc.pl)

Druk i oprawa: TOTEM

## Spis treści

<b>Wstęp</b> .....	9
<b>Wioletta Baran:</b> System informacyjny rachunkowości zarządczej w podmiotach leczniczych.....	11
<b>Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska:</b> Audyt finansowy i controlling jako narzędzia informacyjno-kontrolne w systemie rachunkowości podmiotów gospodarczych.....	20
<b>Renata Biadacz:</b> Ujęcie kosztów produkcji i kalkulacji na przełomie XIX i XX wieku na przykładzie podręczników E. Pietrzyckiego i W. Góry ...	28
<b>Renata Burchart:</b> Ceny transferowe a zarządzanie ryzykiem podatkowym w przedsiębiorstwach powiązanych .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Zastosowanie rachunkowości zarządczej w procesie zarządzania ryzykiem zakładu ubezpieczeń .....	50
<b>Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz:</b> Wykorzystanie kalkulacji podziałowej ze współczynnikami do ustalenia kosztów jednostkowych usług motoryzacyjnych.....	61
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Ujawnianie informacji strategicznych w raportach rocznych spółek notowanych na rynkach alternatywnych w Londynie i w Warszawie.....	70
<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Użyteczność informacji niefinansowych w ocenie dokonania organizacji pożytku publicznego .....	84
<b>Joanna Dynowska:</b> Obligatoryjne i nieobligatoryjne elementy polityki rachunkowości w jednostkach samorządu terytorialnego.....	97
<b>Anna Glińska:</b> Zarządzanie wynikami przedsiębiorstwa w warunkach ryzyka	106
<b>Renata Gmińska, Jacek Jaworski:</b> Globalne zasady rachunkowości zarządczej CGMA. Geneza – struktura – treści .....	119
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Poznawcze aspekty formułowania sądów i podejmowania decyzji w rachunkowości behawioralnej – wybrane zagadnienia.....	130
<b>Zdzisław Kes:</b> Metodyka analizy odchyleń w kontroli budżetowej.....	139
<b>Ilona Kędzierska-Bujak:</b> Zarządzanie talentami jako narzędzie wspierające stosowanie zbilansowanej karty wyników .....	150
<b>Magdalena Kludacz:</b> Rachunek kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu szpitalem.....	160
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Model biznesu a budowa przewagi konkurencyjnej	172
<b>Jan Komorowski:</b> Pojęcie i miary równowagi operacyjnej przedsiębiorstwa	181
<b>Roman Kotapski:</b> Ujmowanie kosztów sprzedaży w zakładowym planie kont na potrzeby zarządzania przedsiębiorstwem.....	193
<b>Robert Kowalak:</b> Dualizm kalkulacji kosztów usług komunalnych .....	202

<b>Marcin Kowalewski:</b> SOFP, czyli planowanie operacyjne w <i>lean accounting</i> .....	213
<b>Mirosław Kowalewski:</b> Funkcjonowanie rachunku kosztów i jego wykorzystanie w zarządzaniu kosztami w przedsiębiorstwach wodociągowo-kanalizacyjnych .....	222
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Kalkulacja zysku brutto i netto na sprzedaży według rachunku kosztów działań i MSR 2 – Zapasy .....	231
<b>Maria Nieplowicz:</b> Quo vadis <i>Balanced Scorecard</i> ? .....	249
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Płaca proefektywnościowa jako determinanta elastyczności zakładu wytwórczego .....	258
<b>Edward Nowak:</b> Wkład ośrodka wrocławskiego w rozwój rachunku kosztów .....	275
<b>Marta Nowak:</b> Pomiędzy rachunkowością a psami Pawłowa, czyli krytyka pojęcia „rachunkowość behawioralna” .....	287
<b>Ryszard Orliński:</b> Budżet zadaniowy w szpitalach .....	297
<b>Michał Poszwa:</b> Rachunek kosztów podatkowych a systematyczny rachunek kosztów .....	307
<b>Piotr Waśniewski:</b> Pomiar dokonań w małych i średnich przedsiębiorstwach w Polsce .....	316
<b>Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek:</b> Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu w Polsce i w Niemczech – studia porównawcze .....	329

## Summaries

<b>Wioletta Baran:</b> Management accounting information system in healthcare institutions .....	11
<b>Anna Bartoszewicz, Joanna Dynowska:</b> Financial audit and controlling as information and control tools in the system of accounting of business entities .....	20
<b>Renata Biadacz:</b> Accounting for and calculation of production costs at the turn of the XIX <sup>th</sup> and XX <sup>th</sup> centuries in the manuals of E. Pietrzycki and W. Góra .....	28
<b>Renata Burchart:</b> Transfer pricing and tax risk management in connected firms .....	41
<b>Magdalena Chmielowiec-Lewczuk:</b> Application of management accounting in the process of risk management in insurance company .....	50
<b>Małgorzata Cygańska, Henryk Lelusz:</b> Use of cost accounting with coefficients to determine the costs of individual car services .....	61
<b>Joanna Dyczkowska:</b> Disclosure of strategic information in annual reports of companies listed at the alternative investment markets in London and Warsaw .....	70

<b>Tomasz Dyczkowski:</b> Usefulness of non-financial data in assessing the performance of public benefit organisations .....	84
<b>Joanna Dynowska:</b> Compulsory and non-compulsory elements of accounting policy in local government entities .....	97
<b>Anna Glińska:</b> Enterprise performance management under risk .....	106
<b>Renata Gmińska, Jacek Jaworski:</b> Global Management Accounting Principles – CGMA. Origins – structure – contents.....	119
<b>Elżbieta Jaworska:</b> Cognitive aspects of judgment and decision making in behavioral accounting – chosen issues .....	130
<b>Zdzisław Kes:</b> The deviation analysis methods in the budgetary control .....	139
<b>Iłona Kędzierska-Bujak:</b> Talent management as a supporting tool for balanced scorecard.....	150
<b>Magdalena Kludacz:</b> Cost accounting and its application in the management of hospital .....	160
<b>Bartosz Kołodziejczuk:</b> Business model and building a company’s competitive advantage .....	172
<b>Jan Komorowski:</b> The term and measures of operational equilibrium of enterprise .....	181
<b>Roman Kotapski:</b> Cost accounting for sales in the chart of accounts for the needs of enterprise management .....	193
<b>Robert Kowalak:</b> Dualism of cost calculation of urban services .....	202
<b>Marcin Kowalewski:</b> Sales, Operational and Financial Planning (SOFP) of lean accounting .....	213
<b>Mirosław Kowalewski:</b> Functioning of cost accounting and its application to the cost management in water and sewage companies.....	222
<b>Jarosław Mielcarek:</b> Calculation of gross and net profit on sales according to ABC and IAS 2 – inventories.....	231
<b>Maria Nieplowicz:</b> Quo vadis balanced scorecard? .....	249
<b>Bogdan Nogalski, Przemysław Niewiadomski:</b> Pro-efficiency remuneration as a flexibility determinant of a manufacturing plant.....	258
<b>Edward Nowak:</b> Contribution of Wrocław centre in the development of cost accounting.....	275
<b>Marta Nowak:</b> Between accounting and Pawlow’s dogs. Criticism of “behavioral accounting” term.....	287
<b>Ryszard Orliński:</b> Performance budget in hospitals .....	297
<b>Michał Poszwa:</b> Calculation of tax costs and systematic cost accounting .....	307
<b>Piotr Waśniewski:</b> Performance measurement in small and medium enterprises in Poland.....	316
<b>Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek:</b> Management accounting/controllers education in Poland and Germany – comparative studies.....	328

**Ewelina Zarzycka, Justyna Dobroszek**

Uniwersytet Łódzki

e-mail: ezarzycka@uni.lodz.pl, jdobroszek@uni.lodz.pl

---

**KSZTAŁCENIE W OBSZARZE RACHUNKOWOŚCI  
ZARZĄDCZEJ/CONTROLLINGU W POLSCE  
I W NIEMCZECH – STUDIA PORÓWNAWCZE**

---

**MANAGEMENT ACCOUNTING/CONTROLLING  
EDUCATION IN POLAND AND GERMANY –  
COMPARATIVE STUDIES**

---

DOI: 10.15611/pn.2015.389.30

**Streszczenie:** Celem artykułu jest zbadanie procesu kształcenia w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu w Niemczech. Autorzy artykułu sformułowali następującą hipotezę badawczą: system kształcenia w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce jest zbliżony z niemieckim modelem edukacji. Założony cel został zrealizowany w oparciu o przeprowadzone badania programów kształcenia 167 państwowych uczelni niemieckich. Jako metody badawcze autorzy artykułu zastosowali przegląd literatury przedmiotu oraz statystykę deskryptywną w celu prezentacji wyników badania empirycznego. Wyniki przeprowadzonego studium wskazują na duże rozbieżności w modelu kształcenia stosowanym w Polsce i Niemczech. Dokonane porównanie pozwala zauważyć, iż proces kształcenia specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w Polsce wymaga wprowadzenia istotnych zmian.

**Słowa kluczowe:** szkolnictwo wyższe, rachunkowość zarządcza, controlling, Polska, Niemcy.

**Summary:** The aim of this article is to examine the process of education in the field of management accounting/controlling in Germany. An important element of the paper is to compare the results of a study with management accounting education in Poland. The authors formulated the following research hypothesis: the system of education in the field of management accounting/controlling in Poland is in line with the German model of education. Education programs of 167 public universities in Germany were analysed. As the research methods the authors used a review of the literature and descriptive statistics. The results of the study indicate the large disparities in education model used in Poland and Germany. Thus, the process of education of the specialists in the management accounting in Poland requires significant changes.

**Keywords:** universities, management accounting, controlling, Poland, Germany.

## 1. Wstęp

Przełom XX i XXI w. to okres, w którym powstają nowe narzędzia i techniki rachunkowości zarządczej/controllingu mające wspierać zarządzanie nowoczesnymi organizacjami. Silne i dynamiczne procesy globalizacyjne powodują, iż narzędzia i techniki te są stosowane w przedsiębiorstwach na całym świecie, gdyż centrale korporacji transnarodowych wymuszają ich wdrożenie w lokalnych filiach.

W związku z tym powstaje pytanie, czy zmiany, jakie zachodzą w otoczeniu biznesowym organizacji oraz w samej dziedzinie rachunkowości zarządczej, przekładają się na proces kształcenia specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej/kontrolerów. Pytanie to jest szczególnie ważne dla rozwoju kwalifikacji zawodowych specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce, która nie ma długiej tradycji kształcenia w tym obszarze. Dla porównania w Niemczech koncepcja controllingu jest znana już od początków lat 50. XX w., kiedy to filie spółek amerykańskich rozpoczęły intensywną działalność gospodarczą w tym kraju. Z kolei pod koniec lat 70. XX w. w każdym dużym przedsiębiorstwie w Niemczech występowała w strukturze organizacyjnej wyodrębniona funkcja controllera i taki stan panuje obecnie.

Celem artykułu jest zbadanie procesu kształcenia w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu w Niemczech. Ważnym aspektem będzie porównanie uzyskanych wyników do rezultatów badań w zakresie kształcenia specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej w Polsce (m.in. [Zarzycka 2014]). Silne związki o charakterze gospodarczo-biznesowym strony niemieckiej z Polską, bliskość geograficzna tych dwóch krajów oraz liczne inwestycje firm niemieckich na terenie Polski pozwalają sformułować następującą hipotezę badawczą: system kształcenia w obszarze rachunkowości zarządczej/controllingu w Polsce jest zbliżony z niemieckim modelem edukacji w tym zakresie.

Założony cel zostanie zrealizowany w oparciu o przeprowadzone badania programów kształcenia na kierunkach Betriebswirtschaftslehre, Finance – Rachunkowość – Podatki wśród 167 państwowych uczelni niemieckich. Wyniki przeprowadzonego studium wskazują na duże rozbieżności w modelu kształcenia stosowanym w Polsce i Niemczech.

## 2. Proces kształcenia w obszarze controllingu w Niemczech – wyniki badań własnych

W Niemczech u schyłku XX w. rozgorzała ostra dyskusja dotycząca nauczania rachunkowości zarządczej/controllingu, a badania w tym obszarze można podzielić na 2 kategorie. Pierwsza z nich obejmuje przegląd programów kształcenia uczelni specjalizujących się w kształceniu księgowych oraz zawartości podręczników akademickich, a następnie odniesienie uzyskanych wyników do potrzeb praktyki. Naj-

ciekawsze badania i wnioski można znaleźć w następujących opracowaniach: [Bramsemann 1990; Weißenberger 2002; Hirsch 2003; Becker i in. 2011].

Druga kategoria badań dotycząca edukacji specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej koncentruje się na zbadaniu oczekiwań i potrzeb praktyków rachunkowości zarządczej/controllersingu w zakresie stosowanych narzędzi i metod, a następnie sugerowanie w kontekście tych badań niezbędnych obszarów nauczania. Warto wskazać tu na prace, np. G. Landsberg i E. Mayer [1988] oraz H.U. Küpper [1990].

Niezwykle istotny wkład w badania w zakresie nauczania rachunkowości zarządczej/controllersingu wnoszą raporty i opracowania instytucji Internationaler Controller Verein (ICV). Organizacja ta prezentuje profil controller, który również może stanowić punkt wyjścia przy budowaniu i udoskonalaniu „siatek” przedmiotów z zakresu controllersingu na uczelniach wyższych. Według ICV controller kształtuje i współuczestniczy w procesach zarządzania obejmujących poszukiwanie celów, planowanie, sterowanie i ponosi współodpowiedzialność za osiąganie wyznaczonych celów. W rezultacie z tak wyznaczonego profilu controllera wynikają określone założenia dla procesu edukacji na uczelniach wyższych, m.in. poza znajomością samej koncepcji controllersingu i jej metod, instrumentów, controller powinien posiadać wiedzę z obszaru zarządzania, finansów, organizacji procesów, a więc i takie przedmioty powinny znaleźć się w siatce programowej kierunku kształcącego przyszłego specjalistę ds. rachunkowości zarządczej/controllersingu.

W Niemczech kształtowanie zawodu specjalisty ds. rachunkowości zarządczej, zwanego tam controllerem, przebiega w nieco inny sposób niż w Polsce, w szczególności w kontekście wyboru kierunku kształcenia. Jest to spowodowane ewolucją rachunkowości zarządczej w Niemczech, którą Niemcy zaadaptowali pod nazwą controllersing i osadzili w obszarze zarządzania, ekonomiki przedsiębiorstw. Dlatego też pomimo powtarzających się dyskusji nad odrębnością tej dziedziny wiedzy controllersing nie jest rozpatrywany jako samodzielny obszar naukowy, ale jako element nauk o ekonomice przedsiębiorstw (niem. *Betriebswirtschaftslehre – BWL*) [Weißenberger 2002]. Jest to istotny punkt wyjścia dla badań autorów tego artykułu, gdyż takie postrzeganie controllersingu od strony koncepcyjnej zdecydowało, że w niemieckich uczelniach wyższych z reguły nie ma odrębnego kierunku związanego z controllersingiem lub rachunkowością zarządczą bądź rachunkowością, ale dominuje kierunek BWL, a dopiero w jego ramach może funkcjonować specjalność *controlling*. Przekłada się to również na praktykę gospodarczą, gdyż w Niemczech przeważają ogłoszenia o pracę, w których to firmy poszukują specjalisty – controllera, a w przedsiębiorstwach funkcjonują komórki/działy controllersingu, a nie rachunkowości zarządczej.

Wyjście od analizy koncepcji controllersingu i zrozumienie jej postrzegania jako dyscypliny w ramach nauk o przedsiębiorstwie, ekonomiki przedsiębiorstw pozwoliło autorom artykułu odnaleźć ścieżkę kształcenia specjalisty ds. rachunkowości zarządczej/controllerera na niemieckich uczelniach. W badaniu tego aspektu autorzy



wykorzystali dane z niemieckiej strony *Hochschule Kompass*<sup>1</sup>. Zestawienie uczelni wyższych w Niemczech (państwowych i prywatnych) wskazuje, że jest ich około 397 (<400). W związku z tym z analizy wyłączono wszystkie uczelnie prywatne oraz uczelnie artystyczne, teologiczne, medyczne, pedagogiczne i inne specjalistyczne szkoły wyższe. W efekcie autorzy zweryfikowali 167 uczelni typu: niem. *Hochschule*, niem. *Fachschule* i niem. *Universitäten* w Niemczech, uwzględniając przy tym cykl studiów licencjackich i magisterskich. Analiza miała na celu przybliżenie sposobu kształcenia specjalisty – controllera i następnie zestawienie tego sposobu z polskim modelem kształcenia w tym zakresie.

Analiza uczelni wyższych w Niemczech obejmowała 59% jednostek typu wyższe szkoły zawodowe (niem. *Fachhochschule* i *Hochschule*) oraz 41% uniwersytetów. Oznacza to, że kształcenie przyszłego controllera w większym stopniu (o 18% więcej) przebiega na uczelniach zawodowych/praktycznych.

Na studiach licencjackich w Niemczech profil edukacyjny w obszarze controllingu można wskazać głównie na takich kierunkach, jak np.: ekonomika przedsiębiorstw (niem. *Betriebwirtschaftslehre* – BWL), zarządzanie biznesem (ang. *Business Administration*, *Business Administration & Economics*), międzynarodowa ekonomika przedsiębiorstw (niem. *Internationale BWL*, *Unternehmensführung*) – co stanowi 63% z ogółu badanych uczelni. W dalszej kolejności można wymienić takie kierunki, jak: gospodarka, nauka o gospodarce (niem. *Wirtschaft*, *Wirtschaftswissenschaft*) – 10% z ogółu badanych uczelni oraz zarządzanie (niem./ang. *Management*, *Nachhaltiges Management*), międzynarodowe zarządzanie (niem. *Internationales Management*), międzynarodowe zarządzanie biznesem (ang. *International Business Management*) – 6% z ogólnej liczby zbadanych uczelni. Kierunki rachunkowości i finansów lub controllingu stanowiły zaledwie 3% na badanych uczelniach, co może być z jednej strony uzasadnione ze względu na koncepcyjne umiejscowienie controllingu, z drugiej zaś strony zaskakujące ze względu na długoletnią praktykę i szeroko rozprzestrzenioną koncepcję controllingu. Wśród pozostałej części zbadanych uczelni (16%) nie było wyraźnie wyodrębnionego kierunku biznesowego, ekonomicznego z punktem ciężkości położonym na controllingu.

W przypadku studiów magisterskich ścieżkę specjalizacyjną controllingu można znaleźć przede wszystkim na kierunkach, takich jak np. ekonomika przedsiębiorstw, kierowanie przedsiębiorstwem, biznes, biznes i ekonomia (niem. *BWL*, *Internationale BWL*, *Unternehmensführung*, *Internationale Unternehmensentwicklung*, ang. *Business & Economy* – (35% z ogółu badanych kierunków). W dalszej kolejności znajdują się kierunki związane np. z zarządzaniem, międzynarodowym zarządzaniem, strategicznym zarządzaniem (niem. *Management*, ang. *International Management*, *Business Management*, niem. *Strategisches Management*) – 11% z ogólnej liczby zbadanych kierunków ma w swojej ofercie wspomnianą specjalizację.

<sup>1</sup> *Hochschul Kompass* [2014], <http://www.hochschulkompass.de/hochschulen/download.html>, dostęp: 01.11.2014.

Należy zauważyć, iż studenci studiów magisterskich mają do wyboru większą liczbę specjalizacji niż w przypadku studiów licencjackich. Około 8% z ogółu zweryfikowanych kierunków na drugim stopniu studiów jest związanych bezpośrednio z finansami i rachunkowością. Głównie są to kierunki typu: (ang. *Accounting and Financial* lub *Finance, Accounting, Taxation* lub *Finance, Accounting, Auditing, Taxation*). Ponadto pojawiają się kierunki posiadające w nazwie controlling, np. (ang. *Accounting, Finance, Controlling*; niem. *Controlling*, niem. *Finanz und Controlling*, niem. *Finanz-Management und Controlling*). Stanowią one 5% wszystkich zbadanych przez autorów kierunków studiów na II stopniu nauczania. Znacznie mniej kierunków (tylko 4% wszystkich badanych kierunków) związanych z gospodarką (niem. *Wirtschaft* lub *Wirtschaftswissenschaft*) oferuje ścieżkę controllingową. W ok. 37% badanych uczelni autorzy nie zidentyfikowali ścieżki kształcenia dla controllera bądź w niektórych przypadkach uczelnie nie miały wyodrębnionego na drugim stopniu kierunku biznesowego.

Analiza specjalizacji w obszarze controllersingu dla studiów licencjackich wskazuje, że w 40 badanych przypadkach występuje wyraźnie wskazana ścieżka w zakresie kształcenia przyszłego specjalisty – controllera. Moduły te zazwyczaj określane są jako np. niem. *Controlling*; ang. *Controlling & Accounting*, niem. *Finanzen und Controlling*, niem. *Unternehmensführung und Controlling*, niem. *Betriebliches Rechnungswesen*. W 11 badanych uczelniach występują specjalizacje z obszaru rachunkowości, finansów, podatków, w ramach których są nauczane także przedmioty z zakresu controllersingu. W wielu przypadkach badanych jednostek trudno było zdefiniować na podstawie udostępnionych informacji o profilu kształcenia, czy dany kierunek wyraźnie wskazuje na ścieżkę kształcenia specjalisty – controllera.

Z kolei dla studiów magisterskich udało się wyodrębnić 23 jednostki, które oferują jako specjalizację *controlling* w sposób samodzielny lub połączony z innymi obszarami, takimi jak: zarządzanie, rachunkowość, finanse i analiza biznesu. W 8 przypadkach uczelnie wyodrębniały specjalizację typu: Rachunkowość, Finanse, Podatki, Audyt i często w jej ramach znajdowały się przedmioty z rachunkowości zarządczej/controllersingu obowiązkowe lub do wyboru przez studenta. W około 13 przypadkach było trudno ocenić, czy wyraźnie była zarysowana specjalizacja w controllersingu.

Kolejny etap analizy uczelni niemieckich przebiegał pod kątem przeglądu przedmiotów nauczanych w ramach specjalizacji, modułów lub ścieżki z obszaru controllersingu na badanych kierunkach oraz przeciętnej liczby godzin poświęconych na przedmiot. Przegląd przedmiotów na studiach licencjackich w ramach modułów i specjalności z obszaru kształcenia specjalisty – controllera wskazuje, że dominują przedmioty bezpośrednio powiązane z ogólną nazwą controlling. Duży udział w programach nauczania mają również takie przedmioty, jak: controlling operacyjny i strategiczny, controlling funkcjonalny (np. controlling logistyki, controlling marketingu) oraz controlling międzynarodowy. Ponadto równie często nauczane jest praktyczne zastosowanie controllersingu wykorzystujące aplikacje informatycz-

ne, tj. IT controlling. Na studiach magisterskich również dominują przedmioty z terminem controlling, przy czym zwiększa się punkt ciężkości na zaawansowane aspekty, tj. strategiczny controlling, zarządzanie wartością i ryzykiem, międzynarodowy controlling, controlling projektów oraz controlling finansowy.

W odniesieniu do liczby godzin poświęconych na przedmiot autorzy przedstawiają duże uogólnienie, tj. najczęściej wskazywane wartości. Całościowa ocena jednak przedstawia się pozytywnie, bo z reguły na jeden przedmiot przeznaczanych jest od ok. 45 h do 60 h (najczęściej) oraz od 90 h do 120 h. Taka liczba godzin zdaniem autorów pozwala na wyczerpujące przedstawienie materiału i jego wyćwiczenie.

Ostatnia część analizy dotyczyła przeglądu zagadnień, metod i instrumentów omawianych podczas zajęć na studiach licencjackich i magisterskich w ramach ścieżki kształcenia w zakresie controllingu. Analiza zagadnień, instrumentów, metod nauczanych w ramach przedmiotów z zakresu controllingu i pokrewnych na studiach licencjackich wskazuje, że dominują tutaj w dużym stopniu m.in. systemy rachunku kosztów zmiennych, pełnych i standardowych, a także *target costing* i rachunek kosztów działań, przy czym w Niemczech omawia się w większym stopniu odpowiednik tego instrumentu, tj. rachunek kosztów procesów. Kolejnym istotnym i często wskazywanym zagadnieniem jest budżetowanie oraz analiza wskaźnikowa. Równie ważną rolę odgrywają tematy związane z raportowaniem, co jest istotnym ograniczeniem na uczelniach w Polsce, a także zarządzanie cyklem życia produktu, w tym rachunek cyklu życia produktu oraz ogólna analiza kosztów i ich monitorowanie oraz kalkulacje. Wymienione instrumenty i metody wskazują, że na studiach licencjackich dominują aspekty związane z krótkookresowym zarządzaniem. Przy tym stopniu studiów warto zaznaczyć, że niezależnie od wyboru ścieżki z ukierunkowaniem na controlling większość kierunków biznesowych ma w siatce kształcenia na pierwszym roku studiów przedmiot *rachunek kosztów* (niem. *Leistungs- und Kostenrechnung*), który dostarcza podstawową wiedzę na temat kosztów i bazowych systemów rachunku kosztów.

Z kolei na studiach magisterskich jednymi z najczęściej omawianych instrumentów i metod rachunkowości zarządczej są zbilansowana karta wyników oraz całościowa analiza wskaźnikowa. Innymi zagadnieniami często poruszonymi na zajęciach są m.in. zarządzanie wartością i analizy strategiczne, np. GAP, a także ceny transferowe, planowanie strategiczne i raportowanie. Oznacza to, że na studiach magisterskich omawia się w większym stopniu zaawansowane problemy controllingowe, często z ukierunkowaniem na przedsiębiorstwa międzynarodowe.

Podsumowując zaprezentowaną powyżej analizę wybranych niemieckich uczelni z punktu widzenia kształcenia specjalisty controllera, można stwierdzić, że jednostki te, mimo braku wyraźnie wyodrębnionego kierunku controllingowego, oferują bogatą ścieżkę wyboru przedmiotów w zakresie controllingu, która obejmuje zarówno zagadnienia podstawowe, jak i bardziej zaawansowane i złożone aspekty,

często powiązane z innymi obszarami, jak na przykład: Międzynarodowe Standardy Sprawozdawczości Finansowej, rozwiązania IT, logistyka.

### 3. Zakończenie

Podjęty problem badawczy oraz przeprowadzone badania empiryczne miały na celu określenie możliwości zdobycia wiedzy w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu na studiach I i II stopnia na uczelniach wyższych w Niemczech, porównanie polskiego i niemieckiego systemu nauczania oraz odpowiedź na pytanie, czy oferowane ścieżki kształcenia przygotowują do kształcenia specjalistów do spraw rachunkowości zarządczej/controllersingu.

Podsumowując przeprowadzone badania, można stwierdzić, iż analiza porównawcza między Polską a Niemcami w zakresie podjętej tematyki wskazuje na istotne różnice w sposobach kształcenia specjalisty ds. rachunkowości zarządczej/controllersingu, przy czym autorzy zdecydowanie lepiej oceniają ścieżkę kształcenia specjalisty controllersingu w Niemczech aniżeli w Polsce.

Fundamentalną różnicą w polskim i niemieckim modelu kształcenia w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu jest wybór typów kierunków, które oferują taką ścieżkę lub oferują przedmioty z tego zakresu. W Polsce są to kierunki, takie jak np. finanse i rachunkowość, rachunkowość i controllersing, w Niemczech głównie kierunek biznes, ekonomika przedsiębiorstw (niem. *BWL*). Niemiecki model powoduje, iż nauczanie rachunkowości zarządczej/controllersingu nie jest oderwane od aspektów gospodarczych i ekonomicznych, lecz stanowi ważny element funkcjonowania organizacji jako całości. Dodatkowo w Polsce kształcenie w zakresie controllersingu oferują głównie uniwersytety, w Niemczech duży udział mają wyższe szkoły zawodowe (niem. *Fachhochschule, Hochschule*), gdzie często wykładają praktycy.

W ramach kształcenia na studiach licencjackich w Polsce przeważają takie przedmioty, jak: rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów, zaś na studiach magisterskich zwiększa się oferta kursów z zakresu rachunkowości zarządczej, np. o operacyjną i strategiczną rachunkowość zarządczą [Zarzycka 2014]. W Niemczech przeważają przedmioty z nazwą controllersing, poza przedmiotem – rachunek kosztów, który jest obowiązkowy na studiach licencjackich dla wszystkich analizowanych kierunków. Controllersing na studiach licencjackich w Niemczech obejmuje głównie aspekty operacyjne realizowane w ramach przedsiębiorstwa, zaś na studiach magisterskich zagadnienia controllersingowe rozszerza się o zaawansowane elementy związane z tworzeniem wartości, ryzykiem. Jest to rezultat przyjętego założenia, że osoba będąca na II stopniu posiada podstawową wiedzę z zakresu controllersingu, czyli ukończyła kierunki biznesowe na poziomie licencjackim. W Polsce jest podobna tendencja, przy czym często studia na II stopniu kierunku finanse i rachunkowość wybierają studenci, którzy studia licencjackie ukończyli w całkowicie innym obszarze. W przypadku niektórych uczelni w Polsce przyjęto założenie, że na I stopniu studiów przekazuje się jedynie wiedzę z zakresu rachunkowości

finansowej z elementami rachunkowości zarządczej, a dopiero na studiach magisterskich wprowadza się całościowe zagadnienia z rachunkowości zarządczej [Zarzycka 2014].

Analiza treści programowych przedmiotów z zakresu rachunkowości zarządczej/controllersingu pozwoliła zauważyć, iż zawartość merytoryczna sylabusów i konpektów przedmiotów realizowanych na uczelniach wyższych w Polsce jest w dużej mierze zbliżona do tego, co znajdziemy w niemieckich odpowiednikach. W przypadku polskich uczelni istotnym brakiem w treściach kształcenia w analizowanym obszarze jest niewielka koncentracja na problematyce raportowania oraz zastosowania metod i instrumentów controllersingu w aplikacjach IT [Zarzycka 2014]. Niestety pomimo dużych podobieństw w treściach programowych kursów należy podkreślić, iż kolejną ważną zidentyfikowaną różnicą jest liczba godzin przeznaczonych na zagadnienia związane z rachunkowością zarządczą/controllersingiem. W Niemczech wymiar godzinowy realizowanych kursów jest dużo większy niż w Polsce, pozwalając na dokładniejsze omówienie przewidzianych kursem zagadnień.

Podsumowując, kształcenie specjalisty ds. rachunkowości zarządczej/controllersera uwarunkowane jest wieloma czynnikami. Funkcjonowanie przedsiębiorstw działających w warunkach globalnych wymusza jednak, aby specjalista ten potrafił pracować w takich warunkach, niezależnie od kraju, w którym się kształcił. Międzynarodowe przedsiębiorstwa, działające poprzez swoje filie zlokalizowane na całym świecie, poszukują pracowników, którzy będą realizowali zadania rachunkowości zarządczej/controllersingu w lokalnych oddziałach. Pracownicy ci muszą posiadać wiedzę, umiejętności i kompetencje, które odpowiadają standardom światowym. Oznacza to, że uczelnie wyższe, m.in. w Polsce, muszą opracować taki system kształcenia przyszłych specjalistów ds. rachunkowości zarządczej/controllerserów, aby treści programowe i czas ich realizacji dawały gwarancję pełnej gotowości do pracy zawodowej w nowoczesnych przedsiębiorstwach. Zdaniem autorów system kształcenia przyszłego specjalisty ds. rachunkowości zarządczej/controllersera w Polsce nie jest doskonały. Powoduje to poszukiwanie przez kandydatów na specjalistów w tym obszarze alternatywnych sposobów kształcenia, czego dowodem jest duża aktywność polskich studentów w organizacjach ACCA czy CIMA. Niemiecki system kształcenia ze względu na silne związki z praktyką i większe doświadczenie wydaje się efektywniejszy. Przeniesienie i zaimplementowanie niemieckich doświadczeń i rozwiązań w systemach kształcenia w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu na uczelniach wyższych w krajach Europy Środkowo-Wschodniej powinno przynieść poprawę w modelu nauczania i pozwolić na kształcenie specjalistów uniwersalnych, gotowych do pracy w lokalnych oddziałach firm międzynarodowych.

## Literatura

- Becker W., Blatyer B., Häusser L., 2011, *Die Lehre im Fach Controlling an deutschen Hochschulen – Ergebnisbericht einer empirische Studie*, Bamberger Betriebswirtschaftliche Beiträge, 173, s. 1-79.
- Bramsemann R., 1990, *Berufsfeldbezogene Controller-Ausbildung an Hochschulen*, [w:] Siegwart H. (red.), *Meilensteine im Management*, Stuttgart-Basel: Schaeffer-Poeschel, Stuttgart.
- Hirsch B., 2003, *Zum Lehre im Fach Controlling – Eine empirische bestandsaufnahme an deutschsprachigen Universitäten*, [w:] Weber J., Hirsch B. (red.), *Zur Zukunft der Controllingforschung*, Deutscher Universitäts, Verlag, Wiesbaden.
- Küpper H.U., 1990, *Controller – Anforderungsprofil in der Theorie*, [w:] Mayer E., Weber J., *Handbuch Controlling*, Poeschel Verlag, Stuttgart.
- Landsberg G., Mayer E., 1988, *Berufsbild des Controllings*, Stuttgart.
- Weißberger B.E., 2002, *Controlling als Teilgebiet der Betriebswirtschaftslehre: Konzeptionelle Einordnung und Konsequenzen für Forschung und Lehre*, Working Paper 1/2002, Jutus-Liebig Universität, Gießen.
- Zarzycka E., 2014, *Kształcenie w obszarze rachunkowości zarządczej/controllersingu na studiach I i II stopnia na kierunku Finanse i Rachunkowość w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, tom 79 (135), SKwP, Warszawa, s. 215-234.