

Alfred Szydelko

Politechnika Rzeszowska
e-mail: szydelko@prz.edu.pl

POJEMNOŚĆ INFORMACYJNA ZMIANY STANU PRODUKTÓW

INFORMATION CAPACITY OF THE CHANGE IN THE STATE OF PRODUCTS

DOI: 10.15611/pn.2018.513.37

JEL Classification: M41

Streszczenie: Celem opracowania jest próba wskazania miejsca i roli zmiany stanu produktów w ustalaniu wyniku finansowego oraz uwarunkowań jej ujęcia i prezentacji w porównawczym rachunku zysków, a także jej walorów informacyjnych. Jako podstawową metodę badawczą zastosowano analizę literatury, głównie praktycznych poradników oraz regulacji prawnych, a wnioski sformułowano na podstawie metod dedukcji oraz rozumowania przez analogię. Przedstawione rozważania wykazały, że księgowy pomiar zmiany stanu produktów dokonuje się za pomocą różnorodnych, wielowariantowych procedur. Równocześnie wykazano, że poprawne ustalenie zmiany stanu produktów (w tym szczególnie jej poszczególnych elementów składowych) pozwala na prawidłowe ustalenie kluczowych kosztów, a w konsekwencji wyniku finansowego. Zmiana stanu produktów jest też kategorią analityczną i jej właściwe uwzględnianie w procesach decyzyjnych powinno mieć miejsce w przypadku, gdy jej wielkość jest istotna.

Słowa kluczowe: zmiana stanu produktów, rachunek kosztów, rachunek zysków i strat.

Summary: The aim of the paper is to indicate the place and role of the change in the state of products in determining the financial result and the conditions for its recognition and presentation in the comparative profit and loss statement, as well as its information aspects. This study used the analysis of literature as the basic research method (mainly practical guides and legal regulations). The conclusions were based on the methods of deduction and reasoning by analogy. The presented considerations have shown that the accounting measurement of changes in the state of products is made using a variety of multivariate procedures. At the same time, it has been shown that the correct determination of the change in the state of products (including in particular its individual components) allows the correct determination of key costs and, as a consequence, the financial result. The change in the state of products is also an analytical category and its proper consideration in decision-making processes should take place when its size is significant.

Keywords: change in the state of products, cost accounting, profit and loss statement.

1. Wstęp

Zmiana stanu produktów jest specyficzną kategorią występującą w porównawczym rachunku zysków i strat. Występuje jako pozycja strony przychodowej, a faktycznie jest korektą poniesionych kosztów w danym okresie. Obejmuje swym zakresem zmianę stanu produktów gotowych, półproduktów i produktów w toku, rozliczeń międzyokresowych czynnych oraz biernych.

Ustalenie jej we właściwej wysokości uwarunkowane jest prawidłowym ujęciem w księgach rachunkowych, a następnie w rachunku zysków i strat, kosztu wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki.

Celem opracowania jest próba wskazania, na tle miejsca i roli zmiany stanu produktów w pomiarze wyniku finansowego, wielowariantowych możliwości oraz uwarunkowań jej ustalenia i wykorzystania jako źródła informacji analitycznych.

Zastosowano analizę literatury, w szczególności praktycznych poradników dla księgowych oraz regulacji prawnych, jako podstawową metodę badawczą, a wnioski sformułowano na podstawie metod dedukcji oraz rozumowania przez analogię.

2. Zmiana stanu produktów jako kategoria sprawozdawcza

Zmiana stanu produktów jest kategorią księgową, pojawiającą się przy sporządzaniu porównawczej wersji sprawozdania rachunek zysków i strat. Ma za zadanie, wraz z kosztami wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki, doprowadzić do współmierności merytorycznej i czasowej [Gmytrasiewicz, Karmańska, Olchowicz 1996, s. 473-474] przychody netto ze sprzedaży zrealizowane w danym okresie z poniesionymi w tym okresie kosztami podstawowej działalności operacyjnej.

Porównawcza wersja rachunku zysków i strat jest sporządzana w sytuacji, gdy niemożliwe jest dokonanie tego w wersji kalkulacyjnej (brak danych z rachunku kosztów do ustalenia kosztu wytworzenia sprzedanych produktów i kosztów okresu) lub jednostka ma możliwość sporządzenia rachunku zysków i strat w wariantcie kalkulacyjnym lub porównawczym i decyduje się na wariant porównawczy¹.

Poniesione koszty podstawowej działalności operacyjnej w danym okresie w porównawczym rachunku zysków i strat są prezentowane w układzie rodzajowym (poz. B.I-VII), przed ich rozliczeniem w czasie oraz między produkcją sprzedaną i pozostającą w zapasie. Dane o ich wielkości pochodzą z ksiąg rachunkowych (zestawienie obrotów i sald kont księgi głównej w części dotyczącej obrotów za ten okres kont zespołu 4 Koszty według rodzaju i ich rozliczenie). Sumę poniesionych kosztów rodzajowych korygują w rachunku zysków i strat:

¹ Ze względu na zróżnicowany zakres informacji o kosztach podstawowej działalności operacyjnej częstym zjawiskiem jest sporządzanie rachunku zysków i strat w obu wariantach, przy czym jeden z nich jest wówczas elementem składowym sprawozdania finansowego (w układzie zgodnym z zasadą ciągłości), a drugi jest zawarty w informacji dodatkowej lub sporządzony dla celów zarządczych.

- zmiana stanu produktów, ujmowana w poz. A.II,
- koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby, obejmujący swym zakresem koszt wytworzenia aktywów oraz koszty przeniesione na pozostałe koszty operacyjne [Fedak 2017, s. 287], ujmowany w poz. A.III.

Zmiana stanu produktów w rachunku zysków i strat w Polsce [Ustawa 1994] prezentowana jest jako element korygujący stronę przychodową (poz. A. Przychody netto ze sprzedaży i zrównane z nimi, I. Przychody netto ze sprzedaży produktów), co skutkuje tym, że przyrost stanu produktów prezentowany jest jako zwiększenie, a spadek stanu produktów jako zmniejszenie strony przychodowej wyniku finansowego. Oznacza to również, że w tym rachunku zysków i strat prezentuje się poniesione w okresie koszty podstawowej działalności operacyjnej w całości, a do współmierności doprowadza się przychody, dokonując ich korekty. Jednak z praktycznego (szczególnie analitycznego) punktu widzenia uwspółmiernianie przychodów i kosztów powinno następować przez korektę kosztów – wówczas przyrost stanu produktów oddziaływałby na poniesione koszty ujemnie, a spadek stanu produktów – dodatnio.

Dla celów sprawozdania finansowego zmiana stanu produktów ustalana jest na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. W przypadku gdy jednostka prowadzi rachunek kosztów wyłącznie na kontach zespołu 5 Koszty według typów działalności i ich rozliczenie, zmiany stanu produktów nie można ustalić ewidencyjnie² (rachunek zysków i strat może być sporządzony wyłącznie w wariantcie kalkulacyjnym). Prowadząc rachunek kosztów wyłącznie w zespole 4, jednostka jest zobligowana do sporządzenia rachunku zysków i strat w wariantcie porównawczym, a zmiana stanu produktów jest wówczas ustalana bilansowo według różnych procedur, wykorzystujących między innymi spis z natury, szczególne zasady wyceny, a niekiedy nawet ewidencje pozabilansowe. W sytuacji gdy jednostka grupuje i rozlicza koszty na kontach zespołów 4 oraz 5 i wybierze w polityce rachunkowości formułę porównawczą rachunku zysków i strat jako sprawozdawczą, ustalenie zmiany stanu produktów następuje wynikowo (poniesione koszty według rodzaju minus koszty własne sprzedanych produktów) wyłącznie za pomocą odpowiednich księgowości. W tym przypadku jest możliwe również sporządzenie kalkulacyjnego rachunku zysków i strat dla celów informacyjnych.

Niezależnie od rozstrzygnięć w zakładowym planie kont odnośnie do sprawozdawczego rachunku kosztów jednostka może również w trakcie roku ustalać zmianę stanu produktów dla celów informacyjno-kontrolnych, wykorzystując do tego stany na kontach księgowych ujmujących elementy tworzące zmianę stanu produktów (z zestawień obrotów i sald kont księgi głównej) i/lub wspomagając się inwentaryzacją tych elementów (pozaewidencyjnie).

² W tym przypadku zmianę stanu produktów na potrzeby zarządcze można ustalić na podstawie zestawienia odpowiednich pozycji bilansowych.

3. Elementy składowe zmiany stanu produktów

Zmiana stanu produktów obejmuje zasadniczo dwie grupy korekt kosztów:

- zmianę stanu zapasów produktów, w tym zmianę stanu produktów gotowych, półproduktów i produktów w toku,
- zmianę stanu rozliczeń międzyokresowych kosztów operacyjnych działalności podstawowej, tj. zmianę stanu rozliczeń międzyokresowych czynnych oraz zmianę stanu rozliczeń międzyokresowych biernych.

Składowe zmiany stanu produktów są prezentowane w bilansie w następujących pozycjach:

- półprodukty i produkty w toku – aktywa B.I.2,
- produkty gotowe – aktywa B.I.3,
- inne długoterminowe rozliczenia międzyokresowe – aktywa A.V.2,
- krótkoterminowe rozliczenia międzyokresowe – aktywa B.IV,
- rezerwy na świadczenia emerytalne i podobne – pasywa B.I.2,
- pozostałe rezerwy, w tym na naprawy gwarancyjne i rękojmię – pasywa B.I.3.

Zmiana stanu na składnikach aktywów jest ustalana jako różnica pomiędzy stanem danego składnika na koniec okresu a stanem na początek okresu. Zmiana stanu na składnikach pasywów ustalana jest odwrotnie niż na aktywach (lub identycznie, lecz wynik poprzedza znak minus) [Strojek-Filus 2017]. Ostateczna pozycja zmiana stanu produktów jest sumą zmian stanu poszczególnych składowych kategorii zmiana stanu produktów, co zaprezentowano w tabeli 1.

Tabela 1. Ustalanie zmiany stanu produktów w przekroju elementów składowych

Elementy zmiany stanu produktów	Stan końcowy – stan początkowy	Zwiększenie lub zmniejszenie zmiany stanu produktów
Produkty gotowe	+	zwiększenie
	–	zmniejszenie
Półprodukty	+	zwiększenie
	–	zmniejszenie
Produkty w toku	+	zwiększenie
	–	zmniejszenie
Rozliczenia międzyokresowe czynne	+	zwiększenie
	–	zmniejszenie
Rozliczenia międzyokresowe bierne	+	zmniejszenie
	–	zwiększenie
Zmiana stanu produktów ogółem	+	zwiększenie
	–	zmniejszenie

Źródło: opracowanie własne.

Ustalona zmiana stanu na zapasach produktów, wykazywana w rachunku zysków i strat, powinna być równa zmianie stanu tych produktów ustalonej na podstawie danych z bilansu.

Zmiana stanu na rozliczeniach międzyokresowych czynnych w rachunku zysków i strat może się różnić od jej wielkości ustalonej na danych bilansowych o zmianę stanu rozliczeń międzyokresowych kosztów zakupu (ujmowane w bilansie jako pozycja zapasów materiałów i towarów w cenach nabycia), rozliczeń międzyokresowych dotyczących kosztów finansowych i pozostałych kosztów operacyjnych oraz rozliczeń międzyokresowych z tytułu niestanowiącej jeszcze należności równowartości przychodów bieżącego okresu (nie wpływają one na wynik na sprzedaży). Odpowiednio zmiana stanu na rozliczeniach międzyokresowych biernych wykazywana w rachunku zysków i strat dotyczy wyłącznie zmiany stanu biernych rozliczeń międzyokresowych kosztów, wykazywanych w bilansie jako rezerwy na koszty podstawowej działalności operacyjnej (bez rezerw na straty i koszty inne niż podstawowej działalności operacyjnej) [Fedak 2017, s. 288].

Ustalenie zmiany stanu produktów w prawidłowej wysokości jest uzależnione od zidentyfikowania i prawidłowego ujęcia w księgach rachunkowych wielkości składających się na koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki, który powstaje jako skutek wejścia lub wyjścia z „zamkniętego kręgu kosztów”³.

Typowe zdarzenia zaliczane do tzw. wyjścia z zamkniętego kręgu kosztów dotyczą [Trentowska 2015, s. 70-71]:

- przekazania produktów gotowych do zużycia na potrzeby własne jednostki (na inwestycje, środki trwałe, środki trwałe w budowie),
- przekazania produktów gotowych do sprzedaży we własnych sklepach, hurtowniach i zakładach gastronomicznych,
- zakończenia wynikiem pozytywnym prac rozwojowych (zaliczenie do wartości niematerialnych i prawnych),
- zaniechania produkcji,
- rozliczenia niedoborów produktów,
- przeniesienia świadczeń lub kosztów podstawowej działalności operacyjnej na rzecz pozostałej działalności,
- darowizny produktów,
- ujęcia odpisów aktualizujących wartość zapasów produktów do cen ich sprzedaży netto.

Do zdarzeń powodujących tzw. wejście do kręgu kosztowego zalicza się przede wszystkim ujęcie rozliczenia nadwyżek oraz produktów ujawnionych w toku inwentaryzacji.

Niektóre z tych zdarzeń mają charakter bilansowy, czyli zwiększają wartość aktywów jednostki, a niektóre mają charakter wynikowy, tj. obciążają pozostałe koszty operacyjne.

³ Tak zwany zamknięty krąg kosztów tworzą konta: 49 Rozliczenie kosztów rodzajowych, konta zespołu 5, konta zespołu 6 Produkty i rozliczenia międzyokresowe – z wyjątkiem tej części kosztów rozliczanych w czasie, które nie są związane z podstawową działalnością operacyjną, oraz konto 70 Koszt sprzedanych produktów.

Nieprawidłowe ustalenie kosztu wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki skutkuje równocześnie niewłaściwą wielkością zmiany stanu produktów. Zaniżenie tego kosztu wytworzenia powoduje wzrost zmiany stanu produktów, a zaniżenie tego kosztu – zawyżenie zmiany stanu produktów o tę samą kwotę.

4. Dylematy ewidencyjne ustalania zmiany stanu produktów

Na ustalanie zmiany stanu produktów w księgach rachunkowych zasadniczy wpływ wywiera przyjęte rozwiązanie w zakładowym planie kont odnośnie do grupowania i rozliczania kosztów w ramach sprawozdawczego rachunku kosztów, oparte na przyporządkowaniu jednostkom ewidencyjnym kosztów kont księgowych w celu wkomponowania rachunku kosztów w system rachunkowości finansowej jednostki [Szydełko 2010, s. 46].

W praktyce występują tu dwa klasyczne rozwiązania, w których rachunek kosztów działalności operacyjnej jest prowadzony:

- na kontach zespołów 4 i 5 wraz z kontami dotyczącymi produktów i rozliczeń międzyokresowych (zespół 6) oraz kontem kosztów osiągnięcia przychodów (zespół 7),
- na kontach zespołu 4 z różnymi wersjami rozwiązań ewidencyjnych w obszarze rozliczeń międzyokresowych.

Przy zastosowaniu pierwszego rozwiązania ustalenie zmiany stanu produktów sprowadza się do specyficznych księgowania związanych z księgowym ustaleniem wyniku finansowego na dzień zamknięcia ksiąg rachunkowych. Zmiana stanu produktów powstaje w tym przypadku na koncie 49 Rozliczenie kosztów rodzajowych jako różnica pomiędzy poniesionymi w danym okresie kosztami rodzajowymi (obrot kredytowy konta 49) a zapisami na stronie debetowej tego konta (przebiegiem własnym sprzedanych produktów oraz kosztem świadczeń na własne potrzeby jednostki). Różnica ta (przyrost/spadek stanu produktów) jest przenoszona na konto 86 Wynik finansowy roku obrotowego, najlepiej na stronę kredytową zapisem zwykłym lub stornującym⁴. To rozwiązanie sprowadza się więc do technicznych księgowania, bez problemów ze stosowaniem odpowiednich wycen i ustalania stanów końcowych.

Jeśli jednostka zdecyduje, by ograniczyć ewidencję kosztów podstawowej działalności operacyjnej wyłącznie do kont zespołu 4, to równocześnie zobowiązuje się do ustalania zapasu produktów gotowych, półproduktów i produktów w toku metodą spisu z natury według stanu na dzień bilansowy [Szydełko 2016, s. 173]. Do wyceny stosuje się zazwyczaj pozaksięgowo ustalone koszty [Fedak 2017, s. 282], nie wyższe od cen sprzedaży netto. Następnie dokonuje się księgowania pomiędzy niefunkcyjnymi w trakcie okresu kontami zapasów produktów a kontem 49, korygują-

⁴ Taki zapis zapewnia bezpośrednią zgodność ze wzorem porównawczego rachunku zysków i strat.

cych koszty o przyrost/spadek stanu poszczególnych grup produktów – w ten sposób na koniec roku obrotowego ewidencyjnie ustala się zmianę stanu produktów na zapasach produktów. Natomiast zmianę stanu produktów na rozliczeniach międzyokresowych zaleca się ustalać na bieżąco na koncie 49 w korespondencji z odpowiednimi kontami biernych i czynnych rozliczeń międzyokresowych. Można to również ustalić na koniec okresu inwentaryzacyjnie (metodą weryfikacji dokumentów związanych z rozliczeniami międzyokresowymi). W obszarze rozliczeń międzyokresowych można również stosować inne rozwiązania⁵.

W przypadku prowadzenia rachunku kosztów wyłącznie na kontach zespołu 5 nie zaleca się sporządzania porównawczego rachunku zysków i strat, jednak gdy jednostka się na to zdecyduje (przykładowo dla celów informacyjno-kontrolnych), to w obszarze zakładowego planu kont powinna zapewnić taką szczegółowość w przekroju rodzajowym ksiąg pomocniczych do kont zespołu 5 oraz precyzję w analitycznym rozdzielaniu prostych kosztów rodzajowych od kosztów złożonych [Fedak 2017, s. 288], by dane z analityki dały możliwość sporządzenia tego sprawozdania.

Równoległe z działaniami zmierzającymi do prawidłowego ustalenia zmiany stanu produktów jednostka powinna zadbać o rozwiązania ewidencyjne, zapewniające ujawnienie i właściwe ujęcie kosztów wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki. Wiąże się to z wprowadzeniem kont: 79 Koszty obrotów wewnętrznych oraz 79 Obroty wewnętrzne, na których w tych samych kwotach ujmuje się aspekt kosztowy (na potrzeby korekty na stronie debet konta 49) świadczeń wewnętrznych (aktywowanych kosztów podstawowej działalności operacyjnej nie wchodzących w zakres zmiany stanu produktów, a także koszty właściwej działalności operacyjnej rozliczone w pozostałe koszty operacyjne i koszty finansowe) oraz aspekt przychodowy (ujmowany po stronie kredytowej konta 860 jako pozycja rachunku zysków i strat – koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki).

5. Analityczne aspekty zmiany stanu produktów

Zmiana stanu produktów jest jedną z korekt kosztów rodzajowych, doprowadzającą poniesione i ujęte rodzajowo koszty podstawowej działalności operacyjnej do współmierności z przychodami z tej działalności. Jej umiejscowienie w porównawczym rachunku zysków i strat jako pozycji korygującej przychody zakłada możliwości przeprowadzenia prawidłowej analizy przychodów i innych analiz, w przypadku których punktem odniesienia są przychody (przykładowo rentowność sprzedaży). Dlatego w celu usunięcia przyczyn zniekształceń przychodów na skutek zmiany stanu produktów oraz kosztu wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki, w wersjach analitycznych porównawczego rachunku zysków i strat następuje „prze-

⁵ Szerzej na ten temat [Trentowska 2015, s. 46-47].

niesienie” tych korekt na stronę kosztową (ze zmienionymi znakami). W ten sposób dokonuje się zrównoważenia pozycji kosztowych współmiernych przychodom ze sprzedaży produktów w obu wariantach rachunku zysków i strat – suma kosztu wytworzenia sprzedanych produktów, kosztów ogólnego zarządu i kosztów sprzedaży w kalkulacyjnym rachunku zysków i strat równa jest sumie poniesionych poszczególnych kosztów rodzajowych skorygowanej na minus o koszt wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki oraz na plus o spadek stanu produktów lub na minus o przyrost stanu produktów [Bednarski 2002, s. 96-97; Nowak 2005, s. 120-121].

Jeśli wielkość zmiany stanu produktów jest istotna, można poddać ją analizie jako odrębną pozycję w rozbięciu na elementy składowe. Sama konstrukcja ustalania zmiany stanu produktów (stan końcowy minus stan początkowy dla części aktywnej oraz odwrotnie dla części pasywnej) pozwala przeprowadzić wstępną analizę odchyleniową i ocenę składowych zmiany stanu produktów przez pryzmat znaku plus i/lub minus. Przyrost zapasu produktów oraz czynnych rozliczeń międzyokresowych nie jest generalnie zjawiskiem pozytywnym.

Przy dużym przyroście lub spadku zmiany stanu produktów wskazane jest przeprowadzenie analizy przyczynowej, wskazującej, które pozycje w sposób kluczowy wpłynęły na ostateczną wielkość tej zmiany, równocześnie poszukując odpowiedzi, co było przyczyną wystąpienia tego typu zjawisk.

Ponadto można uwzględnić w tej analizie wielkości planowane, wynikające z budżetu, w przypadku których zmiana stanu produktów w ujęciu planowanym pojawi się w porównawczym rachunku zysków i strat *pro forma* [Szydelko 2004, s. 46-47]. Planowane wielkości składowych tworzących zmianę stanu produktów są również brane pod uwagę w procesach transformacji planów kosztów rozliczonych w plany kosztów rodzajowych [Szydelko 2004, s. 53]. Brak budżetowania w jednostce (dotyczy to szczególnie jednostek mniejszych) może natomiast powodować niewłaściwe ustalenie i ujawnianie rozliczeń międzyokresowych biernych, powstających na skutek zarachowywania kosztów.

Analiza zmiany stanu produktów może być uzupełnieniem analizy kosztów rodzajowych. Pozwoli to zwiększyć uznawaną powszechnie za ograniczoną przydatność zarządczą układu rodzajowego kosztów [Świdarska 2017, s. 61], a tym samym również porównawczego rachunku zysków i strat.

6. Zakończenie

Prawidłowe ustalenie zmiany stanu produktów jako pozycji sprawozdawczej porównawczego rachunku zysków i strat wymaga gruntownej znajomości elementów składowych tej kategorii oraz warunkującego jej prawidłowy pomiar kosztu wytworzenia produktów na własne potrzeby jednostki.

Zmiana stanu produktów obejmuje zmianę stanu zapasu produktów oraz zmianę stanu rozliczeń międzyokresowych kosztów podstawowej działalności operacyjnej.

Jest konsekwencją zastosowania zasady współmierności przychodów i kosztów przy pomiarze wyniku finansowego.

Ewidencyjnie zmiana stanu produktów jest ustalana na koncie 49 Rozliczenie kosztów rodzajowych za pomocą specyficznych księgowiań do zamknięcia rocznego (gdy jednostka prowadzi ewidencję kosztów na kontach zespołów 4 i5) lub z wykorzystaniem inwentaryzacji ustalającej wielkości składowych tej zmiany, gdy w rachunku kosztów jest stosowany wyłącznie zespół 4.

Dla celów analitycznych zmiana stanu produktów powinna być uwzględniana jako korekta poniesionych kosztów rodzajowych. W sytuacji gdy zmiana stanu produktów jest wielkością istotną, należy przeprowadzić analizę odchyień na jej elementach składowych, z ewentualnym wykorzystaniem danych z budżetu. W tym przypadku taka analiza jest uzupełnieniem analizy kosztów rodzajowych.

Założony w artykule cel został zrealizowany. Wskazano kluczowe uwarunkowania prawidłowego ustalania zmiany stanu produktów oraz kierunki jej wykorzystania w analizie kosztów. Wykazano potrzebę przeprowadzania pogłębionej analizy samej zmiany stanu produktów z uwzględnieniem jej elementów składowych.

Literatura

- Bednarski L., 2002, *Analiza finansowa w przedsiębiorstwie*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Fedak Z., 2017, *Rachunek zysków i strat*, [w:] *Zamknięcie roku 2017*, Rachunkowość Sp. z o.o., Warszawa.
- Gmytrasiewicz M., Karmańska A., Olchowicz I., 1996, *Rachunkowość finansowa*, cz. 1, Difin, Warszawa.
- Nowak E., 2005, *Analiza sprawozdań finansowych*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Strojek-Filus M., 2017, *Rachunkowość finansowa z uwzględnieniem MSSF*, [w:] J. Pfaff (red.), Wydawnictwo Naukowe PWN, Warszawa.
- Szydelko A., 2004, *Rachunek kosztów planowanych w przedsiębiorstwie*, ODDK, Gdańsk.
- Szydelko A., 2010, *Sprawozdawczy rachunek kosztów. Aspekty księgowo i zarządcze*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Oddział Podkarpacki w Rzeszowie, Rzeszów.
- Szydelko A., 2016, *Inwentaryzacja w jednostce gospodarczej*, [w:] E. Nowak (red.), *Rachunkowość. Zasady i metody*, Polskie Wydawnictwo Ekonomiczne, Warszawa.
- Świdarska G.K., 2017, *Controlling kosztów i rachunkowość zarządcza*, Difin, Warszawa.
- Trentowska M., 2015, *Rachunek kosztów, podstawy rachunkowości zarządczej i zarządzania finansami*, Stowarzyszenie Księgowych w Polsce, Zarząd Główny, Instytut Certyfikacji Zawodowej Księgowych, Warszawa.
- Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości, Dz.U. z 2018 r. poz. 395.