

**Adam Bujak**

Uniwersytet Marii Curie-Skłodowskiej w Lublinie

e-mail: abujak@hektor.umcs.lublin.pl

---

## **PROCESOWE UJĘCIE FUNKCJONOWANIA SYSTEMU INFORMACYJNEGO RACHUNKOWOŚCI W JEDNOSTKACH GOSPODARCZYCH**

## **THE PROCESS APPROACH OF THE FUNCTIONING OF THE ACCOUNTING INFORMATION SYSTEM IN BUSINESS UNITS**

---

DOI: 10.15611/pn.2017.471.05

JEL Classification: M41

**Streszczenie:** System informacyjny rachunkowości, odpowiadający za dostarczanie wielu informacji wykorzystywanych przy podejmowaniu decyzji, podobnie jak inne podsystemy wchodzące w skład przedsiębiorstwa, musi funkcjonować efektywnie. Oznacza to konieczność przygotowania wszystkich wymaganych informacji po najniższym możliwym koszcie. Dokładnych danych na temat kosztów prowadzenia rachunkowości nie można jednak uzyskać z ewidencji księgowej opartej na obowiązujących przepisach. Dlatego za cel artykułu przyjęto zaprezentowanie od strony teoretycznej i praktycznej możliwości wykorzystania podejścia procesowego do ustalenia kosztów funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości, scharakteryzowano również procesy i działania zachodzące w badanym systemie. Osiągnięcie tak sformułowanego celu wymagało przeprowadzenia krytycznej analizy literatury przedmiotu, dokonano także analizy sposobu prowadzenia rachunkowości w dobranych celowo jednostkach gospodarczych.

**Słowa kluczowe:** system informacyjny rachunkowości, proces, działanie, rachunek kosztów działań, efektywność.

**Summary:** Accounting information system must function efficiently in every entity. That means it should provide all the necessary information generating the lowest possible costs. Accurate information about the costs of accounting is able to supply activity-based costing. Therefore, for the purpose of the article the presentation of the theoretical and practical possibilities of using the process approach to determine the costs of the accounting information system was adopted. The article also characterized the processes and activities taking place in the analyzed system.

**Keywords:** accounting information system, process, activity, activity-based costing, efficiency.

## 1. Wstęp

Współczesne przedsiębiorstwa funkcjonują w permanentnie zmieniającym się otoczeniu. Silna konkurencja, obowiązujące uregulowania prawne czy rozwój w zakresie technologii wytwarzania to tylko niektóre czynniki, jakie muszą być uwzględniane przez zarządy podmiotów gospodarczych w podejmowanych decyzjach zarówno strategicznych, jak i operacyjnych. Z tego względu istotnym elementem każdego przedsiębiorstwa jest system rachunkowości, który odpowiada za dostarczanie znaczącej części wymiernych informacji wykorzystywanych właśnie w tym celu – aby opracować i wdrożyć określone decyzje.

System informacyjny rachunkowości musi funkcjonować efektywnie. Odbiorcy mają więc otrzymać wszystkie wymagane informacje, o odpowiednich cechach jakościowych (przede wszystkim we właściwym czasie), przy czym koszty przygotowania tych informacji powinny być możliwie niskie. Znajomość kosztów prowadzenia rachunkowości wydaje się więc odgrywać kluczową rolę w zarządzaniu tą sferą funkcjonowania przedsiębiorstw. Dlatego celowe jest zastosowanie metodyki rachunku kosztów działań. Koncepcja ta, poprzez powiązanie zużywanych zasobów z realizowanymi procesami i działaniami, pozwala na uzyskanie dokładnej informacji kosztowej, stwarzając tym samym podstawy do podejmowania decyzji.

Za cel artykułu przyjęto scharakteryzowanie procesów i działań zachodzących w systemie informacyjnym rachunkowości, zaprezentowano także od strony teoretycznej i praktycznej możliwości wykorzystania podejścia procesowego do ustalenia kosztów funkcjonowania badanego systemu. Osiągnięcie tak sformułowanego celu wymagało przeprowadzenia krytycznej analizy literatury przedmiotu, dokonano także analizy sposobu prowadzenia rachunkowości w dobranych celowo jednostkach gospodarczych (uzyskane informacje pochodziły z obserwacji oraz wywiadów swobodnych przeprowadzonych z pracownikami służb finansowo-księgowych).

## 2. Przesłanki wykorzystania podejścia procesowego do zarządzania sferą rachunkowości współczesnego przedsiębiorstwa

Systematyczny rachunek kosztów, zgodny z wymaganiami ustawy o rachunkowości [Ustawa z 29 września 1994], nie dostarcza zbyt wielu danych, które mogłyby zostać wykorzystane do celów zarządczych. Dlatego przedsiębiorstwa stale poszukują nowych rozwiązań, wśród których należałoby wymienić rachunek kosztów działań (*Activity-Based Costing – ABC*). Dostarcza on znacznie dokładniejszych informacji o ponoszonych kosztach w porównaniu z metodami tradycyjnymi.

Obowiązujące przepisy dotyczące rachunkowości jednostek gospodarczych nakazują stosowanie systemu rachunku kosztów, który w swych założeniach odpowiada modelowi rachunku kosztów pełnych [Turyna 1997, s. 96] i w konsekwencji wykazuje

wiele niedoskonałości. Przykładowo wynikają one z ogólnie określonych sposobów klasyfikacji i rozliczania kosztów podstawowej działalności operacyjnej, co może prowadzić do nieprawidłowej wyceny wytwarzanych produktów [Wnuk-Pel 2006, s. 26]. Z punktu widzenia oceny funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości przydatność sprawozdawczego, czyli systematycznego rachunku kosztów jest bardzo mała. Podmioty wykorzystujące wariant kalkulacyjny ewidencjonują bowiem koszty niezwiązane z działalnością produkcyjną czy handlową jedynie w przekroju dwóch funkcji: jako koszty sprzedaży lub ogólnego zarządu [Ustawa z 29 września 1994, załącznik nr 1, Rachunek zysków i strat (wariant kalkulacyjny)]. Koszty prowadzenia rachunkowości to natomiast koszty działów rachunkowości, stanowiące podzbiór kosztów ogólnego zarządu, oraz koszty ponoszone poza tymi działami, w komórkach ruchu, które przypisywane są wyrobom. Dlatego bez szczegółowej ewidencji analitycznej ustalenie pełnych kosztów związanych z prowadzeniem rachunkowości jest właściwie niemożliwe.

Jednostki gospodarcze zainteresowane pomiarem i udoskonalaniem sposobu prowadzenia rachunkowości muszą więc poszukiwać nowych rozwiązań, z których najwłaściwsza wydaje się być koncepcja rachunku kosztów działań. Jej zastosowanie wynika z dwóch podstawowych przyczyn:

1. Rachunek kosztów działań pozwala ustalić dokładny koszt nawet bardzo zróżnicowanych obiektów, przy czym nie muszą to być materialne produkty czy usługi, ale również kanały dystrybucji, klienci, segmenty rynku i inne [Miller i in. 2000, s. 8].

2. Rachunek kosztów działań uwzględnia wzajemne powiązania między różnymi komórkami wchodzącymi w skład struktury organizacyjnej przedsiębiorstwa, które realizują te same działania [Wnuk-Pel 2006, s. 26].

Nie należy również pomijać innych zalet podejścia opartego na procesach. Pozwala ono, przykładowo, rozpoznać konkretne przyczyny powstawania kosztów. Zgodnie z koncepcją ABC bezpośrednim powodem ponoszenia kosztów są świadomie wykonywane działania, które angażują i zużywają zasoby [Nowak 2016, s. 210–211]. Nie ma znaczenia w takim przypadku miejsce powstawania kosztu. Przyjmując metodykę podejścia procesowego, należy więc założyć, że koszty rachunkowości generowane są nie tyle przez komórki organizacyjne zajmujące się rachunkowością, co przez działania, jakich prowadzenie rachunkowości wymaga. Warto również zidentyfikować rzeczywistą przyczynę wykonywania tych działań, za którą oczywiście nie można uznać wynikającego z przepisów obowiązku prowadzenia rachunkowości. Stanowią ją bowiem potrzeby informacyjne zgłaszane przez odbiorców, czy to zewnętrznych, czy wewnętrznych. Działy rachunkowości funkcjonują zatem po to, by dostarczać informacji dla wszystkich tych podmiotów, które chcą i potrafią te informacje wykorzystać przy podejmowaniu decyzji. Komórkom zajmującym się rachunkowością nie można więc przypisywać pełnej odpowiedzialności za ponoszone koszty, przynajmniej część tej odpowiedzialności powinni przejąć na siebie użytkownicy informacji, a właśnie dzięki podejściu opartemu na działaniach można rozliczać koszty usług pomocniczych świadczonych w przedsiębiorstwach [Miller i in. 2000, s. 24].

Przydatność rachunku kosztów działań wiąże się również ze sferą planowania. Na podstawie informacji o kosztach faktycznie poniesionych możliwe staje się szacowanie kwot przyszłych kosztów. Podejście procesowe znajduje więc zastosowanie zarówno przy budżetowaniu, jak i rozpatrywaniu przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących systemu rachunkowości<sup>1</sup>.

Ranga przedstawionych argumentów pozwala wysunąć tezę, że rachunek kosztów działań może i powinien być wykorzystywany do badania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwach. Sprawozdawcze ujęcie kosztów nie pozwala bowiem na otrzymanie wystarczająco dokładnych danych, które mogłyby zostać uwzględniane w prowadzonych analizach, utrudniając tym samym podejmowanie decyzji o charakterze zarządczym.

### 3. Działania i obiekty kosztów w systemie rachunkowości

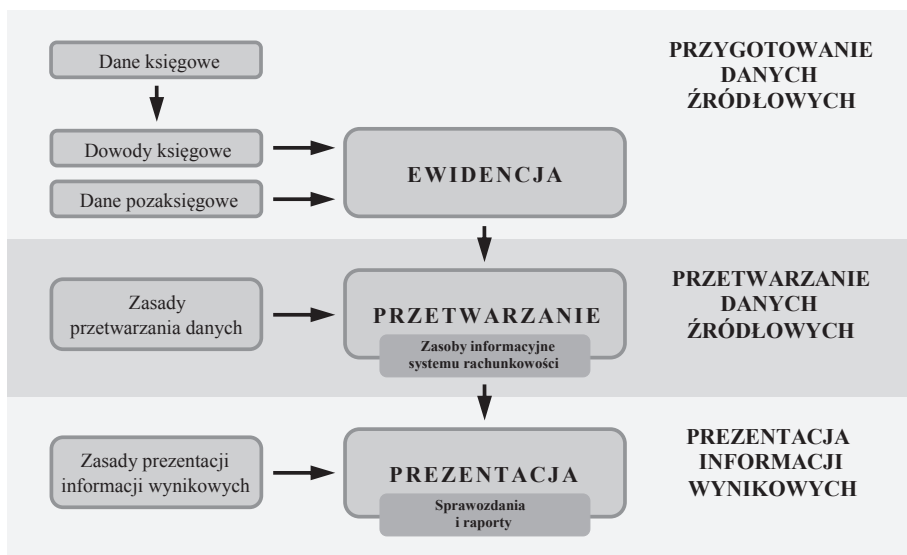
Wdrożenie rachunku kosztów działań w jednostce gospodarczej musi być poprzedzone określeniem działań, jakie są w niej realizowane [Kaplan, Cooper 2002, s. 15]. Działanie stanowi przecież istotę podejścia opartego na procesach, a należy je rozumieć jako celową pracę, podczas której wykorzystuje się zasoby przedsiębiorstwa [Świdarska, Pielaszek, Rybarczyk 2003, s. 3–42]. W koncepcji ABC oprócz działania wykorzystuje się także takie pojęcia jak proces i czynność. Proces to sekwencja powiązanych ze sobą działań wykonywanych w celu osiągnięcia oczekiwanego efektu [Nowak 2016, s. 213], czynności z kolei należy traktować jako pojedyncze czynności (zadania) wykonywane przez maszynę lub człowieka [Bryła, Rumniak 2003, s. 200].

W systemie ABC najważniejszą rolę odgrywają działania, ponieważ to właśnie one służą kontroli kosztów. Procesy mogą być zbyt niejednorodne, by w ich przekroju analizować koszty, z kolei wykorzystanie w tym celu elementarnych czynności niepotrzebnie komplikowałoby model. Kluczowy proces, którego realizacji służy prowadzenie rachunkowości, można nazwać „dostarczaniem informacji sprawozdawczej i zarządczej”. Informacje sprawozdawcze dotyczą zaszłości gospodarczych w formie określonej obowiązującymi przepisami (m.in. prawem bilansowym i podatkowym), a zawarte są w sprawozdaniach finansowych, deklaracjach podatkowych oraz zestawieniach przygotowywanych dla celów statystycznych. Informacje zarządcze odnoszą się natomiast głównie do teraźniejszości i przyszłości, forma ich prezentacji uzależniona jest wyłącznie od potrzeb zgłaszanych przez kadrę kierowniczą i tylko przez nią wykorzystywana (por. [Bujak 2013, s. 23–24]). Dokładna analiza funkcjonowania systemu rachunkowości, z uwzględnieniem dwóch podsystemów, tzn. rachunkowości finansowej i zarządczej wchodzących w jej skład, pozwala wyodrębnić w ramach tego

---

<sup>1</sup> Szersza charakterystyka przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących sfery rachunkowości zawarta jest w pracy [Bujak 2015].

procesu poszczególne działania i najważniejsze czynności, które zaprezentowano na rys. 1.



**Rys. 1.** Działania i czynności związane z funkcjonowaniem systemu informacyjnego rachunkowości  
Źródło: opracowanie własne.

Aby dostarczyć odbiorcom informacje, których oczekują, konieczna jest realizacja działania o nazwie „przygotowanie danych źródłowych”. Obejmuje ono czynności bezpośrednio poprzedzające właściwe przetwarzanie danych, a więc przede wszystkim:

- pozyskiwanie danych księgowych w formie informacji o zaistniałych operacjach gospodarczych, bądź w postaci otrzymywanych od kontrahentów zewnętrznych obcych dowodów księgowych podlegających ewidencji w księgach rachunkowych,
- pozyskiwanie pozaksięgowych danych źródłowych (np. norm technologicznych produkcji, rzeczywistego rozkładu czasu pracy osób zatrudnionych, planowanego popytu na produkty), które rejestrowane są w dowolnych urządzeniach ewidencyjnych dla potrzeb zarządczych,
- sporządzanie dowodów księgowych,
- kontrolę merytoryczną, formalną i rachunkową dowodów księgowych,
- kontrolę pozaksięgowych danych źródłowych,
- dekretację dowodów księgowych,
- ewidencję dowodów księgowych w księgach rachunkowych,
- ujęcie pozaksięgowych danych źródłowych w urządzeniach ewidencyjnych (np. w papierowych lub elektronicznych kartotekach, dokumentach arkuszy kalkulacyjnych, baz danych itp.).

Kolejny etap prac związanych z prowadzeniem rachunkowości, a równocześnie drugie wyodrębnione działanie, to „przetwarzanie danych źródłowych”. Jego celem jest przekształcanie danych dokładnie w takie informacje, jakich potrzebują odbiorcy. Wśród czynności wykonywanych w ramach omawianego działania można wyróżnić:

- opracowanie procedur dotyczących przekształcania księgowych i pozaksięgowych danych źródłowych w celu doprowadzenia ich do postaci oczekiwanej przez odbiorcę, np. sformułowanie zasad sporządzania poszczególnych składników sprawozdania finansowego lub deklaracji podatkowych na podstawie obrotów i sald odpowiednich kont, określenie sposobów przygotowywania raportów zarządczych,
- przygotowanie księgowych, a także pozaksięgowych urządzeń ewidencyjnych do rejestracji danych źródłowych (otwarcie ksiąg rachunkowych, założenie papierowych lub elektronicznych kartotek, utworzenie gotowych do wykorzystania dokumentów arkuszy kalkulacyjnych, baz danych itp.),
- wykonywanie obliczeń związanych z przekształcaniem księgowych i pozaksięgowych danych źródłowych w informacje wynikowe, zarówno za pomocą narzędzi informatycznych, jak i „ręcznie”,
- archiwizowanie zasobów informacyjnych systemu rachunkowości, obejmujących dane źródłowe (w tym dowody księgowe) oraz informacje uzyskane w wyniku przetwarzania, w formie zbiorów papierowych lub elektronicznych.

Ostatnim działaniem, które wyodrębnić można w kluczowym procesie zachodzącym w sferze rachunkowości, jest „prezentacja informacji wynikowych”. Do najważniejszych czynności, jakich wymaga realizacja tego działania, zalicza się:

- przygotowanie właściwych papierowych lub elektronicznych formularzy służących do prezentacji informacji wynikowych,
- nadanie informacjom wynikowym formy wymaganej przez użytkowników, np. wydrukowanie sprawozdań finansowych, deklaracji podatkowych, sporządzenie papierowych lub elektronicznych raportów służących celom zarządczym,
- dostarczenie informacji wynikowych użytkownikom, np. publikacja sprawozdań finansowych, przesłanie deklaracji podatkowych, przekazanie raportów zarządczych kierownictwu.

Prowadzenie rachunkowości w jednostkach gospodarczych wymaga dodatkowo wykonywania innych działań, których jednak bezpośrednio nie można powiązać z dostarczaniem informacji. Są to działania pomocnicze (wspierające), a wchodzi one w skład procesów wykazujących związek już nie tylko z rachunkowością, lecz także z innymi segmentami działalności jednostki gospodarczej, np. z produkcją, marketingiem czy sprzedażą. Procesy te można określić jako „zarządzanie przedsiębiorstwem” oraz „techniczno-administracyjne wsparcie działalności przedsiębiorstwa”.

Działaniem, które należy wyodrębnić w procesie „zarządzanie przedsiębiorstwem”, jest „zarządzanie systemem rachunkowości”. Angażuje ono przede wszystkim kadrę kierowniczą średniego i wysokiego szczebla, która wykonuje przykładowo czynności takie jak:

- podejmowanie decyzji dotyczących organizacji rachunkowości (w tym opracowanie wariantów decyzyjnych, ich analiza, a następnie wybór i podjęcie określonej decyzji),
- szkolenie kadr,
- motywowanie i kontrola zatrudnionych,
- badanie efektywności prowadzenia rachunkowości.

Kolejny wyodrębniony proces pomocniczy, a więc „techniczno-administracyjne wsparcie działalności przedsiębiorstwa”, obejmuje trzy działania niezwykle ważne z punktu widzenia prowadzenia rachunkowości. Pierwsze z nich to „zapewnienie właściwego funkcjonowania sprzętu komputerowego”, które wiąże się m.in. z bieżącą konserwacją i naprawami sprzętu, infrastruktury informatycznej, doraźnym wsparciem technicznym i programowym, a także zabezpieczeniem urządzeń przed dostępem osób niepowołanych czy zagrożeniami ze strony „złośliwego” oprogramowania pochodzącego z Internetu.

Drugie działanie należy określić jako „zapewnienie odpowiednich warunków pracy osobom zatrudnionym”. Wymaga ono wykonywania przykładowo takich czynności, jak: utrzymanie czystości, ochrona nieruchomości i mienia ruchomego, oświetlenie, ogrzewanie, bieżące remonty budynków. W praktyce związane z tym koszty bardzo trudno wprost przypisać konkretnym komórkom organizacyjnym, a tym bardziej działaniom, ponieważ dotyczą one wszystkich obszarów aktywności jednostki gospodarczej.

**Tabela 1.** Procesy i działania wykonywane w przedsiębiorstwach w związku z prowadzeniem rachunkowości

Nazwa i rodzaj procesu	Nazwa działania
Dostarczanie informacji sprawozdawczej i zarządczej (proces kluczowy)	Przygotowanie danych źródłowych
	Przetwarzanie danych źródłowych
	Prezentacja informacji wynikowych
Zarządzanie przedsiębiorstwem (proces pomocniczy)	Zarządzanie systemem rachunkowości
Techniczno-administracyjne wsparcie działalności przedsiębiorstwa (proces pomocniczy)	Zapewnienie właściwego funkcjonowania sprzętu komputerowego
	Zapewnienie odpowiednich warunków pracy osobom zatrudnionym
	Obsługa kadrowo-administracyjna osób zatrudnionych

Źródło: opracowanie własne.

Ostatnie, trzecie działanie wyodrębnione w ramach procesu „techniczno-administracyjnego wsparcia działalności przedsiębiorstwa” nosi nazwę „obsługi kadrowo-administracyjnej osób zatrudnionych”. Obejmuje ono m.in. sporządzanie różnorodnej

dokumentacji związanej z zatrudnianiem (począwszy od umów o wykonywanie pracy, poprzez deklaracje ubezpieczeniowe, karty urlopowe itp., aż po świadectwa pracy), prowadzenie akt osobowych pracowników czy organizację opieki socjalnej ze strony pracodawcy. Syntetyczne zestawienie wszystkich procesów i działań niezbędnych do prowadzenia rachunkowości zawiera tabela 1.

Zastosowanie koncepcji ABC odnoszącej się do systemu rachunkowości wymaga dodatkowo zidentyfikowania obiektów kosztów, dla których pomiar kosztów jest celowy [Miller i in. 2000, s. 8]. Z punktu widzenia systemu rachunkowości można wyróżnić trzy najważniejsze obiekty: zestawienia wynikowe będące wygenerowanymi zbiorami informacji, odbiorców informacji oraz dostawców danych.

Każde sprawozdanie czy raport zawiera wiele szczegółowych pozycji. Z uwagi na fakt, że odbiorcy oczekują zaspokojenia zgłaszanych potrzeb informacyjnych właśnie w takiej formie, oszacowanie kosztów jednego zestawienia wynikowego odgrywa kluczową rolę w badaniu efektywności i zarządzaniu sferą rachunkowości. Generowane zbiory informacji często jednak znacząco różnią się od siebie, w konsekwencji różne muszą być także koszty ich przygotowania.

Znajomość kosztów sporządzenia zestawień wynikowych pozwala ustalić koszty odbiorców informacji. Ważną rolę w tym przypadku odgrywa opisywany w literaturze przedmiotu podział odbiorców na dwie grupy, czyli zewnętrznych i wewnętrznych. Odbiorców zewnętrznych, których grono w rzeczywistości jest dość zróżnicowane, można traktować jako pojedynczego odbiorcę. Z punktu widzenia podmiotu gospodarczego nie ma bowiem znaczenia to, czy zestawienie wynikowe przygotowywane jest dla urzędu skarbowego, urzędu statystycznego czy jakiegokolwiek innej instytucji. Niezależnie od woli przedsiębiorstwa muszą przecież być one sporządzone. Celowe jest natomiast zidentyfikowanie podmiotów zaliczanych do drugiej grupy odbiorców. Wynika to z faktu, że wiedza dotycząca kosztów, do ponoszenia których przyczyniają się wewnętrzni użytkownicy informacji, pozwoliłaby obciążyć konkretne osoby bądź wyodrębnione komórki organizacyjne, umożliwiając precyzyjny pomiar „wewnętrznej” rentowności jednostki gospodarczej na poziomie ośrodków odpowiedzialności.

Kolejnym obiektem kosztów, który można poddać badaniu, są dostawcy danych źródłowych. Niektóre działy przedsiębiorstw, bądź niektórzy kontrahenci zewnętrzni, mogą dostarczać dużo większych ilości danych wymagających przetworzenia niż inne. Przyporządkowanie odpowiednim podmiotom kosztów, za powstawanie których są one odpowiedzialne, należy uznać za cenne uzupełnienie wielowymiarowej analizy efektywności.

#### **4. Zakończenie**

Wykorzystanie podejścia procesowego do pomiaru efektywności sposobu, w jaki funkcjonuje system informacyjny rachunkowości przedsiębiorstwa, wydaje się być celowe i w pełni uzasadnione. W literaturze przedmiotu spotyka się nawet opinie, iż



koncepcja ABC, poprzez dostarczanie dokładnych danych, stymuluje ciągle usprawnienia sposobu prowadzenia działalności przez jednostki gospodarcze (np. [Szychta 2001, s. 188]). Należy jednak podkreślić, że proces doskonalenia następuje dopiero w sferze zarządzania. Samo wdrożenie rachunku kosztów działań i zarządzania działaniami nigdy nie daje gwarancji osiągnięcia jakichkolwiek korzyści finansowych czy pozafinansowych. Może się nawet zdarzyć, że wysokie koszty implementacji przyczynią się do powstania strat. Zresztą argumentu ciągłego ulepszania nie wolno traktować wyłącznie jako domeny modelu ABC. Przedsiębiorstwa wykorzystujące rachunek kosztów pełnych także mogą podejmować skuteczne próby doskonalenia poprzez np. ograniczanie zużycia zasobów czy wdrażanie nowych technologii produkcji. Niemniej jednak to właśnie rachunek kosztów działań jest w stanie dostarczyć nowych, niezwykle użytecznych informacji o kosztach, które można wykorzystać dla celów analitycznych [Miller i in. 2000, s. 7].

Niestety jednak praktyczna implementacja ujęcia procesowego nie zawsze przebiega bez przeszkód. Metoda ABC, mimo wielu zalet, nie jest również pozbawiona wad, takich jak pracochłonność związana z dublowaniem czynności ewidencyjnych czy dostosowaniem omawianej koncepcji do specyfiki konkretnego podmiotu, konieczność przeszkolenia personelu oraz rozbudowy systemów informatycznych. Zaprezentowane ograniczenie nie powinny jednak przesłonić korzyści, jakie można osiągnąć dzięki uzyskaniu dokładnych informacji kosztowych. Należy również zaznaczyć, że szczególnie duży potencjał w zakresie redukcji kosztów, a przez to poprawy efektywności, tkwi w większych podmiotach gospodarczych.

## Literatura

- Bryła A., Rumniak P., 2003, *Rachunek kosztów czynników produkcji oraz działań (ABC)*, [w:] *Rachunkowość zarządcza przedsiębiorstw. Rachunek kosztów*, red. D. Sołtys, Wydawnictwo AE im. O. Langego we Wrocławiu, Wrocław.
- Bujak A., 2013, *Rachunek efektywności systemu informacyjnego rachunkowości*, Wydawnictwo UMCS, Lublin.
- Bujak A., 2015, *Ewaluacja przedsięwzięć inwestycyjnych dotyczących funkcjonowania systemu informacyjnego rachunkowości w przedsiębiorstwie*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 399, *Rachunkowość a controlling*, red. E. Nowak, P. Bednarek, Wydawnictwo UE, Wrocław.
- Kaplan R.S., Cooper R., 2002, *Zarządzanie kosztami i efektywnością*, Oficyna Ekonomiczna, Kraków.
- Miller J.A., Pniewski K., Polakowski M., 2000, *Zarządzanie kosztami działań*, WIG-Press, Warszawa.
- Nowak E., 2016, *Rachunkowość zarządcza w przedsiębiorstwie*, CeDeWu, Warszawa.
- Szychta A., 2001, *Analiza rentowności sprzedaży w przekroju klientów na podstawie rachunku kosztów działań*, [w:] *Zarządzanie kosztami w przedsiębiorstwach w aspekcie integracji Polski z Unią Europejską. Materiały konferencyjne*, Wydawnictwo Wydziału Zarządzania Politechniki Częstochowskiej, Częstochowa.
- Świderska G.K., Pielaszek M., Rybarczyk K., 2003, *Rachunek kosztów dla zarządzania*, [w:] *Rachunkowość zarządcza i rachunek kosztów*, t. I, red. G.K. Świderska, Difin, Warszawa.

- Turyna J., 1997, *System informacyjny rachunkowości w podejmowaniu decyzji zarządczych*, Wydawnictwa Naukowe Wydziału Zarządzania Uniwersytetu Warszawskiego, Warszawa.
- Ustawa z 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2016 r., poz. 1047 ze zm.
- Wnuk-Pel T., 2006, *Wdrożenie i wykorzystanie rachunku kosztów działań w firmie produkcyjno-handlowej*, *Rachunkowość*, nr 10.