

Ewa Wanda Maruszewska

Uniwersytet Ekonomiczny w Katowicach

e-mail: ewa.maruszewska@ue.katowice.pl

ALOKACJA KOSZTÓW POŚREDNICH – ETYKA W RACHUNKOWOŚCI ZARZĄDCZEJ

INDIRECT COST ALLOCATION – ETHICS IN MANAGEMENT ACCOUNTING

DOI: 10.15611/pn.2017.472.21

JEL Classification: M41, G39, A23

Streszczenie: W artykule zwrócono uwagę, że prawidłowe stosowanie zasad rachunkowości zarządczej jest nierozzerwalnie związane z wrażliwością na zagadnienia etyczne, poprzez prezentację alokacji kosztów pośrednich. Poprawność arytmetyczna jest niewystarczająca do rzetelnego odzwierciedlenia kosztu wytworzenia produktów i stąd celem artykułu jest przedstawienie analizy przypadku, który potwierdza powyższą tezę i który może być wykorzystany w dydaktyce rachunkowości zarządczej. Poza wskazaniem metod alokacji kosztów w analizie przypadku stawia się pytanie o etyczność wykorzystania poprawności matematycznej dla osiągnięcia założonych celów w zakresie wyceny produktów. Przyjęta metodyka służy podkreśleniu nadrzędnych zasad rachunkowości, w tym ich znaczenia dla funkcjonowania rachunkowości zarządczej, oraz stanowi próbę interdyscyplinarnego podejścia do nauczania rachunkowości zarządczej.

Słowa kluczowe: etyka w rachunkowości, kalkulacja kosztów, alokacja kosztów pośrednich, rachunkowość zarządcza, etyka w controllingu.

Summary: The article presents the case of indirect costs allocation among two products. It shows that fair distribution of costs requires appropriate usage of accounting methods and ethical awareness. Arithmetical correctness is insufficient for faithful presentation of costs of goods and hence the aim of the paper is to present a case study that can be used in the classroom. An analysis of the case enables to discuss the alternative calculation methods together with decision-making process when ethical dilemma occurs. The paper raises a question about ethics when algebraic correctness is used in order to achieve assumed goals in the field of valuation of goods and emphasizes that overreaching principles of accounting are important in management accounting as well.

Keywords: indirect costs, teaching through cases, management accounting, accounting ethics.

1. Wstęp

Zagadnienia etyki są coraz szerzej rozpatrywane w literaturze z zakresu rachunkowości. Artykuł dotyczy zagadnień raportowania finansowego, podkreślone zostało w nim znaczenie rzetelnych informacji prezentowanych w sprawozdaniach dla funkcjonowania współczesnych rynków kapitałowych. Publikacje zawierają zarówno rozważania teoretyczne, jak i praktyczne analizy przypadków, które dotyczą dylematów etycznych, które napotykają służby rachunkowości w toku wykonywania swojej pracy w zakresie niezależności zawodowej, odpowiedzialności osobistej, jaka dotyczy każdej osoby zajmującej się zarządzaniem cudzym majątkiem, czy też problematyki podejmowania decyzji z uwzględnieniem zagadnień etycznych [Karmańska (red.) 2016]. Coraz częściej przedmiotem zainteresowania naukowców stają się także zagadnienia psychologiczne, kulturowe i inne składające się na behawioralne postrzeganie rachunkowości [Łada, Kozarkiewicz 2013; Cieciora 2015; Gmińska 2016; Nowak 2016] i zwracające uwagę, że wiele obszarów w rachunkowości wymaga podejścia interdyscyplinarnego, uwzględniającego otoczenie, w którym przedsiębiorstwo prowadzi działalność, a także osobę, która przygotowuje informacje w systemie informacyjnym rachunkowości. Z drugiej strony, literatura przedmiotu w niewielkim zakresie prezentuje etyczne podejście do teorii i praktyki podsystemu rachunkowości zarządczej, która – w odróżnieniu od raportowania finansowego – nie zawiera ściśle określonych norm i zasad postępowania. Wypełnienie funkcji informacyjnej przez system rachunkowości zarządczej polega na dostarczaniu danych do planowania, kontroli i podejmowania decyzji przez zarządzających jednostką gospodarującą [Nita 2014] i nierzadko również sprowadza się do raportowania, które – ze względu na istotną rolę czynnika ludzkiego w przygotowywaniu danych finansowych i niefinansowych – również powinno podlegać wartościowaniu etycznemu. Ponadto znacznie szersza niż w rachunkowości finansowej swoboda wyboru m.in. stosowanych metod, zakresu i rodzaju danych czy formy raportowania zwraca uwagę m.in. na wielość możliwości w zakresie kalkulacji ukierunkowanej na wyznaczenie kosztu wytworzenia produktu [Reisch, Seese 2005].

Informacje o kosztach wytworzenia produktów mają podstawowe znaczenie dla zarządzających, którzy podejmują decyzje m.in. w zakresie krytycznych rozmiarów działalności przedsiębiorstwa, progów rentowności poszczególnych produktów, badania istniejącego ryzyka operacyjnego czy krótkoterminowych rachunków problemowych [Strojek-Filus 2013; Nita 2014]. Poprawność arytmetyczna przeprowadzonych kalkulacji kosztu wytworzenia produktu nie gwarantuje w każdym przypadku dostarczenia informacji odzwierciedlających faktycznie przeprowadzone operacje i procesy służące wytworzeniu określonego wyrobu gotowego. Niezbędna jest ponadto krytyczna weryfikacja, czy przyjęta metodyka odzwierciedla związki przyczynowo-skutkowe zachodzące w procesie produkcyjnym i ich powiązania z poniesionym kosztem wytworzenia produktu. Stąd dla tworzenia wiarygodnych

(i użytecznych) informacji do podejmowania decyzji niezbędne jest połączenie wiedzy i umiejętności z wrażliwością na zagadnienia etyczne, które nierozzerwalnie związane są z zarządzaniem cudzym majątkiem.

Ponieważ dotychczasowe badania w zakresie edukacji etycznej w rachunkowości wskazują na niedostatki w tym zakresie [Maruszewska 2011; Sobańska, Zarzycka 2016], a ponadto brakuje pozycji literatury prezentującej dylematy etyczne, przed którymi mogą stanąć współczesne służby rachunkowości zarządczej, to celem artykułu jest przedstawienie analizy przypadku, który może być wykorzystany w dydaktyce rachunkowości zarządczej. Poza wskazaniem możliwych do zastosowania metod alokacji kosztów, w analizie przypadku uwypukla się proces podejmowania decyzji w sytuacji dylematu etycznego, co służy postawieniu pytania o etyczność wykorzystania poprawności matematycznej do osiągnięcia założonych celów w zakresie wyceny produktów. Zaproponowana analiza przypadku, wraz z opisem przygotowanym na potrzeby prowadzenia zajęć dydaktycznych, ukierunkowana jest na poprowadzenie studentów przez proces podejmowania decyzji z uwzględnieniem wartościowania etycznego.

2. Opis przypadku

Spółka X od lat swoją działalność opiera na świadczeniu usług projektowania basenów hotelowych i domowych. Przewagę konkurencyjną spółka budowała głównie poprzez dostarczanie aplikacji „pod klucz”, tj. łącznie z dostarczeniem niezbędnych urządzeń, uruchomieniem systemu, przeszkoleniem załogi oraz obsługą gwarancyjną i pogwarancyjną. Jednocześnie, spółka produkuje drobne akcesoria do basenów, jak obrzeża basenowe, filtry do pomp basenowych czy dozowniki chloru. W związku z poszukiwaniem możliwości rozszerzenia asortymentu świadczonych usług spółka w zeszłym roku rozpoczęła próbną produkcję większych elementów, tj. kapsułek do floatingu. Ponieważ w zeszłym roku produkcja kapsułek odbywała się głównie z czasie przestojów pracowników produkcyjnych i kierownictwo nie podjęło decyzji o uruchomieniu stałej produkcji oraz nie pozyskano klientów na wytworzone kapsułki, to koszt wytworzenia kapsułek ustalano na poziomie kosztów bezpośrednich, które obejmowały materiały bezpośrednie, półfabrykaty oraz robociznę bezpośrednią. Od nowego roku, w związku z pozyskaniem klientów, rozpoczęto regularną produkcję kapsułek i uwzględniono przychody ze sprzedaży kapsułek w planowanej sprzedaży na bieżący rok z udziałem 15%.

Proces produkcyjny kapsułek jest inny niż dotychczas wytwarzanych drobnych akcesoriów i dlatego zakupiono kilka urządzeń dedykowanych tej produkcji. Uruchomienie produkcji nie wymagało natomiast zatrudnienia nowych pracowników, ale jedynie stanowiskowego przeszkolenia zatrudnionych już osób. Zakłada się, że kapsułki będą wykonywane w dotychczas nieefektywnym czasie pracy pracowników zatrudnionych przy produkcji drobnych akcesoriów. Rozpoczęcie produkcji

wymagało natomiast wydzielenia znacznej części pomieszczenia ze względu na duże wymiary produkowanych kapsuł.

Początek produkcji kapsuł zbiegł się z zatrudnieniem specjalisty ds. controllingu, którego zadaniem jest m.in. opracowanie zasad oceny efektywności poszczególnych usług projektowania basenów (wraz z kompleksową realizacją) oraz wytwarzania wyrobów (drobnych urządzeń dotychczas produkowanych oraz rozpoczętej aktywności w zakresie kapsuł do floatingu). Dotychczas na potrzeby sprawozdawczości finansowej spółka wyceniała świadczone usługi i produkowane wyroby według kosztu wytworzenia zdefiniowanego w prawie o rachunkowości [Ustawa z 29.09.1994]. Dla celów zarządczych również bazowano na koszcie pełnym, wykorzystując obliczenia przeprowadzone w ramach rachunkowości finansowej z wyłączeniem jedynie kosztu amortyzacji. Alokacja kosztów pośrednich (wyodrębnianych dla usług projektowania oraz dla produkcji drobnych akcesoriów) odbywała się w oparciu o klucz rozliczeniowy określony jako ilość roboczogodzin przeznaczonych w danym miesiącu na określony projekt, a w stosunku do produkcji akcesoriów – bazując na wartości zużytych materiałów bezpośrednich. Zastosowane klucze rozliczeniowe mają charakter zmienny, tj. w każdym miesiącu zmienia się ogólna suma jednostek klucza, jak też liczba jednostek przypadających na poszczególne nośniki klucza. Na koszty pośrednie dotyczące wytwarzanych drobnych akcesoriów składają się głównie koszty bhp, utrzymania ruchu maszyn i urządzeń, koszty energii zużywanej w produkcji i na potrzeby oświetlenia pomieszczeń, koszty wynagrodzeń pracowników za czas urlopu i choroby, koszty materiałów pomocniczych, ogrzewania pomieszczeń produkcyjnych oraz amortyzacji. Z kolei charakterystycznymi kosztami pośrednimi świadczenia usług projektowania są koszty materiałów biurowych, ogrzewania pomieszczeń biurowych, amortyzacji wykorzystywanego oprogramowania oraz płac inżynierów za czas urlopu i choroby. Wskazanie kosztów pośrednich, dotyczących świadczonych usług i tych ponoszonych w związku z wytwarzanymi produktami, było ściśle ustalone ze względu na różne budynki świadczenia usług i działalności produkcyjnej oraz innych pracowników zajmujących się ww. działalnościami.

W związku z rozpoczęciem produkcji kapsuł, koszty pośrednie, przypisywane dotychczas do produkcji drobnych akcesoriów, dotyczyć będą również kapsuł, ponieważ ich wytwarzanie prowadzone będzie w tym samym budynku, co wyrób drobnych akcesoriów. W tabeli 1 przedstawiono informacje dostępne dla nowo zatrudnionego specjalisty ds. controllingu za styczeń w zakresie opisanej działalności usługowo-produkcyjnej spółki.

Analiza kosztów pośrednich poniesionych w styczniu w porównaniu z poprzednimi okresami wskazuje na nieznaczny wzrost kosztów amortyzacji (w części dotyczącej nowych maszyn zakupionych na potrzeby rozpoczęcia wyrobu kapsuł), kosztów zużycia energii oraz materiałów pomocniczych. Nie odnotowano zwiększenia kosztów pracowniczych, ponieważ jednocześnie podjęto działania organizacyjne, których celem było efektywniejsze wykorzystanie czasu pracy pracowników pro-

dukcyjnych. Produkcja drobnych akcesoriów i kapsuł odbywa się na jednej zmianie z przeznaczeniem do sprzedaży hurtownikom i/lub wykonawcom basenów oraz równocześnie na potrzeby konkretnych projektów wykonywanych przez spółkę. Każdy wytworzony element akcesoriów basenowych przyjmowany jest na magazyn wyrobów gotowych, w którym obowiązuje zasada szczegółowej identyfikacji cen. Podjęto decyzję o identycznym rozwiązaniu w zakresie kapsuł, mimo że zakłada się niewielką część produkcji seryjnej w związku z przewagą produkcji na indywidualne zamówienia klientów.

Tabela 1. Dane o poniesionych kosztach w styczniu w zakresie działalności usługowo-produkcyjnej

Pozycje kosztów	Usługi projektowania	Produkcja akcesoriów	Produkcja kapsuł	Razem
Materiały bezpośrednie	3 000,00	39 800,00	65 000,00	107 800,00
Wynagrodzenia bezpośrednie	34 000,00	15 200,00	13 010,00	62 210,00
Usługi obce	5 000,00	–	4 330,00	9 330,00
Inne koszty bezpośrednie	1 200,00	700,00	1 650,00	3 550,00
Razem koszty bezpośrednie	43 200,00	55 700,00	83 990,00	182 890,00
Amortyzacja	3 200,00	5 430,00	17 000,00	25 630,00
Amortyzacja urządzeń wspólnych	–	24 650,00		
Koszty utrzymania pomieszczeń i urządzeń wspólnych	4 300,00	24 800,00		29 100,00
Koszty BHP	300,00	3 940,00		4 240,00
Koszty energii i ogrzewania	17 200,00	21 000,00		38 200,00
Materiały pomocnicze	6 200,00	15 800,00		22 000,00
Koszty wynagrodzeń	13 810,00	11 050,00		24 860,00
Inne koszty pośrednie	300,00	10 180,00		10 480,00
Razem koszty pośrednie	45 310,00	133 850,00		179 160,00
Koszty wytworzenia razem	88 510,00	273 540,00		362 050,00
Niefinansowe dane o produkcji	5 projektów rozpoczętych i zakończonych w styczniu	124 sztuki różnych akcesoriów	3 kapsuły	–
Liczba roboczogodzin bezpośrednich	340	623	566	1 529
Wykorzystanie powierzchni warsztatu produkcyjnego	–	350	710	1 060

Źródło: opracowanie własne.

W opisanej powyżej sytuacji zadaniem nowo zatrudnionego pracownika jest zdefiniowanie zasad wyceny produkcji (na potrzeby zarządcze) drobnych akcesoriów oraz kapsułów do floatingu, które wytwarzane są przez tych samych pracowników, w tym samym budynku, jedynie z użyciem w dużej części odrębnych środków trwałych. W związku ze znacznym udziałem stałych kosztów pośrednich w całości kosztów wytworzenia, zarząd jednostki nie wyraził zgody na zastosowanie metodyki kosztów zmiennych, naciskając na właściwą alokację kosztów pośrednich, odzwierciedlającą wykorzystanie poszczególnych zasobów do wytwarzania dwóch różnych asortymentowo produktów. Specjalista ds. controllingu nie ma obecnie możliwości wdrożenia nowoczesnych systemów zarządzania kosztami, jak np. rachunek kosztów działań, ze względu na brak przygotowania spółki do dostarczania niezbędnych danych. Planuje on zastosowanie wybranych nowoczesnych technik, jednak dopiero w kolejnych latach obrotowych.

W trakcie przygotowywania danych do obliczeń kosztu wytworzenia specjalista ds. controllingu zwrócił uwagę, że ustalony koszt wytworzenia produktów jest jedną z najważniejszych determinant prowizji wypłacanej sprzedawcom. System motywacyjny sprzedawców oparty jest w spółce m.in. na wypracowanej na danej transakcji marży. W związku z powyższym, przy jednoczesnym założeniu braku wpływu spółki na ceny sprzedaży wyrobów (sprzedaż po cenach rynkowych), specjalista ds. controllingu ustalił, bazując na danych finansowych ze stycznia, że koszt wytworzenia drobnych akcesoriów poniżej 105 tys. zł gwarantuje wypłatę prowizji sprzedawcom zajmującym się tymi produktami. Z kolei koszt wytworzenia kapsułów poniżej 160 000 zł zapewnia spełnienie celów postawionych przed drugą grupą sprzedawców, tj. pracowników działu sprzedaży odpowiedzialnych za realizację planu w zakresie sprzedaży kapsułów do floatingu, i gwarantuje wypłatę prowizji sprzedawcom, którzy pozyskali klientów. Regulacje wewnątrzzakładowe, dotyczące prowizyjnego wynagradzania sprzedawców, wynikają z przyjętych regulaminów i nie wchodzą w zakres obowiązków oraz kompetencji specjalisty ds. controllingu.

3. Poprawność arytmetyczna a wymiar etyczny alokacji kosztów pośrednich

Praca z opisanym przypadkiem powinna się rozpocząć od analizy kosztów poniesionych w procesie produkcyjnym ze zwróceniem uwagi na koszty bezpośrednie i pośrednie. W dalszej kolejności konieczne jest ustalenie metod obliczenia kosztu wytworzenia, które może zastosować nowo zatrudniony specjalista ds. controllingu. W związku z krótkim okresem pracy w spółce i prawdopodobnie wynikającą z tego niepełną informacją o wszystkich procesach zachodzących w trakcie wytwarzania produktów, należy zwrócić uwagę na trudności, jakie napotka pracownik. Dodatkowo warto wspomnieć o niedługim okresie, za jaki pracownik dysponuje danymi finansowymi o procesie produkcyjnym oraz dopiero rozpoczętym organizowaniu

systemu rachunkowości zarządczej w spółce. Powyższe okoliczności skłaniają do zastosowania tradycyjnych metod kalkulacji kosztów z dostępnymi kluczami podziałowymi. W tabeli 2 zawarto wyniki obliczeń kosztu wytworzenia przeprowadzonych z zastosowaniem typowych kluczy rozliczeniowych, które mogą zostać wybrane przez specjalistę ds. controllingu.

Tabela 2. Struktura kosztu wytworzenia produktów z zastosowaniem kalkulacji

Pozycje kosztów	Produkcja akcesoriów	Produkcja kapsuł	Razem
Klucz rozliczeniowy: materiały bezpośrednie			
Koszty bezpośrednie	55 700,00	83 990,00	139 690,00
Koszty amortyzacji	14 791,35	32 288,65	47 080,00
Pozostałe koszty pośrednie	32 952,73	53 817,27	86 770,00
Razem koszt wytworzenia	103 444,08	170 095,92	273 540,00
Klucz rozliczeniowy: wynagrodzenia bezpośrednie			
Koszty bezpośrednie	55 700,00	83 990,00	139 690,00
Koszty amortyzacji	18 711,81	28 368,19	47 080,00
Pozostałe koszty pośrednie	46 753,07	40 016,93	86 770,00
Razem koszt wytworzenia	121 164,88	152 375,12	273 540,00
Klucz rozliczeniowy: koszty bezpośrednie			
Koszty bezpośrednie	55 700,00	83 990,00	139 690,00
Koszty amortyzacji	15 258,94	31 821,06	47 080,00
Pozostałe koszty pośrednie	34 598,68	52 171,32	86 770,00
Razem koszt wytworzenia	105 557,62	167 982,38	273 540,00
Klucz rozliczeniowy: liczba roboczogodzin			
Koszty bezpośrednie	55 700,00	83 990,00	139 690,00
Koszty amortyzacji	18 345,85	28 734,15	47 080,00
Pozostałe koszty pośrednie	45 464,85	41 305,15	86 770,00
Razem koszt wytworzenia	119 510,71	154 029,29	273 540,00
Klucz rozliczeniowy: wykorzystany metraż w warsztacie produkcyjnym			
Koszty bezpośrednie	55 700,00	83 990,00	139 690,00
Koszty amortyzacji	13 569,15	33 510,85	47 080,00
Pozostałe koszty pośrednie	28 650,47	58 119,53	86 770,00
Razem koszt wytworzenia	97 919,62	175 620,38	273 540,00

Źródło: opracowanie własne na podstawie danych z tabeli 1.

Zaprezentowane wyniki obliczeń dotyczących alokacji kosztów pośrednich wskazują na istotną różnicę pomiędzy maksymalną i minimalną wartością kosztu wytworzenia akcesoriów oraz kapsuł (23 tys. zł, co stanowi 24% wartości). Choć każdy z otrzymanych wyników jest poprawny metodycznie i arytmetycznie, to koszt wytworzenia może być reprezentowany tylko przez jedną wartość. Kluczowe jest zatem postawienie pytania o kwotę najdokładniej odzwierciedlającą rzeczywistość procesu produkcyjnego i przeprowadzanych w jego trakcie działań, w których zużywane są zasoby. Choć w tabeli 1 nie zawarto takich informacji, to próba podziału

kosztów pośrednich na stałe i zmienne może stanowić początek dyskusji o zasadności obciążania kosztami stałymi niedawno rozpoczętej produkcji. Zastosowane klucze rozliczeniowe, jak również ich ilość także mogą stanowić przedmiot polemiki. Z analizy przypadku wynika też konieczność wyboru takiego wariantu alokacji kosztów pośrednich, który zapewnia wiarygodne odzwierciedlenie poniesionych kosztów w wartości wytworzonych produktów, a jednocześnie sprawiedliwie obciąża poniesionymi kosztami wytworzone produkty. W dochodzeniu do ostatecznej wartości nie bez znaczenia pozostaje istniejący w spółce system wynagradzania prowizyjnego sprzedawców i wpływ podjętej przez specjalistę ds. controllingu decyzji na motywację sprzedawców do pracy.

Proces podejmowania decyzji skłania również do refleksji o prawach każdej osoby zainteresowanej skutkami podjętej decyzji. Wśród interesariuszy należy wymienić sprzedawców zainteresowanych ostateczną marżą osiągniętą na sprzedaży produktów, właścicieli, którym w raporcie finansowym prezentuje się wartość wytworzonych zasobów oraz wynik finansowy osiągnięty na sprzedaży, a także kadre menedżerską, która decyzje dotyczące zarządzania spółką podejmuje w oparciu o przedstawiane jej przez specjalistę ds. controllingu informacje. Wspomniani interesariusze wskazują, że wartościowanie etyczne w opisanym przypadku ma istotne znaczenie i ostateczna alokacja kosztów pośrednich nie powinna być zawężona do poprawności arytmetycznej zastosowanej metodyki. Analiza przypadku służy również wykazaniu, że w podejściu etycznym w praktyce gospodarczej trudno o sytuacje jednoznacznie dobre lub złe. Najczęściej wybór będzie wiązał się ze świadomym uprzywilejowaniem jednej grupy interesariuszy kosztem innej grupy osób, które będą odczuwały skutki podjętej decyzji. Stąd w procesie podejmowania decyzji nie bez znaczenia jest określenie konsekwencji etycznych każdego rozważanego wariantu.

4. Zakończenie

Przygotowany opis przypadku, z przeznaczeniem do wykorzystania w dydaktyce rachunkowości zarządczej, miał na celu zastosowanie podstawowych metod alokacji kosztów pośrednich, ujęcie polecenia służbowego w złożonym kontekście wielu wymiarów prowadzonej przez spółkę działalności oraz umożliwienie przeprowadzenia procesu decyzyjnego ujmującego dylemat etyczny uprzywilejowania lub skrzywdzenia wybranej grupy interesariuszy. Opisany przypadek pozwala m.in. na:

- zaprezentowanie ważnych zasad wykonywania zawodów związanych z rachunkowością, jak: zasada odpowiedzialności za przygotowywane informacje, zasada niezależności zawodowej oraz kompetencji i wysokiej jakości pracy,
- rozpoczęcie dyskusji o roli, zadaniach i wymaganych kompetencjach na stanowiskach w działach rachunkowości zarządczej,

- zwrócenie uwagi, że wrażliwość na etyczny wymiar pracy w rachunkowości jest niezbędna do prawidłowego przeprowadzenia procesu decyzyjnego w rachunkowości zarządczej,
- podniesienie zagadnień wywierania presji przez zarządzających na alokację kosztów do rentownych produktów i obniżenie kosztu wytworzenia produktów nierentownych,
- odniesienie się do utilitaryzmu, pojęcia prawdy i sprawiedliwości w aspekcie etyki zawodowej i etyki biznesu [Reisch, Seese 2005].

Podsumowując, autorka wyraża przekonanie, że alokacja kosztów pośrednich wymaga podejścia etycznego dla zagwarantowania wysokiej jakości informacji tworzonych w systemie informacyjnym rachunkowości zarządczej. Powyższe powoduje, że pracownicy działów rachunkowości zarządczej powinni posiadać umiejętność argumentacji własnego stanowiska w sprawie, posługując się przesłankami innymi niż zgodność metodyczna obliczeń.

Literatura

- Cieciura M., 2015, *Behawioralne aspekty rachunkowości we współczesnej gospodarce – zarys problemu*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 388, s. 32-40.
- Gmińska R., 2016, *Psychologiczne aspekty podejmowania decyzji a rachunkowość zarządcza*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 440, s. 205-214.
- Karmańska A. (red.), 2016, *Etyka zawodowa w rachunkowości*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Warszawa.
- Łada M., Kozarkiewicz A., 2013, *Teoria legitymizacji w badaniach z zakresu rachunkowości*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, nr 71(127), s. 161-175.
- Maruszewska E.W., 2011, *Ethical education of accounting students in Poland*, General and Professional Education Journal, vol. 1, s. 26-30.
- Nita B., 2014, *Sprawozdawczość zarządcza. Analizy i raporty wewnętrzne w controllingu*, Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Nowak M., 2016, *Cultural determinants of accounting, performance management and costs problems. A view from the Polish perspective using G. Hofstede's and globe culture dimensions*, Prace Naukowe Uniwersytetu Ekonomicznego we Wrocławiu, nr 441, s. 134-149.
- Reisch J.T., Seese L.P., 2005, *Compliance with Title IX at Kingston State University: A case on cost allocation and ethical decision making*, Issues in Accounting Education, vol. 20, no. 1, s. 81-97.
- Sobańska I., Zarzycka E., 2016, *Etyka w zawodzie specjalisty rachunkowości zarządczej w podręcznikach i kształceniu w Polsce*, Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości, vol. 87, nr 143, s. 143-151.
- Strojek-Filus M., 2013, *The importance of other comprehensive income for managers in a production entity*, Management Systems in Production Engineering, vol. 9, s. 13-18.
- Ustawa z 29.09.1994 o rachunkowości, Dz.U. z 2016, nr 1047 z późn. zm.